

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI



VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Tuğçe AYSAL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

GAZİANTEP - 2023

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI



VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Tuğçe AYSAL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
DR. ÖĞR. ÜYESİ HAKAN GÜNDÜZ

GAZİANTEP - 2023



LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZ KABUL VE ONAY FORMU

Kamu Hukuku . Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı öğrencisi **Tuğçe AYSAL** tarafından hazırlanan “**Vergi Kaçakçılığı Suçları**” başlıklı tez, **11/08/2023** tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu **başarılı** bulunarak jürimiz tarafından **Yüksek Lisans Tezi** olarak kabul edilmiştir.

<u>Görevi</u>	<u>Unvanı, Adı ve Soyadı</u>	<u>Kurumu/Üniversitesi</u>	<u>İmzası:</u>
Tez Danışmanı	Dr. Öğr.Üyesi Hakan GÜNDÜZ	Hasan Kalyoncu Üniversitesi	
Jüri Başkanı	Doç.Dr. Ahmet BOZDAĞ	Gaziantep Üniversitesi	
Jüri Üyesi	Dr.Öğr.Üyesi Veysel GÖRÜCÜ	Hasan Kalyoncu Üniversitesi	

Bu tez Enstitü Yönetim Kurulunca belirlenen yukarıdaki jüri üyeleri tarafından uygun görülmüş ve Enstitü Yönetim Kurulu kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. M.Serhat YENİCE
Enstitü Müdürü

TEZ BİLDİRİMİ

Bu tezdeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edildiğini ve tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını bildiririm.

DECLARATION PAGE

I hereby declare that all information in this document has been obtained and presented in accordance with academic rules and ethical conduct. I also declare that, as required by these rules and conduct, I have fully cited and referenced all material and results that are not original to this work.

İmza

Tuğçe AYSAL

Tarih:

ÖNSÖZ

Hazırlamış olduğum bu çalışmada; benim bu alana ilgi duymamı sağlayan, bana gerek akademik alanda gerek mesleki alanda her daim yol gösteren, bu yolda desteğini her zaman hissettiğim kıymetli hocam Doç. Dr. Memduh ASLAN'a, çalışmamda beni her açıdan yönlendiren ve yaşanan deprem felaketinin ardından geçirdiğimiz zor günlere rağmen tez yazım sürecinde yardımlarını esirgemeyen saygıdeğer tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Hakan GÜNDÜZ'e, beni tüm yaşamım boyunca her durumda destekleyen ve her zaman yanımda olan annem Fatma AYSAL ve babam İsmail AYSAL'a sonsuz teşekkürlerimle...

Tuğçe AYSAL
Gaziantep-2023

**HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Tuğçe AYSAL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Hakan GÜNDÜZ**

ÖZET

Vergi Kaçakçılığı Suçları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. Maddesinde düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları gerçek kişi olmak kaydıyla herkes tarafından devlet hazinesine karşı işlenebilen suçlardır. Çalışmamızda vergi kaçakçılığı suçları iki başlık altında incelenmiştir. İlk bölümde öncelikle vergi kaçakçılığı suçların genel esaslarına yer verilerek vergi kavramı ve vergi mükellefiyeti kavramları açıklanmış, ardından vergi kaçakçılığı suçlarının tarihçesine değinilmiş bu suçlarda korunan hukuki değer ve maddi konu ele alınmıştır. Ardından vergi kaçakçılığı suçlarının unsurlarına yer verilerek maddi unsur altında vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller ayrı ayrı incelenmiştir. Bunların yanında suçun özel görünüş şekilleri olan iştirak, içtima ve teşebbüs konuları vergi kaçakçılığı suçları kapsamında ele alınmıştır. İkinci bölümde ise vergi kaçakçılığı suçlarının yargılamasına ilişkin soruşturma, kovuşturma, kanun yolları ve infaz sürecine yönelik bilgiler verilmiş ve bunların yanında kaçakçılık suçunun yaptırımı, suç tarihi ve cezayı etkileyen haller ele alınmıştır. Bu konular ele alınırken doktrindeki görüşlerden ve yargı kararlarından yararlanılmıştır.

Anahtar kelimeler: Vergi, vergi kaçakçılığı, vergi suçu, Vergi Usul Kanunu

**HASAN KALYONCU UNIVERSITY
GRADUATE EDUCATION INSTITUTE
DEPARTMENT of PUBLIC LAW**

TAX EVASION OFFENSES

Tuğçe AYSAL

MASTER THESIS

**Advisor
Asst. Prof. Hakan GÜNDÜZ**

ABSTRACT

Tax evasion offenses are prescribed by Article 359 of the Tax Procedure Code, numbered 213 under the title "Evasion Offenses and Punishments." Tax evasion offenses could be committed against the state treasury by any natural person. This study analyzes tax evasion offenses in two chapters. The concepts of "tax" and "tax liability" are discussed under the general principles of tax evasion offenses before the historical background, protected legal value, and material elements of the offense are enlightened in the first chapter. The açış of tax evasion offenses are separately analyzed as material elements. Moreover, the special appearance forms of offense such as participation in crime, attempt, and concurrence are detailed in the same chapter. The second chapter is dedicated to the procedural limb of the tax evasion offense, including investigation, prosecution, legal remedies, and execution, as well as criminal sanction, legal history, and qualified reasons for offenses. Throughout the study, the legal scholars' opinions and jurisprudence of the Court of Cassation are referenced.

Keywords: Tax, Tax evasion, tax offences, The Code of Tax Procedure

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

ÖNSÖZ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
SİMGELEER VE KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
VERGİ CEZA HUKUKUNUN GENEL ESASLARI, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ UNSURLARI VE ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKLİLLERİ	3
1.1. Vergi Ceza Hukukunun Genel Esasları	3
1.1.1. Vergi kavramı	3
1.1.2. Vergi mükellefiyeti	4
1.1.3. Vergi kabahatleri ve suçları	4
1.1.3.1. Vergi kabahatleri	5
1.1.3.2. Vergi suçları	7
1.1.4. Vergi kaçakçılığı suçları	8
1.1.5. Türkiye’de vergi kaçakçılığı suçlarının tarihçesi	8
1.1.6. Vergi kaçakçılığı suçlarında korunan hukuki değer	9
1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Unsurları ve Özel Görünüş Şekilleri	10
1.2.1. Vergi kaçakçılığı suçlarının unsurları	10
1.2.1.1. Tipiklik (Kanunilik unsuru)	10
1.2.1.2. Maddi unsur	11
1.2.1.2.1. Suçun konusu	11
1.2.1.2.1.1. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar	12
1.2.1.2.1.1.1. Defterler	12
1.2.1.2.1.1.2. Belgeler	12
1.2.1.2.1.1.3. Kayıtlar	13
1.2.1.2.1.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler	14

1.2.1.2.1.3. Ödeme kaydedici cihazlar ve bunlara ilişkin belge, bilgi veya veriler.....	14
1.2.1.2.1.4. Elektronik defter, belge ve kayıtlar	14
1.2.1.2.2. Suçun faili.....	15
1.2.1.2.3. Suçun mağduru	17
1.2.1.2.4. Fiil.....	17
1.2.1.2.4.1. Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiller.....	20
1.2.1.2.4.1.1. VUK 359/a-1 maddesinde düzenlenen suçu oluşturan 1. grup fiiller	20
1.2.1.2.4.1.1.1. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak	20
1.2.1.2.4.1.1.2. Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak	21
1.2.1.2.4.1.1.3. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek	22
1.2.1.2.4.1.2. VUK 359/a-2 maddesinde düzenlenen suçu oluşturan 2. grup fiiller	24
1.2.1.2.4.1.2.1. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek.....	24
1.2.1.2.4.1.2.2. Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek	25
1.2.1.2.4.1.2.3. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak	28
1.2.1.2.4.1.3. VUK 359/b maddesinde düzenlenen suçu oluşturan 3. grup fiiller	30
1.2.1.2.4.1.3.1. Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapıtlar koymak veya hiç yapıt koymamak	30
1.2.1.2.4.1.3.2. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak	31
1.2.1.2.4.1.3.2.1. Genel olarak	31
1.2.1.2.4.1.3.2.2. Sahte belge düzenleme	34
1.2.1.2.4.1.3.2.3. Sahte belge kullanma.....	35
1.2.1.2.4.1.4. VUK 359/c maddesinde düzenlenen suçu oluşturan 4. grup fiiller	35
1.2.1.2.4.1.4.1. Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri Bakanlık ile anlaşması	

olmadığı halde basmak veya bu şekilde basılmış belgeleri bilerek kullanmak	35
1.2.1.2.4.1.4.1.1. Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak	36
1.2.1.2.4.1.4.1.2. Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kişilerin basmış olduğu belgeleri bilerek kullanmak.....	37
1.2.1.2.4.1.5. VUK 359/ ç Bendinde Düzenlenen suç oluştur 5. Grup Fiiller.....	38
1.2.1.3. Manevi unsur	39
1.2.1.4. Hukuka aykırılık unsuru	42
1.2.2. Suçun özel görünüş şekilleri	42
1.2.2.1. İştirak.....	42
1.2.2.1.1. Genel olarak.....	42
1.2.2.1.2. Vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak	43
1.2.2.1.2.1. Vergi kaçakçılığı suçlarında doğrudan faillik ve dolaylı faillik....	44
1.2.2.1.2.2. Vergi kaçakçılığı suçlarında azmettirme.....	45
1.2.2.1.2.3. Vergi kaçakçılığı suçlarında yardım etme.....	46
1.2.2.1.2.4. Bağlılık kuralı	47
1.2.2.2. İçtima.....	48
1.2.2.2.1. Genel olarak.....	48
1.2.2.2.2. Vergi kaçakçılığı suçlarında içtima	49
1.2.2.2.2.1. Bileşik suç	49
1.2.2.2.2.2. Zincirleme suç	50
1.2.2.2.2.2.1.Genel Olarak	50
1.2.2.2.2.2.2. 7394 sayılı yasa değişikliği ve Yargıtay uygulamalarının değerlendirilmesi.....	52
1.2.2.2.2.3. Fikri içtima	54
1.2.2.3. Teşebbüs.....	55
1.2.2.3.1. Genel olarak.....	55
1.2.2.3.2. Vergi kaçakçılığı suçlarında teşebbüs	57
İKİNCİ BÖLÜM	61
VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ MUHAKEME USULÜ	61
1.1. Soruşturma	61
1.1.1. Vergi kaçakçılığı suçlarının takibi	61

1.1.2. Fiilin öğrenilmesi.....	63
1.1.3. Bildirim zorunluluğu.....	64
1.1.4. Mütalaa şartı	65
1.1.5. Kamu davasının açılması	68
2.1. Kovuşturma.....	70
2.1.1. Görevli ve yetkili mahkeme.....	70
2.1.1.1. Görev	70
2.1.1.2. Yetki	71
2.1.2. Duruşma.....	71
2.1.2.1. Duruşma hazırlığı devresi	71
2.1.2.2. Duruşma devresi.....	73
2.1.2.3. Hüküm devresi	74
2.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yaptırımları.....	76
2.1.4. Suç Tarihi.....	76
2.1.4.1. Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-1 maddesine giren fiillerde suç tarihi	77
2.1.4.2. Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesine giren fiillerde suç tarihi	77
2.1.4.3. Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesine giren fiillerde suç tarihi	78
2.1.4.4. Vergi Usul Kanunu'nun 359/c maddesine giren fiillerde suç tarihi.....	78
2.1.4.5. Vergi Usul Kanunu'nun 359/ç maddesine giren fiillerde suç tarihi.....	79
2.1.5. Vergi kaçakçılığı suçlarında cezayı etkileyen haller	79
2.1.5.1. Etkin pişmanlık.....	79
2.1.5.2. Pişmanlık ve ıslah.....	83
2.1.5.2.1. 7394 sayılı yasa ile eklenen etkin pişmanlığa ilişkin hükümler ile VUK 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah hükümlerinin karşılaştırılması	84
2.1.5.3. Zamanaşımı	85
2.1.5.4. Af.....	86
2.1.5.5. Ölüm.....	87
2.1.5.6. Hükümün açıklanmasının geri bırakılması.....	88
2.1.5.7. Cezanın ertelenmesi	89
2.1.6. Non Bis İn İdem ilkesi	90
2.1.6.1. Genel olarak	90
2.1.6.2. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından non bis in idem ilkesinin değerlendirilmesi	91

2.1.6.2.1. AYM 27.09.2019 tarihli kararı, AYM 2019/4E. 2021/78K. sayılı kararı ve AİHM kararlarının değerlendirilmesi.....	92
3.1. Kanun Yolları	94
3.1.1. Olağan kanun yolları.....	96
3.1.1.1. İtiraz.....	96
3.1.1.2. İstinaf.....	97
3.1.1.3. Temyiz.....	99
3.1.2. Olağanüstü kanun yolları	101
3.1.2.1. Cumhuriyet Başsavcısı'nın itiraz yetkisi.....	102
3.1.2.1.1. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının itiraz yetkisi	102
3.1.2.1.2. Bölge adliye mahkemesi Cumhuriyet başsavcılığının itiraz yetkisi..	103
3.1.2.2. Kanun yararına bozma.....	103
3.1.2.3. Yargılamanın yenilenmesi.....	104
4.1. Suça İlişkin İnfaz Rejimi	106
SONUÇ	109
KAYNAKÇA	113
ÖZGEÇMİŞ	121

SİMGELER VE KISALTMALAR

AIHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
bkz.	: Bakınız
Bs	: Baskı
CGTİHK	: Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
E	: Esas Numarası
HAGB	: Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması
K	: Karar Numarası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KK	: Kabahatler Kanunu
KT	: Karar Tarihi
m.	: Madde
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
s.	: Sayfa
sk	: Sayılı Kanun
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
vd.	: Ve Devamı
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YGCK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu

GİRİŞ

Vergi; devletin kamu harcamalarını finanse etme amacıyla doğrudan ya da dolaylı olarak karşılıksız ve tek yanlı olarak kişilerden iktisadi güçlerine göre topladığı parasal değerlerdir¹. Vergi geçmişten günümüze tüm toplumlar arasında farklı isimler altında toplanmış ve devletin temel gelir kaynağını oluşturmuştur. Her vatandaşın vergisini verme yükümlülüğü anayasal bir zorunluluk olmakla, insanların vergi verme yükümlülüğüne aykırı hareket etmeleri durumunda cezai yaptırımlarla karşılaşmaları olasıdır. Kişilerin bu yükümlülükleri aykırı davranarak gerçekleştirdikleri hukuka aykırı eylemler hukuk düzeninde hafif ya da ağır ihlalleri oluşturabilir. Bu ihlallerden hafif olanları kabahat kabul edilirken ağır olanlar suç olarak addedilmiştir. Vergiye dair suçlar ve kabahatler çoğunlukla 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda² (VUK) düzenlenmiştir. Çalışmamızda vergi suçlarının bir çeşidini oluşturan vergi kaçakçılığı suçları incelenmiştir.

Bu çalışma vergi kaçakçılığı suçlarının unsurlarını, kaçakçılık suçunu oluşturan fiilleri ve bu suçun yargılama sürecine ilişkin hususları doktrin ve yargı kararları çerçevesinde inceleyip değerlendirmek amacıyla yapılmıştır.

Çalışmamızda vergi kaçakçılığı suçları iki ana başlık altında incelenmiştir. İlk bölümde öncelikle vergi ceza hukukunun genel esaslarına, vergi suç ve cezalarına değinilmiş, vergi kavramı ve vergi mükellefiyeti kavramları açıklanmış, vergi kaçakçılığı suçlarının tarihçesine değinilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiller 213 sayılı VUK'un 359. Maddesinde bentler halinde sayılmış ve hangi fiilin ne kadar yaptırımı olduğu açıklanmıştır. 359. Maddedeki fiiller çalışmamızın maddi unsur başlığı altında tek tek ele alınarak bu fiillerin hangi şekilde hangi şartların varlığı halinde kaçakçılık suçunu oluşturdukları ayrıntıları ile anlatılmıştır. Bunların yanında suçun özel görünüş şekilleri olan iştirak, içtima ve teşebbüs konuları ceza hukuku çerçevesinde anlatılmış ve vergi kaçakçılığı suçlarında ne şekilde uygulanabildikleri açıklanmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümü ise genel olarak vergi kaçakçılığı suçlarının yargılama sürecine ilişkin olup bunlara dair bilgilere yer verilmiştir. Bu bölümde öncelikle soruşturma aşamasında Cumhuriyet savcısının eylemden ne şekilde haberdar olduğu,

¹ <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim tarihi: 07.05.2023), Batı, Murat; Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 2. Baskı, Seçkin, Ankara, 2022, s.39.

² Resmî Gazete Tarih- Sayı: 12.01.1961-10705

yalnızca vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin öngörülen mütalaa şartı ve dava açma sürecine ilişkin bilgilere yer verilmiş ardından açılan kamu davası ile başlayan kovuşturma aşaması anlatılmıştır. Daha sonra vergi kaçakçılığı suçlarının cezalandırılmasında büyük önemi bulunan suç tarihinin ne şekilde belirlenmesi gerektiği ve bu suçların yaptırımlarına değinilmiştir. Sonrasında ise ceza sorumluluğunu etkileyen hallere yer verilmiş burada etkin pişmanlık ve zincirleme suça ilişkin 7394 sayılı kanunla yapılan değişikliklere de ayrıca değinilmiştir. Son olarak yargılamanın son aşamasını oluşturan kanun yolları ve infaz süreci hakkında bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmamızın bütününde doktrindeki görüşlere yer verilmiş, ele alınan bütün konular yargı kararları ile desteklenerek açıklanmaya çalışılmıştır.

Literatürde bulunan vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin kaynakların pek çoğunun, anlatımlarında suçun bir yönüne ağırlık verdiği görülmüştür. Örneğin bir kaynakta vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik genel bilgilere (suçun unsurları, özel görünüş şekilleri) yer verilmiş başka bir kaynakta vergi kaçakçılığı suçlarının yargılama usulü anlatılmıştır. Bu çalışmada ise vergi kavramından başlayarak vergi kaçakçılığı suçlarının infaz sürecine kadar her konu incelenmiş ve bu konuda diğer kaynaklar nezdinde fark yaratılmak istenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ CEZA HUKUKUNUN GENEL ESASLARI, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ UNSURLARI VE ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

1.1. Vergi Ceza Hukukunun Genel Esasları

1.1.1. Vergi kavramı

Vergi kavramı tarih boyunca yaşanan sosyal, ekonomik ve siyasal gelişmelerle birlikte farklı şekillerde tanımlanmıştır. Devletin en önemli gelirlerinin başında gelen vergi, devletin kamu harcamalarını finanse etme amacıyla egemenlik yetkisine dayanarak vatandaşlarından karşılıksız ve tek yanlı olarak aldığı parasal değerlerdir³. Anayasa Mahkemesi bir kararında⁴ vergiyi; “devletin kamusal ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla tek taraflı olarak egemenlik gücüne dayanarak kişilerden alınan kamu alacağı” olarak tanımlamış, kararda verginin anayasal ilkeler çerçevesinde kişilerden toplanması gerektiği vurgulanmıştır⁵.

18/10/1982 tarihli ve 2709 sayılı Anayasamızın⁶ 73. maddesine göre vergiler kanunla konulabilir, kanun çıkarma yetkisi de yasama organına ait olduğundan vergilendirme yetkisi devletin yasama organına aittir⁷. Vatandaş ve devlet arasında vergilendirme ile alacak-borç ilişkisi kurulmuş olur. Verginin borçlusu vatandaş, alacaklısı ise devlettir. Vergi hukukunun konusunu da esas itibarıyla vergiyi doğuran olay olarak adlandırılan devlet ile vatandaş arasındaki bu borç ilişkisi oluşturur.

Ülkemizde vergilerin kaynağını servet, harcamalar ve gelirler oluşturmaktadır. Kaynağı servet olan vergiler; motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi ile değerli konut vergisi; kaynağı gelirler olan vergiler; gelir vergisi ve kurumlar

³ Ortaç, Fevzi Rıfat/Ünsal, Hilmi; Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 1.Baskı, Seçkin, Ankara, 2022, s.21.

⁴ AYM; E. 2004/94, K. 2008/83, T. 20.03.2008.

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2008-83-nrm.pdf>
Erişim Tarihi: 20.10.2022.

⁵ Yüce, Mehmet/ Şenyüz, Doğan/ Gerçek, Adnan; Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 13. Baskı, Ekin, Ankara, 2022, s.87.

⁶ Resmi Gazete Tarih – Sayı: 9/11/1982 - 17863

⁷ Öner, Erdoğan; Vergi Hukuku, 13. Baskı, Seçkin, Ankara, 2022, s.29.

vergisi; kaynağını harcamaların oluşturduğu vergiler ise KDV, ÖTV, harçlar gibi vergilerdir⁸.

1.1.2. Vergi mükellefiyeti

Mükellef kelimesi köken olarak külfet kelimesinden gelmiştir ve bir işi yapmakla yükümlü olmak anlamı taşımaktadır⁹. Mükellefiyet ise yapılmakla yükümlü bulunan iş olarak tanımlanabilir. VUK'un 8. maddesinde mükellefin tanımı yapılmış, mükellef; "Vergi kanunlarına göre kendine vergi borcu terettüp etmiş gerçek ya da tüzel kişi" olarak tanımlanmıştır.

Anayasamızın 73. Maddesine göre her vatandaş kamu giderlerini karşılamak üzere vergilerini ödemekle mükelleftir. Bu mükellefiyeti tam ve eksiksiz olarak yerine getirmek anayasal bir zorunluluktur. Vergi ödeme yükümlülüğü bulunan mükellef bu duruma aykırı hareket etmesi halinde ise kanunlarda düzenlenen birtakım yaptırımlarla karşı karşıya kalabilecektir¹⁰.

1.1.3. Vergi kabahatleri ve suçları

İnsanların barış, huzur ve güven içinde yaşamaları sosyal düzenin oluşmasıyla; sosyal düzenin oluşturulması ise konulacak hukuk kuralları ile mümkün olabilir. Ancak insanların bu hukuk kurallarına uygun olmayan davranışlarda bulunmaları da mümkündür. Bu sebeple devletin bu durumları engellemek için birtakım adli ve idari yaptırımlar uygulaması gerekmektedir.

Ceza hukuku alanında hukuka aykırılık teşkil eden eylemler, hukuk düzeninde ağır ihlallere sebep olabileceği gibi hafif ihlallere de sebep olabilir. Vergi ceza hukukunda hafif ihlal sayılan eylemler vergi kabahatleri olarak adlandırılırken ağır ihlal sayılan eylemler ise vergi suçu olarak tanımlanmaktadır¹¹. Ancak hangi eylemin kabahat hangi eylemin suç olarak kabul edileceğine ilişkin net bir ölçüt bulunmamaktadır.

⁸ Batı, s.29.

⁹ <https://sozluk.gov.tr/>

¹⁰ Batı; s.255.

¹¹ Yüce/ Şenyüz/ Gerçek; s.269.

Kabahatlere ilişkin genel düzenlemeler 30.03.2005 tarihli 5326 sayılı Kabahatler Kanunu¹²,nda (KK) yer alırken, suçlara yönelik düzenlemeler ise 26.09.2004 tarihli 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu¹³,nda (TCK) yer almaktadır. Bununla birlikte vergi suçları ve kabahatleri TCK ve KK'ya göre özel kanun niteliğinde bulunan VUK'da düzenlenmiştir.

Vergi suçları; VUK 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçları, VUK 362. maddesinde vergi mahremiyetinin ihlali suçu, VUK 363. maddesinde mükelleflerin özel işlerini yapma suçu olarak düzenlenmiştir. Vergi kabahatleri ise VUK'un "Vergi Cezaları" başlığı altında 344. maddesinde Vergi Ziyayı cezası, 351. maddesi vd. usulsüzlük cezası olarak düzenlenmiştir.

Vergi suçları ve kabahatleri, çoğunlukla¹⁴ 213 sayılı VUK'da düzenlenmiş ise de vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarının cezalandırılması 5237 sayılı TCK hükümlerine göre yapılacaktır. Kabahatler idare hukukunun konusunu oluştururken, suçlar ise ceza hukukunun konusunu oluşturmakta ancak vergi kabahatleri ve suçları özel kanun niteliğinde bulunan VUK'da düzenlenmiş olmaları nedeniyle vergi ceza hukuku kapsamında ele alınmaktadır.

Vergi ceza hukukunun kapsamına yalnızca vergiye ilişkin kabahat ve suçlar değil; resim ve harçlara ilişkin kabahat ve suçlar da girmektedir. Vergi ceza hukukunun vergi kabahatleri bakımından amacı, devletin alacaklısı olduğu vergiyi tahsil edebilmesi için gereken idari düzenin sağlanması, vergi suçları bakımından amacı ise kamu düzeninin korunmasıdır¹⁵.

1.1.3.1. Vergi kabahatleri

Vergi kabahatleri; vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahatleri (genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük) olarak iki başlık altında değerlendirilmektedir¹⁶. VUK'da ise bu eylemler vergi cezaları başlığı altında vergi ziyayı ve usulsüzlük olarak düzenlenmiş ve "kabahat" kavramına yer verilmemiştir. Vergi ziyayının tanımı VUK'un 341. maddesinde yapılmış olup, madde metninden anlaşılacağı üzere vergi ziyayı kabahati, mükellefin beyan

¹² Resmi Gazete Tarih- Sayı: 31.03.2005-25772

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5326&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> Erişim tarihi: 15.05.2023.

¹³ Resmi Gazete Tarih- Sayı: 12.10.2004-25611

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5237&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> Erişim Tarihi: 15.05.2023.

¹⁴ Gümrük vergilerine yönelik suç ve cezalar ile bunlara yönelik usuller kendi kanunlarında düzenlenmiştir.

¹⁵ Aslanpınar, Yusuf Burak; Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2. Baskı, Seçkin, Ankara,2022, s.27., Yüce/ Şenyüz/ Gerçek; s.271

¹⁶ Şenyüz, Doğan; Vergi Ceza Hukuku, 12. Baskı, Ekin, Bursa, 2022, s.89

vermediği veya eksik beyan verdiği, başka bir ifadeyle yükümlülüğünü tam olarak yerine getirmediği durumlarda oluşur. Usulsüzlük kabahati ise VUK'un 351. maddesinde ifade edildiği üzere vergi kanunlarında yer alan şekle ve usule ilişkin hükümlere uygun davranılmaması olarak tanımlanabilir¹⁷. Kanunda vergi ziyayı kabahati işleyene vergi ziyayı cezası, usulsüzlük kabahati işleyene usulsüzlük cezası kesileceği ifade edilmiştir. Vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları idari makamlar tarafından uygulanmaktadır. Kabahatler kanununda kabahatlere uygulanacak cezanın idari para cezası olduğu ifade edilirken, VUK'da vergi kabahatlerine vergi cezalarının uygulanacağı belirtilmiş, "idari para cezası" kavramı kullanılmamıştır. Uygulamada da idari para cezası ibaresine yer verilmemekte, "usulsüzlük cezası ...Türk Lirası" şeklinde kesildiği görülmektedir. Kabahatlere uygulanan idari para cezalarına karşı sulh ceza hakimliğine itiraz yolu öngörülmüş iken (K.K. m.27.) vergi kabahatleri olarak kabul edilen eylemlere yönelik kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerine dava açılacağı hükme bağlanmıştır (VUK m. 377/1.). Görüldüğü üzere vergi kabahatleri olarak kabul edilen eylemlere dair kanun yolları da dahil olmak üzere her konu VUK'ta düzenlenmiş, KK'da vergi kabahatlerine dair bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ayrıca KK. ek madde 1'de de VUK'ta yer alan vergi mahkemelerine ilişkin hükümlerin saklı olduğu ifade edilmiştir. Ancak ek madde 1 de yer alan hüküm KK'nin genel hükümlerinin vergi kabahati kabul edilen eylemlere uygulanmasına engel teşkil etmemektedir¹⁸. Bununla birlikte KK. m.8. vergi hukukunda uygulama alanı bulabilmektedir.

Kabahatlere ilişkin genel düzenlemelere KK'da yer verilirken, vergiye ilişkin kabahat kabul edilen eylemlere kabahatler kanununda hiç değinilmemesi, vergi kabahatleri olarak kabul edilen eylemlerin bütünüyle VUK'da düzenlenmesi ve kanunda kabahat olarak tanımlanmaması, kabahatler idare hukuku kapsamında ele alınırken vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının vergi ceza hukuku kapsamında ele alınması, vergi kabahatlerinin yaptırımının kanunda vergi cezası olarak ifade edilmesi fakat idari para cezası kavramının kullanılmaması hususları dikkate alındığında her ne kadar doktrinde hafif ihlal niteliğindeki eylemler "kabahat" olarak kabul edilse de bunların KK'da düzenlenen kabahatlerden farklı nitelik taşıdığı ve kabahat olarak tanımlanmasının uygun olmadığı bunun yerine VUK'ta ifade edildiği şekilde yalnızca vergi ziyayı ya da usulsüzlük şeklinde adlandırılmaları gerektiği görüşündeyiz.

¹⁷ Şenyüz; s.144.

¹⁸ Karakoç, Yusuf; Vergi Ceza Hukuku, 2. Baskı, Yetkin, Ankara,2019, s.86

1.1.3.2. Vergi suçları

Vergi suçları devlet hazinesine karşı işlenen suçlardır. Vergi ceza hukukunun temelini vergi suçları oluşturmaktadır. VUK’da “vergi suçu” tanımlanmamıştır. Vergi suçu; kanunla yükümlü kılınan vergi mükelleflerinin, vergi sorumlularının veya vergilendirme işlemlerindeki görevlilerin vergi kanunlarında suç olarak düzenlenen yükümlülüklerle tamamen veya kısmen aykırı olarak gerçekleştirdikleri eylemler olarak tanımlanabilir¹⁹. Bu tanımdan hareketle vergi suçu; vergi ödev ve yükümlülüklerinin olması gerektiği gibi yerine getirilmemesi sonucunu doğuran eylemler olarak ifade edilebilir.

Vergi suç ve cezaları VUK’un 359. maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Vergi suçlarının yaptırımı kanunda hürriyeti bağlayıcı ceza ve/veya adli para cezası olarak düzenlenmiştir²⁰. Vergi suçlarının yargılamaları ceza muhakemesi çerçevesinde ceza mahkemelerince yapılmakta; ceza hukuku ve vergi hukuku kuralları uygulanmaktadır. 213 sayılı VUK’da vergi suçları; vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapma ve vergi kaçakçılığı olarak düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları ve cezaları doğrudan VUK’da düzenlenmişken vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezasında TCK’nın 239. maddesine, mükellefin özel işlerini yapma suçunun cezasında ise TCK’nın 257. maddesinin birinci fıkrasına gönderme yapılmıştır.

Vergi mahremiyeti; kamu menfaati için gizli kalması gerekli bilgilerin bu bilgilere sahip kişilerce ifşa edilmemesidir²¹ VUK’un 5. Maddesinde bu kişilerin kimler olduğu açıklanmış, 362. Maddesinde de vergi mahremiyetini ihlal edenlerin TCK 239. Maddesi uyarınca cezalandırılacakları düzenlenmiştir.

Kamu görevlilerinin görevlerini icra ettikleri sırada herkese eşit ve adil olarak davranma yükümlülükleri bulunmaktadır. Ancak bu kişilerin bazı yetkilerini yakınları lehine kullanabilmeleri olasıdır. VUK’un 363. Maddesinde “mükelleflerin özel işlerini yapma” olarak ifade edilen bu suçu işleyen kişiler TCK 257. Maddesinde düzenlenen “Görevi kötüye kullanma” suçundan cezalandırılacaktır.

Çalışmamızın konusunu vergi kaçakçılığı suçları oluşturması nedeniyle bu suç çeşidi ayrıntılı olarak incelenecektir.

¹⁹ Yüce, Mehmet; Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, 2. Baskı, Adalet, Ankara, 2021, s.47., Batı;s.315.

²⁰ Karakoç; s.292.

²¹ Batı; s.362.

1.1.4. Vergi kaçakçılığı suçları

Vergileme süreci içerisinde hukuka aykırı hareket edenlerden eylemleri ağır ihlal oluşturan kişilerin bu eylemlerinin suç oluşturduğunu ifade etmiştik. Bu kişilerin yargılanması ceza mahkemelerince yapılacak ve suç sabit görüldüğü takdirde kanunun öngördüğü şekilde hürriyeti bağlayıcı ceza veya adli para cezası ile cezalandırılacaklardır. VUK'da düzenlenen vergi suçlarının başında vergi kaçakçılığı suçları gelmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları VUK'un 359. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Öncesinde vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için vergi kaybı şartı aranırken 4369 sayılı yasa ile VUK 359. maddesinde yapılan değişiklik ile vergi kaçakçılığı suçlarında vergi kaybı suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Bu düzenleme ile bu suçların oluşabilmesi için artık vergi kaybının oluşması gerekmemektedir.

1.1.5. Türkiye'de vergi kaçakçılığı suçlarının tarihçesi

Vergi suçları ve kabahatlerine ilişkin hükümler günümüzdeki 213 sayılı VUK'daki şeklini alana kadar çok farklı değişikliklere uğramıştır. 1949 yılında Federal Almanya yasaları örnek alınarak reform niteliğinde vergi alanında kanunlar çıkarılmıştır²². Bu kanunlardan birisi de 01.01.1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur²³. 5432 sayılı Kanun'un kabul edilmesine kadar toplu olarak vergi suç ve cezalarına yer verilmiş bir kanun bulunmamaktadır²⁴. Vergi kaçakçılığı suçları 5432 sayılı Kanun'un 324-328. maddeleri arasında düzenlenmiş, 324. maddesinde vergi kaçakçılığı olarak kabul edilen fiiller açıklanmıştır. Bu kanunun ardından 5815 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair Kanun²⁵ yürürlüğe girmiş, 5815 sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçlarında kast unsuru kaldırılmış, hileli vergi suçlarına teşebbüs hükümleri getirilmiş ve pişmanlık hükümleri kaldırılmış; akabinde, yürürlüğe giren 6094 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Bu Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair 5815

²² Kayan, Ahmet; Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/AhmetKAYAN.pdf> , Erişim tarihi: 15.05.2023.

²³ Resmi Gazete Tarih- Sayı: 15.06.1949 – 7233 <https://www.resmigazete.gov.tr/+arsiv/7233.pdf> Erişim tarihi: 15.05.2023

²⁴ Yıldız, Ferhat; Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Kırıkkale, 2021,s.104.

²⁵ Resmi Gazete Tarih- Sayı: 24.07.1951-7866 <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7866.pdf> Erişim Tarihi: 15.05.2023.

Sayıli Kanunun Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesine ve Vergi Usul Kanunu'nun Mezkûr Kanunla Kaldırılan 348'inci Maddesi Yerine Bir Madde Konulmasına Dair Kanunla²⁶, 5815 sayılı kanunla kaldırılan pişmanlık hükümleri geri getirilmiştir²⁷.

213 sayılı VUK 12.01.1961 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş, yürürlüğe girdiğı tarihten günümüze kadar farklı kanunlarla pek çok değişikliğe uğramıştır. Bu kanunlardan en önemlisi olarak kabul edilen 4369 sayılı Kanunla²⁸ vergi ziyai, suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. 5728 sayılı Kanun²⁹ değişikliği ile Vergi Usul Kanunu büyük ölçüde günümüzdeki halini almış, son olarak 7394 sayılı Kanun³⁰ değişikliği ile kaçakçılık fiillerinde öngörülen hapis cezalarının üst sınırı değiştirilmiş, etkin pişmanlık ve zincirleme suç hükümlerine dair yeni düzenlemeler getirilmiştir.

1.1.6. Vergi kaçakçılığı suçlarında korunan hukuki değer

Türk ceza hukukunda hukuki değer; toplumdaki sosyal düzenin devamlılığı için gerekliliğı zorunlu kabul edilen maddi ve manevi değerler olarak tanımlanmaktadır³¹. Bu değerlerin sosyal düzenin devamı için korunması zorunludur. Suç teşkil eden her eylem genellikle en az bir hukuki değerin ihlalini oluşturur³². Korunan hukuki değer aynı zamanda suçun hukuki konusudur. Örneğin hırsızlık suçunda korunan hukuki değer zilyetlik iken, mala zarar verme suçunda ise korunan hukuki değer mağdurun malvarlığıdır³³. Bir suçun işlenmesiyle birden fazla hukuki değerin ihlal edilmesi de mümkündür.

Vergi kaçakçılığı suçlarında korunan hukuki değerin ne olduğı konusunda doktrinde farklı görüşler mevcuttur. Uğur'a göre vergi kaçakçılığı suçları ile korunan hukuki değer devletin ekonomik geliri, kamu yararadır³⁴. Özcan'a göre ise vergi kaçakçılığı suçları ile korunan hukuki değeri, vergi sisteminin işleyişinde önemli rolü bulunan defter,

²⁶ Resmi Gazete Tarih- Sayı: 08.07.1953- 8452 <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/8452.pdf>, Erişim Tarihi: 15.05.2023.

²⁷ Yıldız; s.105.

²⁸ Resmi Gazete Tarih- Sayı: 29.07.1998-23417 https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417_1.pdf Erişim Tarihi: 15.05.2023.

²⁹ Resmi Gazete Tarih- Sayı: 08.02.2008- 26781 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/02/20080208-1.htm> Erişim Tarihi: 15.05.2023.

³⁰ Resmi Gazete Tarih- Sayı: 08.04.2022- 31810 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/04/20220415-1.htm> Erişim Tarihi: 15.05.2023.

³¹ Özgenç, İzzet; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 17. Baskı, Seçkin, Ankara, 2021, s.176.

³² Özgenç; s.176.

³³ Yazıcıoğlu, R.Yılmaz; "Hırsızlık Suçunun Malvarlığına Karşı İşlenen Bazı Benzer Suçlardan Ayrımı", MÜHF Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.19, S.2, 2013, s.768.

³⁴ Uğur, Hüsamettin/ Elibol, Mert; Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, Adalet, Ankara, 2015, s.98.

belge ve kayıtlara karşı toplumda duyulan güven olduğunu belirtmektedir³⁵. Özen’e göre ise vergi kaçakçılığı suçları ile birden fazla hukuksal değer korunmuş olup bunlar hem devletin ekonomik menfaati/kamu yararı hem de söz konusu defter ve belgelere duyulan güven ve bu belgelerin ispat değeridir³⁶. Kanaatimizce de vergi kaçakçılığı suçları ile birden fazla hukuki değer korunmakta, bu değerler kamu yararı ve suçun konusunu oluşturan defter ve belgelere duyulan güvendir.

1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Unsurları ve Özel Görünüş Şekilleri

1.2.1. Vergi kaçakçılığı suçlarının unsurları

Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiillerin tamamı VUK’un 359. maddesinde düzenlenmiştir. Çalışmamızın bu bölümünde vergi kaçakçılığı suçlarının unsurlarına yer verilecek olup bu suçu oluşturan fiiller maddi unsur başlığı altında ayrıntılı olarak incelenecektir.

1.2.1.1. Tipiklik (Kanunilik unsuru)

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi 5237 sayılı TCK’nın 2. maddesinde düzenlenmiş olup bu ilke ile devletin kişiyi keyfi cezalandırmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Tipiklik ile kanunilik kelimelerinin birbiri ile bağlantısını, tipiklik kelimesini “cezalandırmanın kanuniliği” olarak tanımlayarak açıklayabiliriz.

Tipiklik, suç olarak kabul edilen bir fiilin önceden belirlenmiş olan bir ceza ile tanımlanmasıdır. Bir fiilin suç olarak kabul edilmesi için kanunda bu eylemin belirtilmiş olması, fiilin kanunda belirtilen harekete uygun olması gerekmektedir. Failin kanunda belirtilen harekete uygun davranmış olmasıyla tipik haksızlık oluşmuş olur³⁷. Ceza hukuku bakımından bir suçun oluştuğunu söyleyebilmemiz için bu suçu oluşturan eylemlerin kanunda belirlenmiş olan tipe uygun olması gerekmektedir.

VUK 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının konusunu genel olarak defter, belge ve kayıtlar oluşturmaktadır. Defter, belge ve kayıtların bu suçların

³⁵ Özcan, Onur; Vergi Suçları, 1. Baskı, Seçkin, Ankara, 2015, s. 85.

³⁶ Özen, Mustafa; Vergi Suçları ve Kabahatleri, 4. Baskı, Adalet, Ankara, 2021, s.17.

³⁷ Açar, Serkan; Vergi Kaçakçılığı Kapsamında: Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, 1. Baskı, Seçkin, Ankara, 2016, s.105., Koca, Mahmut/ Üzülmüş, İlhan; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Seçkin, Ankara, 2021, s.106., Karakoç; s.293.

konusunu oluşturabilmesi için vergi kanunlarında belirtilen şartlara uygun olarak oluşturulması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiller VUK 359. maddesinde düzenlenmiş olmakla, suçun oluşabilmesi için gerçekleşen hareketin maddede tanımlanan fiillere uygun olması, yani tipikliğe uygun olması gerekmektedir.

VUK 359. maddesinde düzenlenen fiillerin hangi koşulların gerçekleşmesi ile suç oluşturacağı ileri aşamalarda ayrıntılı olarak incelenecektir.

1.2.1.2. Maddi unsur

1.2.1.2.1. Suçun konusu

Hareketin yönelmiş olduğu şey ya da kişi suçun maddi konusunu oluşturmaktadır³⁸. Kasten yaralama suçunda suçun maddi konusu kişi iken, hırsızlık suçunda ise suçun konusu çalınan eşyadır. Hırsızlık suçunda kişi, suçun mağduru olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiller VUK 359. maddesinde a, b, c ve ç fıkralarında ayrı ayrı düzenlenmiştir. Burada a ve b fıkralarında düzenlenen suçların maddi konusu birbiriyle oldukça benzer iken c ve ç fıkralarındaki suçların maddi konusu ise birbirlerinden farklılık arz etmektedir.

VUK 359. maddede düzenlenen suçların maddi konusunu üçe ayırmak mümkündür:

-a ve b fıkraları bakımından; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar,

-c fıkrası bakımından; Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler,

-ç fıkrası bakımından; ödeme kaydedici cihazlar ve bunlara ilişkin belge, bilgi veya veriler kaçakçılık suçlarının maddi konusunu oluşturmaktadır.

³⁸ Hakeri, Hakan; Ceza Hukuku Genel Hükümler Temel Bilgiler, 17. Baskı, Astana, Ankara, 2020, s.120.

1.2.1.2.1.1. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar

1.2.1.2.1.1.1. Defterler

VUK'un 359. maddesinde ifade edilen “defterler” kelimesinden vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterler anlaşılmalıdır. Bu sebeple vergi kanunlarına göre tutulmayan defterler üzerinde gerçekleştirilen fiiller kaçakçılık suçuna vücut vermeyecektir.

Vergi mükellefleri tarafından tutulması gereken defterlere ilişkin hususlar VUK'un “Defter tutma” başlıklı ikinci kısmında açıklanmıştır. Mükellefin defter tutmasındaki amaç; vergiye ilişkin servet, sermaye ve hesap durumu ile faaliyet ve hesap neticelerinin tespiti, gerçekleştirdiği vergisel işlemlerin belirlenebilmesi, mükellefin vergisel konumunun hesapları üzerinden kontrolü sağlanarak incelenmesi ve mükellefin kayıt altında bulunan hesap ve kayıtları aracılığıyla üçüncü şahısların vergisel durumlarının incelenmesidir (VUK m.171). Kimlerin defter tutmakla yükümlü kılındığı VUK'un 172. maddesinde tek tek sayılmıştır.

Kanunda düzenlenen defterlerin başlıcaları şunlardır:

-VUK 182. maddesinde düzenlenen bilanço esasına göre defter tutanların tutmakla yükümlü bulunduğu defterler: Yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri

-VUK 193. maddesinde düzenlenen işletme hesabı esasına göre defter tutanların tutmakla yükümlü bulunduğu defter: İşletme hesabı defteri

- VUK 210. maddesinde düzenlenen serbest meslek erbabının tutmakla yükümlü bulunduğu defter: Serbest meslek kazanç defteri.

VUK'da bu defterlerin tanımları yapılmış ve ne şekilde tutuldukları belirtilmiştir. Kanunda bu defterler dışında başkaca düzenlenen defterler de mevcut olmakla birlikte çalışmamızda başlıcalarına değinmekle yetinilmiştir.

1.2.1.2.1.1.2. Belgeler

VUK'un “Vesikalar” başlıklı üçüncü kısmında belgeler ve kayıtlara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Suçun konusunu oluşturan belgeler vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi gereken belgelerdir. Bu belgelere örnek olarak fatura ve fatura yerine geçen belgeler (VUK m.229-231), sevk ve taşıma irsaliyesi (VUK m.230-

240), gider pusulası (VUK m.234) ve ücret bordrosu (VUK m.238) gösterilebilir³⁹. Yargıtay bir kararında sahte fatura düzenleme suçunun maddi konusunun “fatura” olduğunu ifade etmiştir⁴⁰.

Erdem’e göre vergi kanunlarınca tanımlanmayan ancak vergi hukukunca tanınmış ve vergi ilişkisinde ispat aracı olarak kullanılabilen belgeler üzerinde öngörülen fiillerin işlenmesi kaçakçılık suçunu oluşturmayacaktır⁴¹. Özcan ise vergiye ilişkin bir durumun delilini oluşturabilecek belgeler üzerinde söz konusu fiillerin işlenmesi halinde bu belgeler vergi kanunlarına göre tutulmasa bile kaçakçılık suçunun oluşabileceğini savunmaktadır⁴².

VUK 227. maddesinde belgelerin zorunlu bilgileri taşımaması durumunda hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir. Bu durumda zorunlu bilgileri bulundurmeyen belgeler üzerinde gerçekleştirilen fiiller neticesinde de kaçakçılık suçunun işlenemeyeceği söylenebilir.

Belgelere ilişkin söylenebilecek bir diğer husus VUK’ta düzenlenen belgelerin resmî belge mi yoksa özel belge mi olduğu hususudur. Yargıtay faturanın özel belge niteliğinde olduğunu kabul etmektedir⁴³

1.2.1.2.1.3. Kayıtlar

Defterler ve belgelerde olduğu gibi kayıtların da suçun maddi konusunu oluşturabilmesi için vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen kayıtlardan olması gerekmektedir.

VUK’a göre tutulan ve üçüncü kişilerle gerçekleştirilen her türlü iş ve işlemlere yönelik kayıtların belgelendirilmesi şarttır (VUK m. 227).

Kanunda ifade edilen kayıtlar hem yazılı kayıtlar hem de elektronik ortamda tutulan bilgilerdir. Elektronik ortamda tutulan kayıtlara mikro fiş, mikro film, disket örnek olarak gösterilebilir.

³⁹ Taştan, Mehmet; Vergi Kaçakçılığı Suçları, 3. Baskı, Adalet, Ankara, 2022, s.126.

⁴⁰ Yargıtay 11. C.D.; E. 2016/4139, K. 2017/235., T. 16.01.2017. “...sahte fatura düzenlemek suçunda suçun maddi konusunun fatura olduğu...”(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 10.05.2023.

⁴¹ Erdem, Tahir; “Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 266, 2010, s.90.

⁴² Özcan; s.109.

⁴³ Yargıtay 11. C.D.; E. 2011/1585, K. 2011/19905, T. 12.09.2011. “...ibraz edilen faturanın sahte olduğunun tespit edildiği, böylece sanıkların özel belge niteliğindeki sahte faturayı düzenleyip kullandıkları iddiasından ibaret olayda... mütalaa verilip verilmeyeceğinin sorularak sanıkların hukuki durumunun takdiri...” (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 15.05.2023.

1.2.1.2.1.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler

VUK 359. maddesinin c fıkrasındaki suçun maddi konusunu Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler oluşturmaktadır. Bu belgelerin neler olduğuna ilişkin kanunda bir düzenlemeye yer verilmemiş ancak Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefi Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik'te bu belgeler sayılmıştır⁴⁴. Bu belgelere fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları örnek olarak verilebilir.

1.2.1.2.1.3. Ödeme kaydedici cihazlar ve bunlara ilişkin belge, bilgi veya veriler

VUK 359. maddesine 29/04/2021 tarihinde 7318 sayılı kanun⁴⁵ ile ç fıkrası eklenmiş ve ödeme kaydedici cihazlar ve bunlara ilişkin belgeler üzerinde gerçekleştirilen birtakım faaliyetlerin kaçakçılık suçuna vücut vereceği düzenlenmiştir. Ödeme kaydedici cihazların ne olduğuna ilişkin bir düzenleme VUK'da olmamakla birlikte buna ilişkin düzenlemeye 06.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'un ikinci maddesinde yer verilmiştir⁴⁶.

1.2.1.2.1.4. Elektronik defter, belge ve kayıtlar

Elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kayıtlar VUK'un mükerrer 242. maddesinde düzenlenmiştir. Madde metnine göre;

Elektronik defter; şekli hükümlerden bağımsız, kanuna göre tutulma zorunluluğu bulunan defterlerde bulunması gerekli olan tüm bilgileri barındıran kayıtlardır.

Elektronik belge; şekli hükümlerden bağımsız kanuna göre tutulma zorunluluğu bulunan belgelerde bulunması gerekli olan tüm bilgileri barındıran kayıtlardır.

⁴⁴ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefi Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik m.1, m.3.

⁴⁵ Resmi Gazete Tarih- Sayı: 30.04.2021-31470 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/04/20210430-10.pdf> Erişim Tarihi: 15.05.2023.

⁴⁶ 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun Resmi Gazete Tarih- Sayı: 15.12.1984 -18606.

Elektronik kayıt; elektronik ortamda tutulan, elektronik defter ve belgelerin içeriğini oluşturan, erişiminin ve işlenmesinin elektronik yöntemlerle mümkün olduğu en küçük bilgidir.

VUK'un 242. ve 257. Maddelerinde; açıklamış olduğumuz elektronik defter, belge ve kayıtların, VUK'ta ve diğer vergi kanunlarında yer alan defter, belge ve kayıtlara ilişkin hükümlere tabi olacağı ve bunlara ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisinin de Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ait olduğu ifade edilmiştir.

Elektronik ortamda tutulan defter, belge ve kayıtlar, VUK'ta sayılan kâğıt ortamındaki defter, belge ve kayıtlar gibi kaçakçılık suçunun maddi konusunu oluşturmakla birlikte e-defter tutma yükümlülüğü bulunan mükelleflerin hem kâğıt hem elektronik olarak defter, belge ve kayıtları tutmuş olmaları durumunda kâğıt ortamında tutulan defter, belge ve kayıtlar kaçakçılık suçunun maddi unsurunu oluşturmayacaktır⁴⁷. Bu husus 486 S.No'lu VUK Genel Tebliğ'inde açıkça ifade edilmiş, defter-beyan sistemi kullanmakla yükümlü bulunanların kâğıt ortamında tutmuş olduğu defter belge ve kayıtların hukuki geçerliliklerinin bulunmadığı belirtilmiştir⁴⁸

1.2.1.2.2. Suçun faili

TCK'nın 37. Maddesinde fail; "suçun kanuni tarifindeki eylemi gerçekleştiren kişi" olarak tanımlanmıştır. TCK'da yer alan suçların çoğunluğu herkes tarafından işlenebilmekte, bazı suçların ise kanuni tanımında, failinin belli özellik taşıyan kişiler olabileceği ifade edilmiştir. Faili özel nitelik taşıyan kişiler olan suçlara özgü suç adı verilmektedir⁴⁹ VUK 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının failinin kim olduğu ve bu suçun özgü suç olup olmadığı konusunda doktrinde farklı görüşler mevcuttur. Öner'e göre vergi kaçakçılığı suçlarının faili vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olabilir⁵⁰. Ancak çoğunluk görüşüne göre⁵¹ her ne kadar vergi kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellefi ve vergi sorumlusu tarafından işlense de bu suçların faili herkes olabilir⁵². Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçlarının özgü suç olmadığını, bu suçların failinin herkes

⁴⁷ Aslanpınar; s.92.

⁴⁸ Resmi Gazete Tarih- Sayı: 17.12.2017-30273. (Erişim tarihi: 07.06.2023)

⁴⁹ Koca/Üzülmez; s.115.

⁵⁰ Öner; s.180.

⁵¹ Özcan; s.121., Aslanpınar; s.94.

⁵² Donay, Süheyl; Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta, İstanbul, 2008, s.85.

olabileceğini söyleyebiliriz. Yargıtay 11.C.D. sahte fatura düzenleme suçuna ilişkin bir kararında suçun failinin herkes olabileceğini belirtmiştir⁵³.

VUK'un 8. maddesinde vergileme işlemlerindeki yetkili ve sorumlu kişiler tanımlanmış, kanunda 359. maddede düzenlenen suçların failine ilişkin bir ifadeye yer verilmemiş ancak VUK'da esasa ve usule ilişkin hükümlerde muhataplardan birisi de vergi mükellefi ile vergi sorumlusu olduğuna işaret edilmiştir⁵⁴.

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının faili yalnız gerçek kişiler olabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları her ne kadar çoğunlukla tüzel kişilerin faaliyetleri çerçevesinde işlense de bu suçlardan dolayı tüzel kişiler sorumlu tutulamayacak şirket yetkilisi kişinin veya eylemi gerçekleştiren tüzel kişi temsilcisinin sorumluluğuna gidilecektir. Yargıtay da bir kararında tüzel kişilerin suçun oluşmasında rolü bulunan temsilcisinin sorumlu olacağını ifade etmiştir⁵⁵.

VUK'un 332. maddesinde velayet ve vesayet altında bulunanların veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanların, kendileri adına veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareket etmelerinden dolayı cezaya muhatap tutulmayacakları, bu hallerde cezanın muhatabının bu kişiler adına hareket eden veli, vasi veya kayyım olacağı düzenlenmiştir. TCK'nın 20.maddesinde düzenlenen ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi uyarınca kimsenin başkasının fiilinden sorumlu olamayacağı dikkate alındığında velayet veya vesayet altında bulunan veyahut işleri kayyıma tevdi edilmiş kişilerin, veli,vasi ve kayyımların kendilerini temsilen gerçekleştirdikleri fiillerden sorumlu tutulamayacakları⁵⁶ gibi aynı şekilde kişilerin kendilerinin gerçekleştirmiş oldukları fiillerden de kanuni temsilcilerinin sorumlu tutulmamaları gerekmektedir⁵⁷.

Tüzel kişilerin sorumluluğuna yönelik 4369 sayılı kanunla VUK'un 333/3. maddesinde değişiklik yapılmış; buna göre tüzel kişilikler çerçevesinde işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının faili, bu suçları işleyen gerçek kişi olduğu ve VUK'un 359. maddesinde belirtilen fiillerin işlenmesi durumunda VUK'un 359. ve 360. maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyen kişiler hakkında uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu değişiklik de kanaatimizce TCK'nın 20.maddesinde düzenlenen ceza sorumluluğunun

⁵³ Yargıtay 11. C.D.; E. 2016/4033, K. 2018/5878, T. 27.06.2018. "...sahte fatura düzenleme suçunda failin şirket yetkilisi olmasının gerekmediği, herkesin bu suçun faili olabileceği..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 15.04.2023.

⁵⁴ Özen; s.21.

⁵⁵ Yargıtay 11. C.D.; E. 2017/14863, K. 2020/5856, T. 15.10.2020. "...tüzel kişilerde birden fazla kanuni temsilci bulunup da suç eylem ve fikir birliği içinde işlenmemiş ise sorumluluğun suçun şekli sorumlusuna değil, suçun oluşumunda rolü bulunan temsilciye ait olacağı..." (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 12.03.2023.

⁵⁶ Donay; s.97.

⁵⁷ Özcan; s.124.

şahsiliği ilkesine uygundur. Yargıtay da bir kararında suçun failinin gerçek kişiler olduğunu belirterek mütalaanın kişi hakkında verilmesi gerektiğini ifade etmiştir⁵⁸.

1.2.1.2.3. Suçun mağduru

Suçun mağdurunun kim olduğu suçla korunan hukuki değer ile ilişkilidir. Çünkü suçun mağduru korunan hukuki değer sahibi olduğu kabul edilmektedir⁵⁹. Vergi kaçakçılığı suçlarında korunan hukuki değer, “devletin ekonomik yararları ve suçun konusunu oluşturan defter kayıt ve belgelere duyulan güven” olduğu görüşünde olduğumuza değinmiştik. Bu bağlamda bu suçların mağdurunun defter, kayıt ve belgelere güven duyan toplum olduğu, korunan hukuki değer sahibi olmayan ancak suçtan dolayı doğrudan veya dolaylı olarak menfaati zedelenenin yani suçtan zarar görenin ise devlet hazinesi olduğu söylenebilecektir⁶⁰. Vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesi ile vergileme düzeni bozulmakta ve devlet hazinesi zarar görmektedir⁶¹; bu sebeple devlet hazinesi suçtan doğrudan doğruya zarar gören konumunda bulunmaktadır. Taştan ise devlet hazinesinin yanında vergisini tam zamanında ödeyen dürüst vergi mükelleflerinin de suçtan zarar gören olarak kabul edilmesi gerektiğini savunmaktadır⁶². Yargıtay, pek çok kararında da belirttiği üzere devlet hazinesinin suçtan zarar gören sıfatının bulunduğunu ve davaya müdahil olması gerektiği görüşündedir⁶³. Bu suçların işlenmesinde devlet hazinesinin doğrudan zarar görmesi nedeniyle Maliye Hazinesi’nin suçtan zarar gören sıfatının bulunduğu kanaatindeyiz.

1.2.1.2.4. Fiil

Kaçakçılık suçlarını oluşturan fiiller VUK’un 359. maddesinde belirtilmiştir. Doktrinde vergi kaçakçılığı suçlarının bağlı hareketli suçlardan mı seçimlik hareketli suçlardan mı olduğu konusu tartışmalıdır. Yüce’ye göre vergi kaçakçılığı suçlarının

⁵⁸ Yargıtay 11. C.D.; E. 2016/4223, K. 2018/5630, T. 20.06.2018. “...şirket işlerini Ahmet Ercan’ın takip ettiği iddia edildiğinden bu kişi hakkında mütalaa alınarak kamu davası açılmasının sağlanması...” (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 12.03.2023

⁵⁹ Özcan; s.132., Özen; s.25.

⁶⁰ Özcan; s.132.

⁶¹ Yüce; s.52.

⁶² Taştan; s.85.

⁶³ Yargıtay 11. C.D.; E. 2016/7655, K. 2019/8474, T. 28.11.2019.; Yargıtay 11.C.D.; E. 2017/7302, K. 2021/5622, T. 21.06.2021.; “Kovuşturmanın her aşamasında müdahale yoluyla davaya katılma hakkı bulunan Gelir İdaresi Başkanlığı’na katılma olanağı tanınmadan beraat hükmü kurulması suretiyle 5271 sayılı CMK’nın 234/1-b maddesine aykırı davranılması...” Yargıtay 11.C.D.; E.2017/16139, K.2021/5854, T.06.04.2022. (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 12.03.2023

yalnızca kanunda ifade edilen hareketler ile işlenmesi mümkündür. Bu sebeple bu suçun bağlı hareketli suçlardan olduğu savunulmaktadır⁶⁴. VUK'ta vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiller dört bentte beş grup halinde düzenlenmiş, aynı grup içinde bulunan ve aynı ceza öngörülen suçlarda dahi farklı hareketlere yer verilmiştir. Bu nedenle Taştan'a göre de kanunda gösterilen hareketlerden bir tanesinin yapılması ile bu suçun oluşacağını savunmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarının bu haliyle seçimlik hareketli suçlardan olduğunu kabul etmektedir⁶⁵.

Uygulamada bentler arasında seçimlik hareket ilkeleri uygulanmamakta her bir bentte yer alan hareketten ayrı ayrı cezalandırılma yoluna gidilmektedir. Aynı bentte yer alan hareketlerin birlikte işlenmesi halinde ise tek bir vergi kaçakçılığı suçunun mu oluşacağı yoksa her hareketten ayrı ayrı cezalandırılma yoluna mı gidileceği hususu doktrinde tartışmalıdır. Öner'e göre aynı bentte yer alan fiillerin aynı fail tarafından birlikte işlenmesi halinde tek bir vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır⁶⁶. Taştan ise aynı bentteki fiillerin seçimlik olarak sayılmasına rağmen suçların niteliği, unsurları ve işleniş biçimleri farklı olması nedeniyle farklı bir cezalandırma yöntemi kabul edildiğini belirterek ayrı ayrı cezalandırılma yoluna gidilmesi gerektiğini savunmaktadır⁶⁷. Örneğin fail yanıltıcı belge kullanıp bu belgeyi sonra tahrif ederse aynı bentte düzenlenen yanıltıcı belge kullanma ve tahrif etme suçları ayrı ayrı oluşacaktır⁶⁸. Yargıtay da pek çok kararında aynı bentte düzenlenen sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerinin bir arada işlenmesi halinde ayrı ayrı cezaya hükmedilmesi gerektiğini vurgulamıştır⁶⁹. Her ne kadar fail düzenleme ve kullanma hareketlerini bir arada gerçekleştirirse de fiiliyatta failin kullanmış olduğu sahte belge ile düzenlemiş olduğu sahte belgenin aynı belge olmadığı, bir düzenlenen bir de kullanılan belgenin olduğu, yani bunların farklı belgeler olduğu görülmektedir. Burada kullanılan belgelerin farklı olması nedeniyle suçun maddi konuları da farklıdır. Fail açısından değerlendirecek de bir sahte belgeyi düzenleyen ve bu belgeyi kullanan olmak üzere iki ayrı fail bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle sahte belgeyi düzenleyen ve kullanan kişiler aynı kişiler olmamaktadır. Bu sebeplerden ötürü burada

⁶⁴ Yüce; s.53.

⁶⁵ Taştan; s.141.

⁶⁶ Öner; s.181.

⁶⁷ Taştan; s.296.

⁶⁸ Uğur/Elibol; s.318.

⁶⁹ Yargıtay 11. C.D.; E. 2017/9665, K. 2020/5771, T. 13.10.2020., Yargıtay 11.C.D.; E. 2019/5864, K. 2022/8927, T. 18.05.2022, "Sahte fatura kullanma ve sahte fatura düzenleme suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturması karşısında iki suçtan ayrı ayrı hüküm kurulması gerekirken eylemin tek suç olarak kabulü ile tek ceza tayini yasaya aykırıdır..." Yargıtay 11.C.D.; E.2012/19007, K. 2014/130, T.07.01.2014. (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 14.03.2023

seçimlik hareketten bahsedilemeyecek olduğundan Yargıtay'ın iki fiilin bir arada gerçekleştiği durumda ayrı ayrı ceza tayin edilmesi yönündeki görüşü isabetlidir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için VUK 359/a-1 de düzenlenen çift defter tutma fiili hariç olmak üzere vergi ziyayı oluşması gerekmemektedir. 4369 sayılı yasa ile VUK 359. maddesinde yapılan değişiklikte vergi ziyayı suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Vergi suçunun oluşması için vergi kaybı şartı bulunmamakta kanunda belirtilen hareketlerin gerçekleşmesi suçun oluşması için yeterli görülmektedir. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçlarının tehlike suçu olduğu söylenebilir⁷⁰. VUK 359/a-1 maddesinde düzenlenen “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” şeklindeki hareketin, diğer bir deyişle çift defter tutma fiilinin kaçakçılık suçunu oluşturması için düzenlemenin içeriğinden de anlaşılacağı üzere vergi kaybının oluşması gerekmektedir. Bu sebeple bu suç bir tehlike suçu değil, hareket ile bir neticenin gerçekleşmesi arandığı için zarar suçu niteliğindedir. Maddenin diğer bentlerinde düzenlenen fiillerde suçun oluşması için yalnız kanunda belirtilen hareketin meydana gelmesi yeterli görülmüş netice unsuru olan vergi ziyanının oluşması gerekli görülmemiş bu sebeple VUK 359/a-1 maddesindeki çift defter tutma fiili zarar suçu, diğer kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller ise tehlike suçu kapsamına girmektedir⁷¹. VUK 359/a-1 de düzenlenen çift defter tutma fiili hariç olmak üzere diğer kaçakçılık suçlarının oluşması için neticeye gerek olmamakta, yalnız hareketin meydana gelmesi ile suç oluşmaktadır. Bu haliyle kaçakçılık suçlarının neticeye gerek duymaması nedeniyle sırf hareket suçu olduğu ancak VUK 359/a-1 maddesinde düzenlenen çift defter tutma fiili vergi kaybı neticesini doğurması ile suça vücut vereceğinden bu maddede düzenlenen suçun netice suçu olduğunu söylemek mümkündür.

⁷⁰ Yüce; s.54.

⁷¹ Şenyüz; s.443.; Yüce; s.55.

1.2.1.2.4.1. Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiller

1.2.1.2.4.1.1. VUK 359/a-1 maddesinde düzenlenen suçu oluşturan 1. grup fiiller

1.2.1.2.4.1.1.1. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak

VUK'un 359/a bendinin 1 ve 2 numaralı alt bendinde kaçakçılık suçunun hangi fiillerle işlenebileceği düzenlenmiştir. 1 numaralı bentte suçu oluşturan fiillerin içinde ilk olarak saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapma fiili düzenlenmiştir. Bu suçun maddi konusu fiilin adından da anlaşılacağı üzere defter ve kayıtlardan ibarettir. Belgeler bu fiilin konusunu oluşturmamaktadır. Suçun oluşması için öncelikle vergi kanunlarına göre tutulmuş düzenleme, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtların varlığı gerekmektedir. Bu kapsamda bulunmayan defter ve kayıtlar suçun konusunu oluşturmamaktadır.

Hesap ve muhasebe hilesinin tanımı kanunda bulunmamaktadır. Kanunda hesap ve muhasebe hilesinin tanımının yapılmaması suçlarda ve cezalarda kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır⁷². Muhasebe hilesi; kayıtlarda bir durumun gizlenmesi, mahiyetinin değişikliğe uğratılması veya değişik göstermeye çalıştırılması olarak ifade edilebilir. Muhasebe hilesi hesap hilesini de kapsamakla, defter ve kayıtlarda bilinçli olarak yanlış toplamalar ve hesap hataları yapmak hesap hilesi olarak açıklanabilir⁷³. Kanun koyucunun burada suç olarak nitelendirdiği husus “hileli hareketler”dir. Hata istenmeden bilmeden yapılırken hile bilerek, isteyerek, kasten yapılır. Bu sebeple hesap ve muhasebe hataları değil hileleri cezalandırılmaktadır.

Hesap ve muhasebe hilesi başka bir ifadeyle, vergi matrahını azaltma gayesiyle defter ve belgelerde bir takım kasıtlı hareketlerle gerçekte var olan bir kaydın hukuka aykırı olarak değişikliğe uğratılması olarak tanımlanabilir⁷⁴. Yargıtay, defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapma suçunun maddi unsurunu gerçekleştirilen işlemin defter ve kayıtlarda olduğundan daha farklı olarak gösterilmesi olarak açıklamıştır⁷⁵. Mükellef işletmesinde gerçekleştirilen faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde kayıt altına alması, bunlara

⁷² Batı; s.324.

⁷³ Baykara, Bekir; “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi”, Güncel Hukuk Dergisi, S.6, 2009, s.5.

⁷⁴ Taştan; s.144.

⁷⁵ Yargıtay 11.C.D.; E. 2016/4501, K. 2016/7977, T. 30.11.2016. “...defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapma suçunun maddi unsurunun daha önce doğru olarak gerçekleştirilen işlem ve hesapların defter ve kayıtlarda başka türlü gösterilmesi olduğu, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında işlemlerin temelini oluşturan alım satım veya hizmet ilişkilerinde sahtecilik unsuru bulunduğundan ayrıca defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun oluşmayacağı...”(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 18.03.2023

ilişkin bilgileri saklaması gerekmektedir. Kanun koyucu burada bu faaliyetin sağlıklı yürütülmesine engel olan hareketleri cezalandırmaktadır. Gerçekleştirilen eylem neticesinde vergi matrahının azalması sonucunun doğması gerekmemektedir.

Suçu oluşturan fiiller çok farklı şekillerde gerçekleştirilebileceğinden bunların neler olduğu kanunda açıkça sayılmamış ancak bu suça en güzel “defter ve kayıtlarda küçük çaplı hesaplama hataları yapmak, fazladan sıfır eklemek veya çıkarmak” fiilleri örnek olarak gösterilebilir. Bu suçu oluşturan fiillere gün geçtikçe yenilerinin eklenmesi de mümkün olduğundan kanun koyucu bilinçli olarak suç oluşturan hareketleri açıklamayıp soyut bir tanımlamayı yeterli görmüştür⁷⁶.

1.2.1.2.4.1.1.2. Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak

VUK’un 359/a-1 maddesinde ikinci olarak düzenlenen bu fiili kanun koyucu hesap ve muhasebe hilesi yapma fiilinden ayrı olarak nitelendirmiş ve ele almıştır. Bu fiilin hesap ve muhasebe hilesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ayrıca düzenlenmesine gerek olmadığı⁷⁷ yönünde görüşler mevcut olduğu gibi ayrı olarak düzenlenmesinin daha isabetli olduğunu savunan yazarlar da vardır⁷⁸.

Kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere bu fiil de yalnızca vergi kanunlarına göre tutulan defter ve kayıtlar üzerinde işlenebilecektir. Defter ve kayıtlar kâğıt ortamında veya elektronik ortamda tutulmuş olabilir. Bununla birlikte kanunda belirtilen defter ve kayıtlar dışında bu fiilin gerçekleştirilmesi durumunda söz konusu suç oluşmayacaktır.

Mükellef vergi matrahını azaltmak amacıyla, kanunda belirtilen defter ve kayıtlarda sahte borç veya alacak ilişkisi oluşturmakta, gerçekte mevcut olmayan ilişkiler mevcutmuş gibi davranmaktadır⁷⁹. Örneğin; çalışmayan bir personeli çalışıyormuş gibi göstererek maaş bordrosu düzenlemek.

Kanunda düzenlenen bu fiil iki şekilde gerçekleştirilebilir;

- Gerçekte var olmayan hayali bir şahıs varmış gibi gösterilir.

-Gerçekte var olan ancak defter ve kayıtlardaki işlemlerle alakası olmayan kişiler adına hesap açılabilir.

⁷⁶ Aslanpınar; s.105.

⁷⁷ Uğur/Elibol; s.302.

⁷⁸ Taştan; s.157.

⁷⁹ Aslanpınar; s.106.

Bu eylemler de vergi matrahını azaltma amacıyla gerçekleştirilen kasten yapılan hareketlerdir ve görüldüğü üzere bu suç seçimlik hareketlerle gerçekleştirilebilmektedir. Bu şekilde adına hesap açma şeklinde gerçekleştirilen eylemde suç tarihi olarak hesabın açıldığı tarih kabul edilecektir⁸⁰.

1.2.1.2.4.1.1.3. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek

VUK'un 359/a-1 maddesinde üçüncü olarak düzenlemiş olduğu bu fiile kısaca çift defter tutma fiili de denmektedir. Vergi mükellefleri ve vergi sorumlularının, vergi ile ilişkili gerçekleştirmiş oldukları bütün işlemleri vergi kanunları çerçevesinde tutulması gerekli olan defterlere kaydetmeleri bir zorunluluktur⁸¹. Çünkü vergilendirmeye esas teşkil edecek olan işlemlerin tespiti ancak bu şekilde mümkün olabilmektedir. Burada mükellef gerçekleştirdiği iş ve işlemleri vergi kaçırma amacıyla yasal defterler dışındaki bir yere kaydederek takip etmektedir.

Madde metnine göre çift defter tutma suçunun oluşması için mükellefin hareketinin vergi matrahının azalması sonucunu doğurması gerekmektedir. Vergi matrahını azaltabilme ihtimali yeterli değildir. Yargıtay da suçun oluşması için vergi matrahının azalması sonucunun doğması gerektiğini ve eylemin vergi matrahının azalması sonucunu doğurup doğurmadığına ilişkin uzman bilirkişi heyetince rapor aldırılarak sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerektiğine hükmetmiştir⁸². Bu suçun oluşması için yalnız kanunda ifade edilen fiilin gerçekleştirilmesi yeterli olmayıp bu hareket neticesinde vergi matrahının azalması sonucunun doğmasının gerekmesi nedeniyle bu suçun neticeli suçlar kategorisinde yer aldığı söylenebilir. VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller incelendiğinde kanun koyucu yalnız bu fiil için bir neticenin varlığını aramıştır.

Çift defter tutma suçunun oluşabilmesi için;

⁸⁰ Kırmaz, Birol; "Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi", Ankara Barosu Dergisi, S.1, 2015, s.335.

⁸¹ Candan, Turgut; Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s.133.

⁸² Yargıtay 11. C.D.; E. 2021/2159, K. 2022/6015, T. 07.04.2022. "...suçun oluşması için tutulması gereken defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda tutulmasının gerektiği, bu kapsamda suça konu defter ve kayıtların konusunda uzman bilirkişi heyetine incelettirilerek vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini..." (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 01.04.2023

-Vergi kanunlarında düzenlenen ve tutulması zorunlu bulunan bir defterin bulunması

-Mükellefin defter tutma yükümlülüğünün bulunması

-Resmi deftere kaydedilmesi gereken bilgilerin başka bir defter veya kayıt ortamına kaydedilmesi

-Bu işlemlerin vergi matrahını azaltıcı sonuç doğurması gerekmektedir.

Mükellef tutması gereken resmi defteri tutmamış, kayıtları yalnızca kendi özel defterine geçirmiş ise burada çift defter söz konusu olmadığından suçun oluştuğu söylenemeyecektir. Aynı zamanda mükellef tutmakla yükümlü bulunduğu deftere gerçekleştirdiği tüm işlemleri kaydedip bunları ikinci bir deftere daha kaydetmesi durumunda suç oluşmayacaktır. Zaten bu durumda vergi matrahının azalması sonucu doğmayacaktır⁸³. Eylemin vergi matrahını azaltma amacı dışında başka bir amaçla gerçekleştirilmesi halinde de bu suç oluşmayacaktır⁸⁴. Söz konusu suçun oluşabilmesi için resmi deftere kaydetmesi gereken bilgilerin tümünü veya bir kısmını kaydetmeyip başka bir kayıt ortamına kaydetmesi ve bu durumun da vergi matrahını azaltıcı sonuç doğurması gerekmektedir. Mükellefin hesap ve işlerini başka bir mükellefe ait deftere kaydetmesi durumunda da başka bir kayıt ortamı söz konusu olduğundan bu suç oluşabilecektir⁸⁵.

Çift defter tutma fiilinin kaçakçılık suçunu oluşturması için vergi matrahının azalması sonucunu doğurmasının yanında, matrah azalmasının failin çift defter tutması nedeniyle gerçekleşip gerçekleşmediğinin de net olarak saptanması gerekmektedir. Yargıtay çift defter tutma eylemi nedeniyle mahkûmiyet kararı verilebilmesi için o yıla ilişkin defter varlıklarının noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasının yanında vergi matrahında azalma olup olmadığı konusunun gerekirse bilirkişi raporu aldırılarak kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespitinin gerektiğini belirtmiştir⁸⁶.

⁸³ Taştan; s.165.

⁸⁴ Yargıtay 11.C.D.; E. 2017/13346, K. 2017/5049, T. 03.07.2017. "...4369 sayılı yasa ile vergi ziyaı suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ise de bu suçun oluşması için vergi matrahının azalması şartının muhafaza edildiği..." (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 12.03.2023

⁸⁵ Uğur/Elibol; s.306.

⁸⁶ Yargıtay 11.C.D.; E. 2016/5052, K. 2016/4020, T. 03.05.2016. "...suça konu defter ve kayıtların konusunda uzman bilirkişi heyetine inceletirilerek vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 12.04.2023

1.2.1.2.4.1.2. VUK 359/a-2 maddesinde düzenlenen suçu oluşturan 2. grup fiiller

1.2.1.2.4.1.2.1. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek

VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde ilk olarak defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme fiili düzenlenmiştir. Tahrif etmek kelimesinin sözlük anlamı “bozmak, değiştirmek”tir⁸⁷. Vergi kanunlarına göre tutulan defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılan her türlü işlem tahrifat olmamakla birlikte buradaki tahrifattan kasıt belge içeriğinin gerçeğe aykırı şekilde bozulması ya da değiştirilmesidir. Bu eylemler suçun maddi konusunu oluşturmaktadır. Maddede ifade edilen eylem; “defter kayıt ve belgeleri vergi matrahında azalma sonucu doğuracak şekilde değiştirme” olarak tanımlanabilir⁸⁸. Örneğin; mükellefin tutmuş olduğu defterdeki yazı ya da rakamların karalanması, yazıların okunamayacak duruma getirilmesi bu suçu oluşturacaktır⁸⁹. Tahrif etme suçundan söz edilebilmesi için tahrif edilen belgenin gerçek olması gerekmektedir⁹⁰. Sahte belge üzerinde yapılan tahrifat veya zorunlu unsurları barındırmayan belgeler üzerindeki tahrifat VUK'un 359/a-2 maddesinde düzenlenen suça vücut vermeyecektir.

Mükellef yaptığı tahrifatı vergi matrahını azaltmak amacıyla yapmalıdır⁹¹. Başka niyetlerle gerçekleştirilen eylemler vergi kaçakçılığı suçuna değil şartları oluşması halinde sahtecilik suçlarını oluşturabilecektir. Aynı zamanda tahrifatın kasten yapılması gerekir. Bilmeden belgeler üzerinde yapılan tahrifatın suç oluşturduğu söylenemez.

Defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılan tahrifatın aldatma niteliğini haiz olması gerekip gerekmediğine yönelik doktrinde tartışmalar mevcuttur. Donay'a göre tahrifatın aldatıcı nitelikte olması gerekmekte olup, basit ilk görünüşte anlaşılacak tahrifatlar suç oluşturmaz⁹². Çoğunluk görüşüne göre ise suçun oluşması için tahrifatın aldatıcılık vasfı taşımasına gerek yoktur⁹³.

⁸⁷ <https://sozluk.gov.tr/> ,Erişim Tarihi: 03.12.2022.

⁸⁸ Acar,Cumali; “Yargıtay Kararları Kapsamında Kaçakçılık Suçu”, Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, C.13, S.75, 2020, s.680.

⁸⁹ Taştan; s.174.

⁹⁰ Aslanpınar; s.109.

⁹¹ “Sanık M.Y.’nin Ö. A.Ş.’ye yapılan satışlara yönelik düzenlenen faturaların kendisinde kalan alt nüshalarının miktar, tutar ve fiyat bölümlerinde tahrifat yapmak suretiyle hasılatın bir kısmını kayıt dışı bırakarak gelir ve katma değer vergisi kaybına sebebiyet vermektan ibaret eyleminin VUK 359/a-2 maddesindeki suçu oluşturduğu...” Yargıtay 11.C.D. E. 2003/5732, K.2004/4147, T.11.05.2004. (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 12.04.2023

⁹² Donay; s.133.

⁹³ Ok, Nuri/ Gündel, Ahmet; Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin, Ankara, 2002, s.331.; Uğur/Elibol; s.319.

Defter ve kayıtlardaki yanlışlıkların ne şekilde düzeltileceği VUK'un 217. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddedeki düzenlemelere uygun şekilde yapılan düzeltmeler tahrifat olarak nitelendirilmemektedir. Yanlışların kanunda belirtilen usullere göre düzeltilmemesi durumunda da şartları var ise usulsüzlük cezası gerektirebilir; fakat yine tahrifat suçu oluşmayacaktır. Tahrifat kasten ve matrah azaltma amacıyla yapılan değişikliklerde var kabul edilecektir.

Yapılan tahrifatın belgenin aslında ya da suret/ nüshasında yapılmasının bir önemi yoktur. Suretinde yapılmış olan tahrifat da yine kaçakçılık suçunu oluşturacaktır. Nitekim Yargıtay da bir kararında sanığın elinde kalan faturanın alt nüshalarında yapılan tahrifatın VUK'un 359/a-2 maddesinde düzenlenen suçu oluşturduğunu kabul etmektedir⁹⁴.

Düzenleyen elindeki faturanın alt nüshasının içeriğini deftere kaydetmeden önce değiştirmesi durumunda burada yanıltıcı belge düzenleme suçu oluşurken faturayı deftere kaydettikten sonra belgede tahrifat yapması durumunda tahrifat suçu oluşacaktır. Aynı durum belgeyi kullanan için de geçerlidir. Kullanan kendisine verilen faturanın asıl nüshasını tahrif edip kullanabilir ya da kullandıktan sonra tahrif veya yok edebilir. Burada ilk durumda yanıltıcı belge kullanma suçu oluşurken ikinci durumda hem kullanma hem tahrifat ya da yok etme suçu oluşmaktadır⁹⁵.

Belgede tahrifat iddiasının bulunması durumunda; düzenlenen belgedeki tahrifat iddiasında kullananın nezdindeki belge, kullanılan belgede tahrifat iddiasında düzenleyen nezdindeki belge de incelenerek hangi aşamada tahrifat yapıldığının saptanması gerekmektedir⁹⁶.

1.2.1.2.4.1.2.2. Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek

Vergi mükelleflerinin en önemli ödevlerinden birisi defter tutmaktır. Kanunda mükelleflerin defter tutma zorunluluklarının bulunduğu belirtilerek, hangi sebeplerle defter tutmaları gerektiği de açıklanmıştır (VUK m.171). VUK'un ikinci kitap altıncı kısmında ise "Muhafaza ve İbraz Ödevleri" başlığı altında mükelleflerin tutması gereken defterlere ilişkin yükümlülükleri düzenlenmiştir. Defter tutma yükümlülüğü bulunan mükellefler tutmuş oldukları defter ve belgeleri bulundukları takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile

⁹⁴ Yargıtay 11.C.D.; E. 2017/470, K. 2021/64, T. 11.01.2021. "...sanığın tanzim ettiği 16035 nolu faturanın alt nüshasındaki rakamların tahrif edildiği iddiası ile defter kayıt ve belgeleri tahrif etme suçundan kamu davası açıldığı halde iddianame dışına çıkılarak sahte fatura düzenleme suçundan mahkumiyet hükmü kurulması..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 15.04.2023

⁹⁵ Taştan; s.180.

⁹⁶ Uğur/Elibol; s.320.

muhafazaya mecburdurlar (VUK m.253). Defter tutma yükümlülüğü olmayanlarsa; gider pusulası, fatura ve müstahsil makbuzlarını tarih ve tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından itibaren aynı süreyle muhafazaya mecburdurlar (VUK 254). Muhafaza mecburiyetinde bulundukları defter ve belgeleri de muhafaza süresi içinde incelemeye yetkili kişilerin istemi üzerine ibraz etmek zorundadırlar (VUK m.256). Beş yıllık sürenin geçmesi ile söz konusu belgelerin ibraz mecburiyeti ortadan kalkacak ve bunların ibraz edilmemesi durumunda gizleme suçu oluşmayacaktır.

Vergilendirme işleminin sağlıklı yapılabilmesi; mükelleflerin kayıtları doğru tutup doğru beyanda bulunmaları ile, doğru beyanda bulunup bulunmadıklarının tespiti de yapılacak vergi incelemeleri ile mümkün olabilmektedir. Vergi incelemelerinin doğru yapılabilmesi için de mükelleflerin tutmuş oldukları defter ve belgeleri istenmesi halinde ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi incelemelerinin olması gerektiği gibi yapılamaması durumunda vergi kaybının doğması muhtemeldir⁹⁷. Vergi incelemesinin sağlıklı yapılabilmesi ve vergi kaybının önlenmesi için kanun koyucu defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeyenler hakkında VUK'un 359/a-2 maddesinde cezai müeyyide öngörmüştür.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasına karşın inceleme esnasında vergi incelemesine yetkili kişilere tutmakla yükümlü bulunduğu defter ve belgeleri ibraz etmeme durumunu kanun koyucu “gizleme” olarak kabul etmiştir. Vergi kanunlarına göre tutulan defterlerin notere tasdiki şart olmakla birlikte tasdik ettirilmemiş defterlerin ibraz edilmemesi durumunda gizleme suçu oluşmayacaktır. Nitekim Yargıtay da bir kararında istenilen belgelerin tasdik bilgisi bulunmaması nedeniyle gizleme suçunun unsurlarının oluşmadığını belirtmiştir⁹⁸.

Gizleme suçunun tanımında “kayıt”lara yer verilmemesi nedeniyle kayıtların ibraz edilmemesinde suç oluşup oluşmadığı konusunda tartışmalar doğmuştur. Kızılot’a göre gizleme suçunun konusu tanımda kayıtlara yer verilmemesi nedeniyle defter ve belgelerden ibarettir, kayıtların ibraz edilmemesi gizleme suçunu oluşturmayacaktır⁹⁹. Kayıtların defter ve belgelerin içeriğini oluşturduğu, defter ve belgelerin gizlenmesi ile aslında buradaki kayıtların gizlendiği VUK’un 359/a-2 tanımında kayıtlara da yer verildiği bu sebeplerle kayıtların da gizleme suçunun konusunu oluşturduğu ise bir başka

⁹⁷ Taştan; s.184.

⁹⁸ Yargıtay 19. C.D.; E.2015/21025, K. 2015/8642, T. 16.12.2015. “...dosyada bulunan vergi suçu raporunda, istenilen defterlerin tasdik bilgisine rastlanılmadığının belirtilmesi karşısında; yüklenen suçun yasal unsurlarının oluşmadığı gözetilmeden sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi...” (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 15.04.2023

⁹⁹ Kızılot, Şükrü/ Kızılot, Zuhale; Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s.548.

görüştür¹⁰⁰. Her ne kadar gizleme suçunun tanımında kayıtlara yer verilmemiş ise de VUK'un 359/a-2 maddesinin “defter, kayıt ve belgeleri” gizleyenler şeklinde düzenlenmiş olması nedeniyle kayıtların da gizleme suçunun konusunu oluşturduğu kanaatindeyiz.

Önceki düzenlemede VUK'un 139. maddesinde incelemenin mükellefin işyerinde yapılacağı istisnai hallerde dairede yapılacağı düzenlenmiş iken 7338 sayılı kanunla 01/07/2022 tarihinde yapılan değişiklikle birlikte incelemelerin artık dairede yapılacağı, istisnai hallerde mükellefin işyerinde yapılacağı belirtilmiştir.

Defter, belge ve kayıtlar, bir isteme yazısı ile mükelleften istenecektir. Bu isteme yazısının mükellefe usulüne uygun şekilde tebliğ edilmesi gerekmektedir. Yargıtay bir kararında sanığa defter, belge isteme yazısının usulüne uygun tebliğ edilmemesi nedeniyle suçun oluşmadığını kabul etmiştir¹⁰¹. Mükellefe yapılacak tebligatın ne şekilde ve hangi usullerle yapılacağı VUK'un 93. ve devamındaki maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunda tebliğden sonra ne kadar süre içinde mükellefin belgeleri ibraz etmesi gerektiği düzenlenmemiştir. Ancak VUK'un 14. maddesi dikkate alındığında on beş günden az olmamak üzere bir süre verilmesi gerekmektedir. Uygulamada genellikle on beş günlük süre verilmekte ve bu sürenin bitimi suç tarihi kabul edilmektedir¹⁰².

Defter, belge ve kayıtlar vergi incelemesi amacıyla istenilmeli, başka bir amaca ilişkin istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme suçunu oluşturmayacaktır¹⁰³. Defter, belge ve kayıtlar usulüne uygun olarak inceleme yetkililerince istenilmiş ancak mükellef bazı durumlar nedeniyle istenilen belgeleri ibraz edememiş olabilir. Buna ilişkin kanun koyucu VUK'un 13. maddesinde mücbir sebep durumlarını düzenlemiştir. Mücbir sebep; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel oluşturacak şekilde mükellefin iradesi dışında meydana gelen irade dışı olaylardır¹⁰⁴. Mücbir sebep halleri kanunda tahdidi olarak sayılmamış olduğundan mükellefin durumu her somut olayda ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

VUK'un 359/a-2 maddesinde belirtilen gizleme fiilinin kaçakçılık suçunu oluşturabilmesi için;

-İbrazı gereken defter, belge veya kaydın bulunması

¹⁰⁰ Taştan; s.185.; Uğur/Elibol; s.325.

¹⁰¹ Yargıtay 11.C.D.; E. 2017/8123, K. 2019/9918, T. 23.12.2019. “defter ve belgelerin ibrazı gerektiğine dair istem yazısının mükellef olan sanığa tebliğ edilmesi gerektiği...yapılan tebliğ işleminin usulsüz olması nedeniyle sanığın beraatine hükmedilmesi gerekirken mahkumiyetine hükmolunması...”(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 15.04.2023

¹⁰² Ümit, Ceyda; “Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk”, AÜHF Dergisi, S.70, 2021, s.1285.

¹⁰³ Uğur/Elibol; s.330.

¹⁰⁴ Açar; 2016, s.156.

- Defter, belge ve kayıtların saklama sürelerinin geçmemiş olması
- Defter, kayıt ve belgelerin inceleme amacıyla incelemeye yetkili kişiler tarafından usule uygun şekilde istenilmesi
- İstenilen süre içerisinde mükellefin mazereti olmaksızın defter, belge ve kayıtları ibraz etmemesi gerekmektedir.

1.2.1.2.4.1.2.3. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak

VUK'un 359/a-2 maddesinde düzenlenen bir diğer fiil "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma" fiilidir. VUK'da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımına yer verilmiştir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla beraber bu işlem veya durumu içerik veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı biçimde yansıtan belge olarak kanunda tanımlanmıştır. Burada belgeyi düzenleyen ve belgeyi alan arasında gerçekten bir mal veya hizmet ilişkisi mevcuttur. Ancak bu mal veya hizmetin içeriği veya miktarı gerçeğe aykırı şekilde gösterilmektedir¹⁰⁵. Düzenlenen gerçek bir belge var olmasına karşın bu belgenin içeriği gerçeği yansıtmamaktadır. Belge gerçek bir duruma dayanmıyor ise sahte olduğu söylenebilir. Yanıltıcı belgede içerik yanıltıcı, sahte belgede ise işlem yanıltıcıdır. Belgenin içeriği doğru ancak belgedeki taraflar gerçek taraflar değil ise burada da belgenin yanıltıcılığından değil sahteliğinden söz edilecektir¹⁰⁶.

Yanıltıcı belge düzenleme suçunda meydana gelen işlem veya durumun belgelendirildiği esnada belge içeriğinde işlemin mahiyet veya miktarında gerçek dışı gösterimde bulunulur. Belge başlangıçta doğru olarak düzenlenip sonrasında belge üzerinde değişiklik yapılıyorsa bu durumda yanıltıcı belgeden değil tahrifattan söz edilecektir¹⁰⁷.

Yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmada, suçun konusunu VUK'un 229. ve devamındaki maddelerde sayılan belgeler oluşturur. Yargıtay Ceza Genel Kurulu VUK'un mükerrer 257. maddesinde belirtilen Maliye Bakanlığının tutulmasını ve düzenlenmesini istediği adisyon, döviz alım satım belgesi gibi belgelerin de bu suçun konusunu oluşturduğuna karar vermiştir¹⁰⁸.

¹⁰⁵ Uğur/Elibol; s.378.

¹⁰⁶ Taştan; s.260.

¹⁰⁷ Şenyüz; 2022, s.106.

¹⁰⁸ Yargıtay C.G.K.; E. 2012/11-1382, K.2014/124, T. 11.03.2014. "...Maliye Bakanlığı'nın 213 sayılı kanunun mükerrer 257. Maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusu olabilir..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 16.04.2023

Yanılıcı belge düzenlemenin veya kullanmanın temelinde de yine matrah azaltılarak maddi menfaat sağlamak yatar. Bir işletmeye ait olmayan gider masraflarının işletmeye ait gidermiş gibi göstermek bu suça güzel bir örnektir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı 1 seri nolu KDV Uygulama Genel Tebliği'nde de yanılıcı belge “gerçekte var olan durumu mahiyet ve miktar olarak olduğundan farklı gösteren belge” olarak ifade edilmiştir. Yanılıcı belge kullanma veya düzenleme suçunda belgenin vergisel işlemlerde kullanılabilen belgelerden olması gerekmektedir.

Yanılıcı belge düzenleme suçunun oluşması için söz konusu belgenin kullanılmasına gerek bulunmamakta, belgenin düzenlenmesi ile suç oluşmaktadır¹⁰⁹. Yanılıcı belge kullanmada ise belgenin deftere kaydedilmek suretiyle kullanılması gerekmektedir. Belgenin kullanılmış sayılması için vergi beyannamesinde gösterilmesi ve bu beyannamenin de vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir¹¹⁰. Belgenin yalnız deftere değil diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi halinde veya kaydedilmeden vergi beyannamesinde gösterildiği durumda da yanılıcı belge kullanma suçu oluşacaktır¹¹¹.

Yanılıcı belge düzenlemede de kullanmada da gerekli olan koşullar;

- Belgeyi düzenlenen ve kullanan kişilerin vergi mükellefi olması
- Belgenin vergi kanunlarınca tutulan ve saklanma/ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden olması
- Belgenin işlemi mahiyet veya miktar itibarıyla gerçek dışı göstermesi/yanılıcı olması
- Belgeyi düzenleyen ve kullanan arasında gerçek bir ilişkinin bulunması gerekmektedir¹¹².

Yanılıcı belge düzenleme ve kullanma suçu belgenin aslı üzerinde de nüshaları üzerinde de işlenebilmektedir. Çift defter tutma suçu dışındaki VUK'un 359. maddesinde düzenlenen diğer suçlarda olduğu gibi bu suçun oluşması için de vergi ziya aranmamaktadır.

Belgelerin bir kısmı sahte olarak bir kısmı ise yanılıcı belge olarak düzenlenmiş olması halinde fikri içtima uyarınca daha ağır ceza öngörülen sahte belge düzenleme (VUK m.359/b) suçundan failin cezalandırılması yoluna gidilmelidir¹¹³.

¹⁰⁹ Kızılot/Kızılot; s.559.

¹¹⁰ Ok/Gündel; s.225.

¹¹¹ Özcan; s.193,194.

¹¹² Uğur/Elibol; s.382.

¹¹³ Uğur/Elibol; s.386.

1.2.1.2.4.1.3. VUK 359/b maddesinde düzenlenen suç oluşturana 3. grup fiiller

1.2.1.2.4.1.3.1. Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak

VUK'un 359/b bendinde ilk olarak defter, kayıt ve belgelerin tamamen veya kısmen yok edilmesi fiili düzenlenmiştir. Suçun konusu vergi kanunlarına göre tutulan, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge veya kayıtlardır. Bu sebeple saklanma süresi dolan ya da vergi kanunlarına göre tutulmayan defter, kayıt ve belgeler bu suçun konusunu oluşturmayacaktır¹¹⁴. Yok etme suçunun oluşması için yok edilen defter, kayıt veya belgenin önceden var olduğunun bilinmesi gerekmektedir¹¹⁵.

Söz konusu suç defter, kayıt ve belgeleri tamamen veya kısmen yok ederek ya da defter sayfalarını yok edip yerine başka yaprak koymak suretiyle işlenebilmektedir. Bu eylemler madde metninde seçimlik olarak sayılmıştır. Defter yapraklarını yok etmek ile söz konusu suç işlenmiş sayılmakta ayrıca yok edilen yapraklar yerine başka yaprak konulması şartı aranmamaktadır.

Defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçunun oluşması için bunların tamamen mi yok edilmesi gerekir yoksa kısmen yok edilmesi yeterli midir? Bu husus doktrinde tartışmalıdır. Aslanpınar'a göre yok etme defter, kayıt ve belgenin bütününde gerçekleşmelidir. Söz konusu defter, kayıt ve belgeler tamamen yok edilmesi halinde yok etme suçu oluşacaktır¹¹⁶. Taştan'a göre ise suçun oluştuğunun söylenebilmesi için defter, kayıt ve belgelerin tamamının yok edilmesi gerekmemektedir. Kısmen yok etme halinde de suç oluşacaktır¹¹⁷.

Suçun oluşması için "yok etme" şartı arandığından defter içerisindeki bir sayfanın yalnızca koparılmış olması bu suça vücut vermeyecektir. Yok etmek defter, kayıt veya belgenin maddi varlığını sona erdirmek, imha etmek anlamını taşımaktadır. Bozmak ise defter, kayıt ve belgelerin üzerinde oynamalar yapmak, kazıntı yapmak, silmek anlamlarını taşır. Doktrinde bozmanın da yok etme olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği tartışılmış ağırlıklı görüşe göre bozma maddi varlığı sona erdirmedeğinden yok etme anlamı taşımamakla bozma anlamına gelen belgenin üzerinde kazımlar silintiler yapma

¹¹⁴ Ok/Gündel; s.346.

¹¹⁵ Şenyüz; 2022, s.453.

¹¹⁶ Aslanpınar; s.121.

¹¹⁷ Taştan; s.282,283.

eylemleri tahrifat olarak değerlendirilmelidir¹¹⁸. Defter ve belgenin içeriği boya dökülerek tamamen okunamaz hale getirilmesi durumunda ise söz konusu kayıtlara artık ulaşılması mümkün olmadığından söz konusu eylem yok etme olarak nitelendirilmelidir¹¹⁹.

Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesindeki asıl amaç matrahı gizlemektir. Bu suç kasten işlenebilen suçlardandır. Fail vergi matrahının hesaplanamaması amacıyla bu eylemi gerçekleştirir. Ancak bazen mücbir sebep hallerinde de söz konusu defter, kayıt ve belgelerin yok olması mümkün olabilir. Böyle irade dışı gerçekleşen hallerin varlığı halinde olayın gerçekten irade dışı gerçekleştiğini ispat amacıyla vergi mükellefi olayın meydana geldiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde işletmesinin bulunduğu yer ticaret mahkemesine başvurarak zayi belgesi alması gerekmektedir. Zayi belgesinin alınmış olması mücbir sebebin varlığının ispat aracıdır. Zayi belgesinin alınması durumunda yok etme suçunun oluşmadığı kabul edilir¹²⁰.

Defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçunda eylemin gerçekleştiği tarih suç tarihi kabul edilir. Bu suçta takvim yılı esas alınmamaktadır. Nitekim Yargıtay’a göre de yok etme suçunda suç tarihi defter, kayıt ve belgelerin yok edildiği tarihtir¹²¹.

1.2.1.2.4.1.3.2. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak

1.2.1.2.4.1.3.2.1. Genel olarak

VUK’un 359/b maddesinde ikinci olarak sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına yer verilmiştir. Türk vergi hukukunda sahte belgenin tanımı ilk olarak 28 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde yapılmıştır. Tebliğde sahte belge “hukuki geçerlilik sağlayan zorunlu ve yeterli unsurları taşımayan belgeler” olarak ifade edilmiştir. VUK’un 359/b maddesinin son cümlesinde de sahte belgenin tanımı yapılmış “gerçek bir işlem veya durum olmamasına rağmen bunlar varmış gibi düzenlenen belge” olarak tanımlanmıştır. Sahte belge için uygulamada naylon belge ya da naylon fatura tabiri de kullanılmaktadır.

Gerçekte yapılmış bir mal satış işlemi veya hizmet ifası bulunmamasına rağmen böyle bir faaliyet gerçekleştirilmiş gibi düzenlenen belge sahte belge olarak kabul

¹¹⁸ Özcan; s.196,197.

¹¹⁹ Ok/Gündel; s.347.

¹²⁰ Taştan; s.285.

¹²¹ Yargıtay 11.C.D.; E. 2004/7137, K. 2004/9586, T. 16.12.2004. (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 16.04.2023

edilmektedir. Örneğin satın alınmamış bir mal satın alınmış gibi fatura düzenlendiğinde burada düzenlenen fatura sahte faturadır.

Sahte olarak düzenlenen bütün belgeler VUK m.359’da tanımlanan sahte belge kapsamında değildir. Sahte olarak oluşturulan belgenin vergi kanunları uyarınca suç teşkil etmesi için bu belgelerin vergi kanunlarınca tanımlanan ve düzenleme, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden olması gerekmektedir¹²².

Sahte belge düzenleme veya kullanma eyleminde fail daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek amacıyla hareket etmektedir. Mükellef gerçekleştirmiş olduğu ticari faaliyetini vergi dairesinden gizleyerek vergi ödememekte veya az ödemekte ya da sahte belge düzenleyerek komisyon alıp haksız kazanç elde etmekte, sahte belgeyi kullanan mükellef ise giderlerini fazla göstererek vergi matrahını düşürmek sureti ile daha az vergi ödemekte veya hiç vergi ödememektedir¹²³.

Kanun koyucu sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerini yaptırıma bağlamasının sebebi vergi gelirinde azalma meydana gelmesinin engellenmesi ve kamunun belgelere duyduğu güveni korumaktır. Bu suretle bu suç için korunan hukuki değer kamunun vergisel işlemlerde kullanılan belgelere duyduğu güven ve devletin vergi kazancını korumak olduğu söylenebilir¹²⁴.

VUK’un 359/b maddesinde sahte belge düzenleme ile sahte belge kullanma suçları seçimlik olarak düzenlense de bu suçlar birbirinden ayrı ve bağımsız suçlardır. Yargıtay da pek çok kararında sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarının birbirinden farklı suçlar olduğunu vurgulamıştır¹²⁵. Fail hem sahte belge düzenleyip hem de başka mükellefin düzenlemiş olduğu sahte belgeyi kullanırsa birbirinden ayrı iki belge söz konusu olacağından seçimlik hareketten söz edilemeyecek, iki ayrı suç oluşmuş olacak her iki eylemden ayrı ayrı cezalandırma yoluna gidilecektir¹²⁶. Sahte belge olarak kullanılan ya da düzenlenen belge çoğunlukla fatura olmaktadır. Fatura, satıcı için gelir, alıcı için gider belgesidir. Bu nedenle bu belgeler en az iki nüsha olarak düzenlenir bir nüsha alıcıda bir

¹²² Karakoç; s.318, Görgü, Elif; Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 2018, s.36., Taştan; s.289.

¹²³ Taştan; s.288.

¹²⁴ Ünal, Ertuğrul; “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, MÜHF Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.27, S.2, 2021, s.1263.

¹²⁵ Yargıtay 11.C.D.; E.2010/17039, K. 2013/1961, T. 07.02.2013. “...sahte fatura kullanmak ve düzenlemek fiillerinin birbirinden farklı olduğu gözetilmeksizin sahte fatura kullanmak suçundan hüküm kurulması...” (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 17.04.2023

¹²⁶ Yargıtay 11.C.D.; E.2012/19007, K. 2014/130, T. 07.01.2014. “...sahte belge düzenlemek ve sahte belge kullanmak suçları birbirinden bağımsız ve ayrı suç oluşturması ve sanık hakkında iddianamede her iki suçtan kamu davası açılmasına göre; her yıl için iki suçtan ayrı ayrı hüküm kurulması gerekirken eylemin tek suç olarak kabulünün yasaya aykırı...” (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 17.04.2023

nüsha satıcıda kalır. Satıcı belgeyi düzenler, alıcı da bu belgeyi defterinde gider olarak göstererek kullanır. Bu nedenle belgeyi düzenleyen ve kullanan kişiler aynı kişi olmamaktadır. Faillerin ayrı olması nedeniyle burada da belgeyi düzenleyen açısından sahte belge düzenleme suçu, kullanan açısından sahte belge kullanma suçu oluşacaktır.

Sahte belge düzenleme suçunun oluşması için belgenin yalnızca sahte olarak oluşturulması yeterli olup ayrıca kullanılmasına gerek bulunmamaktadır. Sahte belge kullanma suçu için ise sahte belgenin deftere kaydedilmesi ile suçun oluştuğu kabul edilmektedir. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının oluşması için sahte belgenin zorunlu unsurları taşıması şarttır. Belge zorunlu unsurları taşıyor ise belge vasfı taşımayacağından sahteliği de söz konusu olmayacaktır¹²⁷.

TCK'da sahtecilik suçları TCK 204. maddesinde Resmî Belgede Sahtecilik ve 207. maddesinde Özel Belgede Sahtecilik olarak iki suç halinde düzenlenmiştir. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçları da sahtecilik suçunu oluşturmakla birlikte TCK'ya nazaran özel kanun niteliğinde bulunan VUK'ta düzenlenmişlerdir. Kanun koyucu vergilendirme işlemlerinin sağlıklı şekilde yürütülebilmesi amacıyla vergisel işlemlerde kullanılan belgeler üzerinde yapılan sahtecilikleri özel kanunda düzenleme gereksinimi duymuş ve TCK'ya kıyasla daha ağır yaptırıma bağlamıştır. Bu sebeple vergisel işlemlerde kullanılan belgeler üzerinde gerçekleştirilen sahtecilik faaliyetlerinin cezalandırılmasında TCK hükümleri değil özel kanun niteliğinde bulunan VUK'un 359. madde hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Yargıtay da gerçeğe aykırı düzenlenen faturaları KDV beyannamesinde kullanan sanığın eyleminin TCK'nın 204. maddesinde düzenlenen "Resmî Belgede Sahtecilik" suçunu değil VUK'un 359/b maddesinde düzenlenen "Sahte Fatura Düzenleme" suçunu oluşturduğu görüşündedir¹²⁸.

VUK'un 359/b maddesindeki suçun oluşması için vergi kanunlarında tanımlanan belgelerin aynı zamanda vergisel işlemlerde kullanılması gerekmektedir. Yargıtay sanığın kira sözleşmesini vergi dairesine ibraz etmesi suretiyle kullandığı olayda söz konusu eylemin bir hukuki ilişkiye dayanan alacağın ispatı amacıyla gerçekleştirildiğini belirtmiş ve sanığın eyleminin kaçakçılık suçunu oluşturmadığına karar vermiştir¹²⁹.

¹²⁷ Erdem, Tahir; s.10.

¹²⁸ Yargıtay 11.C.D.; E.2021/197, K. 2022/6206, T. 11.04.2022. "...sanık hakkında katılana ait faturaları ikiz olarak bastırıp gerçeğe aykırı olarak düzenlediği, düzenlediği faturaları KDV beyannamesinde kullandığı iddiası ile resmi belgede sahtecilik suçundan kamu davası açılmış ise de sanığın eyleminin sahte fatura düzenlemek sureti ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na aykırılık suçunu oluşturduğu..." (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 17.04.2023

¹²⁹ Yargıtay 11.C.D.; E. 2017/6243, K. 2019/5148, T. 29.05.2019. "...sanığın kiraya veren tarafından imzalanmamış kira sözleşmesini vergi dairesine ibraz etmek sureti ile kullanmaktan ibaret olan eyleminin

Sahte belge düzenleme ve kullanma eyleminde mükellefin eylemi gerçekleştirmesi ile suç oluşacak olup ayrıca vergi kaybına neden olma şartı bulunmamaktadır.

1.2.1.2.4.1.3.2.2. Sahte belge düzenleme

Düzenleme; belgeyi kanuni şartlara uygun olarak meydana getirip ona varlık kazandırmaktır¹³⁰. Sahte belge düzenleme suçunun oluşması için belgenin sahte olarak oluşturulmuş olması yeterli olup vergi kaybına neden olmak gibi başka bir şartın varlığı gerekmemektedir.

Belgelerin aslı sahte olarak düzenlenebileceği gibi nüshaları da sahte olarak düzenlenebilir. Önemli olan bu belgelerin vergisel işlemlerde kullanılması ve vergiden kaçınma amacıyla hareket edilmesidir.

Gerçekte var olmayan mal veya hizmet alımının varmış gibi gösterilerek fatura düzenlenmesi en sık karşılaşılan örneklerden biridir. Uygulamada en sık sahte olarak düzenlenen belge fatura olsa da vergi kanunlarınca düzenlenme zorunluluğu bulunan belgelerin tümü bu suçun konusu olabilir.

Belgenin tamamı sahte olarak düzenlenebileceği gibi bir kısmı da sahte olarak düzenlenebilir. Kısmen yapılan sahtecilikte belgede gerçekte var olan ve olmayan durumlar birlikte gösterilir. Burada gerçekte var olmayan durumun gösterilmiş olduğu kısım için belge kısmen sahte düzenlenmiş olmaktadır¹³¹.

Doktrindeki genel kabul gören görüşün sahte fatura düzenleme ve diğer tüm vergi kaçakçılığı suçları için failinin herkes olduğu görüşü olduğuna değinmiştik. Bununla birlikte uygulamada sahte belge kullanma suçunun faili vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu, tüzel kişiliklerin yasal temsilcileri, tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşların temsilci veya idarecileri olabildiği görülmektedir¹³². Sahte belge düzenleme suçunda belgenin kim tarafından düzenlendiğinin net olarak tespitinin sağlanması için belgenin kullanıcısı belli ise belgeyi kimden ve hangi hukuki ilişkiye istinaden aldığı sorulmalıdır¹³³.

TCK 211. maddesindeki suçu oluşturup oluşturmayacağının tartışılması gerektiğinin gözetilmemesi...” (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 17.04.2023

¹³⁰ Ok/Gündel; s.224.

¹³¹ Şenyüz; 2022, s.456.

¹³² Açar, Serkan; “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, TBB Dergisi, S.58, 2005, s.288.

¹³³ Uğur/Elibol; s.418.

1.2.1.2.4.1.3.2.3. Sahte belge kullanma

Sahte belge kullanma suçunun oluşması için, söz konusu belgenin vergi matrahını düşürmek, hiç vergi ödememek veya daha az ödeme amacıyla vergi beyannamesinde gösterilmesi, bu beyannamenin de vergi dairesine verilmesi şarttır¹³⁴.

Sahte belge düzenlemede olduğu gibi sahte belge kullanma suçunda da vergi kaybı aranmamakta, bu suçlar tehlike suçu olarak kabul edilmektedir.

Sahte belge kullanma suçunda da sahte belge düzenleme suçunda da söz konusu belgenin belge vasfını kazandıran zorunlu unsurları barındırması gerekmektedir. Aksi halde söz konusu suç oluşmayacaktır.

Sahte belge kullanma suçunda da sahte belge düzenleme suçunda da suçun konusu VUK'ta düzenlenen diğer fiillerden ayrı olarak yalnızca vergi kanunlarına göre düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerdir.

Sahte belgeyi kullanan ile sahte belgeyi düzenleyen kişiler uygulamada farklı kişiler olmakta bu sebeple bu suçlar iki ayrı suç olarak değerlendirilmektedir. Suçun konusunu oluşturan belgeler düzenleyen tarafından iki nüsha olarak oluşturulur, bir nüsha alıcıya verilir, bir nüsha satıcıda kalır. Alıcı bu belgeyi gider olarak gösterip defterine kaydederek belgeyi kullanmış olur¹³⁵.

Sahte belge kullanılması suçunda belgenin sahteliği bilerek kullanılması gerekmekte, sahte belge kullanmaya yönelik açılan davada söz konusu belgenin düzenlenmesine ilişkin bir davanın açılıp açılmadığı araştırılmalı, sahte belge düzenleyenlerle ilgili vergi inceleme raporları incelenmeli, mümkün olursa düzenleyenlerle ilgili dava açılmış ise bu dava ile birleştirilerek yargılama yürütülmelidir¹³⁶.

1.2.1.2.4.1.4. VUK 359/c maddesinde düzenlenen suçu oluşturan 4. grup fiiller

1.2.1.2.4.1.4.1. Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bu şekilde basılmış belgeleri bilerek kullanmak

VUK'un 359/c bendinde Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan kişilerin basabileceği belgeleri bakanlık ile anlaşması olmadığı halde yetkisiz olarak basanlar ve bu belgeleri

¹³⁴ Taştan; s.356.

¹³⁵ Donay; s.144.

¹³⁶ Uğur/Elibol; s.418.

bilerek kullananların eylemleri yaptırım altına alınmıştır. Görüldüğü üzere burada iki fiil suçun oluşması için seçimlik olarak sayılmış olduğundan bu bentteki suç da seçimlik hareketli suçlardandır. Bu bentte düzenlenen suçun konusunu yalnızca Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler oluşturmaktadır. Defter ve kayıtlar ise bu suçun konusunu oluşturmamaktadır. Bu belgelerin basım ve dağıtımına yönelik usul ve esaslar bunlara ilişkin yönetmelikte açıklanmıştır¹³⁷. Bu Yönetmeliğe uygun olarak hazırlanmamış ve notere tasdik ettirilmemiş olan belgelerin düzenlenmemiş sayılacağı da yönetmelikte ifade edilmiştir¹³⁸. VUK'un Vesikalar başlığı altında düzenlenen belgeler bu belgelere örnektir.

Yönetmeliğin üçüncü maddesinde ifade edildiği üzere anlaşma yalnız Hazine ve Maliye Bakanlığı ile yapılmak zorunda değildir, Bakanlıkta temsil eden makam olan defterdarlıkla da yapılması mümkündür. Maliye Bakanlığı ya da defterdarlıkla anlaşması bulunmayan matbaa işletmelerinin bu belgeleri basıp dağıtmaları mümkün değildir. Suçun oluşması için Maliye Bakanlığı veya defterdarlıkla anlaşmanın bulunmaması yeterli olduğundan basımdan sonra yapılacak olan anlaşmanın varlığı suçun oluşmasına etki etmeyecektir¹³⁹.

VUK'un 359/c bendinde seçimlik hareketli olarak öngörülen bu suç için de vergi kaybı şartı aranmamakta, Bakanlıkta anlaşması olmadan belgeleri basma veya bu belgeleri bilerek kullanma eyleminin gerçekleştirilmesi ile vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır.

1.2.1.2.4.1.4.1.1. Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak

Basma eylemi; basma eylemini gerçekleştirmeye elverişli her türlü araçla yapılabilen bir işlem olup basımı gerçekleştirilen belgeyi çoğaltmak amacıyla yapılmaktadır. Suçun oluşması için basımı gerçekleştirilmesi gereken belgeler ilgili yönetmelikte sayılmıştır¹⁴⁰. Bu belgeler dışında kalan belgelerin basımında ise söz konusu suç oluşmayacaktır. Matbaanın Maliye Bakanlığı ya da defterdarlıkla anlaşmasının bulunması gerekli olup, matbaanın anlaşması sona erdikten sonra veya anlaşmanın

¹³⁷ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik Resmi Gazete'de yayımlandığı tarih-sayı: 02.02.1985-18654

¹³⁸ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik m.16.

¹³⁹ Özcan; s.214.

¹⁴⁰ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik m.3.

feshedilmesi halinde belge basmaya devamı halinde de bu suç oluşacaktır¹⁴¹. Suçun faili ise Bakanlık ve defterdarlıkla anlaşması olmayan matbaayı işleten kişi veya belgeyi basan kişidir. Belgelerin yalnızca matbaada basılmış olması gerekmemekte, bilgisayar, fotokopi makinası gibi cihazlarla da belgeler basılabilmektedir¹⁴².

Kanun koyucu Bakanlık ve defterdarlıkla anlaşması olmayan matbaada söz konusu belgelerin basımını suç olarak sayıp yaptırım öngörmüş ancak anlaşması olan matbaalarda sahte belge basımını suç olarak düzenlememiştir. Buradan hareketle anlaşmalı matbaalarda sahte belge basımı vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacak ancak şartların varlığı halinde genel hükümlere göre belgede sahtecilik suçunu oluşturabilecektir¹⁴³.

1.2.1.2.4.1.4.1.2. Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kişilerin basmış olduğu belgeleri bilerek kullanmak

Bakanlık ve defterdarlıkla anlaşması olmayan kişilerce basılan Yönetmeliğin üçüncü maddesinde belirtilen belgeleri bilerek kullanmak suçun maddi konusunu oluşturmaktadır. Buradaki eylemin gerçekleştirilebilmesi için öncelikle anlaşmasız matbaada veya yetkisiz kişilerce basılmış bir belgenin mevcudiyeti gereklidir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının yalnız kasten işlenebilir suçlardan olduğu dikkate alındığında kanun maddesinde ayrıca “bilerek” ifadesine yer verilmesi gereksiz görülmektedir¹⁴⁴. Şenyüz’e göre ise suçun bilerek işlenmesi ile kastedilenin belirli bir saikle işlenmesi olduğu, “amacıyla”, “maksadıyla” veya “bilerek” ifadelerinin kullanılmasının olası kastla işlenemez, doğrudan kastla işlenebilir manası taşıdığı, bu haliyle kanunun özel olarak “bilerek” ifadesine yer vermesinin sebebi suçun özel kastla işlenebilecek olmasıdır¹⁴⁵. Kanaatimizce bir suçun taksirle işlenebileceği belirtilmediği sürece yalnız kasten işlenebilir suçlardan olduğu kabul edildiğinden, bu suçun da taksirli hali bulunmadığından, maddede ayrıca “bilerek” ifadesine yer verilmesinin gereği bulunmamaktadır.

Söz konusu belgeyi bilerek kullanan kişi suçun faili olacaktır. Kullanma eylemi mükellefin bu belgeleri defterlerine kaydetmesi ve beyannamesinde göstermesi ile gerçekleşir. Ancak ifade ettiğimiz üzere mükellefin bu belgelerin izinsiz kişilerce veya

¹⁴¹ Çavuş, Adnan; Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, 1.Baskı, Beta, İstanbul, 2016, s.145.

¹⁴² Uğur/Elbol; s.470.

¹⁴³ Taştan; s.392.

¹⁴⁴ Aslanpınar; s.129.

¹⁴⁵ Şenyüz; 2022, s.464.

anlaşmasız matbaalarda bastırıldığını bilmesi asıl koşuldur. Matbaayı işletenin mükellefi basım hakkında Bakanlıkla anlaşmalı olduğu söyleyerek aldatması halinde mükellefin belgeleri bilerek kullandığı söylenemez. Buna benzer olayların uygulamada yaşanma olasılığı bulunduğundan “bilme” unsurunun mahkemece kesin olarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Mükellefin anlaşmasız matbaalarda bastırılıp kullandığı belge gerçek belgedir. Belgenin içeriği gerçek bir işleme dayanmaktadır. Mükellef içeriği gerçeği yansıtmayan sahte olarak oluşturulan ve anlaşmasız matbaalarda basılan belgeyi kullanması halinde ayrıca sahte belge düzenleme veya kullanma eyleminden de cezalandırılacaktır.

1.2.1.2.4.1.5. VUK 359/ç Bendinde Düzenlenen suçu oluşturan 5. Grup Fiiller

29/04/2021 tarihli 7318 sayılı Kanun¹⁴⁶la VUK’un 359. maddesine ç fıkrası eklenmiştir. 7318 sayılı Kanun’un madde gerekçe¹⁴⁷sinde kaçak alınan akaryakıtın gizlenmesi ile kaynağını akaryakıtların oluşturduğu vergilerin ziyaa uğratılmasının önüne geçilmesi amacıyla böyle bir düzenlemeye gidildiği belirtilmiştir. Suçun oluşması için dört farklı hareket öngörülmüştür. Yeni eklenen fıkra göre;

- Ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren
- Ödeme kaydedici cihaza veya ilgili sistemlerine müdahale etme suretiyle gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engelleyen
- Cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren ya da silen
- Elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya gerçeğe aykırı iletilmesini sağlayan

kişiler VUK’un 359/ç bendine göre vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılacaklardır. Ayrıca 7318 sayılı Kanun’la eklenen maddeye göre bu suçlara ilişkin kamu davası açılması için vergi incelemesinin tamamlanması gerekmemektedir. 359. Maddenin ç bendinde sayılı fiillerin işlendiğinin tespit edilmesi halinde vergi incelenmesi tamamlanmadan vergi müfettişi ve yardımcıları tarafından rapor düzenlenebilecektir. Vergi kaçakçılığı suçunun yargılamasına ilişkin hususlar ileri aşamalarda açıklanacak olup ç bendi için VUK’un 367. Maddesindeki genel uygulamadan farklı bir yol izlendiği söylenebilir.

¹⁴⁶ Resmi Gazete Tarih – Sayı: 30/04/2021 - 31470

¹⁴⁷ Ömercioğlu, Abdullah; “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, ERÜHF Dergisi, C. 17, S. 1, 2022, s.172.

VUK'un 359/ç bendinde ifade edilen suçun konusunu ödeme kaydedici cihazlar oluşturmaktadır. Bu cihazlara ilişkin usul ve esaslar 3100 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir¹⁴⁸. Kanunda ödeme kaydedici cihazların kullanımı ile kişilere verilen satış fişleri ve ruloların mükelleflerin fatura düzenleme zorunluluğu taşımayan satışların ve de işlerin belgelendirilmesi için kullanılacağı ayrıca bunların fatura yerine geçeceği düzenlenmiştir¹⁴⁹. Ödeme kaydedici cihazların nasıl cihazlar olduğu ve ne gibi özellikleri taşıması gerektiği de Kanunda düzenlenmiştir¹⁵⁰.

VUK'un 359/ç bendinde düzenlenen suç herkes tarafından işlenebilmekle birlikte genel olarak ödeme kaydedici cihaz kullanan mükelleflerce işlendiği söylenebilir. 359. maddenin ç bendinde sayılan fiiller seçimlik olarak sayılmış olup bu fiillerden herhangi birinin gerçekleştirilmesi ile suç oluşacaktır.

“Ödeme kaydedici cihaza veya sistemine müdahale ederek bilgilerin kayıt altına alınmasını engelleme” fiilinin suç oluşturmaları için yapılan müdahale sonucunda bilgilerin kayıt altına alınmasının engellenmiş olması gerekmektedir. Başka bir sebepten ötürü bilgilerin kayıt altına alınmasının mümkün olmaması halinde buradaki suç oluşmayacaktır. Bu fiilin suç oluşturmaları için “bilgilerin kayıt altına alınmasının engellenmesi” neticesinin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. VUK'un 359/ç bendinde düzenlenen diğer fiiller için ise netice öngörülmemiş eylemin gerçekleştirilmesi ile suçun oluşacağı belirtilmiş bu fiiller sırf hareket suçu olarak düzenlenmiştir¹⁵¹.

Vergi kaçakçılığı suçları genel olarak kasten işlenebilen suçlardan olması nedeniyle 359/ç bendi için de ayrıca kasta ilişkin bir düzenleme öngörülmemiştir.

VUK'un 359/ç bendinde düzenlenen fiiller de diğer fiiller gibi vergi matrahını azaltma amacıyla gerçekleştirilmektedir. Ancak kaçakçılık suçunun oluşması için bu bentteki fiiller açısından da vergi kaybı oluşması şartı aranmamaktadır.

1.2.1.3. Manevi unsur

Bir suçun oluşması için gerekli olan bir diğer unsur da manevi unsurdur. Manevi unsur, gerçekleştirilen eylem ile eylemi gerçekleştiren kişi arasındaki manevi bağı ifade eder. Bu manevi bağ oluşmadan gerçekleştirilen hareket ile suç meydana gelmeyecektir.

¹⁴⁸ Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun

¹⁴⁹ 3100 sk. m.1/2.

¹⁵⁰ 3100 sk. m.2.

¹⁵¹ Ömercioğlu; s.182.

Manevi unsur ile ceza hukukundaki kusurluluk birbirine karıştırılmamalıdır. Kusurluluk kişinin işlemiş olduğu fiil ile ilişkili olarak kişi hakkında bulunulan değerlendirme yargısı olarak ifade edilebilir ve manevi unsurun aksine suçun unsuru değildir¹⁵². Manevi unsurun bulunmadığı durumda suçun varlığından bahsedilemez iken kişinin kusuru olmadığı durumda suç oluşmuş olabilir.

Manevi unsur denilince akla kast ve taksir gelmektedir. TCK'nın 21. maddesinin birinci fıkrasında suçun oluşması için kastın bulunması gerektiği ifade edilmiş ve ikinci cümlede kast “suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi” olarak tanımlanmıştır. Cezalandırmada kural kastın varlığıdır. Taksirli hareketlerin cezalandırılması ise istisnadır. Nitekim bu durum TCK'nın 22/1. maddesinde “taksirle işlenen fiiller kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır” şeklinde düzenlenerek ifade edilmiştir. Taksirle gerçekleştirilen bir eylemi kanun açıkça suç olarak kabul etmiyorsa bu eylemden dolayı kişi cezalandırılmayacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçlarının kasten işlenebilir suçlardan olduğu hususunda 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik öncesindeki düzenlemede “bilerek” ifadesine yer verilmesi nedeniyle doktrinde görüş birliği mevcuttu. Ancak 4369 sayılı yasa ile yapılan değişiklik ile sahte belge kullanma fiiline ilişkin düzenlemedeki “bilerek” ifadesi çıkarılmış, bununla birlikte VUK'un 359. maddesinin a ve b bentlerinde düzenlenen fiillere ilişkin vergi kaçakçılığı suçunun kasten işlenebilirliğine ilişkin bir ibare kalmamış bu sebeple artık bu suçun kasten işlenebilir bir suç olup olmadığı hususunda tartışmalar doğmuştur.

Bilici'ye göre kanun metninden “bilerek” ifadesinin çıkarılması nedeniyle bu suçun oluşması için kastın varlığına gerek yoktur¹⁵³. Çoğunluk görüşüne göre ise her ne kadar kanun maddesinden “bilerek” ifadesi çıkarılsa da bu suçun oluşması için kastın varlığı aranacaktır¹⁵⁴.

TCK'nın 5. maddesi, ceza kanununun genel hükümlerinin özel ceza kanunları hakkında da uygulanacağını düzenlemiştir. Son değişikliklerle birlikte vergi kaçakçılığı suçları için özel kanun niteliğinde bulunan mer'i Vergi Usul Kanunu kasta ilişkin bir düzenleme içermemesi sebebiyle kasta ilişkin değerlendirmelerde ceza hukukunun genel hükümlerine gidilecektir. TCK'da suçun oluşması kastın varlığına bağlanmıştır (TCK

¹⁵² Özgenç, Türk Ceza Hukuku, s.231.

¹⁵³ Bilici, Nurettin; Vergi Hukuku, Seçkin, Ankara, 2012, s.90.; Güçlü, Hüseyin/ Herek, Hatice; “Türkiye’de suç ve cezaların değerlendirilmesi: Antalya ili Örneği”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C.32, S.1,2012, s.320.

¹⁵⁴ Aslan, Memduh; Türk vergi sisteminde cezai yaptırımların etkinliği, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İzmir, 2008, s.42.; Taştan; s.403.; Yüce; s.60.

m.21/1). Her ne kadar VUK’da kasta ilişkin bir düzenleme bulunmasa da TCK suçun oluşması için kastın varlığını gerekli gördüğünden kaçakçılık suçunun oluşması için de yine kastın varlığı aranacaktır¹⁵⁵.

VUK’un 359. maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturan fiillere bakarsak 359/a-2 maddesinde düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve 359/b maddesinde düzenlenen sahte belge kullanma suçları dışındaki suçları failin kastın içeriğini oluşturan “bilme ve isteme” kavramlarını haiz olmadan gerçekleştirmesi fiilin yapısı gereği mümkün görülmemektedir. Bununla birlikte uygulamadaki tartışmalar genel olarak 359/a-2 ve 359/b maddelerinde düzenlenen fiillerin suç oluşturmada kast unsurunun aranıp aranmayacağına ilişkindir. Nitekim Maliye Bakanlığı kasta ilişkin uygulamada oluşan soru işaretlerini gidermek adına 306 numaralı VUK Genel Tebliğinde “... Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir” şeklinde ibarelere yer vererek suçun oluşması için kastın mevcudiyeti gerektiğini açıkça vurgulamıştır.

Vergi kaçakçılığı suçlarının taksirle işlenmesinin mümkün olup olmadığı konusuna yönelik bir değerlendirme yapılır ise; TCK’ya göre bir fiilin taksirli halinin cezalandırılması için açıkça suç olduğunun kanunda düzenlenmiş olması gerekmektedir. Kaçakçılık suçlarının taksirle işlenebilir olduğuna ilişkin ise hiçbir kanuni düzenleme mevcut değildir¹⁵⁶. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçlarının taksirle işlenemeyeceği, yalnızca kasten işlenebileceği söylenebilir.

Kanunda “bilerek”, “maksadıyla” veya “amacıyla” şeklinde ifadelere yer verilmesi halinde suçun yalnızca doğrudan kastla işlenebileceği olası kastla işlenemeyeceğini savunan yazarlar vardır¹⁵⁷. Ancak vergi kaçakçılığı suçlarında “bilerek” ifadesine yer verilmese dahi suçun yalnızca doğrudan kastla işlenebileceği bir gerçektir¹⁵⁸. Bu noktada kanundan “bilerek” ifadesinin çıkarılmasının suçun kasten işlenebilir oluşunu değiştirmede kanaatindeyiz.

¹⁵⁵ Yıldız; s.117.

¹⁵⁶ Ertek, Pınar; Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, s.75.

¹⁵⁷ Şenyüz; s.464.

¹⁵⁸ Yüce; s.61.

1.2.1.4. Hukuka aykırılık unsuru

Hukuka aykırılık, fiilin hukuk düzenine uygun olmayışını ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle fiilin hukuk düzenindeki kurallarla çelişki içerisinde olması, hukuk düzenince konulmuş kurallara aykırılık oluşturmastır¹⁵⁹. Tipikliğin gerçekleşmesi hukuka aykırılık unsurunun gerçekleştiğine karine teşkil eder. Eylemlerin hukuka uygun hale gelmesini sağlayan şartlara hukuka uygunluk sebepleri adı verilir. Hukuka aykırılık unsuru; tipiklik unsuru gerçekleşen eylemi, hukuka uygun hale getiren sebeplerin bulunmaması olarak da açıklanabilir. Hukuka uygunluk nedeni varsa tipiklik gerçekleşse de hukuka aykırılık unsuru oluşmayacaktır. TCK'da hukuka uygunluk nedenleri kanunun hükmü ve amirin emri, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası, meşru savunma ve zorunluluk hali olarak düzenlenmiştir. Hukuka uygunluk nedenleri vergi kaçakçılığı suçları bakımından ele alındığında diğer suçlardan hiçbir farklı özellik göstermemektedir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçlarında oluşan hukuka uygunluk nedenlerinde de TCK'daki genel hükümler esas alınacaktır¹⁶⁰. Örneğin vergi kanunlarındaki bir muafiyetten yararlanarak mükellefin vergi ödememesi kanunun hükmünü yerine getirmesinden dolayı hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilecektir.

1.2.2. Suçun özel görünüş şekilleri

1.2.2.1. İştirak

1.2.2.1.1. Genel olarak

TCK'da iştirak hükümleri 37. ve 41. maddeler arasında düzenlenmiştir. Tek kişi tarafından işlenmesi mümkün bulunan bir suçun birden fazla kişinin farklı biçimlerde katılımıyla veya çok failli bir suça bir kişinin fail sayılmayacak derecede hareketlerde bulunarak dahil olmasına suça iştirak denir¹⁶¹. İştirake ilişkin hükümler yalnız kasten işlenebilir suçlarda uygulama alanı bulabilir. Taksirle işlenen suçlarda suça iştirak mümkün olmamaktadır. TCK'da yer alan iştirake ilişkin hükümler işlenen bir suça

¹⁵⁹ Demirbaş, Timur; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 17. Baskı, Seçkin, Ankara, 2022, s.286.

¹⁶⁰ Taştan; s.402.

¹⁶¹ Koca/Üzülmez; s.446.

doğrudan katılan veya işlenmesine yardımda bulunan kişilerin yani suç ortaklarının ne şekilde cezalandırılacaklarını düzenlemektedir.

TCK’da iştirak; faillik, azmettirme ve yardım etme olarak üç başlık altında düzenlenmiştir. Faillik doğrudan, dolaylı ve müşterek olarak üçe ayrılır. Azmettirme ve yardım etme kavramları ise doktrinde genel olarak şeriklik başlığı altında incelenmiştir.

İştirak kurallarının uygulanması tipe uygun hukuka aykırı bir hareketin varlığı halinde mümkün olup, tipe uygun hareketi gerçekleştiren failin, kusurluluğunu ortadan kaldıran bir halin bulunması nedeniyle cezalandırılmaması iştirak kurallarının öngördüğü hareketleri gerçekleştiren şeriklerin iştirak hükümlerince cezalandırılmalarına engel oluşturmamaktadır¹⁶².

1.2.2.1.2. Vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak

Vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak mümkündür. VUK kaçakçılık suçlarına iştirake ilişkin özel bir düzenleme öngörmemiş, 360. maddesinde yalnız iştirak durumuna ilişkin indirim hali düzenlenmiştir. Kanunda yalnız indirime ilişkin düzenleme mevcut olması nedeniyle kaçakçılık suçlarına iştirak halinde TCK’nın iştirak hükümleri uygulama alanı bulacaktır. VUK’un 360. maddesindeki düzenlemeye göre 359. maddedeki kaçakçılık suçlarını oluşturan fiillerin işlenmesine iştirak edenlerin bu fiillerin işlenmesinden dolayı bir menfaati bulunmuyorsa TCK’nın iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısı indirilecektir. Maddenin lafzına bakıldığında da bu suçlara iştirak halinde TCK hükümlerinin uygulanacağı net bir şekilde anlaşılmaktadır. Madde hükmü ise suça iştirak edenlerin bundan bir menfaatinin bulunmaması durumunda uygulama alanı bulacaktır. Menfaatin bulunmaması halinde iştirak hükümlerine göre belirlenen cezanın yarısı indirilecektir. Yargıtay bir kararında suça iştirak edenlerin “maddi menfaat” elde edip etmediklerinin araştırılması gerektiğini belirterek buradaki menfaatin maddi menfaat olması gerektiğine dikkat çekmiştir¹⁶³. VUK’un 360. maddesinde yalnız kaçakçılık suçlarına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmiş olması nedeniyle diğer vergi suçları için TCK hükümleri uygulama alanı bulacaktır.

¹⁶² Demirbaş, Timur; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 16. Baskı, Seçkin, Ankara, 2021, s.528.

¹⁶³ Yargıtay 11.C.D.; E.2019/4900, K.2022/20616, T. 20.12.2022. “...sanığın ne şekilde sahte belge düzenleme suçuna iştirak ettiği, suçtan maddi menfaat elde edip etmediği araştırılıp karar yerinde açıklanıp tartışılmak suretiyle hüküm kurulması gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile mahkumiyet hükmü kurulması...”(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 15.05.2023

Kaçakçılık suçlarında iştirake ilişkin yapılan yargılamada; öncelikle failin cezai sorumluluğu belirlenmeli, daha sonra iştirakin durumuna göre ceza tayin edilmeli son olarak da iştirakin maddi bir menfaat sağlanması amacıyla gerçekleşip gerçekleşmediği hususu araştırılmalı maddi menfaatin bulunmadığına kanaat getirilmesi halinde ise öngörülen cezanın yarısı indirilmelidir¹⁶⁴.

1.2.2.1.2.1. Vergi kaçakçılığı suçlarında doğrudan faillik ve dolaylı faillik

TCK'nın 37/1. maddesi, suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerin her birinin fail olarak sorumlu tutulacağını düzenlemiştir. Bu düzenlemede ifade edilen müşterek faillikdir. Doğrudan faillik; suç oluşturan fiili kişinin tek başına gerçekleştirmesi iken müşterek faillik; suç oluşturan fiili birden fazla kişinin bilerek ve isteyerek birlikte gerçekleştirmesidir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu bir kararında suçun işlenmesini sağlayan, eylem üzerinde hakimiyet kuran herkesin fail olabileceğini, hakimiyetin birlikte irtikap etme şeklinde gerçekleşebileceği gibi zımni ya da iş bölümüne dayalı hareket şeklinde de gerçekleşebileceğini belirtmiştir¹⁶⁵. Müşterek faillikten söz edilebilmesi için birlikte suç işleme kararının bulunması ve fiil üzerinde ortak hakimiyetin kurulması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından da TCK'nın 37. maddesi uygulama alanı bulacaktır. VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturan fiilleri birlikte gerçekleştiren ve fiiller üzerinde ortak hâkimiyet kuran kişiler fail olarak sorumlu tutulacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında müşterek faillikten söz edilebilmesi için suç oluşturan fiilin birlikte ve iş bölümüne dayalı hareket edilerek icra edilmesi (objektif unsur) ve bu suçu birlikte işleme iradesinin bulunması (sübjektif unsur) gerekmektedir¹⁶⁶. Suça bilmeden iştirak etmiş bulunan kişinin suç işleme kastının bulunduğu söylenemeyeceğinden hakkında iştirak hükümleri uygulanamayacaktır.

¹⁶⁴ Taştan; s.411.

¹⁶⁵ Demirbaş; s.534.; Yargıtay C.G.K.; E. 2009/1-194, K. 2009/235, T.13.10.2009. "...suçun işlenmesini sağlayan hareket üzerinde hakimiyet kuran herkes fail sayılabilecektir. Hareket üzerinde hakimiyet kurmak, birlikte irtikap etme şeklinde gerçekleşebileceği gibi, zımni veya açık bir iş bölümüne dayalı olarak hareketi birlikte gerçekleştirmeyi de kapsayabilir..." Erişim Tarihi: 15.04.2023

¹⁶⁶ Mercimek, Fulya/ Gerçek, Adnan; "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S.14, 2013, s.203.

Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden kişinin vergi mükellefi veya sorumlusu olması gerekmemektedir. Kanundaki tipik unsurları taşıyan hareketi gerçekleştiren herkes suça iştirak edebilmektedir¹⁶⁷.

TCK'nın 37/2. maddesi dolaylı failliği düzenlemektedir. Dolaylı faillikte, doğrudan faillikten farklı olarak kişi eylemi doğrudan kendisi gerçekleştirmemekte ancak suç oluşturan eylemin gerçekleşmesi için başka bir kişiyi araç olarak kullanmaktadır. Kanunda bu şekilde başkasını araç olarak kullanan kişinin de doğrudan fail gibi sorumlu tutulacağı düzenlenmiştir. Maddenin ikinci cümlesi ise bir artırım maddesi olarak düzenlenmiş kusur yeteneği bulunmayan kişinin aracı olarak kullanılması durumunda failin cezasının artırılacağı ifade edilmiştir. Dolaylı faillikte, arka planda fail olarak sorumlu bulunan kişi icrai faaliyette bulunan kişi üzerinde hakimiyet kurmakta başka bir deyişle suçu işlemesi için bu kişiyi kullanmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarında da dolaylı faillik mümkündür. Örneğin şirket sahibi, şirket çalışanına faturalardaki tutarda değişiklik yapmasını söylemesi halinde şirket sahibi dolaylı fail olarak sorumludur. Burada arka plandaki şahıs olarak şirket sahibi fiili icra eden şirket çalışanı üzerinde baskı kurarak onu suç işlemeye zorlamaktadır. Şirket çalışanı burada cebir, korkutma veya tehdit altında eylemi gerçekleştirdiğinden eylemi TCK 28. Maddesi kapsamında değerlendirilerek cezalandırılmayacaktır. Şirket çalışanı kusurluluğu ortadan kaldıran bir nedenin varlığı nedeniyle cezalandırılmamaktadır. Şirket sahibi çalışanın iradesi üzerinde hakimiyet kurmaktadır.

1.2.2.1.2.2. Vergi kaçakçılığı suçlarında azmettirme

Azmettirme; bir suçu işlemek gibi bir düşüncesi olmayan kişiye bir başkasının bu suçu işlemeye yöneltmesi, suç işlemesine karar verdirtmesidir¹⁶⁸. Azmettirme TCK'nın 38. maddesinde düzenlenmiş ve azmettirenin de fail gibi cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Azmettiren suç oluşturan fiillerin gerçekleştirilmesine katılmamakta ancak faili fiili gerçekleştirmesi için manevi hareketlerle ikna etmektedir.

Azmettirme ile dolaylı faillik kavramları birbirleri ile karışabilmekle birlikte buradaki en önemli husus araç olarak kullanılan kişinin harekete egemenliğinin mi baskın olduğu yoksa arka plandaki kişinin iradeye egemenliğinin mi baskın olduğu hususudur. Azmettirmede fiili gerçekleştiren kişinin harekete egemenliği baskın gelmekte, dolaylı

¹⁶⁷ Onat, Emre Burak; "Vergi Kaçaklığı Suçunda İştirak", TBB Dergisi, S.137, 2018, s.323.

¹⁶⁸ Şenyüz; s.506.

faillikte ise arka plandaki kişi eylemi gerçekleştiren kişinin iradesine baskın gelmektedir¹⁶⁹. Azmettirmede, azmettirilen fail suç oluşturan eylemi kendi iradesi ile gerçekleştirmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında da azmettirme mümkündür. Bir kişiyi VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerden birisini gerçekleştirmesi hususunda azmettiren kişi TCK'nın 38. maddesi uyarınca bu suçun cezası ile cezalandırılacaktır. Azmettirenin sorumluluğu asıl failin söz konusu suçu işlemesi veya en azından icrai hareketlere başlamış olmasıyla doğacaktır. İcrai hareketlere başlanması durumu dahi ortada yoksa bu durumda azmettirenin de bir sorumluluğu olmayacaktır. Örneğin mali müşavir mükellefi sahte belge kullanmaya yönlendirir ancak mükellef bu yönde herhangi bir harekette bulunmaz ise bu durumda mali müşavirin bir sorumluluğunun olduğu söylenemez. Mükellefin sahte belge kullanma konusunda hiçbir düşüncesi yokken mali müşavirin yönlendirmesi ile sahte belge kullanması durumunda mükellef asli fail olarak mali müşavir ise azmettiren olarak fail gibi sorumlu olacaktır. Mali müşavirin mükellefin sahte belge kullanmasından herhangi bir maddi menfaatinin bulunmaması durumunda ise mali müşavire VUK'un 360. maddesine göre TCK hükümlerine göre verilecek ceza yarı oranında indirilecektir.

1.2.2.1.2.3. Vergi kaçakçılığı suçlarında yardım etme

Yardım etme, bir kimsenin suç oluşturan fiili işleyen asıl faile maddi ve manevi olarak destek sağlaması, katkıda bulunmasıdır¹⁷⁰. TCK'nın 39. maddesinin ikinci fıkrasında yardım etmenin ne şekilde gerçekleşebileceği düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarında da yardım etme mümkündür. Yardım etme maddi veya manevi yardım olarak gerçekleşebilir. Vergi kaçakçılığı suçlarında maddi yardım bu suçun işlenebilmesi için gerekli araçları sağlayarak veya suçun icrasını kolaylaştırarak gerçekleştirilebilir. Sahte fatura düzenlemek isteyen faile boş fatura temin etmek, defterdeki kayıtların silinmesi için gerekli maddeleri temin etmek maddi yardıma örnektir. Bu suçlarda manevi yardım ise suç işleme kararını kuvvetlendirerek, suç işlemeye teşvik ederek veya suçu ne şekilde işleyeceğine yönelik yol göstererek gerekleřtirilebilir¹⁷¹.

¹⁶⁹ Demirbaş; s.543.

¹⁷⁰ Taştan; s.417.

¹⁷¹ şenyüz; s.508., Taştan; s.418., Uyar, Sait Alperen; Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve İştirake İlişkin Yaptırımların Değerlendirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2022, s.82.

Yardım etmede azmettirmeden farklı olarak suçu işleyecek olan failin kafasında suç işleme düşüncesi mevcuttur. Yardım eden yalnızca bu düşüncüyü destekler, teşvik eder (manevi yardım). Yardım etmede yardım eden suçu işleyen failin iradesi üzerinde hakimiyeti söz konusu değildir, bu yönüyle faillikten ayrılmaktadır¹⁷².

Suç işleyen kişiye yardım edenlere verilecek ceza TCK'nın 39. maddesine göre faile verilecek cezanın yarısı kadardır. Sahte fatura düzenleme konusunda düşüncesi bulunan mükellefe mali müşavirin bu hususta hiçbir denetimin bulunmadığını söylemek suretiyle mükellefin suç işleme düşüncesini kuvvetlendirmesiyle mali müşavir yardım eden olarak sorumlu olacaktır. Mali müşavir bu hareketini hiçbir maddi menfaati olmaksızın gerçekleştirmiş ise TCK'nın genel hükümlerine göre verilecek ceza VUK'un 360. maddesine göre yarı oranında da indirilecektir.

1.2.2.1.2.4. Bağlılık kuralı

Bağlılık kuralı TCK'nın 40. maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre suça iştirakin mümkün olabilmesi için kasıtlı ve hukuka aykırı olarak gerçekleştirilmiş bir fiilin bulunması gerekmektedir. Kanunun iştirak için kasıt araması nedeni ile taksirli suçlarda suça iştirak mümkün olmamaktadır.

Bir suçun oluşması beş aşamalıdır. İlk aşama; failde suç işleme fikrinin oluştuğu, soyut dünyasında suçu planladığı düşünce aşaması, ikinci aşama failin suç işleme kararını kendi iç dünyasında temellendirmesi neticesinde bunu icraata dökme yönünde hazırlık hareketlerinde bulunduğu hazırlık aşaması, üçüncü aşama ceza hukukunun müdahalesini gerektiren icra hareketlerinin başlaması aşaması, dördüncü aşama icra hareketlerinin bir neticeyi meydana getirmesi ile suçun tamamlanması, beşinci aşama ise fiilin haksızlığının sona erdiği suçun sona ermesi aşamasıdır¹⁷³. Pek çok suç tipinde suçun tamamlanması ile sonlanması bir arada gerçekleşirken bazı suç tiplerinde ise (kesintisiz suçlar) suçun tamamlanmasının ardından belli bir zamanın geçmesi ile suç sona ermektedir.

Bir kişinin suça iştirakten dolayı sorumluluğunun doğabilmesi için suç oluşturan fiilin icrai hareketlerine başlanmış olması ve en azından teşebbüs aşamasına ulaşması gerekmektedir. Azmettirenin suç işleyecek olan faili suç işlemeye yöneltmesi ile failin suç işlemeye karar vermesi ancak henüz icrai faaliyetlere başlamaması durumunda fiil hazırlık hareketleri aşamasında kalmış olmakta ve azmettirenin de bir sorumluluğu doğmamaktadır.

¹⁷² Koca/ Üzülmüş; s.496.

¹⁷³ Yiğit, Merve; "Suça Teşebbüsün Objektif Unsuru Olarak İcra Hareketlerine Başlama ve Uygulama Sorunları", İzmir Barosu Dergisi, 2018, s.51.

Mali müşavirin mükellefe defter ve belgeleri gizlemesi konusunda karar aldırması ancak mükellefin buna dair bir harekette bulunmaması halinde ortada henüz teşebbüs aşamasına dahi ulaşmış bir eylem olmadığı için azmettirenin de bir sorumluluğu doğmayacaktır.

Kanun aynı zamanda özgü suçlarda iştirak müessesesinin ne şekilde uygulama alanı bulacağını da düzenlemiştir. TCK'nın 40/2. maddesinde özgü suçlarda özel fail niteliği taşıyan kişinin asıl fail olacağı, suça iştirak eden diğer kişilerin ise yalnız azmettiren ya da yardım eden sıfatıyla sorumlu olabilecekleri hükme bağlanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçları açısından bu maddeyi ele aldığımızda vergi kaçakçılığı suçlarının özgü suç olmaması nedeniyle bu madde uygulama alanı bulamayacaktır. Vergi kaçakçılığı suçlarının faili herkes olabileceği gibi suça iştirak eden herkes eyleminin niteliğine göre müşterek fail, dolaylı fail, azmettiren ya da yardım eden sıfatı ile sorumlu olacaktır¹⁷⁴.

1.2.2.2. İçtima

1.2.2.2.1. Genel olarak

TCK'da içtima hükümlerine suçların içtimai başlığı altında 42-44. Maddeleri arasında yer verilmiştir. İçtima kelime anlamı olarak toplanma, toplantı, bir araya gelme anlamlarını taşımaktadır¹⁷⁵. Cezai hükümler içeren kanun maddelerinde hangi hareketin hangi hukuki değeri ihlal ettiği ve hangi suçu oluşturduğu ayrı ayrı düzenlenmiştir. Ancak bazen birden fazla eylemle tek bir hukuki değer ihlal edilebildiği gibi tek bir eylemle birden fazla hukuki değer de ihlal edilebilmektedir. Kural olan suç oluşturan her hareketin cezalandırılması yani gerçek içtimadır. Gerçek içtimada her suçtan ayrı ayrı cezalandırma söz konusudur.

Failin gerçekleştirmiş olduğu eylemler neticesinde çok sayıda suç oluşması halinde bu suçlardan alacağı cezaların toplanması kimi zaman hakkaniyetsiz sonuçlara sebebiyet verebilmektedir. Bu hakkaniyetsizliğin oluşmaması amacıyla suçların içtimai müessesesi oluşturulmuştur.

Suçların içtimai; ortada birden fazla suç bulunuyor iken tek bir suçtan failin cezai sorumluluğuna gidilmesi halidir. Suçların içtimaiında her ne kadar birden fazla suç meydana gelmiş olsa da kanun koyucunun izlediği suç siyaseti gereği bu suçlar ya tek bir suçun içinde erimiş ya da başka bir suçun unsuru olmuş veya ağırlaştırıcı nedeni haline

¹⁷⁴ Şenyüz; s.501.

¹⁷⁵ <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/içtima>

dönüşmüştür¹⁷⁶. Ancak dediğimiz gibi kural olan gerçek içtimadır. Suçların içtimayı yalnız istisnai hallerde uygulama alanı bulacaktır.

VUK'un 335 ve 336. maddeleri vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerine ilişkin içtima hükümleri içermektedir. Bu hükümler idari para cezalarına ilişkindir ceza yargılamasına sebebiyet veren vergi kaçakçılığı suçlarını kapsamamaktadır.

1.2.2.2.2. Vergi kaçakçılığı suçlarında içtima

Vergi kaçakçılığı suçlarında TCK'da düzenlenen içtima hükümleri uygulanır. Bununla birlikte VUK'un 340. maddesinde içtimaa ilişkin özel bir düzenleme yer almaktadır. Bu maddede; vergi kabahatlerinin işlenmesi neticesinde kesilen cezalar ile kaçakçılık suçunun işlenmesi neticesinde verilecek olan cezaların içtima hükümlerince birleştirilemeyeceği, bir eylemin hem vergi kabahatini hem vergi kaçakçılığı suçunu oluşturması durumunda kabahat nedeniyle bir ceza kesilmiş olması suç sebebiyle yargılama yapılmasına ve ceza verilmesine engel oluşturmayacağı ifade edilmiştir¹⁷⁷. Örneğin sahte fatura düzenlemiş olması nedeniyle vergi ziyasına sebebiyet veren mükellef hakkında idari para cezası uygulanması VUK'un 359. maddesi uyarınca cezalandırılmasına engel oluşturmamaktadır.

Kural ne kadar suç varsa o kadar cezaya hükmetmektir. Nitekim Yargıtay da sahte fatura düzenleme, sahte fatura kullanma ile defter, belge gizleme suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğunu ve ayrı ayrı cezaya hükmedilmesi gerektiğini belirtmiştir¹⁷⁸.

1.2.2.2.2.1. Bileşik suç

TCK, içtimayı 3 başlık altında toplamış 42. maddesinde bileşik suçu tanımlamıştır. Kanunun yapmış olduğu tanıma göre bileşik suçtan söz edilebilmesi için biri diğerinin unsuru yahut ağırlaştırıcı nedeni olan bir fiilin bulunması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiller dikkate alındığında bu fiillerin kanundaki bileşik suç tanımına

¹⁷⁶ Taştan; s.421.

¹⁷⁷ Şenyüz; s.494.

¹⁷⁸ Yargıtay 11.C.D.; E. 2022/7154, K. 2022/18985. T.15.11.2022. "... sahte fatura kullanma e sahte fatura düzenleme suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup biri diğerinin unsuru olmadığı gibi her iki suçun birbirine dönüşmeyeceği..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 15.05.2023

uymaması nedeniyle vergi kaçakçılığı suçlarında bileşik suç hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir¹⁷⁹.

1.2.2.2.2. Zincirleme suç

1.2.2.2.2.1.Genel Olarak

TCK'nın 43. maddesinde zincirleme suça ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Maddenin birinci fıkrasında aynı kişiye karşı bir suçun birden fazla işlenmesi hali düzenlenmiş, ikinci fıkrasında ise tek bir fiille birden fazla kişiye karşı bir suçun işlenmesi hali düzenlenmiş, iki halde de tek bir cezaya hükmedileceği ancak olayın niteliğine göre dörtte birinden dörtte üçüne kadar cezanın artırılacağı belirtilmiştir. Maddenin ikinci fıkrası aynı neviden fikri içtimaı düzenlemekle birlikte cezalandırmada artırım zincirleme suç hükümlerine göre yapılacağı için kanun koyucu aynı neviden fikri içtimaı zincirleme suç başlığı altında düzenlemiştir.

Zincirleme suç hükümlerinin uygulama alanı kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere “aynı suç” işleme kararının icrası kapsamında mümkün olması nedeniyle VUK 359. maddesinde de kaçakçılık suçunu oluşturan pek çok fiil bulunması dolayısıyla kaçakçılık suçlarında zincirleme suç hükümlerinin ne şekilde uygulanacağı, fiillerin tamamı yönünden mi zincirleme suç hükümlerinin uygulama alanı bulacağı, yoksa her bentteki fiillerin kendi içerisinde mi değerlendirilmesi gerektiği yönünde doktrinde farklı görüşler ortaya atılmıştır.

Aslan ve Özen'e göre; fail tek bir hareket ile VUK'da farklı bentlerde düzenlenen eylemleri gerçekleştirirse fikri içtima gereği ağır cezayı öngören bentten fail cezalandırılacak, farklı zamanlarda bir suç işleme kararı icrası kapsamında farklı bentlerde düzenlenen eylemleri gerçekleştirirse ağır cezayı öngören bentten fail cezalandırılıp zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır¹⁸⁰. Örneğin sahte belge ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin aynı anda düzenlenmesi halinde kişi fikri içtima hükümleri gereğince yalnız ağır olan sahte belge düzenleme suçundan cezalandırılacak, bu eylemini farklı tarihlerde gerçekleştirirse aynı zamanda zincirleme suç hükümleri de uygulanacaktır. Sancar'a göre ise aynı bent içindeki seçimlik hareketlerden bir tanesi de gerçekleştirilse

¹⁷⁹ Bayraklı, Hasan Hüseyin; “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S.30,2017, s.11.

¹⁸⁰ Aslan; Cezai Yaptırımların Etkinliği, s.60.; Özen; s.94.

birden fazlası da gerçekleştirilse suç tektir, zincirleme suç hükümleri uygulanmaz¹⁸¹. Şen’e göre ise VUK’un 359. maddesinde düzenlenen fiillerin her biri kaçakçılık suçunu oluşturduğundan bir suç işleme kararının icrası kapsamında hangi hareket gerçekleştirilse gerçekleştirilsin aynı suç işlenmiş sayılacağı için zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerekmektedir¹⁸².

Donay’a göre ise aynı bentler içinde düzenlenen fiiller tek suçu oluştururken farklı bentlerde düzenlenen fiiller ise ayrı suçu oluşturmalıdır¹⁸³. Bu görüşler uygulamada örneğin TCK’nın 191. maddesinde düzenlenen “Kullanmak için uyuşturucu veya uyarıcı madde satın almak, kabul etmek veya bulundurmak ya da uyuşturucu veya uyarıcı madde kullanmak” suçu bakımından isabetli kabul edilebilir. Madde metninden anlaşılacağı üzere TCK’nın 191. maddesinde düzenlenen suçun oluşması için fail uyuşturucu maddeyi satın alabilir, bulundurabilir veya kullanabilir. Bu durumda üzerinde uyuşturucu madde ile yakalanan failin tahlil sonucunda uyuşturucu madde kullandığının da anlaşılması halinde fail madde metninde düzenlenen seçimlik hareketlerden birden fazlasını gerçekleştirmekte ancak faile TCK’nın 191. maddesini ihlal etmesi nedeniyle tek bir ceza verilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından bu görüşleri değerlendirdiğimizde ise isabetli bulmamaktayız. Çünkü her ne kadar aynı bentte birden fazla fiil düzenlense de fiillerin her birinin birbirinden tamamen bağımsız olduğu ve ayrı suçu oluşturduğu anlaşılmaktadır. Nitekim VUK’un 359/b bendinde sahte belge kullanma ve düzenleme fiilleri aynı bentte seçimlik olarak düzenlenmiş olmakla birlikte Yargıtay pek çok kararında sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerinin birbirinden bağımsız olup her bir fiilden ayrı ayrı cezalandırma yoluna gidilmesi gerektiğini ifade etmiştir¹⁸⁴. Buradaki fiillerin seçimlik olarak kabul edilmesinin nedeni tek suç oluşturmaları sebebiyle değil, her eylemin VUK 359/b bendindeki suça vücut vermesi sebebiyledir.

¹⁸¹ Sancar, Tükan; “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Zincirleme suç”, TBB Dergisi, S.70, 2007, s.250.

¹⁸² Şen, Ersan; “Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” kavramı”, <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-zincirleme-suc-kavrami-makale,3629.html> , (Erişim Tarihi: 21.03.2023)

¹⁸³ Donay; s.126.

¹⁸⁴ Yargıtay 11.C.D.; E. 2019/361, K. 2022/20366, T. 13.12.2022., E. 2008/458, K. 2008/13886 K. T. 29.12.2008 “...sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçlarının ayrı suçları oluşturduğu gözetilmeden yazılı şekilde tek ceza tayini...” (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 20.05.2023

1.2.2.2.2.2. 7394 sayılı yasa değişikliği ve Yargıtay uygulamalarının değerlendirilmesi

Zincirleme suç hükümlerinin uygulanması açısından suçların gerçekleşmiş olduğu zaman aralıkları önem arz etmektedir. VUK'un 174. maddesinde defterlerin hesap dönemi itibariyle tutulduğu düzenlenmiştir. Yargıtay'ın zincirleme suç hükümlerine dair kararlarında da hesap dönemi dikkate alınmaktadır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılı yani 1 Ocak-31 Aralık olarak kabul edilmektedir.

Çalışmamızın bu kısmında zincirleme suç hükümlerinin uygulamasında yargı makamlarınca benimsenen Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 05.03.2002 tarihli kararından ve 7394 sayılı kanunla zincirleme suça ilişkin getirilen değişikliklerden bahsedilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan VUK'un 359. maddesinde sayılan fiiller niteliği itibariyle zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasına vücut verebilecek suçlardır. Yargıtay C.G.K. 05/03/2002 Tarihli kararında¹⁸⁵ muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge kullanma ve düzenleme suçlarında aynı takvim yılı içerisinde işlenen suçların teselsül eden suçlar olduğunu ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğini, farklı takvim yıllarında işlenen suçların ise hukuki kesinti gerçekleşmesi nedeniyle ayrı suçları oluşturduğunu gerçek içtima hükümlerinin uygulanması gerektiğini belirtmiştir. Yargıtay bu kararla birlikte teselsülün aynı takvim yılı itibarıyla mümkün olduğu görüşünü benimseyip istikrarlı şekilde uygulamıştır.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu, her takvim yılı için ayrı cezaya hükmedilmesine yönelik görüşüne VUK'un 174. maddesinde hesap döneminin kavramının yer almasını ve 4369 sayılı yasa ile kaldırılan 358. maddesi ile usulsüzlük cezalarına yönelik suçların oluşumunda hesap döneminin dikkate alınmasını gerekçe göstermiştir¹⁸⁶.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararı doğrultusunda değerlendirme yapacak olursak; failin 2020 yılının ocak, nisan ve eylül aylarında sahte fatura kullandığının tespit edilmesi neticesinde aynı yıl içinde birden fazla kez sahte fatura kullanması nedeniyle teselsül var kabul edilerek tek bir cezaya hükmolunacak ancak zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır. Failin 2020 ve 2021 yıllarında sahte fatura kullanması halinde ise eylemler

¹⁸⁵ Yargıtay C.G.K.; E.2002/11-28, K.2002/179, T. 05.03.2002. "...her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu ancak aynı takvim yılında farklı zamanlarda düzenlenen sahte fatura düzenleme suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı..." Yargıtay 11.C.D.; E.2016/4139, K.2017/235, T.16.01.2017. (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 20.05.2023

¹⁸⁶ Aslan, Memduh; "Vergilendirmede Sahte Belge Kullanımına Verilecek Hapis Cezasının Belirlenmesi", HKU Hukuk Fakültesi Dergisi, S.10, 2015, s.46.

farklı takvim yılları içinde gerçekleştiğinden ayrı suç olarak kabul edilecek ve her eylemden ayrı ayrı cezalandırma yoluna gidilecektir.

Yargıtay kişinin her eylemi nedeniyle ayrı cezaya hükmedilmesinin adaletsizliğe yol açacağını düşünerek bir takvim yılı için tek ceza görüşünü benimsemiştir. Ancak 2020 Aralık ve 2021 yılı Ocak ayında bir kez sahte fatura kullanan kişi için ayrı ayrı cezaya hükmolunup 2021 yılı içerisinde yüzlerce sahte fatura kullanan kişi için tek cezaya hükmolunmasının da adaletsiz olduğu değerlendirilmektedir¹⁸⁷. Kaldı ki Yargıtay'ın benimsemiş olduğu bu görüşün TCK 43. maddesinde kabul edilen zincirleme suç kavramının amaç ve fonksiyonuna aykırılık teşkil ettiğinden bahisle eleştirilmiştir¹⁸⁸.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu 05.03.2002 tarihli kararı 7394 sayılı kanun değişikliğine kadar yargı kararlarında benimsenip uygulanmaktaydı. 15/04/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile gelen değişiklik ile artık her bir takvim yılı ayrı suç oluşturmayacak aynı suç işleme kararının icrası kapsamında farklı takvim yılları içerisinde işlenen kaçakçılık suçlarında da zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır. Bu hükümle Yargıtay'ın benimsediği görüşteki orantısızlık giderilmeye çalışılmış, daha ölçülü ve hakkaniyetli bir sonuç elde etmek istenmiştir¹⁸⁹. Kanundaki düzenlemede zincirleme suçun uygulanması için "aynı suç işleme kararının icrası kapsamında" gerçekleşmesi kriteri esas alınmıştır. Failin gerçekleştirmiş olduğu kaçakçılık suçu farklı takvim yılları içinde de gerçekleşse aynı suç işleme kararı kapsamında ise eylem tek suç kabul edilecektir.

7394 sayılı yasa ile yapılan değişiklik sonrası Yargıtay, 05.03.2002 tarihli kararda benimsenen zincirleme suç uygulamasını terk etmiş ve farklı takvim yıllarına ilişkin sahte fatura kullanma eylemlerinde sanık hakkında ayrı ayrı cezaya hükmolunan ilk derece mahkemesi kararlarını 7394 sayılı değişiklik kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden bahisle bozmuştur¹⁹⁰. Yapılan son kanun değişikliği ile artık aynı suç işleme kararının icrası kapsamında birden fazla takvim yılı içerisinde kaçakçılık fiillerini gerçekleştiren sanık hakkında zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır.

¹⁸⁷ Aslan, Memduh; Hapis Cezasının Belirlenmesi, s.47.

¹⁸⁸ Şen, Ersan; "Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç Sorunu", <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-cifte-cezalandirma-ve-zincirleme-suc-sorunu-makale,7828.html> , (Erişim Tarihi: 19.01.2023)

¹⁸⁹ Taştan; s.432.

¹⁹⁰ Yargıtay 11.C.D.; E. 2022/7987, K. 2022/19091.; Yargıtay 11.C.D.; E. 2022/4945, K. 2022/18933 K. "... Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı kanunun 4. Ve 5. Maddeleri ile değişik 213 sayılı kanunun 359. Maddesinin 3,4,5 ve 6. Fıkra hükümleri uyarınca TCK'nın 7/2 maddesi de gözetilerek öncelikle lehe kanunun tespit edilip...sanığın hukuki durumunun yeniden değerlendirilmesi..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 21.05.2023

1.2.2.2.3. Fikri içtima

Fikri içtima; aynı neviden fikri içtima ve farklı neviden fikri içtima olarak ikiye ayrılmaktadır. Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda aynı neviden fikri içtimadan (TCK m.43/2) söz edilir. Aynı neviden fikri içtimada kanun koyucu ceza artırımı yönünden zincirleme suç hükümlerine atıf yapması nedeniyle bu konuyu zincirleme suç başlığı altında ele almıştık. TCK'nın 44. Maddesinde ise farklı neviden fikri içtima düzenlenmiştir. Farklı neviden fikri içtima; failin gerçekleştirmiş olduğu eylem birden fazla suça vücut vermesi durumunda bu suçlardan yalnızca en ağır olanından cezalandırılması olarak ifade edilebilir. Bazı durumlarda fail gerçekleştirmiş olduğu eylem neticesinde işlemek istediği suçtan daha ağır neticeli suçlara sebep olabilmektedir. Bu gibi hallerde failin kusurunu aşan fiiller sebebiyle cezalandırılmasının önüne geçme amacıyla kanun böyle bir düzenlemeye yer vermiştir¹⁹¹. Farklı neviden fikri içtimadan söz edilebilmesi için tek bir eylem bulunmalı ancak bu eylem birden fazla suça vücut vermelidir. Vergi kaçakçılığı suçlarında da TCK 44. madde hükümleri uygulanabilmektedir. Bu hükümler genellikle failin gerçekleştirdiği eylemin hem vergi kaçakçılığı suçunu hem başka kanunda düzenlenen başka bir suçu oluşturması durumunda gündeme gelmektedir. Örneğin VUK'un 359/a-1'de "defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma" ve "gerçek olmayan veya kayda konu olmayan işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma" fiilleri düzenlenmiş ve yaptırıma bağlanmışken bu fiiller aynı zamanda 06.12.2012 tarihli 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu¹⁹² 112/1. maddesinde de suç olarak tanımlanmıştır. Ancak VUK'ta söz konusu fiillerin cezası SPK'ya göre daha ağır öngörüldüğünden TCK 44. madde gereği fikri içtima hükümleri uygulanacak ve faile VUK hükümleri gereğince ceza verilecektir. Faturaların gerçeğe aykırı olacak şekilde düzenlenmesi durumunda bu eylem VUK'un 359/b maddesinde düzenlenen sahte fatura düzenleme suçunu ve aynı zamanda TCK'nın 207/1 maddesinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçuna vücut vermektedir. Yargıtay burada söz konusu eylemin sahte fatura düzenleme suçunu oluşturacağını belirtmiştir¹⁹³. Ancak bu durumun sebebi fikri içtima değil, VUK'un 359. maddesinin TCK'nın 207. maddesine göre özel

¹⁹¹ Bayraklı; İçtima, s.8.

¹⁹² Resmi Gazete Tarih- Sayı: 30.12.2012-28513 (Erişim tarihi: 20.05.2023)

¹⁹³ Yargıtay 11.C.D.; E. 2008/1348, K. 2008/12690, T. 03.12.2008. "...sanıkların gerçeğe aykırı olarak fatura düzenleme şeklindeki eylemlerinin VUK 359/b-1 maddesinde düzenlenen suçu oluşturacağı gözetilerek bu suçtan mütalaa alınması gerekirken özel belgede sahtecilik suçundan hüküm kurulması yasaya aykırı..." (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 21.05.2023

hüküm niteliğinde olmasıdır¹⁹⁴. Bu duruma görünüşte içtima (kanunların içtimai) adı verilmektedir.

Failin gerçekleştirdiği eylemin birden fazla vergi kaçakçılığı suçuna vücut vermesi durumunda tek suçun mu yoksa ayrı ayrı suçların mı oluşacağına ilişkin görüşlere yukarıda değinmiştik. Bu hususu fıkri içtima konusu kapsamında değerlendirecek olursak bir fiilin hem a bendinde düzenlenen vergi suçunu hem b bendinde düzenlenen vergi suçunu oluşturması durumunda ağır olan b bendinden cezalandırılması yoluna gidilmesi gerekir. Örneğin 359/a-2 bendinde düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu ile 359/b bendinde düzenlenen sahte belge düzenleme suçu aynı anda oluşabilir. Bir faturada beş adet gözlüğün satılması halinde sekiz adet gözlük satılmış gibi gösterilmiş olup bununla birlikte hiç satılmamış sekiz adet gözlük kılıfı da satılmış gibi gösterilmiş olabilir. İşte bu gibi durumlarda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden değil yalnız sahte belgeden cezalandırma yoluna gidilecektir¹⁹⁵.

1.2.2.3. Teşebbüs

1.2.2.3.1. Genel olarak

Teşebbüse ilişkin hükümler TCK'nın 35. maddesinde yer almaktadır. Suça teşebbüsten bahsedilebilmesi için suçun en azından icra hareketlerine başlanmış olması gerekmektedir. TCK kural olarak hazırlık hareketlerine ilişkin bir müeyyide öngörmemiştir. Bu sebeple icra hareketlerine başlanmamış, hazırlık hareketleri aşamasında kalmış olan bir suçun cezalandırılması söz konusu olmayacaktır. Ancak bu durumun istisnaları yani hazırlık hareketlerinin de tamamlanmış suç gibi cezalandırılması öngörülen haller de mevcuttur. Örneğin TCK'nın 227/1 maddesinde düzenlenen fuhuş suçunun hazırlık hareketleri de tamamlanmış suç gibi cezalandırılacaktır¹⁹⁶.

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere teşebbüs konusunun gündeme gelmesi için kişinin bir suç işlemeye yönelik kastının mevcut olması, bu suça yönelik icrai hareketlere başlanılmış olması ve icra hareketlerini elinde olmayan bir sebepten ötürü tamamlayamamış olması gerekmektedir. Teşebbüsü gönüllü vazgeçmeden ayıran en önemli husus failin suç oluşturan eylemin icra hareketlerini kendi isteği ile sona erdirip erdirmedir. Gönüllü vazgeçmede kişi eylemi kendi isteği ile tamamlamamakta,

¹⁹⁴ Aslan; Cezai Yaptırımların Etkinliği, s.60.

¹⁹⁵ Taştan; s.444.

¹⁹⁶ Özgenç; Türk Ceza Hukuku, s.549.

neticenin gerçekleşmesine kendisi engel olmaktadır. Oysa teşebbüste kişinin elinde olmayan bir sebepten ötürü icra hareketlerini tamamlayamama durumu söz konusudur.

Teşebbüs hükümleri yalnız kasten işlenen suçlar bakımından uygulama alanı bulur. Failin taksirle hareket ettiği durumlarda teşebbüsten bahsedilemeyecektir. Bununla birlikte Yargıtay C.G.K. failde bulunan kastın bir suçu tamamlamaya yönelik kast olduğunu, teşebbüse yönelik ayrı bir kasttan söz edilemeyeceğine hükmetmiştir¹⁹⁷. Bu sebeple fail cezalandırılırken işlemeyi kastettiği suça yönelik teşebbüs hükümlerine göre cezalandırılması gerekmektedir.

Kanunumuzda teşebbüse ilişkin düzenlemeler mevcut olmasa idi tamamlanmamış suçların cezalandırılması mümkün olamayacaktı. Bu düzenlemeler ile tamamlanmamış suçların da şartları oluşması halinde cezalandırılması mümkün kılındığından teşebbüs hükümleri cezalandırmayı genişletici niteliğe sahip hükümler; bir suç türüne bağlı olarak uygulanabilen hükümler olması nedeniyle de yardımcı norm niteliği taşıyan hükümlerdir¹⁹⁸.

Bir suçun işlenmiş sayılması için icra hareketlerinin gerçekleştirilmesi sonucunda bir neticenin meydana gelmesi gerekmektedir. Ancak birtakım suç tipleri vardır ki bu suçların oluşabilmesi için yalnız hareketin gerçekleşmesi yeterlidir. Bu suçlar sırf hareket suçu olarak adlandırılır. Doktrindeki ağırlıklı görüşe göre sırf hareket suçlarında hareketin gerçekleşmesi ile suçun oluşması nedeniyle bu suçlar teşebbüse elverişli değildir ancak bazı durumlarda icra hareketinin gerçekleşmesi için bir süreç gerekebilmekte bu şekil bir durum söz konusu olduğunda ise bu suçlara da teşebbüs hükümlerinin uygulanması mümkün olabilmektedir. Örneğin normal koşullarda failin hakaret içerikli sözü söylemesi ile hakaret suçu oluşmakta iken hakaret içeren sözlerin yazılı olduğu bir mektubun muhataba ulaşması amacıyla gönderilmesi halinde icra hareketinin gerçekleşmesi bir sürece bağlanmış olması nedeniyle böyle bir durumda teşebbüs mümkün olacaktır¹⁹⁹.

¹⁹⁷ Yargıtay C.G.K.; E.1990/5-101, K. 1990/156, T. 04.06.1990. "...tamamlanmış suç için ayrı, teşebbüs derecesinde kalmış suç için ayrı kast düşünülemez..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 21.05.2023

¹⁹⁸ Çetintürk, Ekrem/ Töngür, Ali Rıza; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 1. Baskı, Adalet, Ankara, 2020, s.292.

¹⁹⁹ Çetintürk/ Töngür; s.302.; Koca/ Üzülmez; s.432.

1.2.2.3.2. Vergi kaçakçılığı suçlarında teşebbüs

VUK'da teşebbüse ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiş olması dolayısıyla TCK'nın teşebbüse ilişkin hükümleri vergi suçları için de uygulama alanı bulabilecektir. Ancak buradaki önemli olan husus vergi suçlarının teşebbüse elverişli olup olmadığıdır.

Vergi kaçakçılığı suçları sırf hareket suçlarıdır. Sırf hareket suçlarında icra hareketinin sonuç doğurması için bir sürecin gerektiği durumlarda teşebbüsün mümkün olduğuna değinmiştik. Vergi kaçakçılığı suçlarının da teşebbüse elverişli suçlardan olup olmadığına ilişkin doktrinde tartışmalar mevcuttur. Bilindiği üzere VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller tek tek sayılmıştır. Doktrindeki yazarların çoğu kaçakçılık fiillerinin bir kısmının teşebbüse elverişli olduğunu kabul etmekte olup suçu oluşturan fiil bakımından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiğini savunmuştur.

Bayraklı'ya göre kaçakçılık suçlarının teşebbüse elverişli olabilmesi için hareketin bölünebilmesi gerekli olup, VUK'un 359/a-2 maddesinde düzenlenen defter, belge gizleme fiili, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiili ile 359/b maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme fiillerine teşebbüs mümkün değil iken kanundaki kaçakçılık suçunu oluşturan diğer fiillere teşebbüs mümkündür²⁰⁰. Örneğin mükellef hileli kayıt oluştururken vergi müfettişine yakalanması durumunda, yasal defter dışında bir ortama alış ve satışlarını kaydederken yakalanması durumunda, defterdeki bir kaydı silmeye çalışırken yakalanması durumunda mükellefin eylemi teşebbüs aşamasında kaldığı kabul edilmelidir. Ancak Bayraklı'nın önceki makalelerinde VUK'un 359/c bendi dışındaki fiillerde hareketin bölünmesinin mümkün olmaması nedeniyle teşebbüsün mümkün olmadığını savunduğu görülmüştür²⁰¹.

Donay'a göre de kaçakçılık fiillerinin teşebbüse elverişliliği her bir fiil bakımından ele alınarak incelenmelidir. Suç oluşturan pek çok fiilde teşebbüsün mümkün olduğunu kabul ederken sahte belge düzenlemek ve kullanmak fiillerinde teşebbüs istisnai olarak mümkün olabildiğini savunmuştur²⁰².

VUK'un 359. Maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiillerinin teşebbüse elverişliliği konusunda pek çok görüş ortaya atılmış ancak ağırlıklı görüş defter, belge gizleme fiili ile sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiillerinin teşebbüse

²⁰⁰ Bayraklı, Hasan Hüseyin; "Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S.37, 2019, s.20.

²⁰¹ Bayraklı, Hasan Hüseyin/ Bozdağ, Ahmet; "Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, S.158, 2010, s.29.

²⁰² Donay; s.153.

elverişli olmadığı diğer fiillerin ise hareketin bölünebilir olması nedeniyle teşebbüse elverişli olduğu yönündedir²⁰³.

Vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti ve ihbar süreci suçun teşebbüse elverişli olup olmadığının değerlendirilmesi için önem arz etmektedir. Bu sebeple bu konuya kısaca değinilmesi yerinde olacaktır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te vergi incelemesinin ne şekilde yapıldığı düzenlenmiştir²⁰⁴ Önceden incelemeye, incelemeye başlama tutanağı ile başlanırken 01.07.2022 tarihinde yapılan değişiklik ile artık incelemeye başlama bildirimi yapmak yeterlidir.

İncelemeye başlama bildirimi şunlara gönderilir;

-İnceleme yapılacak mükellef

-İnceleme yapmaya yetkili kişinin bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimi

-Mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi²⁰⁵

Yönetmelikte incelemeye başlama tarihinin incelemeye başlama bildiriminin düzenlendiği tarih olduğu belirtilmiştir. İncelemeye başlama bildiriminin düzenlendiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilmesi bu bildirimin ilgisine tebliğ edildiği tarihin bir öneminin olmadığı anlamı taşımaktadır. Temmuz 2022 tarihinde yapılan bir diğer değişiklik de önceden vergi incelemeleri vergi incelemesine tabi olan kişinin iş yerinde yapılmakta iken yeni düzenleme ile artık vergi incelemeleri dairede yapılacaktır²⁰⁶. Vergi müfettişleri yaptıkları inceleme neticesinde VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiillerinin gerçekleştirildiğini tespit etmeleri halinde inceleme neticesinde hazırladıkları vergi inceleme raporunda bu hususu da belirterek ilgili rapor değerlendirme komisyonuna gönderecektir²⁰⁷. Rapor değerlendirme komisyonu da bir suç işlendiğine ilişkin mütalaa vermesi durumunda gerekli kolluk birimlerine ihbarda bulunularak adli soruşturma işlemleri başlayacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğinin ne şekilde tespit edildiği suçun teşebbüse elverişli olup olmadığı hususuyla doğrudan ilişkilidir. Doktrinde pek çok yazar vergi kaçakçılığı suçlarına teşebbüsün bir şekilde vergi inceleme elemanına yakalanarak mümkün olduğu görüşündedir. Ancak suçun soruşturmaya esas olacak şekilde tespiti ve ihbar süreci değerlendirildiğinde; vergi incelemesinin vergi inceleme bildirimi ile

²⁰³ Bayraklı; s.20., Uğur/Elibol;s.346,s.384,s.427.

²⁰⁴ Resmi Gazete Tarih-Sayı: 31.10.2011-28101

²⁰⁵ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.9

²⁰⁶ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.13

²⁰⁷ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.20

yapılması bu bildirimin mükellefe gönderilmesi, vergi incelemesinin genel olarak dairede yapılacak olması hususları da dikkate alındığında suçun teşebbüs halinin tespiti ve ispatı kolay değildir. Bununla birlikte bu suçlarda teşebbüse imkân tanıyabileceği öngörülen bir durumun varlığı söz konusudur. Bu durum, VUK'un 142-147. maddeleri arasında yoğun suç şüphesi halinde başvurulabilecek vergi incelemesinin istisnai halini oluşturan aramalı vergi incelemesidir.

Aramalı vergi incelemesi; gerçek vergi matrahının tespitine yönelik bunu içerir kayıtları bulunduran her türlü defter belge vb. kayıt ortamlarının elde edilebilmesi için vergi kaçırdığına ilişkin emareler bulunan vergi mükellefinin veya kaçakçılıkla ilişkili bulunan diğer şahıslar nezdinde yapılan arama ve el koyma işlemlerini barındıran bir inceleme türü olarak ifade edilebilir²⁰⁸. VUK m. 142'de aramalı vergi incelemesinin yapılabilmesi için iki şartın gerekli olduğu belirtilmiştir. Buna göre aramalı vergi incelemesinin yapılması için vergi incelemesine yetkili bulunan kişilerin gerekçelerini belirterek sulh yargıcından arama kararı talebinde bulunması ve sulh yargıcının buna yönelik bir karar vermesi gerekmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, sulh yargıcından alınmış bir arama kararı bulunmadan mükellefin muhasebecisinin iş yerinde hukuk dışı el konulan defterler üzerinden yapılan vergi incelemesinin hukuka aykırı olduğuna hükmetmiştir²⁰⁹. Yargıtay da yine sulh ceza hakiminin kararı olmaksızın vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların talebiyle yapılan aramada elde edilen delillerin hukuka aykırı delil olduğunu bu delillerle verilecek hükmün AY m. 38/6, AİHS m.6, CMK m. 206 ve 217/2'ye aykırılık oluşturacağına hükmetmiştir²¹⁰.

Aramalı vergi incelemesinde, mükellefin rızasına bakılmadan hâkim kararıyla yapılan bir arama ile gerçekleşen inceleme söz konusudur. Bu sebeple mükellefin kendi rızası ile ibraz etmeyeceği suç unsuru olabilecek belgelerin ele geçirilmesi de mümkün olabilmektedir. Arama yapılacağına mükellefe önceden haber verilmesinin, aramanın amacına aykırılık oluşturması nedeniyle kabul edilecektir ki bu işlem mükellefe haber verilmeden gerçekleştirilmektedir.

²⁰⁸ Hepaksaz, Engin/ Çevikcan, Fatih/ Öz, Ersan; "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği", Vergi Dünyası Dergisi, S.354, 2011, s.150.

²⁰⁹ Danıştay V.D.D.K.; E.2017/368, K.2017/626, T. 13.12.2017.

<https://www.alomaliye.com/2017/12/13/danistay-vddk-karari-e-2017-368/> Erişim Tarihi: 14.03.2023.

²¹⁰ Yargıtay 11. C.D.; E.2017/3532, K. 2017/3462, T. 08.05.2017 "...hukuka aykırı arama el koyma sonucunda elde edilen deliller üzerinden harekete geçilerek düzenlenen vergi tekniği raporu ve vergi inceleme raporları mahkumiyete esas alınamaz. Bu itibarla arama tutanakları temin edilip yapılan aramanın hukuka uygun olup olmadığı belirlenerek sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının takdir ve tayini..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 05.05.2023

Aramalı vergi incelemesinin de ne şekilde gerçekleştirildiğini kısaca açıkladıktan sonra vergi kaçakçılığı suçlarına teşebbüsün mümkün olup olmadığı konusunu yeniden ele alacak olursak; vergi incelemesi esas olarak “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”te belirtilen hususlar çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Bunun istisnasını aramalı vergi incelemesi oluşturmaktadır. Kural vergi incelemesinin mükellefe önceden bildirilerek dairede yapılması şeklinde olduğu için vergi inceleme elemanlarının yaptıkları inceleme neticesinde suç işlendiği tespit edilmektedir. Ancak aramalı vergi incelemesinde mükellefe önceden haber verilmeden hâkim kararı ile arama gerçekleştirilerek inceleme yapıldığından burada mükellefin suç işlediği sırada vergi inceleme elemanına yakalanması mümkün olabilmektedir. Örneğin defterdeki bir kaydı silmeye çalışırken mükellef suç üstü yakalanabilir. Bu sebeple doktrindeki yazarların görüşüne kısmen katılarak teoride vergi kaçakçılığı suçlarına teşebbüsün mümkün olduğu ancak pratikte bu suçlara teşebbüsün yalnızca istisnai olan aramalı vergi incelemesi ile mümkün olabileceği görüşündeyiz.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ MUHAKEME USULÜ

1.1. Soruşturma

1.1.1. Vergi kaçakçılığı suçlarının takibi

Vergiye ilişkin idari uyuşmazlıklar idari yargının konusu olup bu uyuşmazlıklara yönelik davalar vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri veya Danıştay'da görülmektedir. Vergi suçlarına ilişkin uyuşmazlıklar ise adli yargının kapsamında olup yargılamalar ceza mahkemelerince yürütülür ve bu suçlara yaptırım olarak hapis cezası uygulanır. Çalışmamızın bu bölümünde vergi suçlarından yalnızca vergi kaçakçılığı suçunun yargılama sürecine ilişkin bilgilere yer verilecektir.

Soruşturma evresi; 04.12.2004 tarihli 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu²¹¹, nun(CMK) 2. maddesinde ifade edildiği üzere suç şüphesinin varlığının öğrenilmesinden iddianamenin kabul edilmesine kadar geçen süreyi kapsamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturması Cumhuriyet savcılıkları tarafından yapılmaktadır. Suçun yargılama süreci ceza mahkemelerince CMK'ya göre yürütülmektedir. Ancak vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturma evresine ilişkin kanun koyucu CMK'dan farklı birtakım özel düzenlemeler öngörmüştür. Bu düzenlemelere de VUK'un 367. maddesinde yer verilmiştir. VUK'un 367. maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarının ceza yargılamasında dava şartı niteliğinde olan mütalaa koşulu yer almaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarının takibi vergi incelemesine yetkili kişilerin incelemeleri ile başlamaktadır. Bu kişiler VUK'un 367. maddesinde vergi müfettişleri ve yardımcıları ile vergi incelemesine yetkili diğer memurlar olarak ifade edilmiştir. Maddeye göre, bu kişilerin VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarının işlendiğini tespit etmeleri üzerine rapor değerlendirme komisyonundan mütalaa alınacak akabinde vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilecektir.

²¹¹ Resmi Gazete Tarih- Sayı: 17.12.2004-25673 (Erişim tarihi: 20.05.2023)

Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini olması gerektiği gibi yerine getirip getirmediğinin, yasalara uygun davranıp davranmadıklarının denetimi vergi incelemesi ile sağlanmaktadır. Ülkemizde beyan sistemi esas olduğundan mükellefin beyanlarının doğruluğunun denetimi vergi incelemesi ile mümkün olmaktadır. Mükelleflerin vergisel işlemlerinin gerçek durumu ile görünüşteki hallerinin, vergi kanunlarına uygunluğunun ve kanuna aykırı şekilde gerçekleştirilen işlemlerin tespit edilmesi ile ödenmesi gereken gerçek vergi tutarının hesaplanması vergi incelemeleri ile mümkün olmaktadır²¹². Vergi incelemesine yetkili olanlar VUK'un 135. maddesinde açıklanmış olmakla birlikte bu kişiler arasında yer almayan denetleme elemanlarının vergi incelemesi yapma yetkisi bulunmamaktadır²¹³. Vergi incelemesinin konusu vergiyi doğuran bütün olaylardır. Vergi incelemesinin mükellefe önceden bildirilmesi gibi bir zorunluluk söz konusu değildir (VUK m.138).

Vergi incelemesinin ne şekilde yapılacağına ilişkin usul ve esaslara, vergi inceleme elemanlarının düzenleyeceği vergi inceleme raporlarına ilişkin düzenlemelere “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” içerisinde yer verilmiştir. Vergi inceleme elemanları yapmış oldukları vergi incelemesi neticesinde vergi inceleme raporu düzenleyip bu raporları ilgili vergi dairesine gönderir²¹⁴. Vergi inceleme raporları vergi türüne göre ve dönemine göre ayrı ayrı düzenlenecektir. Bu raporlar tarh edilecek vergi ile kesilmesi gereken vergi cezalarını gösterir. Vergi inceleme elemanı vergi inceleme sırasında vergi suçu işlendiği kanaatine varırsa vergi inceleme raporunun yanında bir de vergi suçu raporu düzenleyecektir²¹⁵.

Vergi suçu raporu; vergi incelemesini gerçekleştiren kişinin suç işlendiğini tespit etmesi halinde mükellefin hangi eylemlerinin suç oluşturduğunu açıklayıp bu eylemlerle kanunun hangi maddelerini ihlal ettiğini belirten ve vergi inceleme elemanının görüşünü içeren raporlardır²¹⁶. Vergi suçu raporunda; gerçekleştirilen eylem ile suç tanımının uyduğu, gerçekleştirilen eylemin açıkça ne olduğunun, mükellefin bu eylemi kasten gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin, eyleme iştirak edenler varsa bu kişilerin kimler olduğunun, eylem ile sonuç arasında illiyet bağının bulunup bulunmadığının açıkça ortaya konulması gerekmektedir²¹⁷.

²¹² Candan, Turgut; Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2.Baskı, Yaklaşım Yayınları, 2006, s.153.

²¹³ Nas, Adil; Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, AÜHF Dergisi, S. 61, 2012, s.1313.

²¹⁴ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.19.

²¹⁵ Baykara, Bekir; “Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, Vergi Dünyası Dergisi, 2004, s.280.

²¹⁶ Yüce; s.295.

²¹⁷ Yüce; s.296.

Hazırlanan vergi suçu raporlarının Rapor Değerlendirme Komisyonu'na gönderilmesi ile komisyon bu raporla ilgili yapmış olduğu inceleme ve araştırma sonuçlarını barındıran bir mütalâa düzenleyecektir. Rapor değerlendirme komisyonlarının oluşturulması, çalışma usul ve esasları “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te²¹⁸ düzenlenmiştir.

Vergi müfettişi veya vergi müfettiş yardımcıları tarafından kaçakçılık suçunun işlendiği tespit edilmiş ise bu mütalaa ile doğrudan doğruya Cumhuriyet savcısına bildirimde bulunulacaktır. Ancak kaçakçılık suçu bu kişilerce değil de vergi incelemesine yetkili diğer kişiler tarafından tespit edilmiş ise öncelikle bu kişiler hazırlamış oldukları vergi suçu raporlarını bağlı bulundukları vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa gönderecekler, vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından vergi suçu raporu rapor değerlendirme komisyonuna gönderilecek ardından komisyondan alınan bu mütalaa ile Cumhuriyet başsavcılığına bildirimde bulunulacaktır (VUK 367/1).

1.1.2. Fiilin öğrenilmesi

Ceza muhakemesinde Cumhuriyet savcısı bir suçun işlendiğine ilişkin bilgileri edinmesi ile kamu davasının açılmasının gerekip gerekmediğine yönelik bir karar vermek için işin gerçeğini araştırmaya başlayacaktır. Kural soruşturmanın Cumhuriyet savcısı tarafından re’sen başlatılmasıdır. Ancak kaçakçılık suçlarının işlendiği vergi incelemesi neticesinde anlaşılması nedeniyle rapor değerlendirme komisyonundan alınan mütalaa ile birlikte bu durum Cumhuriyet savcısına bildirilir. Bu suçlarda Cumhuriyet savcısının doğrudan soruşturma yapma yetkisi bulunmamaktadır²¹⁹. Bildirim usulü VUK’un 367. maddesinde açıklanmıştır. Savcılığa öncelikle vergi müfettişleri veya vergi müfettiş yardımcılarının doğrudan doğruya, ikincil olarak ise vergi incelemeye yetkili kişilerin defterdarlık ya da vergi dairesi başkanlığı aracılığıyla bildirimde bulunma yetkileri bulunmaktadır. Savcılığa kanunen yalnız kanunda sayılı kişiler mütalaa ile bildirimde bulunabilecektir. Bununla birlikte Cumhuriyet savcısı kaçakçılık suçunun işlendiğini bir şekilde kendisi de öğrenmiş olabilir. Böyle bir durumda ise Cumhuriyet savcısı hemen ilgili vergi dairesinden bu hususu araştırması için inceleme talep edecektir (VUK 367/2). Suç işlendiği bilgisinin savcıya ulaşması durumunda “mütalâa” alınmadan dava açılamamaktadır. Mütalâa verilinceye kadar yeterli suç şüphesi olsa dahi şüpheli hakkında

²¹⁸ Resmi Gazete Tarih-Sayı: 31.10.2011-28101.

²¹⁹ Yüce; s.293.

iddianame düzenlenmeyecek ancak Cumhuriyet savcısı bu süreçte her türlü delili toplayıp, bilirkişilere inceleme yaptırabilecektir²²⁰. CMK m.161/2’de Cumhuriyet savcısı kolluk marifeti ile maddi gerçeğe ulaşmaya çalışacağı ve soruşturma işlemlerini yürüteceği ifade edilmiştir. Cumhuriyet savcısı bu suçlarda vergi dairesini de bir nevi adli kolluk birimi gibi kullanacaktır²²¹.

1.1.3. Bildirim zorunluluğu

18.06.2002 tarihli 306 sayılı VUK Genel Tebliğ’inde vergi inceleme elemanlarınca kaçakçılık suçlarının oluşumunda kastın varlığının bulunup bulunmadığının değerlendirilmesinin yapılacağı, bulunması halinde Cumhuriyet başsavcılıklarına bildirim yapılması gerektiği ifade edilmiştir²²². Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararına göre ise vergi kaçakçılığı suçlarında failin kastına ilişkin değerlendirme ceza mahkemelerince yapılmalıdır²²³. İdarenin suç işlendiğini tespit etmesi durumunda bunu kast yokluğundan veya başka gerekçelerle adli makamlara bildirmemesi gibi bir takdir yetkisi yoktur. Zira burada suçun oluşup oluşmadığına ilişkin her türlü değerlendirme yetkisi adli makamlara aittir²²⁴.Tebliğ içeriğinde idari makamlara adli makamların yetkisine giren bir konuda değerlendirme yapma yetkisi verildiği görülmekle birlikte bu düzenlemeye katılmak mümkün değildir. Vergi inceleme elemanları hazırlamış oldukları raporlarda kastın mevcut olmadığı görüşünde olsalar dahi her türlü delili gerekçeleri ile göstermeli görüşlerini de raporda açıklayarak savcılığa bildirimde bulunmalıdır²²⁵. Cumhuriyet Başsavcılıklarına yapılacak bildirim bir zorunluluktur. Burada vergi inceleme elemanına takdir bırakılmamış, kanunen zorunluluk öngörülmüştür (VUK 367/1). Buna aykırı hareket eden kişilerin TCK hükümleri ve 14.07.1965 tarih 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu²²⁶ uyarınca sorumluluğu gündeme gelebilecektir²²⁷.

²²⁰ Şenyüz, Doğan; “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, İzmir Barosu Dergisi, S.2, 2016, s.18.

²²¹ Candan, Turgut; Vergisel Kabahatler ve Suçlar, 4. Baskı, Yetkin, Ankara, 2019, s.413.

²²² Çiftçi, Taha Emre; “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Soruşturma Evresi”, Fiscoeconomia, C.5, S.2., 2021, s.639.

²²³ Yargıtay C.G.K.; 11-212/219, T. 16.12.2001.

²²⁴ Uğur, Hüsametdin; “Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)”, Terazi Hukuk Dergisi, C.8, S.88, 2013, s.35.

²²⁵ Baykara; 2004, s.285.

²²⁶ Resmi Gazete tarih- Sayı: 23.07.1965-12056

²²⁷ Yiğit; Uğur; Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta, İstanbul, 2004, s.170.

1.1.4. Mütalaa şartı

Ceza muhakemesinde Cumhuriyet savcısı soruşturmayı resen yürütür. Cumhuriyet savcısı yürüttüğü soruşturma neticesinde, toplanan delillerle suçun işlendiği hususunda yeterli şüpheye ulaşılmış ise kamu davası açacaktır (CMK 170/2). Kamu davasının açılması için gerekli yeterli şüphenin mevcudiyeti hususunda delillerin takdirini Cumhuriyet savcısı yapacaktır. Bazı durumlarda ise kamu davasını açmak için yeterli şüphenin yanında bir takım maddi ve şekli şartların bulunması gerekmektedir. Bu şartlara dava veya muhakeme şartları adı verilir. Bu şartların bulunmaması muhakemenin sürdürülmesini engelleyecek olup şartların bulunması halinde ise muhakemenin sürdürülmesi bir zorunluluktur.

VUK'un 367. maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarının ceza yargılamasında dava şartı niteliğinde olan mütalaa düzenlenmiştir. Mütalaa şartı yalnız vergi kaçakçılığı suçları için aranan bir koşul olup diğer vergi suçları için geçerli değildir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu ceza hukukunda mütalaayı “bazı suçlar bakımından kovuşturma yapılabilmesi için o suç nedeniyle hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüş” olarak ifade etmiştir²²⁸. Bu bakımdan vergi idaresinin mütalaası, Yargıtay'ın da kararlarında istikrarlı olarak benimsediği üzere, “kovuşturma/yargılama şartı” olarak kabul edilmektedir. Mütalaanın kovuşturma şartı olarak kabul edilmesi sebebiyle mütalaa alınmadan dava açılması mümkün olmamaktadır.

Vergi kaçakçılık suçlarında mütalaanın şart olarak düzenlenmesinin nedeni, vergi idaresinin idari, siyasi baskı ve tehdit aracı olarak kullanılması ihtimaline yönelik olarak mükelleflere bir güvence oluşturma amacıyladır²²⁹. Aynı zamanda mütalaa şartının bulunması, vergi suçunun tespitinin uzmanlık gerektirmesi nedeniyle soruşturma ve kovuşturma makamlarına teknik bilgi açısından yardımcı olma gayesi de taşımaktadır.

İdari makamlar tarafından verilen mütalaanın yargı organlarına müdahale niteliği taşıyacağı gerekçesiyle ve yargı bağımsızlığı ile çelişmesi nedenleriyle Anayasa'nın 2., 11. ve 138. maddelerine aykırılığı iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne götürülmüştür. Anayasa Mahkemesi'nin oybirliği ile verdiği kararda; özel ve teknik bilginin yer aldığı mütalaaların, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliği taşıdığı, bu nedenle yargı

²²⁸ Yargıtay C.G.K.; E. 2012/1512, K. 2014/366, T.11.07.2014. “...ceza hukukunda “mütalaa” bazı suçlar bakımından kovuşturma yapılabilmesi için o suç nedeniyle hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüştür...” (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 27.05.2023

²²⁹ Candan; 2019, s.412.

makamlarına emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma niteliği taşımadığı ifadelerine yer verilmiştir²³⁰.

Mütalaanın eksik olması durumunda Cumhuriyet savcısı kamu davası açamaz. Ancak verilen mütalaa Cumhuriyet savcısını bağlayıcı nitelikte de değildir. Cumhuriyet savcısı rapor değerlendirme komisyonu tarafından mütalaa verilse dahi suçun oluştuğuna yönelik yeterli delil elde edememişse ve suçun oluşmadığı kanaatinde ise kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verebilecektir²³¹. Mütalaanın alınmış olması kamu davası açılacağı anlamı taşımaz.

Vergi suçu raporu ve mütalaa kendisine ulaşan Cumhuriyet savcısı, bunlar üzerinde gerekli incelemeyi yapar. Savcı bu durumda üç şekilde hareket edebilir;

-Savcı çoğunlukla vergi suçu raporunu soruşturma için yeterli sayarak bununla bir iddianame düzenler ve kamu davasını açar.

-Vergi suçu raporunu kamu davası açmak için yeterli görmeyebilir. Bu takdirde gerekli gördüğü soruşturmaları yapar ve yeterli delile ulaşması sonucunda kamu davasını açar.

-Söz konusu vergi suçu raporu ile mütalaa alınmış olsa dahi savcı dava açmak için yeterli delil bulunmadığı kanaatine varırsa kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın suçtan zarar gören sıfatı bulunması nedeniyle kovuşturmayaya yer olmadığı kararının Bakanlığa tebliği gerekmektedir. Bakanlığın karara itiraz yetkisi bulunmaktadır²³².

Mütalaa kaçakçılık suçlarında suçun bir unsuru olmayıp kovuşturma şartıdır. Mütalaa alınmadan iddianame düzenlenmiş ise bu bir iddianamenin iadesi sebebi olup (CMK m.174) iddianame iade edilmelidir. Ancak mütalaa alınmadan kamu davası açılmış ise mahkemece durma kararı verilmeli, suça ilişkin mütalaa verilip verilmeyeceği sorulmalıdır. Mütalaanın verilmesi halinde yargılamaya devam olunacak mütalaanın verilmeyeceğinin anlaşılması durumunda ise mahkemece düşme kararı verilecektir. Mütalaa kovuşturma şartı olmayıp suçun bir unsuru olarak kabul edilseydi mahkemece düşme kararı değil suçun unsurlarının bulunmaması nedeniyle beraat kararı verilmesi gerekirdi. Mütalaanın kovuşturma şartı olması nedeniyle, mahkeme kovuşturma şartının bulunmaması gerekçesiyle düşme kararı vermektedir. Nitekim Yargıtay da mütalaanın

²³⁰ AYM G.K.; E.2009/89, K. 2011/40, T. 10.02.2011. <https://www.alomaliye.com/2012/02/07/anayasa-mahkemesi-karari-e-200989-213-sayili-kanun-hk/> Erişim Tarihi: 10.04.2023.

²³¹ Ağıar; 2016, s.339.

²³² Yüce; s.298.

verilmeyeceğinin anlaşılması durumunda beraat değil düşme kararı verilmesi gerektiğine hükmetmiştir²³³.

Kanunda mütalâa şartı eksikliğinin tamamlanması amacıyla ne kadar süre bekleneceği hususunda bir düzenleme mevcut değildir. Yargılama sırasında mütalâanın alınması amacıyla duran süre TCK'da zamanaşımını kesen sebepler arasında sayılmamış, bu sebeple yargılamanın durmasına yönelik karar, dava zamanaşımı süresi üzerinde etki göstermeyecektir²³⁴. Durma süresince de zamanaşımı süreleri işlemeye devam edecektir.

Mütalaanın verilmesi için de kanunda bir süre öngörülmemiştir. Mütalaa vermeye yetkili kişiler suçun zamanaşımına uğradığı iddiası ile mütalaa vermekten çekinemezler. Usule uygun mütalaa verildikten sonra da bu mütalaanın geri alınması gibi bir durum söz konusu olamaz²³⁵. Mütalaa şikâyet müessesesi gibi vazgeçmenin mümkün olduğu bir durum değildir.

Mütalaanın kaçakçılık suçunu oluşturan hangi fiil için, kimler için ve failin hangi tarihteki fiili için verildiği açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir²³⁶. Mütalaanın yazılı olarak verilmesi şarttır. Yetkili kişi duruşmaya çağırılarak alınan mütalaa, mütalaa vasfı taşımayacaktır²³⁷. Mütalaa hazırlanırken vergi inceleme raporu ya da vergi suçu raporuna atıf yapılması ile yetinilmemeli, içermesi gereken bütün hususlarıyla özenle hazırlanmalıdır²³⁸. Yargıtay bir kararında mütalaanın eylem tarihine ilişkin olmadığı, başka tarihe ait olduğu durumda eylem yılına ait yeni bir mütalaa alınması gerektiğine hükmetmiştir²³⁹.

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yürütülen soruşturmalar veya kovuşturmalarda bazen suç oluşturan fiili gerçekleştiren kişinin, hakkında rapor düzenlenen, mütalaa verilip kamu davası açılan şahıs olmadığı ortaya çıkabilir ya da fiilin bu şahısla birlikte başka şahısların iştiraki ile gerçekleştirildiği anlaşılabılır. Bu gibi durumların varlığına ilişkin

²³³ Yargıtay 11.C.D.; E. 2013/2159, K. 2013/5784, T. 08.04.2013. "...Kırıkkale defterdarlığının sanık hakkında mütalaa vermediğinin anlaşılması karşısında kamu davasının düşmesi kararı verilmesi gerekirken yargılamaya devamla sanığın beraatine karar verilmesi..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 28.05.2023

²³⁴ Yargıtay 11.C.D.; E. 2012/25413, K. 2013/12091, T. 04.09.2013. "...dava şartı niteliğindeki mütalaanın alınması için verilen durma kararının dava zamanaşımını kesici etkiye sahip olmadığı..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 28.05.2023

²³⁵ Ok/Gündel; s.7.

²³⁶ Uğur; s.36.

²³⁷ Ok/Gündel; s.22.

²³⁸ Yüce; s.299.

²³⁹ Yargıtay 11.C.D.; E. 2016/26202, K. 2014/9255, T.13.05.2014. "...verilen mütalaanın sadece 2008 yılına ait sahte fatura düzenleme suçuna ilişkin olduğu 2007 yılına ait eylemler nedeniyle mütalaanın bulunmadığı gözetilerek bu eylemlere yönelik mütalaa verilip verilmediğinin katılan idareden sorulması..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi:28.05.2023

7394 sayılı Kanunla VUK'un 367. maddesine bir fıkra eklenmiştir²⁴⁰. Yeni eklenen fıkraya göre; vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemin başka bir şahıs tarafından işlendiğinin ya da eylemin başka şahısların iştiraki ile gerçekleştirildiğinin anlaşılması halinde bu şahıslar hakkında rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi gerekmemektedir. Kanun koyucu bu yeni düzenleme ile mütalaa alınması şartına bir istisna öngörmüştür. Ancak bu düzenleme mütalaanın getiriliş amacına aykırılık oluşturduğu, mütalaa alınmayan kişiler hakkında idari yaptırım uygulanma ihtimalinin ortadan kalkabileceği gibi nedenlerle doktrinde eleştirilmiştir²⁴¹. Bu düzenleme ile soruşturma aşamasında eylemin başka kişi tarafından gerçekleştirildiğinin ya da eyleme iştirak edenlerin bulunduğu tespit edilmesi halinde Cumhuriyet savcısı bu şüpheliler hakkında rapor düzenlenmeden ve mütalaa almadan kamu davası açabilecektir. Kovuşturma aşamasında ise mahkeme bu kişiler hakkında Cumhuriyet başsavcılığına ihbarda bulunacak, bu kişiler hakkında iddianame düzenlenip kamu davası açılacak ve yargılaması devam eden dosya ile birleştirilerek yargılamaya devam olunacaktır. Yargılamayı yürüten hâkim, hakkında kamu davası açılan kişi hakkında gerekli gördüğü evrakları ilgili kurumlardan getirtip inceleyebileceğinden yargılamanın uzamaması ve makul sürede tamamlanması açısından mütalaa alınmadan yargılamaya devam olunmasına imkân tanıyan düzenlemenin yerinde olduğu görüşündeyiz.

1.1.5. Kamu davasının açılması

Kamu davasını açma görevi Cumhuriyet savcısına verilmiştir (CMK m.170/1). Cumhuriyet savcısı toplamış olduğu delillerle suçun işlendiğine yönelik yeterli şüphe elde etmiş ise kamu davasını açacaktır (CMK m. 170/2). Kanunda iddianamede hangi hususların yer alması gerektiği düzenlenmiştir. Cumhuriyet savcısı toplamış olduğu delilleri olayla ilişkilendirerek açıklayıp sanığın hangi eyleminin hangi suçu oluşturduğunu ve hangi kanun maddesince cezalandırılmasını istediğini iddianamede belirtmelidir.

İddianamenin kabulü ile kamu davası açılacak ve kovuşturma aşaması başlayacaktır. İddianame mahkemeye gönderildiği takdirde mahkeme on beş gün içerisinde düzenlenen iddianameyi inceleyecek, CMK'nın 170. maddesinde belirtilen sebeplerden bir veya birkaç tanesi mevcut ise iddianameyi CMK m.174'e göre iade edecek, iddianame tüm unsurları ile tam ise iddianamenin kabulü kararı verecektir. İddianamenin on beş gün

²⁴⁰ 08.04.2022 tarihinde 7394 s. Kanunla eklenmiştir.

²⁴¹ Aslanpınar; s.203.

içerisinde kabul edilmemesi halinde iddianame kabul edilmiş sayılacaktır (CMK m.174/3). İddianamede hangi sebeplerle cezalandırılma istendiği delilleri ile birlikte açıklanarak ifade edilmelidir.

Kaçakçılık suçlarında Cumhuriyet savcısı vergi suçu raporu, vergi inceleme raporu ve mütalaa ile birlikte ayrıntılı bir inceleme yapmalı, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiillerinden bir veya birkaçının işlendiği yönünde yeterli şüpheye ulaştığı takdirde kamu davası açmalıdır. Birden fazla sanık hakkında birden fazla eylem söz konusu ise hangi sanık hakkında hangi eylemden cezalandırılması gerektiği iddianamede delillerle ilişkilendirilerek açıklanmalıdır.

Daha önce de ifade ettiğimiz üzere Cumhuriyet savcısı mütalaa bulunmadan kamu davası açamayacaktır. Mütalaa bir kovuşturma şartıdır. Ancak mütalaa olmadan da savcı olaya yönelik her türlü araştırmayı yapabilecektir. Suçun oluştuğuna yönelik yeterli şüpheyi elde etmesine rağmen mütalaa alınamazsa Cumhuriyet savcısı kovuşturmaya yer olmadığı kararı verecektir. Mütalaanın alınması halinde ise yine kamu davasını açma yetkisi Cumhuriyet savcısındadır. Mütalaa alınmış olması kamu davasının açılacağı anlamı taşımamaktadır. Cumhuriyet savcısı aynı zamanda mütalaadaki hukuki nitelendirme ile bağlı değildir. Mütalaa sahte belge düzenleme suçundan verilmiş ancak Cumhuriyet savcısı eylemi muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunu oluşturduğunu düşünüyorsa bu suçtan cezalandırma isteyebilecektir. Önemli olan mütalaadaki eylem ile iddianamedeki eylemin aynı eylem olmasıdır. Mütalaanın içeriği Cumhuriyet savcısını bağlamamaktadır. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçları için Cumhuriyet savcısı CMK'nın 171/1. maddesindeki sebeplerin varlığı halinde de kovuşturmaya yer olmadığı kararı verebilecek, CMK m.171/2'de düzenlenen kamu davasının açılmasının ertelenmesi kurumu ise vergi kaçakçılığı suçlarında öngörülen hapis cezasının üst sınırının üç yıldan fazla olması nedeniyle uygulanamayacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturması ve kovuşturmasının, diğer suçlardan farklılık arz etmesi nedeniyle bu alan ihtisaslaşma isteyen bir alandır. Nitekim Hakimler ve Savcılar Kurulu Birinci Dairesi Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan dava ve işlere bakılması amacıyla asliye ceza mahkemelerinin ihtisaslaşmasına karar vermiştir. Ancak bu suçların soruşturma aşaması da kovuşturma aşaması kadar önem arz etmektedir. Bu nedenle mahkemeler nezdinde olduğu gibi savcılık nezdinde de ihtisaslaşma yoluna gidilerek mali suçlar bürosunun kurulmasının gerekli olduğu kanaatindeyiz.

2.1. Kovuşturma

2.1.1. Görevli ve yetkili mahkeme

Cumhuriyet savcısı suçun oluştuğuna ilişkin yeterli delil elde ettiği aşamada görevli ve yetkili mahkemeye hitaben iddianame düzenleyecektir (CMK m. 170/3). İddianamede görevli ve yetkili mahkemenin gösterilmesi zorunlu unsurlardandır.

2.1.1.1. Görev

Hangi mahkemenin, hangi suça bakacağı konusu göreve ilişkindir. 26.09.2004 tarihli 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'da asliye ceza mahkemesinin görev alanı belirtilmiştir²⁴². Maddeye göre asliye ceza mahkemeleri; ağır ceza mahkemesi ve sulh ceza hakimliğinin görev kapsamı dışındaki bütün dava ve işlere bakmak ile görevlidir. On yıl ve daha az hapis cezası öngörülen suçlarda görevli mahkeme asliye ceza mahkemeleridir. Vergi kaçakçılığı suçlarının yargılaması ile görevli olan mahkeme de asliye ceza mahkemeleridir²⁴³. Cumhuriyet savcısı vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğuna yönelik yeterli şüphe elde ettiği durumda asliye ceza mahkemesine hitaben iddianame düzenleyecek bu suçların yargılamasını asliye ceza mahkemeleri yürütecektir.

Vergi suçlarının yaptırımının hürriyeti bağlayıcı cezalar olabileceğini belirtmiştik. Vergi kabahatlerine ilişkin uygulanan idari para cezaları vergi idaresi tarafından uygulanmakta olup bunlara ilişkin uyuşmazlıklar idari yargının kapsamında iken vergi suçlarına ilişkin uygulanan hürriyeti bağlayıcı cezalar adli yargının kapsamında olup asliye ceza mahkemelerince bu suçlara bakılmaktadır. VUK'da kaçakçılık suçuna vücut veren eylemler belirtilmiş hangi eylem için ne kadar ceza öngörüldüğü 359. maddede belirtilmiştir. Kanunda eylemin niteliğine göre uygulanacak ceza miktarı farklı düzenlenmiştir.

²⁴² Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkındaki Kanun m.11 Resmi Gazete Tarih- Sayı: 07.10.2004-25606

²⁴³ Yüce; s.301., Taştan; s.493.

2.1.1.2. Yetki

Bir mahkemenin “yer” konusunda davaya bakmakla görevli olup olmadığı hususu “yetki” kavramıyla alakalıdır. CMK’nın 12. maddesi ve devamında yetki kavramı düzenlenmiştir. Suçun işlendiği yer neresi ise oradaki mahkeme davaya bakmakla yetkili olacaktır. VUK’da yetkiye ilişkin bir düzenleme olmaması nedeniyle CMK’da düzenlenen yetki kuralları vergi kaçakçılığı suçları için de geçerlidir. Vergi kaçakçılığı suçlarında mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemesi yetkili mahkeme olacaktır²⁴⁴. Örneğin Kilis Vergi Dairesi’ne bağlı mükellefin işlemiş olduğu vergi suçuna ilişkin denetlemeler Kilis Vergi Dairesi’nce yapılacak, suç işlediğinin tespit edilmesi durumunda Kilis Cumhuriyet Başsavcılığı’na ihbarda bulunulacak, dava açılması halinde Kilis asliye ceza mahkemeleri davaya bakmakta yetkili mahkeme olacaktır.

Görevin kamu düzenine ilişkin olması nedeniyle her aşamada kendiliğinden gözetilebilirken yetkisizliğe ilişkin karar ilk derece mahkemelerinde sanığın sorgusundan önce, bölge adliye mahkemelerinde duruşmasız işlerde incelemenin hemen başlangıcında, duruşmalı işlerde inceleme raporu okunmadan önce verilecektir (CMK m.18/2).

Kanunda değişik mahkemelerin yetki alanına giren bağlantılı davaların yetkili mahkemelerin birinde birleştirilerek görülebileceği hüküm altına alınmıştır (CMK m.16/1). Örneğin Kilis’te ve Gaziantep’te işlenen vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin görülen davalar arasında bağlantı bulunması halinde Kilis ya da Gaziantep mahkemelerinin birinde birleştirilerek dava görülebilecektir.

2.1.2. Duruşma

2.1.2.1. Duruşma hazırlığı devresi

Kovuşturma evresi iddianamenin kabul edilmesi ile başlar, hükmün kesinleşmesi ile sona erer²⁴⁵. Kovuşturma evresi; duruşma hazırlığı devresi, duruşma ve hüküm devrelerinden oluşmaktadır.

Duruşma hazırlığı devresi iddianamenin kabulü ile duruşmanın başlaması arasındaki süreci ifade etmektedir. CMK’nın 175-181. maddeleri arasında duruşma hazırlığına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Duruşmanın en kısa sürede yapılması için

²⁴⁴ Yüce; s.303.

²⁴⁵ Yüce; s.318.

yapılması gereken işlemler tamamlanır. Bu işleri hâkim veya toplu mahkemelerde mahkeme başkanı yerine getirmektedir.

Duruşma hazırlığı devresinde iddianamenin kabulü ile birlikte tensip zaptı hazırlanır, bu aşamada yapılması gereken işlemler tensip zaptı ile karara bağlanmaktadır²⁴⁶. Tensip zaptı ile duruşma günü belirlenir, duruşmaya katılması gerekli kişiler çağırılır (CMK m.175/1). Duruşmaya katılması gereken kişilere çağrı kâğıdı ile duruşma günü bildirilir (CMK m.175/2). Sanığa iddianame çağrı kâğıdı ile birlikte tebliğ edilir (CMK m.176/1). Zorunlu müdafilik durumunda veya sanık kendisini atadığı avukat ile temsil ettirdiği hallerde müdafie de duruşma günü bildirilecektir. Çağrı kâğıdının tebliği ile duruşma günü arasında asgari bir hafta süre bulunması gerekmektedir (CMK m.176).

Tutuklu olmayan sanığa çıkartılan tebligatta mazeretsiz olarak duruşmaya gelmemesi halinde zorla getirileceği hususu da belirtilir (CMK m. 176/2). Tutuklu sanığın çağırılması ise duruşma gününün tebliği sureti ile yapılmaktadır (CMK m.176/3). Sanık savunma delillerinin toplanmasını istediğinde bu talebine ilişkin dilekçeyi duruşmadan en az beş gün önce mahkemeye göndermelidir (CMK m.177). Hâkim ya da mahkeme başkanı tarafından katılanın veya sanığın dilekçesinde belirttiği tanık veya uzman kişinin dinletilmesi talebinin reddedilmesi halinde sanık veya katılan dinletmek istediği kişileri mahkemeye getirebilir (CMK m.178). Bu kişiler duruşmada hazır edilmeleri halinde dinlenecektir. Kanun koyucu maddede bu kişilerin duruşmada hazır bulunması halinde “dinlenebilir” ifadesini değil “dinlenir” ifadesine yer vermiştir. Bu düzenleme ile mahkemenin bu kişileri dinleme konusunda mecburiyetinin bulunduğu anlamı çıkarılmaktadır²⁴⁷. Bununla birlikte maddede davayı uzatma amacı taşıyan taleplerin de reddedileceğine yer verilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında sanık genellikle vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu olup gerçek kişidir. Suçun mağduru ise hazine yani devlettir. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin açılan kamu davasında vergi dairesi başkanlığının katılma hakkı bulunmaktadır²⁴⁸.

²⁴⁶ Yüce; s.320.

²⁴⁷ Erdem, Mustafa Ruhan/ Tezcan, Durmuş/ Tütüncü, Efser Erden/ Alan Akcan, Esra/ Öztürk, Bahri/ Gezer, Özge Sırma/ Saygılar Kırıt, Yasemin F./ Özaydın, Özdem/ Altınok Willemmin, Derya/ Tok, Mehmet Can; Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, 15. Baskı, Seçkin, Ankara, 2021, s. 631.

²⁴⁸ Yüce; s.316.

2.1.2.2. Duruşma devresi

Tensip zaptında belirtilen günde, görevli ve yetkili mahkemede, duruşma salonunda tanık ve bilirkişi yoklamasıyla başlanan, hâkim veya mahkeme heyetinin, zabıt katibinin, duruşma savcısının, sanığın ve müdafisinin katılımıyla aralıksız, aleni ve sözlü olarak gerçekleştirilen toplanan delillerin tartışılarak maddi gerçeğe ulaşılmaya çalışılan, sanığın son sözünü söylemesinin ardından hükmün açıklanmasıyla sona eren kovuşturmanın en önemli aşamasına “duruşma” denmektedir²⁴⁹.

Duruşma devresi delillerin tartışıldığı en önemli aşamadır. Yargılama makamı dosya kapsamında bulunan bütün delilleri değerlendirerek ceza uyumsuzluğunu çözer. Bu devre maddi gerçeğe ulaşılmaya çalışılan devredir. Duruşma devresinde birtakım ilkeler kabul edilmiştir. Bu ilkelerin kabul edilmesi ile amaçlanan duruşma devresinden beklenen sonuçlara en kısa sürede ulaşmaktır. Bu ilkeler; kesintisizlik, açıklık, sözlülük ve doğrudanlıktır.

Kural duruşma devresinin aralıksız tek oturumda gerçekleşmesidir; ancak her zaman tek oturumda duruşma aşamasını bitirmek mümkün olmamaktadır. Örneğin usulüne uygun tebligata rağmen sanık duruşmaya gelmeyebilir, dinlenmesi gereken bir tanığın varlığı gündeme gelebilir, maddi gerçeğe ulaşılması amacıyla idari makamlardan birtakım evrakların istenmesi gerekebilir, olay mahalinde keşif yapılması gerekebilir. Bu ve buna benzer zorunlu hallerde mahkeme duruşmaya ara verebilecektir (CMK m.190).

Duruşma aleni olarak yapılır. Ancak genel ahlâk kuralları ya da kamu güvenliği nedenleriyle zorunluluk bulunması halinde duruşmanın bir kısmı veya tamamı kapalı oturumlarda da gerçekleştirilebilir, hüküm ise açık duruşmada açıklanacaktır (CMK m. 182). Sanığın on sekiz yaşını doldurmadığı halde ise duruşmaların kapalı yapılması bir zorunluluktur. Bu durumda hüküm de kapalı duruşmada açıklanacaktır (CMK m.185).

Sözlülük duruşmada gerçekleştirilen bütün işlemleri, iddia, savunma ve anlatımların sözlü olarak yapılmasını ifade eder. Duruşmada sözlü olarak ne söylenmiş ise hükme onlar esas alınacaktır. Sözlü olarak gerçekleştirilen tüm işlemler duruşma tutanağına geçirilir.

Doğrudanlık yargılamayı yürüten hâkim veya mahkeme heyetinin, doğrudan sanığı sorguya çekmesini, tanık, bilirkişi veya mağduru dinlemesini, olayı çözümlmek için keşif yapmasını ve bu toplanan delilleri değerlendirip karar vermesini ifade eder. Başka bir

²⁴⁹ Erdem/ Tezcan/ Tütüncü/ Alan Akcan/ Öztürk/ Gezer/ Saygılar Kırıt/ Özaydın/ Altınok Willemin/ Tok; s.632.

ifadeyle doğrudanlık hükmü veren hâkimin delillerle doğrudan temas halinde olması durumudur. Kural sanığın, tanığın veya diğer kişilerin mahkemede doğrudan dinlenmesidir. İstinabe yolu istisnadır, doğrudanlık ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır.

2.1.2.3. Hüküm devresi

Hâkim veya mahkeme başkanı sanığa son sözünü verdikten sonra hükmü açıklar. Mahkeme duruşmada dinlenmesi gereken kişileri dinleyip söz konusu olaya ilişkin bütün delilleri toplayıp bu delilleri vicdani kanaatiyle serbestçe takdir edecek, uyuşmazlık konusu ile ilgili bir sonuca ulaşacak ve buna ilişkin kararını açıklayacaktır. Hâkim, vereceği kararı yalnızca duruşmaya getirilmiş ve duruşmada tartışılmış delillere dayandırabilecektir (CMK m.217). Mahkemenin açıklayacağı bu son karara hüküm denmektedir. Hükümün açıklanması ile duruşma son bulur. Hüküm yalnız iddianamede cezalandırılması istenen sanığa ve cezalandırılması istenen suçla ilişkin olmalıdır (CMK m.225). Ancak hâkimin fiili nitelendirmesi iddianamede belirtilen suçtan farklı olabilir. Böyle bir durumda sanığa suçun hukuki nitelendirilmesinin değiştiği haber verilmeli ve buna ilişkin ek savunma hakkı verilmeli, sanığın savunma yapmak için süre istemesi halinde süre verilmelidir. Sanık böyle bir durum için savunması alınmak üzere hazır bulundurulmadan iddianamede sanığa hasrolunan suçun düzenlendiği kanun maddesinden başkasıyla mahkûm edilemeyecektir (CMK m.226).

Delillerin tartışılıp son sözün sanığa verilmesinden sonra mahkemenin duruşmada tartışılmış delillerden ulaşacağı kanaate göre yalnız iddianamede belirtilen suçla ve bu suç şüphesi altındaki sanığa yönelik bir hüküm kurmak üzere müzakereye çekilmesiyle başlayan mahkeme başkanı ya da hâkim tarafından yürütülen hükmün tefhimi ile sonlanan son aşamaya hüküm devresi denir²⁵⁰. CMK'nın 223. maddesinde hüküm çeşitleri sayılmıştır. Mahkeme burada sayılan hükümlerden birini vererek duruşmayı sonlandıracaktır.

Sanığın gerçekleştirmiş olduğu eylemin kanunda suç olarak tanımlanmadığı hallerde (tipiklik unsurunun gerçekleşmediği hallerde), suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması halinde, işlediği iddia olunan suçta sanığın kast veya taksirinin bulunmaması halinde, meydana gelen olayda bir hukuka uygunluk sebebinin bulunması halinde veya suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması halinde sanık hakkında

²⁵⁰ Erdem/ Tezcan/ Tütüncü/ Alan Akcan/ Öztürk/ Gezer/ Saygılar Kırıt/ Özaydın/ Altınok Willemin/ Tok; s.643.

beraat kararı verilecektir. Örneğin hâkim dosya kapsamında bulunan bütün delilleri değerlendirdiğinde sanığın kaçakçılık suçunu işlediği yönünde kesin kanaate varamıyorsa sanık hakkında CMK 223/2-e maddesi uyarınca beraatine karar verecektir.

Sanığın üzerine atılı suçu işlemesine rağmen CMK 223/3. ve 223/4. maddelerinde belirtilen kusurluluğu kaldıran bir halin veya şahsi cezasızlık gibi hallerin varlığı halinde sanık hakkında ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilecektir. Örneğin kaçakçılık suçunu işlediği sabit görülen sanığın TCK'nın 32/1. maddesi kapsamında kaldığının yani işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamadığının buna ilişkin alınan raporlarla anlaşılması halinde sanık hakkında ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilecektir.

Sanığın üzerine atılı suçu işlediği sabit görülmesi halinde sanığın mahkumiyetine karar verilecektir. Mahkumiyete karar verilebilmesi için toplanan delillerle sanığın üzerine atılı suçu işlediğinin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde saptanmış olması gerekmektedir. Suçun işlendiğinin sabit olması halinde sanığın bir cezaya mahkumiyetine karar verilmesi yerine güvenlik tedbirine karar verilebileceği gibi ceza ile birlikte güvenlik tedbirine de hükmedilebilir (CMK 223/6). Güvenlik tedbirleri suçlulara karşı toplumun korunması amacıyla uygulanan yaptırımlardır²⁵¹.

Sanığın gerçekleştirdiği eyleme ilişkin daha önce verilen bir hükmün ya da açılmış bir davanın varlığı durumunda mahkeme davanın reddi kararı verecektir. Örneğin sanık hakkında 2019 yılında sahte fatura düzenlediği iddiası ile kamu davası açılmış aynı eylemden bir kere daha kamu davası açılması halinde ikinci açılan davanın reddine karar verilecektir.

Bir suça ilişkin soruşturma veya kovuşturma yapılması şarta bağlanmış olup da bu şartın henüz gerçekleşmediğinin anlaşılması halinde mahkemece durma kararı verilip şartın gerçekleşmesi beklenecektir. Şartın gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması halinde veya kanunda belirtilen diğer düşme sebeplerinin varlığı halinde (şikâyetten vazgeçme vb.) mahkemece düşme kararı verilecektir. Örneğin daha önceki aşamalarda belirttiğimiz üzere vergi kaçakçılığı suçlarında kamu davasının açılması mütalaa şartına bağlanmıştır. Mütalaa alınmadan kamu davasının açıldığının anlaşılması halinde mahkemece durma kararı verilerek derhal ilgili yerlere mütalaanın verilip verilmeyeceği sorulacak, mütalaanın verilmeyeceğinin anlaşılması halinde ise açılan kamu davasının düşmesine karar verilecektir.

²⁵¹ Yüce; s.327.

2.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yaptırımları

Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiilleri çalışmamızın ilk bölümünde ayrıntılı olarak ele almıştık. 213 sayılı VUK'un 359. maddesinde fiiller niteliklerine göre ve haksızlık derecelerine göre bentlere ayrılmış ve farklı cezai yaptırımlar öngörülmüştür. Kanunun 359. maddesinin;

- a-1 ve a-2 bentlerinde düzenlenen fiilleri gerçekleştirenler hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası
- b bendinde düzenlenen fiilleri gerçekleştirenler hakkında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası
- c bendinde düzenlenen fiilleri gerçekleştirenler hakkında iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası
- ç bendinde düzenlenen fiilleri gerçekleştirenler hakkında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak edip fiilin gerçekleştirilmesinde bir menfaati bulunmayan kişiler hakkında TCK'nın iştirak hükümlerine göre verilecek cezadan yarı oranında indirim yapılacağı düzenlenmiştir (VUK m.360).

2.1.4. Suç Tarihi

Vergi kaçakçılığı suçlarında ceza sorumluluğunun kapsamının tayini açısından suç tarihinin belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Suç tarihi uygulanacak mevzuat hükümlerini de etkilemektedir. Suç tarihinin doğru belirlenmemesi halinde, zamanaşımına uğrayan dosyada mahkûmiyet hükmü kurulabilir ya da zamanaşımından düşme kararı verilmesi gerekirken esasa ilişkin bir hüküm verilebilir, lehe bir yasa maddesi uygulanabilecekken uygulanamayabilir ya da uygulanmaması gereken bir yasa maddesinin uygulanması nedeniyle eksik ceza tayin edilebilir. Uygulamada suç tarihinin belirlenmesi konusuna çok önem verilmemekte, hazırlanan vergi inceleme raporları, vergi suçu raporları ya da alınan mütalaalarda yalnızca vergilendirmeye esas takvim yılı gösterilmektedir²⁵².

²⁵² Kırmaz; s.334.

2.1.4.1. Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-1 maddesine giren fiillerde suç tarihi

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma eyleminde suç tarihi, hileli olarak gerçekleştirilen işlemin yapıldığı tarih, birden fazla hileli gerçekleştirilen işlem var ise burada zincirleme suçun varlığından söz edilecek ve yargılama yapılırken cezalandırmada, dava zamanaşımının başladığı tarihin belirlenmesinde ve yetkili mahkemenin belirlenmesinde suç tarihi son gerçekleştirilen işlem tarihi olarak kabul edilecektir. Sahte hesap açma durumunda hesabın açıldığı tarih suç tarihi olarak kabul edilmektedir.

Çift defter tutma suçunda suç tarihi, yasal kayıt ortamlarında yapılması gereken işlemleri başka kayıt ortamına kaydedildiği tarihtir. Yargıtay da bu suçta suç tarihinin kayıtların başka defterlere işlendiği tarihi suç tarihi olarak kabul etmiştir²⁵³.

2.1.4.2. Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesine giren fiillerde suç tarihi

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme fiilinde tahrifatın gerçekleştirildiği tarih suç tarihidir. Bu belgeleri gizleme suçunda ise defter ve belgelerin ibrazına yönelik vergi dairesince gönderilen isteme yazısının tebliğinden itibaren verilen yasal sürenin bitimini izleyen gün suç tarihidir²⁵⁴. Burada defter ve belgelerin usulüne uygun isteminden sonra belirlenen süre zarfında mazeretsiz olarak ibraz edilmemesi halinde suç oluşacağından sürenin bitiminin ertesi günü suç tarihi olacaktır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilinde söz konusu belgenin düzenlendiği tarih, birden fazla düzenlenmiş belge bulunuyor ise yine zincirleme suçun varlığından söz edilecek ve yargılama yapılırken cezalandırmada, dava zamanaşımının başladığı tarihin belirlenmesinde ve yetkili mahkemenin belirlenmesinde suç tarihi son belgenin düzenlendiği tarih olarak kabul edilecektir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinde ise suç tarihi vergilendirme dönemi ve verginin türü dikkate alınarak belirlenmekle birlikte vergi beyannamesinin verilmesi gereken son gün suç tarihi olarak kabul edilmektedir.

²⁵³ Yargıtay 11.C.D.; E. 2017/8716, K.2018/5002, T. 28.05.2018. "...suça konu kayıtların başka defterlere hangi tarihte işlendiğinin belirlenip suç tarihi tespit edilerek..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 28.05.2023

²⁵⁴ Yargıtay 11.C.D.; E. 2017/10961, K.2021/12688, T. 16.12.2021. "...defter ve belge isteme yazısının sanığa tebliğ edildiği 27/12/2011 tarihinden itibaren 15 günlük sürenin bitim tarihi olan 12/01/2012 tarihinin suç tarihi olduğu belirlenerek yapılan incelemede..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 28.05.2023

2.1.4.3. Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesine giren fiillerde suç tarihi

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek şeklinde gerçekleştirilen fiilde suç tarihi fiilin gerçekleştirildiği tarihtir. Defter sayfalarını yok edip yerine başka yapraklar koymak ya da hiç yaprak koymamak şeklinde işlenen suçta da yine suç tarihi bu fiilin gerçekleştirildiği tarihtir.

Sahte belge düzenleme suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunda suç tarihi bu belgenin düzenlendiği tarih, birden fazla belge düzenlenmiş ise son belgenin düzenlendiği tarih suç tarihi olarak kabul edilecektir²⁵⁵.

Sahte belgenin ele geçirilememiş olduğu durumda vergi dairesine en son verilen beyanname tarihi sahte belgenin düzenlendiği tarih diğer bir deyişle suç tarihi olarak kabul edilecektir²⁵⁶.

Sahte belge kullanma fiilinde ise suç tarihi vergilendirme dönemi ve verginin türü dikkate alınarak belirlenmekle birlikte vergi beyannamesinin verilmesi gereken son gün suç tarihi olarak kabul edilmektedir²⁵⁷.

2.1.4.4. Vergi Usul Kanunu'nun 359/c maddesine giren fiillerde suç tarihi

Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan şahısların basabileceği belgeleri, böyle bir anlaşma olmadan basma şeklinde işlenilen vergi kaçakçılığı suçunda suç tarihi bu belgelerin basıldığı tarih; bu belgeleri bilerek kullanma şeklinde işlenilen vergi kaçakçılığı suçunda belgelerin kullanıldığı tarih suç tarihi olarak kabul edilecektir.

²⁵⁵ Yargıtay 11.C.D.; E. 2011/10745, K. 2013/8105, T. 16.05.2013. "...sahte fatura düzenleme suçunda suç tarihinin her yıl içinde düzenlenen son fatura tarihi olduğu..." (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 30.05.2023

²⁵⁶ Yargıtay 11.C.D.; E. 2011/12325, K. 2012/1385, T. 13.02.2012. "...vergi dairesine en son 2005 yılı mart ayında beyanname verilmiş olması karşısında..." (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 30.05.2023

²⁵⁷ Yargıtay 11.C.D.; E. 2017/7251, K. 2021/3504, T. 08.04.2021. "...sahte fatura kullanma suçunda suç tarihi, sahte faturalar hangi vergi türünde kullanılmışsa bu vergiye göre sunulması gereken son beyanname tarihi olup suça konu faturaların en son 2011 yılı kasım ayının KDV indiriminde kullanılması nedeniyle suç tarihinin 25.11.2011 olduğu gözetilmeden..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 30.05.2023

2.1.4.5. Vergi Usul Kanunu'nun 359/ç maddesine giren fiillerde suç tarihi

VUK 359. maddesinin ç bendinde kaçakçılık suçuna vücut veren birden çok fiile yer verilmiştir. Bu bentte belirtilen fiillerin işlendiği tarih suç tarihi olarak kabul edilmektedir. Fiil temadi eden fiillerden ise temadinin sona erdiği tarih suç tarihidir.

2.1.5. Vergi kaçakçılığı suçlarında cezayı etkileyen haller

2.1.5.1. Etkin pişmanlık

Etkin pişmanlığın tanımına dair doktrinde bir birlik bulunmamakla birlikte etkin pişmanlık; icra hareketlerini tamamlamış bulunan failin yalnız eylemin neticelerinin gerçekleşmesini önlemek için çaba sarf etmesi olarak tanımlanabilir²⁵⁸. Etkin pişmanlık, suçun tamamlanmasıyla meydana gelen suçun zararlı ya da tehlikeli sonuçlarını hafifletmek veya tamamen ortadan kaldırmak amacıyla gösterilen çaba ile cezayı azaltan veya ortadan kaldıran bir müessesedir²⁵⁹. Etkin pişmanlığın suçun tamamlanmasından sonra cezanın ortadan kaldırılmasını sağlayan şahsi sebep veya cezayı azaltan şahsi sebep olarak tanımlanması da mümkündür²⁶⁰. Fail burada suçun tamamlanmasının ardından kendi rızasıyla suçun meydana gelen sonuçlarını telafi etme amacıyla çaba sarf etmektedir. Kanun koyucu, kanunda yer alan etkin pişmanlık hükümleri ile failin işlemiş olduğu suçun etkilerini kendi çabası ile azaltması ya da gidermesi halinde cezasının ortadan kaldırılmasını veya cezasından indirim yapılmasını öngörmüştür.

Etkin pişmanlık hükümleri yalnız kanunda belirtilen suç tiplerinde özel olarak uygulama alanı bulabilir. Örneğin TCK'nın 168. maddesinin birinci fıkrasında Hırsızlık, mala zarar verme, güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık, hileli iflâs, taksirli iflâs; üçüncü fıkrasında yağma; beşinci fıkrasında karşılıksız yararlanma suçuna ilişkin etkin pişmanlık hükümleri düzenlenmiştir. TCK'nın 168. maddesi bu suçlar dışındaki suçlar için uygulanamaz. Aynı şekilde TCK'nın 192. maddesinde de uyuşturucu madde imal ve ticareti ile uyuşturucu madde kullanma suçlarına ilişkin etkin pişmanlık hükümleri düzenlenmiştir. Bu maddelerdeki düzenlemeler ile suç teşkil eden eylemin sonuçlarını en aza indirmek amaçlanmaktadır.

²⁵⁸ Hafizoğulları, Zeki/ Özen, Muharrem; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 5. Baskı, Us-A Yayıncılık, 2012, s.344.

²⁵⁹ Toroslu, Nevzat; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 20. Baskı, Savaş, Ankara, 2014, s.292.

²⁶⁰ Özer, İbrahim; Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2011, s.6.

Etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması için öncelikle suçun tamamlanmış olması gerekmektedir. Etkin pişmanlık bu haliyle gönüllü vazgeçmeden ayrılır. Suçun tamamlanma anı neticeli suçlar ile hareket suçları açısından farklılık oluşturmaktadır. Sırf hareket suçlarında eylemin gerçekleşmesi ile suç tamamlanmış olurken neticeli suçlarda hareketin gerçekleştirilmesi sonucunda neticenin meydana gelmesi ile suç tamamlanmış olmaktadır.

7394 sayılı kanun ile VUK'un 359. maddesine etkin pişmanlığa ilişkin üç fıkra eklenmiştir. Bu düzenleme vergi suçlarından yalnızca kaçakçılık suçlarına ilişkin olup şartların varlığı halinde cezadan indirim öngörmektedir. Vergi ziyaına sebep olunduğunun tespiti ile tarh edilen verginin gecikme faizi ve gecikme zammının ödenmesi durumunda mükellef hakkında etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması yapılan düzenleme ile olanaklı kılınmıştır. Yapılan bu düzenleme ile mükellefe soruşturma ve kovuşturma aşamasında etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanma hakkı getirilmiş bununla birlikte geçici 34. madde ile de infaz aşamasındaki dosyalar yönünden belirli bir süreyle sınırlı olarak etkin pişmanlıktan yararlanma imkânı tanınmıştır.

Yapılan vergi incelemesinde verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesi ile etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilmesi için şu zarar kalemleri ödenmelidir;

- tarh edilen vergi
- verginin gecikme faizi
- verginin gecikme zammının tamamı
- kesilen cezaların yarısı
- buna isabet eden gecikme zammı

Bu zarar kalemlerinin soruşturma aşamasında ödenmesi ile verilecek cezaların yarısı, kovuşturma aşamasında ödenmesi halinde ise verilecek cezanın üçte biri indirilecektir²⁶¹.

Vergi kaçakçılığı suçları için etkin pişmanlık düzenlemelerinin getirilmesindeki asıl amaç suçun işlenmesi ile oluşan mağduriyetin ve ekonomik zararların giderilmesidir. Bununla birlikte VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiillerin hepsi vergi kaybı sonucunu doğurmamaktadır. Yeni düzenleme ile vergi kaybının oluşmadığı hallerde de sanığın cezasından indirim yapılması olanaklı kılınmış, kanunda tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı hallerde

²⁶¹ 7394 sk. m.4/2.

de verilecek cezanın yarı oranında indirileceğini düzenlenmiştir²⁶². Kanunun bu üçüncü fıkrası etkin pişmanlığa ilişkin olmayıp, daha az ceza gerektiren nitelikli hale ilişkindir²⁶³.

Etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için kanunda belirtilen zarar kalemlerinin ödenmesinin yanında gereken bir diğer koşul da vergi mahkemesinde mükellefin dava açmaması, açılmış bir davanın bulunması halinde ise bu davadan feragat edilmesi gerekmektedir. Etkin pişmanlıktan yararlanabilmek için dava açma hakkından vazgeçme koşulunun bulunması Anayasa'ya uygunluk sorununu doğurmuştur. Kişinin vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin etkin pişmanlıkta bulunması, vergi yükümlülüğüne aykırılık sebebiyle gerçekleştirilen idari işlemin, kesilen vergi cezasının hukuka aykırı olduğu ve iptal edilmesi gerektiği yönündeki iddianın zayıflatılması sonucunu doğurmaktadır. Bu sebeple bu düzenleme Anayasa m.36'da düzenlenen ve teminat altına alınmış bulunan hak arama hürriyetine aykırılık oluşturmaktadır²⁶⁴.

Kişinin etkin pişmanlıktan yararlanmak için vergi mahkemelerinde açılmış bulunan davasından feragat edip de kaçakçılık suçundan beraat etmesi durumu da bir sorun teşkil edecektir. Açılan davalardan feragat edilmesi ile hukuka aykırı kesilen cezalar iptal edilmemiş olacak, yargı denetimi dışında kalan idari işlemler de kesinleşecektir. Mükellef ise hürriyeti bağlayıcı ceza alma korkusuyla etkin pişmanlıktan yararlanmak için hukuka aykırı olarak kesilmiş bir ceza varsa haksız yere ödemiş olacaktır. Anayasa'nın 125. maddesinde ise idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu düzenlenmiştir. Bu durumun açıkça anayasaya aykırı olduğu söylenebilir²⁶⁵. Anayasa Mahkemesi 23.03.2023 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan kararıyla 7394 sayılı kanunun ek 34. maddesi kapsamında bulunan infaz aşamasındaki ve kovuşturma aşamasındaki dosyalar bakımından vergi mahkemelerinde dava açılması veya açılmış ise feragat edilmesi şartına ilişkin hükmü iptal etmiştir²⁶⁶.

Yapılan düzenleme ile birlikte etkin pişmanlık hükümleri vergi kaçakçılığı suçları için soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamalarında uygulanabilecektir. Maddeye göre soruşturma aşamasında ve infaz aşamasında etkin pişmanlık nedeniyle yapılan indirim yarı

²⁶² Şişman, Gülden/ Sarsıkoğlu Şenel; "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık", SÜHF Dergisi, C. 30, S.3, 2022, s.1604., 7394 sk. m.4/3.

²⁶³ Yılmaz Furtuna, Elif/ Laloğlu, Arzu; "7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme", Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 2, 2022, s.355.

²⁶⁴ Özgenç, İzzet; "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık", <https://izzetozgenc.com/data/contents/vergi-kacakciligi-sucunda-etkin-pismanlik.pdf>, s.3. (Erişim Tarihi: 24.11.2022)

²⁶⁵ Şişman/ Sarsıkoğlu; s.1610.

²⁶⁶ AYM; E.2022/59, K. 2022/111, T. 28.09.2022.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/03/20230323-3.pdf> Erişim Tarihi:20.05.2023

oranında olurken kovuşturma aşamasında üçte bir oranındadır. Kovuşturma aşamasında yargılama yeni başlamış olup failin suçu henüz sabit değildir, infaz aşamasında ise yargılama sonlandırılmış ve ceza kesinleşmiştir. Suçluluğu kesinleşmiş kişiye yapılacak olan ceza indirimi mevcut düzenleme ile yargılaması devam eden ve henüz suçluluğu sabit olmayan kişiye yapılacak olan indirimden fazladır. Bu sebeple bu düzenlemenin adil bir düzenleme olduğu söylenemez²⁶⁷. Gerçi VUK'a eklenmiş olan geçici 34. maddede kanunun yürürlük tarihinde derdest olan soruşturma ve kovuşturma dosyaları için etkin pişmanlık indiriminin yarı oranında yapılacağı düzenlenmiş olsa da bu kanunun yürürlük tarihinden önce işlenmiş olup soruşturması başlamayan dosyalar için kamu davası açıldığı durumda indirim üçte bir oranında yapılacak olması hakkaniyete aykırı sonuçlar doğuracaktır.

Geçici 34. maddede infaz aşamasında bulunan dosyalarda 7394 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren bir yıllık süre zarfında belirtilen zarar kalemlerinin giderilmesi ile etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanılacağı düzenlenmiştir. Kanunun yürürlük tarihinde soruşturma ve kovuşturma aşamasında bulunan dosyalar hakkında ise etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması hüküm verilinceye kadar zararın giderilmesine bağlanmıştır. Ancak hüküm bir yıllık süreden daha kısa sürede de verilebilir. Bu durum da eşitlik ilkesine aykırılık oluşturup hakkaniyetli olmayacaktır. Bu sebeple infaz aşamasındaki dosyalarda olduğu şekilde bu dosyalarda da sanığa bir yıllık ödeme süresi verilmesi gerekmektedir²⁶⁸.

Genel olarak 7394 sayılı kanunla eklenen hükümlerin etkin pişmanlık kurumuna ilişkin olduğu belirtilse de bu hükümlerin gerçekten etkin pişmanlık hükümleri olup olmadığı hususu tartışmalıdır. Etkin pişmanlıktan bahsedilebilmesi için kişinin gerçekleştirmiş olduğu eylemden dolayı bir pişmanlık duyması ve kendi isteği ile meydana gelen neticeyi hafifletici hareketlerde bulunması gerekmektedir. Başka bir ifade ile etkin pişmanlıkta bir suçu kabullenme durumu söz konusudur. Kişinin etkin pişmanlıktan yararlanmak istemesi halinde işlediği suçu kabul ettiği ve bu durumdan pişmanlık duyduğu izlenimi oluşmaktadır. Yapılan düzenlemede ise kişiler suçsuz olduğunu düşünse bile ceza alabileceği endişesi ile gereken şartları yerine getirmek isteyebilmektedir. Bu durumda kişinin özgür iradesi ile hareket ettiğinden bahsedilemeyecektir. Bu nedenle yapılan kanun

²⁶⁷ Batı, Murat/ Özen İnci, Z.; “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 406, 2022, s.43

²⁶⁸ Taştan; s.473.

düzenlemesinin etkin pişmanlık adı altında değerlendirilmesinin uygun olmadığı görüşündeyiz.

2.1.5.2. Pişmanlık ve ıslah

VUK 371. maddesinde cezayı kaldıran sebeplerden birisi olarak pişmanlık ve ıslah müessesesi düzenlenmiştir. Pişmanlık ve ıslah hükümleri vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri gerçekleştiren mükellefler ve bunların işlenişine iştirak eden kişiler hakkında uygulama alanı bulacaktır. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden mükelleflerin yanında vergi sorumluları ile bunların kanuni temsilcileri de yararlanabilmektedir²⁶⁹.

Maddede bu kurumun yalnızca beyana dayalı vergilendirmede geçerli olduğu ifade edilerek hangi şartlarda uygulama alanı bulacağı düzenlenmiştir. Pişmanlık ve ıslah hükümleri zamanında yapılmamış beyanın yapılması ya da yanlış yapılmış olan beyanın düzeltilmesine imkân sağlayarak mükellefin vergi cezaları ile karşılaşmasını engeller, bu sayede idare de vergiyi, uyuşmazlık meydana gelmeden sağlıklı olarak tahsil etme imkânı bulur²⁷⁰. Buna göre pişmanlık ve ıslah hükümlerin uygulanabilmesi için;

- Pişmanlıkta bulunan kişi durumu ilgili birimlere yazılı veya tutanağa geçirmek suretiyle sözlü olarak bildirmesi

- Haber verme dilekçesinin ilgili kişilerin olaydan haberleri bulunmadan resmi kayıtlara geçirilmesi

- Gerçekten pişman olduğunu göstermek adına kanunda belirtilmiş olan maddi ve biçimsel yükümlülükleri yerine getirmesi gerekmektedir.

Mükellefin kanuna aykırı olarak gerçekleştirmiş olduğu eylemlerin idareye ihbar edilmesinden ya da mükellef hakkında vergi incelemesine başlanmış olmasından sonra bu hükümlerin uygulama imkânı bulunmamaktadır.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanan mükellef adına vergi ziyai cezası kesilmeyecek gecikme zammı hesaplanmayacaktır. Yalnızca vergi aslını pişmanlık zammı ile birlikte ödeyerek vergi ödevlerini yerine getirmiş sayılacaktır. Ayrıca bu kişiler hakkında vergi kaçakçılığı suçundan kamu davası açılmayacaktır²⁷¹.

²⁶⁹ Öner; s.164.

²⁷⁰ Öner; s.164.

²⁷¹ Öner; s.165.

2.1.5.2.1. 7394 sayılı yasa ile eklenen etkin pişmanlığa ilişkin hükümler ile VUK 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah hükümlerinin karşılaştırılması

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları bakımından uygulanan etkin pişmanlık hükümleri ile VUK'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah hükümleri benzerlik gösterse de farklılıkları mevcuttur.

İki düzenleme de cezayı etkileyen haller kapsamında sayılmakta; suçun işlenmesi ile meydana gelen zararın giderilmesi ile uygulanmaktadır. Bununla birlikte etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemelerde meydana gelen zararın bulunmaması halinde de cezadan yarı oranında indirim yapılması öngörülmüştür.

Pişmanlık ve ıslah müessesesine yalnız beyana dayalı vergilerde henüz mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılmadan, olay takdir komisyonuna intikal ettirilmeden ya da resmi kayıtlara geçen ihbar bulunmadan, yetkililerin haberi olmadan başvurulacaktır. Etkin pişmanlıkta ise olaydan yetkililerin haberi bulunmakta olup incelemeler yapılmış, vergi cezaları kesilmiş bulunmaktadır.

Etkin pişmanlık hükümleri yalnız vergi kaçakçılığı suçları için uygulama alanı bulurken pişmanlık ve ıslah hükümleri hem vergi ziyaına ilişkin cezaya hem kaçakçılık suçuna yöneliktir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesine kovuşturma ya da soruşturma aşamasında başvurulmaz²⁷². Etkin pişmanlık hükümleri ise kovuşturma ve soruşturma aşamasında ayrıca 7394 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarihte infaz aşamasında bulunan dosyalar için de bir yıl süre ile uygulama alanı bulacaktır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi kaçakçılığı suçunu işleyen ve buna iştirak eden kişileri de kapsar iken etkin pişmanlık iştirak eden kişileri kapsamamaktadır.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerine ilişkin şartların yerine getirilmesi ile mükellefe hiç ceza verilmemekte, etkin pişmanlık hükümlerinde ise mükellef hakkında kanunda belirtilen sınırlar çerçevesinde cezasından indirim yapılmaktadır. Başka bir ifadeyle pişmanlık ve ıslah kurumu mükellefin ceza almasını engellerken etkin pişmanlık yalnız cezada indirim öngörmektedir.

²⁷² Özgenç, İzzet (Ed.); Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, 1. Baskı, Seçkin, Ankara, 2021, s.660,661.

2.1.5.3. Zamanaşımı

Zamanaşımı; suçun işlenmesinin üzerinden belirli bir sürenin geçmesi sebebiyle soruşturma veya kovuşturmayaya devam edilememesi(dava zamaşıımı) yada hükmün kesinleşmesinin üzerinden belirli bir süre geçmesi sebebiyle infaz edilememesi(ceza zamaşıımı) halidir. Zamaşıımı devletin yargılama ve cezalandırma hakkını düşürür, kamu düzenine ilişkin olması nedeniyle resen uygulanır²⁷³.

Vergi kaçakçılığı suçları ve diğer vergi suçlarına ilişkin zamaşıımına yönelik özel hükümler bulunmamaktadır. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçları için de TCK'da düzenlenen zamaşıımı hükümleri uygulama alanı bulacaktır. TCK'da zamaşıımı dava zamaşıımı ve ceza zamaşıımı olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur.

Dava zamaşıımı TCK'nın 66. maddesinde düzenlenmiş olup, suçun işlenmesinin üzerinden belli bir süre geçmiş olmasına rağmen kamu davası açılmaması ya da açılmış davanın kanuni süre zarfında sonuçlandırılmaması durumunda devletin artık cezalandırma hakkından vazgeçmesi sonucunu doğuran bir müessesedir. Kanunda beş yıla kadar hapis ve adli para cezası öngörülen suçlarda zamaşıımı süresi sekiz yıl, beş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezası öngörülen suçlarda zamaşıımı süresi on beş yıl, yirmi yıldan aşağı olmamak üzere hapis cezası öngörülen suçlarda zamaşıımı süresi yirmi yıl, müebbet hapis cezası öngörülen suçlarda zamaşıımı süresi yirmi beş yıl, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası öngörülen suçlarda zamaşıımı süresi otuz yıl olarak belirtilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında 7394 sayılı değişiklik öncesine kadar öngörülen cezaların üst sınırları a bendinde düzenlenen suçlar için üç yıl b, c ve ç bendinde düzenlenen suçlar için beş yıl şeklinde idi. Bu nedenle kaçakçılık suçları için dava zamaşıımı süreleri TCK'nın 66. maddesi uyarınca her bentteki fiil yönünden sekiz yıl idi.

7394 sayılı kanunla kaçakçılık fiilleri için öngörülen cezaların üst sınırlarında değişiklik yapılmış, a bendinde düzenlenen fiillerdeki üç yıl olan üst sınır beş yıl olarak, b, c ve ç bentlerinde düzenlenen fiillerde beş yıl olan üst sınır sekiz yıl olarak değiştirilmiştir. Bununla birlikte bu suçlar için öngörülen zamaşıımı süreleri de değişikliğe uğramış, 7394 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren işlenen üst yılı beş yıla kadar hapis cezası olarak öngörülen a bendindeki kaçakçılık suçu fiillerinde zamaşıımı süreleri sekiz yıl, beş yıldan fazla hapis cezası öngörülen b, c ve ç bendindeki fiiller için zamaşıımı süreleri on beş yıl olarak kabul edilecektir.

²⁷³ Şenyüz, 2022, s.518.

Suçun dava zamanaşımına uğradığı hallerde soruşturma aşamasında savcılık tarafından kovuşturmayaya yer olmadığına karar verilecek, kamu davasının açılmış olduğu hallerde ise mahkeme tarafından kamu davasının düşmesine karar verilecektir.

Kanunda düzenlenmiş olan bir diğer zamanaşımı ceza zamanaşımıdır. Ceza zamanaşımı TCK'nın 68. maddesinde düzenlenmiş olup, mahkûmiyet hükmünün kesinleşmesinin ardından belli bir sürenin geçmesi ile devletin cezayı infaz etme yetkisini elinden alan bir müessesedir. Ceza zamanaşımının bir infaz zamanaşımı olduğu da söylenebilir. Ceza zamanaşımına uğrayan hükmün infaz edilmesi mümkün değildir. Dava zamanaşımı devletin cezalandırma yetkisini kaldırırken ceza zamanaşımı infaz yetkisini kaldırmaktadır²⁷⁴.

Kanunda beş yıla kadar hapis veya adli para cezalarında ceza zamanaşımı on yıl, beş yıldan fazla hapis cezalarında zamanaşımı süresi yirmi yıl, yirmi yıl veya daha fazla süreli hapis cezalarında zamanaşımı süresi yirmi dört yıl, müebbet hapis cezalarında zamanaşımı süresi otuz yıl, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarında zamanaşımı süresi kırk yıl olarak düzenlenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında zamanaşımına ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığından beş yıla kadar hapis cezasına hükmedilen vergi kaçakçılığı suçlarında ceza zamanaşımı süresi on yıl, beş yıldan fazla hapis cezasına hükmedilen vergi kaçakçılığı suçlarında ceza zamanaşımı süresi yirmi yıl olarak kabul edilecektir.

Dava zamanaşımı soruşturma ve kovuşturma aşamasında dikkate alınması gerektiğinden şüpheli ve sanık hakkında uygulanabilirken ceza zamanaşımı hükmün kesinleşmesinden sonraki sürece ilişkin ve infaza yönelik olduğundan yalnız hükümlüler hakkında uygulanacaktır.

2.1.5.4. Af

Cezayı etkileyen hallerden bir diğeri de aftır. Af sürekliliği olmayan ve olağanüstü nitelikte bir kurumdur²⁷⁵. Gelen affa bağlı olarak açılan kamu davası düşebilir, kesinleşmiş bulunan hüküm bütün sonuçlarıyla ortadan kalkabilir, verilen cezanın tamamı veya bir kısmı kaldırılabilir, bazı durumlarda da kesinleşmiş bulunan ceza başka bir cezaya

²⁷⁴ Şenyüz, 2022, s.522.

²⁷⁵ Şenyüz, 2022, s.516.

dönüştürülebilir. Af bütün bu sonuçları doğurabilecek yasama ve yürütme organlarınca gerçekleştirilebilen bir ceza hukuku tasarrufudur²⁷⁶.

Genel ve özel af çıkarma yetkisi TBMM’de bulunmaktadır²⁷⁷. Genel af kamu davasını, verilen cezaları ve mahkûmiyet hükmünün bütün sonuçlarını kaldırmaktadır (TCK m.65) Özel af ise hapis cezasının infazına son verebilir, hapis cezasını adli para cezasına çevirebilir ya da hapis cezasının süresini kısaltabilir fakat mahkûmiyet hükmünün bütün sonuçlarını kaldırmaz. Özel af çıkarma yetkisi TBMM’de bulunsa da Cumhurbaşkanının da sürekli hastalık, sakatlık ve kocama nedenleriyle kişilerin cezalarını hafifletme ya da kaldırma yetkisi bulunmaktadır²⁷⁸. VUK’da affa ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

2.1.5.5. Ölüm

5237 sayılı TCK’nın 64. maddesinde ölüm hali düzenlenmiştir. Bir kişi hakkında cezaya hükmolunabilmesi için o kişinin hayatta olması gerekmektedir. Cezaların kişiselliği ilkesi gereği ölüm hali cezayı etkileyen durumlar içinde yer almaktadır²⁷⁹. Kişinin ölümü halinde soruşturma ve kovuşturmaya devam olunamayacaktır.

Soruşturma aşamasında şüphelinin ölümü halinde Cumhuriyet savcısı tarafından kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilecek kamu davası açılmayacaktır. Kovuşturma aşamasında sanığın ölümü halinde ise açılmış olan kamu davasının düşmesine karar verilecektir. Bununla birlikte müsadereye tabi bir eşya veya maddi menfaatlerin bulunması durumunda bu hususlar açısından yargılamaya devam olunarak bunlara ilişkin hüküm kurulacaktır (TCK m.64/1). Hükümlünün ölümü kesinleşmiş ancak henüz infaz edilmemiş olan hapis ve adli para cezalarını ortadan kaldıracaktır. Müsadere kararları ise hükümlünün ölümünden etkilenmemektedir (TCK m.64/2).

VUK’un 372. maddesinde de cezaların şahsiliği gereği mükellefin ölümü halinde vergi cezalarının düşeceği düzenlenmiştir. Vergi yargısında da tahsil edilmemiş bulunan vergi cezaları da ölümle son bulacağı kabul edilmektedir²⁸⁰.

²⁷⁶ Taştan; s.458.

²⁷⁷ AY m.87.

²⁷⁸ AY m.104.

²⁷⁹ Şenyüz, 2022, 516.

²⁸⁰ Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami; Vergi Hukuku, 23. Baskı, Turhan, Ankara, 2014, s.218.

2.1.5.6. Hükümün açıklanmasının geri bırakılması

Hükümün açıklanmasının geri bırakılması; 5271 sayılı CMK'nın 231. maddesinde düzenlenen sanığın iki yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezası ile mahkûmiyetine karar verildiği hallerde kanunda belirtilen gerekli şartları taşıması halinde mahkûmiyet hükmünün hukuki sonuç doğurmamasını sağlayan bir müessesedir. Bu sebeple cezayı etkileyen haller içinde gösterilir. Hükümün açıklanmasının geri bırakılmasının sanık hakkında uygulanabilmesi için;

- Sanığın kasıtlı suçtan daha önceden bir mahkûmiyeti bulunmamalı
- Yargılama neticesinde sanık hakkında kurulan hükümde hükmedilen ceza iki yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezası olmalı
- Olay nedeniyle mağdurun ya da kamunun bir zararı bulunmamalı veya zarar giderilmiş olmalı
- Mahkemede sanığın yeniden suç işlemeyeceği kanaati oluşması gerekmeli
- Sanığın hükmün açıklanmasının geri bırakılmasını kabul etmesi gerekmektedir (CMK m.231)

Sayılan bu şartların tümünün varlığı halinde sanık hakkında CMK'nın 231. madde hükümleri uygulanabilecektir. Kanunda belirtilen zararlardan kastedilen maddi zarar olup manevi zararlar bu kapsamda değildir.

Hükümün açıklanmasının geri bırakılması bazı vergi kaçakçılığı suçları bakımından da uygulama alanı bulabilmektedir. Bu müessesenin vergi kaçakçılığı suçları bakımından uygulanabilmesi için gerekli olan en önemli şart zarar şartıdır. VUK'un 359. maddesinde düzenlenen fillerin işlenmesi halinde çoğunda vergi kaybı diğer bir ifadeyle zarar meydana gelmektedir. Örneğin sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiilinde olduğu gibi. Mükellefin eylemi nedeniyle vergi kaybı doğmuş ise bu zarar giderilmeden mükellef hakkında hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi mümkün değildir. Yargıtay sanığın eylemi nedeniyle vergi ziyanının oluşup oluşmadığının net olarak tespit edilmesi gerektiğini, oluşan zararın sanığın vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemi nedeniyle meydana geldiğinin kanıtlanamaması halinde sanık hakkında hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebileceğine hükmetmiştir²⁸¹. Bunun yanında

²⁸¹ Yargıtay 11.C.D.; E. 2008/16372, K. 2011/23878, T. 22.12.2011. "...CMK'nın 231. Maddesinde düzenlenen hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin uygulanmasına engel oluşturabilecek somut bir zararın meydana geldiğinin kanıtlanmadığı gözetilmeden, sabıkasız sanığın kamu zararını karşılamadığı şeklindeki yerinde olmayan gerekçe ile CMK 231. Madde hükmünün uygulanmaması..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 30.05.2023

vergi kaybı doğurmaya elverişli olmayan defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, defter, kayıt ve belgeleri yok etmek gibi fiiller de vardır. Bu fiillerin işlenmesi halinde kanundaki diğer şartların varlığı halinde sanık hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilecektir. Vergi kaçakçılığı suçunun iştirak halinde işlenmesi durumunda zararın sanıkların biri tarafından tamamen giderilmesi tüm sanıklar hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması hükümlerinin uygulanması için yeterlidir²⁸².

VUK'un 359/b ve 359/ç bendinde düzenlenen suçlar için üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörölmüş olması nedeniyle bu suçlarda zarar bulunmasa veya zarar giderilmiş olsa da hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilemeyecektir.

Sanık hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verildiği takdirde sanık beş yıl süre ile denetime tabi tutulur. Sanık bu beş yıllık süre zarfında yeniden kasıtlı bir suç işlemez ise açıklanması geri bırakılmış olan hüküm kaldırıp düşme kararı verilecektir. Sanığın kasıtlı bir suç işlemesi durumunda ise açıklanması geri bırakılmış hüküm mahkemece açıklanacaktır.

2.1.5.7. Cezanın ertelenmesi

5237 sayılı TCK'nın 51. maddesinde sanığın almış olduğu hapis cezasının belli koşulların varlığı halinde ertelenebilmesine imkân tanıyan bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu düzenlemeye göre hapis cezası ertelenen sanık hakkında hükmedilen cezadan az olmamak kaydıyla bir yıldan üç yıla kadar bir denetim süresi belirlenir, bu denetim süresi zarfında sanık hakkında bir yükümlölük belirlenebilir. Denetim süresi yükümlölöklere uygun veya iyi halli geçirilmesi halinde sanık hakkında verilen hapis cezası infaz edilmiş sayılacak, sanığın denetim süresi içinde yeniden kasıtlı bir suç işlemesi ya da yükümlölöklere uymaması durumunda cezasının kısmen veya tamamen infaz kurumunda çektirilmesine karar verilecektir.

Sanık hakkında erteleme hükümlerinin uygulanabilmesi için birtakım şartlar mevcuttur. Buna göre;

-Yargılama neticesinde sanığa hükmedilecek ceza iki yıl veya daha az süreli hapis cezası olmalı (bu süre on sekiz yaşından küçük, altmış beş yaşından büyük kişiler için üç yıldır)

-Sanığın kasıtlı suçtan üç aydan fazla süreli hapis cezası mahkûmiyeti bulunmamalı

-Mahkemede sanığın yeniden suç işlemeyeceği kanaati oluşması gerekemeli

²⁸² Taştan; s.477.

-Mahkeme cezanın ertelenmesini mağdurun ya da kamunun zararının giderilmesi koşuluna bağlaması halinde bu şart yerine getirilmelidir.

Hapis cezasının ertelenmesinde sanık gerekli yükümlülükleri yerine getirirse ceza infaz edilmiş sayılır. Hükümün açıklanmasının geri bırakılması ile farkı da budur. HAGB kararında açıklanmış, infaz edilebilecek bir hüküm hiç yoktur.

2.1.6. Non Bis İn İdem ilkesi

2.1.6.1. Genel olarak

Non bis in idem ilkesi batı medeniyetlerinin en eski ilkelerinden birisi olarak kabul edilmekte olup geçmiş Roma hukukuna dayanmaktadır²⁸³. Ceza hukukunun en önemli ilkelerinin başında gelen non bis in idem ilkesi; bir kişinin gerçekleştirmiş olduğu eylemden ötürü birden fazla kez yargılanamamasını ve cezalandırılmamasını ifade eder. Non bis in idem ilkesine ilişkin düzenlemeler Türk ceza hukukunun temel kanunlarında yer alırken 213 sayılı VUK'ta vergi kabahatleri ve suçlarına yönelik hükümlerde yer almamaktadır. Ancak non bis in idem ilkesi vergi hukukunda gözetilmesi gereken en önemli ilkelerden birisidir.

Kişiye bir suç veya kabahatinden ötürü yalnız bir kez yaptırım uygulanmalıdır. Non bis in idem ilkesinin kabul görmediği bir hukuk düzeninde işlemiş olduğu suçtan bir defa cezalandırılmış bulunan kişi, yeniden cezalandırılacağı endişesi taşımaya devam edebilir²⁸⁴.

Non bis in idem ilkesinin kesin nitelikteki hükümlerde önleyici faktörü bulunmaktadır. Kişinin gerçekleştirmiş olduğu eylem nedeniyle hakkında yargılama yapılarak bir hüküm verilmiş ve bu hüküm kesinleşmiş ise bu ilke, o kişinin hakkında kesinleşmiş hüküm bulunduğundan yeniden yargılama yapılmasını engelleyici nitelik taşır. Anayasamızda non bis in idem ilkesi doğrudan düzenlenmemiş olmakla birlikte uygulamada non bis in idem ilkesinin adil yargılanma hakkının bir unsuru, hukuk devleti ilkesinin de bir gereği olduğu belirtilmektedir.

Non bis in idem ilkesine Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesinde yer verilmiştir. Maddede bir devletin aynı fiil nedeniyle iki defa

²⁸³ Ataç, Asiye Selcen; Türk Hukukunda Kesin Hükümün Önleme Etkisi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2010, s.4.

²⁸⁴ Doğmuş, Simay; "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi", Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.17, S. 1, 2020, s.84.

yargılama yapamayacağı ifade edilmiş, aynı fiilin farklı devletlerce kovuşturulmasına yönelik bir yasak ise sözleşme ile getirilmemiştir²⁸⁵. Türkiye, non bis in idem ilkesinin yer aldığı AİHS Ek 7 Nolu Protokolü 14 Mart 1985 tarihinde imzalamış, bu protokol 1 Haziran 2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş ve iç hukuk kuralı haline gelmiştir²⁸⁶. AİHS Ek 7 Nolu Protokolü Anayasamızın 90/5. maddesi uyarınca kanun hükmünde kabul edildiğinden Türk Hukuku'nda bağlayıcı nitelik taşımaktadır²⁸⁷.

2.1.6.2. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından non bis in idem ilkesinin değerlendirilmesi

Vergi suç ve kabahatleri vergisel düzeni korumayı amaçlamakla birlikte bunlar vergisel düzenin bütününe oluşturan parçalar olarak görülebilir. Bir eylem nedeniyle tek bir vergi kabahati ya da vergi suçunun oluşabileceği gibi vergi kabahati ve suçu birlikte de oluşabilir. Hatta bir eylem nedeniyle birden fazla vergi suçu veya kabahati de oluşabilir. Non bis in idem ilkesi böyle durumların varlığı halinde gündeme gelecektir²⁸⁸.

VUK'un 340. maddesinde vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının vergi kaçakçılığı suçlarının cezaları ile birleştirilemeyeceği düzenlenmiştir. VUK'un 344. maddesinde de vergi kaçakçılığı suçunun vergi ziyasına sebebiyet vermesi halinde vergi ziyayı cezasının üç katı kesileceği düzenlenmiş, vergi ziyasının kaçakçılık suçunun bir unsuru olabileceği ifade edilmiştir. VUK'un 359. maddesinin son fıkrasında ise kaçakçılık suçu nedeniyle faile ceza verilmesinin VUK'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezasının kesilmesine engel teşkil etmediği belirtilmiştir. VUK'un 367. maddesinde de kaçakçılık suçundan faile ceza verilmesinin usulsüzlük ve vergi ziyayı cezasının uygulanmasına engel oluşturmayacağı düzenlenmiştir.

Görüldüğü üzere VUK'un muhtelif maddelerinde vergi kabahatlerine ilişkin verilen cezalar ile kaçakçılık suçuna ilişkin cezaların birbirini bağlamadığı ifade edilmiştir. Vergi kabahatleri her ne kadar kabahatler kanununda düzenlenen kabahatlerden farklılık arz etse de Kabahatler Kanunu'nun 15/3. maddesinde de bir fiilin hem kabahat hem suç teşkil ettiği

²⁸⁵ Batı, s.370.

²⁸⁶ Geçer, Ahmet Emrah; "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler: 2019/4 E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ve 7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde Yapılan Değişiklikler", İMHFD, C. 7, S. 13, 2022, s.277.

²⁸⁷ Yurtlu, Vakkas/ Bozdoğanoglu, Burçin; "Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Açısından İncelenmesi", International Journal of Public Finance, C.7 S.1, 2022, s. 84.

²⁸⁸ Batı, Murat/ Gafar, Uğur Hakan; "Vergi Ceza Hukukunda "Ne Bis in Idem" İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış", Maliye Çalışmaları Dergisi, S.64, 2020, s.21.

durumda yalnız suçtan dolayı yaptırım uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hali ile VUK'ta ve K.K.'daki düzenlemeler oldukça farklıdır.

Vergi ziyaı kabahatine ilişkin yürütülen idari süreç ile kaçakçılık suçu için yürütülen adli sürecin paralel şekilde ilerlemesi ve neticesinde ayrı ayrı idari ve adli cezaların kesilmesinin non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturup oluşturmadığı tartışma konusu olmuştur. Vergi suçları ve kabahatlerine ilişkin uygulanan cezaların non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edip etmediğine yönelik tartışmalar devam ederken Anayasa Mahkemesi bu hususta kilometre taşı niteliğinde kararlara imza atmıştır.

2.1.6.2.1. AYM 27.09.2019 tarihli kararı, AYM 2019/4E. 2021/78K. sayılı kararı ve AİHM kararlarının değerlendirilmesi

Vergi incelemesi neticesinde başvuru hakkında aynı fiilden hem idari nitelikli vergi cezası kesilmesi hem de hapis cezasına mahkûm edilmesinin non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturduğu iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu incelemede adli ve idari cezaları gerektiren fiilin aynı fiil olduğunu kabul etmiş ancak aynı fiil hakkında adli ve idari yaptırımların uygulanmasında farklı amaç ve hukuki yararların mevcut olduğunu belirterek bu durumun yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine herhangi bir aykırılık teşkil etmediğine 27.09.2019 tarihinde oy birliği ile karar vermiştir²⁸⁹. Doktrinde Anayasa Mahkemesi'nin bu kararı AİHM'nin yeni tarihli kararları ile uyumlu olmaması nedeniyle eleştirilmiştir²⁹⁰. AİHM önceki tarihli kararlarında suç ve kabahatin unsurlarının farklı olması, adli ve idari süreçlerin bağımsız şekilde yürütülmesi nedeniyle verilen cezaların non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceği kabul ediliyordu²⁹¹. AİHM sonraki tarihli bir kararında ise aynı maddi vakıya dayanılarak birbirinden bağımsız olarak yürütülen yargılamalar neticesinde ayrı ayrı cezaya hükmolunmasını non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edeceğine karar vermiştir²⁹². AİHM Glantz v. Finlandiya kararından sonra vergi cezalarında non bis in idem ilkesinin sınırlarının daha ayrıntılı şekilde belirlenebileceği bir karara imza atmış, aynı fiil nedeniyle yürütülen yargılamaların

²⁸⁹ AYM, Ünal Gökpinar (G.K.), B.No:2018/9115, 27.09.2019.

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/9115> Erişim Tarihi:20.05.2023

²⁹⁰ Dilemre Öden, Begüm; "Non Bis In Idem İlkesi Çerçevesinde 27/03/2019 Tarihli Türk Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi", ÇÜHFD C.5, S. 1,2020, s.2447.

²⁹¹ Bkz. Ponsetti v. Fransa Davası (Başvuru No. 36855/97 Tarih: 14.9.1999), Chesnel v. Fransa Davası (Başvuru No. 41731/98 Tarih: 14.04.1999)

²⁹² Bkz. Glantz v. Finlandiya Davası (Başvuru No:37394/11 Tarih:20.8.2014)

birbirine paralel ya da birbirini izler şekilde yapıлып farklı cezalara hükmolunması halinde bu cezaların birbirini tamamlayıcı niteliği var ise ya da cezalar aralarında bağlantı mevcut ise yaptırımın ölçülü olacağı kabul edilerek non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmayacağına karar vermiştir²⁹³. AİHM bu kararı ile idari ve adli sürecin işletilmesi neticesinde uygulanan cezaların maddi olarak tek yaptırım olarak kabul edilebilmesi halinde non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmayacağına karar vermiştir.

Türk yargısında vergi suçları ve kabahatlerine yönelik uygulanan yaptırımlar doktrinde non bis in idem ilkesi çerçevesinde tartışılmış ve farklı sebeplerle eleştirilmiştir. Öncelikle adli ve idari süreçlerin tamamen birbirinden ayrı ve bağımsız yürütülmesi nedeniyle öngörülemez sonuçların doğabileceğine dikkat çekilmiş bunların birbirini tamamlayıcı niteliğe getirecek mekanizmaların oluşturulması gerektiğine değinilmiştir²⁹⁴. Bununla birlikte kaçakçılık suçuna bağlı olarak vergi ziyanına da sebep olunması halinde vergi aslının üç katı oranında ceza kesilmesinin ölçülülük ilkesiyle bağdaşmadığı değerlendirilmiş yalnız bir kat ceza kesilmesinin daha hakkaniyetli olabileceği savunulmuştur²⁹⁵. Son olarak aynı fiil nedeniyle hem ceza yargılaması yürütülmesi hem de idari cezaların iptaline ilişkin vergi mahkemelerinde dava açılması neticesinde çelişkili kararların ortaya çıkabileceği değerlendirilmiş, yürütülen yargılamaların hangisi daha önce kesin hüküm niteliği kazanmış ise o mahkemenin kanaatini diğer mahkemenin esas alması gerektiği böylece çelişkili kararların ortaya çıkmasının önüne geçilebileceği savunulmuştur²⁹⁶.

213 sayılı VUK'un 340. maddesi, 359. maddesinin son fıkrası ve 367. maddesinde yer alan düzenlemelerin vergi suçları ve kabahatlerine ilişkin non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil ettiği kanısında olan mahkemeler bu maddelerin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur. Anayasa mahkemesi 04.11.2022 tarihli kararıyla somut norm denetimine konu VUK'un hükümlerinin bir kısmına yönelik Anayasa'ya aykırılık itirazını reddetmiş, 367. Maddesinin son fıkrasını Anayasa'ya aykırı olduğu sonucuna vararak oy çokluğu ile iptaline karar vermiştir²⁹⁷. Anayasa mahkemesi kararında; iki ayrı yargılama neticesinde hükmolunan toplam cezanın kişi üzerinde aşırı külfet oluşturabileceğini, iki sürecin birbiri ile bağlantılı olması durumunda dengeleyici mekanizmaların uygulanabileceğini, söz konusu hükmün iki sürecin birbiriyle etkileşime

²⁹³ Bkz. A ve B v. Norveç Davası (Başvuru No:24130/11 Tarih:15.11.2016)

²⁹⁴ Dilemre Öden; s.2452.

²⁹⁵ Yurtlu/Bozdoğanoglu; s.83.

²⁹⁶ Geçer; s.313-315.

²⁹⁷ AYM; E.2019/4, K. 2021/78, T. 04.11.2021. Resmi Gazete-Tarih Sayı: 09.03.2022-31773
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/03/20220309-7.pdf> Erişim Tarihi: 10.06.2023.

girmesini engellediğini, bu nedenle hakkaniyetsiz sonuçlar doğabileceğini, bunun yanında iki süreç arasında bağlantının olmamasının AY. 36. Maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının güvencelerinin ihlal edilebileceği ifade edilmiştir. Kararda ayrıca iki farklı organın her hal ve şartta birbirini bağlamasının ileri sürülemeyeceği gibi hiçbir koşulda birbirini bağlamamasının da mümkün olmayacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte süreçlerin bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı yürütülmesi halinde birden fazla cezanın uygulanmasının kanun koyucunun takdirinde olduğunu ve non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmayacağı ifade edilerek ceza mahkemesi ile vergi cezalarını uygulayan makamların kararlarının birbirini bağlamayacağına ilişkin hüküm iptal edilmiş, vergi suçlarından ve vergi kabahatlerinden ayrı ayrı yaptırım uygulanabileceğine ilişkin hükümlere yapılan itirazlar reddedilmiştir.

Adli ve idari süreçlerin tamamen birbirinden bağımsız yürütülmesinin AYM kararında da ifade edildiği gibi öngörülemez sonuçlara sebebiyet vereceği aşikardır. Non bis in idem ilkesi her ne kadar anayasamızda yer almasa da Anayasa Mahkemesi Ünal Gökpinar davasında bu ilkeyi adil yargılama hakkının bir unsuru olarak kabul etmiştir. AYM, 2019/4 E., 2021/78 K. sayılı kararı ile AİHM'nin Glantz v. Finlandiya kararında benimsediği görüş ile paralel bir görüşte olduğunu göstermiştir.

Non bis in idem ilkesi kişinin eyleminden dolayı tekrar yani birden fazla kez yargılanamamayı ve cezalandırılmamayı ifade eder. Ancak kişinin eylemi hem vergi kabahatini hem vergi suçunu oluşturuyorsa vergi kabahatine ilişkin idari bir süreç, vergi suçuna ilişkin adli bir süreç işleyecektir. Bu iki sürecin işlerliği birinin diğerinin tekrarı mahiyetinde de olmayacaktır. Ayrıca iki sürecin tamamen bağımsız olmaması, aralarında bağlantı bulunması ve birbirini tamamlayıcı nitelik taşıması halinde verilecek cezaların ölçülü olacağı kabul edilebilecektir. Tüm bu hususlar dikkate alındığında birbiri ile bağlantılı olarak yürütülen ve birbirinin tekrarı mahiyetinde olmayan iki süreç sonunda iki ayrı yaptırımın uygulanmasının non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmadığı Anayasa Mahkemesinin 04.11.2021 tarihli kararının yerinde olduğu görüşündeyiz.

3.1. Kanun Yolları

Vergi kaçakçılığı suçları için VUK'un 367. maddesinde özel bir yargılama usulü benimsenmiş olsa da bu suçların yargılanması asliye ceza mahkemelerince yapılmakta; bu mahkemeler tarafından verilen kararlara ilişkin başvurulacak kanun yolları diğer suçlardan farklılık arz etmemektedir.

Kanun yolu; bir yargı makamının vermiş olduğu kararda hukuka aykırılık bulunduğu iddiası ile bu kararın incelenmesi için başka bir yargı makamının önüne getirilmesi olarak tanımlanabilir. Yargı makamları tarafından verilen kararların incelenip hataların düzeltilmesi yine yargı makamları tarafından yerine getirilmektedir. Kişinin, hakkında verilen hükmü yeniden gözden geçirilmesini isteme ve başka bir yargı merciince değerlendirilmesini isteme hakkı diğer bir tabirle kanun yoluna başvurma hakkı adli yargılama ilkesinin bir gerekliliğidir²⁹⁸.

Kanun yollarının amacı hatalı kararlardaki hatanın başka bir yargı makamınca incelenerek hatanın giderilmesi, bu kararların denetimsiz bırakılmamasını sağlamaktır. Bir mahkemenin vermiş olduğu kararı üst mahkeme sıfatı ile başka bir mahkemenin denetlemesi hukuk devleti ilkesinin gereğidir²⁹⁹.

Kanun yoluna başvurulabilmesi için, verilen kararın kanun yoluna başvuran kişinin korunan hukuksal yararlarına veya haklarına doğrudan müdahale etmesi ve bu kişilerin hukuki çıkarlarını etkilemesi gerekmektedir³⁰⁰. Kanunda Cumhuriyet savcısı, şüpheli, sanık, katılan sıfatını almış bulunanlar ile katılma talebi karara bağlanmamış, reddedilmiş ya da katılan sıfatını alabilecek şekilde suçtan zarar görmüş olan kişilerin kanun yoluna başvurabilecekleri düzenlenmiştir (CMK m.260).

Kanun yoluna başvuru hakkı bulunan kişi kanun yoluna başvuracağı mercide ya da kanun yolu türünde yanlış olabilir. Böyle bir durumun varlığı halinde başvurunun yapıldığı merci başvuruyu görevli ve yetkili bulunan merciye gönderecektir (CMK m.264). Kişinin yanlış olması nedeniyle herhangi bir hak kaybı yaşanması söz konusu değildir. Önemli olan yapılan başvurunun süresinde olmasıdır. Yanlış başvurunun yapıldığı tarih başvuru tarihi olarak kabul edilir.

Kanun yolları ikili bir ayrıma tabi tutulabilir. Kesinleşmemiş kararlara karşı gidilebilen kanun yoluna olağan kanun yolu, kesinleşmiş kararlara karşı gidilebilen kanun yoluna ise olağanüstü kanun yolu adı verilmektedir. İtiraz, istinaf ve temyiz olağan kanun yolları; Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın ve BAM Cumhuriyet başsavcısının İtirazı, Kanun yararına bozma ve Yargılamanın yenilenmesi olağanüstü kanun yollarıdır.

²⁹⁸ Apaydın, Cengiz; Ceza Muhakemesine Egemen İlkeler Işığında Olağan ve Olağanüstü Kanun Yolları, 1. Baskı, Seçkin, Ankara, 2020, s.95.

²⁹⁹ Yüce; s.329.

³⁰⁰ Apaydın; s.102.

3.1.1. Olağan kanun yolları

3.1.1.1. İtiraz

İtiraz, ceza hukukunda henüz kesinleşmemiş bulunan hâkim veya kanunun açıkça gösterdiği durumlarda mahkeme kararlarının hukuka aykırılığı gerekçesiyle kararı veren merciye yapılan başvurdur. İtiraz hâkim kararları ve mahkemenin hükme esas teşkil etmeyen ara kararlarının maddi ve hukuksal açıdan denetimine imkân tanıyan bir olağan kanun yoludur³⁰¹.

Kural, hâkim kararlarına karşı itiraz yoluna gidilmesidir. Ceza mahkemelerince verilen kararlara karşı gidilebilecek esas kanun yolu ise istinaftır. Bu sebeple yalnız kanunda belirtilen hallerde mahkeme kararlarına karşı itiraz yoluna gidilmektedir.

Kanunda itiraz süresi ilgililerin kararı öğrendiği tarihten itibaren yedi gün olarak düzenlenmiştir. İtiraz, kararı veren merciye bir dilekçeyle veya tutanağa geçirilme kaydıyla zabıt kâtibine beyanda bulunularak yapılır. Kararına itiraz edilen hâkim veya mahkeme itiraz üzerine bir değerlendirme yapar, itirazı yerinde görür ise verilen kararı düzeltir, yerinde görmez ise itirazı inceleyecek merciye kararı üç gün içerisinde gönderir. İtirazı inceleyecek olan merciiler kanunda gösterilmiştir.

Hâkim veya mahkeme kararlarına karşı yapılan itiraz, verilen kararın yerine getirilmesini engellemez. Bununla birlikte kararına itiraz edilen veya itirazı inceleyen merci kararın yerine getirilmesinin durdurulmasına karar verebilecektir (CMK m.269).

İtiraz kanunun aksine hüküm öngörmediği hallerde duruşmasız olarak değerlendirilir. İtirazı inceleyecek mercii itirazı yerinde görmez ise ret kararı verecek, itirazı yerinde görür ise önceki kararı kaldırarak itiraz konusu hakkında yeni bir karar verecektir. Mercii bu şekilde verdiği kararlar kesin niteliktedir (CMK m.271).

İtiraz yoluna başvurulabilen kararlara örnek olarak sulh ceza hâkimliğince verilen tutuklama ve adli kontrol kararları, ceza mahkemelerince verilen yetkisizlik, görevsizlik ve muhakemenin durması kararı gösterilebilir. Örneğin mütalaa alınmadan kamu davasının açıldığı hallerde mahkeme tarafından verilecek olan durma kararına karşı itiraz yoluna başvurulabilecektir.

³⁰¹ Erdem, Mustafa Ruhan/ Şentürk, Candide; Ceza Muhakemesinde Kanun Yolları, 1. Baskı, Seçkin, Ankara, 2018, s.70.

3.1.1.2. İstinaf

İstinaf; ilk derece mahkemelerince verilen nihai kararların maddi ve hukuki açıdan üst mahkeme olarak bölge adliye mahkemelerince tekrar incelenmesini sağlayan ikinci derece ve olağan bir kanun yoludur. İlk derece mahkemelerince verilen kararların ilk ve asıl denetim yolu istinaftır.

Hukuk sistemimizde somut bir uyuşmazlık öncelikle ilk derece mahkemesinin önüne gelmektedir. İlk derece mahkemeleri uyuşmazlık konusu hakkında yargılama yaparak hüküm verir. Hüküm adı verilen bu son kararlarla suçun sanık tarafından işlenip işlenmediği konusunu oluşturan maddi mesele ile suçu işlediğinin kabul edilmesi halinde suçun niteliği, uygulanacak cezanın belirlenmesi konularını oluşturan hukuki mesele hükmüne bağlanır³⁰². İstinaf kanun yolu ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu bu kararları hem maddi açıdan hem de hukuki açıdan denetimini sağlar.

CMK'nın 272. maddesinde hangi hükümlere karşı istinaf yoluna gidilebileceği hangilerine karşı gidilemeyeceği düzenlenmiştir. İstinaf istemi, hükmü veren mahkemeye hükmün açıklanmasından itibaren yedi gün içerisinde bir dilekçeyle veya tutanağa geçirilme kaydıyla zabıt kâtibine beyanda bulunularak yapılır. Yedi günlük süre hüküm istinaf yoluna başvuracak kişinin yokluğunda verilmiş ise tebliğden itibaren başlayacaktır. İstinaf başvurusunun süresi içinde yapılması mahkemece verilen hükmün kesinleşmesini engeller. İstinaf başvurusunda bulunanın istinaf nedenlerini dilekçesinde belirtmemiş olması istinaf incelemesi yapılmasına engel değildir. Cumhuriyet savcısı istinaf yoluna gidecek ise istinafa başvuru nedenlerini gerekçesi ile göstermek zorundadır.

İstinaf başvurusunun yapılması üzerine hükmü veren mahkeme;

-İstinaf isteminin süresinde olmaması

-İstinaf yoluna gidilemeyecek bir hükmüne karşı istinaf isteminde bulunulması

-İstinaf isteminde bulunamayacak bir kişinin istinaf isteminde bulunması

hallerinde bir kararla istinaf talebini reddeder. Bu ret kararına karşı ilgililer yedi gün içinde bölge adliye mahkemesi tarafından bu konuya yönelik bir karar verilmesini talep edebilirler. Bu durumda dosya bölge adliye mahkemesine gönderilir ancak bu durum hükmün infazına engel oluşturmaz.

İstinaf dilekçesinin reddedilmemesi halinde bu dilekçe karşı tarafa tebliğ edilecek, karşı taraf da istinaf dilekçesine karşı yedi gün içerisinde cevabını verebilecektir. Karşı

³⁰² Yüce; s.335.

tarafın da istinaf dilekçesine karşı cevap vermesi durumunda bu dilekçe dosyasına eklenerek bölge adliye mahkemesine gönderilecektir.

Dosya bölge adliye mahkemesinde öncelikle Cumhuriyet başsavcılığına gelir. Bölge adliye mahkemesi Cumhuriyet başsavcılığınca dosya incelenir ancak Cumhuriyet başsavcılığının incelemesi sınırlı bir incelemedir. CMK'nın 278. maddesinde yapılan değişiklikle bölge adliye mahkemesi Cumhuriyet başsavcılığının inceleme yetkisi sınırlı hale getirilerek tebliğname düzenleme yetkisi kaldırılmış, tebligat eksikliklerini giderme yetkisi BAM ceza dairesine verilmiştir. Yapılan değişiklikle BAM Cumhuriyet başsavcılığının istinaf duruşmalarına katılmak, dairelerin kararları arasındaki uyumsuzluklarda Başkanlar Kurulu'na başvurmak ve CMK'nın 308/A maddesindeki itiraz yetkisini kullanmak dışında bir yetkisi kalmamıştır³⁰³.

Ceza dairesi dosyada ilk olarak ön inceleme yaparak istinaf başvurusunun usulden kabul edilip edilmeyeceğini değerlendirir. Ön incelemede bölge adliye mahkemesinin yetkili olup olmadığı ve istinaf başvuru şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği değerlendirilir. Başvuru şartları gerçekleşmemiş ise istinaf başvurusunun reddine karar verilir, bölge adliye mahkemesi yetkili değil ise dosyanın yetkili bölge adliye mahkemesine gönderilmesine karar verilir. İstinaf başvurusu usule yönelik şartları taşıyor ise dosya esastan incelenir.

Bölge adliye mahkemesi ceza dairesi yaptığı esastan inceleme neticesinde ilk derece mahkemesinin kararında herhangi bir hukuka aykırılık bulunmadığı, yapılan yargılamanın usule uygun olduğu kanısına varırsa istinaf başvurusunun esastan reddine karar verir. CMK'nın 289. maddesinin birinci fıkrasındaki g ve h bentleri hariç diğer bentlerinde düzenlenen hukuka kesin aykırılık hallerinin varlığı halinde ve CMK m.280/1-f bendinde belirtilen hallerde hükmün bozulmasına karar vererek dosyanın yeniden incelenmek üzere ilk derece mahkemesine gönderilmesine karar verir. Bölge adliye mahkemesinin vermiş olduğu bozma kararlarına karşı ilk derece mahkemesinin direnme hakkı yoktur. Bunların yanında BAM ceza dairelerinin ilk derece mahkemesince verilen hükmü düzelterek istinaf başvurusunun esastan reddine karar verme yetkisi de bulunmaktadır.

Hukuka kesin aykırılık halleri dışındaki hükmü etkileyen hukuka aykırılıkların mevcudiyeti halinde duruşma açılarak davanın yeniden görülmesine karar verilmesi gerekmektedir³⁰⁴. Duruşma açılmadan ilk derece mahkemesinin hükmünü bozmak ve ilk

³⁰³ Erdem/Şentürk; s.137.

³⁰⁴ Yargıtay 16. C.D.; E.2019/2644, K. 2019/8435, T. 26.12.2019. (Uyap.gov.tr)

derece mahkemesine göndermek hukuka aykırılık oluşturmaktadır³⁰⁵. Duruşma açılmasına karar verilen durumlarda bölge adliye mahkemesince yeniden yargılama yapılacak yapılan yargılama neticesinde istinaf başvurusunun esastan reddine karar verilebileceği gibi ilk derece mahkemesinin kararı kaldırılarak yeni bir karar da verilebilecektir³⁰⁶.

Bölge adliye mahkemesinde yapılan duruşmalar da ilk derece mahkemesinde yapılan duruşmalar gibi CMK'nın duruşmaya ilişkin hükümlerine tabi olup CMK'da yer alan hükümler çerçevesinde yürütülecektir. İstinaf mahkemelerinde de ilk derece mahkemeleri gibi maddi gerçeğe ulaşmak amaçlandığından bölge adliye mahkemesinde yapılan duruşmalarda da tanık ve bilirkişiler dinlenebilecek, gerekli görülmesi halinde keşif yapılmasına karar verilebilecektir.

Bölge adliye mahkemesi ceza dairesince verilecek olan kararın sanığın lehine olması halinde ve ilk derece mahkemesinin hükmünü istinaf etmeyen diğer sanıklar hakkında uygulanma olanağı var ise bu karar diğer sanıklara da sirayet edecektir (CMK m.280/3). İstinaf yoluna yalnız sanık lehine başvurulmuş ise yeniden verilecek olan hükmün önceki hükümle verilen cezadan daha ağır olması mümkün değildir (CMK m.283). Cumhuriyet savcısı sanığın aleyhine istinaf yoluna başvurmuş ise önceki hüküm sanığın lehine bozulabilecektir.

3.1.1.3. Temyiz

Temyiz, bölge adliye mahkemelerinin kesin nitelikte olmayan kararlarının Yargıtay tarafından denetimini sağlayan olağan bir kanun yoludur. Bölge adliye mahkemelerinin bozma dışında verdiği kararlarda temyiz yolu açıktır. Bununla birlikte hangi kararların temyiz edilemediği kanunda açıkça belirtilmiştir (CMK m.286). Temyiz yoluna yalnızca hükmün hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle gidilebilir.

Temyiz istemi, hükmü veren mahkemeye hükmün açıklanmasından itibaren on beş gün içerisinde bir dilekçeyle veya tutanağa geçirilme kaydıyla zabıt kâtibine beyanda bulunularak yapılır. On beş günlük süre, hüküm temyiz yoluna başvuracak kişinin yokluğunda verilmiş ise tebliğden itibaren başlayacaktır. Temyiz başvurusunun süresi içinde yapılması mahkemece verilen hükmün kesinleşmesini engeller.

Yargıtay bir hukuki inceleme mercidir. İlk derece ve bölge adliye mahkemelerinin yaptığı gibi tanık, bilirkişi vb. dinleyerek kanıt değerlendirmesi yapmaz. Maddi gerçeği

³⁰⁵ Yargıtay 16. C.D.; E. 2019/5043, K. 2019/8337, T. 25.12.2019. (Uyap.gov.tr)

³⁰⁶ Apaydın; s.147.

araştırma amacı yoktur. Hükümlerin yalnız hukuka uygun olup olmadığını denetlemektedir. Bu sebeple temyiz ancak hukuka aykırılık nedenlerine dayanmaktadır³⁰⁷. Temyiz yoluna giden temyiz gerekçelerini göstermek durumundadır. Temyiz gerekçesi yalnız hükmün hukuki yönüne ilişkin olabilir. Temyiz yoluna giden hükmün hangi hukuk kuralına aykırılık teşkil ettiğini de temyiz dilekçesinde göstermesi gerekmektedir. Temyiz eden gerekçesini dilekçesinde belirtmemiş ise, yüze karşı açıklanan hükümlerde temyiz süresinin bitiminden yoklukta verilen hükümlerde ise gerekçeli kararın tebliğinden itibaren yedi günlük sürede temyiz nedenlerini bildirmesi için ek dilekçe verme imkânı bulunmaktadır. Cumhuriyet savcısının hükmü temyiz ettiği durumda temyiz gerekçesinin yanında temyiz talebinin sanığın lehine ya da aleyhine olduğunu belirtmesi gerekmektedir.

Temyiz başvurusunun yapılması üzerine hükmü temyiz edilen istinaf veya ilk derece mahkemesi;

- Temyiz isteminin süresinde olmaması
- Temyiz yoluna gidilemeyecek bir hükme karşı temyiz isteminde bulunulması
- Temyiz isteminde bulunamayacak bir kişinin temyiz isteminde bulunması

hallerinde bir kararla temyiz talebini reddeder. Bu ret kararına karşı ilgililer yedi gün içinde Yargıtay tarafından bu konuya yönelik bir karar verilmesini talep edebilirler. Bu durumda dosya Yargıtay ancak bu durum hükmün infazına engel oluşturmaz.

Temyiz dilekçesinin reddedilmemesi halinde bu dilekçe karşı tarafa tebliğ edilecek, karşı taraf da temyiz dilekçesine karşı yedi gün içerisinde cevabını verebilecektir. Karşı tarafın da temyiz dilekçesine karşı cevap vermesi durumunda bu dilekçe dosyasına eklenerek Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilecektir.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'na gelen dosya incelenir akabinde yazılı tebliğname hazırlanır, bu tebliğname ile dosya Yargıtay ilgili ceza dairesine gönderilir. Görevli ceza dairesi tebliğnameyi ilgililere tebliğ eder. Tarafına tebliğname tebliğ olunanlar tebliğnameye karşı yedi gün içerisinde yazılı cevap verebilir.

Yargıtay temyiz talebini öncelikle usul şartları yönünden değerlendirir. Başvuru usule ilişkin şartları taşıyor ise temyiz talebi reddedilir. Ret sebeplerini gerektiren bir durumun varlığı söz konusu değil ise dosya esastan incelenir. Yargıtay'ın yapacağı inceleme yalnız temyiz isteminde belirtilen hususlar ve temyiz isteminde belirtilen usule ilişkin eksikliklere ilişkindir. İncelemenin dosya üzerinden yapılması esas olandır. Ancak hüküm on yıl veya daha fazla hapis cezasına yönelik ise duruşmalı inceleme yapılmasına

³⁰⁷ Yüce; s.350.

da karar verilebilir. Duruşma kararı sanığın veya katılanın talebi üzerine ya da re'sen alınabilir.

Yargıtay yapmış olduğu inceleme neticesinde bölge adliye mahkemesinin kararında herhangi bir hukuka aykırılık bulunmadığı kanaatine varır ise temyiz isteminin esastan reddine karar verecektir. Yargıtay bölge adliye mahkemesinin hükmünde temyizde gösterilen hukuka aykırılıkların bulunduğu sonucuna varır ve bu hukuka aykırılıkların hükmü etkilediğine kani gelirse bozma kararı verecektir. Bu bozma kararında temyiz edenin dilekçesinde yer almayan hukuka aykırılıklar var ise bunlar da gösterilir.

Hükmü bozulan bölge adliye mahkemesinin dosyası yeniden incelenmek üzere bölge adliye mahkemesine, ilk derece mahkemesinin dosyası ise ilk derece mahkemesine gönderilecektir. Bozma kararlarına karşı bölge adliye mahkemesi ve ilk derece mahkemesinin direnme imkânı vardır. Mahkeme Yargıtay ceza dairesinin kararına karşı direnirse direnme kararı kararına direnilen daireye gönderilir. Ceza dairesi direnme kararını haklı bulursa kendi kararını düzeltecek, haklı bulmaz ise dosyayı Yargıtay Ceza Genel Kurulu'na gönderir. Ancak direnme üzerine Yargıtay Ceza Genel Kurulu tarafından verilen karara uymak zorunludur.

Yargıtay ilgili ceza dairesince hüküm sanığın lehine bozulması halinde ve hükmü temyiz etmeyen diğer sanıklar hakkında uygulanma olanağı var ise bu bozma kararı diğer sanıklara da sirayet edecektir. Temyiz istemi sanık, sanık müdafii veya sanık yakınları tarafından ya da Cumhuriyet savcısı tarafından sanık lehine yapılmış ise yeniden verilecek ceza önceki cezadan daha ağır olamayacaktır.

3.1.2. Olağanüstü kanun yolları

Hukuk düzenimizde uyuşmazlık konusu hakkında yapılan yargılamalar neticesinde yargı makamlarınca hüküm tesis edilmekte, ilgililerin bu hükümleri üst mahkemece yeniden incelenmesini talep etme hakkı bulunmaktadır. İlgililer bu haklarını kesinleşmemiş bulunan hükümlere karşı olağan kanun yollarına başvurarak kullanmaktadır. Bununla birlikte bazı hükümler istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeksizin kesinleşmiş olabilir veya bu incelemelerden geçtiği halde hukuka aykırılıklar barındırabilir. Bu gibi durumların varlığı halinde yargı kararların denetimsiz kalmaması için olağan kanun yolu dışında bir de kesinleşmiş kararlar için başvurulabilen olağanüstü kanun yolu düzenlenmiştir. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın itirazı, kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi ceza muhakemesinde mevcut olan olağanüstü kanun yollarıdır.

3.1.2.1. Cumhuriyet Başsavcısı'nın itiraz yetkisi

3.1.2.1.1. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının itiraz yetkisi

Yargıtay ceza dairelerinin temyiz denetimi neticesinde vermiş olduğu kararlar kesin niteliktedir. Kanun koyucu, hukuka aykırılık oluşturan ceza dairelerinin bu kesin nitelikteki kararlarına karşı Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'na bir itiraz yetkisi tanımış bu vesileyle hukuka aykırı kararın ilgili ceza dairesince düzeltilmesini aksi halde ise kararın Yargıtay Ceza Genel Kurulu tarafından değerlendirilmesini olanaklı kılmıştır³⁰⁸. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı itiraz yoluna kendiliğinden ya da istem üzerine başvurabilir. Örneğin hükümlü veya müdafinin itiraz talebini yerinde görmesi durumunda da Yargıtay ceza dairesinin kararına karşı itiraz yoluna başvurabilir.

İtiraz yoluna başvuru süresi kanunda otuz gün olarak düzenlenmiştir. İtiraz sanığın lehine veya aleyhine olabilir. Ancak sanığın lehine olacak şekilde itiraz yoluna başvurulması halinde süre şartı aranmamaktadır. İtiraz, Yargıtay ceza dairelerinin hukuki hata barındıran ya da hukuka aykırı kararlarına karşı yapılır. CMK m.308'in gerekçesinde itirazın maddi ya da usul hukukuna aykırılıklar nedeniyle yapılabileceği ve yapılan itirazın nedenleri ve gerekçeleriyle açıklanmasının gerektiği belirtilmiştir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu da bir kararında itirazın nedenleri ve gerekçeleriyle açıkça bildirilmesi gerektiğini belirtmiştir³⁰⁹.

Kanunda itiraz merci olarak Yargıtay Ceza Genel Kurulu gösterilmiştir. Ancak itirazı öncelikle kararına itiraz edilen Yargıtay ceza dairesi inceler. Bu inceleme dosya üzerinden en kısa sürede yapılacaktır. Daire yapılan itirazı yerinde görmesi halinde kararını düzeltecek, yerinde görmemesi halinde ise dosyayı Yargıtay Ceza Genel Kurulu'na gönderecektir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu itiraz nedenlerini yerinde görmez ise itirazı reddedecek, itiraz nedenlerini yerinde görmesi halinde ise önceki ilamın kaldırılmasına karar vererek bu karar yerine verilmesi gereken kararı gösterecektir.

³⁰⁸ Günay, Erhan; Olağanüstü Kanun Yolları, 4. Baskı, Seçkin, Ankara, 2023, s.316.

³⁰⁹ Yargıtay C.G.K.; 15/453-150, T. 10.04.2018. "...itirazın nedenleri gerekçeleri ile açıkça bildirilmelidir..." (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 30.05.2023

3.1.2.1.2. Bölge adliye mahkemesi Cumhuriyet başsavcılığının itiraz yetkisi

Bölge Adliye Mahkemeleri ceza dairelerinin kesin nitelikli kararlarına karşı da bölge adliye mahkemesi Cumhuriyet başsavcılığı, re'sen ya da istem üzerine kararın kendisine verildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde kararı veren daireye itiraz edebilir. Daire, en kısa süre içinde itirazı inceleyecek itirazı yerinde görürse kararını düzeltecek; yerinde görmez ise dosyayı itirazı incelemek üzere ceza daireleri başkanlar kuruluna gönderecektir. Kurul tarafından verilen kararlar kesin niteliktedir (CMK 308/A).

3.1.2.2. Kanun yararına bozma

Kanun yararına bozma, ilk derece mahkemesinin istinaf incelemesinden geçmeksizin kesinleşen kararları ile bölge adliye mahkemesinin temyiz incelemesinden geçmeksizin kesinleşen kararlarındaki hukuka aykırılıkların giderilmesine imkân tanıyan bir olağanüstü kanun yoludur. Kanunda kanun yararına bozma yoluna gitme yetkisi kural olarak Adalet Bakanlığı'na, istisnai olarak Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'na tanınmıştır (CMK m.310).

Kanun yararına bozma ile; ceza kanunu ve cezai müeyyide öngören kanun hükümlerinin muhataplarına eşit olarak uygulanabilmesi, sanığın aleyhine sonuç doğurmadan hükümdeki hukuka aykırılıkların giderilmesinin sağlanması, denetime tabi tutulmamış hukuka aykırılık oluşturan kararların denetlenerek geçerliliklerinin ortadan kaldırılması hedeflenmektedir³¹⁰. Kanun yararına bozma kanun yararına bozma yoluna gidilen hükmün infazını kendiliğinden durdurmamaktadır.

Kanun yararına bozmaya konu karardaki hukuka aykırılık ciddi ve önemli boyutta olması gerekmektedir³¹¹. Kanun yararına bozmada sanığın aleyhine bir durumun yaratılması söz konusu değildir. Kanun yararına bozma, kanun yararına olması nedeniyle yapılan inceleme neticesinde sanığın lehine bir durumun oluşması halinde bu durumdan sanık yararlanacak aleyhine olan bir durumun oluşması halinde ise bu durum sanığa sirayet ettirilmeyecektir³¹².

³¹⁰ Eşitli, Ezgi Aygün; "Ceza Muhakemesi Kanununda Kanun Yararına Bozma", TBB Dergisi, S. 122, 2016, s.196.

³¹¹ Yargıtay C.G.K.; 2/267-271, T. 11.12.2007. "...hukuka aykırılık ciddi ve önemli boyutta olmalıdır..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 30.05.2023

³¹² Günay, Erhan; Ceza Muhakemesi Hukukunda Olağanüstü Kanun Yolları,3. Baskı, Seçkin, Ankara, 2019, s.168.

Yerel mahkeme Cumhuriyet savcısı kanun yoluna gitmeden kesinleşmiş hükümde hukuka aykırılık görmesi halinde dosyayı mahkemesinden getirtip maddi ve usul kuralları çerçevesinde karardaki hukuka aykırılık hallerini inceler, kanun yararına bozma yoluna gidilmesi gerektiği kanaatine varırsa bu yola gidilmesinin gerekliliğine dair nedenlerini de göstererek dosyayı Adalet Bakanlığı'na gönderir. Cumhuriyet savcısı kanun yararına bozma yoluna ilgili tarafların talebi üzerine de gidebilir. Adalet Bakanlığı kanun yararına bozma yoluna gidilmesi için dosyada geçerli sebep bulunmadığı kanaatindeyse dosya savcılığa geri gönderilir. Adalet Bakanlığı savcılığın istemini uygun bulur ise kanun yararına bozma yoluna gidilmesi için geçerli nedenlerini açıkça belirterek dosyayı tebliğname düzenlenmek üzere Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'na gönderir. Dosya Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'na gönderildiğinde Adalet Bakanlığı'nın talebinin reddedilmesi söz konusu değildir. Bakanlıkça belirtilen kanun yararına bozma gerekçeleri aynı şekilde gösterilerek Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından tebliğname hazırlanır ve dosya bu tebliğname ile birlikte Yargıtay ilgili ceza dairesine gönderilir. Yargıtay'ın ilgili ceza dairesi yalnızca taleple sınırlı olarak yapacağı incelemeyi dosya üzerinden yapar, duruşma açılmaz. Ceza dairesi, tebliğnamedeki sebepleri uygun görmez ise istemi reddeder, uygun görür ise hükmü yalnızca bu sebeplere istinaden bozar³¹³. CMK m. 309/4'te bozma nedenleri açıklanmıştır. Bozma kararına karşı ise direnmek mümkün değildir.

3.1.2.3. Yargılamanın yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, kesin hükümlere karşı yalnızca kanunda sınırlı olarak belirtilen nedenlere bağlı olarak yargılamanın yeniden yapılmasına imkân tanıyan bir olağanüstü kanun yoludur. Hükümlünün lehine veya aleyhine olacak şekilde bu kanun yoluna başvurulabilir. Kanunda tahdidi olarak sayılan nedenler dışında bu kanun yoluna başvurulması mümkün değildir³¹⁴. Sonradan ortaya çıkan olay ya da deliller neticesinde kesinleşmiş bulunan hükme karşı hükmü veren mahkemeden yargılamanın yenilenmesi dilekçesi verilerek yargılamanın yeniden yapılması talep edilecektir. Kesinleşmemiş olan hükümler için yargılamanın yenilenmesi yoluna başvuru olanağı bulunmamaktadır³¹⁵.

³¹³ Günay; 2023, s.194-198.

³¹⁴ Türkbay, Özge; Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları, 1. Baskı, Seçkin, Ankara, 2012, s.107.

³¹⁵ Yargıtay 17. C.D.; E. 2019/9486, K. 2019/16859, T. 25.12.2019. (Uyap.gov.tr)

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'nın itirazında hükmün temyiz yolundan geçerek kesinleşmesi, kanun yararına bozmada ise hükmün kanun yoluna gidilmeden kesinleşmesi gerekmekte iken yargılamanın yenilenmesinde hükmün ne şekilde kesinleştiğinin bir ehemmiyeti bulunmamaktadır. Hüküm istinaf ve temyiz yoluna gidilerek de kesinleşmiş olabilir.

Yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilmesi hükmün infazını etkilememekte olup, mahkemece hükmün infazının ertelenmesine ya da durdurulmasına karar verilebilmektedir. Kanun yoluna başvuru hakkı bulunan kişiler yargılamanın yenilenmesini hükmü veren mahkemeden talep edecektir. Mahkeme talep olmadan bu hususta bir karar veremez³¹⁶. Kanunda kimlerin yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurabilecekleri düzenlenmiştir (CMK m.313). Hükümdeki hukuka aykırılığın giderilmesi yargılamanın yenilenmesi dışındaki bir yol ile sağlanabiliyor ise yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulamaz. Bununla birlikte yalnız cezanın değiştirilmesi amacıyla da yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulamayacaktır.

Yargılamanın yenilenmesi talebi hükmü veren mahkemeye yazılı olarak yenileme nedenleri de gösterilerek yapılmalıdır. Yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulabilmesi için kanunda bir süre şartı öngörülmemiştir. Mahkeme yargılamanın yenilenmesi talebinin kabule değer olup olmadığını değerlendirecek, yargılamanın yenilenmesi talebi kanunda gösterilen doğrultuda yapılmamış veya talepte hiçbir neden gösterilmemiş ya da bunu doğrulayacak deliller açıklanmamış ise, talep mahkeme tarafından reddedilecektir (CMK m.319). Bu durumda ancak yeni bir yargılamanın yenilenmesi nedeni ile yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulabilecektir.

Mahkeme yargılamanın yenilenmesi talebini kabule değer görür ise bu talebi yedi günlük süre içinde bir diyeceklerinin olup olmadığını bildirmeleri için Cumhuriyet savcısı ile ilgililere tebliğ eder. Yargılamanın yenilenmesi talebi kabul edildiğinde soruşturmaya ilişkin hükümler çerçevesinde deliller toplanır ve sonrasında Cumhuriyet savcısı ve hakkında hüküm tesis edilen kişiye beyanlarını sunmak üzere yedi günlük süre verilir. İleri sürülen iddiaların doğruluğu kanıtlanamaz veya hükme bir etkisinin olmadığı kanaatine ulaşırsa talep esassız olması sebebiyle duruşma açılmadan reddedilir.

Mahkeme topladığı deliller ışığında yargılamanın yenilenmesi talebini esaslı bulursa yargılamanın yenilenmesine ve duruşma açılmasına karar verir. Hükümlünün ölmüş olması durumu ve beraat için yeterli delilin elde edildiği durumlarda duruşma

³¹⁶ Apaydın; s.262.

açılmasına karar verilmeyecektir (CMK m.322). Yapılan duruşma neticesinde mahkeme önceki hükmün doğru olduğu kanaatine varır ise önceki hükmün onaylanmasına karar verecek, önceki hükmün hatalı olduğu kanaatine varır ise önceki hükmün iptaline karar vererek yeniden hüküm kuracaktır. Bu hükme karşı da yasa yolu açıktır. Hükümlü lehine yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilmiş ise mahkemenin yeniden kuracağı hükümdeki ceza önceki hükümdeki cezadan ağır olamayacaktır.

4.1. Suça İlişkin İnfaz Rejimi

Ceza muhakemesi soruşturma aşaması ile başlar, kovuşturma aşaması ile devam eder, hükmün kesinleşmesi ile son bulur. İnfaz; mahkemece verilen kesinleşmiş ceza ve güvenlik tedbirlerinin yerine getirilmesi olarak ifade edilebilir. Bir hükmün infaz edilebilmesi için kesinleşmiş olması en önemli şarttır. İnfaz aşaması yapılan yargılama neticesinde verilen hükmün kesinleşmesi ile başlar hükümde belirtilen yaptırımın uygulanması ve tamamlanması ile son bulur.

Mahkeme kararlarının infazı 13.12.2004 tarih 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun³¹⁷ (CGTİK) çerçevesinde yerine getirilmektedir. Kanun, verilen cezalar için farklı infaz biçimleri öngörmüştür. Vergi kaçakçılığı suçları için VUK'ta hapis cezası öngörülmesi nedeniyle çalışmamızın bu kısmında yalnız hapis cezalarının infazına yönelik kısa bilgilere yer verilecektir.

Hapis cezasının ne şekilde çektirileceği hükümlünün durumuna göre farklılık arz etmektedir. İlk kez suç işlemiş bulunan hükümlü ile hakkında tekerrür hükümleri uygulanan hükümlünün ya da ikinci kez tekerrür hükümleri uygulanan hükümlünün almış olduğu ceza aynı şekilde infaz edilmemektedir.

5275 Sayılı yasanın 107. Maddesinde düzenlenen koşullu salıverilme, hükümlünün almış olduğu cezanın tamamını ceza infaz kurumunda çekmeden serbest bırakılmasına imkân tanımaktadır. Hükümlünün koşullu salıverilmeden yararlanabilmesi için ceza infaz kurumundaki süresini iyi halli geçirmesi gerekmektedir. Kanun süreli hapis cezasının yarısını iyi halli olarak ceza infaz kurumunda çekenlerin koşullu salıverilmeden yararlanmalarına cevaz vermektedir. Kanunda özel olarak belirtilen suçları işleyen hükümlülerin ise cezalarının üçte ikisini çekmeleri halinde koşullu salıverilmeden yararlanmaları mümkün olacaktır (CGTİK m.107/2). Hakkında tekerrür hükümleri uygulanan hükümlü ceza infaz kurumunda cezasının üçte ikisini iyi halli olarak çekmesi

³¹⁷ Resmi Gazete Tarih- Sayı: 29.12.2004-25685

halinde koşullu salıverilmeden yararlanabilecektir. Hakkında ikinci kez tekerrür hükümleri uygulanan hükümlü ise koşullu salıverilmeden yararlanamayacaktır.

Koşullu salıverilmeden ayrı olarak 5275 Sayılı yasanın 105/A. maddesinde kişinin ailesiyle ve sosyal çevresiyle bağını koparmaması için sosyal hayat içinde cezasının infazını olanaklı kılan denetimli serbestlik kurumu düzenlenmiştir. Hükümlünün koşullu salıverilmesine belli bir süre kalması halinde tahliye edilerek sosyal hayat içinde denetime tabi tutulur. İnfaz kanununa göre koşullu salıverilmesine bir yıl veya daha az süre kalanlar ceza infaz kurumundaki sürelerini iyi halli geçirmeleri halinde haklarında denetimli serbestlik tedbiri uygulanabilecektir. Denetimli serbestlik tedbirinin hükümlü hakkında uygulanabilmesi için bunu hükümlünün talep etmesi gerekmektedir. 15.04.2020 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan 7242 sayılı kanun ile 5275 sayılı infaz yasasına geçici 6. madde eklenmiş bu madde ile 30.03.2020 tarihinden önce işlenen bazı suçlarda denetimli serbestlik süresinin üç yıl olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Denetimli serbestlik tedbiri uygulanarak cezası infaz edilecek olan hükümlü hakkında kanunun 105/A-5 maddesinde belirtilen yükümlülüklerden bir veya birkaçına tabi tutulmasına karar verilebilmektedir.

Hapis cezasının infazına yönelik bilgileri kısaca verdikten sonra vergi kaçakçılığı suçu kapsamında verilebilecek cezaların infazına yönelik bir değerlendirme yapacak olursak; bilindiği üzere vergi kaçakçılığı suçları için VUK’un 359/a-1 ve a-2 bentlerinde düzenlenen suçlar için on sekiz aydan beş yıla kadar, b bendinde düzenlenen suçlar için üç yıldan sekiz yıla kadar, c bendinde düzenlenen suçlar için iki yıldan sekiz yıla kadar, ç bendinde düzenlenen suçlar için üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Bu kapsamda b bendinde yer alan sahte fatura düzenleme suçundan 6 yıl hapis cezası alan ve bu cezası kesinleşen hükümlü, hakkında tekerrür hükümleri uygulanmamış ise cezasının 3 yılı kaldığında koşullu salıverilebilecek, koşullu salıverilmesine 1 yıl kala da hakkında denetimli serbestlik tedbiri uygulanabilecektir. Bu durumda 6 yıl hapis cezası alan kişi 2 yıl ceza infaz kurumunda iyi halli olarak cezasını çekmesi durumunda tahliye edilecektir. Hükümlü hakkında verilen 6 yıl hapis cezasında tekerrür hükümleri de uygulanmış ise cezasının 2 yılı kaldığında koşullu salıverilebilecek, denetimli serbestliğe nakil süresi yine 1 yıl olarak uygulanacak, neticeten hakkında tekerrür hükümleri uygulanan hükümlü 3 yıl ceza infaz kurumunda iyi halli olarak cezasını çekmesi durumunda tahliye edilecektir. Hakkında ikinci kez tekerrür hükümleri uygulanan hükümlünün ise koşullu salıverilmeden ve denetimli serbestlik tedbirinden yararlanma imkânı bulunmamaktadır. Sahte fatura düzenlemeden dolayı 6 yıl hapis cezası alan ve

hakkında ikinci kez tekerrür hükümleri uygulanan hükümlü cezasının 6 yılını da ceza infaz kurumunda çekecektir.

Geçici 6. Madde ile gelen değişiklik kapsamında hakkında tekerrür hükümleri uygulanmamış hükümlü sahte fatura düzenleme suçunu 30.03.2020 tarihinden önce işlemiş olması durumunda 6 yıllık hapis cezasının son 3 yılında koşullu salıverilecek, denetimli serbestlik tedbiri bu kişiler için 3 yıl olarak uygulanacağı için 6 yıl hapis cezası alan kişinin cezaevinde kalma süresi 1 gün olacaktır.



SONUÇ

Ceza hukuku; sosyal barışı sağlamak, suç işlenmesini önlemek ve kamu düzeni ve güvenliğini sağlayarak hukuk devletini korumakla ilgilenir. Toplumsal düzeni korumak devlet tarafından konulacak hukuk kuralları ile mümkün olur. Konulan bu hukuk kurallarına aykırı davranan kişi birtakım yaptırımlarla karşılaşır. Bu yaptırımlar, kişiyi elindeki birtakım haklardan mahrum bırakarak gerçekleştirmiş olduğu hareketin haksızlığını kişiye anlatmaya çalışır. Ceza hukukunda bu yaptırımlar ceza ve güvenlik tedbirleri olarak tezahür eder.

Vergi, devletin en büyük gelir kaynaklarından biridir. Her vatandaşın vergi verme yükümlülüğü vardır. Vergilendirme ile kişi ile devlet arasında alacak borç ilişkisi kurulur. Kişilerin her alanda olduğu gibi vergilendirme işlemleri sırasında da hukuka aykırı hareket etmeleri mümkündür. Kişilerin hukuka aykırı olarak gerçekleştirdiği eylemler hafif ya da ağır oluşlarına göre kabahat veya suç olarak tanımlanır. Vergiye ilişkin suçlar ve kabahatler çoğunlukla 213 sayılı VUK'da düzenlenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçları VUK'un 359. Maddesinin a, b, c ve ç bentlerinde düzenlenmiştir. Kanunda a bendinde düzenlenen fiiller için on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası, b bendinde düzenlenen fiiller için üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası, c bendinde düzenlenen fiiller için iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası, ç bendinde düzenlenen fiiller için üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası belirlenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçları ile korunan hukuki değerin ne olduğu konusunda farklı görüşler olsa da genel olarak devletin ekonomik menfaati ile defter, belge ve kayıtlara duyulan güvenin korunduğu söylenebilir. Suçun maddi konusu da vergisel işlemlerde önemli rolü bulunan ve toplum tarafından güven duyulan defter, belge ve kayıtlardır. Defter, belge ve kayıtların suçun konusunu oluşturabilmesi için vergi kanunlarınca kabul edilen şekli şartları taşıması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının faili gerçek kişi herkes olabilir. Suçtan zarar gören ise yargı kararlarında da kabul edildiği üzere devlet hazinesidir. Kanunda suçu oluşturan fiiller dört grup halinde düzenlense de aynı grup içerisinde aynı ceza öngörülen farklı hareketler de mevcuttur. Farklı hareketlerin bir arada gerçekleşmesi halinde ne şekilde cezaya hükmedileceği hususu da doktrinde tartışmalı olmakla birlikte Yargıtay pek çok kararında

aynı bent içerisinde yer alan sahte belge düzenleme ve kullanma eylemlerinin farklı suçlar olduğunu ve ayrı ayrı cezaya hükmedilmesi gerektiğini kabul etmiştir.

4369 sayılı Kanun değişikliği ile vergi kaçakçılığı suçlarında artık vergi kaybı şartı aranmamaktadır. Ancak kaçakçılık fiillerinden biri olarak kabul edilen çift defter tutma fiilinin oluşabilmesi için kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere vergi kaybına sebebiyet vermesi şarttır. Vergi kaybı şartının kalkması neticesinde bu suçlar tehlike suçları kategorisinde yer alabilecek yalnızca çift defter tutma fiilinden kaynaklanan kaçakçılık suçunun zarar suçu olduğu söylenebilecektir. Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiillerin bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesi ile bu suçun oluşabileceği kabul edilmekte, suçun taksirle işlenmesi mümkün görülmemektedir.

Suçun özel görünüş şekillerinden olan iştirak, vergi kaçakçılığı suçları için mümkündür. Bu suçlarda genel olarak TCK'da düzenlenen iştirak hükümleri uygulanacak olup VUK'ta yalnız ceza indirimine ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmiştir. Maddeye göre kaçakçılık suçuna iştirak halinde iştirak eden kişinin suçun işlenmesinde maddi bir menfaati bulunmuyorsa cezasından yarı oranında indirim yapılacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçları için içtima hükümleri özellikle zincirleme suç bakımından önem arz etmektedir. Yargıtay kaçakçılık suçunu oluşturan farklı eylemlerde değil, aynı eylemin farklı tarihlerde gerçekleştirilmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulama alanı bulabileceği görüşündedir. Buna dair kararlara çalışmamızın çeşitli yerlerinde yer vermiştik. 7394 sayılı Kanun değişikliği ile kaçakçılık suçunun aynı suç işleme kararının icrası kapsamında farklı takvim yıllarında işlenmesi halinde de zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi olanaklı kılınmıştır. Yargıtay'ın her takvim yılında ayrı ayrı cezaya hükmedilip bir takvim yılı içinde onlarca kez suç işleyen kişi hakkında tek cezaya hükmedilmesine yönelik görüşü adaletsiz sonuçlar doğurabileceği nedeniyle yeni yapılan kanun değişikliğinin daha adaletli ve hakkaniyetli olacağı kanaatindeyiz.

Doktrinde vergi kaçakçılığı suçlarına teşebbüsün mümkün olup olmadığı konusunda çok farklı görüşler ortaya atılmış ancak çoğunluk görüşü, kaçakçılık suçuna vücut veren fiillerin bir kısmının teşebbüse elverişli olduğu ve her eylemin ayrı ayrı ele alınması gerektiği yönündedir. Teşebbüse yönelik değerlendirmelerin suçun tespiti ile doğrudan alakalı olduğu kanısında olmamız nedeniyle bu suçların tespiti ve ihbar sürecine ilişkin bilgiler çalışmamızda ayrıntılı olarak açıklanmış olup bu bilgiler ışığında kaçakçılık suçuna teşebbüsün yalnızca istisnai bir durum olan aramalı vergi incelemesi esnasında mümkün olabileceği görüşündeyiz.

Vergi kaçakçılığı suçlarının yargılaması genel çerçevede CMK'ya göre yapılacak olup kanun koyucu bu suçlar için VUK'ta özel düzenlemelere de yer vermiştir. VUK'un 367. maddesinde diğer vergi suçlarından ayrı olarak yalnızca vergi kaçakçılığı suçları için uygulanacak olan mütalaa şartı düzenlenmiştir. Bu mütalaa şartı ceza yargılamasında dava şartı niteliğindedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının takibi vergi incelemeleri ile başlamakta olup, vergi incelemesine yetkili elemanların vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini tespit etmeleri halinde vergi incelemesinin sonunda düzenleyecekleri vergi inceleme raporunun yanında bir de vergi suçu raporu düzenleyecekler ardından rapor değerlendirme komisyonundan da mütalaa alınarak bu durum Cumhuriyet başsavcılığına bildirilecektir. Cumhuriyet savcısı rapor değerlendirme komisyonundan alınan mütalaa olmadan kamu davası açamayacaktır. Ancak mütalaa Cumhuriyet savcısını bağlayıcı nitelikte de değildir. Mütalaanın dava şartı olması nedeniyle mütalaa alınmadan açılan kamu davasında mahkemece durma kararı verilmeli, ilgili kurumdan mütalaa verilip verilmeyeceği sorulmalı, verilmeyecek olması halinde düşme kararı verilmeli, verilmesi halinde ise yargılamaya devam olunmalıdır.

Vergi ceza hukuku, genel ceza hukukunun yanında teknik bilgiye ihtiyaç duyan bir alandır. Mahkemelerde her ne kadar çözümü teknik bilgiyi gerektiren durumlarda bilirkişilerden rapor alınsa da bilirkişilerin vergi ceza hukukuna dair yeterli teknik bilgilerinin bulunmaması, vergi kaçakçılığı dosyalarının niteliğinin farklı olması, hem soruşturma hem kovuşturma aşamalarının diğer suçlardan farklılık arz etmesi nedeniyle ihtisaslaşma isteyen bir alandır. Bu suçların soruşturması ve kovuşturmasının etkin yürütülebilmesi için bu alanda görev alan kişilerin alanında uzman olması önem arz etmektedir. Mahkemelerin etkinliği ve verimliliğinin artırılması amacıyla Hakimler ve Savcılar Kurulu Birinci Dairesi 25.11.2021 tarihli kararı ile Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan dava ve işlere bakılması için asliye ceza mahkemelerinin ihtisaslaşmasına karar verilmiştir. Bu karar, kaçakçılık suçlarının yargılamasının, alanında ihtisaslaşmış hakimlerce daha sağlıklı yapılmasını sağlayacağı su götürmez bir gerçektir. Ancak kaçakçılık suçlarının takip sürecinde Cumhuriyet savcılarının önemli rolünün bulunduğu gerçeği de yadsınamaz. Uygulamada mahkemeler nezdinde ihtisaslaşmaya gidilse de savcılık nezdinde buna benzer bir uygulamanın bulunmaması nedeniyle etkin soruşturma yapma konusunda sıkıntıların bulunduğu görülmektedir. İhtisas mahkemeleri gibi savcılık tarafında da ihtisaslaşmaya gidilip mali suçlar bürosunun kurulması, vergi suçlarına ilişkin dosyaların bu alanda uzmanlaşmış hâkim ve savcılar tarafından incelenip karara

bağlanması halinde bu alanda çok daha sağlıklı ve verimli sonuçlar elde edilebileceği kanaatindeyiz.



KAYNAKÇA

- Acar, C. (2020). Yargıtay Kararları Kapsamında Kaçakçılık Suçu. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13((75-6)), 671-688. <https://doi.org/10.17719/jisr.11327>
- Ağar, S. (2005). Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 58, 273-301.
- Ağar, S. (2016). *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında: Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu* (1. bs). Seçkin.
- ANAYASA MAHKEMESİ 04.11.2021, 2019/4 E.,2021/78 K.
- ANAYASA MAHKEMESİ 28.09.2022, 2022/59 E., 2022/111 K.
- ANAYASA MAHKEMESİ GENEL KURULU,10.02.2011, 2009/89E., 2011/40 K.
- Apaydın, C. (2020). *Ceza Muhakemesine Egemen İlkeler Işığında Olağan Ve Olağüstü Kanun Yolları* (1. bs). Seçkin.
- Aslan, M. (2008). *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*. [Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi]. <http://acikerisim.deu.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/20.500.12397/12303/220301.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Aslan, M. (2015). Vergilendirmede Sahte Belge Kullanımına Verilecek Hapis Cezasının Belirlenmesi. *Hasan Kalyoncu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(10), 29-50.
- Aslanpınar, Y. B. (2022). *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (2. bs). Seçkin.
- Ataç, A. S. (2010). *Türk Hukukunda Kesin Hükümün Önleme Etkisi*. [Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi]. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Batı, M. (2022). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (2. bs). Seçkin.
- Batı, M., & Gafar, U. H. (2021). Vergi Ceza Hukukunda “Ne Bis in Idem” İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 64, 12-29. <https://doi.org/10.26650/mcd2020-803319>

- Batı, M., & Özen İnci, Z. (2022). 7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 45(406), 30-48.
- Baykara, B. (2004). Vergi Suçu Raporu Ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 273-286.
- Baykara, B. (2009). Vergi Kaçakçılığı Suçları Ve Muhasebe Hilesi. *Güncel Hukuk Dergisi*, 6.
- Bayraklı, H. H. (2017). Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme İçtima. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 30, 1-18.
- Bayraklı, H. H. (2019). Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 37, 1-23.
- Bayraklı, H. H., & Bozdağ, A. (2010). Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 158, 15-34.
- Bilici, N. (2012). *Vergi Hukuku*. Seçkin.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma* (2. bs). Yaklaşım Yayıncılık.
- Candan, T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları* (3. bs). Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T. (2019). *Vergisel Kabahatler ve Suçlar* (4. bs). Yetkin.
- Çavuş, A. (2016). *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları* (1. bs). Beta.
- Çetintürk, E., & Töngür, A. R. (2020). *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (1. bs). Adalet.
- Güçlü, H., & Herek, H. (2012). Türkiye'deki Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32(1), 311-342.
- Çiftçi, T. E. (2021). Vergi Kaçakçılık Suçlarında Soruşturma Evresi. *Fiscaeconomia*, 5(2), 630-651. <https://doi.org/10.25295/fsecon.873942>
- DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU, 13.12.2017, 2017/368 E., 2017/626 K.
- Demirbaş, T. (2021). *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (16. bs). Seçkin.
- Demirbaş, T. (2022). *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (17. bs). Seçkin.

- Dilemre Öden, B. (2020). Non Bis In Idem İlkesi Çerçevesinde 27/03/2019 Tarihli Türk Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi. *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(1), 2437-2454.
- Doğmuş, S. (2020). Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), 61-122.
- Donay, S. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*.
- Erdem, M. R., & Şentürk, C. (2018). *Ceza muhakemesinde kanun yolları* (1. bs). Seçkin.
- Erdem, M. R., Tezcan, D., Tütüncü, E. E., Alan Akcan, E., Öztürk, B., Gezer, Ö. S., Saygılar Kırıt, Y. F., Özaydın, Ö., Altınok Villemin, D., & Tok, M. C. (2021). *Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku* (15. bs). Seçkin.
- Erdem, T. (2010). Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 266, 1-13.
- Ertek, P. (2019). *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru* [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi].
https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=Hd0A4Zb2guU2V24Ea5uEsg&no=ZIriw_aHKNbLUD2uleYfgw
- Eşitli, E. A. (2016). Ceza Muhakemesi Kanunu'nda Kanun Yararına Bozma. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 122, 193-234.
- Furtuna, E. Y., & Laloğlu, A. (2022). 7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), 347-372.
- Geçer, A. E. (2022). Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler: 2019/4 E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ve 7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde Yapılan Değişiklikler. *İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(13), 273-324.
- Görgü, E. (2018). *Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail* [Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi].
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=8kPJPFgigbYh49G0GTkX8Q&no=0HoDfNZQSsvQmNl6sdAfpq>

- Günay, E. (2019). *Ceza Muhakemesi Hukukunda Olağanüstü Kanun Yolları* (3. bs). Seçkin.
- Günay, E. (2023). *Olağanüstü Kanun Yolları* (4. bs). Seçkin.
- Hafizoğulları, Z., & Özen, M. (2012). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (5. bs). Us-A Yayıncılık.
- Hakeri, H. (2020). *Ceza Hukuku Genel Hükümler Temel Bilgiler* (17. bs). Astana.
- Hepaksaz, E., Çevikcan, F., & Öz, E. (2011). Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği. *Vergi Dünyası*, 354, 149-157.
- Kayan, A. (2019). *Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar*, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/AhmetKAYAN.pdf>
- Karakoç, Y.(2019). *Vergi Ceza Hukuku*, (2. bs), Yetkin.
- Kırmaz, B. (2015). Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi. *Ankara Barosu Dergisi*, 1, 329-340.
- Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2011). *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları* (4. bs). Yaklaşım Yayıncılık.
- Koca, M., & Üzülmez, İ. (2021). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (14. bs). Seçkin.
- Mercimek, F., & Gerçek, A. (2013). Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 14, 191-228.
- Nas, A. (2012). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(4), 1307-1336. https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000001691
- Ok, N., & Gündel, A. (2002). *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Seçkin.
- Onat, E. B. (2018). Vergi Kaçaklığı Suçunda İştirak. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 137, 311-335.
- Ortaç, F. R., & Ünsal, H. (2022). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (1. bs). Seçkin.
- Ömercioğlu, A. (2022). 7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), 167-192.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2014). *Vergi Hukuku* (23. bs). Turhan.
- Öner, E. (2022). *Vergi Hukuku* (13. bs). Seçkin.

- Özcan, O. (2015). *Vergi Suçları* (1. bs). Seçkin.
- Özen, M. (2021). *Vergi Suçları ve Kabahatleri* (4. bs). Adalet.
- Özer, İ. (2011). *Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık* [Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi].
<http://acikerisimarsiv.selcuk.edu.tr:8080/xmlui/handle/123456789/6688>
- Özgenç, İ. (2021). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (17. bs). Seçkin.
- Özgenç, İ. (2021). *Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları* (1. bs). Seçkin.
- Özgenç, İ. (2022). *Prof.Dr.İzzet Özgenç: Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık*. Ceza Hukuku Sitesi. <https://izzetozgenc.com/data/contents/vergi-kacakciligi-sucunda-etkin-pismanlik.pdf>
- Sancar, T. Y. (2007). Yeni Türk Ceza Kanunu'nda "Zincirleme Suç". *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 70, 244-259.
- Şen, E. (2014, Ekim 9): *Vergi Suçlarında "Zincirleme Suç" kavramı*. Hukuki Haber. <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-zincirleme-suc-kavrami>
- Şen, E. (2020, Mayıs 7): *Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç Sorunu*. Hukuki Haber. <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-cifte-cezalandirma-ve-zincirleme-suc-sorunu>
- Şenyüz, D. (2016). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş. *İzmir Barosu Dergisi*, 81(2), 13-50.
- Şenyüz, D. (2022). *Vergi Ceza Hukuku* (12. bs). Ekin.
- Şişman, G., & Sarsıkoğlu, Ş. (2022). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 30(3), 1591-1625.
<https://doi.org/10.15337/suhfd.1126884>
- Taştan, M. (2022). *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (3. bs). Adalet.
- Toroslu, N. (2014). *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (20. bs). Savaş.
- Türkbay, Ö. (2012). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları* (1. bs). Seçkin.
- Uğur, H. (2013). Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367). *Terazi Hukuk Dergisi*, 8(88), 34-43.

- Uğur, H., & Elibol, M. (2015). *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*. Adalet.
- Uyar, S. A. (2022). *Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak Ve İştirake İlişkin Yaptırımların Değerlendirilmesi* [Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi].
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Ümit, C. (2022). Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 70(4), 1261-1296.
<https://doi.org/10.33629/auhfd.888101>
- Ünal, E. (2021). Vergi Usul Kanununun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 27(2), 1260-1297.
<https://doi.org/10.33433/maruhad.1025034>
- YARGITAY 11.C.D. 16.01.2017, 2016/4139 E., 2017/235 K.
- YARGITAY 11. C.D. 12/09/2011, 2011/1585 E., 2011/19905 K.
- YARGITAY 11. C.D. 27/06/2018, 2016/4033 E., 2018/5878 K.
- YARGITAY 11. CD 15/10/2020,2017/14863 E., 2020/5856 K.
- YARGITAY 11. CD 28/11/2019, 2016/7655 E., 2019/8474 K.
- YARGITAY 11.C.D., 21/06/2021, 2017/7302 E., 2021/5622 K.
- YARGITAY 11. C.D. 20.12.2022, 2019/4900 E., 2022/20616 K.
- YARGITAY 11.C.D. 13.12.2022, 2019/361 E., 2022/20366 K.
- YARGITAY 11. C.D. 18.05.2022, 2019/5864 E., 2022/8927 K.
- YARGITAY 11. CD,13/10/2020, 2017/9665 E.,2020/5771 K.
- YARGITAY 11.C.D. 2022/7154 E., 2022/18985 K.
- YARGITAY 11. C.D. 2017/11742 E, 2021/9489 K.
- YARGITAY 11. C.D. 03.12.2008, 2008/1348 E., 2008/12690 K.
- YARGITAY 11. C.D. 08.05.2017, 2017/3532 E., 2017/3462 K.
- YARGITAY 11. CD. 30/11/2016, 2016/4501E., 2016/7977 K.
- YARGITAY 11.C.D. 07/04/2022, 2021/2159 E., 2022/6015 K.
- YARGITAY 11. C.D. 03/05/2016, 2016/5052 E., 2016/4020 K.

YARGITAY 11. C.D. 03.07.2017, 2017/13346 E., 2017/5049 K.

YARGITAY 11. C.D. 11/01/2021, 2017/470 E., 2021/64 K.

YARGITAY 11 C.D., 23/12/2019, 2017/8123E., 2019/9918 K.

YARGITAY 11. C.D. 16.12.2004, 2004/7137 E., 2004/9586 K.

YARGITAY 11.C.D. 07.02.2013 2010/17039 E., 2013/1961 K.

YARGITAY 11.C.D. 11.04.2022, 2021/197 E., 2022/6206 K.

YARGITAY 11.C.D. 29.05.2019, 2017/6243 E., 2019/5148 K.

YARGITAY 11.C.D. 08.04.2013, 2013/2159 E., 2013/5784 K.

YARGITAY 11. CD. 04.09.2013, 2012/25413 E.,2013/12091 K.

YARGITAY 11.C.D. 13.05.2014, 2016/26202 E., 2014/9255 K.

YARGITAY 11.C.D. 20.06.2018, 2016/4223 E., 2018/5630 K.

YARGITAY11.C.D. 28.05.2018, 2017/8716 E., 2018/5002 K.

YARGITAY 11.C.D. 16.12.2021, 2017/10961 E., 2021/12688 K.

YARGITAY 11.C.D. 16.05.2013, 2011/10745 E., 2013/8105 K.

YARGITAY 11.C.D. 13.02.2012, 2011/12325 E., 2012/1385 K.

YARGITAY 11.C.D. 08.04.2021,2017/7251 E., 2021/3504 K.

YARGITAY 11.C.D. 2022/7987 E.,2022/19091 K.,

YARGITAY 11. C.D. 2022/4945 E.,2022/18933 K.

YARGITAY 11.C.D. 22/12/2011, 2008/16372 E., 2011/23878 K.

YARGITAY 11.C.D.; 06.04.2022, 2017/16139 E., 2021/5854 K.

YARGITAY 16. C.D. 26.12.2019, 2019/2644 E., 2019/8435 K.

YARGITAY 16. C.D. 25.12.2019, 2019/5043 E., 2019/8337 K.

YARGITAY 17. C.D. 25.12.2019,2019/9486 E., 2019/16859 K.

YARGITAY 19 C.D. 16.12.2015, 2015/21025 E., 2015/8642 K.

YARGITAY CEZA GENEL KURULU, 10.04.2018, 15/453-150

YARGITAY CEZA GENEL KURULU, 11.12.2007,2/267-271

- YARGITAY CEZA GENEL KURULU,13/10/2009, 2009/1-194 E, 2009/235 K.
- YARGITAY CEZA GENEL KURULU,04.06.1990, 1990/5-101 E., 1990/156 K.
- YARGITAY CEZA GENEL KURULU,05.03.2002, 2002/11-28 E., 2002/179 K.
- YARGITAY CEZA GENEL KURULU 11.03.2014, 2012/11-1382 E., 2014/124 K.
- YARGITAY CEZA GENEL KURULU, 16.12.2001,11-212/219
- YARGITAY CEZA GENEL KURULU, 11.7.2014, 2012/1512 E.2014/366 K.
- Yazıcıoğlu, R. Y. (2013). Hırsızlık Suçunun Malvarlığına Karşı İşlenen Bazı Benzer Suçlardan Ayrımı. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 19(2), 757-796.
- Yıldız, F. (2021). *Belgede sahtecilik ve vergi kaçakçılığı suçlarının yargı kararları ışığında karşılaştırılması* [Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü]. <http://acikerisim.kku.edu.tr/xmlui/handle/20.500.12587/18086>
- Yiğit, M. (2018). Suça teşebbüsün objektif unsuru olarak icra hareketlerine başlama ve uygulama sorunları. *İzmir Barosu Dergisi*, 83(2), 45-93.
- Yiğit, U. (2004). *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç Ve Cezaları*. Beta.
- Yurtlu, V., & Bozdoğanoglu, B. (2022). Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Açısından İncelenmesi. *International Journal of Public Finance*, 7(1), Article 1. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1061869>
- Yüce, M. (2021). *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü* (2. bs). Adalet.
- Yüce, M., Şenyüz, D., & Gerçek, A. (2022). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (13. bs). Ekin.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Tuğçe AYSAL
Uyruğu : T.C.

EĞİTİM

Derece	Adı	Bitirme Yılı
Üniversite	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi	2017

İŞ DENEYİMLERİ

Yıl	Kurum	Görevi
2020	Hâkimler ve Savcılar Kurulu	Hâkim

UZMANLIK ALANI

Vergi Kaçakçılığı Suçları(Vergi Kaçakçılığı Suçları İhtisas Mahkemesi Hâkimi)

YABANCI DİLLER

İngilizce