

**T.C.
YALOVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

VERGİ SUÇLARI, CEZALARI VE YARGILAMA USULÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Fırat SİNİK

**Enstitü Anabilim Dalı: KAMU HUKUKU
Enstitü Bilim Dalı: KAMU HUKUKU**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA

MAYIS 2018

T.C.
YALOVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ SUÇLARI, CEZALARI VE YARGILAMA USULÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Fırat SİNİK (127220011)

Enstitü Anabilim Dalı: KAMU HUKUKU
Enstitü Bilim Dalı: KAMU HUKUKU

Bu tez ../../2018 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.

	Adı SOYADI	Kanaati			İmza
Jüri Başkanı (<i>Danışman</i>)	Prof. Dr. Gökhan Kürşat Yerlikaya	☐ Kabul	☐ Düzeltme	☐ Ret	
Jüri Üyesi	Doç. Dr. Yusuf Yaşar	☐ Kabul	☐ Düzeltme	☐ Ret	
Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi İsmail Dursun	☐ Kabul	☐ Düzeltme	☐ Ret	

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ YÜKSEK LİSANS İNTİHAL YAZILIM RAPORU BEYAN BELGESİ

Tez Başlığı: Vergi Suçları, Cezaları ve Yargılama Usulü

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmamın toplam sayfalık kısmına ilişkin aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan vetarihinde aşağıda ismi yazılı olan araştırma görevlisi tarafından şahsıma iletilen intihal tespit programı raporuna göre tezimin benzerlik oranı %....'tır.

Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç,
2. Alıntılar dâhil,
3. 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç.

Bu bilgiler doğrultusunda tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespiti halinde doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

İmza

Adı SOYADI :
Öğrenci Numarası :
Anabilim Dalı :
Program :
Türü : () Proje () Yüksek Lisans Tezi () Doktora Tezi

Taramayı Yapan Arş. Gör.
Adı Soyadı İmzası Tarih

Danışman
Adı Soyadı İmzası Tarih

ÖNSÖZ

Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı kapsamında hazırlanan bu yüksek lisans tezinin konusunu vergi suç ve cezaları oluşturmaktadır. Vergi suç ve cezaları vergi ceza hukuku ile ilgili olup vergi hukukunun bir alt dalını oluşturmakla birlikte ceza hukuku ile de yakından ilgilidir. Kanun koyucu, vergileri eksiksiz ve zamanında toplama noktasında mükellef ve vergi sorumlularına idarî para ceza verilmesi ile yetinmeyip vergi suçunun oluşmasına sebebiyet veren birçok fiile hapis cezası verilmesini de öngörmüştür. Bu nedenle bugün için vergi kaçakçılığı suçu nedeni ile birçok mükellef ceza yargılamasıyla karşı karşıya da kalmaktadır.

Ceza yargılaması kapsamına giren vergi suçlarının unsurlarıyla ilgili temel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme yapılmış olup ceza yargılaması sırasında ise 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda sık sık ve köklü değişiklikler yapıldığından bu değişiklikler öncesi yazılmış eserler kimi durumlarda mevcut durumu yansıtmaması yönünden eksik kalmaktadır. Bu konuda çalışma yapmamızın nedeni; vergi suçlarının tüm yönleriyle ortaya konulması, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde 2008 ve 2009 yıllarında yapılan değişiklikler de dikkate alınarak vergi suçları yönünden önem arz eden hükmün açıklanmasının geri bırakılması, vergi kaçakçılığı suçları nedeni ile mükellefe hem hapis hem de vergi ziyaı cezası verilmesinin non bis in idem ilkesi karşısındaki durumu, suçların içtimai, cezalarda yapılan artırımların suçları önlemedeki etkisi gibi hususların yargı kararları ve istatistiksel veriler ile birlikte tartışılması ve değerlendirilmesi, Vergi Usul Kanunu, Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerinin özellik arz eden diğer ilgili kısımlarının daha sistematik ve anlaşılır bir şekilde bir araya getirilerek bilim dünyasına katkı sağlanmasıdır.

Tez çalışmalarım esnasında bilgi ve birikimi ile katkılarını benden esirgemeyen ve tezimin her aşamasında her türlü isteğimi büyük bir özveri ve anlayışla karşılayan değerli hocam Prof. Dr. Gökhan Kürşat Yerlikaya'ya ve tezimi şekil açısından inceleyen ve içerik yönünden de çok kıymetli katkılar sunan Arş. Gör. İmran Semiz'e teşekkürü bir borç biliyorum. Ayrıca tezimin yazımı sırasında her türlü nazıma katlanan, sonsuz hoşgörüsü ve sabır gösteren aileme minnettarım.

Fırat SİNİK

23/04/2018

İÇİNDEKİLER

BEYAN.....	i
ÖNSÖZ.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR	vi
TABLolar.....	vii
GİRİŞ	1

BÖLÜM 1: SUÇ VE CEZALAR İLE VERGİ SUÇLARI VE CEZALARINA İLİŞKİN GENEL ESASLAR

1.1. Suç ve Ceza Kavramları.....	3
1.1.1. Genel Anlamda Suç ve Ceza Kavramları	3
1.1.2. Vergi Suç ve Cezalarının Dayanağı, Genel Ceza Hukuku ile İlişkisi Tanımı ve Niteliği	4
1.1.2.1. Vergi Suç ve Cezalarının Dayanağı	4
1.1.2.2. Vergi Suç ve Cezalarının Genel Ceza Hukuku ile İlişkisi	4
1.1.2.3. Vergi Suç ve Cezalarının Tanımı	5
1.2. Ceza Mahkemelerinde Yargılanacak Vergi Suçları ve Çeşitleri	5
1.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Unsurları	6
1.2.1.1. Tipiklik Unsuru	8
1.2.1.2. Maddî Unsur.....	9
1.2.1.2.1. Fiil (Hareket).....	9
1.2.1.2.1.1. Vergi Usul Kanunu Madde 359/a Hükmünde Düzenlenen Fiiller .	10
1.2.1.2.1.1.1. Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak	10
1.2.1.2.1.1.2. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesaplar Açmak	12
1.2.1.2.1.1.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Başka Defter, ..	12
Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek	12
1.2.1.2.1.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek.....	14
1.2.1.2.1.1.5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek ve Susma Hakkı.....	16
1.2.1.2.1.1.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak	19
1.2.1.2.1.2. Vergi Usul Kanunu Madde 359/b Hükmünde Düzenlenen Fiiller .	20
1.2.1.2.1.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek	20
1.2.1.2.1.2.2. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak	21
1.2.1.2.1.2.3. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Sahte Düzenlemek ya da Bu Belgeleri Kullanmak	21
1.2.1.2.1.3. Vergi Usul Kanunu Madde 359/c Hükmünde Düzenlenen Fiiller	24
1.2.1.2.1.3.1. Belgeleri Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak veya Bu Belgeleri Bilerek Kullanmak.....	24
1.2.1.3. Manevî Unsur	24
1.2.1.4. Hukuka Aykırılık.....	27
1.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu	27
1.2.2.1. Tipiklik Unsuru	27
1.2.2.2. Maddî Unsur.....	28
1.2.2.3. Manevî Unsur	30
1.2.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	30
1.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu.....	31
1.2.3.1. Tipiklik Unsuru	31

1.2.3.2. Maddî Unsur.....	32
1.2.3.3. Manevî Unsur.....	33
1.2.3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	33
1.2.4. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu	33

BÖLÜM 2: VERGİ SUÇLARINDA CEZAI SORUMLULUK VE SORUŞTURMA EVRESİ

2.1. Vergi Suçlarında Cezai Sorumluluk	35
2.1.1. Gerçek Kişilerde Cezai Sorumluluk	35
2.1.2. Adi Ortaklıklarda Cezai Sorumluluk	36
2.1.3. Tüzel Kişilerde Cezai Sorumluluk	37
2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İhbar	40
2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa Şartı ve Cumhuriyet Başsavcılığının Bu Mütalaa İle Bağlı Olup Olmadığı Hususu	41
2.4. Cumhuriyet Başsavcılığının Doğrudan Haberdar Olması	44
2.5. Kamu Davasının Açılması	44
2.6. Vergi Suçlarında Görevli ve Yetkili Mahkeme	45

BÖLÜM 3: VERGİ CEZALARI VE KOVUŞTURMA AŞAMASI İLE VERGİ CEZALARINI SONA ERDİREN HALLER

3.1. Vergi Suçlarına Uygulanacak Ceza	48
3.1.1. Genel Açıklamalar ve Non Bis İn İdem İlkesi	48
3.1.2. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması	50
3.1.3. Hapis Cezasının Ertelenmesi	54
3.2. Vergi Suçlarında Teşebbüs – Gönüllü Vazgeçme ve Etkin Pişmanlık - İştirak - Birleşme (İçtima) – Tekerrür	56
3.2.1. Vergi Suçlarında Teşebbüs	56
3.2.2. Vergi Suçlarında Gönüllü Vazgeçme ve Etkin Pişmanlık.....	58
3.2.3. Vergi Suçlarında İştirak.....	60
3.2.4. Vergi Suçlarında Birleşme (Suçların İçtimaı)	61
3.2.4.1. Zincirleme Suç	62
3.2.4.2. Fikri İçtima	64
3.2.5. Vergi Suçlarında Tekerrür	66
3.3. Kusurluluğu Etkileyen Haller	67
3.3.1. Genel Açıklamalar	67
3.3.2. Hata (Yanılma)	68
3.3.2.1. Hukuki Hata	69
3.3.2.1.1. Yetkili Makamların Mükellefin Kendisine Yazı ile Yanlış İzahat Vermiş Olmaları	69
3.3.2.1.2. Hükmün Uygulanma Tarzına İlişkin Yetkili Makamların Görüş, Kanaat ve İçtihadını Değiştirmiş Olması	70
3.3.2.2. Fiili Hata.....	71
3.3.3. Mücbir Sebepler	72
3.3.3.1. Mücbir Sebep Sayılacak Haller.....	74
3.3.3.1.1. Vergi Ödevlerinin Herhangi Birinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Derecede Ağır Kaza, Ağır Hastalık ve Tutukluluk Hali.....	74
3.3.3.1.2. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak, Yangın, Yer Sarsıntısı ve Su Basması Gibi Afetlerin Olması	75
3.3.3.1.3. Kişinin İradesi Dışında Vukua Gelen Mecburi Gaybûbetler	75
3.3.3.2. Mücbir Sebeplerin İspatı	76

3.4. Vergi Cezalarını Sona Erdiren Haller	77
3.4.1. Ölüm	77
3.4.2. Pişmanlık ve Islâh.....	78
3.4.3. Zamanaşımı	83
3.4.4. Uzlaşma	86
3.4.5. Af	87
3.5. Vergi Mahkemeleri ile Ceza Mahkemelerinin Verdiği Kararların Birbirine Etkisi	87
3.6. Vergi Suçları İçin Öngörülen Hapis Cezalarının Caydırıcılığına Dair İstatistikî Bilgilerin Değerlendirilmesi	91
SONUÇ.....	96
KAYNAKÇA.....	99
ÖZGEÇMİŞ.....	105



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
bkz.	: bakınız
C.	: Cilt
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
E.	: Esas
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
K.	: Karar
md.	: madde
RG	: Resmi Gazete
s.	: sayfa
ss.	: sayfa sayısı
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
v.b.	: ve benzeri
v.d.	: ve devamı
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR

Tablo 1. Soruşturma Aşamasında Cumhuriyet Başsavcılıklarınca Verilen Kararlar.....	91
Tablo 2. Kovuşturma Aşamasında Mahkemece Verilen Kararlar.....	92
Tablo 3. Kovuşturma Aşamasında Mahkemelerce Verilen Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması Kararları.....	93



Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tez Özeti

Tezin Başlığı: Vergi Suçları, Cezaları ve Yargılama Usulü

Tezin Yazarı: Fırat Sinik

Danışman: Prof. Dr. Gökhan Kürşat Yerlikaya

Kabul Tarihi: 11/05/2018

Sayfa Sayısı: 105

Anabilim Dalı: Kamu Hukuku

Bilim Dalı: Kamu Hukuku

Günümüzde sosyal devlet anlayışının gelişmesine bağlı olarak devletin kamu giderleri de sürekli artmaktadır. Kamu giderlerinin karşılanması noktasında devletin en büyük gelir kaynağını ise vergiler oluşturmaktadır. Devlet, vergi alacaklarını eksiksiz ve zamanında tahsil edilebilmek için mükelleflere birtakım yükümlülükler getirmektedir. Bu yükümlülükler uyulmaması durumunda mükellefe kimi zaman idarî bir diğer anlatımla parasal cezalar verilirken kimi zaman da hürriyeti bağlayıcı cezalar verilmektedir. Bu çalışmanın temel amacı, ceza mahkemelerinde yargılanan vergi suçlarından vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma ve ekim ve sayım beyanlarını denetlememe suçlarının bütün unsurları ile birlikte güncel tartışmalar eşliğinde ortaya konulması, vergi suçları ve vergi kabahatleri arasındaki farklar anlatılarak, kavram yanlışlıklarına dikkat çekilmesi ve kavram birliğinin sağlanması, dağınık olan mevzuat hükümleri karşısında Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu hükümlerinin toplu ve anlaşılır bir şekilde aktarılmasıdır.

Bu çalışmamızda; öncelikle suç ve ceza kavramlarının genel tanımı yapılarak şu an yürürlükte olan mevzuat uyarınca vergi suçlarını oluşturan fiillerin neler olduğu, soruşturma ve kovuşturma aşaması ile bu suçlara uygulanacak yaptırımlar, vergi cezalarını sona erdiren haller ve vergi mahkemeleri ile ceza mahkemelerinin verdikleri kararların birbirine etkisi anlatılmıştır. Çalışmamızın konusunun dağılmaması için ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçları dışındaki idarî cezalar uygulanan vergi kabahatleri kapsam dışı bırakılmıştır. Çalışmamıza nesnellik katabilmek adına vergi suçlarıyla ilgili tüm kaynaklara ulaşılmaya çalışılmış olup kitap, tez, makale gibi bilimsel çalışmalar taranmış ve uygulamanın daha iyi anlaşılabilmesi adına Yargıtay, Danıştay, Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarından da örnekler verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçları ve Cezaları, Ceza Hukuku, Yargılama Usulü, Vergi Kaçakçılığı, Sorumluluk

The University Insitute of Social Sciences Master Thesis Summary

Thesis Title: Tax Offences, Penalties and Procedure	
Thesis Author: Fırat SİNİK	Supervisor: Prof. Dr. Gökhan Kürşat Yerlikaya
Date of Acceptance: 11/05/2018	Total Number of Pages: 105
Department: Public Law	Field of Study: Public Law
Today public expenditures of government are continously increasing owing to the development of conception of social state. Taxes constitute Government's greatest source of income in relation to meeting its public expenditures. Government impose a set of obligations on taxpayers in order to collect taxes in full and due time. In the case of the breach of these obligations, taxpayers may face administrative fines or penalties of imprisonment. The main purposes of this work is to set forth the prosecutable offences of tax evasion, violation of secrecy of taxes, fullfiling obligations on behalf of taxpayers and failing to inspect cultivation and inventory declaration, with all their elements and current arguments; and to clearly set out the disorganized provisions of Tax Procedure Code and Turkish Penal Code in order to consider misconceptions and to build consensus on the concepts by establishing the differences between tax offences and misdemeanours. In this work, first of all general defination of crime and elements of crime have been established and then actions constitute tax offences, sanctions for these offences and criminal procedure have been presented. In order this work to be orginezed, topics of tax loss and irregularity will not be addressed saving prosecutable tax offences. To make this work objective, all text books, theses and articles and all resources concerning tax offences have been reviewed and the decisions of Turkish Supreme Court of Appeals (Yargıtay), Turkish Counsil of State (Danıştay) Turkish Constitutional (Anayasa Mahkemesi), European Court of Human Rights have been cited for better understanding of common practice.	
Key Words: Tax Offences and Penalties, Criminal Law, Procedure, Tax Evasion, Responsibility	

GİRİŞ

Vergi, anayasanın ve yasaların verdiği egemenlik yetkisine dayanarak devletin kamu giderlerini karşılamak üzere toplum içerisinde yaşayan herkesten ekonomik güçlerine göre aldığı karşılıksız paralardır. Vergiler toplum içerisinde yaşayan bireyler yönünden ödev niteliğinde olup kanunda belirtilen koşullarda mükelleflerden zorla alınır. Zorla ve belirli bir karşılığı olmaksızın alınması nedeniyle bireyler vergiyi bir külfet olarak görebilmekte ve vergi kaçırmak amacıyla birtakım hileli yollara başvurabilmektedir.

Kamu giderlerinin karşılanması noktasında devletin en önemli gelir kaynağı olan ve aynı zamanda toplumsal barış açısından da önem arz eden verginin, zamanında ve eksiksiz olarak toplanması için kanunla vergi mükellefi ve sorumlularına bir takım yükümlülükler getirilmiştir. Ancak vergilerin toplanması için getirilen kanunî düzenlemeler her ne kadar çağın ilerisinde olsa bile verginin toplanması hususunda bir takım problemlerin ortaya çıkması da kaçınılmazdır.

Bu noktada kanun koyucu vergileri tahsil edebilmek için kanunlar çıkarmakta ve mükellefler ile sorumlulara ödev denilen yükümlülükler getirmektedir. Bu yükümlülükler maddî ya da şeklî olabilmektedir. Örneğin vergi borcunun ödenmesi maddî yükümlülük iken fatura düzenlenmesi, tutulması zorunlu kanunî defterlerin inceleme elemanlarına ibraz edilmesi, defterlerin tasdik ettirilmesi gibi ödevler ise şeklî yükümlülüklerdir¹. Vergi ceza hukuku da şeklî yükümlülüklerin hiç yapılmaması ya da gereği gibi yerine getirilmemesi noktasında devreye girmektedir. Vergi ceza hukuku, mükellef, vergi sorumlusu ve üçüncü şahıslar açısından caydırıcı mahiyette olup vergi kaçakçılığının önlenmesinde önemli bir etkiye sahiptir.

Bugün için hukukumuzda sadece vergi borcunun ödenmemesi nedeni ile hapis cezası verilmemektedir. Bununla birlikte kanun koyucu kimi şeklî yükümlülüklerin yerine getirilmemesine sadece para cezası vermekle yetinmeyip bu fiiller için aynı zamanda hürriyeti bağlayıcı cezalar da öngörmektedir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile suç ve kabahat ayrımı yapılmıştır. Suç, kanunun açıkça suç saydığı ve karşılığı olarak hapis ya da adli para cezası verilen fiiller iken; kabahat, kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlıklardır. Ülkemizde şu an uygulanan vergi mevzuatı uyarınca vergi kanunlarına aykırı fiillere hapis cezası, vergi ziyatı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları verilmektedir. Vergi ziyatı, genel ve özel usulsüzlük durumlarında mükellef ya da vergi sorumlularına verilecek idari yaptırımlar idari makamlar tarafından verilirken hapis cezaları yargı organları tarafından verilir. Bu yönüyle vergi ziyatı, özel ve genel usulsüzlük kabahat niteliğinde iken hapis cezaları verilen fiiller ise suç niteliğindedir.

Bu çalışmamızda sadece hapis cezası verilen ve suç niteliğinde olan fiiller inceleme konusu yapılmıştır. Bu bağlamda vergi suçları olarak sadece Vergi Usul Kanunu'nun

¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015, s. 71.

359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları değil, aynı zamanda vergi mahremiyetini ihlal, mükelleflerin özel işlerini yapma, ekim sayım beyanlarını denetlememe suçları da anlatılmıştır.

Tez üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, genel olarak ceza hukuku bağlamında suç ve cezanın tanımı ile Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ve ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçları ve unsurları gibi hususlar incelenmiştir. Bu nedenle idarî ceza uygulanan vergi zıya ve usulsüzlük gibi kabahatler kapsam dışı bırakılmıştır.

İkinci bölümde, vergi suçlarında özellikle tüzel kişilerde suçtan kimin sorumlu olduğu, vergi suçlarının tespiti halinde hangi usul işlemlerinin uygulanacağı, savcılık makamının olaydan haberdar olması durumunda doğrudan soruşturma yapıp yapamayacağı ile 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemeleri'nin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun ile 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri uyarınca açılacak kamu davasının hangi mahkemede görüleceği hususları incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise vergi suçlarına verilen cezaların miktarları, hükmün açıklanmasının geri bırakılması, hapis cezasının ertelenmesi gibi özellik arz eden kurumlar ile kusurluluğu etkileyen ve vergi cezalarını kaldıran haller, suçun özel görünüş şekilleri, vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri kararlarının birbirini bağlayıp bağlamayacağı ve vergi cezalarının caydırıcı olup olmadığı hususları incelenmiştir.

BÖLÜM 1: SUÇ VE CEZALAR İLE VERGİ SUÇLARI VE CEZALARINA İLİŞKİN GENEL ESASLAR

1.1. Suç ve Ceza Kavramları

1.1.1. Genel Anlamda Suç ve Ceza Kavramları

Tarihin ilk çağlarından başlayarak günümüze kadar topluluk halinde yaşayan insanlar arasında anlaşmazlıklar olması kaçınılmazdır. Bir araya gelerek devletleri oluşturan bireyler anlaşmazlıkları çözme ve cezalandırma yetkisini devletlere devretmiştir. Devletler de kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzeni ve güvenliğini, toplumsal barışı korumak amacıyla bazı fiilleri suç olarak kabul etmiştir². Ceza hukuku da bu noktada devreye girmekte ve devletin koyduğu kuralların yapılması ya da yapılmaması hâlinde bireylere birtakım müeyyide uygulanmaktadır. Bu müeyyideler sayesinde suç olarak kabul edilen fiillerin işlenmesi engellenerek bir arada yaşayan insanlar arasında kargaşa olmadan toplumsal huzur ve barış sağlanmaktadır.

Suç kavramı Türk hukukunda tanımlanmamıştır. Pozitif hukukta tanım olmamasına karşın doktrinde suçun çeşitli tanımları yapılmıştır:

Artuk, Gökçen ve Yenidünya'ya göre suç, ceza normunun yasakladığı, suç kalıbına uygun, kasten veya taksirle gerçekleştirilen hukuka aykırı haksız fiildir³.

Hakeri'ye göre suç, karşılığında ceza yaptırımı öngörülmüş haksızlıklardır⁴.

Özbek ve diğerlerine göre ise suç, tipe uygun, hukuka aykırı, kusurlu insan davranışı olarak da tanımlanabilir⁵.

Bu tanımlardan hangisi kabul edilirse edilsin işlenen bir fiilin suç olarak kabul edilebilmesi için o fiilin kanun maddesinde belirtilen tipe uygun olması gerektiğinin kabul edildiği görülmektedir. Bu bağlamda suç, kanun maddesi ile ceza yaptırımı altına alınmış bir fiilin, fail tarafından bilerek ve istenerek ya da dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı olarak gerçekleştirilmesidir diyebiliriz.

Kanun koyucu suç sayılan fiilleri saymakta ve bu fiilleri işleyen kişiler cezalandırılmaktadır. Ceza hukukunun amacı bir yandan kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak iken diğer amacı ise suç işlenmesini önlemektir. Günümüz modern devletlerinde ceza hukuku ile ulaşılmak istenen bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumlusunun temel esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin türleri düzenlenmiştir. Ceza hukukunun amacı suçu sabit olan sanığın sadece kısasa kısas bir mantık çerçevesinde

² Veli Özer Özbek ve diğerleri, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 39-43.

³ M. Emin Artuk, Ahmet Gökçen ve A. Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yenilenmiş Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 202.

⁴ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 18. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 128.

⁵ Veli Özer Özbek ve diğerleri, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 192.

cezalandırılması değil aynı zamanda sanığın ve toplumun diğer üyelerinin suç işlemesinin engellenmesidir. Türk Ceza Kanunu'nda da suçluların sadece cezalandırılması değil aynı zamanda suç işleyen bireylerin topluma kazandırılması amaçlanmıştır.

TCK'da suçun karşılığı olarak düzenlenen cezaların tek amacı suçluların sadece özgürlüklerinin elinden alınması olmayıp aynı zamanda suçlulara ruhsal yönden de acı çektirilerek suçluların ıslâh edilmesi ve topluma yeniden kazandırılması da amaçlanmaktadır⁶. TCK'nin 51'inci maddesinde düzenlenen "hapis cezasının ertelenmesi" ile 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231'inci maddesinde düzenlenen "hükmün açıklanmasının geri bırakılması" bu amaç doğrultusunda kabul edilmiş kurumlardır.

1.1.2. Vergi Suç ve Cezalarının Dayanağı, Genel Ceza Hukuku ile İlişkisi Tanımı ve Niteliği

1.1.2.1. Vergi Suç ve Cezalarının Dayanağı

Devletin temel görevleri arasında, toplum içerisinde yaşayan herkesin refah, güvenlik ve huzur içinde yaşamasının sağlanması yer almaktadır⁷. Bu bağlamda toplum içerisinde yaşayan kişilerin sosyal refahlarını sağlamak için hareketsiz kalmaması gereken devlet, harekete geçerek korumasız olan kişileri insan onuruna yakışır bir şekilde yaşatmak, korumak ve ekonomik kalkınmayı sağlamak zorundadır⁸. Toplumsal eşitliği sağlamak için sosyal refahı tabana yaymak zorunda olan Devlet tüm bu giderlerini ise Anayasanın verdiği egemenlik yetkisine dayanarak bireylere ekonomik güçleri oranında vergi ve benzeri malî yükümlülükler getirerek yapmaktadır.

1.1.2.2. Vergi Suç ve Cezalarının Genel Ceza Hukuku ile İlişkisi

Suç sayılan bütün fiiller yalnızca TCK'da düzenlenmiş olmayıp özel kanunlarda da ceza hükümleri içeren birtakım düzenlemeler bulunmaktadır. TCK'nin genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır. VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen ve faillerin ceza mahkemelerinde yargılandığı vergi kaçakçılığı suçları buna bir örnek teşkil etmektedir. Esas olarak ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçları VUK'un Dördüncü Kitabı'nın 331- 376'ncı maddeleri arasında düzenlenmiş olmasına rağmen bu maddeler arasında idarî yaptırım uygulanan vergi kabahatleri de bulunmaktadır.

VUK'ta ihdas edilen vergi suçları ve cezalarına ilişkin düzenlemeler TCK hükümlerine göre özel mahiyettedir. Bu nedenle vergi suçları yönünden özel kanun olan VUK'ta hüküm bulunmayan durumlarda genel kanun olan TCK hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Örneğin, VUK'ta düzenlenmeyen teşebbüs, ceza zamanaşımı, ceza

⁶ Zeki Hafizoğulları, **Ceza Normu Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 1987, s. 212.

⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 52.

⁸ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s.135.

sorumluluğunu kaldıran ve azaltan nedenler gibi hususlarda TCK'nin 1-75'inci maddeleri arasında düzenlenen genel hükümler uygulanacaktır. Bu yönüyle vergi ceza hukukunun esasında kendine özgü kuralları olan ancak genel ceza hukuku ile iç içe geçmiş bir nitelik arz ettiği söylenebilir.

1.1.2.3. Vergi Suç ve Cezalarının Tanımı

Toplum adına harcama yapma yetkisi olan devlet, kamu finansmanını ve sosyal devlet ilkesini sağlayabilmek için vergi koymaktadır. Devlet vergiyi tahsil etmek isterken mükellefler de vergi kaçırmak istemektedirler. Devlet, vergiyi tahsil edebilmek, kayıp kaçakların önlenerek vergi verimliliğinin artırılması için kanunlarla bazı fiilleri suç olarak kabul etmiş ve bu fiilleri işleyenler için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörmüştür. Hangi fiillerin suç sayılacağı TCK ya da özel kanunlarda açıkça sayılmıştır. Bunun yanı sıra birtakım fiiller ise hürriyeti bağlayıcı cezalardan farklı olarak idarî yaptırıma tabi tutulmuştur.

İdarî yaptırımın bağlandığı fiiller vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlüklerdir. Bunlara vergi kabahatleri de denilmektedir⁹. Doktrinde birtakım yazarlar isabetsiz bir şekilde kabahat olan bu fiiller için de vergi suçları kavramını kullanmaktadır¹⁰. Bir fiilin suç olup olmadığına kanun maddeleri çerçevesinde yargı merciince karar verilirken; vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük gibi vergi kabahatlerinde kanunda belirlenen cezalar idare tarafından verilmektedir¹¹. Kaldı ki VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinin düzenlendiği 344-358'inci maddeleri arasında suç kelimesi kullanılmadan bu fiillere idarece uygulanacak cezalar belirtilmektedir. Fakat VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmının üçüncü bölümünün düzenlendiği 359-363'üncü maddeleri arasında açıkça suç kelimesi kullanılmış ve mahkemelerce verilecek cezalar düzenlenmiştir. Kanunun bu sistematiği de dikkate alınarak idarî cezaların uygulandığı vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük oluşturan fiillere vergi kabahatleri, ceza mahkemesinde yargılanan vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma, ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilleri için de vergi suçları kavramını kullanmak daha doğrudur.

1.2. Ceza Mahkemelerinde Yargılanacak Vergi Suçları ve Çeşitleri

Ceza hukuku anlamında müeyyideye tabi tutulan vergi suçları ve bu suçlar için öngörülen cezalar farklı kanunlarda ihdas edilmiş olmakla beraber temel olarak VUK'ta düzenlenmiştir. Bu çalışmamızda sadece VUK'ta düzenlenen vergi suçları ve cezaları anlatılmıştır.

Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca

⁹ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 158.

¹⁰ Bkz. Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, Ekim 2015, s. 495-507; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 211.

¹¹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 158.

açıklanabilir. Ancak açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Suçun maddî unsurlarının ne olduğu kanunda belirtilmediği gibi bu suçun cezası da belirtilmemiştir. Esasında maddedeki düzenleme TCK'nın 125'inci maddesindeki "hakaret" suçu olup ilgili TCK hükümleri uyarınca suçun oluşup oluşmadığı ve hangi cezanın verileceği irdelenecektir. Bu bağlamda haysiyet ve şerefe tecavüz suçu "hakaret" suçu ile ilgili olduğundan burada anlatılmamıştır.

VUK'un 243-246'ıncı maddeleri arasında ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu düzenlenmiştir. Ekim sayım beyanları verilmesi şeklindeki bu yükümlülük günümüzde uygulanmamaktadır. Ancak uygulamada durum bu olsa da kanunda mevcut hüküm olması nedeni ile ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu da vergi suçları arasında anlatılmaktadır¹².

Doktrinde kimi yazarlar ceza mahkemelerinde yargılanan vergi suçlarını vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçu olmak üzere üç başlık¹³ halinde incelerken çalışmamızda bu suçlara ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu da dâhil edilerek vergi suçları dört başlık halinde incelenmiştir.

Bu suçlar açıklanırken her bir suç yönünden suçun unsurları ayrı ayrı değerlendirilecektir. Ancak suçun tanımı konusunda olduğu gibi suçun unsurları yönünden de doktrinde görüş birliği bulunmamaktadır. *Centel, Zafer ve Çakmut'a göre suçun, yasallık, maddî, hukuka aykırılık ve manevî unsur olmak üzere dört unsuru vardır*¹⁴. Yazarlar kusur yeteneğini de manevî unsurlar başlığı altında anlatmaktadır. *Akbulut'a göre suçun unsurları, tipiklik ve hukuka aykırılıktır*¹⁵. *Artuk, Gökçen ve Yenidünya'ya göre ise suçun, tipiklik, maddî, manevî ve hukuka aykırılık olmak üzere dört unsuru vardır*¹⁶. Bu çalışmada suçun unsurları bizce de kabul gören tipiklik, maddî unsur, manevî unsur ve hukuka aykırılık olmak üzere dört unsur hâlinde anlatılmıştır. Herbir vergi suçu da ayrı ayrı bu dört unsur çerçevesinde açıklanmıştır.

1.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Unsurları

Yargı kararlarına bakıldığında uygulamada en sık rastlanılan vergi suçunun vergi kaçakçılığı suçları olduğu görülmektedir. Suçun düzenlendiği VUK'un 359'uncu maddesinin başlığı kaçakçılık suçları olup belirtilen fiillerin işlenmesi halinde de kaçakçılık suçunun oluşacağı belirtilmiştir. Ancak usulüne aykırı olarak bir yerden eşya getirilmesi ya da eşya götürülmesi hali olan kaçaklılık suçu bu anlamıyla VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen fiilleri tam olarak karşılamadığından bu fiillerin vergi

¹² Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları**, 6. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s. 524.

¹³ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Cilt 1, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 37. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, Mart 2016, s. 89.

¹⁴ Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 9. Bası, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2016, s. 209.

¹⁵ Berrin Akbulut, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 175.

¹⁶ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 252.

kaçakçılığı suçları olarak tanımlanmasının daha doğru olacağı kabul edilmektedir¹⁷. Ayrıca kanun maddesinde birden fazla fiil düzenlendiğinden ve her bir fiil ayrı bir suç oluşturduğundan vergi kaçakçılığı suçu değil çoğul hali olan vergi kaçakçılığı suçları kavramının kullanılması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının oluşmasına sebebiyet veren fiillerin birçoğu aynı zamanda vergi ziyaına da sebep olabilecek mahiyettedir. Ancak kanun koyucu, idarenin işleyişi ve verginin toplanması noktasında ciddi sorunlar yaratan birtakım fiillere idari para cezası dışında hapis cezası uygulanmasını da kabul etmiştir. Bu şekilde toplumu da yakından ilgilendiren birtakım fiillere hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülerek bu cezaların caydırıcı olması amaçlanmaktadır.

5432 sayılı ilk Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 15/06/1949 yılından bugüne kadar Vergi Usul Kanunu'nda kapsamlı değişiklikler yapılmıştır¹⁸. Geline aşamada bugün için vergi kaçakçılığı suçları VUK'un 359'uncu maddesinde biri iki alt bentten oluşmak üzere üç grup halinde düzenlenmiştir. VUK m. 359/a hükmü uyarınca iki bent halinde düzenlenen birinci grup fiillere on sekiz aydan üç yıla kadar, VUK m. 359/b fıkrasında düzenlenen ikinci grup fiillere üç yıldan beş yıla kadar, VUK m. 359/c fıkrasında düzenlenen üçüncü grup fiillere ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilir.

¹⁷ Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1. Bası, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, Şubat 2007, s. 9.

¹⁸ 15/06/1949 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun m. 325/1 fıkrasında; "Kaçakçılık yapan mükelleflere kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilir." hükmüne yer verilmiştir. Bu Kanun'da vergi kaçakçılığı suçlarına hapis cezası verilmesi kabul edilmemiştir. Bu suçlarda uygulanan para cezalarının caydırıcı olmadığı görüldüğünden 24/07/1951 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5815 sayılı Kanun'la 5432 sayılı Kanun'na "Hileli Vergi Suçları" başlığı ile yeni bir madde ihdas edilmiş ve bu maddede sayılan fiillere hapis cezası verilmesi öngörülmüştür. 12/01/1961 Resmi Gazete tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda da kaçakçılık ve hileli vergi suçu muhafaza edilmiştir. 31/12/1980 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2365 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK'ta değişiklik yapılmış ve idari ceza uygulanan kaçakçılık suçu ile hapis cezası verilen hileli vergi suçu kaçakçılık suçu altında 344'üncü maddede birleştirilmiş ve 359'uncu maddede de ne kadar hapis cezası verileceği belirtilmiştir. 29/07/1998 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4369 sayılı Kanun ile idari vergi suçları ve ceza mahkemesinde yargılanan kaçakçılık suçları ayrı maddelerde düzenlenerek "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359'uncu madde ihdas edilmiştir. Maddede kaçakçılık suçu, her ikisi de iki alt bentten oluşmak üzere iki grup halinde düzenlenmiştir. VUK m. 359/a fıkrasında düzenlenen fiillere altı aydan üç yıla kadar, VUK m. 359/b fıkrasında düzenlenen fiillere on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası verileceği hükmü yer almıştır. Daha sonra 08/02/2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5728 sayılı Kanun ile 359'uncu maddede değişiklik yapılmış olup belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bu belgeleri kullanmak fiili VUK m. 359/b fıkrasından çıkartılmış ve ayrı bir bentte düzenlenerek kaçakçılık suçu yönünden üç grup fiil oluşturulmuştur. Yine bu değişiklik ile ilk grup fiillere verilen hapis cezasının alt sınırı "altı aydan" "bir yıla" çıkartılmış ve ikinci grup fiillere verilen hapis cezaları da "üç yıldan beş yıla" şeklinde değiştirilerek öngörülen cezalar artırılmıştır. 03/07/2009 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5904 sayılı Kanunun 23 üncü maddesiyle bu maddenin (a) fıkrasında yer alan "bir yıldan" ibaresi "on sekiz aydan" şeklinde değiştirilmiştir.

Maddede vergi kaçakçılığı suçları sayılan fiiller üç ayrı grupta düzenlenmiş olup fiilin ağırlığına göre ceza miktarı da yüksek tutulmuştur

Vergi kaçakçılığı suçlarında kanunî tipte yer alan fiillerin, vergi ziyayı olmasa da kasıtlı işlenerek toplum düzeninin bozulduğu kabul edilmektedir¹⁹. Bu fiiller karşılığında uygulanacak ceza ile mükelleflerin vergi kaçırmalarının engellenmesi arzu edildiğinden kanun koyucu bu suçun oluşması için vergi ziyasını aramamıştır²⁰. Bu yönüyle vergi kaçakçılığı suçları, tehlike suçları adı verilen suç grubuna girmektedir²¹.

Suçun genel unsurları tipiklik, maddî, manevî unsur ve hukuka aykırılık olarak kabul edildiğinden vergi kaçakçılığı suçlarının unsurlarının da bu bağlamda incelenmesi gerekmektedir. Buna göre vergi kaçakçılığı suçlarının unsurları incelenecektir:

1.2.1.1. Tipiklik Unsuru

Doktrinde tipiklik unsuru yerine kanunîlik unsuru ifadesi de kullanılmaktadır²². Suç ve ceza hükümlerinde kıyas yapılması mümkün değildir. Bu kuralın amacı kişi hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasıdır. Bu hükmün uygulanma garantisini ise suçun tipiklik unsuru oluşturmaktadır. Çünkü kanunda suç olarak belirtilen fiil esasında suç tipine uygun değilse suç oluşmayacaktır. Eğer bu kural geniş yorumlanırsa bu defa kıyas yasağı gündeme gelecektir. Bu nedenle fiilin genel ya da özel ceza kanunlarında tarif edilen tanıma uygun olmaması halinde suç oluşmayacağı kabul edilmektedir²³.

Vergi kaçakçılığı suçları VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçlarının oluştuğunun kabulü için öncelikle işlenen fiilin maddede gösterilen suçun yasal tanımında belirtilen tipe uygun olması gerekmektedir. Çünkü kanunda suç olarak belirtilen fiil esasında suç tipine uygun değilse suç oluşmayacaktır.

Tipiklik unsuru, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin uzantısı olup hangi fiillerin suç sayılacağı ve bu suçlara hangi cezaların verileceği hususunun somutlaştırılarak düzenlenmesidir. Genel ceza hukuku yönünden aranan tipiklik ile vergi kaçakçılığı suçları yönünden aranan tipiklik unsuru arasında bir fark yoktur²⁴. Bu nedenle kanunî tarife uyan fiilin somut olayda gerçekleşmesi ile suç oluşacaktır.

Öte yandan tip ile tipiklik kavramları birbiriyle karıştırılan kavramlardır. Kanunî tarifte yer alan genel geçer, herkese uygulanan kurallar tip, bu kuralın somut olaya uygulanması

¹⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Yeniden Yazılmış 3. Baskı, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006, s. 241.

²⁰ Resmi Gündüz ve Veysel Gültaş, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları**, Genişletilmiş 3. Baskı, Bilge Yayınevi, Ankara, 2011, s. 263.

²¹ Adnan Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2016, s.26.

²² Sulhi Dönmezer, **Genel Ceza Hukuku Dersleri**, Bahçeşehir Yayınları, İstanbul, 2003, s. 102.

²³ Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem ve R. Murat Önok, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 722.

²⁴ Kaşıkçı, s. 196.

ise tipiklik olarak kabul edilmektedir²⁵. Bu inceleme suçun vasfı ve tayini yönünden ilk aşama olup işlenen fiil, ceza kanununda düzenlenen suçtaki tipe uygunsa suçun diğer unsurlarının olup olmadığı irdelenecektir.

1.2.1.2. Maddî Unsur

Suçun varlığından bahsedebilmek için genel ya da özel ceza kanunlarında tarif edilen tanıma uygun insan hareketlerinden kaynaklanan bir fiilin olması gerekmektedir. İnsandan kaynaklı bir fiilin olması ile bu fiilin ortaya çıkardığı netice suçun olmazsa olmaz koşuludur. Bu bağlamda maddî unsurlar denildiğinde esasında akla fiil ve netice gelmekte ise de suçun maddî unsurları bunlardan ibaret olmayıp; nedensellik bağlantısı, suçun faili, mağduru, konusu da maddî unsurlar olarak kabul edilmektedir²⁶. Vergi suçları yönünden farklılık arz etmediğinden fiil (hareket) dışında kalan diğer maddi unsurlar inceleme dışında bırakılmıştır.

1.2.1.2.1. Fiil (Hareket)

İnsanın zihninde tasarladığı ve düşündüğü şeylerin söz ya da eylem aşamasına geçmediği, sadece düşüncede kaldığı sürece ceza hukukunu ilgilendirmede kabul edilmektedir²⁷. İnsanın zihninde tasarladığı düşüncelerin başka kişilerce algılanmaya başladığı anda ceza hukukunun kapsamına giren bir fiilin varlığından bahsedilir.

Ceza hukukunun kapsamına giren fiil ise icrai ya da ihmali insan davranışlarıdır²⁸. Doktrinde özellikle fiil ve neticenin niteliğine göre farklı tasnifler yapılmış olup hepsini burada detaylı işlemek çalışma amacımızı ve kapsamını aşacağından vergi suçları açısından önem arz eden noktalarına değinilerek diğer hususlar kapsam dışı bırakılmıştır.

Maddî unsurlardan olan hareket, suçun düzenlendiği kanun maddesinde belirtilmiştir. Ceza içeren kanun maddelerinde bazen tek hareketin yapılması suçun oluşması açısından yeterli kabul edilirken bazen de suçun oluşması için birden fazla hareketin yapılması gerektiği kabul edilmektedir. Bazı suçlarda da kanun maddesinde birden fazla hareket, ayrı olarak ve bu fiillerden herhangi birinin yapılması ile suç oluşacak şekilde düzenlenebilmektedir. Bu tip suçlara seçimlik hareketli suçlar da denilmektedir²⁹.

Kanunun olumsuz bir ifade ile yasakladığı hareketin fail tarafından yapılması neticesinde ortaya çıkan suçlara ise icrai suçlar denilmektedir³⁰. Bunun dışında ceza hukukunun sadece bir eylem gerektiren icra hareketleri ile değil aynı zamanda ihmali hareketlerle de

²⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 31.

²⁶ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 214.

²⁷ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 80.

²⁸ Veli Özer Özbek ve diğerleri, s. 199.

²⁹ İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 168.

³⁰ Kayıhan İçel, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Beta Basım Yayım, İstanbul, Ekim 2016, s. 268.

ilgilendiği kabul edilmektedir³¹. Vergi kaçakçılığı suçları bu bağlamda doğası gereği icra hareketleri ile işlenebilen suçlardandır³².

Vergi kaçakçılığı suçlarına neden olacak hareketler üç ayrı ana bent halinde sayılmış olup bu hareketlerden herhangi birinin işlenmesi hâlinde suç oluşacaktır. Bu hâliyle vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli suçlardan olduğu kabul edilmektedir³³.

Kanunun belirlediği bu hareketlerden birinin yapılması ile vergi kaçakçılığı suçları oluşacaktır. Yani suçun oluşması için sadece hareket yeterli olup ayrıca vergi zıyaı ya da başkaca bir sonuca gerek bulunmamaktadır. Suçun oluştuğunun kabulü için herhangi bir neticenin aranmadığı bu tip suçlara “sırf davranış suçları” veya “şekli suçlar” da denilmektedir³⁴. Bunun tek istisnası defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiilidir. Bu durumda suçun oluşması için sadece hareket yani defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin başka yere kaydedilmesi yeterli olmayıp aynı zamanda fiilin, vergi matrahının azalmasına neden olacak mahiyette bulunması gerekmektedir. Bu nedenle bu fiil açısından sadece hareket yeterli olmayıp aynı zamanda fiilin vergi matrahının azalmış olmasına sebep olacak şekilde başka defter ve belgelere kayıt yapılmış olması bu suçun ön şartıdır.

Vergi kaçakçılığı suçlarına sebep olan hareketler VUK’un 359’uncu maddesinde seçimlik olarak biri iki alt bentten meydana gelmek üzere üç ayrı bent halinde düzenlenmiştir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçlarının hareket unsuru VUK’un 359’uncu maddesindeki düzenlemeye de uygun olarak üç grup halinde anlatılmıştır.

1.2.1.2.1.1. Vergi Usul Kanunu Madde 359/a Hükmünde Düzenlenen Fiiller

1.2.1.2.1.1.1. Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Hangi fiillerin hesap ve muhasebe hilesi sayılacağına ilişkin Kanun’da herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Kanun maddesinde hesap ve muhasebe hilesinin genel bir tanım verilmiş olup failin fiilinin hesap ve muhasebe hilesi olup olmadığının tespiti noktasında hâkime takdir yetkisi verilmiştir. Ancak hangi fiillerin hesap ve muhasebe hilesi oluşturacağına dair kanunda somut düzenleme yapılmaması suç ve cezaların kanunîliği ve kıyas yasağı ilkelerine aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir³⁵. Bu görüşte olan yazarlara göre kanunda olmayan bir fiil nedeni ile fail, yargılanmakta,

³¹ Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Genel Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, TCK’daki Yeni Değişikliklere Göre Güncellenmiş 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ekim 2012, s. 169.

³² Defter ve belgeleri ibraz etmeme fiili yönünden ihmali davranışla işlenebilen suç olduğu yönünde görüş için bkz. Tahir Erdem, **Vergisel Kabahatler**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2010, s. 126.

³³ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Atölyesi, İstanbul, 1988, s. 51.

³⁴ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara, Ekim 2005, s. 123.

³⁵ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 12. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2017, s. 368.

kanunilik ilkesi çiğnenmekte ve hukuka aykırı bir şekilde cezalandırılmaktadır³⁶. Uygulamada hesap ve muhasebe hilesinin tespit edilebilmesi için Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerle kanunsuz suç olmaz ilkesinin idari işlem olan tebliğ ile ihlal edildiği ve hangi fiillerin bu kapsama girdiğinin tespitinin bu açıdan önemli olduğu ileri sürülmektedir³⁷.

Ancak bu görüşlere katılmak mümkün değildir. Hesap ve muhasebe hileleri genel kurallara aykırı şekilde defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmaması için önceden sayma yolu ile belirtilmesi mümkün olmayacak kadar çok sayıda fiil ile gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle hangi fiillerin hesap ve muhasebe hilesi sayılacağına önceden kanun maddesinde belirtilmesi mümkün olmadığından haklı olarak kanun koyucu tarafından bu konuda sayma yapılarak fiiller sınırlandırılmamış, hangi fiilin hesap ve muhasebe hilesi sayılacağı hususu uygulamaya bırakılmıştır. Kanunilik ilkesinde önemli olan suç ve cezanın kanunda açıkça düzenlenmiş olmasıdır. Hesap ve muhasebe hilesi yapmak da suç olarak kabul edilmiş olup bu suça sebep olacak fiillerin tek tek sayılmamış olması bu bağlamda kanunilik ilkesine aykırı değildir.

Muhasebe kayıtlarının nasıl düzenleneceğine dair Maliye Bakanlığınca tebliğler çıkarılmaktadır. Bu tebliğler ile genel geçer kurallar getirilerek şeffaf ve güvenilir bir muhasebe sistemi oluşturulmaya çalışılmaktadır. Mükellefler, tebliğde belirtilenlerin dışında birtakım fiiller yaparak vergi kaçırmaktadırlar.

Hesap hilesi olabilecek bütün fiillerin aynı zamanda muhasebe hilesi olarak da sayılabilecek fiiller olduğu kabul edilmektedir³⁸. Hesap hilesinde de muhasebe hilesinde olduğu gibi genel kurallara aykırı şekilde defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmaması için önceden sayma yolu ile belirtilmesi mümkün olmayacak kadar çok sayıda fiil ile gerçekleştirilmektedir.

Muhasebe ve hesaplarda olması gerekenin dışındaki her kaydı ve durumu hile olarak kabul etmek çok zordur. Çok teknik özellik arz etmesi nedeni ile uygulamada bazen vergi kaçırma amacı olmadan maddî hatalar yapılabilmektedir³⁹. Yapılan işlemlerin hangisinin kasten hangisinin hatayla yapıldığının tespit edilebilmesi için net bir çözüm yolu sunmak mümkün değildir. Bu nedenle somut olaya bakmak gerekir. Somut olayda muhasebe ve hesap hilesi olarak görülen fiil herkes tarafından yapılabilecek ve karmaşık bir özellik taşımıyorsa burada hile olduğundan bahsedilemez⁴⁰. Fiilin özel bir gayretle ortaya çıkan hile mi yoksa herkesin yapabileceği bir yanlışlık mı olduğunun tespiti uzmanlık

³⁶ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 280.

³⁷ A.Bumin Doğrusöz, “Vergi Ceza Sistemi Üzerine,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 196, (Nisan, 2009), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9898>, E.T: 28.03.2016), (sayfa numarası yok).

³⁸ Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 153.

³⁹ Uğur Yiğit, **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2004, s. 122.

⁴⁰ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s. 129.

gerektireceğinden her somut olay yönünden hâkimin bir muhasebe uzmanından hesap ve muhasebe hilesi yapılıp yapılmadığının tespiti için bilirkişi raporu alması gerekmektedir. Eğer mükellefin vergi kaçırma amacı olmadan ve herkesin yapabileceği basit bir yanlış yaptığı basit bir inceleme ile anlaşılabiliriyorsa hâkim bilirkişiye başvurmaksızın dosya üzerinden de karar verebilir.

1.2.1.2.1.2. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesaplar Açmak

Bu bent kapsamında gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak olmak üzere iki farklı fiil düzenlenmiştir. İlk fiilde hiç olmayan biri adına hesap açılmaktadır. İkinci fiilde ise gerçek bir kişi olmasına rağmen söz konusu kayda konu işlemin tarafı olmayan kişiler adına hesap açılmaktadır. Bu fiillerden herhangi birinin yapılması ile vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır⁴¹. Ancak fail her iki fiili de yapmışsa seçimlik hareketli bu suç yönünden faile tek ceza verilmelidir.

Gerçekte olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak maddî hareketi fazladan düzenlenmiş bir banttır. Esasında bu maddî unsur muhasebe hilesi olup söz konusu bentten ziyade hesap ve muhasebe hilesi kapsamına girmektedir⁴². Söz konusu bent olmasa bile bu fiil muhasebe hilesi kapsamında yine cezalandırılacaktır.

1.2.1.2.1.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek

Mükellef tarafından tutulması gerekli defter ve belgeler dışında ayrıca başka bir defter de tutulduğundan bu duruma “çift defter, mükerrer defter” de denilmektedir⁴³. Bu bent kapsamında vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğunun kabulü için tutulması gerekli hesap ve işlemlerin başka defter, belge veya diğer ortamlara kaydedilmiş olması gerekmektedir. Mükellefler bir tarafta gerçek durumu göstermeyen, vergi incelemesinde kullandığı defter ve belge tutarken diğer tarafta yaptığı usulsüz işlemleri takip etmek için kendi denetiminde tuttuğu başka bir defter ve belge bulunmaktadır⁴⁴. Mükellef vergi mevzuatının gerektirdiği yükümlülükleri bu fiillerle ihlal etmektedir. Kanunen tutulması zorunlu olan kayıtlar yine kanunen gösterilen şekilde değil de çeşitli hilelerle farklı şekilde kaydedilerek bu suçun oluşmasına sebebiyet verilmektedir.

Bu bent kapsamında suçun oluşabilmesi için mükellefin defter tutmak zorunda olması ve bu defterlere kaydı zorunlu olan hususların başka ortamlara hangi dilde yazıldığı önemli olmaksızın kaydedilmiş olması gerekmektedir⁴⁵. Vergi mevzuatı uyarınca defter tutma

⁴¹ Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza Hukuku ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007, s. 97.

⁴² Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, s. 126.

⁴³ Taşdelen, s. 154.

⁴⁴ Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s. 98.

⁴⁵ Kaşıkçı, s. 275.

yükümlülüğü olmayan bir mükellef her ne kadar başka bir deftere bu bilgileri kaydetmiş olsa da suç oluşmayacaktır. Ayrıca mükellef, defter tutmak mecburiyetinde olsa bile kanunen kaydı zorunlu olmayan işlemleri başka bir deftere kaydetmiş olursa bu suçun oluşmayacağı kabul edilmektedir⁴⁶. Doktrinde bu suçun oluşması için mükellefçe defterlere kaydı zorunlu olan tüm bilgilerin ikinci deftere kaydedilmeyip bazı bilgilerin kaydedilmiş olması halinde bu bent kapsamında suçun oluşmayacağı ve bu durumda mükellefe ceza verilmesinin kanunilik ilkesine de aykırı olduğu ileri sürülmektedir⁴⁷. Ancak VUK m. 359/a-1 hükmünde açıkça defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin “tamamen veya kısmen” başka defter, belge ve kayıt ortamına kaydedilmesi bu suçun oluşması için yeterli sayıldığından bu görüşe katılmak mümkün değildir. Kanun maddesinde kısmen kayıt dâhi suçun oluşması için yeterli görüldüğünden mükellefin vergi matrahını azaltmaya yarayacak şekilde bir ya da birkaç işlemini ikinci deftere kaydetmesi halinde de bu suçun oluştuğu kabul edilmektedir⁴⁸.

Vergi kaçırmak niyetinde olan mükelleflerin, bu amaca ulaşabilmesi için iş ve işlemlerini ikinci bir deftere kaydetmesi zorunlu olduğundan mükellefe çift defter tutma fiili nedeni ile ceza verilmemesi gerektiği, ayrıca yaptıkları iş ve ticari hacimlerine göre çift defter tutmaksızın daha büyük miktarlarda vergi kaçıran mükelleflere bu bent kapsamında ceza verilmemesine rağmen daha az miktarda vergi kaçırmak için ikinci bir defter tutmak zorunda olan mükellefe ceza verilmesinin eşitlik ilkesine de aykırı olduğu ileri sürülmektedir⁴⁹. Ancak bu görüşe katılmamaktayız. VUK’un 359’uncu maddesinde ihdas edilen ve vergi kaçakçılığı suçlarının oluşmasına sebebiyet veren birçok fiil aynı zamanda vergi ziyanının da doğmasına sebep olacak niteliktedir. Ancak vergi sisteminin düzgün işlemesi açısından kanuni defterlerin usulüne uygun olarak tutulması önemli olup bu fiil için hapis cezası verilmesi cezaların caydırıcılığı ilkesi yönünden önemlidir. Faile bu fiilin karşılığı olarak hem hapis cezası hem de vergi ziyaı cezası verilmesinin non bis in idem ilkesine aykırı olup olmadığı hususu ise tezin 3’üncü kısmında incelenmiştir. Ayrıca her ne kadar bazen büyük mükellefler çift defter tutmaksızın daha büyük vergi kaçırsalar da bu durum çift defter tutarak vergi kaçıran mükellefe hapis cezası verilmemesinin gerekçesi olamaz. Bu durumda çift defter tutan mükelleflere bu bent kapsamında hapis cezası verilmesinin eşitlik ilkesine aykırı olduğundan bahsetmek mümkün değildir.

Vergi ziyaı ya da başkaca bir neticenin meydana gelmesi vergi kaçakçılığı suçunun unsuru değildir. Ancak bu bent kapsamında suçun oluşması için defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek yeterli olmayıp aynı zamanda bu çift defter kullanılmasının vergi matrahını azaltmış olması gerekmektedir. Bu nedenle sanık tarafından çift defter tutma nedeniyle kazanç elde

⁴⁶ Çavuş, s. 102.

⁴⁷ Hıdır Erdemir, **Vergi Kaçakçılığı**, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Şubat 2016, s. 28, (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T: 21/04/2018).

⁴⁸ Çavuş, s. 103.

⁴⁹ Erdemir, s. 29-30.

etmediği iddiasının ileri sürülmesi halinde maddi gerçeğin ortaya çıkması için öncelikle, mükellef tarafından tutulmuş yasal defter ve belgelerinin de değerlendirilmesi suretiyle bilirkişi incelemesi yaptırılarak ele geçen belgeler nedeniyle sanığın eyleminin vergi matrahının azalması sonucunu doğurup doğurmadığının tespit edilmesi gerektiği kabul edilmektedir⁵⁰. Bu bağlamda mükellef her ne kadar çift defter tutmuş olsa dahi bu fiil nedeniyle vergi matrahı azalmamışsa suç oluşmadığı kabul edilmektedir⁵¹. Bu bent diğer vergi kaçakçılığı suçlarından bu yönüyle farklılık arz etmektedir. Diğer vergi kaçakçılığı suçlarına sebebiyet veren fiillerde vergi ziyayı ya da vergi matrahının azalması şartı aranmazken bu bent kapsamında suçun oluşması için sadece söz konusu çift defter tutma fiili yeterli olmayıp bu eylemin aynı zamanda vergi matrahını da azaltmış olması gerekmektedir.

Her ne kadar vergi kaçırmak amacıyla matrah düşük gösterilse de vergi matrahının azalması ile vergi ziyayı farklı kavramlardır. Vergi matrahının yanlış gösterilmiş olması başlı başına vergi ziyasına sebep olmaz. Matrah, çeşitli vergi kanunlarında belirtilen esaslar dâhilinde üzerinden vergi hesaplanacak bedel olarak kabul edilir⁵². Matrah olarak belirlenen bedel üzerinden tarifede belirlenen oran uygulanarak ödenecek vergi miktarı belirlenir. Her ne kadar matrah doğru olsa da tarifenin yanlış uygulanması halinde vergi ziyayı oluşabilmektedir. Bu nedenle kanunî defterler dışında tutulan başka defter, belge ve kayıt ortamına kaydedilen hesap ve işlemlerdeki matrah oranı kanunî defterlerde tutulan matrahtan daha yüksekse her ne kadar vergi ziyayı oluşmasa da bu bent kapsamında suçun oluştuğu kabul edilmektedir⁵³.

1.2.1.2.1.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Defter, belge ve kayıtlarda yapılacak tahrifatların yazıları karalamak, çizmek, silmek vb. gibi önceden kanun maddesinde sınırlandırılmayacak kadar çeşitli şekilde yapılabileceği kabul edilmektedir⁵⁴. Bu bent kapsamında suçun oluşması için defter, belge ve kayıtların herhangi bir yöntemle gerçek durumu yansıtmayacak bir içeriğe sokulmuş olması gerekmektedir⁵⁵. Bu suçun oluşması için öncelikle tutulması zorunlu defter veya belge olması gerekmektedir. Kanun maddesinde sadece defterlerde yapılan tahrifat değil aynı zamanda belge ve kayıtlarda yapılan tahrifat eylemleri de suç olarak kabul edilmiştir.

Suçun oluşması için tahrifatın mükellefin kendi tuttuğu defter veya belgelerde olmasına gerek yoktur. Mükellef başka bir mükelleften aldığı kanunen tutulması zorunlu belge

⁵⁰ Yargıtay 21. Ceza Dairesinin 21/12/2016 tarih ve E:2016/2062, K:2016/7865 sayılı kararı, (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:11/03/2017).

⁵¹ Mustafa Özen, **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s. 20.

⁵² Oktar, s. 94.

⁵³ Elif Sonsuzoğlu, “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyayı Şart mı?” Yaklaşım Dergisi, Sayı 210 (Haziran, 2010), s. 24.

⁵⁴ Hızlı, s. 123.

⁵⁵ Yiğit, s.127.

üzerinde tahrifat yaparsa bu suç yine oluşacaktır. Ancak mükellef kanunen tutulması zorunlu olmayan defteri kendi iradesi ile tutmuşsa ve bu belgeler üzerinde vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak eylemler yapmış olsa da bu bent kapsamında suç oluşmayacağı kabul edilmektedir⁵⁶.

Doktrinde tahrifat nedeni ile vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için vergi ziyaının doğmuş olması gerekmez de vergi ziyaını doğurmaya elverişli olması gerektiği yönünde bir görüş bulunmaktadır⁵⁷. Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. Vergi suçları tehlike suçlarından olup Kanun maddesinde de vergi ziyayı olması gibi bir şart aranmamaktadır. Bu durumda fiilin sadece işlenmesi yeterli olup söz konusu fiilin ayrıca vergi ziyaını doğurmaya elverişli olup olmadığı hususunun incelenmesine gerek yoktur. Kanun koyucu yapılan eylemin ağırlığını göz önünde bulundurarak başkaca bir sonuç ve aşama aramaksızın defter, belge ve kayıtları tahrif etmeyi suç olarak kabul etmiştir. Bu nedenle bu bent kapsamında tutulması zorunlu olan defter ve belgelerin sadece tahrif edilmesi suçun oluşması için yeterli olup bu fiilin ayrıca vergi kaçakçılığı ile ilgili olması ya da vergi ziyayı ya da vergi matrahının azalmış olmasına gerek yoktur.

Bu bent kapsamında suçun oluşması için tahrifat yapılan belgenin kullanılmış olması gerekmez. Kanun koyucu, icrai hareketle işlenen bu suç için kanunî tipte yer alan tahrifat fiillerini suçun oluşması için yeterli görmüştür. Mükellefin söz konusu defter, belge ve kayıtlarda sadece tahrif sayılabilecek fiili gerçekleştirmiş olması yeterli olup bu belge kullanılmamış olsa dahi suçun oluştuğu kabul edilmektedir⁵⁸.

Tahrifatın aldatma yeteneğine sahip olup olmamasının suçun oluşumu yönünden etkisi yoktur. Dışarıdan bakıldığında belge üzerinde tahrifat yapıldığı kolaylıkla anlaşılır olsa bile vergi kaçırmak amacıyla bu fiili işleyen mükellef cezalandırılacaktır. Ancak her tahrifatı suç olarak kabul etmek doğru değildir. Defter, belge ve kayıtlarda maddî bir yanlışlık yapılmış ve bu yanlışlık mükellef tarafından fark edilip evrak üzerinde değiştirilmişse bu durumda suç oluşmayacaktır⁵⁹. Belge üzerinde tahrifat olup olmadığı hususunda sanık tarafından itiraz olmasa dâhi Mahkemece, vergi dairesince düzenlenen raporlar da dâhil tüm defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak tahrifat olup olmadığının tespit edilmesi ve buna göre hüküm kurulması gerektiği kabul edilmektedir. Bu hususlar gözetilmeden ilk derece mahkemeleri tarafından karar verilmesi Yargıtay kararlarında bozma sebebi olarak kabul edilmektedir⁶⁰. Bu karar isabetlidir. Çünkü bu tür durumlarda bilirkişi incelemesi yaptırılarak ve tanık dinlenerek

⁵⁶ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 284.

⁵⁷ Candan, s. 136.

⁵⁸ Erman, s. 55.

⁵⁹ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Nylon Fatura**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 503.

⁶⁰ Yargıtay 9. Ceza Dairesinin 12/02/1987 tarih ve E:1986/6708, K:1987/791 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

failin suçu üstlenip üstlenmediği, bu suça iştirak eden başka kişilerin olup olmadığı daha açık bir şekilde ortaya konularak maddi gerçekliğe ulaşılabilir.

1.2.1.2.1.1.5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek ve Susma Hakkı

Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Yetkili makam ve memurların talebi üzerine muhafaza edilmesi zorunlu her türlü defter, belge ve karneler ile verilmesi zorunlu bilgilere ilişkin mikro fiş, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtların ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifrelerin muhafaza süresi içerisinde ibraz edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle mükelleflerin kanunen tutmak zorunda oldukları defter ve belgeleri beş yıl süre ile muhafaza etmek ve muhafaza zorunluluğu olan bu defter ve belgelerin yetkili makam ve memurların usulüne uygun talepleri üzerine incelenmek üzere ibraz etmeleri gerekmektedir.

Bu bent kapsamında suçun oluşması için öncelikle usulüne uygun olarak mükellef hakkında vergi incelemesi başlatılmış olması gerekmektedir. Vergi incelemesi olarak sayılamayacak bir nedenle vergi dairesince defter ve belgelerin ibraz edilmesi istenmesine rağmen mükellef ya da sorumlu defter ya da belgeleri ibraz etmemişse bu suçun oluşmayacağı kabul edilmektedir⁶¹.

Vergi incelemesi yapabilecek olan yetkililer vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ve her hâl ve takdirde Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır. Bu nedenle inceleme yetkisi bulunduğu belirtilen bu kamu görevlileri dışındaki yetkililerin mükelleften defter ve belgelerin ibrazını istemesi ve mükellef ya da sorumlunun bu defterleri ibraz etmemesi halinde bu bent kapsamında suç oluşmayacaktır. Çünkü mükellef ya da vergi sorumlularının vergi idaresinde çalışan herhangi bir memura yasal olarak tutmak zorunda olduğu defter ve belgeleri verme gibi bir yükümlülüğü bulunmaktadır.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Bu nedenle mükellef ya da sorumlunun gizleme fiilinden sorumlu tutulabilmesi için defter ve belgelerin noter tasdik kayıtları ya da sair suretlerle sabit olması gerekmektedir. Nitekim Yargıtay kararlarında da defter ve belgeleri gizlemek suçunun oluşabilmesi için defter ve belgelerin varlığının sabit olması gerektiği kabul edilmektedir⁶². Bu nedenle ibrazı istenen defter, belge ve kayıtlar eğer hiç tutulmamışsa bunların ibrazı mümkün olmadığından doğal olarak suç

⁶¹ Candan, s. 140.

⁶² Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 10/02/2010 tarih ve E:2007/7235, K:2010/732 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

oluşmayacaktır⁶³. Bu durumda tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması nedeniyle mükellefe “vergi ziyai” ve “1. derece usulsüzlük” gibi idari yaptırımların uygulanmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Vergi incelemelerinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılması gerekir. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Belirtilen bu sebepler dışında defterler ve belgelerin daireye ibrazının kamu görevlilerince istenilmemesi gerekmektedir. Geçerli bir sebep olmadan defter ve belgelerin daireye ibrazının istenmesi halinde mükellef veya sorumlu bu talebi yerine getirmek zorunda olmayıp söz konusu talebin yerine getirilmemesi şeklindeki fiil gizleme olarak da kabul edilmemektedir⁶⁴. Bu nedenle vergi incelemesi yapmaya yetkili görevlinin tebligatla bilgi ve belgeleri daireye istemesi durumunda öncelikle incelemenin işyerinde neden yapılamadığına ilişkin bir tespitin olması gerekmektedir. Mükelleften bunun istendiğinin tespit edilebilmesi ise ancak usulüne uygun tebliğle mümkündür. Örneğin, envâter yoklamasında yetkili olmamasına rağmen hazır bulunan işçiye defter ve belgelerin ibrazı için süre verilmesi bu anlamda geçerli bir tebligat değildir. Mükellefin bu durumda defter ve belgeleri ibraz etmemesi halinde defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunun oluşmadığı kabul edilmektedir⁶⁵.

Vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılamama gerekçelerinin idare tarafından ispat edilmesi gerekmektedir. Vergi incelemesinin mükellefe ait işyerinde değil de dairede yapılmasının mükellef tarafından istenilmesi halinde de defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunun oluşması için incelemenin dairede yapılmasını, vergi incelemesi yapılacak kişinin istediğinin idare tarafından ispat edilmesi gerektiği kabul edilmektedir⁶⁶. Bu tür durumlarda tanıkla ispat yeterli değildir. Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasının mükellef tarafından istenilmesi halinde bu hususun bir tutanağa bağlanması ve imkânlar dâhilinde mükellefin de imzasını atmasının sağlanması gerekmektedir. Mükellefin imzadan imtina etmesi halinde ise bu durumun görevli olan memurlarca tutanak altına alınarak imzadan imtina edildiği hususunun kayıt altına alınması da yeterlidir.

Vergi incelemesinin vergi dairesinde yapılacağına dair tespit yapılmışsa inceleme yapılan kişiye istenilen belgeleri ibraz etmesi için usulüne uygun şekilde süre verilmesi ve bunun tebliğ edilmesi gerekmektedir. İlgili maddede sürenin ne kadar olacağı belirtilmemiş olmakla birlikte VUK m. 14/2 hükmü uyarınca verilecek süre on beş günden az olamaz.

⁶³ Nuri Ok ve Ahmet Gündel, **Açıklamalı- İctihathı Ceza Mahkemelerinin Görevlerine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 159.

⁶⁴ Candan, s. 141.

⁶⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 03/06/2013 tarih ve E:2012/634, K:2013/9164 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

⁶⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 03/06/2013 tarih ve E:2012/4050, K: 2013/9161 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

Verilen süre somut olayda kısa ise ve incelenen kişi bu sürede defter ve belgeleri ibraz edememişse suç oluşmayacaktır. Bu nedenle tekrar süre verilmesi gerekmektedir.

İdarece istenilen defter, belge ve kayıtların birden fazla takvim yılına ait olması halinde de ibraz etmeme eylemi tek olduğundan doktrinde her bir takvim yılı için ayrı suç değil tek bir suç oluşacağı yönünde bir görüş bulunmaktadır⁶⁷. Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. Defter ve belgelerin ibrazı mükellef tarafından vergi kaçırılıp kaçırılmadığının tespiti noktasında önem arz etmektedir. Birden fazla takvim yılına ait defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde tek bir ceza verilmesi vergi kaçırarak ya da kaçırmak niyetinde olan mükellefler için caydırıcı bir nitelik taşımaz. Bu nedenle ayrıntıları zincirleme suç ve fikri içtima kısmında açıklandığı üzere her bir takvim yılı için ayrı bir ceza verilmesi daha doğrudur.

İncelenmesi istenilen belge ve defter yangın, sel vb. doğal afetler nedeni ile ya da başkaca nedenlerden dolayı mükellefin iradesi dışındaki birtakım sebeplerle ibraz edilememişse mazeretin geçici ya da sürekli olup olmadığı hususunun araştırılması gerekmektedir. Örneğin, mükellef incelemenin yapılacağı tarihte ameliyat olmuş ve uzun süre hastanede kalmışsa bu bent kapsamında suç oluşmayacaktır. İnceleme yapılacak mükellefe ibrazı engelleyen durumun ortadan kalkacağı süre de dikkate alınarak tekrardan süre verilip belgelerin ibrazının istenmesi gerektiği kabul edilmektedir⁶⁸. Eğer mazeret sürekli ise örneğin, çıkan yangın nedeni ile defterler ve belgeler de yanmışsa ya da işyerine hırsız girmiş ve incelenmek istenilen defter ve belgeler çalınmışsa bu durumun gerçeği yansıtmıyorsa araştırılmalıdır. Burada hâkim ceza yargılaması olduğu için maddî gerçekliği araştırılacaktır. Hangi hallerin defter ve belgelerin ibraz edilmemesi için haklı mazeret sayılacağına dair önceden soyut kurallar konulması mümkün değildir. Mükellefin ibraz edememe gerekçesi olarak sunulan mazeretin geçerli olup olmadığı somut olaya göre değerlendirilmelidir. Bu konuda hâkim elde ettiği delilleri de dikkate alarak vicdanî kanaatine göre karar vermelidir.

Usulüne uygun vergi incelemesi başlatılan mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmeme eyleminin karşılığı olarak hapis cezası verilmesinin Anayasanın m. 38/5 hükmünde belirtilen hiçkimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya delil göstermeye zorlanamayacağı şeklindeki susma hakkına aykırılık teşkil edip etmediği hususunun da açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Doktrinde, mükellef kendi aleyhine olan belgeleri vermeye hapis cezası tehditi ile zorlandığından susma hakkının ihlal edildiği ve bu düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olduğu görüşü savunulmaktadır⁶⁹. Ancak bizim de iştirak ettiğimiz başka bir görüşe göre ise mükellefin tutmak zorunda olduğu defterlerin usulüne uygun tutulması ve yetkililerce istenildiğinde ibraz mecburiyeti, vergi alacağının tahsil edilmesi ve kamu düzeni açısından önemli olduğundan ve kamu düzeninin ağır bastığı bu durumda suçtan kaçan mükellefin susma

⁶⁷ Yiğit, s. 130.

⁶⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları**, s. 468.

⁶⁹ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, s. 140.

hakkını kullanarak korunamayacağından bu fiilin suç olarak kabul edilmesinin Anayasa'ya aykırılık taşımadığı kabul edilmektedir⁷⁰. Doktrinde yer alan bu farklı görüşler nedeni ile defter ve belge ibraz etmeme fiilinin suç olmaktan çıkarılması ve bu fiile özel usulsüzlük cezalarından daha ağır bir idari ceza verilerek Anayasa'ya aykırılık sorunun giderilmesi gerektiği ileri sürülmektedir⁷¹. Ancak defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiilinin karşılığı olarak hapis cezası değil de para cezası verilmesinin kabul edildiği durumda sahte fatura veya diğer vergi kaçakçılığı suçlarını işleyen mükellefin susma hakkının arkasına sığınarak para cezası ile kurtulmasının yolu açılmaktadır. Bu durumda cezaların caydırıcılığı ilkesi de uygulama alanı bulmayacağından bu suçlarda bir artış olması da kaçınılmaz olacaktır.

1.2.1.2.1.1.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinde vergiyi doğuran olayla ilgili gerçek durumu yansıtmayan bilgiler kullanılmaktadır. Mükellefler, vergiye konu olayı bu şekilde gerçekte olduğundan daha farklı bir şekilde kayıt altına alarak vergi kaçırmaktadır.

Bu bent kapsamında suçun oluşması için ya mükellefin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemiş olması ya da bu şekilde düzenlenmiş bir belgeyi kullanmış olması gerekmektedir. Bu nedenle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin düzenlenmiş olmasının yeterli olduğu, ayrıca bu belgenin kullanılmasının zorunlu olmadığı kabul edilmektedir⁷².

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi düzenleyenle kullanan kişilerin aynı olması hâlinde tek suç oluşmaktadır. Ancak muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi düzenleyen ve kullanan kişiler farklı ise her ikisi yönünden de ayrı ayrı suç olduğu kabul edilmektedir⁷³. Fakat belgeyi düzenleyenle kullanan kişilerin farklı olması hâlinde kullanan kişinin sorumlu tutulabilmesi için bu konuda belgenin muhteviyatının gerçeği yansıtamayarak düzenlendiğini bilmesi gerekmektedir. Her ne kadar kanun maddesinde “bilme” unsurunun varlığı, bu suç açısından aranmıyor olsa da suçun manevî unsurları dikkate alındığında sorumluluk için bu belgeyi kullanan kişinin söz konusu kullanmadan dolayı cezalandırılabilmesi için bunu biliyor olması gerekmektedir. Fakat burada kanun koyucu ispat külfetini yanıltıcı belgeyi kullanan kişiye yüklemiştir. Bir diğer ifadeyle kişinin belgenin muhteviyatının gerçeği yansıtmadığını bilmediğini ve kendisinden bilmesinin de beklenemeyeceğini ispatlamış olması gerekmektedir.

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı

⁷⁰ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, 1. Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul, Haziran 2008, s. 135.

⁷¹ Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu,” Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 16, Sayı 1 (2013), s. 39.

⁷² Oktar, s. 372.

⁷³ Çavuş, s. 129.

belgedir. Bu nedenle esasında bu bent kapsamında oluşan suçta gerçekte var olan bir işlem olmasına rağmen işlem gerçeği olduğu gibi yansıtmamaktadır. Eğer söz konusu işlem gerçekte var olmayan bir durumu var gibi göstermek amacıyla düzenlenmişse mükellef bu bent kapsamında değil sahte fatura düzenleme fiili uyarınca daha ağır bir ceza yaptırımıyla karşılaşacaktır⁷⁴. Örneğin, tapuda yapılan taşınmaz satış sözleşmesinde tarafların daha az tapu harcı ödemek için satış miktarını düşük göstererek bir fatura düzenlemesi halinde bu bent kapsamında suç oluşmaktadır. Eğer taraflar arasında herhangi bir satış sözleşmesi olmamasına rağmen fatura düzenlenmişse failer bu bent kapsamında değil sahte fatura düzenleme suçundan cezalandırılacaktır.

1.2.1.2.1.2. Vergi Usul Kanunu Madde 359/b Hükmünde Düzenlenen Fiiller

1.2.1.2.1.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Bu suçun maddî unsuru, vergi mevzuatı uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesidir. Vergi mevzuatının düzenlenmesini ve tutulmasını zorunlu tutmadığı defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi hâlinde bu bent kapsamında suç oluşmadığı kabul edilmektedir⁷⁵. Bu nedenle mükellefin tutmak zorunda olmadığı defter, belge ve kayıtları kendi isteği ile tutmuş ve yok etmiş olması halinde bu suçun oluşmayacağı kabul edilmektedir⁷⁶. Ayrıca suçun oluşması için söz konusu defter, kayıt ve belgelerin tamamının yok edilmesi zorunlu olmayıp bir sayfanın yok edilmesi dahi suçun oluşması için yeterlidir⁷⁷. Ancak yok edilen sayfalar bütüne etki etmiyor ve geriye kalan bilgi ve belgeler ile önceki bilgilere de ulaşılabilirse bu durumda suç oluşmayacağı kabul edilmektedir⁷⁸.

Defter, kayıt ve belgelerin ortadan kaldırması sonucunu doğuran yakmak, yırtmak, karalamak ve buna benzer farklı fiillerle okunamayacak hale getirilmesi gibi önceden sayma yolu ile belirtilerek ve belirli bir sınırlandırma yapılarak tarifi yapılamayacak kadar çeşitli fiiller yok etme olarak kabul edilmektedir⁷⁹. Bu bent kapsamında suçun oluşması için belgenin yırtılması, yakılması zorunlu olmayıp varlığı ispatlanmış bir belgenin içeriğinin herhangi bir yöntemle okunmaz hâle getirilmiş olması dâhi yeterlidir⁸⁰. Ancak tahrifattan farklı olarak bu durumda belge maddî olarak ortadan kaldırılmasa da içerik tamamen okunamaz hale getirilmektedir. İçerik tamamen değil belli yerler okunmaz hale getirilmişse bu durumda yok etme değil tahrifat yapıldığının kabul edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle söz konusu hareket, fiili olarak belgeyi yırtmak, ateşe

⁷⁴ Oktar, s. 375.

⁷⁵ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 290.

⁷⁶ Ok ve Gündel, s. 346.

⁷⁷ Hakan Arslaner, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, s. 109.

⁷⁸ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Temmuz 2014, s. 961.

⁷⁹ Özyer, s. 960.

⁸⁰ Çavuş, s. 133.

atmak şeklinde olabileceği gibi belgeyi yakıp yırtmadan boyayarak da olabilir. Önemli olan fiil nedeni ile söz konusu belgenin ortadan kaldırılmış olması ya da içeriğinin tamamen okunamaz hale getirilmiş olmasıdır.

Kimi durumlarda defter, kayıt ve belgeleri yok etme ve gizleme fiillerinin birbirinden ayırt edilmesi zor olabilmektedir. Belgenin yok edilmesi halinde “üç yıldan beş yıla”, belgenin gizlenmesi halinde ise “on sekiz aydan üç yıla” kadar hapis cezasına hükmedilir. Bu nedenle belgeleri yok etmek daha ağır bir yaptırımı gerektirmekte olup mükellefin eyleminin bir “gizleme” mi yoksa “yok etme” mi olduğu yönünde tereddüt hâsıl olması halinde failin, lehine olan gizleme fiili nedeni ile cezalandırılması gerekmektedir. Bu durum, şüpheden sanık yararlanır şeklindeki evrensel ceza hukuku ilkesinin de zorunlu bir sonucudur.

VUK’a göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterler ve yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Bu süre 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 82’inci maddesinde ise on yıla çıkmaktadır. Mükelleflerin VUK hükümleri uyarınca defter ve belgeleri beş yıl muhafaza zorunluluğu bulunmaktadır. Bu nedenle mükellefler açısından VUK hükümleri uygulama alanı bulacak olup ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından itibaren beş yıllık süre dolmuş ve bu süreden sonra belgeler yok edilmişse suç oluşmayacağı kabul edilmektedir⁸¹.

1.2.1.2.1.2.2. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz. Defter sayfalarını yok etmek suretiyle bu suçun oluşabilmesi için öncelikle vergi mevzuatı uyarınca tutulmuş defter ve belgelerin varlığı şarttır. Eğer böyle bir defter yoksa doğal olarak koparılamayacağı için suç oluşmayacaktır.

Bu bent kapsamında ihdas edilen suçun oluşması için sayfaların koparılmış olması yeterli olup ayrıca bu koparılan sayfalar yerine başka sayfaların konulmuş olmasına gerek yoktur. Ciltli defterlerde koparılan sayfa mükellef tarafından gizlenebileceği gibi yok da edilebilir. Bu nedenle bu tür durumlarda sayfanın koparılmış olduğunun tespiti yeterli olup ayrıca bu sayfanın yok edilmesi şartını aramaya gerek yoktur. Ancak koparılan sayfa vergi incelemesi esnasında aynen ibraz edilirse bu durumda suç oluşmayacağı kabul edilmektedir⁸².

1.2.1.2.1.2.3. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Sahte Düzenlemek ya da Bu Belgeleri Kullanmak

Mükellefler daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek amacıyla sahte fatura düzenlemektedirler. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi

⁸¹ Yiğit, s. 144.

⁸² Kaşıkçı, s. 288.

düzenlenen belge, sahte belgedir. Burada kısmen sahte belgeyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet ya da miktarında gerçeğe aykırılık bulunmaktadır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık olduğu kabul edilmektedir⁸³. Ayrıca muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede ortada şekli olarak mevzuata uygun belge olup içerik yönünden gerçeği yansıtmamakta iken sahte belgede ise hem belge hem de içerik sahte olup aslında var olmayan bir işlem varmış gibi gösterilmektedir⁸⁴.

Bu bent kapsamında suçun oluşması için sahteciliğin belgenin aslı ya da sureti üzerinde yapılmış olması önemli değildir. Yine bu suçun oluşması için sahteciliğin mükellefin kendi evrakları üzerinde yapılmış olması gerekmez. Mükellefin, kendisine ait olmasa bile başka birinin sahte belgesini kullanması durumunda suçun yine oluşacağı kabul edilmektedir⁸⁵. Burada önemli olan husus sahteciliğe konu belgelerin vergi mevzuatı uyarınca düzenlenme ve saklama mecburiyetinin bulunmasıdır⁸⁶.

Sahtecilik belgenin bir kısmında yapıldığı gibi tamamen de yapılmış olabilir. Mükellefler, sahteciliklerini genellikle satılan malın miktarının, fiyatının ve diğer hususların gösterildiği faturalar üzerinde yapmaktadırlar. En yaygın sahtecilik türü olan sahte faturalarda esasında hiç olmayan bir olay için fatura düzenlenmişse burada tam sahtecilik, var olan olaylarla hiç ilgisi olmayan olaylar aynı faturada tanzim edilmişse bu durumda da kısmi sahtecilik olduğu kabul edilmektedir⁸⁷. Sahteciliğin kısmen ya da tam olması verilecek cezayı etkilemez. Ancak hâkim somut cezayı belirlerken kısmen sahtecilik nedeni ile suç için kanun maddesinde belirtilen cezada alt sınırdan ceza tayinine gidebilir. Bu konuda hâkimin takdir yetkisi bulunmaktadır.

Yargıtay kararlarında sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin ayrı birer suç olduğu ve her takvim yılı için ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiği kabul edilmektedir⁸⁸. Ancak suçun oluşması için belgenin sahte olarak düzenlenmiş olması yeterli olup ayrıca kullanılmasına gerek yoktur. Düzenleyen kişi bu belgeyi ayrıca kullanmışsa maddi anlamda fiil tek olduğu için tek bir suç olduğundan faile tek bir ceza verilmesi gerekmektedir⁸⁹. Bu durumda fail aynı bent içerisinde yer alan iki fiili aynı amaçla ve

⁸³ Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 11/07/2014 tarih ve E:2012/11-1512, K:2014/366 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

⁸⁴ Halil Çıgılı, “Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge (Fatura) Düzenleme ve Kullanma Eylemleri,” Adalet Dergisi, Sayı 53 (Eylül, 2015), s. 48-49.

⁸⁵ Gündüz ve Gültaş, s. 275.

⁸⁶ Candan, s. 164.

⁸⁷ Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 11/07/2014 tarih ve E:2012/11-1512, K:2014/366 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

⁸⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 03/04/2012 tarih ve E:2012/3089, K:2012/4621 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

⁸⁹ Yiğit, s. 148.

belirli bir zamanda yapmaktadır. Bu nedenle konuyla ilgili verilen Yargıtay kararları bu ilkeler ışığında eleştiriye açıktır.

Belgeyi düzenleyen ve kullanan farklı kişiler ise kullanan kişi ayrıca cezalandırılır. Ancak belgeyi düzenleyen ve kullanan kişilerin farklı olması halinde belgeyi kullanan kişinin sahtecilik suçundan dolayı cezalandırılabilmesi için belgenin sahte olduğunu bilmesi ve buna rağmen belgeyi kullanmış olması gerekmektedir. Yargıtay kararlarında, sahte faturayı kullanan ve düzenleyen kişilerin farklı olması halinde faturayı düzenleyen şirketler hakkında karşıt inceleme yapılarak vergi inceleme ve sair raporların da incelenmesi ve faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının, mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, bedellerinin ödendiğine dair geçerli ödeme belgelerinin araştırılması gerektiği kabul edilmektedir⁹⁰. Bu nedenle sahte faturayı kullanan kişinin bu konudaki katkısı ve bilgisinin ortaya konulabilmesi için somut olayda hâkim tarafından bilirkişi incelemesi yaptırılması ve buna göre karar verilmesi gerekmektedir.

Danıştay kararlarında da faturaların sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun kabul edilebilmesi için sadece varsayımların yeterli olmadığı, idarece sahte olduğu iddia edilen belgenin hangi gerekçelerle sahte olduğuna ilişkin inceleme yaptırılmış ve özellikle sahte olduğu iddia edilen belgelere taraf olanların ekonomik durumu, işçi çalıştırıp çalıştırmadığı, iştigal konusu gibi hususlarda tespit yaptırılmış olması gerektiği kabul edilmektedir⁹¹.

Mükellefin mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim olan BA formu ile mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim olan BS formları da değerlendirilerek faturaların sahte olup olmadığı tespit edilebilmektedir. Ancak ceza hâkiminin yalnızca vergi idaresince hazırlanan BA-BS karşılaştırma formlarına dayanarak hüküm vermemesi gerekmektedir. Hakkında sahte fatura düzenlemek suçu ile kamu davası açılan sanığın suçlamaları kabul etmeyerek BA-BS formlarında adı geçen şirketlerden mal ve hizmet aldığını ileri sürmesi halinde öncelikle suça konu fatura asıl veya suretlerinin tespit edilmesi, sahte olduğu iddia edilen faturaları kullanan şirketler hakkında karşıt inceleme raporları düzenlenip düzenlenmediğinin ve bu faturaları kullanan ilgili şirket yetkilileri hakkında dava açılıp açılmadığının, gerektiğinde bu kişilerin de tanık olarak dinlenmesi, faturaların gerçek alım ve satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, mükellefin yeterli mal girişi ve stoğu olup olmadığının da araştırılıp, karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılarak tüm delillerin bir bütün halinde değerlendirilmesi gerektiği kabul edilmektedir⁹².

⁹⁰ Yargıtay 21. Ceza Dairesinin 21/06/2016 tarih, E:2016/3553, K:2016/5437 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 11/03/2017).

⁹¹ Danıştay 7. Dairesinin 14/06/2001 tarih ve E:2000/5667, K:2001/2252 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

⁹² Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 08/02/2018 tarih ve E:2016/8216, K:2018/1065 sayılı kararı, (<http://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları> E.T: 11/04/2018).

1.2.1.2.1.3. Vergi Usul Kanunu Madde 359/c Hükümünde Düzenlenen Fiiller

1.2.1.2.1.3.1. Belgeleri Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak veya Bu Belgeleri Bilerek Kullanmak

VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya basılan bu belgeleri, bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu fıkra kapsamında, anlaşması olmadığı halde belgeleri basmakla bunları bilerek kullanma olmak üzere farklı iki fiilin cezalandırıldığı görülmektedir. Bu belgeleri kullanan kişilerin cezalandırılabilmesi için belgeyi kullanan kişinin, Bakanlık ile anlaşması olmayan kişiler tarafından belgelerin basıldığını bilmesi gerekir. Bu bent kapsamında suçun oluşması için basılan belgelerin sahte olması zorunlu değildir⁹³. Basılan belge ayrıca sahte ise failler hem sahte belge düzenlemek suçundan hem de bu fiilden dolayı cezalandırılır. Ayrıca anlaşması olmadığı halde belgeyi basanla basılan bu belgeyi kullanan kişinin aynı olması durumunda tek suç oluşacağından faile tek bir ceza verilmesi ile yetinilmesi gerekmektedir.

Bu bent kapsamında suçun oluşması için Kanun'da bu belgelerin bilerek kullanılması gerektiği kabul edilmiştir. Kanun metninde bilme unsuru olmasaydı dâhi suçun manevî unsurları tespit edilirken Mahkemece bu unsur yine de araştırılacaktı. Çünkü bilme unsuru suçun manevî unsurlarından olup her suç yönünden araştırılması zorunludur. Maddede bilme unsurunun olması bu anlamda herhangi bir özellik arz etmeyip esasında suçun manevî unsuru özel olarak tekrarlanmıştır⁹⁴.

02/02/1985 tarih ve 18654 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesi uyarınca belgelerin basım ve dağıtımını Bakanlık veya defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanır. Defterdarlıklar kendi il sınırları içerisinde kalan matbaa işletmecileri ile anlaşma yapmaya yetkilidirler. Bu maddede belirtilen şekilde yetkili kurumla anlaşma yapılmadığı halde söz konusun belgelerin basılması veya bunların bilerek kullanılması halinde suç oluşacaktır. Burada sırf hareket suçu olup söz konusu belgeler kullanılmamış olsa bile belgelerin basılmış olması suçun oluşması için yeterli sayılacaktır.

1.2.1.3. Manevî Unsur

Suçun oluşması için kanunî tanımında yer alan fiil, netice ve uygun illiyet bağının varlığı yeterli olmayıp failin, söz konusu fiili düşünerek, bilerek, öngörerek ya da öngöremeyerek yapmış olması gerektiği kabul edilmektedir⁹⁵. Doktrinde kimi yazarlarca manevî unsurlar ve kusurluluk aynı şey olarak ya da yakın ilgileri gereği aynı başlık

⁹³ Oktar, s. 376.

⁹⁴ Candan, s. 170.

⁹⁵ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 293.

altında anlatılmaktadır⁹⁶. Ancak TCK, mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndan farklı olarak manevî unsur ve kusurluluğu ayırmıştır. Manevî unsur yoksa suç da yoktur. Kusurluluk durumunda ise suç oluşmuştur ancak suçlu ya akıl hastalığı ya yaş küçüklüğü ya da kanunda sayılan diğer sebeplerle cezalandırılmamaktadır ya da sanığa verilecek ceza azaltılmaktadır⁹⁷. Manevî unsur olmasına rağmen eğer kişinin kusuru yoksa burada yine suç oluşacaktır, ancak kusur yeteneği olmayan suçlu bu suç nedeniyle cezalandırılmayacaktır. Örneğin, TCK m. 31/1 hükmü uyarınca on iki yaşını doldurmamış çocukların cezai sorumluluğu yoktur. Bu nedenle on bir yaşındaki bir çocuk birini yaralarsa burada manevî unsur tamdır ve suç oluşmuştur, ancak yaş küçüklüğü nedeni ile kusuru bulunmadığından fail cezalandırılmayacaktır.

VUK'ta suçun manevî unsurlarından olan kast ya da taksirle ilgili herhangi bir düzenleme bulunmadığından TCK'nin genel hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Suçun oluşması kastın varlığına bağlı olup taksirli sorumluluk hâli istisnadır. Vergi suçlarına ilişkin düzenlemelerde ise taksirle ilgili hüküm bulunmayıp esasında bu fiillerin nitelikleri gereği fail tarafından bilinmeden yapılmış olmasının da mümkün olmadığı kabul edilmektedir⁹⁸. Çünkü söz konusu fiiller alelade yapılması mümkün olmayıp içinde belirli bir amaç barındırmaktadır. Örneğin, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi halinde vergi kaçırmak isteyen fail hem eylemin hukuki anlam ve sonuçları bilmekte hem de bu eylemin sonuçlarını istemektedir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçlarına sebep olan fiiller bilinmeden yapılamaz.

29/07/1998 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile VUK'un 359'uncu maddesi yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve bunları bilerek kullanmak suretiyle vergi zıyana sebebiyet verilmesi fiili yönünden "bilerek" ve "vergi zıyana sebebiyet verme" ibareleri kanun maddesinden çıkartılmıştır. VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan diğer vergi kaçakçılığı fiilleri için böyle bir düzenleme öncesinde de olmayıp bu suçların kasten işlenebileceği hususunda tereddüt bulunmamaktadır. Ancak sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak fiili yönünden "bilmek" unsurunun kanun maddesinde çıkartılması bu fiil yönünden kastın kaldırıldığı yönünde görüş oluşmasına ve uygulamada tereddüt yaşanmasına neden olmuştur. Bu tereddüdün uygulamada giderilebilmesi adına 18/06/2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazetede Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlanmıştır. Tebliğde, vergi kaçakçılığı suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine, belirlenmesine bağlı olduğu ve yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine

⁹⁶ Zeki Hafizoğulları ve Muharrem Özen, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, US-A Yayıncılık, Ankara, Ekim 2015, s. 248; Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2013, s. 355.

⁹⁷ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 294.

⁹⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları**, s. 497.

yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulması gerektiği görüşlerine yer verilmiştir. Bu tebliğ ile esasında kanunî düzenlemede her ne kadar “bilerek” ibaresi kaldırılrsa da bu suç yönünden yine kastın varlığının araştırılacağı kabul edilmiş ve vergi dairelerine yön gösterilerek uygulamadaki aksaklık ve tereddütler ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır. Doktrinde bu tebliğ ile mahkemelere ait olan suçun unsurlarının tesptinin idareye bırakıldığı gerekçesiyle eleştiriler de bulunmaktadır⁹⁹. Ancak anılan tebliğ ile ceza hukuku ilkeleri doğru bir şekilde benimsenerek bu fiil yönünden idari yaptırım uygulanacak kişilere hangi hükümlerin ne şekilde uygulanması gerektiği noktasında idarelere doğru bir yol gösterilmiş olup tebliğ ile mahkemelerin görev alanına giren bir konuda görev gaspı olduğundan bahsetmek mümkün değildir.

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak fiili açısından Kanun maddesinden “bilerek” ibaresinin çıkarılmasının suçun manevî unsurları yönünden farklılık oluşturmadığı kabul edilmektedir¹⁰⁰. Kanun maddesinden “bilerek” ibaresi çıkarılarak suçun manevî unsurunun TCK’nin genel hükümleri çerçevesinde çözümlenmesinin amaçlandığı kabul edilmektedir¹⁰¹. Bu nedenle bu fiiller yönünden de suçun unsurlarından manevî unsur araştırılacak ve kastın olmaması hâlinde ise suç oluşmayacaktır.

Maddede bahsedilen kastın genel kast mı yoksa özel kast mı olduğu hususunun da açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Genel kast halinde fail, fiili bilerek ve isteyerek gerçekleştirmekte iken özel kastta bilerek isteyerek gerçekleştirmenin yanı sıra failin belirli bir amaç da taşıdığı kabul edilmektedir¹⁰². Eğer maddede bilme ve isteme unsurları yönünden belli bir özellik belirtilmemişse suçun oluşması için genel kast yeterlidir. Vergi suçları yönünden vergi ziyanının aranmadığı durumlarda failin özel bir amaçla hareket etmesi aranmamış olup suçun işlenmesi için genel kastın yeterli olduğu kabul edilmektedir¹⁰³. Sonuç olarak vergi kaybının aranmadığı suçlarla ilgili genel kast aranırken, özellikle vergi kaybının arandığı suçlar yönünden ise özel kastın aranacağı kabul edilmektedir¹⁰⁴. Vergi kaçakçılığı suçunda da vergi ziyaı şartı aranmadığından bu suçun oluşması için genel kastın varlığı yeterlidir. Ancak defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiili ile vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için vergi matrahının da azalmış olması gerektiğinden bu fiil yönünden genel kast yeterli olmayıp failin özel kasıtle vergi matrahını azaltacak şekilde ikinci bir kayıt yapmış olması gerekmektedir.

⁹⁹ Saban, s. 523.

¹⁰⁰ Donay, s. 99; Mehmet Taştan, **Açıklamalı- İctihath Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s. 23.

¹⁰¹ Özyer, s. 958.

¹⁰² Toroslu, s. 188.

¹⁰³ Donay, s. 101.

¹⁰⁴ Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Ocak 2006, s. 309.

Ceza mahkemelerinde yargılanan diğer vergi suçlarından mükellefin özel işlerini yapma, vergi mahremiyetini ihlal, ekim sayım beyanlarını denetlememe suçlarının da kasten işlenen suçlardan olduğu kabul edilmektedir¹⁰⁵. Yine burada da vergi kaçakçılığı suçunda olduğu gibi genel kast aranacak olup failin belli bir amaçla hareket etmiş olması aranmayacaktır.

1.2.1.4. Hukuka Aykırılık

VUK ya da TCK'da vergi suçlarında hangi hâllerin hukuka uygun olacağı ile ilgili herhangi bir hüküm mevcut değildir. Bu nedenle TCK'da düzenlenen hukuka uygunluk sebeplerinden olan görevin ifası, meşru savunma, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası vergi kaçakçılığı suçlarında da uygulama alanı bulacaktır. Ancak bu dört hukuka uygunluk sebebinin de doğası gereği vergi kaçakçılığı suçları yönünden uygulanması mümkün değildir. Örneğin, gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o andaki hal ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek olan meşru savunma mantık gereği vergi kaçakçılığı suçları yönünden uygulama niteliğine sahip değildir.

1.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

1.2.2.1. Tipiklik Unsuru

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, VUK'un 362'inci maddesinde ihdas edilmiştir. Bu maddeye göre VUK'ta yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, TCK'nin 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır. Bu bağlamda suçun tipiklik unsurunu, VUK'un 5'inci maddesinde sayma yoluyla gösterilen kişilerin bu mahremiyeti ihlal etmesi oluşturmaktadır. Bu maddede kapsamı çizilen hususlar dışında mahremiyetin ihlal edilmesi halinde bu suç oluşmayacaktır. Örneğin, vergi dairesinde temizlik görevlisi olarak çalışan birinin kulak misafiri olarak duyduğu bir bilgiyi ifşa etmesi halinde vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşmayacaktır. Bu niteliği itibarıyla vergi mahremiyetinin ihlali suçunda olduğu gibi belirli kişiler tarafından işlenebilen suçlara özgü (mahsus) suçlar denilmektedir¹⁰⁶.

Korunması gerekli sırların ne olduğuna ilişkin önceden objektif kriterler ortaya konulması mümkün olmamakla birlikte mükellefin ister vergilendirme konusuna ilişkin ticari sırları isterse de özel hayatına ilişkin olsun vergilendirme dolayısıyla öğrenilen bu sırların özel hayatın gizliliği ilkesinin de gereği olarak muhafaza edilmesi gereklidir¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Buket Köksal, **Ekonomik Suç Tartışmaları Işığında Türk Hukukunda Vergi Suçları**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010, s. 64, (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T: 06.02.2015).

¹⁰⁶ Ahmet Erol, “Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 173 (Mayıs 2007), s. 248.

¹⁰⁷ İnci Solak Akman, **Vergi Mahremiyetini İhlal**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012, s. 60, (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T: 26/03/2018).

1.2.2.2. Maddî Unsur

Mükelleflerin ya da mükelleflerle ilgili kimselerin şahıslarına, hesap durumlarına, işletmelerine ya da vergiyle ilgili diğer sırların ya da gizli kalması gereken hususların açıklanması, açıklayanın kendi ya da başkası yararına bunların kullanılması suçun maddî unsurunu teşkil etmektedir. Vergi mahremiyetinin ihali, sırların ifası ya da gizli kalması gereken bilgilerin failin kendi ya da başkası lehine kullanılması olarak iki şekilde gerçekleştirilebilir. Her iki fiil de seçimlik olarak düzenlenmiş olup bu iki hareketten birinin gerçekleştirilmesi ile bu suç oluşur¹⁰⁸. Failin her iki hareketi yapması halinde de yine tek suç oluşur.

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin vergi mahremiyetini ihlal etmesi ile bu suç oluşmaktadır. Kanun koyucu suçun faillerini ayırt edici özellikleri ile belirttiğinden “mahsus” suç söz konusudur.

21/03/2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7103 sayılı Kanun ile VUK’un 5’inci maddesine 6’ncı fıkra eklenilmiştir. Buna göre kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Bu durumda, kendilerine bilgi verilenler, bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda olup, bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlüdürler. Maddenin değişiklikten önceki halinde yalnızca vergi muameleleri ve inceleme işi ile uğraşan kamu görevlileri suçun faili olabiliyorken yeni düzenleme ile tüm kamu kurum ve kuruluşlarında görevli olan herkese mükellefe ait bilgileri muhafaza etme yükümlülüğü getirilmiştir. Örneğin, ek fıkradan önce sahte fatura düzenlendiği iddiası ile ilgili başlatılan adli soruşturmada kolluk ekiplerince öğrenilen mükellefin şahsına ya da işletmesine ait bilgilerin ifası halinde vergi mahremiyetini ihlal suçu işlenmemiş olacaktı. Ancak yeni düzenleme uyarınca ister vergi dairesince emniyet ya da Cumhuriyet Başsavcılığına doğrudan verilsin isterse de soruşturma aşamasında kolluk ekipleri mükellefin bu bilgilerine ulaşmış olsun bu görevliler de artık vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar gibi bu bilgileri muhafaza etmek zorundadırlar. Aksi takdirde vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işlemiş olurlar.

Yukarıda sayılan kamu görevlileri ile bu bilgilerin verildiği diğer tüm kamu ve kuruluşlarında yer alan kamu görevlileri, görevleri dolayısı ile mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef’ine kullanamazlar. Görüldüğü gibi maddede suçun maddî unsurunu sırların ifası veya bu sırların kendisi ya da üçüncü kişilerin nef’ine kullanılması oluşturmaktadır.

¹⁰⁸ Akman, s. 162.

Mükellefin piyasadaki alacak ve verecek kalemleri, üretim tekniği gibi gerek işletmesini gerekse iş hayatı dışındaki özel yaşamını ilgilendiren bütün hususların gizli kalması gereken bilgiler olduğu kabul edilmektedir¹⁰⁹. Sadece sırların ifşası halinde herhangi bir menfaat elde edilmemiş olsa bile suç yine oluşacaktır.

Ifşa eylemi ile mükellef ya da mükellefle ilgili şahıslara ait sırları veya gizli kalması gerekli bilgilerin olayın tarafı olmayan üçüncü kişilerce açıklanması kastedilmektedir. Gizli kalması gereken bilgilerin genele yönelik açıklanmış olması gerekmeyp tek bir üçüncü kişiye açıklanması durumunda dahi suçun yine oluşacağı kabul edilmektedir¹¹⁰. Ifşa fiilinin işlendiğinin kabul edilebilmesi için VUK'un 5'inci maddesinde sayılan kişilerin açığa vurulan bilgileri görevleriyle ilgili olarak öğrenmiş olmaları gerekmektedir. Örneğin, bu maddede sayılmayan serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavirin defterlerini tuttuğu mükellefin bilgilerini ifşa etmesi halinde bu madde kapsamında suç oluşmayacaktır. Bu durumda suçu işleyen mali müşavir 3568 sayılı Kanun'un 47'inci maddesinin yollaması nedeni ile TCK'nin 257'inci maddesinde düzenlenen "görevi kötüye kullanma" suçu ile cezalandırılmalıdır.

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler ve kendilerine bu bilgilerin verildiği diğer bütün kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapanların sır saklama yükümlülüğünün görevleri sona erdikten sonra da devam ettiği kabul edilmektedir¹¹¹. Bu kamu görevlilerinin ve vergi mahremiyetinin faili olacak diğer kişilerin bu bilgileri görevi sırasında ve görevleriyle alakalı olarak öğrenmiş olması yeterli olup bilginin görev sırasında ya da görevden sonra ifşa edilmesi suçun oluşması noktasında farklılık arz etmez.

Vergi mahremiyetini ihlal suçuna sebep olan bir diğer fiil ise gizli kalması gereken bilgilerin ifşa edilmeksizin failin kendisi ya da başkası lehine kullanmasıdır. Bu durumda mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususlar kullanılarak menfaat temin edilmektedir. Suçun oluşması için failin bu bilgileri kendisinin ya da üçüncü şahısların yararına kullanması yeterli olmayıp sonuç olarak bir yararın elde edilmiş olması gerektiği kabul edilmektedir¹¹². Ancak fail hem vergi mahremiyetine konu bilgileri ifşa etmiş hem de bunları kendi ya da başkaları yararına kullanmışsa tek bir suç oluşacağından tek bir ceza verilmesi gerekmektedir.

¹⁰⁹ Fatma Taş, **Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi**, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2007, s. 70.

¹¹⁰ Candan, s. 398.

¹¹¹ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak 2006, s. 90.

¹¹² Taş, **Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi**, s. 89.

1.2.2.3. Manevî Unsur

Vergi mahremiyeti ihlal suçu kasten işlenen suçlardandır. Suçun taksirle işlenmesi mümkün değildir. Suçun oluşması için failin belirli bir amaçla hareket etmesi gerekli olmayıp genel kastın yeterli olduğu kabul edilmektedir¹¹³.

1.2.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

VUK'un 5'inci maddesinde sayılan hallerde mükellefe ilişkin bilgilerin ifşası hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edildiğinden bu durumlarda vergi mahremiyetinin ihlali suçunun oluşmayacağı kabul edilmektedir¹¹⁴. Bu nedenle vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dâhil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ve mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, orada da ilan edilmesi halinde hukuka uygunluk sebebi olduğundan açıklayan görevliler açısından vergi mahremiyetini ihlal suçu oluşmaz.

Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Bu durumda açıklamayı yapan kamu görevlisi açısından hukuka uygunluk sebebi olduğundan vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşmaz. Maliye Bakanlığınca mükellef ile ilgili açıklanan bu bilgilere aradan uzun bir zaman geçse bile başka haber kaynaklarından da ulaşılabilir. Bir dönem vergi kanunlarına aykırı hareket etmiş ve bunun cezasını çekmiş mükelleflerle ilgili bu bilgilerin internette yer alması ve mükellefin bu bilgilerin silinmesini isteme hakkına "unutulma hakkı" denilmekte ve bu hakkın özel hayatın gizliliğinin bir parçası olduğu kabul edilmektedir¹¹⁵. Bu nedenle bir dönem vergi kaçıran ve bu fiilin cezasını çeken mükellefin kendisi ile ilgili internet kaynaklarında yer alan bu olumsuz bilgilerin silinmesini isteme hakkının olduğunu kabul etmek gerekmektedir¹¹⁶.

Ayrıca yasama ve yürütme organları ile idarenin, mahkeme kararlarına uyması ve bu kararların geciktirilmeden yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle adli soruşturmalar nedeniyle Mahkemece talep edilen ve bu karar doğrultusunda açıklanan bilgiler nedeniyle bu suç oluşmaz. Yine kamu görevlilerince yapılan idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline

¹¹³ Yiğit, s. 203.

¹¹⁴ Burcu Gülerci, **Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ocak 2017, s. 68.

¹¹⁵ Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017, s. 305, (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T: 21/04/2018).

¹¹⁶ Rençber, s.305.

yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu madde yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir. Bu düzenleme ile mükellefe ait bazı bilgilerin yine aynı maddede belirtilen şartlarda ilan ya da başka yollarla açıklanmasına izin verilmektedir.

Maddede açıklanmasına izin verilen bilgiler de esasın da vergi mahremiyetiyle ilgili olmasına rağmen kanun koyucu bu durumları vergi güvenliğinin sağlanması gibi üstün kamu menfaatlerinin gözetilebilmesi için hukuka uygunluk sebebi olarak kabul etmiştir¹¹⁷. Bu nedenle maddede belirtilen hallerde ve belirtilen bilgilerin ilan edilmesi ya da başkaca suretle açıklanması hukuka uygun olup açıklayan yönünden vergi mahremiyeti suçu oluşmaz.

Hukuka aykırılık suçun unsurlarından olup hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı halinde suç oluşmaz. Bu nedenle yapılan vergi incelemesi neticesinde sahte belge kullandığı tespit edilen mükellef hakkında işlem yapılması için ilgili kurumlara bilgi verilmesi durumunda hukuka uygunluk sebebi olduğu için bu suçun oluşmayacağı kabul edilmektedir¹¹⁸. Bu durumda sahte fatura kullandığı tespit edilen mükellefi ilgili kurumlara bildiren görevli vergi mahremiyetini ihlal suçundan dolayı cezalandırılmaz. Nitekim TCK m. 24/1 hükmünde kanun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilemeyeceği şeklindeki düzenlemeye yer verilerek kanun hükmünü yerine getirme hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilmiştir.

1.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

1.2.3.1. Tipiklik Unsuru

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar. Bu nedenle sayılan kamu görevlilerinin bu kurala aykırı olarak mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar TCK'nin 257'nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır.

¹¹⁷ Gülerci, s. 68.

¹¹⁸ Mehmet Çetinkaya, "Ceza Mahkemelerinde Yargılanacak Vergi Suç ve Cezaları," Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 2, (1991), s. 202, (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m1991-19912-1007>, E.T: 18/10/2015), s. 202.

1.2.3.2. Maddî Unsur

1982 Anayasası'nın m. 10/1 hükmü gereğince herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Aynı maddenin 3'üncü fıkrası gereğince de Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine göre hareket etmek zorundadırlar. Bu maddeler ile temel ve en üst düzenleyici Anayasa metni ile idari makamların herkese eşit mesafede olması gerektiği vurgulanmaktadır¹¹⁹. Mükellefin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kamu görevlilerinin mükellefin özel işlerini yapmasının yasaklanmasının sebeplerinden biri de bu eşitliğin belirli kişiler lehine kullanılarak bozulmasının engellenmek istenilmesidir.

Mükellefin özel işlerini yapma suçunun maddî unsurunu, vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların mükelleflerin vergi kanunlarıyla ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapması oluşturur. Maddede özel işlerin ne olduğu tam olarak açıklanmamakla birlikte suçun içeriği örnekleme suretiyle uygulamaya bırakılmıştır. Bu bağlamda vergi mevzuatı uyarınca davacının lehine ve aleyhine olabilecek tüm işlemler mükellefin özel işlerinden olup sayılan görevlilerin bu işleri yapması halinde suç oluşacaktır. Ancak bu görevlilerce kendilerine başvuran mükelleflere süreçle ilgili bilgi verilmesi ya da basit yol göstermeleri durumunda suçun oluşmadığı kabul edilmektedir¹²⁰.

Burada temel unsur vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili tüm işlemler olup bu işlerin belirtilen kamu görevlilerince yapılması halinde suç oluşacaktır. Bunun karşılığında ücret alınıp alınmaması da suçun oluşması açısından bir farklılık teşkil etmeyecektir. Failin hiçbir maddî ya da manevî menfaat gözetmeden söz konusu fiilleri gerçekleştirmiş olması halinde dâhi suçun oluştuğu kabul edilmektedir¹²¹.

Madde esasında evrensel hukuk prensibi olan "idarenin herkese eşit mesafede durması" ilkesinin güvencelerinden olup kamu görevlilerinin bu eşitlik ilkesini bir ya da daha çok kişi lehine bozulmasını cezai yaptırıma bağlamıştır. Bu bağlamda mükellefin özel işlerini yapma, sırf hareket suçu olup sonuç olarak kişiler menfaat temin etmemiş ya da idare zarara uğramamış olsa da bu suç oluşur. Ancak doktrinde bu suçun oluşması için kişilerin ya da kamunun bir zarar uğramış olması gerektiği yönünde de bir görüş bulunmaktadır¹²².

Suçun failleri vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar olduğundan bu anlamda mahsus suç söz konusudur. Bu maddede sayılan kamu görevlilerinin hareketi işlemesiyle birlikte suç oluşacaktır. Maddede sayılmayan herhangi bir kamu görevlisinin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili işleri yapması halinde ise bu suç oluşmaz. Örneğin, vergi dairesinde

¹¹⁹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 315.

¹²⁰ Erman, s. 155.

¹²¹ Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s. 172.

¹²² Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları**, s. 518.

özel işini yapmak için bulunan polis memurunun bir mükellef yerine dilekçe yazması halinde bu suç oluşmayacaktır¹²³.

1.2.3.3. Manevî Unsur

Mükellefin özel işlerini yapma suçu kasten işlenen suçlardandır. Suçun taksirle işlenmesi mümkün değildir. Mükellefin özel işlerini yapma suçunda failin, mükellefin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili işlemlerini bilerek ve isteyerek yaptığı kabul edilmektedir¹²⁴. Bu bilme ve isteme unsuru genel kastla ilgili olup belli bir amaç aranmadığından failin özel bir kastla hareket etmiş olmasına gerek yoktur.

1.2.3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Mükellefler, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığından vergi durumları ile ilgili tereddüt ettikleri konularda açıklama isteme hakkına sahiptir. İdare tarafından yapılan açıklama sadece başvurana yönelikse bu açıklama mukteza (özelge); açıklama genele, benzer sorunları çözmeye yönelikse sirküler olarak adlandırılmaktadır¹²⁵.

Bu durumda Gelir İdaresi Başkanlığı veya bu hususta yetkili kıldığı makamların mükelleflerin başvuruları karşısında açıklama yapma görev ve yetkisi verildiğinden yapılan açıklamalar her ne kadar mükellefin özel işlerini yapma suçunun maddî unsurlarını taşıyor olsa da kanun hükmü yerine getirildiği için suçun oluşmadığı kabul edilmektedir¹²⁶. Nitekim TCKm. 24/1 hükmünde kanun hükmünün yerine getirilmesinin hukuka uygunluk sebebi olduğu açıkça belirtilmiştir.

1.2.4. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu

VUK m. 243 hükmü gereğince zirai işletmeleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 54'üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler zirai işletmelerinin (gezici hayvancılıkta kışlaklarının) bulundukları köy ve mahallerinin muhtarlıklarına başvurarak ekim sayım beyanında bulunurlar. Bu beyanda ekilen arazinin genişliği ve ekimin nev'i, beslenen hayvanların cins ve miktarları, meyve verebilecek hale gelmiş ağaç sayısı veya bunların dikili bulunduğu arazinin genişliği gibi hususlar belirtilmektedir. Ekim ve sayım beyanları her yıl kasım ayında sözlü veya yazılı olarak verilebilir.

Ekim sayım beyanında bulunan çiftçilere ücretsiz olarak tasdikli ekim ve sayım ilmuhaberi verilir. Verilen beyanların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hususunda ise köy ve mahalle muhtarlarının denetleme ve bildirim yükümlülüğü bulunmaktadır. Muhtar ve ihtiyar heyetleri verilen süre içerisinde beyanda bulunmayan ya da doğru beyanda bulunmayan çiftçileri yazılı mütalaa ile vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Bu kapsamda görevlerini yerine getirmeyen muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri TCK'nin

¹²³ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları*, s. 517.

¹²⁴ Erman, s. 109.

¹²⁵ Bilici, s. 29.

¹²⁶ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları*, s. 518.

257'inci maddesinde ihdas edilen “görevi kötüye kullanma” suçundan dolayı cezalandırılacaklardır.

Suçun oluşması için muhtar ve ihtiyar heyetlerinin icrai davranışlarının bulunması zorunlu değildir. Burada esasında muhtar ve ihtiyar heyetlerinin VUK hükümleri ile kendilerine verilen görevlerini ihmal etmeleri fiili cezalandırılmaktadır. Suçun oluşması için genel kast yeterlidir. Muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin belirli bir saikle hareket etmiş olması gerekmez.



BÖLÜM 2: VERGİ SUÇLARINDA CEZAI SORUMLULUK VE SORUŞTURMA EVRESİ

2.1. Vergi Suçlarında Cezai Sorumluluk

2.1.1. Gerçek Kişilerde Cezai Sorumluluk

Ceza sorumluluğu şahsidir. Bu nedenle kimse, başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Herkes kendi kusuruyla işlediği fiil nedeniyle kınanacak olup suç işlemeyen veya herhangi bir şekilde suça iştirak edilmedikçe kişinin cezai sorumluluğundan bahsedilemeyecektir.

Hukukumuzda özel kişiler, gerçek ve tüzel kişiler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrıma paralel olarak da vergi yükümlülükleri ya gerçek bir kişi tarafından ya da birden çok kişinin oluşturduğu, tüzel kişiliği olan kurumlar vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir¹²⁷.

Gerçek kişi mükellefin vergi suçunu işlemesinden dolayı cezalandırılacak kişi ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereği doğal olarak mükellefin kendisidir. Ancak bazı durumlarda istisnai olarak gerçek mükellefin cezai sorumluluğu bulunmamaktadır. Bu durumlar ise şunlardır:

- Mükellef usulüne uygun bir vekâletle işyerinin devamı için yapılacak faaliyetler hususunda başka birine vekâlet vermişse işlenecek suçtan dolayı asil değil vekil sorumludur¹²⁸. Mükellefin, işyeri faaliyetleri ile ilgili olarak çeşitli nedenlerle başka birine vekâlet vermesi durumunda işyeri faaliyetleri bir vekil ya da müdür aracılığıyla yürütülür. Ancak vekâlet nedeni ile asilin işlenen suçtan kurtulabilmesi için öncelikle verilen vekâletnamenin usulüne uygun düzenlenmiş olması ve suça konu fiillerle ilgili yetkinin vekile devredilmiş olması gerektiği kabul edilmektedir¹²⁹. Örneğin, bu usul ve kapsamda verilen vekâletname uyarınca sahte belge düzenleyen vekilin eyleminden dolayı mükellef sorumlu tutulamayacaktır. Ancak mükellef her nasılsa vekil kıldığı kişinin bu fiilinden haberdar olmuş ve fiilin işlenmesine engel olmamışsa mükellef de suçtan sorumlu olacaktır.

- Vergi mükellefi olmak için kişilerin ergin olması ya da ayırt etme gücünün bulunması da zorunlu değildir. Henüz ergin olmamış küçüklerin, akıl hastalarının ve kısıtlıların da vergi mükellefi olabileceği kabul edilmektedir¹³⁰. VUK'ta da bu doğrultuda ergin olmayan kişilerin vergi sorumluluklarının nasıl yerine getirileceği hususu ile ilgili olarak düzenlemeler mevcuttur. Örneğin, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu

¹²⁷ Ahmet Gündel, "Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu," Yaklaşım Dergisi, Sayı 122 (Şubat, 2003), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3460>, E.T:15.05.2015), (sayfa numarası yok).

¹²⁸ Gündel, "Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu".

¹²⁹ Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s. 62.

¹³⁰ Bilici, s. 45.

olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanunî temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Bu hüküm uyarınca küçüklerin ve kısıtlıların vergi mükellefiyeti ile ilgili yükümlülüklerinin kanunî temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde kanuna aykırı hareket nedeni velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyımına tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu gibi hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır. Bu nedenle kanunî temsilcinin vergi kanunlarına aykırı hareketleri suç niteliği taşıyorsa velayet ya da vesayet altındakiler değil veli ya da vasi sorumlu olacaktır. Ancak yasal temsilcisinin bilgisi ve izni olmaksızın vergi suçunun küçük ya da kısıtlı tarafından işlenmesi halinde yasal temsilcinin değil küçük ya da kısıtlının cezai sorumluluğu olduğu kabul edilmektedir¹³¹. Bu kişilerin fiilleri nedeniyle sorumluluk alanı ise TCK genel hükümleri çerçevesinde değerlendirilir. Bu durumda suç işleyen küçük veya kısıtlı TCK'nin 31'inci maddesi uyarınca on iki yaşından küçükse cezai sorumluluğu bulunmayıp fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmuş olup da on beş yaşını doldurmamış olanların fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını yönlendirme yeteneğinin gelişmemiş olması halinde de cezai sorumluluğu bulunmamaktadır. On beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olması halinde ise cezai sorumluluğunun olduğu kabul edilmekle birlikte cezada indirim yapılması öngörülmüştür. Yine akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılamayan kısıtlının cezai sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak fiilin anlamını algılayabilmekle beraber davranışlarını yönlendirme yeteneği zayıflamışsa cezai sorumluluğu var kabul edilip cezada indirim yapılır.

2.1.2. Adi Ortaklıklarda Cezai Sorumluluk

Adi ortaklıklar, TTK'de düzenlenen sermaye şirketlerinden farklı olarak ayrı bir tüzel kişiliği haiz değildirler. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 620'nci maddesinde adi ortaklık, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme türü olarak belirlenmiştir. Adi ortaklıklarda yönetim, sözleşme veya kararla yalnızca bir veya birden çok ortağa ya da üçüncü bir kişiye bırakılmış olmadıkça, bütün ortaklar ortaklığı yönetme hakkına sahiptir. Ortaklık, ortakların tümü veya birkaçı tarafından yönetilmekte ise, bunlardan her biri, diğerleri katılmaksızın işlem yapabilir; ancak ortaklığı yönetmeye yetkili olan her ortak, tamamlanmasından önce işleme itiraz etmek suretiyle, bu işlemin yapılmasını engelleyebilir. Ortaklığa genel yetkili bir temsilci atanması ve ortaklığın olağan dışı işlerinin yürütülmesi için, bütün ortakların oybirliği gereklidir. Ancak, gecikmesinde sakınca olan hallerde, bu konuda yönetici ortaklardan her biri yetkilidir.

Adi ortaklık müessesesi TBK'de bu şekilde düzenlenmiş olup bu hükümler özel hukuk uyumazlıkları ile ilgilidir. Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanunî

¹³¹ Donay, s. 96.

temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Tüzel kişiliği olmayan ortaklıklarda, ortaklarının birlikte gerçekleştirdiği fiil nedeni ile sadece ortaklığın temsilcinin değil bütün ortakların suçun faili olacağı kabul edilmektedir¹³². Adi ortaklıklarda eğer yönetim yetkisi bir kişiye verilmiş ve bu kişinin eylemi suç niteliği taşıyorsa diğer ortakların bu suçtan sorumlu tutulamayacağı doğaldır. Çünkü tüzel kişiliği bulunmayan bu kuruluşlarda suçun ayrıntılarını bilmeyen temsilcinin sırf temsilci olması sebebiyle sorumlu olması mümkün olmadığı gibi hakkaniyete de uygun değildir. Örneğin, adi ortaklığı temsil için iki temsilci tayin edilmiş ancak diğer temsilcinin haberi olmadan sahte fatura düzenlenmişse bu durumda suçun faili ayrıntıları bilen temsilcidir. Yani diğer temsilcinin sorumluluğu bulunmamaktadır. Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulunun benzer olayla ilgili vermiş olduğu bir kararında¹³³ tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlarda da ayrıntıları bilen ve oluşmasında rolü olan temsilcilerin cezalandırılmalarının gerektiği, tüzel kişiliği olmayan işyerinin ortağı bulunan ve bu sıfatla vergi mükellefi olduğunda kuşku bulunmayan sanığın işyerinin yönetimiyle ilişkisinin bulunmaması ve işlerini yönetenlere, müşterilere fiş kesmeyin biçiminde talimat vererek onların eylemlerine iştirak etmediğinden bu kişiler yönünden suçun oluşmadığı kabul edilmiştir.

2.1.3. Tüzel Kişilerde Cezai Sorumluluk

Tüzel kişiler kendisini oluşturan gerçek kişilerin medeni hak ve ehliyetlerinden bağımsız olarak kendi hak ve fiil ehliyetine sahip bulunmaktadır. Tüzel kişiler kuruluş amaçları doğrultusunda medeni haklarını kullanabilmekte, hak sahibi olabilmekte ve borç altına girebilmektedir. Bu borçlar nedeniyle tüzel kişiliğin yani şirketin kendisi sorumlu olup şirket ortaklarının kişisel malvarlığı ile sorumluluğu bulunmamaktadır. Tüzel kişiliğe sahip şirketlerin adi ortaklıklardan ayrıldığı en önemli farklılık da budur. Özel hukuk anlamında durum bu olmakla birlikte şartlarının oluşması halinde amme alacakları için limited şirketlerde ortak ya da şirket temsilcisinin kişisel malvarlığına gidilebilmektedir.

Cezai yaptırım gerektiren fiillerin işlenmiş olması halinde ise tüzel kişilere mantıken ceza verilmesi mümkün değildir. Çünkü tüzel kişilik elle tutulur gözle görülür bir vasfa sahip olmayıp kendisini oluşturan gerçek kişiler marifetiyle günlük hayatta işlem yapmaktadır. Bu nedenle tüzel kişiliğe sahip şirketlere ancak para cezası kesilebilir. Ceza sorumluluğu şahsi olup kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayağından cezai eylemin varlığı halinde cezalandırılacak olan kanunî temsilcidir. Tüzel kişiler hakkında ise ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.

¹³² Metin Taş, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları,” Yaklaşım Dergisi, Sayı 130, (Ekim, 2003), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3910>, E.T: 15.05.2015), (sayfa numarası yok)

¹³³ Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 17/12/1990 tarih ve E:1990/9-312, K:1990/340 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi tüzel kişilerde önem kazanmaktadır. Tüzel kişilerin işlediği suç nedeni ile failin belirlenebilmesi için temsilcilerin yetkilerinin araştırılması ve eylemle temsil yetkisi arasında illiyet bağının kurulması gerektiği kabul edilmektedir¹³⁴. Eğer temsilcilerden biri temsil yetkisi çerçevesinde suç işlemişse bu durumda diğer temsilcilerin cezai sorumluluğu doğmayacaktır. Bu nedenle öncelikle şirketin hukuksal tasnifi doğru yapılmalı ve bu şirketin temsilcisi doğru bir şekilde belirlenmeli ve faile bu şekilde ulaştırılmalıdır¹³⁵.

VUK'ta da vergi ödevlerinin kimler tarafından yerine getirilmesi gerektiği ve bu ödevlerin yerine getirilmemesi nedeni ile ortaya çıkan sonuçtan kimlerin sorumlu tutulacağı ile ilgili özel düzenlemeler bulunmaktadır. Örneğin, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanunî temsilcileri tarafından yerine getirilir. Yine vergi suçlarından dolayı verilecek cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur. Bu maddeler tüzel kişiliğe haiz şirketlerde ceza mahkemesinde yargılanacak failin kim olduğunun belirlenebilmesi için yapılan temel düzenlemelerdir.

Şirket ortağı ya da temsilcilerinin kim olduğu ise ancak TTK hükümlerine göre tayin edilebilir. TTK'de her bir şirket türü açısından temsil yetkisi farklı düzenlenmiştir. Örneğin, limited şirketlerde şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir. Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler. Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler. Bu nedenle limited şirketlerde vergi kaçakçılığı suçunun faili yönetimin devredildiği ve şirketin müdürü olarak anılan ortak ya da üçüncü bir kişi olup cezai yaptırım gerektiren bir fiilin işlenmiş olması halinde bu kişiler arasından müdür olarak tayin edilen kişi fail olacaktır.

Temsilcinin birden fazla olması halinde bütün temsilcilerin suçtan sorumlu olmadığı, aradaki temsil yetkisinin dağıtımına bakılması ve suça konu fiil üzerinde doğrudan etkisi olan temsilcinin cezalandırılması gerektiği kabul edilmektedir¹³⁶. Nitekim konu ile ilgili Yargıtay kararlarında da tüzel kişiliğe haiz şirketlerde temsilcinin birden fazla olması halinde suçun, eylem ve fikir işbirliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumlusu değil ayrıntısını bilen ve

¹³⁴ Erman, s. 27.

¹³⁵ Çavuş, s. 82-83.

¹³⁶ Gündüz ve Gültaş, s. 284.

oluşumunda rolü olan temsilciye ait olduğu kabul edilmektedir¹³⁷. Bu gerekçelerle birden fazla kanunî temsilcinin olduğu şirketler yönünden vergi suçlarına konu eyleme doğrudan ya da dolaylı olarak etkisi bulunmayan temsilcinin cezai sorumluluğunun olmadığı kabul edilmektedir¹³⁸. Ancak suç diğer temsilcilerle eylem veya fikir işbirliği içerisinde işlenmişse diğer temsilciler ortaya çıkan suç nedeniyle sorumludurlar.

Failin doğru tespit edilebilmesi için öncelikle tüzel kişiliğe sahip şirketin temsilcisinin kim olduğunun doğru tespit edilebilmesi gereklidir. Bunun için de hâkimin öncelikle Ticaret Sicil Gazetesi'ne müzekkere yazarak şirket ana sözleşmesini ve temsilciler arasında işbölümü olup olmadığı ile ilgili bilgi ve belgeleri isteyerek faili ve suça iştirak edenleri tespit etmesi gerektiği kabul edilmektedir¹³⁹. Temsilcilerin sorumluluğunun dağıtılmasına ilişkin ana sözleşmede düzenleme bulunmasa bile daha sonra bu konuda yönetim kurulunca alınmış bir karar varsa bu kararda ismi anılan temsilcinin vergi suçundan sorumlu olması gündeme gelebilecektir. Ancak bunun için sadece yönetim kurulunca alınmış bir kararın varlığı yeterli olmayıp bu işbölümünün Ticaret Sicil Gazetesi'ne tescil ve ilan edilmiş olması gerektiği de kabul edilmektedir¹⁴⁰. Bu nedenle tescil ve ilan edilmeyen yönetim kurulu kararlarındaki dağıtılmış sorumluluk hükümleri geçerli olmayıp vergi suçu nedeni ile kanunî temsilcilerin hepsi sorumlu tutulacaktır.

Tüzel kişiliği haiz teşekküllerin çalışanların sayısının çok olduğu dikkate alındığında kimi zaman vergi suçlarının temsilci ve ortak dışında çalışanlar tarafından işlenebileceği de kabul edilmektedir¹⁴¹. Ancak profesyonel bir yapılanmaya sahip olan tüzel kişiliğe haiz şirketlerde kanunî temsilci ve üst düzey yöneticiler dışında diğer çalışanların yetkileri az olduğundan kendi başlarına hareket etmelerinin zor olduğu kabul edilmektedir¹⁴². Bu konuda karine mevcut olup çalışanların talimat olmadan kendi başlarına hareket ederek suça konu fiili işlediklerinin ispat edilmesi gerekmektedir. Eğer çalışanlar talimat dışında hareket ederek suça konu fiilleri işlemişse bu durumda çalışanın kendisi bu fiillerden sorumlu olacaktır. Genellikle çalışanların kişisel çıkarı olmadığından söz konusu vergi kaçakçılığı fiillerini işlemesinin hayatın olağan akışına aykırı olduğu kabul edilmektedir¹⁴³.

Bu nedenle sahte fatura kullanılması gibi vergi kaçakçılığı suçlarında ortaya çıkan neticeden faydalanan olan çalışanlar değil tüzel kişilik olduğundan kanunî temsilcinin sorumluluğuna gidilmesi gerekmektedir. Örneğin, sahte veya yanıltıcı faturanın kullanılması sırasında bu niteliğinin anlaşılması ya da anlaşılır olmasına rağmen vergi

¹³⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 27/09/2001 tarih ve E:2001/5007, K:2001/8710 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

¹³⁸ Donay, s. 86.

¹³⁹ Gündüz ve Gültaş, s. 284.

¹⁴⁰ Donay, s. 87.

¹⁴¹ Gündüz ve Gültaş, s. 285.

¹⁴² Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları**, s. 425.

¹⁴³ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları**, s. 425.

dairesinde kullanılması, fiilin işlenmesine izin ve onay verildiğini göstermiş olduğundan kanunî temsilci cezai sorumluluktan kurtulamaz. Ancak somut olayda kanuni temsilci tarafından söz konusu fiilin kendi bilgisi ve izni dışında personel tarafından yapıldığı iddia edildiğinde, tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, malî bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi işyeri ile ilgili unsurların Mahkemece gözetilerek failin belirlenmesi gerektiği kabul edilmektedir¹⁴⁴.

2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İhbar

Yaptıkları vergi incelemesi esnasında vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğini tespit eden vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet Başsavcılığına bildirim yapılması mecburidir. Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları rapor değerlendirme komisyonunun raporunu alarak doğrudan suç duyurusunda bulunabilirken vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar ise doğrudan suç duyurusunda bulunamazlar. Bu yetkililer ancak bağlı bulundukları vergi dairesi başkanlıkları ya da defterdarlık aracılığı ile suç duyurusunda bulunmak zorundadırlar.

Vergi incelemesine yetkili olan memurlar vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleridir. Yine Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haiz olan diğer memurlar arasında sayılmıştır.

Belirtilen kamu görevlilerinin Cumhuriyet Başsavcılığına yaptığı bildirimin hukuksal niteliği önem arz etmektedir. Doktrinde bir görüş vergi kaçakçılığı suçlarının şikâyete bağlı suç grubuna girdiği tezini savunmaktadır¹⁴⁵. Şikâyet kurumunun sanığın soruşturulması ve kovuşturulmasının başlangıç aşamasını oluşturduğu kabul edilmektedir¹⁴⁶. Şikâyete bağlı suçlarda, şikâyet olmadan adli süreç başlamaz. Hangi suçların şikâyete tabi olup olmadığını anlamak için ise o kanun maddesine bakmak gerekir. Kanunî düzenlemede suç için soruşturma ve kovuşturma yapılmasının şikâyete tabi olduğu belirtilmemişse re'sen soruşturma ve kovuşturma yapılır.

Genel kural re'sen, herhangi bir şikâyet olmaksızın soruşturmanın yürütülmesi olmakla birlikte kanunda açıkça suçtan zarar görenin iradesi aranmışsa bu durumda şikâyete tabi suçtan bahsedilir ve failin yargılanabilmesi için suçtan zarar görenin şikâyeti gerekir. Bu durumda zarar görenin şikâyet edip etmemek hususunda takdir yetkisi mevcuttur. Zarar

¹⁴⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 27/09/2001 tarih ve E:2001/5007, K:2001/8710 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

¹⁴⁵ Kızılot ve Kızılot, s. 547.

¹⁴⁶ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem ve Veli Özer Özbek, **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 64.

görenin şikâyet etmek zorunda olduğu gibi bir düzenleme hukuk sistemimizde mevcut değildir. Oysaki vergi kaçakçılığı suçunda kurum adına bildirimin kimler tarafından yapılacağı ve usulü belirlidir. Vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğini öğrenen vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya, vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından en ufak bir delil olsa bile Cumhuriyet Başsavcılığına bildirim yapılması zorunludur. Bu kamu görevlilerinin vergi kaçakçılığı suçlarını bildirme noktasında takdir yetkisi yoktur. Tüm bu açıklamalar bağlamında vergi suçlarının esasında şikâyete tabi suç olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Soruşturma ve kovuşturma yapılması yönünde şikâyetinde bulunan kişinin kesin hüküm verilinceye kadar şikâyetinden vazgeçebileceği kabul edilmektedir¹⁴⁷. Vergi kaçakçılığı suçları şikâyete bağlı suç niteliği taşımadığından vergi inceleme yetkisi olan memurların vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini tespit etmeleri halinde bu durum savcılığa intikal ettirileceğinden yapılan bu bildirimden vazgeçilmesi mümkün değildir. Bu bildirim yapıldıktan sonra savcılık gerekli incelemeleri yaparak iddianameyi düzenleyecek ve mahkemece iddianame kabul edilirse kovuşturma aşaması başlayacaktır.

Bu bağlamda esasında gerekli incelemeler neticesinde vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğine dair küçük bir şüphe olsa bile ilgili memur savcılık makamına başvurmak zorundadır. Aksi halde vergi kaçakçılığı suçunu bildirmeyen memurun görevini kötüye kullanmaktan dolayı disiplin ve cezai sorumluluğu gündeme gelecektir.

2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa Şartı ve Cumhuriyet Başsavcılığının Bu Mütalaa ile Bağlı Olup Olmadığı Hususu

Vergi ceza yargılamasında mütalaa, yargılama yapılabilmesi için tamamlanması zorunlu dava şartıdır¹⁴⁸. Mütalaa şartı sadece vergi kaçakçılığı suçları için aranmakta olup vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçlarında mütalaa şartının aranmayacağı kabul edilmektedir¹⁴⁹.

Vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve yardımcıları ile vergi incelemeye yetkili diğer memurlar arasında farklı bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre bir vergi incelemesi esnasında vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğini tespit eden;

- 1- Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya,
- 2- Vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

¹⁴⁷ Öztürk, Erdem ve Özbek, s. 66.

¹⁴⁸ Onur Özcan, **Vergi Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Nisan 2015, s. 504.

¹⁴⁹ Taştan, s. 16.

Bu durumda gerek vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ve gerekse vergi incelemesine yetkili diğer memurların suçun işlendiği durumunu tespit etmeleri halinde mütalaa şartı aranmaktadır. Ancak vergi müfettişleri ve yardımcıları doğrudan doğruya Cumhuriyet Başsavcılığına bildirim yapabilirken maddede sayılan diğer kamu görevlileri doğrudan doğruya değil ancak bağlı bulundukları vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlık aracılığı ile bildirim yapabilirler. Sonuç olarak her iki durumda da mütalaa şartı yerine getirilmeden doğrudan savcılığa bildirimde bulunulması mümkün değildir.

Yargıtay'ın konuyla ilgili istikrarlı hale gelmiş kararlarda da mütalaanın dava şartı olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle vergi kağakçılığı suçları ile ilgili açılan kamu davasında kovuşturma aşamasına geğildiğinde bu suçla ilgili verilmiş bir mütalaa bulunmadığı görüldüğünde Mahkemece öncelikle durma kararı verilip dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği hususunun vergi dairesi başkanlığından sorularak verilen cevaba göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerektiği kabul edilmektedir¹⁵⁰.

Mütalaa şartının hâkim ve savcılara emir ve talimat anlamına geldiği gerekęesi ile anılan maddenin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvuru yapılmıřtır¹⁵¹. Anayasa Mahkemesinin 10/02/2011 tarih, 2009/89 Esas ve 2011/40 Karar sayılı kararı ile VUK'un 367'nci maddesinin ikinci ve        fıkralarının Anayasa'ya aykırı olmadığına karar verilmiştir. Kararın gerekęesi olarak vergi kağakçılığı suçu gibi ayrı bir uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesinin, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacağı, vergi kağakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı m talaaların, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğu ve bu durumun h kimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemeyeceği kabul edilmiştir.

Mütalaa soruşturmanın başlaması için ilk aşama olup savcılık yeterli şüphe oluşmasa bile mütalaaya rağmen kovuşturmaya yer olmadığı kararı verebilir. Bu nedenle iddianame düzenleme hususunda savcılığın takdir yetkisi olduğundan maddenin yargının bağımsızlığı ve erkler ayrılığına uygun olduğu söylenebilir.

Mütalaa gerekli olmasına rağmen savcılığa suç duyurusunda bulunulmuşsa savcılık bu konuda inceleme yapması için ilgili vergi dairesini haberdar eder. Mütalaanın gerekli

¹⁵⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 22/01/2015 tarih ve E:2014/5061, K:2015/917 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

¹⁵¹ Mütalaanın Anayasa aykırı olduğu ileri sürülerek maddenin iptali istemiyle yapılan ilk başvuruda Anayasa Mahkemesinin 17/03/1992 tarih ve E:1992/21, K:1992/19 sayılı kararında; *"Anayasa, geçici 15. maddesi ile bir dönemin yasal işlemlerinin Anayasa'ya aykırılığı savında bulunulmasını uygun g r memiş, bir anlamda yasaklamıştır. Ancak bunların hukuk devleti ilkesine uygun biçimde yargı denetimine açılması, Anayasa'ya aykırılık savında bulunma ve inceleme yasağının kaldırılmasına bağlı olup bu da Anayasa'nın 87. maddesi uyarınca doğrudan yasama organının görev ve yetkisi kapsamına girmektedir."* gerekęesiyle işin esasına girilmeksizin usul yönünden ret kararı verilmiştir. (<http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, E.T: 21/04/2018).

olduğu bu durumlarda savcılığın takipsizlik kararı vermesi gerektiği ileri sürülmektedir¹⁵². Ancak bu tür durumlarda mütalaanın verilip verilmeyeceğinin beklenmesi için öncelikle savcılığın durma kararı vermesi, mütalaanın verilmeyeceğinin anlaşılması halinde ise kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verilmesi gerekmektedir.

Vergi dairesi bu bildirim üzerine inceleme yaparak mütalaa vermezse savcılık yeterli şüphe olsa bile iddianame düzenleyemez. Bu durumda kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verilmelidir. Her nasılsa mütalaa şartı yerine getirilmeden kamu davası açılmışsa bu durumda mahkeme savcılığın yapması gereken bildirimi yapacak ve vergi dairesinin mütalaa verilene kadar durma kararı verecektir. Vergi dairesince mütalaa şartının yerine getirilmeyeceği anlaşıldığı takdirde düşme kararı verilecektir.

Vergi kaçakçılığı yapıldığına dair şüphenin varlığı halinde gerçeğin ortaya çıkması için vergi dairesinin incelemeleri büyük önem teşkil etmektedir. Bu noktada Cumhuriyet savcısı re'sen soruşturma evresini tamamlayamaz ve iddianame düzenleyemez. Aksi hâlde yürütme organına ait yetki yargı organınca gasp edilmiş olacaktır. Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği hususunda yeterli şüphesi olan Cumhuriyet savcısının ilgili vergi dairesine bildirim yükümlülüğü vardır. Bildirim neticesinde yapılacak vergi incelemesi neticesinde sunulacak rapor olmadan iddianame düzenlenemez.

Vergi incelemesine yetkili olan kamu görevlilerinin vergi kaçakçılığının işlendiğine yönelik hazırladığı rapor Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilir. Söz konusu şekli aşamalar yerine getirilip inceleme raporu Cumhuriyet savcılığına sunulduktan sonra artık fiil nedeniyle CMK hükümleri gereğince yargılamaya devam edilecektir. Bildirim şekli bir şart olup yerine getirildikten sonra kamu davası açılıp açılmayacağı Cumhuriyet savcısının takdirindedir. Bu konuda Cumhuriyet savcısının takdir yetkisi vardır. Mütalaa şartı soruşturmanın yapılması için gerekli bir aşama olup vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğine dair verilen bildirim usulüne uygun olsa dahi Cumhuriyet savcısınca suçun işlendiğine dair yeterli şüphe elde edilememişse “kovuşturmayaya yer olmadığına” şeklinde karar verilmesi gerektiği kabul edilmektedir¹⁵³. Yani Cumhuriyet savcısı yeterli şüphe olduğuna kanaat getirirse kamu davası açmalıdır. Yoksa ilgili vergi dairesinin raporunda vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğuna ya da oluşmadığına ilişkin ibareler olması Cumhuriyet savcısını bağlamayacaktır. Ancak vergi dairesinin mütalaa şartını yerine getirirken yapacağı inceleme teknik bir konu olup yapılan tespitlerin doğruluğu yönünde ciddi emareler taşımaktadır. Bu durumda Cumhuriyet savcısının mütalaayı dikkate alması daha doğru bir yol gibi gözükmemektedir.

Mütalaanın delil olup olmadığı hususunun da açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Yukarıda anılan Anayasa Mahkemesi kararında mütalaanın delil olduğu kabul edilmiştir. Delil, ceza yargılamasına konu olan olayı ispata yarayan yazılı ya da yazısız her şey

¹⁵² Kızılot ve Kızılot, s. 556.

¹⁵³ Ok ve Gündel, s. 20; Özen, s. 96.

olarak kabul edilmektedir¹⁵⁴. Bu bağlamda mütalaanın, vergi kaçakçılığı suçunun işlenip işlenmediğini ortaya koyan ve aksi başkaca delillerle ortaya konulabilecek bir delil niteliği taşıdığı söylenebilir.¹⁵⁵ Ancak doktrinde mütalaanın delil değil sadece yargılama sırasında elde edilen diğer delilleri değerlendirme aracı olduğuna dair bir görüş de bulunmaktadır¹⁵⁶.

2.4. Cumhuriyet Başsavcılığının Doğrudan Haberdar Olması

Vergi suçlarının işlendiği yönünde doğrudan haberdar olan Cumhuriyet Başsavcılığının ilgili vergi dairesini hemen haberdar ederek bu hususta inceleme yapılmasını talep etmesi gerekmektedir. Bu durumda soruşturmanın inceleme neticeleninceye kadar durdurulması ve kamu davası açılmasının ertelenmesi gerektiği kabul edilmektedir¹⁵⁷. Vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiği öğrenen ya da bilgi sahibi olan Cumhuriyet savcısı doğrudan doğruya soruşturmaya başlayamaz. Bu durumda Cumhuriyet savcısı ilgili vergi dairesini haber ederek konuyla ilgili inceleme yapılmasını talep etmelidir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında mütalaa alınmasının şart olduğunu belirtmiştik. Bu nedenle bu suçun işlendiği hususunu Cumhuriyet savcısı ister doğrudan kendisi isterse üçüncü kişilerin ihbarı üzerine öğrensin Kanun'unun emredici hükmü gereğince konuyla ilgili inceleme yapılabilmesi ve mütalaa sunulması için vergi dairesinden talepte bulunması gerekmektedir. Bu durumda savcılık işlemleri askıya alınacak olup inceleme neticesinde düzenlenen rapora göre ya iddianame hazırlanarak kamu davası açılacak ya da kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilecektir. Vergi dairesi yaptığı inceleme neticesinde suçun oluşmadığından bahisle mütalaa vermezse Cumhuriyet savcısının iddianame düzenleyemeyeceği kabul edilmektedir¹⁵⁸.

2.5. Kamu Davasının Açılması

Soruşturma aşamasında toplanan deliller değerlendirerek yeterli şüphe olduğu kanaatine varan Cumhuriyet savcısı tarafından iddianame düzenlenmesi gerekmektedir. İddianame düzenlenmiş olması kamu davasının açıldığı anlamına gelmez. Kamu davası savcılık tarafından düzenlenen iddianamenin kabulüyle başlamaktadır. İddianameyi kabul yetkisi ise iddianamenin hitaben yazıldığı mahkemelere ait olup kamu davası da iddianamenin mahkemece kabul edilmesiyle birlikte başlamaktadır.

Cumhuriyet savcısı suçun işlendiği yönünde mütalaaaya rağmen iddianame düzenlemek yerine kovuşturmaya yer olmadığı kararı verebilir. Kovuşturmaya yer olmadığı kararına karşı mütalaaayı sunan Kurumun kararın kendisine tebliğini izleyen günden itibaren on beş

¹⁵⁴ Veli Özer Özbek ve diğerleri, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ekim 2015, s. 674.

¹⁵⁵ Donay, s. 75.

¹⁵⁶ Özcan, s. 505.

¹⁵⁷ Yargıtay 11 Ceza Dairesinin 14/11/2007 tarih ve E:2006/6740, K:2007/7940 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

¹⁵⁸ Hüsamettin Uğur ve Mert Elibol, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 117.

gün içerisinde, bu kararı veren Cumhuriyet savcısının yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine itiraz hakkı bulunmaktadır.

Görevli ve yetkili mahkemeye hitaben düzenlenen iddianamede, şüphelinin kimliği, müdafisi, maktul, mağdur veya suçtan zarar görenin kimliği, mağdurun veya suçtan zarar görenin vekili veya kanunî temsilcisi, açıklanmasında sakınca bulunmaması halinde ihbarda bulunan kişinin kimliği, şikâyetle bulunan kişinin kimliği, şikâyetin yapıldığı tarih, yüklenen suç ve uygulanması gereken kanun maddeleri, yüklenen suçun işlendiği yer, tarih ve zaman dilimi, suçun delilleri, şüphelinin tutuklu olup olmadığı; tutuklanmış ise, gözaltına alma ve tutuklama tarihleri ile bunların süreleri gibi hususların gösterilmesi gerekmektedir.

İddianamede, yüklenen suçu oluşturan olaylar ile mevcut deliller birbiriyle ilişkilendirilerek açıklanır. Mevcut deliller nedeniyle suçun işlenip işlenmediği ya da hangi suçun oluştuğunun tespiti konusunda Cumhuriyet savcısının takdir yetkisi bulunmaktadır. Bu nedenle örneğin dosyada var olan mütalaada yüklenen suç vasfı farklı anlatılmış olsa da savcı farklı bir suçtan dolayı iddianame hazırlayabilir. Ancak Yargıtay kararlarında Cumhuriyet savcısının kamu davası açarken vergi idaresince verilen mütalaada belirtilen eylem bağlamında hareket etmesi gerektiği kabul edilmektedir¹⁵⁹. Bu görüşe göre örneğin, vergi idaresince verilen mütalaada mükellefin sahte fatura kullandığı yönünde bir tespit varsa savcı başka bir eylemden dolayı değil de sahte fatura kullanmadan dolayı iddianame hazırlanmalıdır. Bu şekildeki görüşe katılmak mümkün değildir. Cumhuriyet savcısının dava açarken idare tarafından düzenlenen mütalaa ile bağlı tutulması yetki gaspı niteliğinde olup hukuka aykırıdır¹⁶⁰. Bu görüşün kabul edilmesi halinde Cumhuriyet savcısı vergi kaçakçılığı suçlarında kamu davası açılırken vergi idaresinin aracısı konumunda olmaktan öteye gidemeyecektir.

2.6. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Görevli ve Yetkili Mahkeme

Vergi suçlarında ihtisas mahkemeleri bulunmadığından ve görevli mahkemeye ilişkin VUK'ta herhangi bir düzenleme yer almadığından görevli mahkeme genel hükümler çerçevesinde tespit edilmelidir. 6545 sayılı Kanun'un 46'ncı maddesi ile 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'un 8'inci maddesinde yapılan değişiklikle birlikte kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, yürütülen soruşturmalarda hâkim tarafından verilmesi gerekli kararları almak, işleri yapmak ve bunlara karşı yapılan itirazları incelemek amacıyla sulh ceza hâkimliği kurulmuş ve sulh ceza mahkemeleri kaldırılmıştır. Sulh ceza mahkemelerinin görevli oldukları dosyalar ise asliye ceza mahkemelerine devredilmiştir. Bugün için adli yargıda ilk derece mahkemeleri olarak ağır ceza mahkemeleri, asliye ceza mahkemeleri ve özel kanunlarla kurulan diğer ceza mahkemeleri yargılama yapmaktadır. Genel görevli mahkeme asliye ceza mahkemeleri

¹⁵⁹ Yargıtay 9. Ceza Dairesinin 15/02/1996 tarih ve E:1995/2214, K:1996/886 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

¹⁶⁰ Özcan, s. 528-529.

olup ağır ceza mahkemelerinin görevine girmeyen yargılamalar asliye ceza mahkemelerinde görülür.

VUK'ta hangi fiillerin vergi suçu sayılacağı belirtilmiş olup bu suçlar nedeniyle faillerin hangi mahkemede yargılanacağına ilişkin bir düzenleme mevcut değildir. Bu nedenle hangi vergi suçlarının hangi ceza mahkemelerinde yargılanacağı tespit edilirken CMK ile 5235 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır.

5235 sayılı Kanunu'nun 11'inci maddesine göre sulh ceza hâkimlikleri ile ağır ceza mahkemelerinin görevi dışında kalan dava ve işlere asliye ceza mahkemelerinde bakılır. Suçun ve cezanın niteliğine bakılmaksızın yağma, irtikâp, resmi belgede sahtecilik, nitelikli dolandırıcılık, hileli iflas, TCK'nin İkinci Kitap Dördüncü Kısımının Dört, Beş, Altı ve Yedinci Bölümünde tanımlanan suçlar, 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu'nun kapsamına giren suçlar dolayısıyla açılan davalar ile ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işlerde ağır ceza mahkemeleri görevlidir. On yıl dâhil daha az hapis cezasını gerektiren suçlarda ise asliye ceza mahkemeleri görevlidir. Görevli mahkeme belirlenirken suçun üst sınırı dikkate alınır ve ağırlaştırıcı ya da hafifletici nedenler dikkate alınmaz. Fakat yasada nitelikli unsurlar ceza miktarı artırılarak belirtilmişse görevli mahkeme buna göre belirlenir. Ancak miktar değil de oran belirtilmişse görev konusunda bu oran dikkate alınmaz. Örneğin, TCK'nin 102'nci maddesine göre cinsel davranışlarla bir kimsenin vücut dokunulmazlığını ihlal eden kişi, mağdurun şikâyeti üzerine beş yıldan on yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu durumda asliye ceza mahkemeleri görevlidir. Söz konusu fiilin vücuda organ ya da sair bir cisim sokulması suretiyle gerçekleştirilmesi durumunda on iki yıldan az olmamak üzere hapis cezasına hükmolunur. Bu durumda nitelikli unsur miktar olarak belirtildiği için görevli mahkeme ağır ceza mahkemesidir.

Buraya kadar genel olarak ceza mahkemelerinin görev alanını çizmekle birlikte VUK'ta düzenlenen vergi suçlarında hangi mahkemenin görevli olduğunun da ayrıca tespit edilmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları yönünden VUK m.359/a hükmünde ihdas edilen birinci grup fiillerin işlendiğinin sabit olması halinde sanığa on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası verilir. VUK m. 359/b hükmü gereğince ikinci grup fiillerin işlendiğinin sabit olması halinde üç yıldan beş yıla kadar ve yine VUK m.359/c fıkrasında düzenlenen üçüncü grup fiillerin işlenmesi halinde ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilir. Dikkat edildiğinde her üç grup fiilin cezası da on yıldan az olup bu nedenle görevli mahkeme asliye ceza mahkemeleridir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun cezası ise VUK'un 362'nci maddesinin yollaması nedeniyle TCK'nin 239'uncu maddesi uyarınca bir yıldan üç yıla kadar hapis veya beş bin güne kadar adli para cezasıdır. Bu sınırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi ise üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır. Bu suç da miktar itibarıyla asliye ceza mahkemesinin görev alanına girmektedir.

Yine ceza mahkemelerinde yargılanan bir diğer vergi suçu olan mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun cezası da TCK'nin 257'inci maddesi uyarınca altı aydan iki yıla kadar

hapis cezası olduğundan asliye ceza mahkemeleri görevlidir. Ekim sayım beyanlarını denetlememe suçunun cezası da VUK'un 246'ncı maddesinin yollaması nedeniyle TCK'nin 257'nci maddesi uyarınca altı aydan iki yıla kadar hapis cezası olduğundan asliye ceza mahkemeleri görevlidir. Dikkat edilirse ceza mahkemelerinde yargılanacak tüm vergi suçlarında istisnasız asliye ceza mahkemeleri görevlidir.



BÖLÜM 3: VERGİ CEZALARI VE KOVUŞTURMA AŞAMASI İLE VERGİ CEZALARINI SONA ERDİREN HALLER

3.1. Vergi Suçlarına Uygulanacak Ceza

3.1.1. Genel Açıklamalar ve Non Bis İn İdem İlkesi

Bu bölümde vergi suçu işlediği sabit olan sanığa ne kadar hapis cezası verileceği ve sonuç cezanın nasıl belirlendiği hususu incelenmiştir. Yine sonuç ceza belirlendikten sonra farklılık arz ettiğinden hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve hapis cezasının ertelenmesi kurumlarının vergi suçlarına uygulanıp uygulanamayacağı hususları incelenmiştir.

VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan düzenleme gereğince vergi kaçakçılığı suçu işleyen sanığa hem hapis cezası hem de vergi ziyai cezası verilmektedir. Sanığa aynı fiili nedeni ile hem para cezası hem de hapis cezası verilmesinin non bis in idem (aynı suç nedeniyle ikinci defa cezalandırılmama) ilkesine aykırı olup olmadığının hususunun da değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye'nin de 02/05/2016 tarihinde onayladığı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin ek 7 No'lu Protokolünün 4/1'inci maddesinde hiç kimsenin ceza muhakemesi usulüne uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı, aynı Devletin yargı yetkisi içindeki ceza yargılamaları kapsamında yeniden yargılanamayacağı veya cezalandırılmayacağı hükmüne yer verilmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 20/08/2014 tarihli Glantz/Finlandiya kararında¹⁶¹; *"Başvuranın hem mahkûm edilmesinin hem de kendisine vergi sürüşarjları yüklenmesinin, düşük vergi değerlendirmesine neden olacak şekilde vergi beyanı sırasında gelir hakkında bilgi sağlanmaması nedeniyle Finlandiya kanunlarında öngörülen yaptırımların bir parçası olduğunu kaydeder. Ancak, Finlandiya sistemi uyarınca, cezai ve idari yaptırımlar, birbiriyle alakalı olan yargılamalar olmaksızın, farklı yetkililer tarafından uygulanmaktadır: her iki davada, kendine özgü yolu izlemekte ve birbirlerinden bağımsız olarak kesinleşmektedir. Ayrıca, yaptırımlardan hiçbiri, diğer mahkeme veya makam tarafından yaptırımın ağırlığını değerlendirmede dikkate alınmamakta olup; ilgili merciler arasında da başka bir etkileşim söz konusu olmamaktadır. Daha da önemlisi, Finlandiya sisteminde vergi sürüşarjları, başvuranın tutumu ve ceza davasında yapılan değerlendirmelerden bağımsız olarak ilgili vergi mevzuatınca başvuranın yükümlülüğünün incelenmesinin ardından uygulanmaktadır. Bu, Mahkemenin önceki davalarından, sürücü belgesine ilişkin olan R.T. ve Nilsson kararına ters düşmektedir. Bu kararda, ehliyetin alınmasına ilişkin karar, işlenen trafik suçu nedeniyle verilmesi olası veya nihai bir mahkûmiyete doğrudan dayalıydı ve bu nedenle söz konusu suçun veya tutumun ayrı bir incelemesi söz konusu değildi. Bu nedenle, Finlandiya sistemine göre, ceza ve vergi davaları arasında esas ve zaman bakımından yakın bir ilişki olduğu söylenemez. 62. Sonuç olarak, mevcut dava, iki paralel ve ayrı davaya ilişkindir. Bu davalardan ilki, 11 Ocak 2010 tarihinde kesinleşmiş; ikincisi ise 15 Aralık 2008 tarihinde başlatılmıştır. Bu nedenle bu iki dava, ilk dava kesinleşene kadar 11 Ocak 2010 tarihine kadar eş zamanlı olarak devam etmiştir. İlk dava sonuçlanıp kesinleştikten sonra ikinci dava düşürülmediği ve 18 Mayıs 2011 tarihli nihai karara kadar devam ettiği için başvuran, sırası ile 11 Ocak 2010 ve 18 Mayıs 2011 tarihlerinde kesinleşen iki davada aynı suçtan iki kez mahkûm edilmiştir."* gerekçesiyle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin ek 7 No'lu Protokolünün 4'üncü maddesinin ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. Bu kararda belirtilen ilkeler doğrultusunda iç hukukumuzda düzenleme

¹⁶¹(http://www.inhak.adalet.gov.tr/ara/karar/CASE%20OF%20GLANTZ%20v.%20FINLAND_E%C3%96R.pdf E.T: 21/04/2018)

yapılarak aynı vergi kaçaklığı fiili nedeni ile mükellefe hem hapis cezası hem de idari para cezası verilmesi sisteminden vazgeçilmesi gerekmektedir¹⁶². Aksi takdirde iç hukukumuzda aynı fiil nedeni ile mükellefe hem hapis cezası hem de vergi ziyaı cezası verildiğinden AİHM’ce Türkiye’ye bu konuda hak ihlali kararı verilmesi kaçınılmaz görünmektedir.

Vergi suçlarından vergi kaçaklığı suçları, VUK’un 359’uncu maddesinde üç grup halinde düzenlenmiştir. VUK m. 359/a fıkrasında düzenlenen birinci grup fiillere on sekiz aydan üç yıla kadar, VUK m. 359/b fıkrasında düzenlenen ikinci grup fiillere üç yıldan beş yıla kadar, VUK m. 359/c fıkrasında düzenlenen üçüncü grup fiillere ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası verileceği hükmü yer almıştır. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda sanığa uygulanacak ceza ise VUK’un 362’nci maddesinin yollaması nedeniyle TCK’nin 239’uncu maddesi uyarınca bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası olarak belirlenmiştir. Gizli kalması gereken sırların, Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi ise üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır. Bu nedenle vergi mahremiyetini ihlalsuçunu işlediği sabit olan sanığa hem hapis cezası hem de adli para cezası verilecektir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda faile uygulanacak ceza ise VUK’un 363’üncü maddesinin yollaması nedeniyle TCK m. 257/1 hükmü gereğince altı aydan iki yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir. Ekim sayım beyanlarını denetlememesuçuunda ise faile uygulanacak ceza VUK’un 246’nci maddesinin yollaması nedeniyle TCK m. 257/1 hükmü uyarınca altı aydan iki yıla kadar hapis cezası olarak düzenlenmiştir. Vergi suçlarına sebep olan bu fiillerin herbiri farklı etki yarattığından kanun koyucu bu fiillere verilen cezalarda farklılaştırmaya giderek bazı fiilleri daha tehlikeli görerek öngörülen cezaları yüksek tutmuştur.

Temel ceza belirlenirken hâkim, kanunî tanımda yer alan cezanın alt ve üst sınırını dikkate alır. Bu belirleme konusunda hâkimin takdir yetkisi vardır. Belirlenen bu temel ceza üzerinden önce cezanın artırma sebepleri ardından da indirim sebepleri uygulanır. Bundan sonra sırasıyla belirlenen cezada, teşebbüs, iştirak, zincirleme suç, haksız tahrik, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı ve cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebeplere ilişkin hükümler ile takdiri indirim nedenleri uygulanarak sonuç ceza belirlenir. Bu sonuç ceza sanığın infaz kurumunda çekeceği cezanın kendine uyarlanmış bir diğer anlatımla somutlaştırılmış halidir.

Vergi suçlarında hükmedilen sonuç ceza bir yıl veya daha az süreli hapis cezası ise TCK m. 49/2 hükmü gereğince bu ceza kısa süreli kabul edilecek olup yine TCK m. 50/(1)-a) hükmü gereğince adli para cezasına çevrilebilecektir. Bu konuda hâkimin takdir

¹⁶² Rençber, s. 451-452.

yetkisinin olduğu kabul edilmektedir¹⁶³. Hâkim, bu nedenle kısa süreli hapis cezası olsa da bu cezayı adli para cezasına çevirip çevirmeme konusunda serbesttir.

3.1.2. Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması

Hükümün açıklanmasının geri bırakılması kurumu sanık hakkında verilen kararın hukuki sonuç doğurmamasını ifade eder. Hakkında hükümün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilen sanık için beş yıllık bir denetim süresi belirlenir. Sanık bu süre içerisinde kasten yeni bir suç işlemezse açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılarak davanın düşmesi kararı verilir. Bu yönüyle hükümün açıklanmasının geri bırakılması TCK'nin genel hükümlerinde düzenlenen ve cezanın infaz edilmesi sonucunu doğuran hapis cezasının ertelenmesi kurumundan daha lehe bir uygulamadır.

Sanığa hükmolunan ceza nedeniyle hükümün açıklanmasının geri bırakılması kurumunun uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların oluşması gerekmektedir:

- Sanığa hükmolunan cezanın iki yıl ve daha az süreli hapis veya adli para cezası olması gerekmektedir. Burada kastedilen kanunî tanımda belirlenen alt ve üst sınır arasında belirtilen soyut ceza değil somutlaştırılmış sonuç cezadır. Hükmedilen sonuç ceza iki yıl ve daha az süreyle hapis ya da adli para cezasını içeriyorsa ve diğer şartlar da tamamsa sanık hakkında hükümün açıklanmasının geri bırakılması kurumu uygulanabilir. VUK m. 359/a fıkrasında sayılan fiillere on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası, VUK m. 359/b fıkrasında düzenlenen ikinci gurup fiillere üç yıldan beş yıla kadar, VUK m. 359/c fıkrasında düzenlenen üçüncü grup fiillere ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası, vergi mahremiyetini ihlal suçunda VUK'un 362'nci maddesinin yollaması nedeniyle TCK'nin 239'uncu maddesi uyarınca bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası, mükellefin özel işlerini yapma ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçunda TCK'nin 257'nci maddesi uyarınca altı aydan iki yıla kadar hapis cezası verilir. Ayrıca vergi mahremiyetini ihlal suçunda gizli kalması gereken sırların, Türkiye'de oturmeyen bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi ise üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır. Bu düzenlemeler nedeniyle m. 359/b maddesi ile vergi mahremiyeti suçunun nitelikli halleri dışında düzenlenen diğer vergi suç ve cezalarına hükümün açıklanmasının geri bırakılması hükmü uygulanabilecektir. VUK m. 359/b fıkrasındaki fiiller ile vergi mahremiyetinin nitelikli hallerinin işlenmesi halinde ise kanunî tanımda yer alan alt sınır ceza üç yıl olup en iyi ihtimalle başkaca artırım sebebi olmasa ve TCK'nin 62'nci maddesi uyarınca 1/6 indirim yapılsa bile sonuç ceza iki yılın altına düşmeyeceğinden hükümün açıklanmasının geri bırakılması uygulanamayacaktır¹⁶⁴.

¹⁶³ Adnan Gerçek, “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu,” Yaklaşım Dergisi, Sayı 183, (Mart, 2008), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8473>, E.T:12/10/2015), (sayfa numarası yok).

¹⁶⁴ Kızılot ve Kızılot, s. 589.

- Sanığın suçun işlendiği tarihten önce kasıtlı bir suçtan dolayı mahkûm olmamış bulunması gerekmektedir. Önceki suçun adli para cezası ya da hapis cezası olması farklılık arz etmez. Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı mahkûm olup olmadığı hususunun adli sicil kaydına bakılarak tespit edilmesi gerektiği kabul edilmektedir¹⁶⁵. CMK'nın 223'üncü maddesi uyarınca beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbirine hükmedilmesi, davanın reddi ve düşmesi kararı, hüküm çeşitleri olarak sayılmıştır. Hükümün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilmesine engel hüküm mahkûmiyet olup diğer hüküm çeşitleri verilmiş olsa da şartları varsa bu kurumun uygulanması gerektiği kabul edilmektedir¹⁶⁶.

Sanığın kasıtlı bir suç nedeniyle mahkûm edilmiş olması yeterli olmayıp verilen mahkûmiyet hükmünün kesinleşmiş olması gerekmektedir. Kesinleşmeyen bir mahkûmiyet durumunda masumiyet karinesi halen geçerli olup üst mahkemece kanun yolunda yapılacak yargılama neticesinde sanığa verilen mahkûmiyet hükmünün bozulması ihtimali de bulunmaktadır. Bu nedenle sanık hakkında mahkûmiyet hükmü verilmesi yeterli olmayıp verilen cezanın kesinleşmesi gerektiği de kabul edilmektedir¹⁶⁷. Kesin hüküm ise verilen kararlara karşı önceden belirlenen yasal yollara başvurulması üzerine verilen kararlar ile süresinde kanun yoluna başvurulmaması halinde ortaya çıkan sonuçların hem sanık hem de toplum nezdinde anlam ifade etmesi olarak kabul edilmektedir¹⁶⁸.

Sanık hakkında kasten işlenen başka bir suç nedeni ile hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilmiş ve denetim süresi içerisinde kasten başka bir suç daha işlenmişse ikinci defa hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilip verilmeyeceği uzun süre doktrinde tartışıldığından kanun koyucu tarafından 18/06/2014 tarihinde değişik 6545 sayılı Kanunla CMK m. 231/8 fıkrasına hüküm eklenerek bu tartışmalara son verilmiştir. Eklenen hüküm ile denetim süresi içinde, kişi hakkında kasıtlı bir suç nedeniyle bir daha hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilemeyeceği kabul edilmiştir. Bu nedenle kişiye kasten işlediği bir suç nedeni ile hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı uygulanmış ve denetim süresi belirlenmişse bu süre içerisinde vergi suçu işlenmesi halinde tekrar hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilemez. Ancak denetim süresi iyi halli geçirilmişse bu suç hukuki sonuç doğurmayacağından bu süreden sonra kasten başka bir

¹⁶⁵ Yener Ünver ve Hakan Hakeri, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Güncel Yargıtay Kararlarıyla Genişletilmiş 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s. 707.

¹⁶⁶ İhsan Baştürk, **Hükmün Açıklanmasının Ertelenmesi**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012, s.419, (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T: 19.03.2017).

¹⁶⁷ Baştürk, s. 419.

¹⁶⁸ Ramazan Arslan, "Kesin Hüküm İhtiyacı ve Yanılma Gerçeği," Ankara Barosu Dergisi, Sayı 5-6 (1988), s.722, (<http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/1988-5/5.pdf>, E.T: 19/03/2017), s. 723.

suç işlenmiş olsa dahi hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebileceği kabul edilmektedir¹⁶⁹.

- Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmiş olması gerekmektedir. Burda kastedilen zarar maddî zarar olup bizzat sanık tarafından karşılanması da zorunlu değildir. Üçüncü kişiler tarafından da bu maddî zarar tazmin edilebilir. Ancak zararın üçüncü kişiler tarafından giderilebilmesi için sanığın bunu açıkça reddetmemiş olması gerekmektedir. Vergi suçlarında adi suçlardan farklı olarak suçun mağduru kamudur. Sanık cezai yaptırıma bağlanan fiilleri işleyerek kamuyu vergi zararına uğratmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarında kamunun uğradığı zarar sanığın usulsüz olarak yaptığı fiil nedeniyle mahrum kalınan vergidir. Bu nedenle sanık hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumunun uygulanabilmesi için mahkemece bilirkişi raporu alınarak kamunun uğradığı zararın tespit edilmesi ve sanığa kamunun uğradığı bu zararı karşılayıp karşılamayacağı hususlarının sorularak buna göre hüküm kurulması gerektiği kabul edilmektedir. Örneğin, vergi kaçakçılığı fiili ile kamunun mahrum kaldığı gümrük vergi tutarının belirlenmesi teknik bir konu olup yıllara göre değişkenlik arz ettiğinden ve eşyaların niteliğine göre farklı tarife ve cetvellere tabi bulunduğundan bu tutarın herkes tarafından kolayca belirlenmesi mümkün değildir. Bu nedenle Mahkemece bilirkişi marifetiyle suça konu eşyaların CIF değerlerinin araştırılması, belirlenen değer üzerinden gümrük vergisinin hesaplatılması ve sanığının bu zararı karşılayıp karşılamayacağı duruşmada açıkça sorulduktan sonra sanık tarafından ortaya konulan irade doğrultusunda hükmün açıklanmasının geri bırakılıp bırakılmayacağına karar verilmesi gerektiği Yargıtay kararlarında kabul edilmektedir¹⁷⁰.

Ancak bütün vergi suçlarında kamunun maddî zararı olduğu kabul edilip bu zararın giderilmesinin şart olarak kabul edilmesi hukuka aykırıdır. Çünkü vergi suçlarından özellikle vergi kaçakçılığı suçlarına sebebiyet veren birçok fiil maddî âlemde bir değişiklik yaratmayıp şeklî suç niteliği taşırlar. Bu nedenle kamunun zararının olmadığı vergi suçlarında diğer şartlar da varsa erteleme hükümleri uygulanmalıdır. Örneğin, defter ve belgeleri ibraz etmeme fiilinin karşılığı olarak açılan kamu davasında, vergi inceleme raporlarında somut bir zarara yer verilmediği görüldüğünde her ne kadar geçmiş dönemlere ilişkin Kurumlar Vergisi ile Katma Değer Vergisi beyanları yeniden hesaplanmak suretiyle, bu vergiler tarh edilerek, bunlara bağlı bir kısım cezalara hükmedildiği anlaşılsa bile tarh edilen bu vergi ve cezalar ibraz etmeme eyleminden doğmadığından diğer koşulları da oluşmuşsa davacıya hükmün açıklanmasının geri bırakılması hükümlerinin uygulanması gerektiği kabul edilmektedir¹⁷¹. Bu nedenle sanığın fiili nedeni ile kamunun uğradığı herhangi bir zarar olmasa da diğer şartların

¹⁶⁹ Baştürk, s. 424.

¹⁷⁰ Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 17/02/2015 tarih ve E:2014/7-297, K:2015/3 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

¹⁷¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 19/10/2011 tarih ve E:2011/9958, K:2011/20908 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

varlığı halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılması hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

- Hükmün açıklanmasının geri bırakılabilmesi için sanığa sorulması ve sanığın bu hükümlerin kendisine uygulanmasını kabul etmiş olması gerekmektedir. Maddenin ilk halinde bu hükmün uygulanması için sanığın kabul etme şartı aranmamakta iken 25/07/2010 tarihli değişik 6008 sayılı Kanunla bu şart eklenmiştir. Gerekçe olarak da hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararlarına karşı itiraz yargı yolunun açık olduğu, itiraz merciinin şeklen inceleme yaptığı, sanığın suçsuzluğunu ispat için temyiz yoluna gidemediği, sanığa sorularak temyiz yoluna gitmesinin ve beraat hakkının elinden alınmaması gösterilmiştir¹⁷². Bu nedenle hâkimin öncelikle duruşmada hükmün açıklanmasının geri bırakılmasının ve sonuçlarının ne olduğunu sanığa izah etmesi ve bundan sonra sanığın kabul edip etmediğini sorarak karar vermesi gerekir. Sanığın kabul etmemesi halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılması hükümleri uygulanamaz. Ancak sanıkça kabul edilmesine rağmen mahkemece hükmün açıklanmasının geri bırakılması hükümlerinin nesnel (objektif) ve öznel (subjektif) koşulların değerlendirilip kararda bu hususlara ilişkin gerekçelerin karşılanmamasını veya bu konuda hiçbir değerlendirme yapılmadan hükmün açıklanmasının geri bırakılması hükümlerinin uygulanmamasını Yargıtay bozma sebebi olarak kabul etmektedir¹⁷³.

- Mahkemece sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılmış olması gerekmektedir. Diğer tüm şartlar oluşsa dahi hâkim sanığın tekrar suç işlemeyeceğine kanaat getirmedeğinden bahisle bu kurumu uygulamayabilir. Bu anlamda hâkimin geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Uygulamada hâkimler kanunî bir düzenleme bulunduğu için diğer şartların varlığı halinde bu kuralı denetlemeden hükmün açıklanmasını geri bırakılması kararı vermektedirler. Özellikle kamunun uğradığı zarar olduğu için hâkim zararın giderilmiş olması ile yetinmemeli, cezaların caydırıcılığı ilkesinin sanık üzerinde gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda hassas bir denetim uygulamalıdır.

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmesi halinde sanık, beş yıl süreyle denetime tabi tutulur. Bu süre içinde bir yıldan fazla olmamak üzere mahkemenin belirleyeceği süreyle, sanığın denetimli serbestlik tedbiri olarak;

- Bir meslek veya sanat sahibi olmaması halinde, meslek veya sanat sahibi olmasını sağlamak amacıyla bir eğitim programına devam etmesine,

¹⁷² 24/06/2016 tarih ve 526 sayılı Esas Komisyon Raporu, s. 32, (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss526.pdf>, E.T:19/03/2017).

¹⁷³ Yargıtay 2. Ceza Dairesinin 05/10/2010 tarih ve E:2010/22232, K:2010/27490 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015)

- Bir meslek veya sanat sahibi olması halinde, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılmasına,
- Belli yerlere gitmekten yasaklanmasına, belli yerlere devam etmek hususunda yükümlü kılınmasına karar verilebilir.

Denetim süresi içinde zamanaşımı durur. Denetim süresi içinde, kişi hakkında kasıtlı bir suç nedeniyle bir daha hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilemez.

Sanık denetim süresi içerisinde kasten yeni bir suç işlemez ve denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülüklerle uygun davranırsa davanın düşmesi kararı verilir. Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlenmesi halinde veya denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülüklerle aykırı davranılması halinde ise mahkemece hüküm açıklanır. Ancak mahkeme bu durumda sanığın durumunu değerlendirerek cezanın yarısına kadar belirleyeceği bir kısmının infaz edilmemesine ya da koşullarının varlığı halinde hükümdeki hapis cezasının ertelenmesine veya seçenek yaptırımlara çevrilmesine karar vererek yeni bir mahkûmiyet hükmü de kurabilir.

3.1.3. Hapis Cezasının Ertelenmesi

Hapis cezasının ertelenmesi, mahkûm olunan cezanın infazını koşullu olarak ileri bir tarihe bırakan ve bu koşullar yerine getirildiğinde cezanın infaz edilmiş sayılması sonucunu doğuran, hükümlü lehine olan bir kurumdur¹⁷⁴. Hapis cezasının ertelenebilmesi için aşağıdaki şartların oluşması gerekmektedir:

- Sanığın işlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreli hapis cezasına mahkûm edilmiş bulunması gereklidir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumundan farklı olarak burada sadece hapis cezasının ertelenmesi söz konusu olup adli para cezalarının ertelenmesi mümkün bulunmamaktadır. Hükmedilen ceza, sonuç cezadır. VUK m. 359/b fıkrasındaki fiiller ile vergi mahremiyetinin nitelikli hallerinin işlenmesi halinde ise kanunî tanımda yer alan alt sınır ceza 3 yıl olup en iyi ihtimalle başkaca artırım sebebi olmasa ve 1/6 oranında takdiri indirim yapılsa bile sonuç ceza iki yılın altına düşmeyeceğinden hapis cezasının ertelenmesi imkânı bulunmamaktadır. Bunun dışındaki vergi suçlarında diğer koşulların varlığı halinde hapis cezasının ertelenmesi kurumu uygulanabilecektir.
- Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması gerekmektedir. Bu suçtan önce işlediği suç nedeni ile sanık hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumu uygulanmış olması hapis cezasının ertelenmesi hükümlerinin uygulanmasına engel değildir. Nitekim ilk derece mahkemesince, sanığın sabıkasında bulunan hükmün açıklanmasının geri bırakılması

¹⁷⁴ Y. Burak Aslanpınar, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hapis Cezasının Paraya Çevrilmesi ve Ertelenmesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı 191, (Kasım, 2008), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9311>, E.T:12/12/2015), (sayfa numarası yok).

kararlarının davayı sona erdiren nihai hüküm niteliğinde bir karar olmadığı gözetilmeden suç tarihinde sabıkasız olan sanık hakkında yasal olmayan gerekçeyle daha önce kasıtlı suçlardan birden fazla mahkûmiyeti olduğundan bahisle hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ve hapis cezasının ertelenmesine yer olmadığına şeklinde verilen ilk derece mahkemesi kararları Yargıyat tarafından bozulmaktadır¹⁷⁵.

- Mahkemece sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılmış olması gerekmektedir. Hâkimin bu konuda kanun maddesinde mevcut olduğu için uygulama yapmaması, sanığın gerçekten bir daha suç işlemeyeceği hususunda izlenim edinmiş olması gerekmektedir.

- Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmiş olması gerekmektedir.

Bu şartların varlığı halinde mahkemece sanığa hapis cezasının ertelenmesi hükümleri uygulanarak hükümlü hakkında bir yıldan az üç yıldan fazla olmamak üzere bir denetim süresi belirlenir. Bu sürenin alt sınırı, mahkûm olunan ceza süresinden az olamaz. Belirlenen denetim süresi içerisinde sanığın;

- Bir meslek veya sanat sahibi olmayan hükümlünün, bu amaçla bir eğitim programına devam etmesine,

- Bir meslek veya sanat sahibi hükümlünün, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığı çalıştırılmasına,

- On sekiz yaşından küçük olan hükümlülerin, bir meslek veya sanat edinmelerini sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkânı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmesine karar verilebilir.

Hükümlünün denetim süresi içerisinde yeniden suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülüklere uymaması halinde cezanın kısmen veya tamamen infaz kurumunda çektirilmesine karar verilir. Eğer hükümlü denetim süresi içerisinde yükümlülüklerini yerine getirirse cezası infaz edilmiş sayılacaktır. Bu nedenle hapis cezasının ertlenmesi kurumu denetim süresi içerisindeki yükümlülüklerini yerine getiren fail yönünden davanın düşürüldüğü hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumuna göre daha aleyhe bir kurumdur.

¹⁷⁵ Yargıtay 7. Ceza Dairesinin 04/06/2014 tarih ve E:2013/18643, K:2014/11059 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

3.2. Vergi Suçlarında Teşebbüs - Gönüllü Vazgeçme ve Etkin Pişmanlık -İştirak - Birleşme (İçtima) – Tekerrür

3.2.1. Vergi Suçlarında Teşebbüs

VUK ya da başkaca kanunda teşebbüsle ilgili olarak özel düzenleme bulunmadığından vergi suçlarında teşebbüs hususu TCK'nin genel hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

Fail suç tipine uygun icra hareketlerini tamamlar ve yine kanunî tipe uygun sonuç gerçekleşirse o suçun cezası ile cezalandırılır. Genellikle failin icra hareketlerini tamamlamasıyla netice de meydana gelir. Ancak bazı suçlarda hareket ve netice birbirinden ayrılmaktadır. Hareketin yapılmasıyla neticenin gerçekleşmediği suçlarda fail icra hareketlerine başlamış ancak kendi elinde olmayan sebeplerden ötürü icra hareketlerini bitirememişse teşebbüs söz konusu olur. Eğer fail kendi rızasıyla icra hareketlerinden vazgeçmişse bu durumda da gönüllü vazgeçme söz konusu olur.

Teşebbüsten bahsedebilmek için işlenmek istenen suçun kasten işlenen suçlardan olması gerekmektedir. Ceza hukukun genel prensibi kişinin kastıyla işlediği fiillerden sorumlu tutulması olup taksirli suçtan sorumluluk hali istisnasıdır. Bu bağlamda taksirli suçta icra hareketlerine başlanmış olsa dahi teşebbüs nedeniyle ceza verilmesi söz konusu değildir. TCK'da doğrudan ve olası kast olmak üzere iki çeşit kast tipi düzenlenmiştir. Doğrudan kastla işlenen suçlarda teşebbüs hükümlerinin uygulanması konusunda bir tereddüt bulunamaktadır. Ancak olası kastla işlenen suçlarda teşebbüs hükümlerinin uygulanamayacağı kabul edilmektedir¹⁷⁶.

Teşebbüsten dolayı sorumluluk doğması için suç tipine uygun fiillerin icra hareketi niteliğinde olması gerekmektedir. Eğer bir fiil hazırlık aşaması ile ilgili ise burada cezai sorumluluk doğmaz. Örneğin, birini öldürmeyi düşünmek suç değildir. Yine birini öldürmek için silah satın almak da hazırlık hareketi olup bu durumda adam öldürmeye teşebbüs suçu oluşmaz. Ancak fail aldığı silahı öldürmek istediği kişiye doğrulttuğu anda artık icra hareketleri başlamış olmaktadır ve teşebbüs hükümleri uygulanır. Hangi fiillerin icra hareketi hangi fiillerin ise hazırlık hareketi olduğunu tespit etmek oldukça zordur. Tamamen olmasa da bu noktada TCK'nin 35'inci maddesi uyarınca doğrudan doğruya icraya başlama ölçütü kullanılabilir. Bu durumda her somut olay yönünden suç açısından icra hareketlerine başlanılıp başlanılmadığı hususunun ayrıca değerlendirilip tespit edilmesi gerekmektedir.

Teşebbüsten bahsedilmesi için neticenin ortaya çıkmasını sağlayacak elverişli hareketlerin bulunması gerektiği kabul edilmektedir¹⁷⁷. Örneğin, birine oyuncak tabancayla ateş edilmesi halinde elverişli hareket olmadığından öldürmeye teşebbüs söz konusu olmayacaktır. Veya öldüğünü bilmediği birine silahla ateş eden fail yönünden

¹⁷⁶ Toroslu, s. 263.

¹⁷⁷ Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 290.

öldürmeye teşebbüs söz konusu olmayacaktır. Bu tür suçlara doktrinde işlenemez suç da denilmektedir¹⁷⁸.

Bazı suçlarda hareket ve netice birbirine bitişik olup hareketin işlenmesiyle suç oluşur. Örneğin, birine hakaret etmek sırf hareket suçudur. Bu tür suçlara teşebbüs mümkün değildir. Hareketin yapılması ile suç oluşmaktadır. Ancak eğer icra hareketleri kısımlara ayrılıyorsa bu suçlar yönünden teşebbüsün mümkün olduğu kabul edilmektedir¹⁷⁹. Örneğin, bir kimsenin şeref ya da saygınlığını zedeleyecek isnat ya da küfrün mail ya da sms yoluyla gönderilmesi halinde hareket kısımlara ayrılmayıp teşebbüs söz konusu olmayacaktır. Çünkü mail ve sms anında muhatabına ulaşan özellik arz etmektedir. Ancak aynı ibarelerin mektup yazılarak muhatabına gönderilmesi halinde ise icra hareketleri mektubun yazılması ve muhatabına ulaştırılması aşaması olarak kısımlarına ayrıldığından teşebbüs hükümlerinin uygulanacağı kabul edilmektedir¹⁸⁰. Bu nedenle fail mektubu yazdığı esnada suça teşebbüsten bahsedilebilecektir. Bazı suçlarda ise hareket ve netice açık bir biçimde birbirinden ayrılmaktadır. Bu tür suçlarda teşebbüs hükümlerinin uygulanma koşullarının oluşup oluşmadığı daha rahat tespit edilebilmektedir.

Doktrinde bir kısım yazarlar vergi suçları neticesiz suçlar olduğundan bu suçlara teşebbüs hükümlerinin uygulanamayacağı görüşünü savunmaktadırlar¹⁸¹. Ancak vergi suçlarında teşebbüs hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı konusu tüm bu bilgiler ışığında irdelendiğinde sırf hareket suçları yönünden teşebbüs hükümlerinin uygulanamayacağı ancak sırf hareket suçu niteliğinde olmayan fiiller yönünden teşebbüs hükümlerinin uygulanabileceği kabul edilmektedir¹⁸². Bu nedenle vergi suçlarından hangilerinin sırf hareket suçu niteliğinde olduğunun tespiti önem arz etmektedir.

VUK m. 359/a fıkrasında düzenlenen defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak, defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek suçu ile VUK m. 359/b fıkrasında düzenlenen belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek suçları sırf hareket niteliğinde olup bu suçlara teşebbüs mümkün değildir. Ancak VUK m. 359/a fıkrasında düzenlenen defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, VUK m. 359/b fıkrasında düzenlenen vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok ederek yerine başka yaprak koymak

¹⁷⁸ İçel, s. 516.

¹⁷⁹ İçel, s. 514.

¹⁸⁰ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 604.

¹⁸¹ Şafak Çomaklı ve Ahmet Ak, **Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler**, Erzurum Barosu Yayın No:5, Erzurum, Mart 2013, s. 122; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Suç ve Kabahatleri**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2008, s. 72.

¹⁸² Çavuş, s. 229.

veya hiç yaprak koymamak, tahrif edilmiş ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak düzenlenmiş belgeleri kullanmak, VUK m. 359/c fıkrasında düzenlenen Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak fiillerinde hareket ve netice birbirinden ayrılabilirdiğinden bu fiiller yönünden teşebbüs mümkündür. Ancak Şenyüz; defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiilinin teşebbüse uygun olmadığı görüşünü ileri sürmektedir¹⁸³. Kaşıkçı ise yalnızca defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak fiilleri yönünden teşebbüsün mümkün olduğunu ileri sürmektedir¹⁸⁴.

Diğer vergi suçlarından olan vergi mahremiyetini ihlal, mükelleflerin özel işlerini yapma ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu da mahiyeti itibarıyla teşebbüse uygun olmayan suçlardandır. Ancak bu suçlarda da somut olaya bakıldığında hareketle netice ayrılabiliriyorsa teşebbüs hükümleri yine uygulanacaktır.

3.2.2. Vergi Suçlarında Gönüllü Vazgeçme ve Etkin Pişmanlık

Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz. Ancak tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, fail sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır. Bu hüküm ile iki farklı gönüllü vazgeçme türü düzenlenmiştir. İlk gönüllü vazgeçme türünde failin, netice gerçekleşmeden kendi çabalarıyla icra hareketlerinden vazgeçtiği, ikinci durumda ise failin yine icra hareketini yapmaya başlamakla birlikte suçun tamamlanmasını ya da hareket nedeniyle neticenin ortaya çıkmasını kendi imkânlarıyla engellediği kabul edilmektedir¹⁸⁵.

Failin icra hareketlerinden vazgeçmesi ya da icra hareketlerini tamamladıktan sonra neticenin gerçekleşmesini engellemesi hususu kendi rızasıyla gerçekleşmiş olmalıdır. Failin icra hareketlerinden vazgeçmesinin hangi sebebe dayandığı hususu önemli değildir. Eğer fail söz konusu neticeyi gerçekleştirme imkânı varken buna rağmen herhangi bir sebeple kendi iradesiyle vazgeçmiş ise gönüllü vazgeçmeden bahsedilir.

İcra hareketleri ile istediği neticenin gerçekleşeceğini öngören fail olmalıdır. Fail kendi iç dünyasında istediği sonuca ulaşabileceğini hissettiği anda kendi iradesi ile sonucu gerçekleştirmekten vazgeçmesi halinde gönüllü vazgeçmeden bahsedilebilir¹⁸⁶. Eğer fail dış faktörler nedeni ile suç işlemekten vazgeçmişse gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanmaz. Örneğin, hırsızlık için girdiği evde fail dışarıdan gelen seslerden korkup bir

¹⁸³ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahetleri ve Suçları**, s. 549.

¹⁸⁴ Kaşıkçı, s. 222.

¹⁸⁵ Soyaslan, s. 307.

¹⁸⁶ Centel, Zafer ve Çakmut, s. 470.

şey almadan evden çıkmışsa bu durumda gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanmaz. Çünkü failin bu durumda kendi iradesi dışında gerçekleşen olaylardan ötürü bir vazgeçme durumu söz konusudur.

Failin icra hareketlerinden gönüllü olarak vazgeçmesi halinde teşebbüs hükümleri uygulanmaz ve faile ceza verilmez. Fakat failin vazgeçme anına kadar yaptığı hareketler ayrıca bir suç oluşturuyorsa bu suçtan dolayı cezalandırılacağı kabul edilmektedir¹⁸⁷. Örneğin, hırsızlık yapmak amacıyla eve giren biri vicdani rahatsızlık duyup bir şey çalmadan evden çıkarsa hırsızlık suçuna teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat eve girdiği için konut dokunulmazlığını ihlal suçundan dolayı cezalandırılır.

Gönüllü vazgeçme cezayı kaldıran kişisel bir neden olup iştirak halinde işlenen suçlarda sadece gönüllü vazgeçen suç ortağı gönüllü vazgeçme hükümlerinden faydalanır¹⁸⁸. Suç, gönüllü vazgeçenin gösterdiği çabanın dışında başka bir sebeple işlenmemiş olursa ya da gönüllü vazgeçenin gayretine rağmen işlenmiş olursa gönüllü vazgeçme hükümleri vazgeçen yönünde yine de uygulanır.

Teşebbüs konusunda detaylı olarak bahsedildiği gibi VUK'un 359'uncu maddesinde ihdas edilen vergi kaçakçılığı fiillerinin bir kısmı sırf hareket suçlarından olup söz konusu hareketlerin yapılmasıyla suç oluşmakta iken bir kısım fiillerde ise hareket ve netice birbirinden net olarak ayrılmaktadır. İlk grup fiiller teşebbüse elverişli olmadığı gibi hareketin yapılmasıyla suç oluştuğundan ve yine bu neticenin engellenmesi mümkün olmadığından gönüllü vazgeçme mümkün değildir. İkinci grup fiiller ise hareket ve netice birbirinden ayrılmakta olup bu suçlara hem teşebbüs hem de bu suçlardan gönüllü vazgeçme mümkündür. Ancak doktrinde vergi suçlarına teşebbüsün mümkün olmadığı gerekçesiyle gönüllü vazgeçmenin de mümkün olmadığı şeklinde bir görüş de bulunmaktadır¹⁸⁹.

Diğer vergi suçlarından vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma, ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu da mahiyeti itibarıyla sırf hareket suçu olup hareketin yapılmasıyla netice de gerçekleştiğinden gönüllü vazgeçme mümkün değildir. Örneğin, vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan görevlilerin vergi mahremiyetini ihlal etmesi ile üçüncü kişiler bilgi sahibi olmakta ve suç oluşmaktadır. Bu nedenle bu suçlar yönünden hareketin işlemesi ile suç oluştuğundan gönüllü vazgeçme mümkün değildir.

Etkin pişmanlık ise suçun tüm unsurlarının gerçekleşmesinden sonra failin suçtan duyduğu pişmanlıktır. Suç işlendikten sonra pişmanlık ilke olarak kabul edilmemekle birlikte sadece kanununda öngörülen suçlarda ve şartlarda uygulanmaktadır. Vergi suçlarında etkin pişmanlıkla ilgili olarak VUK'ta herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. TCK'nin genel hükümlerinde etkin pişmanlıkla ilgili bir düzenleme bulunmayıp bazı suçlar yönünden özel düzenleme yapılmıştır. Bu nedenle vergi suçları

¹⁸⁷ Soyaslan, s. 312.

¹⁸⁸ İçel, s. 524.

¹⁸⁹ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 133.

işlendikten sonra fail her ne kadar pişmanlık duysa da suçun cezasında bir indirim yapılması mümkün değildir. Öte yandan “pişmanlık ve ıslah” kurumu etkin pişmanlıkla benzerlik gösterse de farklı bir kurum olup vergi suçlarında uygulama alanı bulunmamaktadır. “Pişmanlık ve ıslah” cezayı kaldıran ya da azaltan kısımda detaylı olarak anlatılmıştır.

3.2.3. Vergi Suçlarında İştirak

İştirak müessesesi ile ilgili olarak sadece VUK’un 360 ve 344/2’nci maddelerinde hüküm tesis edilmiştir. VUK’un 360’ıncı maddesi gereğince vergi kaçakçılığı suçlarının işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK’nin suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir. Bunun yanı sıra vergi kaçakçılığı fiillerini işleyenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası verilir. VUK’un 360’ıncı maddesinde iştirak konusunda TCK’ya atıfta bulunulmuş sadece VUK’un 359’uncu maddesinde düzenlenen suçlara iştirak edenlerin menfaatinin bulunmaması halinde verilecek cezanın yarısının indirileceğine ilişkin hüküm ihdas edilmiştir. Bu nedenle suça iştirak edenlere suçun normal cezası verilirken iştirak edenlerin menfaatinin olmaması halinde iştirak edenlere verilecek ceza yarısına kadar indirilir. Hâkimin bu konuda takdir yetkisi olmayıp cezanın yarısını indirmesi zorunludur. İndirimin yapılacağı ceza maddede yer alan soyut ceza olmayıp sonuç cezadır. Bu düzenlemeler dışında vergi mevzuatında iştirakle ilgili hüküm bulunmadığından vergi suçlarında iştirak hususu TCK’nin genel hükümleri çerçevesinde değerlendirilir.

Suçun kanunî tanımında yer alan ve bir kişi tarafından işlenebilecek bir suça çeşitli yollarla başka kimselerin de illiyet bağı çerçevesinde katkı sunmaları halinde suça iştirakin olduğu kabul edilmektedir¹⁹⁰. İştirak kurumu TCK’da faillik, azmettirme ve yardım etme olmak üzere üç şekilde düzenlenmiştir.

Faillik, tek bir kişi tarafından işlenen faillik, birden çok kişinin, birlikte suç işleme kararıyla ortak suç işlemesi hali olan “ortaklaşa (müşterek) faillik” ile suçun işlenmesinde bir başkasının araç olarak kullanılması hali olan “dolaylı faillik” olmak üzere üç çeşit olarak kabul edilmektedir¹⁹¹. Dolaylı faillik durumunda kusur yeteneği olmayan ya da özgür iradesi elinden alınmış biri suç işlemesi için araç olarak kullanılırken azmettirme durumunda özgür iradesi ile hareket eden ve suç işleme kararı bulunmayan biri suç işlemesi için etki altına alınmaktadır¹⁹². Yardım etme ise suçun işlenmesine doğrudan katkısı olmamakla birlikte araç sağlanması, maddî yardımların yanı sıra başkasını suç işlemeye teşvik, yardımda bulunmayı vaat etmek ya da yol göstermek şeklinde manevî olarak suçluya destek olunmasıdır.

¹⁹⁰ İçel, s. 537.

¹⁹¹ Özbek ve diğerleri, s. 490.

¹⁹² Toroslu, s. 281.

İştirakin varlığından söz edilebilmesi için öncelikle olayda birden çok fail tarafından suçun icra hareketlerine başlanmış olması gerekmektedir. Vergi suçuna iştirak edenlerin hepsinin mükellef ya da vergi sorumlusu olması zorunlu değildir. Ceza sorumluluğu şahsi olduğundan, yükümlülük (mükellefiyet) aranmadan, vergi suçuna çeşitli yollarla iştirak eden faillerin de iştirak hükümleri nedeniyle cezalandırılması gerektiği kabul edilmektedir¹⁹³.

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin defterlerini tutan, diğer belgelerini düzenleyen ve herhangi bir işyerine bağlı olmayan serbest mali müşavirlerin de vergi kaçakçılığı fiillerinden dolayı iştirak hükümleri çerçevesinde cezai sorumluluğu gündeme gelebilir. Serbest mali müşavirler, işyeri yetkilisinin kendisine verdiği bilgi ve belgeleri gözeterek mükellefe ait defterleri tuttuğundan ve beyanname verdiğinden kural olarak mükellefin işlediği vergi kaçakçılığı fiillerinden dolayı sorumlu değildir. Kural bu olmakla birlikte mükellefin işlediği vergi kaçakçılığı suçlarına serbest mali müşavirin iştirak ettiğinin tespit edilmesi halinde bu suçtan dolayı cezai sorumluluğu doğar. Ancak bunun için hem vergi inceleme raporlarında hem de yargılamayı yapan mahkemece, serbest mali müşavirin muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellefe ait beyannameleri vermek dışında vergi kaçakçılığı suçuna konu fiile ne şekilde iştirak ettiği hususunun açıklanıp iştirakin niteliğinin tartışılması gerektiği kabul edilmektedir¹⁹⁴. Sadece mükellefe ait verdiği beyanname kullanılarak faturaların sahte çıkması nedeni ile serbest mali müşavirleri sorumlu tutmak bu meslek grubu yönünden hem saygınlığı zedeleyici hem de ticari itibarı etkileyecek niteliktedir. Bu nedenle kullanılan faturalar sahte çıkmış olsa bile mükellef adına beyanname veren serbest mali müşavirlerin bu eyleme iştirak edip etmediği hususunda idarece detaylı bir araştırma yapılarak kanıta ulaşılması halinde suça iştirak hükümleri doğrultusunda işlem yapılması daha doğru bir yoldur.

3.2.4. Vergi Suçlarında Birleşme (Suçların İçtimaı)

Tek bir fiille farklı kanun maddelerinin ihlal edilmesi ile birden fazla fiille aynı kanun maddesinin ihlal edilmesi suçların içtimaı (suçların birleşmesi, suçların bir araya toplanması) olarak adlandırılmaktadır¹⁹⁵. Genel kural kaç fiil varsa o kadar suç oluşmuştur ve fail de o kadar ceza alır. Ancak TCK'nin 43'üncü maddesinde düzenlenen zincirleme suç ve TCK'nin 44'üncü maddesinde düzenlenen fikri içtima bu kuralın istisnalarını teşkil etmektedir. Bu iki durumda da esasında birden fazla fiil ve buna bağlı olarak birden fazla suç oluşmasına rağmen kanunî düzenleme gereğince faile tek ceza verilmekte ve kimi durumlarda da bu ceza artırılmaktadır. Zincirleme suç ve fikri içtima vergi ceza hukuku yönünden uygulama alanına sahip olduğundan inceleme konusu yapılmıştır. TCK'nin 42'nci maddesinde düzenlenen bileşik suç ise vergi ceza hukuku

¹⁹³ Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 25/11/1991 tarih ve E:1991/9-228, K:1991/326 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 06/02/2015).

¹⁹⁴ Yargıtay 19. Ceza Dairesinin 21/10/2015 tarih ve E:2015/8755, K:2015/5932 sayılı kararı, (<http://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları> E.T: 11/04/2018).

¹⁹⁵ Centel, Zafer ve Çakmut, s. 511.

yönünden örneği ve uygulaması bulunmadığından burada inceleme konusu yapılmamıştır¹⁹⁶.

VUK'un 335-337 maddeleri arasında düzenlenen içtima hükümleri idari yaptırım uygulanacak vergi zıya ve usulsüzlük kabahatleriyle ilgilidir. Tez konumuz dışında kaldığından idari yaptırım uygulanacak vergi zıya ve usulsüzlük kabahatleri yönünden birleşme hükümleri burada anlatılmamış olup ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçları yönünden birleşme hükümleri anlatılmıştır.

3.2.4.1. Zincirleme Suç

TCK m. 43/1 hükmü gereğince bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, bu madde kapsamında aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır. Bu durumda da esasen birden fazla suç olmasına rağmen faile tek ceza verilmektedir. Ancak bu ceza artırılmaktadır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır ya da ağır cezayı gerektiren nitelikli şekilleri zincirleme suç esas teşkil edecek mahiyette aynı suç sayılırlar.

Yargıtay kararlarında vergi kaçakçılığı suçlarına zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı kabul edilmektedir¹⁹⁷. Ancak bir suçun birden fazla tekrarlanmasına rağmen tek suç oluşturması için bu fiillerin aynı hesap dönemi içinde işlenmiş olması gerekmektedir. Bu fiillerin aynı hesap dönemi içerisinde işlenmiş olması koşulu yönünde mevzuatta hüküm bulunmayıp Yargıtay içtihatlarından doğan bir uygulama bulunmaktadır.

Hesap dönemi VUK'un 174'üncü maddesinde normal takvim yılı olarak düzenlenmiştir. Yani bu madde anlamında hesap dönemi ile 1 Ocak-31 Aralık arasını kapsayan takvim yılı kastedilmektedir. Bazı vergilerde vergilendirme dönemi takvim yılının tamamını kapsarken, bazılarında ise vergilendirme dönemi bir veya üçer aylık dilimler olarak belirlenmiştir. Aynı takvim yılı içinde (farklı vergi dönemlerinde olsa bile) kanunun aynı hükmü birden çok ihlal edilmişse her bir takvim yılı itibarıyla eylemlerin tümünün tek suç oluşturduğu kabul edilir. Bazı vergiler için vergilendirme dönemi takvim yılından daha kısa süreyi içerse de (örneğin, KDV yönünden hesap dönemi takvim yılı içerisinde üçer aylık dilimlere bölünmüştür.) suçların meydana gelmesinde dönem olarak takvim yılı esas alınmalıdır. VUK'un 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan 358'inci maddesi ve hâlen yürürlükte bulunan usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümlerinde, suçların oluşumu bakımından hesap döneminin-takvim yılının esas alındığı, bu nedenle Katma Değer

¹⁹⁶ İbrahim Nihat Bayar, **Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010, s. 178, (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T: 06.02.2015).

¹⁹⁷ Yargıtay 21. Ceza Dairesinin 13/02/2017 tarih ve E:2016/4780, K:2017/674 sayılı kararı; Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 05/04/2017 tarih ve E:2016/8282, K:2017/2554 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/08/2017).

Vergisi indiriminden yararlanmak için aynı hesap dönemi içerisinde ve farklı tarihlerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullananların eylemlerinin hesap dönemi-takvim yılı esas alınarak teselsül eden bir suçu oluşturduğunun kabul edilmesinin Kanun'nun ruhuna uygun bir yorum tarzı olduğu Yargıtay kararlarında kabul edilmektedir¹⁹⁸.

Bu anlamda Yargıtay kararları ile takvim yılı noktasında bir kesinti oluşturulmuş ve bu tarihler arasında VUK'un 359'uncu maddesinde aynı bentte düzenlenen fiillerin birden fazla olması tek suç olarak kabul edilmiştir. Ancak fiillerden birinin ya da birkaçının farklı takvim yılında işlenmiş olması halinde ise birden fazla suç oluşacaktır. Örneğin, sanığın suça konu faturaların düzenlendiği şirketi aldığı 2007 tarihinden sonra sahte faturalar düzenlediği iddiasıyla 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçundan açılan kamu davasında, her iki yıla ait farklı aylarda bu fiillerin işlendiğinin tespit edilmesi halinde sanığın 2007 ve 2008 takvim yıllarında ayrı ayrı ve herbiri kendi içinde zincirleme biçimde resmi belgede sahtecilik suçlarını işlediğinden bahisle iki kez VUK'un 359/b ve 5237 TCK'nin 43/1 maddeleri gereğince cezalandırılması gerektiği Yargıtayca kabul edilmektedir¹⁹⁹. Ancak aynı takvim yılı içerisinde aynı fiilin 12 defa işlenmiş olması durumunda takvim yılı esas alındığından tek suç oluşsa da teselsül nedeniyle verilecek cezada dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırma yapılması gerektiği kabul edilmektedir²⁰⁰.

Zincirleme suçun varlığından bahsedilmek için aynı takvim yılında işlenen fiillerin aynı olması gerekmektedir. Aynı fiilden bahsedilebilmesi için ise ilk ve sonraki fiillerin bire bir aynı olması gerektiği ileri sürülmektedir²⁰¹. Bu yoruma göre aynı takvim yılında ve aynı bentte düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapılması ve gerçek olmayan kişiler adına hesap açılması fiilleri arasında zincirleme suç hükümleri uygulanamayacağından iki farklı ceza verilmesi gerekmektedir. Ancak aynı bent içerisinde düzenlenen ve vergi kaçırmak amacıyla yapılan fiiller kanun koyucu tarafından aynı düzeyde sayılmıştır. Aynı bent içerisinde düzenlenen fiiller kendi aralarında TCK m. 43/1 hükmünde belirttiği anlamda vergi kaçakçılığı suçunun temel şekli olan seçimlik hareketler aynı sayılır. Bu şekilde yapılacak bir yorumu engelleyici bir hüküm de mevcut olmadığı gibi sanığın da lehinedir. Bu nedenle biri iki alt bentten oluşmak üzere üç grup halinde düzenlenen kaçakçılık fiillerinden her bir bentte düzenlenen fiiller kendi aralarında aynı suça sebebiyet verdiğinden mükellefin bir fiili ile hesap ve muhasebe hilesi yapması, başka bir fiili ile de defter ve belgeleri tahrif etmesi durumunda bu iki fiil yönünden ayrı ayrı ceza

¹⁹⁸ Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 05/03/2002 tarih ve E:2002/11-28, K:2002/179 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

¹⁹⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 24/06/2014 tarih ve E:2012/28540, K:2014/12458 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

²⁰⁰ Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 05/03/2002 tarih ve E:2002/11-28, K:2002/179 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

²⁰¹ Kaşıkçı, s. 242.

değil tek ceza verilerek zincirleme suç nedeni ile verilen cezanın artırılması gerekmektedir²⁰².

3.2.4.2. Fikri İçtima

TCK'nin 44'üncü maddesi gereğince işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişinin, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılması gerekmektedir. Kanun maddesinde bahsedilen ve tek olması aranan "fiilin" ne olduğu konusunda doktrinde görüş birliği bulunmamaktadır. Kimi yazarlar tek fiil ile kastedilenin hareket olduğunu kabul ederken²⁰³ kimi yazarlar ise tek fiil ile kastedilenin netice olduğunu kabul etmektedirler²⁰⁴. Kanun maddesinin gerekçesine de bakıldığında fikri içtima düzenlemesinin amacına ulaşması bakımından tek fiil ile hareketin kastedildiğini kabul etmek daha doğru olacaktır. Nitekim Yargıtay kararlarında da fikri içtimada fiilin tek olmasından anlaşılması gerekenin neticenin değil hareketin tek olması gerektiği kabul edilmektedir²⁰⁵.

Vergi kaçakçılığı suçları açısından alternatif hareketler bentler şeklinde gruplandırılarak aynı bent içerisinde yer verilen fiiller seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiş olduğundan aynı grupta yer alan fiillerin işlenmesi halinde tek suç olduğu kabul edilmektedir²⁰⁶. Seçimlik hareketli suçlarda her bentte düzenlenen fiiller aynı ağırlıkta kabul edilmiş olup hareketin birden fazla olması suçun birden fazla olması anlamına gelmez²⁰⁷. Bu durumda tek suç oluşsa da müteselsil suça ilişkin hükümler uygulanarak faile verilen ceza artırımı yapılması gerekmektedir.

Ancak failin aynı fiille farklı bent içerisinde yer alan hareketleri ihlal etmesi halinde ise fikri içtima gündeme gelir. Örneğin, mükellefin defter, belge ve kayıtların bir kısmını muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı (VUK m. 359/a-2) bir kısmını da sahte olarak (VUK m. 359/b) düzenlemiş olması halinde fail tek bir fiil ile farklı bentler içerisinde yer alan suçlara sebep olduğundan en ağır suçun cezası olan VUK m. 359/b hükmü uyarınca cezalandırılır²⁰⁸. Fail bu durumda vergi kaçırma psikolojisi ile bu hareketleri yapmakta olup hareketlerinin birden fazla olması önemli değildir. Burada tek olması gereken fiilin, aynı suçu işleme kastıyla bu suça yönelik elverişli netice ortaya çıkaracak bir ya da birden

²⁰² Ersan Şen, "Vergi Suçlarında 'Zincirleme Suç' Kavramı," (http://sen.av.tr/tr/makale-detay/155/vergi_su%C3%A7lar%C4%B1nda_%E2%80%9Czincirleme_su%C3%A7%E2%80%9D_kavram%C4%B1.html E.T: 22/04/2018), (sayfa numarası yok).

²⁰³ Demirbaş, s. 522, Atuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 712.

²⁰⁴ Hakeri, s.632; Centel, Zafer ve Çakmut, s. 514.

²⁰⁵ Yargıtay 1. Ceza Dairesinin 11/11/2014 tarih ve E:2013/2009, K:2014/5134 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/08/2017).

²⁰⁶ Oktar, s. 367.

²⁰⁷ Hızlı, s. 139.

²⁰⁸ Uğur ve Elibol, s. 429.

fazla hareket olması gerektiği kabul edilmektedir²⁰⁹. Bu nedenle failin hareketi doğal olarak birden fazla olsa dahi burada tek suç oluşacaktır.

Yargıtayın konuyla ilgili verdiği kararlarda VUK'un 359'uncu maddesinin düzenleniş şekli dikkate alınmadan aynı bent içinde yer alsa dahi her bir hareketin ayrı bir suç oluşturduğundan bahisle birden fazla ceza verilmesine hükmedildiği görülmektedir. Yargıtay, 2006 takvim yılında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek (VUK m. 359/a-2), defter ve belgeleri gizlemek (VUK m. 359/a-2) eylemleri sabit olan davacının ilk derece mahkemesince birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu gözetilmeden tek suçtan hüküm kurulmasını bozma sebebi olarak kabul etmiştir²¹⁰. Yine Yargıtay kararlarında sahte fatura düzenlemek (VUK m.359/b) ile kullanmak (VUK m.359/b) suçları da ayrı ve bağımsız birer suç olarak kabul edilmektedir²¹¹.

Yargıtayın bu yöndeki kararları VUK hükümlerine aykırı olduğu gibi TCK hükümlerine de aykırıdır. Çünkü aynı bent içinde yer alan fiillerin işlenmesi halinde tek suç meydana gelmekte olup faile de tek ceza verilmelidir. Bu durumda da Yargıtay Ceza Genel Kurulunun E:2002/11-28 K:2002/179 sayılı kararında zincirleme suçla ilgili olarak kabul ettiği aynı hesap dönemine ilişkin ilkelerin uygulanması gerekmektedir. Örneğin, 2013 yılı hesap döneminde mükellef hem muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemiş (VUK m.359/a-2), hem defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmişse (VUK m.359/a-2) tek suç oluşacaktır. Ancak fail 2013 yılı hesap döneminde hem sahte fatura düzenlemiş (VUK m.359/b) hem de defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmışsa (VUK m.359/a-1) bu durumda her ne kadar aynı hesap dönemi olsa da ayrı bentlerde düzenlenen farklı iki fiil gerçekleştiğinden iki ayrı suçun oluştuğu kabul edilmelidir. Bu durumda fikri içtima kuralı gereği en ağır suçun cezası verilir. Ancak failin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiili 2012 hesap yılında, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme fiili ise 2013 hesap yılında gerçekleşmiş ise her ne kadar aynı bent kapsamında fiiller söz konusu olsa da bu durumda ise fiiller farklı hesap dönemlerinde gerçekleştiği için iki ayrı suç oluştuğu kabul edilmektedir²¹².

VUK m. 359/b fıkrasında düzenlenen belgelerin asıl veya suretlerini sahte düzenlemek fiili ile TCK m. 207/1 fıkrasında düzenlenen bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirme ve kullanma fiilleri aynıdır. Failin fiili bu anlamda hem VUK m. 359/b hem de TCK m. 207 hükmü uyarınca suç oluşturur. VUK m. 359/b hükmü gereğince bu suç için üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilirken aynı fiil için TCK m.207 hükmü gereğince bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası verilmesi öngörülmüştür. Yargıtay kararlarında bu durumda tek fiille

²⁰⁹ Hızlı, s. 139.

²¹⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 04/06/2013 tarih ve E:2012/3241, K:2013/9319 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

²¹¹ Yargıtay 19. Ceza Dairesinin 23/12/2015 tarih ve E:2015/2825, K:2015/9100 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/08/2017).

²¹² Hızlı, s. 139-140.

birden fazla kanun hükmü ihlal edildiğinden TCK m. 44 hükmü uyarınca en ağır ceza olması nedeniyle failin VUK m. 359/b hükmü uyarınca cezalandırılması gerektiği kabul edilmektedir²¹³. Ancak sonucu itibarıyla doğru olmakla birlikte Yargıtayın gerekçesine katılmamaktayız. Vergi ödevleri ile ilgili düzenlenen belgenin sahte olması halinde her ne kadar tek bir fiille birden fazla kanun hükmü ihlal edilmiş olsa da sorunun fikri içtima kuralları uyarınca değil özel-genel kanun çerçevesinde çözülmesi gerekmektedir. Bu bağlamda özel belgede yapılan sahteciliğin vergi kaçırma amacıyla yapıldığı tespit edilirse VUK m. 359/b hükmü, genel kanun niteliğinde olan TCK m. 207 hükmüne göre daha özel nitelik arz ettiğinden failin VUK hükümleri uyarınca cezalandırılması daha doğru bir yoldur²¹⁴.

3.2.5. Vergi Suçlarında Tekerrür

VUK m. 339 hükmü gereğince vergi zıyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi zıyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi zıyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu düzenleme vergi zıyayı ve genel usulsüzlükteki tekerrür hükümleri olup ceza mahkemelerinde yargılanan suçlar için uygulanacak hüküm değildir. Vergi kaçakçılığı suçlarında tekerrür hükümlerine ilişkin VUK'ta hüküm bulunmayıp TCK'nin tekerrüre ilişkin 58'inci maddesi uygulanacaktır.

Daha önce işlenen bir suçtan dolayı verilen mahkûmiyet kesinleştikten sonra fail TCK'nin 58'inci maddesinde düzenlenen süre içinde yeniden suç işlerse bu duruma tekerrür denir. Tekerrür kurumu ile suç işleme konusunda meyilli olduğu ortaya konulan fail toplumdan uzak tutularak ıslah edilmeye, topluma yeniden kazandırılmaya çalışılmaktadır²¹⁵.

TCK'nin 58'inci maddesinde üç ve beş yıl olmak üzere süreli tekerrür sistemi kabul edilmiştir. Buna göre önceden işlenen suçtan dolayı beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet durumunda, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl, beş yıl ve daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet durumunda ise bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla tekerrür hükümleri uygulanmaz. Süreler cezanın infaz edildiği tarihten itibaren işlemeye başlar. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki mahkûmiyetin infaz edilmiş olması zorunlu değildir. Ancak tekerrüre ilişkin sürelerin işlemeye başlaması için önceki mahkûmiyetin infaz edilmiş olması zorunludur. Vergi kaçakçılığı suçları, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma, ekim sayım beyanlarını denetlememe

²¹³ Yargıtay 15. Ceza Dairesinin 17/11/2016 tarih ve E:2014/3129, K:2016/8775 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/08/2017).

²¹⁴ Ersan Şen, “Vergi Kaçakçılığında Belge Sahteciliği ve Çifte Cezalandırma,” (http://sen.av.tr/tr/makaledetay/154/vergi_ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1nda_belge_sahtecili%C4%9Fi_ve_%C3%A7ifte_cezaland%C4%B1rma.html), E.T.31/01/2018).

²¹⁵ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 946.

suçunda verilecek hapis cezaları beş yılın üzerinde olmadığından üç yıllık tekerrür süresine tabi tutulur. Ancak özellikle VUK m.359/b hükmünde sayılan fiillere zincirleme suç hükümlerinin uygulanması halinde ve vergi mahremiyetinin nitelikli hallerinde faile verilecek ceza beş yılı aşarsa bu durumda beş yıllık tekerrür süresi uygulanacaktır.

Tekerrürün uygulanabilmesi için önceden hükmedilmiş hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyetin olması gerekir. Bu nedenle önceki suç nedeniyle hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilmişse ortada mahkûmiyet kararı olmadığından tekerrür hükümleri uygulanamaz. Yargıtay'ın konuyla ilgili istikrar kazanmış kararları da bu yöndedir²¹⁶. Eğer önceki mahkûmiyet disiplin cezası, genel affa uğramış bir ceza ya da kısa süreli olan hapis cezası TCK'nin 50'nci maddesinde sayılan seçenek yaptırımlara çevrilmişse tekerrüre esas olmaz. Bunun dışında koşullu salıverme, cezanın ertelenmesi, ceza zamanaşımı gibi durumlarda ise tekerrür hükümleri uygulanır. Yine kasıtlı suçlarla taksirli suçlar ve sırf askeri suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmazken bu suçlar kendi aralarında birbirine tekerrürde esas alınırlar.

Tekerrürde kasıtlı ve taksirli suçlar esas alınmış olup suç çeşitleri tekerrür yönünden dikkate alınmamıştır. Bu nedenle önceden işlenen suç adi nitelikte bir suç olsa bile eğer kasten işlenen bir suçsa daha sonra işlenen vergi kaçakçılığı suçuna tekerrürde esas oluşturduğu kabul edilmektedir²¹⁷. Yani vergi kaçakçılığı işlediğinden bahisle ceza alan ve bu cezası kesinleşen biri örneğin iki yıl geçmeden bir de hırsızlık suçu işlerse bu durumda tekerrür hükümleri uygulanacaktır. Bu anlamda vergi suçları kasten işlenen suçlardan olup kasten işlenen diğer suçlar yönünden tekerrüre esas suç niteliği taşımaktadır.

765 sayılı eski Türk Ceza Kanunu'nda cezada artırım sebebi olarak düzenlenen tekerrür sisteminden 5237 sayılı TCK ile vazgeçilmiştir. TCK'da tekerrür nedeniyle failin cezasında artırım yapılması kabul edilmemiştir. Ancak tekerrür halinde ikinci suçtan dolayı hükmolunan ceza mükerrerlere özgü infaz rejimine göre çektirilir. Bunun sonucu olarak koşullu salıverilme süresi uzadığı gibi ceza infaz edildikten sonra da denetimli serbestlik hükümleri uygulanacaktır. Bununla birlikte, tekerrür halinde sonraki suça ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörülmüşse, hapis cezasına hükmolunur.

3.3. Kusurluluğu Etkileyen Haller

3.3.1. Genel Açıklamalar

TCK'da düzenlenen ve kusurluluğu kaldıran ya da azaltan haller olarak şunlar kabul edilmektedir²¹⁸: Yerine getirilmesi zorunlu fakat hukuka aykırı emrin yerine getirilmesi (TCK m. 24/2-4), zorunluluk hali (TCK m. 25/2), cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit

²¹⁶ Yargıtay 3. Ceza Dairesinin 09/02/2017 tarih ve E:2016/18611, K:2017/1179 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/08/2017).

²¹⁷ Kızılot ve Kızılot, s. 601.

²¹⁸ Özgenç, s. 378-379.

nedeni ile kişinin irade yeteneğinin etkilenmesi (TCK m. 28), mücbir sebep, haksız tahrik (TCK m. 29), hata (yanılma) (TCK m. 30), yaş küçüklüğü (TCK m. 31), akıl hastalığı (TCK m. 32), sağır ve dilsizlik (TCK m. 33), geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma (TCK m. 34). Kusurluluğu etkileyen bu hallerin hepsi vergi suçları yönünden uygulanma imkânına sahip değildir. Bu nedenle tezimizde vergi suçları yönünden uygulama alanı bulunan ve kusurluluğu etkileyen hallerden hata (yanılma) ile TCK’da hüküm bulunmayan mücbir sebep inceleme konusu yapılmıştır.

Kusurluluk ve kusur yeteneği farklı kavramlardır. Kusurluluk bir üst kavram olup failin kusur yeteneğini içermektedir. Kusur yeteneğinin olduğunun kabulü için failin işlediği eylemin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayarak hareket edebilecek düzeyde zekâyâ sahip olması gerektiği kabul edilmektedir²¹⁹. Bu bağlamda kusurluluk suçun maddî ve manevî unsurlarının dışında olup failin işlediği suç nedeni ile sorumlu tutulup tutulamayacağı hususlarıyla ilgilidir. Kusurluluğu etkileyen hallerde hukuka uygunluk sebeplerinden farklı olarak ortada bir suç olup kanunda yazılı sebeplerin gerçekleşmesi nedeniyle fail suç olan fiilinden dolayı ya hiç sorumlu tutulmamakta ya da cezai sorumluluğu azalmaktadır²²⁰.

3.3.2. Hata (Yanılma)

Hata (yanılma), istenmeden veya farkında olunmadan yapılan yanlışlıktır. Hata, TCK’nin 30’uncu maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca VUK’un 369’uncu maddesi ile 116-126 maddeleri arasında hata (yanılma) ile ilgili özel düzenlemeler yapılmıştır. VUK’ta yer alan bu düzenlemeler esasında vergi ziyaı, genel ve özel usulsüzlükle ilgilidir. Ancak maddede belirtilen sebeplerle hataya düşen kişinin kusuru olmadığından bu sebeplerin aynı zamanda ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçları yönünden de uygulanma alanı bulacağı kabul edilmektedir²²¹.

Doktrinde bazı eserlerde hata, kastı kaldıran hata ve kusurluluğu etkileyen hata olarak iki başlık altında incelenirken²²² bazı eserlerde hukuki hata ve fiili hata olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir²²³. Bu başlık altında VUK’un 369’uncu maddesinde düzenlenen bölüm hukuki hata ve VUK’un 116-126’ncı maddeleri arasında düzenlenen bölümler ise fiili hata olarak kabul edilmiş ve konu bu kapsamda incelenmiştir²²⁴.

²¹⁹ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 482.

²²⁰ Özgenç, s. 367.

²²¹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 326.

²²² Özgenç, s. 437.

²²³ Centel, Zafer ve Çakmut, s. 424; Demirbaş, s. 402.

²²⁴ Tuğçe Akdemir, **Kaçakçılık Suçunun Manevî Unsurunun Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012, s. 110, (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T: 06.02.2015), s. 129-133.

3.3.2.1. Hukuki Hata

Hukuki hata, kanun hükmünün mevcudiyeti ile ilgili olarak düşülen hatadır. Kişiler bazen kanunda suç sayılmayan fiili suç işlediği kanısıyla yapmaktadır. Bazen de kişiler kanunda suç olarak düzenlenmesine rağmen fiili gerçekleştirirken suç işlemediğini zannederek hareket etmektedirler. Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmayacağından fail bu konuda düştüğü hukuki hatasından faydalanamayacaktır. Ancak TCK m. 30/4 hükmü gereğince işlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz. Bu düzenlemenin teknik, karmaşık ve sık sık mevzuat değişikliklerinin yapıldığı vergi mevzuatı yönünden kaçınılmaz olarak hataya düşen kişilerin bu hataları nedeniyle cezalandırılmaması açısından isabetli olduğu kabul edilmektedir²²⁵.

Hukuki hata hukuka uygunluk sebebi olmayıp söz konusu fiil nedeniyle suç oluşmakta ancak kusuru olmadığından dolayı fail cezalandırılmamaktadır. Failin cezalandırılmaması için failin hatasının kaçınılmaz olması gerekir. Failin içinde bulunduğu durum yönünden kaçınılmaz hataya düşüp düşmediği hususunun failin kişisel özellikleri yönünden yapılacak eğitim, sosyal çevre gibi somut değerlendirme ile tespit edilmesi gerektiği kabul edilmektedir²²⁶. Ancak Kaşıkçı, vergi kaçakçılığı suçları yönünden failin bu hata türlerine dayanmasının onu kusursuz hale getirmeyeceğini ileri sürmektedir²²⁷.

Hatanın önemli ve kaçınılmaz olduğunun tespiti ve ispatının zorluğu karşısında maddenin tatbiki belki de mümkün olmayacaktır. Bu nedenle TCK'nin hataya ilişkin bu düzenlemesinin vergi ceza hukukuna uygulanırken tereddüt yaratacağı kabul edilmektedir²²⁸. Maddî gerçekliğin ortaya çıkması adına sanık ya da müdafisi tarafından kaçınılmaz hataya düştüğü yönünde iddia ortaya atılırsa hâkim tarafından bu konuda daha kapsamlı bir araştırma yapılması, kaçınılmaz hatanın varlığı kabul edilmezse bunun nedenlerinin gerekçeli kararda mutlaka yazılması gerektiği kabul edilmektedir²²⁹.

Her ne kadar hukuki hatada suç oluşmuş ancak kusuru olmaması nedeniyle failin cezalandırılmayacağı kabul edilse de VUK'un 369'uncu maddesinde belirtilen sebeplerle düşülen hatalarda mükellefler yönünden suçun manevi unsuru olan kastın oluşmadığı kabul edilmektedir²³⁰. Madde belirtilen hatalar şunlardır:

3.3.2.1.1. Yetkili Makamların Mükellefin Kendisine Yazı ile Yanlış İzahat Vermiş Olmaları

Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya anılan Kurumun bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından anlamadığı ya da

²²⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 217.

²²⁶ Hafızogulları ve Özen, s. 297.

²²⁷ Kaşıkçı, s. 209.

²²⁸ Kızılot ve Kızılot, s. 582.

²²⁹ Mahmut Kaya, "Yeni Türk Ceza Kanunu Üzerine," Yaklaşım Dergisi, Sayı 146 (Şubat, 2005), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5162>, E.T:12.12.2015), (sayfa numarası yok)

²³⁰ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 326; Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 237.

tereddüte düştüğü hususlarda yazı ile açıklama isteyebilir. Bu madde kapsamında mükellefin yanılma hükümlerinden faydalanabilmesi için öncelikle mükellef tarafından yapılan başvuruya karşılık yetkili makamların yazılı olarak bir konuda görüş vermiş (mukteza, özelge) olması gerekmektedir. Bu nedenle vergi idaresi yetkilisinin şifahen belirttiği şekilde işlem yapan mükellef ortada yetkili makamlar tarafından usulüne uygun verilmiş bir görüş olmadığı için cezalandırılacaktır.

Özelge (mukteza), mükelleflerin vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde defterdarlıklardan talep edilir. Bu kurumlar özelge taleplerini değerlendirme bakımından yetkilidir. Ancak konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından ilk defa özelge talep edilen hususlarda yetkili makam Gelir İdaresi Başkanlığıdır. Kendisinden izahat talep edilen Gelir İdaresi Başkanlığı izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. Mükellefin başvurusu üzerine izahatın özelge ile cevaplandırılması halinde verilen cevap başvuran açısından anlam ifade etmekte olup benzer olay nedeni ile başvuran dışında birinin bu özelgeye uygun davranması durumunda yanılma hükümlerinin uygulanamayacağı kabul edilmektedir²³¹. Ancak Danıştayın bir kararında belli bir üretim alanında faaliyet gösteren sınırlı sayıdaki kuruluşlardan bir kaçına yapılan yazılı açıklama karşısında bizzat ilgili Bakanlık veya Vergi Dairesi Müdürlüğünden yazılı görüş istememiş olmasının yükümlü Kurum adına vergi kaçakçılığı cezası kesilmesine yeterli olmadığı kararı verilmiştir²³². Bu karar ile esasında mükellefin başka bir mükellef için yapılan özelgeye dayanarak yanlış yapmış olması halinde de yanılma hükümlerinin uygulanacağı dolaylı olarak kabul edilmiş bulunmaktadır. Fakat kararda da belirtildiği gibi belli bir üretim alanında tekel faaliyet yürüten kurumlar açısından bu durum kabul edilmeli ve ancak bu durumda bir mükellefe yapılan özelden başka bir mükellefin yanılma hükümlerinden faydalanması kabul edilmelidir.

3.3.2.1.2. Hükümün Uygulanma Tarzına İlişkin Yetkili Makamların Görüş, Kanaat ve İçtihadını Değiştirmiş Olması

Vergi hukukunda idari görüş, kanaat ve içtihat belirtmede yetkili makamlar; vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde defterdarlıklar ve her halükarda Gelirler İdaresi Başkanlıklarıdır. Yargısal konularda içtihat makamı ise Danıştaydır²³³.

Mükelleflerin vergi durumları veya vergi uygulaması bakımından belirsiz, karışık noktalar hususunda yanlış yapmalarının engellenmesi için Maliye Bakanlığınca yönetmelik, genel tebliğ, sirküler çıkarılmaktadır²³⁴. Mükelleflerin bu yönetmelik, genel

²³¹ Akdemir, s. 131.

²³² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 09/03/1990 tarih ve E:1989/14, K:1990/26 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

²³³ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 237.

²³⁴ Çomaklı ve Ak, s. 255.

tebliğ ve sirküler uyarınca işlem yapmalarından sonra görüş ve kanaat değiştirilmiş olması mükellefler açısından aleyhe bir durum yaratmaz. Bu durum aynı zamanda hukuk güvenliği ilkesinin de zorunlu bir sonucudur.

Yargı organlarının içtihatlarındaki değişiklik nedeniyle mükellefin yanılma hükümlerinin faydalanabilmesi için içtihat değişikliğinin vergi dairesince de benimsenmiş olması gerektiği yönünde bir görüş bulunmaktadır²³⁵. Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. Yargı organlarının hükmün uygulanma tarzı hususunda içtihadını değiştirmesi yeterli olup bu kararların ayrıca vergi idaresince benimsenmiş olması zorunlu değildir. Çünkü yargı organlarının verdiği kararlar idare dâhil herkesi bağlar. Burada içtihattan kasıt Danıştay ve Yargıtayın yetkili kurullarının aynı konuda dairelerin vermiş olduğu hükümler arasında içtihat birliğini sağlamaya yönelik verdiği kararlardır. Bu nedenle aynı konuda mahkemelerce verilen kararlar içtihat değişikliği olarak kabul edilemez.

3.3.2.2. Fiili Hata

TCK'nin 30'uncu maddesinde; *“(1) Fiilin icrası sırasında suçun kanunî tanımındaki maddî unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır.*

(2) Bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hallerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.

(3) Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.

(4) İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz.” hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu madde fiili hatanın nasıl olacağına ilişkin düzenlemeyi içermektedir.

Vergi hatası, vergiye mütaalik hesaplarda veya vergilendirmelerde yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Bu düzenleme esasında vergi kabahatleri ile ilgili olmasına rağmen aynı zamanda ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçları yönünden de uygulanma alanı bulmaktadır.

TCK'nin 30'uncu maddesinin 1, 2 ve 3'üncü fıkrasında düzenlenen hatanın kastı kaldıran hata olduğu kabul edilirken aynı maddenin 3 ve 4'üncü fıkrasında düzenlenen hatanın ise kusurluluğu etkileyen hata olduğu kabul edilmektedir²³⁶.

Fail tarafından vergi kaçırma kastı olmadan yapılan vergi hatalarında suçun maddî unsurlarından olan hareket (fiil) konusunda hata yapılmaktadır²³⁷. Bu durumda fail suçun maddî unsurlarını bilmeden hareket ettiğinden suçun manevî unsuru olan kastın

²³⁵ Efsun Şimşek, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, s. 60, (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T:06/02/2015).

²³⁶ Özgenç, s. 437.

²³⁷ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları**, s. 442.

oluşmadığı ve failin beraatine karar verilmesi gerektiği kabul edilmektedir²³⁸. Örneğin, müsvedde kâğıt zannedilerek fatura üzerine not alınması ve faturanın okunmaz hale gelmesinde failin hataya düştüğü ve vergi kaçakçılığı suçunu işleme kastı olmadığı için cezalandırılmayacağı kabul edilmektedir²³⁹.

Doktrinde bir kısım eserlerde failin suçun maddî unsurlarında düştüğü hatadan faydalanabilmesi için düşülen hatanın esaslı ve kaçınılmaz olması gerektiği kabul edilmektedir²⁴⁰. Ancak işlediği fiilin suç olmadığını düşünen failin bu hatasından faydalanabilmesi için esaslı bir hataya düşmesi gerektiği kabul edilirken bu başlık altında anlatılan fiili hatada düşülen hatanın esaslı olması gerekmekte ise de kaçınılmaz olması aranmamaktadır²⁴¹.

Bu nedenle fiili hatada düşülen hata önemli olmasa da fail bu hatasından faydalanır. Suçun taksirle işlenmesi de mümkünse bu durumda fail suçun taksirli hali ile sorumlu olmaya devam eder²⁴². Ancak vergi suçlarının taksirle işlenmesi mümkün olmadığından fail hatasından faydalanarak cezalandırılmaktan kurtulur.

3.3.3. Mücbir Sebepler

TCK'da mücbir sebeplerle ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşılık VUK'un 13'üncü maddesinde mücbir sebeple ilgili düzenleme bulunmaktadır. Ancak bu hükümde mücbir sebebin ne olduğu açıklanmamış, örnekleme yoluyla nelerin mücbir sebep olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Mücbir sebep halinde mükellefin vergiye ilişkin maddi ve şekli yükümlülüklerini kendi iradesi dışında, dışarıdan gelen nedenlerle yerine getiremediği kabul edilmektedir²⁴³. Bu dışarıdan gelen nedenlerin oluşumunda kişinin etkisi ve iradesi bulunmadığından oluşumu ve sonuçlarını engelleme imkânı da bulunmamaktadır²⁴⁴. Mücbir sebebin varlığının kabul edilebilmesi için öncelikle mücbir sebebe konu olayın mükellefin kastıyla gerçekleşmemiş olması, mükellefin olayı öngörmemiş olması, mücbir sebep hadisesinin failin dışında gerçekleşmiş olması, mücbir sebebin gerçek olduğunun ispatlanmış olması, gerçekleşen olayla yerine getirilmeyen ödev arasında neden sonuç ilişkisinin bulunması gerektiği kabul edilmektedir²⁴⁵.

Bu nedenle ceza yargılamasında hiçbir duraksamaya yer vermeden gerçeği ortaya çıkarmak görev ve yetkisi bulunan ceza hâkiminin, sanık tarafından ileri sürülen mücbir sebebin dayandığı olayların vukuu ile defter ve belgelerin yok olması

²³⁸ Akdemir, s. 134.

²³⁹ Kızılot ve Kızılot, s. 581.

²⁴⁰ Kızılot ve Kızılot, s. 582.

²⁴¹ Centel, Zafer ve Çakmut, s. 431.

²⁴² Özgenç, s. 446.

²⁴³ Özcan, s. 232.

²⁴⁴ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 212.

²⁴⁵ Kızılot ve Kızılot, s. 574-577.

veya elden çıkması sonucunu doğuracak nitelik ve yoğunlukta olup olmadığını, bunların mükellefin faaliyet alanı itibarıyla mutlak ortam yer ve mekânda muhafaza edilmesi olgusu, olayın meydana gelme olasılığı, doğal ve kaçınılması mümkün olmayan nedenlere dayanıp dayanmadığı, öngörülebilme ve neden sonuç ilişkisi, vergi denetiminden kaçmak amacına yönelik tertip niteliği ve sair ile olayın arzettiği özelliği duruşmadan ve tahkikattan edineceği kanaate göre irdeleyip delilleri serbestçe takdir etmesi gerektiği Yargıtay kararlarında kabul edilmektedir²⁴⁶.

Mücbir sebeplerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin süreleri durduracağı kabul edilirken dava açma süresine etki edip etmeyeceği tartışmalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus mücbir sebebin varlığı halinde süreler kesilmeyip durmaktadır. Sürelerin kesilmesi halinde mücbir sebebin ortadan kalkması ile süre yeniden başlamakta iken sürelerin durması halinde ise mücbir sebebin gerçekleştiği tarihe kadar geçen süre muhafaza edilmekte ve mücbir sebep ortadan kalktıktan sonra süre kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir.

Doktrinde, mücbir sebep ile kanunî düzenlemede belirtilen hallerde vergi yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiremeyen mükelleflerin bu fiillere bağlanan yaptırımlardan kurtulmasının amaçlandığı ve mücbir sebeplerin varlığı halinde sürelerin işlemeyeceği yönündeki VUK'un 15'inci maddesinde yer alan hükümlerin İdari Yargılama Usûlü Kanunu'nda yer alan dava açma süresi yönünden uygulanabileceği ve mücbir sebeplerin dava açma süresini de durduracağı genel olarak kabul edilmektedir²⁴⁷. Ancak Danıştay kararlarında konu ile ilgili verilen kararlarda birlik bulunmamaktadır. Danıştay 9. Dairesinin kararlarında mücbir sebebin vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin süreleri keseceği, bu nedenle vergi ve ceza muhataplarının adlarına tarh olunan ve mükellefin ödevlerinden sayılamayacak vergi ve kesilen cezalara karşı açacakları dava açma sürelerini etkilemeyeceği kabul edilirken²⁴⁸ Danıştay 4. Dairesinin kararlarında özellikle doğal afet gibi, kişilerin iradeleriyle değiştiremeyecekleri veya önleyemeyecekleri durumlarda mücbir sebep halinin nazara alınmayarak dava açma süresinin işlediğini kabul etmenin haklı bir nedeninin olamayacağı gerekçeleriyle mücbir sebebin dava açma süresini de etkileyeceği kabul edilmektedir²⁴⁹.

Bu nedenle VUK'un 15'inci maddesi de dikkate alındığında kanunda açık bir hüküm bulunmasa da mücbir sebeplerin varlığı halinde sadece mükellefin vergi ödevleri ile ilgili sürelerin değil dava açma sürelerinin de mücbir sebep hali ortadan kalkıncaya kadar

²⁴⁶ Yargıtay 19. Ceza Dairesinin 03/06/2015 tarih ve E:2015/2821, K:2015/2317 sayılı kararı, <http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 12/08/2017).

²⁴⁷ Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durmayacağı Sorunu," Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 1 (2012), s. 50; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 117.

²⁴⁸ Danıştay 9. Dairesinin 20/05/2008 tarih ve E:2007/906, K:2008/2530 sayılı kararı, <http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

²⁴⁹ Danıştay 4. Dairesinin 20/06/1996 tarih ve E:1995/6183, K:1996/2698 sayılı kararı, <http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

duracağının kabul edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak bir yorum mücbir sebebin mantığına uygun olmakla birlikte zor durumda olan mükellef lehine bu şekilde yorum yapmayı engelleyecek bir kanunî düzenleme de bulunmamaktadır.

3.3.3.1. Mücbir Sebep Sayılacak Haller

VUK'un 13'üncü maddesinde dört çeşit mücbir sebep hali sayılmıştır. Ancak maddenin sonunda "gibi haller" de mücbir sebep olarak kabul edildiğinden bunun dışında kalan hallerin de somut olayda değerlendirilerek mücbir sebep olarak kabul edilip edilemeyeceği tartışılmalıdır. Anılan Kanun maddesine göre mücbir sebep halleri şunlardır:

3.3.3.1.1. Vergi Ödevlerinin Herhangi Birinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Derecede Ağır Kaza, Ağır Hastalık ve Tutukluluk Hali

Burada bahsedilen ağır kaza veya ağır hastalığın ne olduğunun tanımını yapmak zordur. Her kaza bu anlamda mücbir sebep olmayıp kaza ya da hastalığın mükellefin ödevlerini yerine getirmesine engel olacak derecede "ağır" olması ve mükelleflerin söz konusu kazayı ya da hastalığı rapor ile ispat etmiş olması gerektiği kabul edilmektedir²⁵⁰. Örneğin, mükellefin sağlık raporu ile hastalığını ortaya koyduğu süre içerisinde yurt dışına çıkarılması gereken aracın bu hastalık nedeni ile çıkarılamaması, ancak süresinden sonra yurt dışı edildiğinin anlaşılması halinde mücbir sebep nedeni ile ödevlerini yerine getiremeyen mükellefe idari ve cezai yaptırım uygulanamayacağı kabul edilmektedir²⁵¹.

Tutukluluk hali ise CMK'nin 100-108'inci maddeleri arasında düzenlenen "koruma tedbirlerinden" birisidir. İşlendiği iddia edilen suçla ilgili mahkemece yargılama henüz bitirilmemiş olup bu nedenle mahkûmiyet söz konusu olmadığından sanığın hak ve fiil ehliyeti devam etmektedir. Kanun koyucu bu halde kendisine vasi de tayin edilmeyen tutuklunun haklarına hâlel gelmemesi adına söz konusu düzenlemeyi yapmıştır. Tutukluluk hali tek başına mücbir sebep sayılmak için yeterli olup sürelerin durması için başkaca sebebin aranmayacağı kabul edilmektedir²⁵². Tutukluluk halinin kalkmasıyla birlikte mükellefin vergi ödevleriyle ilgili süreler kaldığı yerden itibaren tekrardan işlemeye başlayacaktır.

²⁵⁰ Fazlı Emektar, "Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halleri ve Sonuçları," Yaklaşım Dergisi, Sayı 252 (Aralık, 2013), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22199>, E.T: 12/12/2015), (sayfa numarası yok).

²⁵¹ Danıştay 7 Dairesinin 20/05/2004 tarih ve E:2001/753, K:2004/1382 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

²⁵² Cavit Hekim, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Bahçeşehir Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s. 29, (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T:06.02.2015).

3.3.3.1.2. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak, Yangın, Yer Sarsıntısı ve Su Basması Gibi Afetlerin Olması

Meydana gelen her türlü doğal afet mücbir sebep olarak kabul edilemez. Her ne kadar doğal afet olmuşsa da mükellef bundan etkilenmemişse vergi yükümlülüklerine ilişkin süre etkilenmez. Örneğin, yan binada çıkan yangın mükellefin oturduğu binayı hiç etkilememişse mücbir sebebin varlığı ileri sürülemeyecektir²⁵³. Bu durumda mükellefin yükümlülüklerini süresinde yerine getirmesi gerekmektedir. Kanun koyucu mücbir sebep sayılacak afetleri sınırlandırmamış örnekleme yoluyla belirterek nelerin doğal afet sayılacağını uygulamaya bırakmıştır.

Belirli bir bölgenin tamamını etkilemiş olsa da bölgede yaşayan herkes yönünden mücbir sebep şartlarının oluştuğunun kabul edilemeyeceği ileri sürülmektedir²⁵⁴. Ancak gerçekleştiği yeri bütünüyle etkileyen doğal afetlerde başkaca bir araştırma yapılmadan o bölgede yaşayan bütün mükellefler yönünden mücbir sebep olduğundan bahisle yükümlülüklerle ilişkin sürenin duracağını kabul etmek gerekmektedir. Şiddetli bir deprem ve devam eden günlerde meydana gelen artçı depremler nedeniyle o bölgede can ve mal kayıplarının yaşanması, bölge halkının bir süre tedirgin bir ruh haline bürünmesi, bu insanların rutin yaşamlarında da bir takım eksiklik ve sıkıntıların yaşanması hallerinde insanların vergi ödevlerini yerine getirmesinin beklenemeyeceği, bu süre içerisinde dava açma sürelerinin duracağı ancak mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra makul sürede dava açılması gerektiği Danıştay kararlarında kabul edilmektedir²⁵⁵. Makul sürenin ne kadar olduğu ise o yer hâkimince somut olay üzerinde yapılan değerlendirme ile ortaya konulmalıdır.

3.3.3.1.3. Kişinin İradesi Dışında Vukua Gelen Mecburi Gaybûbetler

Kanun maddesinde “gaybûbet” hali tanımlanmadığı gibi nelerin gaybûbet hali olarak kabul edileceğine dair örnek de verilmemiştir. Gaybûbet halinde olan kişiye ulaşılamamaktadır²⁵⁶. Gaybûbet Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre göz önünde bulunmama anlamına gelmektedir²⁵⁷. Bulunmama halinin mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için söz konusu durumun kişinin iradesi dışında gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Örneğin, yurt dışında bulunan mükellefin kendi iradesi dışında çeşitli bürokratik, adli, siyasi v.b. nedenlerle ülkesine dönememesi, hasmı tarafından kaçırılması veya herhangi bir yerde alıkonulması, bulunduğu yerden naklini sağlayacak hiçbir ulaşım aracının olmaması gibi haller gaybubet hali olarak kabul edilmektedir²⁵⁸. Bu örneklerin

²⁵³ Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s. 200.

²⁵⁴ Özbalcı, s. 166.

²⁵⁵ Danıştay 4. Dairesinin 20/06/1996 tarih ve E:1995/6183, K:1996/2698 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T: 02/03/2015).

²⁵⁶ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 214.

²⁵⁷ (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58fca38da864c8.94982116, E.T: 23.04.2017).

²⁵⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 119.

çoğaltılması mümkün olup hangi hallerin gaybubet hali olarak kabul edileceği somut olaya göre hâkim tarafından değerlendirilmelidir.

Gaybûbet hali sadece mükellefin bahsedilen sebeplerle bulunamaması hali değildir. Mükellef dışında vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin de gaybûbet halinin mücbir sebep olduğu ve bu gaybûbet halinin hırsızlık, su basması, yangın gibi nedenlerden kaynaklandığının ispatlanması halinde mükellefin yükümlülükleriyle ilgili sürelerin işlemeyeceği kabul edilmektedir²⁵⁹. Ancak gaybûbet halinin ortadan kalktığı ya da mükellefin bir şekilde kendisine vekil tayin ettirdiği andan itibaren sürelerin kaldığı yerden işlemeye devam edeceği kabul edilmektedir²⁶⁰.

Bu mücbir sebep halinde vergi ödevlerinden herhangi birisinin yerine getirilmesine engel teşkil edecek, yangın, yer sarsıntısı ve su baskını gibi afetlere maruz kalmaktan farklı olarak o bölgede yaşayan bütün mükellefler etkilenmemekte sadece yükümlülüğünü yerine getiremeyen mükellef etkilenmektedir.

3.3.3.2. Mücbir Sebeplerin İspatı

Mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi gerekmektedir. Mücbir sebep hali özellikle belli bir bölgeyi etkilemiş ve herkesin malumu olduğu bir olaysa ispata gerek yoktur. Bunun dışında mükellef, mücbir sebep iddiasına dayanıyorsa iddiasını ispatla yükümlüdür. Örneğin, ticari defterleri çalındığı için yetkili makamlara ibrazını gerçekleştiremediğini iddia eden mükellefin bu mücbir sebep halini somut olay yönünden ispatlamış olması gerekmektedir. Bu noktada ispat külfeti defter ve belgeleri ibraz yükümlülüğü olan mükellef üzerindedir.

Mücbir sebep halinin nasıl ispatlanacağı ile ilgili VUK'ta hüküm bulunmayıp CMK'nin ilgili hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Ceza yargılaması olduğu için mükellef iddiasını her türlü delille ispatlayabilecektir. Bu nedenle doğal afet nedeni ile kolluk görevlilerince düzenlenen bir tutanak dahi ispata elverişli olabilecektir. Tutanak olmasa bile mükellef ibrazı istenen defterleri hayatın olağan akışına uygun sebeplerle sunamadığını ispat ederse yine cezalandırılmaz. İleri sürülen sebeplerin hayatın olağan akışına uygun olup olmadığı ise somut olay yönünden hâkim tarafından değerlendirilecektir. Örneğin, birden fazla yıla ait defter ve belgelerinin mükellefin aracının içerisinden çalınması durumunda birden fazla yıla ait tüm defter ve belgelerin özel otomobilde bulundurulmasının hayatın olağan akışına aykırı olması da göz önünde bulundurularak mükellefin hakkında henüz başlamayan vergi incelemesinden kaçmak

²⁵⁹ Mehmet Emin Akyol, "Mücbir Sebepler ve Sonuçları," Yaklaşım Dergisi, Sayı 211 (Temmuz, 2010), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11504>, E.T:12.12.2015), (sayfa numarası yok).

²⁶⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 119.

amacıyla bu olayı önceden planladığının anlaşıldığı durumlarda ileri sürülen mücbir sebep iddialarına itibar edilmemesi gerektiği Yargıtay kararlarında kabul edilmektedir²⁶¹.

Genel olarak mücbir sebep halini ortaya koyan şikâyet dilekçesi ya da olayın akışını ortaya koyan tutanak yeterli olsa da bazı durumlarda sadece tutanak yeterli değildir. Defter ve belgelerinin kaybolduğunu iddia eden ve tacir olan mükellef açısından defterlerinin ve belgelerinin kaybolması halinde en doğru yol ticaret mahkemesi nezdinde açılacak bir dava ile zayi belgesi alınmasıdır. Basiretli bir işadamı gibi davranma yükümlülüğü bulunan tacirin zayi belgesi alabilmesi için ise defter ve belgeleri muhafaza konusunda gerekli özen ve dikkati göstermiş olması ve ziyaa uğramanın mükellefin iradesi dışında meydana gelmiş olması gerekmektedir. Aksi durumda mükellefin mücbir sebep şeklindeki iddiasına itibar edilmesi mümkün değildir. Örneğin, defter ve belgeleri arabanın görünür bir yerinde bırakan ve içerisinde bulunan çek ve senetlerle birlikte defter ve belgeleri çalınan mükellefin defter ve belgeleri muhafaza konusunda üzerine düşen yükümlülüğü tam olarak yerine getirmediği kabul edilmektedir²⁶².

3.4. Vergi Cezalarını Sona Erdiren Haller

3.4.1. Ölüm

Gerçek kişilik ölümle sona erer. Genel kural bu olmakla birlikte Türk Medeni Kanunu'nda sayılan bazı haller vardır ki ölen kişinin cesedi bulunamasa da kişi ölmüş sayılır. Bu hallerden biri ölüm karinesi olup diğeri gaipliktir. Ölümüne kesin gözüyle bakılmayı gerektiren durumlar içinde kaybolan birisinin cesedi bulunmamış olsa bile o kişi ölü sayılır. Buna “ölüm karinesi” denir. Ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü halinde kuvvetli olasılık varsa, hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu üzerine mahkemece bu kişinin gaipliğine karar verilir. Bu duruma ise “gaiplik” denilir. Ölüm karinesinde mahkeme kararı olmadan re'sen ölüm kaydı düşülmesine rağmen gaiplik durumunda hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu ve başvuru üzerine verilmiş mahkeme kararına ihtiyaç vardır. Eğer bu şartlar yerine getirilmişse kişi yine ölmüş sayılır ve bu kişi hakkında açılmış ceza davası varsa davanın düşmesi kararı verilir.

Ölüm olayının ceza yargılamasına etkisinin daha iyi anlaşılabilmesi için şüphelinin soruşturma aşamasında ölmesi ile sanığın kovuşturma aşamasında ölmesi olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmesi gerekmektedir. Failin ölme olayının kamu davası açılmadan önceki aşama olan soruşturma aşamasında gerçekleşmesi halinde “kovuşturmaya yer olmadığı”, kamu davası açıldıktan sonraki aşama olan kovuşturma aşamasında gerçekleşirse “düşme” kararı verilmesi gerektiği kabul edilmektedir²⁶³. Hâkimin, ölüm olayının gerçekleştiğini tespit etmesi halinde başkaca işleme gerek kalmaksızın düşme

²⁶¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 02/02/2001 tarih ve E:2000/6285 Esas, K:2001/784 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

²⁶² Yargıtay 11. Hukuk Dairesinin 16/11/2011 tarih ve E:2010/3476, K:2011/15231 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

²⁶³ İçel, s. 751.

kararı vermesi gerekmektedir. Ancak kamu davasının düşmesi, müsadere yapılmasına engel değildir. Bu nedenle eğer suç konusu eşya varsa her ne kadar sanık ölse de eşyanın ya da kazancın müsaderesine karar verilir.

Eğer suç iştirak halinde işlenmişse ölen şüpheli açısından soruşturma aşamasında ek takipsizlik kararı verilerek, kovuşturma aşamasında ölmüşse ölen sanık yönünden dosya ayrılarak düşme kararı verilmeli ve diğer fail ile şerikler hakkında yargılamaya devam edilmelidir²⁶⁴.

Yapılan yargılama neticesinde suçu sabit olan sanık ceza infaz edilmeden ölmüşse bu durumda cezaların şahsiliği ilkesi gereği hükmedilen hapis ya da adli para cezası infaz edilemeyeceği gibi mirasçılar da sorumlu tutulamaz. Ancak her nasılsa adli para cezası ödenmişse infaz edilen bu miktarın daha sonra mirasçılarca iadesi istenemez.

3.4.2. Pişmanlık ve Islâh

Pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hükümler uygulanmaz. Bu yönüyle pişmanlık ve ıslâh kurumu gönüllü vazgeçme ve etkin pişmanlık kurumlarıyla benzerlik gösterse de vergi hukukuna özgü sui generis yapısı olan özellik ihtiva etmektedir. Pişmanlık ve ıslâh konu olayda fiilin işlenmesi ile suç oluşmakla birlikte kanunî şartların yerine getirilmesi halinde fail cezalandırılmamaktadır. Bu kurum sayesinde bir taraftan devlet ceza kanununun temel hedefi olan suçlunun topluma kazandırılmasını sağlarken diğer taraftan da kanunî şart olan vergi borcunun ödenmesi sağlanmaktadır²⁶⁵.

Beyana dayanan vergilerde vergi zıyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında diğer şartların da varlığı halinde vergi zıyayı kesilmez. Bu hüküm uyarınca pişmanlık ve ıslâh kurumu yalnız beyana dayanan vergilerde uygulanacaktır. Pişmanlık ve ıslâh düzenlemesi ile kanunda belirtilen sürede yapılmayan beyan üzerine tarh edilen vergiyle ilgili yeniden beyanname verildiği gibi eksik, yanlış verilen beyannamelerin de gerçeğe uygun olarak düzeltilebileceği kabul edilmektedir²⁶⁶.

Sadece beyan üzerine tarh edilen bir vergi yeterli olmayıp aynı zamanda beyan edilen verginin VUK kapsamında yer alması gerekmektedir. Bu nedenle VUK m. 2 hükmü uyarınca gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK'a tabi olmadığından gümrük ve tekelle idarelerince alınan vergilerde pişmanlık ve ıslâh hükümleri uygulanamaz. Yine VUK m. 37/2 fıkrası uyarınca her ne kadar beyana dayansa da emlak vergilerinde de pişmanlık ve ıslâh kurumu uygulanamayacaktır.

²⁶⁴ Koca ve Üzülmüş, s. 650.

²⁶⁵ Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No:191, İstanbul, 1962, s. 98.

²⁶⁶ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:76, İzmir, 1997, s. 19.

VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiillerden birinin gerçekleşmesi ile vergi kaçakçılığı suçu oluşmuş olup ayrıca vergi ziyayı olmasına gerek yoktur. Bu yönüyle vergi kaçakçılığı suçlarında zarar neticesi aranmadığından bu suçun tehlike suçları kategorisine girdiği kabul edilmektedir²⁶⁷. Fakat pişmanlık ve ıslâh kurumu beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı olması halinde uygulanacaktır. Kanun açıkça vergi ziyayı şartını aramaktadır. Uygulamada 02/03/1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümleri uyarınca vergi idaresi kanun maddesini doğrudan doğruya uygulayarak pişmanlık talebiyle verilen beyannamede ödenecek vergi bulunmaması halinde bu talebi olumsuz karşılamaktadır. Ancak Danıştayın konu ile ilgili istikrar kazanmış kararlarında zamanında beyanname vermesine karşın zarar ya da vergiye tabi matrah beyan etmeyen yükümlüler hakkında salt bu nedenle re'sen takdir hükümleri uygulanmamasına karşın, pişmanlık hükümleri uyarınca zamanında verilmiş sayılan matrahsız ve ödenecek vergi doğmayan beyannameler üzerine re'sen takdire gidilmesi, kanun koyucunun bu müesseseyi getiriş amacına uygun olmayacağı gerekçeleriyle bu tür durumlarda pişmanlık hükümlerinin uygulanması gerektiği kabul edilmektedir²⁶⁸. Doktrinde ise bu konuda görüş birliği bulunmamaktadır. Bir kısım yazarlarca kanunda açık hüküm bulunmadığından vergi ziyaının olmadığı durumlarda pişmanlık hükümlerinin uygulanamayacağı ileri sürülürken²⁶⁹ bir kısım yazarlarca kanunî düzenleme gereği gerçek duruma uygun hale getirilen beyannamede vergi ziyaının oluşmaması halinde bile pişmanlık ve ıslâh kurumunun uygulanması gerektiği ileri sürülmektedir²⁷⁰.

Kanun maddesinde açık hüküm bulunmaması nedeniyle vergi ziyayı olmayan durumlarda pişmanlık ve ıslâh hükümlerinin uygulanamayacağı şeklinde görüş kabul edilirse fiilin işlenmesiyle oluşan ve vergi ziyaının aranmadığı vergi kaçakçılığı suçları yönünden pişmanlık ve ıslâh kurumunun uygulama alanı bulması mümkün değildir. Bu husus da göz önünde bulundurulduğunda her ne kadar vergi ziyayı olmasa da pişmanlık ve ıslâh hükümlerinin diğer şartları da varsa uygulanmasının daha doğru bir yol olduğu kabul edilmektedir²⁷¹. Kaldı ki vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için vergi ziyayı şart olmayıp aynı maddede pişmanlık şartlarına uygun olarak durumun ilgili makamlara bildirilmesi halinde suçun oluşmayacağı açıktır. Bu durumda her ne kadar VUK'un 371'inci maddesinde vergi ziyayından bahsedilse de vergi kaçakçılığı suçlarında vergi ziyayı şart olmadığından vergi ziyayı dışında (kendiliğinden haber verme, haber vermeden

²⁶⁷ Erdem, s. 348.

²⁶⁸ Danıştay 3. Dairesinin 14/12/2004 tarih ve E:2004/1339, K:2004/3158 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

²⁶⁹ Ferhat Fahrhan, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazı Kayıt Konulup Konulamayacağının Değerlendirilmesi," Yaklaşım Dergisi, Sayı 241 (Ocak, 2013), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=15948>, E.T:12.12.2015), (sayfa numarası yok).

²⁷⁰ Ahmet Erol, "Pişmanlık ve Islah-III," Yaklaşım Dergisi, Sayı 239 (Kasım, 2012), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14715>, E.T:12/12/2015), (sayfa numarası yok).

²⁷¹ Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, s. 79.

önce ihbar olmaması) şartlar gerçekleşmişse pişmanlık ve ıslâh kurumu uygulama alanı bulacaktır. Aksi halde vergi kaçakçılığı suçlarında pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde uygulanmaz, içi boş bir hüküm olmaktan öteye gidemez.

Mükellefin pişmanlık ve ıslahtan faydalanabilmesi için şu şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir:

- Fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermiş olmaları gerekmektedir. Doktrinde ilgili makamlara dilekçe ile başvurulmuş olmasının yeterli olmadığı, ayrıca bu dilekçenin kayıtlara geçirilmiş olması gerektiği yönünde bir görüş bulunmaktadır²⁷². Vergi kabahatleri yönünden doğru olmakla birlikte vergi suçları yönünden bu görüşe katılmamaktayız. Aksi uygulama da failin aleyhine olacağından dilekçenin kurum nezdinde kayıtlara geçirilmiş olması şartının vergi suçları yönünden aranması gerekmektedir. Dilekçe, memurun eylemsizliği nedeniyle kayıtlara geçirilmese bile mükellef dilekçeyi kuruma verdiğini her türlü delille ispat ederse pişmanlık ve ıslâh kurumundan faydalanmalıdır.

Pişmanlık ve ıslâh mükellef açısından lehe bir durum olduğundan idareye verilen dilekçede anlam kargaşası olsa dahi eğer kaçakçılığa konu fiil açıklanmışsa bu durumda yine bu kurumun uygulanması gerektiği kabul edilmektedir²⁷³. Mükellefler pişmanlık dilekçelerini genelde vergi dairesine vermekle birlikte dilekçenin hangi kuruma verileceğine dair kanunda açık bir hüküm bulunmadığından, idarenin bütünlüğü ilkesi kapsamında herhangi bir kamu kurumuna verilmiş olmasının da geçerli olduğu kabul edilmektedir²⁷⁴.

- Mükellefin pişmanlık dilekçesini vermeden önce kendisiyle ilgili olarak ihbarda bulunulmamış olması gerekir. Çünkü bu durumda mükellefin kendi pişmanlığı nedeniyle değil başkalarının kendisini vergi dairesine ihbar etmesinden korktuğu için pişmanlık dilekçesi verdiği kabul edilir ve kanunun amacı gerçekleşmediğinden bu pişmanlığı kabul görmez. Vergi idaresi pişmanlık dilekçesinden evvel mükellef hakkında bir ihbar olduğunu tespit ederse pişmanlık ve ıslâh kurumu uygulanmayacaktır. Pişmanlık dilekçesi ile ihbar dilekçesinin aynı gün verilmesi halinde cezai müeyyide uygulanacağından sanığın lehine uygulama ile pişmanlık dilekçesine öncelik verilmesi gerekmektedir²⁷⁵.

²⁷² Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s. 190.

²⁷³ Elif Mutlu, “Pişmanlık ve Islah Müessesinde Kendiliğinden Haber Verme, İhbar ve İncelemeye Başlanılması,” Yaklaşım Dergisi, Sayı 269 (Mayıs, 2015), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27265>, E.T:12/12/2015), (sayfa numarası yok).

²⁷⁴ Tosun, s. 99.

²⁷⁵ Aksi yönde görüş için bkz. Elif Mutlu, “Pişmanlık ve Islah Müessesinde Kendiliğinden Haber Verme, İhbar ve İncelemeye Başlanılması”; “İhbar ile haber vermenin aynı gün içinde yapılması durumunda, kesin bir belirleme olmamakla birlikte, ihbara öncelik verilmektedir”.

- İhbarın yapıldığı konu ile mükellefin verdiği pişmanlık dilekçesinin konusunun farklı olması halinde de diğer şartların da varlığı halinde yine pişmanlık ve ıslâh kurumu uygulanmalıdır. Çünkü burada konular farklı olduğundan mükellefin kendi iradesiyle ihbarda bulunduğu kabul edilmelidir.

- Mükellef aleyhinde vergi incelemesi başlatıldıktan sonra mükellef kendi iradesi ile ihbarda bulunmadığından pişmanlık ve ıslâh beyanının geçerli olmadığı kabul edilmektedir²⁷⁶. Ayrıca ihbar durumundan farklı olarak vergi incelemesinin yapılacağı konu ile mükellefin verdiği pişmanlık dilekçesinin konusunun aynı olmasına da gerek yoktur. Çünkü vergi incelemesi halinde mükellef aleyhinde kapsamlı bir araştırma olduğundan yapılan usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması mümkündür. Bunu bilen mükellef kendi iradesi dışında pişmanlık dilekçesi vererek idari ve cezai yaptırımlardan kaçmaya çalışmaktadır. Burada önemli olan vergi incelemesinin kanunî şartları taşımasıdır. Örneğin, vergi incelemesine yetkili olanlar vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleridir. Bu nedenle vergi inceleme yetkisi bulunmayan başka bir kamu görevlisinin vergi incelemesi yaptığı tarihten sonra verilen pişmanlık dilekçesinin kabul edilmesi gerekmektedir. Çünkü burada yetkili kişiler tarafından usulüne uygun bir vergi incelemesi yapılmamıştır.

Vergi incelemesi esas olarak mükellefin işyerinde yapılır. Bu durumda işyerine gelen yetkili hemen bir tutanak düzenler ve bundan sonra verilen pişmanlık dilekçeleri kabul edilmez. Doktrinde vergi incelemesine başlanılmasının tek başına pişmanlık hükümlerinin uygulanması engellemeyeceği, bu hususun tutanak altına alınması ya da mükellefe tebliğ edilmesi gerektiği ileri sürülmektedir²⁷⁷. Ancak vergi incelemesinin ne zaman başladığının tespiti önemli olmayıp mükellefin aleyhinde yapılan vergi incelemesinden bir şekilde haberdar olmasından sonra verilen pişmanlık dilekçesinin kabul edilmemesi gerekmektedir. Çünkü bu durumda mükellefin vergi incelemesinde yakalanacağı korkusu ile hareket ettiği kabul edilir. Bu nedenle vergi incelemesi yapıldığı hususunun mükellefe tebliğ edilmesi gerekli değildir. Tebliğ yalnızca mükellefin incelemeden haberdar olduğunu ispata yarayan yollardan biridir. Mükellefin tebliğden önce vergi incelemesinden haberdar olduğunun ispat edilmesi halinde mükellef pişmanlık hükümlerinden faydalanamaz. Bu durumda ispat yükü idarededir.

- Mükellef tüm bu şartları taşımakla birlikte sadece pişmanlık dilekçesini vermekle bu kurumdan yararlanamaz. Ayrıca mükellef daha önce hiç beyanname vermemişse ya da eksik beyanda bulunmuşsa pişmanlık dilekçesini verdiği tarihten itibaren 15 gün içinde bu beyanlarını vermesi ya da tamamlaması gerekmektedir. Mükellef pişmanlığını belirten dilekçeyi vermiş ve üzerinden 15 gün geçmesine rağmen beyanda bulunmamış ya da eksik beyanını tamamlamamışsa pişmanlıktan faydalanamaz. Mükellef herhangi bir ihbar olmadan doğrudan sadece beyanname vermişse bu durumda da her ne kadar pişmanlık

²⁷⁶ Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s. 192.

²⁷⁷ Elif Mutlu, “Pişmanlık ve Islah Müessesinde Kendiliğinden Haber Verme, İhbar ve İncelemeye Başlanılması”.

belirten dilekçe olmasa da verilen beyan aynı anlama gelip mükellefin pişmanlık kurumundan faydalandırılması gerektiği kabul edilmektedir²⁷⁸.

Doktrinde pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulamayacağı ileri sürülmektedir²⁷⁹. Danıştay 9. Dairesi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun m. 27/4 hükmünde yer alan *“..ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemlerini durdurmaz...”* hükmünü de dikkate alarak pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına hukuki ve yasal bir engel olmadığını kabul etmektedir²⁸⁰. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ise bu konuda ikili bir ayırım yaparak beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanının, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda mümkün olduğu kabul edilmektedir²⁸¹. Kanımızca da vergi suçunu dilekçe ile haber veren mükellefin kanunda öngörülen şartları yerine getirmesi gerektiğinden ve durumun ortaya çıkmasını kendi beyanı ile sağladığından kendi verdiği dilekçe doğrultusunda beyanneme vermesi gerekir. Bu nedenle verilecek beyannamenin de kayıtsız ve şartsız olarak vermesi gerekir. Aksi durumda ihtirazi kayıt veren mükellefin pişman olduğundan bahsetmek de zordur.

- Kanuna aykırı eylem ve davranışını yukarıda açıklanan şekil ve usule uygun olarak ilgililere haber veren mükellef, ödeme süresi geçmiş bulunan vergiyi ve bu vergi üzerinden, ödemenin geciktiği her ay ve kesiri için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesi uyarınca hesaplanacak gecikme zammı oranında bir zammı, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödemek zorundadır. Burada belirtilen 15 günlük süre, haber verme tarihinden itibaren başlamaktadır. 15 günlük süre dilekçenin kayda geçtiği tarih değil kayıt gününü takip eden günden itibaren işlemeye başlar.

Tüm bu şartları taşıyan usulüne uygun pişmanlık dilekçesi ile ilgili kuruma başvuran mükellefin fiili her ne kadar vergi vergi kaçakçılığı suçunun oluşmasına sebebiyet vermiş olsa da mükellefe ceza verilmez²⁸². Bu durumda da esasen suç oluşmakta ancak kanun hükmü gereği faile ceza verilmemektedir²⁸³. Soruşturma aşamasında bu şartların yerine getirildiğini tespit eden Cumhuriyet savcısı tarafından kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilmesi gerekmektedir. Her nasılsa kamu davası açılmışsa mahkeme pişmanlık şartlarının gerçekleştiğini görürse ceza verilmesine yer olmadığına şeklinde karar

²⁷⁸ Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, s. 64.

²⁷⁹ Candan, s. 450.

²⁸⁰ Danıştay 9. Dairesinin 10/02/2016 tarih ve E:2013/1745, K:2016/332 sayılı kararı, (<http://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları> E.T: 11/04/2018).

²⁸¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25/02/2015 tarih ve E:2014/1164, K:2015/20 sayılı kararı, (<http://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları> E.T: 11/04/2018).

²⁸² Tosun, s. 94.

²⁸³ Bu durumda suç oluşmadığına ilişkin farklı görüş için bkz. Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s. 197; “Yükümlü pişmanlık ve ıslah koşullarını yerine getirdiğinde, işlediği fiil suç olmaktan çıkmaktadır”.

vermelidir. Bu durumda şahsi cezasızlık sebebi olmadığı gibi suç niteliği de ortadan kalkmadığı için düşme kararı verilmemesi gerekir.

Diğer vergi suçları olan mükellefin özel işlerini yapma, vergi mahremiyetini ihlal ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçlarına pişmanlık ve ıslâh kurumunun uygulanıp uygulanamayacağına ilişkin herhangi bir hüküm mevcut değildir. VUK'un 359'uncu maddesinde pişmanlık ve ıslah hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçunda uygulanacağı açıkça belirtilmişken diğer suçlara ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle her ne kadar tüm şartları taşıyor olsa da vergi kaçakçılığı suçları dışındaki diğer vergi suçlarına pişmanlık ve ıslâh hükümlerinin uygulanmayacağı kabul edilmektedir²⁸⁴.

3.4.3. Zamanaşımı

VUK'un 114'üncü maddesi ile AATUHK'nun 102'nci maddesinde düzenlenen tahakkuk ve tahsil zamanaşımı hükümleri idari vergi cezaları uygulanan vergi kabahatleriyle ilgilidir²⁸⁵. Bu nedenle bu hükümler ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçlarında uygulama alanı bulmaz. VUK'ta zamanaşımı ile ilgili hüküm bulunmadığından ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçlarına TCK'nin 66-72'inci maddeleri arasında düzenlenen hükümler uygulanır.

Zamanaşımı olarak kanunda belirlenen süreler soruşturma aşamasında iken dolmuşsa kovuşturmayaya yer olmadığına, kovuşturma aşamasında gerçekleşmişse davanın düşmesi, ceza kesinleştikten sonra dolmuşsa cezanın infaz edilmemesi sonuçlarını doğurduğu kabul edilmektedir²⁸⁶. İlk iki durum dava zamanaşımı ile ilgili olup davanın düşmesi sonucunu sağlarken son durum ceza zamanaşımı ile ilgili olup cezanın infaz edilmemesi sonucunu sağlamaktadır.

Hangi suç için ne kadar dava zamanaşımı süresinin uygulanacağı hususunda somut ve soyut cezanın esas alınması şeklinde iki sistem bulunmaktadır. 765 sayılı TCK döneminde hangi sistemin esas alındığı hususunda doktrinde ihtilaf bulunmaktaydı. Ancak 5237 sayılı TCK ile soyut cezanın esas alınması prensibi kabul edilerek bu tartışmalara son verilmiştir.

Dava zamanaşımı süresi hesaplanırken dosyadaki mevcut deliller itibarıyla suçun daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hallerinin göz önünde bulundurulması gerektiğinden soyut ceza sisteminin benimsendiği kabul edilmektedir²⁸⁷. Bu nedenle dava zamanaşımı süresi hesaplanırken dosyadaki mevcut deliller itibarıyla suçun daha ağır cezayı gerektiren nitelikli halleri de göz önünde bulundurulur. Kanun maddesinde zamanaşımı hesaplanırken sadece soyut ceza esas alınmamış, suç için kanunî tanımda yer alan ağırlaştırıcı nedenler de zamanaşımı süresinin belirlenmesinde esas alınmıştır. Hafifletici nedenlerle ilgili açık hüküm bulunmadığından zamanaşımı hesaplanırken sadece daha

²⁸⁴ Zübeyr Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 169.

²⁸⁵ Bilici, s. 142.

²⁸⁶ Koca ve Üzülmüş, s. 657.

²⁸⁷ Centel, Zafer ve Çakmut, s.768; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 1002.

ağır cezayı gerektiren nitelikli haller eklenmeli ve hafifletici nedenler dikkate alınmamalıdır.

Dava zamanaşımı suçun işlendiği tarihten itibaren başlar. Sırf hareket suçlarında hareket yapılır yapılmaz suç olduğundan zamanaşımı bu tarihten başlar. Hareket ile neticenin ayrıldığı suçlarda ise neticenin gerçekleştiği tarihte suç meydana gelir. Dava zamanaşımı suç teşebbüs aşamasında kalmışsa son hareketin yapıldığı, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği, zincirleme suçlarda ise son suçun işlendiği günden itibaren işlemeye başlar. Çocuklara karşı ise üstsoy veya bunlar üzerinde hüküm ve nüfuzu olan kimseler tarafından işlenen suçlarda çocuğun on sekiz yaşını bitirdiği günden itibaren işlemeye başlar.

Hangi suç için ne kadar dava zamanaşımı uygulanacağı TCK m.66/1 hükmünde belirtilmiştir. Bu hüküm uyarınca aksine hüküm bulunmayan hallerde kamu davası; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda otuz yıl, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi beş yıl, yirmi yıldan aşağı olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıl, beş yıldan fazla hapis cezasını gerektiren suçlarda on beş yıl, beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl geçmesiyle düşer. Buna göre TCK'da düzenlenen dava zamanaşımı süreleri en çok otuz, en az sekiz yıldır. Suçun faili suçu işlediği tarihte on iki yaşını doldurmuş olup da on beş yaşını doldurmamışsa dava zamanaşımı sürelerinin yarısının, on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamışsa ise üçte ikisinin geçmesiyle kamu davası düşer.

Vergi suçları için ne kadar zamanaşımı uygulanacağı hususunun tespit edilebilmesi için hangi vergi suçunda ne kadar hapis cezası verildiğinin incelenmesi gerekmektedir. Vergi suçları için on sekiz aydan üç yıla (VUK m. 359/a), üç yıldan beş yıla (VUK m. 359/b), iki yıldan beş yıla (VUK m. 359/c), bir yıldan üç yıla (VUK m. 362 yollaması TCK 239 hükmü uyarınca), altı aydan iki yıla (VUK m. 363 yollaması TCK 257 hükmü uyarınca), altı aydan iki yıla (VUK m. 246 yollaması TCK 257 hükmü uyarınca) hapis cezaları öngörülmüştür. Bu suçlar için öngörülen hapis cezalarının hiçbirisi beş yıldan fazla olmayıp bu nedenle dava zamanaşımı bu vergi suçları yönünden sekiz yıl olarak uygulanacaktır. Ancak vergi mahremiyetinin ihali suçunun nitelikli halinde TCK m. 239/4 hükmü uyarınca üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası öngörüldüğünden bu suç yönünden zamanaşımı süresi on beş yıl olarak uygulanacaktır.

Tüm bu maddeler göz önünde bulundurulduğunda vergi suçları için her ne kadar vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl geçmiş ve tahakkuk zamanaşımı gerçekleşmiş olsa da bu durum vergi suçları yönünden önemli değildir. Vergi suçlarına konu vergi alacağı zamanaşımına uğramış olsa bile ceza mahkemelerinde yapılacak yargılama açısından bu önemli olmayıp TCK'daki zamanaşımı sürelerinin dolup dolmadığı araştırılacaktır.

Soruşturma ve kovuşturma yapılmasının izin ve karar alınmasına bağlı olması, soruşturma ve kovuşturma yapılmasının diğer bir mercide çözülmesi gereken bir sorunun sonucuna bağlı olması, kanun gereğince suç faili hakkında kaçak olduğu hususunda karar

verilmiş olması olmak üzere dört durumda dava zamanaşımı durur. Bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar dava zamanaşımı işlemez.

Dava zamanaşımının durma sebepleri kanunda tahdidi olarak sayılmıştır. Bu nedenle kıyas yoluyla bunların genişletilme imkânı olmadığı gibi kanunda olmayan başka sebepler dâhil edilemez. Dava zamanaşımının durması sebebinin ortadan kalkmasıyla önceden işleyen süre baştan itibaren değil kaldığı yerden itibaren işlemeye devam eder.

Dava zamanaşımının kesilme sebepleri ise;

- Şüpheli veya sanıklardan birinin Cumhuriyet savcısı huzurunda ifadesinin alınması veya sorguya çekilmesi,
- Şüpheli veya sanıklardan biri hakkında tutuklama kararının verilmesi,
- Suçla ilgili olarak iddianame düzenlenmesi,
- Sanıklardan bir kısmı hakkında da olsa mahkûmiyet kararı verilmesidir.

Kesilme sebeplerinden biri ortaya çıktığında o güne kadar işlemiş olan süre silinir ve öngörülen süre baştan itibaren yeniden başlar. Fakat bu durum her zamanaşımı kesilmesi nedeni ile sürenin yeniden sınırsız bir şekilde uzaması anlamına gelmemektedir. Zamanaşımın kesilmesi halinde zamanaşımı süresi o suçla ilgili belirlenen sürenin en fazla yarısına kadar uzar. Bu nedenle örneğin, yirmi yıldan aşağı olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda zamanaşımı süresi yirmi yıl olup kesilme sebeplerinin varlığı halinde bu süre en fazla yarısına kadar uzayacağından zamanaşımı süresinin otuz yıla çıkacağı kabul edilmektedir²⁸⁸.

Şüpheli veya sanıklardan birinin Cumhuriyet savcısının huzurunda ifadesinin alınması ya da sorguya çekilmesi, tutuklama kararı verilmesi halinde dava zamanaşımı kesilir. Bu durumda dava zamanaşımının, sadece bir sanık yönünden değil kanunda belirtilen sebeplerin varlığı halinde suça iştirak eden diğer failler aleyhinde de kesilmesi gerektiği kabul edilmektedir²⁸⁹. Bu nedenle zamanaşımının durması ya da kesilmesi halinde sebeplerin varlığı halinde suça iştirak eden diğer failler aleyhinde dava zamanaşımının durduğunun ya da kesildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Ceza zamanaşımı ise, yasada gösterilen sürenin geçmesiyle cezanın infazına engel olan zamanaşımı türüdür. Ceza zamanaşımı ile ilgili VUK'un 374'üncü maddesinde hüküm tesis edilmiştir. Bu madde uyarınca vergi ziyai cezasından cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl, usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilmez. Ancak vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir. Belirtilen bu süreler içerisinde

²⁸⁸ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 1027.

²⁸⁹ Soyaslan, s. 613.

mükellefe ceza ihbarnamesi tebliğ edilmişse zamanaşımı kesilir. Belirtilen bu düzenleme idari vergi kabahatlerinden olan vergi zıyaı ve usulsüzlük durumlarında uygulanacak zamanaşımıyla ilgilidir. Bu nedenle bu hüküm ceza mahkemelerinde yargılaması yapılan vergi suçları ile ilgili ceza zamanaşı sürelerinin hesaplanmasında uygulama alanı bulmaz. Vergi suçlarına uygulanacak ceza zamanaşımında TCK'nin 68 ve 69'uncu maddelerinde düzenlenen hükümler uygulanır.

Ceza zamanaşımı durumunda dava zamanaşımından farklı olarak ortada kesinleşmiş bir mahkûmiyet hükmü bulunmaktadır. Ayrıca TCK'da düzenlenen ceza zamanaşımı süreleri dava zamanaşımı sürelerine göre daha uzundur.

3.4.4. Uzlaşma

Vergi hukukunda uzlaşma denilince esasında akla ilk olarak VUK'un Ek 1-11 maddeleri arasında düzenlenen hükümleri gelmektedir. Bu maddeler arasında düzenlenen uzlaşma türü vergi kabahatleriyle ilgilidir. Mükellef mevzuatın gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirmediği ya da ihmal ettiği için vergi zıyaı oluşmakta ve idarece re'sen, ikmalen ya da idarece tarh yoluna gidilmektedir. Mükellef bu durumda yargı yoluna başvuramazsa vergi idaresi ile görüşerek uzlaşma sayesinde kendi üzerine düşen cezanın bir kısmını ödeyerek cezadan kısmen kurtulma imkânına kavuşmaktadır.

VUK'un Ek 1-11 maddeleri arasında düzenlenen uzlaşma türü bu bağlamda vergi zıyaı ile ilgili olup ceza mahkemesinde yargılanacak vergi suçlarına uygulanamaz. Ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçlarında CMK'da düzenlenen uzlaşma hükümleri uygulanmaktadır. CMK m. 253/(1) hükmüne göre uzlaşma hükümleri soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı suçlar, şikâyete bağlı olup olmadığına bakılmaksızın, TCK'da yer alan kasten yaralama (üçüncü fıkra hariç, TCK madde 86; madde 88), taksirle yaralama (TCK madde 89), konut dokunulmazlığının ihlali (TCK madde 116), çocuğun kaçırılması ve alıkonulması (TCK madde 234), ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması (dördüncü fıkra hariç, TCK madde 239) suçlarında uygulama alanı bulur. 24/11/2016 tarihinde 6763 sayılı Kanunla bu suçlara ek olarak tehdit (madde 106, birinci fıkra), hırsızlık (madde 141), dolandırıcılık (madde 157) suçları da uzlaşma kapsamına alınmıştır. Bu maddede sayılan suçlar tahdidi olup bu suçlar dışında diğer şartlar oluşsa dahi uzlaşma hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

Uzlaşma hükümlerinin uygulanacağı suçlar arasında vergi suçlarına yer verilmediği görülmektedir. Bu durumda vergi suçlarına uzlaşma hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağının tespiti için hangi vergi suçlarının şikâyete tabi olduğunun tespiti gerekmektedir. Çünkü şikâyete tabi bir vergi suçu varsa bu durumda uzlaşma hükümleri uygulanacaktır. Vergi kaçakçılığı, mükellefin özel işlerini yapma ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçları şikâyete tabi olmadığı için uzlaşma kapsamına girmemektedir. Vergi mahremiyetini ihlal suçu ise VUK'un 362'nci maddesinin yollaması nedeni ile TCK'nin 239'uncu maddesi uyarınca cezalandırılır. TCK'nin 239'uncu maddesi uyarınca bu suçun basit halinde bu suçla ilgili soruşturma ve kovuşturma yapılması şikâyete bağlıdır. Bu nedenle vergi mahremiyetini ihlal suçunun basit şekli bu anlamda şikâyete tabi olduğu için bu suçla ilgili olarak uzlaşma yoluna

gidilmesi gerekmektedir. Ancak vergi mahremiyetinin ihlali suçunun nitelikli hallerinde ise şikâyet aranmadığından uzlaşma yoluna gidilmesi mümkün değildir. Vergi mahremiyetinin ihali suçunun basit halinde uzlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için sırları ya da gizli kalması gerekli bilgileri VUK'un 5'inci maddesinde sayılan görevlilerce ifşa edilen mükelleflerin uzlaşma hükümlerini kabul etmiş olması gerekmektedir.

3.4.5. Af

TCK açısından af, genel ve özel af olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Genel af halinde kamu davası düşer ve hükmolunan cezalar bütün sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkar. Özel af halinde ise hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir. Ancak özel af halinde cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir.

1982 Anayasası'nın 87'nci maddesine göre genel ve özel af çıkarma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiştir. Bunun yanı sıra sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak, şeklinde Cumhurbaşkanı'na da özel af yetkisi Anayasa'nın 104'üncü maddesinde yer verilmiştir. Orman suçlarına yönelik bir af çıkarılamaz. Ancak özellikle kamusal yönü daha ağır basan vergi suç ve kabahatleriyle ilgili çıkarılan af doktrinde eleştirilmektedir. Çünkü af, suçluları topluma kazandırmaktan ziyade yapılan eylemin cezasız kalması nedeni ile faili toplumdan daha da uzaklaştırarak suç makinesi haline getirmektedir. Suçlular nasıl olsa af çıkar mantığı ile suç işlemekten geri durmamaktadırlar. Diğer taraftan yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler de suçluların cezasız kaldığını görerek yaptırımı olmadığından bahisle vergi kaçırmanın yollarını aramaktadır.

Genel af ve özel af birçok yönden birbirlerinden ayrılırlar. Genel af halinde işlendiği iddia edilen suçla ilgili olarak henüz kamu davası açılmamışsa kovuşturmayaya yer olmadığına, kamu davası açılmış ve kovuşturma aşamasına geçilmişse kamu davasının düşmesine, yargılama bitmiş ve hükümlü ceza almışsa ceza mahkûmiyetinin bütün sonuçlarıyla ortadan kalkmasına neden olurken özel af halinde bu kadar kapsamlı bir af söz konusu olmayıp sadece hapis cezasının süresi kısaltılır veya kaldırılır ya da adli para cezasına çevrilir. Ayrıca genel af halinde suç bütün yönleriyle ortadan kalktığından tekrüre esas olmazken özel af tekrüre esas oluşturur.

3.5. Vergi Mahkemeleri ile Ceza Mahkemelerinin Verdiği Kararların Birbirine Etkisi

Vergi mahkemesi özelinde ve hukuk mahkemeleri genelinde verilen kararlar ile ceza mahkemelerinin aynı konuda verdikleri kararların birbirleri üzerindeki etkilerinin anlaşılabilmesi için mevzuat hükümlerinin irdelenmesi gerekmektedir.

VUK m. 367/son hükmü uyarınca ceza mahkemesi kararları, VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz. Yine TBK m. 74 hükmü uyarınca hâkim, zarar verenin kusurunun olup olmadığı, ayırt etme gücünün bulunup bulunmadığı hakkında karar verirken, ceza

hukukunun sorumlulukla ilgili hükümleriyle bağlı olmadığı gibi, ceza hâkimi tarafından verilen beraat kararıyla da bağlı değildir. Aynı şekilde, ceza hâkiminin kusurun değerlendirilmesine ve zararın belirlenmesine ilişkin kararı da, hukuk hâkimini bağlamaz. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun m. 214 hükmü gereğince belgenin sahte olmadığına dair hukuk mahkemesince verilen karar kesinleştikten sonra, söz konusu belge hakkında ceza mahkemesinde de sahtelik iddiası dinlenmez. Ceza mahkemesince belgeyi düzenleyen hakkında ceza verilmesine yer olmadığı ya da beraat kararı verilmiş olması, hukuk mahkemesinin belgenin sahteliğini incelemesini engellemez.

Bu hükümlerin lafzına bağlı bir yorum yapıldığında hukuk hâkimi, kusurun tayini, haksız failin ayırt etme gücünün varlığı noktasında ceza hâkiminin yorumuyla bağlı olmadığı gibi ceza mahkemelerince verilen beraat kararlarıyla dahi bağlı değildir. Hukuk mahkemesi hâkimince yapılacak yargılamada şahıs ceza mahkemesinde beraat etmiş olsa dahi haksız fiilin unsurları varsa sanığın tazminata mahkûm edilmesi gerektiği kabul edilmektedir²⁹⁰. Aynı zamanda ceza hâkiminin kusurun takdiri ve zararın miktarını tayin hususunda vermiş olduğu karar da hukuk mahkemesi hâkimini bağlamaz. TBK'nin 74'üncü maddesinde, ceza mahkemelerinin beraat kararlarının hukuk mahkemesi hâkimini bağlamayacağı mutlak bir şekilde kabul edilmiştir.

Yargıtayın müstakar kararlarında bu konuda ikili bir ayırım yapılmakta ve ceza mahkemesinin "delil yetersizliğine dayanan beraat kararının" hukuk hâkimini bağlamayacağı, ancak beraat kararı bir maddî olguyu tespit ediyorsa bu kararın hukuk hâkimini bağlayacağı, beraat kararı suçun sanıklar tarafından işlenmediğinin kesin olarak tespiti olgusuna dayanıyorsa, bu kararın bağlayıcı olacağı, bundan başka kusurun takdiri ve zararın miktarını tayin hususundaki kararın hukuk hâkimini bağlamayacağı içtihat edilmektedir²⁹¹. Başka bir Yargıtay kararında ise hukuk mahkemesi hâkiminin kural olarak ceza mahkemesinin beraat kararı ile bağlı olmadığı ancak aynı olay nedeniyle ceza yargılamasında hükme dayanak alınan maddî olgular ile bağlı olduğu yargısal uygulamada yerleşik biçimde kabul edilmiştir²⁹².

Hukuk davasına konu edilen olay aynı zamanda suç oluşturmakta ve bu suçla ilgili soruşturma aşaması başlatılmışsa uygulamada hukuk mahkemeleri, ceza mahkemelerinin kararlarını bekletici mesele olarak kabul etmektedir. Mahkemece ceza davasının kesinleşmesi beklenerek, ceza davası kesinleştikten sonra ceza yargılamasında sübuta

²⁹⁰ Ahmet M. Kılıçoğlu, "Haksız Fiillerden Sorumlulukta Ceza Hukuku İle Medeni Hukuk İlişkisi," Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 29, Sayı 1-4 (1972-1973), s. 197.

²⁹¹ Yargıtay 11. Hukuk Dairesinin 23/06/2014 tarih ve E:2014/6104, K:2014/11907 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

²⁹² Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 07/11/2007 tarih ve E:2007/4-831, K:2007/815 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

eren maddî olgular ve toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilerek karar verilmemesi Yargıtay tarafından bozma sebebi olarak kabul edilmektedir²⁹³.

Aynı konuda haksız fiilin şartları çerçevesinde değerlendirme yaparak uyumsuzluğu çözebilecek şekilde olaya vakıf olan hukuk mahkemelerinin ceza mahkemelerinin kararlarını bekletici mesele olarak kabul etmesi doktrinde kimi yazarlar tarafından eleştirilmektedir²⁹⁴. Bekletici mesele kurumunu eleştiren bu yazarlar da ceza mahkemesi hâkiminin maddî konularda vereceği kararlarla hukuk mahkemesi hâkiminin bağlı olacağını kabul etmektedirler. Fakat hukuk mahkemesi hâkiminin ceza davasını bekletici mesele olarak kabul etmesini eleştirmektedirler. Esasında ceza mahkemesinin maddî konularda verdiği kararların hukuk mahkemesi hâkimini bağlayacağı gerek doktrinde gerekse yargı kararlarında kabul edilmekte olup pratik hayatta bu gerçekliğin sağlanabilmesi için bekletici mesele kurumu uygulama alanı bulmaktadır. Bu bağlamda hukuk mahkemesi hâkiminin kendi dosyasına etki edecek ceza dosyasını bekletici mesele yapmasında uygulamada hukuka aykırı bir yön bulunmadığı kabul edilmektedir. Bu durum aynı konuda başka mahkemelerden farklı iki kararın ortaya çıkmasının engellemesi açısından önemlidir. Bekletici mesele sayesinde, bir olayla ilgili ceza mahkemesinde yargılanan ve fiili sabit olan sanığa karşı haksız fiili nedeniyle açılan davada hukuk mahkemesince fiilin sübut bulunmadığı şeklinde karar verilmesi önlenerek aynı konuda farklı mahkemelerden farklı değerlendirme ve kararın çıkması engellenmek istenilmektedir.

Vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri kararları arasındaki etkileşimde ise hem vergi mahkemeleri hem de ceza mahkemeleri kendi alanlarıyla ilgili ihtisas mahkemeleri olup yargılama yaparken birinin verdiği kararın bir diğerini etkilememesi normal kabul edilmektedir. Özellikle maddî gerçekliği araştıran ceza mahkemesi hâkimi delilleri serbestçe takdir edip tarafların ikrarıyla dahi bağlı bulunmamaktadır. Ancak her iki mahkemenin de yargılamayı serbestçe yapması ve birbirlerine etki etmemesi ilkesinin kabul edilmesi halinde hukuki güvenliğin ve hukuk birliğinin zarar görüp görmeyeceği hususunun irdelenmesi gerekmektedir.

Doktrinde kanunîlik ilkesinden ve her iki mahkemenin de kendine özgü yargılama yapması ilkesinden yola çıkan bir görüş her iki mahkemenin de vereceği kararların birbirini etkilemeyeceğini savunmaktadır²⁹⁵. Bu görüş hukuki birlik ilkesini önemsememekte, aynı olayla ilgili farklı iki karar çıkmasının bir anlamda yolunu açmaktadır. Nitekim müstakar Yargıtay kararları da vergi mahkemesince verilen kararların ceza mahkemesini bağlamayacağı yönündedir²⁹⁶. Bu görüşte olan yazarlar ve

²⁹³ Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 09/09/2015 tarih ve E:2015/1398, K:2015/4263 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

²⁹⁴ Kenan Tunçomağ, “Mahkeme Kararları Kroniği- Borçlar Hukuku,” İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuması, Cilt 28, Sayı 3-4 (1962), s. 844.

²⁹⁵ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları**, s. 409.

²⁹⁶ Yargıtay 7. Ceza Dairesinin 13/02/2008 tarih ve E:2007/13594, K: 2008/1374 sayılı kararı, (<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, E.T:02/03/2015).

Yargıtay kararlarında VUK m. 367 hükmü dayanak olarak gösterilmektedir. Bize göre de doğru olan başka bir görüş ise hukuki birlik ilkesini gözeterek aynı konuda farklı iki kararın çıkmasının engellenmesi için her iki mahkeme kararlarının birbirleri üzerinde bağlayıcı etkileri olduğunu kabul etmektedir²⁹⁷.

Vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbirini bağlamayacağı şeklinde ileri sürülen görüşe dayanak teşkil eden VUK'un 367'nci maddesindeki; “.....yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler....” ifadesi ile yargılama faaliyeti yapacak vergi mahkemeleri kastedilmemektedir. Buradaki ifade 1982 tarihli İdari Yargılama Usulü Kanunu öncesi vergi yargı düzenine de bir göndermedir. Burada bahsedilen idari makamlar olup yürütme ve yargı erkinin ayrılığı ilkesinde doğal karşılanabilecek bir durumdur²⁹⁸. Bu nedenle anılan maddeye dayanılarak vergi mahkemeleri ve ceza mahkemeleri kararlarının birbirini etkilemeyeceğini savunmak hukuku yanlış uygulamaktan başka bir şey değildir.

Bu nedenle vergi mahkemeleri ve ceza mahkemeleri arasında etkileşim olduğu hususu kabul edilmeli ve uygulamada aynı fiil nedeniyle farklı kararların çıkmasının engellenmesi gerekmektedir. Çünkü aynı anda yargılama yapan iki mahkemenin aynı konuda birbirine zıt kararlar vermesi adalete olan güvenin de zedelenmesine sebep olacaktır²⁹⁹. Ancak vergi kaçakçılığı suçu işlediği tespit edilen mükellef ile ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirimde bulunan idare ayrıca vergi ziyai cezası kesebilir. Bu durumda Cumhuriyet Başsavcılığı ya da ceza mahkemesinin kararının beklenilmesine gerek yoktur³⁰⁰.

Aynı fiil nedeniyle doğan uyuşmazlığın bir yönünün ceza diğer yönünün vergi mahkemesinde yargılanması uyuşmazlıklar arasında usul hukuku anlamında “bağlantıyı” gündeme getirmektedir³⁰¹. Bağlantılı uyuşmazlıklarda aynı maddî veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hükmün diğerini etkilemesi gibi bir durum söz konusudur. Farklı iki yargı düzeni söz konusu olduğu için burada hâkim birleştirme kararı veremez. Ancak bu durumda vergi yargılaması yönünden ihtisas mahkemesi vergi mahkemeleri olduğundan ceza mahkemesi hâkiminin önündeki dava yönünden vergi mahkemesindeki yargılamayı bekletici mesele yapması gerektiği kabul edilmektedir³⁰². Ancak vergi mahkemesinde yargılama konusu yapılan fiil somut olay yönünden ceza mahkemesinde önemli değilse ceza mahkemesi hâkiminin bekletici mesele yapmasına gerek yoktur.

²⁹⁷ Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme,” Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 49, Sayı1-4 (2000), s. 95.

²⁹⁸ Uğur ve Elibol, s. 156.

²⁹⁹ Arslaner, s. 132.

³⁰⁰ Özzyer, s. 971.

³⁰¹ Akkaya, s. 91.

³⁰² Akkaya, s. 96.

Ceza mahkemesi, vergi mahkemesi kararını beklemeden yargılama yaparak vergi suçunun oluşup oluşmadığı yönünde bir değerlendirme yapmışsa ceza mahkemesinde maddî olgularla ilgili yapılan değerlendirme vergi mahkemesi hâkimi yönünden bağlayıcı olacaktır. Örneğin, ceza mahkemesi yargılama yaparak somut olayda sahte fatura kullandığını tespit etmişse vergi mahkemesi hâkiminin yapacağı yargılamada sahte fatura kullanılmadığına hükmetmemesi gerekmektedir. Bu konuda kendisinden önce yargılama yapan ceza mahkemesinin kararı ile bağlı olması her yargıya güven hem de aynı konuda iki farklı kararın çıkmasının engellenmesi için gereklidir.

3.6. Vergi Suçları İçin Öngörülen Hapis Cezalarının Caydırıcılığına Dair İstatistikî Bilgilerin Değerlendirilmesi

Vergi suçlarında özellikle vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak cezalar 1998, 2008 ve 2009 yıllarında yapılan kanun değişiklikleri ile ciddi oranlarda artırılmıştır. Kanun koyucu suçlara uygulanacak cezalarda artırım yaparken sadece sanıklara daha fazla hapis cezası verilmesi amacı gütmeyip aynı zamanda cezaların yüksek olduğunu gören mükellefler yönünden cezaların caydırıcı olması da amaçlanmaktadır. Yapılan kanun değişikliklerinin suçlar üzerinde etkili olup olmadığı, etkili olmuşsa ne kadarlık bir etki olduğu hususu ise devlet kurumlarınca yapılan araştırmalar neticesinde ortaya çıkacaktır.

Toplumsal ve ekonomik konularla ilgili alınacak her türlü karar ve bu bağlamda yapılacak yatırımlarda istatistikî bilgilerin büyük önem taşıması ve doğru bilgilere ulaşılabilmesi ve bu bilgiler ışığında da doğru politikalar oluşturulabilmesi için istatistiksel çalışmalar büyük öneme sahiptir. Bu amaçla Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından ilk derece mahkemelerince TCK ve özel kanunlar uyarınca karara bağlanan suç türleri ve sayıları ile ilgili bir takım istatistiksel çalışmalar yapılmakta ve bunlar yayınlanmaktadır.

Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan bu istatistikler için her yıl ayrı ayrı bilgiler verilmiş olup konunun anlaşılabilmesi için tarafımızca tüm yılları kapsayan tek bir tablo oluşturulmaya çalışılmıştır. Tablolar incelenirken daha doğru sonuçlara ulaşabilmek için sadece şüpheli ya da sanık sayısına değil her bir kararın yüzde olarak ortalamasına da bakmak gerekmektedir. Hem şüpheli ve sanık sayısı hem de oran dikkate alınarak yapılacak değerlendirme neticesinde daha sağlıklı sonuçlara ulaşmak mümkündür.

Ceza yargılaması, Cumhuriyet savcısı tarafından düzenlenen iddianamenin mahkemece kabul edilmesi aşamasına kadar olan soruşturma ve iddianamenin mahkemece kabul edilmesinden sonraki aşama olan kovuşturma aşaması olmak üzere iki safhadan oluşmaktadır. Bu bağlamda yıllara göre suç ve suçlu sayıları verilirken ceza yargılamasının iki farklı aşaması olan soruşturma ve kovuşturma aşaması ayrımı yapılarak bu hususta iki ayrı tablo oluşturulmuştur. Yine önemi nedeniyle kovuşturma aşamasında verilen hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararlarının suç ve suçlular üzerindeki etkisinin daha iyi anlaşılabilmesi için istatistiksel sonuçların verildiği yıllar için ayrı bir tablo oluşturulmuştur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca cezai sorumluluk gerektiren vergi suçlarında soruşturma aşamasında Cumhuriyet Başsavcılıklarınca verilen kararlara ilişkin

Adalet Bakanlığının istatistiksel çalışmaları 2009-2016 yıllarını kapsamaktadır. Bu rakamlar ve oranlar sadece vergi kaçakçılığı suçlarını değil ceza mahkemesinde yargılanan diğer vergi suçlarını da kapsamaktadır.

Tablo 1. Soruşturma Aşamasında Cumhuriyet Başsavcılıklarınca Verilen Kararlar³⁰³

SORUŞTURMA SONUCU							
Yıl	Kovuşturmayaya Olmadığı Verilen	Yer Kararı %	Kamu Davası Açılan	%	Diğer Kararlar	%	Toplam Şüpheli Sayısı
2009	1426	11,3	9819	78,0	1346	10,7	12591
2010	1526	10,4	11150	75,9	2005	13,7	14681
2011	1517	11,4	9443	71,1	2319	17,5	13279
2012	1555	7,6	15837	77,9	2936	14,5	20328
2013	1815	7,2	19207	76,4	4129	16,4	25151
2014	2107	8,3	19540	77,3	3644	14,4	25291
2015	2277	10,1	16472	72,8	3878	17,1	22627
2016	2227	10,6	15275	73,1	3416	16,3	20918

Soruşturma aşamasında Cumhuriyet Başsavcılıklarınca verilen kararlara dair tablo incelendiğinde soruşturma aşamasında her yıl yaklaşık olarak %10 oranında kovuşturmayaya yer olmadığı şeklinde karar verildiği görülmektedir. Cumhuriyet Başsavcılığınca yapılan soruşturma sonucunda kamu davası açılan suç oranı ise yaklaşık olarak %75'dir. 2009 yılından öncesine ilişkin istatistiksel bir veri olmadığından cezalarda yapılan artırımların soruşturma aşamasındaki suçlar yönünden etkisi tam olarak ortaya konulamamaktadır.

Savcılık makamınca hazırlanan iddianamenin mahkeme tarafından kabul edilmesiyle birlikte kovuşturma aşaması başlamaktadır. Adalet Bakanlığının resmi web sitesinde 1995-2016 yılları arasında ilk derece mahkemelerince verilen kararlara ilişkin istatistiksel veriler paylaşılmaktadır. 2017 yılına ait istatistiksel çalışma sonuçları henüz yayınlanmamıştır. Yalnız 2001 ve 2003 yıllarına ait istatistiklerin yer aldığı sayfaya ulaşamadığından tablolarda bu yıllara ilişkin veriler boş bırakılmıştır. Ayrıca hükmün

³⁰³ (http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/ist_arsiv.html, ET:11/08/2017); Bkz. Memduh Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim 2008, s. 152-153.

açıklanmasının geri bırakılmasına dair istatistiklerin yer almaya başladığı 2012-2016 arasını kapsayan yıllar için de ayrı bir tablo oluşturulmuştur.

Tablo 2. Kovuşturma Aşamasında Mahkemelerce Verilen Kararlar³⁰⁴

Yıl	Mahkûmiyet	%	Beraat	%	Düşme	%	Diğer Kararlar	%	Toplam
1995	7679	50,9	4316	28,6	576	3,8	2519	16,7	15090
1996	6039	50,7	3674	30,9	498	4,1	1692	14,2	11903
1997	6490	53	3717	30,3	401	3,2	1637	13,3	12245
1998	5325	47,9	3772	33,9	422	3,7	1618	14,5	11137
1999	3568	33,8	4610	43,7	342	3,2	2049	19,3	10569
2000	2894	43,4	2037	30,7	348	5,2	1361	20,5	6640
2001									
2002	4638	42	2556	23,2	639	5,9	3186	28,9	11019
2003									
2004	4595	35,9	1728	13,6	2551	19,9	3905	30,6	12779
2005	4156	45,6	1493	16,3	1224	13,4	2242	24,6	9115
2006	4236	48,3	1270	14,4	58	0,7	3202	36,5	8766
2007	4012	41,9	1995	20,8			3578	37,3	9585
2008	3744	35,2	1468	13,8			5425	51,0	10637
2009	5882	44,3	1820	13,7			5572	42,00	13274
2010	6235	41,8	2452	16,5			6214	41,7	14901
2011	7828	45,5	3799	22,9			5576	32,4	17203

Kovuşturma aşamasında mahkemelerce verilen kararların yer aldığı bu tablo incelendiğinde 1995-2000 yılları arasında mahkûmiyet verilen sanık sayısı ciddi miktarda düşmesine rağmen oranlarda ciddi bir değişme olmadığı görülmektedir. Özellikle cezaların önemli miktarlarda artırıldığı 2008 ve 2009 yıllarından sonra işlenen suç oranlarının sürekli arttığı görülmektedir. En düşük mahkûmiyet oranının olduğu yıl ise

³⁰⁴ (<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/ac-cik.html>, ET:11/08/2017); Bkz. Aslan, s. 152-153.

%33,8 oranı ile 1999 yılıdır. Bu yıl 17 Ağustos Marmara Depremi olup birçok adliye ve kamu kurumu yıkıldığından iş göremez hale gelmiştir. Bu tarihte sanık sayısının bu kadar düşmesinin en önemli nedeni bu olaydır.

Düşme kararlarına ilişkin istatistiksel veriler 1995-2006 yıllarını kapsamaktadır. 2006 yılından sonra düşme kararları diğer kararları içerisinde verilmiştir. Ancak diğer kararları içerisinde düşme kararlarının oranına ilişkin bilgi bulunmamaktadır. CMK'nın 223'üncü maddesinin 8'inci fıkrasında TCK'da belirtilen düşme sebeplerinin varlığı ya da soruşturma veya kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması hallerinde, davanın düşmesine karar verileceği belirtilmiştir. TCK'da sayılan düşme sebepleri ise sanığın ölümü, zamanaşımı ve TCK'nın 65/1 maddesinde düzenlenen af kurumudur. Genel af halinde kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar. Tablo 2 incelendiğinde düşme kararının verildiği en yüksek oranın 2004 ve 2005 yıllarına ait olduğu görülmektedir. Bunun sebebi ise 2003 yılında çıkarılan 4811 sayılı Vergi Barış Kanunu'dur. Bu Kanunla birlikte sadece idari para cezaları değil vergi suçları ve cezaları da af kapsamına alınmıştır. Bu nedenle bu tarihlerde Kanun gereği yüksek oranlarda düşme kararları verilmiştir.

Mahkemelerce yapılan yargılama neticesinde sanıklara uygulanan hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin kararlara ait istatistiksel bilgiler ise 2012-2016 yıllarını kapsamaktadır. Bu nedenle bu yıllara ilişkin ayrı bir tablo oluşturulmuştur.

Tablo 3. Kovuşturma Aşamasında Mahkemelerce Verilen Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması Kararları³⁰⁵

Yıl	Mahkûmiyet	%	Beraat	%	Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması	%	Diğer Kararlar	%	Toplam
2012	10309	54,6	3161	16,8	2559	13,5	2862	15,1	18891
2013	16419	61,5	4474	16,8	3672	13,8	2114	7,9	26679
2014	17998	61,5	6001	20,5	3590	12,2	1659	5,8	29248
2015	19610	63	6722	21,6	3175	10,2	1621	5,2	31128
2016	16407	61,3	5824	21,9	2256	8,4	2258	8,4	26745

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması hükmün sanık hakkında hukuki bir sonuç doğurmamasını ifade eder. Hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı

³⁰⁵ (<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/ac-cik.html>, ET:11/08/2017); Bkz. Aslan, s. 152-153.

verilen sanık için 5 yıllık bir denetim süresi belirlenir. Sanık bu süre içerisinde kasten yeni bir suç işlemezse açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılarak davanın düşmesi kararı verilir. Tablo 3 incelendiğinde beş yıllık oranın ortalaması alındığında her yıl ortalama %11,62 oranında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verildiği görülmektedir. Kurumun uygulandığı bu yıllara ilişkin verilen mahkûmiyet oranlarının tüm yıllar içinde en yüksek oran olduğu hususu da dikkati çekmektedir. Örneğin, 2015 yılında verilen mahkûmiyet oranı %63 rakamı ile tüm yıllara ilişkin en yüksek orana ulaşmıştır. Esasında bu kurum mahkûmiyetle sonuçlanan bir ilamı etkilediğinden uygulanmaması halinde mahkûmiyet oranının %84,6 gibi bir rakama çıkacağı anlaşılmaktadır. Yine son 5 yıla bakıldığında mahkûmiyet oranının birbirine yakın olduğu ve 2013 yılından sonra hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına dair verilen karar oranının da her yıl düştüğü görülmektedir.



SONUÇ

Devletin en büyük gelir kaynağı olan vergiler toplumun her kesimini ilgilendirmektedir. Devlet daha fazla vergi almak için çeşitli kanunî düzenlemeler yaparken vergi mükellefi ve sorumlular ise ya daha az vergi ödemeyi ya da hiç ödemeyi yollarını aramaktadır. Bu amaçla vergi kaçırmak için çeşitli hileli yöntemlere başvurulmaktadır. Ancak vergilerin tam ve zamanında ödenmemesi sadece ödemeyen birey ve devlet arasındaki basit bir alacak verecek olayı değildir. Vergilerini zamanında ve tam ödeyen mükelleflerin kamu giderlerine katlandığı bir noktada herkesin bu giderlere gücü oranında katlanması gerekmektedir. Vergisini ödeyen ile ödemeyen bireyler arasındaki haksızlığa engel olmak, herkese eşit mesafede durmak ve toplumsal barışın ayakta tutulabilmesi ve kamu giderlerinin karşılanabilmesi için devletin herkesten vergileri tahsil etmesi gerekmektedir.

Kanun koyucu vergi suçlarına neden olan fiillerin toplum üzerindeki etkisini de gözeterek mükelleflerin vergi kaçırmak için yaptıkları birçok fiile para cezası vermekle yetinmemiş ayrıca bu fiillere hapis ya da adli para cezası verilmesini de kabul etmiştir. Bu çalışmada hapis cezası verilen vergi suçları olarak; vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma, ekim sayım beyanlarını denetlememe suçları incelenmiştir. Her dört suç tipi de Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma, ekim sayım beyanlarını denetlememe suçlarına ne kadar hapis cezası verileceği hususunda Türk Ceza Kanunu'na atıf yapılmıştır.

Vergi suçlarının ortak özelliği kanun maddesinde ihdas edilen fiil neticesinde vergi zıyaının oluşup oluşmadığı gözetilmeksizin mükelleflerin hapis ile cezalandırılmasıdır. Bunun tek istinası ise defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiilidir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan vergi suçları ile ilgili hükümler Vergi Usul Kanunu'nda dâhi dağınık olup birçok konuda ceza hukukunun genel ve usul hükümlerine atıfta bulunulmuştur. Bu anlamda karışık olan hükümler karşısında vergi ceza hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olarak kabul edilerek bu hükümlerin ayrı ve tek bir kanunda toplanması, bu şekilde vergi suçları ile ilgili yapılacak ceza yargılamalarında uygulamada ve yargı kararlarında olan çelişkilerin önlenmesi gerekmektedir.

Vergi suçları ile ilgili yapılacak ceza yargılamalarında asliye ceza mahkemeleri görevlidir. Asliye ceza mahkemeleri torba mahkeme olup ağır ceza mahkemesi ile sulh ceza hâkimliklerinin görevine girmeyen bütün suçlarda genel görevli mahkemedir. Bu nedenle asliye ceza mahkemeleri birden fazla ve farklı mevzuat kapsamına giren suçlarla ilgili yargılama faaliyeti yapmaktadır. Bu durum nedeniyle özellikle baktığı dosya sayısı fazla olan hâkimlerin farklı mevzuat ile ilgili yapılan yargılamalarda zorlanması ve yanlış kararlar vermesi kaçınılmazdır. Bu nedenle vergi suçları da teknik bir konu olup açılan kamu davalarında bu konuda bilgi ve birikimi olmayan asliye ceza mahkemelerinin görevli olması yerine sadece vergi suçlarına bakacak ve genel vergi hukuku konusunda da bilgi ve birikimi olan ihtisas mahkemelerinin kurulması gerekmektedir.

Devlet vergilendirme politikalarını oluştururken toplumun nabzını tutmalı, sivil toplum kuruluşlarıyla görüşmeler ve saha araştırmaları yapmalıdır. Sosyal gerçeklikten kopuk vergi politikaları mükelleflerin vergiye uyumunda sorun çıkartacak olup vergi kaçakçılığının artmasına sebep olacaktır. Örneğın, devlet gelişmekte olan küçük ya da orta ölçekteki işletmelerle ilgili vergi yükünü artırıcı yasal düzenlemeler yaparsa ticari hayatını zor devam ettirecek olan bu şirketler  dediğı vergiyi de ödememenin yollarını arayarak vergi kaçırmaya başlayacaktır. Bu nedenle devlet sosyal ger ekliğı de gözeterek vergi oranlarında indirim ya da istisna uygulamalıdır.

Kanun koyucu bu bağlamda her ne kadar toplumsal gerçekleri gözeterek vergi koysa ve kanunî düzenlemeler yapsa da vergi kaçakçılığının olması kaçınılmazdır. Tüm yasal düzenlemelere rağmen vergi kaçakçılığı olması durumunda ise idareye ve yargıya büyük iş düşmektedir. Vergi kaçırılmasının önüne geçilebilmesi için vergi idaresinin vergi denetimlerini arttırması ve bu denetimleri her mükellefe eşit şekilde uygulaması gerekmektedir. Siyasi ya da başkaca herhangi bir baskı ve amaç olmadan tüm mükelleflerin kanunda öngörülen zamanaşımı içerisinde en azından bir kere vergi incelemesine tabi tutulması gerekmektedir. Bu denetimin de önceden belirlenmiş objektif kriterlere uygun olarak tarafsız bir şekilde ve hukuka uygun olarak bütün mükellefler nezdinde yapılması önemlidir.

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından ilk derece mahkemelerince TCK ve özel kanunlar uyarınca karara bağlanan suç türleri ve sayıları ile ilgili yayınlanan istatistikler dikkate alınarak her yıl için ayrı ayrı oluşturulan ve tezimizin vergi suçları için öngörülen hapis cezalarının caydırıcılığına dair istatistikî bilgilerin değerlendirilmesi kısmında verilen üç ayrı tablo incelenirken sadece şüpheli ya da sanık sayısına değil her bir kararın yüzde olarak ortalamasına da bakmak gerekmektedir. Hem şüpheli ve sanık sayısı hem de oran dikkate alınarak daha sağlıklı sonuçlara ulaşmak mümkündür.

Söz konusu tablolar incelendiğinde vergi suçlarına uygulanan cezaların arttırılmasının tek başına vergi suçlarını önlemede başarısız olduğu ortadadır. Ayrıca hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumunun suçların işlenmesinin önlenmesinde bir etkisinin olmadığını söylemek mümkündür. Aksine bu dönemlerde toplam sanık sayısı arttığı gibi verilen mahkûmiyet kararlarının oranlarında da ciddi artış olduğu görülmektedir. Yine vergi affı da sadece verilen düşme kararlarında bir artış meydana getirmekte olup suçları  nleme noktasında bir etkisi bulunmamaktadır. Suçlular bu iki kurum sayesinde işlediği suçların cezasını çekmemekte, nasıl olsa bir daha af gelir mantığı ile hareket ederek hileli yollarla daha fazla vergi kaçırmaktadırlar. Bu durum aynı zamanda vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen vergi sorumlusu ve muhataplar üzerinde de olumsuz etki yapmakta ve bu kişiler de vergi kaçırma yollarına başvurmaktadır.

Vergi kaçırmanın önlenmesi için ciddi cezaların olması gerektiği muhakkaktır. Ancak sadece cezaların vergi suçlarını önlemediği rakamsal verilerle ortadadır. Cezaların arttırıldığı dönemlerde bile suç oranları ciddi sayı ve oranlara ulaşmıştır. Vergi suçlarının önlenebilmesi için öncelikle vergi konusunda bireylere eğitiminin daha ilk safhasında

vergi ahlakı ve vergi bilinci yerleştirilmelidir. Vergi sorumlusu ve mükellef vergi öderken bunun somut bir karşılığını beklememeli, devletini ve milletini seven bir birey olarak vergi borcunu sosyal bir ödev olarak yerine getirmelidir.

Vergi denetimlerinin düzenli olarak ve herkese eşit şekilde uygulanması gerekmektedir. Vergi denetimleri siyasi bir amaç olarak kullanılmamalıdır. Özellikle seçim dönemlerinde siyasi amaçlarla vergi denetimlerine ara verilmemesi gerekmektedir. Vergi denetimlerinde bu tip uygulamalar hem idare hem de mükellefler nezdinde her seçim döneminde vergi denetimlerinin azaltılması yönünde bir beklenti oluşturmaktadır. Malesef bu beklenti de uygulama alanı bulmaktadır.

Her ne kadar vergiler somut karşılığı olmayan paralar olsa da mükellefler ve genel anlamda seçmenler vergilerinin hangi giderlere kullanıldığını bilmek isterler. Mükelleflerin hakkı olan bu soruların cevaplandırılması ise ancak şeffaf ve hesap verebilir bir devlet yönetiminde mümkündür.

En önemli sorunlardan birisi ise vergi aflarıdır. Vergi afları toplumun büyük bir kesiminde rahatsızlık oluşturan bir kurum olup vergi kaçırarak mükellefler açısından cezaların caydırıcılığı azalırken, vergisini düzenli ödeyen mükellef açısından ise vergi kaçakçılığına teşvik etmektedir. Çünkü mükellefler yapılan fiillerin yaptırımının olmadığını gördüklerinde vergi kaçırmak için hileli yollara başvuracaklardır. Bu nedenle Kanun koyucu vergiyle ilgili olarak af çıkarmaktan kaçınmalıdır.

Vergi kaçakçılığının önlemesi adına anılan bu yöntemlerin hepsi birlikte ve büyük bir kararlılıkla uygulanmalıdır. Bunlardan birinin eksik uygulanması ya da aksak işlemesi halinde vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi mümkün değildir.

KAYNAKÇA

- AKBULUT, Berrin; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- AKDEMİR, Tuğçe; **Kaçakçılık Suçunun Manevî Unsurunun Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012,
(<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T:06/02/2015).
- AKKAYA, Mustafa; “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme,” Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 49, Sayı1-4 (2000), ss. 86-96.
- AKMAN, İnci Solak; **Vergi Mahremiyetini İhlal**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012,
(<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T: 26/03/2018).
- AKYOL, Mehmet Emin; “Mücbir Sebepler ve Sonuçları,” Yaklaşım Dergisi, Sayı 211, (Temmuz 2010), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11504>, E.T:12/12/2015). (sayfa numarası yok).
- ARSLAN, Ramazan; “Kesin Hüküm İhtiyacı ve Yanılma Gerçeği,” Ankara Barosu Dergisi, Sayı 5-6(1988), (<http://www.ankarabaros.org.tr/siteler/ankarabaros/tekmakale/1988-5/5.pdf>, E.T:19/03/2017), ss. 722-737.
- ARSLANER, Hakan; **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.
- ARTUK, M. Emin, Ahmet GÖKÇEN ve A. Caner YENİDÜNYA; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**. Yenileniş Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.
- ASLAN, Memduh; **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim 2008.
- ASLANPINAR, Y. Burak; “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hapis Cezasının Paraya Çevrilmesi ve Ertelenmesi,” Yaklaşım Dergisi, Sayı 191, (Kasım 2008). (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9311>, E.T: 12/12/2015). (sayfa numarası yok).
- BAŞTÜRK, İhsan; **Hükmün Açıklanmasının Ertelenmesi**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012,
(<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T:19/03/2017).
- BAYAR, İbrahim Nihat; **Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010,
(<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T:06/02/2015).
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; **Vergi Ceza Hukuku**, 3.B.Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006,
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; **Vergi Suç ve Kabahatleri**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2008.
- BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku**, Cilt 1, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 37. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, Mart 2016.

- CANDAN, Turgut; **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.
- CENTEL, Nur, Hamide ZAFER ve Özlem ÇAKMUT; **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 9. Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2016.
- ÇAVUŞ, Adnan; **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2016.
- ÇETİNKAYA, Mehmet; “Ceza Mahkemelerinde Yargılanacak Vergi Suç ve Cezaları,” Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 2 (1991), (<http://tbddergisi.barobirlik.org.tr/m1991-19912-1007,E.T:18/10/2015>), ss.187-213.
- ÇİĞLİ, Halil; “Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge (Fatura) Düzenleme ve Kullanma Eylemleri,” Adalet Dergisi, Sayı 53, (Eylül 2015), ss. 41-81.
- ÇOMAKLI, Şafak ve Ahmet AK, **Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler**, Erzurum Barosu Yayın No:5, Erzurum, Mart 2013.
- DEMİRBAŞ, Timur; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- DOĞRUSÖZ, A. Bumin; “Vergi Ceza Sistemi Üzerine,” Yaklaşım Dergisi, Sayı 196 (Nisan 2009), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9898>, E.T: 28/03/2016), (sayfa numarası yok).
- DONAY, Süheyl; **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, 1. Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul, Haziran 2008.
- DÖNMEZER, Sulhi; **Genel Ceza Hukuku Dersleri**, Bahçeşehir Yayınları, İstanbul, 2003.
- EDİZDOĞAN, Nihat, Metin TAŞ ve Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Ceza Hukuku ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007.
- EMEKTAR, Fazlı; “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halleri ve Sonuçları,” Yaklaşım Dergisi, Sayı 252 (Aralık 2013), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22199>, E.T:12/12/2015). (sayfa numarası yok).
- ERDEM, Tahir; **Vergisel Kabahatler**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2010.
- ERDEMİR, Hıdır; **Vergi Kaçakçılığı**, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Şubat 2016, (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T:21/04/2018).
- ERMAN, Sahir; **Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Atölyesi, İstanbul, 1988.
- EROL, Ahmet; “Pişmanlık ve Islah- III,” Yaklaşım Dergisi, Sayı 239 (Kasım 2012), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14715>, E.T:12/12/2015). (sayfa numarası yok).
- EROL, Ahmet; “Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu,” Yaklaşım Dergisi, Sayı 173 (Mayıs 2007), ss. 243-249.
- FAHRAN, Ferhat; “Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazı Kayıt Konulup Konulamayacağının Değerlendirilmesi,” Yaklaşım Dergisi, Sayı 241 (Ocak 2013),

- (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=15948>, E.T:12/12/2015). (sayfa numarası yok).
- GERÇEK, Adnan; “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu,” Yaklaşım Dergisi, Sayı 183 (Mart 2008), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8473>, E.T:12/10/2015). (sayfa numarası yok).
- GÜLERCİ, Burcu, **Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ocak 2017.
- GÜNDEL, Ahmet; “Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu” Yaklaşım Dergisi, Sayı 122 (Şubat 2003), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3460>, E.T:15/05/2015). (sayfa numarası yok).
- GÜNDÜZ, Resmi ve Veysel GÜLTAŞ; **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları**, Genişletilmiş 3. Baskı, Bilge Yayınevi, Ankara, 2011.
- HAFIZOĞULLARI, Zeki; **Ceza Normu Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni**. Seçkin Yayıncılık, Ankara, 1987.
- HAFIZOĞULLARI, Zeki ve Muharrem ÖZEN; **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, US-A Yayıncılık, Ankara, Ekim 2015.
- HAKERİ, Hakan; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 18. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- HEKİM, Cavit; **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul, 2013, (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T:06/02/2015).
- HIZLI, Yılmaz; **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984.
- İÇEL, Kayıhan; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Beta Basım Yayım, İstanbul, Ekim 2016.
- KARAKOÇ, Yusuf; **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:76, İzmir, 1997.
- KARAKOÇ, Yusuf; **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.
- KAŞIKÇI, Mahmut; **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1. Bası, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, Şubat 2007.
- KAYA, Mahmut; “Yeni Türk Ceza Kanunu Üzerine,” Yaklaşım Dergisi, Sayı 146 (Şubat 2005), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5162>, E.T:12/12/2015). (sayfa numarası yok).
- KILIÇOĞLU, Ahmet M; “Haksız Fiillerden Sorumlulukta Ceza Hukuku İle Medeni Hukuk İlişkisi,” Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 29, Sayı 1-4 (1972-1973), ss. 185-225.
- KIZILOT, Şükrü ve Zuhul KIZILOT; **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Vergi Suçları ve Naylor Fatura**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.
- KOCA, Mahmut ve İlhan ÜZÜLMEZ, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

- KÖKSAL, Buket; **Ekonomik Suç Tartışmaları Işığında Türk Hukukunda Vergi Suçları**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010, (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T: 06/02/2015).
- MUTLU, Elif; “Pişmanlık ve Islah Müessesinde Kendiliğinden Haber Verme, İhbar ve İncelemeye Başlanılması,” Yaklaşım Dergisi, Sayı 269 (Mayıs 2015), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27265>, E.T:12/12/2015). (sayfa numarası yok).
- MUTLUER, Kamil; **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Ocak 2006.
- OK, Nuri ve Ahmet GÜNDEL; **Açıklamalı- İctihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevlerine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.
- OKTAR, S. Ateş; **Vergi Hukuk**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 12. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2017.
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül 2015.
- ÖZBALCI, Yılmaz; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak 2006.
- ÖZBEK, Veli Özer, Mehmet Nihat KANBUR, Koray DOĞAN, Pınar BACAKSIZ ve İlker TEPE; **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ekim 2015.
- ÖZBEK, Veli Özer, Mehmet Nihat KANBUR, Koray DOĞAN, Pınar BACAKSIZ ve İlker TEPE; **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.
- ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.
- ÖZCAN, Onur; **Vergi Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Nisan 2015.
- ÖZEN, Mustafa; **213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.
- ÖZGENÇ, İzzet; **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- ÖZTÜRK, Bahri ve Mustafa Ruhan ERDEM; **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Genel Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, TCK’daki Yeni Değişikliklere Göre Güncellenmiş 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ekim 2012.
- ÖZTÜRK, Bahri, Mustafa Ruhan ERDEM ve Veli Özer ÖZBEK, **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 1999.
- ÖZYER, Mehmet Ali; **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Temmuz 2014.
- RENÇBER, Altan; **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017. (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T: 21/04/2018).
- SABAN, Nihal; **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, Ekim 2015.

- SONSUZOĞLU, Elif; “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyat Şart Mı?” Yaklaşım Dergisi, Sayı 210 (Haziran 2010), ss. 22-30.
- SOYASLAN, Doğan; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.
- ŞEN, Ersan; “Vergi Kaçakçılığında Belge Sahteciliği ve Çifte Cezalandırma,” (http://sen.av.tr/tr/makaledetay/154/vergi_ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1nda_belge_sahtecili%C4%9Fi_ve_%C3%A7ifte_cezaland%C4%B1rma.htmlE.T.31/01/2018). (sayfa numarası yok).
- ŞEN, Ersan; “Vergi Suçlarında ‘Zincirleme Suç’ Kavramı,” (http://sen.av.tr/tr/makaledetay/155/vergi_su%C3%A7lar%C4%B1nda_%E2%80%9Czincirleme_su%C3%A7%E2%80%9D_kavram%C4%B1.html E.T: 22/04/2018). (sayfa numarası yok).
- ŞENYÜZ, Doğan; **Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları**, 6. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.
- ŞENYÜZ, Doğan; “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu,” Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 16, Sayı 1(2013), s. 29-40.
- ŞİMŞEK, Efsun; **Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T: 06.02.2015).
- TAŞ, Fatma; **Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi**, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2007, (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, E.T: 26/03/2018).
- TAŞ, Metin; “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları,” Yaklaşım Dergisi, Sayı 130 (Ekim 2003), (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3910>, E.T: 15/05/2015). (sayfa numarası yok).
- TAŞDELEN, Aziz; **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.
- TAŞTAN, Mehmet; **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.
- TEZCAN, Durmuş, Mustafa Ruhan ERDEM ve R. Murat ÖNOK; **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.
- TOROSLU, Nevzat; **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara, Ekim 2005.
- TOSUN, Öztekin; **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No:191, İstanbul, 1962.
- TUNÇOMAĞ, Kenan; “Mahkeme Kararları Kroniği- Borçlar Hukuku,” İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 28, Sayı 3-4 (1962), ss. 841-855.
- UĞUR, Hüsamettin ve Mert ELİBOL; **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- ÜNVER, Yener ve Hakan HAKERİ, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Güncel Yargıtay Kararlarıyla Genişletilmiş 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.

- YALTI, Billur; **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2006.
- YERLİKAYA, Gökhan Kürşat; “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durmayacağı Sorunu,” Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 1 (2012), ss. 43-56.
- YILDIRIM Zübeyr; **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.
- YİĞİT, Uğur; **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2004.



ÖZGEÇMİŞ

Fırat Sinik, 18/01/1987 tarihinde Kars'ta doğdu. İlköğrenimini ve lise tahsilini Kars'ta tamamladı. 2007 yılında üniversite sınavında başarılı olarak Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi'ne girmeye hak kazandı. Lisans eğitimini 2011 tarihinde tamamladı. 2012 yılında Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programına başladı. Halen Denizli İdare Mahkemesi üyesi olarak görev yapmaktadır.

