

**T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ**

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Yüksek Lisans Tezi

CAVİT HEKİM

İSTANBUL, 2013

T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Yüksek Lisans Tezi

CAVİT HEKİM

Tez Danışmanı: PROF. DR. AYŞE NUHOĞLU

İSTANBUL, 2013

T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Tezin Adı: **Vergi Kaçakçılığı Suçları**
Öğrencinin Adı Soyadı: **Cavit HEKİM**
Tez Savunma Tarihi: **14.06.2013**

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğu Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından onaylanmıştır.

Yard. Doç. Dr. Burak KÜNTAY
Enstitü Müdürü
İmza

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Ayşe NUHOĞLU
Program Koordinatörü
İmza

Bu Tez tarafımızca okunmuş, nitelik ve içerik açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak yeterli görülmüş ve kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

İmzalar

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Ayşe NUHOĞLU

Ek Danışman
Yard. Doç. Dr. Sinan ALTUN:

Üye
Prof. Dr. Gülşen GÜNEŞ

Üye
Yard. Doç. Dr. Zafer Ertunç ŞİRİN

ÖZET

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Cavit Hekim

Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ayşe Nuhoğlu

Mayıs 2013, 70 Sayfa

Vergi kaçakçılığı suçları geçmişten günümüze kadar gelmekle birlikte değişen yaşam koşulları, teknolojik gelişmelerin hızı ve insan nedeniyle her geçen gün suça konu olan eylem ve işlemlerin niteliği değişerek artmaktadır. Ülke ekonomisinde değişimler de vergi kaçakçılığı suçlarının işlenme oranının artmasına dolayısıyla suç tiplerinin değişmesine de sebep olmaktadır. Bu sebeple günümüz vergi yasalarında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan eylem ve işlemler üzerinde durulmuştur.

Bu çalışmamızda vergi kaçakçılığı suçları incelemesi yapılırken öncelikle vergi suçu ve türlerine değinilerek vergi kaçakçılığı suçlarının temeli açıklanmaya çalışılmış ve vergi kaçakçılığı türleri açıklanarak vergi kaçakçılığı suçlarındaki yaptırım ve vergi kaçakçılığı suçlarında karar karşı kanun yolları incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Vergi Suçları, Kaçakçılık Suçları, Vergi Kaçakçılığı Suçları

ABSTRACT

TAX EVASION CRIMES

Cavit Hekim

Graduate School of Social Sciences
Public Law

Thesis Advisor: Prof. Dr. Ayşe Nuhoglu

June 2013, 70 Pages

Sumuggling is not a new issue in the literature, it is coming from past to present. However the concept of sumuggling and human actions which are subject to the crime change and increase by changing living conditions and technological developments. Development in the national economy cause to increase the tax evasion and accordingly a shift in the types of crime. For these reasons, the thesis focussed on the actions and operations which are created crime of tax evasion in today's tax laws

In this study, besides observing tax fraud crimes, primarily, fundamentals of tax fraud crimes have been clarified and by stating the types of tax fraud crimes, enforcement of tax fraud crimes and legal ways for tax fraud crimes have been observed.

Key Words: Public Law, Tax Crime, Smuggling, Tax Evasion

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	ix
1. GİRİŞ.....	1
2. VERGİ SUÇU KAVRAMI ,VERGİ SUÇLARININ UNSURLARI, VERGİ KABAHTLERİ VE VERGİ SUÇLARI.....	2
2.1. VERGİ SUÇU KAVRAMI.....	2
2.2. VERGİ SUÇLARININ UNSURLARI.....	4
2.3. VERGİ KABAHTLERİ VE VERGİ SUÇLARI.....	5
2.3.1. Vergi Kabahatleri.....	5
2.3.1.1. Vergi Ziyat Kabahati.....	6
2.3.1.2. Usulsüzlük Kabahati.....	7
2.3.2. Vergi Suçları.....	8
2.3.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçları.....	8
2.3.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu.....	8
2.3.2.3. Yükümlülerin Özel İşini Yapma Suçu.....	10
3. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI.....	12
3.1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI KAVRAMI.....	12
3.2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA UNSURLAR DIŞINDA KALAN HUSUSLAR.....	13
3.3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TARAFLARI.....	14
3.3.1. Fail.....	14
3.3.1.1. Gerçek Kişiler.....	14
3.3.1.2. Tüzel Kişiler.....	16
3.3.2. Mağdur.....	17
3.4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ UNSURLARI.....	18
3.4.1. Genel Olarak.....	18
3.4.2. Maddi Unsur.....	19
3.4.3. Kanuni Unsur.....	23
3.4.4. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	24
3.4.5. Manevi Unsuru.....	24
3.4.5.1. Kusur Yeteneği.....	25

3.4.5.2. Kusuru Ortadan Kaldıran Halleri.....	27
3.4.5.2.1. Yanılma.....	27
3.4.5.2.1.1. Fıili Yanılma.....	27
3.4.5.2.1.2. Hukuki Yanılma.....	28
3.4.5.2.2. Zorlayıcı Neden (Mücbir Sebep).....	28
3.4.5.2.2.1. Vergi Ödevlerinden Herhangi Birinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Derecede Ağır Derecede Kaza, Ağır Hastalık ve Tutukluluk.....	29
3.4.5.2.2.2. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Yangın, Yer Sarsıntısı, Su Basması Gibi Afetler.....	30
3.4.5.2.2.3. Kişinin İradesi Dışında Vukua Gelen Mecburi Gaybubetler.....	30
3.4.5.2.2.4. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Belgelerin Elden Çıkmuş Bulunması.....	30
3.4.5.2.2.5. Mücbir Sebebin Kusurluluğa Etkisi.....	31
3.4.5.2.2.5.1. Mücbir Sebebin Ortadan Kalkması.....	31
3.4.5.2.2.5.2. Mücbir Sebebin Hukuksal Sonuçları.....	31
3.4.5.2.2.5.3. Mücbir Sebebin Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Etkisi.....	32
3.4.5.2.3. Ceza Ehliyetini Sınırlayan Durumlar	32
3.5. TÜRK HUKUKUNDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINI TEŞKİL EDEN EYLEM VE İŞLEM.....	33
3.5.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Teşkil Eden Eylem Ve İşlemlere İlişkin Tanımlar	33
3.5.1.1. Defter Tutma Yükümlülüğü.....	33
3.5.1.2. Belge Düzenleme Yükümlülüğü, Bu Yükümlülüğe Konu Belgeler.....	34
3.5.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Oluşturan Eylemler.....	35
3.5.2.1. Muhasebe Ve Hesap Hileleri Yapma, Gerçeğe Aykırı Hesap Açma Veya Çift Defter Tutma	35
3.5.2.1.1. Muhasebe Ve Hesap Hilesi Yapma.....	35
3.5.2.1.2. Gerçeğe Aykırı Hesap Açma.....	36

3.5.2.1.3. <i>Çift Defter Tutma</i>	36
3.5.2.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etme, Gizleme veya Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma.....	37
3.5.2.2.1. <i>Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etme</i>	37
3.5.2.2.2. <i>Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme</i>	38
3.5.2.2.3. <i>Kapsamı İtibari İle Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Bu Yanıltıcı Belgeleri Kullanma</i>	40
3.5.2.3. Defter, Belge ve Kayıtlarda Sahtecilik.....	41
3.5.2.3.1. <i>Defter, Kayıt Belgeleri Yok Etme veya Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yaprak Koyma Ya da Hiç Yaprak Koymama</i>	41
3.5.2.3.2. <i>Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenleme Ya da Bu Nitelikteki Belgeleri Kullanma</i>	42
3.5.2.3.3. <i>Sahte Belge Basma, Bu Nitelikteki Belgeleri Kullanma</i>	43
3.6. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ	44
3.6.1. Teşebbüs	44
3.6.2. İştirak.....	46
3.6.2.1. Türk Ceza Kanunu'nda İştirak.....	46
3.6.2.2. Vergi Usul Kanunu'nda İştirak.....	46
3.6.3. İçtima.....	47
3.6.3.1. Türk Ceza Kanunu'na Göre İçtima.....	47
3.6.3.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre İçtima.....	48
3.6.4. Tekerrür.....	50
3.7. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA YAPTIRIM	51
3.7.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Öngörülen Ceza.....	51
3.7.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Öngörülen Cezaları Ortadan Kaldıracak Nedenler.....	53
3.7.2.1. İnfaz.....	54
3.7.2.2. Af.....	54
3.7.2.3. Zamanaşımı.....	55

3.7.2.3.1. <i>Dava Zamanaşımı</i>	55
3.7.2.3.2. <i>Ceza Zamanaşımı</i>	56
3.7.2.4. <i>Pişmanlık ve Islah</i>	57
3.7.2.5. <i>Ölüm</i>	59
3.8. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA KARARA KARŞI KANUN YOLLARI	59
3.8.1. <i>Olağan Kanun Yolları</i>	59
3.8.1.1. <i>İtiraz</i>	59
3.8.1.2. <i>İstinaf</i>	61
3.8.1.3. <i>Temyiz</i>	62
3.8.2. <i>Olağanüstü Kanun Yolları</i>	63
3.8.2.1. <i>Olağanüstü İtiraz</i>	63
3.8.2.2. <i>Kanun Yararına Bozma</i>	63
3.8.2.3. <i>Yargılamanın Yenilenmesi</i>	64
4. TARTIŞMA VE SONUÇ	65
KAYNAKÇA	67

KISALTMALAR

AATUHK	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHM	:	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	:	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AY	:	Anayasa
AYM	:	Anayasa Mahkemesi
b.	:	Bent
Bkz.	:	Bakınız
CD.	:	Ceza Dairesi
CK	:	Ceza Kanunu
CMK	:	Ceza Muhakemesi Kanunu
diğ.	:	Diğerleri
E.	:	Esas
f.	:	Fıkra
HD.	:	Hukuk Dairesi
İHEB	:	İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi
K.	:	Karar
KHK	:	Kanun Hükmünde Kararname
KK	:	Kabahatler Kanunu
Kn	:	Kenar No
md.	:	Madde
no	:	Numara
RG	:	Resmi Gazete
s.	:	Sayfa
ss	:	Sayfa Aralığı
T.	:	Tarih
ty	:	Basım Tarihi Yok
T.C.	:	Türkiye Cumhuriyeti
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TDK	:	Türk Dil Kurumu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Devletin kamu hizmetlerini ve faaliyetlerini yürütebilmesi, kamusal ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için bir takım ekonomik gelirlere ihtiyacı bulunmaktadır. Bu ihtiyaçların büyük payı devletin yaptırım kullanarak gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız olarak aldığı vergilerdir. Devlet ile kişiler (mükellefler) arasındaki bu vergi ilişkisini düzenleyen hukuk dalına vergi hukuku denilmektedir. Ülke ekonomisinin devamlılığı açısından önemli olan vergilendirme sistemini düzenleyen vergi yasalarına aykırı davranılmasının cezai yaptırıma tabi olması devletin zor kullanma yetkisinin sonucudur. Vergi hukukuna aykırılık teşkil eden eylem ve işlemlerin bir kısmına vergi kabahatleri bir kısmına ise vergi suçları denilmektedir. Vergi suçları failleri ceza mahkemesinde yargılanmaktadır. Bu çalışmanın konusunu vergi suçlarından olan vergi kaçakçılığı suçları oluşturmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları, failin Vergi Usul Kanunu 359. Maddesinin yasaklayıcı normuna aykırı davranması neticesinde ceza mahkemelerinde yargılanması sonucunu doğurur. Dolayısıyla vergi hukuku ve ceza hukuku belirli suç tiplerinde iç içe bulunmaktadır. Vergi yasalarında bulunan belirli suç tipleri için cezai yaptırım ceza kanunlarında düzenlenmektedir. Bu nedenle yapmış olduğumuz bu çalışmada vergi hukukuna ilişkin kaynaklar kadar ceza hukuku alanındaki kaynaklara da başvurulmuştur.

Çalışmamızın kapsamında birinci bölümde; vergi suçu kavramı, vergi suçu türleri ve vergi kabahatlerine kısaca değinilmiş, ikinci bölümde ise vergi kaçakçılığı suçları, vergi kaçakçılığı suçlarının tarafları, vergi kaçakçılığı suçlarının unsurları, vergi kaçakçılığı suçlarını teşkil eden eylem ve işlemler, vergi kaçakçılığı suçlarının özel görünüş biçimleri ile vergi kaçakçılığı suçlarında yaptırım, vergi kaçakçılığı suçlarında karara karşı kanun yolları detaylı olarak incelenmiştir.

2. VERGİ SUÇU KAVRAMI, VERGİ SUÇLARININ UNSURLARI, VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ SUÇLARI

2.1. VERGİ SUÇU KAVRAMI

Suç terimi tarih boyunca var olmuş ancak genel ve net bir tanımı yapılmamıştır. Suç kavramının tanımlanmasındaki güçlüğü'nin nedenlerinden biri suçun farklı bilim dallarının inceleme alanı içinde yer almasıdır. Suçun farklı bilim dallarının inceleme alanına girmesinin sonucu ise suç kavramının bu bilim dallarına mensup araştırmacılar tarafından farklı olarak tanımlanmaya çalışılmış olmasıdır. Suç kavramının tanımlanmasındaki güçlüğü'nin diğer nedeni ise suçu oluşturan davranışların zaman içinde farklılık göstererek suç teşkil edecek davranış, eylem olmaktan çıkabilmesidir. Bir toplulukta suçu oluşturan eylem veya davranışın farklı bir toplumda suç kabul edilmemesi hususu da bu güçlüğü'nin nedenlerinden biridir (Kaşıkçı 2007, ss.94-95).

Suç kavramının tanımlanmasındaki güçlüğü'lere rağmen bir tanım yapmak gerekir ise; insanlık tarihinde toplum tarafından onaylanmayan, toplum düzenini bozan davranışların belirli yaptırımlara bağlanması şeklinde bir tanım yapılabilir. Bu tanıma eklenmesi gereken iki husus ise suç teşkil eden eylemlerin zaman içinde değişmesi ve toplumlar arasında farklılık göstermesidir (Kaşıkçı 2007, ss.94-95).

Her ne kadar suçun genel bir tanımının olmadığını açıklamış olsak da her durumda düzenlenen suçun tanımı mutlaka yapılmalıdır. Ceza hukukunun en temel ilkelerinden biri "Suçta Kanunilik İlkesi"¹ dir. Suçta kanunilik veya kanunsuz suç olmaz ve cezada kanunilik veya kanunsuz ceza olmaz şeklinde ifade edilen bu ilkeye göre suçların ve cezaların yasada gösterilmesi lazımdır (Demirbaş 2007, ss. 108-109).

¹ Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinde Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi başlığı altında düzenlenmiştir. Bu maddenin 1. fıkrasına göre "Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz."

Türk Ceza Kanunu gerekçesinde suçta kanunilik ilkesi maddesinde ifade edilen kişi ve hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınabilmesi için hangi fiillerin suç oluşturduğu kanunda açıkça belirtilmelidir². Yasada gösterilmemiş olan eylem suç sayılmayacaktır. (Güneş 1998, s.8)

“Hiç kimse, işlediği sırada ulusal ve uluslar arası hukuka göre suç olmayan fiillerden dolayı mahkûm edilemez. (AİHS md. 7; İHEB md. 11/2; Ay md.38/1)” şeklinde uluslararası hukuktaki düzenlemeyi açıklamıştır. İşlendiği sırada ulusal kanunlarda suç değilken uluslararası kanunlarda suç sayılan fiillerden dolayı yapılan yargılama suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olmayacaktır (Centel ve Zafer 2008, s.160).

“Kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesine atıfla vergilendirmenin kanuniliği ilkesi iktidarın halkı keyfi vergilendirmesini önleyecek ve devletin gelirlerinin düzenli biçimde sağlmasına yardımcı olacaktır (Çomaklı, Ak 2008 s.22).

Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin sonuçları, kıyas yasağı, örf ve adetle suç yaratma ve cezayı ağırlaştırma yasağı, idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulması yasağı, geçmişe yürütme yasağı ve suç ve cezaların belirsizliği yasağı şeklinde belirtilebilir (Koca ve Üzülmöz 2012, s.48)

Suç ve cezalar genel olarak Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenmiş olmakla birlikte diğer kanunlarda da çeşitli suç ve ceza düzenlemeleri yapılmıştır. Bu çeşitli suç tiplerinden biri ise, genel olarak ceza hukuku alanına giren ancak çeşitli vergi kanunlarında da düzenlenmiş olan vergi suçudur.

Vergi suçunun tanımı da suçun tanımı kadar çeşitlilik göstermektedir. Doktrinde çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Bu tanımlar birbirini tamamlarken farklılık da göstermektedir.

Vergi suçunun en genel tanımını Şenyüz (2012, s.382) “Vergi kanunlarında tanımı yapılan hareketlere aykırı davranarak bu hükümlerin ihlal edilmesidir.” şeklinde yapmıştır.

² RG. 12/10/2004, Sayı 25611.

Vergi suçları, vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya vergilendirme işleriyle görevli olanlarca işlenen suçlardır (Çomaklı, Ak 2008, s.29).

Erman (1988, s.2) vergi suçunun tanımını şu şekilde yapmıştır. “ Vergi cezalarını gerektiren fiiller, devletin veya amme idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vermesi melhuz fiillerdir.”

Candan (2010, s.55), Erman’ın yapmış olduğu vergi suçu tanımının yetersiz görmektedir. Candan’ a göre bu tanım vergi suçunun unsurları değil yarattığı veya yaratması olası sonuçlara bakılarak yapılmıştır. Devletin ve kamu idaresinin gelir kaynakları yalnızca geniş anlamda vergilerden ibaret değildir. Vergi niteliğinde olmayan taşınmaz kirası, iç ve dış borçlar gibi gelir kaynakları vardır. Bu eleştiri sonucunda Candan (2010, s.57) yapmış olduğu vergi suçu tanımı; “vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimi ile vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleridir.” şeklindedir.

2.2. VERGİ SUÇLARININ UNSURLARI

Vergi suçlarını oluşturan unsurlardan, kanuni, maddi ve manevi unsurlar olarak kısaca bahsedilip daha sonraki Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları ana başlığı altında detaylı olarak inceleme yapılacaktır.

Vergi suçlarının kanunilik unsuru; suçu oluşturan olayın meydana gelmesinin yanı sıra bu olayın (eylemin) kanunda suç olarak düzenlenmiş olmasıdır.

Vergi suçlarının maddi unsurunu *hareket ve sonuç* oluşturmaktadır. Sonuç doğuran hareket suç sayılmaktadır.

Vergi suçlarının manevi unsuru ise suç teşkil edecek fiilin yapılmasının yanı sıra bu fiili yapmanın kusurlu iradesidir. Eylem sahibinin kusurlu iradesi kasıt ve taksir şeklinde ortaya çıkabilir (Candan 2010, s.69).

2.3. VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ SUÇLARI

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen kanuna aykırı eylemlerin bazılarının yaptırımını idare tarafından belirlenen idari para cezası, bazılarının yaptırımını ise ceza mahkemeleri tarafından belirlenen hapis cezasıdır.

Cezası, idari para cezası olan eylemler "Vergi Kabahatleri" hapis cezası olan eylemler "Vergi Suçları" olarak sınıflandırılmaktadır. Şenyüz (2012, s.29) bu konudaki görüşünü " Önceden idari vergi suçları ve adli vergi suçları olarak sınıflandırdığımız suçlara karşılık olmak üzere literatürde çok farklı kavramlar (mali nitelikli suçlar-ceza hukuku anlamında suçlar, idari kaza organlarınınca yargılanan vergi suçları- kamusal vergi suçları vb.) kullanılmaktadır. Yazar Kabahatler Kanununun yürürlüğe girmesinden sonra bu isim ve kavram ve tartışmalarının önemi kalmadığını ve bundan böyle vergi kabahatleri ve vergi suçları kavramlarının kullanılmasının doğru olduğunu düşünüyoruz" şeklinde belirtmiştir. Taşdelen de Şenyüz ile aynı görüştedir.

Taşdelen (2010, s.15) bu görüşünü,

"Suçlar ve kabahatlerin ayrılması ve ayrı kanunlarda düzenlenmesi üzerine Kabahatler Hukuku ortaya çıkmıştır. Kabahatlerin bazılarını adli makamlar tarafından yaptırım uygulanabilmekte ise de, bu alanda idarenin uyguladığı yaptırımlar daha fazladır. İdare artık Kabahatler Hukuku kapsamında işlemlerini gerçekleştirmektedir. Bu gelişmelerin sonucunda, vergi konusundaki kabahatler için "vergi kabahati" kavramının kullanılması daha uygun düşecektir."

şeklinde açıklamıştır.

Biz de bu ayrımı kanuna aykırı yapılan eylemin cezasının niteliğine göre yapmakta yarar görüyoruz ve idari para cezası ile cezalandırılan kanuna aykırı eylemleri vergi kabahatleri, hapis cezası ile cezalandırılan kanuna aykırı eylemleri vergi suçları olarak inceliyoruz.

2.3.1. Vergi Kabahatleri

Yaptırımını parasal olarak idare tarafından belirlenen kabahatler, vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahatidir.

Vergi Ziyayı Kabahati

Vergi ziyayı kabahatini oluşturan ve parasal yaptırım öngören fiiller Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş ve kabahatin tanımı yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu md. 341 ve 344'teki düzenleme ve tanım aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

341. maddeye göre;

Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

O halde;

“Vergi alınmasını gerektiren bir fiili (vergi doğuran olay), mükellefin veya sorumlunun gerçekleştirmemesi nedeniyle hazinenin gelir kaybına uğraması halinde vergi ziyayından bahsedilemez. Örneğin, bazı mallar üzerinden alınan tüketim vergilerinin malın satın alınmayarak ödenmemesi halinde kanunlara aykırılık teşkil etmediği için vergi ziyayı da söz konusu değildir. Oysa tüketim malı üzerinden malın fiyatını eklemek suretiyle vergiyi tahsil eden satıcının, malı faturasız olarak daha ucuza satması halinde, vergi kanunlarına aykırı hareket etmek suretiyle bir vergi ziyayına sebep olmasından bahsedilebilir (Sarioğlu 2002, s.53).”

VUK 344. maddeye göre ise;

“341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyayına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.”

Yukarıdaki maddede hangi fiillerin yalnız parasal cezayı gerektiren vergi ziyayı kabahatini oluşturacağı hükme bağlanmıştır. O halde vergi ziyayı kabahati, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılan hallerde vergi ziyayına sebebiyet verilmesidir (Sarioğlu 2002, s.53).

2.3.1.2. Usulsüzlük Kabahati

Usulsüzlük kabahati; vergi kanunları tarafından belirlenmiş şekil ve usule uyulmamasıdır (VUK md. 351).

Vergi usulsüzlük kabahatini oluşturan eylemler kanunda tek tek sayılmıştır. Bu eylemler ağırlık derecelerine göre ayrıma tâbi tutulmuştur. VUK md. 352’de birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olarak düzenlenmiştir.

Birinci Derece Usulsüzlükler: Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması, Vergi Usul Kanunu’na göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması, çiftçiler tarafından 245 inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde icabet edilmemesi, Vergi Usul Kanunu’nun 215-219. maddelerinde belirtilen kayıt düzenine ilişkin hükümlerine uyulmamış olması, İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi, tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilen defterler tasdik ettirilmemiş sayılır.), veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 15 günlük süre içinde verilmesidir. (VUK md. 342 f.2)

İkinci Derece Usulsüzlükler: Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması, vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç), bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerin ve kanunen saklanması zorunlu belgelerin yetkili memurlar tarafından istenildiği halde ibraz edilmemesi, vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması, tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması, vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunen belli şekil, içerik ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması, hesap veya işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi, şeklinde usulsüzlük kabahatini oluşturacak eylemlerdir.

Usulsüzlük kabahatini oluşturan bazı eylemler aynı zamanda vergi ziyai kabahatinin de oluşmasına neden olur. Vergi harç ve beyannamelerinin süresinde verilmemesi kanunda usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiş olmakla vergi kaybına neden olduğu takdirde artık usulsüzlük kabahatinin yanı sıra vergi ziyai kabahatini de oluşturur (Öncel ve diğ. 2010, s. 212).

Vergi Usul Kanunu'nda genel usulsüzlük kabahatinden ayrı olarak özel usulsüzlük kabahati de düzenlenmiştir. Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, serbest meslek makbuzlarının düzenli olarak tutulmaması ve levha asma yükümlülüğünün yerine getirilmemesi özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir. (VUK md. 353)

2.3.2. Vergi Suçları

2.3.2.1. Vergi Kaçakçılık Suçları

Vergi Usul Kanunu'nda ceza mahkemelerinde yargılanarak hürriyeti bağlayıcı ceza³ ile cezalandırılması hükmüne bağlanacak vergi suçları düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçları vergi suçlarının hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suç bölümünü oluşturur.

Tezimizin konusu olan kaçakçılık suçu ileride detaylı olarak incelenecektir.

2.3.2.2. Vergi Mahremiyetinin⁴ İhlali Suçu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan önce yürürlükte bulunan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirmeye ilgili gerekçesinde, vergi mahremiyeti şu şekilde tanımlanmıştır: “Vergi mahremiyeti, her ne suretle olursa olsun, vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen ticari ve şahsi sırların mutlaka gizli kalacağını ifade eder (Ağar 2012, ss.363-392).”

³ Ayrıntılı bilgi için, Vergi kaçakçılığı suçunda yaptırım bölümüne bakınız.

⁴ Arapça kökenli “mahremiyet” sözcüğü, dilimizde “gizlilik” anlamında kullanılır.

Yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde vergi mahremiyetine ilişkin düzenleme ise şu şekildedir:

“Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, Vergi Kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Bu yasak bu kişiler görevinden ayrılrsa dahi devam eder.”

Anılan maddeye göre vergi mahremiyetinin ihlali için öncelikle bu suçu işleyecek kişiler belirtilmiş daha sonra ise vergi mahremiyetinin kapsamı belirtilmiştir. Vergi mahremiyetinin kapsamı mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırlar veya gizli kalması lazım gelen diğer hususlardır. Peki, bu ihlali hangi eylemler oluşturacaktır? Sır ve gizli kalması gereken diğer hususların ifşası⁵ ve kendilerinin ve üçüncü şahısların yararına kullanılması ihlale neden olacak eylemlerdir.

Vergi mahremiyeti ilkesinin istisnası, ihlal sayılmayan haller şunlardır:

- Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahlar (zarar dâhil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi daireleri tarafından beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin uygun bir yerine asılacak cetvelle ilân olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu bir kuruluş varsa, bu ilân orada da yapılır.

- Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığı tarafından açıklanabilir.

⁵ Arapça kökenli “ifşa” sözcüğü, dilimizde “gizli bir şeyi açığa çıkarma, yayma” anlamında kullanılır. www.tdk.gov.tr

- Kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belge ile yapacakları vergi tahsiline yönelik olarak bankalara bilgi verilebilir.

- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla belirlenenler, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilebilir (Ağar 2012, ss.363-392).

Vergi mahremiyetini ihlal edenler için cezai yaptırım ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nda düzenlenmiş ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'na atıf yapılmıştır.

AATUHK md. 107'deki düzenleme;

“Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239. maddesine göre cezalandırılır...” şeklindedir.

TCK md. 239'daki cezai yaptırım ise; şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır.

2.3.2.3. Yükümlülerin Özel İşini Yapma Suçu

Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesi son fıkra, vergi işlerinde görevli olan devlet memurları ile vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görevli olanların, yükümlülerin vergi yasalarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini ücretsiz de olsa yapmalarını yasaklamaktadır. Bu yasağa aykırı davranışlar Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesi uyarınca cezalandırılırlar (VUK md. 363).

Anılan madde uyarınca yükümlülerin özel işini yapma, vergi işlerinde görevli olan devlet memurları, vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da

görevli olanlara yasaklanmıştır. Özel işin kapsamı ise vergi yasalarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerdir.

Yükümlülerin özel işini yapma suçunun düzenlendiği maddede TCK'nın 257/1 maddesine atıf yapılmış ve bu hüküm ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu suçu işleyenlere “bir yıldan üç yıla kadar hapis” cezası öngörülmüştür.

3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Yargılama ve cezalandırması ceza mahkemeleri yetkisine giren vergi suçlarından olan vergi kaçakçılığı suçu ve buna ilişkin cezalar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. 4369 Sayılı Kanun'un⁶ 14. maddesi ile bu bölüm yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeden önce bu madde "Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası" adı altında yer almaktadır. Ağır kusur ve kusurlulukla ilgili olan düzenlemelerinde kanun metninden çıkartılması ile anılan madde "Kaçakçılık Suçu ve Cezaları" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. 5728 Sayılı Kanun'un⁷ 276'ncı maddesiyle başlık ve madde metni de değiştirilmiştir (Candan 2010, s.345).

3.1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI KAVRAMI

VUK md. 359'daki düzenlemeden de anlaşılacağı gibi vergi suçları: Vergi yasalarının hükümlerine aykırı hareket eden failin (yükümlü, sorumlu ya da üçüncü şahısların) ceza mahkemelerinde yargılanması neticesini doğuracak, VUK'ta düzenlenen kanuni tiplerden birine uygun, hukuka aykırı ve kusurlu hareketidir. Vergi kaçakçılığı suçu ise; failin ceza mahkemelerinde yargılanması neticesini doğuracak, kanuni tipe uygun (VUK'un 359. maddesinin yasaklayıcı normuna) kusurlu ve hukuka aykırı hareketidir (Kaşıkçı 2007, s. 99).

VUK md. 359'da bu suçun tipleri; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına

⁶ Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması hakkında kanun

⁷ Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek ve defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak olarak düzenlenmiştir.

3.2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA UNSURLAR DIŞINDA KALAN HUSUSLAR

Her suçta olduğu gibi vergi suçlarında da suçun unsurları bir suçun varlığından söz edebilmek için bulunması gereken hususlardır. Vergi kaçakçılığı suçları açısından unsurları ileriki bölümlerde ayrıntılı olarak değinileceğinden bu başlık altında üzerinde durulmayacaktır.

Suçun unsurları dışında kalan ve failin cezalandırılabilmesi için gerekli olan bazı hususların varlığından söz etmek gerekir. Bunlar ön şartlar, kovuşturma şartları ve cezalandırılabilme şartlarıdır. Vergi kaçakçılığı suçlarında bu hususlardan ön şartlar ve kovuşturma şartları önem taşımaktadır.

Ön şart kavramı ceza hukukunda tartışılan bir konu olmakla birlikte Kaşıkçı(2007, s. 163)'ya göre ceza hukukunda suçun unsurlarından önce araştırılması gereken şartlardır. diğer bir fark da ön şartların genel bir nitelik gösteren ve irdelenen gruba dahil tüm işlemlere özgü şartlar olmalarıdır.

Vergi kaçakçılığı suçlarının oluşabilmesinin ön şartı VUK kapsamında düzenlenmiş bir verginin söz konusu olmasıdır.

Yargılamanın yapılabilmesi ve failin cezalandırılması için gerçekleşmesi gereken usuli şartlar kovuşturma şartlarıdır.

VUK'un 367. maddesinde düzenlenen şartlar bu kovuşturulma şartlarını oluşturmaktadır. Anılan maddede kaçakçılık suçunun cezalandırılmasına dair usulden bahsedilerek kovuşturma şartlarının neler olduğu ortaya konmuştur. Maddenin birinci

fıkrasında vergi incelemesi ve denetlemeleriyle yetkili kişilerin bildirim yükümlülüğünden bahsedilmektedir. Maddenin devamında Cumhuriyet Başsavcılığı'nın talebiyle inceleme yapılması, kamu davasının açılması ve incelemenin yapılmasına yer verilmiştir (VUK md 367).

VUK md. 367/son da, ceza mahkemesi kararları, vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmayacağı, bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hakimini bağlamayacağı düzenlenmiştir. Ancak bu konuda doktrinde farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre ceza mahkemelerinde mahkûmiyet kararı verilememesi vergi organlarının ceza kesmesine engel olmayacaktır. Vergi organlarının ceza kesmemiş olması da ceza mahkemelerinin mahkûmiyet kararı vermesine engel değildir. Ancak vergi organlarının olayın vergi suçu olmadığına dair kararları kesinleştiğinde bu karar ceza hakimini de bağlayacaktır (Erman 1988, s.88). Hızlı'nın (1984, s. 46) bu konudaki görüşü ise, yargılama makamlarının kararlarının birbirine etkili olmayacağını yasada açık olduğundan hareketle, aynı olayda farklı sonuca varan birden çok yargı kararının olmasının mümkün olduğunu; ceza yargılamasında sanığın kastının bulunmadığı karara varılarak beraat kararı verilen bir olayda vergi idaresi sanığın vergi kaçırma kastının olduğuna karar vererek kaçakçılık cezası uygulanabileceği örneğini vermekte, ceza yargılamasında olayın belirlenmesi bakımından varılan sonucun ceza dışı makamları da bağlayacağını belirterek ceza yargılaması gerektiren bir suçun işlenmesi halinde öngörülen cezaların bir bölümünün adli organlar varken, idari organlarca uygulanması Anayasa'ya aykırı olacaktır.

3.3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TARAFLARI

3.3.1. Fail

3.3.1.1. Gerçek kişiler

Vergi ziyai cezasını düzenleyen VUK'un 344. maddesinde vergi ziyai kabahatinin failinin mükellef⁸ veya sorumlu⁹ olduğu açıkça düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin yanı

⁸ VUK'un 8. maddesinin 1. fıkrasına göre; "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir."

sıra vergi kaçakçılığı suçları ve cezalarını düzenleyen VUK'un 359. maddesinde ise vergi kaçakçılığı suçunun failinin "herkes" olabileceğini görmekteyiz. Şöyle ki;

"Anılan maddede yükümlü ve sorumlunun değil; saklama ve ibraz yükümlülüğü bulunan defter, kayıt ve belgeler üzerinde suç teşkil eden bir takım eylemler gerçekleştiren kişilerin cezalandırılacağından bahsedilmektedir. Bu kapsamda yükümlü, sorumlu, muhasebeci, maliyeci ya da üçüncü kişiler suçların faileri olacaktır." (Kaşıkçı 2007, s.185)

Bu konuda Parlar ve Demirel (zikreden Kaşıkçı 2007, s. 185), Yargıtay 11. CD'nin 25.11.2011 tarihli ve E:2001/9-228, K:2001/9185 sayılı kararından bahsetmiştir. Buna göre, "İşyerini vekâletname ile eşine devreden sanığın yüklenen suçtan cezai sorumluluğu bulunmaktadır" ifadesi ile failin *herkes* olabileceğini açıkça hüküm altına almıştır. Herkes kavramı kapsamında küçük ve kısıtlılar hususuna değinmek gerekir. Küçük ve kısıtlıların sorumluluğu VUK'un 10. maddesinde kanuni temsilcilerine yüklenilmiştir. Anılan maddede küçük ve kısıtlıların yükümlü olduğu açık ise de VUK'un 332. maddesindeki düzenlemede küçük ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı ancak cezai sorumluluğun veli ve vasilerde olduğu hüküm altındadır. Şöyle ki;

VUK 332. maddeye göre;

"Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır."

Küçük ve kısıtlılar fiil ehliyetine sahip olmadığından bunların vergi mükellefi olması halinde veli vasi ve kayyumları kanuni temsilcileri olarak vergi sorumlusu olurlar. Küçük ve kısıtlıların bu yöndeki görüşleri alınmaksızın bunlara temsilci kanunen atanır. Küçük ve kısıtlıların cezai sorumluluğunda vergi aslı ile ilgili bir cezalandırma söz konusu olduğunda kanuni temsilcinin malvarlığına başvurulsa da asıl mükellefe rücu

⁹ VUK'un 8. maddesinin 2. fıkrasına göre; "Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir."

hakkı olmasına rağmen verginin ödenmemesinden dolayı ceza kesilmesi halinde kanuni temsilci sorumludur ve rücu hakkı yoktur (Çomaklı, Ak 2008, s.123).

Küçük ve kısıtlıların cezai sorumluluğu hususunda Erman, (zikreden Kaşıkçı 2007, s. 186) küçük ya da kısıtlıların gerçek anlamda suç teşkil eden eylemlerinin varlığı halinde bunların veli, vasi ya da kayyımlarının cezai açıdan sorumlu olduğunu belirtmiştir.

Aksi görüşte olan Kaşıkçı (2007, s.186) bu görüşü hatalı bulmaktadır ve maddede objektif bir sorumluluk düzenlenmediğinden, suçun küçük ya da kısıtlı tarafından işlendiği durumlarda, iştirakinin bulunmaması kaydı ile genel sorumluluk kuralı uyarınca bu kişilerin yasal temsilcilerinin cezai sorumluluğu yoluna gidilemeyeceği görüşündedir.

Kanaatimizce, bu husustaki kanun düzenlemesi yalnızca vergi cezalarını değil vergi asıllarını da kapsamakta olduğundan küçük veya kısıtlı olan vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun vergi görevinin onlar adına yerine getirilme zorunluluğu mevcuttur. Böyle bir zorunluluğun mevcut olmasına karşın vergi yükümlülüklerinin veli ya da vasi tarafından yerine getirilmemesi asıl vergi yükümlüsü için öngörüldüğü gibi veli ve vasi için de cezai yaptırım gerektirecektir.

3.3.1.2. Tüzel kişiler

Vergi kaçakçılık suçlarında failer cezaların şahsiliği ilkesine göre gerçek kişilerdir. Tüzel kişilerin fail olması mümkün değildir. TCK'ya göre tüzel kişilere yalnızca güvenlik tedbirleri uygulanır. Vergi mükellefinin tüzel kişi olması durumunda idari yaptırım niteliğindeki vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilirken ceza mahkemelerinde yargılanarak verilecek cezalarda kanuni temsilci veya temsilciler faildir (Çomaklı 2008, ss.239-240).

Tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi olan yönetim kurulu olan kişi veya kişilerdir. Bunlar kanuni temsilci sıfatıyla vergi ödevlerini yerine getirmek zorundadır. Ancak tüzel kişiliğin kurucu üyesi olup da kanuni temsilcisi olmayanlardan şirkete ait vergi borçlarının istenmesi mümkün değildir (Çomaklı, Ak 2013, s.140).

Anonim şirketlerde birden fazla kanuni temsilci olduğundan ceza sorumlulukta ilke olarak, vergi suçunu oluşturan fiilin ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü bulunan temsilci veya temsilcilerin cezai sorumluluğu kabul edilmiştir (Taş 2003, ss.4-5). Yani fail görev ağırlığı olan temsilcidir. Suç fiiline ilişkin görev alanı dahil olmayan kanuni temsilci ceza muhatabı alınmamaktadır.(Çomaklı 2008, 242).

Yargıtay kararlarında “...Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması suçun, eylem ve fikir işbirliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumluluğu değil ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye aittir.” şeklinde uygulama alanı bulmuştur.¹⁰

Limited şirketlerde kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller söz konusu olduğunda fail anonim şirketlerde olduğu gibi kanuni temsilci olarak müdür sayılan kişi veya üzerine yetki devredilmiş ve suç fiilinin konusu görev alanına giren kanuni temsilcidir. (Çomaklı, Ak 2013, ss.141-142)

Kolektif şirketlerde ortaklardan her biri ayrı ayrı temsil yetkisine sahip olduğundan, yetkinin görev dağılımı ile ortaklardan bir veya bir kaçına veya ortak olmayan kişi veya kişilere verilmesi durumunda temsil yetkisine sahip olan kişi veya kişiler kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerde aldıkları sorumluluk ağırlığında ceza muhatabı olurlar (Çomaklı 2008, ss. 241-242)

3.3.2. Mağdur

Mağduru açıklayan ve mağdur kelimesine karşılık gelen birçok tanım yapılabilir. Mağdur için Kunter ve diğ. (2008, s.462), aleyhinde suç işlenen kimse ve suç kurbanı tanımını kullanmıştır. Doktrinde haksızlığa uğrayan ve aynı zamanda suçtan zarar gören şeklinde de kullanımla da karşılaşılmaktadır (Taşdelen 2010, s.23).

¹⁰ Yargıtay 11. CD., 27.9.2011T., 2001/5007E., 2001/8710K.

Dönmezer ve Erman'a göre, suçların zarar gören tarafı gerçek kişiler olacağı bilinmekte ise tüzel kişiye karşı işlenebilen suçlarda mağdur tüzel kişidir. Suçtan zarar gören ister gerçek ister tüzel kişi olsun her suçta Devlet, zarar gören taraf yani mağdurdur (zikreden Taşdelen 2010, s.23).

“Zarar gören fert tarafı ile suç kurbanı veya mağdur her zaman aynı şahıs değildir¹¹ (Kunter ve diğ. 2008, s.333).” Vergi suçları işlendiği zaman ise vergisel idari düzen bozulmakta olduğundan ve bu düzenin sağlanmasının yetkisi devlette olduğundan zarar gören ve mağdur devlettir (Taşdelen 2010, ss. 23-26).

3.4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ UNSURLARI

3.4.1. Genel olarak

Ceza hukuku sistemimizde bir suçun varlığından söz edebilmek için bulunması şart olan hususlar suçun unsurlarıdır. Suçun unsurlarından biri olmadığı zaman ortada bir suç olduğundan söz edilemez (Kaşıkçı 2007, s. 162). Vergi kaçakçılığı suçunun da ceza hukuku içerisinde yer bulabilmesi, oluşabilmesi ve cezalandırılabilmesi için vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemlerin hareket, tipiklik, hukuka aykırılık ve kusurluluk unsurlarından her birini içermesi gerekir.

Vergi kaçakçılığı suçunun faillerini daha önce vergi kaçakçılığı suçunun tarafları başlığımızda incelemiştik. Ceza hukukunda suçun oluşması için gerekli olan iki temel öge fail ve fiildir. Fail tarafından gerçekleştirilen hak ihlali, failin ceza hukuku tarafından sorumlu tutulmasının hukuki nedenidir. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçunu, genel suç teorisi kuralları çerçevesi içinde incelemek gerekir. Vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için önce failin sonra da fiilin varlığından söz etmek gerekir. Daha sonra bu eylemin hak ihlali teşkil edip etmediği araştırılmasına girilir. Fiilin haksızlık teşkil ettiği sabit olursa kusur sorunu incelenecektir. Tıpe uygunluk esasına göre vergi kaçakçılığı suçunu teşkil eden fiillerin kanunla belirlenmiş olmasına bakılacaktır.

¹¹ Öldürülen kimse suç kurbanı yani mağdurdur fakat suçtan zarar görenler, bu ölümden zarar görenlerdir.

Ebert (zikreden Koca 2011, ss.113-114) kanuni unsurun gerçekleşebilmesi için suçun kanuni tanımındaki maddi ve manevi unsurlarının gerçekleşmesi gerektiğini, ancak söz konusu haksız fiilin tipe uygunluğunun belirlenmiş olması hukuka aykırılık için bir karine oluştursa da yeterli olmadığını belirtmektedir. Hukuka aykırılık unsurunun gerçekleştiğinden söz edebilmek için tipik fiilin işlenmesine olanak sağlayan hukuk kuralının bulunmadığının tespit edilmesi gerekir.

Maddi unsuru oluşturan hareket, netice ve nedensellik; kanuni unsuru oluşturan tipiklik ve hukuka aykırılık unsuru fiili değerlendiren unsurlardır. Ancak manevi unsur faille ilgili olan unsurdur. Kusurluluk fail hakkında verilen bir hükümdür. Ceza hukukunda 'haksızlık olmaksızın kusur olmaz.' (keine Schuld ohne Unrecht) prensibi kabul edilmiştir. Ancak kusursuz haksızlık olabilir (Maurach/Zipf, ss.14, kn.5. zikreden Koca 2011, s. 76). Bu sebeple manevi unsur başlığımız altında kusur yeteneğinin ve kusuru ortadan kaldıran hallerin vergi kaçakçılığına etkisi ayrıntılı olarak incelenecektir.

3.4.2. Maddi Unsur

Bir düşünce dış dünyada olumlu veya olumsuz bir değişiklik meydana getirmeye başladığı anda suç olarak nitelendirilmeye başlar. Çünkü suçta maddi unsur, düşüncenin dış dünyaya yöneldiği fiille birlikte oluşmaya başlar. İnsanla hukuk arasındaki ilişki ilk ilişki insan hareketi aracılığıyla kurulur (Demirbaş 2007, s. 201). Maddi unsuru oluşturan üç öge hareket, netice ve nedensellik bağıdır. Bu üç ögenin sırasıyla meydana gelmesiyle suçun maddi unsuru oluşur.

Maddi unsurun başlangıç noktası şüphesiz ki harekettir. Hareket gerçekleşikten sonra hukuka aykırılığı ve hareketi gerçekleştirenin kusurlu olup olmadığı incelenecektir. Ceza hukuku yönünden önem taşıyan hareket, kanunun suç saydığı bir neticeye neden olan harekettir (Demirbaş 2007, s. 201).

Vergi suçlarının maddi unsuru vergi mükelleflerinin, sorumlularının ve bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanuna aykırı olumlu ya da olumsuz hareketidir (Candan 2010, s. 60). Vergi suçunun maddi unsurunun gerçekleştiğinden söz edilebilmesi için, hükmü ihlal edilen kanunun bir vergi kanunu olması ve ihlalin hukuk düzeninde bir sonuç

doğurması da gerekir. Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiller kamu güveni aleyhine ve topluma karşı işlenmiş suçlar olarak kabul edilebilir (Batirel 2013, s.271).

Kanunda tipi gösterilen eylemlerin bir kısmının vergi suçu oluşturabilmesi, vergi ziyana neden olmasına bağlıdır (Candan 2010, s. 63). Bazı tip eylemler ise herhangi bir sonuç doğurmalarına bakılmaksızın vergi suçu sayılmaktadırlar; örneğin usulsüzlük suçlarını oluşturan eylemler, vergi ziyana neden olmasalar dahi vergi suçu sayılırlar. Kaçakçılık suçu için de durum aynıdır.

Ceza hukuku açısından önem taşıyan hareket kanunun suç saydığı neticeye sebep olan eylemdir. Bir suç, bazen tek bir fiil şeklinde düzenlenirken bazen birden çok fiil şeklinde düzenlenebilir. Yani aynı suçun altında birçok fiile yer verilir. Esasen fiillerin hangisi işlenmiş olursa olsun her biri ayrı suç oluşturur (Şenyüz 2012, s. 389).

Maddi unsur açısından suçlar hareket sayısına, belli olup olmamasına ve şekline göre sınıflandırılırlar. Kanun suçu oluşturan neticeyi belirtip hareketi belirtmemişse bu suçlara serbest hareketli suç denir (Şenyüz 2012, s. 389).

Kanuni tanımında hangi tür hareketlerle suçun icra edilebileceği belirtiliyorsa, bağlı hareketli suçlardan söz edilebilir. Kaçakçılık suçunun hareketleri kanunda belirtilmiş olup sayılan hareketler dışında bu suçun işlenmesi mümkün değildir (Şenyüz 2012, s. 389). Hareketin sayısına göre bir sınıflandırmaya gidilirse Şenyüz (2012, s. 390), vergi kaçakçılığı suçlarından “defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek” hareketlerinin seçimlik hareketli suçlara örnek oluşturabileceği görüşündedir.

Gerçekleşebilmesi için birden fazla hareketin öngörüldüğü suçlar seçimlik hareketli suçlardır. Bu hareketlerin hepsinin yapılmasına gerek yoktur. Birisinin yapılması halinde suç işlenmiş sayılır (Demirbaş 2007, s. 208).

VUK md. 359’da sayılan suç tiplerinden bazılarının işlenmesi açısından birden fazla hareket sayılmıştır. Kanunda belirtilen bu hareketlerden birinin yapılması durumunda suç işlenmiş sayılacaktır. Oktar (2012, s. 362)’a göre 359. maddede üç grup halinde sayılan hareketlerden herhangi birinin yapılmasıyla kaçakçılık suçu oluşacağından, söz

konusu maddede yer alan kaçakçılık suçları seçimlik hareketli suçlardır. Seçimlik hareketli suçlarda, suçun oluşabilmesi için kanunda düzenlenen suç tipinde birden fazla seçimlik hareket öngörölmüş olup bu hareketlerden birinin gerçekleşmesi yeterli olmaktadır. Fail birden fazla hareketi yapacak olursa faile tek ceza verilir. Fail birden fazla hareketi yapsa bile suçlarda içtima kuralları uygulanmayıp faile yine tek ceza verilir. Ancak seçimlik hareketlerden birinin veya birden fazlasının yapılması yargıcın ceza üst sınırına yakın bir ceza verilmesine sebep olur (Şenyüz 2012, s.450). Bu hareket ihmali veya icrai olabilir. Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan hareketlerin çoğunluğunu icrai nitelikteki hareketler oluşturmaktadır. Örneğin defter yırtmak, gizlemek, tahrifat yapmak gibi. Kaşıkçı(2007, s. 194)'ya göre VUK md. 359'da sayılan suçların çoğu aynı zamanda serbest hareketli suçlardır. Kaşıkçı (2007, s. 195), 359/a-2. Maddede yer alan suçun oluşabilmesi için "tahrif ve gizleme" teşkil eden hareketlerin ne şekilde yapıldığının önem taşımadığını, aynı şekilde 359/b-1. Maddedeki suçun oluşması için de "defter veya belgeleri yok etmenin" belirli bir şekilde bağlanmadığını ifade ederek anılan madde kapsamındaki eylemlerin, hareketin gerçekleşme şekli açısından serbest hareketli suçlar kapsamına gireceğinden bahsetmektedir.

VUK md. 359'da bahsi geçen hareketlerin bir kısmında vergi ziyayı neticesi aranmamışken, bir kısmında kanun koyucu sadece hareketi tanımlamakla yetinmiştir. Vergi ziyayı neticesi doğmamış olsa bile eylemin yapılmış olması suçun maddi unsuru için yeterlidir (Candan 2010, s. 366). "...defterlere kaydı gereken hesap işlemleri ve vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler..." şeklindeki ifadede vergi kaybının varlığını arayarak neticeye yer vermiştir. "...defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar..." ifadesinde neticeye verilmeyerek sadece hareket tanımlanmıştır. Neticesi harekete birleşik olan bu suçlarda hareket tamamlandığında suç işlenmiştir. Kanun koyucunun VUK md. 359/2'de vergi kaybı aramadığı sahte belge düzenleme, defter, kayıt ve belgeleri gizleme gibi hareketlerde tehlikenin varlığını suçun işlenmesi bakımından yeterli kabul edilmiştir. VUK md. 359/1'de ise vergi matrahının azalması neticesinden bahsederek nedensellik bağıını aramıştır.

Kaçakçılık suçlarını oluşturan fiiller anılan maddede üç fıkrada ayrı ayrı yer almaktadır. Şenyüz (2012, s. 456)'e göre kaçakçılık suçunun meydana gelmesi bakımından kanunun yasakladığı sonuca, ancak sayılan hareketlerle yol açılacağından, bu suçlar bağlı hareketli suç kategorisinde yer alır.

Birinci grup fiillerden ilki muhasebe ve hesap hilesi yapmaktır. Kanunda suç fiili olarak bahsedilen muhasebe ve hesap hilesi yapmanın tanımı kanunda yapılmakla beraber bunlar tek tek sayılmamıştır. Bunun nedeni hesap ve muhasebe hilesinin sınırı bugün dahi ortaya konulamayan çok sayıda ve çok çeşitli yöntemlerle ortaya konmasıdır (Şenyüz 2012, 457). Oktar(2012, s. 363)'a göre ise hesap ve muhasebe hilelerinin çok çeşitli olabilmeleri kanunda sayılmamış olmalarının hâkli gerekçesi olarak gösterilmeye çalışılsa da maddede bu konuda bir kanuni tipe dahi yer verilmemiş olmasının suç ve cezanın kanuniliği ve kıyas yasağı ilkeleri açısından açıklanması güçtür. Bu suç tipi için vergi ziyayı bir unsur değildir. Suça konu olan hareketlerin yapılmasıyla suç gerçekleşmiştir.

Birinci bentteki ikinci hareket gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açmaktır. Suç tipindeki hareket iki şekildedir. İlki gerçekte olmayan kişiler adına hesap açmaktır. Diğerisi ise gerçekte var olmakla birlikte alacak ve borç ilişkisine taraf olmayan kişiler adına hesap açmaktır (Şenyüz 2012, s. 460). Yasal defterlere gerçek olmayan kişiler adına açılan her hesap, gerçek olmayan kişiler adına düzenlenmiş bir belgeye, kayda konu işlemle ilgisi olmayan kişiler adına açılan her hesap da bu nitelikteki belgeye dayanmaktadır. Bu belgelerin kullanımı sahte belgenin kullanılması halini oluşturabilecek niteliktedir. Bu sebeple bu tür kayıtların herhangi bir belgeye dayalı olmaksızın yapılmaları durumunda, gerçek olmayan veya kayda konu işlemle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma eylemini oluşturacaklarının kabulü söz konusudur.

Birinci bentteki diğer bir hareket de çift defter tutmadır. Suçun maddi unsurunu VUK hükümlerine göre tutulması ve muhafazası zorunlu defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi oluşturur (Şenyüz 2012, s. 461).

Maddenin a fıkrasının ikinci bendinde yer alan hareket, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemektir. Vergi ziyayı doğmaksızın belgenin tahrif edilmiş olması vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için yeterlidir (Oktar 2012, s.365). Fıkranın ikinci bendindeyse kapsamı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları kullanmak eylemi yer almaktadır. Hükümün içeriğinde yer alan “veya” ifadesi suçun seçimlik hareketli bir suç olduğunu göstermektedir. Vergi kaçakçılığı suçunu teşkil eden eylemler başlığı altında bu hareket tipi daha ayrıntılı incelenecektir.

Maddenin b fıkrasının a bendinde yer alan defter, hayıt ve belgelerin yok edilmesi suçun maddi unsurunu oluşturur. Şenyüz (2012, s.480)’e göre seçimlik olan bu hareketlerden birini gerçekleştirmek suçun ortaya çıkmasına sebep olur. Fıkranın devamında yer alan defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç koymamak fiilleri ile belgelerin asıl veya suretlerini sahte düzenlemek ya da bu belgeleri kullanmak fiillerinde suçun maddi unsuru fıkroda yazılan eylemlerden birinin gerçekleşmesiyle oluşur.

359. maddenin son fıkrasını anlaşmasız matbaalarca belge basılması ve anlaşmasız matbaalarca basılan belgeleri bilerek kullanmak eylemleri oluşturmaktadır. Bu düzenlemeyle “sahte basılmış belgeleri boş olarak bulundurma” fiili boşlukta kalmaktadır. Bulundurma fiilinin suç olmaması sebebiyle yaptırım uygulanamaması Doğrusöz (2008, s. 5)’e göre uygulamada sorunlar yaratabilecektir.

3.4.3. Kanuni Unsur

Suçların kanuniliğinin doğal bir sonucu olarak kanuni unsur karşımıza çıkmaktadır. Kanuni unsur en basit ifadesiyle, suç olarak nitelendirilecek bir fiilin kanunda ceza tehdidi taşıyan bir tarife açıkça uymasıdır.

Bir fiili suç olarak nitelendirebilmek kanunla mümkündür. Bu, “kanunsuz suç olmaz“ ilkesinin doğal bir gereğidir. Anayasamız “kimse işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz...” prensibiyle kanunilik unsurunun önemine ve kıyas yasağına yer vermiştir.

Normlar hiyerarşisine baktığımızda, kanunlar gibi etkili olan diğer düzenleyici işlemlerin kanun hükmünde kararnameler olduğu görülmektedir. Anayasa md. 91 uyarınca yasama organından alınan yetkiyle çıkarılan kanun hükmünde kararnameler (KHK) Anayasa'nın ikinci kısmının birinci, ikinci ve dördüncü bölümlerinde bahsi geçen konularda düzenleme yapamazlar. Vergi ödevinin yer aldığı 73. madde ve suç ile cezaların düzenlendiği 38. madde bu bölümler içerisinde yer almaktadır. Böylelikle vergi suç ve cezaları olağanüstü haller dışında KHK'lerle düzenlenemeyecektir. Sıkıyönetim, savaş, seferberlik gibi olağanüstü hallerde Olağanüstü Hal Kanunu'yla vergi suç ve cezaları düzenlenebilecektir.

Kaçakçılık suçlarını oluşturan bir hareketin öncelikle VUK md. 359'daki tanıma uygun olması gerekir. Ceza hukukunda suçun varlığı, o suçlar ilgili kanunda açık bir şekilde gösterilmiş kanuni tipin varlığına bağlıdır. Vergi hukuku ve vergi ceza hukukunda da aynı ilke geçerlidir (Oktar 2012, s. 362).

3.4.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık unsuru, kanuni tarife uygun hareketi hukuk düzeni tarafından hukuka uygun hale getiren bir sebebin bulunmamasıdır.

TCK'da yer alan hukuka uygunluk nedenleri, kanunun emrini yerine getirme, yetkili makamın emrini yerine getirme, meşru savunma ve zorunluluk halidir. Hukuka uygunluk sebeplerinden hiçbiri vergi kaçakçılığı suçu açısından bir özellik göstermemektedir.

3.4.5. Manevi Unsur

Manevi unsur, kanuni tipe uygun fiili gerçekleştiren kişi ile bu fiil arasındaki manevi bağlıdır (Koca ve Üzülmez 2012, s.131). Manevi unsurun varlığı olmadan fiilin faile isnadı söz konusu olamaz. Manevi unsur bir diğer söylemle fiili gerçekleştirenin kusurlu iradesidir. Ceza hukukunda iradilik esastır. Manevi unsurdan söz edebilmek için kendi iradesiyle kusurlu şekilde hareket edebilen bir fail olmalıdır. Failin kusurlu bir şekilde

hareket edebilmesine kusurluluk; kusurlu hareket edebilme yeteneğine ise isnat kabiliyeti denir.

Manevi unsur ceza hukukunda kast ve taksir olarak iki şekilde yerini bulur. Kast kural olarak suç için zorunlu bir unsurdur. Ancak ceza hukuku bazı durumlarda objektif sorumluluk ilkesini yani kusursuz sorumluluğu kabul etmiştir. Hangi suçların taksirle işlenebileceği kanunda açık olarak belirlenmiştir. Kast, kanunun suç saydığı fiili bilerek ve isteyerek işlemek iken; taksir istenerek yapılan fiilin, istenmeyen kanuna aykırı sonuçlar doğurmasıyla gerçekleşir.

Vergi hukukunda bazı fiiller kasta bakılmaksızın suç oluşturur. Yaptırımını parasal olan bu fiiller objektif sorumluluk ilkesine göre değerlendirilerek cezalandırılır. VUK md. 359'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarında kusurluluk esas unsurlardan biridir. Bu madde kapsamındaki suçların yaptırımını hapis cezasıdır. Taksir açıkça bu suçun manevi unsuru kapsamında düzenlenmediğinden vergi kaçakçılığı suçlarının taksirle işlenmesinin mümkün olmadığından söz edebiliriz (Oktar 2012, s. 374).

3.4.5.1. Kusur Yeteneği

Kusur, ceza hukukunda diğer unsurların aksine fiille değil faille ilgili bir unsurdur. İşlenen fiilin sebep olduğu haksızlık ve kusur ceza hukukunda birbirinden ayrılır. Kusurun konusu, failin işlediği haksız fiil sonucunda cezalandırılıp cezalandırılmayacağıdır. Ceza sorumluluğu için, failin kusurunun bulunması şarttır. Kusursuz ceza olmaz ilkesi AY md. 38'e göre ceza hukukunun temel ilkelerindendir (Koca ve Üzülmez, ss. 269-270).

Ebert'e göre faile, suçun kanuni tarifindeki unsurları gerçekleştirmesiyle birlikte objektif isnadiyette, tipikliğini gerçekleştirdiğini bilmesi ve istemesiyle sübjektif isnadiyette ve nihayet gerçekleştirmiş olduğu haksızlıktan dolayı kişisel olarak sorumluluğunun, kınanabilirliğinin belirlenmesiyle de bireysel isnadiyette bulunmaktadır (Koca ve Üzülmez 2012, s. 270).

Kast ve taksir haksızlığın gerçekleştirilme biçimiyken, kusur haksız fiilin faile isnat edilebilmesi meselesidir. Fiilin kişiye isnat edilebilmesi için, kişinin fiili işlediği sırada kusur yeteneğine sahip olması gerekir. Kusur yeteneğinin ceza kanununda tam bir tanımı yapılmamıştır. Ancak kusur yeteneğini işlenen fiilin hukuki anlamını ve neticelerini idrak edebilme olarak tanımlayabiliriz. Bu tanımlamadan yola çıkarak kusur yeteneğinin iki ana unsuru algılama yeteneği¹² ve irade yeteneğidir¹³ denilebilir.

TCK cezalandırılabilme açısından kusur yeteneğini ararken VUK bazı vergi suçları açısından kusurluluğa ilişkin hükümleri suçun düzenlendiği maddede verirken, bazılarında yer vermemiştir.

Bilgi vermekten kaçınma, vergi mahremiyetine uymama, mükellefin özel işini yapma suçlarında manevi unsur kasttır. Bu suçlar kusurluluğun değerlendirilmesi açısından TCK'ya tabi suçlardır. VUK bu vergi suçlarının cezasının TCK md. 257 ve md. 239'a göre incelenmesi gerektiğinden bahsetmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunu belirleyen manevi unsur kasttır. Kast VUK'ta tanımlanmamakla birlikte, "...kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi..." ifadesiyle kastın devleti vergi kaybına uğratmak olduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla kastla işlenebilecek olan vergi kaçakçılığı suçunda kusur yeteneğinin varlığının arandığı çok açıktır.

Yargıtay¹⁴ vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemlerden sahte belge düzenleme ve kullanma suçunda kasıt aramamaktadır(... sanığın faturalar konusunda mal ve hizmeti... firmasından almaması nedeniyle faturaların sahte olduğunu bilmiyordum şeklindeki savunmasının kabulüne şayan olmadığı...).

¹² Algılama yeteneği kişinin işlediği fiilin içinde yaşamış olduğu toplumda ne anlama geldiğinin bilincinde olmasını ifade eder.

¹³ İrade yeteneği kişinin işlediği fiil konusunda davranışlarını yönlendirme kabiliyetini ifade eder.

¹⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E. 2008/1841, K. 2010/159

3.4.5.2. Kusuru Ortadan Kaldıran Haller

Ceza hukukunda kusurluluğu ortadan kaldıran sebepler ikrah, cebir, tehdit, kaza, hata, yanılma ve mücbir sebeptir. Vergi suçları açısından kusuru ortadan kaldıran haller, hata ve yanılma ile birlikte VUK'ta özel olarak düzenlenen mücbir sebeplerdir.

3.4.5.2.1. Yanılma

TCK'da kusurluluğu etkileyen hata halleri, haksızlık yanılığı ve kusurluluğu etkileyen nedenlerin maddi şartlarında hata olarak incelenmektedir.

Gerçeğin hiç bilinmemesi ya da iyi bilinmemesi sebebiyle failin TCK ya da ceza hükümleri içeren özel yasalarda yer alan bir suçı işlemesi yanılmadır (Koca ve Üzülmöz 2012, s. 232).

Vergi kaçakçılığı suçlarında yanılma konusunu aşağıda hukuki yanılma ve fiili yanılma başlıkları altında inceleyeceğiz.

3.4.5.2.1.1. Fiili Yanılma

Suçun objektif unsurlarıyla failin tasavvuru arasındaki fark fiili yanılmadır. TCK md. 30'da suçun unsurlarında, nitelikli hallerinde ve hukuka uygunluk sebeplerinde fiili yanılmaya yer vermiştir.

Vergi hukukuna baktığımızda failin fiili bir yanılığı içine düşmesi her zaman için mümkün görünmektedir. Eğer fail yanılmasa suç teşkil etmeyecek olan bir eylemden söz ediliyorsa esaslı bir fiili yanılmadan söz ediliyor demektir.

Kaşıkcı (2007, s. 210)'ya göre VUK md. 359-a fıkrası birinci bendi ve -b fıkrası ikinci bentteki anlaşmalı olmadığı halde belge basmak eylemi açısından söz konusu olabilecek yanılma halleri dışında maddede yer alan diğer suç tiplerinde fiili yanılma söz konusu olmayacaktır.

3.4.5.2.1.2. Hukuki Yanılma

Hukuki yanılma bir ceza normunun varlığında ya da yorumlanmasındaki yanılmadır. Kanunu bilmemek mazeret değildir prensibi karışık bir mevzuata sahip olan vergi hukukunda ceza hukukundaki kadar katı bir yaklaşımla yorumlanmamaktadır. VUK bazı koşulların varlığı halinde hatayı bir kusuru ortadan kaldıran hal olarak saymıştır. Bu koşullar VUK md. 369'da şu şekilde düzenlenmiştir: Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları; bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması.

VUK md. 413'te de buna benzer bir düzenleme görülmektedir. Söz konusu maddeye göre, yetkili makamlardan yazı ile alacakları izahat çerçevesinde hareket eden yükümlülerin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilemeyeceği düzenlenmiştir (Öncel ve diğ. 2010, s. 217). Ancak VUK ceza hükümleri içeren özel bir kanundur. Kaşıkçı(2007, s. 208)'ya göre TCK md. 4'teki kanun bilmemek mazeret sayılmaz kuralı vergi kaçakçılığı suçları açısından da geçerli olmalıdır. Bu sebeple kanunu bilmemenin vergi kaçakçılığı suçlarına bir etkisi olmamalıdır.

3.4.5.2.2. Zorlayıcı Neden (Mücbir Sebep)

Ceza kanunumuzda mücbir sebep kavramına yer verilmemektedir. Ancak vergi hukukunda mücbir sebep kavramına ayrıntılı olarak yer verilmiştir. VUK md. 13'te vergi hukukunda mücbir sebep sayılabilecek haller sıralanmış ancak mücbir sebebin tam bir tanımı yapılmamıştır.

Vergi kanunları mükelleflere çeşitli ödev ve sorumluluklar yüklemektedir. Mükelleflerin belirli süreler içinde bu görev ve sorumluluklarını yerine getirmeleri beklenmektedir. Fakat bazı durumlarda bu görev ve sorumlulukları zamanında yerine getirmek mükelleflerin iradeleri dışında kısmen veya tamamen imkansız hale gelebilmektedir. Bu sebeple VUK'ta mücbir sebebe yer verilmesi zorunluluğu doğmuştur. Mücbir sebep dışarıdan gelen bir etkidir. Karşı konulması ve katlanılması gerekmeyen ve kişi iradesi dışında gerçekleşen bir etkidir. Mücbir sebebin ceza

hukukunda anlam bulduğu nokta, kusurluluğa olan etkisidir. Bu sebeplerin bulunduğu durumlarda manevi unsurun yokluğu sebebiyle vergi kaçakçılığı suçlarının oluşmadığının kabulü gerekir (Kaşıkçı 2007, s. 213).

VUK md. 13 mücbir sebebi şu şekilde dört bent halinde sıralamıştır.

Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

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

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

Madde metninde de görüldüğü gibi kanun benzer durumları bentler halinde sıralamış ve madde sonunda 'gibi haller' ifadesine yer vererek, mücbir sebeplerin bentlerdeki hallerle sınırlı olmadığını vurgulamıştır.

3.4.5.2.2.1. Vergi Ödevlerinden Herhangi Birinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Derecede Ağır Derecede Kaza, Ağır Hastalık ve Tutukluluk

Bentte bahsedilen kaza ve hastalık durumlarının mücbir sebep sayılabilmesi için, bu durumların mükellefin vergi ödev ve sorumluluklarını yerine getiremeyecek kadar ağır olması gerekmektedir. Bu konuda kesin bir kriterden bahsetmek mümkün değildir. Sağlık raporları ve buna ilişkin diğer belgeler ağır hastalık ve kaza durumunun vergi ödevinin yerine getirilmesi gereken süre içinde meydana gelerek mükellefin bu ödevi yerine getirmesini engelleyici bir mazeret sayılacağı konusunda hakim vicdani kanaat oluşturmasında yardımcı olacaktır.

Tutukluluk halindeyse, CMK md. 100'de sayılan tutukluluk sebeplerinden herhangi birinin gerçekleşmiş olması sonucu kişinin tutukluluk hali söz konusuysa vergi ödevlerini yerine getirmeye engel bir durumdan söz edilebilir. Buradaki tutuklamanın nedenleri ve yetkili merci ve makamlarca gerçekleştirilmiş olup olmadığı tartışma konusu edilmeyecektir. Önemli olan, mükellef açısından ortaya çıkan kısıtlılık halinin

vergi ödevlerinin süresi içerisinde yerine getirilmesine engel bir sonuç teşkil etmesidir (Ok 2002, s.201)

3.4.5.2.2.2. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Yangın, Yer Sarsıntısı, Su Basması Gibi Afetler

Doğal afetlerin mücbir sebep sayılabilmesi için, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek boyutta büyük olması ve mükellefi etkilemesi gerekir. Deprem, yangın, sel gibi olayların bu bent kapsamında değerlendirilebilmesi için doğal afet boyutuna ulaşmış olması gerekir. Aksi halde dördüncü bent kapsamında değerlendirilecektir ve mükellefin bunu ispatlaması gerekecektir.

3.4.5.2.2.3. Kişinin İradesi Dışında Vukua Gelen Mecburi Gaybubetler¹⁵

Gaybubet halinin mücbir sebep oluşturması için kişinin iradesi dışında gelişmiş olması gereği muhakkaktır. Mükellefin bu durumu arzu etmemesi, iradesi dışında gelişen bir gaybubet söz konusu olmalıdır. Kaçırılma, seyahat sırasında kaybolma veya olumsuz hava şartları sebebiyle mahsur kalma, askere alınma, hürriyeti tahdit gibi sebepler gaybubet haline örnek olarak gösterilebilir.

3.4.5.2.2.4. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Belgelerin Elden Çıkış Bulunması

Bu bentteki mücbir sebepler diğerlerine göre sınırlıdır. Vergi mükelleflerinin ibrazı zorunlu belgeler ve defterler kendilerinden istendiğinde en sık başvurdukları mücbir sebeptir. Suistimale açık olması sebebiyle mükellefe delillerle ispatlanması zorunluluğu getirilmiştir. Yargıtay durumun delil serbestliği ve vicdani kanaat ilkesi gereği araştırılmasına ve diğer delillerden de yararlanılması gerektiğine içtihat etmektedir¹⁶.

¹⁵ Gaybubet kelimesi ortada olmama, gözle görülmemesi, başka yerde bulunma anlamı taşımaktadır.

¹⁶ 11. CD. 02.05.2005 T., 2004/5062 E., 2005/2295 K.

3.4.5.2.2.5. Mücbir Sebebin Kusurluluğa Etkisi

3.4.5.2.2.5.1. Mücbir Sebebin Ortadan Kalkması

Mücbir sebep hallerinden bazıları ortadan kalktığında mükellef için vergi kanunlarından doğan ödev ve sorumluluklarını yerine getirme yükümlülüğü tekrar ortaya çıkar. Örneğin ağır hastalık ya da gaybubet halinin ortadan kalkmasıyla mükellef ödev ve sorumluluklarını yerine getirebilecek duruma geldiyse, mücbir sebep hali ortadan kalkmış demektir. Mükellef kendisine verilen yasal süre içerisinde sorumluluklarını yerine getirme yükümü altındadır.

Ancak doğal afetler sebebiyle ibrazı zorunlu defter ve belgelerin tamamen zayi olması durumunda mükellefin sorumluluğunu yerine getirmesi mümkün olmayacaktır.

3.4.4.2.2.5.2. Mücbir Sebebin Hukuksal Sonuçları

Mücbir sebepler her türlü belge ve delille ispatlanabilecektir. Ancak özellikle VUK md. 13/2'deki doğal afetler gibi herkesçe bilinen genel durumlarda mücbir sebepler söz konusu olduğunda mücbir sebebin ayrıca delille ispatlanmasına gerek olmayacaktır. VUK md. 373'teki malum olma hali bu gibi durumlarda delilden yararlanılması zorunluluğu olmadığına açıklık getirmiştir. Anılan maddeye göre "Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez".

Konuyla ilgili Yargıtay kararı (... *Ceza Usul Kanununun delil serbestisi kuralı burada da geçerlidir; mücbir sebepler kanunen geçerli her türlü delille ispat olunabilir. Deliller, mücbir sebebin vukuunu ve defter ve vesikaların kısmen veya tamamen kaybı veya yok olmaları sonucunu doğurduğuna ilişkin savunmayı, akla uygun ve inandırıcı, dolayısıyla geçerli kılmalı; hakimde, bu yönde vicdani kanı oluşturmalıdır. Tersî durumda, mücbir sebep olarak itibar ve kabul olunamaz.*)¹⁷ konuya açıklık getirmiştir.

¹⁷ Yargıtay 11. C.D. 18.02.2002 T., 2002/1085E.,1365 K.

3.4.4.2.2.5.3. Mücbir Sebebin Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Etkisi

Mücbir sebepler sebebiyle yerine getirilemeyen vergi ödev ve sorumluluklarında kastın varlığından söz edilemeyecektir. Ancak vergi kaçakçılığı suçunu fiiller ancak kasıtlı işlenebileceğinden bu hareketler açısından mücbir sebebe konu bir durum bulunmamaktadır.

359. maddenin a fıkrasının ikinci bendindeki “defter kayıt ve belgeleri gizlemek“ ve b fıkrasının birinci bendindeki “defter, kayıt ve belgeleri yok etmek“ eylemleri açısından mücbir sebepler söz konusu olabileceken sahte ve yanıltıcı belge düzenlemek, hesap ve muhasebe hileleri yapmak, sahte belge basmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek gibi eylemler için mücbir sebepten bahsetmek söz konusu olamayacağı kanaatindeyiz. VUK'ta vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olabilecek mücbir sebeplere yer verilirken (VUK md. 13), bu hallerin kabahatler üzerindeki etkisi açıklanırken suçlar üzerindeki etkisinden bahsedilmemiştir. TCK'da mücbir sebebe ilişkin bir doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır. TCK md 28'deki “karşı koyamayacağı cebir ve şiddet veya muhakkak ağır korkutma veya tehlike sonucu suç işleyen kişiye ceza verilmez” hükmünün mücbir sebebe yaklaşacağı düşünülebilir. Şenyüz (2012, s. 438)'ün genel hukuk ilkeleri açısından kusurluluğu ortadan kaldıran ölçü ve derecedeki sebeplerin vergi suçlarına ilişkin ceza yargılaması açısından da geçerli kabul edilebilmesinin doğru olacağı görüşüne biz de katılmaktayız.

3.4.5.2.3. Ceza Ehliyetini Sınırlayan Durumlar

Ceza hukukunda kusurluluğa etki eden sebeplerin arasında yaş küçüklüğü ve akıl hastalığı da yer almaktadır. Vergi suçları açısından da bu durumların kusurluluğa etkisi olacaktır.

VUK gereği yaşı küçük olanlar ve kısıtlılar da yükümlü olabilir. Bu durumda VUK md. 10'a göre küçüğün veya kısıtlının yasal temsilcisi vergi aslı ve buna bağlı alacaklar konusunda malvarlığıyla sorumlu olacaktır. Daha sonradan küçük ve kısıtlıya rücu edebileceklerdir. VUK md. 332'de yasal temsilcilerin vergi kanunlarına aykırı

hareketlerinden doğan sorumluluklarından bahsedilmektedir. Burada küçük ve kısıtlının hukuka aykırı hareketi söz konusu olmadığından, söz konusu idari nitelikteki cezaların kendilerine rücu edilmesi söz konusu olamaz. Küçük ya da kısıtlının gerçek anlamda suç teşkil eden hareketlerinden dolayı sorumlu tutulamayacağı bu madde hükmüyle belirtilmiştir.

3.5. TÜRK HUKUKUNDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINI TEŞKİL EDEN EYLEM VE İŞLEMLER

3.5.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Teşkil Eden Eylem ve İşlemlere İlişkin Bazı Tanımlar

3.5.1.1. Defter Tutma Yükümlülüğü

VUK'un 359. Maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının bir kısmı defterler üzerinde gerçekleştirilebilir niteliktedir. Kaçakçılık suçlarının hareket unsuruna konu olabilecek bu defterler, vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan belgeler ve defterlerdir. Dolayısıyla defter ve belge tutma yükümlülüğünün olmadığı durumlarda diğer kayıt ve belgeler bu suçların konusunu oluşturmayacaktır. Kaşıkçı(2007, s. 264)'ya göre tutulması, saklanması ve düzenlenmesi zorunlu olan belge ve kayıtlar yalnızca VUK değil, diğer tüm vergi yasalarına göre düzenlenmesi gereken belgelerdir. Söz konusu maddedeki "...vergi kanunlarına göre..." ifadesi cezai korumayı genişletmektedir. Bu durumda VUK md. 2'deki istisnalar dışında kalan tüm vergilerle ilgili belgeler bu suçların konusunu oluşturabilecektir.

Defter tutma, vergilendirilecek olan gerçek gelirin saptanması ve yükümlünün işi ya da işletmesi hakkında sağlıklı bilgi edinebilmek açısından önem arz etmektedir. Defter tutma esasında bir kayıt işlemidir. Ticari işlemlerin belgelendirilmesi ve kaydedilmesi adına kişiler alım-satım ve hizmetleri belgelerler ve kar-zarar hesabı yaparak bunların kaydını tutarlar. Bu hesapların üzerinden devlet vergilendirme yetkisiyle vergisini alır.

VUK md. 171'e göre defter tutmanın amacı "Yükümlünün vergi ile ilgili varlık, sermaye ve hesap durumunu saptamak; vergi ile ilgili hesap ve faaliyet sonuçlarını

saptamak; vergisel işlemleri belli etmek; yükümlünün vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve yükümlünün hesap ve kayıtlarının yardımı ile üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını denetlemek”tir.

Kimlerin defter tutma yükümlülüğü altında olduğu ise 172. maddede düzenlenmiştir. Ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçilerdir. Defter tutma zorunluluğu olmayanlar da 173. maddede “gelir vergisinden muaf olan esnaf ile gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler; Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler; kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait işletmeler”dir.

176. maddeye göre defter tutmakla yükümlüler iki sınıfa ayrılmıştır. Bu yükümlülerin tutacakları defterler de 182. maddede belirtilmiştir. 1. sınıf tüccarlar bilanço esasına göre; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter; 2. sınıf tüccarlar ise işletme hesabına göre; işletme hesabı defteri tutacaklardır.

3.5.1.2. Belge Düzenleme Yükümlülüğü, Bu Yükümlülüğe Konu Belgeler

VUK md. 359’da yer alan suç tiplerinin bir kısmını konusu belgeler üzerinde gerçekleştirilen hileli hareketler ve sahtekarlıklardır. Söz konusu suç tiplerinde bahsi geçen belgelerin hukuki geçerliliğinin suçun oluşumu açısından etki taşıyıp taşımadığı saptanması gereken bir konudur (Kaşıkçı, 2007, s. 267).

Bir belgenin sahtekarlık suçuna konu olabilmesi için ancak hukuken geçerli olan bir şekilde düzenlenmiş olması, hukukun kendisine hukuki sonuçlar bağlaması ve ispat aracı olma niteliğini taşıması gerekmektedir (Kaşıkçı 2007, s. 268).

VUK md. 227’ye göre belgeler, söz konusu yasaya göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtlardır.

VUK md. 227/3’de “...Bu kanuna göre kullanılan veya bu kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri

taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları açısından hiç düzenlenmemiş sayılır...” hükmü yer almaktadır. Maddedeki açık hükümden de anlaşıldığı üzere vergi kaçakçılığı suçlarına konu olabilecek belgeler, VUK’un öngördüğü şekil şartlarını içeren belgeler olabilecektir. Vergi hukuku açısından önem taşıyan ve üzerlerinde suç teşkil eden eylemlerin gerçekleştirilebileceği bu belgeler: Fatura ve fatura yerine geçen belgeler, gider pusulası, perakende satış vesikası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücretlere ait kayıt ve vesikalar, bordro yerine geçen vesikalar, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler, yolcu listeleri, muhabere evrakları gibi belgelerdir (Kaşıkçı 2007, s.269).

3.5.2.Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Oluşturan Eylemler

3.5.2.1. Muhasebe ve Hesap Hileleri Yapma, Gerçeğe Aykırı Hesap Açma veya Çift Defter Tutma

3.5.2.1.1. Muhasebe Ve Hesap Hilesi Yapma

Yasadışı işlemleri örtbas etmek, vergi matrahını olandan az göstererek vergilendirmenin doğru olarak yapılması engellemek amacıyla defter ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen hileli hareketler muhasebe ve hesap hilelerine konu eylemlerdir. Bu eylemler kanunda sayılı şekilde belirtilmemişlerdir. Bunun sebebi teknolojik gelişmelerin ve insan zekasının muhasebe ve hesap hileleri yapmak konusunda durmadan yeni yöntemler geliştirmeye açık olmasıdır.

Kaçakçılık türleri arasında en sık başvurulan yöntemlerden birisi muhasebe ve hesap hilesi yapmak suretiyle vergi kaçaklığıdır. Giderler ve gelirlerle ilgili hileler ve bilanço üzerinde yapılan hileler genellikle matematiksel işlem hileleri, kayıt ve nakil hataları gibi hileli işlemlerle gerçekleştirilmektedir. Buradaki amaç gerçek matrahın ortaya çıkmasını önleyerek doğru vergilendirme yapılmasına engel olmaktır (Kaşıkçı 2007, s.270).

3.5.2.1.2. Gerçeğe Aykırı Hesap Açma

Suçun konusunu, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defterler oluşturur. Madde 359/b’de yer alan “...gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak...” ifadesinden anlaşılacağı üzere suçun iki seçimsel hareketi vardır. Fail, defter ya da kayıtlarında gerçekte var olmayan kişiler adına hesap açtığına ya da var olsa bile kayda konu edilen işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açtığına suçun hareket unsurunu gerçekleştirmiş olur (Kaşıkçı 2007, s.274).

4369 sayılı Kanun öncesinde 334. maddede yer alan bu suç “defterlerde mevhum adlara hesap açmak” şeklinde düzenlenmiştir. Mevhum sözcüğü gerçekte olmayan, uydurma anlamlarına gelir. Anılan değişiklik sonrası suçun maddi öğelerinde bir değişiklik söz konusu olmamıştır (Ok 2002, s. 339). Bunun dışında yalnız defterler değil elektronik kayıtlar dahil her türlü kayıt da hareket kapsamına alınmıştır (Kaşıkçı 2007, s.274).

Bu suça örnek olabilecek fiiller, işyerinde gerçekte çalışmayan kişilerin çalışıyor gibi gösterilerek bu kişiler adına ücret bordroları düzenlenmesi, stok malı gerçekte var olmayan ya da olan kişilere satılmış gibi göstermek, olmayan müşteriler adına emtia satışı göstermek ve bu hesabı alacak şeklinde göstererek kapatmak gibi eylemlerdir. Bu suretle işlenen kaçakçılık suçlarının manevi unsurunu genel suç kastı oluşturur. Suçun işlenmesi birbirini takip eden eylemlerle gerçekleştirilecekse suç teşebbüse konu olabilecektir.

3.5.2.1.3. Çift Defter Tutma

Suçun konusunu vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterler dışında hesap ve işlemlerin kaydedildiği özel defter ve belgeler ya da diğer kayıt ortamları¹⁸ oluşturur.

¹⁸ VUK md. 256’da diğer kayıt ortamları; mikrofilm, mikrofiş, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlar olarak belirtilmiştir.

Suçun oluşması için öncelikle tutulması zorunlu defterler ve bu defterlere kaydı gereken hususların varlığı gereklidir. Aksi halde bu suç tipinin konusu oluşmayacaktır. Defter tutmak ve muhafaza etmek mecburiyetinin olmadığı durumlarda suçun işlenmiş olmasından söz edilemez. Örneğin bir tacirin veya mali müşavirin ev ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik mutfak, elektrik, su vb. masrafları için ayrı bir defter tutması çift defter tutmak anlamına gelmez. Çünkü bu masraflar tacirin veya mali müşavirin işletmesiyle ilgisi olmayıp, yasal defterlere kayıt mecburiyeti bulunan masraflardan değildir (Şenyüz 2012, s. 461). Ayrıca vergi tutma yükümlülüğü olmayan mükellefler bu suçun faili olamazlar.

Hareket unsurunun oluşması için gereken diğer bir şart da kaydı gereken hesap ve işlemlerin başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedilmesidir. Ancak bu kayıtlar için 359. madde vergi ziyayı sonucunu aramaktadır. Anılan madde metnindeki "...vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen..." ifadesinden anlaşılabilen üzere bu suç tipinde vergi ziyayı unsuru aranmaktadır. Aynı hesap ve işlemlerin kanuni defterler dışında başka özel nitelikli belgelere geçirilmesi suçun oluşumu için yeterli değildir. Bu kayıtların vergi matrahının azalması sonucunu doğurması gerekir.

3.5.2.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etme, Gizleme veya Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma

3.5.2.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etme

Fail, defter kayıt ve belgeleri tahrif etmekle, geliri az gideri fazlaymış gibi kaydedip, matrahı eksik göstererek vergi incelemesinin sağlıklı bir sonuca ulaşmasının önüne geçmiş ve vergiyi az vermiş olur. Vergi kanunlarına göre tutulan ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defterler, kayıt ve belgeler suçun konusunu oluşturur.

Defter, kayıt ve belgelerdeki rakam ve yazıların kazınması, kimyasallarla silinmesi suretiyle yerine başka yazı ve rakamların yazılmasıyla tahrifat eylemi gerçekleştirilir. Tahrifatın varlığı için öncelikle gerçek bir belgenin varlığı gereklidir. Fail tarafından sahte olarak düzenlenmiş bir belgenin üzerinde yapılan tahrifat bu suçun değil 359/b-1.

Maddede düzenlenen suçun kapsamında ele alınacaktır. Yine önceden failce içerik olarak sahte düzenlenmiş bir belge varsa, bu hareket değil muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge düzenlemek seçimlik hareketi oluşacaktır (Kaşıkçı 2007, s. 278).

Vergi ziyanının oluşumu bu suç tipi için aranan bir unsur değildir. Tahrif edilmiş defter, belge ve kayda ulaşılması yeterlidir.

3.5.2.2.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme

Gizlemek, varlığı noter onay kayıtları veya diğer yollar ile sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve kayıtların ibraz edilmemesidir (Kaşıkçı 2007, s. 280). Buna göre belge, defter ve kayıtların gizlenmiş olması için, öncelikle söz konusu defterlerin varlığından söz edilebilmesi gerekir. Vergi incelemesi sırasında yetkililer tarafından ibrazı istenen defter kayıt ve belgelerin noter tarafından tasdikli kayıtları bulunmalıdır. Madde 359/2'de söz konusu belge ve defterlerin varlığının noter kayıtları ve sair suretlerle ortaya konmasından bahsedilmektedir. Bu ifadeden bunların varlığını ortaya koymaya yarayacak hukuka uygun kanıtlardan söz edildiği anlaşılır.

Tahrif etme kapsamına defter, belge ve kayıtlar alınmışken maddenin gizlemeyi tanımlayan hükmünde defter ve belgelerin gizlenmesine yer verilmiş kayıtların gizlenmesine verilmemiştir. Çünkü defterin ibraz edilmemesinin kayıtların gizlenmesini de içereceği düşünülmüştür (Şenyüz 2012, s. 471).

Vergi incelemesinin yasal koşullara uygun olmadığı durumlarda gizlemek eylemi suç teşkil etmeyecektir. Yasal koşullara uygunluk şartı VUK md. 139'da yer bulmaktadır. Anılan maddeye göre gizlemek fiili, vergi incelemesi sırasında incelemeye yetkili kişilerce istenen defterlerin ibraz edilmemesi durumunda ortaya çıkan bir sonuçtur. Vergi incelemesi dışında veya incelemeye yetkili olmayan kişilerce istenildiği durumda defterlerin ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda gizleme suretiyle kaçakçılık suçunun oluştuğundan söz edilemez (Kaşıkçı 2007, ss. 284-285).

Madde 139/1'e göre vergi incelemelerinin işyerinde yapılması esastır. Ancak anılan maddede sayılan zaruri nedenlerle işyerinin müsait olmaması sebebiyle mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme ve ibraz dairede yapılabilir.

Suçun oluşumu için bütün defterlerin ve belgelerin ibraz edilmemesine gerek yoktur. İbrazı gereken defter ve belgelerden sadece birinin ibraz edilmemesi suçun gerçekleşmesi için yeterlidir. Ancak gizleme suçu işlendikten sonra aynı döneme ait defter ve belgelerin yeniden ibrazının istenmesi durumunda gizleme yeni bir suç oluşturmaz.

Saklama süresi içinde zayi olan defter ve belgelerle ilgili VUK'ta bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte TTK md. 68/son'a göre zayi belgesi almak ispat açısından en geçerli yoldur (Şenyüz 2012, s.469). Anılan maddeye göre tacirlerin saklamakla yükümlü oldukları belge ve defterlerin su baskını, yangın, deprem gibi afetlerle zayi olması durumunda mahkemeden buna ilişkin belge verilmesi talep edilebilir. Konuyla ilgili Yargıtay kararında (*...istenen defter ve belgelerin evin bodrumunda çıkan yangın sonucu ibraz edilemediğine ilişkin savunmanın, yangın raporu ve soruşturma yapılmış ise dosyası celbedilip incelenerek değerlendirilmesi...*) şeklinde ifade edilmiştir.¹⁹

Defter ve belgelerin saklanma zorunluluğu süresi 253. maddede beş yıl olarak düzenlenmiştir. İbraz zorunluluğu defter, kayıt ve belgelerin saklanma süresi içinde yetkili makam ve memurlarca istenilmesi halinde söz konusu olur.

Yargıtay²⁰ kararlarında defter ve belgeleri gizlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunda "...saniğin...bir yıla yakın yürüyemediği ve bu nedenle ibraz edemediğine ilişkin savunması defter ve belgelerin saklama ve ibraz etme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacağından atılı suçun unsurları itibariyle oluştuğu gözetilmeden mâhkumiyeti yerine kastının bulunmadığından bahisle yazılı şekilde beraatına karar verilmesi yasaya aykırı..." ifadesine yer vererek defter ve belgeleri gizleme suretiyle kaçakçılık suçunda kasit ve vergi ziyaı olduğunu karine olarak kabul etmiştir

¹⁹ Yargıtay 1. C.D. 23.02.2000 T., 2000/584-598 Sayılı K.

²⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi E. 2007/7847, K. 2010/4817

3.5.2.2.3. Kapsamı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Bu Yanıltıcı Belgeleri Kullanma

Kapsamı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, meydana gelen işlem veya durumun belgeye aktarılırken belgede yer alması gereken nicelik veya niteliklerin ve içeriğin gerçeği yansıtmayacak şekilde gösterilmesidir (Şenyüz 2012, s. 477). Belgeye konu işlem gerçeğe dayalı olmalıdır. Yanıltıcılık miktar ve içerikte söz konusudur.

Yanıltıcı belge düzenleme fiili belgenin düzenlenmesi sırasında işlenebilir. Yanıltıcı belge, gerçekleşmiş bir olayı veya işlemi gerçekte olduğundan farklı gösteren belgedir. Bu farklılık belgeye konu işleme, emtianın niteliğine, miktarına ve tutarına ilişkin olabilir. Bu nedenle de gerçekleşmemiş bir olayı gerçekleşmiş gibi gösteren sahte belgeden farklıdır (Kaşıkçı 2007, s. 285).

4369 sayılı kanun öncesinde aynı bentte birlikte düzenlenen kapsamı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiili ile sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiili aynı cezayı gerektirmekte iken; anılan kanunla yapılan değişiklik sonrası, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanmanın altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile; sahte belge düzenleme ve kullanmanın ise on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür (Oktar 2012, s.367).

Belge düzenlendikten sonra belgenin niteliğine yapılan müdahaleler tahrifat olarak kabul edilmelidir (zikrenden Şenyüz 2012, s. 247). Kapsamı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun faili mükellef sıfatına sahip kişilerdir. Mükelleflerin dışındaki kişilerin düzenledikleri belgeler sahte belge niteliğinde değerlendirilir (Şenyüz 2012, s. 478).

Kapsamı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemede belgedeki cins, fiyat, miktar olması gerekenden farklı yazılır. Belgenin doğru taraflar arasında doğru içerikte olması gerekir. Yanıltıcılık belgedeki bilgilerde miktar olarak ve işlemin farklılığı a içerik olarak yer almalıdır. İşlem gerçek, içerik doğru fakat taraflarda yanıltıcılık varsa belgenin yanıltıcılığı değil sahteliği söz konusudur (Şenyüz 2012, s. 478).

Yalnızca VUK kapsamındaki belgeler kapsamı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenlenebilir. Belgedeki bilgilerin gerçeği yansıtan kısmı gelir vergileri olarak dikkate alınabilir.

VUK, sahte ya da yanıltıcı belge düzenleme fiilinin işlenmesini suçun oluşması için yeterli görürken, TCK'dan bu konuda ayrılmaktadır. TCK, özel evrak niteliğinde olan sahte belgenin düzenlenmiş olmasını cezalandırma için yeterli görmemekte, düzenleme dışında, kullanılmasını da şart koşmaktadır (Oktar 2012, s.368).

Yanıltıcı belgeyi düzenlemek kadar kullanmak da suç fiilini oluşturan bir eylemdir. Aynı yanıltıcı belgeyi düzenleyen ve kullananlar ayrı mükellefler ise iki ayrı suçun meydana geldiğinden bahsedilebilir.

Kapsamı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş belge vergi makamlarına karşı, vergi saiki ile kullanıldığı zaman bu suç oluşur. Yanıltıcı nitelikte bile olsa vergi idaresi dışındaki makamlara karşı kullanılıyorsa özel evrakta sahtecilik suçu oluşur (Şenyüz 2012, s. 480).

3.5.2.3. Defter, Belge ve Kayıtlarda Sahtecilik

3.5.2.3.1. Defter, Kayıt Belgeleri Yok Etme veya Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yaprak Koyma ya da Hiç Yaprak Koymama

VUK md. 359/b kapsamına giren fiillerden ilki defter, kayıt ve belgeleri yok etmek eylemidir. Anılan madde yok etme fiilinin tanımına yer vermeyerek, yok etme veya ortadan kaldırma neticesine yol açacak her türlü eylemin bu suça neden olabileceği anlamını doğurur. Dolayısıyla bu suç tipinin serbest hareketli bir suç olduğundan söz edilebilir.

Yok edilmeye konu defterlerin vergi kanunlarınca düzenlenmesi, saklanması ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, belge ve kayıtlardan olması ve mükellefin de defter tutma ve düzenleme yükümlülüğü altındaki kişilerden olması gereklidir (Kaşıkçı 2007, ss.287-288).

Yok etme fiilinin gerçekleşmesi için belge ve defterlerin kısmen yok edilmiş olması yeterlidir. Esas olarak icrai hareketlerle işlenen yok etme fiili bazı durumlarda ihmali olarak da işlenmiş sayılır. Yok edilme fiili ispat edilmediği müddetçe gizleme suçunun varlığından söz edilir. Defterlerin kaybolma veya yok olma iddiasının ispatı gerekir. Defter ve belgelerin elde olmayan nedenlerle yok olması halinde Ticaret Mahkemesinden alınacak zayi belgesiyle tespiti gereklidir (Şenyüz 2012, s. 482).

Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak fiilini 359/b ayrı bir suç fiili olarak düzenlemiştir. Suçun oluşması için tutulması zorunlu defterlerden birinin sayfalarını koparmak yeterlidir. Yok edilen sayfaların yerine yenisinin konulması veya konulmaması suç sayılma vasfında bir değişiklik yaratmaz.

Bu suç tipiyle ilgili önemli bir husus da koparılan sayfaların defterlerle birlikte ibraz edilmesi halinde suçun işlenmemiş sayılacağıdır. Koparılan sayfalar, defterlerle birlikte ibraz edildiği halde, sayfaların yalnızca defterden koparılması suç sayılmaz.

3.5.2.3.2. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenleme Ya da Bu Nitelikteki Belgeleri Kullanma

Bu suça konu belgeler vergi işlemlerinde kullanılmak üzere sahte olarak düzenlenmiş olmalıdırlar. Düzenlenen ve kullanılan bu belgeler vergi kanunlarına göre kullanılması gereken belgelerin dışında belgelerse vergi kaçakçılığı suçlarının oluştuğundan söz edilemez. Fatura, gider pusulası, sevk irsaliyesi, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, perakende satış vesikası, yolcu listesi sahte düzenlenecek bu belgelere örnek oluşturur.

Kanun söz konusu belgelerin düzenlenmiş olmasını suçun gerçekleşmiş olması için yeterli saymıştır. Sahte belgeyi düzenlemek ve kullanmak suçun seçimlik hareketleri olarak verilmiştir.

3.5.2.3.3. Sahte Belge Basma, Bu Nitelikteki Belgeleri Kullanma

359. maddeye göre gerçek bir durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Belgeleri sahte olarak düzenlemek ve kullanmak bu suçun seçimlik hareketleri olarak verilmiştir. TCK'ya göre vergi uygulamalarında kullanılan belgeler özel evrak niteliğindedir ve özel evrakta sahtecilik suçunda belgenin düzenlenmesi yeterli olmayıp kullanılması da şarttır. Ancak VUK açısından suçun oluşumu için belgelerin düzenlenmesi yeterlidir (Polat 2013, ss. 15-33).

Sahte fatura düzenlemek ve bunları kullanmak fiillerinin ayrı suç oluşturduğunu Yargıtay kararlarında "...sanığın davaya konu üç adet sahte faturayı düzenleyip vermek fiilinin, bu faturaları kullanmak suçundan ayrı ve bağımsız suç oluşturduğu..."²¹ açıkça ifade etmiştir.

Sahtecilik amacıyla düzenlenen belgeler biçim açısından hukuka uygun düzenlenir. Karşı tarafı mal ve hizmet hareketi olmadığı halde varmış gibi gösterecek şekilde düzenlenen, gerçekte hiç olmayan bir ilişkiyi gerçek kişiler arasında var gibi gösteren belgeler bu nitelikteki belgelere örnek olarak gösterilebilir. Sahtecilik yasal belgeler üzerinde de, sahte olarak düzenlenmiş belgelerle de işlenebilir. Sahtecilik fiili kısmen de işlenebilir. Örneğin satış için düzenlenen faturaya gerçekte olmayan bir satışın eklenmesi kısmi sahtecilik olarak değerlendirilebilir (Şenyüz 2012, s. 488).

Mülga kanunda "belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar ve bu belgeleri kullananlar" şeklinde tanımlanan suç mevcut düzenlemede "ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği vergileri, bakanlıkla anlaşması olmadığı halde basanlar ve bilerek kullananlar" şeklinde tanımlanmıştır. Doğrusöz (2008, s. 5)'e göre bu düzenlemede sahte olarak basılmış belgeyi kullanmada suçun oluşabilmesi için bilme koşulunun aranmasının düzenlemeye eklenmesi yerindedir. Ancak aynı ibarenin sahte olarak basılmamış, ancak içeriği yönünden sahte belgeleri kullananlar için eklenmemiş olunması uygulamada bu tür sahte belgeleri kullananlarda sahteliği bilme koşulunun aranmayacağı sonucunu

²¹ Yrg. 11. Ceza Dairesi'nin 25.09.2001 T., E. 2001/7912, K. 2001/8560 sayılı Kararı

doğuracaktır. Bilmeden de suç işlenebileceği sonucunu doğuracak bu hususu, ceza hukuku ilkeleriyle bağdaştırmak bizce de güçtür.

Vergi hukukuna ilişkin sahte belge veri makamları dışındaki idari makamlara karşı kullanılmak üzere düzenlendiğinde TCK anlamında sahtecilik suçu oluşur.

Sahte belgeyi düzenlemek ve kullanmak fiili farklı kişilerce meydana getirildiğinde birbirinden ayrı suçların varlığı söz konusudur. Bu suçların işlenebilmesi vergi ziyayı sonucunun oluşmasına bağlı değildir. Sahte belge düzenleme veya kullanma eylemi gerçekleştiğinde suç işlenmiş sayılır. Yargıtay²² “213 sayılı Kanun’un 359. maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle vergi kaçakçılığı suçlarında vergi ziyasının suç unsuru olmaktan çıkarıldığı, gerçek bir mal karşılığında düzenlenmesi gereken bir faturanın alıcı yerine bir başkası adına yasal şekline uygun olarak düzenlenmesiyle suçun tamamlanacağı...” ifadesiyle sahte belge düzenleme ve kullanmada vergi ziyayı aramayacağını belirtmiştir.

3.6. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

Ceza kanununda suç tipleri tek faille ve tek eylemle gerçekleştirilecek şekilde ve tamamlanmış halde tanımlanarak düzenlenmiştir. Tamamlanmamış fiilin, birden fazla failin varlığının ve birden fazla hukuki yararın ihlal edilmesi durumlarından yola çıkarak tüm suç tiplerini kapsayacak şekilde genel düzenlemeler yapılmıştır. Suçların ve cezaların özel görünüş biçimleri olarak adlandırabileceğimiz bu durumlar, teşebbüs, iştirak, içtima ve tekerrürdür. Çalışmamızda ceza kanunumuzdaki özel görünüş biçimleri düzenlemelerine kısaca değinerek vergi kaçakçılığı suçlarında görünüş şekillerini inceleyeceğiz.

3.6.1. Teşebbüs

Suçun icrasına başlanmasıyla tamamlanması arasındaki hukuki durum teşebbüstür. İcrasına başlanıp da elde olmayan sebeplerle tamamlanamayan suçlar teşebbüs

²² Yrg. 11. Ceza Dairesi’nin, E. 2010/2879, K. 2012/2403 sayılı Kararı

aşamasında kalmış suçlardır. Teşebbüs TCK md. 35'e göre "kişinin, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaması..." şeklinde ifade edilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında teşebbüs 213 sayılı Kanun'un 358. maddesinde ayrı olarak düzenlenmekteydi. Ancak 4369 Sayılı Kanun ile bu hüküm ortadan kaldırılarak vergi suçları için TCK'nın teşebbüse ilişkin genel hükümleri geçerli kılınmıştır. İcra hareketleri bölünebilen kaçakçılık suçlarının teşebbüse elverişli olduğundan söz edilebilir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği 359. maddeyi teşebbüs açısından incelemek gerekirse, madde hükmünde yer alan bazı fiiller açısından vergi ziyayı neticesinin bir unsur olarak aranmadığı görülmektedir. Ancak bazı fiiller teşebbüse müsait görünmektedir.

VUK md. 359/a-1'de bahsi geçen yasal defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde, tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi suçunda vergi ziyayı neticesi aranmıştır. Suçun oluşabilmesi için vergi ziyasının meydana gelmesi gerekir. Kaşıkçı (2007, s. 222)'ya göre çift kayıt tutmak suçu olarak da anılan bu suç tipinde hareket unsuru olan kaydetmek eylemi bölümlere ayıramayacağından bu suç teşebbüse müsait bir suç değildir. Teşebbüsten söz edebilmek için icra hareketlerinin sona erip eylemin vergi kaybına sebep olmasından önce ortaya çıkarılması durumu söz konusu olmalıdır.

VUK md. 359/b-2 ise bir diğer teşebbüse müsait suç tipidir. Anılan maddede yer alan "Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olunmadığı halde belge basmak veya sahte belge basmak suçu" neticesi harekete bitişik bir suçtur (Kaşıkçı 2007, s. 223). İcra hareketlerinin devamlılık arz etmesi ve bölünebilmesi durumlarında 359/a-1 bendindeki gibi teşebbüsten söz etmek mümkün olacaktır.

3.6.2. İştirak

3.6.2.1. Türk Ceza Kanunu'nda İştirak

İştirak Ceza Kanununun 37 ila 40. maddeleri arasında düzenlenmiştir. TCK'da suçlar fail sayısından hareketle, tek failli ve çok failli suçlar şeklinde bir ayrıma tabi tutulmuşlardır. İştirak, tek faille işlenebilen bir suçun birden fazla faille işlendiği durumlarda söz konusudur. Bu katılma eylemi dolaylı veya doğrudan, birden fazla kişinin değişik şekillerdeki katılımıyla gerçekleşebilir. İştiraktan söz edebilmek için birden fazla fail tarafından gerçekleştirilmiş birden fazla hareket, bu hareketlerin nedensellik taşıması ve ortada bir iştirak iradesinin olması gerekir.

İştirak farklı görünüş biçimleriyle kanunda yer almaktadır. Eski TCK'da yer alan asli ve fer'i faillik durumu kaldırılarak faillik, azmettirme ve yardım etme müesseseleri düzenlenmiştir. Faillik, doğrudan, müşterek, dolaylı ve yan faillik şeklinde görülmekte iken, TCK md. 38'de düzenlenen azmettirme ve TCK md. 39'da düzenlenen yardım etme de şeriklik hali olarak kanunda yer almıştır.

3.6.2.2. Vergi Usul Kanunu'nda İştirak

İştirak VUK md. 360'ta düzenlenmiştir. Söz konusu maddede iştirak "359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir" şeklinde düzenlenmiştir. 4369 Sayılı Kanunla birlikte yapılan değişiklikle 360. maddede 'iştirak' başlığı altında düzenlenen iştirak kurumu, 5728 Sayılı Kanunun 277. maddesiyle kanun metnine 'cezadan indirim' başlığı altında ve yukarıda işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

Kanun metninde yapılan değişiklik öncesi metinde iştirak 360. maddede "birden fazla kişi 359. maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartı ile o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolünür.

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur“ şeklindeydi.

Görüldüğü gibi 5728 Sayılı Kanun’la yapılan değişiklik öncesinde 360. maddede suça iştirak eden faillerden her birinin ne şekilde cezalandırılacağına yönelik bir düzenleme yer almaktaydı. Ancak TCK’daki temel suç ve ceza normlarıyla özel kanunlardaki suç ve cezaya ilişkin hükümlerin uyumlaştırılması amacıyla yapılan değişiklik sonrası VUK’taki kaçakçılık suçuna iştiraki düzenleyen hükümler kaldırılmıştır. 359. maddedeki kaçakçılık suçuna iştirak edenler TCK’daki iştirak hükümlerine göre cezalandırılacaktır. Yeni düzenlemede şeriklerin iştirak fiilinde menfaati bulunmaması halinde cezalarında TCK hükümleri uyarınca yapılacak indirimden bahsedilmektedir. Yasa koyucunun yeni düzenlemede yer verdiği ‘menfaat gözetmek’ ifadesinin anlamı şeriklerden her birinin kendisine ait vergi ziyana sebebiyet verecek bir hareketinin olmasıdır.

3.6.3. İçtima

3.6.3.1. Türk Ceza Kanunu’na Göre İçtima

Ceza hukukuna hakim olan genel prensip kaç tane fiil varsa o kadar suç ve ceza olacağıdır. Ancak bazı durumlarda failin hukuka aykırı hareketi birden fazla suç tipine konu olmaktadır. Ya da fail aynı suç fiilini tekrarlamakta ya da suç oluşturan bir fiilin içinde birden fazla hukuka aykırı unsur bulunmaktadır. İçtimanın söz konusu olduğu bu tip durumlar TCK’nın 43. ve 44. maddelerinde düzenlenmiştir.

TCK md. 42’de “biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz“ hükmünü getirerek bileşik suçları içtimadan ayrı tutmuştur.

TCK md. 43’te içtimanın zincirleme suç şeklindeki görünüşü düzenlenmiştir. 44. maddede ise aynı failin işlediği tek bir hukuka aykırı fiille birden fazla suçun oluşmasına sebebiyet vermesi durumu olan fikri içtima düzenlenmiştir.

3.6.3.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre İçtima

335. ila 337. maddeler arasında ve 340. maddede düzenlenmiştir. 335. madde vergi ziyayı gerektiren tek bir fiille birkaç vergi kaybına sebep olunduysa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesileceğinden bahsetmektedir. 336. maddedeysse, cezayı gerektiren fiil ile birlikte vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatinin birlikte işlenmesi halinde bunlara ilişkin cezalardan miktarı en ağır olanın verileceğinden bahsetmektedir. 337. Madde hükmü ise ayrı ayrı işlenen vergi ziyayı kabahatlerine ayrı ayrı cezalar kesileceğini belirterek fiil ayrılığına gitmiştir. 340. madde ise idari hukuka aykırılıkların suç teşkil eden usulsüzlüklerle ve 359. maddedeki kaçakçılık suçlarıyla birleşmeyeceğinden bahsetmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarının diğer suçlarla birleşmesi durumunda uygulanacak bir hüküm VUK'ta bulunmamaktadır. Böyle bir durumda TCK'nın içtimayla ilgili kuralları uygulanacaktır (Kaşıkçı 2007, s. 241).

Kaçakçılık suçlarına fikri içtima açısından bakıldığında uygulanabilir olduğunu görülmektedir. Örneğin sahte belge düzenlemek hem VUK md. 359/b'deki kaçakçılık suçunu hem de TCK md. 207'deki özel belgede sahtecilik suçunu içermektedir. Bu durumda en ağır ceza olan kaçakçılık suçunun cezasının uygulanması gerekir. Benzer bir durum VUK'daki vergi mahremiyetinin ihlali ile TCK'daki ticari sınırların açıklanması arasında da mevcuttur (Şenyüz 2012, s. 530).

VUK md. 359/a-2'deki seçimlik hareketlerden hepsinin birden yapılması suçun birden fazla olduğuna işaret etmez. Fail bir yerine birden fazla hareketi yapsa bile ortaya tek suç çıkmış olacağından faile tek ceza verilecektir (Artuk ve diğ, zikreden Şenyüz 2012, s. 390).

Kaşıkçı(2007, s. 241)'ya göre vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği maddede yer alan suçların her biri kendi içinde seçimlik hareketli suçlar olduğu için, bu suç tipleri içinde yer alan hareketlerden birden fazlasının gerçekleşmesi halinde dahi, fail hakkında tek suça ait ceza uygulanacaktır. Örneğin fail aynı vergilendirme dönemi içinde birden fazla sahte fatura düzenlemiş ya da düzenlediği faturayı aynı zamanda kullanmış olması gibi durumlarda hakkında iki farklı ceza değil tek ceza uygulanacaktır.

Yargıtay uygulamalarında aynı takvim yılı içinde birden fazla kez işlenmesi halinde müteselsil suç hükümlerinin uygulanacağı Yargıtay kararlarında “...bir takvim yılı içinde değişik vergi dönemlerinde işlenen suçların müteselsil suçu ve her takvim yılındaki eylemlerin ayrı suçları oluşturacağı gözetilip anılan mahkemenin dava dosyası celp edilerek müteselsil suç yönünden değerlendirme yapılmasında zorunluluk bulunması...” şeklinde uygulama alanı bulurken²³, buna karşılık farklı takvim yıllarında gerçekleşen suçlarda uygulanamayacağı yönündedir. Aynı fiiller aynı takvim yılı içinde işlendiğinde tek suç oluşurken, aynı fiillerin farklı takvim yılında işlenmesi her bir takvim yılı itibariyle ayrı suç oluşturacaktır (Şenyüz 2012, s. 531).

Aynı takvim yılı içinde düzenlenen sahte faturaların KDV ve stopaj açısından aynı veya farklı vergilendirme dönemlerine isabet etmesinin önemi yoktur. Müteselsil suçun oluşması açısından takvim yılı esası benimsenmiştir (Şenyüz 2012, s. 532).

Önemli olan bir başka husus da ikinci suçun birinci suç ile aynı olmasıdır. Kaşıkçı(2007 s. 242)’ya göre maddede birden fazla suç tipi yer aldığından, fail hakkında müteselsil suça ilişkin kuralların uygulanması ancak suçların ayniyet arz etmesi durumunda söz konusu olabilecektir. Maddede yer alan suç tiplerinden birisinde yer alan hareketlerin, fail tarafından aynı suç işleme kararı ile olmak kaydı ile birden fazla kez gerçekleştirilmesi halinde, fail hakkında TCK md. 43 hükmü uygulanacak ve artırımlı tek bir ceza verilecektir. Şenyüz (2012, s. 532)’e göre ise suçun aynı vergilendirme döneminde meydana gelen farklı hareketlerle işlenmesi durumunda, cezanın ayrı bentlerde yer alan her bir hareket için mi yoksa bütün bentlerde yer alan hareketlerin bir hareket sayılarak mı verileceği konusunda seçimlik hareketli suç yapısına göre karar vermek gerekir.

KK md. 15/3 hükmünde “bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahatler dolayısıyla yaptırım uygulanır.” ifadesi yer almaktadır. Anılan maddedeki bu hüküm VUK md. 340/2’deki “Bu kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359. maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi

²³ Yargıtay 11. CD., 21.02.2005 T., 2004/9129 E., 2005/764 K.

söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.”, VUK md. 367/4’teki “359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez” ile VUK md. 359/son’da “kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. Maddede yazılı vergi ziyası cezasının uygulanmasına engel teşkil etmez” hükümleriyle çelişmektedir. Bu durum VUK’un KK’ya göre özel kanun ve düzenlemelerinin özel düzenlemeler olduğu ve dikkate alındığında hem suça ceza verilmesi hem de kabahate idari yaptırım uygulanabileceği anlaşılmaktadır (Şenyüz 2012, s. 533).

3.6.4. Tekerrür

TCK’nın 58. maddesinde düzenlenen tekerrür, bir defa kesin olarak hüküm giyilen bir suçtan kanunun belirlediği koşullar altında ikinci veya daha sonraki kere suç işlemesi şeklinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre tekerrürün şartları, önceden işlenen suça verilen hükmün kesinleşmiş olması, yeni bir suçun işlenmiş olması, suçun kasta dayanması ve sonraki suçun belirli sürede işlenmiş olmasıdır.

Bir suç politikası aracı olan tekerrür, ilk defa suç işleyenlere göre daha tehlikeli durum arz eden tekerrüre düşen kişilere, farklı bir ceza politikası veya infaz rejimi uygulanmasını gerektirir (Bayraklı 2008, s. 384).

Vergi suçları ve vergi kabahatleri için öngörülen tekerrür hükümleri farklı düzenlenmiştir. Kabahatlerde tekerrürde sonraki kabahatin cezası artırılır, suçlarda tekerrürdeyse sonraki suçun cezası farklı uygulanır. Vergi suçlarının tekerrürüne TCK’nın 58. maddesi hükümleri uygulanır.

Tekerrür VUK’ta 339. maddede düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre vergi kaybına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl tekrar ceza kesilmesi halinde, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş artırılarak uygulanır.

3.7. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA YAPTIRIM

3.7.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Öngörülen Cezalar

Vergi kaçakçılığı suçlarının yaptırımı olan hapis cezaları üç farklı şekilde düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçlarını oluşturan fiilleri VUK'taki düzenlemeye göre 3 grup halinde belirtmek mümkündür.

Birinci Grup Fiiller: Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek ve defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak

İkinci Grup Fiiller: Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklamak ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak

Üçüncü Grup: Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak

VUK'ta düzenlenen birinci grup fiilleri işleyenler için öngörülen hapis cezası **on sekiz aydan üç yıla kadardır.**

İkinci grup fiilleri işleyenler için öngörülen hapis cezası **üç yıldan beş yıla kadardır.**

Üçüncü grup fiilleri işleyenler için öngörülen hapis ceza ise **iki yıldan beş yıla kadardır.**

VUK'ta düzenlenen, birinci ve ikinci grup fiilleri işleyenler için öngörülen hapis cezaları için mahkeme erteleme (TCK md. 51/1) veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması (CMK md. 231/5) kararı verebilir. Ancak üçüncü grup fiilleri işleyenler için TCK ve CMK'daki cezanın ertelenmesi ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilemeyecektir. Cezanın ertelenmesi ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilebilmesi için işlenen suçtan dolayı iki yıl veya daha kısa süreli hapis cezasına hükmedilmiş olması gerekir.

5904 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapılmadan önce defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar ile kapsamı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında hapis cezası 1 yıldan 3 yıla kadar olduğu için 1 yıla kadar olan hapis cezaları paraya çevrilebiliyordu. 3 Temmuz 2009 yılında yapılan değişiklik ile yukarıda anılan birinci grup fiilleri işleyenler için öngörülen ceza 18 aydan 3 yıla şeklinde düzenlenmiştir (Kızılot 2009, s.2). Asgari hapis cezasının 18 aya yükseltilmesi ile bir yıla kadar olan hapis cezalarının paraya çevrilmesi önlenmiştir (Kızılot 2009, s.11).

Vergi borcu bulunan yükümlüler hakkında 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 7. ve 22. Maddelerinde yurt dışına çıkma yasağı düzenlenmiştir. Anayasa Mahkemesi²⁴ bu maddeyi iptal edildikten sonra vergi borcu olan yükümlüler için yurt dışı yasağının uygulanmasının dayanağı ise 5766 sayılı Kanunla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a eklenen 36/A maddesi idi. Bu maddeye göre yüz bin TL ve üzerindeki vergi borcu için, alacaklı vergi idaresinin talebi üzerine ilgili idari makamlar tarafından, yurt dışı çıkış yasağı konulabilmekteydi. A.A.T.U.H.K'deki bu düzenleme Anayasa'nın 5982 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile değiştirilen 23. maddesinin 5. Fıkrasına açıkça aykırıdır. Bu maddeye göre; "Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hakim kararına bağlı olarak sınırlanabilir." Vergi borcu nedeniyle yurt dışı yasağının konulması kesin ve net bir şekilde Anayasa tarafından yasaklanmıştır. Bu nedenle yurt dışı yasağının dayanağı olan madde Anayasa hükmüne açıkça aykırıdır. 11 Ekim 2010 tarihinde yayımlanan 08.10.2010 tarih ve 2010/1 Seri No.lu Tahsilat İç Genelgesi'nde bu

²⁴ AYM 18.10.2007T., 2007/4E., 2007/81K.

maddenin uygulama alanı kalmadığı şeklinde açıklamalar yer almaktadır (Aslanpınar 2010, ss.1-6).

Vergi borcu olanlar hakkında yurt dışına çıkış yasağı konusundaki kanaatimiz; yasakoyucu yükümlüyü cezalandırmanın yanı sıra vergi alacağını güvence altına almak istemektedir. Ancak bu güvence altına alma veya tahsil etme başka hukuki yollar ile yapılabiliyor ise devlet öncelikle bu yollara başvurması gerekmektedir. Bu yollar ile tahsil edilebilecek ise yurt dışına çıkış yasağının uygulanmasına gerek kalmayacaktır. Kaldı ki Pasaport Kanunu ilgi maddeyi iptal eden Anayasa Mahkemesi kararında yurt dışı yasağının konulabilmesi için, amaç (vergi alacağının tahsili) ile araç (seyahat özgürlüğüne ilişkin yasak) arasında ölçülülük üzerinde durmuştur. Vergi alacağının tahsil edilebilmesi için farklı hukuki yollar mevcut iken Anayasal hak olan seyahat özgürlüğünün kısıtlanması yerinde olmayacaktır. Anayasa 23. Maddesinin 5. Fıkrasına göre “Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hakim kararına bağlı olarak sınırlanabilir.” Vergi kaçakçılığı suçlarında mahkeme kararı ile suç sabit ise ve mahkeme hapis cezasına hükmetmekle birlikte erteleme veyahut hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı vermiş ise bu kararlar birlikte yurt dışına çıkış yasağı kararı verilebilir.

3.7.2.Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Öngörülen Cezaları Ortadan Kaldıracak Nedenler

Vergi kabahatlerinin ve vergi suçlarında öngörülen cezaları ortadan kaldıran nedenlerin varlığı halinde kabahatin ve suçun yaptırımları da ortadan kalkacaktır.

Kabahatlerde ve suçlarda öngörülen cezaları ortadan kaldıran nedenlerin bazıları sadece kabahatleri, bazıları sadece cezaları bazıları da hem kabahat hem de cezaları tamamen veya kısmen ortadan kaldırır (Şenyüz 2012, s.278).

Vergi kabahatlerinde idare tarafından para cezalarında öngörülen cezaları sona erdiren nedenler; Ödeme, Af, Terkin, Ölüm, Ceza kesme ve Tahsilat Zamanaşımaları ve Uzlaşmadır.

Vergi suçlarında dava ve cezayı ortadan kaldıran nedenler; İnfaz, Af, Dava Zamanaşımı, Ceza Zamanaşımı, Pişmanlık ve Islah ve Ölümdür.

Vergi suçlarında kanuna aykırı eylemin varlığı halinde fail ceza mahkemelerinde yargılanacak ve mahkum edilecektir. Yukarıda yazılı dava ve cezayı ortadan kaldıran nedenlerin varlığı halinde yargılama yapılmayacak, yargılanma yapılıyor ise yargılamaya devam edilmeyecek, faile ceza verilmeyecek veya verilmiş ise cezanın infazı sona erecektir (Kaşıkçı 2007, s. 253-259)

Vergi kaçakçılığı suçunu incelemekte olduğumuzdan vergi kabahatlerinde öngörülen cezayı ortadan kaldıran nedenlerim neler olduğundan bahsetmekle yetineceğiz ve vergi suçlarında öngörülen cezaları ortadan kaldıra nedenleri ayrıntılı olarak inceleyeceğiz.

3.7.2.1. İnfaz

Vergi suçları işlendiğinde yargılamayı yapacak olan ceza mahkemeleri kararları 5275 sayılı “Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun” çerçevesinde verecektir. Yapılan yargılama sonucunda verilen ceza, cezanın suçluyu esas alan infazı ile sona erecektir (Şenyüz 2012, s.553)

3.7.2.2. Af

Anayasa’daki ve Türk Ceza Kanunu’ndaki düzenlemeye göre af genel ve özel olmak üzere ayrılır. Anayasa Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin görev ve yetkileri arasında genel ve özel af ilanına karar verme yetkisini düzenlemiştir (AY md.87). Türk Ceza Kanunu’ndaki düzenleme ise şu şekildedir.

TCK md. 65’e göre;

- (1) Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar.
- (2) Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir.

Görülüyor ki cezayı sona erdiren genel aftır. Bunun istisnası ise AY md 104'e göre Cumhurbaşkanı'na ait olan özel af yetkisidir. Bu durumda da özel affin cezayı ortadan kaldıracıması için cezanın kesinleşmesi gerekir (Kaşıkçı 2007, s.256).

Vergi suçlarının işlenmesi ile verilecek cezalar af yasaları ile kısmen veya tamamen sona erebilir (Öncel ve diğ. 2010, s.219).

Genel af söz konusu olduğunda ceza davası düşer ve hükmolunan cezalar bütün sonuçlarıyla sona erer. Genel affin özel aftan farkı; genel af hem suçu hem de cezayı sona erdirirken özel af yalnızca cezayı sona erdirir ve suçluluk devam eder (Şenyüz 2012, s.556).

3.7.2.3. Zamanaşımı

Vergi suçlarında öngörülen cezaların ortadan kalkmasının nedenlerinden biri de zamanaşımıdır. Donay (zikreden Şenyüz 2012, s.557) zamanaşımını “ Zamanaşımı suçun işlenmesinden itibaren belirli bir süre geçmesi halinde, eylemin kamu vicdanı üzerinde etkisini kaybetmesi sonucu artık cezalandırmada sosyal bir yarar kalmadığı düşüncesiyle bu suç failinin kovuşturulmasından vazgeçilmesi anlamına gelir.” şeklinde açıklamıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda zamanaşımı ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmadığı için TCK'da zamanaşımına ilişkin hükümler vergi suçları içinde geçerli kabul edilir.

TCK'da zamanaşımına ilişkin hükümler dava zamanaşımı ve ceza zamanaşımı olarak düzenlenmiştir.

3.7.2.3.1. Dava Zamanaşımı

TCK'da dava zamanaşımına ilişkin süreler düzenlenmiştir. Suç işlendiği tarihten itibaren ve suçun kanunda belirtilen süresine göre hesaplanan sürede açılması gerekir. dava bu sürede açılmaz ise zamanaşımına uğrayacaktır. Davanın zamanaşımına uğraması ile cezalandırma olanağı da sona erecektir (Şenyüz 2012, s.558).

TCK md 66, suçların zamanaşımı sürelerini ayrı ayrı belirtmiştir. Hapis cezalarının üst sınırına göre zamanaşımı süreleri belirlenmiştir (TCK md. 66 f.4).

Vergi suçlarına ilişkin zamanaşımı süresinin anılan maddenin 1. Fıkrasının e bendi olduğu açıktır. Bu bente göre beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda zamanaşımı süresi sekiz yıldır. Vergi suçlarında hapis cezasının üst sınırı beş yıldan fazla olmadığından dolayı dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır.

Zamanaşımı süresi suçun işlendiği günün de dahil edilmesi ile başlar. Zamanaşımının başlangıç günü suçun işlendiği gündür (Demirbaş 2007, s.663).

3.7.2.3.2. Ceza Zamanaşımı

Demirbaş (2007, s.670) ceza zamanaşımını “ Bir kimse aleyhinde kesinleşmiş mahkumiyet kararı bulunmasına rağmen, mahkumiyet kararının hüküm tarihinden itibaren belli süre içinde infaz edilmemesi nedeniyle, o cezayı infaz yetkisini ortadan kaldıran kurumdur.” şeklinde tanımlamıştır.

TCK md. 68’de ceza zamanaşımına ilişkin bu bahsi geçen süreler düzenlenmiştir. Hapis cezalarının üst sınırına göre zamanaşımı süreleri belirlenmiştir. Vergi suçlarına ilişkin zamanaşımı süresinin anılan maddenin 1. Fıkrasının e bendi olduğu açıktır. Bu bente göre beş yıla kadar hapis veya adli para cezası gerektiren suçlarda zamanaşımı süresi on yıldır. Vergi suçlarında hapis cezasının üst sınırı beş yıldan fazla olmadığından dolayı ceza zamanaşımı süresi on yıldır.

Ceza zamanaşımı hükmün kesinleştiği²⁵ günden itibaren işlemeye başlar (TCK md. 68 f.5). Hükmün kesinleşmesinden sonra kanunda belirtilen sürede infaz edilmez ise devletin ceza çektirme yetkisi sona erer. Ceza zamanaşımına uğrayan kesin hüküm infaz edilemez (Şenyüz 2012, s.560).

²⁵ Üst yargı organlarına başvuru imkanının kalmamasıdır.

3.7.2.4. Pişmanlık ve İslah

Mükelleflerin beyana dayanan vergilerde suç işlemleri ve vergi kaybına sebep olmalarından sonra pişmanlık duymaları ve devletin uğradığı zararı gidermeye razı olmasıdır (Öncel ve diğ. 2010, s.220).

VUK 371. maddede düzenlenen pişmanlık ve ıslah hükmünden yararlanabilmek için;

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

Vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen kanun maddesi olan VUK md 359/7'deki düzenlemeye göre pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlanabilmek için suç teşkil eden eylemlerin mükellef, vergi sorumlusu veya iştirak eden üçüncü kişiler tarafından pişmanlık ve ıslah hükümlerine uygun olarak ilgili makama haber verilmiş olmalıdır. Bu durumda kaçakçılık suçunu işleyenler de pişmanlık hükmünden yararlanabilecektir (Candan 2010, s.448).

VUK 371. madde hükmünde, pişmanlıktan sadece vergi ziyayı kabahatini gerektiren fiillerden bahsetmiş olmasına rağmen pişmanlık vergi suçlarından kaçakçılık suçlarına ve bu suçlara iştirak edenlere uygulanabilmektedir (Şenyüz 2012, s.566). Ancak haber verme eylemi mükellefin veya iştirak eden üçüncü kişinin kendi serbest iradesiyle olmalıdır. Vergi idaresinin hatırlatması, beyanda bulunmak için çağrıda bulunması

üzerine kanuna aykırı hareketini haber vermiş ise pişmanlık hükmünden yararlanamayacaktır. Haber verme, dilekçe ile yetkili vergi dairesine yapılır. (Candan 2010, ss. 449-450).

Vergi kaçakçılığı suçlarında pişmanlıktan yararlanmak için VUK 371. maddedeki şartların aranıp aranmayacağı hususunda Donay (zikreden Şenyüz 2012, s.567), 11. Ceza Dairesinin bir kararında anılan maddedeki şartların gerçekleşmiş olmasının arandığının belirtildiğinden bahsetmiştir. Bu kararda kaçakçılık suçları için de yukarıda sayılan şartların gerçekleşmesi gerektiği belirtilmiştir. Doktrinde bu konuda farklı görüşleri olan yazarlar mevcuttur.

Donay (zikreden Şenyüz 2012, s.567) bu konudaki kanaatini şu şekilde açıklamıştır.

“...gerçekten 371. Madde açıkça vergi ziyasını aramaktadır. Buna karşın 359. Maddedeki suçun oluşumu için vergi ziyasının meydana gelmesi gerekli değildir. Böylece vergi ziyası olmasa dahi 359. Maddedeki suçların oluşumu halinde bunun ilgili makamlara verilmesi halinde kamu davası açılmayacak ve maddeyi ihlal edenlere ceza verilmeyecektir. Ancak 371. Madde beyana dayanan vergilerden ve vergi ziyasından bahsetmektedir. Buna karşın 359. Maddenin (c) bendinde Maliye Bakanlığından izin almaksızın belge basanlardan söz etmektedir. Burada bir beyanname verilmesi söz konusu değildir. Bu eylemde yapılan sadece izinsiz belge basmaktır. Acaba bu durumda da bu bent failleri cezasızlık halinden yararlanacak mıdır? VUK'un 359. maddedeki bu hükümden yararlanabilmek için pişmanlık ve ıslahın bütün koşullarını aramamak ve sadece yaptığı hukuka aykırı eylemi yetkili mercilere haber vermek yeterlidir. Eğer 359. maddedeki herhangi bir suçu işleyen aynı zamanda vergi ziyasına da neden olmuşsa, bu durumda kendisi hakkında 371. maddedeki diğer koşulları yerine getirmek kaydıyla vergi ziyası cezası da kesilmeyecektir.”

Yavaşlar (zikreden Şenyüz 2012, s.567) ise bu konudaki görüşünü, beyana dayanan vergiler bakımından işlenen kaçakçılık suçlarını işleyenler için pişmanlık uygulanabilir, şeklinde açıklamıştır.

Donay ve Yavaşlar'ın aksi görüşünde olan Yiğit (zikreden Şenyüz 2012, s. 568) ise, VUK'un 371. maddesindeki tüm koşulların gerçekleşmesi halinde pişmanlıktan yararlanılabileceğini savunur. Bu savunmasını ise devletin amacının mükellefi cezalandırmak olmadığı, vergi alacağını tahsil edebilmek yani hem alacağını tahsil etme hem de aynı mükellefin işini sürdürerek vergi kaynağı olması düşüncesine dayandırmıştır. (Şenyüz 2012, s.568)

Bu konuda, Şenyüz (2012, s.568), vergi ziyayı ortaya çıkarmayan kaçakçılık fiilleri için pişmanlığın geçerli olup olmayacağı konusunda açıklık olmadığı görüşündedir. Şenyüz'e göre vergi ziyayı kabahatinde pişmanlıktan yararlanılmasının sebebi devletin haberdar bile olmadığı ve belki de hiçbir zaman haberdar olamayacağı verginin tahsil edilebilmesi içindir. Bu nedenle vergi ziyasında kabahati cezasız bırakıp vergi kaçakçılığı suçundan dolayı hapis cezası vermek devletin yararına ters düşecektir. Bu nedenle vergi ziyasına neden olan fiiller aynı zamanda kaçakçılık suçlarını da oluşturuyor ise kaçakçılık fiilleri de pişmanlıktan yararlandırılmalıdır.

Vergi ziyayı suç oluşturan fiillerde yalnızca vergi kaçakçılığı suçları olduğundan dolayı bu fiillerin cezasız bırakılması pişmanlık müessesinden beklenen yararı sağlamayacaktır.

Kanaatimizce de vergi kaçakçılığı suçları işlenirken aynı zamanda vergi ziyayı kabahati de doğuruyor ise VUK md. 371deki şartların gerçekleşmesi halinde pişmanlık müessesinden yararlanılabilecektir. Ancak vergi kaçakçılığı suçları aynı zamanda vergi ziyasını da doğurmuyorsa yalnızca kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller için pişmanlıktan yararlanılmayacaktır.

3.7.2.5. Ölüm

Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemeye göre ölüm ile vergi cezası düşmektedir. Bu hüküm, cezaların kişiselliği ilkesinin sonucudur (Öncel ve diğ. 2010, s.218).

Vergi cezası kesilen kimsenin ölümü halinde vergi cezası düşer (VUK md 372). Maddeden anlaşılacak olan ölüm halinde vergi cezaları düşmektedir. Verginin asli ve ceza niteliğinde olmayan gecikme zammı mirasçılara intikal eder (Çomaklı, Ak 2013, ss.251-252).

Ölüm ile vergi cezasının düşmesi için vergi cezasını gerektiren eylemin ölen kişi tarafından yapılmış olması gerekir (Candan 2010, s. 457).

3.8. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA KARARA KARŞI KANUN YOLLARI

3.8.1. Olağan Kanun Yolları

3.8.1.1. İtiraz

İtiraz, hakim kararları ile kanunun gösterdiği hallerde mahkeme kararlarına karşı gidilebilen kanun yoludur (CMK md. 267).

Karardan zarar görenin kişinin itirazı 7 gün içinde yetkili mercie yapması gerekir.

Kararına itiraz edilen merci itirazı yerinde görürse kararı düzeltir yerinde görmez ise en geç iç gün içinde itirazı incelemeye yetkili mercie gönderir (CMK md. 268/1-2)

İtirazı incelemeye yetkili merciler CMK md.268/3'te düzenlenmiştir.

Karara karşı itiraz edilmesi kararın uygulanmasını engellemez. Kararına itiraz edilen merci ve itirazı inceleyecek merci kararın yerine getirilmesinin geri bırakılmasına karar verebilir.

İtiraz olunan kararı inceleyen merci kararı en kısa sürede vermelidir. İtiraz yerinde görülürse itiraz konusu hakkında karar verir. Mercinin verdiği karar kesindir (CMK md. 271).

Vergi kaçakçılığı suçlarında kanun yollarından biri olan itiraza başvurulabilir mi?

Kanunda var olan düzenlemelere göre;

1- Hakimlik makamı kararlarına itiraz olunabilir. (Yetkisizlik (CMK md.18 f.3), Tutuklama, tutukluluğun devamı (CMK md.101 f.5), el koyma (CMK md.131 f.1)... vb.) (Kunter ve diğ. 2008, s.1396)

2- Mahkeme makamı kararlarına kanunun gösterdiği hallerde itiraz olunabilir.

O halde vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle mahkeme tarafından verilen kararlar için itiraz yoluna gidilemeyecektir. Ancak yargılama sırasında verilecek koruma tedbirlerine karşı itiraz yoluna gidilebilecektir. Kaçakçılık suçu nedeniyle yapılan yargılama sırasında tutuklama, tutukluluğun devamı, el koyma gibi hakimlik makamı kararları verildiğinde başvurulabilecek kanun yolu itirazdır.

3.8.1.2. İstinaf

İstinaf mahkemeleri ilk derece mahkemesi tarafından verilen hükmü maddi ve hukuki açıdan inceleyen mahkemelerdir.

İstinafta yeniden yargılama yapılır ve ilk derece mahkemesinin hükmünde hata tespit edilir ise hüküm bozularak kaldırılır ve yeni hüküm verilir (Kunter ve diğ. 2008, s.1403).

İstinaf mahkemeleri ülkemizde Bölge Adliye Mahkemeleridir. Bölge adliye mahkemeleri henüz kurulmamış olduğundan mahkemeler kuruluncaya kadar istinaf yoluna başvurulamayacaktır (Şenyüz 2012, s.572).

İstinaf yoluna başvuru ilk derece mahkemesinin hükmü açıklamasından itibaren yedi gün içinde yapılmalıdır (CMK md.273). Süresi içinde yapılan başvuru hükmün kesinleşmesini engelleyecektir (CMK md.275).

Kanunlarda temyiz edilebileceği hükümler hakkında istinaf mahkemelerine başvurulabilir ancak bunun önkoşulu dava veya işin konusunun Bölge İdare Mahkemesinin görev alanına girmesidir. Bunun istisnası ise CK md.18 f.4' teki düzenlemedir. Bu düzenlemeye göre "Kişinin bulunduğu yer ağır ceza mahkemesi, geri verme talebi hakkında bu madde ve Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşme hükümlerine göre karar verir. Bu karara karşı temyiz yoluna başvurulabilir." (Kunter 2008, s.1404).

İstinaf yoluna gidilemeyecek kararlar (CMK md 272/3) ve Bölge Adliye Mahkemelerinin verdiği temyiz yolu kararlar (CMK md 286/2) kanunda düzenlenmiştir.

Türkiye’de Bölge Adliye Mahkemeleri kurulup istinaf yoluna başvuru imkanı doğduğunda vergi kaçakçılık suçlarında ilk derece mahkemelerinin kararına karşı istinaf yoluna başvurulabilecektir.

3.8.1.3. Temyiz

Temyiz ilk derece mahkemesinin²⁶ hatalı ve hukuka aykırı şekilde vermiş olduğu kararların düzeltilmesi için başvurulabilecek kanun yoludur. Hukuka aykırılık, hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanmasıdır. Hukuka aykırılık hükmü etkileyecek nitelikte olmalıdır.

Temyiz, mahkeme hükmünün açıklanmasından itibaren yedi gün içinde hükmü veren mahkemeye başvurularak yapılır (CMK md. 291 f.1).

Vergi kaçakçılığı suçlarında ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu karara karşı istinaf yoluna başvurulmalıdır. İstinaf başvurusunda Bölge Adliye Mahkemeleri bir karara varacak ve bu kararlardan bir kısmı için ancak temyiz yoluna başvurulabilecektir. Bölge Adliye Mahkemelerinin kararlarından temyiz yolu açık olanlar İstinaf başlığı altında detaylı olarak incelenmiştir. Ancak bu kararlar için temyiz yoluna başvurulabilmesi gerekir. Bölge Adliye Mahkemeleri henüz kurulmadığından dolayı vergi kaçakçılığı suçları için ilk derece mahkemelerinin verdiği hukuka aykırı olduğu iddia edilen kararlar için temyiz yolu açıktır.

²⁶ Bölge Adliye Mahkemeleri kurulduktan sonra ilk derece mahkemeleri kararları dışında temyiz yoluna başvurulabilecek kararlar için 9.1.2 ‘ ye bakınız.

3.8.2. Olağanüstü Kanun Yolları

3.8.2.1. Olağanüstü İtiraz²⁷

Yargıtay Ceza Dairelerinin vermiş olduğu kararlara karşı başvurulabilecek kanun yoludur. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı tarafından Yargıtay Ceza Genel Kurulu'na yapılmaktadır (CMK md.308).

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı re'sen veya istem üzerine ilamın kendisine verildiği tarihten itibaren 30 gün içinde itiraz etmelidir (CMK md. 308).

Vergi Kaçakçılığı Suçlarında verilen kararlara karşı temyiz yoluna başvurulmuş ise temyiz mahkemesi olan Yargıtay Ceza Dairesinin vermiş olduğu karara karşı Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı itirazda bulunabilir.

3.8.2.2. Kanun Yararına Bozma (Yazılı Emir)

Kanun yararına bozma, hâkim veya mahkeme tarafından verilen ve istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeksizin kesinleşen karar veya hükümde hukuka aykırılık bulunması durumunda başvurulacak olağanüstü kanun yoludur (CMK md.309).

Adalet Bakanı'nın bu karar ve hükmün Yargıtay'ca bozulması istemini nedenlerini ile birlikte Cumhuriyet Başsavcısı'na yazılı olarak bildirilmelidir. Cumhuriyet Başsavcısı bu nedenleri aynen yazarak karar veya hükmün bozulması istemini içeren yazısını Yargıtay ilgili görevli ceza dairesine verir (CMK md. 309 f.1-2).

Vergi Kaçakçılığı Suçlarında istinaf veya temyiz yoluna gidilmeden mahkeme tarafından verilen hüküm kesinleşmiş olmasına rağmen kesinleşen karar ve hükümde kanuna aykırılık bulunuyor ise Adalet Bakanı hükmün bozulması için Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'na yazılı olarak bildirimde bulunabilecek ve gerekli prosedür yapıldıktan sonra Yargıtay ilgili ceza dairesi inceleme yapar. İnceleme sonucunda vergi

²⁷ Bazı yazarlar Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın itirazı şeklinde kullanmaktadır.

kaçakçılığı suçlarına ilişkin verilen hükmü bozabilir, bozarak ıslah edebilir ve yazılı emri reddeder. Kanun yararına bozma kararına karşı direnilmez.

3.8.2.3. Yargılamanın Yenilenmesi

Mahkeme kararlarında hükmün kesinleşmesinden sonra kararda var olan yanlışlıkların anlaşılması ile bu yanlışlıkların düzeltilmesi yoluna gidilir. Bu olağanüstü kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi denir.

Lehte yargılamanın yenilenmesine başvuru için herhangi bir süre öngörülmemiştir. Bunun istisnası Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kararına ilişkin yargılama yenilenmesine başvurulacak ise bu kararın kesinleşmesinden itibaren süre; bir yıldır.

Lehte ve aleyhte yargılamanın yenilenmesi sebepleri kanunda yazılıdır. (CMK md.311 ve 314)

Yargılanmanın yenilenmesi istemi hükmün infazını ertelemeyebilir. Ancak mahkeme, infazın geri bırakılmasına veya durdurulmasına karar verebilir. Yargılanmanın yenilenmesi istemi hükmü veren mahkemeye yapılır ve mahkeme bu istemi değerlendirir ve kabule değer bulur ise delilleri toplamaya başlar. Deliller toplandıktan sonra Cumhuriyet Savcısı ve hakkında hüküm kurulmuş olan kişiden yedi günlük süre içinde görüş ve düşüncelerini bildirmeleri istenir. Yargılamanın yenilenmesi istemindeki iddialar doğrulanır ve bu iddialar hükmü etkileyecek ise yargılanmanın yenilenmesine karar verilir ve yargılama yapılır (Şenyüz 2012, ss. 580-581).

Vergi kaçakçılığı suçlarında hüküm kesinleştikten sonra kararda yanlışlık var ise hükümlü yargılamanın lehe olarak Cumhuriyet Başsavcısı ise yargılamanın aleyhe ya da lehe olarak yenilenmesini isteyebilecektir.

4. TARTIŞMA VE SONUÇ

Vergi kaçakçılığı suçları Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi suçları, vergi mükellefleri ile sorumlularının iş ilişkisi içinde oldukları üçüncü kişilerin Vergi Usul Kanunu'nda tanımı yapılan davranış biçimlerine göre vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleridir. Vergi suçlarından biri olan vergi kaçakçılığı suçları vergi yasalarından düzenlenen hükümlere aykırı ve kusurlu hareket etmesidir. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen kanuna aykırı eylemlerin bazılarının yaptırımını idare tarafından belirlenen idari para cezası, bazılarının yaptırımını ise ceza mahkemeleri tarafından belirlenen hapis cezasıdır. Cezası, idari para cezası olan eylemler "Vergi Kabahatleri" hapis cezası olan eylemler "Vergi Suçları" olarak sınıflandırmaktadır. Kaçakçılık suçları vergi suçlarının hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suç bölümünü oluşturur.

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek ve defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak bu suç tiplerindedir. Vergi kaçakçılığı suçlarının oluşabilmesinin ön şartı VUK kapsamında düzenlenmiş bir verginin söz konusu olmasıdır. Vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli bir suçtur. Bu hareket ihmali veya icrai olabilir ise de, çoğunluğu defter yırtmak, gizlemek gibi icrai niteliktedir. Netice ise vergi ziyadır. VUK md. 359 kapsamındaki suçların yaptırımını hapis cezasıdır. Taksir açıkça bu suçun manevi unsuru kapsamında düzenlenmediğinden vergi kaçakçılığı suçlarının taksirle işlenmesinin mümkün olmadığından söz edebiliriz. Vergi suçları açısından kusuru ortadan kaldıran haller, hata ve yanılma ile birlikte VUK'ta özel olarak düzenlenen mücbir sebeplerdir. Mücbir sebepler sebebiyle yerine getirilemeyen vergi ödev ve sorumluluklarında kastın varlığından söz edilemeyecektir. Ancak vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan bazı seçimlik hareketler ancak kasıtlı işlenebileceğinden bu hareketler açısından mücbir sebebe konu bir durum bulunmamaktadır.

Muhasebe ve hesap hileleri yapmak, gerçeğe aykırı hesap açmak veya çift defter tutma; defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ya da kullanmak; defter, belge ve kayıtlarda sahtecilik vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan eylemlerdir. VUK'taki vergi kaçakçılığı suçlarına iştiraki düzenleyen hükümler kaldırılmıştır. 359. maddedeki vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak edenler TCK'daki iştirak hükümlerine göre cezalandırılacaktır. Keza vergi kaçakçılığı suçlarının diğer suçlarla birleşmesi durumunda uygulanacak bir hüküm VUK'ta bulunmamaktadır. Böyle bir durumda TCK'nın içtimayıyla ilgili kuralları uygulanacaktır. Tekerrür ise VUK'ta 339. maddede düzenlenmiştir. Buna göre vergi kaybına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl tekrar ceza kesilmesi halinde, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş artırılarak uygulanır.

Vergi kabahatlerinin ve vergi suçlarının ceza ile ilişkisini sona erdiren sebeplerin varlığı halinde kabahatin ve suçun yaptırımları da ortadan kalkacaktır. Vergi kabahatlerinde idare tarafından para cezalarında cezayı sona erdiren sebepler; ödeme, af, terkin, ölüm, ceza kesme ve tahsilât zamanaşımaları ile uzlaşma olup, vergi suçlarında dava ve ceza ilişkisini sona erdiren sebepler; infaz, af, dava zamanaşımı, ceza zamanaşımı, pişmanlık ve ıslah ile ölümdür. Vergi kaçakçılığı suçlarında karara karşı olağan ve olağanüstü kanun yollarına başvurulabilir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Artuk, M., Gökçen, A., ve Yenidünya, A., 2007. *Gerekçeli Ceza Kanunları*. 6. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi
- Bayraklı, H., 1996. *Vergi Ceza Hukuku*. Afyon: Kocatepe Üniversitesi Yayını.
- Candan, T., 2010. *Vergi Suçları ve Cezaları*. 3. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Centel, N., ve Zafer, H., 2008. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. 5. Bası. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtıcılık A.Ş.
- Çomaklı, Ş. E., 2008. *Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı*. Ankara: Savaş Yayınevi
- Çomaklı, Ş. E. ve Ak, A. 2013, *Vergi Hukukunda Suç ve Kabahatler*. 1. Baskı. Erzurum Barosu
- Demirbaş, T., 2007. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 5. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Güçlü, F., 1998. *Türk Ceza Hukuku Açısından Vergi Kaçakçılığı*. 1. Baskı. Ankara: Ürün Yayınları.
- Güneş, G., 2007. *Verginin Yasallığı İlkesi*. 2.Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Hızlı, Y., 1984. *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*. Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Kaşıkçı, M., 2007. *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ethemler Yayıncılık.
- Koca, M. Ve Üzülmöz, İ., 2012. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 5. Basım. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kunter, N., Yenisey, F. ve Nuhoğlu, A., 2008. *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*. 16. Baskı. İstanbul: Beta Basım
- Ok, N., ve Gündel, A., 2002. *Açıklamalı- İctihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Oktar, S. A., 2012. *Vergi Hukuku*.8. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N., 2010. *Vergi Hukuku*. 19. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi
- Saban, N., 2009. *Vergi Hukuku*. 5Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Sahir, E., 1988. *Vergi Suçları- Ticari Ceza Hukuku IV*. İstanbul. İ.Ü Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi.

- Sahir, E., 1988. *Vergi Suçları- Ticari Ceza Hukuku VI*. İstanbul. İ.Ü Fen Fakültesi
Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi.
- Şenyüz, D., 2012. *Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*. 6.Baskı. Ekin
Basım Yayın Dağıtım
- Taşdelen, A., 2010. *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*. Ankara: Turhan
Kitabevi

Sürekli yayınlar

- Aslanpınar, Y. B., 2010. *Anayasa Değişikliği Sonrası Yurt Dışı Çıkış Yasağı*. Yaklaşım Dergisi. (215), ss. 292-298
- Batırel, Ö. F., 2013. *Son Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu Unsurları*. Yaklaşım Dergisi. (243), ss. 265-271
- Doğrusöz, A. B., 2008. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yeni Düzenleme. *Referans Gazetesi*. 31 Ocak. s.5
- Kızılot, Ş., 2009. *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezasının Paraya Çevrilemeyeceği*. Yaklaşım Dergisi. (200), ss. 20-21
- Polat, 2013, *Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunun Ceza Yargılaması ve Yargı Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi*. Mali Hukuk Dergisi. 9 (102), ss.15-33
- Taş, M., 2003. *Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları*. Yaklaşım Dergisi. (130), ss.21-26

Diğer Yayınlar

Ağar, S., 2012. Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı. *Ankara Barosu Dergisi*. [online] 2012, (2), ss. 363-392,

<http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2012-2/15.pdf>

[Erişim tarihi 17.12.2012]

Bayraklı, H. Ve Bozdağ, A., 2008. Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*. [online] 2008, (10), ss. 375-396, http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/10_2/19.pdf [Erişim tarihi 07.12.2012].

Gündüz, Z., [ty], Türkiye’de Vergi Nasıl Kaçırılıyor?,

<http://www.vergiportali.com/doc/vergikacirma.pdf> [Erişim tarihi 20.02.2013]

Katoğlu, T., 2012. Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, [online], 61 (2), ss. 657- 693,

<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1679/17897.pdf> [Erişim tarihi

04.01.2013].

Kayahan, O., 2013. Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde Düzenlenen Kaçakçılık Suçları. <http://www.ozankayahan.com/Makaleler.php?Git=MakaleOku&id=17> [Erişim tarihi 05.04.2013].

Köşşekoğlu, A., [ty], Vergi Usul Kanununun 359/b Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılık Suçu. http://www.yayin.adalet.gov.tr/adalet_dergisi/sayi39/01%20-%20ABDULLAH%20K%C3%96%C5%9E%C5%9EEKOGLU.pdf [Erişim tarihi

05.04.2013].

Sarioğlu, F., [ty]. Vergi Ziyatı Suç Ve Cezasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. *Mevzuat Dergisi*, [online] 2002, (53),

<http://www.mevzuatdergisi.com/2002/05a/02.htm> [Erişim tarihi 20.02.2013]

Tezcan, K., [ty], Vergi Suç Ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde

Değerlendirilmesi. http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:A3-Mbd92dOgJ:www.muhasibenet.net/makale_doc%2520dr%2520keramet%2520tezcan_vergi%2520suc%2520ve%2520cezalarin%2520tck%2520cerc%2520degerlendirilmesi.doc+%&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr [Erişim tarihi 13.11.2012]

<http://www.ongoren.av.tr/review/Review05.aspx> [Erişim tarihi 05.01.2013]

Vergi Hukukunda Sahte Belge Kullanmak Suçu. [ty].

<http://www.ongoren.av.tr/review/Review05.aspx> [Erişim tarihi 05.01.2013]