

GİRİŞ

Vergi devletin en büyük finansman kaynağıdır. Mükelleflerin gelirinde azalmaya neden olan ve ilk etapta bireyler için somut bir karşılık oluşturmayan vergiyi ödeme konusunda mükellefler isteksizdir. Mükelleflerin ve vergi ödevi ile ilgili işlem yapma sorumluluğu olan kişilerin vergi ödeme konusundaki isteksizliği ve tutumları hukuka aykırı ve cezai sorumluluk gerektiren eylemler şeklinde ortaya çıkabilmektedir.

İdarenin vergi konusunda nihai amacı vergileri tam ve eksiksiz bir şekilde toplamaktır. İdarenin bu amacını gerçekleştirebilmesi için yasa ile birtakım yetkiler verilmiştir. İdareye yasal olarak verilen yetkiler kapsamında idare verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında mükellefler ile yaşanabilecek sorunlar, mükelleflerin Mükellefin ödediği verginin ödenmesi gerekenden daha az tahakkuk ettirilmesi ya da vergi hiçbir tahakkuk ettirilmemesi olayına vergi kaçakçılığı adı verilir. Ksaklıklar ve vergi düzenlemelerine avkırılıklar konusunda mükelleflere yaptırım uygulamaktadır. İdarenin mükelleflere uyguladığı bu yaptırımlar idari yaptırım niteliğindedir. Ancak mükellef veya vergi sorumlularının vergilendirme süreci ve idare ile olan vergi ilişkisinde kamu düzenini bozan, ceza hukuku anlamında suç teşkil eden ve ceza sorumluluğu gerektiren eylemler içerisinde de girebilmektedirler. Bu eylemler suç ve cezaların kanuniliği ilkesi ile ceza hukukunun evrensel ilkeleri uyarınca idari yaptırım ile giderilememekte ceza yargılaması sonucu verilecek hükümlerle çözülebilmektedir. VUK'nun da vergi suç ve cezaları olarak yer verilen bu eylemler çalışmamızın ana konusunu oluşturmaktadır.

Mükellef, vergi sorumlusu veya vergilendirme sürecinde rol alan bireylerin hukuka aykırı eylemlerinin cezai yaptırıma tabi tutulması, devletin vergi kaybını önlemekle birlikte, vergi adaletini sağlayarak, kamu düzenini koruyan düzenlemelerdir. Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi gereğince hangi eylemlerin vergi suçunu oluşturduğu ve ne tür bir cezai yaptırıma tabi tutulduğu kanunda açıkça düzenlenmelidir. Bu husus bireylerin temel hak ve hürriyetlerinin korunması ilkesinin de bir gereğidir.

Teknik ve dinamik bir yapıya sahip olan vergilendirme, buna ayak

uyduramayan veya konuya yeterince hakim olamayan vergi mükellefleri ve vergi sorumluları ile vergi idaresini karşı karşıya getirmektedir. Bu durum vergi suçu oluşturan eylemler olarak ortaya çıkmakta ve cezai yaptırım gerektirmektedir.

Vergi etkinliğinin sağlanması ve devletin vergi kaybının önlenmesi için mükelleflerin vergiye ilişkin iş ve işlemlerinin denetlenmesi, hukuka aykırı ve suç teşkil eden eylemlerinin ortaya çıkarılması gerekir. Vergi suçlarının tespiti, ortaya çıkarılması ve bu suçlarla etkin bir mücadele için vergiye ilişkin temel teorik bilgilerin bilinmesi, suç oluşturan eylemlerin mevzuatta açık ve anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmesinin yanısıra mevzuat ve usul hükümlerinin de iyi bilinmesi gerekir.

Çalışmamızda vergi ile ilgili temel bilgilere, vergi suç ve cezalarına, yargılama makamları ve kanun yollarına yer verilmiş ve son olarak vergi suç ve cezalarının etkinliği konusuna değinilmiştir. Açıklamalarımızda doktrindeki görüş ve yorumlardan yararlanılmış, Yargıtay kararlarına ve konu ile ilgili mevzuat hükümlerine de yer verilmiştir.

I. BÖLÜM

A. VERGİ KAVRAMI VE VERGİ HUKUKU

1. Vergi Kavramının Tanımı

Vergi genel olarak devletin kamu hizmetlerini finanse edebilmesi için kamu gücünü kullanarak vatandaşlarından aldığı bir çeşit gelir olarak tanımlanabilir. Vergi, insanların toplu ve organize bir halde yaşaması ile birlikte tarihin bilinen en eski dönemlerinden itibaren varolmuştur¹.

İlk zamanlarda hem şekli hem de maddi anlamda topluluğun lideri ve yöneticisi olan kabile reisi, derebeyi, padişah veya krallara gönüllü hediye olarak verilen vergi, toplum yapıları ve geleneklerinin değişmesi, savaşlar, devlet yapılarının değişmesi ve ihtiyaçların artması gibi nedenlerle şeklen gönüllü olma niteliğini korusa da zamanla geleneksel bir yükümlülük halini almıştır². Vergi günümüzde tüm devletlerde en önemli ve gerçek bir zorunlu ödeme şekline dönüşmüştür.

Ülkede benimsenen ve uygulanan devlet anlayışına göre vergiye olan bakış açısı da değişmektedir. Rasyonalist-ferdiyetçi devlet görüşüne dayanan *istifade teorisine* göre vergi, kamu hizmetlerinin karşılığı olarak özel kesimden kamu kesimine transfer edilen bir bedeldir. *Organik-kolektivist* devlet görüşüne dayanan *iktidar teorisine* göre vergi, devlet görevlerinin yerine getirilmesi için fertlerin ödeme güçlerine göre tek taraflı olarak devletçe saptanan kayıtsız şartsız zorunlu ödemelerdir. Sosyalist ekonomilerde ise üretim araçlarının sahibi devlet olduğu için vergi kavramının bir karşılığından söz etmenin bir anlamı yoktur.

Vergi, doktrinde yazarlar tarafından değişik şekillerde tanımlanmıştır. Vergiyi en geniş anlamda tanımlayan Gerloff'a göre vergiler; "*Kamusal mali*

¹Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara 1998, s.6.

²Ates Oktar, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2012, s. 6.

*ihtiyaçların karşılanması veya kamu ekonomisine ait diğer gayelerin, özellikle iktisadi ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için zorunlu olarak ve özel bir karşılık gözetmeksizin kamu tüzel kişilerince diğer ekonomik birimlere yüklenen ödemelerdir*³. Laufenburger'e göre, "vergi, toplumdaki kişilerin kamu harcamalarına mutlak ve zorunlu olarak katılmalarıdır". Mehl vergiyi "Vergi, özel hukuk, kamu hukuku tüzel kişileri ile özel kişilerden, devletin kamu yüklerini karşılamak için belli bir karşılığı olmaksızın, kesin olarak, otorite yolu ile, mükellefin ödeme güçlerine göre alınması gerekli olan paradır" şeklinde tanımlamıştır. Neumark vergiyi kısa ve öz bir biçimde "Her vergi bir iktisadi kıymet transferini gerektirir" şeklinde tanımlamıştır⁴. Haller vergiyi "kamu hizmetleri ile herhangi bir şekilde ilişki haline getirilmeksizin zorunlu bir mali yüküm olarak tahsil edilen ve siyasi karar sürecinde çoğunluğun çıkarına göre belirlenen devlet görevlerinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunan bir araçtır" şeklinde görmektedir⁵. Jeze ise vergiyi "modern devletlerde vergi, kişilerden toplumsal menfaati sağlayan masrafları karşılamak üzere ve vergiyi ödemekle yükümlü kişilerin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları nedeniyle, değişmez kurallara göre talep edilen parasal kıymetlerdir" şeklinde tanımlamıştır⁶.

Günümüz siyasal ve sosyal gelişmeleri doğrultusunda amaç ve fonksiyonlarına göre vergi; devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının yükledikleri fiskal ve ektrafiskal görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden, cebren, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir, şeklinde tanımlanabilir⁷.

2. Verginin Tarihi Gelişim Süreci

İnsanların toplu ve organize bir halde yaşaması ile birlikte tarihin bilinen en eski dönemlerinden itibaren vergi alımı söz konusu olmuştur. İktidarı elinde bulunduranlar, tüm yetkileri kullanarak bu kapsamda sınırsız bir vergilendirme

³Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s.21

⁴https://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_nedir.html (E.T. 25.04.2016)

⁵Salih Turhan, a.g.e., s.21

⁶https://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_nedir.html (E.T. 25.04.2016)

⁷Abdülkadir Işık, *Kamu Maliyesi*, Ekin Basım, Bursa 2014, s.156.

gücünü de kullanmışlardır. Zamanla kamu hukukunun ortaya çıkıp gelişmesi ile birlikte iktidarların vergilendirme yetkileri sınırlandırılmıştır. Demokrasi mücadelesi ilk olarak iktidarların sınırsız ve keyfi vergi koymalarına tepki olarak başlamıştır⁸.

İngiltere'de 1215 yılında imzalanan Magna Carta Libertatum ile kralın vergilendirme yetkisi soylular ve din adamları yararına sınırlandırılmıştır. Daha sonraları birer halk hareketi olan 1628 tarihli haklar dilekçesi ve 1689 tarihli haklar demeci ile kralın parlamentonun onayı olmadan vergi koymasını kesin olarak yasaklamıştır. Amerika Birleşik Devletlerinin ulusal bağımsızlık hareketinin temelinde de İngiltere'nin uyguladığı vergilere gösterilen tepkiler yer almaktadır. 1776 yılında ilan edilen Bağımsızlık Bildirisinde temsilsiz vergi olmaz ilkesi yer almıştır. 1789 tarihli Fransız İhtilalinin önemli nedenlerinden birisi de kralın koyduğu keyfi vergilerdir⁹.

1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nde hiç kimsenin keyfi olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılamayacağı hükme bağlanmıştır¹⁰. 1952 tarihli İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek Protokolün 1/1. fıkrasında da de aynı husus vurgulanmıştır¹¹.

3. Ülkemizde Verginin Tarihi Gelişimi

Ülkemizde Osmanlı döneminde İslam dininin vergilendirmeye ilişkin kuralları uyarınca alınan şer'i vergilerin (zekat, öşür, haraç, cizye) yanında padişah tarafından konulan örfi vergiler bulunmaktaydı.

Tekalif-i Şer'iye olarak da bilinen şer'i vergiler zorunlu nitelikte olan

⁸Salih Turhan, *a.g.e.*, s.1

⁹ Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, *a.g.e.*, s.7.

¹⁰"**İHEB Madde 17-** 1. Herkesin tek başına veya başkalarıyla ortaklaşa mülkiyet hakkı vardır. 2. Hiç kimse keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılamaz."

¹¹"**İHAHKDSEP Madde 1/1** - Her hakiki veya hükmi şahıs mallarının masuniyetine riayet edilmesi hakkına maliktir. Herhangi bir kimse ancak âmme menfaati icabı olarak ve kanunun derpiş eylediği şartlar ve devletler hukukunun umumi prensipleri dâhilinde mülkünden mahrum edilebilir."

vergilerdi. En önemli şer'i vergi olan zekat, bir yıldan fazla zaman süresi içerisinde elinde ihtiyaç fazlası mal bulunanlardan mallarının kırkta biri oranında devlet hazinesi olan "Beytülmal"a kaydedilmek üzere alınmaktaydı. Köken itibariyle daha eskilere dayanan öşür vergisi arazi ürünü üzerinden alınmaktaydı. Öşür (Aşar) 17. yüzyıla kadar timar, zeamet ve has sahipleri tarafından toplanmıştır. Haraç, fethedilen yerlerin müslüman olmayan halkının elinde bırakılan arazi üzerindeki üründen alınan vergiydi. Cizye ise müslüman olmayan halktan askerlik yapmama bedeli olarak alınan bir vergiydi¹².

Tekalif'i Örfiye olarak da adlandırılan örfi veriler, fethedilen yerlerde daha önceden bulunan dağınık durumdaki vergilerdi. Her yörenin yerleşik örf ve adetlerine göre farklı özellikte olduğundan örfi vergi olarak adlandırılmışlardır. Örfi vergiler 17. yüzyolun başından itibaren yaygınlaşmıştır¹³.

18. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren devlet ve yükümlüler açısından vergi tahsilinin güvence altına alınabilmesi için halk tarafından seçilen "ayanlar" vergi tahsiline aracılık yapmaya başlamışlardır. İmparatorluk zayıflamaya başladıktan sonra 1804 yılında Senedi İttifak ile padişahın vergilendirme yetkisi ayanlar yararına sınırlandırılmıştır. 1839 tarihli Gülhane Hattı Hümayunu (Tanzimat Fermanı) ile padişah tek taraflı iradesi ile vergilendirme gücünü sınırlandırmıştır. Daha sonra 1856 tarihli İslahat Fermanı ve 1875 tarihli Adalet Fermanları ile padişah batılı ülkelerin baskısı sonucu vergilendirme konusunda belli ilke ve kurallara uymayı kabul etmiştir¹⁴.

1876 tarihli Kanunu Esasi yasaya dayanmadıkça vergi ve diğer mali yükümlülükler konulmasını yasaklamıştır. 1881 yılında "Muharrem Karamamesi" ile bazı vergilerin tarh ve tahsil yetkisi alacaklı temsilcilerinden oluşan Düyunu Umumiye İdaresine verilmiştir. 1920 yılında imzalanan Sevr antlaşması ile Düyunu

¹²Ateş Oktar, *Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi*, İ. Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri/Yıl 1996/1997, s. 159-160

¹³Ateş Oktar, a.g.e., s. 161

¹⁴Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, a.g.e., s.9; Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1995, s. 44-45

Umumiye İdaresi dışında kalan kamu gelirleri İngiliz, Fransız ve İtalyan temsilcilerinden oluşan bir komisyona bırakılmıştır¹⁵.

Kurtuluş Savaşından sonra yeniden bağımsızlığını kazanan Türkiye, Muharrem Kararnamesi ve Sevr'i reddetmiştir. Yeni Kurulan TBMM'nin 1921 yılında tüm yetkileri 3 aylığına devrettiği başkomutan Mustafa Kemal yayınladığı "Tekalifi Milliye" emri ile mali yükümlülükler koymuştur. 1924 tarihli Türkiye Cumhuriyetinin ilk anayasası vergiyi, devletin genel harcamalarına halkın katılması olarak tanımlamış ve vergilerin ancak kanun ile tarh ve tahsil edileceğini belirtmiştir¹⁶.

1942 ve 1943 yıllarında Dünya Ekonomik Buhranı ve 2. Dünya savaşının etkisi ile antidemokratik hükümler içeren varlık vergisi kabul edilmiştir. 1949-1950 yıllarında vergi reformu ile Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları kabul edilmiştir. 1961 Anayasası, 1924 Anayasası gibi vergilerin yasallığı, vergilerin genelliği ve eşitliğini hükme bağlamış, farklı olarak yasaların Anayasaya uygunluğunu yargısal denetime tabi tutmuştur. 22.04.1962 tarih ve 44 sayılı "Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun" ile Anayasa Mahkemesi kurulmuş ve yasaların Anayasaya uygunluğunun denetimi başlamıştır. Anayasa mahkemesi ilk kararını 05.09.1962 yılında vermiştir¹⁷. 1982 Anayasası da 1961 Anayasasındaki vergiye ilişkin hükümleri korumuştur. 1.1.1985 yılında uygulamaya konulan Katma Değer Vergisi de reform niteliği taşıyan bir değişikliktir¹⁸.

4. Verginin Kanuniliği

Kanunilik ilkesi ile yasama organının yetkisinde olan, idareye düzenleme yapma yetkisi tanınmayan hak ve ödevlerin sınırları çizilmekte, kişisel hak ve özgürlükler hukukun üstünlüğü çerçevesinde korunmaktadır. Kanunilik ilkesi mali hukukta, vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin kamu gücü kullanılarak ancak

¹⁵Metin Taş, *Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme*, Ekin Kitabevi, Bursa 1992, s. 14.

¹⁶Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, *a.g.e.*, s.10

¹⁷<http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/mahkemehakkında/kisatarihce/dundenbuguneyanayasa.html> (E.T. 25.04.2016)

¹⁸Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, *a.g.e.*, s.11; Yusuf Karakoç, *a.g.e.*, s. 49-53

yasalarla düzenlenmesi zorunluluğunu öngören ilke şeklinde tanımlanabilir¹⁹.

Verginin kanuniliği ilkesi, bu yükümlülüklerle ilişkin düzenlemelerin hem şekli hem de maddi anlamda yasayla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Böylece vatandaşın bireysel özgürlüğü devlete karşı korunmuş olacak ve keyfi uygulamalar önlenecektir. Bu aynı zamanda hukuk devletinin de bir gereğidir²⁰. Bu hususta Anayasa mahkemesinin yerleşik bir çok kararı bulunmaktadır. Anayasa mahkemesi bu konudaki içtihatları ile idarenin keyfi ve sınırsız ölçülere göre hareket etmesinin önüne geçerek verginin kanuniliği ilkesini korumuştur²¹.

"Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranlar, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla "yeterince çerçevenememişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir."²²

Verginin kanuniliği ilkesi devlete verginin alınması yetkisi vermekte, verginin tahsili için cebri icra yoluyla alınması imkânı sağlayarak hukuki sınırlar çizmekte, bunun yanında yükümlü olan bireye de "verginin belirgin olması, kanunsuz vergi olmaz" şeklinde sınırlar belirleyerek güven vermektedir.

¹⁹ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998, s.8-11

²⁰Yusuf Karakoç, *a.g.e.*, s. 70-71

²¹ Gülsen Güneş, *a.g.e.*, s.14

²²Anayasa Mahkemesi, 31.3. 1987, E 1986/20, K 1987/9

5. Vergi Hukukunun Tanımı ve Yeri

Vergi hukuku geniş anlamda, devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği bütün gelirleri (vergi, resim, harç, şerefiye) ifade eder. Dar anlamda ise vergi hukuku sadece vergileri kapsar. Bu anlamda vergi hukuku, bütçe ve uygulaması ile kamu harcamalarını da kapsayan mali hukukun vergilerin tahsili ile ilgili olan alt koludur²³.

Vergi ilişkisinde yer alan devlet ve birey eşit konumda değildir. Vergilendirme işlemi devlet egemenlik gücünü, otoritesini kullanır. Bu özelliği nedeniyle vergi hukuku, kamu hukuku-özel hukuk ayrımında kamu hukuku içerisinde yer almaktadır.

Vergi hukuku; vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin, vergi uyuşmazlıkları ve vergi cezalarını da kapsayan maddi ve şekli hukuk kuralları bütünü, şeklinde tanımlanabilir. Vergi hukuku, anayasa hukuku, idare hukuku, devletler genel hukuku, ceza hukuku ve yargılama usulü hukukları ile yakın ilişki içerisinde. Vergi hukukunun bu hukuk dalları ile bağlantısına baktığımızda;

Anayasada vergi ile ilgili genel düzenlemeye 73. maddede yer verilmiştir²⁴. Ancak bunun dışında Anayasa'daki diğer hükümlerin çoğunun vergilerle doğrudan ya da dolaylı bağlantısı bulunmaktadır.

Vergi yargısı açısından bakıldığında, Türkiye'de vergi kabahatlerine ilişkin vergi yargısı idari yargı bünyesinde yer almaktadır. Vergi kabahatleri uyuşmazlıklarında uygulanacak usul hükümlerinin İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmesi idare hukuku ile vergi hukuku ilişkilerinin yoğunluğunu göstermektedir.

²³Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, *a.g.e.*, s.1

²⁴"**Ay Madde 73-** Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

Vergi hukukuna uluslararası hukuk açısından baktığımızda, mükellef açısından birden fazla devletin vergilendirme yetkisi kullandığı durumlar oluşabilir. Bu durumda sorun, ilgili devletlerin iç mevzuatı ile birlikte, uluslararası hukuk ilkelerine göre çözümlenmektedir. Bu yönüyle vergi hukuku ile devletler genel hukuku arasında yakın ilişki bulunmaktadır.

Vergi hukukunun vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen ve kanuni düzenlemelere aykırı hareket eden mükelleflere uygulanacak yaptırımları içeren, vergi suç ve cezaları ile ilgilenen dalı olan vergi ceza hukuku iki hukuk alanı arasındaki ilişkilerin yoğunluğunun göstergesidir. Devletin üstün buyurma gücüne dayanan vergilendirme sürecindeki suç ve cezaları ele alana, vergi suç ve cezalarının tespit ve uygulanmasını gösteren vergi ceza hukuku vergi hukukunun alt dalıdır.

a. Vergi Yargılama Hukuku

Vergi, devletin üstün buyurma gücünü kullanarak vatandaşlarından zorla tahsil ettiği gelir olduğundan ve vatandaş açısından mikro ekonomik açıdan karşılığının bulunmaması nedeniyle vergilerin ödenmesinde sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Vatandaşlar satın alma güçlerinde eksilmeye neden olan vergiyi ödemek istemez ya da ödemek zorunda olduğu vergi miktarını azaltmaya çalışırlar. Vergi mükelleflerinin bu tutum ve davranışları, çözülmesi gereken vergi uyuşmazlıklarına neden olmakta, mükelleflerin yasadışı yollara girişmesi sonucu ise vergi suçları oluşmaktadır²⁵.

Vergi yargılama hukuku denildiğinde idari yargı içerisinde yer alan vergi mahkemeleri anlaşılmaktadır. Gerçekten vergi yargılaması hukuku, vergi yargı organlarının vergi mükellefi veya vergi sorumlularının sorunları ile vergi idaresinin vergi uygulamalarından doğan sorunları inceleyerek vergi kanunlarına uygun

²⁵Mehmet Altundis, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suc ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suclara Etkisi", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 65, Sayı:1, Kış 2007, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2007-1/12.pdf> (E.T. 04.11.2015), s.168-179.

yargısal faaliyetlerde bulunması olarak bilinmektedir²⁶. Ancak vergi yargı organları dışında adli yünden suç teşkil eden eylemler için yargılama yapan ilk ve üst dereceli genel mahkemeler de bulunmaktadır.

O halde vergi yargılama hukukunun, dar anlamda vergi mahkemeleri tarafından çözülen vergi uyuşmazlıklarını, geniş anlamda ise vergi uyuşmazlıkları yanında vergi suç ve cezalarının genel mahkemelerde çözümüne ilişkin tüm yargılama faaliyetlerini kapsadığını söyleyebiliriz.

Vergi suçlarının yargılama organları, vergi suçları ve yargılama süreci ile kanun yolları konusu ele alınarak açıklanmaya çalışılacaktır.

b. Vergi Ceza Yargılaması

Vergi ceza yargılaması, VUK'nun da vergi suçu olarak düzenlenen hukuka aykırı eylemlerin soruşturulması ve yargılaması süreçlerini kapsamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için idari yargı bünyesinde vergi mahkemeleri kurulmasına rağmen, vergi ceza yargılaması için özel yargı mercileri bulunmamaktadır. Vergi suçlarının cezai yargılama mercileri genel ceza yargılama mercileri olan ceza mahkemeleridir.

Çalışmamızın ana konusunu oluşturan vergi suçları, vergi ceza hukukunun da temel konularındandır. Vergi suçları ile ilgili olarak vergi suçlarının neler olduğu ve cezaları, yargılama makamları, başvurulacak kanun yolları ve etkinliği konuları ayrı başlıklar halinde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

²⁶ Yusuf Karakoç, a.g.e., s.17.

II. BÖLÜM

B. ADLİ YARGI MERCİLERİ

1. Adli Yargı Organları

Yargı yetkisi Anayasanın 9. maddesine göre, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır. Anayasal düzenlemede yer verilen "bağımsız mahkemelerce" ifadesi yargı organının temel özellikleri olan tek birimden oluşmadığı, organlar topluluğundan oluştuğu ve bağımsız olduğuna vurgu yapmaktadır²⁷. Ülkemizde adli yargılama organları olarak, ilk derece mahkemeleri, bölge adliye mahkemeleri ve Yargıtay olmak üzere üç aşamalı yargı sistemi benimsenmiştir. Vergi suç ve cezaları adli yargı içerisinde yer alan genel mahkemelerde görülmektedir.

Vergi suçlarının yargılmasında görev yapan yargılama organları; ilk derece mahkemeleri olarak 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş Görev ve Yetkileri Hakkındaki Kanunun(AYİDMBAMKGYHK) 2. ve 3. maddeleri uyarınca ceza mahkemeleri; ikinci derece mahkeme olarak ise bölge adliye mahkemeleridir²⁸. 5235 sayılı Yasanın 8. maddesine göre ceza mahkemeleri, asliye ceza mahkemeleri ve ağır ceza mahkemeleri ile özel kanunlarla kurulan diğer ceza mahkemeleridir²⁹.

²⁷ Metin Günay, *İdare Hukuku*, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 1998, s.5

²⁸"**AYİDMBAMKGYHK Madde 2-** Adli yargı ilk derece mahkemeleri, hukuk ve ceza mahkemeleridir."

"**Madde 3 -** Adli yargı ikinci derece mahkemeleri, bölge adliye mahkemeleridir."

²⁹"**AYİDMBAMKGYHK Madde 8-** Ceza mahkemeleri, (...) asliye ceza ve ağır ceza

5235 sayılı Yasada 18.06.2014 tarih ve 6545 sayılı yasa ile yapılan değişiklik öncesine kadar ilk derece mahkemesi olarak Sulh Ceza Mahkemeleri de yer almaktaydı. Ancak yapılan değişiklik ile Sulh Ceza Mahkemeleri kaldırılarak görevleri Asliye Ceza Mahkemeleri'ne devredilmiş, bu mahkemelerin yerine Sulh Ceza Hakimliği kurulmuştur.

Yargıtay, Anayasal bir kurum olup temyiz başvurularını inceleyen yüksek yargı merciidir. Ceza yargılamasında vergi suçu ile ilgili temyiz başvurularında da yüksek mahkeme olarak Yargıtay görevlidir. Ceza yargılamasının soruşturma aşamasında ise Cumhuriyet Başsavcılığı görev yapmaktadır.

a. Cumhuriyet Başsavcılığı

Cumhuriyet Başsavcılığı yargılama organı değil soruşturma merciidir. 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 170. maddesinin 1 ve 2. fıkralarına göre Cumhuriyet Başsavcılığı, ceza yargılamasında soruşturma yaptıktan sonra yeterli şüphe ve delil elde edilmiş ise iddianame ile ceza mahkemelerine dava açmaktadır³⁰.

Herhangi bir suçun işlendiğine dair Cumhuriyet Başsavcılıklarına yapılan ihbarlar veya suç işlendiğinden Cumhuriyet savcıları tarafından herhangi bir şekilde haberdar olunması üzerine soruşturma başlatılmaktadır. Yapılan soruşturma sonucunda dava açılması için yeterli delil bulunması halinde yetkili ve görevli mahkemeye iddianame ile dava açılmaktadır.

Cumhuriyet Başsavcılığının kuruluş ve görevleri 5235 sayılı yasanın 16. ve 17. maddelerinde gösterilmiştir. Buna göre mahkeme kuruluşu bulunan her il merkezi ve ilçede o il veya ilçenin adı ile anılan bir Cumhuriyet Başsavcılığı kurulur. Cumhuriyet Başsavcılığı'nda bir Cumhuriyet Başsavcısı ve yeteri kadar Cumhuriyet

mahkemeleri ile özel kanunlarla kurulan diğer ceza mahkemeleridir."

³⁰"**CMK Madde 170** - (1) Kamu davasını açma görevi, Cumhuriyet savcısı tarafından yerine getirilir. (2) Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler."

Savcısı bulunur³¹.

Cumhuriyet Başsavcılığı'nın başlıca görevleri; kamu davasının açılmasına yer olup olmadığına karar vermek üzere soruşturma yapmak, kanun hükümlerine göre, yargılama faaliyetlerini kamu adına izlemek, bunlara katılmak ve gerektiğinde kanun yollarına başvurmak, kesinleşen mahkeme kararlarının yerine getirilmesi ile ilgili işlemleri yapmaktır.

b. Sulh Ceza Hakimliği

Sulh Ceza Mahkemelerinin kaldırılmasından sonra, yürütülen soruşturmalarda hâkim tarafından verilmesi gerekli kararları almak, işleri yapmak ve bunlara karşı yapılan itirazları değerlendirip karara bağlamak amacıyla Sulh Ceza Hâkimlikleri kurulmuştur. Sulh Ceza Hakimliğinin yapacağı işler 5235 sayılı Yasanın 10/1. fıkrasında "Kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, yürütülen soruşturmalarda hâkim tarafından verilmesi gerekli kararları almak, işleri yapmak ve bunlara karşı yapılan itirazları incelemek amacıyla sulh ceza hâkimliği kurulmuştur." şeklindeki düzenleme ile gösterilmiştir.

Vergi suçları ile ilgili soruşturmalarda, arama, elkoyma, tutuklama ve benzeri taleplerle ilgili olarak Sulh Ceza Hakimliği karar vermektedir. Vergi suçlarının soruşturulması kapsamında aramaya ilişkin hükümlere 213 sayılı VUK'nun 142-146. maddelerinde yer verilmiştir³². 213 sayılı yasanın ilgili maddelerinde yer almayan

³¹"**AYİDMBAMKGYHK Madde 16** - Mahkeme kuruluşu bulunan her il merkezi ve ilçede o il veya ilçenin adı ile anılan bir Cumhuriyet başsavcılığı kurulur.

Cumhuriyet başsavcılığında, bir Cumhuriyet başsavcısı ve yeteri kadar Cumhuriyet savcısı bulunur. Gerekli görülen yerlerde Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun kararıyla bir veya birden fazla Cumhuriyet başsavcivekili atanır."

³²"**VUK Madde 142-** İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için: 1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu

konularda ise Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun(CMK) ilgili hükümleri uygulanmaktadır³³. Yargıtay kararlarında bu hususa yer verilmiştir.

“CMK'nın 116 ve devamı maddelerinde “arama ve elkoyma” işlemine dair usul ve esaslar düzenlenmiş ise de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki suçlar yönünden anılan Kanun'un 142 ve devamı maddelerinde aramanın usul ve şartları ayrıca hükme bağlanmıştır. Buna göre vergi kaçırıldığına delalet eden emarelerin bulunması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, arama yapılmasını gerekli kılan bir yazıyla sulh ceza hâkiminden talepte bulunacak, arama kararının verilmesi halinde de, arama işlemi genel kolluk görevlileri tarafından değil, vergi inceleme elemanları gerçekleştirilecektir. VUK'nın 147. maddesinde, “bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümlerinin uygulanacağı”nın belirtilmesinden maksat, bu Kanun'un aramaya ilişkin 142-146. maddelerinde açıkça düzenlenen konularda bu hükümlerin, açıkça düzenlenmeyen konularda ise CMK hükümlerinin uygulanmasının sağlanmasıdır.”³⁴

c. Asliye Ceza Mahkemesi

Ceza yargılamasında asıl yargılama makamı asliye ceza mahkemeleridir.

istememesi; 2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır. İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir. İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.”

³³**VUK Madde 147** - Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır.”

³⁴**Y. 19. C.D., 01.07.2015, E 2015/3094, K2015/3462, Uyarı Yargıtay Kararı Sorgulama**

Bu durum 5235 sayılı Yasanın 11. maddesindeki düzenlemeden kaynaklanmaktadır. Bu yasaya göre sulh ceza hakimliği ve ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere asliye ceza mahkemelerinde bakılmaktadır³⁵. Asliye Ceza Mahkemeleri tek hakimli mahkemelerdir. İş yoğunluğuna göre bir yerde birden fazla dairesi bulunabilir.

Vergi suçlarının yargılanacağı ayrı bir yargılama makamı bulunmadığından vergi suçlarına da Asliye Ceza mahkemelerinde bakılmaktadır. Birtakım suçların kovuşturulması için asliye ceza mahkemesi niteliğinde özel ceza mahkemeleri kurulmuştur. Fikri ve Sınai Haklar Ceza Mahkemeleri, İcra Ceza Mahkemeleri ve Çocuk Ceza mahkemeleri bu tür mahkemelerdir. Bunun dışında kaçakçılık³⁶, marka hakkına tecavüz³⁷, sporda şiddet ve düzensizliğin önlenmesine ilişkin kanundan kaynaklanan suçlar³⁸, basın suçları³⁹ gibi birtakım suçlar için belirli asliye ceza mahkemelerinin yetkilendirileceği ilgili kanunlarda düzenlenmiştir.

d. Ağır Ceza Mahkemesi

³⁵"**AYİDMBAMKGYHK Madde 11** - Kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, sulh ceza hâkimliği ve ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere asliye ceza mahkemelerince bakılır."

³⁶"**KMK Madde 17** - Bu Kanun kapsamına giren suçlar dolayısıyla açılan davalar, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenen asliye ceza mahkemelerinde görülür. Ancak bu suçlarla bağlantılı olarak resmî belgede sahtecilik suçunun işlenmesi halinde, görevli mahkeme ağır ceza mahkemesidir."

³⁷"**MKHKHK Madde 71/1** - Bu Kanun Hükmünde Kararnamede öngörülen davalarda, görevli mahkeme ihtisas mahkemeleridir. Bu mahkemeler tek hakimli olarak görev yaparlar. Asliye hukuk ve asliye ceza mahkemelerinden hangilerinin ihtisas mahkemesi olarak görevlendirileceği ve bu mahkemelerin yargı çevresini, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu belirler."

³⁸"**SŞDÖDK Madde 23/1** - Bu Kanun kapsamına giren suçlardan dolayı yargılama yapmaya Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun ihtisas mahkemesi olarak görevlendireceği sulh veya asliye ceza mahkemeleri yetkilidir."

³⁹"**BK Madde 27/2** - Bir yerde ağır ceza veya asliye ceza mahkemesinin birden fazla dairesi bulunması halinde bu davalar iki numaralı mahkemede görülür.

Ağır Ceza Mahkemeleri 5235 sayılı Yasanın 12. maddesinde sayılan suçlar dolayısıyla açılan davalar ile ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işlere bakmakla görevli mahkemelerdir. Ağır Ceza Mahkemelerinde bir başkan ve yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme bir başkan ve iki üyenin katılımı ile toplanır, duruşmalarda Cumhuriyet Savcısı da bulunur⁴⁰.

Bugün için vergi suçları ile ilgili yargılamalarda Ağır Ceza Mahkemelerinin görevi bulunmamaktadır. Ancak 2005 yılında ceza kanunlarında yapılan değişiklikten önce VUK'nun 359/b maddesindeki vergi suçlarından dolayı açılan davalar, suçun yaptırımını "*ağır hapis*" olduğundan ve "*ağır hapis*" gerektiren suçların yargılaması Ağır Ceza Mahkemeleri tarafından yapıldığından, bu suçlardan dolayı açılan davalar Ağır Ceza Mahkemelerine açılmakta idi.

5237 sayılı yeni Ceza Kanununda yaptırım türü olarak "*ağır hapis*" cezasına yer verilmemiştir. Kanunlardaki "*ağır hapis*" ibareleri 5252 sayılı Yasanın 6. maddesi ile "*hapis*" cezasına dönüştürülmüştür. Bu nedenle bu tarihten sonra bu suçlar ile ilgili yargılamalar da Asliye Ceza Mahkemelerinde görülmeye başlanmıştır.

e. Bölge Adliye Mahkemesi

Adli yargı ikinci derece mahkemeleri, Bölge Adliye Mahkemeleri'dir. Bölge Adliye Mahkemeleri'nin görevleri, adli yargı ilk derece mahkemelerince verilen ve

⁴⁰**"AYİDMBAMKGYHK Madde 11-** Kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, Türk Ceza Kanununda yer alan yağma (m. 148), irtikâp (m. 250/1 ve 2), resmî belgede sahtecilik (m. 204/2), nitelikli dolandırıcılık (m. 158), hileli iflâs (m. 161) suçları, Türk Ceza Kanununun İkinci Kitap Dördüncü Kısımının Dört, Beş, Altı ve Yedinci Bölümünde tanımlanan suçlar (318, 319, 324, 325 ve 332 nci maddeler hariç) ve 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun kapsamına giren suçlar dolayısıyla açılan davalar ile ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işlere bakmakla ağır ceza mahkemeleri görevlidir. Anayasa Mahkemesi ve Yargıtayın yargılayacağı kişilere ilişkin hükümler, askerî mahkemelerin görevlerine ilişkin hükümler ile çocuklara özgü kovuşturma hükümleri saklıdır."

kesin olmayan hüküm ve kararlara karşı yapılacak başvuruları inceleyip karara bağlamak olarak belirtilmiştir.⁴¹

26.09.2004 tarih ve 5235 sayılı Kanun ile Bölge Adliye Mahkemelerinin kuruluşu öngörülmüş ve 04.12.2004 tarih ve 5271 sayılı CMK'nunda istinaf yoluna ilişkin hükümlere yer verilmiş ise de; bu mahkemeler çeşitli nedenlerle bugüne kadar faaliyete geçirilememiştir.⁴² Bölge Adliye Mahkemelerinin 2016 tarihinde 15 mahalde faaliyete geçirileceği Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nun 29.01.2016 tarihli duyurusunda bildirilmişti. Ancak Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Genel Kurulunun 29.02.2016 tarih ve 53 sayılı kararı ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Ankara, Antalya, Erzurum, Gaziantep, İstanbul, İzmir ve Samsun olmak üzere 7 bölgede faaliyete geçeceği belirtilerek ve bu yerlerin yargı çevreleri yeniden belirlenmiştir⁴³. Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Birinci Dairesinin 25.03.2016 tarihli Kararnamesi ile bu yerlere başkan ve üye hakimler ile Cumhuriyet savcısı atamaları yapılmıştır. Ancak Bölge Adliye Mahkemeleri henüz fiili olarak faaliyete geçmemiştir. Bu mahkemeler faaliyete geçmediğinden ilk derece mahkemelerinin kesin olmayan hüküm ve kararlarına karşı temyiz istemiyle Yargıtay'a başvurulmaktadır.

f. Yargıtay

Yargıtay, Anayasa, Yargıtay Kanunu ve diğer kanunlara göre görev yapan bağımsız yüksek mahkemedir. Adliye mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir adli yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Birinci Başkanlık, daireler ve Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı, büro ve idari birimlerden oluşur.

Yargıtay'da yirmi üç hukuk ve yirmi üç ceza dairesi bulunmaktadır. Her

⁴¹ "AYİDMBAMKGYHK Madde 33/1 - Bölge adliye mahkemelerinin görevleri şunlardır:

1. Adli yargı ilk derece mahkemelerince verilen ve kesin olmayan hüküm ve kararlara karşı yapılacak başvuruları inceleyip karara bağlamak,"

⁴²Baki Yiğit Çakmakaya-Necat Batur-Teoman Akpınar, *Adliyelerde Toplam Kalite Yönetimi*, Ekin Basım, Bursa 2014, s.150

⁴³<http://www.hsyk.gov.tr/duyurular/2016/mart/bam-duyuru.html> (E.T. 25.04.2016)

dairede bir başkan ve yeteri kadar üye bulunur. Ceza dairelerinin görevleri Yargıtay Kanununun 14. maddesinin 3. fıkrasında gösterilmiştir⁴⁴.

Yargıtay'da ayrıca hukuk dairelerinin başkan ve üyelerinden oluşan hukuk genel kurulu ile ceza dairelerinin başkan ve üyelerinden oluşan Ceza Genel Kurulu bulunmaktadır. Bunun yanında birinci başkan, birinci başkanvekilleri, daire başkanları, üyeler ile Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı ve Yargıtay Cumhuriyet Başsavcivekili'nden oluşan Yargıtay Büyük Genel Kurul bulunmaktadır. Daireler heyet hâlinde çalışır, heyet bir başkan ve dört üyenin katılımıyla toplanır. Vergi suçları ile ilgili temyiz incelemeleri 19. Ceza Dairesi tarafından incelenmektedir.

⁴⁴"**YK Madde 14/3-** Ceza dairelerinde: a)Daireler arasındaki iş bölümünün belirlenmesinde mahkeme kararındaki nitelendirme, mahkûmiyet dışındaki kararlarda ise iddianamede veya iddianame yerine geçen belgedeki nitelendirme esas alınır. b) Çeşitli suçlara ait davalarda, suçların en ağırını incelemeye yetkili olan daire görevlidir. c)Temyiz davasına bakmakla görevli olan daire, Yargıtayın ilk derece mahkemesi olarak bakmakla görevli olduğu davalar ile olağanüstü kanun yollarına ilişkin davalara bakmakla da görevlidir. d)Hüküm veren dairenin, Ceza Genel Kurulu kararına uymayarak kendi kararında direnmesi hâlinde Ceza Genel Kurulunca verilecek ikinci karar kesin olup, ilgili dairece uyulması zorunludur. e) İşbölümünde ceza dairelerinden herhangi birinin görevinde olduğu belirlenmemiş davalara bakmak üzere bir daire görevlendirilir."

III. BÖLÜM

C. VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI

1. Suç ve Ceza Kavramları

Toplumsal hayatın belli bir düzen ve barış içerisinde devamı için toplumu oluşturan bireylerin bazı eylem ve davranışları yasaklanmış ve yapılması halinde kamu otoritesi tarafından (kanun koyucu) yaptırıma tabi tutulmuştur. Suç ve ceza olarak nitelendirilen bu kavram ve olgulara her çağda ve her toplumda yer verilmiştir.

Ceza kanununun amacı, TCK'nun ilk maddesinde; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzeni ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak ve suç işlenmesini önlemek, şeklinde belirtilmiştir⁴⁵.

⁴⁵**Madde 1** - Ceza Kanununun amacı; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir. Kanunda, bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumluluğunun temel

a . Suç

Suç, toplumsal hayatın düzen, istikrar ve uyum içerisinde devamı için konulan kurallara aykırı, kişilere veya topluma zarar veren ve kanun tarafından yasaklanan aktif veya pasif birey davranışlardır. Toplumsal yaşam kurallarına aykırı ve düzen bozan eylemler, suç dışında benimsenen hukuk sistemi içerisinde, haksız fiil ve kabahat olarak değerlendirilip, tazminat, disiplin yaptırımı ve idari yaptırım şeklinde müeyyidelere tabi kılınabilir.

Bir eylemin suç olarak kabulü için, isnat kabiliyetine sahip failin, hukuka aykırı ve kanundaki tanıma uygun (tipik) bir eylem gerçekleştirmiş olması gerekir. Bu unsurları içerecek şekilde suç; ceza isnadı bakımından sorumlu kişiler tarafından, olumlu veya olumsuz, aktif veya pasif bir hareketle meydana getirilen, kanundaki tarife uygun ve ceza tehdidini taşıyan, hukuka aykırı olan eylemler olarak tanımlanabilir⁴⁶.

Tüm toplumlarda suç olarak kabul edilen "kasten adam öldürme, hırsızlık" gibi fiil ve eylemler dışında hangi fiil ve davranışların suç olduğu ve cezai yaptırıma tabi tutulacağı benimsenen ceza sistemine göre belirlenmektedir. Toplum düzenine aykırı her eylem ceza hukuku anlamında suç teşkil etmez. Öte yandan belli bir zamanda suç olarak kabul edilen bir fiil veya davranış, sürekli değişen toplumsal yapı ve değer yargılarına göre suç olmaktan çıkarılabileceği gibi, suç teşkil etmeyen bir fiil veya davranış da suç olarak kabul edilebilir⁴⁷.

(1). Suçun Unsurları

Bir fiilin suç olarak cezalandırılabilmesi için suçun tüm unsurları ile oluştuğunu ortaya koymak gerekir. Bir fiilin suç olarak ortaya konulabilmesi için

esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin türleri düzenlenmiştir."

⁴⁶Sulhi Dönmezer-Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-Genel Kısım*, Cilt.I, 5. Basım, İstanbul 1973, s.323

⁴⁷Doğan ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Ekin Yayınevi, 7. Baskı, Bursa 2013, s.2

bulunması gereken unsurlar ise kanunilik (tipiklik), maddi unsur (fiil), manevi unsur (kast) ve hukuka aykırılıktır. Bu unsurlar tam olarak oluşmadan varsayımlara dayalı olarak ve kıyas yolu ile ceza verilemeyeceği ilkesi hukukun temel ilkelerindedir⁴⁸.

Kanunilik ilkesi, bir eylemin suç olarak nitelendirilebilmesi ve eylemi gerçekleştiren sorumlu kişiye ceza verilebilmesi için mutlak surette bunun kanunda suç olarak düzenlenmesi ve cezai müeyyidesinin yine kanunda yer alması, olarak tanımlanabilecek olan ceza kanununun evrensel ve temel ilkesidir⁴⁹. Kanunilik unsuru, bireyin temel hak ve özgürlüklerini kısıtlayan ceza hukukundaki yetkinin kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla hem Anayasa'da hem de TCK'da yer almıştır.

Anayasanın 38/1 maddesine göre; "*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz.*" Aynı şekilde TCK'nun 2/1. maddesi uyarınca; "*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz.*" Buna göre bir fiilden dolayı ceza verilebilmesi için bunun mutlaka kanunda suç olarak düzenlenmiş olması gerekir⁵⁰. Bu aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir.

İşlendiği tarihte yürürlükteki kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemeyeceği gibi, işlendikten sonra kanunla suç olmaktan çıkarılan fiilden dolayı da kimseye ceza verilemez⁵¹.

⁴⁸Keramettin Tezcan, *Vergi Suç ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, (www.muhasabenet.net), (E. T. 10.10.2015), s.1

⁴⁹Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, 1.Cilt, Ankara 2007, s.6.

⁵⁰"**TCK Madde 2-** (1) 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.
(2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.
(3) Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz."

⁵¹"**TCK Madde 7/1-** İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra

“Sanığa yüklenen “Yetkililerin İkazına Uymamak“ fiili, 22.07.1998 gün ve 4369 Sayılı Yasanın 82/1-b maddesiyle 213 sayılı yasanın 358. maddesi yürürlükten kaldırılmak suretiyle ceza mahkemelerinde yargılanacak suç olmaktan çıkarılmış ve yine 4369 Sayılı Yasanın 12. maddesiyle 213 Sayılı Yasanın 353. maddesine eklenen 10. bent uyarınca bu eylemlere idari para cezası niteliğinde özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüş olmakla görevsizlik kararı verilmesinde zorunluluk bulunması,”⁵²

Suçun maddi unsuru, kanunda tanımlanan fiilin gerçekleşmesi ve meydana gelen netice ile illiyet bağının kurulması gerekir. Vergi suçunun maddi unsuru; mükelleflerin, vergi sorumlularının ve bunlarla ilişkisi bulunan üçüncü kişilerin kanuna aykırı davranışlarını ifade eder. Maddi unsurun oluşabilmesi için vergi kanunlarına aykırı bir fiilde bulunulması gerekir.

Suçun manevi unsuru, fiili gerçekleştirenin kusurlu iradesidir. Kusurlu irade, hareketin bilerek ve isteyerek yapılmasına yani kastın varlığına bağlıdır. Kast, suç işleyen fail ile suçun maddi unsurları arasındaki ruhsal bağı ifade etmektedir. Kasttan sözedilebilmesi için suçun kanuni tanımındaki maddi unsurlar bilerek ve istenerek gerçekleştirilmelidir⁵³. Fiilin gerçekleştirilmesinde kastın bulunmaması suçun oluşmasına engeldir⁵⁴.

yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolünmüştü infazı ve kanunî neticeleri kendiliğinden kalkar."

⁵²Y. 11.CD., 16.02.2004, E 17067, K 802 (Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, İstanbul 2005, s.950)

⁵³ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, 1.Cilt, s.190-191.

⁵⁴"**TCK Madde 21/1-** Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir."

“... adına bastırılmış sahte faturaları kayıtlarına mal alışı ve indirilecek KDV olarak intikal ettirmek suretiyle vergi kaybına neden olarak vergi kaçakçılığı suçunu işlediğinden bahisle kamu davası açılmış olup; anılan şirketler hakkında yapılan karşıt inceleme sonucu hazırlanan vergi suçu ve vergi inceleme raporları ile bilirkişi raporuna göre sahte fatura düzenleyen firmalardan aldığı faturaları kullandığı mal bedellerinin ödendiğine dair belge ibraz edemediği ve gerçek mal alış verişinin de ispatlanamadığından atılı suçun oluştuğu gözetilerek sanığın mahkumiyetine karar verilmesi gerekirken suç kastının bulunmadığının kabulü ile yazılı şekilde hüküm tesisi,⁵⁵

Yukarıda verilen örnek Yargıtay kararında, sanığın eylemini bilerek ve isteyerek gerçekleştirdiği, suçun oluşması için gerekli olan manevi unsurun (kastın) oluştuğuna vurgu yapılmıştır.

Fiilin suç olarak cezalandırılabilmesi için gerekli olan, kanunilik, maddi ve manevi unsur yanında, fiilin hukuka aykırılık unsurunu da taşıması, bir başka ifade ile hukuka uygunluk nedenlerinin bulunmaması gerekmektedir.

(2). Hukuka Uygunluk Nedenleri

Hukuka uygunluk nedeni, kanunun yasakladığı ve suç saydığı fiillerin bazı şartlar altında yapılmasına izin verilmesi, belli koşullar altında gerçekleştirilen fiilere ise ceza verilmemesi durumudur⁵⁶. Hukuka uygunluk nedenleri kanunda , kanunun hükmü ve amirin emri, meşru savunma ve zorunluluk hali, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası ile sınırın aşılması şeklinde düzenlenmiştir.

Ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran veya azaltan nedenlerden ilki TCK'nun da “*kanunun hükmü ve amirin emri*⁵⁷”, başlığı altında düzenlenmiştir. Buna

⁵⁵Y. 7.CD., 18.06.2009, E 2006/14373, K 2009/7298 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

⁵⁶ Zeki Hafizoğulları, "Hukuka Uygunluk Nedenleri"

(<http://www.abchukuk.com/cezahukuku/hukuka-uygunluk>) (E. T. 21.10.2015)

⁵⁷"**TCK Madde 24-** (1) Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez. (2) Yetkili bir merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan

göre hukuka aykırı bir fiilin suç olarak cezalandırılabilmesi için ceza hukuku kurallarına göre suç teşkil etmesi, fiilin yapılmasına hukuk kurallarının müsaade etmemiş olması gerekir. Bu nedenle kanun hükmünü yerine getiren veya yetkili mercii tarafından verilen bir emri yerine getirene ceza verilmez. Çünkü her iki durumda da fiili gerçekleştiren kişi görevini yapmaktadır⁵⁸.

Meşru savunma ve zorunluluk hali, kişilere haksız saldırılara karşı koruma olanağı sağlayan, saldırı ile orantılı şekilde olmak şartıyla, kendisine veya başkasına ait herhangi bir hakka yönelen bir saldırıyı defetmeye yönelik eylemden dolayı cezalandırılmasını engelleyen bir hukuka uygunluk nedenidir. Meşru savunma ve zorunluluk halinin kabulü için, bir hakka yönelik haksız bir saldırı olması, bu saldırının eşzamanlı olarak ve saldırı ile orantılı olmak kaydıyla defedilmiş olması gerekir⁵⁹.

"Oluşa, dosya içeriğine ve mahkemenin de kabulüne göre, sanığın vergi borcunu öğrenmek amacıyla vergi dairesine gittiği, vergi dairesinde memur olarak çalışan mağdur Duran'ın 200 YTL. vergi borcu olduğunu söylediği, sanığın muhasebecisinden aldığı makbuzu ibraz ettiği, ancak mağdurun ibraz edilen makbuzun önceki borca ait olduğunu söylemesi üzerine sanığın mağduru tokatladığı olayda, meşru savunma halinin söz konusu olmadığı gözetilmeden mağdurun yerine getirdiği kamu görevi nedeniyle darp eden sanığın atılı kasten yaralama suçundan mahkumiyeti yerine, hatalı değerlendirme ile olayda uygulama koşulları bulunmayan 5237 sayılı TCK'nun 25. ve 27. maddeleri uyarınca ceza verilmesine yer olmadığına karar verilmesi,"⁶⁰

sorumlu olmaz."

⁵⁸ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, 1.Cilt, s.237

⁵⁹"**TCK Madde 25-** Gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o anda hâl ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez."

⁶⁰Y. 2.C.D., 08.07.2010, E 2009/18934, K 2010/22934 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

Kişinin hakkını kullanarak eylemde bulunması veya ilgilinin rızasına uygun şekilde gerçekleştirdiği eylemin suç teşkil etmesi halinde de ceza verilmez⁶¹. Hakkın kullanılmasının hukuka uygunluk nedeni olabilmesi için, sahip olunan subjektif bir hak olmalı veya hukuken tanınmış bir yetki kapsamında hakkın kullanılması gerekir. İlgilinin rızasının ise üzerinde mutlak surette tasarruf edebilme hakkına sahip olduğu hususlar için olması gerekir⁶².

Kişinin meşru savunmada bulunurken kendisi bakımından mazur görülebilecek heyecan, korku veya telaş nedeniyle, saldırı karşısında gereğinden çok ve sınırı aşan bir şekilde saldırıyı defetmeye yeten ölçüyü aşarak suç oluşturan eylemde bulunması hali de hukuka uygunluk nedeni kabul edilmiştir. Bu durum içerisinde ölçüyü aşarak suç oluşturan eylemde bulunması halinde faile ceza verilmez. Ancak somut olaya göre kişinin o anda içerisinde bulunduğu ruhsal durumunun da değerlendirilmesi gerekir⁶³.

b . Ceza

Bireyin suç teşkil eden davranışlarına kanunla uygulanması öngörülen yaptırımlar olarak en yalın biçimde ortaya konabilecek olan ceza, doktrinde çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Cezayı uslandırıcı ve önleyici bir araç olarak görenler olduğu gibi, devletin suç karşısındaki tepkisi olarak nitelendirenler, ızdırap aracı olarak görenler, ıslah ve terbiye aracı olarak nitelendirenler de bulunmaktadır.

Doktriner tanımlara baktığımızda; Anatolisei'ye göre ceza, kanunun emrini ihlal suretiyle islenen bir suçun failine, usul kaidelerine uyarak adli makamlar

⁶¹"**TCK Madde 26-** (1) Hakkını kullanan kimseye ceza verilmez. (2) Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez."

⁶² Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*,1. Cilt s.279 ve 283

⁶³"**TCK Madde 27-** (1) Ceza sorumluluğunu kaldıran nedenlerde sınırın kast olmaksızın aşılması hâlinde, fiil taksirle işlendiğinde de cezalandırılıyorsa, taksirli suç için kanunda yazılı cezanın altıda birinden üçte birine kadar indirilerek hükmolunur. (2) Meşru savunmada sınırın aşılması mazur görülebilecek bir heyecan, korku veya telaştan ileri gelmiş ise faile ceza verilmez."

tarafından hükmolunan, devletin ızdırap tehdididir⁶⁴. Dönmezer-Erman'a göre;

“Ceza, topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı olarak Devletin kanun ile yarattığı ve, izlediği diğer amaçlar yanında, özellikle suç işleyeni bazı yoksunluklara tabi kılmak ve böylece toplumun işlenen fiili tasvip etmeme duygusunu belirtmek üzere bir yargı kararı ve sorumluluk derecesi ile orantılı olarak uygulanan korkutucu bir müeyyidedir.”⁶⁵

Erem-Artuk ise “Suç işleyen kimsenin ıslahını sağlamak için Devletin kanunla belirlediği ve hükümlerle tatbik ettiği tedbirler, “ceza”dır⁶⁶.” şeklinde tanımlamaktadırlar.

Bu tanımlara baktığımızda cezanın temelinde, bozulan kamu düzenini yeniden oluşturmak ve suç işleyen bireyin terbiye edilerek topluma kazandırılması düşüncesinin yer aldığını görmekteyiz Ceza, bireyde ızdırap ve eleme neden olma, hürriyeti tahdit ve maddi külfet gibi özellikleri ile diğer yaptırımlardan ayrılır.

Teorik yaklaşımlar ve açıklamalar ışığında cezayı tüm yönleri ile şu şekilde tanımlayabiliriz: ceza bireye, topluma veya devlete zarar veren, isnat kabiliyetine sahip bireylerin eylemleri için kanunla konulan, eylem sahibi faili yargı kararları ile ve eylemi ile orantılı olmak kaydıyla birtakım mahrumiyetlere zorlayan, korkutucu, suç işlemekten alıkoyan yaptırımlardır.

2. Vergi Suçu

Vergi suçunun tanımı Vergi Usul Kanunu’nda yapılmamıştır. Vergi ceza

⁶⁴Faruk Erem-M. Emin Artuk, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Tümüyle Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997, s. 681

⁶⁵Sulhi Dönmezer-Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-Genel Kısım*, Cilt.II, 9. Basım, Beta Basım, İstanbul 1986, s.585

⁶⁶Faruk Erem-M. Emin Artuk, *a.g.e.*,s.682

hukukunun temel kavramı olan vergi suçu, yasalarla ödevli bulunan vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlemlerindeki görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi ve biçimsel yükümlülüklerle aykırı olarak işlenen fiillerdir⁶⁷.

Devletler, artan kamu ihtiyaçlarının finansmanı için ya yeni vergiler koymakta ya da var olan vergi oranlarını artırmaktadırlar. Buna vergi mükellefi olan vatandaşlar farklı şekillerde tepki göstermektedirler. Bu duruma, herhangi bir sorumluluk oluşturmayan ve vergiden kaçınma olarak ifade edilen, tüketimin kısılması şeklinde pasif tepki gösterilmekle beraber, mükellefler ve vatandaşlar arasındaki eşitlik ilkesine aykırı, kamu düzenini bozan ve kanuna göre de suç teşkil eden birtakım illegal fiil ve eylemler yolu ile aktif bir tepki de gösterilmektedir.

Mükelleflerin yasal olmayan yollarla vergi yükünü azaltmaya veya tamamen vergiden kurtulmaya yönelik fiil ve eylemleri vergi suçlarını ortaya çıkarmaktadır. Vergi suçları devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik niteliği olan suçlardır⁶⁸. Vergi suçlarının kanunda yer almasının amacı, vergi mükellef ve sorumlularının vergi yasalarının emrettiklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmesini sağlamaktır⁶⁹.

Mükelleflerin vergi borçlarını zamanında ve tam olarak ödemesini sağlamakla, devletin vergi kaybı önlenmekte, mükellefler arasındaki eşitsizlik giderilmekte ve kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan kaynaklar yeterli miktarda toplanarak amaçlanan kamu yararı sağlanmaktadır⁷⁰.

a. Vergi Suçlarına Neden Olan Faktörler

Yukarıda da değinildiği üzere vergi, mükelleflerin gelirinde azalmaya neden olduğundan tahsili zor ve ödenmesi birey açısından külfettir. Buna rağmen vatandaşlardan alınan verginin gerçekten kamusal giderlerin finansmanında

⁶⁷ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku*, Trabzon 2001, s.102

⁶⁸ Serkan Açar, "Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları", *TBB Dergisi*, Sayı 55, Yıl 2005, s.274

⁶⁹ Keramettin Tezcan, *a.g.m.*, s.1.

⁷⁰ Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, *a.g.e.*, s. 209.

kullanıldığıının görülmesi, ülkede yolsuzluğun en asgari seviyede olması, politikacı ve idarecilerin dürüstlüğü, vergi bilinci ve vergi ahlakının tam olarak yerleşmiş olması gibi faktörler vatandaşların vergi ödemeyi bir yük olarak değil, bir vatandaşlık görevi olarak görmesini sağlayacaktır. Aksi halde mükelleflerin kanuna aykırı fiil ve eylemleri ile vergi suçu işlemeleri söz konusu olabilecektir.

Mükellefleri vergi suçu işlemeyle iten nedenlerin başında vergi ahlak ve bilincinin yeterince yerleşmemiş olması gelmektedir. Vergi ahlak düzeyi vatandaşın vergiye uyumunu belirleyen temel unsur ve vatandaşın vergi ödeme konusundaki istekliliğidir⁷¹. Bunun yanında birçok faktör mükelleflerin kanuna aykırı fiil ve eylemleri ile vergi suçu işlemelerine neden olmaktadır. Bunları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- 1- Vergi ahlak ve bilincinin yeterince yerleşmemiş olması,
- 2- Vergi ile ilgili mevzuatın tüm mükellefler tarafından yeterince anlaşılabilir şekilde açık ve sade olmaması,
- 3- Kanunda yer verilen vergi suç ve cezalarının etkinliğinin zayıf olması, caydırıcı olmaması,
- 4- Siyasi amaçlı olarak ve sık çıkartılan vergi aflarının vergi eşitliği ilkesini bozması,
- 5- Mükelleflerin ödedikleri vergilerin nereye harcandığına ilişkin hesap verilebilir bir şeffaflığın olmaması,
- 6- Mükellefler arasında vergi adaletinin olmadığına ilişkin inanç,
- 7- Ülkenin ekonomik yapısının bozuk olması,
- 8- Ülkede yolsuzluk olması,
- 9- Vatandaşların gelir düzeyinin düşük olması,
- 10- Vergi oranlarının yüksek olması,
- 11- İşsizlik oranının yüksek olması,
- 12- Vergi idaresinin etkin olmaması,

⁷¹Hatice Herek, *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği*, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Isparta 2011, s.19.

b. Vergi Suçlarında Ceza Ehliyeti ve Sorumluluğu

Ceza ehliyeti, kanuna göre suç teşkil eden bir fiili işleyen kişinin cezalandırılabilme, başka bir deyişle bir kişinin suçlu sayılabilmesi için taşıması gereken niteliği gösteren ehliyettir. Ceza sorumluluğu ise herkesin kendi kusurlu eyleminden sorumlu tutulması, failden başkasının bir suçtan dolayı cezalandırılmamasıdır. Bu durum "ceza sorumluluğunun şahsiliği" şeklinde Anayasamızın 38/7 ve TCK'nun 20. maddelerinde yer almaktadır⁷².

Ceza ehliyeti konusunda temel belirleyici unsur yaştır. Ancak yaş dışında, eylemin hukuki anlam ve sonuçlarını algılama, akıl hastalığı gibi hususlarda ceza ehliyetinin bulunup bulunmadığı konusunda belirleyicidir. Ceza ehliyeti konusunda, tam ceza ehliyeti, azaltılmış ceza ehliyeti ve ceza ehliyetinin bulunmaması şeklinde bir ayırım yapılabilir.

Kişinin eylemde bulunurken neyi ne için yaptığını ve yaptıklarının ne sonuç doğuracağını bilmesi, eylemine bilerek girişmesi durumunda tam ceza ehliyeti söz konusudur. Kişinin yaptığı eylemin fiziksel mahiyetini bilemeyecek durumda olması veya eyleminin fiziksel mahiyetini bilmesine rağmen eyleminin yanlış olduğunu anlayamayacak düzeyde akıl hastası olması durumunda, işlenen suçlarda ceza ehliyetinden sözedilemez. Bazı psikiyatrik hastalıklardan dolayı irade ve şuur serbestliği tam olarak ortadan kalkmasa da önemli ölçüde azalmaktadır. Bu durumda kişi hastalığından dolayı olayları tam ve net olarak anlama, değerlendirme kabiliyetinden yoksundur, eyleminin anlamını ve bunların doğuracağı sonuçları tam olarak sezip kavrayamaz. Bu gibi hallerde azaltılmış ceza ehliyeti söz konusudur⁷³.

Vergi kaçakçılığı suçları gerçek kişiler tarafından işlenmekle beraber çoğu kez tüzel kişilerin faaliyetleri kapsamında işlenen suçlar olarak karşımıza

⁷²"**AY Madde 38/6-** Ceza sorumluluğu şahsidir."

"**TCK Madde 20-** (1) Ceza sorumluluğu şahsîdir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. (2) Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır."

⁷³Oğuz Polat, "Ceza ve Hukuki Ehliyet", (<http://www.adlitip.org/ceza-ve-hukuki-ehliyet/>) (22.10.2015)

çıkılmaktadır⁷⁴. Ancak tüzel kişilerin hürriyeti bağlayıcı cezai sorumlulukları bulunmadığından tüzel kişilerin faaliyetleri kapsamında işlenen bu suçlar için ceza sorumlusunun kim olduğu sorunu ortaya çıkmaktadır.

Vergi mükellefiyeti, yaş ve akıl hastalığından dolayı cezai ve hukuki fiil ehliyetinden bağımsız olarak herkes için ve gerek gerçek kişiler, gerekse tüzel kişiler açısından sözkonusu olabilmektedir. Vergi suçlarında ceza ehliyeti ve sorumluluğu, gerçek kişiler ve tüzel kişiler açısından ayrı başlıklar altında aşağıda ele alınmıştır.

(1). Gerçek Kişiler Açısından

Onsekiz yaşından büyük olanlar kural olarak tam ceza ehliyetine sahiptir. On iki yaşından küçük çocukların cezai sorumlulukları yoktur. Onbeş ile onsekiz yaş arasındaki çocuklar için yaş küçüklüğü nedeniyle cezalarında indirim yapılmaktadır. Oniki yaş ile onbeş yaş arasındaki çocukların cezai ehliyeti ise işledikleri fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılama veya davranışlarını yönlendirme yeteneklerinin gelişip gelişmediğine, eski yasadaki tabiri ile "farik ve mümeyyiz" olup olmadıklarına göre belirlenmektedir⁷⁵.

⁷⁴Ahmet Gündel, *Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları En Son Değişikler ve Uygulamalarla*, Adil Basım Yayım Dağıtım, 3. Baskı, Ankara 1995, s.134

⁷⁵"**TCK Madde 31-** (1) Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmamış olan çocukların ceza sorumluluğu yoktur. Bu kişiler hakkında, ceza kovuşturması yapılamaz; ancak, çocuklara özgü güvenlik tedbirleri uygulanabilir. (2) Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanların işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamaması veya davranışlarını yönlendirme yeteneğinin yeterince gelişmemiş olması hâlinde ceza sorumluluğu yoktur. Ancak bu kişiler hakkında çocuklara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunur. İşlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılama ve bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneğinin varlığı hâlinde, bu kişiler hakkında suç, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde oniki yıldan onbeş yıla; müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde dokuz yıldan onbir yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Diğer cezaların yarısı indirilir ve bu hâlde her fiil için verilecek hapis cezası yedi yıldan fazla olamaz. (3) Fiili işlediği sırada onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında suç, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde onsekiz yıldan yirmidört yıla; müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde oniki yıldan onbeş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Diğer cezaların üçte

Yaş küçüklüğünün cezai sorumluluğu tamamen ortadan kaldırması veya cezayı azaltıcı etki olarak düzenlenmesinin nedeni, kişilerin belli bir yaşa geldikten sonra ruhsal olgunluğa ulaşması, işledikleri fiilin anlam ve önemini kavrayarak sonuçlarını algılaması ve davranışlarını buna göre yönlendirebilmeleridir⁷⁶.

Akıl hastalığı, ceza ehliyetini ortadan kaldıran nedenlerdendir. Kişide akıl hastalığının olması durumunda bu kişinin işlediği fiilin anlam ve sonuçlarını algıladığından ve davranışlarına yön vermesinden söz edilemez ve bu durumda kişiye ceza verilmez. Kişide bulunan akıl hastalığının derecesi, buna ehil tıp uzmanları tarafından tespit edilir. Akıl hastalığı nedeniyle işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya davranışlarını yönlendiremeyen, tam akıl hastası olarak nitelendirilen kişiler için ceza sorumluluğu tamamen ortadan kalkmakta, kısmi akıl hastalığı durumunda ise ceza sorumluluğu azalmaktadır⁷⁷.

"Sanığın, yapılan tebligata rağmen yasal süresinde defter ve belgelerini teslim etmediğinin iddia ve kabul olunması, işini terk ettiği 26.03.2007 tarihinden sonra, isteme yazısının 01.06.2007 günü vekili Şerafettin Yılmaz'a tebliğ edilmesi, dosya kapsamından sanığın yapılan tebligattan haberi olup olmadığının anlaşılabilmesi ve ceza ehliyeti bulunmadığına ilişkin savunması karşısında; vekil olarak tayin edilen Şerafettin Yılmaz'ın tanık olarak mahkemeye celbi ile kendisine yapılan tebligattan sanığın haberdar edilip edilmediğinin sorulması ve sanığın tam teşekküllü akıl hastanesi veya Adli Tıp Kurumu'na sevk edilip suç tarihi itibarıyla ceza ehliyeti bulunup bulunmadığının belirlenmesinden sonra sonucuna göre hukuki durumunun

biri indirilir ve bu hâlde her fiil için verilecek hapis cezası oniki yıldan fazla olamaz."

⁷⁶ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, 1.Cilt, s.361

⁷⁷"**TCK Madde 32-** (1) Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez. Ancak, bu kişiler hakkında güvenlik tedbirine hükmolunur. (2) Birinci fıkrada yazılı derecede olmamakla birlikte işlediği fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği azalmış olan kişiye, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmibeş yıl, müebbet hapis cezası yerine yirmi yıl hapis cezası verilir. Diğer hâllerde verilecek ceza, altıda birden fazla olmamak üzere indirilebilir. Mahkûm olunan ceza, süresi aynı olmak koşuluyla, kısmen veya tamamen, akıl hastalarına özgü güvenlik tedbiri olarak da uygulanabilir."

tain ve takdiri gerekirken eksik soruşturma ve araştırma ile yetinilerek yazılı şekilde hüküm kurulması,"⁷⁸

Ceza ehliyetini ve ceza sorumluluğunu azaltan hususlardan biri de sağır ve dilsizliktir. Sağırlık ve dilsizliğin ceza ehliyetini ve sorumluluğunu azaltan bir durum olarak yer almasının nedeni, kişinin psikolojik ve ruhsal durumunu etkileyip, tam olarak gelişmesini engellemesinden kaynaklanmaktadır⁷⁹. Zira sağırlık ve dilsizlik genellikle doğuştan gelen yapısal eksikliktir. Sağır ve dilsizlerin başkaları ile iletişim kurma imkanları normal kişilere göre güçtür ve zihinsel gelişimleri aynı yaştaki normal kişilere göre geridir⁸⁰.

12 yaşından küçük çocukların ve akıl hastalarının ceza kanununa göre cezai ehliyetleri bulunmasa da, VUK'nun 9. maddesine göre vergi mükellefi olmaları mümkündür. Çünkü vergi mükellefi olabilmek için kanuni ehliyet şart değildir⁸¹.

Fiil ehliyeti ve ceza ehliyeti bulunmayan bu kişilerin vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu ile ilgili ödevlerini kanuni temsilcileri yerine getirmektedir. Bu kişilerin vergi mükellefiyetinden kaynaklanan vergi suç ve cezalarından kanuni temsilcileri sorumludur⁸².

⁷⁸Y.11. C.D., 30.09.2014, E 2012/30123, K 2014/16035 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

⁷⁹"**TCK Madde 33-** Bu Kanunun, fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmamış olan çocuklara ilişkin hükümleri, onbeş yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında; oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlara ilişkin hükümleri, onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında; onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olanlara ilişkin hükümleri, onsekiz yaşını doldurmuş olup da yirmibir yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında da uygulanır."

⁸⁰ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, 1.Cilt, s.380

⁸¹"**VUK Madde 9/1-** Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir."

⁸²"**VUK Madde 332-** 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."

"Suç tarihinde velayet altında bulunan sanığın 213 sayılı yasanın 10. ve 332. maddelerine göre vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamayacağı gözetilmeden mahkumiyetine karar verilmesi yasaya aykırıdır."⁸³

(2). Tüzel Kişiler Açısından

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre tüzel kişiler vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olabilmektedirler. Ancak 5237 sayılı TCK'nun 20/2na göre tüzel kişiler hakkında cezai yaptırım uygulanmayacağı kabul edilmiştir. Buna göre tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz.

Tüzel kişi vergi mükelleflerinin kanuni temsilcilerinin vergi ödevlerini yerine getirmemesinden kaynaklanan cezalarda sorumluluk tüzel kişilere değil, kanuni temsilcilerine aittir⁸⁴. Ancak VUK 359 maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçuna konu eylemlerin tüzelkişi adına işlenmesi halinde VUK 359 ve 360. maddelerinde öngörülen cezalar tüzel kişi temsilcilerine değil, bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanır⁸⁵. Bu durumda tüzel kişi vergi mükelleflerinin hukuka aykırı eylem ve işlemlerinden dolayı vergi suçuna neden olmaları halinde ceza sorumluluğu tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine aittir.

Tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlarda ise olaydan önce vekaletname ile

⁸³Y. 9.CD., 31.03.1993, E 590, K 1601 (Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması, 2.Cilt, İstanbul 2005, s.998)

⁸⁴"**VUK Madde 10** - Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir."

⁸⁵"**VUK Madde 333/3** -Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360 ıncı Maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükümlenir."

yönetimi üstlenen, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasında rolü olan temsilciler cezalandırılmaktadır. Tüzel kişilerde kanuni temsilcilik sıfatı, özel kanun, tüzük ve ana sözleşme hükümlerine göre kimde ise, temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirilmemesinden doğan sorumluluk ondadır. Birden çok temsilci bulunması halinde, sorumluluk cezanın şahsiliği ilkesi uyarınca temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak belirlenir⁸⁶.

Tüzel kişilerin tasfiyesi durumunda, vergi borçlarından tasfiye memurları sorumludur. Tasfiye haline giren kurum ve şirketlerde, tasfiye memurları vergi ile ilgili ödev ve sorumlulukların yerine getirilmemesi nedeniyle sorumludurlar⁸⁷. Tasfiye memurları şirket sözleşmesi ile kanun hükümlerine aykırı davranışları nedeniyle üçüncü kişilere verdikleri zararlardan da sorumludurlar⁸⁸. Şirketlerin tasfiyesi halinde, şirketin tahakkuk eden vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanacak vergilerinden tasfiye memurları sorumlu tutulmaktadır⁸⁹.

c . Vergi Suçlarında İştirak

Suç, tek bir kişi tarafından işlendiği gibi birden çok kişi tarafından da işlenebilmekte ve suça birçok kişi değişik ölçülerde katılabilmektedir⁹⁰. İştirak, ceza hukukunda suçun birden çok kişi tarafından işbirliği içerisinde işlenmesidir. Suçun özel görünüm şekli olarak düzenlenen iştirak kurumu, suçun birden çok kişi

⁸⁶Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, 1.Cilt, s.999

⁸⁷Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları*, 2.Cilt, s.1004

⁸⁸**TTK Madde 285/2** - Tasfiye memurları, atadıkları ve hizmete aldıkları kimselerin kanuna, şirket sözleşmesine veya diğer iş görme şartlarını gösteren hükümlere aykırı hareketlerinden dolayı da Türk Borçlar Kanununun 116 ncı maddesi hükmünce, gerek üçüncü kişilere gerek ortaklara karşı müteselsil olarak sorumludurlar."

⁸⁹**KVK Madde 17/7** - Tasfiye memurlarının sorumluluğu: Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar."

⁹⁰ Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, *a.g.e.*, s. 216.

tarafından işlenmesi durumunda katılanların hukuki sorumluluklarını belirlemektedir. İştirak, suçun failden başka kişilere de yönlendiren ve suç tanımına girmeyen eylemlerin de cezalandırılmasını sağlayan genişletici ve tamamlayıcı bir kurumdur⁹¹.

5237 sayılı TCK, 765 sayılı eski Ceza Kanununda öngörülen "*asli-feri iştirak*" ayrımını kaldırmıştır. Yeni ceza kanunu sisteminde iştirak şekilleri, suç teşkil eden fiilin üzerinde kurulan hakimiyet ölçü alınarak ve failin suça yaptığı katkıya göre faillik, azmettirme ve yardım etme şeklinde belirlenmiştir⁹².

Faillik TCK'nun 37. maddesinde düzenlenmiştir⁹³. Buna göre, suçun kanuni tanımında yer alan fiili gerçekleştiren kişi faildir; suçun birden çok kişi tarafından birlikte işlenmesi durumunda ise bu kişilerin herbiri müşterek fail olarak sorumlu tutulmaktadır.

Suç ortaklığının bir şekli olan azmettirme, failin aklından geçmeyen suç işleme düşünce ve kararını faile verme ve onu suç işlemeye yönlendirmektir. Azmettiren suçu tetikleyen kişi olup, suçun en etkili kişisidir. Suçun işlenişindeki bu katkısı nedeniyle kanun azmettireni fail için öngörülen ceza ile cezalandırmayı öngörmüştür⁹⁴. Azmettiren ile fail arasındaki altsoy ve üstsoy ilişkisi ile azmettirilen failin çocuk olması durumunda, azmettirene verilecek cezanın artırılması öngörülmüş, azmettirenin kim olduğunun ortaya çıkmasına yardım eden suç ortağının ise cezasında indirim öngörülmüştür⁹⁵.

⁹¹Fulya Mercimek-Adnan Gerçek, "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Temmuz 2013, Yıl 4, Sayı 14, s. 193

⁹² Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, 1.Cilt, s.411.

⁹³"**TCK Madde 37/1-** Suçun kanunî tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur."

⁹⁴ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, 1.Cilt, s.418.

⁹⁵"**TCK Madde 38-** (1) Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır. (2) Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme hâlinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi hâlinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz. (3) Azmettirenin belli olmaması hâlinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine onbeş

5237 sayılı TCK'nun benimsediği yeni suç teorisine göre 765 sayılı TCK'daki "fer'i iştirak" yerine, 39. maddesinde "yardım etme" şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir⁹⁶. Yardım eden gerçek fail olmadığından, suçun neden olduğu haksızlıktan TCK 40. maddesindeki "bağlılık kuralı" gereğince sorumlu tutulmaktadır. Bunun için öncelikle kasten işlenen bir fiil olması, işlenen bu fiilin hukuka aykırı olması ve fiilin en azından teşebbüs aşamasında kalmış olması gerekir⁹⁷.

Ceza kanunumuzdaki iştirak hükümlerinden ayrı olarak vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak konusu VUK'nun 360 maddesinde "*cezadan indirim*" şeklinde düzenlenmiştir⁹⁸. Bu düzenlemeye göre VUK 359. maddesindeki vergi kaçakçılığı suçlarının işlenişine iştirak eden suç ortaklarının suçun işlenişinde bir menfaatlerinin olup olmadığı hususu önem arz etmektedir⁹⁹.

Vergi kaçakçılığı suçları esasen devlete karşı işlenen ve devletin vergi kaybına neden olan suçlardır. Bu suçların işlenmesi nedeniyle vergi mükellefi, vergi borcundan kısmen veya tamamen kurtulmakta, dolayısıyla da haksız kazanç sağlamaktadır. Ancak vergi mükelleflerinin vergi ödev ve sorumlulukları çoğu zaman kendileri dışında, ya tüzel kişi olmaları nedeniyle temsilcileri tarafından ya da gerçek kişi olsa dahi başka kişiler tarafından yerine getirilmektedir. Vergi mükellefi olan ve yararına suç işlenen mükellef dışında suça iştirak eden diğer suç ortaklarının işlenen

yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilir. Diğer hâllerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilir."

⁹⁶"**TCK Madde 39-** (1) Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi hâlinde, onbeş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi hâlinde, on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hâllerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez.(2) Aşağıdaki hâllerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur:a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek.b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak.c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak."

⁹⁷ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, 1.Cilt, s. 424.

⁹⁸"**VUK Madde 360-** 359 uncu 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."

⁹⁹Ömer Gören, "Vergi Ceza Hukukunda İştirak", *Ankara Barosu Dergisi*, 2013/2, s.364

suçtan bir menfaatlerinin bulunmadığının tespiti halinde TCK'nundaki iştirake ilişkin hükümlerden ayrı olarak VUK 360. uyarınca cezalarında indirim yapılması öngörülmüştür.

"Mütalaa ve vergi suçu raporunda mükellef şirket müdürü olan sanığın sahte fatura düzenlemek suçuna maddi menfaat gözetmeden iştirak ettiğinin belirtilmesi karşısında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 360. maddesinin uygulanıp uygulanmayacağına karar yerinde tartışılmaması,"¹⁰⁰

3. Vergi Suçları

Vergi Suçları kural olarak idari nitelikteki yaptırıma tabi suçlardır. İdari nitelikte yaptırıma tabi fiiller, yargı kararına gerek olmadan vergi daireleri tarafından para cezası ile cezalandırılmaktadır. Ancak kanunda, kamu düzenini bozan, nitelikli vergi suçları için idari yaptırım dışında veya idari para cezası ile birlikte hürriyeti kısıtlayan cezalar da öngörülmüştür¹⁰¹.

Vergi Usul Kanunu'nda yer verilen vergi suçları, vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerinin özel işlerini yapma suçlarıdır. VUK'nun üçüncü bölümündeki suçlar ve cezalar kısmında yer almasa da VUK'nun 246/2 maddesindeki muhtarların ekim ve sayım beyanına ilişkin ihmal suçları da vergi suçu olarak değerlendirilmelidir.

a. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, mükellefler tarafından ödenecek olan verginin ödenmesi gerekenden daha az tahakkuk ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesidir. Vergi

¹⁰⁰ Y. 19. C.D., 27.05.2015, E 2015/2917, K 2015/2005 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁰¹ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara-2006, s. 92

VUK'nun 359. maddesinde düzenlenmiş ve bu suçlara üçlü yapıda yer verilmiştir¹⁰². Vergi kaçakçılığı suçu 1998 yılındaki 4369 sayılı yasa değişikliği¹⁰³ ile

¹⁰²"**VUK Madde 359-** a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler, 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

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

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

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

¹⁰³ 22.07.1998 Tarih ve 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde

yeniden düzenlenmiştir. Yeni düzenlemede, eski düzenlemede yer alan ve kaçakçılık suçunun oluşması için şart kabul edilen “*kasten*” ibaresine yer verilmemiştir. Buna göre suçun faili eylemi kasıtlı olarak işlemediğini iddia etmesi halinde de suç oluşmaktadır. Ancak TCK'nun 30/4. fıkrasındaki “*İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz*” şeklindeki hükmünün de gözönüne alınması gerekmektedir.

Yeni düzenlemede yer verilen önemli bir değişiklik de, kaçakçılık suçunun oluşması için vergi kaybının varlığının aranmamasıdır. Eski düzenlemeye göre vergi kaçaklığı suçunun oluşması için fiilin vergi kaybına neden olması gerekmektedir. Ancak yeni düzenlemeye göre vergi kaçaklığı suçu için vergi kaybının olup olmadığının bir önemi kalmadı. Kanunda yazılı fiillerin işlendiğinin tespit edilmesi durumunda suç oluşur¹⁰⁴.

“Suça konu A-TR Dolaşım Belgesinin Gümrük Müdürlüğünün sahte kaşe ve mühürü ile gerçekte çalışmayan görevli memur ismi ve imzasını taşıması nedeniyle resmi belge niteliğinde bulunduğu, suçun oluşumu için vergi kaybı bulunmasının şart olmadığı, zarar olasılığının yeterli bulunduğu gözetilmeden yargılamaya devamla sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, yönetmeliğe aykırı düzenlendiğinden bahisle özel belge olarak kabulü ile yazılı şekilde hüküm kurulması,”¹⁰⁵

(1). VUK'nun 359/a Maddesindeki Suçlar

VUK'nun 359. maddesinin (a) fıkrasında 2 bent halinde düzenlenen kaçakçılık suçlarından 1 nolu alt bentte yer alan suçlar **kayıtlara** yönelik kaçakçılık suçlarıdır.

Kayıtlara yönelik eylemleri cezai yaptırım altına alan bu suçlar;
1-Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,

Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

¹⁰⁴Nurettin Bilici, a.g.e. s. 93

¹⁰⁵Y.11. C.D., 24.11.2008, E 2008/18022, K 2008/12400 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

2-Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,

3-Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek (çift defter tutmak), şeklinde sayılmıştır.

Maddenin 2 nolu alt bendinde ise **belge düzenine** yönelik kaçakçılık suçları düzenlenmiştir.

Belge düzenine ilişkin kaçakçılık eylemleri;

1-Defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapmak,

2-Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek,

3-İçeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek,

4-İçeriği itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgeyi kullanmak, şeklinde sayılmıştır. Maddede sayılan eylemlerin her biri birbirinden bağımsız, ayrı ayrı suçun maddi unsurunu teşkil eden hareketlerdir.

VUK'nun 359/a maddesindeki suçun oluşması için eylemlerin mutlaka vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerle ilgili olması, defter, kayıt ve belgelerin varlığının noter tasdik kayıtları ve benzeri kayıtlarla sabit olması, defter ve belgelerin saklanma ve ibraz zorunluluğunun bulunması, ibraz isteminin vergi incelemesi amacıyla ve incelemeye yetkili elemanlar tarafından VUK'nun öngördüğü prosedüre göre yapılması, usulüne uygun tebligata rağmen istenen defter ve belgelerin geçerli bir neden olmadan yetkililere ibraz edilmemiş olması, vergi incelemesinin incelemeye esas işyerinde yapılması gibi koşulların bulunması gerekir. Bu hususlara ileride daha ayrıntılı olarak yer verilecektir.

VUK'nun 359/a maddesinin 1. ve 2. bendinde sayılan suçlar seçimlik hareketli suçlardır; eylemlerden herhangi birinin yapılmış olması suçun oluşması için yeterlidir. Ancak birden fazla eylem birden çok suçun oluşmasına neden olabilir.

"213 sayılı Yasanın 359/a-2 maddesinde düzenlenen "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek " ve aynı yasanın 359/a-1 maddesinde hüküm altına alınan "defter ve kayıtlar üzerinde muhasebe hilesi yapmak" eylemlerinin birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu ve her suçtan ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden eylemlerin tek suç oluşturduğunun kabulü ile yazılı şekilde hüküm kurulması,"¹⁰⁶

Bu eylemlerin gerçekleştirildiği her bir hesap dönemi bakımından ayrı ayrı suçlar oluşur.

"Kaçakçılık Suçu ve Vergi İnceleme Raporları ile Ankara Gelirler Bölge Müdürlüğü'nün mütalaasına uygun olarak, 27.07.2001 tarih ve 55001/30919/1416 sayılı iddianame ile sanık hakkında 1998 ve 1999 takvim yıllarında "sahte fatura kullanmak" suçlarından kamu davası açıldığı ve eylemlerin birbirinden bağımsız ve ayrı suçları oluşturduğu gözetilerek her bir suçtan ayrı ayrı yerine tek hüküm kurulması aleyhe temyiz olmadığından bozma nedeni yapılmamıştır."¹⁰⁷

VUK'nun 359/a maddesindeki suçlar için öngörülen ceza on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasıdır. Bu suçlara ilişkin açılacak davalar Asliye Ceza Mahkemelerinde görülür. Yetkili mahkeme fiili işleyen kişinin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu yerdeki mahkemedir.

Suçun zamanaşımı TCK'nun 66/1-e maddesi uyarınca fiilin işlendiği tarihten itibaren 8 yıldır. Zamanaşımının durması veya kesilmesini gerektiren nedenlerin bulunması halinde ise TCK'nun 67. maddesi uyarınca süre, suç için kanunda öngörülen zamanaşımı süresinin en çok yarısı oranında uzar.

¹⁰⁶Y. 11. CD., 17.05.2012, E 2010/16685, K 2012/9185 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁰⁷Y. 11. C.D., 26.03.2007, E 2007/1344, K 2007/2051 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

Zamanaşımını durduran ve kesen nedenler TCK'nun 67. maddesinde gösterilmiştir¹⁰⁸.

"Sanığa yüklenen "2004 takvim yılında vergi usul kanununa muhalafet" suçu için, yasada öngörülen cezanın türü ve üst sınırına göre, suçun işlendiği tarih ile inceleme tarihi arasında, suç tarihinde yürürlükte bulunan ve sanığın lehine olan 765 sayılı TCK'nın 102/4 ve 104/2. maddelerinde öngörülen zamanaşımının gerçekleşmesi nedeniyle 5320 sayılı Kanunun 8/1. maddesi gereğince yürürlükte bulunan 1412 sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca hükmün BOZULMASINA, aynı Kanunun 322. ve CMK'nın 223/8. maddesi uyarınca sanık hakkındaki kamu davasının zamanaşımı nedeniyle DÜŞMESİNE,"¹⁰⁹

(a). Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

VUK'nun 359/a-1 bendinin ilk cümlesinde düzenlenen defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapılması suçu, mükellefin kayıt düzeninin vergisel sonuçlarını ve güvenilirliğini engelleyecek şekilde vergi hukuku ve muhasebe hukuku kurallarına

¹⁰⁸"**TCK Madde 67** - (1) Soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunduğu hâllerde; izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar dava zamanaşımı durur. (2) Bir suçla ilgili olarak; a) Şüpheli veya sanıklardan birinin savcı huzurunda ifadesinin alınması veya sorguya çekilmesi, b) Şüpheli veya sanıklardan biri hakkında tutuklama kararının verilmesi, c) Suçla ilgili olarak iddianame düzenlenmesi, d) Sanıklardan bir kısmı hakkında da olsa, mahkûmiyet kararı verilmesi, Halinde, dava zamanaşımı kesilir. (3) Dava zamanaşımı kesildiğinde, zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlar. Dava zamanaşımını kesen birden fazla nedenin bulunması halinde, zamanaşımı süresi son kesme nedeninin gerçekleştiği tarihten itibaren yeniden işlemeye başlar. (4) Kesilme halinde, zamanaşımı süresi ilgili suça ilişkin olarak Kanunda belirlenen sürenin en fazla yarısına kadar uzar."

¹⁰⁹Y. 19. C.D., 17.06.2015, E 2015/3055, K 2015/2873 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

aykırı olarak deęiřtirmesidir¹¹⁰. Ancak bu eylemin suç olarak nitelendirilmesi için bunun bilinçli olarak yapılması gerekir.

Hile gerçekte olmayan bir durumun varmış gibi gösterilmesi veya gerçekte olan bir durumun olduğundan başka bir şekilde ortaya konulmak suretiyle kişinin hataya düşürülmesidir. İşletmelerin birçok faaliyet alanı olması ve çok değişik işlemler yapmaları nedeniyle hesap ve muhasebe hileleri de birçok şekilde yapılabilmektedir¹¹¹.

Hesap ve muhasebe hilelerine örnek olarak; işletmenin borçlarını bilançoda az göstermesi veya hiç göstermemesi, dönem gelirlerini gelecek döneme aktarmak, şüpheli alacaklara karşılık ayırmamak, sayfa ve defterlere aktarma yaparken yanlış aktarmak, rakamları gerçekte olduğundan fazla ya da eksik yazmak şeklinde sayabiliriz¹¹². Hesap ve muhasebe hilesi eylemleri kayıtlara yönelik kaçakçılık suçunu oluşturan eylemler olduğu için bu eylemlerde belge veya defterlerde tahrifat söz konusu değildir.

"Sanığın yetkilisi olduğu ... A.Ş.'nin 2005 takvim yılı hesaplarının incelenmesinde şirketin yasal defter ve kayıtlarında muhasebe hilesi yaptığının iddia edilmesi karşısında, dosyada mevcut vergi raporlarının incelenmesinde, şirketin sünger üretim ve satış faaliyeti ile iştigal ettiği, bir kısım hasılatını "yurtiçi satışlar" hesabında takip etmek yerine "ortaklara borçlar" hesabında izlediği, "ortaklara borçlar" hesabı, işletmelerin faaliyet konuları dışında aldıkları paraların izlendiği hesap olduğu, 2005/Mart ve Aralık döneminde yurtiçi satış hasılatı karşılığında alınan toplam 600.000 TL tutarındaki çeklerin kayıtlara intikal ettirilmeyerek factoring şirketlerinde işlem gördüğü ve sanık adına yasal kayıtlara intikal ettirildiği, bu işlemin 2005 hesap döneminde 33 kez gerçekleştirildiği ve Mart-Aralık ayı boyunca devam

¹¹⁰ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, İstanbul 2005, s.957.

¹¹¹ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, 2.Cilt, s. 1235

¹¹² Salih Özel, "*Muhasebe Hilesi Kavramı*",

(http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=7925) (21.10.2015)

ettiği, bu nedenle bu işlemlerin hataen yapma olasılığının bulunmadığı anlaşılacakla şirketin bir kısım satışlarına ilişkin hasılatını gizlemek maksadıyla yasal defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılarak Kurumlar Vergisi ziyasına sebebiyet verildiğinin anlaşılması karşısında, yüklenen suçun unsurları itibariyle sübuta erdiği gözetilmeden, yetersiz bilirkişi raporuna itibar edilerek sanığın mahkumiyeti yerine yazılı şekilde beraat kararı verilmesi,"¹¹³

(b). Mevhum veya İlgisiz Kişiler Adına Hesap Açmak

Gerçek olmayan, mevhum isimlere hesap açılması, gelirin kayıt dışı bırakılması amacıyla vergi mükellefinin yakınlarına ya da güvendiği kişiler adına hesap açmasıdır. Bu fiil VUK'nun 359/a-1. bendinin ikinci cümlesinde suç olarak düzenlenmiştir.

Mükellef hayali veya işlemle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak suretiyle bunları borçlu veya alacaklı göstermektedir. Bu şekilde adına hesap açılan kişilere ödenmemesi gereken ücret ödenmekte, kayıtdışı yapılan satış ve işlemler bu kişilere fatura edilerek gelir gerçekte olduğundan az gösterilmekte ve daha az vergi ödenmektedir. İşyerinde çalışmayan kişi için maaş bordrosu düzenlenerek bunun işletmenin gideri gösterilmesi, kayıtdışı satışların gerçekte satış yapılmayan kişilere fatura edilmesi gibi.

"Hamallık yaparak geçimini sağlayan sanığın, tesis ettirdiği mükellefiyetten dolayı bastırıldığı faturalardan bir kısmını 213 sayılı Kanuna muhalefet suçundan hakkında kamu davası Bursa 4. Ağır Ceza Mahkemesinde görülmekte olan Ali Ardiç'in satışlarında kullandığı, vergi inceleme raporu ve ekleri ile dosyadaki diğer bilgi ve belgelerden anlaşıldığı, bu eylemden dolayı Ali'nin satışlarından doğan hasılatın gizlenerek vergi kaybına neden olduğu ve 213 sayılı Kanunun suç tarihinde yürürlükte bulunan 338 ve 347. maddeleri dikkate alınarak değerlendirme yapıp sanığın

¹¹³Y. 11. CD., 14.04.2014, E 2012/16627, K 2014/7164 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

mahkumiyetine karar verilmesi gerekirken, vergi kaybı doğmadığına ilişkin yetersiz bilirkişi raporu alınarak beraat hükmü tesisi, yasaya aykırıdır."¹¹⁴

(c). Çift Defter Tutmak

Çift defter tutmak, vergi mükelleflerinin vergi incelemelerinde ibraz edilmek üzere tuttıkları yasal defterlerin yanında kayıt dışı gelirlerini gizlemek için gerçek alım ve satımlarına ilişkin işlemlerini takip etmek üzere vergi matrahının azalmasına neden olacak şekilde tuttıkları kayıt ve defterlerdir¹¹⁵. Bu kayıtlar özel defterlere, ajandalara, kağıtlara ve bilgisayar gibi elektronik ortamlara yazılarak tutulabilir.

VUK'nun 359/a-1. bendinin üçüncü cümlesinde düzenlenen bu suçun oluşması için ileride daha ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere; mükellefin defter tutma zorunluğunun bulunması ve bu defterlerin varlığının noter veya sair suretlerle kanıtlanmış olması, kaydı gereken hesap ve işlemlerin bu defter dışındaki ortamlara kaydedilmiş olması ve eylem sonucunda vergi matrahının azalması sonucunun doğmuş olması gerekir.

Eylemin vergi matrahının azalmasına neden olacak nitelikte olması yeterli olup vergi kaybına neden olup olmamasının bir önemi yoktur¹¹⁶. Örnek olarak; katma değer vergisinin devrettiği bir dönemde satışların başka deftere yazılması vergi kaybı oluşturmaya da mükellefin vergi matrahını azaltan bir davranıştır.

"213 sayılı Kanun'da 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 359. maddedeki suçlar yönünden genel olarak vergi ziyayı (kayıbı) suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, ancak anılan Kanun maddesinde (359/a-1) düzenlenen "Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve

¹¹⁴Y. 11.CD., 29.01.2001, E 6119, K 551 (Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, İstanbul 2005, s.959.)

¹¹⁵ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.957.

¹¹⁶Doğan ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s.395

İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek” suçu yönünden eylemin “vergi matrahının azalması sonucunu doğurması” şartı muhafaza edilmiştir. Suçun oluşması için, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulması gerekir.”¹¹⁷

Kanun Koyucu vergi kaçakçılığı eylemlerinin oluşması için vergi ziyanının varlığını aramamıştır. Çift defter tutma suçunun oluşumu için ise "vergi matrahının azalması" sonucu aranmış ve bu durum çift defter tutma eylemini maddedeki diğer vergi kaçakçılığı eylemlerinden netice açısından ayırmıştır. Buna göre vergi kaçakçılığı suçu bu fiile yönelik olmak üzere "neticeli suç" olarak değerlendirilmektedir.¹¹⁸ Vergi mükelefinin tutması yasal ve zorunlu defter ve kayıtlar dışında, vergi matrahını azaltmaya yönelik olmamak kaydıyla başka kayıtlar tutması her zaman için mümkündür ve tutulan bu defter ve kayıtlardan dolayı herhangi bir yasal sorumluluğu da olmayacaktır.

"İdarece yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen 11.10.2008 tarihli vergi suçu ile ekli raporlarda, yasal defterlere kaydı gereken bazı hasılatların vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka ortamlarda tutulduğu, yasal defterlere kayıtlarının yapılmadığı, bu şekilde beyan dışı bırakılarak vergi ziyanına neden olduğu belirtilmiş ise de; başkaca somut delillerle desteklenmeyen, sadece vergi suçlarına müdahil olan idarenin tespitleri ile mahkumiyet kararı verilemeyeceği cihetle; 2007 takvim yılına ait defter tasdikine dair bir bilgiye rastlanmadığından öncelikle bu hususun araştırılması, ardından tutulan yasal defter ve kayıtlar ile suça konu "tasdiksiz özel günlük kasa tahsil defterinin", konusunda uzman bilirkişi heyetine incelettirilerek 2007 takvim yılına ilişkin olarak vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken, eksik

¹¹⁷Y. 19. CD., 01.07.2015, E 2015/3091, K 2015/3505 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹¹⁸Doğan Şenyüz, *a.g.e.*, s. 402

kovuşturma sonucu yazılı şekilde “Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek” suçu yönünden mahkumiyet kararı verilmesi,¹¹⁹

(d). Defter, Kayıt ve Belgelerde Tahrifat Yapmak

VUK'nun 359/a-2. alt bendinin ilk cümlesinde yer alan, defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapmak eylemleri belge düzenine ilişkin kaçakçılık suçlarıdır. Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi, bunların üzerindeki yazı ve rakamların, karalama, çizme, buruşturma gibi yollarla okunmayacak hale getirilmesidir.

Belge, kayıt ve defterlerde tahrifat yapma eyleminde belgenin maddi varlığı yok edilmemekte, ancak belgeden yararlanma imkanı engellenmektedir. Tahrifat yolu ile doğru olan kayıtlar değiştirilmekte ve mükellefin gerçek matrahının tespiti olanağı ortadan kaldırılmaktadır. Suçun oluşması için yapılan tahrifatın iğfal kabiliyetine sahip olmasına gerek yoktur¹²⁰. Bunun yanında suçun oluşumu için belgenin tümünün tahrif edilmesine de gerek yoktur. Belgeden yararlanmayı engelleyen esaslı unsurların birinde tahrifat yapılması suçun oluşumu için yeterlidir¹²¹.

"Suç tarihi itibarıyla vergi mükellefi olan sanık M. Y.'nin Ö. A.Ş. ne yapılan satışlar nedeniyle düzenlenen faturaların kendisinde kalan alt nüshalarının miktar, fiyat ve tutar bölümlerinde tahrifat yapmak suretiyle hasılatının bir kısmını kayıt dışı bırakarak gelir ve katma değer vergisi kaybına sebebiyet vermektan ibaret eyleminin, 4369 sayılı Yasa ile değişik 213 sayılı VUY'nın 359/a-2 madde ve fıkrasındaki suçu oluşturduğu, aynı işyerinde birlikte

¹¹⁹Y. 19. CD., 04.11.2015, E 2015/8628, K 2015/6626 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹²⁰Kerim Tosun-Mustafa Artuç, *Türk Hukukunda Suçlar ve Kabahatler ile Açıklamalı-İçtihatlı Tüm Özel Ceza Yasaları*, Cilt 2, s. 2783

¹²¹Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, 2.Cilt, s. 1542.

çalışan ve ağabeyi olan diğer sanık A. Y.'nin ise, sanığın fiiline, VUY'nın 4369 Sayılı Yasa ile değişik 360. maddesi hükmüne uygun olarak, fiili irtikap etmek suretiyle iştirak ettiği anlaşıldığından, sanıkların VUY'nın 359/a-2 maddesi ile cezalandırılmaları gerektiği gözetilmeden, sanık M.'nin fiilinin sahte fatura düzenlemek olarak kabulü ile aynı maddenin (b-1) fıkrası ile cezalandırılması, diğer sanık Ali'nin ise vergi mükellefi olmadığından bahisle beraatine karar verilmesi,"¹²²

(e). Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek

Defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi eyleminin suç oluşturması, bunların vergi amacıyla istenilmesi durumunda söz konusu olmaktadır. Gizleme, VUK'nun 359/a-2 bendinin ikinci cümlesinde; "Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir." şeklinde tanımlanmıştır.

Suçun konusu, vergi kanunlarına göre mükelleflere düzenleme, saklama ve ibraz zorunluluğu getirilen defter ve belgelerdir. Tutulması zorunlu olmasına rağmen defter ve belgeler tutulmamış ise bunlar suçun konusunu oluşturmaz.

"... 1995 ve 1996 yıllarına ait defter ve belgeleri gizlemekten açılan kamu davasında, mükellef kurumun noterden tasdikli defter ve belgeleri olmadığı anlaşılmasına göre bu fiil yönünden müsnet suçun yasal unsurları itibariyle oluşmayacağı..."¹²³

Suçun oluşması için defter, kayıt ve belgelerin varlığının sabit olması,

¹²²Y.11.CD. 11.05.2004, E 2003/5732, K 2004/4147(Kerim Tosun-Mustafa Artuç, a.g.e., s.2783)

¹²³Y. 11.CD, 09.04.2001, E 2286, K 3215 Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.962.

saklama sürelerinin geçmemiş olması, incelemeye yetkili kişiler tarafından vergi incelemesi için VUK'nun 139/2 maddesindeki usule göre istenilmesi ve geçerli bir mazeret olmaksızın ibraz edilmemiş olması gerekir¹²⁴.

"... sanığa 2001, 2002, 2003, 2004 ve 2005 takvim yıllarına ilişkin defter ve belgelerin ibrazına dair tebligatın 16.03.2006 tarihinde usulüne uygun şekilde tebliğ edilmesine rağmen yasal süresi içinde ibraz edilmediği, sanığın işyerinde meydana gelen yangın nedeniyle istenen defter ve belgeleri ibraz edemediğini savunmasına karşın, dosya içindeki bilgi ve belgelere göre sanığın işyerindeki yangının, kayıt defter ve belgelerin 15 günlük yasal ibraz süresinden sonra 06.04.2006 tarihinde meydana geldiğinin anlaşılması karşısında, sanığın üzerine atılı suçun sübuta erdiği ve mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, yetersiz gerekçelerle beraatine karar verilmesi,"¹²⁵

"Sanıktan suça konu defter ve belgelerin vergi incelemesi için değil, işini terk etmesi nedeniyle iptal için istendiğinin anlaşılması karşısında, atılı suçun yasal unsurları oluşmadığı düşünülmeden, sanığın beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesi,"¹²⁶

(f). İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek

Belge düzenine ilişkin eylemlerden olan yanıltıcı belge düzenlemek suçu VUK'nun 359/a-2 bendinde düzenlenmiştir. Yanıltıcı belge kanunda; "Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı

¹²⁴Kerim Tosun-Mustafa Artuç, *a.g.e.*, s. 2781

¹²⁵Y. 19.CD., 13.05.2015, E 2015/2781, K 2015/1492 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹²⁶Y. 11.CD., 02.10.2001, E 2001/6187, K 2001/8890 (Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, İstanbul 2005, s.962)

belgedir." şeklinde tanımlanmıştır.

İçeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenleme eylemi, vergi ödememek veya ödenmesi gerekenden az ödemek için iradi olarak gerçekleştirilmektedir¹²⁷.

Yanıltıcı belge düzenleme eylemlerinde suça konu belge vardır ve gerçek bir muameleye dayanmaktadır. Ancak belge içeriği gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmiştir¹²⁸. Suç konusu belgelerin VUK'nu kapsamında yasal olarak düzenlenmesi gereken belgeler olması gerekir. İçeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenleme eylemlerinde vergi kaybının olup olmadığının suçun oluşumunda bir etkisi yoktur. Alt ve üst nüshaları farklı düzenlenen faturalar, satış tutarı, satış miktar, tarihi, adres, kimlik, düzenleme yeri gibi hususları gerçeğinden farklı yazılan fatura ve belgeler yanıltıcı belge düzenlemeye örnek gösterilebilir.

"Sanık hakkında düzenlenen iddianame ve vergi inceleme raporuna göre, sanığın tanık Ahmet Çakmak'a düzenlediği 11/03/2009 tarihli faturanın gerçek bir emtia ve hizmet ticaretine dayanmaksızın emtia satışı varmış gibi düzenlendiği ve içeriğinin sahte olduğunun iddia edildiği olaya ilişkin yargılamada, tanığın soruşturma ve 29.12.2011 tarihli duruşmadaki beyanında sanık ile anlaşarak oksijen tüpü, kantar ve demir keski yanında gerçekte almadığı pres makinasını almış gibi göstererek sanığın düzenlediği faturayı aldığını beyan etmesi karşısında, sanığın eyleminin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçuna uyduğu ve VUK'nın 359/a-2 maddesi kapsamında kaldığı gözetilmeden sanığın savunmasına itibar edilerek beraatine karar verilmesi,"¹²⁹

İçeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu bu belgeyi düzenleyen

¹²⁷ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.987.

¹²⁸ Mehmet Taştan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçu", *Adalet Dergisi*, Yıl 2014, Sayı 48, s.209

¹²⁹Y. 19.CD., 07.10.2015, E 2015/8558, K 2015/5244 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

mükellef açısından sözkonusudur ve belgenin düzenlenmesi ile suç oluşur. Yanıltıcı belge düzenleme suçunun belgenin düzenlenmesi sırasında gerçekleştirilmesi gerekir. Belgenin düzenlenmesinden sonra belge üzerinde yapılacak müdahaleler VUK'nun 359/a-2 bendinin ilk cümlesindeki belgede tahrifat suçunu oluşturur¹³⁰.

"213 Sayılı Vergi Usul Yasası'nın 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı yasa ile değişik 359/a-2. Maddesine göre vergi kanunları uyarınca tanzim edilmesi gereken belgelerin yanıltıcı olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyanının doğması suçun unsuru olmaktan çıkartıldığı cihetle; alt ve üst nüshalardaki tarihleri farklı faturaları düzenleyerek müşterilerine verdiği sanığın samimi ikrarı ve tüm dosya kapsamındaki delillerden sübuta erdiği gözetilmeden muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçundan mahkumiyeti yerine yazılı şekilde vergi ziyanının bulunmadığı ve bu nedenle suçun unsurlarının oluşmadığı gerekçeleri gösterilerek sanığın beraatına karar verilmesi,"¹³¹

(g). İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak

İçeriği itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu, yukarıdaki başlık altında açıklandığı üzere içeriği itibariyle yanıltıcı olan belgenin kullanılması ile oluşur. İçeriği itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu VUK'nun 359/b fıkrasında düzenlenmiştir.

Yanıltıcı belge kullanma suçu yanıltıcı belge düzenleme suçundan ayrı ve bağımsız bir suçtur. Yanıltıcı belge kullanma suçunda failin vergi mükellefi olmasına gerek yoktur, yanıltıcı belgenin herhangi bir şekilde kullanılması ile suç oluşmaktadır. Yanıltıcı belgenin kullanılması ile vergi kaybına neden olunup olunmadığı hususunun suçun oluşması açısından bir önemi yoktur.

¹³⁰Kerim Tosun-Mustafa Artuç, a.g.e. s. 2784

¹³¹Y.11.CD.28.03.2006, E 2004/11493, K 2006/2402 (Kerim Tosun-Mustafa Artuç, a.g.e. s.2784)

"Suç tarihinde hammaliye işi yapan sanığın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suretiyle üzerine atılı suçu işlediğinin iddia olunması, 05.06.2006 gün ve 229 sayılı vergi inceleme raporunda; mükellefin faturalarda hizmet aldığını belirttiği firmaların bu hizmetleri verebilecek araç, gereç ve işçi kapasitelerine sahip olmadıklarının belirtilmesi karşısında; fatura düzenleyen şirketler hakkında düzenlenen karşıt inceleme raporları getirilip, haklarında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemekten dava açılıp açılmadığının araştırılarak, dava açılmışsa dava dosyalarının getirilip incelenip, faturalarının gerçek bir hizmet alımı karşılığı olup olmadığı yönünden sanık ve faturaları düzenleyen şirketlerin defter ve belgeleri üzerinde inceleme yaptırıldıktan sonra sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken vergi mahkemesi kararına dayanılarak, eksik inceleme ile yazılı şekilde beraat kararı verilmesi,"¹³²

(2). VUK'nun 359/b Maddesindeki Suçlar

VUK'nun 359/b fıkrasında düzenlenen suça ilişkin eylemler;

- 1-Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
 - 2-Defter sahifelerinin yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak,
 - 3-Defter, kayıt, ve belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek ,
 - 4-Sahte olarak düzenlenmiş defter, kayıt, ve belgeleri kullanmak,
- şeklinde sayılmıştır.

VUK'nun 359/b fıkrasındaki eylemler idarenin vergi incelemesini tamamen ortadan kaldırmaya yönelik eylemlerdir. Defter ve kayıtların yok edilmesi, yerine başka yaprak koyulması veya bunların sahte olarak düzenlenmesi ile mükellefin vergi matrahı ve vergi yükünün tespiti imkanı ortadan kaldırılmaktadır. Mükellefin

¹³²Y. 11.CD., 06.05.2014, E 2012/25327, K 2014/8680 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

aleyhine delil oluşturabilecek bir olayı gizlemeye ve vergi incelemesini imkansız kılmaya yönelik bu eylemler, defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapmaya göre daha ağır eylemler olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle kanun koyucu tarafından bu fıkroda düzenlenen suçlar 359/a fıkrasındaki suçlara göre daha ağır yaptırıma tabi tutulmuştur.

VUK'nun 359/b fıkrasında sayılan eylemlerin de suç oluşturması için VUK'nun 359/a maddesindeki suçların oluşması için gerekli olduğu belirtilen ve yukarıda sayılan, vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerle ilgili olması, defter, kayıt ve belgelerin varlığının noter tasdik kayıtları ve benzeri kayıtlarla sabit olması, defter ve belgelerin saklanma ve ibraz zorunluluğunun bulunması, ibraz isteminin vergi incelemesi amacıyla ve incelemeye yetkili elemanlar tarafından VUK'nun öngördüğü prosedüre göre yapılması, usulüne uygun tebligata rağmen istenen defter ve belgelerin geçerli bir neden olmadan yetkililere ibraz edilmemiş olması, vergi incelemesinin incelemeye esas işyerinde yapılması gibi koşulların bulunması gerekir.

VUK'nun 359/b fıkrasında sayılan suçlar seçimlik hareketli suçlardır, eylemlerden herhangi birinin yapılmış olması suçun oluşması için yeterlidir. Ancak birden fazla eylem birden çok suçun oluşmasına neden olabilir. Örneğin, defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koymak veya koymamak eylemleri tek suç oluşturmaktadır. Ancak sahte belge düzenlemek ve kullanmak eylemleri birbirinden ayrı ve bağımsız suçlardır. Sahte belge düzenlemek ve kullanmakla birlikte defter ve belgelerin yok edilmesi eyleminin de gerçekleştirilmesi halinde yine ayrı ayrı suçlar oluşacaktır.

“Sahte fatura kullanmak” “sahte fatura düzenlemek ile defter, kayıt ve belgeleri yok etmek” suçları birbirinden bağımsız ve ayrı suç oluşturmasına ve sanıklar hakkında iddianamede her üç suçtan kamu davası açılmasına göre; ayrı ayrı hüküm kurulması gerekirken eylemin tek suç kabulü ile tek ceza tayini isabetsizliği aleyhe temyiz olmadığından bozma nedeni

yapılmamıştır."¹³³

Bu eylemlerin gerçekleştirildiği her bir hesap dönemi bakımından ayrı ayrı suçlar oluşur.

"Farklı takvim yıllarında işlenen sahte fatura düzenlemek suçunun birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturacağı, aynı takvim yılında değişik tarihlerde birden fazla sahte fatura düzenlenmesi halinde her takvim yılı yönünden ayrı ayrı zincirleme şekilde işlenmiş sahte fatura düzenlemek suçlarından hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden, yazılı şekilde tek suçtan hüküm kurulması,"¹³⁴

Sahte belge kullanma suçu için ise Yargıtay uygulamalarına göre sahte belge veya faturanın kullanıldığı her tarh dönemi ayrı suç oluşturur.

"Gerekçeli karar başlığında yanlış yazılan suç tarihlerinin, 2004 yılında kullanılan son faturanın 29.12.2004, 2005 yılında kullanılan son faturanın ise 29.01.2005 tarihli olup, bu faturaların KDV indiriminde kullanılmış olmaları nedeniyle, suçun verginin tarh dönemi olan ertesi ayın 21. günü işlendiği ve 2004 takvim yılı bakımından suç tarihinin 21.01.2005, 2005 takvim yılı bakımından ise 21.02.2005 olarak mahallinde düzeltilmesi mümkün görülmüştür."¹³⁵

VUK'nun 359/b maddesindeki suçlar için öngörülen ceza üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır. VUK 359/b maddesindeki suçlara ilişkin açılacak davalar

¹³³Y. 11.CD., 08.11.2012, E 2011/10833, K 2012/18994 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹³⁴Y. 19.CD., 27.05.2015, E 2015/2755, K 2015/2002 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹³⁵ Y. 11.CD., 27.09.2012, E 2012/21223, K 2012/16228 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

Asliye Ceza Mahkemeleri'nde görülür. Yetkili mahkeme suç işleyen kişinin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu yerdeki mahkemedir. Suçun zamanaşımı TCK'nun 66/1-e maddesi uyarınca fiilin işlendiği tarihten itibaren 8 yıldır. Zamanaşımını kesen nedenlerin bulunması halinde ise TCK'nun 67. maddesi uyarınca süre yarısı oranında uzar.

(a). Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

VUK'nun 359/b fıkrasının ilk cümlesinde düzenlenen defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi eylemi, VUK'na göre tutulması ve saklanması zorunlu olan defter ve kayıtların kullanılmayacak, okunamayacak hale getirilmesi veya varlıklarının maddeten yok edilmesidir.

Eylemin suç teşkil etmesi için kanunen tutulması gereken defter ve kayıtların saklanma süresi içerisinde ortadan kaldırılmış olması gerekir. Saklama süresi dolan defter ve kayıtların ortadan kaldırılması, isteğe bağlı olarak tutulan defter ve kayıtların yok edilmesi veya tutulması gereken defter ve belgelerin hiç tutulmaması eylemleri suç teşkil etmez¹³⁶.

Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi suçunun oluşması için tutulması zorunlu olan defterlerin ve düzenlenmesi, alınması ve muhafazası zorunlu olan belgelerin tamamının yok edilmesi şart değildir. Belli bir döneme veya belli bir aya ilişkin olan defter ve belgelerin yok edilmesi suçun oluşumu için yeterlidir. Suçun oluşması için failin vergi incelemesini sonuçsuz bırakmaya yönelik olarak bilerek ve isteyerek eylemde bulunmuş olması gerekir¹³⁷.

(b). Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yaprak Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak konulması veya hiç konulmaması eylemi VUK'nun 359/b fıkrasının ikinci cümlesinde düzenlenen vergi suçudur. VUK'nun 559/b

¹³⁶ Kerim Tosun-Mustafa Artuç, a.g.e. s. 2785

¹³⁷ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.1013.

fıkrasının ilk cümlesindeki suç gibi bu suçun konusu da yasal olarak tutulması gereken defterlerdir. Suçun failinin iradesi, hakkında başlayan vergi incelemesini lehine sonuç verecek şekilde etkilemek, vergi idaresinin gerçek vergi matrahına ulaşmasını engellemektir.¹³⁸

Bu suçun oluşması için de defterlerin tümüyle yok edilmesi gerekli değildir. Defterlerin bir kısmının hatta sadece bir sayfasının dahi yok edilmiş olması suçun oluşması için yeterli bir eylemdir. Failin yok ettiği sayfanın yerine başka içerikte ve yok edilenden farklı sayfa koymuş olması veya hiç sayfa koymaması durumunda bu suç oluşur. Bu bakımdan mükellefin veya failin, yok edilen defter sayfalarının yerine tümüyle aynı bilgilerin yer aldığı sayfaları koyması durumunda suç kastından söz edilemez ve fail cezalandırılmaz. Aynı şekilde koparılan sayfaların yok edilmeyerek vergi incelemesi sırasında ibraz edilmesi halinde de suç kastından söz edilemeyecektir.¹³⁹

İki ayrı başlık altında ele alınan defter, kayıt ve belgeleri yok etme fiili ile defter sayfasını yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç koymamak eylemleri yukarıda VUK'nun 359/b fıkrasındaki suçlar başlığı altında değinildiği gibi seçimlik hareketli suçlardandır. Failin bu eylemlerden herhangi birini yapması ile suç oluşmaktadır. Ancak failin sayılan tüm eylemleri yapmış olması halinde tek suç oluşmakta her eylem ayrı bir suç oluşturmamaktadır.

"213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b-1. maddesine göre, vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan "defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka sahife koymak veya hiç koymamak.." suçun konusunu teşkil etmekte olup, suç genel kasıtle işlenen bir suçtur. Suçun oluşumu için yok etme iradesinin varlığı, başlayan vergi incelemesini sonuçsuz bırakmak amacının bulunması gerekir."¹⁴⁰

¹³⁸ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.1013.

¹³⁹ Doğan ŞENYÜZ, *a.g.e.*,s.398

¹⁴⁰Y.11.CD.14.06.2006, E 2005/10561, K 2006/5493 (Kerim Tosun-Mustafa Artuç,a.g.e. s.2785)

(c).Defter, Kayıt ve Belgelerin Sahte Düzenlenmesi

Defter, kayıt ve belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçu kayıtlara yönelik suçlardandır ve VUK'nun 359/b fıkrasının üçüncü cümlesinde yer verilmiştir. Sahte evrak düzenleme suçu VUK'nunda yer almasa da esasen TCK'na göre suç teşkil eden bir eylemdir¹⁴¹. Ancak kanun koyucu bu eylemi vergi matrahının tespitinin imkansız hale getirilmesine, devletin mali otoritesinin zayıflatılmasına ve çökertilmesine yönelik olarak kabul ettiğinden TCK'nundaki genel düzenlemeden ayrı vergi suçu olarak kabul etmiştir. VUK'nundaki sahtecilik suçunun cezası TCK'nun 204. ve 207. maddelerindeki genel düzenlemeye göre cezanın alt sınırı itibarıyla daha ağırdır.

VUK'nun 359/b fıkrasının son cümlesindeki düzenlemeye göre sahte belge; "Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir" şeklinde tanımlanmıştır. Sahte belge düzenleme açısından suç tarihi, belgenin düzenlendiği tarihtir.

Sahte belge düzenleme suçunun oluşması için belgenin sahte olarak düzenlenmiş olması yeterlidir, sahte belgenin ayrıca kullanılmış olması gerekmez. Nitekim aşağıda daha ayrıntılı olarak ele alınacağı üzere, düzenlenen sahte belgenin kullanılması eylemi, sahte belge düzenleme suçundan ayrı ve bağımsız bir suçtur.

"Afyonkarahisar Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 26.03.2008 tarihli mütalaası ile ekindeki vergi suçu ve tekniği raporlarında sanığın 2007 ve 2008 takvim yıllarında 534 adet sahte müstahsil makbuzu düzenleyip komisyon karşılığında sattığının belirtildiği, 15.07.2008 tarihli iddianamede aynı hususlardan bahsedilip sanık hakkında sahte belge düzenlemek

¹⁴¹"**TCK Madde 204** - (1) Bir resmî belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmî belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."

"**TCK Madde 207** - (1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."

suçundan kamu davası açıldığı ve yargılama sonucunda 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte müstahsil makbuzu düzenlendiğinin kabul edilmesi karşısında, sanığın sübutu kabul edilen eyleminin, her takvim yılı için 213 sayılı Kanunun 359/b-1 ve TCK'nın 43/1. maddelerine uyan zincirleme şekilde sahte belge düzenlemek suçunu oluşturduğu gözetilmeden, uygulama yeri bulunmayan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçundan VUK'nun 359/a-2 maddesi gereğince cezalandırılmasına karar verilmesi,"¹⁴²

(d). Sahte Defter, Kayıt ve Belgeleri Kullanmak

Yukarıdaki başlık altında değinildiği üzere, düzenlenen sahte belgenin kullanılması VUK'nun 359/b fıkrasının dördüncü cümlesi uyarınca ayrı suç oluşturmaktadır. Sahte belge kullanma suçunda kullanılan sahte belgenin fail tarafından tanzim edilmesi şart değildir. Fail gerek kendisinin sahte olarak düzenlediği, gerekse herhangi bir etkisi ve katkısı olmaksızın başkası tarafından düzenlenen sahte belgeyi kullanması durumunda da suç oluşmaktadır.

Sahte belge kullanma suçunun faili, sahte belgeyi kullanan mükellef, sorumlu veya bunların fiiline iştirak eden üçüncü kişilerdir. Suç tarihi sahte belge düzenleme suçundan farklı olarak vergi kanunda belirtilen vergilendirme dönemine göre belirlenmektedir¹⁴³.

"213 sayılı Kanun'un 359/a-2 maddesinde düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu ile aynı Kanun'un 359/b maddesindeki sahte belge kullanma suçu birbirinden ayrı suçlardır. Sanığın eylemi 14.12.2010 tarihli vergi suçu ve aynı tarihli vergi inceleme raporlarında sahte fatura kullanmak olarak belirlenmiş olup iddianameyle de bu suçtan dava açıldığı, mahkemece bu suça karşılık gelen 213 sayılı Kanun'un 359/b-1 maddesi uygulanarak karar verilmesine karşın, uygulanan kanun maddesi ile çelişki oluşturacak şekilde eylemin anılan Kanun'un 359/a-2 maddesinde düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak olarak

¹⁴² Y. 19.C.D., 13.05.2015, E 2015/3038, K 2015/1503 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁴³ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.1020-1022.

nitelendirilmesi,"¹⁴⁴

Sahte belgeyi kullanma suçunda, eylemi gerçekleştiren kişiler çoğu kez suça konu belgenin sahte olduğunu bilmediklerini söylemektedir. Bu durumda kullanılan belgenin sahte olduğunun bilinip bilinmediği konusunun tespiti sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu husus esasen suçun manevi unsuru olan kastın belirlenmesi ile ilgilidir ve yukarıda "*vergi suçunun unsurları*" kısmında bu konuya değinilmiştir. Ancak bu suça yönelik bilerek kullanma olgusunun oluşup oluşmadığına ilişkin Yargıtay'ın belirlediği birtakım ölçütler vardır.

Buna göre; gerçekte mal ve hizmet almadığı bir şirketin faturasını kendi şirketinin defter ve kayıtlarına geçirerek kullanan kişinin kullandığı bu faturanın sahte olduğunu bildiği kabul edilir. Bunun dışında suç failinin vergi incelemesi sırasındaki kabul ve ikrarı, faturayı tanzim eden şirketin faturayı sahte tanzim ettiğine ilişkin tespit, faturayı düzenleyen kişinin ve diğer şahısların beyanları, şüphelinin basiretli bir tüccardan beklenen dikkat ve özeni göstermemesi gibi hususlar suçun oluştuğuna delildir¹⁴⁵.

"Sanığın 2005 takvim yılında sahte fatura kullandığının iddia olunması karşısında; faturaları düzenleyen dokuz ayrı firma hakkında düzenlendiği belirtilen vergi inceleme raporları ve eklerinin aslı veya onaylı örnekleri getirtilerek, anılan raporlarla ilgili olarak faturaları düzenleyen firma yetkilileri hakkında dava açılmış olup olmadığının ilgili vergi dairesinden araştırılması, açıldığının tespiti halinde dava dosyaları getirtilip incelenerek bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler,

¹⁴⁴ Y. 19.CD., 15.10.2015, E 2015/8557, K 2015/5656 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁴⁵ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.1025.

faturaları düzenleyen yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığı da dikkate alınarak gerektiğinde faturaları düzenleyen firmalar ile sanığa ait ticari defter ve belgeler üzerinde karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra toplanan deliller bütün halinde değerlendirilerek sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, suça konu faturalarla ilgisi bulunmayan vergi mahkemesi kararına dayanarak yazılı şekilde beraatine karar verilmesi,"¹⁴⁶

(I). Sahte Belgenin Düzenleme ve Kullanım Amacına Göre Suç Vasfının Değerlendirilmesi

Sahte belge düzenleme suçunun VUK'ndaki suçun konusu olabilmesi için düzenlenen belgenin vergilendirmeye ilişkin sonuç doğuran işlemlerde kullanılmak üzere düzenlenmiş olması gerekir¹⁴⁷. Sahte belgenin, vergi dışı amaçlar için düzenlenmesi durumunda VUK'ndaki sahtecilik suçu değil TCK'nundaki sahtecilik, dolandırıcılık gibi suçlar sözkonusu olacaktır.

VUK'nun 1. maddesindeki; "*Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır.*", 3. maddesinin A bendindeki; "*Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*" hükümleri ile VUK'nun 2. maddesindeki; "*Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri*

¹⁴⁶ Y. 19.CD., 03.06.2015, E 2015/2738, K 2015/2316 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁴⁷ Doğan ŞENYÜZ, a.g.e., s.400

uygulanır." hükümlerine göre VUK'nun 1. ve 3. maddesi kapsamına girmeyen konularda ve başka amaçlar için belge düzenleme ve kullanma fiilleri vergi kaçakçılığı suçunu değil, kullanılan sahte belgenin niteliğine göre başka suçların oluşturur. Düzenlenen ve kullanılan sahte belgelerin VUK'u dışında başka suçların oluştuğuna ilişkin aşağıda örnek Yargıtay kararlarına yer verilmiştir;

1.

"... sanıkların daha az vergi ve resim ödemek amacıyla üzerinde tahrifat yapılan faturaları dayanak göstererek "Gümrük Giriş Beyannameleri" düzenlediklerinin iddia edilmesi karşısında, eylemin sübutu halinde suç tarihinde yürürlükte bulunan 765 sayılı TCK'nun 342/1 (5237 sayılı TCK. nun 204/1). maddesine uyan "resmi evrakta sahtecilik" suçunu oluşturacağı,"¹⁴⁸

2.

"Gerçeğe aykırı faturalara dayanılarak düzenlenen ve bu nedenle içeriği sahte olan gümrük çıkış beyannameleri ile ihracatın gerçekleştirilmesi suretiyle vergi iadesi alındığının ileri sürülmesi karşısında eylem sübutu halinde resmi belgede sahtecilik suçunu oluşturur."¹⁴⁹

Yargıtay'ın bu kararlarına konu olaylarda, sanıkların daha az gümrük vergisi ödemek amacıyla hareket etmeleri, sahte faturalara dayalı beyannamelerini gümrük idaresine vermeleri ve gümrük vergisine konu işlemlerin VUK'nun 2. maddesi uyarınca VUK'na tabi olmaması nedeniyle eylem TCK'ndaki sahtecilik suçunu oluşturmaktadır.

¹⁴⁸ Y. 11.CD., 01.04.2009, E 2008/20430, K 2009/3617 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁴⁹ Y. 6. CD., 16.02.1999, E 583, K 488, Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.1020

3.

"... çiftçiler adına düzenlenen kütlü pamuk faturaları nedeniyle vergi ziyaının bulunmadığı ve firmalar adına düzenlenen faturaların vergi kaçırmak için değil, dolandırıcılık suçunu gizlemek için düzenlendiğinden bahisle eksik soruşturma ve isabetsiz gerekçe ile sanığın beraatine karar verilmesi,"¹⁵⁰

4.

"Sanığın çiftçilerin gübre destekleme priminden yararlanmalarını sağlamak üzere sahte faturalar düzenlediği ve bunların çiftçiler tarafından bu amaçla kullanıldığı, vergi dairesine yönelik bir hareketin olmadığı dosya kapsamından anlaşılmasına göre eylemin TCK'nun 345. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği gözetilmeden sahte fatura düzenlemek suçundan yazılı şekilde mahkumiyet hükmü kurulması yasaya aykırıdır."¹⁵¹

5.

"Sanığın, bal destekleme parası almak amacıyla O. S. tarafından sahte olarak düzenlenip verilen 26.08.2006 tarihli müstahsil makbuzunu İlçe Tarım Müdürlüğüne ibraz ederek sahte fatura kullanmak suçunu işlediğinin iddia olunması, olay tarihinde 250 adet aktif arısı bulunan sanığın, O. S.'ye 9 ton bal sattığını, karşılığında suça konu müstahsil makbuzunu aldığını ve ilçe tarım müdürlüğüne verdiğini savunması, O. S.'nin sanığı tanımadığını, ondan bal almadığını ve suça konu müstahsil makbuzunu vermediğini, beyan etmesi karşısında, maddi gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti ve suç kastının tayini bakımından, sanığın belirtilen miktarda bal üretimi ya da stoğunun olup olmadığı, aynı dönemde başka kişilere satışının bulunup bulunmadığı araştırıldıktan sonra eyleminin sübutu halinde 5237

¹⁵⁰ Y. 11. CD., 15.05.2006, E 2006/1494, K 2006/4258 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁵¹ Y. 11. CD., 24.10.2001, E 9148, K 9922, Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.1021

sayılı Yasanın 207. maddesinde düzenlenen "Özel Belgede Sahtecilik" suçunu oluşturacağı da dikkate alınarak hüküm kurulması gerektiğinin gözetilmemesi,"¹⁵²

6.

"... işyerinde 21.04.2005 tarihinde yapılan aramada ele geçen ilaç kupürlerinin, gerçek bir muayene ve tedaviye dayanmayan, sanığın dolandırıcılığa konu eylemlerini gerçekleştirmek maksadıyla muhtemelen kupürsüz olarak sattığı veya başka bir şekilde temin ettiği bu kupürleri kamuya fatura ederek dolandırıcılık suçunu işlemek amacıyla bulundurduğu, ancak sanığın ele geçen bu kupürleri kullanmadan yakalanmış olması nedeniyle nitelikli dolandırıcılığa teşebbüs suçunu işlediği,"¹⁵³

7.

"Sanık (Y.K.)'nın sahte olarak düzenlediği 1995, 1996 ve 1997 yıllarına ait toplam 4 adet faturayı Koop-İş Sendikasında Başkan yardımcısı olarak görev yapan diğer sanık (H.R.A.) tarafından, sendikanın yapmakta olduğu giyim yardımından yararlanmak için kullanıldığına anlaşılmamasına ve faturaların vergi dairesinde kullanılmadığının belirlenmesine göre sanık (Y.K.)'nin eyleminin TCK'nın 345., sanık (H.R.A.)'nin eyleminin ise aynı kanunun 345. maddesi yoluyla 347. maddesindeki suçları oluşturduğu ve suç çokluğu dikkate alınarak mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, suçların nitelendirilmesinde yanılgıya düşülerek, sahte fatura düzenleyip kullanmaktan cezalandırılmalarına karar verilmesi, yasaya aykırıdır."¹⁵⁴

Yukarıdaki kararlara konu olaylarda, sanıkların vergi dairesine yönelik

¹⁵² Y. 11.CD., 06.01.2014, E 2012/14763, K 2014/31 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁵³ Y. 11.CD., 15.12.2011, E 2011/10088, K 2011/23448 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁵⁴ Y. 11.CD., 23.10.2001, E 9038, K 9808 (Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.1021)

eylemlerinin bulunmadığı vurgulanarak, eylemlerin dolandırıcılık ve özel evrakta sahtecilik suçlarını oluşturduğu belirtilmiştir.

(3). VUK'nun 359/c Maddesindeki Suç

VUK'nun 359/c fıkrasında, VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak suç olarak düzenlenmiştir.

VUK'nun 257/1 maddesine göre düzenlenmesi ve tutulması uygun görülen defter ve belgeleri bedeli karşılığında basıp dağıtma veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtılmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir¹⁵⁵. Bu yetkinin kanunla Maliye Bakanlığına verilmesinin nedeni, belge düzeninin sağlanması, kullanılacak bu tür belgelerde belli bir standart oluşturarak denetimi kolaylaştırmak düşüncesi yer almaktadır.

Bu suçun faili, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basan veya anlaşması olmakla beraber belgeleri sahte olarak basan matbaa işletmeleri ile sahte olarak basılan belgeleri kullanan vergi yükümlüleri ve bunların eylemlerine iştirak eden kimselerdir.

"213 Sayılı VUK'nun 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı yasa ile değişik 359/b-2. maddesine göre, vergi kanunları uyarınca basılması

¹⁵⁵"**VUK Mükerrer Madde 257/1** - Maliye Bakanlığı; 1. Mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtılmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya, Yetkilidir."

gereken belgelerin sahte olarak basılması A.Y. ve sanık Ö.T.'na ait matbaalarda sahte olarak bastırıp, sanık A.P. ile birlikte bu faturaları diğer sanıklar F.T. ve R.M.'ye komisyon karşılığı sattıkları, sanıklar F.T. ve R.M.'nin de aynı şekilde başkalarına sattıklarının iddia olunması karşısında; sanıkların eylemlerinin sahte fatura basmak ve bu suça iştirak suçunu oluşturacağı,"¹⁵⁶

Anlaşmasız olarak belge basmak veya sahte belge basmak suçları belgelerin basılması ile oluşmaktadır. Bu belgelerin kullanılmasının veya vergi kaybına neden olup olmamalarının suçun oluşmasına bir etkisi yoktur. Ancak belgelerin kullanılması suçu için anlaşmasız veya sahte basılan belgelerin iradi olarak kullanılmış olması gerekir. Bu durumda suç belgenin kullanılması anında oluşur.

"İncelenen dosya içeriğine göre; matbaa sahibi sanık hakkında Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde başka mükelleflere fatura ve irsaliye bastığından bahisle eylemine uyan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b-2. maddesi uyarınca cezalandırılması istemiyle kamu davası açıldığı düzenlenen vergi raporlarında somut bir zarara yer verilmediği cihetle; sanığın vaki eylemi nedeniyle hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin uygulanmasına engel oluşturabilecek somut bir zararın meydana geldiğinin kanıtlanamadığı gözetilmeden suçtan oluşan zararın giderilmemiş olmasından bahisle objektif ve sübjektif diğer koşullar değerlendirilmeksizin yazılı şekilde CMUK'nun 231. maddesinin uygulanmaması,"¹⁵⁷

¹⁵⁶Y.11.CD.1.05.2005, E 2005/1280, K 2006/3668 (Kerim Tosun-Mustafa Artuç, a.g.e. s.2787)

¹⁵⁷ Y.11.CD., 28.05.2014, E 2012/26019, K 2014/10421 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak suçları ile ilgili açılacak davalar Asliye Ceza Mahkemelerinde görülür. Yetkili mahkeme belge ve defterlerin basıldığı yerde bulunan Asliye Ceza Mahkemesi, basılmış defter ve belgeleri kullanma açısından ise kullanan mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu yerdeki Asliye Ceza Mahkemesidir. Suçun yaptırımını iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası olarak öngörülmüştür. Suçun zamanaşımını TCK 66/1 e maddesi uyarınca fiilin işlendiği tarihten itibaren 8 yıldır. Zamanaşımını kesen nedenlerin bulunması halinde ise TCK 67. maddesi uyarınca süre yarısı oranında uzar.

(4). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi

Kısaca, aynı eylemden dolayı iki kez yargılama olmaz ilkesi olarak ifade edilen "Non bis in idem" ilkesi, kişinin sürekli bir ceza tehdidi altında kalmasının önüne geçen ve hukuki alanda kişi güvenliğini sağlayan bir ilkedir. Tarihi Roma hukukuna kadar dayanan bu ilke uyarınca, bir eylemden dolayı bir kişi hakkında daha önce dava açılmış ise bir daha dava açılamaz. Açık bir ifade ile kanunlarımızda yer almasa da, CMK'nun 223/7. maddesindeki " *Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.*" şeklindeki hüküm, bu ilkenin dolaylı olarak hukukumuzdaki varlığını göstermektedir.¹⁵⁸

Vergi kaçakçılığı suçları açısından söz konusu ilkeyi ele aldığımızda, bu konudaki yasal düzenlemelerin "non bis in idem" ilkesine uygun olmadığını görmekteyiz. VUK'nun 340/2 maddesindeki düzenlemeye göre, vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezalarının VUK'nun 359. maddesindeki cezalar ile içtima ettirilemez ve vergi cezası eylemleri aynı zamanda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturuyorsa, vergi cezası kesilmesi suça ilişkin kovuşturmayaya engel olmaz¹⁵⁹. Aynı şekilde VUK'nun

¹⁵⁸Mustafa Özen, *Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. Xiv, Y. 2010, Sa. 1, s.389.

http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/14_1_14.pdf (E.T. 28.04.2016)

¹⁵⁹"**VUK Madde 340** - Bu Kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359

359/son fıkrasında "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." şeklindeki düzenleme de aynı eylemden dolayı hem ceza yaptırımı, hem de kabahat yaptırımı uygulanacağını öngörmektedir. Oysa 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'na göre bir eylem hem kabahat, hem de suç oluşturuyor ise, yalnızca suç yaptırımı uygulanır. Suçtan dolayı yaptırım uygulanamaması durumunda kabahat yaptırımı uygulanır¹⁶⁰.

Buna göre, vergi kaçakçılığı suçlarında, aynı eylemden dolayı hem kabahat yaptırımı, hem de ceza yaptırımı uygulanabilmesi genel yasal düzenlemelere ve "non bis in idem" ilkesine aykırıdır.

(5). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Dikkate Alınacak Hususlar

VUK'nun 359/a ve b bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması ve cezai müeyyidenin uygulanabilmesi için birtakım koşulların gerçekleşmesi gerekir. Bunları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- 1-Defter, kayıt ve belgelerin noter tasdiki veya başka şekilde varlığının sabit olması,
- 2-İbrazın vergi incelemesine yetkili olan kişiler tarafından istenilmiş olması,
- 3-İbraz isteminin vergi incelemesi için yapılması,
- 4-Vergi incelemesinin

uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz."

¹⁶⁰"**KK Madde 15** - Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idari para cezasından başka idari yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir. Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idari para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idari yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır. Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır."

mükellefin işyerinde yapılması, 5-Vergi incelemesinin dairede yapılması halinde mükellefe uygun bir süre verilmesi, 6-Tebliğatin usulüne uygun olması, 7-İbraz isteminin defter ve belgelerin saklanma süresi içerisinde yapılması, 8-Defter ve belgelerin kaybolduğunun iddia edilmesi halinde bunun hukuken geçerli bir nedenle kaybolduğunun kanıtlanması,

(a). Defter, Kayıt ve Belgelerin Noter Tasdikli Olması

Vergi mükelleflerinin VUK uyarınca kanunen tutmak zorunda oldukları defterleri kullanmadan önce tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Defterlerin tasdik edilme zorunluluğu ve bunun kanunla düzenlenmesinin nedeni, bu defter ve belgelerin vergi mükelleflerinin vergi matrahlarının tespitinde güvenilir belge niteliği taşımasını sağlamak, devletin vergi kaybının önüne geçmek ve üçüncü kişilerin haklarını güvence altına alıp korumaktır¹⁶¹.

Tutulması ve tasdik edilmesi zorunlu defterler VUK'nun 220. maddesinde şu şekilde sayılmıştır;

1. Yevmiye ve envanter defterleri
2. İşletme defteri
3. Çiftçi işletme defteri
4. İmalat ve İstihsal Vergisi defterleri
5. Nakliyat Vergisi defteri
6. Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri
7. Serbest meslek kazanç defteri

Kanuna göre tutulması zorunlu bu defterlerin yerine tutulmasına izin verilen defterlerin de tasdik ettirilmesi gerekir. Defterler, kullanılacağı yıldan önce veya hesap döneminden önce gelen son ayda, yeniden işe başlama veya sınıf değiştirme durumunda bu tarihten önce, vergi muafiyeti kalkanlar için muafiyetin kalkmasından itibaren on gün içerisinde, defterlerin dolması veya başka nedenlerle yıl içerisinde defter kullanılması halinde ise defterler kullanılmadan önce tasdik edilmelidir¹⁶².

¹⁶¹ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.962.

¹⁶² **VUK Madde 221** - Bu kanunda yazılı defterleri kullanacak olanlar, bunları aşağıda yazılı zamanlarda tasdik ettirmeye mecburdurlar:

1. Ötedenberi işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son

Defterlerin bir sonraki yılda da kullanılmak istenmesi halinde Ocak ayında veya hesap döneminin ilk ayında yeniletilmelidir¹⁶³. Defterlerin tasdik makamları esas itibariyle noterlerdir. Ancak yerine göre borsa komiserliği veya ticaret sicil memurluğu tarafından da tasdik edilir¹⁶⁴.

"Suçun oluşması için, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulması gerekir."¹⁶⁵

(b). İbraz İsteminin Hukuken Geçerli Olması

Defter ve belgelerin incelenebilmesi için ibraz isteminin hukuken geçerli

ayda; 2. Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tesbit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda; 3. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde; 4. Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce."

¹⁶³"**VUK Madde 222** - Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tesbit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye mecburdurlar."

¹⁶⁴"**VUK Madde 223** - Defterler, iş yerinin, iş yeri olmıyanlar için ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentaları için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur.

Tasdik makamı, bu Kanuna göre tasdike getirilen defterleri sosyal güvenlik ile ilgili kuruluşların mevzuat hükümlerine bağlı kalmaksızın tasdik eder.

Defterler anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir."

¹⁶⁵ Y.19. C.D., 01.07.2015, E 2015/3091, K 2015/3505 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

olması gerekir. Aksi halde suçun yasal koşulları oluşmaz. İbraz isteminin hukuken geçerli olabilmesi için ibrazın vergi incelemesine yetkili olan kişiler tarafından yapılması ve bu ibraz isteminin vergi incelemesi için yapılması gerekir.

Vergi incelemesini yapmaya yetkili olanlar VUK'nun 135. maddesinde gösterilmiştir¹⁶⁶. Buna göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve gelir idaresi başkanlığının merkez veya taşra teşkilatında görev yapan müdürleridir. Bu görevliler dışında mükelleflerden vergi incelemesi için defter ve belgelerini ibraz etmesinin istenilmesi durumunda ibraz istemi hukuken geçerli olmayacaktır.

"Defter ve belgeleri ibraz etmemek suçunun, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit ve saklama mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili olan kimselere ibraz edilmemesi ile oluşacağı,"¹⁶⁷

Vergi mükelleflerinden defter ve belgelerini ibraz etmesi kanunen yetkili olanlar tarafından istenmesi yanında bu ibraz isteminin vergi incelemesi için yapılması gerekir. Defter ve belgelerin vergi incelemesi dışında başka bir nedenle istenilmesi halinde suçun yasal unsurları oluşmaz¹⁶⁸.

"Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Grup Müdürlüğü'nün 25.12.2006 gün ve 3016 sayılı inceleme yazısına istinaden mükellefin 2003 yılı hesap ve

¹⁶⁶"**VUK Madde 135** - Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir."

¹⁶⁷ Y.19. C.D., 27.10.2015, E 2015/10636, K 2015/6242 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁶⁸ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.962.

işlemlerinin incelenmesine gerek duyulduğunun belirtilmesine rağmen anılan yazı içeriğinin ne olduğuna dair dosyada bilgi bulunmadığı gibi sanığın defter ve belgelerinin vergi incelemesi için istenildiğine dair usulünce yapılan bir tebligatın da bulunmadığı, yine 31.12.2005 tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydının re'sen terk edildiği, defter ve belgelerin iptal için istenmesi halinde suçun yasal unsurlarının da oluşmayacağı cihetle,"¹⁶⁹

(c). Vergi İncelemesinin Mükellefin İşyerinde Yapılması

VUK'nun 139. maddesindeki düzenlemeye göre mükellefin vergi incelemesi kural olarak defter ve evrakları incelenecek kişinin işyerinde yapılır¹⁷⁰. İncelemenin işyerinde yapılması durumunda hem mükellefin vergi mahremiyeti korunmakta, hem de ticari hayatının devamı sağlanmakta ve mükellefin ticari işleri aksamamaktadır.

Vergi incelemesinin dairede yapılabilmesi için ölüm, işyerini terk gibi zorunlu durumlar olması veya bunun mükellef veya vergi sorumlusu tarafından istenilmiş olması gerekir. Vergi elemanlarının incelemenin işyerinde yapılmasının imkansız olduğunu önceden tutanak ile tespit etmeleri ve mükellefe defter ve belgelerini ibraz etmesi için uygun bir süre verdikten sonra defter ve belgeleri incelenmek üzere daireye getirmesini yazılı olarak istemelidirler. Ancak uygulamada çoğu zaman gerçekten zorunlu nedenin bulunup bulunmadığı tespit edilmeden ve kişinin isteğine bakılmaksızın mükellefin defter ve belgelerini daireye getirmesi istenilmektedir. Bu gibi durumlarda mükellefe yapılan yazılı bildirim hukuki

¹⁶⁹ Y.11. C.D.,17.12.2012, E 2010/12822, K 2012/21847 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁷⁰"**VUK Madde 139** - Vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir."

geçerliliği bulunmadığından suçun yasal unsurları oluşmamaktadır¹⁷¹.

"2003 ve 2004 takvim yılı defter ve belgelerini ibraz etmeyen Ticaret Sigorta A.Ş.'ye ilk olarak 27.03.2007 tarihinde tebligat yapıldığı, bu tarihte şirket yönetiminin farklı olduğu, onbeş günlük sürenin geçmesine rağmen defter ve belge ibraz edilmemesi karşısında vergi dairesi tarafından herhangi bir suç duyurusunda bulunulmadığı, daha sonra şirket yetkilileri ile telefonla yapılan görüşme sonucunda 12.03.2008 tarihinde iş yerinde inceleme yapılmak üzere gelinip tutanak tutulduğu, bu tutanak ile otuz günlük bir süre daha verildiği, ibraz gerçekleştirilince suç duyurusu yapıldığı anlaşılmakla,¹⁷²

Kanunda öngörülen ve incelemenin işyerinde yapılmasına engel istisnai durumların önceden tespiti halinde, mükellefe defter ve belgelerini ibraz etmesi için uygun bir süre verilmelidir. Her ne kadar bu süre kanunda açıkça belirtilmemiş ise de, VUK'nun 14/2. fıkrasına göre bu süre 15 günden az olamaz¹⁷³. Buna göre mükellefe 15 günden az olmamak üzere süre verilmeli ve mükellefe tebliğ edilen yazıda bu süre gösterilmelidir.

"213 sayılı VUK.nun 139/2 maddesinde öngörülen ve incelemenin dairede yapılmasına imkan veren istisnalardan birinin varlığı önceden saptanmadan, duruşmada alınan beyanında defter ve belgelerini ibraza hazır olduğunu belirten ve faaliyetini sürdürdüğü anlaşılan sanığa defter ve belgelerin ibrazı için tebligat yapılmadan, vergi denetmeni raporuna ekli 24.04.2007 tarihli tutanak tarihinden itibaren 213 sayılı yasanın 14. maddesinde belirtilen 15

¹⁷¹ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.963.

¹⁷² Y.19. C.D., 30.09.2015, E 2015/3250, K 2015/4841 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁷³ **VUK Madde 14** - Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir.

Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder."

günden az olmamak üzere belirlenecek bir süre verilmeden, 02.05.2007 tarihli vergi suçu raporu tanzim edildiği cihetle;"¹⁷⁴

(d). Tebligatın Usulüne Uygun Olması

Defter ve belgelerin ibrazı için mükellefe yapılacak tebligatın usulüne uygun olması gerekir. VUK'nun 93. maddesine göre tebligat adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişi mükelleflere posta yolu ile ilmuhaberli ve taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yoluyla yapılır¹⁷⁵.

Tebliğ vergi mükellefine, kanuni temsilcisine, umumi vekiline veya vergi cezası kesilene yapılır. Tüzel kişilere yapılacak olan tebligat, tüzel kişinin başkan, müdür veya kanuni temsilcisine, tüzel kişiliği olmayan vakıf ve cemaat gibi teşekküllerde ise bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin birden çok müdür veya temsilcisinin olması halinde tebliğin bunlardan birine yapılması yeterlidir.

Kendisine tebligat yapılacak olan kişinin ikamet adresinde bulunmaması halinde ikametgahta bulunanlardan birine ya da işyerindeki görevlilerden birine yapılır. Ancak bu şekilde tebligat yapılacak kişinin görünüşüne göre 18 yaşından büyük ve açık şekilde ehliyetsiz olmaması

¹⁷⁴ Y.11. C.D., 03.04.2012, E 2010/6050, K 2012/4652 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁷⁵"**VUK Madde 93** - Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilimum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmuhaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmiyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.

Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir."

gerekir¹⁷⁶.

"Akın Yapı... Ltd. Şti. yetkilisi sanığın, 2005 takvim yılı defter ve belgelerini ibraz etmediğinin iddia edildiği olayda; sanığın beyanına göre tebligatı imzalayan kişinin annesi olduğu ve tebligat yapılan adresin sanığın vergi dairesine bildirdiği ikametgah adresi olduğu dosya kapsamında anlaşılma; suçun sübut bulunduğu gözetilmeden yazılı şekilde beraat kararı verilmesi,"¹⁷⁷

Mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi birden çok vergi sorumlusunun bulunması halinde tebliğin bunlardan birine yapılması yeterlidir. Ancak tebliğe konu iş için ayrı bir vasi ya da kayyım bakıyorsa tebligat ona yapılır¹⁷⁸. Tebligat posta ile ve Maliye Bakanlığınca şekilleri tespit edilen özel zarf kullanılarak kapalı zarf içerisinde yapılır¹⁷⁹. Bilinen adreslere yapılan tebligat, posta idaresi

¹⁷⁶"**VUK Madde 94** - Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır.

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin mütaaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kafidir.

Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müsdahdemlerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.)"

¹⁷⁷ Y.19.C.D., 30.09.2015, E 2015/3231, K 2015/4845 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁷⁸"**VUK Madde 95** - Mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Şayet tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır."

¹⁷⁹"**VUK Madde 99** - Posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için, şekilleri Maliye Bakanlığınca tesbit edilen özel zarflar kullanılır."

tarafından muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır¹⁸⁰. Tebligatlar tebliğ yapacak olan makama tarih itibariyle en son bildirilen ve bu makam tarafından tespit edilen adrese yapılır.

Tebliğat evrakları posta görevlisi tarafından muhatabına verilerek buna ilişkin ilmuhaber evrakına tarih yazılarak posta memuru ve muhatap tarafından imzalanır. Muhatabın adresini değiştirmesi veya adresinde bulunamaması halinde bu durum zarf üzerine yazılarak, geçici olarak adresinden ayrılmış olduğunun adreste bulunanlar veya komşuları tarafından bildirilmesi halinde, beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındı belgesine yazılıp imzalatılarak, imzadan imtina etmesi halinde ise bu husus şerh düşülerek evrak daireye geri gönderilir. Tebliği çıkaran merci tarafından makul bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır, bu tebliğ de aynı nedenlerle iade edilirse tebliğ ilan yolu ile yapılır¹⁸¹.

¹⁸⁰"**VUK Madde 100** - Bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır."

¹⁸¹"**VUK Madde 102** - Tebliğ olunacak evrakı muhtevi zarf posta idaresince muhatabına verilir ve keyfiyet muhatap ile posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tesbit olunur.

Muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memuru durumu zarf üzerine yazar ve mektup posta idaresince derhal tebliği yaptıran daireye geri gönderilir.

Muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyanı yapana imzalatılır. İmzadan imtina ederse, tebliği yapan bu ciheti şerh ve imza eder ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran mercie iade olunur.

Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemiyerek iade olunursa tebliğ ilan yolu ile yapılır.

Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya her hangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin baş parmağı bastırılmak suretiyle tebliğ olunur.

Muhatap tebellüğden imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı işlemler komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza vaz'edilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak

İlan yolu ile tebliğ, tebliği yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yere asılmak suretiyle yapılır. İlan tarihi ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen onbeşinci gündür. Ayrıca tebliğin konusunun birmilyar lira ile yüz milyar lira arasındaki vergi veya vergi cezası olması halinde vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içerisinde çıkan bir veya birden fazla gazetede, yüz milyar lirayı aşması halinde ise Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ilan yapılır¹⁸².

"Sanığın yargılama aşamasında suçlamayı kabul etmeyerek tebligattan haberi olmadığını, haberi olsaydı istenen defter ve belgeleri ibraz edeceğini savunması, Sincan Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından ilan edilen yapılan tebliğ işleminin, yazının bir suretinin bağlı olunan muhtarlığa gönderilmemesi nedeniyle 213 sayılı VUK'nın 104. maddesine uygun olmaması karşısında, sanığın üzerine atılı suçun yasal unsurlarının oluşmadığı gözetilerek, beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesi,"¹⁸³

suretiyle tesbit olunur."

¹⁸²"**VUK Madde 104** - İlan aşağıdaki şekilde yapılır:

1. İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve (3) numaralı bende göre ilana çıkarılır. Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, birmilyar liradan az vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ayrıca (3) numaralı bende göre ilan yapılmaz ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen onbeşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir. 2. İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. 3. İlan ile yapılan tebliğin konusu birmilyar ila yüz milyar lira arasındaki vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın yüz milyar lirayı aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır.

Tebliğ olunacak evrakın örnekleri yabancı memlekette bulunan mükellefin bilinen adresine ayrıca posta ile gönderilir."

¹⁸³ Y. 19.CD., 13.05.2015, E 2015/2922, K 2015/1497 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

Maliye Bakanlığı tebligatları tebliğ esaslarına uyulmak şartıyla memur vasıtasıyla da yaptırabilir¹⁸⁴. Teknolojik gelişmeler ve bilgisayar kullanımının yaygınlaşması sonrası, VUK'nuna 2010 yılında eklenen 107/A maddesi ile elektronik ortamda da tebligat yapma yolu açılmıştır¹⁸⁵. Buna paralel düzenleme Tebligat Kanunu'na 2011 yılında eklenen 7/A maddesinde de düzenlenmiştir¹⁸⁶. Elektronik ortamda yapılacak tebligatlara ilişkin usul ve esaslar ise 19.01.2013 tarih ve 28533 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir.

Maliye Bakanlığı VUK'nun 7/A maddesindeki yetkisine dayanarak elektronik tebligat yapma konusunda alt yapı çalışmalarını tamamlayarak elektronik tebligat yapılabilecek kişileri belirlemiş ve bununla ilgili esasları 27.08.2015 tarih ve 29458 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapmıştır. Bu tebliğde, tebliğe elverişli elektronik tebligat adresinin

¹⁸⁴"**VUK Madde 107**-Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir."

¹⁸⁵"**VUK Madde 107/A- (Ek madde: 23/07/2010-6009 S.K/7.md.)**Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

(Ek fıkra: 27/03/2015-6637 S.K./5. md) Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır."

¹⁸⁶"**TK Madde 7/A** - Tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişiye, elektronik yolla tebligat yapılabilir. Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunludur. Birinci ve ikinci fıkra hükümlerine göre elektronik yolla tebligatın zorunlu bir sebeple yapılamaması hâlinde bu Kanunda belirtilen diğer usullerle tebligat yapılır. Elektronik yolla tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar yönetmelikle belirlenir.

Başkanlık tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulduğu, kanun hükümlerine göre tebliği gereken elektronik imzalı evrakın elektronik tebligat sistemi kullanılarak muhatabın elektronik tebligat adresine tebliğ edileceği düzenlenmiştir. Kişiler için oluşturulan elektronik tebligat adresine ise internet vergi dairesi üzerinden kullanıcı kodu, parola ve şifre ile ulaşılabileceği belirtilmiştir. Ancak bu şekildeki düzenleme bir takım sorunlara neden olmaktadır. Öncelikle elektronik tebliğ kapsamına alınan bütün mükelleflerin internete erişim sağlama imkanının bulunup bulunmadığı dikkate alınmamıştır. Bunun yanında elektronik tebligat konusunda ortaya çıkabilecek sorunları denetleyecek birim de bulunmamaktadır. Diğer önemli sorun da, mükellefler için oluşturulan elektronik adreslerin muhataplarına verilmemesidir. Kapsama alınan mükelleflerden, Maliye Bakanlığı'nın sistemine giriş yapmak suretiyle tebligat evraklarına bakmalarının istenilmesi, VUK'nun 93/2 maddesindeki "Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir." şeklindeki düzenlemeye aykırıdır. Bu şekilde yapılacak olan tebligatın geçerliliğinden söz edilemez¹⁸⁷.

Tebliğ edilecek evraklar, esasa etkili olmayan şekil hataları nedeniyle hukuki değerini kaybetmezler. Ancak bu evraklarda mükellef adının, verginin cinsi ve miktarının, dava açma süresinin yazılmamış olması ya da bu evrakların görevli merciler tarafından düzenlenmemesi durumunda evrak geçersiz olacaktır¹⁸⁸.

Defter ve belgelerin ibrazı için yapılan tebligatın yukarıda açıklandığı üzere usulüne uygun yapılmaması halinde suçun yasal unsurları oluşmaz.

¹⁸⁷Bumin Doğrusöz, "*Elektronik Tebligatta Geçerlilik Sorunu*", Dünya Gazetesi, 29.03.2016, <http://www.bumindogrusoaz.com/article/elektronk-tebligatta-gecerllk-sorunu> (E.T. 27.04.2016)

¹⁸⁸"**VUK Madde 108** - Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar."

"Dosyada mevcut vergi suç raporunda sanığın faaliyetine devam ettiğinin belirtilmesi, defter ve belgelerin ibrazı için çıkartılan yazıların işyeri adresinde babasına tebliğ edilmiş olması sebebiyle tebligat tarihlerinde faaliyetini sürdürdüğü anlaşılan sanığa 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 139/2. maddesinde öngörülen istisnalardan birinin varlığı önceden belirlenmeden yapılan tebligatın hukuki geçerliliği bulunmadığı cihetle, yüklenen suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığı gözetilmeden,"¹⁸⁹

Mükelleflerin tutulması zorunlu defter ve belgeleri VUK'nun 253. maddesi uyarınca ait olduğu yılı takibeden takvim yılından itibaren beş yıl süre ile saklama zorunluluğu bulunmaktadır¹⁹⁰. Buna göre vergi incelemesi için ibrazı istenen defter ve belgelerin ibrazına ilişkin tebligatın bu beş yıllık saklama süre içerisinde yapılmış olması gerekir. Aksi halde tebligat usulsüzdür ve suç oluşmaz.

"Dairemiz tarafından uyap kanalıyla yapılan araştırmada sanığın 23.10.2007 ile 12.09.2008 tarihleri arasında hükümlü olarak cezaevinde bulunduğu oysa ki defter ve belge isteme yazısının cezaevinden çıktıktan sonra 19.09.2008 günü bizzat sanığa tebliğ edildiğinin anlaşılması karşısında; defter ve belgeleri ibraz etmemek suçunun, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit ve saklama mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili olan kimselere ibraz edilmemesi ile oluşacağı, 213 sayılı Kanun'un 253. maddesi uyarınca defter ve belgelerin ait olduğu yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere 5 yıl saklama ve tekrar istendiğinde ibraz edilme zorunluluğunun bulunduğu, bunları saklama sorumluluğunun ise mükellef sanığa ait olduğu, somut olayda da; 2004 ve 2005 takvim yıllarına ait varlığı noter kayıtları ile sabit olan defter ve belgelerin yazı ile istenildiği

¹⁸⁹ Y. 19. C.D. 16.09.2015, E 2015/3050, K 2015/4498 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁹⁰"**VUK Madde 253** - Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar."

halde, geçerli bir mazeret ileri sürmeksizin yasal süresinde ibraz edilmediğinin anlaşılması karşısında; savunmanın, 213 sayılı VUK'nın 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlerden birine dayanmaması nedeniyle saklama ve ibraz etme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacağı cihetle; atılı "defter ve belgeleri gizlemek" suçunun unsurları itibarıyla oluştuğu gözetilmeden mahkûmiyeti yerine yazılı şekilde beraatine karar verilmesi,"¹⁹¹

(e). Defter ve Belgelerin Kaybolduğu İddiasının İspatı

Yukarıda açıklandığı üzere mükellefler kullandıkları defter ve belgeleri kanunun öngördüğü süreler içerisinde saklamak zorundadırlar. Ancak defter ve belgeler saklama süresi içerisinde, bunları saklamakla yükümlü olanların iradesi dışında tamamen veya kısmen ortadan kaybolabilir veya kullanılmayacak duruma gelebilir. Bu durumda vergi incelemesi için ibrazı istenen defter ve belgelerin kaybolduğunu iddia eden mükellefler, bunun mücbir sebeplerle veya kastı ortadan kaldıran sebeplerle kaybolduğunu ispat etmeleri gerekir¹⁹².

Mücbir sebepler, görev ve sorumluluğun yerine getirilmesine engel olan, sorumluluğu ortadan kaldıran, kişinin önceden beklemediği, öngöremeyeceği ve tahmin edemeyeceği, öngörülebilse dahi, alınabilecek her türlü tedbire rağmen meydana gelmesi engellenemeyen, olağan dışı, mutad ve devamlı olanın dışında gerçekleşen nitelikteki olay veya durumlardır.

Kanunda mücbir sebebin tanımı yapılmamıştır. Ancak VUK'nun 13 maddesinde mücbir sebeplerin neler olduğu belirtilmiştir¹⁹³. Buna göre vergi ödevinin

¹⁹¹ Y. 19. C.D., 14.10.2015, E 2015/2799, K 2015/5602 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁹² Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.965.

¹⁹³"**VUK** Madde 13 - Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden her hangi 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

yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi doğal afetler ile irade dışında defter ve belgelerin kaybolması durumu mücbir sebep kabul edilmektedir.

"Ceza yargılamasında hiçbir duraksamaya yer vermeden gerçeği ortaya çıkarmak görev ve yetkisi bulunan ceza hakimi, ileri sürülen mücbir sebebin dayandığı olayların vukuu ile defter ve belgelerin yok olması veya elden çıkması sonucunu doğuracak nitelik ve yoğunlukta olup olmadığını, bunların mükellefin faaliyet alanı itibarıyla mutlak ortam yer ve mekanda muhafaza edilmesi olgusu, olayın meydana gelme olasılığı, doğal ve kaçınılması mümkün olmayan nedenlere dayanıp dayanmadığı, öngörülebilme ve neden sonuç ilişkisi, vergi denetiminden kaçmak amacına yönelik tertip niteliği vesair ile olayın arzettiği özelliği duruşmadan ve tahkikattan edineceği kanaate göre irdeleyip değerlendirmeli ve delilleri serbestçe takdir etmeli, irade dışında meydana geldiği ve defter ve vesikaların tamamen veya kısmen kaybı veya yok olması sonucunu doğurduğunu anlaması halinde 213 sayılı Kanununun 13. maddesinde düzenlenen mücbir sebep olarak kabul etmelidir."¹⁹⁴

Defter ve belgelerin mücbir sebeple kaybolduğunu öğrenen mükellefler 6102 sayılı TTK'nun 82/7 maddesi uyarınca 15 gün içerisinde, işletmenin bulunduğu yerdeki görevli mahkemeye başvurup zayii belgesi isteyerek bunu ispat etmelidir¹⁹⁵. Bunun ispatlanamaması halinde defter ve belgeler ibraz edilmemiş sayılır ve suçun

mecburi gaybubetler; 4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir."

¹⁹⁴ Y. 19.CD., 13.05.2015, E 2015/2876, K 2015/1493 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

¹⁹⁵ **TTK Madde 82/7-** Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir."

yasal unsurlarının oluştuğu kabul edilir. Zayii belgesi için mahkemeden yapılacak olan talep karşı tarafı olmayan çekişmesiz (hasımsız) yargı usulü ile istenildiğinden kesin delil niteliği taşımaz ve her zaman aksi ispatlanabilir.

"2004 yılına ait defter ve belgelerini tebligata rağmen ibraz etmeyen sanığın defter ve belgelerinin muhasebeciye götürüldüğü sırada eşinin kullandığı araç içinden çalındığını ileri sürerek ibrazdan kaçınmış olması karşısında; 213 sayılı Kanununun 139/1. madde ve fıkrasındaki incelemenin işyerinde yapılması zorunluluğu bulunmadığı gibi çalındığı iddia edilen belgeler nedeniyle zayii belgesi verilmesi talebine ilişkin Gebze 3. Asliye Hukuk Mahkemesinin 2006/338 Esas 2007/533 Karar sayılı dosyasında davanın reddine karar verildiği ve bu kararın Yargıtay 11. Hukuk Dairesinin 11.05.2009 gün ve 2008/1371 Esas 2009/5644 Karar sayılı ilamı ile onandığının anlaşılması karşısında; soyut beyana dayanan hırsızlık müracaatının mücbir sebep ya da irade dışı kaybolmayı kanıtlayıcı kuvvet ve nitelikte bulunmadığı ve bu nedenlerle savunmanın geçerli sayılamayacağı cihetle, sanığın unsurları itibariyle oluşan suçtan mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden yazılı gerekçe ile beraatine karar verilmesi,"¹⁹⁶

(6). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Dava Şartı

Hukukumuzda ceza davasının açılması ve yürütülmesi 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununa tabidir. Ancak vergi kaçakçılığı suçları açısından VUK'nun 367. maddesi hazırlık soruşturmasını vergi inceleme elemanlarına bırakmıştır. Cumhuriyet Savcılığı bu suçlar için vergi inceleme raporu ve mütalaası ile birlikte yapılan ihbar sonrası yine CMK hükümleri uyarınca soruşturmasını yürütür.

VUK 367. maddesindeki düzenleme ile aynı kanunun 359. maddesinde öngörülen "vergi kaçakçılığı" suçunu işlediği tespit edilen kişiler hakkında kamu

¹⁹⁶ Y. 19CD., 13.05.2015, E 2015/2879, K 2015/1494 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

davasının açılması konusunda uyulması zorunlu usul hükümleri bulunmaktadır.

Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları ile stajyer gelirler kontrolörleri vergi kaçakçılığı eylemleri işlediklerini tespit ettikleri kişiler hakkında düzenleyecekleri raporları rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmekle yükümlüdürler. Doğrudan doğruya ihbarda bulunabilecek olan yukarıda sayılı inceleme elemanları dışında kalan ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar (vergi denetmenleri, vergi dairesi müdürleri, gelir müdürleri, vergi müdürleri) vergi kaçakçılığı suçu işlediğini tespit ettikleri kişiler hakkında, ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu değerlendirme komisyonunun mütalaasını aldıktan sonra durum vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilir¹⁹⁷. Buna göre defterdarların bizzat kendilerinin düzenledikleri raporlar için ayrıca mütalaa alınmasına gerek yoktur. Ancak defterdarlığa bağlı olan memurların düzenleyecekleri raporlar için defterdarlıktan mütalaa alınması gerekir.

Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini herhangi bir şekilde öğrenen Cumhuriyet Savcılığı, bu durumdan hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını ister. Cumhuriyet savcılığı inceleme neticesi bitmeden ve değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte kendisine gelmeden kamu davası açamayacaktır.¹⁹⁸ Cumhuriyet savcılığı gelen inceleme sonucu ve mütalaa sonrası kamu davasının açılması için yeterli delil bulunduğu ve gerekli şartların oluştuğuna kanaat getirirse kamu davası açar.¹⁹⁹

¹⁹⁷"**VUK Madde 367/1** - Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir."

¹⁹⁸İsmet Yurteri-Adnan Yurteri, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Soruşturma Usulü ve Yaptırım", *Konya Barosu Dergisi*, Yıl 40, Sayı 23, s.107

¹⁹⁹"**VUK Madde 367/ (2)**- 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasil eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. (3) Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet

"Bakırköy Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 01.10.2010 günlü iddianamesi ile "2005 takvim yılında sahte fatura düzenlemek" suçundan kamu davası açıldığı, "sahte fatura kullanmak" ve "sahte fatura düzenlemek" suçları, birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup biri diğerinin unsuru olmadığı gibi vergi suçu raporu ile mütalaa yazısının "2005 takvim yılında sahte fatura kullanmak" suçu ile ilgili olduğu gözetilmeden, vergi incelemesine konu yapılmayıp, dava şartı olan mütalaa verilmeyen "sahte fatura düzenlemek" suçundan açılan davaya devamlı sanık hakkında beraat kararı verilmesi,"²⁰⁰

Vergi kaçakçılığı suçunun inceleme elemanı tarafından savcılığa bildirilmesi dava şartıdır. Bu prosedüre uyulmadan açılan kamu davası nedeniyle yargılama yapılamaz ve mahkumiyet kararı verilemez.

"Vergi Usul Kanunu'na aykırılık suçlarında kovuşturma şartı olan mütalaa olmadan dava açılmayacağı ve Bitlis Defterdarlık Gelirler Müdürlüğü' nün 05.01.2011 tarih ve 37 sayılı yazı içeriğinden mütalaa verilmeyeceğinin bildirilmesi karşısında, CMK'nın 223/8. maddesi uyarınca düşme kararı verilmesi yerine yazılı şekilde beraat kararı verilmesi,"²⁰¹

Dava şartı olan mütalaanın iddianamede anlatılan suça uygun olması gerekir. Örneğin, sanık hakkında sahte fatura kullanmak suçundan mütalaa verilmiş ise ancak o suçtan dava açılabilir. Ancak sahte fatura kullanmak suçundan açılan davada mütalaa sahte fatura düzenlemek veya defter ve belgeleri ibraz etmemek suçuna ilişkin olarak verilmiş ise sahte fatura kullanmak suçundan mütalaa

başsavcılığına bildirilmesine talik olunur."

²⁰⁰ Y.19.CD., 17.06.2015, E 2015/1932, K 2015/2891 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulam)

²⁰¹ Y. 19.CD., 20.05.2015, E 2015/2855, K 2015/1628 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

alınmadıkça ayrıca bu suçtan hüküm kurulamaz²⁰².

"Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın dava şartı olan 31.05.2008 günlü mütalaasının "Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak" suçundan verildiği, Ankara Cumhuriyet Başsavcılığının 17.06.2008 tarihli idianamesi ile de mütalaaya uygun olarak 213 sayılı Yasanın 359/c bendinde yazılı suçtan kamu davası açıldığı suç tarihinde yürürlükte bulunan sahte fatura düzenlemek suçundan verilmiş bir mütalaa bulunmadığı; 213 sayılı Yasanın 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği sorularak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden, yargılamaya devam olunarak yazılı şekilde hüküm kurulması,"²⁰³

b. Vergi Mahremiyetinin İhlali

Mahremiyet, kelime anlamı olarak gizlilik demektir. Bireyin başkası tarafından bilinmesini istemediği, herkese açık olmayan, kendi iç alanındaki sır olarak değerlendirilen hususların bütünü olan mahremiyet hakkı, hukuken korunan kişilik hakkıdır²⁰⁴. Anayasamızın 20. maddesinde "*özel hayatın gizliliği*"²⁰⁵ başlığı altında yer verilen mahremiyet hakkı, İnsan Hakları Evrensel Bildirisi²⁰⁶, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi²⁰⁷ ve Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi²⁰⁸'ndeki

²⁰² Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, s.992

²⁰³ Y. 11.CD., 26.12.2012, E 2010/14762, K 2012/22491 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

²⁰⁴ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu yorumu, 1.Cilt, s.1032

²⁰⁵ **AY Madde 20/1** - Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz."

²⁰⁶ **İHEB Madde 12** - Kimsenin özel yaşamına, ailesine konutuna ya da haberleşmesine keyfi olarak karışamaz, şeref ve adına saldırılamaz. Herkesin bu gibi karışma ve saldırılara karşı yasa tarafından korunmaya hakkı vardır."

²⁰⁷ **İHAS Madde 8/1** - Her şahıs hususi ve ailevi hayatına, meskenine ve muhaberatına

düzenlemeler ile uluslararası alanda da güvence altına alınmıştır.

Günümüz piyasa ekonomisinde birtakım bilgilerin bilinmesi, paylaşılması veya açıklanması kişiler, işletmeler ve firmalar açısından ekonomik gücün ve ticari itibarın kaybı ya da azalması sonucunu doğurabilir. Vergiye ilişkin bilgiler de bu niteliktedir²⁰⁹.

Vergi mahremiyeti, kişilerin ticari ve ekonomi alanındaki faaliyetleri ile ilgili sınırlarıdır. Kişilerin vergi ile ilgili bilgileri özel hayatın gizliliğinin bir parçası sayılarak güvence altına alınmış ve ihlal edilmesi cezai yaptırıma tabi tutulmuştur²¹⁰. Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesinin suç olarak düzenlenmesindeki amaç, ticari sır niteliği taşıyan bilgi ve belgelerin buna yetkisi ve hakkı olmayan kişilerin eline geçmesini önlemek, haksız rekabete engellemek ve ticari hayatın dürüstlük kuralları içerisinde devamını sağlamaktır²¹¹.

Vergi mahremiyeti VUK'nun 5. maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasında vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak görev yapanların bu görevleri kapsamında mükellefler hakkında öğrendikleri sırlar, önemli ve gizli kalması gereken bilgileri açıklamaları, kendilerinin ya da üçüncü kişilerin yararına olacak şekilde kullanmaları yasaklanmıştır. Vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu olanlar 4 bent halinde;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

hürmet edilmesi hakkına maliktir."

²⁰⁸"**MSHS Madde 17/1** - Hiç kimsenin özel hayatına, ailesine, evine ya da haberleşmesine keyfi ya da yasadışı olarak müdahale edilemez; hiç kimsenin şeref ve itibarına yasal olmayan tecavüzlerde bulunulamaz."

²⁰⁹Doğan Şenyüz, *a.g.e.*, s.409

²¹⁰Çetin Arslan, "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2013, s.18,

²¹¹ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu, 1.Cilt, s.1686

olarak sayılmış ve bu yasağın bu kişilerin görevlerinden ayrılması durumunda dahi devam edeceği belirtilmiştir²¹².

VUK'nun 5/4 fıkrasındaki "*Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzeledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu madde yazılı yasaklara uymak zorundadırlar.*" şeklindeki düzenlemeye göre yukarıda sayılanlar dışında, kanunla kurulmuş olan meslek kuruluşları, meslek birlikleri ve meslek odaları gibi kişi ve kurumlarında vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu kapsamda kendilerine bilgi verilebilecek kurumlara örnek olarak "Barolar, Tabipler Odası, Ticaret Odası, Serbest Muhasebeci ve Müşavirler Odası, Yeminli Mali Müşavirler Odası" gösterilebilir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ise VUK'nun 362. maddesinde düzenlenmiştir²¹³. Bu düzenlemeye göre vergi mahremiyeti suçu için ayrı bir cezalandırma yoluna gidilmemiş, TCK'nun 239. maddesindeki "*Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*" başlığı altında düzenlenen suça atıf yapılmıştır²¹⁴.

²¹²"**VUK Madde 5/1** - Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırsalar dahi devam eder."

²¹³"**VUK Madde 362** - Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır."

²¹⁴"**TCK Madde 239** - (1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, sırrın bir şekilde açıklanması, başkalarına verilmesi, yayınlanması veya açıklanması ile tamamlanmış olur. Sırrın açıklanması sonucunda sır sahibinin zarara uğrayıp uğramadığının bir önemi yoktur²¹⁵.

Maddenin 3. ve 4. fıkralarında kamu yararı ve vergi güvenliği sağlamak amacıyla bazı istisnalara yer verilmiştir. Bu istisnaları kısaca;

1- Mükelleflerin beyanlarının ilanı,

2-Belge düzenine uymayanlarla, kaçakçılık fiili işleyenlerin kesinleşen vergi ve cezalarının ilanı ve meslek odaları ile meslek birliklerine bildirilmesi,

3- Vergi levhası asma zorunluluğu, olarak sayabiliriz²¹⁶.

kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur. (2) Birinci fıkra hükümleri, fennî keşif ve buluşları veya sınaî uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır. (3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu hâlde şikâyet koşulu aranmaz. 4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır."

²¹⁵ Ali Parlar-Muzaffer Hatipoğlu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu, 1.Cilt, s.1688

²¹⁶"**VUK Madde 5/ (3)**-Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyanmelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyanmelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır. **(4)** Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzelledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine

Kanunda yer verilen bu istisnalar dışında Danıştay, bazı hallerde vergi mahremiyeti ilkesi uyarınca ilgililere bilgi ve belge verilmemesini bu ilkenin ihlali niteliğinde görmemektedir. Danıştay aşağıda gösterilen örnek kararlarında; mükelleflerin yasal haklarını kullanabilmeleri için vergi tarhiyatının dayanağı olan hesaplamaların nasıl yapıldığına ilişkin hususları içeren takdir komisyonu kararı, vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporlarının mükelleflere verilmesini, mükellefe ait vergisel işlemlere ilişkin bilgi ve belgelerin mükellefin vekiline verilmemesini, bazı kurum müfettişleri tarafından görevleri ile ilgili olarak vergi dairelerinden talep edilen bilgi ve belgelerin verilmemesini vergi mahremiyetinin ihlali olarak görmemiştir. Danıştay bu konudaki kararlarında, vergi mahremiyetinin mükellefler açısından kendilerine ait gizli bilgileri güvenle vergi dairesine verebilmelerini sağlayan bir ilke olduğunu, bu nedenle mükellefler hakkında kendilerine ait bilgilerin kendilerine veya vekillerine verilmemesinin bu madde kapsamında değerlendirilemeyeceğini belirtmiştir.

"...davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 s. Kanunun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5'inci maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esası incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmiştir."²¹⁷

bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu madde yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir."

²¹⁷Danıştay VDD., 18.06.2014, E 2014/304, K 2014/563

<http://www.kanunum.com/open.php?action=displayDataHtml&vid=2009368&cid=1428490>
(E.T. 02.05.2016)

"Mükellefe ait vergisel işlemlere ilişkin tarh, tahakkuk, tahsilat evrakları ve ödeme suretiyle diğer bilgi belgelerin, mükellefin vekili olan avukata verilmesinin vergi mahremiyeti kapsamında olmadığı,"²¹⁸

"Sanayi ve ticaret bakanlığı müfettişlerince, görevleri ile ilgili olarak, vergi dairelerinden istenen bilgi ve belgelerin verilmesinin 213 sayılı vergi usul kanununun 5.maddesindeki yasak kapsamına girmediği,"²¹⁹

Vergi mahremiyetine uymamak suçunun cezai yaptırımı TCK'nun 239/1 maddesine göre "bir yıldan üç yıla kadar hapis" ve "beş bin güne kadar adli para" cezasıdır. Bu suçtan dolayı kovuşturma yapılması şikâyet şartına bağlanmıştır.

TCK'nun 73. maddesi uyarınca "*soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı olan suç hakkında yetkili kimse altı ay içinde şikâyette bulunmadığı takdirde soruşturma ve kovuşturma yapılamaz*" hükmü uyarınca vergi mahremiyeti ihlal edilen kişinin yasal süre içerisinde şikâyet hakkını kullanmaması halinde bu suçtan dolayı kovuşturma yapılamayacaktır. Ancak TCK'nun 239/3 fıkrası uyarınca vergi mahremiyetinin ihlali suçunun Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklanmak suretiyle işlenmesi halinde faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır ve bu hâlde şikâyet koşulu da aranmaz.

TCK'nun 239/4 fıkrasına göre, cebir veya tehdit kullanılarak bir kimseyi vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi ve sırları açıklamaya mecbur kılma halinde, bu bilgileri açıklayan kişinin sorumluluğu ortadan kalkmakta, cebir veya tehdit kullanan kişi ise bu eylemi nedeniyle üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır.

²¹⁸Danıştay 4. D., 16.03.2011, E 2009/695, K 2011/1094,

<http://www.kanunum.com/open.php?action=displayDataHtml&vid=2263754&cid=289239>
(E.T. 02.05.2016)

²¹⁹Danıştay 1. D., 20.12.1984, E 1984/291, K 1984/294

<http://www.kanunum.com/open.php?action=displayDataHtml&vid=158210&cid=62069>
(E.T. 02.05.2016)

Vergi mahremiyeti suçu ile ilgili davalar Asliye Ceza Mahkemelerinde görülmektedir. Yetkili mahkeme ise bu sırların açıklandığı ya da bu sırlara vakıf olunan yerdeki mahkemedir.

TCK'nun 239/1 fıkrasındaki suçun zamanaşımı TCK'nun 66/1 e maddesi uyarınca fiilin işlendiği tarihten sekiz yıldır. TCK'nun 239/4 fıkrasındaki suçun zamanaşımı ise TCK'nun 66/1 d maddesi uyarınca fiilin işlendiği tarihten itibaren on beş yıldır. Her iki halde de zamanaşımını kesen nedenlerin bulunması halinde ise TCK'nun 67. maddesi uyarınca süre yarısı oranında uzar. Suç tarihi belge ve sırların açıklanarak mahremiyetin ihlal edildiği tarihtir.

Vergi mahremiyetine uymama suçunun failinin kamu görevlisi olması durumunda 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkındaki Kanun'un 3. maddesi uyarınca yetkili merciden soruşturma izni istenir²²⁰.

²²⁰"**MDKGYHK Madde 3** - Soruşturma izni yetkisi; a)İlçede görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında kaymakam, b)İlde ve merkez ilçede görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında vali, c)Bölge düzeyinde teşkilatlanan kurum ve kuruluşlarda görev yapan memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında görev yaptıkları ilin valisi, d)Başbakanlık ve bakanlıkların merkez ve bağlı veya ilgili kuruluşlarında görev yapan diğer memur ve kamu görevlileri hakkında o kuruluşun en üst idari amiri, e) Bakanlar Kurulu kararı ile veya Başbakanlık ve bakanlıklar ile bağlı kuruluşların merkez teşkilâtında görevli olup, ortak kararlar atanan memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında ilgili bakan veya Başbakan, f)Türkiye Büyük Millet Meclisinde görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreteri, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreteri ve yardımcıları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı, g)Cumhurbaşkanlığında görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreteri, Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreteri hakkında Cumhurbaşkanı, h)Büyükşehir belediye başkanları, il ve ilçe belediye başkanları; Büyükşehir, il ve ilçe belediye meclisi üyeleri ile il genel meclisi üyeleri hakkında İçişleri Bakanı, i) İlçelerdeki belde belediye başkanları ve belde belediye meclisi üyeleri hakkında kaymakam, merkez ilçelerdeki belde belediye başkanları ve belde belediye meclisi üyeleri hakkında buldukları ilin valisi, j) Köy ve mahalle muhtarları ile bu Kanun kapsamına giren diğer memurlar ve kamu görevlileri hakkında ilçelerde kaymakam, merkez ilçede vali, Yokluklarında ise vekilleri tarafından bizzat kullanılır.

Yetkili mercilerin saptanmasında, memur veya kamu görevlisinin suç tarihindeki görevi

Soruşturma izni alınmadan kamu görevlisi hakkında soruşturma yapılamaz ve kamu davası açılmaz.

c. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu VUK'nun 363. maddesinde düzenlenmiştir²²¹. Buna göre VUK'nun 6. maddesindeki düzenleme ile mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurların bu yasağa uymamaları halinde TCK'nun 257. maddesi ile cezalandırılacağı öngörülmüştür.

Kanuna göre mükelleflerin özel işlerini yapmaları yasak edilenler; vergi muameleleri ve vergi incelemeleri yapan görevliler ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli kişilerdir²²². Bu kişilerin suç olarak nitelendirilen eylemleri esasen görev ahlakına aykırı eylemdir. Görevlilerin mükelleflerin özel işlerini yapmalarını yasaklama gerekçesi devletin vergi kaybına neden olabilecek yasal boşlukların ve benzeri işlemlerin mükelleflere gösterilmesi ihtimalinin bulunmasıdır²²³.

Bu suç açısından da ayrı bir cezalandırma düzenlemesi yapılmamış TCK'nun 257. maddesindeki "*Görevi Kötüye Kullanma*" başlığı altında düzenlenen suçun ilk fıkrasına gönderme yapılmıştır.

esas alınır.Ast memur ile üst memurun aynı fiile iştiraki halinde izin, üst memurun bağlı olduğu merciden istenir."

²²¹"**VUK Madde 363-** Bu Kanununun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir."

²²²"**VUK Madde 6/son** - Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar."

²²³ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.420

Bunun yanında VUK'nun 363. maddesinin son cümlesinde suç oluşturan eylemlerle aynı zamanda vergi ziyasına da neden olunması halinde VUK'nun 344. maddesine göre vergi ziyayı cezasının da kesileceği belirtilmiştir²²⁴. Ancak bu eyleme ilişkin olarak hem ceza mahkemesi kararı ile ceza verilmesi, hem de vergi ziyayı cezası olarak kabahat yaptırımının uygulanması, yukarıda değinilen "non bis in idem" ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Mükelleflerin özel işini yapma suçu esasen kamu görevlileri tarafından işlenen suç olduğundan bu suç failleri için de 4483 sayılı yasanın 3. maddesi uyarınca yetkili merciden soruşturma izni istenilmesi gerekir.

VUK'nun 363. maddesinin cezai yaptırım olarak gönderme yaptığı TCK'nun 257/1 fıkrası uyarınca suçun yaptırımını altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır. Bu suç ile ilgili açılacak olan davalarda Asliye Ceza Mahkemeleri görevlidir. Yetkili mahkeme ise fiili gerçekleştiren kişinin eylemi yaptığı yerdeki mahkemedir. Suçun zamaaşımı süresi TCK'nun 66/1 e maddesi uyarınca sekiz yıldır. Zamaaşımını kesen nedenlerin bulunması halinde TCK'nun 67. maddesi uyarınca süre yarısı oranında uzar.

d. Muhtarların Ekim ve Sayım Beyanına İlişkin İhmal

VUK'nun 243. maddesindeki "*zirai işletmeleri, Gelir Vergisi Kanununun 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler, zirai işletmelerinin (Gezici hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları köy ve mahallelerin*

²²⁴"**VUK Madde 344** - 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyanmeleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır."

muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar." şeklindeki düzenleme ile, işletme büyüklüğü kanunda belirtilen ölçüyü aşan çiftçilere işletmenin bulunduğu yerdeki köy veya mahalle muhtarlarına bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilmiştir. Bildirim, işletmenin bulunduğu yer, ekilen arazinin genişliği ve ekilen ürünün nevi, beslenen hayvanların cins ve miktarı, meyva verebilecek ağaç miktarı gibi hususları kapsar ve her yılın Kasım ayında yapılır²²⁵. Bildirimde bulunma yükümlülüğü olan işletme büyüklükleri GVK'nun 54 maddesinde ayrıntılı olarak gösterilmiştir²²⁶.

²²⁵"**VUK Madde 243** - Zirai işletmeleri, Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler(...), zirai işletmelerinin (Gezici hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar. 1.Çiftçinin soyadı ve adı; 2. Çiftçinin ikametgah adresi; 3. Zirai işletmenin (Gezici hayvancılıkta kışlaklarının) bulunduğu yer; 4. Ekimde: Geçen yılın Ekim ayı sonundan beyanın yapıldığı yılın Kasım ayı başına kadar ekilen arazinin genişliği ve ekimin nevi; 5. Hayvancılıkta: Beslenen hayvanların cins ve miktarları; 6.Meyvacılıkta: İcabına göre, meyva verebilecek hale gelmiş ağaç sayısı veya bunların dikili bulunduğu arazinin genişliği;

Adi ortaklıklarda beyanın ortaklardan biri aile reisi beyanında aile reisi tarafından yapılması kafidir. Bu takdirde diğer ortaklarla eş ve çocukların ad ve soyadları, ikametgah adresleri ve hisseleri beyanda bulunan tarafından deftere yazdırılır. Ekim ve sayım beyanı her yılın Kasım ayında yapılır. Maliye Bakanlığı iklim şartları bakımından özellik gösteren illerde beyan süresini değiştirebilir. Ekim ve sayım beyanları sözlü veya yazılı olabilir. Beyanlar, beyanı yapanlar tarafından imza veya mühürle tasdik edilir. Beyan varakaları iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası beyan süresinin sonundan itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine makbuz karşılığında teslim edilir. Kayıt işlerini kendi imkanları ile tekemmül ettiremeyecek durumda olan muhtarlıklara valiliklerce gerekli yardımda bulunulur."

²²⁶"**GVK Madde 54** - Zirai kazancın gerçek usulde tesbiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak ölçüler şunlardır;

A) Arazi üzerinde yapılan faaliyetlerde 1 inci grup:Hububat ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı; taban arazide 600, (900) kiraç arazide 1200 (1700) dönüm; 2 nci grup: Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (1000) dönüm; 3 üncü grup: Ayçiçeği ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 600 (950) dönüm; 4 üncü grup: Pamuk ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (400) dönüm; 5 inci grup: Çeltik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (300) dönüm; 6 ncı grup: Pancar ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (300) dönüm; 7 nci grup: Patates,soğan,sarmısak ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200)

dönüm; 8 inci grup: Çay ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 40 (150) dönüm (Mahsul verebilecek hale gelmeyenler hariç); 9 uncu grup: Tütün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200) dönüm; 10 uncu grup: Sebze ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200) dönüm; 11 inci grup: Sera ve çiçekçilik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 8 (8) dönüm; 12 nci grup: Kavun ve karpuz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (300) dönüm; 13 üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 (250) dönüm; 14 üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 (250) dönüm; 15 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığında 1500 (2500) ağaç; 16 ncı grup: Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 2500 (4500) ağaç; 17 nci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş narenciyede 1250 (1500) ağaç; 18 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş elmada 1000 (2000) ağaç; 19 uncu grup: Muz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 20 (30) dönüm; 20 nci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda 1000 (2000) ağaç; 21 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftali de 1000 (2000) ağaç; 22 nci grup: Diğer meyve ürün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 1000 dönüm (Meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç); (1) 23 üncü grup: Büyükbaş hayvan sayısı 150 (150) adet (İş hayvanları ile iki yaşından küçük, büyükbaş hayvanlar hariç); 24 üncü grup: Küçükbaş hayvan sayısı 500 (750) adet (Bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç);

B) Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında: 1 inci grup: Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği; a) Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ kafes vb.) 500 (750) m², b) İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 600 (900) m², 2 nci grup: Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 (20) metre; 3 üncü grup: Arıcılık ziraatinde kovan sayısı 500 (500) adet; 4 üncü grup: İpek böcekçiliği ziraatinde kutu sayısı 500 (500) adet;

Bakanlar Kurulu, Zirai Kazançlar, Merkez Komisyonunun teklifi üzerine, bu ölçüleri gerekli gördüğü bölgeler için yıllık olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine göre beş katına kadar artırmaya veya kanuni haddenden az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu şekilde tespit olunan ölçüler, Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer.

Yukarıda (A) bendinde zikredilen meyveli ve meyvesiz ağaçlarda meyve ve ürün verebilecek hale gelme durumu başlangıcı ile (B) bendinde işletme büyüklüğü gösterilmeyen zirai faaliyetlerde işletme büyüklüğü ölçüsü Tarım, Orman ve Maliye Bakanlıklarınca müştereken tespit olunur."

hükümlerine göre yapılan beyanların doğruluğunu tahkik etme, beyanda bulunmayanları beyanda bulunmaya, yanlış ya da gerçeğe aykırı beyanda bulunanları bu beyanlarını düzeltmeye davet etmeye, buna rağmen beyanda bulunmayanların veya beyanlarını düzeltmeyenleri verilen sürenin sonundan itibaren 15 gün içerisinde mütalaaları ile birlikte yazılı olarak vergi dairesine bildirme görev ve sorumluluğu yüklemiştir²²⁷.

VUK'nun 246. maddesinde ise muhtarlara VUK'nun 245. maddesinde yüklenen görev ve sorumluluğa aykırı davranma eylemleri cezai yaptırıma bağlanmış ve suç olarak düzenlenmiştir²²⁸. Uygulamada muhtarlara beyanda bulunulmadığından kanunda suç olarak düzenlenen bu eylemin pratikte uygulaması yoktur ve bir nevi ölü hüküm niteliğindedir.

VUK'nun 246/2 maddesi uyarınca ekim sayım beyanlarını denetlemede ihmal ve suistimal gösteren muhtarlar ve ihtiyar heyetleri TCK'nun 257. maddesinde düzenlenen "*Görevi Kötüye Kullanma*" suçuna ilişkin hükümlere göre cezalandırılacağı belirtmiştir. TCK'nun 257. maddesinin ilk fıkrasındaki görevi kötüye kullanma suçunu ceza yaptırımını olarak altı aydan iki yıla kadar hapis cezası olarak öngörülmüştür. İkinci fıkrasındaki görevi ihmal suçunun cezai yaptırımını ise üç aydan bir yıla kadar hapis cezasıdır²²⁹.

²²⁷"**VUK Madde 245** - Muhtar ve ihtiyar heyetleri 243 üncü Madde hükümlerine göre yapılan beyanların doğruluğunu tahkik ederler.

Muhtar ve ihtiyar heyetleri, hiç beyanda bulunmamış olanları beyanda bulunmağa, yanlış veya hakikate aykırı beyanda bulunmuş olanları beyanlarını düzeltmeğe davet ederler. Buna rağmen beyanda bulunmayanların veya beyanlarını düzeltmiyenleri verilen sürenin sonundan başlayarak 15 gün içinde, mütalaaları ile birlikte ve yazılı olarak vergi dairesine bildirirler. Bu ihbar üzerine vergi dairesince yapılacak tahkikat neticesine göre işlem yapılır."

²²⁸"**VUK Madde 246/2** - Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri Türk Ceza Kanununun görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır."

²²⁹"**TCK Madde 257** - (1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat , sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar, hapis cezası ile cezalandırılır. (2) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller

TCK'nun 257. maddesindeki suçun oluşması için failin bu eylemi sonucu kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız bir menfaat sağlanmış olması gerekir. Fiil nedeniyle herhangi bir kişi mağdur olmamış, kamu zararı oluşmamış ve bir kimseye haksız menfaat sağlanmamış ise celandırma koşulu oluşmayacaktır.

Bu suçlar ile ilgili olarak açılacak olan davalar Asliye Ceza Mahkemeleri'nde görülür. Yetkili mahkeme ise fiilin işlendiği yerdeki mahkemedir. Suç için zamaşımı süresi TCK'nun 66/1 e maddesi uyarınca sekiz yıldır. Zamaşımını kesen nedenlerin bulunması halinde TCK'nun 67. maddesi uyarınca süre yarısı oranında uzar. Suç tarihi vergi dairesine bildirimde bulunulması gereken sürenin son gününden sonraki tarihtir.

Bu suçun faili olan muhtarlar hakkında soruşturma yapılabilmesi için 4483 sayılı yasanın 3/j maddesi uyarınca ilçelerde kaymakam, merkez ilçede validen soruşturma izni istenilmelidir.

4. Vergi Suçlarında Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesi yeni bir müessesedir. 5237 sayılı CMK'nın 231. maddesine 06.12.2006 tarih ve 5560 sayılı yasanın 23. maddesi ile eklenen fıkralar ile hukukumuzda girmiştir.

Sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl veya daha az süreli hapis veya adlî para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukukî sonuç doğurmamasını ifade eder(CMK 231/5). Hükmün açıklanmasının geri bırakılması için CMK'nun 231/6 maddesine göre;

dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat, sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."

- a) *Saniğin daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması,*
- b) *Mahkemece, saniğin kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması,*
- c) *Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi, gerekir.*

"...hüküm tarihi itibari ile engel sabıkası da bulunmayan sanık hakkında "defter ve belgeleri gizlemek" eylemi nedeniyle CMK'nın 231. maddesinde düzenlenen hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin uygulanmasına engel oluşturabilecek somut bir zararın meydana geldiğinin kanıtlanamadığı cihetle, hüküm tarihinde yürürlükte bulunan 08.02.2008 günlü Resmi Gazetede yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanunun 562. maddesiyle değişik CMK'nın 231. maddesinin zarar giderilmediğinden bahisle uygulanmaması,"²³⁰

Mahkemenin HAGB kararı verebilmesi için bunun sanık tarafından kabul edilmiş olması da gerekir. Sanık kendisi hakkında HAGB kararı verilmesini kabul etmezse mahkeme bu kararı veremez. HAGB kararı verilmesi halinde, mahkum olunan hapis cezası ertelenemez ve kısa süreli olması halinde seçenek yaptırımlara çevrilemez(CMK 231/7). Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmesi halinde sanık, beş yıl süreyle denetim süresine tâbi tutulur ve bu süre içerisinde bir yıldan çok olmamak üzere denetim tedbiri uygulanır²³¹. Ancak denetim süresi

²³⁰ Y. 19.CD., 03.06.2015, E 2015/1436, K 2015/2311, (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

²³¹"**CMK Madde 231/8** - Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmesi halinde sanık, beş yıl süreyle denetim süresine tâbi tutulur. Denetim süresi içinde, kişi hakkında kasıtlı bir suç nedeniyle bir daha hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilemez. Bu süre içinde bir yıldan fazla olmamak üzere mahkemenin belirleyeceği süreyle, saniğin denetimli serbestlik tedbiri olarak; a) Bir meslek veya sanat sahibi olmaması halinde, meslek veya sanat sahibi olmasını sağlamak amacıyla bir eğitim programına devam etmesine, b) Bir meslek veya sanat sahibi olması halinde, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi

çocuklar için üç yıldır²³².

"5271 sayılı CMK'nun 231/6. maddesine 6008 sayılı Yasanın 7. maddesi ile eklenen "sanığın kabul etmemesi halinde, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmez" biçimindeki yasal düzenleme uyarınca adli sicil kaydına göre engel mahkumiyeti bulunmayıp, hakkında takdiri indirim maddesi uygulanan ve tekrar suç işlemeyeceği yönündeki olumlu kanaat sonucunda cezası ertelenen sanıktan hükmün açıklanmasını kabul edip etmediği sorulmadan, sanığın hüküm kurulduğu oturuma katılmaması nedeniyle 5271 sayılı Yasanın 231/5. maddesine muvafakatının sorulmadığından hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmediği yönündeki isabetsiz gerekçeyle yazılı şekilde hüküm kurulması,"²³³

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilmesinden sonra denetim süresi içerisinde yeniden kasıtlı bir suç işlenmemesi ve denetim tedbirlerine uyulması halinde hüküm ortadan kaldırılarak dava düşürülür(CMK 231/10). Aksi halde mahkeme açıklanması geri bırakılan hükmü açıklar²³⁴.

altında ücret karşılığında çalıştırılmasına, c) Belli yerlere gitmekten yasaklanmasına, belli yerlere devam etmek hususunda yükümlü kılınmasına ya da takdir edilecek başka yükümlülüğü yerine getirmesine, karar verilebilir. Denetim süresi içinde dava zamanaşımı durur."

²³²"**ÇKK Madde 23** - (1) Çocuğa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda, Ceza Muhakemesi Kanunundaki koşulların varlığı halinde, mahkemece hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Ancak, bu kişiler açısından denetim süresi üç yıldır."

²³³ Y. 11.CD., 08.01.2014, E 2012/15888, K 2014/198 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

²³⁴"**CMK Madde 231/11** - Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlemesi veya denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülüklerle aykırı davranması halinde, mahkeme hükmü açıklar. Ancak mahkeme, kendisine yüklenen yükümlülükleri yerine getiremeyen sanığın durumunu değerlendirerek; cezanın yarısına kadar belirleyeceği bir kısmının infaz edilmemesine ya da koşullarının varlığı halinde hükümdeki hapis cezasının ertelenmesine veya seçenek yaptırımlara çevrilmesine karar vererek yeni bir mahkûmiyet hükmü kurabilir."

CMK'daki bu düzenlemelere göre VUK'nun 359/a ve c bendindeki vergi kaçakçılığı, VUK'nun 362. maddesindeki vergi mahremiyetinin ihlali, VUK'nun 363. maddesindeki mükelleflerin özel işlerini yapma ve VUK'nun 346. maddesindeki muhtarların ekim ve sayım beyanına ilişkin ihmal suçları için kural olarak hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilmektedir.

"5237 Sayılı TCK. nun 7/2 maddesi gözetilerek; hükümden sonra 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 sayılı Yasanın 276. maddesiyle değişik 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-2. maddesi ile 5728 sayılı Yasanın 562. maddesi ile değişik CMK. nun 231. maddesi uyarınca "hükmün açıklanmasının geri bırakılmasının" takdir ve değerlendirilmesinde zorunluluk bulunması,"²³⁵

VUK'nun 359/b maddesindeki vergi kaçakçılığı suçu için ise HAGB kararı verilememektedir. Ancak mahkemenin yargılama sonucunda hükmedeceği cezanın sonuç olarak iki yılın altında kalması halinde VUK'nun 359/b maddesindeki suç için de HAGB kararı verebilecektir. Nitekim VUK'nun 360 maddesi, VUK'nun 359. maddesinde yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısının indirileceğine ilişkin düzenlemeye göre suça iştirak edenler hakkında VUK'nun 359/b fıkrasındaki suç için verilecek ceza iki yılın altında kalacağından bunlar hakkında da HAGB kararı verilebilecektir.

Bunun yanında mahkemenin yargılama sonucu kuracağı hükmün alt sınırdan uzaklaşılması ve artırım nedeniyle iki yılın üstünde kalması durumunda ise VUK'nun 359/a ve c maddelerindeki vergi kaçakçılığı suçları, VUK'nun 362. maddesindeki vergi mahremiyetinin ihlali suçu, VUK'nun 363. maddesindeki mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ve VUK'nun 346. maddesindeki muhtarların ekim ve sayım beyanına ilişkin ihmal suçları için HAGB kararı verilmeyebilecektir.

²³⁵ Y. 11.CD., 18.12.2009, E 2007/8434, K 2009/16270 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

5. Vergi Suçlarında Erteleme

Cezaların ertelenmesi hem 2005 yılındaki değişiklikten önceki 765 sayılı TCK'nunda, hem de 2005 yılındaki değişiklik sonrası 5237 sayılı yeni TCK'nunda yer almıştır. Cezanın ertelenmesine TCK'nun 51. maddesinde yer verilmiştir.

Bu düzenlemeye göre işlediği suçtan dolayı yargılama sonucunda iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Suçu işlediği tarihte 18 yaşından küçük olanlar ile 65 yaşından büyük olanların üç yıla kadar olan cezaları erteleme kapsamındadır. Ancak erteleme kararı verilebilmesi için, sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması ve suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması gerekir. Bunun yanında mahkeme cezanın ertelenmesini, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iadesi, suçtan önceki hâle getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna da bağlı tutulabilir²³⁶.

²³⁶**TCK Madde 51** - (1) İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin; a) Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması, b) Suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması, gerekir. (2) Cezanın ertelenmesi, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hâle getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulabilir. Bu durumda, koşul gerçekleşinceye kadar cezanın infaz kurumunda çektirilmesine devam edilir. Koşulun yerine getirilmesi hâlinde, hâkim kararıyla hükümlü infaz kurumundan derhâl salıverilir. (3) Cezası ertelenen hükümlü hakkında, bir yıldan az, üç yıldan fazla olmamak üzere, bir denetim süresi belirlenir. Bu sürenin alt sınırı, mahkûm olunan ceza süresinden az olamaz. (4) Denetim süresi içinde; a) Bir meslek veya sanat sahibi olmayan hükümlünün, bu amaçla bir eğitim programına devam etmesine, b) Bir meslek veya sanat sahibi hükümlünün, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılmasına, c) Onsekiz yaşından küçük olan hükümlülerin, bir meslek veya sanat edinmelerini sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkânı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmesine, Mahkemece karar verilebilir. (5) Mahkeme,

"Adli sicilde sabıka kaydı bulunmayan ve bir daha suç işlemeyeceği kanaati ile cezası ertelenen sanık hakkında, kamu zararının giderilip giderilmediği vergi dairesinden sorulmadan, zarar giderilmediğinden ve kişilik özellikleri olumsuz değerlendirilerek ertelemeye çelişkili olacak şekilde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına yer olmadığına karar verilmesi,"²³⁷

VUK'nun 359/a ve c bendindeki vergi kaçakçılığı, VUK'nun 362. maddesindeki vergi mahremiyetinin ihlali, VUK'nun 363. maddesindeki mükelleflerin özel işlerini yapma ve VUK'nun 346. maddesindeki muhtarların ekim ve sayım beyanına ilişkin ihmal suçları için kural olarak erteleme kararı verilebilecek, VUK'nun 359/b maddesindeki vergi kaçakçılığı suçu için ise erteleme kararı verilemeyecektir. Suç işlediği tarihte 18 yaşından küçük olan veya 65 yaşını bitirmiş olanlar için ise sayılan tüm vergi suçları için erteleme kararı verilebilecektir.

Yukarıda vergi suçları için HAGB kararı verilmesine ilişkin olarak sonuç cezaya iki yılın altında hükmedilmesi veya iki yılın üstünde hükmedilmesi durumunda HAGB kararı verilip verilemeyeceğine ilişkin açıklamalar erteleme kararı için de geçerlidir. Erteleme kararı da sonuç itibarıyla HAGB kurumu ile benzer

denetim süresi içinde hükümlüye rehberlik edecek bir uzman kişiyi görevlendirebilir. Bu kişi, kötü alışkanlıklardan kurtulmasını ve sorumluluk bilinciyle iyi bir hayat sürmesini temin hususunda hükümlüye öğütte bulunur; eğitim gördüğü kurum yetkilileri veya nezdinde çalıştığı kişilerle görüşerek, istişarelerde bulunur; hükümlünün davranışları, sosyal uyumu ve sorumluluk bilincindeki gelişme hakkında üçer aylık sürelerle rapor düzenleyerek hâkime verir. (6) Mahkeme, hükümlünün kişiliğini ve sosyal durumunu göz önünde bulundurarak, denetim süresinin herhangi bir yükümlülük belirlemeden veya uzman kişi görevlendirmeden geçirilmesine de karar verebilir. (7) Hükümlünün denetim süresi içinde kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülüklere, hâkimin uyarısına rağmen, uymamakta ısrar etmesi hâlinde; ertelenen cezanın kısmen veya tamamen infaz kurumunda çektirilmesine karar verilir. (8) Denetim süresi yükümlülüklerle uygun veya iyi hâli olarak geçirildiği takdirde, ceza infaz edilmiş sayılır."

²³⁷ Y. 11.CD., 09.12.2014, E 2013/2579, K 2014/21191 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

düzenlemeler içermesine karşın, HAGB kararında kanunda belirtilen denetim sürelerinin iyi geçirilmesi halinde ilgili hüküm sanık hakkında hiçbir hukuki sonuç doğurmadığından HAGB fail açısından ertelemeye göre daha lehe bir durumdur.

"Sanık hakkında, cezasının ertelenmesine karar verilmeden önce, 5271 sayılı CMK'nun 231. maddesinde düzenlenen ve ertelemeye göre daha lehe olan "hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına" karar verilip verilmeyeceğinin tartışılmaması,"²³⁸

²³⁸ Y. 11.CD., 21.10.2014, E 2013/648, K 2014/16974 (UYAP Yargıtay kararı Sorgulama)

IV. BÖLÜM

KANUN YOLLARI

1. Kanun Yolu Kavramı

Mahkemelerin yargılama faaliyeti sonucunda verdiği kararlar çoğu zaman taraflardan birini, bazı durumlarda ise her iki tarafı da tatmin etmez. Taraflar mahkemenin verdiği kararın yanlış olduğu kanaatinde ise bu kararlara karşı bir üst merciye müracaat ederler. Taraflardan başka kamu adına davaları takip eden savcılık da verilen mahkeme kararlarını hukuki olarak değerlendirir, mahkemelerin yanlış olduğunu düşündüğü kararları için tasarrufta bulunur. İşte kanunu yolu, mahkemelerin verdikleri kararlarda olası hukuka aykırılıklar ve hataların üst dereceli yargı organları tarafından giderilmesi için taraflara tanınan bir hukuki başvuru yoludur²³⁹.

Yargılama makamlarının verdikleri kararların yargısal denetime tabi olması, olabilecek mahkeme hatalarının ve hukuka aykırılıkların giderilmesi, adil yargılanma ilkesinin sağlanması ve daha isabetli karar verilmesinin temini için gerekli ve önemlidir²⁴⁰. Hakim veya mahkeme verdikleri kararda başvurulabilecek kanun yolunu, kanun yoluna başvuru süresini, başvurulacak kanun yolunun hangi mercii olduğunu ve nasıl başvurulabileceğini belirtmelidir²⁴¹.

2. Kanun Yolları ve Başvuru Usulleri

Yargılama makamlarının verdikleri kararlara karşı ilgililer kanun yollarına başvurabilirler. Vergi suçları için özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu suçlar için CMK'nundaki genel hükümlere göre hakim veya mahkeme kararlarının hukuka

²³⁹ Yusuf Karakoç, *a.g.e.* s.229.

²⁴⁰ Haydar Erol, *Adli Yargı İlk Derece Mahkemelerinde Ceza Yargılaması ve Uygulaması*, 2006 Ankara, s. 765

²⁴¹"**CMK Madde 34/2** - Kararlarda, başvurulabilecek kanun yolu, süresi, mercii ve şekilleri belirtilir."

aykırı olduğu iddiası ile kanunda gösterilen daha üst mercilere başvurulabilmektedir.

Kanun yollarına başvurma hakkı olanlar; Cumhuriyet savcısı, şüpheli, sanık, tutuklu şüpheli ve sanıklar, katılan ve bunların avukatları, şüpheli veya sanığın yasal temsilcisi ile eşidir²⁴².

Kanun yolları, olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikiye ayrılır. Kural olarak olağan kanun yollarına başvurulur, olağanüstü kanun yolları ise istisnai durumlarda başvuru kanun yoludur.

Kanun yoluna başvurmada hangi kanun yoluna başvurulacağı veya hangi merciye başvurulacağı konusunda yanılma olması halinde kanun yoluna başvuru hakkı kaybolmaz. Bu durumda başvuru kanun yolu başvurusunu ilgili yere göndermelidir²⁴³.

a. Olağan Kanun Yolları

Yargı organları tarafından verilen ve kesin olmayan kararlara karşı yapılan başvurudur. Olağan kanun yoluna başvurmak kararın kesinleşmesine engel olur ve

²⁴²**CMK Madde 260/1** - Hâkim ve mahkeme kararlarına karşı Cumhuriyet savcısı, şüpheli, sanık ve bu Kanuna göre katılan sıfatını almış olanlar ile katılma isteği karara bağlanmamış, reddedilmiş veya katılan sıfatını alabilecek surette suçtan zarar görmüş bulunanlar için kanun yolları açıktır."

"**CMK Madde 261** - Avukat, müdafiliğini veya vekilliğini üstlendiği kişilerin açık arzusuna aykırı olmamak koşuluyla kanun yollarına başvurabilir."

"**CMK Madde 262** - Şüpheli veya sanığın yasal temsilcisi ve eşi, şüpheli veya sanığa açık olan kanun yollarına süresi içinde kendiliklerinden başvurabilirler. Şüphelinin veya sanığın başvurusuna ilişkin hükümler, bunlar tarafından yapılacak başvuru ve onu izleyen işlemler için de geçerlidir."

"**CMK Madde 263/1** - Tutuklu bulunan şüpheli veya sanık, zabıt kâtibine veya tutuklu bulunduğu ceza infaz kurumu ve tutukevi müdürüne beyanda bulunmak suretiyle veya bu hususta bir dilekçe vererek kanun yollarına başvurabilir."

²⁴³**CMK Madde 264** - (1) Kabul edilebilir bir başvuruda kanun yolunun veya merciin belirlenmesinde yanılma, başvuranın haklarını ortadan kaldırmaz. (2) Bu hâlde başvurunun yapıldığı merci, başvuruyu derhâl görevli ve yetkili olan mercie gönderir."

karar infaz edilemez. Olağan kanun yolları, itiraz, istinaf ve temyizdir.

(1). İtiraz

İtiraz hakim kararları ile kanunun gösterdiği hâllerde, mahkeme kararlarına karşı gidilebilen kanun yoludur²⁴⁴. Hakim kararları, soruşturma evresindeki kararları, mahkeme kararları ise kovuşturma evresindeki kararları kapsar. Hakim kararlarına kural olarak itiraz edilebilir. Hakim kararlarına itiraz kural olduğundan itiraz edilmeyecek hakim kararlarının kanunda ayrıca gösterilmiş olması gerekir. Mahkeme kararlarına karşı ise kural olarak itiraz edilemez. Mahkeme kararlarına itiraz istisna olduğundan bunun da ayrıca kanunda gösterilmesi gerekir²⁴⁵.

Genel soruşturmalarda olduğu gibi vergi suçları ile ilgili olarak da gerek soruşturma aşamasında gerekse kovuşturma aşamasında gerektiğinde tutuklama, denetimli serbestlik kararları, arama, el koyma vb. kararlar verilebilmektedir. Sulh Ceza Hakimliği tarafından verilen bu kararlar itiraza tabidir. Bunun dışında mahkemelerce verilen ve hüküm niteliği taşımayan yargılamanın durması "5271 sayılı CMK'nın 223/8. maddesi gereğince, kovuşturma şartının gerçekleşmesini beklemek üzere verilen "durma" kararı temyiz Kanun yoluna tabi olmayıp, itiraza tabi olduğundan"²⁴⁶, yetkisizlik, görevsizlik, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararlarına karşı da itiraz edilebileceği belirtilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları için dava şartı olan defterdarlık mütalaası alınmadan dava açılması durumunda mahkemenin verdiği durma kararı da itiraza konu bir karardır.

"Sanığın defter ve belgeleri gizlemek suçundan kurulan hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararına yönelik temyiz itirazının incelenmesinde:

²⁴⁴"**CMK Madde 267** - (1) Hâkim kararları ile kanunun gösterdiği hâllerde, mahkeme kararlarına karşı itiraz yoluna gidilebilir."

²⁴⁵Osman Yaşar, *Uygulamalı ve Yorumlu 5271 Sayılı Yeni Ceza Muhakemesi Kanunu*, Ankara 2005, s. 1170

²⁴⁶Y. 19.CD., 07.10.2015, E 2015/2969, K 2015/5234 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

Hüküm tarihinde yürürlükte bulunan 5560 sayılı Yasa ile değişik 5271 sayılı CMK'nın 231/12. madde fıkrası uyarınca, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararlarına karşı itiraz yasa yoluna başvurulması mümkün olup, kararın temyizi olanaklı bulunmadığı,²⁴⁷

CMK'nun 268 maddesine göre itiraz ilgili kişinin kararı öğrendiği tarihten itibaren 7 gün içerisinde kararı veren mercie yapılır. "...5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 268. maddesinde öngörülen yedi günlük sürenin geçirilmesi sebebiyle itirazın bu yönden reddine karar verilmesi gerektiğinin gözetilmemesinde"²⁴⁸ İtirazı inceleyecek merciler maddenin 3. fıkrasında gösterilmiştir. İtiraz kural olarak kararın yerine getirilmesini önlemez. Ancak, kararına itiraz edilen hakim ya da mahkeme kararın geri bırakılmasına karar verebilir.²⁴⁹

²⁴⁷ Y. 19.CD., 09.09.2015, E 2015/3132, K 2015/4123 (UYAP Yargıtay Karar Sorgulama)

²⁴⁸ Y. 11.CD., 09.02.2012, E 2010/9199, K 2012/1275 (UYAP Yargıtay Karar Sorgulama)

²⁴⁹ **CMK Madde 268** - (1) Hâkim veya mahkeme kararına karşı itiraz, kanunun ayrıca hüküm koymadığı hâllerde 35 inci Maddeye göre ilgililerin kararı öğrendiği günden itibaren yedi gün içinde kararı veren mercie verilecek bir dilekçe veya tutanağa geçirilmek koşulu ile zabıt kâtibine beyanda bulunmak suretiyle yapılır. Tutanakla tespit edilen beyanı ve imzayı mahkeme başkanı veya hâkim onaylar. 263 üncü Madde hükmü saklıdır. (2) Kararına itiraz edilen hâkim veya mahkeme, itirazı yerinde görürse kararını düzeltir; yerinde görmezse en çok üç gün içinde, itirazı incelemeye yetkili olan mercie gönderir. (3) İtirazı incelemeye yetkili merciler aşağıda gösterilmiştir: a) Sulh ceza hâkimliği kararlarına yapılan itirazların incelenmesi, o yerde birden fazla sulh ceza hâkimliğinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen hâkimliğe; son numaralı hâkimlik için bir numaralı hâkimliğe; ağır ceza mahkemesinin bulunmadığı yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine; ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, en yakın ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine aittir. b) İtiraz üzerine ilk defa sulh ceza hâkimliği tarafından verilen tutuklama kararlarına itiraz edilmesi durumunda da (a) bendindeki usul uygulanır. Ancak, ilk tutuklama talebini reddeden sulh ceza hâkimliği, tutuklama kararını itiraz mercii olarak inceleyemez. c) Asliye ceza mahkemesi hâkimi tarafından verilen kararlara yapılacak itirazların incelenmesi, yargı çevresinde buldukları ağır ceza mahkemesine ve bu mahkeme ile başkanı tarafından verilen kararlar hakkındaki itirazların incelenmesi, o

CMK'nun "Kanun Yolları" başlığı altında gösterilmemiş ise de; Cumhuriyet Başsavcılığınının soruşturma sonucunda verdiği "Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair Karar" da CMK'nun 173 maddesi uyarınca itiraza tabi bir karardır. Buna göre, vergi suçu ile ilgili soruşturmalarda Cumhuriyet Başsavcılığınca kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verilmesi halinde bu karara karşı 15 gün içerisinde görevli Sulh Ceza Hakimliğine itirazda bulunulabilecektir.

(2). İstinaf

İstinaf ilk derece mahkemelerince verilen ancak henüz kesinleşmemiş kararların hem maddi hem de hukuki yönden denetlenerek hukuka aykırılıkların giderilmesi için düzenlenen olağan kanun yoludur. İstinaf üç dereceli yargılama aşamalarından ikincisi olup, uyuşmazlığın ilk derece yerel mahkemesine geri gönderilmeden daha hızlı çözümünü sağlayan bir aşamadır²⁵⁰.

İlk derece mahkemeleri tarafından verilen hükümlere karşı ve hükümden önce verilip hükme esas alınan veya başkaca kanun yolu öngörülmeleyen mahkeme kararlarına karşı hükümler birlikte istinaf yoluna başvurulabilir. Bunun dışında ilk derece mahkemelerince verilen onbeş yıl ve daha fazla hapis cezalarına ilişkin hükümler BAM'nce re'sen incelenir. Üçbin TL'ye kadar olan para cezası mahkumiyeti, beşyüz günü geçmeyen adli para cezasını gerektiren beraat hükümleri ile kanunlarda kesin olduğu belirtilen birtakım kararlara karşı ise istinaf yoluna

yerde ağır ceza mahkemesinin birden çok dairesinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen daireye; son numaralı daire için birinci daireye; o yerde ağır ceza mahkemesinin tek dairesi varsa, en yakın ağır ceza mahkemesine aittir. d) Naip hâkim kararlarına yapılacak itirazların incelenmesi, mensup oldukları ağır ceza mahkemesi başkanına, istinabe olunan mahkeme kararlarına karşı yukarıdaki bentlerde belirtilen esaslara göre buldukları yerdeki mahkeme başkanı veya mahkemeye aittir. e) Bölge adliye mahkemesi ceza dairelerinin kararları ile Yargıtay ceza dairelerinin esas mahkeme olarak baktıkları davalarda verdikleri kararlara yapılan itirazlarda; üyenin kararını görevli olduğu dairenin başkanı, daire başkanı ile ceza dairesinin kararını numara itibarıyla izleyen ceza dairesi; son numaralı daire söz konusu ise birinci ceza dairesi inceler."

²⁵⁰ Baki Yiğit Çakmakkaya-Necat Batur-Teoman Akpınar, a.g.e, s. 149.

başvurulamaz²⁵¹.

İstinaf istemi, hükmün açıklanmasından itibaren yedi gün içinde hükmü veren mahkemeye bir dilekçe verilmesi ya da zabıt katibine beyanda bulunulmak suretiyle yapılır. Eğer hüküm istinaf başvurusu yapma hakkı bulunan kişinin yokluğunda verilmiş ise süre tebliğden itibaren başlar. Süresi içerisinde yapılan istinaf başvurusu verilen hükmün kesinleşmesini engeller²⁵².

İstinaf görevi bölge adliye mahkemelerine verilmiştir. 5235 sayılı yasanın yürürlüğe girdiği 1.6.2005 tarihinden itibaren 2 yıl içerisinde kurulması öngörülen bölge adliye mahkemeleri bu süre içerisinde kurulamamıştır. Bölge adliye

²⁵¹"**CMK Madde 272 - (1)** İlk derece mahkemelerinden verilen hükümlere karşı istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, onbeş yıl ve daha fazla hapis cezalarına ilişkin hükümler, bölge adliye mahkemesince re'sen incelenir. (2) Hükümden önce verilip hükme esas teşkil eden veya başkaca kanun yolu öngörülmemiş olan mahkeme kararlarına karşı da hükümle birlikte istinaf yoluna başvurulabilir. (3) Ancak; a) Hapis cezasından çevrilen adlî para cezaları hariç olmak üzere, sonuç olarak belirlenen üçbin Türk Lirası dâhil adlî para cezasına mahkûmiyet hükümlerine, b) Üst sınırı beşyüz günü geçmeyen adlî para cezasını gerektiren suçlardan beraat hükümlerine, c) Kanunlarda kesin olduğu yazılı bulunan hükümlere, Karşı istinaf yoluna başvurulamaz."

²⁵²"**CMK Madde 273 - (1)** İstinaf istemi, hükmün açıklanmasından itibaren yedi gün içinde hükmü veren mahkemeye bir dilekçe verilmesi veya zabıt kâtibine bir beyanda bulunulması suretiyle yapılır; beyan tutanağa geçirilir ve tutanak hâkime onaylattırılır. Tutuklu sanık hakkında 263 üncü Madde hükmü saklıdır. (2) Hüküm, istinaf yoluna başvurma hakkı olanların yokluğunda açıklanmışsa, süre tebliğ tarihinden başlar. (3) Ağır ceza mahkemelerinde bulunan Cumhuriyet savcıları, mahkemelerinin yargı çevresi içerisindeki asliye mahkemelerinin hükümlerine karşı, kararın o yer Cumhuriyet başsavcılığına geliş tarihinden itibaren yedi gün içinde istinaf yoluna başvurabilirler. (4) Sanık ve bu Kanuna göre katılan sıfatını almış olanlar ile katılma isteği karara bağlanmamış, reddedilmiş veya katılan sıfatını alabilecek surette suçtan zarar görmüş bulunanların dilekçe veya beyanında, başvuruya ilişkin nedenlerin gösterilmemesi inceleme yapılmasına engel olmaz. (5) Cumhuriyet savcısı, istinaf yoluna başvurma nedenlerini gerekçeleriyle birlikte yazılı isteminde açıkça gösterir. Bu istem ilgililere tebliğ edilir. İlgililer, tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde bu husustaki cevaplarını bildirebilirler."

mahkemelerine 25.03.2016 tarihli kararname ile başkan ve üye ile Cumhuriyet savcısı ataması yapılmıştır. Ancak atama yapılmış olmasına rağmen faaliyetlerine henüz başlamadığından istinaf yoluna gidilememektedir. 2016 yılı Adli Ara Verme tarihinden sonra faaliyete geçeceği beklenmektedir.

(3). Temyiz

Olağan kanun yollarının sonuncusu temyizdir. Temyiz başvurularını yüksek mahkeme olan Yargıtay değerlendirmektedir. Temyiz kesinleşmemiş mahkeme kararlarına karşı başvurulmuş bir kanun yoludur. Ancak temyizde delillerin yeniden ortaya konulması ve tartışılması sözkonusu değildir. Temyiz kanunda "*bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması*" şeklinde tanımlanan hukuka aykırılıkların giderilmesi amacıyla başvurulmuş bir yoldur²⁵³.

Kural olarak bölge adliye mahkemesi ceza dairelerinin bozma dışında kalan hükümleri temyiz edilebilir. Ancak bunun dışındaki bazı bölge adliye mahkemesi kararlarına karşı da temyiz başvurusu yapılabilmektedir. Bölge adliye mahkemesi ceza dairelerinin bozma dışındaki hangi kararlarının temyiz edilemeyeceği ise kanunda ayrıntılı olarak gösterilmiştir²⁵⁴.

²⁵³"**CMK Madde 288** - (1) Temyiz, ancak hükmün hukuka aykırı olması nedenine dayanır.

(2) Bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması hukuka aykırılıktır."

²⁵⁴"**CMK Madde 286** - (1) Bölge adliye mahkemesi ceza dairelerinin bozma dışında kalan hükümleri temyiz edilebilir. (2) Ancak; a) İlk derece mahkemelerinden verilen beş yıl veya daha az hapis cezaları ile miktarı ne olursa olsun adli para cezalarına karşı istinaf başvurusunun esaslan reddine dair bölge adliye mahkemesi kararları, b) İlk derece mahkemelerinden verilen beş yıl veya daha az hapis cezalarını artırmayan bölge adliye mahkemesi kararları, c) İlk derece mahkemelerinin görevine giren ve kanunda üst sınırı iki yıla kadar (iki yıl dâhil) hapis cezasını gerektiren suçlar ve bunlara bağlı adli para cezalarına ilişkin her türlü bölge adliye mahkemesi kararları, d) Adli para cezasını gerektiren suçlarda ilk derece mahkemelerinden verilen hükümlere ilişkin her türlü bölge adliye mahkemesi kararları, e) Sadece eşya veya kazanç müsaderesine veya bunlara yer olmadığına ilişkin ilk derece mahkemesi kararları ile ilgili olarak istinaf başvurusunun

Temyiz başvurularını değerlendirerek karar veren Yargıtay, yalnızca hukuka aykırılıklar konusu ile ilgilendiğinden içtihatlarıyla hukuk oluşturmada bir kaynak görevi görür ve mahkeme kararlarında uygulama ve içtihat birliğini sağlar. Yargıtay'ın vermiş olduğu içtihadı birleştirme kararlarının mahkemeleri bağlayıcı özelliği vardır.

Temyiz nedenleri CMK'nın 289. maddesinde "Hukuka Kesin Aykırılık Hâlleri" başlığı altında şu şekilde sayılmıştır;

- a) Mahkemenin kanuna uygun olarak teşekkül etmemiş olması.
- b) Hâkimlik görevini yapmaktan kanun gereğince yasaklanmış hâkimin hükme katılması.
- c) Geçerli şüphe nedeniyle hakkında ret istemi öne sürülmüş olup da bu istem kabul olunduğu hâlde hâkimin hükme katılması veya bu istemin kanuna aykırı olarak red edilip hâkimin hükme katılması.
- d) Mahkemenin kanuna aykırı olarak davaya bakmaya kendini görevli veya yetkili görmesi.
- e) Cumhuriyet savcısı veya duruşmada kanunen mutlaka hazır bulunması gereken diğе kişilerin yokluğunda duruşma yapılması.
- f) Duruşmalı olarak verilen hükümde açıklık kuralının ihlâl edilmesi.
- g) Hükümün 230. madde gereğince gerekçeyi içermemesi.
- h) Hüküm için önemli olan hususlarda mahkeme kararı ile savunma hakkının sınırlandırılmış olması.
- i) Hükümün hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delile dayanması.

Temyiz istemi, hükümün açıklanmasından itibaren yedi gün içinde hükümü veren mahkemeye bir dilekçe verilmesi veya zabıt katibine beyanda bulunulmak

esastan reddine dair kararları, f) On yıl veya daha az hapis cezasını veya adli para cezasını gerektiren suçlardan, ilk derece mahkemesince verilen beraat kararları ile ilgili olarak (...) istinaf başvurusunun esastan reddine dair kararları, g) Davanın düşmesine, ceza verilmesine yer olmadığına, güvenlik tedbirine ilişkin ilk derece mahkemesi kararları ile ilgili olarak bölge adliye mahkemesince verilen bu tür kararlar veya istinaf başvurusunun esastan reddine dair kararlar, h) Yukarıdaki bentlerde yer alan sınırlar içinde kalmak koşuluyla aynı hükümde, cezalardan ve karalardan birden fazlasını içeren bölge adliye mahkemesi kararları, Temyiz edilemez."

suretiyle yapılır. Eğer hüküm temyiz başvurusu yapma hakkı bulunan kişinin yokluğunda verilmiş ise süre tebliğden itibaren başlar. Süresi içerisinde yapılan temyiz başvurusu verilen hükmün kesinleşmesini engeller²⁵⁵.

Yargıtay, CMK'nun 286. maddesi uyarınca bölge adliye mahkemesi ceza dairelerinin bozma dışında kalan hükümleri için başvurulacak bir kanun yolu olarak düzenlenmiş ise de; 5320 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkındaki Kanunu'nun 8. maddesine göre bu mahkemeler göreve başlayıncaya kadar aynı kanunun 18. maddesi ile yürürlükten kaldırılmış olan 1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 322. maddesinin dördüncü, beşinci ve altıncı fıkraları hariç olmak üzere 305 ile 322. maddelerinin uygulanacağı belirtilmiştir²⁵⁶.

Bu düzenlemeye göre, bölge adliye mahkemelerinin henüz kurulmamış olmaları nedeniyle yürürlükten kaldırılan CMUK'nın temyize ilişkin hükümleri uyarınca gerek diğer suçlar gerekse vergi suçları ile ilgili olarak ilk derece mahkemeleri tarafından verilen hükümlere karşı Yargıtay'da temyiz yoluna gidilecektir.

b. Olağanüstü Kanun Yolları

²⁵⁵"**CMK Madde 291** - (1) Temyiz istemi, hükmün açıklanmasından itibaren yedi gün içinde hükmü veren mahkemeye bir dilekçe verilmesi veya zabıt kâtibine bir beyanda bulunulması suretiyle yapılır; beyan tutanağa geçirilir ve tutanak hâkime onaylatılır. Tutuklu bulunan sanık hakkında 263 üncü Madde hükmü saklıdır. (2) Hüküm, temyiz yoluna başvurma hakkı olanların yokluğunda açıklanmışsa, süre tebliğ tarihinden başlar."

²⁵⁶"**CMKYUŞHD Madde 8/1** - Bölge adliye mahkemelerinin, 26.9.2004 tarihli ve 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanunun geçici 2 nci maddesi uyarınca Resmi Gazetede ilan edilecek göreve başlama tarihinden önce aleyhine temyiz yoluna başvurulmuş olan kararlar hakkında, kesinleşinceye kadar Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 322 nci maddesinin dördüncü, beşinci ve altıncı fıkraları hariç olmak üzere, 305 ila 326 ncı maddeleri uygulanır. Yargıtay ceza daireleri ile Ceza Genel Kurulu kararlarındaki yazıma ilişkin maddi hataların düzeltilmesi için Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı, ilgili ceza dairesi veya Ceza Genel Kuruluna başvurabilir."

Olağanüstü kanun yolları, ilk derece mahkemeleri tarafından verilerek istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş veya istinaf ve temyiz incelemesinden geçerek kesinleşmiş olan mahkeme kararlarına karşı başvuru kanun yollarıdır. Olağanüstü kanun yolları CMK'nunda Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın itirazı, kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi şeklinde düzenlenmiştir. Yürürlükten kaldırılan 1412 sayılı yasada olağanüstü kanun yolları arasında sayılan düzeltme yoluna yeni CMK'da yer verilmemiştir.

(1). Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının İtiraz Yetkisi

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın, Yargıtay ceza dairelerinin kararlarına karşı re'sen veya istem üzerine başvurduğu olağanüstü kanun yoludur. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı ilâmın kendisine verildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde itirazını Yargıtay Ceza Genel Kurulu'na yapar. Sanığın lehine yapılacak itirazlarda süre şartı aranmaz²⁵⁷.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı sanığın aleyhine itirazda bulunabileceği gibi sanığın lehine de bu yola başvurabilir. Ancak itiraza konu karar sanık tarafından temyiz edilmiş veya temyiz başvurusu sanık lehine yapılmış ise "*aleyhe bozma yasağı*" nedeniyle sanık aleyhine itiraz yoluna başvurulamaz²⁵⁸.

Bu kanun yoluna başvurmak için hangi nedenlerin ileri sürüleceği ve usulü kanunda açıkça düzenlenmemiştir. İlgili taraflar Yargıtay Ceza Dairelerinin verdiği kararlarda hukuka aykırılığın giderilmediği kanaatinde ise Yargıtay Cumhuriyet

²⁵⁷"**CMK Madde 308-(1)** Yargıtay ceza dairelerinden birinin kararına karşı Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı, re'sen veya istem üzerine, ilâmın kendisine verildiği tarihten itibaren otuz gün içinde Ceza Genel Kuruluna itiraz edebilir. Sanığın lehine itirazda süre aranmaz. (2) İtiraz üzerine dosya, kararına itiraz edilen daireye gönderilir. (3)Daire, mümkün olan en kısa sürede itirazı inceler ve yerinde görürse kararını düzeltir; görmezse dosyayı Yargıtay Ceza Genel Kuruluna gönderir."

²⁵⁸ Osman Yaşar, a.g.e., s.1373

Başsavcılığı'na başvurarak bu yola gidilmesini talep edebilir. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı herhangi bir istem ve başvuru olmaksızın da bu yola gidebilecektir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu itiraz nedenleri olarak öne sürülen hususlara bağlı kalmadan inceleme yapar. Öncelikle itirazın süresinde yapılıp yapılmadığına bakılır. Sanık lehine yapılan itirazda süre şartı yoktur. Ancak sanığın aleyhine yapılan itirazda süre ilamın Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'na verilmesinden itibaren başlar. Sürenin "*süre tutum dilekçesi*"²⁵⁹ uzatılması imkanı yoktur. Süresinde yapılan itiraz üzerine Ceza Genel Kurulu esas yönünden inceleme yapar ve itiraz edilen kararı veren dairenin yerine geçerek karar verir²⁶⁰.

"Özel Daire ile Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı arasında oluşan ve Ceza Genel Kurulunca çözümlenmesi gereken uyuşmazlık; dava zamanaşımı dolmadan mahkûmiyet kararı verilerek el çekilen ve süresinde temyiz edilmemesi nedeniyle kesinleştirilerek infaza verilen dosyadaki hükmün, gerekçeli kararın tebliği aşamasında davanın zamanaşımına uğradığı iddiası üzerine yerel mahkemece yeniden ele alınıp "kararın henüz kesinleşmesinden önce tebligat aşamasında dava zamanaşımının gerçekleştiği" gerekçesiyle verilen kamu davasının ortadan kaldırılmasına (düşmesine) ilişkin ek kararının 5275 sayılı Kanununun 98 ve 101. maddeleri uyarınca itiraz kanun yoluna mı, yoksa 5271 sayılı CMK'nun 223/8 ve 1412 sayılı CMUK'nun 305. maddeleri uyarınca temyiz kanun yoluna mı tabi olduğunun belirlenmesine ilişkindir."²⁶¹

(2). Kanun Yararına Bozma

²⁵⁹ **Süre Tutum Dilekçesi:** Mahkemenin gerekçeli kararını henüz açıklamadığı durumlarda temyiz gerekçelerinin bildirilemediği, yalnızca temyiz yoluna başvurma isteğinin ortaya konulduğu dilekçelerdir.

²⁶⁰ Osman Yaşar, *a.g.e.*, s.1373

²⁶¹ Y. CGK, 13.05.2014, E 2013/11-398, K 2014/259 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

Kanun yararına bozma, hakim veya mahkeme tarafından verilen istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen karar ve hükümlere karşı gidilebilen olağanüstü kanun yoludur. CMK'nın 272/3 ve 286/2 maddelerinde hangi kararlara karşı istinaf ve temyiz yoluna gidilemeyeceği belirtilmiştir. Bunun dışında istinaf ve temyiz yoluna gidilebilmesi olanağı olmasına rağmen taraflar bu yollara başvurmamış olabilirler. İşte bu şekilde istinaf ve temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen karar ve hükümlere karşı kanun yararına bozma yoluna gidilebilir²⁶².

Kanun yararına bozma yoluna gitme yetkisi Adalet Bakanlığına aittir. Ancak Adalet Bakanlığı bu yetkisini Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı eli ile kullanır. Karar veya hükümde hukuka aykırılık bulunduğunu öğrenen Adalet Bakanlığı bu karar veya hükmün bozulması istemini yasal gerekçelerini de belirterek Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına yazılı olarak bildirir. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı belirtilen nedenleri aynen yazarak bozma istemini içeren yazısını Yargıtay'ın ilgili dairesine verir²⁶³.

²⁶² Osman Yaşar, *a.g.e.*, s.1375

²⁶³"**CMK Madde 309** - (1) Hâkim veya mahkeme tarafından verilen ve istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeksizin kesinleşen karar veya hükümde hukuka aykırılık bulunduğunu öğrenen Adalet Bakanlığı, o karar veya hükmün Yargıtayca bozulması istemini, yasal nedenlerini belirterek Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına yazılı olarak bildirir. (2) Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı, bu nedenleri aynen yazarak karar veya hükmün bozulması istemini içeren yazısını Yargıtayın ilgili ceza dairesine verir. (3) Yargıtayın ceza dairesi ileri sürülen nedenleri yerinde görürse, karar veya hükmü kanun yararına bozar. (4) Bozma nedenleri: a) 223 üncü Maddede tanımlanan ve davanın esasını çözmeyen bir karara ilişkin ise, kararı veren hâkim veya mahkeme, gerekli inceleme ve araştırma sonucunda yeniden karar verir. b) Mahkûmiyete ilişkin hükmün, davanın esasını çözmeyen yönüne veya savunma hakkını kaldırma veya kısıtlama sonucunu doğuran usul işlemlerine ilişkin ise, kararı veren hâkim veya mahkemece yeniden yapılacak yargılama sonucuna göre gereken hüküm verilir. Bu hüküm, önceki hükümlerle belirlenmiş olan cezadan daha ağır olamaz. c) Davanın esasını çözüp de mahkûmiyet dışındaki hükümlere ilişkin ise, aleyhte sonuç doğurmaz ve yeniden yargılamayı gerektirmez. d) Hükümlünün cezasının kaldırılmasını gerektiriyorsa cezanın kaldırılmasına, daha hafif bir cezanın verilmesini gerektiriyorsa bu hafif cezaya Yargıtay ceza dairesi doğrudan hükmeder. (5) Bu Madde uyarınca verilen bozma kararına karşı direnilemez."

Adalet Bakanlığı tarafından başvurulmamış olmak kaydıyla kanun yararına başvurma yetkisi, hükümlünün cezasının kaldırılmasını gerektiren veya daha hafif bir cezanın verilmesini gerektiren bir hukuka aykırılık ve bozma nedeni olduğu durumlarda Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'na da tanınmıştır²⁶⁴.

Kanun yararına bozma yolu, birbirinden farklı, zıt kararlar verilmesini önlemek, kanunun herkese eşit uygulanmasını, uygulama ve içtihat birliğini sağlamak için kabul edilmiş olağanüstü bir kanun yoludur. Kanun yararına bozma sanık aleyhine sonuç doğurmaz²⁶⁵.

"Adalet Bakanlığı Ceza İşleri Genel Müdürlüğü'nün 11.10.2013 gün ve 2013/15582/63261 sayılı kanun yararına bozma istemine atfen Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığınca düzenlenen 06.11.2013 gün ve KYB. 2013/344825 sayılı ihbarnamesi ile;

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçundan sanık Danış Saygı'nın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 43/1. maddeleri uyarınca 3 yıl 16 ay 15 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına, dair, Antalya 13. Asliye Ceza Mahkemesinin 11/09/2012 tarihli ve 2009/1346 esas, 2012/936 sayılı kararını müteakip, sanığın temyiz talebinin reddine ilişkin, aynı Mahkemenin 18/03/2013 tarihli ve 2009/1346 esas, 2012/936 sayılı ek kararını kapsayan dosyanın incelenmesinde;

Dosya kapsamına göre; yokluğunda verilen kararın sanığa savunmasında bildirdiği adresine 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 35. maddesi uyarınca tebliğ edilerek kesinleştirildiği anlaşılmakta ise de, 6099 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle değişik 7201 sayılı Kanun'un 35. maddesinde yer alan, "(1) Kendisine veya adresine kanunun gösterdiği usullere göre tebliğ yapılmış

²⁶⁴"**CMK Madde 310** - (1) 309 uncu Maddede belirtilen yetki, aynı Maddenin dördüncü fıkrasının (d) bendindeki hâllere özgü olmak üzere ve kanun yararına olarak re'sen Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı tarafından da kullanılabilir. (2) 309 uncu Madde gereğince Adalet Bakanlığı tarafından başvurulduğunda bu yetki, artık Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı tarafından kullanılamaz."

²⁶⁵ Osman Yaşar, a.g.e., s. 1376

olan kimse, adresini değiştirirse, yenisini hemen tebliği yaptırmış olan kaza merciine bildirmeye mecburdur. Bu takdirde bundan sonraki tebliğler bildirilen yeni adrese yapılır. (2) Adresini değiştiren kimse yenisini bildirmediği ve adres kayıt sisteminde yerleşim yeri adresi de tespit edilemediği takdirde, tebliğ olunacak evrakın bir nüshası eski adrese ait binanın kapısına asılır ve asılma tarihi tebliğ tarihi sayılır.” hükmü dikkate alındığında, önceki adresinde bulunamayan sanığın adres kayıt sisteminde yerleşim yeri adresi olup olmadığının araştırılarak, olmadığının tespiti halinde ancak daha önce usulüne uygun tebligat yapılması şartı ile 35. maddeye göre eski adrese tebliğ işlemleri yapılabileceğinden, somut olayda sanığın adres kayıt sisteminde adresinin bulunmadığı gibi savunmasında bildirdiğı adresine önceden usulüne uygun tebliğ işlemleri yapılmadığı dolayısıyla yapılan tebligatın geçerli sayılamayacağı, bu nedenle kararın kesinleşmemiş olduğundan sanığın öğrenme üzerine vermiş olduğu dilekçenin süresinde verilmiş temyiz dilekçesi olarak kabul edilmesi gerektiğı gözetilmeden, yazılı şekilde temyiz talebinin reddine karar verilmesinde isabet görülmediğinden bahisle 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 309. maddesi uyarınca, anılan kararın bozulması istenilmiş olmakla, Dairemize gönderilen dosya incelenerek gereğı görüşüldü:

Kanun yararına bozma, hakim veya mahkeme tarafından verilen ve istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeksizin kesinleşen kararların Yargıtay'ca incelenmesine olanak sağlayan olağanüstü yasa yoludur.

Kesinleşmeyen karar veya hükümlere karşı kanun yararına bozma yoluna başvurulamayacağı gibi hukuken geçersiz kararların da bu yasa yolu ile incelenmesi mümkün değildir.

5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi uyarınca yürürlükte bulunan 1412 sayılı CMUK'nun 311. maddesi hükmüne göre, eski hale getirme talebiyle birlikte temyiz talebinde de bulunulması halinde, inceleme mercii Yargıtay'ın ilgili dairesidir.

İncelenen dosya içeriğine göre; sanığın yokluğunda verilen Antalya 13. Asliye Ceza Mahkemesinin 11.09.2012 gün ve 2009/1346 esas, 2012/936 sayılı kararına yönelik olarak sanığın 11.03.2013 havale tarihli dilekçesiyle eski hale getirme ve temyiz isteminde bulunması karşısında; inceleme mercii

Yargıtay'ın ilgili dairesi olduğundan, aynı Mahkemece verilen, temyiz isteminin reddine dair 18.03.2013 günlü ek kararı hukuken geçersiz ve yok hükmünde bulunduğu belirlenmekle, hukuken geçersiz ve yok hükmünde olan kararların kanun yararına bozma yasa yolu ile incelenmesi mümkün olmadığından, kanun yararına bozma istemine atfen düzenlenen ihbarnamedeki bozma isteminin CMK'nun 309. maddesi uyarınca REDDİNE,²⁶⁶

(3). Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, mahkeme tarafından verilen istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden veya geçerek kesinleşen hükümlere karşı gidilen olağanüstü kanun yoludur. Genel olarak kesinleşen bir hükümlerle sonuçlanmış olan davanın temellerini sarsacak şekilde maddi olgulardaki fiili hataların giderilmesi için kabul edilen olağanüstü bir kanun yolu olduğu söylenebilir.

Yargılamanın yenilenmesi yolunda hukuki yanılgılar değil fiili olgular gözönüne alınır. Yüksek mahkemenin içtihat değişikliği yargılamanın yenilenmesi konusu olamaz²⁶⁷. Yargılamanın yenilenmesi yoluna sanık lehine gidilebileceği gibi sanık aleyhine de gidilebilmektedir. Sanık lehine yargılamanın yenilenmesi nedenleri CMK'nın 311. maddesinde;

a) Duruşmada kullanılan ve hükmü etkileyen bir belgenin sahteliği anlaşılması,

b) Yemin verilerek dinlenmiş olan bir tanık veya bilirkişinin hükmü etkileyecek biçimde hükümlü aleyhine kasıt veya ihmal ile gerçek dışı tanıklıkta bulunduğu veya oy verdiği anlaşılması,

c) Hükme katılmış olan hâkimlerden biri, hükümlünün neden olduğu kusur dışında, aleyhine ceza kovuşturmasını veya bir ceza ile mahkûmiyetini gerektirecek

²⁶⁶ Y. 11.CD., 07.07.2014, E 2014/15174, K 2014/13441 (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama)

²⁶⁷ Osman Yaşar, a.g.e., s. 1421

biçimde görevlerini yapmada kusur etmiş olması,
d) Ceza hükmü hukuk mahkemesinin bir hükmüne dayandırılmış olup da bu hüküm kesinleşmiş diğer bir hüküm ile ortadan kaldırılmış olması,
e) Yeni olaylar veya yeni deliller ortaya konulup da bunlar yalnız başına veya önceden sunulan delillerle birlikte göz önüne alındıklarında sanığın beraatini veya daha hafif bir cezayı içeren kanun hükmünün uygulanması ile mahkûm edilmesini gerektirecek nitelikte olması,

f) Ceza hükmünün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin ve hükmün bu aykırılığa dayandığının, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

şeklinde sayılmıştır. Ancak f bendinde düzenlenen yargılamanın yenilenmesi nedeni, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl içinde istenebilir. Bu süre hak düşürücü bir süredir ve süresinden sonra yapılan başvuru reddedilir. CMK'nun 311/1-f bendi hükümlerine göre, 4.2.2003 tarihinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararları ile, 4.2.2003 tarihinden sonra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvurular üzerine verilecek kararlar için yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulabilir²⁶⁸.

²⁶⁸"**CMK Madde 311 - (1)** Kesinleşen bir hükümlü sonuçlanmış bir dava, aşağıda yazılı hâllerde hükümlü lehine olarak yargılamanın yenilenmesi yoluyla tekrar görülür: a) Duruşmada kullanılan ve hükmü etkileyen bir belgenin sahteliği anlaşılırsa. b) Yemin verilerek dinlenmiş olan bir tanık veya bilirkişinin hükmü etkileyecek biçimde hükümlü aleyhine kasıt veya ihmal ile gerçek dışı tanıklıkta bulunduğu veya oy verdiği anlaşılırsa. c) Hükme katılmış olan hâkimlerden biri, hükümlünün neden olduğu kusur dışında, aleyhine ceza kovuşturmasını veya bir ceza ile mahkûmiyetini gerektirecek biçimde görevlerini yapmada kusur etmiş ise. d) Ceza hükmü hukuk mahkemesinin bir hükmüne dayandırılmış olup da bu hüküm kesinleşmiş diğer bir hüküm ile ortadan kaldırılmış ise. e) Yeni olaylar veya yeni deliller ortaya konulup da bunlar yalnız başına veya önceden sunulan delillerle birlikte göz önüne alındıklarında sanığın beraatini veya daha hafif bir cezayı içeren kanun hükmünün uygulanması ile mahkûm edilmesini gerektirecek nitelikte olursa. f) Ceza hükmünün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin ve hükmün bu aykırılığa dayandığının, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş

Sanığın aleyhine yargılamanın yenilenme yoluna başvuru nedenleri;
a) Duruşmada sanığın veya hükümlünün lehine ileri sürülen ve hükme etkili olan bir belgenin sahteliğinin anlaşılması,
b) Hükme katılmış olan hâkimlerden biri, aleyhine ceza kovuşturmasını veya bir ceza ile mahkûmiyetini gerektirecek nitelikte olarak görevlerini yapmada sanık veya hükümlü lehine kusur edilmesi,

c) Sanık beraat ettikten sonra suçla ilgili olarak hâkim önünde güvenilebilir nitelikte ikrarda bulunulması,

olarak sayılmıştır²⁶⁹. Cezanın değiştirilmesi amacıyla ve hatayı giderebilecek başka bir başvuru yolu bulunması halinde yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulmaz²⁷⁰.

Yargılamanın yenilenmesi talebi hükmü veren mahkemeye yapılır. Talebin kabul edilip edilmeyeceğine mahkeme duruşma yapmadan evrak üzerinde inceleme yaparak verir²⁷¹. Yargılamanın yenilenmesine başvurulması kesin hükmün infazını

olması. Bu hâlde yargılamanın yenilenmesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl içinde istenebilir. (2) Birinci fıkranın (f) bendi hükümleri, 4.2.2003 tarihinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararları ile, 4.2.2003 tarihinden sonra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvurular üzerine verilecek kararlar hakkında uygulanır."

²⁶⁹"**CMK Madde 314** - (1) Kesinleşen bir hükümlü ile sonuçlanmış olan bir dava aşağıda yazılı hâllerde sanık veya hükümlünün aleyhine olarak yargılamanın yenilenmesi yolu ile tekrar görülür: a) Duruşmada sanığın veya hükümlünün lehine ileri sürülen ve hükme etkili olan bir belgenin sahteliği anlaşılırsa. b) Hükme katılmış olan hâkimlerden biri, aleyhine ceza kovuşturmasını veya bir ceza ile mahkûmiyetini gerektirecek nitelikte olarak görevlerini yapmada sanık veya hükümlü lehine kusur etmiş ise. c) Sanık beraat ettikten sonra suçla ilgili olarak hâkim önünde güvenilebilir nitelikte ikrarda bulunmuşsa."

²⁷⁰"**CMK Madde 315** - (1) Kanunun aynı Maddesinde yer almış sınıır içinde olmak üzere cezanın değiştirilmesi amacıyla yargılamanın yenilenmesi kabul edilemez.(2) Hatanın giderilebilmesini sağlayacak başka bir yol varsa, yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez."

²⁷¹"**CMK Madde 318** - (1) Yargılamanın yenilenmesi istemi, hükmü veren mahkemeye

ertelemesiz ancak mahkeme infazın geri bırakılmasına veya durdurulmasına karar verebilir²⁷². Yargılamanın yenilenmesi yoluna hükümlünün lehine olarak gidilmesi durumunda, yeniden yargılama sonucunda verilecek hüküm önceki hükümle belirlenmiş olan cezadan daha ağır bir cezayı içeremez²⁷³.

V. BÖLÜM

ADLİ VERGİ SUÇ ve CEZALARININ ETKİNLİĞİ

1. Etkinlik Kavramı

Sözlük anlamı ile etkinlik, çalışma, iş yapma gücü, faaliyet ve aktivite olarak ifade edilmektedir²⁷⁴. Ancak kullanıldığı alanlara göre etkinliğe değişik anlam ve içerikler yüklenebilmektedir. Bu kapsamda etkinlik, örgüt, firma veya birimin amaçlarına ulaşma derecesi ve başarısını gösterir²⁷⁵. Buna göre kavram olarak etkinliği, herhangi bir amacın gerçekleştirilmesine yönelik faaliyet ve çabaların

sunulur. Bu mahkeme, istemin kabule değer olup olmadığına karar verir. (2) 303 üncü Madde gereğince Yargıtayın doğrudan hüküm kurduğu hâllerde de hükmü vermiş olan mahkemeye başvurulur. (3) Yargılamanın yenilenmesi isteminin kabule değer olup olmadığına dair olan karar, duruşma yapılmaksızın verilir."

²⁷²"**CMK Madde 312** - (1) Yargılamanın yenilenmesi istemi hükmün infazını ertelemesiz. Ancak mahkeme, infazın geri bırakılmasına veya durdurulmasına karar verebilir."

²⁷³"**CMK Madde 323** - (1) Yeniden yapılacak duruşma sonucunda mahkeme, önceki hükmü onaylar veya hükmün iptali ile dava hakkında yeniden hüküm verir. (2) Yargılamanın yenilenmesi istemi hükümlünün lehine olarak yapılmışsa, yeniden verilecek hüküm önceki hükümle belirlenmiş olan cezadan daha ağır bir cezayı içeremez. (3) Yargılamanın yenilenmesi sonucunda beraat veya ceza verilmesine yer olmadığı kararının verilmesi halinde, önceki mahkûmiyet kararının tamamen veya kısmen infaz edilmesi dolayısıyla kişinin uğradığı maddî ve manevî zararlar bu Kanunun 141 ilâ 144 üncü Maddeleri hükümlerine göre tazmin edilir."

²⁷⁴http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts (E.T. 01.03.2016)

²⁷⁵Ibrahim Atilla Acar-Mehmet Emin Merter, "Türkiye' de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", *Maliye Dergisi*, Sayı 147, <http://www.sgb.gov.tr/sayfalar/maliyederisi.aspx> (E.T. 01.03.2016), s.7

başarıya ulaşma durumu olarak ifade edebiliriz.

Kamu yönetiminde etkinlik, kamu yararına yönelik olarak planlanan ve belirlenen hedeflere zamanında ulaşılmasıdır²⁷⁶. Bu yönü ile bakıldığında kamusal ihtiyaçların en büyük finansman kaynağı olan verginin, konulması, toplanması, denetimi, ihlallere yönelik önlem ve yaptırımlar gibi vergi yönetimi konusundaki etkinlik önem arz etmektedir.

2. Vergi Suç ve Cezalarında Etkinlik

Toplumsal hayatın düzenini bozan eylemler kanun koyucu tarafından suç olarak nitelendirilmiştir. Bireylerin kamu düzenini bozan hukuka aykırı eylemlerine ise yine kanun koyucu tarafından cezai müeyyideler uygulanması öngörülmüştür. Böylece bozulan kamu düzeninin yeniden tesisi ve suç işleyen bireylerin ıslahı ile topluma yeniden kazandırılması amaçlanmıştır.

Devlet sürekli artan kamusal ihtiyaçlarının finansmanı için vergileri mümkün olduğu kadar daha yüksek oranda tahsil etme yollarını aramaktadır. Bireyler ise gelirlerinde azalmaya yol açan vergiyi tam olarak ödemeye yanaşmazlar ve kimi zaman da hukuka aykırı faaliyetler içerisine girererek vergi suçu işlemektedirler. Vergi suç ve cezalarının, toplanan vergi miktarı üzerinde ve bireyleri yasal olmayan eylemler içerisine girmekten alıkoyma konusundaki etkisi vergi suç ve cezalarının etkinliğine bağlıdır. Özellikle vergi ahlak ve bilincinin yeterli düzeyde gelişmediği bizim gibi toplumlar için devlet yaptırım uygulamaksızın yeterli düzeyde vergi toplayamamaktadır²⁷⁷. Bu bölümde adli yönüyle vergi suç ve cezalarının etkinliği konusu ele alınacaktır.

3. Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliğini Belirleyen Unsurlar

²⁷⁶<http://etkinveadilyonetim.blogcu.com/kamu-yonetiminde-ekonomiklik-etkinlik-ve-verimlilik/10095958> (E.T. 01.03.2016)

²⁷⁷Ayşe Şaan, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi), Mayıs 2008, s. 14

Vergi suç ve cezaları etkin olduğu müddetçe vergisini ödeme konusunda gönüllü uyum sağlayan bireylerin sayısı artacak, vergi adaleti sağlanacak, istenen düzeyde vergi toplanacak ve dolayısıyla kamu düzeni tesis edilecektir. Vergi suç ve cezalarının etkin olması, vergi suçu işleyen bireylerin haklarında uygulanacak cezai yaptırımdan çekinmesi ve suç oluşturan eylemlerde bulunmaması, suç işleme düşüncesi taşıyan bireylerin ise yaptırımın ağırlığı ve etkisi karşısında bu düşüncelerinden vazgeçmeleri sonucunu doğurmalıdır.

Ülkede uygulanan suç ve ceza politikası, ekonomik yapı ve kalkınma düzeyi, demokratik yapı, insan hakları ve özgürlük anlayışı, genel ahlak düzeyi, eğitim seviyesi gibi faktörler genel anlamda olduğu gibi vergi suç ve cezalarının etkinliğini konusunda da belirleyicidir. Vergi suç ve cezalarının etkinliğini gerek doğrudan gerekse dolaylı olarak belirleyen unsurlar başlıklar altında incelenecektir.

a. Vergi Mevzuatının Yapısı

Vergi mükellef ve sorumlularının gerçek dışı beyanda bulunmaları, vergi ödev ve sorumluluklarına ilişkin eylem ve faaliyetlerinde yasal olmayan yollara başvurarak suç işlemelerinin nedenlerinden biri uygulanan mevzuatın yapısıdır. Mevzuatın açık ve anlaşılabilir bir yapıda olup olmadığı, yasa değişikliklerinin çok sık yapılması gibi hususlar vergi suç ve cezalarının etkinliği belirleyen unsurlardandır.

(1). Mevzuatın Açık ve Anlaşılabilirliği

Vergi mevzuatının açık ve anlaşılabilir olması, mükelleflerin vergiye ilişkin ödev ve sorumluluklarını kolayca anlayıp suç oluşturan eylemlere girmesini engelleme konusunda önemlidir. Vergi mevzuatının karmaşık yapıda olması, zaten vergi ödemeye gönüllü olmayan mükelleflerin yanlış beyanda bulunma eğilimine katkıda bulunmaktadır²⁷⁸. Vergi suçlarının azalması ve etkinliğinin sağlanması

²⁷⁸Ali Çelikkaya, "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", *e- akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, Temmuz 2002, Sayı:5,

bakımından vergi kanunlarının ülkedeki ekonomik, mali ve sosyal yapıya, eğitim seviyesine uygun, herkes tarafından kolay bir şekilde anlaşılabilir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir²⁷⁹.

Vergi mevzuatımıza baktığımızda, VUK dışında birçok kanunda düzenleme veya atıf yapıldığı, Bakanlar Kurulu Kararları ve Tebliğler'de vergiye ilişkin hüküm olduğunu görmekteyiz. Dağınık ve çok sayıda kanunda vergiye ilişkin düzenleme bulunması mükerrer veya çelişkili hükümler bulunmasına neden olmakta, yanısıra geçici maddeler ve değiştirilen maddelerin olması vergilendirmede açıklık ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Vergiye ilişkin tüm yasal düzenlemelerin vergi kanunlarında yer alması, vergi kanunları ile diğer kanunlar arasındaki uyumsuzlukların giderilmesine yönelik çalışma yapılması vergi mevzuatının herkes tarafından kolay ve rahat bir şekilde takibi açısından de gerekli ve önemlidir²⁸⁰.

(2). Vergi Mevzuatındaki Değişiklikler

Vergi mevzuatının çok sık değişikliğe uğraması vergi kaçakçılığı ile mücadelede ve vergi suçlarının etkinliğinin sağlanmasında olumsuz sonuçlara neden olmaktadır²⁸¹. Mevzuatın sıkça değiştirilmesi, geriye dönük değişiklikler yapılması, vergi suçu yaptırımlarının değiştirilmesi, mükellefin vergi idaresine olan güvenini sarsmakta, mevzuatın karmaşık bir yapıya dönüşerek kanun boşluklarının doğmasına ve bunun mükellefler tarafından kötüye kullanılmasına neden olmaktadır²⁸².

<http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, (E. T. 07.03.2016).

²⁷⁹Filiz Aygen, *Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetimin Rolü*, (Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) 2003 Sakarya, s.37

²⁸⁰Ayşe Şaan, a.g.e., s.31

²⁸¹İbrahim Atilla Acar-Mehmet Emin Merter, a.g.e., s. 8

²⁸²Emine Koban-Zerrin Fırat, "Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu İş, Güç", *Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Cilt:9, Sayı:1, Ocak 2007, s.172.

<http://www.isgucdergi.org/?p=main&vol=9&num=1&year=2007> (E.T.07.03.2016)

Vergi kanunlarının sıkça değiştirilmesi, vergi suçundan dolayı açılan davaların yargılama süreçlerini uzatmakta, vergi adaleti ve vergi suç ve cezalarının etkinliğini doğrudan etkilemektedir. TCK'nun zaman bakımından uygulanma başlıklı 7/2. fıkrasına göre "Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur." Buna göre yapılan yasa değişikliklerinin vergi suçu ile ilgili kovuşturmalarda sanıkların lehine hüküm içerip içermediğinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Mahkemece karar verilip temyiz incelemesi için Yargıtay' gönderilen ve henüz kesinleşmeyen, Yargıtay incelemesinden geçmeden kesinleşen veya Yargıtay incelemesi sonrası onanarak kesinleşmiş olsa dahi henüz infaz edilmeyen dosyalardaki vergi suçları da yasa değişikliğinin lehe hüküm içerip içermediğinin değerlendirilmesi amacıyla yeniden ele alınmakta, bu durum vergi suçu ceza süreçlerinin uzamasına ve kimi zaman suçun zamanaşımına uğramasına neden olmaktadır. Vergi suçu işleyen kişiler hakkında yargılama süreçlerinin bu nedenle uzaması vergisini düzenli ödeyen, yasadışı yollara başvurmayan mükelleflerin devlete ve yargıya bakış açılarını olumsuz yönde etkilemektedir. Nitekim vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği VUK'nun 359. maddesine baktığımızda 1994 yılından bu güne kadar üç kez değiştirildiğini görmekteyiz²⁸³. Buna TCK ve CMK gibi temel ceza yasalarında yapılan değişiklikler de eklendiğinde vergi suç ve cezalarının bu yönü ile yeterince etkin olmadığını söyleyebiliriz.

Aşağıda örnek olarak verilen ve bu konu ile ilgili birçok karardan yalnızca biri olan Yargıtay kararındaki dava dosyasına konu suçun 2005 tarihli olduğu, Yargıtay ilgili daire kararının ise 2014 tarihli olduğu ve kararın bozma yönünde olduğu, yeniden ilk derece mahkemesine gönderildiği, yargılamanın henüz kesin hükümle sonuçlandırılmadığı hususu, bu durumu en somut şekilde ortaya koymaktadır²⁸⁴.

²⁸³VUK'nun 359. maddesinde 26.04.1994 tarihinde 4008 sayılı yasa, 22/07/1998 tarihinde 4369 sayılı yasa ve 23/01/2008 tarihinde 5728 sayılı yasa ile değişiklikler yapılmıştır.

²⁸⁴Örnek Yargıtay kararına konu dava dosyası Kayseri 5. Asliye Ceza Mahkemesi'nin 2009/966 Esas sayılı dosyası olup ve suç tarihi 01.09.2005'dir. (UYAP Yargıtay Kararı Sorgulama, İlk Derece Mahkemesi Kararı)

"213 sayılı Yasanın 359/b-l. maddesinin, 08/02/2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki metninde ceza, on sekiz aydan üç yıla kadar hapis olarak öngörülmüşken, değişiklikten sonra aynı fiil için üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüş olması karşısında, 213 sayılı Yasanın 359/b-l. maddesinin, 5728 sayılı Yasa ile değişmeden önceki halinin uygulanıp teşdiden mi ceza verildiği, yoksa lehe kanun değerlendirmesi yapmadan, hüküm tarihinde yürürlükte bulunan, aynı maddenin 5728 sayılı Yasa ile değişiklikten sonraki halinin uygulanıp alt sınırdan mı ceza verildiği hususunun denetime olanak verecek şekilde açıkça gösterilmemesi ve alt sınırdan ceza verildiğinin kabul edilmesi halinde 5728 sayılı Yasa ile değişiklikten önceki halinin lehe olduğunun gözetilmemesi,"²⁸⁵

b. Suç ve Cezaların Caydırıcılığı

Devlet elde etmek istediği vergi gelirini tam anlamıyla toplayabilmek için yaptırım uygulamak zorundadır. Çünkü mükelleflerin büyük çoğunluğu gelirlerinde azalmaya neden olan vergiyi gönüllü olarak vermek istemezler. Vergi cezaları, mükellef veya vergi sorumlularının devlet hazinesine zarar vermeye yönelik yasa dışı eylemlerine yaptırım uygulanmasıdır²⁸⁶.

Vergi suç ve cezaları mükellefleri vergi suçu işlemekten alıkoyacak nitelikte olmalıdır. Bunun için vergi suç ve cezalarının kanunilik ilkesi doğrultusunda yoruma gerek bırakmayacak açıklık ve netlikte düzenlenmesi gerekir. Bunun yanında vergi suçlarına uygulanacak ceza miktarının vergi suçu işleme düşüncesine girme ve eylemde bulunmaktan çekinilecek düzeyde olması²⁸⁷, vergi suçu işleyenler hakkında

²⁸⁵Y. 11.CD. 10.04.2014, E 2012/23115, K 2014/7008, UYAP Yargıtay Karar Sorgulama

²⁸⁶Hüseyin Güçlü-Hatice Herek, "Türkiye'de Vergi Suç Ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl 2012, CİLT XXXII, SAYI I, <http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2012-1/16-cicek-herek.pdf>(E.T.07.03.2015),s. 316

²⁸⁷VUK'nun 359. maddesinde 23/01/2008 tarihinde 5728 sayılı yasanın 276. maddesi ile yapılan değişiklik ile 359/a bendindeki "**altı aydan üç yıla kadar**" ibaresi "**onsekiz aydan**

verilecek hürriyeti bağlayıcı cezaların para cezasına çevrilememesi ve ertelenememesine yönelik düzenlemeler yapılmalı, ayrıca vergi suçu işleyenlerin kamu görevi üstlenmesi ve kamu ihalelerine katılmasının engellenmesine yönelik yaptırımlara ilişkin düzenlemeler yapılmalıdır²⁸⁸.

Vergi cezalarının caydırıcı olmamasının bir nedeni de vergide uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma, vergi dairesi ile vergi borçlusu veya sorumlusunun vergiler ve vergi cezalarına ilişkin hususlarda anlaşmaya varmalarını²⁸⁹. VUK'nun Ek 1 vd. maddelerinde düzenlenen uzlaşma müessesesine sıkça başvurulması vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükelleflerin aleyhine bir durum oluşturmaktadır. Uzlaşma vergi adaletini bozarak, dürüst ve namuslu kişilerinde yasa dışı yollara başvurup vergi kaçakçılığı suçu işlemelerine zemin hazırlamaktadır²⁹⁰.

c. Vergi Afları ile Suç ve Cezalara İlişkin Aflar

Vergi suç ve cezalarının etkinliğini doğrudan etkileyen en önemli hususlardan biri de aflardır. Gerek vergi afları, gerekse suç ve cezalar için çıkartılan genel aflar vergi suç ve cezalarının önleyici işlevini azaltmaktadır²⁹¹.

Vergi afları, ekonomik istikrarsızlık ve kriz dönemlerinde vergi mükelleflerinin ve devletin vergi gelirlerinin çıkmaza girmesi gibi nedenlerle çıkartılmaktadır. Vergi afları çoğu zaman mükellefleri ekonomik anlamda rahatlatmak amacıyla çıkarılmakta, 2003 yılında çıkartılan vergi affı gibi kimi zaman da devletin

üç yıla kadar" şeklinde değiştirilmiş, 359/b bendindeki "**onsekiz aydan üç yıla kadar**" ibaresi 359/b bendinde "**üç yıldan beş yıla kadar**" yeni eklenen 359/c bendinde ise "**iki yıldan beş yıla kadar**" şeklinde değiştirilerek cezalar artırılmıştır.

²⁸⁸Abdullah Aslan, "Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:250, İstanbul, Haziran 2002, <http://www.hud.org.tr/icerik/vergi-denetim-sistemi-ve-hesap-uzmanlari-kurulu-> (E.T. 08.03.2016), s.6

²⁸⁹Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, *a.g.e.*, s.220

²⁹⁰Mustafa Ali Sarılı, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", *Bankacılar Dergisi*, Haziran 2002, Yıl 13, Sayı:41, <http://www.tbb.org.tr/dosyalar/dergiler/dokumanlar/41.pdf> (E.T. 09.03.2016), s. 41

²⁹¹Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, *a.g.e.*, s.221

vergi gelirini artırmak amacıyla çıkartılabilmektedir²⁹². Ancak hangi nedenle çıkartılırsa çıkartılsın vergi aflarının vergi adaletini ve vergi barışını bozan işlemler oldukları ve kısa vadede olumlu netice verse de orta ve uzun vadede vergi kaçırma eğilimini artırarak vergi uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir²⁹³.

Son yıllarda çok sık çıkartılan vergi afları, gelirini doğru beyan etmeyen, vergi kaçırıcıları bu duruma daha çok teşvik etmekte, vergisini düzgün ödeyen kişiler için ise adeta ceza olarak algılanmaktadır. Zira vergi afları mükellefler nezdinde ileride af olacağı beklentisi oluşturmakta ve esnek davranmalarına neden olmakta, vergi cezaları af nedeniyle ortadan kalkan mükellefleri gördüklerinde kendileride vergi ödememenin yollarını aramaya itmektir²⁹⁴. Bu nedenle vergi aflarının çok sık çıkartılmaması ve önceden tahmin edilmeden uygulanması gerekmektedir.

Vergi suç ve cezalarının işlevini ve etkinliğini azaltan diğer bir husus da çıkartılan genel veya özel aflardır. Af çıkartma yetkisi Anayasanın 87. maddesi uyarınca TBMM'ne aittir²⁹⁵. Zaman zaman çıkartılan aflar suç ve cezayı ortadan kaldırmakta, vergi suç ve cezaları da bu anlamda affedilmektedir. Ancak vergi suçlarının devlete yönelik ekonomik suçlar olmaları, devletin vergi alacağını azaltan ve bu yönü ile tüm kamuyu ilgilendiren suçlar olmaları nedeniyle orman suçları (Ay m.169/3) gibi genel ve özel af kapsamı dışında tutulmalıdır.

d. Vergi Denetimi

Türk vergi sistemi genel itibariyle beyan esasına dayalı olduğundan mükellefler daha az vergi ödemek için gelirlerini tam olarak beyan etmemekte ve hukuka aykırı eylemlerle vergi kaçırmakta ve suç işlemektedir. Bu durumu

²⁹²Gökalp İlhan, "Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler", *Akademik Bakış, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E. Dergisi*, Sayı:12, Mayıs 2007, <http://www.akademikbakis.org/eskisite/12/makale/VOEF.pdf> (E.T. 07.03.2016), s.8

²⁹³Ali Çelikkaya, *a.g.m.*

²⁹⁴Yusuf Kıldış, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal- Uluslar arası Boyutu ve Çözüm Önerileri", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl 2000, Cilt 2, Sayı:2, <http://kutuphanem.bilgievi.gen.tr/indir.aspx?id=6375> (E.T. 07.03.2016), s.7,

²⁹⁵Doğan Şenyüz, *a.g.e.*, s. 454

önlemenin yolu etkin bir vergi edenetim mekanizması kurulmasına bağlıdır²⁹⁶. Vergi denetimi, esas itibariyle en yüksek miktarda vergi toplanmasını sağlamaya yönelik olmak üzere, vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile olan ilişkilerinde vergi yasaları ve diğer mevzuata uygun davranıp davranmadıklarını tespit etmeye yönelik işlemleridir²⁹⁷.

Vergi denetiminin vergi suç ve cezalarının etkinliği konusundaki rolü mükellef veya vergi sorumlularının suç oluşturan eylemlerini ortaya çıkarmasından kaynaklanmaktadır. Zira vergi suçları, vergi inceleme elemanları ve vergi idaresi yetkililerinin yapacakları denetimler sonucu hazırlanan vergi raporları ile Cumhuriyet savcılıklarına ihbar edilmektedir. Vergi inceleme raporları olmadan doğrudan Cumhuriyet savcılıklarına yapılan vergi suçu ihbarlarında da savcılıklar ilgili vergi dairesinden vergi inceleme ve vergi suç raporu hazırlamaları talep edilmekte, vergi dairesinin mütalası olmadan dava açılmamaktadır.

Tablo 1- Yıllara Göre İncelenen Mükellef Sayısı

²⁹⁶Aytaç Eker, *Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir 2004, s. 154

²⁹⁷Abdülkadir Ünal, "Türkiye'de Vergi Denetimi Ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü", *Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi*, Ankara 2007.

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Toplam Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Oranı
2011	16.267	2.367.721	% 0,69
2012	46.845	2.422.975	% 1,93
2013	71.352	2.460.281	% 2,90
2014	55.284	2.472.658	% 2,24
2015	58.676	2.527.084	% 2,32

Kaynak : Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

Vergi denetim ve inceleme oranlarına baktığımızda toplam mükellef sayısının çok az bir kesiminin incelendiğini görmekteyiz. Yukarıdaki tabloda bulunan verilerden de görüleceği üzere kayıtlı toplam mükelleflerin ancak % 2'si incelemeye tabi tutulmaktadır.

Tablo 2-Adli Talepler ile İhbarların Konularına Göre Dağılımı(2014)

2014 Yılı Adli Talepler ile İhbarların Konularına Göre Dağılımı

Vergi Kaçırma	117
Dolandırıcılık	83
El Koyma Amaçlı Rapor Talebi	70
Haksız Kazanç Elde Edilmesi	54
Şüpheli Para Hareketleri	50
Tefecilik	40
Suç Gelirlerinin Aklanması	33
Kaçakçılık	27
Kaynağı Belirsiz Kazançlar	25
Diğer Konular	23
Yolsuzluk	22
İhaleye Fesat Karıştırmak	14
Evrakta Sahtecilik	14
Terör veya Terörizmin Finansmanı	10
Kumar Oynatmak	9
Uyuşturucu Madde Ticareti	8
Suç Örgütü Kurmak	7
Sınırdaki Yakalanan Para ve Benzeri Değerler	7
Sosyal Güvenlik Mevzuatına Aykırılıklar	6
Hırsızlık	4
Toplam	623

Kaynak: Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu

VDK'nun 2014 Yılı Faaliyet Raporuna göre 2014 yılında yapılan vergi

incelemeleri sonucu düzenlenen 168.367 adet rapordan 10 675 adedini vergi suçu rapor oluşturmaktadır²⁹⁸. Mali Suçları Araştırma Kurulu verilerine baktığımızda ise 2014 yılı içerisinde 145 adedi adli talep, 477 adedi bireysel ve kurumsal ihbar olmak üzere mali suçlara ilişkin kuruma yapılan toplam 623 ihbarın içerisinde en çok vergi kaçakçılığı suçlarının olduğunu görmekteyiz²⁹⁹.

VDK'nun 2015 Yılı Faaliyet Raporuna göre, İncelenen mükelleflerle ilgili olarak 185 274 adet rapor düzenlenmiştir. Bunlardan 9.118 adedini vergi suçu raporu oluşturmaktadır³⁰⁰.

Vergi suçu işleyenlerin tespitinin çok büyük oranda vergi denetim ve incelemelerine dayandığı gözönüne alındığında inceleme oranının düşük olmasının vergi yasalarına aykırı davranarak vergi suçu işleyenleri cesaretlendirdiğini söyleyebiliriz. Bu bakımdan vergi denetim ve incelemeleri, vergi suçlarının tespiti ile önlenmesine yönelik tedbirlerin alınabilmesi ve dolaylı olarak vergi suçlarının etkinliğinin sağlanabilmesi konusunda oldukça önem arz etmektedir.

e. Vergi Suçu Soruşturmaları

VUK'nda düzenlenen vergi suçlarından en çok ihlal edilen kısmı VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarıdır. VUK'nun 367. maddesine göre vergi incelemesi sonucu 359. maddesinde yazılı suçların öğrenilmesi üzerine ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından durumun Cumhuriyet başsavcılığına bildirileceği, vergi suçu işlendiğini herhangi bir şekilde haber alan Cumhuriyet savcısının da ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını isteyeceği ve bunun bir dava şartı olduğuna yukarıda değinilmişti.

Vergi kaçakçılığı suçlarında soruşturma usulü genel soruşturma usulünden farklıdır. Bu suçlarda soruşturmanın temeli vergi inceleme raporlarına

²⁹⁸Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014, s.40

²⁹⁹Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.masak.gov.tr/tr/content/faaliyet-raporlari/43> (E.T. 05.03.2016), s.26-29

³⁰⁰Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2015, s.44

dayanmaktadır. Vergi inceleme ve denetim oranının yukarıdaki tabloda gösterildiği gibi toplam mükelleflerin % 2'si oranında olduğu düşünüldüğünde vergi suçu soruşturmasına konu edilen eylemlerin aslında olması gerekenden çok daha az miktarda olduğu sonucuna varabiliriz.

Cumhuriyet başsavcılıklarına yapılan vergi suçu ihbarlarına dayalı olarak hakkında soruşturma yapılan şüpheli sayısı ve soruşturmanın ne şekilde sonuçlandırıldığına baktığımızda, vergi suçu işleyen şüphelilerin genel olarak suç işleyen tüm şüpheli sayısına oranla düşük olduğu ancak vergi suçundan dolayı soruşturulan şüpheliler hakkındaki soruşturmaların büyük oranda kamu davası açılması ile sonuçlandırıldığını görmekteyiz³⁰¹.

Tablo 3- Yıllara Göre Vergi Suçu İşleyen Şüpheli Sayısı ve Oranı

Yıllar	Genel Şüpheli Sayısı	Vergi Suçu Şüphelisi Sayısı	Vergi Suçu Şüpheli Sayısının Genel Şüpheli Sayısına Oranı
2010	5 496 895	14 681	% 0,267
2011	5 533 445	13 279	% 0,240
2012	5 754 219	20 328	% 0,353
2013	6 251 822	25 151	% 0,402
2014	6 673 582	25 291	% 0,375

Yukarıdaki tabloda yer alan son beş yılın verilerine göre 2011 yılında bir önceki yıla oranla vergi suçu şüphelilerinin hem sayısal hem de oransal olarak azaldığını, 2012-2013 yıllarında hem sayısal hem de oransal olarak ciddi bir artış olduğu, 2014 yılında ise sayısal anlamda çok az miktarda artmasına rağmen oransal olarak düştüğünü görmekteyiz³⁰². Tablo 1 de yer alan vergi inceleme oranlarındaki değişime göre değerlendirdiğimizde, artışın vergi inceleme bağılı olarak değiştiğini görmekteyiz. Buna göre incelenen mükellef sayısının en az miktarda olduğu 2011 yılı vergi suçu şüphelisinin en az olduğu yıl, incelenen vergi mükellefi sayısının en çok olduğu 2013 yılı ise oran olarak vergi şüphelisinin en çok soruşturulduğu yıl

³⁰¹Tablolarda yer alan veriler Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/arsiv.html> (E.T. 02.03.2016) sitesindeki istatistiki verilere ilişkin tablolardan alınmış olup, aşağıdaki şekilde tablo olarak düzenlenmiştir.

³⁰²<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/arsiv.html> (E.T. 03.03.2016)

olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 4- Yıllara Göre Vergi Suçu Şüphelileri Hakkında Verilen Kararlar ve Oranı

Yıllar	Toplam Vergi Suçu Şüpheli Sayısı	Kovuşturmaya Yer Olmadığı Kararı Verilen	Oran %	Kamu Davası Açılan	Oran %	Diğer Kararlar	Oran %
2010	14 681	1 526	10,4	11 150	75,9	2 005	13,7
2011	13 279	1 517	11,4	9 443	71,1	2 319	17,5
2012	20 328	1 555	7,6	15 837	77,9	2 936	14,4
2013	25 151	1 815	7,2	19 207	76,4	4 129	16,4
2014	25 291	2 107	8,3	19 540	77,3	3 644	14,4

Tablo 4'te yer alan verilere göre vergi suçundan soruşturulan şüphelilerin yaklaşık 3/4'ü hakkında kamu davası açıldığı, 1/4'ü hakkında kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildiği görülmektedir. Vergi suçundan soruşturulan şüpheliler hakkında verilen kararlar genel olarak soruşturulan şüpheliler hakkında verilen kararlar ile mukayese edildiğinde ise vergi suçu şüphelileri hakkında kamu davası açma oranının genel soruşturmaya göre oldukça yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 5- Yıllara Göre Genel Olarak Şüpheliler Hakkında Verilen Kararlar ve Oranı

Yıllar	Toplam Şüpheli Sayısı	Kovuşturmaya Yer Olmadığı Kararı Verilen	Oran %	Kamu Davası Açılan	Oran %	Diğer Kararlar	Oran %
2010	5 496 895	1 996 690	36,3	2 881 643	52,4	618 562	11,3
2011	5 533 445	1 946 182	35,2	2 887 798	52,2	699 465	12,6
2012	5 754 219	2 175 809	37,8	2 871 615	49,9	706 795	12,3
2013	6 251 822	2 517 621	40,3	3 039 395	48,6	694 806	11,1
2014	6 673 582	2 977 413	44,6	2 928 280	43,9	767 889	11,5

Tablo 4'teki verilere göre genel olarak soruşturulan şüpheliler hakkındaki soruşturmaların yaklaşık % 50'si kamu davası açılması ile sonuçlandırılırken, vergi suçu şüphelileri için bu oran % 75'ler civarındadır. Vergi suçu soruşturmalarının vergi inceleme raporlarına dayanması, inceleme raporlarının genel itibarıyla teknik ve ayrıntılı oluşu, soruşturmayı yapan Cumhuriyet savcılarının konuya tam hakim olmaması ve soruşturmaya şüpheli ile diğer tarafların beyanı dışında katkı yapacak

bir husus bulunmaması nedeniyle vergi suçu soruşturmaları büyük oranda dava açılması şeklinde sonuçlandırılmaktadır. Buna rağmen bu soruşturmaların genel soruşturmalara göre daha etkin olduğu söylenebilir. Ancak dava ile sonuçlandırılan soruşturmaların mahkemelerde kovuşturma aşamasında nasıl sonuçlandırıldığı daha çok önem arz etmektedir. Buna ilişkin açıklamalara ve sayısal verilere aşağıda yer verilecektir.

f. Vergi Suçu Kovuşturmaları

Vergi suçlarından açılan kamu davalarının ne şekilde sonuçlandırıldığı, yapılan vergi incelemeleri ve vergi suçu soruşturmalarının etkinliğini göstermesi bakımından önemlidir. 2010-2014 yılları arasındaki süreçte vergi suçundan açılan davalardaki suç sayıları, toplam suç sayıları, oranları ve verilen karar sayıları ile karar niteliklerine ilişkin sayısal veriler aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 6- Yıllara Göre Vergi Suçundan Mahkemelere Açılan ve Karara Bağlanan Davalardaki Suç Sayısı ve Oranları ile Genel Suç Sayısı Oranları

Yıllar	Vergi Suçundan Açılan Davalardaki Suç Sayısı	Vergi Suçundan Karara Bağlanan Davalardaki Suç Sayısı	Oran %	Açılış Yıllarına Göre Vergi Suçundan Karara Bağlanan Davalardaki Suç Sayısı	Açılış Yıllarına Göre Karara Bağlanan Tüm Davalardaki Suç Sayısı	Oran %	Açılan Davalardaki Toplam Suç Sayısı	Karara Bağlanan Davalardaki Toplam Suç Sayısı	Oran %
2010	16 354	14 901	91,11	1 971	143 732	1,37	3 344 599	3 327 505	99,48
2011	12 947	17 203	132,8	1 730	123 201	1,40	3 191 147	3 604 403	112,9
2012	21 051	15 712	74,63	4 434	325 129	1,36	3 603 167	3 962 632	109,9
2013	28 073	19 995	71,22	9 297	1 371 242	0,67	3 388 613	3 599 805	106,2
2014	30 445	22 879	75,14	5 447	1 444 864	0,37	3 276 464	3 408 168	104,3

Not: Açılan davalardaki suç sayısı, cari yıl içerisinde açılan ve bozularak gelen davalardaki suçları kapsamaktadır. Karara bağlanan davalardaki suçlar içerisinde geçmiş yıllarda açılan davalardaki suçlarda bulunmaktadır.

Tablo 6'daki verilere baktığımızda 2010-2014 yılları arasındaki 5 yıllık süreçte 2011 yılı hariç olmak üzere vergi suçundan açılan ve karara bağlanan davalardaki suç sayısında artış olduğu, 2011 yılında ise bir önceki yıla oranla 1/3

oranında azalma olduğu görülmektedir. Tablo 1'de yer alan ve aynı yıllar içerisinde incelenen mükellef sayısı ile birlikte değerlendirildiğinde incelenen mükellef sayısına paralel bir şekilde artış ve azalış olduğunu görmekteyiz.

Tablo 6'daki verilere göre vergi suçundan açılan ve karara bağlanan davalardaki suç sayısı oranının açılan ve karara bağlanan toplam davadaki suç sayısı oranından daha düşük olduğunu görmekteyiz. Bu durum karara bağlanan davalardaki suçlar içerisinde geçmiş yıllarda açılan davalardaki suçların bulunmasından ve vergi suçlarının toplam suç sayısı içerisindeki oranının az olmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 7- Vergi Suçundan Açılan Davalarda Verilen Karar Dağılımları

Yıllar	Verilen Toplam Karar Sayısı	Mahkumiyet	Oran %	Beraat	Oran	Yetkisizlik Görevsizlik Birleştirme	Oran	Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması	Oran	Hüküm Verilmesine Yer Olmadığı	Oran	Diğer Kararlar	Oran
2010	14 901	6 235	41,8	2 452	16,5	*	*	*	*	*	*	6 214	41,7
2011	17 203	7 828	45,5	3 799	22,1	*	*	*	*	*	*	5 576	32,4
2012	20 782	10 309	49,6	3 161	15,2	1 841	8,9	2 559	12,3	50	0,2	2 862	13,8
2013	29 209	16 419	56,2	4 474	15,3	2 487	8,5	3 672	12,6	43	0,1	2 114	7,2
2014	31 404	17 998	57,3	6 001	19,1	2 124	6,8	3 590	11,4	32	0,1	1 659	5,3

* 2010 ve 2011 yıllarında verilen Yetkisizlik, Görevsizlik, Birleştirme, Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması ve Hüküm Verilmesine Yer Olmadığı Kararları Diğer kararlar içerisinde gösterilmiştir.

Tablo 7'de görüldüğü gibi vergi suçu ile ilgili verilen kararlar 2010 yılından itibaren düzenli olarak artış göstermiştir. Verilen kararlar içerisinde mahkumiyet hükmü ile sonuçlanan karar sayıları ise hem sayısal olarak hem oransal olarak artmış ve 2014 yılında en yüksek orana çıkmıştır. Beraat ile sonuçlanan karar sayıları 2012 yılındaki düşüş dışında sayısal olarak artmıştır. Ancak beraat ile sonuçlanan kararlar oran olarak düzensiz bir yapı içerisinde seyretmiştir. Beraat kararları oran olarak 2011 yılında bir önceki yıla göre ciddi bir artış gösterdikten sonra 2012 ve 2013 yıllarında yine ciddi oranda azalmış, 2014 yılında ise yeniden artış göstermiştir.

Beraat kararlarının oran olarak en yüksek seviyeye 2011 yılında ulaşmış

olması anlamlıdır. Zira 2011 yılı diğer yıllara göre en az sayıda vergi mükellefinin incelendiği yıldır. Bu verilere göre 2011 yılında az sayıda mükellef incelenmiş ise de inceleme etkin yapılamamıştır. Çünkü dava açılan vergi suçu sanıklarından beraat edenlerin sayısı (3 799 kişi) mahkumiyet kararı alanların(7 828 kişi) sayısının neredeyse yarısı kadardır. Oysa ki diğer yıllar için bu oran 1/3 civarındadır.

Tablo 8- Tüm Suçlardan Davalarda Verilen Karar Dağılımları

Yıllar	Verilen Toplam Karar Sayısı	Mahkumiyet	Oran %	Beraat	Oran %	Yetkisizlik Görevsizlik Birleştirme	Oran %	Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması	Oran %	Hüküm Verilmesine Yer Olmadığı	Oran %	Diğer Kararlar	Oran %
2010	3 327 505	1 213 990	36,5	676 089	20,3	*	*	*	*	*	*	1 437 426	43,2
2011	3 604 403	1 240 912	34,4	746 332	20,7	*	*	*	*	*	*	1 617 159	44,9
2012	4 442 282	1 514 825	34,1	949 134	21,4	344 475	7,8	697 662	15,7	179 869	4,0	756 137	17,0
2013	4 305 032	1 605 337	37,3	840 228	19,5	388 747	9,0	758 445	17,6	19 506	0,5	692 769	16,1
2014	3 929 262	1 455 983	37,1	806 649	20,5	355 644	9,1	681 275	17,3	16 300	0,4	613 414	15,6

*2010 ve 2011 yıllarında verilen Yetkisizlik, Görevsizlik, Birleştirme, Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması ve Hüküm Verilmesine Yer Olmadığı Kararları Diğer kararlar içerisinde gösterilmiştir.

Tablo 7'de gösterilen vergi suçu davalarında verilen karar dağılımlarını, tablo 8'de yer alan tüm suçlarla ilgili davalarda verilen karar dağılımlarına göre değerlendirdiğimizde; vergi suçu davalarında verilen mahkumiyet oranlarının tüm suçlardan verilen mahkumiyet oranından daha yüksek, beraat kararlarının ise daha düşük olduğunu görmekteyiz. Tüm suçlar için mahkumiyet oranı ortalama % 35'ler seviyesindeyken, vergi suçlarından mahkumiyet oranı % 50'nin üzerindedir.

Yukarıdaki tablolarda yer alan istatistiki verilerin tümünü ele alarak değerlendirdiğimizde; vergi incelemesi sonucu hakkında vergi suçu soruşturması yapılmak üzere ihbar edilen her iki kişiden biri hakkında mahkumiyet kararı verildiği sonucuna varmaktayız.

4. Vergi Suçları İçin İhtisas Mahkemelerinin Gerekliliği

Vergi suçlarına ilişkin yargılamaların adli yargı bünyesinde yer alan Asliye ceza mahkemelerinde yapıldığı hususuna yukarıdaki açıklamalarımızda değinmiştik. Asliye ceza

mahkemeleri genel yetili mahkemeler olup, ağır ceza mahkemelerinin görevine girmeyen TCK ve özel ceza yasalarından kaynaklanan tüm suçların yargılama merciidir.

Vergi suçları devlete karşı işlenen ekonomik suçlardır. Vergi suçu uyuşmazlıklarının çözümü özel ve teknik bilgi gerektirmektedir. Nitekim vergi suçları, bu konunun uzmanı olan vergi inceleme elemanları, vergi müfettişleri veya müfettiş yardımcılarının hazırladıkları vergi suç raporları ile tespit edilmektedir. Soruşturma aşamasında ise Cumhuriyet savcılar büyük oranda vergi suç raporundaki tespit ve mütalaya uygun şekilde kamu davası açmaktadırlar.

Vergi suçu soruşturmalarının genel suç soruşturmalarına oranla çok daha yüksek oranda kamu davasına dönüştürüldüğü hususu yukarıda istatistiki verilerle ortaya konulmuştu. Kovuşturma aşamasında ise mahkemeler vergi suç raporlarında tespit edilen hususlarda genelde bilirkişilere başvurarak bilirkişilerin verdiği raporlar doğrultusunda karar vermektedirler. Mahkemelerin başvurduğu bilirkişiler ise mali müşavirler, yeminli mali müşavirler, muhasebe veya vergi konusunda uzman olan kişilerden oluşmaktadır. Ancak bilirkişi olarak görevlendirilen bu kişilerin vergi suç raporunu hazırlayan vergi müfettişleri veya müfettiş yardımcılarında daha bilgili ve donanımlı oldukları söylenemez. Bu nedenle bilirkişiler genelde vergi suç raporuna paralel bir şekilde raporlar vermekte ve vergi suçu kovuşturmaları nihai olarak vergi suçu raporları doğrultusunda karara bağlanmaktadır.

Vergi suçlarının devlete karşı işlenen ekonomik suçlar olması, çözümünün teknik ve özel bilgi gerektirmesi, vergi incelemelerinin yeterli düzeyde ve etkin bir şekilde yapılamaması nedeniyle vergi suçu raporlarındaki eksiklik ve olumsuzlukların yerinde ve zamanında tespit edilebilmesi, hak kayıplarına ve mağduriyetlere neden olmadan suça ilişkin maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına yönelik etkin bir kovuşturulma yapılması, kamu düzeni ve vergi adaletini sağlamak bakımından önemlidir. Ancak genel yetkili asliye ceza mahkemelerinin iş yoğunluğu, vergi suçu soruşturmalarının özel ve teknik bilgi gerektirmesi, vergi suçu dosyalarının kapsamlı ve inceleme gerektiren bir çok belgeden oluşması gibi nedenlerle vergi suçu kovuşturmalarına gerektiği kadar emek ve mesai harcayabildiğini ve sağlıklı olarak sonuçlandırabildiğini söyleyemeyiz. Soruşturma aşamasında olduğu gibi kovuşturma aşamasında da büyük oranda vergi suç raporundaki mütalaya ve çoğu kez bu raporlara paralel şekilde verilen bilirkişi raporlarına göre karar verilmektedir.

Yukarıda açıklanmaya çalışıldığı üzere, nihai amaç olan devletin en yüksek oranda vergi tahsilatını sağlamak ve buna bağlı olarak vergi barışı ve vergi adaletini sağlamak, maddi gerçeği tam anlamıyla ortaya koyarak suç ve suçluyu tespit edip cezalandırmak ve kamu düzenini sağlamak için idari yargı alanında olduğu gibi vergi suçlarının kovuşturulması için ihtisas mahkemelerinin kurulması gerekmektedir.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Vergi her dönemde devletin en temel gelir kaynağı olmuştur. Gittikçe artan ve çeşitlenen kamu harcamalarının finansmanı olma yanında günümüz devlet anlayışında vergi mali ve sosyal politika aracı olarak da kullanılmaktadır. İlk zamanlar gönüllü uyuma dayalı olarak ödenen vergiler, gelişen ekonomik ve sosyal yaşam ile demokrasi anlayışının doğrultusunda yasal düzenlemeler dayalı olarak zorunlu bir ödeme şekline dönüşmüştür.

Mükellefler, gelirlerinde azalmaya neden olan vergiyi ödeme konusunda çok istekli davranmazlar. Mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteksizliğini ülkenin ekonomik yapısı, kişisel gelir durumu, vergi bilinci ve ahlakı, uygulanan vergi

politikası ve vergi oranları, genel eğitim düzeyi ve mükelleflerin vergi ödeme konusundaki diğer mükellefler hakkındaki düşünceleri gibi hususlar etkilemektedir.

Daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek şeklindeki vergiden kaçınma, vergi mevzuatı ve idarenin düzenleyici işlemlerindeki boşluklardan yararlanılarak illegal eylemlere girmeden yasal şekilde olabileceği gibi hukuk dışı eylemlere başvurarak cezai yaptırım gerektiren suç fiileri olarak da karşımıza çıkmaktadır. Çalışmamızda vergi suçu oluşturan ve adli makamlar tarafından yargılama konusu yapılarak yaptırım uygulanan eylemler konu edilmiştir.

Vergi suçları VUK'nunda "vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapma ve muhtarların ekim ve sayım beyanına ilişkin ihmali" şeklinde 4 ana başlık altında düzenlenmiştir. Ancak vergi suçları çok büyük oranda VUK 359. maddesindeki vergi kaçakçılığı şeklinde karşımıza çıkmaktadır. VUK'nunda tek başlık altında, aynı maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının açık ve anlaşılabilir olmaması, vergi suç ve cezalarında sıkça yapılan değişiklikler, vergi mevzuatının dağınık yapısı, dinamik ekonomik yapıya uygun güncellenmeyen mevzuatın varlığı uygulamada birtakım güçlükler neden olmaktadır.

Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçlarının her yönü ile açık, net ve anlaşılabilir şekilde düzenlenmesi ve vergi mevzuatının bütünlüğünün sağlanması gerekmektedir. Bunun yanında vergi kaçakçılığı suçlarının teknik bir konu olması, suça konu dosyaların kapsamlı olması nedeniyle daha etkin ve süratli yargılama yapılabilmesi için ihtisas mahkemeleri olarak vergi ceza mahkemeleri kurulmalıdır.

Vergi kaçakçılığının önlenmesi ve devletin toplayabileceği vergiyi en yüksek oranda toplayabilmesi için ekonomik, siyasi ve sosyal çözüm ve önlemlerin yanında vergi suç ve cezalarının da etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bunun için öncelikle vergi suçlarını ortaya çıkartan vergi denetimleri yeterli düzeyde yapılmalı, vergi cezalarının suç işlemeyen ve vergisini düzenli ödeyen dürüst mükellefleri bu tür eylemler içerisine girmekten alıkoyacak düzeyde olmalıdır. Vergi suçu işleyen ancak vergi affı, cezanın ertelenmesi gibi nedenlerle yaptırım uygulanmayan mükellefleri gören diğer mükellefler, vergi kaçıranlar için bunun bir ödül olduğunu dürüst ve namuslu olarak vergi ödemekle kendilerinin cezalandırıldıklarını

düşünerek vergi kaçırmanın yollarını arayacaklardır.

Vergi suç ve cezalarının etkinliğinin sağlanması için toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakının oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçunun yüz kızartıcı suç, ahlaksızlık ve vatan hainliği olduğu gibi vergi bilincinin oluşturulmasına yönelik basın, medya ve eğitim kurumlarından yararlanılmalıdır.

Vergi suçu devlete karşı işlendiğinden ve bu suçtan doğrudan zarar gören mağdur kişi bulunmadığından vergi suçu şüphelileri çoğu kez ihbar edilmezler. Vergi suçlarının ihbar edilmemesi, suçun ancak yapılacak vergi incelemeleri ve denetimler sonucunda ortaya çıkarılabilmesi vergi suçu işleyenlerin büyük oranda soruşturulamaması sonucunu doğurmaktadır. Yukarıda da değinildiği gibi toplam mükelleflerin ancak %2'lik kısmı incelenebildiği gözönüne alındığında, vatandaşların vergi suçundan toplumun her kesiminin zarar gördüğüne inanması vergi suçları ile mücadelede önem arz etmektedir.

KAYNAKLAR

Acar, İbrahim Atilla-Merter, M. Emin, "Türkiye' de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", *Maliye Dergisi*, Sayı 147

Ağar, Serkan, "Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları", *TBB Dergisi*, Sayı 55, Yıl 2005

Altundiş, Mehmet, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suc ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 65, Sayı: 1 Kış 2007

Arslan, Çetin, "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu", *Hacettepe Hukuk*

Fakültesi Dergisi, 2013

Aslan, Abdullah, "Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:250, Haziran 2002 İstanbul

Aygen, Filiz, "Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetimin Rolü", *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003 Sakarya

Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Ankara 2006

Çakmakkaya, B. Yiğit-Batur, Necat-Akpınar Teoman, *Adliyelerde Toplam Kalite Yönetimi*, Bursa 2014

Çelikkaya, Ali, "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", *e- akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, Temmuz 2002, Sayı:5

Doğrusöz, Bumin, "*Elektronik Tebligatta Geçerlilik Sorunu*", Dünya Gazetesi, 29.03.2016, <http://www.bumindogrusoz.com/article/elektronk-tebligatta-gecerlilik-sorunu>

Dönmezer, Sulhi-Erman, Sahir, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-Genel Kısım*, Cilt.II, İstanbul 1986

Eker, Aytaç *Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir 2004

Erem, Faruk-Artuk, M. Emin, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 1997

Erol, Haydar, *Adli Yargı İlk Derece Mahkemelerinde Ceza Yargılaması ve Uygulaması*, Ankara 2006

Gören, Ömer, "Vergi Ceza Hukukunda İştirak", *Ankara Barosu Dergisi*, 2013/2

Güçlü, Hüseyin-Herek, Hatice, "Türkiye'de Vergi Suç Ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi YIL 2012, CİLT XXXII, SAYI I*

Günday, Metin, *İdare Hukuku*, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 1998

Gündel, Ahmet, *Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları En Son Değişikler ve Uygulamalarla*, 3. Baskı, Ankara 1995

Güneş, Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa, İstanbul 1998,

Hafızoğulları, Zeki, "Hukuka Uygunluk Nedenleri", abchukuk internet sitesi

Herek, Hatice, *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Isparta 2011,

Işık, Abdülkadir, *Kamu Maliyesi*, Bursa 2014

İlhan, Gökalp, "Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler", *Akademik Bakış, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E. Dergisi*, Sayı:12, Mayıs 2007

Karakoç, Yusuf, *Vergi Yargılaması Hukuku*, İstanbul 1995

Kıldış, Yusuf, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal- Uluslar arası Boyutu ve Çözüm Önerileri", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl 2000, Cilt 2, Sayı:2

Koban, Emine-Fırat, Zerrin, "Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu", *İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Cilt:9, Sayı:1, Ocak 2007

Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı, "2014 Yılı Faaliyet Raporu"

Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, "Faaliyet Raporu 2014"

Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, "Faaliyet Raporu 2015"

Mercimek, Fulya-Gerçek, Adnan, "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Temmuz 2013, Yıl 4, Sayı 14

Oktar, Ateş, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2012

Oktar, Ateş, "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", İ. Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri/Yıl 1996/1997,

Öncel, Mualla-Kumrulu, Ahmet-Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara 1998

Önder, Ayhan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Cilt II, İstanbul 1992

Özel, Salih, *Muhasebe Hilesi Kavramı*,

(http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=7925)

Özen, Mustafa, *Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Y. 2010, Sa. 1, s.389. http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/14_1_14.pdf

Parlar, Ali-Hatipoğlu, Muzaffer, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, 1.Cilt, Ankara 2007

Parlar, Ali-Hatipoğlu, Muzaffer, *Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması*, 2.Cilt, İstanbul 2005

Pehlivan, Osman, *Vergi Huku*, Trabzon 2001,

Polat, Oğuz, *Ceza ve Hukuki Ehliyet*, <http://www.adlitip.org/ceza-ve-hukuki-ehliyet/>

Sarıllı, Mustafa Ali, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", *Bankacılar Dergisi*, Haziran 2002, Yıl 13, Sayı:41

Şaan, Ayşe, *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Mayıs 2008

Şenyüz, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Bursa 2013

Taş, Metin, *Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme*, Bursa 1992

Taştan, Mehmet, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçu", *Adalet Dergisi*, Yıl 2014, Sayı 48

Tezcan, Keramettin, *Vergi Suç ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, www.muhasibenet.net

Tosun, Kerim-Artuç, Mustafa, *Türk Hukukunda Suçlar ve Kabahatler ile Açıklamalı-İçtihatlı Tüm Özel Ceza Yasaları*, Cilt 2, 4. Baskı, Ankara 2008

Turhan, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998

UYAP Mevzuat Programı

Ünal, Abdülkadir, "Türkiye'de Vergi Denetimi Ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü", *Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi*, Ankara 2007

Yaşar, Osman, *Uygulamalı ve Yorumlu 5271 Sayılı Yeni Ceza Muhakemesi Kanunu*, Ankara 2005

Yurteri, İsmet-Yurteri, Adnan, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Soruşturma Usulü ve Yaptırım", *Konya Barosu Dergisi*, Yıl 40, Sayı 23

<http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/mahkemehakkinda/kisatarihce/dundenbuguneanayasa.html>

<http://www.hsyk.gov.tr/duyurular/2016/mart/bam-duyuru.html>

<http://www.adliscil.adalet.gov.tr/>

https://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_nedir.html

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts

<http://www.kanunum.com/open.php?action=displayDataHtml&vid=2009368&cid=1428490>

<http://etkinveadilyonetim.blogcu.com/kamu-yonetiminde-ekonomiklik-etkinlik-ve-verimlilik/10095958>

http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf

