

Araştırma Makalesi / Research Article

## VERGİ CEZA HUKUKUNDA VERGİ SUÇLARI KAPSAMINDA CEZAYI ETKİLEYEN HUSUSLAR

Taner ERCAN\*

### ISSUES AFFECTING THE PENALTY WITHIN THE SCOPE OF TAX CRIMES IN TAX CRIMINAL LAW

#### Öz

Hukuk devleti prensipleri gereği kanunsuz vergi olmadığı, her türlü verginin yasalarda yer aldığı şekil ve usullerde toplanacağı kabul edilmektedir. Söz konusu durumda vergileme alanında hayatın olağan akışına yönelik olarak birtakım uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Vergisel alanda kabahat ve vergi suçu bağlamında zuhur eden olası uyuşmazlıklar, idari yargı ve vergi ceza yargısı çerçevesinde çözümlenmektedir. Vergi suçlarında korunan hukuki yarar kamu düzeni ve hazine yararı olmasından dolayı vergi suçu vergi ceza hukuku kapsamında değerlendirilmektedir. Söz konusu süreçte vergi suçuna yönelik durum muhtelif şekillerde devam ettiği gibi farklı biçimlerde de sona ermekte ve ceza sürecinden etkilenebilmektedir. Bu minvalde çalışmadaki amaç ceza hukuku bağlamında vergi ceza hukukunun yeri ve önemini tespit etmek ayrıca vergi ceza hukuku kapsamında ortaya çıkan vergi suçlarını yasalar çerçevesinde kanunlarda belirtilen yönde etkileyen, sona erdiren unsurları ortaya koymaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Ceza Hukuku, Vergi suçları, Suç, Ceza, Vergi Kaçakçılığı.

#### Abstract

It is accepted that there are no illegal taxes in accordance with the principles of the rule of law, and that all kinds of taxes will be collected in the manner and in accordance with the laws. In this case, some disputes may arise in the field of taxation regarding the ordinary course of life. Possible disputes arising in the context of misdemeanor and tax crime in the tax field are resolved within the framework of administrative jurisdiction and tax criminal jurisdiction. Since the

---

\* Dr. Öğr. Üyesi, Kırklareli Üniversitesi, e-posta: taner.ercan@klu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-9647-0127>.

**İntihal Taraması:** Bu makale intihal taramasından geçirilmiştir.

**Etik Beyan:** Bu çalışmanın hazırlanma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyulduğu ve yararlanılan tüm çalışmaların kaynakçada belirtildiği beyan olunur (Taner Ercan).

**Atıf:** Ercan, T. (2021), Vergi Ceza Hukukunda Vergi Suçları Kapsamında Cezayı Etkileyen Hususlar, *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(3), s. 545-571, <https://doi.org/10.11616/asbi.957875>.

legal benefit protected in tax crimes is the benefit of public order and treasury, tax crime is evaluated within the scope of tax criminal law. In the process in question, the situation regarding tax crime continues in various ways and ends in different ways and can be affected by the criminal process. In this context, in our study, the place and importance of tax criminal law in the context of criminal law will be emphasized and the factors that affect and terminate tax crimes that occur within the scope of tax criminal law within the framework of the law will be examined.

**Keywords:** Tax Criminal Law, Tax Offences, Crime, Punishment, Tax Evasion.

## 1. Giriş

Verginin kamu yararına yönelik amaçlanan doğrultuda alınması, kamu mali yönetiminde hedeflenen gelir düzeyine ulaşılabilmesi, vergiler yoluyla kamusal açıdan istenen faydanın gerçekleştirilebilmesi, etkin ve verimli bir şekilde vergi sağlanabilmesi kamu maliyesi açısından büyük önem arz etmektedir. Söz konusu amaç ve hedeflerin beklenen sonuçlara ulaşılması vergilendirme sürecinin düzenli bir şekilde çalışması, mükelleflerin, sorumluların ve vergilendirme sürecinde rol oynayan herkesin titizlikle yasalarda belirtilen kural ve esaslara riayet etmesine bağlıdır. Kanunlarla belirlenmiş vergilendirme sürecinin aksamaması için yükümlüler ile vergilendirme işlemlerine dâhil olanlar ve ilişkili kişi ve kurumlara bazı yaptırımlar uygulanması gerekmektedir. Çünkü vergi, belirli ölçüdeki paranın kişilerin malvarlığından alınıp devlete aktarılmasıdır ve bu süreçte mükellef ile devlet arasında yasadan kaynaklanan bir borç-alacak ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Bu münasebet mükellefler ve vergilendirme sürecinin içinde olanlara birtakım yükümlülükler, emir ve yasaklar getiren bir yapı oluşturmaktadır. Bu işlem ve eylemlere aykırı hareket edilmesi durumunda yasada bulunması gerektiği ifade edilen yaptırım ve cezalar devreye girmektedir. Söz konusu yaptırımlar vergi kabahat ve cezaları, vergi suçları olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi suçu kamu yararına yönelik hukuka aykırılık oluşturmakta ve vergi ceza hukuku kapsamında cezalandırılmaktadır.

Vergi suçu, genel çerçevede vergi kanunlarında yer alan görev ve sorumluluklara yükümlüler ve sorumlu kişiler tarafından cezai işleme zemin hazırlayacak fiil ve eylemler tesis edilmesidir. Vergi suçları 213 sayılı Vergi Usul Kanununda (VUK) tanımlanmakla birlikte vergi ceza kanunu hükümlerine tabiidir ve özel kanun konumundadır. Hukuk prensipleri gereği özel kanunda hükmün bulunmaması halinde genel kanun hükümleri yani 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) hükümleri uygulanmaktadır. Bu konuda ayrıca TCK'da özel bir hüküm yer

almaktadır, buna göre genel-özel kanun ilişkisi şu şekilde belirtilmiştir “*Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*”. Bu bağlamda vergi ceza hukuku genel ceza hukuku muvacehesinde ceza hukukunun bütünüleyici bir unsuru olmaktadır.

Vergi suçunun kanunda yer aldığı şekilde oluşması kanuni, maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsurlarının tekemmül etmesi ile mümkündür. Bu durumda vergi ceza yargılama sürecinde ilgili ceza mahkemeleri tarafından ceza hukukunda tatbik edilecek suçlar vergi suçları minvalinde gerçekleşmektedir. Söz konusu çerçevede vergi suçuna yönelik unsurların da ortaya çıkması ile birlikte oluşan vergi suçu, vergi ceza hukuku doğrultusunda cezai yaptırıma uğrayacaktır. Mevzubahis durum kapsamında uygulanacak cezai müeyyideler farklı yönlerde tekemmül etmekte, vergi cezalarını sona erdiren bir yapıya sahip olabilmektedir. Bu minvalde vergi ceza hukukuna yönelik vergi suçlarında cezayı sona erdiren, tesir eden hususlar şu şekilde tezahür etmektedir. Bu hususlar; infaz, ölüm, af, zamanaşımı, hükmün açıklanmasının geri bırakılması, cezanın ertelenmesi, koşullu salıverme, ön ödeme, denetimli serbestlik, şikâyetten vazgeçme, pişmanlık, uzlaşma, izahın kabulü, karara karşı kanun yollarına başvuru ve bireysel başvuru yoludur. Belirtilen müesseseler cezai durumlara farklı yönlerden sonuçlar yaratmakta ve ceza süreçlerini yine yasalarda geçen, özellik içeren durumlar kapsamında değişikliğe uğratabilmektedir. Bu yönde çalışmadaki temel amaç vergi ceza hukuku bağlamında tekemmül etmiş vergi suçlarını etkileyen, sona erdiren hususlar konularında bilgi vermektir.

## **2. Vergi Ceza Hukukunun Konusu ve Kapsamı**

Vergi, devletin vatandaşlarından egemenlik yetkisine dayanarak tek taraflı ve karşılıksız olarak almış olduğu parasal değerler olarak nitelendirilmektedir. Bu durum sonucunda doğal süreçte mükellef olarak addedilen vatandaş ile devlet arasında borç-alacak ilişkisi oluşturmaktadır. Söz konusu münasebet süresince mülkiyet hakkına yasalar vasıtasıyla müdahale edilmiş olan mükellefin vergi ödeme aşamasına gelene kadar yine kanunlar ile belirlenmiş birtakım emir, yasak ve ödev şeklinde birçok kuralı tatbik etmesi gerekmektedir (Şenyüz, 2020: 50). Aksi yöndeki uygulamalar durumunda vergileme kapsamında bazı hukuka aykırı fiiller ortaya çıkabilmektedir ve mevzubahis vaziyetler kabahat ve suç olarak tekemmül etmektedir. Vergilemeye yönelik olan süreç çerçevesinde oluşan hukuka aykırı fiiller kabahat ve suçlar minvalinde vergi ceza hukuku bağlamında

değerlendirilmektedir. Hayatın olağan akışında vergi kabahat ve suçlarına yönelik düzenlemeler, haliyle vergi ceza hukukunu da ilgilendirmekte ve vergi ceza hukukunun konusunu içermektedir. Vergi ceza hükümlerinin genellikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunda (VUK) düzenlenmesi sağlanmıştır ve bu çerçevede kabahat ve suçların yanında resim ve harçlara yönelik kabahat, suç ve cezalar da dâhil olmaktadır. Ancak bu süreçte VUK haricinde de ceza hükümleri bulunmaktadır (Şenyüz vd., 2021: 254).

Vergi ceza hukuku literatürde önemli derecede yer almaya başlamış olup vergi hukuku, idare hukuku ve ceza hukuku bilim dallarının beraber değerlendirildiği disiplinler arası bir alan olarak bilim âleminde zuhur etmektedir. Vergi ceza hukuku, vergi kabahatleri açısından idare hukuku kapsamında yorumlanmakta, vergi suçları bağlamında ise ceza hukuku çerçevesinde ifade edilmektedir. Ayrıca vergi ceza hukuku diğer bilim dalları ile sıkı ilişki içinde bulunmasından dolayı multidisipliner bir hukuk dalıdır (Düzgün, 2017: 2). Vergi ceza hukukunun konusuna vergisel düzlemde yer alan kabahat ve cezalar, resim ve harçlara yönelik kabahat ve cezalar girmektedir. Bunun yanında vergi süreci çerçevesindeki ödev ve yükümlülüklerin ifası kapsamında ne gibi fiillerin çiğnendiği, söz konusu ihlallerin vukuu bulması halinde hangi cezaların tatbik edileceği ve ceza temasının ne şekilde nihayete erdirileceği vergi ceza hukukunun konusunu teşkil eden diğer unsurlardır (Şenyüz, 2020: 51). Suç ve cezanın vergi ceza hukuku boyutunda değerlendirilmesinde hukuk devleti prensipleri gereği kanunilik unsurunun önemli bir yere haiz olduğunu ifade etmek gerekmektedir çünkü kanunsuz suç ve ceza olmamaktadır (Eroğlu, 2013: 159). Ceza kanunu kapsamında belirlenen ilke doğrultusunda hiç kimse yasada net bir şekilde ifadesi olmayan hüküm/hükümler doğrultusunda cezalandırılmaz, ilgililer hakkında güvenlik tedbirlerinin uygulanması yolu açılmaz (Eşitli, 2013: 238). Bu yüzden vergi ceza hukuku, çok yönlü bir disiplin olması hasebiyle hukuki güvenlik ve suç ve cezada kanunilik ilkesi minvalinde yasal temeli olan bir bilim dalıdır (Eroğlu, 2013: 158). Vergi ceza hukuku kapsamında hukuki yarar vergi suçlarında devletin hazineye yönelik kaybının önlenmesine yönelik eylem ve işlemleri içermektedir. Diğer yandan vergi suçları kamu yararı açısından yorumlandığında vergi ceza hukuku çerçevesinde korunan hukuki faydanın kamu düzeninin korunmasına yönelik olduğu ifade edilmektedir (Güneş, 2011: 7).

Vergi ceza hukuku bünyesinde vergiye yönelik ihlallerin vergi hukuku başta olmak üzere idarenin, kamu gücü ile donatılmış tasarruflar çerçevesinde yer alan idari işlemleri sonucunda oluşan ihlalleri vergi suçu kapsamında belirtilmektedir (Karakoç, 2010: 6). Ayrıca bu süreçte suç

olarak nitelendirilen hukuka aykırı fiillerin cezalandırılması 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) çerçevesinde değerlendirilmektedir. Vergi kabahatlerinin hukuki ilişkisi VUK ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK) minvalinde gerçekleşmektedir. Vergi suçları kapsamındaki hukuki münasebet VUK ile TCK arasında tezahür etmektedir. Bu kanunların çatışması durumunda hangi kanunun uygulanacağını ifade eden “lex poesterier-lex specialis” (genel kanun-özel kanun) ilişkisinde yer alan bütünsellik çerçevesinde yasalar arasındaki olası uyumsuzluklar çözümlenmektedir (Şenyüz vd., 2021: 255). Genel kanun statüsünde olan KK ve TCK, özel kanun durumunda olan VUK çerçevesinde oluşan vergiye yönelik ihlallerin yasada hüküm bulunması halinde VUK düzeyinde cezalandırılmasını öngörmektedir. Söz konusu uygulamanın temeli, hukuk prensipleri çerçevesinde kabul gören düşünce ve bakış açısı ile vergi hukukunun TCK ve KK’nun alt dalı olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi kabahat ve suçlarının VUK kapsamı haricinde ayrı olarak KK ve TCK’da da düzenlenmesi, mevzu bahis durum minvalinde vukuu bulan ihlallerin ortaya çıkmasında tamamıyla farklı hükümlerle çözümlenmemektedir. Aksine vergi ceza hukukunun multidisipliner yapısından dolayı vergi ödevleri çerçevesinde değerlendirilen kabahatler hukuku, vergisel suçlara yönelik suç hukuku vergi hukukunun ortak noktasıdır. Bu bağlamda değerlendirilen olası uyumsuzluklar genel-özel kanun prensibi çerçevesindeki yasalar ve hükümler vasıtasıyla nihayetlendirilmektedir (Şenyüz, 2020: 52). Bu minvalde TCK da hukukun genel geçer prensipleri bağlamındaki “özel kanunda hüküm bulunmayan hallerde genel kanunu hükmünün uygulanacağı” prensibini kabul etmektedir. TCK’nın 5. maddesinde bu yönde düzenleme bulunmaktadır *“Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır”* (Resmi Gazete, 2004/5237: 5). Söz konusu hüküm bağlamında kanun koyucu ceza uygulaması çerçevesinde tüm kanunlar yönünden genel hükümler kapsamında bir yeknesaklık getirmeyi hedeflemiştir. Genel ceza hükümleri doğrultusundaki uygulamaların özel suçlar dâhilinde de tatbik edileceği kabul edilmiştir. Ayrıca özel yasalarda TCK’ya muhalif hükümler olması durumunda söz konusu uyumsuzluk (kanun çatışması) genel-özel, önceki-sonraki ve üst-alt norm prensiplerine göre çözüme kavuşturulacaktır (Karaarslan, 2006: 117). Vergi suçları çerçevesinde bir ceza kanunu olarak değerlendirilen TCK tüm suç çeşitlerini kapsayan suçların sayma yoluyla yasada ifade edildiği özel hükümler minvalinde düzenlenmiş genel bir kanundur. VUK da özel bir kanun statüsünde olan ve vergi suçları bağlamında hükümler bulduran vergisel düzenlemelerin yer aldığı bir yasadır. İlgili durum çerçevesinde vergi ceza hukuku genel ceza hukuku muvacehesinde ceza

hukukunun mütemmim cüzü olmaktadır (Şenyüz, 2020: 383). Vergi ceza hukuku bu niteliğiyle vergi hukukuyla ceza hukukunun kesişmiş olduğu noktada konumlanmaktadır yani bir yönü vergi hukukunda diğer yönü de kabahat ve suç hukuku kapsamında bulunmaktadır. Hukuk dalları ne kadar bağımsız birer disiplin olarak görülseler de az veya çok da olsa başka hukuk dalları ve bu bilim dallarına ait müesseselerden faydalanmakta, münasebet kurmaktadır. Bu bağlamda vergi ceza hukuku da birçok hukuk disiplini ile ilintili olup farklı seviyelerde olsa da başta vergi hukuku olmak üzere, ceza hukuku, idare hukuku, uluslararası hukuk ve özel hukuk disiplinleri ile ilişkilidir (Şenyüz, 2020: 53). Ayrıca kanunilik ilkesi çerçevesinde vergi ceza hukukunun kaynakları doğal olarak yoğun bir ilişki içinde olduğu vergi hukuku ve ceza hukukuna yakınsamaktadır. Vergi ceza hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında “anayasa, kanun, uluslararası antlaşmalar, olağanüstü hal Cumhurbaşkanı kararları, Anayasa mahkemesi kararları ve içtihadı birleştirme kararları” bulunmaktadır. Yardımcı kaynaklar açısından incelendiğinde ise söz konusu kaynakların “yargı kararları, yönetmelik, Hazine ve Maliye Bakanlığının çıkardığı gelen tebliğleri, sirküler, özge (mukteza) ve bilimsel görüş (doktrin)” olarak şekillendiği görülmektedir (Şenyüz, 2020: 55).

### 3. Vergi Suç ve Cezaları

Toplum düzenini korumak adına konulan yasalar, kamu düzeni ve çıkarlarına aykırı hareket edilmesi durumunda gerçekleştirilen fiilleri “suç” olarak addetmiştir. Diğer yandan kanunun suç olarak tespit etmiş bulunduğu, nitelendirdiği eylemleri ifa edenlere uygulanan tedbirler ise “ceza” olarak vasıflandırmıştır (Özer, 2015: 73). Suç, karşılığında ceza hukukuna yönelik yaptırım düzenlenmiş bir haksızlık olarak ifade edilmektedir. Bu bağlamda tesis edilen haksızlığın suç olarak nitelendirilmesi için suçun yapısal kriterleri olan hukuka aykırılık ve tipikliğin oluşması gerekmektedir. Suç oluşturan bir haksızlığın mevzubahis olabilmesi için işlenen fiile yönelik olarak haksızlığın unsurlarının var olup olmadığının tespit edilmesi elzemdir yani fiil varsa haksızlık vardır (Güleç, 2008: 59). Pozitif hukuk kapsamında suç, kanunların yasakladığı fiillerin ihlaline yönelik oluşturulan eylem olup yasada belirtilen tipe (tanım) özgü, hukuka aykırılık oluşturan ve bir fiil ile ceza normuna aykırılık oluşturan eylemdir (Üstün, 2001: 294). Suçlar çeşitli ölçüler kapsamında sınıflandırılmaya alınmıştır. TCK’da bulunma durumlarına göre ve uygulanacak yaptırımlara göre hapis cezası, para cezası, hem hapis hem para cezası, hapis veya para cezası olarak sınıflandırılmaktadır. Cezaların bölümlendirilmesi ise genel kapsamda değerlendirilen suçlara, yönedikleri menfaat durumuna, sürelerine

aralarındaki münasebete ve amaçlarına göre kategorize edilmektedir. Cezalar ayrıca TCK kapsamında yer alan hapis cezaları ve güvenlik tedbirleri olarak sınıflandırılmaktadır (Şenyüz, 2020: 387). Suça yönelik unsurların tüm suçlar için ortak niteliklere sahip olması cihetiyle vergi kanunlarında da bu yönde uygulamalar söz konusudur. VUK'da da ceza hükümleri yer almakla birlikte bazı vergi kanunlarında vergi suçlarına yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Bu minvalde VUK 331. maddesinde düzenleme yer almaktadır “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar*”(Resmi Gazete, 1961/213: 331). Söz konusu bağlamda kanuni, maddi (objektif), manevi (sübjektif) suç unsurları ve tipikliğin birlikte oluşması durumunda vergi suçları tekemmül etmektedir. Vergi yasalarına aykırı hareket edilerek, yasada belirtilen şekilde ve hukuka aykırı fiil sonucu kamu kaynaklarına zarar verilmesi durumunda, devlet hazinesinin zarara uğratılması sonucunu oluşturacak eylemlerin ortaya konması vergi suçunu oluşturmaktadır. Vergi suçundaki maddi unsur kanuna aykırı fiilin vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu, vergilendirme sürecinde görevli olanların yasaya muhalif uygulamalarıdır. Manevi unsur ise vergilendirme sonucunda bahsi geçen tarafların kast ve taksir biçimleri olarak ifade edilmektedir (Altundiş, 2007: 168). Vergi suçunun oluşması için yasaya aykırı bir işlem tesis edilmesi, tekemmül eden fiilin yasanın öngördüğü aykırılığı destekleyen bir sınırlama getirmesi bu hükmün cezai yaptırımını gerektirmektedir (Türkal vd., 2010:49). Ekonomik suçlar kapsamında değerlendirilen ve devlet hazinesine karşı fiil ile işlenen suç minvalinde ifade edilen vergi suçları, kamu otoritesine yönelik bir eylem oluşturduğundan dolayı diğer suçlardan kapsam olarak ayrılmamaktadır (Erman, 1988: 2). Kamu hukukunda vergi yükümlülüklerinin korunması kamu menfaati için son derece önem arz etmekte olup devlet gerçekleştirdikleri düzenleyici işlemlerin denetimi ve uygulamasında toplum adına tasarrufta bulunmaktadır. Bu yönde devlet, ilgili tasarruflara aykırı hareket ederek toplumun menfaatlerinin çiğnenmesi üzerine sadece parasal cezalar ile yetinmemektedir. Özellikle mali tedbirler vergiye yönelik kayıp ve kaçaklarının önlenmesine yeterli olmamaktadır. Bu yüzden söz konusu mali yaptırımlara hürriyeti bağlayıcı cezaların da dâhil edilmesiyle caydırıcılığın artırılması amaçlanmıştır (Özer, 2015: 77). Bu minvalde cezai yaptırıma bağlanan vergi suçları çeşitli olmakla birlikte suç unsurları barındıran fiiller VUK'da düzenlenmiştir, bunlar; “kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükellefin özel işlerini yapmak suçu, haysiyet ve şerefe hakaret suçu ile ekim sayım beyanlarını denetlememe suçudur” (Şenyüz vd., 2021: 275).

*Kaçakçılık suçu;* kısa tanımla vergilendirmeye yönelik hükümlere aykırılık oluşturacak fiillerin gerçekleştirilmesi sonucu meydana gelen hazine zararı ve kamu düzeninin bozulması yönünde ortaya konan iradedir (Ağar, 2016: 476). Diğer bir tanımda ise kaçakçılık, yasada kasıt çerçevesinde objektif düzeyde işlenecek fiiller, vergilemeye yönelik olarak devletin koyduğu nizamaya aykırı hareket edilerek kamu düzeninin bozulmasına sebebiyet veren ve hukuk düzeninde yeri olmayan eylemler kaçakçılık olarak addedilmektedir (Şenyüz, 2020: 436). Anayasa Mahkemesi de 06.06.1991 Tarih E.1990/35, K:1991/13 Sayılı Kararında vergi suçları kapsamındaki iradesini suçun içerik, biçim ve yoğunluğu kapsamında net bir şekilde ortaya koymuştur. Kaçakçılık suçu, “seçimlik hareketli suçlar” kapsamında değerlendirilmekte olup suç fiilinin gerçekleştirilmesi sürecinde birden çok seçenek ile nihayetlendirilebilecek bir eylemi ifade etmektedir. Söz konusu hareketlerin bir ya da birkaçı fiiliyata dökülmüş olsa bile suçun defaten işlendiği kabul edilmektedir (Üstün, 2001: 301). Suçun meydana gelebilmesi için failin hareket içeren bir eylemde bulunması ve söz konusu fiilin dış dünyadaki hayatın olağan akışında birtakım değişimlere sebebiyet vermesi gerekmektedir. Ayrıca gerçekleştirilen fiil ile ortaya çıkan değişim arasında bir illiyet bağının olması elzemdir ancak bahsedilen şartların oluşması halinde suçun kanuni unsurunun tekemmül ettiği söylenebilir (Yiğit, 2004: 44). Bu bağlamda kaçakçılık suçunun unsurları söz konusu kriterler çerçevesinde gerçekleşmektedir. Dahası kaçakçılık suçunun maddi unsurları da bulunmaktadır ve suçun özellikleri kapsamında kabul edilen etkenler arasında yer almaktadır. Kaçakçılık suçu, bağlı hareket suçu olup seçimlik hareketli suçlar arasında yer almaktadır. Suç, zincirleme (müteselsil) suç kapsamında değerlendirilmekte ve tehlike suçu çerçevesinde kabul edilmektedir. Kaçakçılık suçunun fiilleri ve cezaları ise yasada şu şekilde ifade edilmektedir. VUK 359. maddesi kapsamında “*Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek*” kaçakçılık suçunu oluşturmakta ve 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Diğer bir suç ise “*Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek, asıl veya suretleri tamamen veya kısmen*



*sahte olarak düzenlenmiş belgeleri kullanmak” olarak addedilmekle birlikte 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası söz konusudur. Ayrıca “Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların bastıkları belgeleri bilerek kullanmak” suretiyle kaçakçılık suçu işleyenler 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasına çarptırılmaktadır (Resmi Gazete, 1961/213: 359). 7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile VUK 359. maddesine ç bendi ilave edilerek bazı fiillerin kaçakçılık suçu olarak kabul edilmesi sağlanmıştır. Buna göre “Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır”. Ayrıca düzenlemeyle birlikte yeni bir usul öngörülmüştür. “VUK 359. maddesinin ç bendinde yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespit edilmesi durumunda incelemenin tamamlanması beklenmeden, sair surette öğrenilmesi halinde incelemeye başlamadan, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen rapor ile rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla durum Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilecektir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz” (Resmi Gazete, 2021/7318: 4-5). VUK 359/a-1 maddesi çerçevesindeki suçlar kapsamında Yargıtay 11. C.D. 29/03/2012 T. 2012/3111 E. 2012/4467 Sayılı Kararı ve yine VUK 359/a-2 maddesi kapsamında Yargıtay 11. C.D. 06/09/2013 T. 2012/1459 E. 2013/12412 Sayılı Kararları vergi suçlarının tespiti açısından önemli yargı kararları arasında yer almaktadır.*

*Vergi mahremiyetini ihlal suçu; vergilendirme sürecinde yer alan kamu görevlilerinin bu süreçte mükellefler hakkında elde etmiş oldukları bilgileri şahsi menfaatleri doğrultusunda kullanmaları ya da çıkar sağlamak amacıyla üçüncü kişilerin yararına kullanmalarını ifade*

etmektedir (Üstün, 2001: 310). Vergi mahremiyetinin ihlaline yönelik Anayasa Mahkemesinin E. 1963/336, K. 1967/29, 26-27.09.1967 tarihli kararında hukuki güvenlik ilkesinin hukuk devletinin bir gereği olması gereği ifade edilmiştir. Görevleri hasebiyle vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler VUK'un 5. maddesinde sayma usulü ile belirtilmiştir *“vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler”*. Söz konusu kişilerin bu konudaki yükümlülükleri görevlerini bırakmışlar olsalar dahi devam etmektedir (Resmi Gazete, 1961/213: 5). Vergi mahremiyetini ihlal suçu kovuşturma açısından şikâyete bağlı bir suç olduğundan, ihlalin kim tarafından yapıldığı ya da fiili kimin gerçekleştirdiğinin öğrenilmesinde altı ay süresinde şikâyet hakkı mahfuzdur. Suça yönelik ceza VUK 362. maddesinde TCK 239'a yapılan açık yollama gereği *“Ticari Sırrın Açıklanması”* kapsamında değerlendirilen bir cezai müeyyide öngörülmektedir. Bu durumda verilecek ceza *“1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve 5 bin güne kadar adli para cezası”* olarak addedilmektedir (Resmi Gazete, 2004/5237: 239).

*Mükellefin vergisel özel işlerini yapma suçu; kamu hizmetlerinde çalışan ve vergiye yönelik işlemlerle ilişkili VUK 5. madde kapsamında belirtilen kişilerin “vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler”* yine VUK'un 6. maddesi çerçevesinde belirtilen iş ve işlemleri görev tanımlarında belirtilen esasların dışına çıkarak ve mükelleflere eşit ve tarafsız davranmamaları cihetiyle tekemmül etmektedir. VUK 6. maddesinde vergi mahremiyetini ihlal edebilecek kişilerin yasada belirtilen şahısların işlerine bakmamaları gerekenleri şu şekilde ifade edilmiştir, *“Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine; kan veya sıhri usul ve fîruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına; kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere; ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar”* (Resmi Gazete, 1961/213: 6). VUK'un 363. maddesinde belirtilen gönderme ile birlikte mükellefi vergisel özel işlerini yapma suçuna yönelik cezai hüküm TCK'nın 257/1. maddesi

minvalinde cezaya tabi tutulacak olup kanunda öngörülen ceza “6 aydan 2 yıla kadar hapis” cezasıdır (Resmi Gazete, 2004/5237: 257/1). Ayrıca söz konusu vergi suçunun içtima kapsamında değerlendirileceği Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 20.12.2005 tarih ve E:2003/14269,K:2007/14079 Sayılı Kararında belirtilmiştir.

*Haysiyet ve şeref hakaret suçu*; mükellefi haksız olarak küçük düşüren ve zan altında bırakan, veri ve bilgiler hasebiyle zarara uğramasını önlemeye yönelik yasada alınan tedbirleri ifade eden bir kavramdır (Resmi Gazete, 1961/213: 5). Kanun koyucu söz konusu suç unsurlarının oluşmasına yönelik VUK 5/4. maddesinde belirtilen bilgi ve belgelerin açıklanması durumunda göreceği zararları ifade etmektedir, söz konusu bilgiler yasada şu şekilde ifade edilmiştir “*vergi dairesine asılan cetveller, işyerlerinde kullanılan vergi levhasında bulunan bilgiler, mükelleflerin vergi tarhına esas beyanları, kesinleşen ya da ödenmeyen vergi ve vergi cezaları, adli ve idari soruşturma çerçevesinde verilen bilgi ve belgeler*” (Şenyüz, 2020: 480). Belirtilen suç “şikâyete bağlı suçlar” kategorisinde bulunduğundan dolayı TCK’nın 125. maddesi çerçevesindeki cezai yaptırım öngörülmüştür. Yasada belirtilen suçu işleyene “3 aydan 2 yıla kadar hapis” cezası verilebilmektedir. Ayrıca bu konuda zarar görenler, gerçekleştirilen eylemin aynı zamanda borçlar hukuku minvalinde “haksız fiil” oluşturmasından dolayı hukuk mahkemesinde tazminat davası da açabilmektedirler (Şenyüz vd., 2021: 277).

*Ekim sayım beyanlarını denetlememe*; seçimlik suçlar kapsamında değerlendirilen, görevi ihmal minvalinde nitelendirilen suçlar arasında yer alan bir haksız fiildir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 54. maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü kriterini aşan zirai faaliyette bulunan işletmelerin yer aldığı köy ve muhtarlar tarafından her yıl Kasım ayında ekim-sayım beyanında bulunmaktadırlar (Resmi Gazete, 1961/213: 243). Bu çerçevede VUK 243-246. maddeleri dâhilinde verilmiş olan ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda muhtar ve ihtiyar heyetine yönelik olarak TCK’da yer alan “görevi kötüye kullanma” suçuna ilişkin hükümler uygulanması söz konusu olmaktadır (Resmi Gazete, 1961/213: 246/2).

Vergi suçlarına yönelik kanunda belirtilen fiillerin işlenmesi durumunda vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından gerçekleştirilen denetim ile birlikte vergi suçunun tespiti yapılır. Vergi incelemesi vergi suçunun öğrenilmesi üzerine vergi idaresi re’sen ya da Cumhuriyet Savcılığı tarafından taleple VUK 367. maddesindeki esaslar doğrultusunda vergi incelemesi yapılır (Resmi Gazete, 1961/213: 367). Cumhuriyet Savcısı kovuşturma aşamasında edindiği bilgi ve belgeler sonucunda suç unsuruna yönelik kanaati oluşursa ceza mahkemesine kamu davası

açmaktadır. Dava asliye ceza mahkemesinde açılmakta ve kesin hükmün verilmesine kadar geçen süre kovuşturma aşamasını teşkil etmektedir. Yapılan yargılama sonrasında vakıanın durumunda farklı kararlar verilebilmektedir, bunlar; beraat, davanın düşürülmesi, hapis ya da adli para cezası kapsamında mahkûmiyet, reddi dava, görevsizlik veya mahkemenin durmasına yönelik bir durumun ortaya çıkması halleridir (Şenyüz vd., 2021: 276).

#### **4. Vergi Suçlarında Cezayı Etkileyen, Sona Erdiren Unsurlar**

VUK'da vergi suçlarına yönelik hüküm olmayan ya da kanunda açıkça belirtilip TCK'ya göndermede bulunulduğu durumlarda TCK hükümleri uygulanmaktadır. Ayrıca hukukta yer alan genel-özel kanun prensibi gereği özel kanun statüsünde olan VUK'da ilgili hükümlerin yer almadığı durumlarda TCK'nın vakıa ile ilgili hükümleri tatbik edilmektedir. Söz konusu durum minvalinde TCK'nın 5. maddesinde şu şekilde düzenleme yapılmıştır *“Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza Kanun'ları ve özel ceza içeren Kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır”* (Resmi Gazete, 2004/5237: 5). Bu çerçevede TCK'nın genel hükümleri vergi suçları kapsamında vergi ceza hukukunda da kabul edilmektedir. Yasada belirtilen haller çerçevesinde vergi suçunu işleyen, bu konuda kamu düzenini bozan ve hazineyi zarara uğratan kişi ile devlete arasında meydana gelen cezai bağlantılar farklı saikler ile etkilenmektedir. Söz konusu durumlardan kimileri cezai ilişkiyi ortadan kaldırırken bazıları ise cezai durumu sona erdirmektedir. Bu konular; infaz, ölüm, af, zamanaşımı, hükmün açıklanmasının geri bırakılması, cezanın ertelenmesi, koşullu salıverme, ön ödeme, denetimli serbestlik, şikâyetten vazgeçme, pişmanlık, uzlaşma, izahın kabulü, karara karşı kanun yollarına başvuru ve bireysel başvuru yolu olarak nitelendirilmektedir (Şenyüz, 2020: 517).

##### **4.1. İnfaz**

Suç, yasalarda belirtilen ve yerine getirilmesi halinde toplum düzenini bozacak fiiller olarak nitelendirilmektedir. Doğal olarak suçun oluşması sonrasında tatbik edilen yaptırımlar da ceza olarak tanımlanmaktadır. Yaptırım, yasada toplum düzenini sağlamak için konulan kurallara riayet edilmemesi durumunda yasal kapsamda belirtilen emirlerin tatbik edilmesi amacıyla kullanılan devlet gücüdür (Apaydın ve Kaplan, 2019: 187). Ceza ile ulaşılmaması gereken nihai amaç suç işleyen kişinin bu eylemi cihetinde meydana gelen kusurluluk vaziyetinden ibrasını temin etmektir. Suçlu bulunan kişinin cezalandırılması durumu infaz olarak nitelendirilmektedir. İnfaz kurumu ile hedeflenen suçlunun gerçekleştirmiş olduğu haksızlığa yönelik sorumluluk bilincine

ulaşmasıdır. Söz konusu amaç doğrultusunda cezalandırılan kişinin topluma tekrar kazandırılması ve toplum düzenini tehdit edecek bir yapıdan uzaklaşmasını sağlamaktır (Özgenç, 2001: 101). Yargılama sonrasında hüküm verilmesi ile aşıkâr olan ceza, infaz ile sona ermektedir. Türkiye’de ceza mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun kapsamına uygulanmaktadır. Cezaların zuhuru doğrudan hapis, direk adli para cezası, alternatifli bir şekilde hapis ya da para cezası, hapis cezasından dönen para cezası ve hapis cezasının yanında ilave olarak para cezasının verilmesi şeklinde de olabilmektedir. İnfaz ile birlikte vergi suçlarında da söz konusu suçlara yönelik hükmün verilmesi durumunda cezanın infaz edilmesi ile birlikte doğal olarak vergi cezası sona ermektedir (Şenyüz, 2020: 516).

## 4.2. Ölüm

Hukuka aykırı bir fiil sonucu hakkında hüküm verilerek cezalandırılmasına karar vermiş kişinin hayatta olması ve bu süreçte cezalandırılması gerekmektedir. Aksi durumda ölüm hali vukuu bulunduğu cezanın infazı ile farklı süreçler ortaya çıkmaktadır (Yavuz ve Akçay, 2017: 29). Bu minvalde TCK’nın 64. maddesi kapsamında ölüm hali bağlamında cezaların sona ermesi açısından önemli bir hüküm karşımıza çıkmaktadır. Maddenin lafzı şu şekilde ifade edilmiştir *“Sanığın ölümü halinde kamu davasının düşürülmesine karar verilir. Ancak, niteliği itibarıyla müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler hakkında davaya devam olunarak bunların müsadereyesine hükümlenilir. Hükümlünün ölümü, hapis ve henüz infaz edilmemiş adli para cezalarını ortadan kaldırır. Ancak, müsadereye ve yargılama giderlerine ilişkin olup ölümden önce kesinleşmiş bulunan hüküm, infaz olunur”* (Resmi Gazete, 2004/5237: 64). Ölüm durumunda ve yine “ölüm karinesi” halinde şüpheli, sanık ve hükümlü minvalinde cezanın sona ermesi sürecinde farklı etkiler meydana gelmektedir. Şüpheli kovuşturma sürecinde vefat ederse kamu davası “kovuşturmayaya yer olmadığı” saiki ile açılmamaktadır. Hükümlünün vefatı durumunda ise kesinleşmiş hapis ve adli para cezası (infaz edilmemiş) kalkmaktadır. Diğer taraftan “müsadere” ve “yargılama giderleri” TCK 64. maddesi çerçevesinde ifade edilen durumdan etkilenmemektedir (Şenyüz, 2020: 517).

## 4.3. Af

Suçlara yönelik cezai yaptırımlara etki eden ve bu durumun sona ermesini sağlayan bir husus da “af” kurumudur. Anayasaya göre “af” Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri minvalinde değerlendirilmektedir (orman suçları hariç) *“Türkiye Büyük Millet*

*Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir”* (Resmi Gazete, 1982/2709: 87). Afların vergi suçlarındaki yansıması idari davanın açıldığı durumlarda davadan vazgeçilmesi, vergiye yönelik yaptırımların tamamı ya da bir kısmının ödenmesi gibi şartlara bağlandığı görülebilmektedir. Affın kamu davasının tekemmül etmemesinden önce gerçekleşmesi durumunda doğal olarak kamu davası da açılmamaktadır. Eğer kamu davasının önceden açılması ve sonrasında ise affın çıkması halinde mahkeme tarafından dava düşürülmektedir. Aflar genel af ve özel af şeklinde ayrılmaktadır, genel af ile birlikte suç ve suça yönelik verilmiş olan cezanın ortadan kalması mümkündür. Özel af halinde ise suç değil yalnız ceza kaldırılmakta, hukuk âleminde suçu meydana getiren fiiliyat korunmaktadır (Şenyüz, 2020: 518). Ayrıca Anayasanın 104. maddesinde de Cumhurbaşkanıya af yetkisi verilmiştir, bu minvaldeki düzenleme şu şekildedir *“Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebiyle kişilerin cezalarını hafifletir veya kaldırır”* (Resmi Gazete, 1982/2709: 104). Türkiye’de 1924 yılından beri toplam 36 vergi affı gerçekleşmiştir. Söz konusu aflar başta ekonomik, mali, idari, teknik ve siyasi nedenlerle gerçekleştirilmiştir. Vergi aflar vergi suçlarından arı olarak kapsam, mükellef türü, vergiye yönelik sebep ve tatbik süreleri açısından farklılıklar göstermektedir. Vergi aslına, vergi cezalarına, zam ve faizlere yönelik vergi aflarında değişik uygulamalar da olabilmektedir (Keskin ve Özcan, 2021: 34).

#### **4.4. Zamanaşımı**

Zamanaşımı, kanunda öngörülen belirli bir zaman diliminin geçmesi ile birlikte suç failine yönelik olarak kovuşturmadan vazgeçilmesi süreci anlamına gelmektedir. Zamanaşımı olarak ifade edilen bu durum, suç konusu eylemin belirli bir süre geçtikten sonra cezalandırılmasının kamu düzenine bir fayda sağlamayacağı düşüncesinden hareket etmektedir. VUK çerçevesinde temel zamanaşımı türleri tarh ve tahsil zamanaşımı olarak ortaya çıkmaktadır. VUK 114. maddesinde ve AATUHK’un 103. maddesinde zamanaşımına yönelik süreler belirtilmektedir. Diğer yandan VUK kapsamında belirtilen vergi suçlarında, zamanaşımına yönelik özel hükümler yer almamakla birlikte TCK’da zamanaşımı bağlamındaki düzenlemeler vergi suçları çerçevesinde değerlendirilmektedir. Dava zamanaşımı başlama tarihleri suçun nev’ine göre ayrı ayrı ifade edilmekle birlikte Yargıtay 9. Ceza Dairesi Kararı: 17.03.1993 gün ve E:1993/988-K:1999/1325 sayılı kararları kapsamında vergi suçlarında zamanaşımına yönelik hükümler bulunmaktadır. Zamanaşımı vergi suçlarında da cezanın ortadan kalkmasına yönelik etkisi olan bir unsurdur. Ceza

hukukunda dava ve ceza zamanaşımı olarak tezahür eden süreç, devletin yargılamaya ve cezalandırmaya yönelik hakkının düşmesine sebep olmaktadır. Dava zamanaşımı, suçun işlenmesi sonrası dava açılmamasını veya dava açılmışsa bile sona ermesi durumunda meydana gelen zamanaşımını ifade etmektedir (Şenyüz, 2020: 519). Ceza zamanaşımı ise cezanın kesinleşmesine müteakip infazın gerçekleştirilmesi gerekirken bu tasarrufun uygulanamaması anlamına gelmektedir. Zamanaşımı kamu düzeni çerçevesinde değerlendirilmekte olup yargılamada re'sen dikkate alınmaktadır. Bu durum seçimlik bir husus değildir, zamanaşımına yönelik değerlendirme “soruşturma, kovuşturma, istinaf ve temyiz” aşamalarının tamamında etkilidir ve hukuk kuralları gereği re'sen dikkate alınmak durumundadır. TCK'da zamanaşımının süre sınırları, zamanaşımının başlaması, kesilmesi ve durması ayrı hükümlere bağlanmıştır (Şenyüz, 2020: 520). Dava zamanaşımına yönelik süreler TCK'nın 66. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir “*Kanunda başka türlü yazılmış olan haller dışında kamu davası; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda otuz yıl, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmibeş yıl, yirmi yıldan aşağı olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıl, beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını gerektiren suçlarda onbeş yıl, beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl geçmesiyle düşer*”(Resmi Gazete, 2004/5237: 66). Zamanaşımının kesilmesi ise 67. maddede hüküm altına alınmıştır “*Soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunduğu hallerde; izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılınca kadar dava zamanaşımı durur*”(Resmi Gazete, 2004/5237: 67). Diğer taraftan ceza zamanaşımına yönelik süreler TCK'nın 68. maddesinde belirtilmiştir “*Bu maddede yazılı cezalar aşağıdaki sürelerin geçmesiyle infaz edilmez: Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarında kırk yıl, müebbet hapis cezalarında otuz yıl, yirmi yıl ve daha fazla süreli hapis cezalarında yirmidört yıl, beş yıldan fazla hapis cezalarında yirmi yıl, beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıl*”(Resmi Gazete, 2004/5237: 68). Bu minvalde adli para cezasına yönelik ya da hapis cezası öngörülmüş vergi suçlarına yönelik dava açma zamanaşımı suç işlenmesine müteakip sekiz yıl ceza zamanaşımı ise dava açılmasından sonra on yıl olarak belirlenmiştir (Şenyüz vd., 2021: 279).

#### 4.5. Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması

Hükümün açıklanmasının geri bırakılması, yargılama neticesinde suçun sübut bulması halinde sanığa sağlanan bir hak olarak hukuk düzenimizde yer alan bir uygulamadır. Mahkûmiyet hükmünün sağına yönelik olarak infaz kapsamında hukuki bir sonuç ortaya çıkarmaması olarak da ifade edilebilir (Yıldırım, 2018: 437). Hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına yönelik hükümler 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda (CMK) düzenlenmektedir. Söz konusu durumun hukuk âleminde kabul edilmesinin birtakım şartları bulunmaktadır, bunlar *“Sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl (2) veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Uzlaşmaya ilişkin hükümler saklıdır. Hükümün açıklanmasının geri bırakılması, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukukî sonuç doğurmamasını ifade eder. Hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için; Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması, mahkemece, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması, suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi, sanığın kabul etmemesi hâlinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmez”*(Resmi Gazete, 2004/5271: 231). Vergi suçlarında da hükümün açıklanmasının geri bırakılması kurumu CMK’da yer alan hükümler çerçevesinde değerlendirilmek durumundadır. Bu minvalde uygulama şartı olan *“yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl (2) veya daha az süreli hapis veya adli para cezası”* hükmü vergi suçlarında VUK 359/a çerçevesinde yer alan kaçakçılık suçları ya da diğer vergi suçlarında ceza süresi 2 yıl ve daha az öngörülen cezai müeyyideler için geçerli olmaktadır (Güngör ve Ergün, 2016: 1956).

#### 4.6. Cezanın Ertelenmesi

Suç işleyen kişiye yönelik olarak TCK’da belirtilen şartların da oluşması ile birlikte cezai müeyyidenin ertelenmesi söz konusudur. Ertelemenin yasada belirtilen başlıca şartı hükme varılan suç süresinin 2 yıl ve daha az süreyi içermesi gerekliliğidir. Ayrıca öncesinde kasıtlı bir şekilde işlenen bir suçtan mütevellit üç aydan fazla bir süre ile hapis cezasına yönelik mahkûmiyetin olmaması gereklidir (Denizhan, 2006: 223). Diğer taraftan cezanın ertelenebilmesi için mahkemenin sanık hakkında bu kararın verilmesi durumunda tekrar suç işlemeyeceği düşüncesinin oluşması önemlidir. *“Cezanın ertelenmesi, mağdurun veya kamunun uğradığı*



zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulabilir. Bu durumda, koşul gerçekleşinceye kadar cezanın infaz kurumunda çektirilmesine devam edilir. Koşulun yerine getirilmesi halinde, infaz hâkimi kararıyla hükümlü infaz kurumundan derhal salıverilir”(Resmi Gazete, 2004/5237: 51/2). Cezanın ertelenmesi ile hükmün açıklanmasının geri bırakılması arasında birtakım farklar bulunmaktadır. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumunda bir suç sübutu olup, hüküm, ceza ve infaz bulunmamaktadır. Diğer taraftan cezanın ertelenmesi sürecinde ise infazın geri bırakılması söz konusudur (Erdem, 2001: 21).

#### 4.7. Koşullu Salıverme

Hapis cezasının “2/3”ünün çekilmesi ve infazda geçmiş olan sürenin iyi hal kurallarına uygun olması” şartıyla mahkûmiyet süresinin nihayetlenmeden bir karar alınması ile mahkûmun serbest bırakılmasına koşullu salıverme adı verilmektedir (Şenyüz vd., 2021: 279). Hapis cezasının belirli bir kısmını çekmiş kişilere 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanunda yer alan şartların sübutu durumunda koşullu salıverme müessesesi imkânı verilmektedir. Bu konuda 5275 sayılı yasanın 107. maddesinde gerekli şartlar şu şekilde belirtilmiştir “Koşullu salıverilmeden yararlanabilmek için mahkûmun kurumdaki infaz süresini iyi hâlli olarak geçirmesi gerekir. Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar otuz yılını, müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar yirmidört yılını, diğer süreli hapis cezalarına mahkûm edilmiş olanlar cezalarının yarısını infaz kurumunda çektikleri takdirde, koşullu salıverilmeden yararlanabilirler”(Resmi Gazete, 2004/5275: 107/1-2). Diğer taraftan aynı suç cihetinde koşullu salıverme hükmü verilip geri alma kararının verilmemiş olması da bu kapsamda değerlendirilen önemli şartlar arasında yer almaktadır. Koşullu salıvermenin kamu menfaati yönünden amacı şu şekilde özetlenebilir. Bu müessese ile birey mahkûmiyeti tamamlamadan serbest kalma olanağına sahip olur, cezanın bireysel kapsamda kalmasını sağlar, alternatif bir yaptırım olarak infaz hukukunda yer almaktadır (Akkaş, 2008: 309).

#### 4.8. Ön Ödeme

Ön ödeme kurumu bir ceza yargılaması müessesesidir ve hukuki niteliği açısından yargılaması cezalandırma kavramı içinde değerlendirilmektedir. Söz konusu kurumun amacı yaptırımı diğer suçla ile mukayese edildiğinde yaptırım düzeyi nispeten daha hafif olan suçlarda fail ile cezai yaptırımın kaynağı devlet arasında uyum tedarik ederek aynı zamanda mahkemelerin iş yükünü de hafifletmektir

(Karaaslan vd., 2001: 554). Bu süreçte Cumhuriyet savcısı soruşturma nihayetlendiğinde suçun sübutuna yönelik yeterli şüpheye duçar olması durumuna rağmen iddianame düzenlemeyip, sanığın para cezası ödemesine yönelik bir tasarruf ile süreci bitirmektedir (Şenyüz, 2020: 528). Ön ödeme kurumundan yararlanabilme şartları TCK'nın 75. maddesi kapsamında belirtilmiştir “Uzlaşma kapsamındaki suçlar hariç olmak üzere, yalnız adli para cezasını gerektiren veya kanun maddesinde öngörülen hapis cezasının yukarı sınırı altı ayı aşmayan suçların faili; Adli para cezası maktu ise bu miktarı, değilse aşağı sınırını, hapis cezasının aşağı sınırının karşılığı olarak her gün için otuz Türk Lirası üzerinden bulunacak miktarı, hapis cezası ile birlikte adli para cezası da öngörülmüş ise, hapis cezası için bu fıkranın (b) bendine göre belirlenecek miktar ile adli para cezasının aşağı sınırını” soruşturma giderleri ile öderse kamu davası açılmamaktadır (Resmi Gazete, 2004/5237: 75). Ayrıca ödeme yapısına ilişkin bilgi TCK'nın 75/1. maddesinde verilmiştir “*Soruşturma giderleri ile birlikte, Cumhuriyet savcılığınca yapılacak tebliğ üzerine on gün içinde ödediği takdirde hakkında kamu davası açılmaz. Failin on gün içinde talep etmesi koşuluyla bu miktarın birer ay ara ile üç eşit taksit hâlinde ödenmesine Cumhuriyet savcısı tarafından karar verilir. Taksitlerin süresinde ödenmemesi hâlinde ön ödeme hükümsüz kalır ve soruşturmaya devam edilir. Taksirli suçlar hariç olmak üzere, ön ödemeye bağlı olarak kovuşturmayaya yer olmadığına veya kamu davasının düşmesine karar verildiği tarihten itibaren beş yıl içinde ön ödemeye tabi bir suçu işleyen faille bu fıkra uyarınca teklif edilecek ön ödeme miktarı yarı oranında artırılır*” (Resmi Gazete, 2004/5237: 75/1).

#### **4.9. Denetimli Serbestlik**

Denetimli serbestlik modern ve insani değerlerin önemsendiği hukuk sistemlerinde yer alan bir kurumdur. Denetimli serbestlik müessesesi kanunlarda yer alan belirli, denemeye yönelik atfedilen sürelerde bireyin sosyal yaşam dâhilinde infazının gerçekleştirilmesidir (Yavuz, 2012: 339). İlgili kurumdan faydalanabilmek için birtakım şartlara haiz olunması gerekmektedir, bunlar 5275 sayılı kanunun 105. maddesinde belirtilmiştir “*Hükümlülerin dış dünyaya uyumlarını sağlamak, aileleriyle bağlarını sürdürmelerini ve güçlendirmelerini temin etmek amacıyla, açık ceza infaz kurumunda veya çocuk eğitim evinde bulunan ve koşullu salıverilmesine bir yıl veya daha az süre kalan iyi hâlli hükümlülerin talebi hâlinde, cezalarının koşullu salıverilme tarihine kadar olan kısmının denetimli serbestlik tedbiri uygulanmak suretiyle infazına, ceza infaz kurumu idaresince hazırlanan değerlendirme raporu dikkate alınarak, hükmün infazına ilişkin işlemleri yapan Cumhuriyet*

*başsavcılığının bulunduğu yer infaz hâkimi tarafından karar verilebilir”*(Resmi Gazete, 2004/5237: 105/A).

#### **4.10. Şikâyetten Vazgeçme**

Şikâyete bağlı suçlar kapsamındaki “şikâyetten vazgeçme” müessesesi TCK ve CMK çerçevesinde değerlendirilmekte olup belirli ölçülere haiz olunması halinde göz önüne alınmaktadır. Şikâyet gerçekleştirilen suçtan zarar gören kişi tarafından dile getirilmektedir ve söz konusu hak kişiye bağlı haklar arasındadır, miras bırakılması ya da devredilmesi mevzubahis değildir. Şikâyet süresi belirli süreler kapsamında sınırlandırılmış olup suçtan zarar gören bireyin “fiil ve fail” hakkında bilgiye sahip olması, söz konusu durumdan haberdar olması halinde başlamaktadır (Albayrak, 2008: 288). Şikâyet kurumunda süre ile ilgili olarak ortaya çıkan başlıca problem “hakkın kullanılabilmesi an” ile şikâyet süresi arasında ortaya çıkan farktır. Şikâyet hakkının doğumunda ve sürenin geçerli olması süresinde hakkı bulunan kişinin fiil ve failden haberdar olma tarihi önemlidir aksi takdirde hak düşürücü süre minvalinde “şikâyet hakkı” ortadan kalkacaktır. Bu konuda TCK’nın 73. maddesinde ilgili hükümler yer almaktadır “*Soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı olan suç hakkında yetkili kimse altı ay içinde şikâyette bulunmadığı takdirde soruşturma ve kovuşturma yapılamaz. Zamanaşımı süresini geçmemek koşuluyla bu süre, şikâyet hakkı olan kişinin fiili ve failin kim olduğunu bildiği veya öğrendiği gündünden başlar. Şikâyet hakkı olan birkaç kişiden birisi altı aylık süreyi geçirirse bundan dolayı diğerlerinin hakları düşmez. Kovuşturma yapılabilmesi şikâyete bağlı suçlarda kanunda aksi yazılı olmadıkça suçtan zarar gören kişinin vazgeçmesi davayı düşürür ve hükmün kesinleşmesinden sonraki vazgeçme cezanın infazına engel olmaz. İştirak halinde suç işlemiş sanıklardan biri hakkındaki şikâyetten vazgeçme, diğerlerini de kapsar”*(Resmi Gazete, 2004/5237: 73).

#### **4.11. Pişmanlık**

Pişmanlık vergi suçları bakımından VUK 371. maddesi kapsamındaki şartların aranması dâhilinde ve söz konusu durumun oluşması minvalinde “kaçakçılık suçları ve bu suçlara iştirak” bağlamında geçerli kabul edilmiştir ve suçun kalkmasına ilişkin bir durumu ifade etmektedir. Söz konusu hususun geçerliliği Yargıtay 11. Ceza Dairesinin kararı çerçevesinde değerlendirilmektedir aksi halde vergi ceza hukukunda genel ceza kanunlarındaki ilgili hükümlerin kabul edildiği ve geçerli olduğu durumu korunmaktadır (Bozdanoğlu, 2016: 46). Pişmanlıktan yararlanma şartları da şu şekilde belirtilebilir “*İhbar edilmeden ya da incelemeye alınmadan önce kendiliğinden ilgili makam haber verme,*

*suçun serbest iradesine dayalı şekilde dilekçeye dayanan yazılı şekilde bildirilmesi, kanuna aykırı hareketin bildirilmesi, pişmanlık beyannamesinin verilmesi, hesaplanan vergi ve pişmanlık zammının süresinde ödenmesidir” (Şenyüz, 2020: 536).*

#### **4.12. Uzlaşma**

Uzlaşma kurumu vergi suçları kapsamında CMK'nın 253. maddesinde değerlendirilmiştir. VUK'nun 5/5 çerçevesindeki haysiyet ve şerefe hakaret ve VUK 362'de belirtilen vergi mahremiyetini ihlal suçları şikâyete bağlı suçlar arasında yer almaktadır. Her suça uzlaşma kapsamında yaklaşılmamaktadır ve CMK'nın 253. maddesinde bu konuda vukuu bulan süreç belirtilmiştir “*Aşağıdaki suçlarda, şüpheli ile mağdur veya suçtan zarar gören gerçek veya özel hukuk tüzel kişininin uzlaştırılması girişiminde bulunulur: Soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı suçlar. Şikâyete bağlı olup olmadığına bakılmaksızın Türk Ceza Kanununda yer alan ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması (dördüncü fıkra hariç, madde 239) suçları”*(Resmi Gazete, 2004/5271: 253/1-11). Uzlaşma sürecinin nasıl tekemmül edeceğine yönelik hükümler de yine TCK'nın 253-255. maddeleri çerçevesinde detaylı bir şekilde belirtilmiştir. Uzlaşmaya kamu davası açıldıktan sonra gidilebilmekte olup soruşturma safhasında da gidilmektedir. Ancak kanunda belirtilen durumlar ve uzlaşmayı ilgilendiren konularda “uzlaşma yoluna” başvurulabilmektedir (Şenyüz, 2020: 538).

#### **4.13. İzahın Kabulü**

Vergilendirme devlet ile mükellef arasında işgal eden önemli bir husustur ve beyan esasına dayanan bir vergilendirme süreci sonrasında ya da öncesinde meydana gelebilecek konuların bir kısmının iletişim ile çözümlenmesi söz konusu olmaktadır. İdare bu süreçte birçok kurumla iletişim içinde olmakta ve mükellefin beyanlarını değerlendirmektedir (Gözlüklü, 2020: 2). Bu minvalde ortaya çıkabilecek, mükellefle idare arasında görüşme aşamasında çözümlenebilecek potansiyel uyuşmazlıkların nihayete ulaşması, usul ekonomisi sağlanması, zamanın etkin ve verimli kullanılması adına “izahın kabulü (izaha davet)” müessesesi geliştirilmiştir. Mükellefe yönelik olarak yapılacak vergi incelemesi ve cezai işlemler söz konusu kurum ile bertaraf edilmektedir (Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018: 563). Ancak vergi suçları kapsamında VUK'un 370. maddesinde belirtilen hususların vukuu durumunda izaha davet kurumu işlememektedir “*Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından*

yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Kanunu a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin (109.000 TL) Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir”(Resmi Gazete, 1961/213: 370).

#### **4.14. Karara Karşı Kanun Yollarında Başvuru**

Ülkemizde yargı sistemi ilk derece, ara derecedeki istinaf ve yüksek mahkeme olmak üzere tekemmül etmiştir. Adli ve idari yargılama sürecinde de benzer üç dereceli bir yapı söz konusu olmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları idari dava kapsamında değerlendirilmekte olup iptal ve tam yargı davası olarak menfaati ihlal edilenler tarafından vergi mahkemelerinde açılmaktadır. İdari işlemlere karşı açılan davalar bireysel kapsamda ilk derece vergi mahkemelerine, düzenleyici işlemlerin kanuna aykırılığı sebebiyle açılan davalar ise ilk derece mahkemesi sıfatı ile Danıştay’da açılmaktadır. İdari işlemin kaynağı konumunda olan kanuna açılacak davaların adresi Anayasa Mahkemesi olarak belirlenmiştir. Diğer taraftan vergi suçlarında ortaya çıkan hukuka aykırılıklar, ceza hukuku çerçevesinde değerlendirildiğinden dolayı adli yargı kapsamında bulunan ceza yargısı minvalinde takip edilmektedir. Davaların türlerine, yasalarda belirtilen sınırlara bağlı olarak uyuşmazlıklar iki ya da üç dereceli aşamalarda sonuca ulaştırılmaktadır (Şenyüz, 2020: 541). İlk derece ceza mahkemeleri vasıtasıyla verilen kararlar farklı hukuki süreçler ile ara (istinaf) ya da üst derece mahkemeleri tarafından bir nev’i denetime tabi tutulmaktadır ancak belirli kararlar istinaf ve temyiz edilmemektedir. Kanunda olağan ve olağanüstü kanun yolları yer almaktadır. Olağan kanun yolları itiraz, istinaf ve temyiz olarak üç şekilde tezahür etmektedir (Resmi Gazete, 2004/5271: 272). Olağanüstü kanun yolları ise kesinleşmiş mahkeme kararları minvalinde başvurulabilen kanun yoludur. Söz konusu hususun kararların kesinleşmesi sonrası değerlendirilmesindeki sebep kesin hükümden sonra davaya yönelik delil ve birtakım saiklerin zuhur etmesidir. Olağanüstü kanun yolları da üç şekilde tezahür etmektedir,

bunlar; olağanüstü itiraz, kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesidir. Olağanüstü kanun yolları 5271 sayılı kanunun üçüncü kısmında 308-323. maddeler çerçevesinde hüküm altına alınmıştır. Mahkemelerin vermiş olduğu kesin hükümler minvalinde vergi ceza hukuku kapsamında verilen kararlarda da kanun yollarının takibi CMK kapsamında izlenmektedir. Söz konusu kanun yolları, kesin hüküm sonrası alınan kararlar önceki kararlar bağlamında cezayı etkileyen unsurlar muhtevasında değerlendirilmektedir (Şenyüz, 2020: 549).

#### **4.15. Bireysel Başvuru Yolu**

Hak ihlali sonucu verilen hükümle kesinleşmiş ve olağan yargılama sonucunda taraflardan kendi aleyhine aykırılık düşüncesi ile hareket etmesi ve temel hak ve özgürlüklerinin bu minvalde ihlal edildiğini fikrine haiz olan bireylerin başvurdukları olağanüstü bir kanun yoldur. Söz konusu durum bağlamında bir fikir sahibi olanlar “Anayasa Mahkemesi’ne ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne” bireysel başvuruda bulunabilmektedirler (Akbulut, 2015: 321). Bireysel başvuruda bulunabilmek için hak ihlali yapıldığı düşünülen hakkın Anayasa vasıtasıyla güvence altına alınmış olması, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında ya da Türkiye’nin taraf olduğu ek protokoller çerçevesinde bulunması gerekmektedir. Ayrıca Anayasa Mahkemesine başvuru hakkının kabul edilmeye başladığı 23 Eylül 2012 tarihinden sonra kesinleşen mahkeme kararları çerçevesinde olması da önemli bir kriterdir. Yasamanın işlemleri ve idarenin tatbik etmiş olduğu düzenleyici işlemlere karşı bireysel başvuru yapılamamaktadır (Şenyüz, 2020: 549).

#### **5. Sonuç**

Toplum düzenini sağlamak, kamusal ihtiyaçları karşılayıp adaleti tesis etmek amacını taşıyan hukuk kuralları yaşamın tüm alanında yer almaktadır. Ayrıca bu süreçte hukuk kurallarının oluşturduğu kanunlar kamu düzeninin belirli sınırlar kapsamında devam etmesi açısından önem arz etmektedir. Dolayısıyla kamu düzeninin sağlanması prensibi de hukukun amacına uygun bir şekilde tezahür etmesini sağlayan öncelikli bir kavramdır. Söz konusu kamusal düzenin tekemmül etmesi, kamu düzeninin devam etmesi ne kadar önemliyse kamusal ihtiyaçların karşılanabilmesi de o derecede önemlidir ve göz önünde bulundurulması gereken öncelik içeren bir unsurdur. Bu yöndeki amaçların gerçekleştirilmesi için kamu finansmanına ihtiyaç duyulmaktadır, doğal olarak finansman kaynağının en önemli faktörü de vergilerdir. Kamu düzeninin korunması, kamusal ihtiyaçların süreklilik prensibinde göre karşılanabilmesi, hazine kayıplarının oluşmaması için vergilendirmeye yönelik sistemin etkin ve verimli bir şekilde çalışması gerekmektedir.

Ancak bu sürecin yaşanması esnasında birtakım hukuka aykırılık unsurlarının ve uyuşmazlıkların ortaya çıkması söz konusudur.

Vergi suçları başlığı altında meydana gelen hukuka yönelik aykırılıklar vergi ceza hukuku çerçevesinde değerlendirilmektedir. Vergi suçu düzleminde ortaya çıkan bu aykırılıklar VUK'da şu şekilde belirtilmiştir; “kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükellefin özel işlerini yapmak suçu, haysiyet ve şerefe hakaret suçu ile ekim sayım beyanlarını denetlememe suçudur”. Ancak vergi ceza hukuku kapsamında uygulanan cezai müeyyideler bazı hallerde sona ermekte, dolayısıyla cezai yapıları etkilenebilmektedir. Mükellef ve vergi sorumlusu düzleminde devletin vergilendirme yönünden ilişkini sonlandıran bahsi geçen durumlar; infaz, ölüm, af, zamanaşımı, hükmün açıklanmasının geri bırakılması, cezanın ertelenmesi, koşullu salıverme, ön ödeme, denetimli serbestlik, şikâyetten vazgeçme, pişmanlık, uzlaşma, izahın kabulü, karara karşı kanun yollarına başvuru ve bireysel başvuru yolu olarak ifade edilebilir. Vergilendirme sürecinde vergi suçlarını, vergi cezalarını etkileyen durumlar ortaya çıkarken çağın gereği söz konusu süreçler ve işlemler farklı şekillerde yargının karşısına gelmektedir. Son derece teknik bir konu olan vergilendirme süreci, vergi suç ve cezaları gün geçtikçe dijitalleşen dünyada boyut değiştirmektedir. Karışık bir şekilde biçimlendirilmiş bilgi işlem altyapılarının da oluşmasıyla birlikte vergi suçlarında ağırlıklı bir yere sahip vergi kaçakçılığı suçu ayrı değerlendirilmeye ve uzmanlığa tabi tutulması gereken “özel niteliğe sahip suç” statüsüne sahip olmuştur. Dijitalleşen ve karmaşık bilgi işlem altyapıları ile küreselleşen dünyada vergi kaçakçılığı özel bir bakış açısına göre tetkik edilmesi gereken bir süreci oluşturmaktadır. Vergi ceza hukuku kapsamında yer alan ve bu çerçevede çözümlenen, ayrı uzmanlık dallarının yer aldığı bir sürece sahip olan vergi suçlarının çözümlenmesi hususiyet içeren bir safhayı içermektedir. Bu minvalde kamu zararının oluşmaması, kamu düzeninin korunması için vergi suçlarına ait süreci etkileyen unsurların uygulanması aşamasında yasalar arasındaki etkileşim göz önüne alınmalı, bu çerçevede kararlar verilirken uzman ve konusunda yetkin kişilerin görüş ve önerileri alınmalıdır. Bu sayede çağın gelişen, dijitalleşen ve karmaşık altyapılara sahip sistemler aracılığı ile gerçekleştirilen vergi suçları ve kaçakçılıklarının cezalandırılmasında, cezai müeyyidelerin sona erdirilmesinde önemli bir fayda sağlanacaktır.

## Kaynaklar

Ağar, S. (2016). Vergi Ceza Hukuku Kapsamında “Gizleme (İbraz Etmeme)” Suçunun “Kanunilik” Unsuru, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 12(134), s.469-547.

- Akbulut, B. (2015). Ceza Hukukuyla Bağlantılı Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları, *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, 3(2), s.319-328.
- Akkaş, H. (2008). *Koşullu Salıverme*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 11(1-2), 305-335.
- Albayrak, M. (2008). Şikâyete Tabi Suçların Özellikleri Ve Bu Suçlara Bağlanan Hukuki Sonuçlar, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 77, s.281-306.
- Altundiş, M. (2007). Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi, *Ankara Barosu Dergisi*, 65(1), s.168-179.
- Apaydın, C. ve Kaplan, H. (2019). Ceza İnfaz Sistemi ve Denetimli Serbestlik, *İstanbul Aydın Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), s.185-207.
- Bayraklı, H.H. ve Hatipoğlu, M. (2018). İzaha Davet Ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(2), s.561-592.
- Bozdanoglu, B. (2016). Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri, *Vergi Sorunları Dergisi*, 335, s.44-59.
- Denizhan, H. (2006). Yeni Türk Ceza Kanunda Erteleme Kurumu Üzerine Bir İnceleme, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 65, s.214-245.
- Düzgün, M.Ö. (2017). *Vergi Hukukunun Hukuk Sistemi İçindeki Yeri ve Diğer Hukuk Dallarına İle İlişkisi*, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ozden/005/>, Erişim tarihi (15.04.2021).
- Erdem, M.R. (2001). Ceza Hukukunda Cezaların Ertelelenmesine İlişkin Düzenlemelere Anayasal Bakış, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 18, s.17-40.
- Erman, S. (1988). *Vergi Suçları*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi.
- Eroğlu, O. (2013). Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(3), s.57-179.
- Eşitli, E.A. (2013). Suçların ve Cezaların Kanunilik İlkesi, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 104, s.225-246.



- Gözlüklü, B. (2020). *Son Düzenlemeler Çerçevesinde İzaha Davet Müessesesi*, <https://vergiport.com/>, Erişim tarihi (18.04.2021).
- Güleç, S.S. (2008). Türk Ceza Kanununda Haksızlık Yanılgısı (m.30/4), *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1), s.59-91.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı, İstanbul: XII Levha Yayıncılık.
- Güngör, D., Ergün, G.O. (2016). Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65(4), s.1951-1965.
- Karaaslan, E., Aksakal, K. ve Çetin, A. (2001). Ceza Yasamızda Önödeme Kurumu, *Prof. Dr. Mahmut Tevfik Birsal'e Armağan*, s.547-573.
- Karaarslan M. (2006). Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 64, s.115-150.
- Karakoç, Y. (2010). Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, s.3-26.
- Keskin, E. & Mastar Özcan, P. (2021). “Vergi Affı Uygulamaları: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme”, *International Journal of Public Finance*, 6(1), 137-158.
- Özer, E. (2015). Vergi Suç ve Cezalarıyla Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların İlişkisi - Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri Örneği (Vergisini Ödemeyen Hapis Yatmalı Mı?), *Vergi Sorunları Dergisi*, 317, s.72-84.
- Özgenç, İ. (2001). Bir Ceza İnfaz Rejimi Olarak Erteleme, *Anayasa Yargısı*, 17(1), s.99-148.
- Şenyüz, D. (2020). *Vergi Ceza Hukuku*, 11. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce M. ve Gerçek A. (2021). *Vergi Hukuku*, 12. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Türkal H., Ekici M.S. ve İnan, M. (2010). Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(1), s.45-83.

- Üstün, Ü.S. (2001). Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(3-4), s.293-323.
- Yavuz, H.A. (2012). Denetimli Serbestliğin Türk Ceza Adalet Sistemindeki Tarihsel Gelişim Süreci, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 100, 317-342.
- Yavuz, E. ve Akçay, F. (2017). Ölüm Vakalarının Türkiye’de Vergisel Açıdan Doğurduğu Hukuki Sonuçlar, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 8(31), s.27-45.
- Yıldırım A. (2018). Mayınlı Bir Alan: Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması Kararının Denetimi, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 11, s.435-480.
- Yiğit, U. (2004). *Vergi Usul Kanunu’nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- 213 Sayılı *Vergi Usul Kanunu*, (1961, 04 Ocak), Resmi Gazete (Sayı 10703).
- 2709 Sayılı Kanun *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, (1982, 18 Ekim), Resmi Gazete (Sayı 17863).
- 5237 Sayılı *Türk Ceza Kanunu*, (2004, 26 Eylül), Resmi Gazete (Sayı 25611).
- 5271 Sayılı *Ceza Muhakemesi Kanunu*, (2004, 04 Aralık), Resmi Gazete (Sayı 25673).
- 5275 Sayılı *Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun*, (2004, 13 Aralık), Resmi Gazete (Sayı 25685).
- 7318 Sayılı *Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, (2021, 29 Nisan), Resmi Gazete (Sayı 31470).
- Anayasa Mahkemesi de 06.06.1991 Tarih E.1990/35, K:1991/13 Sayılı Karar
- Anayasa Mahkemesinin E. 1963/336, K. 1967/29, 26-27.09.1967 Sayılı Karar
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi 20.12.2005 tarih ve E: 2003/14269, K: 2007/14079 Sayılı Karar

Yargıtay 9. Ceza Dairesi Kararı: 17.03.1993 gün ve E:1993/988-K:1999/1325 Sayılı Karar

Yargıtay 11. C.D. 29/03/2012 T. 2012/3111 E. 2012/4467 Sayılı Karar

Yargıtay 11. C.D. 06/09/2013 T. 2012/1459 E. 2013/12412 Sayılı Karar