

YARGITAY İÇTİHATLARI IŞIĞINDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA SUÇ TARİHİNİN BELİRLENMESİ

Dr. Birol KIRMAZ*

GİRİŞ

Ceza hukukunun bir alt dalı olarak tezahür eden vergi ceza hukukunda, bazı ihlaller vergi hukuku ilkeleri çerçevesinde “idari yaptırım”la müeyyidelenirilmişken, bir kısım eylem ise hürriyeti bağlayıcı cezanın öngörüldüğü ve ceza kanunumuzun genel ilkeleri doğrultusunda suç olarak tanımlanan maddelerle vergi mevzuatında yer almıştır. Bu cümleden olmak üzere, suç olarak tanımlanan fiillerin muhakemesi de ceza yargılaması hukuku hükümlerine tabidir. Bu çalışmanın konusunu da, ceza muhakemesine esas vergi kaçakçılığı suçlarında suç tarihinin belirlenmesi oluşturmaktadır.

Çalışma incelendiğinde görülecektir ki, öncelikle konunun mevzuattaki yeri irdelenmiş, genel bir açıklamadan sonra suç teşkil eden eylemler sıralanarak, her bir fiil açısından suç tarihinin tespitinin nasıl yapılması gerektiği gösterilmiştir. Bu yapılırken de, yüksek mahkeme içtihatlarına mümkün olduğunca yer verilmeye gayret sarf edilmiştir.

On sekizinci yüzyılın ortasından beri dünyamızı etkisi altına alan sanayi toplumunun oluşumunda ve ekonomilerin gelişiminde büyük önem arz

* Yargıtay Cumhuriyet Savcısı.

eden vergi ödeme ve bu mükellefiyeti yerine getirmenin ağır sorumluluğuna katlanma bilinci, maalesef ülkemizde aynı kararlılıkta tezahür etmemektedir. Bu yüzden de, teknik bir bilgiyi gerektiren bu suç tipinin yargılamasında, toplum vicdanındaki adalet duygusunu tatminin yanında, vergi mükelleflerinin vergi suçu işlemleri halinde karşılaşabilecekleri ağır sorumluluğu hissettirecek ve suç işlemekten caydıracak bir bilgi birikimine ihtiyaç olduğu izahıtan varestedir.

Gerçekten de vergi suçları, ülkemizde, uygulayıcıların sempati ile baktığı bir dava türü değildir. Bu yüzden de, vergi kaçakçılığı suçlarında usul ve esasa ilişkin pek çok hata yapılmakta, vergi suçu ve vergi tekniği raporlarını irdelemekten uzak yetersiz bilirkişi raporlarıyla hüküm kurulmakta, inceleme konusuna ilişkin olarak da, çoğu kez suç tarihlerinin belirlenmesinden imtina olunup takvim yılının gösterilmesi ile yetinilmekte, kimi zaman da suç tarihi hatalı tespit edilerek, mevzuata aykırı zamanaşımı ve mahkumiyet kararları verilebilmektedir. Bu kararlar yüksek mahkeme tarafından bozmaya konu olmaktaysa da, önceki ceza sistemimizde zamanaşımı sürelerinin kısıllığı ve yeterince hızlı işlemeyen adalet mekanizmamız nedeniyle, yeniden kurulan yasaya uygun hükümlerin arzu edilen fonksiyonu ifa etmekten uzak olduğu görünür bir gerçeklik olarak önümüze çıkmaktadır.

I. BÖLÜM: VERGİ USUL KANUNUNA MUHALEFET SUÇLARI

1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, temel olarak devlet hazinesine karşı işlenen ve ekonomik niteliği olan suçlardandır. Yasa koyucu, anılan suç tipini hürriyeti bağlayıcı cezalarla müeyyidelenmiştir. Bu tür vergi suçlarının saptanması ve yaptırımın uygulanması ceza mahkemelerinin görevi dahilinde ise de, anılan yasanın 367. maddesi uyarınca suçtan zarar gören vergi idaresinin "mütalâa" sı yargılama şartı olarak tezahür etmektedir.

2. Mevzuat

İncelemeye konu suç tipi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre:

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 kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan^[1] 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 sahifelerini 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.

08/02/2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanununun 276. maddesiyle yapılan değişiklik öncesi madde metni şu şekildeydi:

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 kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme

[1] 03/07/2009 tarihinde yürürlüğe giren 5904 sayılı Kanununun 23 üncü maddesiyle değişmeden önce müeyyidenin alt sınırı bir yıldır.

demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.),

Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için (12.10.2000 tarih ve 24198 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan E.1990/10; K.1999/22 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile iptal edilen sözcükler) yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini 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 (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.),

2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.

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 ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.^[2]

3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,

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

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler^[3],

[2] 4369 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle değişen madde metni.

[3] 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.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge^[4] düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler,

Defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapıtlar koyanlar veya hiç yapıtlar koymayanlar,

Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte^[5] olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Vergi Usul Kanununa göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar,

Vergi Kaçakçılığı suçunun faili olarak kabul edilmelidir.^[6]

II. BÖLÜM: SUÇ TARİHİNİN BELİRLENMESİ

1. Genel Olarak

Ceza hukukunda suç tarihinin doğru belirlenmesi büyük önem arz etmektedir. Zira, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2/1 ve 7. maddeleri uyarınca, suç tarihi, zaman itibarı ile uygulanacak mevzuat hükmünü/hükümlerini doğrudan etkilemektedir.

Özellikle vergi ceza mevzuatında, son yıllarda, cezai müeyyidenin süresine yönelik yapılan değişiklikler ile vergi suçlarının yargılamasına esas genel hükümlerin 01 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile esaslı bir revizyona uğraması bu önemi daha da artırmaktadır.

Gerçekten de, suç tarihinin yanlış belirlenmesi sonucunda, zamanaşımına uğramış bir dosyada mahkumiyet hükmü kurulması ya da sonradan yürürlüğe giren lehe bir yasa maddesinin uygulanma kabiliyeti bulamaması^[7] veya bunların tam tersi olarak, esasa ilişkin hüküm kurulması gereken bir davanın zamanaşımı nedeniyle düşürülmesi yahut eylem tarihine göre sehven lehe bir yasa maddesi ile noksan ceza verilmesi mümkündür.^[8] Öte yandan, tüm bu

[4] 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.

[5] Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

[6] 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında Vergi Usul Kanununun 359. maddesi uygulanmaz.

[7] Yargıtay 11. C.D. 05/06/2013 T. 2012/2351 E. 2013/9345 K.

[8] Yargıtay 11. C.D. 11/06/2013 T. 2013/6336 E. 2013/9855 K.; Yargıtay 11. C.D. 13/06/2013 T. 2012/2905 E. 2013/10110 K.; Yargıtay 11. C.D. 20/06/2013 T. 2012/6025

ehemmiyetine rağmen, uygulamada suç tarihinin doğru belirlenmesine yeterince özen gösterildiğini söyleyebilmek güçtür.^[9] Bunda, konunun ayrı bir ilgi saikiyle bilgi sahibi olunabilecek vergi mevzuatına bağlı teknik bilgilere dayalı olması kadar, iddianameye konu yapılan vergi suçu ve vergi tekniği raporlarıyla, vergi idaresinin mütalâa içerikli suç duyurusu yazısında suç tarihinin tespit edilme-yerek vergilendirmeye esas takvim yılının/yıllarının gösterilmesiyle yetinilmesi de önemli rol oynamaktadır.^[10]

-
- E. 2013/10541 K.; Yargıtay 11. C.D. 23/05/2013 T. 2012/91 E. 2013/8487 K.
- [9] Yargıtay 11. C.D. 31/10/2013 T. 2012/15474 E. 2013/15776 K.; Yargıtay 11. C.D. 03/04/2012 T. 2010/8830 E. 2012/4602 K.; Yargıtay 11. C.D. 03/09/2013 T. 2012/23956 E. 2013/12024 K.; Yargıtay 11. C.D. 25/10/2013 T. 2012/10365 E. 2013/15357 K.
- [10] Yargıtay 11. C.D. 04/07/2013 T. 2012/23627 E. 2013/13191 K.

2. Vergi Suçlarında Suç Tarihi

A. Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-1 Maddesine Giren Suçlar

a. Hesap ve Muhasebe Hilesi

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak suretiyle Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçunda suç tarihi, hileye esas işlemin kayda girdiği tarih olup^[11], aynı takvim yılında birden fazla hileli işlem varsa, son kaydın yapıldığı bir başka deyişle teselsülün son bulunduğu işlem tarihidir.^[12]

b. Sabte Hesap

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunda, hesabın açıldığı tarihin suç tarihi olarak kabulü gerekir.

c. Yasal Olmayan Defter ve Belgelere Kayıt

Yasal defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suretiyle tezahür eden vergi suçunda, kaydın yapıldığı tarih suç tarihidir.^[13] Aynı takvim yılında işlenen birden fazla eylem varsa, teselsülün nihayetlendiği gün suç tarihi olarak kabul edilir.

B. Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 Maddesine Giren Suçlar

a. Tahrif

aa. Tabrif Etme

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suretiyle Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçunda suç tarihi, tahrifatın yapıldığı tarihtir.

bb. Tabrif Edilen Belgeyi Kullanma

Tahrif edilen belgeyi kullanmak suretiyle işlenen vergi suçunda, suç tarihi, mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre belirlenir.

[11] Yargıtay 11. C.D. 29/03/2012 T. 2012/3111 E. 2012/4467 K.

[12] Yargıtay 11. C.D. 25/04/2012 T. 2012/2943 E. 2012/6522 K.

[13] Yargıtay 11. C.D. 27/02/2012 T. 2010/8160 E. 2012/2243 K.

b. Gizleme (İbraz Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesi)

Vergi incelemesi sırasında incelemeye yetkili elemanlara varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretle sabit olan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suretiyle Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçunda, defter ve belgelerin isteme yazısının usule uygun tebliğinden itibaren sürenin bitimini takip eden gündür.^[14]

c. Muhteviyatı İtibarı ile Yanıltıcı Belge

aa. Düzenleme

Yasa koyucu tarafından gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanan^[15] muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçunda eylem tarihi belgenin düzenlendiği tarih; birden fazla belgenin söz konusu olması halinde ise son belgenin tanzim edildiği gündür.^[16]

bb. Kullanma

Muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgeyi kullanmak suretiyle işlenen vergi suçunda, suç tarihi, mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre belirlenir.^[17]

C. VERGİ USUL KANUNU'NUN 359/B MADDESİNE GİREN SUÇLAR

a. Defter ve Belgeleri Yok Etme

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek suretiyle tezahür eden Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçunda suç tarihi, yok etme eyleminin işlendiği tarihtir.

[14] Yargıtay 11. C.D. 05/06/2013 T. 2012/4080 E. 2013/9410 K.; Yargıtay 11. C.D. 13/06/2013 T. 2012/2905 E. 2013/10110 K.; Yargıtay 11. C.D. 20/06/2013 T. 2012/6025 E. 2013/10541 K.; Yargıtay 11. C.D. 06/09/2013 T. 2012/1459 E. 2013/12412 K.

[15] Bkz. VUK. nun 359/a-2 md.

[16] Yargıtay 11. C.D. 08/04/2013 T. 2011/11402 E. 2013/5778 K.; Yargıtay 11. C.D. 09/05/2013 T. 2011/5090 E. 2013/7612 K.

[17] Yargıtay 11. CD, 19/04/2012 T. 2012/4466 E. 2012/6089 K.; Yargıtay 11. C.D. 23/12/2011 T. 2009/22527 E. 2011/23980 K.

Buna mukabil, Yargıtay bir kararında, sanığın, defter ve belgelerin eşi ve çocukları tarafından bilinmeden sobada yakıldığına ilişkin beyanının alındığı tarihi suç tarihi olarak kabul etmiştir.^[18]

b. Defter Sayfalarını Değiştirme veya Yok Etme

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter sayfalarını/sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak/yapraklar koymak ya da hiç yaprak koymamak suretiyle işlenen vergi suçu, anılan eylemin işlendiği andan vücut bulur.

c. Sahte Belge

aa. Düzenleme

Kanun koyucu tarafından gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanan sahte belge düzenlemek suretiyle Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçunda suç tarihi belgenin düzenlendiği gün; birden fazla belge söz konusu ise teselsülün nihayetlendiği son belgenin tanzim edildiği tarihtir.^[19]

Sanığın sahibi olduğu firmanın gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasında bulunmaksızın sahte faturalar düzenleyip komisyon karşılığı sattığının iddia olunması, firmanın ve sanığın bilinen adreslerinde bulunamaması, tanınmaması, faaliyette olduğuna dair hiçbir bilgi ve belgenin bulunmaması, vergi suçu raporu ile ekindeki vergi tekniği raporlarında mükellef şirketin sadece sahte fatura düzenlemek amacıyla kurulduğunun, şirkette çalışan hiçbir eleman olmadığını ifade edilmesi, sanığın faturalara konu malın ve karşılığında alınan paranın akışını gösteren taşıma, sevk irsaliyeleri, teslim-tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ve satıcı hesabına girdiğine dair ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneğini haiz, banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belge sunamaması ve KDV beyannamelerinin yüksek matrahlı olup ödenecek vergi miktarının az çıkması şeklinde anlatılan delillere dayalı vergi raporları esas alınarak açılan davalarda, suç tarihinin takvim yılının son günü olarak kabulü gerekmektedir.^[20]

[18] Yargıtay 11. C.D. 05/03/2013 T. 2013/131 E. 2013/3624 K.

[19] Yargıtay 11. C.D. 30/05/2013 T. 2012/20814 E. 2013/9008 K.; Yargıtay 11. C.D. 04/07/2013 T. 2012/23641 E. 2013/11383 K.; Yargıtay 11. C.D. 11/07/2013 T. 2012/24145 E. 2013/11868 K.; Yargıtay 11. C.D. 24/10/2013 T. 2012/8285 E. 2013/15315 K.

[20] Yargıtay 11. C.D. 04/09/2013 T. 2013/13350 E. 2013/12198 K.; Yargıtay 11. C.D. 09/09/2013 T. 2012/23078 E. 2013/12476 K.; Yargıtay 11. C.D. 03/09/2013 T. 2012/24029 E. 2013/12031 K.

bb. Kullanma

Sahte belge kullanmak suretiyle işlenen vergi suçunda, suç tarihi, mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre tespit edilir.^[21]

D. VERGİ USUL KANUNU'NUN 359/C MADDESİNE GİREN SUÇLAR

a. Basma

213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre münhasıran Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, böyle bir anlaşması olmadığı halde basmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu, sahte faturaların ele geçirildiği tarihte işlenmiş sayılır.^[22]

b. Kullanma

Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kişilerin bastığı Vergi Usul Kanunu uygulamasına esas belgeleri bilerek kullanmak şeklinde oluşan vergi suçunda, suç tarihi, mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre saptanır.

E. VERGİLENDİRME DÖNEMLERİ

a. Genel Olarak

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan bir kısım eylem ile ilgili suç tarihinin belirlenmesinde, incelemeye konu vergi türüne esas beyanname dönemlerinin tespiti önem arz etmektedir. Bu nedenle; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun konuya ilişkin düzenlemelerine yer verilmesinin uygun olacağı değerlendirilmiştir. Yine bu cümleden olmak üzere; mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre eylem tarihi belirlenen suç

[21] Yargıtay 11. C.D. 28/05/2013 T. 2012/22396 E. 2013/8767 K.; Yargıtay 11. C.D. 04/06/2013 T. 2013/3872 E. 2013/9264 K.; Yargıtay 11. C.D. 06/06/2013 T. 2012/26076 E. 2013/9488 K.; Yargıtay 11. C.D. 17/06/2013 T. 2011/12807 E. 2013/10209 K.; Yargıtay 11. C.D. 25/10/2013 T. 2012/10365 E. 2013/15357 K.; Yargıtay 11. C.D. 31/10/2013 T. 2012/15479 E. 2013/15775 K.

[22] Yargıtay 11. C.D. 09/09/2013 T. 2012/4822 E. 2013/12500 K.

tiplerinde, son beyanname verme gününü takip eden günün suç tarihi olarak kabulü gerekmektedir.

b. Kurumlar Vergisi Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre; (01/01/2007 tarihinden itibaren) verilecek beyannameler hesap döneminin kapandığı ayı izleyen Nisan ayının 1. gününden 15. günü akşamına kadar verilmek zorundadır.^[23]

c. Gelir Vergisi Kanunu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 5615 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değişik 92. maddesine göre 04.04.2007'den itibaren izleyen yılın Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar^[24] beyanname verilmesi gerekmektedir.^[25]

d. Katma Değer Vergisi Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 5615 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değişik haline göre, 04.04.2007 tarihinden itibaren verilecek beyannamelerin izleyen ayın 24. günü akşamına kadar verilmesi zaruridir.^[26]

[23] 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5035 sayılı Kanun'un 48/5-a maddesiyle değişen hükmüne göre ise 01/01/2004 tarihten itibaren verilecek beyannamelerin hesap döneminin kapandığı ayı takip eden Nisan ayının 15. günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

[24] Gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından 25. günü akşamına kadar verilir.

[25] Kanunun 4842 sayılı Kanununun 11. maddesiyle değişen halinde, 2003 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 01/01/2004 tarihinden itibaren verilecek beyannamelerin izleyen yılın Mart ayının başından 15. günü akşamına kadar verilmesi düzenlenmişti.

[26] Maddenin 5035 sayılı Kanununun 48/3-a maddesiyle değişik ibaresinde ise, 01/01/2004 tarihinden itibaren beyannamelerin izleyen ayın 20. günü akşamına kadar verilmesi öngörülmüştü.

SONUÇ

Devletin sosyal devlet ilkesinin gereği olarak üzerine düşen vazifeleri yerine getirebilmesi ve kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayabilmesi için, vergilerin, yasalarda öngörülen sürelerde ve mevzuata uygun biçimde ödenmesi zorunludur. Öte yandan usulü dairesinde belirlenen oranlarda ve sürelerde vergi ödemeye hevesli vatandaş profiline çok sık rastlamak mümkün değildir. Bu durumun, toplumsal vergi bilincinin yerleşmemesi kadar, ödenen vergilerin karşılığında derhal bir mal ve hizmet alımının yapılmıyor olmasından da kaynaklandığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Oysa ki, devletin hayatiyetini sürdürmesi ve vatandaşına hizmet sağlayabilmesi vergilerin doğru ve zamanında ödemesine bağlıdır. Bu cümleden olmak üzere; vergisini usulüne uygun biçimde ödemeyen vatandaşın, “toplumsal sözleşme” imzaladığı devletten ihtiyaç duyduğu hizmeti arzulan/arzu ettiği şekilde almayı beklemesi, samimiyetten uzak bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir.

Durum bu minvaldeyken, uygulayıcıların da vergi kaçakçılığı suçlarına gereken ihtimamı göstermeyip, eylemlerin sübutunu ve nitelendirilmesi hususunu bilirkişilerin inisiyatifine terk etmeleri, ne devletin ne de vekâleten hüküm kurdukları milletin yararına olacaktır.

Bu veçhile, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu’nun, vergi suçlarının yargılaması ile ilgili eğitim faaliyetlerini, Gelir İdaresi Başkanlığı ile koordineli olarak, yoğun ve yaygın bir şekilde sürdürmesinde fayda mülâhaza edilmektedir.