

Vergi Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiillere ve Cezalarına İlişkin Yasal Düzenlemeler: Türkiye ve İtalya Karşılaştırması

Sebnem Ekeryilmaz^a

^a Bilecik Şeyh Edebali University, Türkiye, sebnem.ekeryilmaz@bilecik.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-6033-2574>

ARTICLE INFO

Research Article

2023, Vol. 5(4), 258-275

e-ISSN 2667-5927

Article History:

Received: 25.09.2023

Revised: 03.10.2023

Accepted: 03.10.2023

Available Online: 20.10.2023

JEL Code: K34, H20, K20

Keywords: tax procedure law, tax evasion crimes in Türkiye, tax evasion crimes in Italy.

Anahtar Kelimeler: vergi usul kanunu, Türkiye’de vergi kaçakçılığı suçları, İtalya’da vergi kaçakçılığı suçları.

Legal Regulations Concerning the Acts and Penalties Constituting Tax Evasion Crime: Comparison between Türkiye and Italy Abstract

Tax law is a branch of science that has rules that regulate the legal relations that arise as a result of the use of tax authority by the state that holds the taxing authority, on the one hand, and the obligations of taxable persons, on the other hand. Behaviors of taxpayers that violate the relevant rules and require heavy sanctions constitute tax crimes. Among tax crimes, smuggling crimes are prosecuted in Article 359 of the Tax Procedure Law. The aim of the study is to compare the legal regulations regarding the acts and penalties that constitute the crime of tax evasion in Türkiye and Italy, and to offer suggestions to make the provisions regarding tax evasion more effective in our country. The reason for making a comparison with Italy; This is due to the fact that smuggling crimes have detailed legal regulations in the relevant country and that no study examining Italy on this subject has been found in the literature before. Our study will contribute to the literature in this direction.

Vergi Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiillere ve Cezalarına İlişkin Yasal Düzenlemeler: Türkiye ve İtalya Karşılaştırması

Öz

Vergi hukuku, bir yandan vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devletin yetkisini kullanması, bir yandan vergiye tabi kişilerin üzerine düşen yükümlülükleri neticesinde meydana gelen hukuki ilişkileri düzenleyen kurallara sahip bilim dalıdır. Yükümlülerin ilgili kurallara aykırı olan davranışlarından ağır yaptırımları gerektirenler vergi suçlarını oluşturmaktadır. Vergi suçları içerisinde kaçakçılık suçları Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Çalışmanın amacını Türkiye ve İtalya’da vergi kaçakçılık suçunu oluşturan fiillere ve cezalarına ilişkin yasal düzenlemelerin karşılaştırmasının yapılarak, ülkemizde vergi kaçakçılığına ilişkin hükümlerin daha etkin hale getirilebilmesi için öneriler sunulması oluşturmaktadır. İtalya ile karşılaştırma yapılmasının gerekçesini; kaçakçılık suçlarının ilgili ülkede detaylı yasal düzenlemeye sahip olması ve daha önce literatürde İtalya’yı bu hususta inceleyen çalışmaya rastlanılmamış olması oluşturmaktadır. Çalışmamızın literatüre katkısı da bu yönde olacaktır.

To cite this document: Ekeryilmaz, S. (2023). Legal Regulations Concerning the Acts and Penalties Constituting Tax Evasion Crime: Comparison between Türkiye and Italy. BILTURK, The Journal of Economics and Related Studies, 5(4), 258-275. doi:10.47103/bilturk.1366116.

1. Giriş

Vergi, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla gerekli kaynakları oluşturmak bunun yanında ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek için, egemen kamu otoritesine sahip kişiler tarafından kamu gücü esas alınarak toplanan paydır (Oktar, 2022: 4-5).

Devlet açısından bakıldığında temel gelir kalemlerinden olan vergi, yükümlüler açısından bakıldığında ise külfet yani bir gider kalemi oluşturmaktadır (Biniş, 2012: 1). Vergi ödevlilerinin kanunlar içerisinde hüküm altına alınan vergiden daha az vergi vermek veya hiç vergi vermemek istekleri vergi uyuşmazlıklarının kaynağını oluşturmaktadır. Kanundan doğan boşluklar yani vergiden kaçınma ve kanunlara uyum sağlanmaması yani vergi kaçırma vergi uyuşmazlıklarının önemli gerekçelerindendir (Karakoç, 2021: 46). Vergiden kaçınma durumunun kanundaki boşluklardan kaynaklanması gerekçesiyle mükellefe ceza kesilmekten, vergi kaçırma kanunlara uyumsuzluktan kaynaklandığı için ceza kesilmektedir. Devletin, egemenlik gücü kapsamında elde edeceği kamu alacaklarının önemi artan ihtiyaçlarla birlikte daha da artış göstermiştir. Bu gerekçeyle ilgili alacaklara ilişkin kurallar, özel hukuk kuralları ile karşılaştırıldığında daha ağır yaptırımlara sahip olduğu görülmektedir (Altıngöz Zarplı ve Duran, 2021:324).

Vergi cezaları ile korunan hukuksal değerler aşağıdaki gibidir (Özen, 2023: 21).

- Devletin mali açıdan zarar görmemesi,
- Sahte belgelerden dolayı toplumun belgelere duyduğu güvenin artırılması,
- Bireylerin menfaatlerinin korunmasıdır.

Vergi cezaları devletler tarafından, vergi gelirlerinin toplanabilmesinde yükümlülerin beyanının yanında caydırıcılık özelliğine sahip etkili bir araç olarak kullanılmaktadır (Kükrer Mutlu ve Durnaoglu, 2020: 805). Devletin kamu giderlerini karşılayabilme isteği doğrultusunda vergi oranları ve cezalarını arttırmak istemesi ile mükelleflerin daha az vergi ödeme istekleri arasında bir çatışma ortaya çıkmakta ve mükellefler vergi cezasının getireceği maliyet ile vergi ödememeleri neticesinde elde edecekleri menfaat arasında bir seçim yapmaktadırlar. Bu gerekçeyle optimum ceza miktarının belirlenmesi de önem arz etmektedir (Gaygılı, 2018: 114) Günümüz ceza hukukundaki anlayış haksızlıklardan ağır ve orta olanları suç, hafif derecedeki haksızlıkları kabahat olarak nitelendirmektedir (Özen, 2023:15). Vergi suçlarına ilişkin kanunlar içerisinde düzenlenmiş olan ağır yaptırımlar, hukuki yararın sağlanmasında etkiye sahiptirler. Kamu giderlerinin finansmanının büyük kısmını vergilerin oluşturması gerekçesiyle de vergi kaçakçılık suçuyla meydana gelen hazine zararı topluma yönelik bir zarardır. Bu nedenle vergi kaçakçılık suçlarında, hukuki yararın ve kamu düzenin sağlanması için yaptırımın ağırlığı önemli bir husustur (Çiftçi, 2021: 632-633).

213 Sayılı Vergi Usul Kanuna (VUK) aykırı fiilleri meydana getirenlere kanunlar içerisinde hüküm altına alınan cezalar uygulanmaktadır (Yakar, Elbir ve Kandir, 2021: 219).

VUK içerisinde 359. maddede vergi kaçakçılık suçları dört fıkrada düzenlenmiştir. Birinci fıkrada; defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapılması, gerçek olmayan kişiler adına hesap açılması, defterlere kaydı gereken işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka defter, belge ve kayıt ortamına kaydedilmesi, defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi, gizlenmesi veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi yer almaktadır. İkinci fıkrada defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi, defter sayfalarının yok edilmesi, belgelerin asıl veya suretlerinin sahte olarak düzenlenmesi yer almaktadır. Üçüncü fıkrada, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basılması veya basılan belgelerin bilerek kullanılması, 1.1.2024 tarihinde uygulanmasına başlanılacak olan dördüncü fıkrada ise, ödeme kaydedici cihaz mührünün kaldırılması, kayıt dışılığın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol sistemlerine müdahale edilmesi ve elektronik ortamda iletilmesi gereken belge ve bilgilerin iletilmesinin önlenmesi yer almaktadır. İlgili dördüncü fıkrayla, yasama organı, gelişen teknoloji ve ödeme yöntemleri sonucunda ortaya çıkabilecek yeni ihlal yöntemlerinden birini daha engelleme ihtiyacıyla ve devlet hazinesini korumak amacıyla yerinde olarak vergi kaçakçılık suçunun kapsamını genişletmiştir (Ömercioğlu, 2022: 190).

İtalya'da kaçakçılık suçlarına ilişkin kararname incelendiğinde ise, beş bölümden oluştuğu görülmektedir. Birinci bölüm içerisinde tanımlar bulunmaktadır. İkinci bölüm kendi içerisinde iki kısma ayrılmakta olup birinci kısımda vergi beyanına ilişkin suçlar, ikinci kısımda ise belgelere ve vergilerin ödenmesine ilişkin suçlar yer almaktadır. Üçüncü bölümde ortak hükümler, dördüncü bölümde ceza mahkemelerinin yaptırımları ile idari yaptırım ilişkileri, beşinci bölümde de son hükümler yer almaktadır (22.10.2022'de güncellenen 10.03.2000 tarihli DECRETO LEGISLATIVO, n.74).

Çalışmanın amacını, vergi kaçakçılık suçlarına ilişkin yasal düzenlemeler açısından Türkiye ve İtalya karşılaştırması yaparak, ülkemizdeki vergi kaçakçılığına ilişkin hükümlerin daha etkin hale getirilmesi için çözüm önerileri sunmak oluşturmaktadır.

2.Vergi Kaçakçılık Suçları ve Cezaları: Türkiye ve İtalya Karşılaştırması

Yargısal sistemler, yargı birliği ve idari yargı sistemi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yargı birliği sisteminde idari yargı ve adli yargı ayrımı yapılmamakta, her türlü uyuşmazlık ortak mahkemelerde çözülmektedir. İdari yargı sistemi ise, idari yargının adli yargının dışında ayrı bir sisteme sahip olduğu, idare hukukunun gelişmiş olduğu sistemdir (Mirzaoğlu, 2022: 14). Türkiye ve İtalya idari yargı sisteminin gelişmiş olduğu ülkelerdir.

Melis (2022:4) çalışmasında, İtalya'da idarenin amacının her şeyden önce, kamu çıkarının gözetilmesi ve korunması olduğunu belirtmiştir. Bu amaç doğrultusunda yasa koyucu İdare'ye, kişilerin hukuki alanını tek taraflı olarak etkileme yetkisi vermiştir. Vergilendirme yetkisi idarenin kullanmış olduğu tek taraflı yetkilerden birisidir. Bunu yaparken idarenin, her zaman, İtalyan Anayasasınının 97. maddesinde hüküm altına

alınan anayasallık, tarafsızlık ve iyi performans ilkelerine uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Etkililik ve verimlilik ilkeleri gibi ilkeleri içeren idari işlemlere ilişkin ayrıca bir genel kanun da düzenlenmiştir. Bu ilkelerle birlikte idarenin yetkisi ne tamamen özgür ne de tamamen kısıtlanmıştır. İlgili yetkinin tarafsız ve makul olarak kanun koyucu tarafından tanımlanan amaçlardan sapmadan kullanılması gerekmektedir.

Hem Türkiye’de hem İtalya’da vergi yargısı idari yargının içerisinde yer almaktadır. İdari yargı içerisinde özel görevli mahkemeler olan vergi mahkemelerinin görevi vergiye ilişkin uyuşmazlıkların çözümlenmesidir (Yüce, 2023: 200). Vergi kabahatlerine ilişkin uyuşmazlıkları vergi mahkemesi çözümlerken vergi kaçakçılık suçlarına ilişkin uyuşmazlıklar ceza mahkemelerinde çözümlenmektedir. Davanın açılması ile birlikte başlayan yargılamaya ilişkin süreç, tarafların karşılıklı iddia ve savunmalarda bulunmaları, davanın görüşülmesi ve neticesinde karara bağlanması aşamalarından oluşmaktadır (Biniş, 2021: 661).

Türkiye’de vergi kaçakçılık suçları VUK’un 359. maddesinde düzenlenen ağır ihlaller olup, ceza mahkemelerinde yapılan yargılama neticesinde kimi zaman hapis cezası ile sonuçlanan fiillerden oluşmaktadır. Vergi kaçakçılık suçunda, 5432 sayılı VUK’un yürürlüğe girdiği 01.01.1950 tarihinden itibaren çeşitli değişiklikler yapılmıştır (Oktar, 2022: 468). İlgili suçun gerçek anlamda hüküm altına alınması 18.07.1951 tarihinde 5432 sayılı kanunda değişiklik yapılması ile gerçekleşip, ilk kez vergi ödevine ilişkin meydana getirilen aykırılıklar karşılığında hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanacağı düzenlenmiş ve ilgili eylemlere “*hileli vergi suçu*” adı verilmiştir. Sonrasında 5432 sayılı VUK, 04.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı VUK ile yürürlükten kaldırılmıştır. 213 Sayılı VUK’ta 2365 sayılı kanunla yapılan değişiklikle “*hileli vergi suçu*” terimi yerine “*vergi kaçakçılığı suçu*” terimi getirilmiştir. İlgili suç tipi daha sonrasında 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklik neticesinde VUK’un 359. maddesinde düzenlenmiştir (Kaneti vd., 2022: 372-373). 5728 sayılı kanun ile de “*kaçakçılık suçu*” şeklinde düzenleme yapılarak bugünkü halini almıştır (Ayyıldırım vd, 2021: 161).

Kaçakçılık suçlarının cezası hemen hemen her ülkede hapis cezası veya para cezası olmasına karşılık, suçun niteliğine ve miktarına göre de hapis cezasının ağırlığı değişkenlik göstermektedir. Vergi suçları için öngörülen en ağır yaptırımlar; İngiltere’de 7 yıla kadar hapis ve sınırsız para cezası, ABD’de 5 yıla kadar hapis ve 500.000 dolara kadar para cezası, Almanya’da 10 yıla kadar hapis ve adli para cezası, Fransa’da 7 yıla kadar hapis ve 3.000.000 dolara kadar para cezası ve en ağır olarak Çin’de müsadere ve ölüm cezasıdır (Ceyhan, 2023: 372). Son yıllarda Türkiye’de ise vergi kaçakçılık suçu değişimlere konu olmuştur. VUK’un 359. maddesinde 7394 Sayılı Kanun ile yapılan temel değişikliklerden birisi de kaçakçılık suçu fiilleri için öngörülen hapis cezalarının üst sınırının artırılarak 8 yıla çıkartılmıştır (Bozdoğanoglu, 2022: 417).

Tablo 1: Türkiye ve İtalya’da vergi kaçakçılık suçları ve cezalarına ilişkin karşılaştırma tablosu

Türkiye	İtalya
Belgelerin asıllarını veya kopyalarını tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar: 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası	Var olmayan işlemler için fatura veya diğer belgelerin kullanılarak sahte beyande bulunulması: Var olmayan işlemlerin miktarı 100.000 avrodan az ise 1.5 yıldan 6 yıla kadar hapis cezası Fazla ise 4 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası Üçüncü kişilerin vergiden kaçırmasını sağlamak amacıyla var olmayan işlemlere ilişkin fatura veya diğer belgeleri düzenleyenler: 4 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası Gerçek dışı tutar 100.000 avrodan az ise 1 yıldan 6 yıla kadar hapis cezası
Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan kişiler adına hesap açanlar, defterlere kaydı gereken işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge ve kayıt ortamına kaydedenler: 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası	Vergi idaresini yanıltacak şekilde hileli işlemler yapanlar kaçırılan verginin 30.000 avrodan yüksek olması halinde: 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası Vergi kaçırmak amacıyla kendisinin veya başkalarının varlıkları üzerinde hileli eylemlerde bulunan kişiler: Vergi ve ceza miktarı 50.000 avrodan fazla ise 6 aydan 4 yıla kadar hapis cezası 200.000 avrodan fazla ise 1 yıldan 6 yıla kadar hapis cezası
Defter kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar: 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası	İçeriği itibarıyla yanıltıcı belge: Toplam tutar 50.000 avrodan fazla ise 6 aydan 4 yıla kadar hapis cezası 200.000 avrodan fazla ise 1 yıldan 6 yıla kadar hapis cezası
Türkiye’de böyle bir düzenleme bulunmamaktadır.	Yıllık beyannamede gerçek olmayan giderler, giderlerin toplamının %10’undan fazlaysa veya 2.000.000 avrodan fazlaysa: 2 yıldan 4 yıl 6 aya kadar hapis cezası
Türkiye’de böyle bir düzenleme bulunmamaktadır.	Beyannamelerini vermemesi ve kaçırılan verginin 50.000 avrodan fazla olması halinde: 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası
Defter kayıt ve belgeleri gizleyenler: 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası	Belgelerini gizleyenler, saklayanlar veya yok edenler: 3 yıldan 7 yıla kadar hapis cezası
Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar: 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası	
Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basanlar veya bilerek kullananlar: 2 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası	İtalya’da böyle bir düzenleme bulunmamaktadır.
Bakanlıkça yetkilendirilmediği halde ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıranlar, kayıt dışılığın önlenmesi için kurulan elektronik sistemlere müdahale edenler, kamu kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belgeleri iletilmesini önleyen veya gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesini sebebiyet verenler: 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası	İtalya’da böyle bir düzenleme bulunmamaktadır.

Kaynak: Tablo İtalya’da 15.04.2000 tarihinde yürürlüğe giren 22.10.2022 tarihinde güncelleme yapılan vergi suçlarına ilişkin kararnameden ve VUK’un 359. maddesinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 1 içerisinde karşılaştırmalı olarak Türkiye ve İtalya’da vergi kaçakçılık suçlarını oluşturan fiillere ve cezalarına ilişkin yasal düzenlemelere yer verilmiştir. Tablo incelendiğinde, Türkiye’de kaçakçılık suçlarına verilen hapis cezası 18 aydan

başlarken, İtalya'da 6 aydan başlamaktadır. Kaçakçılık suçlarına verilecek en ağır ceza ise Türkiye ve İtalya'da 8 yıla kadar hapis cezasıdır.

İtalya'da kaçakçılık suçlarına ilişkin kararnamenin 1. maddesinde kanun içerisinde geçen bazı ifadelerle ilişkin açıklama yapılmıştır. Var olmayan faaliyetlere ilişkin belge düzenlenmesi; vergi matrahlarının belirlenmesine olumlu veya olumsuz anlamda katkıda bulunan, rakamlarla ifade edilen bileşenleri veya vergi borcunun belirlenmesini etkileyen kanıtsal önemi olan belgeleri ifade etmektedir. Vergi kaçırma, fiilen ödenmesi gereken vergi ile beyanda belirtilen vergi arasındaki farkı veya beyan edilmemesi durumunda ödenmesi gereken verginin tamamını bunun yanında haksız bir vergi iadesi alınmasını da kapsamaktadır.

Türkiye ve İtalya'da vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin benzer düzenlemeler; sahte belge, muhasebe hileleri, içeriği itibariyle yanıltıcı belge ve belgelerin gizlenmesi, saklanması ve yok edilmesidir. Aşağıda başlıklar halinde ilgili düzenlemelerin karşılaştırması yapılmıştır.

2.1. Sahte Belgeye İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılması

VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında; vergi kanunları kapsamında tutulan, düzenlenen, saklama veya ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin asıl veya nüshalarını tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Fıkranın altında sahte belgenin tanımı yapılmış, gerçek bir işlem veya durum olmaması halinde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olduğu ifade edilmiştir. İlgili suç için ceza olarak 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası verileceği de kanun maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Sahte belge düzenleme ve kullanma kaçakçılık suçlarının bir fiilini oluşturmaktadır. Kanun sistematığı açısından sahte belge düzenleme ya da kullanma suçu diye ayrı bir suça yer verilmemektedir. Bunun yanında madde başlığında çoğul olarak suçlar ifadesinin kullanılması gerekçesiyle, maddenin kaçakçılık suçları içeren bir üst madde olarak ifade edilmesi mümkündür. Netice olarak, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçu da ayrı suçları ifade edebilir (Yüce, 2021: 120)

İtalya'da ise sahte belgeye ilişkin hüküm kararnamenin 27.10.2019 tarihinde değiştirilen 2. maddesinde hüküm altına alınmaktadır. İlgili madde de vergiden kaçmak amacıyla var olmayan işlemler için sahte belgeler kullananlara, var olmayan işlemlerin miktarı 100.000 avrodan az ise 1.5 yıldan 6 yıla kadar hapis cezası, fazla ise 4 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Kanun maddesinde ayrıca fiilin işlenmiş olması için şartlar hüküm altına alınmıştır. İlgili şartlar; fiilin sahte belgelerden yararlanılarak gerçekleştirilmiş olması, sahte belgelerin zorunlu muhasebe kayıtlarına kaydedilmesi veya vergi idaresi aleyhine delil olarak kullanılmasıdır.

Sahte belgeye ilişkin bir diğer hüküm ise İtalya’da sahte belgeleri düzenleyenlere yönelik 8. madde de düzenlenmiştir. İlgili madde de üçüncü kişilerin vergi kaçırmasını sağlamak amacıyla var olmayan işlemlere ilişkin belge düzenleyenlere, gerçek dışı tutar 100.000 avrodan az ise 1 yıldan 6 yıla kadar hapis cezası, fazla ise 4 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

9. madde de ise sahte belgeleri düzenleyenlerin 2. madde de öngörülen sahte belge kullanma suçuna iştirakten ceza almayacağı, sahte belgeyi kullananların ise 8.madde de öngörülen sahte belgeyi düzenleme suçuna iştirakten dolayı ceza almayacağı hüküm altına alınmıştır. Yani 9. madde içerisinde açıkça sahte belge düzenleme ve kullanma suçunun birbirinden ayrı olduğu vurgulanarak, ilgili suçları işleyenlere cezalandırmanın ayrı yapılacağı, sahte belge düzenleyenlere sahte belge kullanılmasına ilişkin ceza verilmeyeceği, sahte belge kullananlara ise düzenlenmesine ilişkin ceza verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Sahte belgeye ilişkin düzenlemeler karşılaştırıldığında farklar aşağıdaki gibidir.

- Türkiye’de düzenlemenin kapsamı daha dar olup, sadece vergi kanunları çerçevesinde tutulan, düzenlenen veya ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin asıl veya nüshaları ceza kapsamına girmektedir.
- Türkiye’de ceza olarak hâkimin takdir yetkisi kapsamında olup olayın özelliğine göre 3 yıldan başlayıp 8 yıla kadar çıkmaktadır. İtalya’da ise var olmayan işlemlerin miktarına göre ceza değişip, 100.000 avrodan az olduğu durumlarda 1.5 yıldan 6 yıla kadar hapis cezası, fazla olduğu durumlarda ise 4 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Hapis cezasının alt sınırı İtalya’da 1.5 yıldan başlarken, Türkiye’de 3 yıldan başlamaktadır. Üst sınır ise her iki ülkede de 8 yıldır.
- Türkiye’de düzenleme kapsamında sahte belgenin tanımı yapılırken, İtalya’da fiilin işlenmiş olması için şartlar hüküm altına alınmıştır.
- İtalya’da ayrı bir madde içerisinde 3. kişilerin vergi kaçırması amacıyla var olmayan işlemlere ilişkin belge düzenleme fiiline yer verilirken, yine ayrı bir madde de sahte belge kullananlara ve düzenleyenlere ayrı cezalandırma yapılacağı vurgulanmıştır.

2.2. Hileli İşlemlere İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılması

VUK’un 359. maddesinin a fıkrasında defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanların, gerçek işlemlerle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açanların veya defterlere kaydı gereken işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge ve kayıt ortamlarına kaydedenlerin 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. İlgili hüküm içerisindeki çift defter tutma fiili yalnızca defter tutan mükellefler tarafından işlenebilecek bir suç olarak düzenlenmiştir (Şenyüz, 2022: 98).

İtalya’da ise kararnamenin 3. maddesinde; sahte belgeye ilişkin öngörülen 2. maddedeki haller dışında, vergiden kaçınmak amacıyla nesnel veya öznel olarak taklit işlemlerinde bulunanların, vergi idaresini yanıltacak şekilde hileli işlemlerde

bulunanların, kaçırılan verginin 30.000 avrodan daha yüksek olması halinde 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Maddenin devamında kanunda yer alan yalnızca belgelendirmeye ilişkin düzenlemelerin ihlal edilmesinin tek başına dolandırıcılık aracı teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmıştır. İlgili hükümle ceza verilebilmesi için yükümlülüklerinin yerine getirilmemesinin yeterli olmayıp, hileli işlemlerde bulunulması gerektiği vurgulanmıştır. Bunun yanında, hileli işlemlere ilişkin bir başka düzenleme 11. maddenin a fıkrasında kendisinin veya başkalarının varlıkları üzerinde hileli işlemlerde bulunan kişiler için düzenlenmiştir. İlgili madde de toplam tutarı 50.000 avrodan fazla olan vergileri kaçırmak amacıyla kendisinin veya başkalarının varlıkları üzerinde hileli eylemlerde bulunan kişilere, 6 aydan 4 yıla kadar hapis cezası verileceği, 200.000 avrodan fazla ise 1 yıldan 6 yıla kadar hapis cezası verileceği hüküm altına alınmıştır. Yani İtalya’da hile hükümler içerisinde ikiye ayrılarak birincisi vergi idaresini yanıltacak şekilde hileli işlemler yapma, ikinci ise kendisinin veya başkalarının varlıkları yani varlıklar üzerinde hileli eylemlerde bulunma fiilidir.

Hileli işlemlere ilişkin düzenlemeler karşılaştırıldığında farklılıklar aşağıdaki gibidir.

- Türkiye’de muhasebe hilelerine ilişkin kanun maddesinde öngörülen suç 18 aydan başlarken, İtalya’da 3 yıldan başlamaktadır. Üst sınır ise yine İtalya’da daha fazla olup 8 yıldır. Netice olarak, İtalya’da hileli işlemler yapılması daha ağır cezayı gerektirmektedir.
- İtalya’da ceza kesilebilmesi için şart olarak kaçırılan verginin 30.000 avrodan fazla olması hüküm altına alınırken, Türkiye’de ceza kesilebilmesi için miktara ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır.
- İtalya’da hile yapılması iki ayrı madde de düzenlenerek cezalandırması da ayrı yapılmıştır. Bunlardan birincisi kişilerin vergi idaresini yanıltmak üzere hileli işlemlerde bulunmasıdır. İkincisi ise vergiden kaçmak için kendisi veya başkalarının varlıkları üzerinde hileli eylemlerde bulunulmasıdır.

2.3. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırması

VUK içerisinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge 359. madde içerisinde, belgeyi düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar şeklinde hüküm altına alınmış olup, maddenin devamında ilgili belgenin tanımı yapılmıştır. Tanımda yer aldığı üzere muhteviyatı yani içeriği itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir işleme dayanmakla birlikte ilgili işlemi nitelik veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. İçeriği itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenleyen veya kullananlara da 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası verileceği hüküm altına alınmıştır.

İtalya’da ise kararnamenin 11. maddesinde kendileri veya başkaları için, vergi ve buna bağlı ferilerin ödenmemesi için, vergi işlemleri amacıyla sunulan belgeler içerisinde doğru olmayan tutarları gösteren kişilere, tutar 50.000 avroyu aşılırsa 6 aydan 4 yıla

kadar hapis cezası, 200.000 avroyu aşılırsa 1 yıldan 6 yıla kadar hapis cezası öngörölmüştür.

Hem Türkiye hem İtalya'da içeriği itibariyle yanıltıcı belgeyi kullananlarla birlikte düzenleyenlere de ceza verilmektedir. Türkiye'de ilgili durum kanun maddesinde açıkça ifade edilmekle birlikte, İtalya'da da düzenleme içerisinde "*kendileri veya başkaları için*" ibaresinin kullanılması hem düzenleyenlere hem de kullananlara ceza verileceğini hüküm altına almaktadır.

İçeriği itibariyle yanıltıcı belgeye ilişkin farklılıklar ise aşağıdaki gibidir.

- Türkiye'de kanun içerisinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı yapılırken İtalya'da böyle bir tanıma rastlanmamıştır.

- Türkiye'de hapis cezası 18 aydan başlariken, İtalya'da tutara göre değişmekte olup 6 aydan başlamaktadır.

- Hapis cezasının üst sınırı Türkiye'de miktar kısıtlaması olmaksızın 5 yıl iken, İtalya'da miktara göre değişmekte olup 6 yıla kadar çıkmaktadır.

2.4. Belgeleri Gizleme ve Yok Etmeye İlişkin Hükümlerin

Karşılaştırılması

Türkiye'de VUK'un 359. maddesinin a fıkrasında; saklama zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiili hüküm altına alınırken, b fıkrasında saklama zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etme ve defter sayfalarını yok etme fiilleri hüküm altına alınmıştır. İlgili fiillerin ayrı fıkralar içerisinde düzenlenme gerekçesini hapis cezalarının alt ve üst sınırının birbirinden farklı olması oluşturmaktadır. Gizleme fiili için öngörölen hapis cezası 18 aydan 5 yıla kadarken, yok etme fiili için hapis cezası 3 yıldan 8 yıla kadardır.

İtalya'da kararnamenin 10. maddesinde "*belgelerin gizlenmesi ve yok edilmesi*" başlığı içerisinde fiilin daha ağır bir suç oluşturmadığı taktirde kendisinin veya üçüncü kişilerin vergiden kaçmasına olanak sağlamak amacıyla, gelirin veya cironun tespit edilmesine imkân vermeyecek şekilde, saklanması zorunlu olan kayıtları veya belgeleri, kısmen veya tamamen gizleyen veya yok eden kişilere 3 yıldan 7 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Hem Türkiye hem İtalya'da ortak olan husus saklanması zorunlu olan kayıt ve belgelerin kanun kapsamına alınmasıdır. Farklılıklar ise aşağıdaki gibidir.

- Türkiye'de gizleme ve yok etme fiilinin cezaları birbirinden farklı olup, gizleme için cezanın alt sınırı 18 ay, yok etme için alt sınır 3 yıldan başlariken, İtalya'da gizleme ve yok etme fiili için cezaların alt sınırı aynı olup 3 yıldan başlamaktadır.
- Cezanın üst sınırı VUK'ta gizleme için 5 yıl iken, yok etme için 8 yıla kadar çıkmaktadır. İtalya'da ise her iki fiil içinde üst sınır 7 yıldır. Cezanın üst sınırının yüksek olması gerekçesiyle Türkiye'de yok etme fiilinin daha ağır suç kategorisinde olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

- İtalya'da madde içerisinde fiilin amacına ve neticesine yer verilmiştir. Fiilin amacının vergiden kaçmak olduğu belirtilirken, neticesinde ise gelirin veya cironun tespit edilmesine imkân vermemesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Türkiye'de belgeleri gizleme veya yok etme fiili neticesi olan suçlardan değildir. Neticesinin VUK içerisinde belirtilmesi yerinde olacaktır.

3.Vergi Kaçakçılık Suçlarına ilişkin Pişmanlık, Etkin Pişmanlık ve Ceza-Vergi Davası İlişkisinin Karşılaştırmalı olarak İncelenmesi

Bu başlık altında İtalya'da vergi suçlarına ilişkin kararname içerisinde yer alan diğer düzenlemeler olan; pişmanlık, etkin pişmanlık ve aynı fiile ilişkin ceza mahkemesi ile vergi mahkemesinin vereceği kararların ilişkilerine yer verilmiştir.

İtalya'da kararnamenin 13. maddesinde pişmanlıktan yararlanarak ceza verilmemesinin şartlarına yer verilmiştir. İlgili madde de sahte belge kullanma, vergi idaresini yanıltacak şekilde hileli işlemler yapanlar, gerçek olmayan giderlerin, giderler toplamının %10'undan fazla olması fiillerini gerçekleştirenlere vergi borçlarını faizleri ile birlikte pişmanlık ile ödemeleri veya beyanname süresi içinde eksik beyan verilmesi sonrasında ödenmesi gereken tutarın tamamen ödenmesi suretiyle ceza verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Pişmanlıktan yararlanabilmesi için, suçun, teftiş, kontrol, herhangi bir idari soruşturma faaliyeti veya ceza davasının başlatılmasına ilişkin resmi bilgiye sahip olmasından önce kişi tarafından bildirilmesi gerektiği kararnamede şart olarak yer almıştır. İlgili madde VUK'un 371. maddesinde hüküm altına alınan pişmanlık ve ıslah müessesesiyle benzer bir uygulamadır. Her iki müessesede de mükellefin yararlanabilmesi için herhangi bir idari makam veya ceza makamının haberi olmaması ve verginin ödenmesi aranmaktadır. Farkını İtalya'da pişmanlık müessesesinden belli suçlar için yararlanılması öngörülürken, Türkiye'de kanun içerisinde vergi kaçakçılığı suçlarının tamamının pişmanlık ve ıslah kapsamına alınması oluşturmaktadır. Fakat pratikte defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi gerekçesiyle meydana gelecek suçların, gizleme nedeniyle, vergi incelemesi sırasında meydana gelmesinden dolayı pişmanlık ve ıslaktan yararlanması mümkün olmayacaktır (Bayraklı, 2017: 63).

İtalya'da düzenlemenin mükerrer 13. maddesinde ise, kararname içerisinde belirtilen suçlardan dolayı verilecek cezaların yarıya kadar indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. İndirilebilmesi için gerekli şartlar ise; ilk derece duruşmasının açılışından önce, vergi borçları, idari cezalar ve faizler de dahil olmak üzere ödenmesi gereken tutarların tamamının, vergi mevzuatının öngördüğü prosedürler takip edilerek ödenmesidir.

Türkiye'de benzer olarak 7394 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesine hükümler eklenmiş ve kaçakçılık suçu fiillerine ilişkin soruşturma, kovuşturma ve infaz evrelerinde hürriyeti bağlayıcı cezalar açısından indirim yapılmıştır (Bozdoğanoglu, 2022: 425). Getirilen düzenlemeyle birlikte kaçakçılık suçu fiilleriyle birlikte vergi kabahatleri ortaya çıkarsa belirli şartlarda ödenmesi koşuluna bağlı olarak hapis cezasında indirim yapılacağı hüküm altına alınmıştır (Şenyüz, 2022: 1457). Etkin

pişmanlık, failin işlemiş olduğu suç gerekçesiyle pişman olması ve suçun zararlı sonuçlarının ortadan kaldırılması neticesinde cezadan indirim yapılmasını düzenleyen müessesesidir (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022: 1616). Fail pişmanlığını, ilgili müessese kapsamında suç tipinde tanımlanmış olan eylemleri yerine getirerek kanunda öngörülen süre içerisinde göstermelidir (Ümit, 2021: 137).

Türkiye’de düzenlenen etkin pişmanlık müessesesi İtalya ile kıyaslandığında, ülkemizde her aşamada başvurulabilmesi (soruşturma, kovuşturma ve infaz) gerekçesiyle yükümlüler açısından bakıldığında daha avantajlı bir düzenleme olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Bunun yanında, İtalya’da mükerrer 13. madde de ikinci başlık içerisinde düzenlenen suçların (sahte belge düzenleme veya kullanma, hileli işlemler, gerçek olmayan giderlerin %10’dan fazla olması, içeriği itibarıyla yanıltıcı belge) profesyoneller ve vergi danışmanlığı faaliyetini yürütenler tarafından ilgili faaliyetleri sırasında işlenmesi halinde yarı oranda artırılacağı hüküm altına alınmıştır. İlgili madde de bazı suçların bazı kişiler tarafından işlenmesi halinde artırılarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. İlgili suç herkes tarafından işlenebilen değil sadece belli kişiler tarafından işlenebilen özgü suç niteliğindedir.

Türkiye’de özellikle olarak vergi kaçakçılık suçlarına ilişkin belli kişilerin suçları işleyeceği kanunumuz içerisinde yer almamaktadır. Yani kaçakçılık suçları özgü suç niteliğinde değildir. Suçun faili herkes olabilmektedir (Ünal, 2021: 1295). İtalyadakine benzer olan uygulamaya vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçunda rastlanmaktadır. İlgili suçlar yalnızca belli kişiler tarafından işlenebilen suçlardır. Cezanın artırımlı uygulanmasına ise sadece tekerrüre ilişkin hükümlerde rastlanmakta olup, önceki ve sonraki suçların belirli süreler içerisinde işlenmesi gerekmektedir. Suçlarda tekerrür durumunda ceza artırımını yapılmamakta, bunun yerine infazın koşulları daha ağır hale getirilmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2022: 296). İlgili durumun da İtalya’da düzenlenen cezanın belirli kişiler tarafından işlenmesi durumunda artırımlı uygulanmasıyla benzer bir yanı bulunmamaktadır.

Vergi kaçakçılık suçlarında iştirake ilişkin, genel kanun olan Türk Ceza Kanununun hükümleri uygulanmakta olup, ilgili kanunun 37. maddesinde, suçun kanuni tanımı içerisinde yer alan filleri birlikte gerçekleştiren kişilerin her birinin fail olarak sorumlu olacağı düzenlenmektedir. VUK 360. maddede ise suça iştirak eden kişilerin menfaatlerinin olmaması durumunda cezalarında indirim yapılacağı yer almaktadır (Türker, 2023:344). Bunun yanında kanunumuz içerisinde meslek mensuplarının mükelleflerle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulması İtalya’da kararnamenin mükerrer 13. maddesindeki hükme benzer olan bir uygulamadır. VUK’un 153/A maddesinde sahte belge düzenlemek için mükellefiyet tesis eden mükelleflerin vergi incelemesinde tespit edilmesi neticesinde mükellefiyetlerin terkin edilmesi ve meslek mensuplarının mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fillere iştirak ettiği vergi inceleme raporunda tespit edilirse ve ilgili durum kesinleşirse üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanmaktadır. Fakat

İtalya'dan farklı olarak bizim kanunumuz içerisindeki görünümü daha çok iştirak ve sorumluluk şeklindedir.

İtalya'da ilgili kararnamenin 20 ve 21. maddelerinde de ceza davası ile vergi davası arasındaki ilişkiler düzenlenmiştir. 20. madde de vergi davası sürecinin ve verilecek olan cezaların cezai işlemler nedeniyle askıya alınamayacağı hüküm altına alınmıştır. 21. madde de ise ceza davasının bireyin suçlu olması ile neticelenmesi yani beraat kararıyla sonuçlanması halinde vergi kabahatlerine ilişkin olarak da yetkili makamlar tarafından idari yaptırım uygulanması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

20. maddedeki hükme benzer olarak VUK'un 367. maddesinde; 359. madde de yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesinin, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel oluşturmayacağı yer almaktadır.

VUK'un 367. maddesinde Anayasa Mahkemesinin 2021/78 sayılı kararıyla iptal ettiği hüküm aşağıdaki gibidir.

“Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.”

Anayasa Mahkemesinin iptal etme gerekçesini ise; aynı fiille işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine yönelik yürütülen yargılama süreçleri içerisinde herhangi birinin diğerinden önce kesinleşmesi ve birlikte başlayan ve paralel devam eden süreçlerin sonrasında zamansal bakımından tamamen bağlantı olmadan yürütülmesinin mümkün olduğunu, ilgili kuralın da verilen kararların karşılıklı olarak karar vericileri bağlamayacağını hüküm altına almasıyla bağlantı eksikliğini pekiştirdiği oluşturmaktadır. Bunun yanında Anayasa Mahkemesi, kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin fiilleri farklı yönleriyle kendi kurallarına göre değerlendiren farklı organların her halde birbirini bağlaması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi hiçbir koşulda birbirini bağlamaması gerektiği şekilde bir sonuca varmanın da mümkün olmayacağını, vergi kaçakçılığı ve vergi kabahatlerine ilişkin cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasına engel oluşturan ilgili kanun maddesinin de adil yargılanma hakkını zedelediğini belirterek iptali yönünde yerinde bir karar vermiştir.

İlgili hükmün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi Türkiye ve İtalya'da vergi-ceza davası ilişkilerini benzer hale getirmiştir. Nitekim İtalya'da kararnamenin 21. maddesinde hüküm altına alındığı üzere, ceza mahkemesinin davayı mükellefin aleyhine yani hapis cezasıyla sonuçlandırması neticesinde, idari yaptırım uygulanacağı vurgulanmıştır. VUK içerisinde bu şekilde açıkça birbirini etkilemesine dair hüküm yer almazken, Anayasa Mahkemesinin, ceza mahkemesi-vergi mahkemesi kararlarının birbirini tamamen etkilemeyeceğine ilişkin hükmü iptal etmesiyle birlikte iki ülke hükümlerinin aynı olmasa da daha benzer hale geldiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

4.Sonuç ve Öneriler

İtalya ve Türkiye’de vergi kaçakçılık suçlarının fiilleri ve cezalarına ilişkin yasal düzenlemeler arasında benzerlikler ve farklılıklar bulunmaktadır.

İtalya’da Türkiye’ye benzer olarak vergi davası sürecinin ve neticesinde verilecek olan idari cezaların cezai işlemler nedeniyle askıya alınmayacağı ve ceza davasının beraat kararıyla sonuçlanmaması halinde vergi kabahatlerine ilişkin olarak da yetkili makamlar tarafından idari yaptırım uygulanması gerektiği düzenlenmiştir. VUK içerisinde daha öncesinde yer alan ceza mahkemesi ve idari yaptırımları uygulayacak olan mercilerin kararlarının birbirini etkilemeyeceği hükmü Anayasa Mahkemesinin 2021/78 sayılı kararıyla iptal edilmiştir. Yılmazoğlu’da (2022:322) çalışmasında, idari yaptırım uygulanması ve buna ilişkin hukuka uygunluk denetiminin ceza yargılamasından farklılaşmayacak şekilde, bir bütünün parçalarını oluşturacak biçimde bağlantılı yürütülmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Bir diğer görüş olarak, Özen’de (2023:194) çalışmasında vergi kabahatiyle birlikte vergi suçlarının işlenmesi halinde, ilgili kişiler hakkında hem cezai hem de idari takibat yapılacağı ve bu durumda farklı makamlar tarafından birbirine uyumsuz kararların çıkabileceğini belirtmiştir. Bu duruma çözüm yolu olarak da vergi ceza mahkemelerinin kurulması gerektiğini ortaya koymuştur.

Görüşümüz, kaçakçılık suçlarına ilişkin yargılama yapılırken mükellefin ilgili fiili kasıtlı işleyip işlemediğinin ayrıntılı incelemesinin yapılması ve neticesinde kasıtlı işlemesi halinde ceza verilmesi gerekçesiyle, cezaların daha etkin olabilmesi açısından, şüphesiz idari bir yaptırım uygulanmasının da bu durumda bir gereklilik olduğu yönündedir. Ayyıldırım vd.’de çalışmalarında (2021:171) kaçakçılık suçunun işlendiğine karar veren organın ceza mahkemeleri olması gerekçesiyle, üç kat vergi ziyai cezasının kesilmesi için de mahkeme kararının beklenmesi gerektiğini ortaya koymuştur.

VUK içerisinde sahte belge, sadece vergi kanunları kapsamında tutulan, düzenlenen, saklama veya ibraz mecburiyeti bulunan belgeler ile sınırlanmıştır. İtalya’da sahte belgeye ilişkin böyle bir kısıt bulunmamaktadır. Bunun yanında İtalya’da üçüncü kişilerin vergi kaçırma amacıyla sahte belge düzenleme (2.madde) ve sahte belge kullanma fiilleri (8.madde) ayrı maddeler içerisinde düzenlenerek ayrı cezalandırmaya tabi tutulmuştur. Kararname içerisinde diğer bir madde de (9. madde) açıkça sahte belge düzenleme ve kullanma suçunun birbirinden ayrı olduğu vurgulanarak, ilgili suçları işleyenlere cezalandırmanın ayrı yapılacağı, sahte belge düzenleyenlere sahte belge kullanılmasına ilişkin ceza verilmeyeceği, sahte belge kullananlara ise düzenlenmesine ilişkin ceza verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Türkiye’de de sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna ilişkin kanun içerisinde detaylandırma yapılması yerinde olacaktır.

İtalya’da belgelerin gizlenmesi ve yok edilmesi fiilleri aynı madde içerisinde düzenlenmiş olup aynı cezalandırmaya tabidir. Ayrıca ilgili suç neticesi olan suçlardan olup, sonucunda gelirin veya cironun tespitine imkân bulunmaması aranmaktadır. Türkiye’de de benzer şekilde neticesinin meydana gelmesinin kanun hükmüne dahil edilmesi ve gizleme fiili için de cezanın alt ve üst sınırlarının artırılarak yok etme fiili gibi 3 yıldan 8 yıla çıkarılması yerinde olacaktır.

Ümit’de (2021: 1294) çalışmasında, gizlemeye ilişkin suçun vergi kaybının doğması sonucuna bağlı olarak neticeli suça dönüşmesinin, vergi ceza hukukundaki düzenleniş amacına hizmet edeceğini ortaya koymuştur.

İtalya’da Türkiye’den farklı olarak hile yapılması durumu da iki ayrı madde de düzenlenerek cezalandırması da ayrı yapılmıştır. Bunlardan birincisi kişilerin vergi idaresini yanıltmak üzere hileli işlemlerde bulunmasıdır. İkincisi ise vergiden kaçmak için kendisi veya başkalarının varlıkları yani varlıklar üzerinde hileli eylemlerde bulunulmasıdır.

İtalya’da Türkiye’den farklı olarak gerçek olmayan giderler üzerinde de durulmuş ve ilgili giderlerin gerçek giderler toplamının %10’unu aşması veya 2.000.0000 avrodan fazla olması halinde 2 yıldan 4 yıla kadar hapis cezası verileceği düzenlenmiştir. Fakat giderlerin mali tablolarla sınıflandırmasında yanlışlık yapılmasının cezaya yol açmayacağı da ilgili madde içerisinde belirtilmiştir. VUK içerisinde vergi suçunu oluşturan fiiller içerisinde giderlere ilişkin düzenlemeye yer verilmemiş olup, daha etkin bir cezalandırma için giderler hususunda yapılan hileli durumların da ayrıntılı olarak dikkate alınması yerinde olacaktır.

İtalya’da vergi kaçakçılık suçları, belirli eşikleri yani hüküm altına alınan parasal miktarları geçmeleri halinde suç haline gelmektedir (<https://www.avvocatodelgiudice.com/evasione-fiscale#:~:text=Il%20reato%20di%20dichiarazione%20infedele,prima%20era%20di%203%20milioni>, Erişim tarihi: 10.08.2023). Hapis cezalarının alt ve üst sınırları; gerçek olmayan giderlerin parasal tutarına, var olmayan işlemlerin parasal tutarına, kaçırılan verginin miktarına, vergi ve cezaların miktarına göre değişkenlik göstermektedir.

Türkiye’de de hapis cezasının alt ve üst sınırları yalnızca fiile göre değişmektedir. Fiillerin yanında cezalandırmaya etki edecek miktarların da kanun içerisinde düzenlenmesi yerinde olacaktır. Öz ve Ceyhan’da (2023: 165) yaptıkları çalışmada kademeli ceza artışının daha adil bir vergi ceza sistemi açısından önemli olduğunu ortaya koymuşlardır.

Genel itibarıyla hem İtalya hem Türkiye’de vergi kaçakçılığına ilişkin hükümler değerlendirildiğinde her iki ülkede de vergi kaçakçılık suçlarının alt ve üst sınırları zamanla daha artış gösterdiği görülmektedir.

Dikkat çeken bir diğer hususta her iki ülkede de hükümlerin karmaşık olması ve kanun dilinin ağır olmasıdır. Bu kapsamda yükümlüler tarafından anlaşılabilir olması açısından kanun dilinin daha sade hale getirilmesi ve karmaşıklığın giderilmesi yerinde olacaktır. Bozdağ ve Rakıcı’da (2023:192) yaptıkları uygulamalı çalışma neticesinde, vergi kanunlarının dilinin ağır olduğunu ve sadeleştirilmesi gerektiğini ortaya koymuşlardır. Arıkan ve Bakmaz’da (2020: 46) çalışmalarında, sahte belge düzenlenmesinin önüne geçmek için vergi kanunlarının sadeleştirilmesi gerektiğini

öneri olarak sunmuşlardır. Öz ve Armağan'da çalışmalarında (2018: 34) vergi sisteminin başarılı olabilmesini öncelikle kanunların açık, net ve anlaşılabilir olmasına bağlı olduğunu ortaya koymuşlardır. Küçük'te (2018: 222) çalışmasında, yasaların açık ve sade olmasının hukuk dili bakımından ilk şart olduğunu belirtmiştir.

Kaynaklar

Altingöz Zarplı, S., & Duran, A. (2021). Kamu Alacaklarının Korunmasında Hükümsüz Sayılan Tasarruflar ve Tasarrufun İptali Davası. *Bilecik Seyh Edebali University Journal of Social Sciences*, 6(2), 323-332.

Arıkan, Z., & Bakmaz, Ü. Z. (2020). Sahte Fatura Olgusunun Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis*, 30(162), 33-50.

Ayyıldırım, K., Güller, A., Bilik, M., & Bulut, T. (2021). Türk Vergi Kaçakçılık Suçlarının Tarihsel Gelişimi Ve Sorunlarına Genel Bir Bakış. *Vergi Raporu Dergisi*, 263, 144-173.

Bayraklı, H.H. (2017). Pişmanlık ve İslah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 8(31), 47-64.

Binis, M. (2021). Vergi uyumsuzluklarının çevrim içi çözümü: Türk vergi yargı sistemi üzerine değerlendirme. *Business and Economics Research Journal*, 12(3), 653-667.

Biniş, M. (2012). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, Adalet Yayınevi, Ankara.

Bozdağ, C. A., Rakıcı, C. (2023). Vergi Dairesi Personelinin ve Mükelleflerin Vergi Karmaşıklığı Algısı: Trabzon Örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (38), 181-197.

Bozdoğanoglu, B. (2022). *Tüm Yönleriyle Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Ceyhan, S.C. (2023). *Vergi Suçlarında Yargılama Süreci (7394 Sayılı Kanun Değişikliklerine Göre)*. Yetkin Yayınları, Ankara.

Çiftçi, T. E. (2021). Vergi kaçakçılık suçlarında soruşturma evresi. *Fiscaoeconomia*, 5(2), 630-651. doi: 10.25295/fsecon.873942

Gaygılı, A. K. (2018). *Türkiye’de vergi cezası, denetimi ve uzlaşma oranları üzerine optimal vergi stratejisi*, Legal Yayıncılık, İstanbul.

Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G., Kaşıkçı, M. (2022). *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, 2.baskı, İstanbul.

Karakoç, Y. (2021). *Vergi yargılaması hukuku*. Yetkin Yayınları, 5. Baskı, Ankara.

Küçük, E. Ö. (2018). Gelir Vergisi Kanunu Tasarlamak: İlke ve Teknik. *Ankara Barosu Dergisi*, 76(1), 219-244.

Kükreer Mutlu, C., & Durnaoğlu, C. (2020). Türkiye’de Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Gönüllü Vergi Uyumunu: Afyonkarahisar İli Örneği. *Antalya Bilim University Law Review*, 8(16).

Melis, G. (2022). *Manuale di diritto tributario*. G Giappichelli Editore.

Mirzaoğlu, Y. (2022). *İdari Yargılama Usulü Hukuku*. Lex&Tax Yayınları, 6. baskı, Ankara.

Oktar, S. A. (2022). *Vergi hukuku*. Türkmen kitabevi, 22. baskı, İstanbul.

Ömercioğlu, A. (2022). 7318 Sayılı Kanun İle Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), 167-192.

Öz, E., Armağan, A. (2018). Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (33), 1-38.

Öz, E., Ceyhan, C. S. (2023). İngiltere, ABD, Almanya Ve Fransa'da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 14(55), 135-172.

Özen, M. (2023). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suçları ve kabahatleri*. Adalet Yayınevi, 6. baskı, Ankara.

Şenyüz, D. (2022). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 18(211), 1457-1488.

Şenyüz, D. (2022). *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, 12. baskı, Bursa.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2022). *Vergi Hukuku*, 13. baskı, Ekin Basım, Bursa.

Şişman, G., Sarsıkoğlu, Ş. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 30(3), 1591-1623.

Türker, D. (2023). Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmasında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(1), 321-358.

Ümit, C. (2021). Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Etkin Pişmanlık Uygulaması: Yasal Gelişmeler Işığında Analitik Bir İnceleme Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(1), 133-147.

Ünal, E.(2021). Vergi Usul Kanununun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 27(2), 1260-1297.

Yakar, S., Elbir, G., & Kandır, S. (2021). Vergi Cezalarına İlişkin Duyuruların Banka Pay Getirilerine Etkisinin Araştırılması. *Maliye ve Finans Yazıları*, (Özel Sayı 2), 219-232.

Yılmazoğlu, Y. E. (2022). Anayasa Mahkemesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin son fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalara Etkileri. *Ankara Barosu Dergisi*, 80(3), 255-327.

Yüce, M. (2023). *Vergi Yargılama Hukuku*. Ekin Yayınevi, 7.baskı, Bursa.

Yüce, M. (2021). *Vergi kaçakçılığı suçu (sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu) ve yargılama usulü*. Adalet Yayınevi, 2. baskı, Ankara.

Anayasa Mahkemesinin 2019/4 Esas Sayılı 2021/78 Karar Sayılı 4.11.2021 tarihli kararı.

213 Sayılı 4.1.1961 tarihli Vergi Usul Kanunu.

7194 Sayılı 7.12.2019 tarihli Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

22.10.2022'de güncellenen 10.03.2000 tarihli DECRETO LEGISLATIVO, n.74.

<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getArticolo&id={FE9108E0-2C82-4A25-82AC-CE9B0C467F00}&codiceOrdinamento=200000100000000&articolo=Articolo%201> (Erişim Tarihi: 01.09.2023)

<https://www.normattiva.it/atto/caricaDettaglioAtto?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2000-03-31&atto.codiceRedazionale=000G0112&atto.articolo.numero=0&atto.articolo.sottoArticolo=1&atto.articolo.sottoArticolo1=10&qId=&tabID=0.7909362837457918&titole=lbl.dettaglioAtto> (Erişim Tarihi: 20.09.2023)

<https://www.avvocatodelgiudice.com/evasione-fiscale#:~:text=Il%20reato%20di%20dichiarazione%20infedele,prima%20era%20di%203%20milioni> (Erişim tarihi: 10.08.2023).