

# Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Dava Zamanaşımı

Zeynep ARIKAN\*  
Abdullah ARIKAN\*\*

**Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK–ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.**

\* Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi. zeynep.arikan@deu.edu.tr. **ORCID:** 0000-0001-6710-171X.

\*\* Dr. Öğr. Üyesi, Trabzon Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi. abduallah.arikan@trabzon.edu.tr. **ORCID:** 0000-0002-4039-0352.

**Makale geliş tarihi:** 11 Haziran 2024 **Makale kabul tarihi:** 16 Eylül 2024  
**Atıf önerisi:** Arıkan, Zeynep ve Abdullah Arıkan, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Dava Zamanaşımı”, *Ankara Barosu Dergisi*, Cilt 82, Sayı 4, Ekim 2024, s.253-296. **DOI:** 10.30915/abd.1499447.

## VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA DAVA ZAMANAŞIMI

### ÖZ

Çalışma muhtevasında vergi kaçakçılığı suçlarında dava zamanaşımının ne zaman işlemeye başlayacağı, sürenin uzunluğu ve zamanaşımının durması olgusunun özellikli halleri ele alınmaktadır. Çalışmada yanıltıcı veya sahte belge kullanma fiillerinde suç tarihinin kanuni deftere kaydın gerçekleştirildiği gün olduğu ve çift defter tutma fiilinin kesintisiz bir suç mahiyeti taşıdığı görüşleri benimsenmiştir. Ayrıca mezkûr suçlar açısından kovuşturma şartı olarak mütalaa alınması ve vergi incelemelerinin belli bir süre içerisinde başlanılıp bitirilmesi mecburiyetleri dolayısıyla Türk Ceza Kanunu hükümleri esas alınarak saptanacak zamanaşımı sürelerinin inceleme süresi olan beş yıllı kayıtlı olduğu tespiti yapılarak bu konuda yeni bir kanuni düzenlemeye gereksinim olup olmadığı da tartışılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** ceza hukukunda zamanaşımı, dava zamanaşımı, vergi kaçakçılığı suçları, mütalaa, vergi incelemesi.

## STATUTE OF LIMITATIONS FOR TAX EVASION CRIMES

### ABSTRACT

In the scope of the study, when the statute of limitations starts to run in tax evasion crimes, the length of the period and the specific situations of the suspension of the statute of limitations in terms of the relevant crimes are discussed. In the study, it was adopted that the crime date for the acts of using misleading or forged documents is the day of recording in the legal book and that the act of keeping double books is an uninterrupted crime. In addition, it has been determined that the limitation periods to be determined based on the provisions of the Turkish Penal Code are recorded as five years, which is the examination period, due to the obligation to obtain an opinion as a condition of prosecution for the mentioned crimes and to start and finish tax examinations within a certain period of time, and it is also discussed whether there is a need for a new legal regulation on this issue.

**Keywords:** statute of limitations in criminal law, statute of limitations for lawsuits, tax evasion crimes, opinion, tax audit.

## GİRİŞ

Gerek özel gerekse kamu hukukundan kaynaklanan alacak-borç ilişkilerinde alacaklının alacağını izleme hususundaki ihmali davranışının neticesi olarak alacağın talep edilebilirliğini ortadan kaldıran zamanaşımı olgusu<sup>[1]</sup>, ceza hukuku alanında da kabul görmekte ve alanın eski kurumlarından birini meydana getirmektedir<sup>[2]</sup>. Öyle ki günümüz uygulamasından farklılıklar taşısa da kurumun ceza hukukundaki yansımalarına Eski Yunan'da, Roma'da ve Cermen hukukunda rastlanılmaktadır<sup>[3]</sup>. Fakat belirtmek gerekir ki, ceza hukuku alanındaki mevcudiyetinin yerindeliği tartışmalıdır<sup>[4]</sup>. Tüm bu tartışmalar bir yana, günümüzde çağdaş hukuk düzenlerinin tamamında<sup>[5]</sup>, işlenmiş bir suçun belli bir süre içerisinde soruşturulup kovuşturulmaması ya da infaz edilmemesi ihtimallerinde cezalandırma ile hedeflenen sosyal yararının ortadan kalkacağı kabulüyle zamanaşımına yer verilmektedir<sup>[6]</sup>.

[1] Mualla Öncel *et al.*, *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi, 29. Bası, 2020, s.142.

[2] Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 17. Baskı, 2022, s.768.

[3] Sulhi Dönmezer *et al.*, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt III Cezalar-Güvenlik Tedbirleri-İnfaz*, İstanbul, Der Yayınları, 14. Bası, 2020, s.424 vd.; Kayıhan İçel *et al.*, *Yaptırım Teorisi (3. Kitap)*, İstanbul, Beta Yayınları, 2. Bası, 2002, s.333 vd.; Mehmet Emin Artuk *et al.*, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Adalet Yayınevi, 14. Baskı, 2020, s.1023 vd.; Demirbaş, *op. cit.*, s.768 vd.

[4] Faruk Erem, *Türk Ceza Hukuku Cilt: 1 Genel Hükümler*, Ankara, Güzel İstanbul Matbaası, Dördüncü Bası, 1958, s.643; Dönmezer *et al.*, *op. cit.*, s.426.

[5] Zeki Hafizoğulları ve Muharrem Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Us-A Yayıncılık, 5. Baskı, 2012, s.536.

[6] Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 13. Baskı, 2022, s.757; Bu sebebin yanı sıra belli bir sürenin geçmesiyle toplumun daha evvel işlenmiş bulunan bir suçu unutacağı, suç işleyen kimsenin yakalanma endişesi altında manevi ceza çekmiş olduğu, ilgili süre zarfında yeni bir suç işlemeyerek uslandığı, psikolojik açıdan değişim geçirdiği ve delillerin zamanla kaybolacağı gibi hususlar da ceza hukukunda zamanaşımının yer almasına yönelik diğer gerekçeleri meydana getirmektedir. Bkz. Erem, *op. cit.*, s.643-645; Dönmezer *et al.*, *op. cit.*, s.428-431; Ayhan Önder, *Ceza Hukuku Dersleri*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1992, s.667-671; İçel *et al.*, *op. cit.*, s.335-337; Artuk *et al.*, *op. cit.*, s.1026-1029; Doğan Soyaslan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Yetkin Yayınları, 1998, s.647-649; Demirbaş, *op. cit.*, s.770-771; Mahmut Koca ve İlhan

Hemen belirtelim ki ceza hukuku alanındaki zamanaşımı türleri olan dava ve ceza zamanaşımı, aksi yönde kanuni bir düzenleme bulunmadığından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 359. maddesinde hüküm altına alınan vergi kaçakçılığı suçları açısından da uygulanabilir vaziyettedir. Genel mahiyetteki bu saptamanın akabinde işbu çalışma muhtevasında öncelikle dava zamanaşımı özelinde ceza hukuku alanındaki zamanaşımı kurumu genel bir bakış açısıyla irdelenecektir. Bunun ardından dava zamanaşımı kurumuna doğrudan vergi kaçakçılığı suçları özelinde yaklaşılabacaktır. Bu kapsamda öncelikle vergi kaçakçılığı suçlarında dava zamanaşımının ne zaman işlemeye başlayacağı ortaya konulacaktır. Bunun için hangi suç tiplerinin sırf hareket, hangilerinin ise netice suçu olduğu ve farklı suç fiilleri bakımından suç tarihinin ne olduğu üzerinde durulacaktır. Ardından ilgili suçlar bağlamında zamanaşımı süresinin uzunluğu tespit edilmeye çalışılacaktır. Tabii bu konuda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)'nin 66. maddesinin ilk fıkrası çerçevesinde vergi kaçakçılığı suçları için VUK'un 359. maddesi muhtevasında öngörülen hapis cezaları baz alınarak saptanacak süre ile VUK'un başka bazı hükümleri dikkate alındığında çoğu zaman fiili olarak işlemesi mümkün olabilecek süre birbirinden farklılık arz etmektedir. Zira ilgili suçların ortaya çıkarılmasında idarece yürütülecek vergi incelemelerinin dava zamanaşımından daha az bir süreyle sınırlandırılması ve yetkili birimlerce mütalaa verilmesinin kovuşturma şartı olarak öngörülmesi mezkûr farklılığı doğurmaktadır. Son olarak ise, vergi kaçakçılığı suçlarında dava zamanaşımının durması ya da kesilmesi ile alakalı özellikli durumlara temas edilecektir.

## I. CEZA HUKUKUNDA DAVA ZAMANAŞIMI KURUMUNA GENEL BİR BAKIŞ

Ceza hukukunda zamanaşımı olgusu, borç ilişkilerini konu edinen hukuk dallarından farklı olarak, devletin cezalandırma yetkisini sona erdirmek suretiyle<sup>[7]</sup> devlet ile kişiler arasındaki ceza veya infaz ilişkisini

---

Üzülmez, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 15. Baskı, 2022, s.751-752; Fahri Gökçen Taner, *Ceza Hukukunda Zamanaşımı*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2008, s.35 vd.; Mehmet Emin Alşahin, *Ceza Hukukunda Zamanaşımı*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s.17 vd.; Süleyman Özar, *Türk Ceza Hukukunda Zamanaşımı*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2021, s.30-35.

[7] Demirbaş, *op. cit.*, s.768; Taner, *op. cit.*, s.51; Alşahin, *op. cit.*, s.7.

düşürmektedir<sup>[8]</sup>. Böyle olunca da failin bu durumdan yararlanmak isteyip istemediğine bakılmaksızın suçun zamanaşımına uğrayıp uğramadığı ilgili makamlarca re'sen nazara alınmaktadır<sup>[9]</sup>.

Zamanaşımının ceza hukuku alanında dava ve ceza zamanaşımı şeklinde iki türü bulunmaktadır. Eğer suçun işlenmesinden sonra belli bir zaman aralığı içerisinde zamanaşımını durduran ya da kesen hallerin mevcudiyetine karşın mahkûmiyet hükmü kesinleşmiyorsa dava zamanaşımından, hüküm kesinleştikten veya infaz kesintiye uğradıktan sonra vuku bulabilecek kesme hallerine rağmen belli bir süre içerisinde infaz edilemiyorsa ceza zamanaşımından söz edilir<sup>[10]</sup>.

### A) DAVA ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN SONA ERMESİNİN DOĞURDUĞU SONUÇ

Dava zamanaşımı süresinin sona ermesi ihtimalinde ceza davası açılmaz ya da daha önce açılmış olan davaya devam edilemez<sup>[11]</sup>. Nitekim zamanaşımı olgusu soruşturma aşamasında tespit edilirse savcılık makamının kovuşturmaya yer olmadığı yönünde karar vermesi gerekir. Fakat soruşturma aşaması tamamlanıp, kovuşturma aşamasına geçildikten sonra saptanması halinde ise mahkemece düşme kararı verilir<sup>[12]</sup>. Bu durum daha sonra yani

[8] Dönmezer *et al.*, *op. cit.*, s.423.

[9] Dönmezer *et al.*, *op. cit.*, s.433; Önder, *op. cit.*, s.667; İçel *et al.*, *op. cit.*, s.339; Bahsi geçen durum TCK'nin 72. maddesinin 2. fıkrasında açık bir şekilde zikredilmiş bulunmaktadır.

[10] Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 22. Baskı, 2022, s.613, 622; Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Adalet Yayınevi, 13. Baskı, 2012, s.606, 613.

[11] Dönmezer *et al.*, *op. cit.*, s.434; İçel *et al.*, *op. cit.*, s.339; Artuk *et al.*, *op. cit.*, s.1034; Hakeri, *op. cit.*, s.606, 613; Alşahin, *op. cit.*, s.7-8.

[12] Mehmet Emin Artuk ve Mehmet Emin Alşahin, "Objektif Cezalandırılabilme Şartı ve Zamanaşımı", *MÜHFHAD (Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan)*, Cilt 19, Sayı 2, 2013, s.29, 31; Berrin Akbulut, "Dava Zamanaşımı Sürelerinin Başlaması", *EÜHFHD*, Cilt 8, Sayı 2, 2013, s.150-152; Koca ve Üzülmez, *op. cit.*, s.765-767; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *op. cit.*, s.758; Alşahin, *op. cit.*, s.75; Özar, *op. cit.*, s.142-143.

kanun yolu aşamasında fark edilirse, bu kez de bölge adliye mahkemesi ya da Yargıtay işin esasına girmeyerek düşme kararı verir<sup>[13]</sup>.

Vurgulamak gerekir ki, kovuşturma aşamasında zamanaşımı süresinin dolduğu tespiti üzerine beraat değil, düşme kararı verilir. Bu durum, bölüm başlığı “Dava ve Cezanın Düşürülmesi” ve kenar başlığı “Dava zamanaşımı” olan TCK’nin 66. maddesinde “kamu davası...geçmesiyle düşer” denilmek suretiyle açıkça ifade edilmiştir<sup>[14]</sup>.

Düşme kararı verilecek olmasının bir neticesi olarak, zamanaşımı süresinin dolması halinde ceza verilmesi başka bir deyişle suçun işlendiğini sabit görme anlamına gelecek hükmün açıklanmasının geri bırakılması ya da ön ödeme gibi kurumların herhangi birinin tatbiki de mümkün olmaz<sup>[15]</sup>.

## **B) DAVA ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN HESAPLANMASI**

Dava zamanaşımı kurumu TCK’nin 66 ve 67. maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Altmış altıncı maddede öncelikli olarak zamanaşımı süresinin nasıl hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır. İlk fıkrada sürenin, aksine bir düzenleme bulunmadığı müddetçe, suça uygulanacak cezanın ağırlığına<sup>[16]</sup> başka bir deyişle miktarına<sup>[17]</sup> göre belirleneceği öngörülmüştür. Buna göre zamanaşımı süresi, işlenen suç için gereken hapis cezası artırılmış müebbet ise otuz yıl, müebbetse yirmi beş yıl, yirmi yıldan aşağı değilse yirmi yıl, beş yıldan fazla ve fakat yirmi yıldan azsa on beş yıl ve beş yıldan fazla değil veya adli para cezası ise sekiz yıl olarak tayin edilmiştir. İkinci fıkrada

[13] Koca ve Üzülmöz, *op. cit.*, s.766; Hamide Zafer, *Ceza Hukuku Genel Hükümler TCK m. 1-75*, İstanbul, Beta Yayınları, 3. Bası, 2013, s.568.

[14] Ancak Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)’nin 223. maddesinin 9. fıkrasında açıkça zikredildiği üzere, beraat kararının derhal verilmesinin mümkün olduğu hallerde düşme kararı verilemeyeceğinden, zamanaşımı süresi dolmuş olsa dahi beraat kararı verilmesi gerekir. Bkz. Akbulut, *op. cit.*, s.151; Cumhur Şahin ve Neslihan Göktürk, *Ceza Muhakemesi Hukuku-2*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 12. Bası, 2022, s.174.

[15] Akbulut, *op. cit.*, s.152; Öztürk ve Erdem, *op. cit.*, s.613-614.

[16] Erem, *op. cit.*, s.651; Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Ankara, Savaş Yayınevi, 20. Baskı, 2014, s.463; Öztürk ve Erdem, *op. cit.*, s.615; Zafer, *op. cit.*, s.564; Koca ve Üzülmöz, *op. cit.*, s.755.

[17] İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 18. Baskı, 2022, s.1060; Soyaslan, *op. cit.*, s.650; Akbulut, *op. cit.*, s.154.

suçun belli yaş aralıklarında işlenmesi hali, zamanaşımı süresini azaltan bir sebep olarak düzenlenmiştir. Buna göre zamanaşımı süresi, suçun işlendiği tarihte fail on iki yaşını doldurmuş ve fakat on beş yaşını doldurmamışsa yarı, on beş yaşını doldurmuş ve fakat on sekiz yaşını doldurmamış ise üçte bir oranında azalacaktır. Dördüncü fıkrada ise sürenin tayininde belli bir suç için seçimlik ceza öngörülmesi halinde hapis cezasının dikkate alınacağı ve hapis cezasının alt ve üst sınırlarına yer verilmesi durumunda üst sınırın esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Altmış altıncı maddenin 3. fıkrasında, sürenin hesaplanması noktasında baz alınacak hapis cezasının tespitinde dosyada yer alan deliller nazara alındığında daha ağır cezaya sebebiyet verecek nitelikli hallerin de göz önünde bulundurulacağı ifade edilmiştir. Üçüncü fıkra hükmünün mefhum-u muhalifinden hareketle denilebilir ki, zamanaşımı süresinin saptanmasında yalnızca cezada artışa sebebiyet verecek nitelikli haller dikkate alınabilecek, buna karşılık cezayı hafifletici sebepler herhangi bir surette esas alınamayacaktır. Yine takdiri indirim nedenleri, suçun teşebbüs aşamasında kalmış yahut suça iştirak edilmiş olması halleri de sürenin saptanmasında önem arz etmeyecektir<sup>[18]</sup>.

### C) DAVA ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN İŞLEMeye BAŞLAMASI

Zamanaşımı sürelerinin ne zamandan itibaren işlemeye başlayacağı, TCK'nin 66. maddesinin 6. fıkrasında hükme bağlanmış vaziyettedir. Bahsi geçen hüküm çerçevesinde zamanaşımı süresi, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği, teşebbüs aşamasında kalan suçlarda son hareketin yapıldığı, kesintisiz suçlarda kesintinin vuku bulduğu ve zincirleme suçlarda ise son suçun işlendiği günden itibaren başlar<sup>[19]</sup>.

Burada özellikle tamamlanmış suçlar açısından konuya daha detaylı yaklaşılması gerekir. Bu çerçevede öncelikle sırf hareket suçları ile neticeli

[18] Demirbaş, *op. cit.*, s.774; Öztürk ve Erdem, *op. cit.*, s.616; Özgenç, *op. cit.*, s.1062; Zafer, *op. cit.*, s.567-568; Hakeri, *op. cit.*, s.606-607; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *op. cit.*, s.763.

[19] Ayrıca aynı hükümde çocuklara karşı belli kimseler tarafından işlenen suçlarda zamanaşımı süresinin başlangıcı noktasında özel bir belirleme yapılmıştır. Bu kimseler çocuğun üstsoyu yahut bunlar üzerinde etkisi bulunan kimseler olup, değinilen hallerde zamanaşımı süresi çocuğun on sekiz yaşını doldurduğu günden itibaren başlar.



suçlar arasında bir ayırım yapılmalıdır. Zira suçun işlendiği günün hangi tarihe denk düşeceği hususu değinilen suç türlerinde farklılık arz eder. Nitekim sırf hareket suçlarında suçun işlendiği tarih icra hareketlerinin tamamlandığı, neticeli suçlarda ise neticenin ortaya çıktığı gündür<sup>[20]</sup>.

Son olarak belirtilmelidir ki, ceza hukuku alanında zamanaşımı süresini başlatan sebebin vuku bulduğu gün de sürenin hesaplanmasında toplam süreye dahil olmaktadır. Zira TCK'nin 66. maddesinin lafzında geçen "... günden itibaren işlemeye başlar." ifadesi ile ceza mevzuatında aksi yönde bir düzenlemeye gidilmemesi hususları bu saptamayı haklı çıkarır vaziyettedir<sup>[21]</sup>.

#### **D) DAVA ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN TATBİK EDİLEMeyeCEĞİ SUÇLAR**

TCK'nin 66. maddesinin 7. fıkrasında bazı suçlar açısından zamanaşımı kurumunun tatbik olunamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu suçlar, yurtdışında işlenen ve ağırlaştırılmış müebbet, müebbet veya on yıldan fazla hapis cezasını gerektiren devlete ve millete karşı suçlardır. Ayrıca TCK'nin belli suçlara dair özel hükümlerinde de ilgili suçlar açısından zamanaşımı kurumunun tatbik edilemeyeceği öngörülmektedir. Nitekim soykırım (TCK m. 76/4), insanlığa karşı suçlar (TCK m. 77/4), bu suçları işlemek amacıyla örgüt kurulması, yönetilmesi ya da örgüte üye olunması (TCK m. 78/3) ve işkence suçları (TCK m. 94/6) değinilen kapsamdadır. Belirtmelidir ki bunlar dışında kalan suçlar, aksine bir hüküm ihdas edilmediği müddetçe, dava zamanaşımına tabi olacaktır<sup>[22]</sup>.

#### **E) DAVA ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN DURMASI VE KESİLMESİ**

Dava zamanaşımını durduran ve kesen hallere ilişkin detaylar TCK'nin 67. maddesinde düzenlenmiştir. Zamanaşımı süresinin durması ile kastedilen, durma halinin vukuundan bu halin ortadan kalktığı güne kadar zamanaşımı süresinin işlememesidir. Süreyi durduran hallerin neler olduğu hususunda ceza mevzuatı dikkate alınarak dörtlü bir ayırım yapılabilir. İlk olarak 67.

[20] Önder, *op. cit.*, s.678; Toroslu, *op. cit.*, s.464; Öztürk ve Erdem, *op. cit.*, s.617; Artuk *et al.*, *op. cit.*, s.1046 vd.; Koca ve Üzülmöz, *op. cit.*, s.762; Akbulut, *op. cit.*, s.166-171; Özar, *op. cit.*, s.115-117.

[21] Akbulut, *op. cit.*, s.162; Artuk ve Alşahin, *op. cit.*, s.36-37.

[22] Dönmezer *et al.*, *op. cit.*, s.434-435; Özgenc, *op. cit.*, s.1063; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *op. cit.*, s.760-761; Koca ve Üzülmöz, *op. cit.*, s.754-755; Taner, *op. cit.*, s.56-57; Özar, *op. cit.*, s.64 vd.

maddenin ilk fıkrasında ifade edildiği üzere, ceza muhakemesi yönünden kovuşturma şartlarından olan izin ve karar kurumlarının işletilmesi zamanaşımını durdurmaktadır. Gerçekten de soruşturma veya kovuşturma yapılması için yetkili merciden izin alınması veya merciin karar vermesinin gereklilik arz ettiği hallerde ilgili merciye başvuru tarihinde zamanaşımı durmakta ve iznin yahut kararın alındığı tarihten itibaren ise süre kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir<sup>[23]</sup>. İkinci olarak aynı hükümde belirtildiği üzere, bekletici mesele hali zamanaşımını durdurmaktadır. Nitekim bir fiilin suç olup olmadığı noktasında çözülmesi gereken bir husus diğer hukuk dallarının uzmanlık alanına girmekte ise (söz gelimi hırsızlık yaptığı iddiasında bulunulan kimsenin malın kendi mülkiyetinde olduğunu ileri sürmesi) ceza mahkemesi, CMK'nin 218. maddesi uyarınca, bu hususu kendisi çözebileceği gibi bunun yerine ilgililere yetkili mahkemede dava açmaları için süre verebilir. Eğer ikinci yol tercih edilmişse, sorunun çözümü bakımından geçen süre zarfında zamanaşımı süresi işlemeyecektir<sup>[24]</sup>. Üçüncü olarak yine 67. maddenin ilk fıkrasında öngörüldüğü üzere, CMK'nin ilgili hükümleri doğrultusunda failin kaçak olduğuna yönelik karar verilmesi zamanaşımını durdurur. Bu kararın kalkmasıyla birlikte, duran zamanaşımı tekrar işlemeye başlar<sup>[25]</sup>. TCK'nin 67. maddesi dışında CMK muhtevasında da (dördüncü olarak) zamanaşımını durduran bazı hallere yer verilmiştir. Nitekim hükmün açıklanmasının geri bırakılması (CMK m. 231/8-c), uzlaştırma yoluna gidilmesi (CMK m. 253/21) ile kamu davası açılmasının ertelenmesi (CMK m. 171/4) böyle bir etkiye sahiptir<sup>[26]</sup>.

Kesilmede ise, kesme halinin vuku bulması ile daha önce işlemiş olan sürelerin artık bir önemi kalmamaktadır. Kesme halinin ortadan kalktığı günden itibaren zamanaşımı süresi sanki daha önce hiç işlememiş gibi yani sıfırdan işlemeye başlar. Kesme halleri 67. maddenin 2. fıkrasında dört bent

[23] Artuk *et al.*, *op. cit.*, s.1052-1054; Demirbaş, *op. cit.*, s.779-781; Koca ve Üzülmöz, *op. cit.*, s.767-768; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *op. cit.*, s.770-771; Taner, *op. cit.*, s.85-89; Alşahin, *op. cit.*, s.179 vd.; Özar, *op. cit.*, s.151-173.

[24] Artuk *et al.*, *op. cit.*, s.1054-1056; Alşahin, *op. cit.*, s.195-203.

[25] Artuk *et al.*, *op. cit.*, s.1056; Demirbaş, *op. cit.*, s.782; Koca ve Üzülmöz, *op. cit.*, s.768-769; Taner, *op. cit.*, s.92-93; Alşahin, *op. cit.*, s.203-205.

[26] Artuk *et al.*, *op. cit.*, s.1057-1058; Öztürk ve Erdem, *op. cit.*, s.620; Zafer, *op. cit.*, s.569-570.

halinde sayılmıştır. Bunlar şüpheli veya sanıklardan birinin savcı tarafından ifadesinin alınması yahut sorguya çekilmesi, tutuklanması, hakkında iddianame düzenlenmesi veya mahkûmiyet hükmü verilmesidir. Üçüncü fıkrada, birden fazla kesme nedeninin gerçekleşmesi halinde sürenin ne zaman işlemeye başlayacağı, dördüncü fıkrada ise sürenin kesilmesi durumuna özgü olarak azami zamanaşımı süresinin ne kadar olacağı hüküm altına alınmıştır. Eğer birden fazla kesme hali vuku buluyorsa süre, son kesme halinin ortadan kalkmasından itibaren işlemeye başlar. Fakat kesme halleri ne zaman vuku bulursa bulsun, dava zamanaşımı süresi en çok mevzu bahis suça dair TCK ile belirlenen zamanaşımı süresinin yarısına kadar uzayabilir<sup>[27]</sup>.

Bu noktada son olarak TCK'nin 66. maddesinin 5. fıkrasındaki özel bir belirlemeden söz etmek gerekir. Buna göre, belli bir fiilden kaynaklı olarak yeniden yargılama yapılması gereği haiz bulunuyor ve bu konudaki talep mahkemece kabul edilmiş ise, zamanaşımı süresi kabul tarihinden itibaren yeni baştan işlemeye başlar. Hemen belirtelim ki burada yeniden yargılama yapılması ile kastedilen, CMK'nin 311. ve 323. maddeleri arasında hükme bağlanan yargılamanın yenilenmesi kurumudur<sup>[28]</sup>.

[27] Hemen belirtelim ki, azami süre uygulaması yalnızca kesme hallerine ilişkin olarak öngörüldüğünden durma halleri bakımından aynı etkiyi meydana getirmez. Diğer bir ifadeyle, sürenin durmasına yol açan bir hal ortaya çıktıktan sonra ne kadarlık bir süre geçerse geçsin bu halin ortadan kalkmasından itibaren süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak böyle bir durum keyfiyete yol açabileceğinden, son derece eleştiriye açık bulunmaktadır. Bkz. Hafızoğulları ve Özen, *op. cit.*, s.541.

[28] Özbek, Doğan ve Bacaksız, *op. cit.*, s.764; Özar, *op. cit.*, s.130-131; Eğer daha önce yargılama yapılmış ve kesin hüküm verilmiş olsa dahi, 311. maddede belirtilen sebepler çerçevesinde yargılamanın yenileceği bir durumda dava zamanaşımı süresi işlemeye yeni baştan başlayacaktır. Her ne kadar sürenin en baştan başlayacak olması nedeniyle mevzu bahis olgu, kesme halleri ile benzerlik taşısa da farklı bir durumu temsil etmektedir. Bkz. Demirbaş, *op. cit.*, s.775-776; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *op. cit.*, s.765; Taner, *op. cit.*, s.118-119; Akbulut, *op. cit.*, s.164-165; O nedenle yargılamanın yenilenmesi kurumunun işletilebildiği süre zarfında kesme hallerindeki gibi bir süre sınırlamasından söz edilemez. Bkz. Özbek, Doğan ve Bacaksız, *op. cit.*, s.765; Taner, *op. cit.*, s.119; Akbulut, *op. cit.*, s.165.

## II. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI AÇISINDAN DAVA ZAMANAŞIMI

Vergi suçları arasında en önemlisi<sup>[29]</sup> ve sonuçları itibariyle daha ağır yaptırımlara tabi olan<sup>[30]</sup> vergi kaçakçılığı suçları, ilk ihdas edildiği günden bu yana pek çok yönden değişikliğe tabi tutulmuş<sup>[31]</sup> ve en son 8.4.2022 tarihli 7394 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin ardından VUK'un 359. maddesi muhtevasında günümüzdeki yapısına kavuşturulmuştur. Mezkûr değişiklik kapsamında suçlara karşılık öngörülen cezalarda artırımı gidilmiş, etkin pişmanlık kurumu ihdas edilmiş ve zincirleme suç esasının uygulanması noktasında özel bir saptama<sup>[32]</sup> yapılmıştır.

Bu değişikliğin yanı sıra VUK'un 359. maddesine 29.4.2021 tarihli 7318 sayılı Kanun ile ç fıkrası, 30.11.2022 tarihli 7423 sayılı Kanun ile ise d fıkrası<sup>[33]</sup> eklenmiş ve daha önce dört farklı suç grubunu (hükmün a fıkrasının 1 ve 2 numaralı bentlerinde sayılan fiiller farklı suç gruplarını meydana getirmektedir) ihtiva eden vergi kaçakçılığı suçlarına<sup>[34]</sup> iki ayrı

[29] Uğur Yiğit, *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul, Beta Yayınları, 2004, s.59.

[30] Turgut Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, Ankara, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, 2019, s.345.

[31] Tarihsel gelişim için bkz. İbrahim Nihat Bayar, *Vergi Kaçakçılığı*, Ankara, Mali Akademi Yayınları, 2013, s.66-71; Adnan Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul, Beta Yayınları, 2016, s.33-44; Yusuf Burak Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, 2022, s.32-48.

[32] “Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.”

[33] Bu hükmün yürürlüğe girişi, 7423 sayılı Kanun'un 10. maddesinde 1.1.2024 tarihi olarak tayin edilmiştir.

[34] Bu yönde bkz. Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi, 12. Baskı, 2022, s.443 vd.; Ercan Sarıcaoğlu, *Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2017, s.176; Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, s.47 vd.; Mahmut Kaşıkçı ve Altan Rençber, *Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2023, s.315.

suç grubu daha eklenmiştir<sup>[35]</sup>. 2024 yılının başından itibaren sayısı altıya çıkan bu suç grupları<sup>[36]</sup> da kendi içerisinde seçimlik hareketli olarak<sup>[37]</sup> tasarlanmıştır.

Yine 1998 yılında ihdas olunan 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle beraber vergi ziyai suçun unsuru olmaktan çıkarıldığından<sup>[38]</sup> vergi kaçakçılığı suçları, çift defter tutma fiilini ayıracak olursak, neticeli değil de sırf hareket suçu vasfını kazanmıştır<sup>[39]</sup>.

[35] Bu noktada önemle vurgulamak gerekir ki, çalışmada VUK'un 359. maddesinin a, b, c ve d olarak tasniflendirilen paragraf kısımları *fıkra* olarak değerlendirilmiştir. Öğretide bu yönde tercihler olduğu gibi (bu mahiyetteki bazı eserler için bkz. Candan, *op. cit.*, s.358 vd.; Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, 2019, s.303 vd.; Yiğit, *op. cit.*, s.121 vd.), ilgili kısımlar için bent şeklindeki ifade kullanımının da benimsendiğini (bu mahiyetteki bazı eserler için bkz. Hüsamettin Uğur ve Mert Elibol, *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Suçları*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s.288 vd.; M. Kamil Mutluer ve N. Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019, s.131 vd.; Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargı ve Tahsil Hukuku)*, Ankara, Savaş Yayınevi, 53. Baskı, 2022, s.126) belirtmekte yarar bulunmaktadır.

[36] Aynı yönde bkz. Şenel Sarsıkoğlu ve Gülden Şişman, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç", *Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 19, Sayı 220, 2023, s.631 dnp. 8.

[37] Bu yönde bkz. Sahir Erman, *Vergi Suçları (Ticari Ceza Hukuku-VI)*, İstanbul, İ. Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, 1988, s.51; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.440; Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2. Baskı, 2015, s.81-82; Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Beta Yayınları, 8. Baskı, 2016, s.519; Yüce, *op. cit.*, s.33-34; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.323; Mustafa Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Ankara, Adalet Yayınevi, 6. Baskı, 2023, s.36 vd.

[38] Ali Parlar ve Güleç Demirel, *Açıklamalı-İçtihatlı Adli-İdari Vergi Suçları*, Ankara, Adil Yayınevi, 2002, s.218.

[39] Selim Kaneti *et al.*, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, 2022, s.392; Mahmut Kaşıkçı, "Vergi Suçlarında Zamanaşımı ve Özellikle Dava Zamanaşımının Başlangıç Anı ile İlgili Bir İnceleme", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 53, 2001, s.31-38; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, *op. cit.*, s.133-134; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.437, 449, 462; S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, 2019, s.400-401; Saban, *op. cit.*, 519; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.323-325; Onur Temizyürek, "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Fiillerinde Suç Tarihi, Suça Teşebbüs ve Teselsül", *Vergi Dünyası Dergisi*,

Vergi ziyayının aranmaması dolayısıyla zarar değil de tehlike suçu niteliği taşıyan<sup>[40]</sup> ve içeriğinde çok sayıda suç tipini barındıran vergi kaçakçılığı suçları ile korunan hukuki değer de birden fazla olmaktadır. Öyle ki mezkûr suçlar ile öncelikle, hileli davranışlara yeltenmeyerek vergisini tam ve zamanında ödeyen dürüst yükümlülerin ve gerek devletin gerekse vergilendirme yetkisi devredilmiş tüzel kişiler ile toplanan vergiden gelecekte istifade edecek herkesin menfaati korunmuş olmaktadır<sup>[41]</sup>. Ayrıca Türk vergi sisteminin düzgün bir şekilde işleyebilmesi bakımından hayati bir konumda bulunan defter, kayıt ve belge düzenine toplum nezdinde duyulan güven de korunan hukuki değerlerden bir diğerini oluşturmaktadır<sup>[42]</sup>.

### A) VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA DAVA ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN İŞLEMeye BAŞLAMASI

Zamanaşımı süresinin ne zaman işlemeye başlayacağı TCK'nin 66. maddesinin 6. fıkrasında suç tiplerinin özellikleri, işleniş biçimleri ile mağdurun yaşı ve durumu esas alınarak belirlenmiştir<sup>[43]</sup>. Sürenin başlangıcı, tamamlanmış vergi kaçakçılığı suçları açısından suçun işlendiği tarih olduğu için farklı suç fiilleri bakımından bu tarihin ne zamana denk düşeceği hususu önem arz etmektedir. Daha önce de değinildiği üzere, tamamlanmış suçlarda

Sayı 339, 2009, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 14.9.2023); Yüce, *op. cit.*, s.35.

[40] Billur Yaltı Soydan, "Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak: Adil ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 169, 2002, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (E.T. 3.9.2023); Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.443; Saban, *op. cit.*, s.517; Yüce, *op. cit.*, s.34; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, *op. cit.*, s.134.

[41] Onur Özcan, *Vergi Suçları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015, s.98-99; Özen, *op. cit.*, s.21.

[42] Bayar, *op. cit.*, s.85; Özcan, *op. cit.*, s.98; Özen, *op. cit.*, s.21, 34; Gerçekten de bu güven kaçakçılık eylemleri ile bazen idarenin denetimini mümkün kılmayacak bazen hileli davranışlarla gerçeğin yansıtılmasının önüne geçecek bazen de her iki olumsuz neticeyi bir arada doğuracak engellemelerle zedelenmektedir. Nitekim gizleme fiilinde ilk durumu, sahte belge düzenleme ya da kullanma fiilinde ikinci durumu, defter sayfalarını koparıp yerine başka sayfaların konulmasında ise üçüncü durumu görebilmek mümkündür. Bkz. Özcan, *op. cit.*, s.97-98.

[43] Koca ve Üzülmüş, *op. cit.*, s.761, 765.

zamanaşımının başlangıcı suçun sırf hareket ya da neticeli suç olmasına göre farklılık arz etmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları arasında yalnızca çift defter tutma fiili neticeli suç vasfını haiz olduğundan<sup>[44]</sup>, diğer (sırf hareket suçu niteliğindeki) fiiller bakımından zamanaşımı süresi icrai veya ihmali hareketin yapıldığı tarihten itibaren işlemeye başlar<sup>[45]</sup>. Nitekim sözü edilen tarih hesap ve muhasebe hilesi yapılması fiilinde hileli muamelenin gerçekleştirildiği, gerçek olmayan yahut kayda konu işlemle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılmasında hesabın açıldığı<sup>[46]</sup>, defter, kayıt ve belgelerin tahrif veya yok edilmesinde tahrifatın ya da yok etmenin gerçekleştirildiği<sup>[47]</sup>, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı veya sahte belge düzenlenmesinde belgenin düzenlendiği<sup>[48]</sup>, defter sayfalarının koparılmasında bu sayfaların yerine yenisi konulmuyorsa koparıldığı, aksi takdirde yeni sayfa konulduğu<sup>[49]</sup>, anlaşmasız matbaalarca belge basılmasında basımın gerçekleştirildiği<sup>[50]</sup> ve bu belgelerin bilerek kullanılması halinde de kullanmanın cereyan ettiği<sup>[51]</sup> tarih olmaktadır.

[44] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.462; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, *op. cit.*, s.134; Candan, *op. cit.*, s.372; Oktar, *op. cit.*, s.400; Saban, *op. cit.*, s.519-521; Aziz Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010, s.155; Bayar, *op. cit.*, s.100; Sarıcaoğlu, *Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, *op. cit.*, s.183; Yüce, *op. cit.*, s.35; Özen, *op. cit.*, s.50, 113.

[45] Temizyürek, *op. cit.*, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 14.9.2023).

[46] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.519 dpn. 291; Uğur ve Elibol, *op. cit.*, s.250; Mehmet Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, 2022, s.495.

[47] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.520 dpn. 291; Uğur ve Elibol, *op. cit.*, s.250; Çavuş, *op. cit.*, s.249.

[48] Kaşıkçı, *op. cit.*, s.34; Parlar ve Demirel, *op. cit.*, s.348; Ömer Şahin ve Mesut Uçak, "VUK'un 259 ve 360. Maddelerindeki Fiiller Yönünden Dava Zamanaşımı Süresi", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 80, 2006, s.13; Özcan, *op. cit.*, s.394; Çavuş, *op. cit.*, s.249-250; Özen, *op. cit.*, s.186.

[49] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.520 dpn. 291.

[50] Kaşıkçı, *op. cit.*, s.34; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.520 dpn. 291; Uğur ve Elibol, *op. cit.*, s.254-255.

[51] Kaşıkçı, *op. cit.*, s.34; Uğur ve Elibol, *op. cit.*, s.254-255.

VUK'un 359. maddesinin ç fıkrasında düzenlenen ve içeriğinde mezkûr hükümde sayılan birden çok seçimlik hareketi barındıran ödeme kaydedici cihazlara kanuna aykırı şekilde müdahale yapılması fiilinde<sup>[52]</sup> suç tarihi söz konusu müdahalenin gerçekleştirildiği<sup>[53]</sup>, d fıkrasında düzenlenen ve tütün ya da alkol piyasalarında vergi güvenliğini tesis edebilme gayesiyle vergi idaresine elektronik ortamda iletilmesi gereken bilgi veya belgelerin aktarılacağı elektronik sisteme veri gönderimini engelleyecek yahut yanlış veri iletimine yol açacak müdahalelerin gerçekleştirildiği tarihtir.

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiili açısından yaklaşıldığında ise, yükümlünün kendisine tebliğ edilen ve defter ve belgelerin ibrazının istenildiği yazıya cevap verip vermemesine göre ikili bir ayırım yapılmalıdır. Eğer tebliğe rağmen en az on beş gün olarak tayin edilen sürede ibraz gerçekleştirilmiyorsa, suç bu sürenin dolduğu anda<sup>[54]</sup> işlenmiş olur. Lakin süre dolmadan defter ve belgelerin zayi olduğu iddiası ile ibrazın gerçekleştirilemeyeceği bildirilmişse, suç bu anda işlenmiş<sup>[55]</sup> kabul edilir.

Buraya kadar ki tespitlerin ardından sırf hareket suçu niteliğini haiz diğer bir suç olan yanıltıcı veya sahte belge kullanma fiilleri yönünden suçun ne zaman işlenmiş kabul edileceği üzerinde daha detaylı olarak durmak gerekir. Hemen belirtelim ki burada suç tarihinin ilgili belgelerin kullanıldığı tarih olduğu açık olmakla beraber, VUK'un 359. maddesinde tanımlanmamış olan kullanma deyimini neyin kastedildiği tartışmalıdır. Yargıtayın yerleşik içtihadını da yansıtan bir görüşe göre kullanma eylemi, icra edilen yanıltıcılık veya sahtecilik faaliyetinden arzu edilen menfaatin gerçekleştirilebilmesi için gerekli işlemlerin tümünü ifade etmektedir. Arzu edilen menfaat, kanuni deftere kayıt anında değil de yanıltıcılık ya da sahtelik vasfını haiz belgenin

[52] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.461.

[53] Abdullah Ömercioğlu, "7318 sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları", *EÜHFD*, Cilt 17, Sayı 1, 2022, s.176-181.

[54] Candan, *op. cit.*, s.365; Bayar, *op. cit.*, s.126; Birol Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 1, 2015, s.336; Çavuş, *op. cit.*, s.248; Taştan, *op. cit.*, s.496.

[55] Özcan, *op. cit.*, s.393; Özen, *op. cit.*, s.185; Taştan, *op. cit.*, s.61; Fakat hemen belirtelim ki, gizleme fiiline dair yukarıda yapılan saptama şüphesiz ki defter, kayıt ve belgelerin mücbir sebepler dolayısıyla zayi olması ihtimalini kapsamamaktadır.



beyannamede gösterilmesi ve vergi dairesine tevdi edilmesi ile sağlanır<sup>[56]</sup>. Bu yaklaşımı benimseyen ve içtihadına zemin oluşturan Yargıtay<sup>[57]</sup>, yanıltıcı veya sahte belge hangi vergi türü için kullanılmaktaysa o vergiye dair beyanname verilmesi gereken son tarihi kullanma fiili yönünden suç tarihi olarak kabul etmektedir<sup>[58]</sup> <sup>[59]</sup>. Fakat bu görüş öğretilerde haklı olarak eleştirilmektedir.

[56] Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2002, s.224-225; Benzer yönde bkz. Yiğit, *op. cit.*, s.148; Mehmet Ali Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 8. Baskı, 2018, s.1071-1072; Hatice Ela, *Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, 2021, s.1083-1084, Ferhat Yıldız, *Yargıtay Kararları Işığında Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2022, s.204; Dünder Aydoğan, *(Açıklamalı-İçtihatlı) Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2022, s.431, 500.

[57] Bu yaklaşımın açıkça zikredildiği bir karar için bkz. Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 8 Kasım 2018 Tarih ve E.2018/11-427, K.2018/517 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 27.9.2023).

[58] Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul, Beta Yayınları, 2008, s.226-227; Bayar, *op. cit.*, s.150; Hüsamettin Uğur, “Vergi Usul Kanununa Göre Yanıltıcı veya Sahte Belge Kullanma Suçlarında Suç Tarihi”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt 10, Sayı 109, 2015, s.88; Kırmaz, *op. cit.*, s.336, 338; Uğur ve Elibol, *op. cit.*, s.264; Çavuş, *op. cit.*, s.249-250; Bünyamin Çitil, *Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları Vergilendirme ve Sorumluluk Hükümleri*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s.152, 155; Yunus Şengöz, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Zincirleme Suç, Suçun Unsurları, Suç Tarihi, Dava Zamanaşımı Süresi ve Sürenin Başlangıç Tarihi-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 359, 2022, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023); Ceyda Ümit, *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2022, s.325; Abdullah Saraç, “Sahte Belge Kullanma Suçunda Suçun İşleniş Zamanı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 360, 2022, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023); Taştan, *op. cit.*, s.499-501; Kaşıkçı ve Rençber, *op. cit.*, s.446.

[59] “...Sahte fatura kullanma suçunda suç tarihinin, sahte faturalar hangi vergi türünde kullanılmışsa bu vergiye göre sunulması gereken son beyanname tarihi olduğu dikkate alınarak; suça konu faturaların hangi vergi türü/türlerinde kullanıldığının katılan idareden sorulması, suça konu faturaların kullanılması nedeniyle düzenlenen vergi inceleme raporlarının getirtilip incelenmesi, buna göre suç tarihinin belirlenmesi gerektiği...” Bkz. Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi, 11 Kasım 2021 Tarih ve E.2017/3262, K.2021/10232 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 17.9.2023); Bu karar muhtevasında ortaya konulan hususları şöyle farazi bir olay

Zira mevzu bahis yaklaşım yanıltıcı veya sahte belge kullanma fiiline adeta neticeli suç vasfını yüklemektedir. Gerçekten de yanıltıcı veya sahte belge kullanma fiili ile arzu edilen menfaat yani daha az vergi ödeyecek olma hali eksik tahakkukun (verginin ziyaa uğramasının) vuku bulunduğu tarihte gerçekleşeceğinden, mezkûr yaklaşım vasıtasıyla vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyayı kabahatinin oluşum zamanları özdeşleştirilmektedir. Fakat daha evvel de değinildiği üzere, 4369 sayılı Kanun ile vergi ziyayı artık vergi kaçakçılığı suçunun bir unsuru olmaktan çıkarıldığı için bahsi geçen yaklaşım önceki kanuni düzenlemelerin izini taşımakta ve VUK'un 359. maddesinin güncel halini yansıtmamaktadır<sup>[60]</sup>. Desteklediğimiz başka bir görüşe göre ise, kullanma fiiliyle ilgili belgelerin vergi kanunları uyarınca tutulan, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kaydedilmesi kastedilmektedir<sup>[61]</sup>. Bu

üzerinden örneklendirebiliriz: Söz gelimi, yükümlünün 2024 yılı içerisinde bir başkasından temin etmiş olduğu sahte belgeyi 13.8.2024 tarihinde kanuni defterine kaydetmiş olması ihtimalinde, buna bakılmaksızın, suç tarihi söz konusu belge gelir vergisi için kullanılırsa 25.3.2025 (ya da yükümlünün vergiye tabi bir kurum olması sebebiyle kurumlar vergisi için kullanılırsa 30.4.2025), Ağustos dönemi katma değer vergisi için kullanılır ise 28.9.2024 olacaktır. Benzer mahiyetteki diğer örneklendirmeler için bkz. Uğur, "Vergi Usul Kanununa Göre Yanıltıcı veya Sahte Belge Kullanma Suçlarında Suç Tarihi", *op. cit.*, s.88; Şengöz, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Zincirleme Suç, Suçun Unsurları, Suç Tarihi, Dava Zamanaşımı Süresi ve Sürenin Başlangıç Tarihi-II", *op. cit.*, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023).

[60] Bu yönde bkz. Donay, *op. cit.*, s.227-229; İsmet Ünsal, "Vergi Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı: Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı Olarak, Deftere Kayıt Tarihi mi Yoksa Beyanname Verme Tarihi mi Esas Alınmalıdır?", *Terazi Hukuk Dergisi*, Sayı 31, 2009, s.146 vd.; Uğur, "Vergi Usul Kanununa Göre Yanıltıcı veya Sahte Belge Kullanma Suçlarında Suç Tarihi", *op. cit.*, s.88 vd.; Eylem Baş, "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bakımından 'Zamanaşımı' Kavramı Üzerine Bir İnceleme", *in Prof. Dr. Nevzat Toroslu'ya Armağan (Cilt-I)*, Ankara, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 459, 2015, s.232-233; Uğur ve Elibol, *op. cit.*, s.259 vd.; Şengöz, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Zincirleme Suç, Suçun Unsurları, Suç Tarihi, Dava Zamanaşımı Süresi ve Sürenin Başlangıç Tarihi-II", *op. cit.*, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023); Saraç, *op. cit.*, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023).

[61] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.110; Şükrü Kızılot *et al.*, *Vergi Hukuku*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı, 2007, s.205; Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.88, 90-91; Candan, *op. cit.*, s.176, 373; Coşkun Aras ve Murat Özgür, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Dava Zamanaşımı Süreleri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 125, 2003, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023);

Şahin ve Uçak, *op. cit.*, s.13; Ünsal, *op. cit.*, s.145; Taşdelen, *op. cit.*, s.167; Yüce, *op. cit.*, s.86, 100; Çitil, *op. cit.*, s.158; Saraç, *op. cit.*, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023).

Tabi söz konusu görüşün öğretilerinde çeşitli sebeplerle dar kapsamlı bulunduğunu ve bunun neticesi olarak kullanma fiilinin daha geniş bir içerikle kavranmaya çalışıldığını da ifade etmek gerekir. Nitekim bazı yazarlara göre, vergi incelemesi sırasında inceleme elemanına (bkz. Yunus Şengöz, “Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Suçunun Suç Tarihi, Dava Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 233, 2008, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (E.T. 20.9.2023); Uğur, “Vergi Usul Kanununa Göre Yanıltıcı veya Sahte Belge Kullanma Suçlarında Suç Tarihi”, *op. cit.*, s.86) ya da vergi idaresinin bilgi talebi üzerine yanıltıcı veya sahte belgelerin idareye ibraz edilmesi (bkz. Ahmet Emrah Geçer, *Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2021, s.294) ya da başkasının düzenlemiş olduğu yanıltıcı veya sahte belgeyi kullanması için bir başkasına veren kimsenin bu eylemi de (bkz. Erman, *op. cit.*, s.54; benzer yönde bkz. Çavuş, *op. cit.*, s.132) mezkûr fiil kapsamındadır. Başka bazı yazarlara göre ise, yanıltıcı veya sahte belge içeriklerinin beyannameye dahil edilmesi ihtimalinde (belge kanuni deftere kaydedilsin veya kaydedilmesin) beyannamenin vergi idaresine verilmesi de ilgili belgelerin kullanıldığı manasını taşır. Böylece suç beyannamenin tevdi edildiği tarihte işlenmiş olur. Bkz. Serkan Açar, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, *TBBD*, Sayı 58, 2005, s.291-292; Ersan Öz ve Mahmure Eşgünoğlu, “İdari ve Adli Uygulamalarda Zamanaşımı Uygulaması: Özellik Arz Eden Haller”, *UAÜHFD*, Sayı 3, 2014, s.79; Geçer, *op. cit.*, s.428; Yaşar Ayyıldız ve Serdar Şahin, “Vergi Kaçakçılığı Kapsamındaki Sahte Belge Suçlarında Suç Tarihinin Tespiti: Yargıtay Uygulaması”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 9, Sayı 2, 2023, s.93-94; Bu son yaklaşım ve yukarıda Yargıtayın yerleşik kararlarının da zeminini teşkil eden görüşün dayandığı iki temel gerekçe bulunmaktadır. Bunlardan ilki, kullanma fiilini deftere kayıt ile sınırlandıran görüş katı bir biçimde tatbik edildiğinde kanuni defter tutmak zorunda olmayan bir yükümlünün başkasından temin etmiş olduğu yanıltıcı veya sahte belge içeriklerini beyanına yansıtması halinde suç işlediğinin kabul edilemeyecek olmasıdır. Bkz. Özcan, *op. cit.*, s.194 dpn. 357, s.210 dpn. 418; Geçer, *op. cit.*, s.293. İkinci olarak ise, yükümlünün kanuni deftere kaydetmemiş olduğu yanıltıcı veya sahte belgenin içeriğini beyanına yansıtması ihtimalinde de benzer yönde bir neticenin doğacak olmasıdır. Bkz. Özcan, *op. cit.*, s.194. Fakat kanaatimizce TCK’de düzenlenen resmî veya özel belgede sahtecilik suçları açısından kanuni tanımda geçen kullanma deyimine yönelik öğretisi ve konuya dair yargısal içtihatlardan esinlenerek oluşturulan mezkûr görüşler VUK’un 359. madde lafzında geçen kullanma kavramını tam manasıyla yansıtılmamaktadır. Zira VUK muhteviyatında hükme bağlanan ve defter, kayıt ve belge düzeni yönünden meydana getirdiği tahribat düzeyi yadsınamayacak boyutta olan mezkûr fiillere, suçla korunan hukuki değerlerden defter, kayıt ve belge düzenine olan güvenin

görüş esas alındığında ise kullanma fiili bakımından suç tarihinin yanılıcı veya sahte belgenin deftere kaydedildiği ana tekabül edeceği tabiidir.

Konuya çift defter tutma fiili yönünden yaklaşıldığında ise, öncelikle mevzu bahis suçun kesintisiz suç olup olmadığını değerlendirmek gerekir. Zira bu suçlarda ani suçlardan farklı olarak netice hemen sona ermeyerek belli bir süre daha devam eder. Dolayısıyla tamamlanmakla birlikte hemen bitmemektedir. Böyle olunca da suçun işlendiği tarih kesintinin gerçekleştiği tarih olmaktadır. Kanun koyucu da TCK'nin 66. maddesinin 6. fıkrasında yapmış olduğu ayırımıda tamamlanmış suçlar ile ani suçları kastetmiş ve kesintisiz suçlar açısından zamanaşımı süresinin başlangıcını özel olarak belirtme ihtiyacı hissederek kesintinin gerçekleştiği tarih olarak ifade etmiştir<sup>[62]</sup>.

Çift defter tutma fiili ile vergi kanunları gereğince tutulması, saklanması ve ibrazı zorunlu olan ve aynı zamanda tasdik edilmiş<sup>[63]</sup> bir deftere kaydı lazım gelen hesap ve işlemlerin kısmen veya tamamen başka defter yahut kayıt ortamlarına aktarılması söz konusu olmaktadır. Fakat bu eylemin

korunması baz alınarak anlam verilmesi gerekir. Bkz. Uğur, "Vergi Usul Kanununa Göre Yanılıcı veya Sahte Belge Kullanma Suçlarında Suç Tarihi", *op. cit.*, s.87-88; Ayrıca ilgili belgelerin asıl ya da örneklerinin beyannameye eklenmiyor oluşu da ilgili belgelerin nasıl beyanname vermek suretiyle kullanıldığını açıklamakta yetersiz kalmaktadır. Diğer bir ifadeyle, olması gereken vergi tutarından daha az bir tutarın beyannameye yer alması ilgili belgelerin kullanıldığı manasını taşımaz. Zira pek çok işlem neticesinde oluşan ve beyan edilen mali kar ya da ödenecek katma değer vergisi rakamlarına, ilgili belge içerikleri ile değil de farazi eksiltmelerle de ulaşılmış olabilir. Bkz. Uğur, "Vergi Usul Kanununa Göre Yanılıcı veya Sahte Belge Kullanma Suçlarında Suç Tarihi", *op. cit.*, s.90; Uğur ve Elibol, *op. cit.*, s.263-264; Saraç, *op. cit.*, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023); Lakin belgenin defter kayıtlarına intikal ettirilmesinde durum farklıdır. Zira bahsi geçen işlem ile artık kayıtlar gerçeği yansıtmamakta ve bu sebeple ekonomik faaliyetler dolayısıyla ortaya çıkacak gelir veya kurumlar vergisi matrahı ya da ödenecek katma değer vergisi resen vergi tarhi yolu ile yani takdiren somutlaştırılacaktır. Bu sebeple varsayıma dayalı olgularla kullanma fiilini anlamlandırmak yerine 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ve suçla korunan hukuki değeri (defter, kayıt ve belge düzenine olan güvenin korunması) de dikkate alır bir yorum tarzıyla kavramın muhtevasını tayin etmek daha yerinde olacaktır.

[62] Özbek, Doğan ve Bacaksız, *op. cit.*, s.133-134, 234-236.

[63] Ok ve Gündel, *op. cit.*, s.342; Yiğit, *op. cit.*, s.125; Bayar, *op. cit.*, s.98-99; Uğur ve Elibol, *op. cit.*, s.307.

yapılması suçun tamamlanması için yeterli değildir. Aynı zamanda vergi matrahının azalması neticesinin de ortaya çıkması gerekir. Hemen belirtelim ki sözü edilen netice, vergi ziyandan farklılık taşır. Gerçekten de kaydı zaruri olan bir hususun kanuni deftere değil de başka bir kayıt ortamına aktarılmasıyla vergi matrahı azalmış olabilir. Fakat bu azalma halinin vergi ziyasına dönüşmesi ancak eksik veya geç tahakkukun meydana gelmesi ile gerçekleşir<sup>[64]</sup>. Dolayısıyla çift defter tutma fiili bakımından suç tarihi, vergi ziyayı kabahatinin işlendiği tarihle paralellik göstermemektedir.

Bu tespitin akabinde çift defter tutmanın kesintisiz bir suç mahiyetini taşıdığını belirtmek gerekir<sup>[65]</sup>. Zira deftere kayıt yapılması vergilendirme dönemi içerisinde süreklilik arz etmekte olup, kanuni deftere değil de başka bir deftere ya da kayıt ortamına yapılan ve vergi matrahında azalmaya yol açan kayıt ile suç tamamlanmakta, fakat o döneme ilişkin kayıt tutmanın mümkün olduğu zaman zarfında suç işlenmeye devam etmektedir<sup>[66]</sup>. Böyle olunca da çift defter tutma fiili yönünden zamanaşımı süresinin başlangıcı kesintinin vuku bulduğu tarih olmaktadır. Bu ise kanuni deftere kayıt yapılma imkanının sona erdiği yani ilgili vergilendirme döneminin kapandığı ana tekabül eder<sup>[67]</sup>.

Daha önce de değinildiği üzere, suçun teşebbüs aşamasında kalması halinde zamanaşımı süresi son hareketin yapıldığı günden itibaren başlar (TCK m.66/6). Söz gelimi, yükümlü hukuki ilişkide bulunduğu karşı taraftan aldığı belgenin anlaşmasız bir matbaada basıldığını biliyor olmasına rağmen, bu belgeyi tam defterine kaydettiği sırada kolluk kuvvetlerince yakalanmış ise, burada vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüsten söz edilir<sup>[68]</sup>. Son

[64] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.462; Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.84; Bayar, *op. cit.*, s.100-101; Özcan, *op. cit.*, s.149-150; Çavuş, *op. cit.*, s.103; Sarıcaoğlu, *Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, *op. cit.*, s.183-184; Özyer, *op. cit.*, s.1055-1056.

[65] H. Kısmet Erkiner, "Hileli Vergi Suçu", *MAMK*, Sayı 18, 1969, s.250; Özcan, *op. cit.*, s.152.

[66] Özcan, *op. cit.*, s.152-153.

[67] Özcan, *op. cit.*, s.395.

[68] Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Teşebbüs", *TAAD*, Sayı 37, 2019, s.20.

hareket ilgili belgenin deftere kaydedilmeye çalışıldığı anda gerçekleştiğinden zamanaşımı süresi o günden itibaren işlemeye başlar. Yine aynı düzenleme muhtevasında zincirleme suçlar bakımından zamanaşımı süresinin son suçun işlendiği günden itibaren başlayacağı kurala bağlanmıştır. Mezkûr konuda vergi kaçakçılığı suçları özelinde bir örnek vermek gerekirse, aynı suç işleme kararının icrası kapsamında birden çok sahte faturanın farklı tarihlerde kanuni deftere kaydedilmesi halinde son kayıt işleminin yapıldığı gün itibariyle<sup>[69]</sup> zamanaşımı süresi işlemeye başlar<sup>[70]</sup>.

## B) VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA DAVA ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN UZUNLUĞU

Vergi suçları açısından dava ve ceza zamanaşımı kurumlarının tatbikine yönelik VUK muhtevasında açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle vergi suçları da dahil olmak üzere tüm suçlar yönünden genel kanun vasfını haiz TCK, değinilen konu bakımından öncelikli referans kaynağını teşkil etmektedir<sup>[71]</sup>.

[69] “...Sahte fatura düzenleme suçunda suç tarihinin son olarak düzenlenen fatura tarihi olduğu dikkate alınarak; her takvim yılı için düzenlenen en son fatura tarihinin tespit edilmesinden sonra suç tarihlerinin belirlenmesi gerektiği...” Bkz. Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi, 25 Kasım 2021 Tarih ve E.2018/1433, K.2021/10860 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 17.9.2023); Fakat hemen belirtelim ki alıntılanan karar, 7394 sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçları özelinde zincirleme suç esasına dair özel saptama yapılmadan öncesine aittir.

[70] TCK'nin 66. maddesinde suça iştirak edilmesi hallerinde, iştirak eden kimseler açısından zamanaşımı süresinin nasıl hesaplanacağı konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Öğretide sürenin başlangıcının tespiti noktasında *iştirakte bağlılık kuralının* esas alınması gerektiği belirtilmektedir. Bkz. Önder, *op. cit.*, s.680; İçel *et al.*, *op. cit.*, s.348; Artuk *et al.*, *op. cit.*, s.1047; Taner, *op. cit.*, s.82. Böylece sürenin başlangıç anı, iştirak eden kimsenin fiilinin değil de asıl fiilin gerçekleştiği tarihe denk düşmektedir. Bkz. Akbulut, *op. cit.*, s.176; Bu saptama doğal olarak vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak edilmesi halleri açısından da geçerlilik taşımaktadır.

[71] Murat Aktaş ve Murat Özgür, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süreleri (Eski ve Yeni Ceza Kanunu Bağlamında İrdelenmesi)-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 160, 2006, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023); Berkan Karagöz, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.222; Alşahin, *op. cit.*, s.62; Mehmet Arslan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı, 2016, s.173.

Bu çerçevede vergi kaçakçılığı suçları için VUK'un 359. maddesinde getirilen hapis cezalarının üst sınırına, TCK'nin 66. maddesinde ortaya konulan ceza aralıkları çerçevesinde bakmak ve bunlara rast gelen aralık için öngörülen zamanaşımı süresini dikkate almak gerekir. Vergi kaçakçılığı suçları için kabul edilen hapis cezalarının üst sınırlarında 7394 sayılı Kanun ile arttırıma gidilmeden evvel herhangi bir suç fiili için tayin edilen cezanın üst sınırı beş yıldan fazla olmadığı için zamanaşımı süresi tüm fiiller açısından sekiz yıla tekabül etmekteydi. Fakat değişikliğin ardından 359. maddenin yalnızca a fıkrasında sayılan fiiller bakımından öngörülen cezanın üst sınırı beş yılı geçmemektedir. Diğer fıkralarda yer alan fiiller için ise üst sınır beş yıldan fazla tayin edilmiştir. Dolayısıyla a fıkrasındaki fiiller yönünden zamanaşımı süresi sekiz yıla denk düşmeye devam edecek olmakla birlikte diğer fiiller açısından tayin edilen üst sınır beş yılı aştığı ve fakat yirmi yıla ulaşmadığı için on beş yıla tekabül edecektir<sup>[72]</sup>. Ancak bu sürelerin fiili açıdan tatbik edilebilmesinde VUK'un bazı hükümleri dolayısıyla çeşitli problemler

[72] Bu noktada 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile cezaların üst sınırlarında yapılan artışlar dolayısıyla ortaya çıkan yeni zamanaşımı sürelerinin ne zamandan itibaren geçerlilik taşıyacağını da belirlemek gerekir. Zamanaşımı kurumu maddi ceza hukuku ile ilintili bulunduğundan kanuni değişikliklerin zaman bakımından uygulanmasında lehe olanların geçmişe yürümesi ve aleyhe olanların ise geçmişe yürümemesi esasları tatbik edilir. Bkz. Alşahin, *op. cit.*, s.39; Cezaların üst sınırlarında artışa gidilmesi aleyhe düzenleme olduğundan yeni hükmün geçmişe yürümemesi gerekecektir. Bu nedenle artışların gerçekleştirildiği hükmün yürürlüğe girdiği 15.4.2022 tarihinden önce işlenen suçlar eski zamanaşımı süresine, bu tarihten itibaren işlenenler ise yeni sürelerle tabi olacaktır. Fakat böyle bir sonuca varırken 7394 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesinde başka bazı değişikliklerin de (etkin pişmanlık kurumunun ihdası ile zincirleme suç esasına dair özel saptama) yapıldığı gözden uzak tutulmamalıdır. Zira ceza hukuku alanında lehe kanunun tespitinde somut duruma uygulanması mümkün eski ve yeni düzenlemelerin tamamının toplu bir şekilde dikkate alınması zaruridir. Dolayısıyla 7394 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesi ve sonrasında değişiklikle alakalı ve somut olaya uygulanabilir tüm hükümler tatbik edilecek ve neticede fail açısından değişiklik öncesi durumun mu yoksa sonrakinin mi daha lehe olduğu saptanacaktır. Eğer yeni ihdas edilen ve somut olaya uygulanabilir mahiyetteki hükümler 359. maddenin önceki haline nazaran failin daha lehine sonuçlar doğurmakta ise geçmişe yürüme hali vuku bulacak, aksi takdirde ise bulmayacaktır. Bkz. Murat Batı ve Zekiye Özen İnci, "7494 Sayılı Kanun'la Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK M. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 406, 2022, s.31-33.

bulunmaktadır. Bu sebeple basit bir çıkarım ile tayin edilen zamanaşımı sürelerinin uygulanabilirliği üzerinde ihtimamla durulması gerekir.

Bilindiği üzere, diğer vergi suçlarından farklı olarak vergi kaçakçılığı suçları için dava açılabilmesi, belli bir ön şartın gerçekleşmesine bağlı kılınmıştır. Bu ön şart VUK'un 367. maddesinde düzenlenen, vergi suçu raporuna konu edilen fiil hakkında rapor değerlendirme komisyonları tarafından mütalaa verilmesidir<sup>[73]</sup>. Belirtmek gerekir ki, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş olduğu savcılık makamınca esasen iki şekilde öğrenilebilir. Bunlardan ilki, yapılan bir vergi incelemesi esnasında vergi kaçakçılığı suçu işlendiğinin tespiti üzerine inceleme elemanınca vergi inceleme raporunun yanı sıra suçun işlendiği kanaatini yansıtan vergi suçu raporunun da tanzim edilmesi ve bu raporların iletildiği rapor değerlendirme komisyonunca düzenlenen mütalaanın, 367. maddenin ilk fıkrasında öngörülen usul doğrultusunda<sup>[74]</sup>, savcılık makamına gönderilmesidir<sup>[75]</sup>. Bu mütalaa komisyonca verilmediği müddetçe ceza muhakemesinde soruşturma evresinden kovuşturma evresine geçilemez. Gerçekten de soruşturma evresinin başlaması ve devamı noktasında mevcudiyeti zorunlu olmamakla birlikte iddianame düzenlenerek kamu davası açabilmesi için durum farklılık arz eder. Zira dava açılabilmesi için mütalaa alınması 367. madde uyarınca zorunluluk taşır<sup>[76]</sup>. Aksi takdirde

[73] Doğan Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", *İzmir Barosu Dergisi*, Sayı 2, 2016, s.16; Fulya Angun ve Selçuk Tekin, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa'nın Yeri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 389, 2021, s.35-36, 42; Aydoğan, *op. cit.*, s.43; Kaşıkçı ve Rençber, *op. cit.*, s.387.

[74] İlgili düzenleme uyarınca, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği vergi müfettişi ya da vergi müfettiş yardımcısı tarafından yürütülen bir vergi incelemesi sırasında tespit ediliyorsa bu kişiler savcılık makamına suç işlendiği bildirimini ilgili rapor değerlendirme komisyonundan mütalaa almaları akabinde doğrudan kendileri yapacaktır. Fakat bu yöndeki tespit incelemeye yetkili diğer kimselerce gerçekleştirilmişse suç bildirimini, alınan mütalaayla birlikte doğrudan değil, vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla yapılacaktır.

[75] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.402-404; Bayar, *op. cit.*, s.154 vd.; Ercan Sarıcaoğlu, "Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir mi?", *TBBD*, Sayı 134, 2018, s.235.

[76] Böyle bir zorunluluğa yer verilmesinin sebebi 5815 sayılı Kanun'un gerekçesinde "Hileli vergi suçları kamu dâvasını tahrik salâhiyeti, vatandaşın malî emniyeti mülâhazasıyla bâzı kayıtlara bağlanmıştır." şeklinde ifade edilmiştir.



ceza mahkemesinin iddianameyi kabul etmeyip, iade etmesi gerekir<sup>[77]</sup>. Eğer iddianame kabul edilmiş ve kovuşturma aşamasına geçilmişse mahkemece durumun fark edilmesi üzerine mütalaa alınana kadar yargılamanın durdurulması, alınamaması ya da alınamayacağına anlaşılması üzerine ise düşme kararı verilmesi gerekir<sup>[78]</sup>.

Savcılık makamı ile mahkeme mütalaa muhtevasında yer alan değerlendirmeler ile bağlı değildir. Başka bir ifadeyle, mütalaa suç işlendiği kanaati hasıl olsa da tüm deliller dikkate alındığında aksi yönde kanaat taşıyan savcılık makamı kovuşturmaya yer olmadığı, mahkeme ise beraat kararı verebilir<sup>[79]</sup>. Yahut da mütalaa'nın içeriği fail lehine olmasına karşılık suçun işlenmiş olduğu kanaati ile savcılık makamı iddianame düzenleyebilir ya da mahkeme mahkumiyete karar verebilir<sup>[80]</sup>. Lakin tüm bu ifade edilenlere rağmen mütalaa alınmadan yargılama yapılması da mümkün değildir. Bu

[77] Özcan, *op. cit.*, s.507-508, 533-534; Uğur ve Elibol, *op. cit.*, s.107-108, 117; Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, *op. cit.*, s.18, 25-26; Taştan, *op. cit.*, s.62.

[78] Bayar, *op. cit.*, s.156-157; Uğur ve Elibol, *op. cit.*, s.117; Taştan, *op. cit.*, s.63; “... dava şartı olan mütalaa'nın verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması, verilmeyeceğinin anlaşılması durumunda dava şartı yokluğu nedeni ile davanın düşmesine karar verilmesi gerekeceği...” Bkz. Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi, 13 Haziran 2022 Tarih ve E.2021/10050, K.2022/12236 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 9.10.2023).

[79] Yusuf Karakoç, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının ‘Mütalaa’ Şartına Bağlı Olması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 174, 1996, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 4.10.2023); Ok ve Gündel, *op. cit.*, s.20-21; Bekir Baykara, “Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 273, 2004, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 6.10.2023); Zübeyr Yıldırım ve Serkan Açar, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalaa Şartı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 171, 2007, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023); Donay, *op. cit.*, s.75; Bayar, *op. cit.*, s.159; Özcan, *op. cit.*, s.527; Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, *op. cit.*, s.18, 30; Sarıcaoğlu, “Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir mi?”, *op. cit.*, s.241, 244.

[80] Karakoç, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının ‘Mütalaa’ Şartına Bağlı Olması”, *op. cit.*, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 4.10.2023); Özcan, *op. cit.*, s.516-517, Serkan Açar, *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbrahim Etmeme Suçu*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016,

sebeple mütalaa verilmesi/alınması ceza muhakemesi hukuku bağlamında bir kovuşturma şartı mahiyetini<sup>[81]</sup> taşımaktadır<sup>[82]</sup>.

Bu noktada mütalaanın verilmesinde zamansal açıdan belli bir sınırlamanın bulunup bulunmadığı üzerinde durmak gerekir. Hemen belirtelim ki, mütalaa verilebilmesi için vergi incelemesi yapılması zorunluluk taşır. Vergi incelemesi ise, VUK'un 138. maddesinin 2. fıkrasında belirtildiği üzere, tarh zamanaşımı süresi doluncaya dek her daim yapılabilir. Tarh zamanaşımı süresi de VUK'un 114. maddesinin ilk fıkrasında, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl olarak tayin edilmiştir. Ayrıca bu süre, VUK'un 253. maddesinde ifade edildiği üzere defter, kayıt ve belgelerin yükümlü tarafından bağlantılı buldukları yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıllık süre zarfında saklanmaları ve istenildiğinde ibraz edilmeleri mecburiyeti için getirilen süre sınırıyla da paralellik taşımaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçu bakımından suçun öğrenilmesi vergi idaresinin VUK'un 367. maddesinin ilk fıkrasında belirtilen usulle yapacağı bildirimle gerçekleşecekse, 138. maddede belirtilen sürede vergi incelemesine başlanması ve tamamlanması zaruridir. Eğer bu süre geçtikten sonra vergi incelemesine başlanılır ya da tamamlanırsa ve bunun üzerine düzenlenen vergi suçu raporu ile mütalaa savcılık makamına iletilirse kovuşturma şartı usulüne uygun bir şekilde yerine getirilmemiş olduğundan savcılık makamınca kovuşturmaya yer olmadığına, iddianame düzenlenmiş ve dava açılmışsa da bu kez ceza mahkemesince doğrudan davanın düşmesi yönünde<sup>[83]</sup> karar verilmesi gerekmektedir.

s.341; Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", *op. cit.*, s.17.

[81] Ok ve Gündel, *op. cit.*, s.20-21; Yıldırım ve Ağar, *op. cit.*, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023); Hüsamettin Uğur, "Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)", *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt 8, Sayı 88, 2013, s.36; Özcan, *op. cit.*, s.525; Ağar, *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*, *op. cit.*, s.342; Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", *op. cit.*, s.14; Taştan, *op. cit.*, s.61.

[82] Bkz. Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi, 3 Mart 2020 Tarih ve E.2018/4059, K.2020/2038 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 9.10.2023).

[83] Zira somut durumda mütalaanın alınması mümkün olmadığından yargılamanın durdurulmasına karar verilmesine gerek yoktur.

İkinci olarak da savcılık makamı vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini ilk ihtimal dışında kalan herhangi bir surette öğrenmiş olabilir. Söz gelimi, Sosyal Güvenlik denetmenleri ya da Sayıştay denetçileri kendi uzmanlık alanları ile alakalı denetim gerçekleştirirken vergi kaçakçılığı suçu işlendiği yolunda delil tespit etmiş ve bunun üzerine savcılık makamına suç duyurusunda bulunmuş olabilir<sup>[84]</sup>. Bu gibi hallerde VUK'un 367. maddesinin 2. ve 3. fıkraları uyarınca, savcılığın derhal ilgili vergi dairesini bilgilendirmesi ve inceleme yapılmasını istemesi gerekir. İddianamenin düzenlenmesi de mevzu bahis inceleme neticesinin savcılık makamına intikaline kadar ertelenecektir. Peki bahsi geçen fıkralar baz alındığında mevzu bahis ihtimal açısından yapılması gereken inceleme teknik anlamda vergi incelemesi midir? Ayrıca bu inceleme sonucunda 367. maddenin ilk fıkrasında sözü edilen mahiyette ilgili rapor değerlendirme komisyonundan mütalaa alınması gereklilik taşır mı? Yoksa vergi dairesi uhdesinde alelade bir inceleme ve bu inceleme sonunda suçun işlendiği yahut işlenmediği yönünde mütalaa haricindeki bir yazının verilmesi yeterli midir? Bu konu öğretilerde tartışmalı olup, her iki minvalde de görüşler bulunmaktadır.

Öncelikle belirtilmelidir ki, burada gerçekleştirilecek yorum faaliyeti zamanaşımı süresinin uzunluğu bakımından belirleyici konumdadır. Zira ilk ihtimaldeki gibi vergi incelemesi ve akabinde rapor değerlendirme komisyonunca düzenlenecek mütalaanın aranması gerekir denildiğinde, dava zamanaşımı kurumunun tatbiki vergi incelemesine beş yıllık süre zarfında başlanması ve bitirilmesi mecburiyeti ile kayıtlanmış olacaktır. Bunun bir sonucu olarak da beş yıl geçmesi üzerine herhangi bir surette vergi kaçakçılığı suçu işlendiği gerekçesiyle yargılama yapılarak cezaya hükmedilemeyecektir<sup>[85]</sup>. Fakat mezkûr inceleme sıradan bir inceleme olarak kabul edilir, rapor değerlendirme komisyonun mütalaa vermesi aranmaz ve yapılan sıradan inceleme akabinde bir görüş yazısı verilmesi yeterli görülürse bu kez de ortada vergi incelemesi yapılması zorunluluğundan söz edilemeyeceği için zamanaşımı kurumunun tatbiki yukarıda sözü edilen

[84] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, *op. cit.*, s.404-405.

[85] Benzer yönde bkz. Karagöz, *op. cit.*, s.240; Temizyürek, *op. cit.*, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 14.9.2023); Fatma Taş, "Kaçakçılıkta Dava Zamanaşımı ve Bir Sorun", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 229, 2012, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023); Özcan, *op. cit.*, s.509; İhsan Kağan Bayraktar, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2016, s.87.

mecburiyet ile kayıtlanmayacak ve süre her halükârda duruma göre sekiz ya da on beş yıl olacaktır<sup>[86]</sup>. Fakat katıldığımız ve Yargıtay tarafından da benimsenen<sup>[87]</sup> diğer görüş çerçevesinde, savcılık makamı kaçakçılık suçu işlendiğini ilk ihtimal dışında öğrenmiş ise durumdan vergi idaresini haberdar etmeli, vergi incelemesi yapılmasını istemeli ve bunun akabinde düzenlenecek olan mütalaa 367. maddede öngörülen usul doğrultusunda savcılık makamına tevdi edilmelidir<sup>[88]</sup><sup>[89]</sup>. Kanaatimizce ilk yaklaşım her ne kadar pratik açıdan olumlu sonuçlar doğuruyor gözükse de lafzi ve sistematik yorum yöntemleri böyle bir yorum yapılmasının önüne geçmektedir.

[86] Bu yöndeki görüşler için bkz. Temizyürek, *op. cit.*, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 14.9.2023); Özcan, *op. cit.*, s.391 dnp. 40, s.509-511; Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, *op. cit.*, s.29-33; Hanne Özgenç, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Muhakeme Usulü Olarak Mütalaa Şartı”, *in* İzzet Özgenç (Ed.), *Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021, s.637-639; Aslanpınar, *op. cit.*, s.199.

[87] Parlar ve Demirel, *op. cit.*, s.106; Uğur ve Elibol, *op. cit.*, s.108; Açar, *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*, *op. cit.*, s.342; Taştan, *op. cit.*, s.56; Bu yöndeki bazı kararlar için bkz. Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi, 27 Haziran 2001 Tarih ve E.2001/6898, K.2001/7380 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 9.10.2023); Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi, 14 Kasım 2007 Tarih ve E.2006/6740, K.2007/7940 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 9.10.2023).

[88] Bu yöndeki görüşler için bkz. Karakoç, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının ‘Mütalaa’ Şartına Bağlı Olması”, *op. cit.*, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 4.10.2023); Ok ve Gündel, *op. cit.*, s.21; Baykara, *op. cit.*, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 6.10.2023); Donay, *op. cit.*, s.71-72; Bayar, *op. cit.*, s.160; Uğur ve Elibol, *op. cit.*, s.107-108; Açar, *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*, *op. cit.*, s.342; Mümin Güngör, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, *TAAD*, Sayı 44, 2020, s.280-283; Taştan, *op. cit.*, s.56; Didem Türker, *Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Özel Soruşturma Usulü*, İzmir, İzmir Bakırçay Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2023, s.45; Kaşıkçı ve Rençber, *op. cit.*, s.391; Cansu Sevinç Ceyhan, *Vergi Suçlarında Yargılama Süreci (7394 Sayılı Kanun Değişikliklerine Göre)*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2023, s.163-164.

[89] Candan ise, ikinci ihtimalde vergi incelemesi yapılmasının gereklilik arz ettiğini belirtmesine karşılık VUK’un 367. maddesinin 2. fıkrasında açıkça mütalaa alınması gereğinden söz edilmediği için uygulamadakinin aksine mütalaa alınmadan da savcılık makamına bildirimde bulunulmasının mümkün olduğunu belirtmektedir. Bkz. Candan, *op. cit.*, s.412-413, 419.

Zira VUK'un 167. maddesinde her iki ihtimal için de *inceleme* kavramı kullanılmıştır. Eğer kanun koyucu ikinci ihtimal için vergi incelemesi dışında başka bir incelemenin yapılmasını yeterli görse idi *inceleme* yerine başka bir kavram kullanabilirdi<sup>[90]</sup>. Ayrıca VUK'da pek çok düzenleme muhtevasında vergi incelemesini karşılamak üzere bazen *vergi incelemesi* bazen de doğrudan *inceleme* kavramı kullanılmaktadır. Hal böyleyken tüm kullanımlar bir yana bırakılarak, 367. maddenin 2. fıkrasında yer verilen inceleme kavramına farklı bir anlam yüklemek pek mümkün görünmemektedir<sup>[91]</sup>. Yine değinilen yaklaşım içerisinde pek çok bilinmeyi de barındırmaktadır. Zira alelade incelemenin kim tarafından ve nasıl yapılacağı belli değildir. Halihazırda yetki ve usul yönünden detaylı bir şekilde ortaya konulmuş mütalaa verilmesi şartı için dahi öğretilerde idarenin çeşitli baskılara maruz kalabileceği eleştirisinin<sup>[92]</sup> değinilen yaklaşım açısından çok daha yoğun bir şekilde kendisini göstereceğini de bilhassa vurgulamak gerekir<sup>[93]</sup>.

Tüm bu değinilenler akabinde belirtilmelidir ki, her ne kadar TCK'nin 66. maddesi ile VUK'un 359. maddesi bir arada değerlendirildiğinde dava zamanaşımı süresi vergi kaçakçılığı suçları için a fıkrasındaki fiiller için beş, yürürlükteki diğer üç fıkra da yer alan fiiller için sekiz yıl olarak kabul edilse de mütalaa alınması mecburiyeti ilgili süreyi beş yıl içerisinde vergi incelemesine başlanılmayan ve bitirilmeyen ihtimaller açısından beş yıla düşürmektedir<sup>[94]</sup>. Bu durum, 765 sayılı (mülga) TCK'den 5235 sayılı

[90] Güngör de ikinci ihtimalde mütalaa alınması gerekip gerekmediği konusunda yukarıda sözünü ettiğimiz gerekli görmeyen yaklaşıma katılmamakta ve bu yöndeki düşüncesini ilk ve ikinci ihtimale dair VUK'un 367. maddesinin ilk iki fıkrasında yer alan düzenlemelerin mütalaa alınmasının gerekli olmayacağı şeklinde yorumlanamayacağı, zira böyle bir durum olsa idi kanun koyucunun bunu açıkça hükme bağlaması gerektiği argümanı ile gerekçelendirmektedir. Bkz. Güngör, *op. cit.*, s.281-282.

[91] Benzer yönde bkz. Bayraktar, *op. cit.*, s.88-89.

[92] Donay, *op. cit.*, s.71; Yıldırım ve Ağar, *op. cit.*, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023).

[93] Ayrıca böyle bir değerlendirme, aynı suçu işlemiş yükümlülerin suç fiillerinin öğrenilmesindeki farklılık dolayısıyla farklı usullere tabi olması anlamına gelecek ve bu durum eşitlik ilkesi bakımından eleştiriye açık olacaktır. Bkz. Sevinç Ceyhan, *op. cit.*, s.163-164.

[94] Bayraktar, *op. cit.*, s.89.

(mer'i) TCK'ye geçiş sırasında zamanaşımı sürelerinde artışa gidilmesinin arka planında yatan suçların takipsiz kalmasının önüne geçilmesi gerekçesi<sup>[95]</sup> ile çelişir vaziyettedir. Fakat mevcut artışla birlikte ortaya çıkan tablonun vergi kaçakçılığı suçları açısından da fiilen tatbiki gerekli görülüyorsa, kanun koyucunun buna uygun bir kanuni düzenleme ihdas etmesi gerekir. Peki burada nasıl bir düzenleme yapılması gündeme gelebilir?

Hemen belirtelim ki, vergi incelemesi yapılabilecek süreyi arttırmak tek başına yeterli olmayacaktır. Zira defter, kayıt ve belgeleri saklama ve ibraz mecburiyeti de vergi incelemesinin gerçekleştirilebileceği süre ile sınırlı bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarının maddi konusu defter, kayıt ve belgeler olduğu için<sup>[96]</sup> suç işlenip işlenmediğinin tespiti dolayısıyla yükümlülerden talep edildiklerinde ibraz edilmelerinin zorunluluk taşıması gerekir. Yoksa bunlara yargılama sırasında erişilmesi pek olanaklı gözükmemektedir<sup>[97]</sup>. Bu sebeple getirilebilecek öneri defter, kayıt ve belgelerin saklanma ve ibraz mecburiyeti süresinde en yüksek dava zamanaşımı süresini karşılar mahiyette (güncel durumda on beş yıl) bir artışa gidilmesi olabilir. Bu durumda vergi incelemesi süresi de arttırılacak ve bununla bağlantılı olarak tarh ve ceza kesme zamanaşımı sürelerinde de artışa gidilmesi gerekecektir<sup>[98]</sup>. Fakat kanaatimizce bu doğrultuda gerçekleştirilecek

[95] Azmi Demirci, "Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu ile Uyumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 296, 2006, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 28.8.2023).

[96] Taştan, *op. cit.*, s.124 vd.

[97] Tahir Erdem, *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s.128 dpn. 117; Geçer, *op. cit.*, s.424; Aslanpınar, *op. cit.*, s.199; TCK ve VUK'da çeşitli zamanaşımı türlerindeki süre uyumsuzluğunun ispat sorunlarına yol açacağı yönünde bkz. Hakan Üzeltürk, "Ekonomik Suçlar ve Vergiler", in *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu*, Ankara, TOBB Yayın No: 2005-25, 2005, s.231; Taştan, *op. cit.*, s.461; Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçları özelinde dava zamanaşımı süresinin kanun ile beş yıl olarak belirlenmesi gerektiği görüşü için bkz. Tahsin Torunoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu", *AKDHFD*, Cilt 13, Sayı 2, 2023, s.903.

[98] Bu yönde değişiklik yapılması gerektiğini savunan görüşler için bkz. Demirci, *op. cit.*, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 28.8.2023); Memduh Aslan, *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008,

artışlar vergi hukukunda zamanaşımı olgusuna yer verilmesi gerekçelerini oldukça aşındırmış olacaktır. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçlarının ortaya çıkarılması teknik ve uzmanlık gerektiren bir konu olduğundan ve bu hususta, her ne kadar vergi denetimlerinin fiiliyatta etkinliği sorgulanır nitelikte olsa bile<sup>[99]</sup>, suçun araştırılmasında savcılık makamının yanı sıra vergi idaresinin uzmanlaşmış kadrolarının da mevcudiyeti dolayısıyla diğer suçlara nazaran daha az bir zamanaşımı süresi tatbik ediliyor olması mevcut kanuni düzenlemelerin devamlılığı noktasında bir sorun teşkil etmemektedir. Dolayısıyla zamanaşımı sürelerinde yeknesaklaştırma gayesiyle ciddi artışlara gidilerek devlet ile yükümlü arasında vergiden doğan hukuki ilişkiyi çok daha uzun bir süre askıda bırakmak<sup>[100]</sup> yerine vergi denetimlerinin etkinliği üzerine yoğunlaşılması daha yerinde bir yaklaşım olacaktır.

### **C) VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA DAVA ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN DURMA VEYA KESİLMESİNE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLAR**

Daha önce de değinildiği üzere, TCK'nin 67. maddesinde dava zamanaşımını durduran ve kesen sebepler sınırlı sayıda sayılmıştır. Bunlar vergi kaçakçılığı suçları açısından da aynı şekilde geçerlilik taşımaktadır. Fakat bazı olguların mezkûr suçlar bakımından durma hali olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ya da 67. maddede öngörülen bir kısım durma hallerinin tatbiki noktasında birtakım tereddütler bulunmaktadır. Bunlardan ilki, VUK'un 367. maddesinde düzenlenen mütalaa kurumunun dava zamanaşımını durdurup durdurmayacağıdır. Aksi yönde görüşler bulunsa da<sup>[101]</sup> kanaatimizce 67. maddede zamanaşımı durduran sebepler arasında mütalaa kurumuna yer verilmemesi dolayısıyla mütalaa alınması için geçen süre zarfında zamanaşımının duracağından söz edilemez. Zira ilgili düzenlemede kovuşturma şartlarından yalnızca izin ve karar kurumları zikredilmiş bulunmaktadır. Zamanaşımını durduran ve kesen sebepler

---

s.59; Karagöz, *op. cit.*, s.240-241; Taş, *op. cit.*, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023); Özcan, *op. cit.*, s.391; Geçer, *op. cit.*, s.424-425.

[99] Bu konuda ayrıntılı değerlendirmeler için bkz. Ümit Süleyman Üstün, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, İstanbul, Beta Yayınları, 2013, s.13 vd.

[100] Öncel *et al.*, *op. cit.*, s.137.

[101] Bkz. Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, *op. cit.*, s.208; Yiğit, *op. cit.*, s.241; Karagöz, *op. cit.*, s.228; Baş, *op. cit.*, s.233; Çavuş, *op. cit.*, s.244-245; Bayraktar, *op. cit.*, s.87.

vergi hukukunda olduğu gibi<sup>[102]</sup> ceza hukuku açısından da ancak kanunla düzenlenebilir<sup>[103]</sup>. Bu sebeple mütalaa kurumunun izin ya da karar mahiyetinde görülerek veya kıyas yoluna başvurulmak suretiyle zamanaşımını durduran sebepler arasında kabul edilmesi hukuka uygun bir yaklaşım değildir<sup>[104]</sup>.

Diğeri ise, zamanaşımını durduran bir sebep olan bekletici mesele kurumunun vergi kaçakçılığı suçlarının yargılanmaları sırasında hangi kapsamda tatbik edilebileceğidir. Bu konuya açıklık getirilmeden evvel belirtmek gerekir ki Yargıtaya göre, ortada bekletici mesele kurumunun tatbik edilmesini gerektiren bir durum yoksa zamanaşımı süresi durmaz<sup>[105]</sup>. Daha önce de değinildiği üzere CMK'nin 218. maddesi uyarınca, bir fiilin suç olup olmadığı noktasında çözümü gereken bir hususun mevcudiyeti halinde ceza mahkemesi bunun neticeye kavuşturulmasını konunun uzmanı olan bir mahkemenin nihai kararına kadar bekletebilir. Acaba çalışma konumuz itibariyle vergi mahkemeleri hangi durumlarda vergi kaçakçılığı suçunun işlenip işlenmediği noktasında ceza mahkemelerinden daha uzman bir konumda değerlendirilebilir? Böylece ceza mahkemesi sorunun hallini takdiren bekletici mesele kapsamında değerlendirebilir.

Bu soruya somut meselenin çözümünün vergi hukuku ya da ceza hukuku alanına yönelik temas yoğunluğu dikkate alınarak cevap verilebilir. Söz gelimi, failinin gerçekleştirdiği eylemin hesap ve muhasebe hilesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda vergi mahkemesinin daha uzman olduğu söylenebilir<sup>[106]</sup>. Ya da gizleme fiilinin işlenip işlenmediği

[102] Öncel *et al.*, *op. cit.*, s.143.

[103] Taner, *op. cit.*, s.83.

[104] Bu yönde bkz. Uğur, "Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)", *op. cit.*, s.38; Özcan, *op. cit.*, s.397-398; Kağan Akbaşoğlu, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Trabzon, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2018, s.45-46; Açar, *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbrahim Etmeme Suçu*, *op. cit.*, s.342; Geçer, *op. cit.*, s.430; Özar, *op. cit.*, s.149-150; Taştan, *op. cit.*, s.64; Özen, *op. cit.*, s.182.

[105] Bkz. Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 4 Mayıs 2004 Tarih ve E.2004/3-89, K.2004/110 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 10.10.2023).

[106] Öztekin Tosun, *Hileli Vergi Suçları*, İstanbul, Baha Matbaası, 1962, s.106.



konusunda defter, kayıt ve belgelerin ibraz talebinin süresinde yapılıp yapılmadığı veyahut tebliğin vergi usulüne uygun olup olmadığı hususlarında da aynı yaklaşım benimsenebilir<sup>[107]</sup>. Fakat düzenlenen ya da kullanılan belgenin sahteliği konusunda ise ceza mahkemelerinin daha uzman olduğunu belirtmek gerekir<sup>[108]</sup>.

## SONUÇ

Ceza hukukunda zamanaşımı olgusunun gerçekleşmesi ile devletin cezalandırma yetkisi ortadan kalkar. Bu durum, aksi yönde bir hüküm bulunmadığı için, vergi kaçakçılığı suçları açısından da geçerlilik taşır. Zamanaşımı türlerinden olan dava zamanaşımına dair VUK'da herhangi bir norm bulunmadığından, mezkûr suçlar açısından TCK hükümleri tatbik olunur. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçlarında zamanaşımı süresinin ne zaman işlemeye başlayacağı, uzunluğu ile zamanaşımını durduran ve kesen haller noktasında bahsi geçen hükümler esas alınır. Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçlarının yapısı, tespiti ve yargılanması bakımından VUK muhtevasında ihdas edilen bazı hükümler dolayısıyla değinilen konuların detaylandırılması önem arz eder.

Dava zamanaşımı süresinin başlangıcı tamamlanmış suçlar açısından suçun işlendiği tarihe denk düşmektedir (TCK m.66/6). Bu tarih sırf hareket suçlarında hareketin yapıldığı, netice suçlarında ise neticenin ortaya çıktığı tarihe denk düşer. Vergi kaçakçılığı suçlarında konuya sırf hareket suçları bakımından yaklaşıldığında, yanıltıcı veya sahte belge kullanma fiillerinde suç tarihinin belirlenmesinde kritik önemi haiz kullanma kavramı ile ne kastedildiğinin tartışmalı olduğu gözlemlenmektedir. Yargıtayın benimsediği görüş söz konusu fiillerin, ilgili belge hangi vergi türü için kullanılmakta ise o vergiye dair son beyan tarihinde işlenmiş olduğu yönündedir. Fakat bu görüş bilhassa 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası vergi ziyai neticesinin suçun unsuru olmaktan çıkarılmış olduğu hakikati dikkate alındığında son derece eleştiriye açıktır. Bu sebeple çalışmada vergi ziyainin suçun unsuru olmaktan çıkarılması ve korunan hukuki değerlerden özellikle defter, kayıt ve belgelere olan güvenin korunması esas alınarak kullanma kavramı ile kanuni defterlere kayıt tarihinin esas alınması gerektiği savunulmuştur. Ayrıca neticeli

[107] Özcan, *op. cit.*, s.399.

[108] Yiğit, *op. cit.*, s.182; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku, op. cit.*, s.400.

suç vasfını haiz çift defter tutma fiilinin kesintisiz suç mahiyetini taşıdığı görüşü benimsenmiş ve bahsi geçen fiil bakımından zamanaşımı süresinin başlangıcının, yine TCK'nin 66. maddenin 6. fıkrasında ifade edildiği üzere, kesintinin vuku bulduğu günden itibaren başlayacağı ifade edilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçları açısından zamanaşımı süresinin uzunluğu farklı suç grupları için farklı sürelerle tekabül etmektedir. 7394 sayılı Kanunla cezaların üst sınırlarında yapılan artış sonrası zamanaşımı süresi VUK'un 359. maddesinin a fıkrasında sayılan fiiller için sekiz, diğer fıkralarda sayılan fiiller için ise on beş yıla tekabül etmektedir. Fakat bu sürelerin fiili açıdan tatbikinde mevzu bahis suçlar açısından kovuşturma şartı mahiyeti taşıyan mütalaa kurumu ile mütalaa verilebilmesi için yapılması zaruri vergi incelemesi sürecinin zamansal açıdan sınırına da odaklanması gerekir. Öyle ki vergi incelemesi yapılabilmesi tarh zamanaşımı süresi içinde mümkün olabilmektedir. Tarh zamanaşımı da kural olarak vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu yılı takip eden yıl başından itibaren beş yıllık süreye tekabül etmektedir. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsurunu meydana getiren defter, kayıt ve belgelerin saklanma ve ibraz edilmeleri noktasında yükümlülere getirilen mecburiyet de bu beş yıllık zaman zarfına denk düşmektedir. İster vergi idaresi kanalıyla isterse de savcılık makamınca kendiliğinden öğrenilmiş olsun her halükârda mütalaa alınması ve bunun için de vergi incelemesi yapılması zaruri bulunduğundan vergi kaçakçılığı suçları için zamanaşımı süresi fiili olarak beş yıllık süre ile kayıtlanmaktadır. Tabi bu suretteki bir kayıtlama vergi incelemesinin beş yıllık süre zarfında tarh zamanaşımını durduran sebepler bulunmadığı takdirde tamamlanamaması ihtimallerinde geçerlilik taşımaktadır. Öğretide bazı yazarlarca böyle bir kayıtlama olgusunun önüne geçebilmek adına mütalaa kurumunun düzenlendiği VUK'un 367. maddesinde savcılık makamınca kendiliğinden öğrenilme ihtimallerini düzenleyen 2. fıkrada geçen inceleme ifadesi teknik anlamda değil de alelade bir inceleme olarak nitelendirilmekte ve bu hallerde mütalaa değil de görüş yazısı alınmasının kâfi olacağı görüşü benimsenmektedir. Fakat bu görüş kanımızca meseleye lafzi ve sistematik yorum yöntemleri ile yaklaşıldığında yerinde bir yaklaşım olarak değerlendirilemez. Zira VUK muhtevasında teknik anlamda vergi incelemesini karşılamak üzere pek çok yerde inceleme ifadesi kullanılmaktadır. Bunlardan birisinin vergi incelemesi olmadığını iddia etmek pek mümkün görünmemektedir. Zira böyle bir kabul için 367. maddenin muhtevasında bu durumun açıkça anlaşılması gerekir. Yetki ve usul yönlerinden detaylı olarak hükme bağlanmasına rağmen idareye baskı

yapılabilmesi gerekçesiyle eleştirilen böyle bir kovuşturma şartının göz ardı edilmesi ve yerine hangi makam ve usuller doğrultusunda düzenleneceği belirsiz bir sürecin ihdası yönündeki bu yorum eleştiriye açıktır. Bu sebeple değinilen yaklaşım çalışmada benimsenmemiş ve nasıl öğrenilirse öğrenilsin her halükârda vergi incelemesi yapılması ve mütalaa alınmasının gerekliliği savunulmuştur.

Belirtmek gerekir ki, zamanaşımı süresinin değinilen surette kayıtlanması suçların takipsiz kalmasını önlemek gayesiyle TCK'de zamanaşımı sürelerinde artışa gidilmesi hedefi ile çelişir vaziyettedir. Bu çelişkinin ortadan kaldırılması isteniyorsa kanuni bir düzenleme ihdasına gidilmesi gerekir. Bunun için de vergi incelemesi, tarh zamanaşımı ile defter, kayıt ve belgelerin saklama ve ibraz sürelerinde dava zamanaşımı sürelerine paralel bir artış yapılması gündeme gelebilir. Fakat kanımızca bu yönde yapılacak artışlar vergi hukukunda zamanaşımı olgusuna yer verilmesinin arka planındaki gayeleri oldukça zedeleyecektir. Vergi kaçakçılığı suçlarının ortaya çıkarılmasında savcılık makamının yanı sıra vergi denetimini gerçekleştiren kamu görevlilerinin de mevcudiyeti dikkate alındığında değinilen surette zamanaşımı sürelerinde artışa gitmek yerine vergi denetimlerinin etkinliği konusu üzerine yoğunlaşılabilir. Böyle bir yaklaşım devlet ile yükümlü arasında vergi dolayısıyla kurulan hukuki ilişkinin çok uzun süreler askıda kalmasının da önüne geçecektir.

Dava zamanaşımının vergi kaçakçılığı suçları bakımından durması noktasında iki husus özellik arz etmektedir. Bunlardan ilki, kovuşturma şartı olan mütalaa alınmasının zamanaşımını durdurup durdurmayacağıdır. Kanımızca TCK'nin 67. maddesinde kovuşturma şartlarından yalnızca izin ve karar kurumlarının zamanaşımını durduracağı hüküm altına alındığının mütalaa alınması dolayısıyla geçen süre zarfında zamanaşımı durmaz. Zira zamanaşımını durduran sebepler yalnızca kanun ile hükme bağlanabilir. Yine zamanaşımını durduran diğer bir sebep olan bekletici mesele kurumu da vergi kaçakçılığı suçları bakımından uygulanabilir mahiyettedir. Fakat hangi konularda vergi mahkemelerinin daha uzman olduğu hususunun her bir somut olay ve suç fiili bazında ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir.

## KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, *TBBD*, Sayı 58, 2005, s.273-301.
- Ağar, Serkan, *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Akbaşoğlu, Kağan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Trabzon, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2018.
- Akbulut, Berrin, “Dava Zamanaşımı Sürelerinin Başlaması”, *EÜHFD*, Cilt 8, Sayı 2, 2013, s.149-194.
- Aktaş, Murat ve Murat Özgür, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süreleri (Eski ve Yeni Ceza Kanunu Bağlamında İrdelenmesi)-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 160, 2006, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023).
- Alşahin, Mehmet Emin, *Ceza Hukukunda Zamanaşımı*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016.
- Angun, Fulya ve Selçuk Tekin, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa’nın Yeri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 389, 2021, s.32-43.
- Aras, Coşkun ve Murat Özgür, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Dava Zamanaşımı Süreleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 125, 2003, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023).
- Arslan, Mehmet, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı, 2016.
- Artuk, Mehmet Emin ve Mehmet Emin Alşahin, “Objektif Cezalandırılabilme Şartı ve Zamanaşımı”, *MÜHFHAD (Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan)*, Cilt 19, Sayı 2, 2013, s.17-44.
- Artuk, Mehmet Emin *et al.*, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Adalet Yayınevi, 14. Baskı, 2020.
- Aslan, Memduh, *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.

- Aslanpınar, Yusuf Burak, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, 2022.
- Aydoğan, Dünder, *(Açıklamalı-İçtihatlı) Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2022.
- Ayyıldız, Yaşar ve Serdar Şahin, "Vergi Kaçakçılığı Kapsamındaki Sahte Belge Suçlarında Suç Tarihinin Tespiti: Yargıtay Uygulaması", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 9, Sayı 2, 2023, s.68-95.
- Baş, Eylem, "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bakımından 'Zamanaşımı' Kavramı Üzerine Bir İnceleme", in *Prof. Dr. Nevzat Toroslu'ya Armağan (Cilt-1)*, Ankara, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 459, 2015, s.199-243.
- Batı, Murat ve Zekiye Özen İnci, "7494 Sayılı Kanun'la Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK M. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 406, 2022, s.30-48.
- Bayar, İbrahim Nihat, *Vergi Kaçakçılığı*, Ankara, Mali Akademi Yayınları, 2013.
- Baykara, Bekir, "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 273, 2004, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 6.10.2023).
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Teşebbüs", *TAAD*, Sayı 37, 2019, s.1-23.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2. Baskı, 2015.
- Bayraktar, İhsan Kağan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2016.
- Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargı ve Tahsil Hukuku)*, Ankara, Savaş Yayınevi, 53. Baskı, 2022.
- Candan, Turgut, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, Ankara, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, 2019.
- Çavuş, Adnan, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul, Beta Yayınları, 2016.

- Çitil, Bünyamin, *Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları Vergilendirme ve Sorumluluk Hükümleri*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Demirbaş, Timur, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 17. Baskı, 2022.
- Demirci, Azmi, “Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu ile Uyumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 296, 2006, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 28.8.2023).
- Donay, Süheyl, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul, Beta Yayınları, 2008.
- Dönmezer, Sulhi et al., *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt III Cezalar-Güvenlik Tedbirleri-İnfaz*, İstanbul, Der Yayınları, 14. Bası, 2020.
- Ela, Hatice, *Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, 2021.
- Erdem, Tahir, *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Erem, Faruk, *Türk Ceza Hukuku Cilt: 1 Genel Hükümler*, Ankara, Güzel İstanbul Matbaası, Dördüncü Bası, 1958.
- Erkiner, H. Kısmet, “Hileli Vergi Suçu”, *MAMK*, Sayı 18, 1969, s.221-265.
- Erman, Sahir, *Vergi Suçları (Ticari Ceza Hukuku-VI)*, İstanbul, İ. Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, 1988.
- Geçer, Ahmet Emrah, *Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2021.
- Güngör, Mümin, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, *TAAD*, Sayı 44, 2020, s.269-299.
- Hafizoğulları, Zeki ve Muharrem Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Us-A Yayıncılık, 5. Baskı, 2012.
- Hakeri, Hakan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Adalet Yayınevi, 13. Baskı, 2012.
- İçel, Kayıhan et al., *Yaptırım Teorisi (3. Kitap)*, İstanbul, Beta Yayınları, 2. Bası, 2002.

- Kaneti, Selim *et al.*, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, 2022.
- Karagöz, Berkan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2008.
- Karakoç, Yusuf, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının ‘Mütalaa’ Şartına Bağlı Olması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 174, 1996, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 4.10.2023).
- Karakoç, Yusuf, *Vergi Ceza Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, 2019.
- Kaşıkcı, Mahmut ve Altan Rençber, *Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2023.
- Kaşıkcı, Mahmut, “Vergi Suçlarında Zamanaşımı ve Özellikle Dava Zamanaşımının Başlangıç Anı ile İlgili Bir İnceleme”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 53, 2001, s.31-38.
- Kırmaz, Birol, “Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 1, 2015, s.329-340.
- Kızılot, Şükrü *et al.*, *Vergi Hukuku*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı, 2007.
- Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 15. Baskı, 2022.
- Mutluer, M. Kamil ve N. Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019.
- Ok, Nuri ve Ahmet Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2002.
- Oktar, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, 2019.
- Ömercioğlu, Abdullah, “7318 sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *EÜHFD*, Cilt 17, Sayı 1, 2022, s.167-192.
- Öncel, Mualla *et al.*, *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi, 29. Bası, 2020.
- Önder, Ayhan, *Ceza Hukuku Dersleri*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1992.

- Öz, Ersan ve Mahmure Eşgünoğlu, “İdari ve Adli Uygulamalarda Zamanaşımı Uygulaması: Özellik Arz Eden Haller”, *UAÜHFD*, Sayı 3, 2014, s.57-84.
- Özar, Süleyman, *Türk Ceza Hukukunda Zamanaşımı*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2021.
- Özbek, Veli Özer, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 13. Baskı, 2022.
- Özcan, Onur, *Vergi Suçları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015.
- Özen, Mustafa, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Ankara, Adalet Yayınevi, 6. Baskı, 2023.
- Özgenç, Hanne, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Muhakeme Usulü Olarak Mütalaa Şartı”, in İzzet Özgenç (Ed.), *Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021, s.629-654.
- Özgenç, İzzet, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 18. Baskı, 2022.
- Öztürk, Bahri ve Mustafa Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 22. Baskı, 2022.
- Özyer, Mehmet Ali, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 8. Baskı, 2018.
- Parlar, Ali ve Güleç Demirel, *Açıklamalı-İçtihatlı Adli-İdari Vergi Suçları*, Ankara, Adil Yayınevi, 2002.
- Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Beta Yayınları, 8. Baskı, 2016.
- Saraç, Abdullah, “Sahte Belge Kullanma Suçunda Suçun İşleniş Zamanı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 360, 2022, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023).
- Sarıcaoğlu, Ercan, “Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir mi?”, *TBBD*, Sayı 134, 2018, s.217-256.
- Sarıcaoğlu, Ercan, *Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2017.



- Sarsıkoğlu, Şenel ve Gülden Şişman, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”, *Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 19, Sayı 220, 2023, s.627-656.
- Sevinç Ceyhan, Cansu, *Vergi Suçlarında Yargılama Süreci (7394 Sayılı Kanun Değişikliklerine Göre)*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2023.
- Soyaslan, Doğan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Yetkin Yayınları, 1998.
- Şahin, Cumhuri ve Neslihan Göktürk, *Ceza Muhakemesi Hukuku-2*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 12. Bası, 2022.
- Şahin, mer ve Mesut Uçak, “VUK’un 259 ve 360. Maddelerindeki Fiiller Yönünden Dava ZamaŐımı Süresi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 80, 2006, s.10-14.
- Şengöz, Yunus, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Zincirleme Suç, Suçun Unsurları, Suç Tarihi, Dava ZamaŐımı Süresi ve Sürenin Başlangıç Tarihi-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 359, 2022, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023).
- Şengöz, Yunus, “Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Suçunun Suç Tarihi, Dava ZamaŐımı Süresi ve Başlangıcı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 233, 2008, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (E.T. 20.9.2023).
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. 14. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2023.
- Şenyüz, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi, 12. Baskı, 2022.
- Şenyüz, Doğan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mtalaal/ Görüş”, *İzmir Barosu Dergisi*, Sayı 2, 2016, s.13-50.
- Taner, Fahri Gökçen, *Ceza Hukukunda ZamaŐımı*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2008.
- Taş, Fatma, “Kaçakçılıkta Dava ZamaŐımı ve Bir Sorun”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 229, 2012, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023).
- Taşdelen, Aziz, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010.
- Taştan, Mehmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, 2022.

- Temizyürek, Onur, “Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Fiillerinde Suç Tarihi, Suça Teşebbüs ve Teselsül”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 339, 2009, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 14.9.2023).
- Toroslu, Nevzat, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Ankara, Savaş Yayınevi, 20. Baskı, 2014.
- Torunoğlu, Tahsin, “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu”, *AKDHFD*, Cilt 13, Sayı 2, 2023, s.877-911.
- Tosun, Öztekin, *Hileli Vergi Suçları*, İstanbul, Baha Matbaası, 1962.
- Türker, Didem, *Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Özel Soruşturma Usulü*, İzmir, İzmir Bakırçay Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2023.
- Uğur, Hüsamettin ve Mert Elibol, *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Suçları*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015.
- Uğur, Hüsamettin, “Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt 8, Sayı 88, 2013, s.34-43.
- Uğur, Hüsamettin, “Vergi Usul Kanununa Göre Yanıltıcı veya Sahte Belge Kullanma Suçlarında Suç Tarihi”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt 10, Sayı 109, 2015, s.84-92.
- Ümit, Ceyda, *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Ünsal, İsmet, “Vergi Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı: Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı Olarak, Deftere Kayıt Tarihi mi Yoksa Beyanname Verme Tarihi mi Esas Alınmalıdır?”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Sayı 31, 2009, s.143-148.
- Üstün, Ümit Süleyman, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, İstanbul, Beta Yayınları, 2013.
- Üzeltürk, Hakan, “Ekonomik Suçlar ve Vergiler”, in *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu*, Ankara, TOBB Yayın No: 2005-25, 2005, s.208-240.

- Yaltı Soydan, Billur, “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak: Adil ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 169, 2002, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (E.T. 3.9.2023).
- Yıldırım, Zübeyr ve Serkan Açar, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalaa Şartı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 171, 2007, <https://portal.yaklasim.com/>, (E.T. 28.8.2023).
- Yıldız, Ferhat, *Yargıtay Kararları Işığında Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2022.
- Yiğit, Uğur, *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul, Beta Yayınları, 2004.
- Yüce, Mehmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018.
- Zafer, Hamide, *Ceza Hukuku Genel Hükümler TCK m. 1-75*, İstanbul, Beta Yayınları, 3. Bası, 2013.

## **YARGITAY KARARLARI**

- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 4 Mayıs 2004 Tarih ve E.2004/3-89, K.2004/110 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 10.10.2023).
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 8 Kasım 2018 Tarih ve E.2018/11-427, K.2018/517 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 27.9.2023).
- Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi, 27 Haziran 2001 Tarih ve E.2001/6898, K.2001/7380 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 9.10.2023).
- Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi, 14 Kasım 2007 Tarih ve E.2006/6740, K.2007/7940 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 9.10.2023).
- Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi, 11 Kasım 2021 Tarih ve E.2017/3262, K.2021/10232 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 17.9.2023).

Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi, 25 Kasım 2021 Tarih ve E.2018/1433, K.2021/10860 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 17.9.2023).

Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi, 3 Mart 2020 Tarih ve E.2018/4059, K.2020/2038 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 9.10.2023).

Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi, 13 Haziran 2022 Tarih ve E.2021/10050, K.2022/12236 Sayılı Kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/> (E.T. 9.10.2023).