

Türkiye ve Hindistan'da Vergi Suçları ve Cezaları¹

Tax crimes and penalties in Türkiye and India

Derya ŞENCAN^{1*}, İbrahim ORGAN²

¹Pamukkale Üniversitesi, sencanderya80@gmail.com, ORCID: 0000-0001-6723-6198

²Pamukkale Üniversitesi, iorgan@pau.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4986-0805

* Yazışılan Yazar/Corresponding author

Makale Geliş/Received: 30.09.2024

Makale Kabul/Accepted: 29.11.2024

Araştırma Makalesi / Research Paper

DOI: 10.47097/piar.1558600

Öz

Kişiler ekonomik, sosyal, psikolojik, hukuki ve idari nedenlerle vergi ihlalinde bulunabilmektedir. Devlet, vergi güvenliğini sağlayabilmek adına, kişilerin vergilendirmeye ilişkin kuralları ihlal etmeye yönelik davranışlarını engellemek durumundadır. Bunun gerçekleştirilmesi bakımından bir dizi yaptırım öngörülmektedir. Her ülkenin kendi hukuk sisteminde vergilendirmeye ilişkin kuralların ihlal edilmesi halinde uygulanmak üzere, ihlalin niteliğine göre idari ve adli yaptırımlar yer almaktadır. Daha hafif nitelikteki vergi ihlalleri idari yaptırıma tabi tutulmaktadır. Sahtecilik veya vergi kaçırma gibi kamu düzenini bozucu nitelikteki ihlaller ise vergi suçu olarak kabul edilmekte ve adli yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Ancak bir eylemin vergi suçu olup olmadığı ve bu suçun cezası, her ülkenin kendine özgü ekonomik, siyasi ve hukuki yapısına bağlı olarak farklılık göstermektedir. Bu çalışmada, Türkiye ve Hindistan'daki vergi suçları ve cezaları yasal düzenlemeler çerçevesinde incelenmiştir. Çalışma sonucunda, iki ülkenin hukuk sisteminde vergi suçlarının filleri ve yaptırımları arasında farklar ve benzerlikler tespit edilmiştir. Türkiye'de vergiye ilişkin temel suç tipinin kaçakçılık suçu olmasına karşın Hindistan'da vergi suçlarının sayıca fazla olduğu saptanmıştır. Hindistan'da Türkiye'den farklı olarak vergi kaçakçılığı suçunda kaçırılan vergi miktarına göre farklı sürelerde hapis cezası öngörüldüğü tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi İhlali, Vergi Suçları, Vergi Cezaları.

Jel Codes: K34, H20, K14.

Abstract

Individuals may commit tax violations for economic, social, psychological, legal and administrative reasons. In order to ensure tax security, the state has to prevent the behavior of individuals to violate the rules regarding taxation. In order to realize this, a series of sanctions are envisaged. In the legal system of each country, there are administrative and judicial sanctions to be applied in case of violation of taxation rules, depending on the nature of the violation. Less serious tax violations are subject to administrative sanctions. On the other hand, violations that disrupt public order, such as forgery or tax evasion, are considered tax crimes and are subject to judicial sanctions. However, whether an act is a tax crime or not and the penalty of this crime varies depending on the specific economic, political and legal structure of each country. In this study, tax crimes and penalties in Türkiye and India are analyzed within the framework of legal regulations. As a result of the study, differences and similarities between the acts and sanctions of tax crimes in the legal systems of the two countries have been identified. Although the main type of tax crime in Türkiye is evasion crime, the number of tax crimes in India is high. In India, unlike Türkiye, it has been determined that different periods of imprisonment are foreseen for tax evasion crime depending on the amount of tax evaded.

Keywords: Tax Violation, Tax Crimes, Tax Penalties.

Jel Kodları: K34, H20, K14.

Atıf için (Cite as): Şencan, D. ve Organ, İ. (2024). Türkiye ve Hindistan'da Vergi Suçları ve Cezaları Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi, 11(2), 446-471. 10.47097/piar.1558600

¹ Bu çalışma, Prof. Dr. İbrahim Organ danışmanlığında tamamlanan "Vergi Cezalarının Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi" başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

1. GİRİŞ

Modern bir devletin kendisinden beklenen işlevleri yerine getirebilmesi bakımından kullanacağı en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergilendirme kurumunun oluşumu ve işleyişinin temelinde devletin geliştirdiği stratejilerin, programların, projelerin ve ülkenin diğer sosyo-ekonomik kalkınma biçimlerinin uygulanması için mali destek oluşturma ihtiyacı yatmaktadır.

Devlet açısından kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için gerekli bir gelir kaynağı olan vergi, kişiler açısından ödemek zorunda oldukları parasal bir yükümlülüğü ifade etmektedir. Vergi ilişkisinde alacaklı konumunda olan devletin aynı zamanda, verginin ödenmesinde emirlerine uyulmasını sağlayacak otorite olması, cezalandırma yetkisine hukuki meşruiyet kazandırmaktadır. Devlet, kanunlar aracılığıyla emrettiği maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi sonucu ortaya çıkan ihlallerin karşılığında yaptırım uygulamaktadır (Erman, 2012: 207). Bu yaptırımlar, vergi ilişkisinin zarar görme biçimine ve düzeyine göre farklı şekillerde uygulanmaktadır. Daha çok vergilendirme ilişkisinin öne çıktığı ve bu ilişkiye aykırılık teşkil eden ihlal ve tehlikelere karşılık idari usullere göre cezalar verilmektedir (Erdem, 2010: 112). Ancak vergi ilişkisindeki maddi ve şekli ödevlerin ihlal edilme boyutunu aşan ve kamu düzenini bozma açısından daha ağır sonuçları olan bazı eylemler ise ceza hukuku anlamında suç niteliği taşımakta ve kamusal ceza niteliğindeki yaptırıma tabi tutulmaktadır (Donay, 2008: 39).

Vergi suçlarının yapısı her ülkenin hukuk sisteminde farklılık göstermektedir. Bazı ülkelerde genel olarak tüm vergiler esas alınarak vergi suçları düzenlenirken, bazı ülkelerde ise farklı vergi türlerine göre vergi suçları tanımlanmıştır. Ülkelerin vergi suçlarını ele alan yasal hükümlerinin kaynakları da birbirinden farklı olabilmektedir. Vergi suçları; ceza kanunu, vergi kanunu ya da vergi suçlarına ilişkin özel mevzuatlarda düzenlenebilmektedir. Bu çalışmanın amacı, vergi suç ve cezalarının Türkiye ve Hindistan'da nasıl düzenlendiğinin araştırılmasıdır. Hindistan'ın Anglosakson hukuk sistemine sahip olması ve literatürde Hindistan'ı bu konuda inceleyen bir çalışmaya rastlanılmamış olması bu çalışmanın gerekçesini oluşturmaktadır. Çalışmanın literatüre katkısı da bu yönde olacaktır. Çalışmada öncelikle vergi suçu kavramı ele alınmış, akabinde Türkiye ve Hindistan'da vergi suçları ve cezaları yasal düzenlemeler çerçevesinde incelenmiştir. Daha sonra, vergi suçları ve cezaları konusunda iki ülke arasındaki benzerlik ve farklılıklar analiz edilerek ülkemizde vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümler konusunda önerilerde bulunulmuştur.

2. VERGİ SUÇU KAVRAMI

Suçlar, toplum düzenini bozan ve cezalandırılması gereken eylemlerdir. Suçlar kendi içinde çeşitli şekillerde sınıflandırılabilirler. Bu sınıflandırmalar suçların işleniş amacına, yöntemine ve cezai sonuçlarına göre yapılabilmektedir. Bu sınıflamalardan biri de ekonomik suç ayrımıdır. Ekonomik suçlar, sadece belirli bir suç tipini değil, işlenme saiki ekonomik olan farklı suç tiplerinin oluşturduğu geniş bir suç kategorisini ifade etmektedir (Şenyüz, 2020: 381-382). Ekonomik suçlar, bir kişi veya bir grup tarafından mali veya mesleki bir avantaj elde etmek amacıyla işlenen yasadışı eylemlerdir. Bu tür suçlarda, suçlunun temel amacı ekonomik kazançtır (US Legal 2020). Aynı şekilde mali suç da belirli bir suç türünü değil, işlenme saikinin maddi yarar elde etmek olduğu, şiddet içermeyen ve genellikle dolandırıcılık, yolsuzluk, kaçakçılık gibi suç türlerini kapsayan heterojen bir suç kategorisidir. Bu suçlar, bir

yandan mağdurların mali olarak zarar etmesine neden olurken diğer yandan bazı kişilerin haksız bir şekilde zenginleşmesine yol açmaktadır. Her ne kadar ekonomik ve mali suç kavramları sıklıkla birbiri yerine kullanılsa da, ekonomik suç kavramı mali suç kavramından daha geniş bir anlam içermektedir (Aykın, 2017:1-3). Vergi suçları, mali suçlar kategorisinde önemli bir yere sahiptir². Genellikle kriminolojide “beyaz yaka suçu” olarak nitelendirilen vergi suçlarının çoğu belirli bir organizasyon oluşumu içinde işlenmektedir (Donay, 2008: 7).

Vergi suçlarının yaygın olmasına rağmen, ne AB ne de OECD gibi kuruluşlar vergi suçunu/suçlarını açıkça tanımlamamıştır. OECD, vergi suçunu “genellikle ceza hukuku kapsamında cezalandırılan bir tür kasıtlı vergi kaçakçılığı... [ve] kasten yanlış beyanlarda bulunmak, sahte belge düzenlemek vb. durumları içeren vergi kaçakçılığı” olarak tanımlamaya çalışmıştır (Türksen & Abukari, 2021: 407).

Vergi suçları, ülkenin ekonomik istikrarını ve gelir dağılımını etkileyen önemli bir konudur. Bu nedenle vergi suçlarıyla mücadeledeki yaklaşım, her ülkenin öncelikleri ve siyasi tercihleri doğrultusunda şekillenmektedir. Dolayısıyla bir eylemin vergi suçu olup olmadığı ve bu suçun cezası, her ülkenin kendine özgü ekonomik, siyasi ve hukuki yapısına bağlı olarak farklılık göstermektedir.

3. TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI

Türkiye’de adli yaptırım gerektiren vergi suçları, Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) dördüncü kitabın ikinci kısmının “Suçlar ve Cezaları” başlıklı üçüncü bölümünde; “Kaçakçılık Suçu” (md. 359), “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu” (md. 362) ile “Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu” (md. 363) olarak düzenlenmiştir³. Bu suçların yargılaması, adli yargı merci olarak görev yapan ceza mahkemelerince yerine getirilmektedir.

3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları

Kaçakçılık suçu, vergi suçları içerisinde en ağır nitelikte olan suçtur ve VUK’un 359. maddesinde düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçu fiilleri, vergi ziyai kabahatinin ağır nitelikli fiilleri ile büyük oranda örtüşse de, vergi ziyai kabahatinde vergi ziyana yol açma şartının aranmasına karşın kaçakçılık suçlarında böyle bir şart öngörülmemiş ve suçun oluşması için kanunda belirtilen fiillerin icrası yeterli görülmüştür (Şenyüz, 2020: 437). Buradan hareketle, kaçakçılık suçunu: “*vergi ziyai şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı*

² “Vergi mahremiyetini ihlal”, “mükellefin özel işlerini yapma” gibi vergi suçları mali suç kapsamında değerlendirilmemektedir. Hazineyi mali anlamda kayba uğratan vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyai mali suç olarak nitelendirilmiştir (Aykın, 2017:6).

³ Öğretide, kanun sistematığına aykırı olarak VUK md.246’da düzenlenen ekim ve sayım beyanlarını denetlememe halinin “ekim ve sayım beyanlarını denetlememe suçu” olarak, ayrıca VUK’ta doğrudan düzenlenmemesine rağmen TCK md.125’te yer alan “hakaret” suçunun özel bir şeklini oluşturan “haysiyet ve şerefe tecavüz” suçunu vergi suçları arasında sayan görüşler bulunmaktadır. Ayrıca “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun”da (AATUHK) düzenlenen mal bildiriminde bulunmama (md.60), sırrın ifşası (md.107), artırmalara katılma yasağının ihlali (md.108), malları kaçırmak (md.110), gerçeğe aykırı mal bildirimini (md.111), mal artışları bildirmeme (md.112), amme borçlusuna ait malları bildirmeme (md.113), bilgi vermeme (md.114) suçları ile 4358 sayılı Kanun’un 5. maddesinde vergi kimlik numarası kullanımıyla ilgili olarak düzenlenen suçları da VUK dışında düzenlenen vergi suçları olarak kabul eden görüşler bulunmaktadır.

fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiiller” şeklinde tanımlamak mümkündür (Bayraklı, 1999: 142).

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşumunda vergi ziyayı şartının aranmaması⁴, bu suçun tehlike suçu ve şekli bir suç olarak nitelenmesine yol açmıştır (Çomaklı ve Ak, 2013: 48). Ancak kaçakçılık suçu için vergi ziyayı şartının aranmaması, bu fiillerin vergi ziyasına yol açmayacağı anlamına gelmemektedir. Bu fiillerin aynı zamanda vergi ziyasına da neden olması halinde, 359. maddenin son fıkrası gereği ziyaa uğratılan tutarın üç katı tutarında vergi ziyayı cezası ayrıca kesilecektir.

Kaçakçılık suçuna konu olan fiiller biri iki alt bentten olmak üzere beş bentte düzenlenmiştir. Her bir bentte yer alan hareketlerden birinin yapılması suçun oluşması için yeterli olduğundan kaçakçılık suçu, seçimlik hareketli suç olarak değerlendirilmektedir (Şenyüz, 2020: 438-439; Çavuş, 2016: 50). Bir suçun meydana gelmesi için failin kusurlu olması (suçun manevi unsuru) şartı aranmaktadır. Kusurluluk, kast ve taksir şeklinde ortaya çıkmaktadır. TCK'da “suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır” denilerek, kast “suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır (TCK md. 21/1). TCK'da, taksirle işlenen fiillerin kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılacağı öngörülmüştür (TCK, md. 22). Vergi suçlarının taksirle işlenebileceğine dair kanunda açık bir hükmün mevcut olmaması kaçakçılık suçlarının da ancak kasten işlenebileceği sonucunu doğurmaktadır (Candan, 2010: 393). Suçun faili, kanunda yazılı fiili gerçekleştirenlerdir. Uygulamada bu suçun faili genellikle mükellef veya sorumlular olmakla birlikte, üçüncü kişilerin de fail olabileceği kabul edilmektedir. Burada önemli olan husus, failin kastının varlığıdır (Çavuş, 2016: 71).

Her bir bentte belirtilen fiiller için alt ve üst sınırlar dâhilinde hapis cezaları öngörülmüştür. 7394 Sayılı Kanun⁵ ile yapılan değişiklikte birlikte hapis cezalarının üst sınırlarında artırılma gidilmiş ve üç yıl olan üst sınır beş yıla, beş yıl olan üst sınır ise sekiz yıla çıkarılmıştır. Cezanın üst sınırı on yılı aşmadığından kaçakçılık suçlarında görevli mahkemeler, asliye ceza mahkemeleridir. 7394 Sayılı Kanun ile birlikte vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin getirilen düzenlemelerden biri de etkin pişmanlık uygulamasıdır. Buna göre “*Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığı tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.*

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir”⁶.

⁴ Geçmişte vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için verginin ziyaa uğraması şartı aranmaktaydı. Ancak 22.07.1998 Tarih ve 4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile birlikte suçun oluşması için bu şart kaldırılmıştır.

⁵ 15.04.2022 tarih ve 31810 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶ 7394 Sayılı Kanun ile birlikte vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin getirilen düzenlemelerden biri olan etkin pişmanlık uygulamasından yararlanabilmenin bir koşulu da; vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesiydi. Ancak bu hüküm ceza indiriminden faydalanmak isteyen kimselerin vergi yargısı yoluna başvurma imkânlarının ellerinden alındığı

Geçmişte, vergi kaçakçılığı suçu açısından bir takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde işlenen aynı türdeki fiiller tek bir suç olarak; fakat farklı takvim yılları veya vergilendirme dönemlerinde işlenen fiiller, zincirleme suç hükümleri uygulanmadan ayrı ayrı değerlendirilmekteydi. 7394 sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçlarında TCK'nın 43. maddesinde⁷ yer alan zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, zincirleme suç hükümlerinin uygulanması ile birlikte, aynı suçun farklı takvim yılları veya vergilendirme dönemlerinde işlenmesi halinde de tek suç olarak değerlendirilmesi mümkün hale gelmiştir. Çalışmanın bu kısmında, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillere ilişkin açıklamalara kısaca yer verilmiştir.

3.1.1. VUK'un 359. Maddesinin (a) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri

- "Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak"

Vergilemeye konu olan ekonomik faaliyetlerin belirli esaslar çerçevesinde deftere kaydedilmesi, verginin doğru şekilde hesaplanmasını sağlamaktadır (Bayraklı, 1999: 145). Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerden bir kısmı, vergi mükelleflerince tutulan defterlere yönelik suçlardır. VUK'un 359. maddesinin (a) bendinde "vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanların" vergi kaçakçılığı suçu işledikleri hüküm altına alınmıştır.

Hesap ve muhasebe hileleri, kasıtlı olarak gerçekleştirilen çeşitli hileleri kapsamaktadır. Bunlar; rakamların yerlerinin değiştirilmesi, fazla ya da eksik sıfır koyma yoluyla sayısal değerlerin değiştirilmesi, yanlış hesaba kayıt yapılması, alacak ve borç kalemlerinin bilerek değiştirilmesi, mükerrer kayıt yapılması, değerlendirme ve amortisman konularındaki usulsüzlükler ve bilanço kalemlerinin gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi gibi farklı yöntemlerle gerçekleştirilebilir (Oktar, 2019: 392).

- "Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak"

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan bu fiilin gerçekleştirilmesi iki şekilde olmaktadır. Bunlardan biri, gerçekte var olmayan kişiler adına hesap açılması diğeri ise gerçekte var olmakla birlikte kayda konu olan işlemlerle bağlantısı bulunmayan kişiler adına hesap açılmasıdır. Daha çok, hasılatın kayıt dışı bırakılması amacıyla gerçekleştirilen bu fiillerle mükellefin yakını ya da güvendiği kişiler kullanılarak defter ve kayıtlarda sahte borç ya da alacak ilişkisi kurulmaktadır (Parlar ve Demirel, 2002: 218). Bu suçu oluşturan fiillere; işletmenin giderlerini olduğundan fazla göstermek için gerçekte karşı tarafı olmayan karz (tüketim ödücü) sözleşmesine dayanarak yakınlarından borç alınmış ve yüksek faiz ödenmiş gösterilmesi, gerçekte çalışmayan kişiye işletmede çalışıyormuş gibi ücret ödenmesi, gerçekte yüksek fiyatla yapılan satışlara fatura düzenlemek yerine daha düşük tutarlı ve gerçekte var olmayan kişi ya da kendisine satış yapılmayan kişiler adına fatura düzenlenmesi,

belirtilerek Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal talebinde bulunulması sonucunda, Anayasa Mahkemesi'nin 13.09.2023 tarihli ve E.2022/81, K.2023/153 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.

⁷ Zincirleme suça ilişkin TCK md. 43/1; "Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır." şeklindedir.

malın herhangi bir aracı olmaksızın satılmasına rağmen komisyon ödenmiş gibi gösterilmesi örnek olarak verilebilir (Şenyüz, 2020: 99).

-“Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek”

Uygulamada “çift defter tutma veya kullanma” olarak adlandırılan bu suç, “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” suretiyle işlenmektedir. Maddede geçen “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” ifadesi bu suçun neticeli suç olma özelliğini göstermekte ve bu suç diğer kaçakçılık suçlarından ayırmaktadır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi 07.04.2022 tarih ve E. 2021/2159, K. 2022/6015 sayılı kararında suçun oluşması için “tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulmasının gerektiğini” belirtmiştir. Defterlere kayıt zorunluluğu olmayan hesap ve işlemlerin farklı bir kayıt ortamında tutulması, çift defter tutma suçunun unsurlarını taşımamaktadır. Örneğin; serbest meslek erbabının elde ettiği kira gelirlerini ayrı bir defterde takip etmesi, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan çift defter tutma fiili olarak nitelendirilemez (Özcan, 2014: 119).

- “Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek”

Türk Dil Kurumu Sözlüğünde, “tahrifat” kelime anlamı olarak “bir şeyin aslını bozma, değiştirme” anlamına gelmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunda sözü edilen tahrifat, “defter, kayıt ve belgelerin maddi varlığına dokunulmaksızın, bunlara işlenmiş olan ve gerçeği yansıtan yazı ve rakamların çeşitli yöntemler kullanılarak değiştirilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu yöntemler; karalama, kazıma, bozma veya kimyasal maddeler kullanılarak yazı ve rakamların silinmesi şeklinde olabilmektedir. Bunların yanı sıra defter, kayıt ve belgelerdeki yazı ve rakamlara ilaveler yapılması da tahrifat kapsamına girmektedir (Yiğit, 2004: 127-128). Tahrifatta, gerçeğe uygun olarak düzenlenen defter, kayıt ve belgelerin tutar, miktar, çeşit vb. şekildeki içeriklerine sonradan yapılan bir müdahale söz konusudur. Suçun oluşması için tahrifat fiilinin gerçekleştirildiği defter, kayıt ve belgelerin vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerden olması gerekir (Taştan, 2015: 39).

- “Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek”

VUK’un 359. maddesine göre, “vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler” kaçakçılık suçu işlemekte ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaktadır⁸. Yine aynı maddede gizleme; “varlığı noter

⁸ VUK’un 30. maddesinin 3. bendine göre, “Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmaması veya tasdik ettirilmemesi veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi” hali re’sen vergi tarhına sebep olan bir durum olarak belirlenmiştir. Söz konusu fiil aynı zamanda vergi kabahati de oluşturmaktadır. VUK’un “Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti” başlıklı 256. maddesinde düzenlenen yükümlülükler uylunmaması halinde, VUK’un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası; ayrıca, vergi ziyayı da meydana gelmiş ise VUK 344. madde uyarınca vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır.

tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi” olarak tanımlanmıştır. Gizleme tanımında “kayıt” ibaresinin yer almaması, kayıtların ibraz edilmemesinin kanunilik ilkesi gereğince suç oluşturmayacağı yönünde görüşlerin ileri sürülmesine neden olmuştur (Candan, 2010: 138). Bizim de katıldığımız başka bir görüş ise, eylemin VUK'un 359(a)(2) maddesindeki tanımında kayıtların gizlenmesi de sayıldığından kayıtların ibraz edilmemesinin vergi suçu oluşturduğu yönündedir (Uğur ve Elibol, 2016: 360-361).

Suç, vergi incelemesi amacıyla istenen defter, kayıt ve belgelerin belirlenen süre içinde yetkililere ibraz edilmemesi ile oluşmaktadır. Bunların vergi incelemesi dışında başka bir amaçla, örneğin işi terk eden mükelleflerin belgelerinin iptal edilmesi için vergi idaresince istenmesine rağmen belgelerin ibraz edilmemesi vergi suçu değil, VUK'un mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren vergi kabahatini oluşturmaktadır.

Defter ve belgeleri gizleme veya ibraz etmeme fiili, mükelleflerin işlemlerinin vergi incelemesi yoluyla denetimini engellemekte ve vergi kanunlarına aykırı işlemlerin ortaya çıkarılmasını güçleştirmektedir. Defter ve belgeleri gizleme, kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilerek hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

- “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak”

VUK'ta muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak tanımlanmıştır (VUK md. 359/a-2). Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede, şekil şartlarına uygun düzenlense bile belgenin içeriğindeki bilgilerin yanlış veya yanıltıcı olma durumu söz konusudur (Taştan, 2015: 67). Buna göre belgenin içeriğinde yer alan alıcı veya satıcıya ilişkin bilgilerin, adres, tarih, birim veya miktar gibi bilgilerin yanıltıcı olarak gösterildiği belgeler bu kapsamda değerlendirilmektedir (Çavuş, 2016: 126).

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 11.07.2014 tarih ve E.2012/1512 K.2014/366 sayılı kararında; mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırılık, “gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması, belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir. Örneğin; elli adet satılan gömleğin otuz adet, 100 Liradan satılan bir malın 20 Liradan satılmış olarak gösterilmesi gibi. Gerçek bir muamelenin mahiyet itibarıyla gerçeğe aykırı bir şekilde belgeye yansıtılması ise satılan mal veya sunulan hizmetin cinsinin ve muamele tarihinin farklı gösterilmesidir. Örneğin; deri ceket satıldığı halde faturada kumaş ceket satılmış gibi veya mal, yeni mali yılda satıldığı halde kapanan mali yıl içinde satılmış olarak gösterilmesi gibi.” şeklinde ifade edilmiştir. Yine aynı kararda, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge “düzenleme” suçunun failinin VUK'a uygun biçimde mükellef sıfatını almış kişiler olabileceği ancak belge düzenlenen kişinin mükellef olma şartının bulunmadığı belirtilmiştir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, “vergi kanunları uyarınca düzenleme, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan” belgelerden olmalıdır. Vergi hukukunda belgelere ilişkin düzenleme, esas olarak VUK'un İkinci Kitabının “Vesikalar” başlıklı Üçüncü Kısımında yer almaktadır. VUK'a göre tutulması zorunlu belgeler; “fatura”, “perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri)”, “gider pusulası”, “müstahsil makbuzu”, “sevk irsaliyesi”, “serbest meslek makbuzu”, “ücret bordrosu”,

“taşımaya irsaliyesi”, “yolcu listesi”, “günlük müşteri listesi”, “muhabere evrakı” ve “diğer vesikalar”dır. Bunların yanı sıra; VUK'un 227, Mükerrer 242 ve 257. maddelerinin Maliye Bakanlığınca verdiği yetkiyle çıkarılan genel tebliğler ile düzenleme zorunluluğu getirilen belgeler⁹ de bu suçun konusunu oluşturabilmektedir.

Yanılıcı belge düzenlemek ve kullanmak ayrı suçlardır. Muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenleme suçu, belgenin düzenlendiği anda tamamlanmış olmakta ve suçun oluşumunda belgenin kullanılıp kullanılmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2011: 559). Muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullanma suçunun oluşabilmesi için ise, belgenin kullanılmış olması gerekmektedir (Özcan, 2014: 155).

3.1.2. VUK'un 359. Maddesinin (b) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri

- “Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak”

Belge ve kayıt düzeni, vergi güvenliği açısından son derece önemlidir. Yok etme fiili defter, kayıt ve belgelerin içerdiği bilgilere ulaşmayı tamamen olanaksız kıldığından ağır bir ihlal sayılmakta ve karşılığında daha ağır bir cezai yaptırım uygulanmaktadır. Yok etme suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu defter, belge ve kaydın maddi varlığını ortadan kaldırmaya yönelik her türlü hareketle işlenmesi mümkün olmakla birlikte genellikle yakmak, yırtmak, parçalayıp çöpe atmak şeklindeki hareketlerle gerçekleştirilmektedir (Özcan, 2014: 165; Yiğit, 2004: 143). Boya dökülmesi suretiyle defter ve belgenin içeriğinin tamamen okunamaz hale getirilmesi durumunda yok etme fiili söz konusu olmaktadır (Ok ve Gündel, 2002: 347). Günümüz koşullarında bilgisayar ortamında tutulan hesap ve kayıtların silinmesi de yok etme fiili kapsamında sayılmaktadır (Şenyüz, 2020: 110).

- “Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak”

Vergi suçları içinde en çok işlenen suçlardan biri, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarıdır. Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 22.09.2022 tarih ve E.2022/334 K.2022/576 sayılı kararında, sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile ilgili olarak; “Haksız kazanç sağlamak ve/veya az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek suretiyle vergi kaçırmak için işlenen fiillerden biri de sahte belge düzenlemek veya kullanmaktır. Vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermesindeki oranın yüksekliğini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eylemleri için VUK'ta özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur. Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise, gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır” şeklinde ifade edilmiştir.

VUK'ta sahte belge tanımı “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” şeklinde yapılmıştır (VUK md. 359/b). Burada öngörülen belgeler “vergi kanunları uyarınca düzenleme, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan” belgelerdir. Örneğin,

⁹ İrsaliyeli fatura, ambar tesellüm fişi, adisyon, döviz alım ve satım belgesi Maliye Bakanlığınca değişik tarihlerde çıkarılan genel tebliğlerle bazı mükellef grupları için düzenlenmesi zorunlu kılınan belgelerdendir.

satın alınmayan mal veya hizmetin alınmış gibi fatura tanzim edilmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir. Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir.

Sahteciliğin belgenin asıl veya suretinde yapılmasının suç bakımından bir önemi yoktur. Sahtecilik tamamen yapılabildiği gibi kısmen de yapılabilir. Örneğin; bir faturada gerçek bir mal satışının yanı sıra gerçekte olmayan bir mal satışının da gösterilmesinde kısmen sahtecilik söz konusu olmaktadır (Çavuş, 2016: 139). Sahtecilik, mükellefin özel yönetmeliğine uygun olarak bastırıldığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir. Düzenleyen açısından her iki durumda da "sahte belge" söz konusudur. Ancak sahte basılmış belgelerin içeriğinin doğru olması durumunda ise sadece VUK'un 359. maddesinin (c) bendi kapsamındaki suç işlenmiş olmaktadır (Uğur ve Elibol, 2016: 485).

Sahte belge düzenlemek ve kullanmak ayrı suçlardır. Sahte belge düzenleme suçu, belgenin düzenlendiği anda tamamlanmış olmaktadır. Suçun oluşması için hareketin gerçekleşmesi yeterlidir, bir neticeye ulaşması aranmamaktadır. Ancak sahte belge kullanma suçunda, "kullanma" kavramının neyi kapsadığı ve belgenin ne zaman kullanılmış sayılacağı konusunda öğretide farklı görüşler mevcuttur¹⁰. Türk Dil Kurumu Sözlüğünde "kullanmak", "bir şeyden belli bir amaçla yararlanmak" anlamına gelmektedir. Sahte belge kullanma suçu açısından "kullanma" için, sahte belgenin bir hukuki işlem tesisine dayanak olarak gösterilmesi gerekmektedir. Yargıtay da bu anlamda kullanmayı "yapılan sahtecilikten beklenen yararın sağlanması için gerekli faaliyetlerin tamamı" olarak ifade etmekte ve sahte belgenin hukuki sonuç doğuracak şekilde kullanılmış sayılması için deftere kaydedilmesini yeterli görmeyip, dâhil edildiği beyannamenin vergi dairesine verilmiş olmasını da şart koşmaktadır¹¹.

VUK'ta sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri, iki ayrı suç tipinin maddi unsurlarını oluşturmaktadır. Bu nedenle, her iki fiilin de ayrı ayrı suç olarak değerlendirilmesi ve cezalandırılması gerekir. Sahte belgeyi düzenleyen ve kullanan kişi genellikle farklı kişiler olmaktadır. Bu durumda, sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri, VUK'un 359. maddesi uyarınca birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olarak değerlendirilir. Ancak aynı kişi tarafından sahte belge düzenlenmesi ve bunun kullanılması halinde, her iki fiil de aynı maddeye dayanarak aynı cezayı gerektirir. Bu durumda, aynı takvim yılı içerisinde işlenmiş olması şartıyla tek suç oluşmaktadır (Şenyüz, 2020: 455).

3.1.3. VUK'un 359. Maddesinin (c) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri

Sağlıklı bir belge düzeninin oluşturulması konusunda öncelikle, mükelleflerin kullanacakları belgelerin basımının idarenin bilgisi dâhilinde olması istenmektedir. Bu nedenle Hazine ve

¹⁰ Sahte belgenin yasal defterlere kaydedilmesi ile "kullanma" hareketinin gerçekleştiğine dair görüş için bkz. (Kızılot ve Kızılot, 2011: 558; Candan, 2010: 366; Şenyüz, 2020: 454).

¹¹ Yargıtay'a göre, "Maddede belirtilen sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarında failin hareketi birbirinden farklılık arz etmektedir. Sahte belge düzenleme suçunun maddi unsurunun hareket kısmını; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerinin kanuni şekle uygun olarak tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi oluştururken, sahte belge kullanma suçunun maddi unsurunun hareket kısmını; sahte belgenin deftere kaydedilmesinden sonra dâhil edildiği beyannamenin mükellef tarafından vergi dairesine verilmesi oluşturmaktadır. Sahte belgenin hukuki sonuç doğuracak şekilde kullanılmış sayılması için deftere kaydedilmesi yeterli olmayıp dâhil edildiği beyannamenin vergi dairesine verilmiş olması da şarttır. Çünkü kullanma, yapılan sahtecilikten beklenen yararın sağlanması için gerekli faaliyetlerin tamamını ifade eder.", Yargıtay Ceza Genel Kurulu, (04.10.2022), E. 2022/192, K. 2022/606 sayılı kararı, [https://karararama.yargitay.gov.tr/\(25.03.2024\)](https://karararama.yargitay.gov.tr/(25.03.2024)).

Maliye Bakanlığı, hukuki dayanağını VUK'un mükerrer 257. maddesinin oluşturduğu "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik" ile belge basım sürecinin tüm aşamalarında uyulması gereken kuralları belirlemektedir. Yönetmelik'in 4. maddesinde, "belgelerin basım ve dağıtımının Bakanlık veya defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanacağı" ifade edilmektedir.

VUK'un md. 359/c hükmü ile anılan Yönetmelik hükmüne atfen "bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basma veya bilerek kullanma" fiilleriyle işlenen vergi suçu tanımlanmıştır. Burada belgeleri anlaşma olmadığı halde "basmak" ve bunları "kullanmak" olmak üzere iki ayrı suç bulunmaktadır. Anlaşmasız belge basmak suçunun oluşması için belgenin basımı sırasında söz konusu basıma izin veren bir anlaşmanın mevcut olmaması yeterlidir. Daha önceden yapılan bir anlaşma olduğu halde bu anlaşmanın süresinin bitmesi veya feshedilmesi gibi bir sebeple sona ermesinden sonra basılan belgeler, anlaşmasız belge niteliğine haiz olmaktadır. Belgenin basımı gerçekleşikten sonra anlaşma imzalanması da vergi suçunu ortadan kaldırmamaktadır (Özcan, 2014: 181; Yiğit, 2004: 154).

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmaksızın basılan belgelerin bilerek kullanılması da suç teşkil etmektedir. Burada belgenin içeriğinin gerçek bir duruma dayanmasının bir önemi bulunmamaktadır. İzinsiz basılan belgenin gerçek olmayan bir ilişki için kullanılması, ayrıca sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarını meydana getirir (Aysal, 2023: 38). Belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesinin giderek yaygınlaşmasıyla birlikte bu fiille işlenen suç sayısı azalacaktır.

3.1.4. VUK'un 359. Maddesinin (ç) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri

"7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"¹² un 4. maddesi ile VUK'un 359. maddesine (ç) bendi eklenmiştir. Anılan hükme göre "Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."

Ödeme kaydedici cihazlar (ÖKC) ile ilgili hukuka aykırı davranışlar bu suçun unsurunu oluşturmaktadır. 3100 sayılı "Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun"un 2. maddesinde "ödeme kaydedici cihazlar, bu Kanunla ve Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır."

¹² 30.04.2021 tarihli ve 31470 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

şeklinde tanımlanmıştır. Kanun 1. maddesiyle; “satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarların” ÖKC kullanmalarını zorunlu tutmuştur. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan düzenleme yapma yetkisine istinaden ÖKC’lerle ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) genel tebliğler yayınlamaktadır.

Bu suçun failinin genellikle ÖKC kullanma zorunluluğu olan mükellefler olabileceği düşünülse de fiillerin niteliğine bakıldığında bu suçun herkes tarafından işlenebileceği görülmektedir (Ömercioğlu, 2022: 174). VUK’un 359. maddesinin (ç) bendindeki eylemleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- ÖKC mührünü kaldırmak,
- ÖKC donanım veya yazılımını değiştirmek,
- ÖKC’ye veya ilgili sistemlerine fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek,
- ÖKC’de kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek,
- Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek.

“Ödeme kaydedici cihaza maddede belirtildiği şekillerde müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek” eyleminde, müdahale etmek hareketi sonucunda “gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engellemek” neticesine ulaşılması arandığından bu eylemin neticeli suç özelliği gösterdiği söylenebilir. Diğer eylemler ise sırf hareket suçu olarak düzenlenmiştir (Ömercioğlu, 2022: 182).

3.1.5. VUK’un 359. Maddesinin (d) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiili

“4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun”¹³ 1. maddesinde kanunun amacı “tütün, tütün mamulleri ve alkol piyasasının düzenlenmesine, tütün, tütün mamulleri ve alkolün Türkiye’de üretimine, iç ve dış alım ile satımına ilişkin usul ve esasları belirlemek” olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye rağmen, bu ürünler yoğun bir şekilde yasa dışı üretime konu olmaktadır. Yasa dışı üretilen tütün, tütün mamulleri ve alkollü içkiler, çevre ve toplum sağlığını tehdit etmesinin yanı sıra, oluşturduğu vergi kaybı ve haksız rekabet sonucu ülke ekonomisine de zarar vermektedir (Korkmaz, 2022).

7423 sayılı Kanun’un 1. maddesiyle VUK’un 359. maddesine (d) bendi eklenerek yeni bir kaçakçılık suçu ihdas edilmiştir. Buna göre, “3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken

¹³ 09.01.2002 tarih ve 24635 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

3.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezası

Mükelleflerin kanunen beyan etmek zorunda oldukları ya da gelir idaresinin çeşitli kaynaklardan topladığı vergi ile ilgili kişisel bilgiler, vergi mahremiyeti ile hukuken koruma altına alınmaktadır. Vergi mahremiyeti ile vergilendirmeye ilişkin önem teşkil eden bilgilerinin korunacağına ilişkin mükelleflere güvence verilerek mükelleflerin vergi idaresi ile işbirliği yapması ve böylelikle vergisel alanda kaçakçılık ve usulsüzlüklerin önlenmesi, vergilemede etkinliğin ve adaletin sağlanması amaçlanmaktadır (Seer, 2010: 372-373).

Diğer suçlardan farklı olarak vergi mahremiyetinin ihlali suçunun koruduğu hukuki değer, öncelikle mükellef ve mükellef ile ilgili kişilere aittir. Bu kişilerin bilgilerinin gizliliğinin sağlanarak, onların maddi ve manevi yönden zarar görmeleri engellenmek istenmektedir. Nitekim mükellef ve/veya mükellef ile ilgili kişiler, başkaları tarafından öğrenilmesini istemedikleri bilgilerinin ortaya çıkması ile gerek mali ve ticari açıdan gerekse özel yaşamı açısından istemediği bir durumun içinde kalabilir. Vergi mahremiyetini ihlal eden fiillerin cezalandırılması ile vergi güvenliğinin sağlanması ve olası suçların önüne geçilmesi mümkün olabilecektir. Diğer taraftan, kamusal güvenin temin edilmesi ve vergileme sürecinin düzgün ve verimli şekilde yürütülmesi sağlanmış olacaktır (Arslan, 2013: 18).

Vergi mahremiyeti VUK'un 5. maddesinde, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ise VUK'un 362. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun düzenlendiği VUK'un 362. maddesi şu şekildedir: “Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır”. Görüldüğü gibi VUK, vergi mahremiyetini ihlal suçu açısından TCK'nın “ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması” başlıklı 239. maddesine¹⁴ atıfta bulunmuştur.

VUK'a göre vergi mahremiyetine kimlerin uyması gerektiği md. 5 ile mükerrer md. 242'de düzenlenmektedir. VUK'un 5. maddesinde vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlar “vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar”, “vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar”, “vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler”, “vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler”, “Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri” olarak sayılmıştır. Aynı maddede bazı hallerde kendilerine bilgi ve belge verilen kişilerin de vergi mahremiyetine uymak zorunda oldukları belirtilmiştir. VUK'un “Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme” başlıklı mükerrer 242. maddesinin

¹⁴ TCK 239. maddesi şu şekildedir:

“(1)Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolünür.

(2)Birinci fıkraya hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sımai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

(3)Bu sırlar, Türkiye'de oturmeyen bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faille verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikâyet koşulu aranmaz.

(4)Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”

son fıkrasında ise, “bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümlerinin, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları ile elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, imzalanması, iletilmesi ve saklanması hususlarından herhangi biri için hizmet verme konusunda yetkilendirilenlerin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanacağı” hüküm altına alınmıştır.

Bu vergi suçunun cezası, TCK'nın 239. maddesine yapılan göndermeye istinaden bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır. 3. fıkrada yer alan ağırlaştırıcı durum söz konusu ise ceza üçte biri oranında artırılmakta; 4. fıkrada düzenlenen nitelikli halinde ise yaptırım üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası olmaktadır.

3.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

Anayasa'nın 10. maddesinde “Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar” şeklinde bir hüküm yer almaktadır. Buna istinaden memurların görevlerinin gerektirdiği kurallara uygun şekilde görevlerini ifa etmesi ve vatandaşlara karşı davranışlarında eşit, tarafsız ve objektif olmaları gerekir. Bu nedenle vergi ile ilgili çeşitli birimlerde görev yapan memurların mükelleflerin özel işlerini yapması yasaklanmış ve bu yasağın ihlal edilmesi suç haline getirilmiştir (Şenyüz, 2020: 484).

Mükellefin özel işlerini yapma suçu, VUK'un 363. maddesinde düzenlenmiştir: “Bu Kanunun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir.”

Burada bahsi geçen VUK'un 6. maddesi, vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilere konulan yasakları düzenlemektedir. Maddenin son fıkrası şu şekildedir:

“Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.”

Suçun faili, yalnızca 6. maddede sayılan memur statüsündeki kişiler olabilmektedir. Suçun maddi unsurunu oluşturan fiil, mükellefin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerinin yapılmasıdır. Buna göre özel işin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olması zorunludur. Mükellefin beyannamesini doldurma, defterlerini tutma veya dava dilekçesi yazma gibi hareketler özel iş kapsamındadır. Mükellefin şahsi mektuplarının yazılması örneğinde olduğu gibi vergi kanunlarının uygulanması ile ilgisi olmayan özel işlerin yapılması ise suç kapsamına girmez. Kanunda yer alan hesap, yazı ve sair özel işler kavramının yeterince net olmaması, kamu görevlilerinin görevleri sırasında yaptıkları işlerin suç kapsamına girip girmediği hususunda tereddüt yaşamalarına neden olmaktadır. Zira dairenin işleyişi içerisinde çoğu zaman mükellefler mevzuatı yeterince bilmemeleri nedeniyle çalışanlardan kendilerine yardımcı olmalarını talep etmektedir. Burada, matbu dilekçelerin (yapılandırma, pişmanlık, cezalarda indirim dilekçeleri gibi) verilmesi veya mevzuata ilişkin bilgilendirme yapılması özel iş kapsamında sayılmamakla birlikte bazı durumlarda sınırın ne zaman aşıldığı belli olmamaktadır.

Mükellefin özel işlerini yapma suçunun cezası, düzenlendiği VUK'un 363. maddesinin atfıyla TCK'nın "Görevi Kötüye Kullanma" başlıklı 257/1. maddesi hükmü çerçevesinde verilmektedir. Söz konusu hükümce verilecek olan ceza ise altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır. Öte yandan yapılan özel iş nedeniyle mükellef nezdinde vergi ziyanına sebebiyet vermesi halinde faile ayrıca vergi ziyayı cezası kesilir (VUK md. 363).

Tablo 1'de VUK'ta düzenlenen vergi suçları ve cezaları özet şeklinde sunulmuştur.

Tablo 1. VUK'ta Düzenlenen Vergi Suçları ve Cezaları

Vergi Suçu	Kanun Maddesi	Suç Fiili	Ceza
Kaçakçılık Suçu	VUK md. 359/a	Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;	On sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası
		1- - Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak - Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak - Vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kayıt yapmak	
		2- - Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek - Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek - Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak	
	VUK md. 359/b	Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan; - Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarının yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak - Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak	Üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası
	VUK md. 359/c	Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, bakanlık ile anlaşma olmadığı halde basmak veya basılan bu belgeleri bilerek kullanmak	İki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası
VUK md. 359/ç	- ÖKC mührünü kaldırmak, - ÖKC donanım veya yazılımını değiştirmek, - ÖKC'ye veya ilgili sistemlerine fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek, - ÖKC'de kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek, - Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek	Üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası	
VUK md. 359/d	Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve	Üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası	

		etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek	
Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu	VUK md. 362	VUK kapsamında düzenlenmiş olan vergi mahremiyetini ihlal etmek	Bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası
Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu	VUK md. 363	Mükellefin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmak	Altı aydan iki yıla kadar hapis cezası

Kaynak: VUK hükümlerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

4. HİNDİSTAN'DA VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI

1947'de İngiltere'den bağımsızlığını kazanan Hindistan, federal bir devlet yapısına sahiptir (T.C. Dışişleri Bakanlığı). Doğrudan ve dolaylı vergilerden oluşan vergi sisteminde; gelir vergisi, mal ve hizmet vergisi, gümrük vergisi, servet vergisi gibi vergiler Hindistan merkezi hükümeti tarafından toplanmaktadır. Eyalet hükümetleri tarafından eyalet mal ve hizmet vergisi, arazi ve bina vergisi, damga vergisi alınmaktadır (Arıkan ve Önkan, 2020: 2472). Hindistan'da toplam vergi gelirlerinin büyük bir kısmını gelir vergisi ile mal ve hizmet vergisi oluşturmaktadır.

Hindistan'da vergi kanunlarına aykırı davranılması sonucunda ceza mahkemeleri tarafından uygulanan adli yaptırımların amacı; gelecekteki vergi ihlallerini caydırmak, kamu adaletini sağlamak, suçluları cezalandırmak ve verginin ödenmesini sağlamaktır (Gaur, 1979: 465). Hindistan'da vergi suçları ve cezaları, her vergi türüne göre kendi vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Çalışmada, Hindistan'ın toplam vergi gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan gelir vergisi ile mal ve hizmet vergisine ilişkin vergi suçlarına ve adli yaptırımlarına yer verilmiştir.

4.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Cezaları

Hindistan'da gelir vergisi ve kurumlar vergisi, 1961 tarihli Gelir Vergisi Kanunu'nda (Income-tax Act-ITA) düzenlenmiştir. ITA'nın "Suçlar ve Kovuşturmalar" başlıklı 22. bölümünde, kovuşturmaya tabi olan ve hapis cezası öngörülen vergi suçları yer almaktadır (Hindistan Maliye Bakanlığı, 2023). Bu vergi suçları:

ITA md. 275A- Ele geçirilen varlıkların kaldırılması

ITA 132. madde, vergi yetkililerine mükellefin mülkünde arama yapma yetkisi vermektedir. Arama sırasında vergi yetkilileri mükellefe ait para, külçe, mücevherat veya diğer değerli eşyalara el koyma yetkisine sahiptir. Genellikle el konulan para, külçe vb. vergi idaresi tarafından muhafaza altına alınmaktadır. Ancak hacmi, ağırlığı veya diğer fiziksel özellikleri ya da tehlikeli nitelikte olması nedeniyle bunların fiziksel olarak taşınmasının mümkün

olmadığı durumlarda, ITA'nın 132(1) maddesi vergi idaresince el konulan eşyaları yalnızca vergi mükellefinin yerinde tutmasına izin vermektedir. Bu durumda yetkili memur, varlığın sahibine ya da kontrol eden kişiye, kendisinin izni olmadan eşyayı kaldırmaması, parçalamaması veya başka bir şekilde işlem yapmaması yönünde bir emir vermektedir. Bu emre uyulmaması, ITA 275A maddesi uyarınca iki yıla kadar ağır hapis cezasıyla cezalandırılmakta ve aynı zamanda adli para cezası da uygulanabilmektedir.

ITA md. 275B- Hesap denetiminin kolaylaştırılmaması

Herhangi bir kişinin, ihbar veya celbin gerektirdiği defter veya diğer belgeleri ibraz etmemesi veya sunmayı ihmal etmesi halinde, vergi idaresi bir arama yapmaktadır. Vergi yetkilisi, arama sırasında defter veya belgelerin elektronik kayıtlarının sahibi veya kontrolünü elinde bulunduran kişiden söz konusu defter ve belgeleri incelemesi için gereken kolaylığı sağlamasını isteyebilmektedir. Bu kolaylığı sağlamayan kişi, ITA 275B maddesi uyarınca iki yıla kadar ağır hapis cezası ile cezalandırılır ve ayrıca adli para cezasına da çarptırılabilir.

ITA md. 276- Vergi tahsilatının engellenmesi

Vergi dairesi, vergi borcunu ödemeyen mükellefin taşınır ve taşınmaz mallarını haczederek vergi alacağını tahsil etme yoluna gitmektedir. Mükellefin bu malları hileli bir şekilde kaldırarak, gizleyerek, devrederek veya herhangi bir kişiye teslim ederek vergi tahsilatını engellemeye çalışması, ITA 276. madde uyarınca suç teşkil etmektedir. Bu suçun cezası, iki yıla kadar ağır hapis cezasıdır. Aynı zamanda adli para cezası da verilebilmektedir.

ITA md. 276B- TDS veya DDT'nin merkezi hükümet hesabına ödenmemesi

Verginin toplanmasından ve tahsil edilmesinden sorumlu olan Gelir Vergisi Dairesi Başkanlığı, vergi toplama yükünü "kaynakta kesilen vergi (*tax deducted at source-TDS*)" olarak adlandırılan bir yöntemle belirli kişilerin sorumluluğuna bırakmaktadır. Bir kişinin gelirinin kaynağında verginin kesildiği bu gibi durumlarda, kesintiyi yapan vergi sorumlusunun vergiyi merkezi hükümetin hesabına ödemesi gerekmektedir. Ayrıca, kâr payı dağıtım vergisi (md. 115O(2))¹⁵, piyango veya yarışma kazançları üzerinden alınan vergi (md. 194B), iş veya meslekle ilgili menfaat veya ayrıcalık vergisi (md. 194R), sanal dijital varlığın transferine ilişkin ödeme vergisi (md. 194S), çevrimiçi oyunlardan elde edilen kazanç vergisinin (md. 194BA) öngörülen süre içerisinde merkezi hükümet hesabına vergi sorumluları tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bunları yerine getirmeyen kişi, ITA md. 276B maddesi uyarınca üç aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis ve adli para cezasıyla cezalandırılmaktadır.

ITA md.276BB- Tahsil edilen verginin ödenmemesi

ITA madde 206C, kaynakta vergi tahsilatına (*tax collected source-TCS*) ilişkin hükümleri içermektedir. TCS, satıcı tarafından belirli malların satış anında alıcıdan satış tutarı üzerinden tahsil edilen ve devlet hesabına yatırılan bir vergidir¹⁶. Tahsil edilen vergiyi devletin hesabına

¹⁵ Kâr payı dağıtım vergisi (*dividend distribution tax-DDT*), hissedarlarına kâr payı dağıtan şirketin toplam kâr payı üzerinden ödemesi gereken bir vergiydi. Ancak 2020 Finans Yasası uyarınca 01.04.2020 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun yerine hissedarlar, elde ettikleri kâr payı üzerinden kendi vergi dilimlerine göre vergilendirilmektedir.

¹⁶ TDS ödeme yapan herhangi bir kişi veya şirket tarafından kaynakta kesilen vergi iken, TCS ise satıcının satış anında alıcıdan tahsil ettiği vergidir.

ödememek suç olup, bunu yapan kişi ITA 276BB maddesi uyarınca üç aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezasıyla cezalandırılmaktadır.

ITA md.276C- Kasten vergi kaçırmaya teşebbüs

ITA md.276C, vergi, ceza veya faizden kasten kaçmaya teşebbüs edilmesi veya gelirin eksik beyan edilmesi durumunda uygulanacak ceza hükümlerini düzenlemektedir. Buna göre,

- (i) Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, altı aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis cezasıyla ve adli para cezası ile;
- (ii) Diğer hallerde, üç aydan az olmamak üzere iki yıla kadar ağır hapis ve adli para cezasıyla cezalandırılır.

ITA md.276CC- Gelir Beyannamesinin verilmemesi

Kanunen öngörülen süre içerisinde toplam gelirin istisna sınırını aşması durumunda herkesin gelir vergisi beyannamesi vermesi zorunludur. Bu süre içerisinde gelir vergisi beyannamesi verilmemesi halinde,

- (i) Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, altı aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis cezasıyla ve adli para cezası ile;
- (ii) Diğer hallerde, üç aydan az olmamak üzere iki yıla kadar ağır hapis ve adli para cezasıyla cezalandırılır.

ITA md. 276D- Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi

Değerlendirme memuru, ITA'nın md. 142(1) uyarınca değerlendirmeden¹⁷ önce, ihtiyaç görmesi halinde mükelleften defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmesini içeren bir bildirim göndermektedir. Mükellefin defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmemesi, bir yıla kadar hapis ve adli para cezası uygulanmasını gerektirmektedir.

ITA md. 277- Doğrulamada yanlış beyan vb.

Bir kişi, ITA kapsamında veya ITA uyarınca yapılan herhangi bir doğrulama sırasında yanlış olan ve yanlış olduğunu bildiği veya inandığı bir beyanda bulunursa,

- (i) Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, altı aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis cezasıyla ve adli para cezası ile;
- (ii) Diğer hallerde, üç aydan az olmamak üzere iki yıla kadar ağır hapis ve adli para cezasıyla cezalandırılır.

ITA md. 277A- Defter veya belgelerde tahrifat vb.

ITA md. 277A uyarınca, "Herhangi bir kişi (bu bölümde bundan sonra birinci kişi olarak anılacaktır) kasten ve başka bir kişinin (bu bölümde bundan sonra ikinci kişi olarak anılacaktır) bu Kanun uyarınca tahsil edilebilecek veya uygulanabilecek herhangi bir vergi, faiz veya cezadan kaçmasını sağlamak amacıyla, herhangi bir muhasebe defterine veya yasa uyarınca birinci veya ikinci kişiye karşı yürütülen herhangi bir takibatla ilgili veya bu takibatta yararlı olan herhangi bir defter veya belgede yanlış olan ve yanlış olduğunu bildiği veya doğru olduğuna inanmadığı herhangi bir kayıt veya beyanda bulunur veya

¹⁷ Vergi mükelleflerinin verdikleri gelir vergisi beyannamelerinin vergi idaresi tarafından incelenmesi sürecine "değerlendirme" adı verilmektedir.

yapılmasına neden olursa, bu Kanuna göre birinci kişiye üç aydan az olmamak üzere iki yıla kadar ağır hapis ve para cezası verilir”.

ITA md. 278- Sahte beyana teşvik vb.

ITA md. 278 uyarınca, bir kişi başka bir kişiyi, vergiye tabi herhangi bir gelirle ilgili olarak yanlış olduğunu bildiği veya doğru olduğuna inanmadığı bir beyanda bulunmaya veya 276C maddesinin (1) bendi uyarınca bir suç işlemeye teşvik etmesi halinde,

(i) Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, altı aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis cezasıyla ve adli para cezası ile;

(ii) Diğer hallerde, üç aydan az olmamak üzere iki yıla kadar ağır hapis ve adli para cezasıyla cezalandırılır.

ITA md. 280- Kamu görevlisi tarafından bilgilerin açıklanması

ITA'nın 138. maddesinin ikinci fıkrası, vergi yetkilileri tarafından diğer memurlara, makamlara vb. bilgilerin açıklanmasını kısıtlayan bir düzenleme getirmektedir. ITA md. 280, bu hükümlere aykırı olarak bir kamu görevlisinin bilgi ifşa etmesi halinde, altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılmasını öngörmektedir. Ancak merkezi hükümetin önceden onayı alınmadıkça bir kamu görevlisi hakkında kovuşturma başlatılamamaktadır. Tablo 2'de ITA'da hapis cezası öngörülen vergi suçları ve cezaları özet şeklinde sunulmuştur.

Tablo 2. ITA'da Hapis Cezası Öngörülen Vergi Suçları ve Cezaları

Vergi Suçu	Cezası
Ele geçirilen varlıkların kaldırılması (ITA md. 275A)	2 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası
Hesap denetiminin kolaylaştırılmaması (ITA md. 275B)	2 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası
Vergi tahsilatının engellenmesi (ITA md. 276)	2 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası
TDS veya DDT'nin merkezi hükümet hesabına ödenmemesi (ITA md. 276B)	3 aydan 7 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası
Tahsil edilen verginin ödenmemesi (ITA md. 276BB)	3 aydan 7 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası
Kasten vergi kaçırmaya teşebbüs (ITA md. 276C)	- Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, 6 aydan 7 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası - Diğer hallerde, 3 aydan 2 yıla kadar ağır hapis ve adli para cezası

Gelir beyannamesinin verilmemesi (ITA md. 276CC)	-Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, 6 aydan 7 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası - Diğer hallerde, 3 aydan 2 yıla kadar ağır hapis ve adli para cezası
Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi (ITA md. 276D)	1 yıla kadar hapis cezası ve adli para cezası
Doğrulamada yanlış beyan vb. (ITA md. 277)	-Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, 6 aydan 7 yıla kadar ağır hapis cezası - Diğer hallerde, 3 aydan 2 yıla kadar ağır hapis ve adli para cezası
Defter veya belgelerde tahrifat vb. (ITA md. 277A)	3 aydan 2 yıla kadar hapis cezası ve adli para cezası
Sahte beyana teşvik vb. (ITA md. 278)	- Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, 6 aydan 7 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası - Diğer hallerde, 3 aydan 2 yıla kadar ağır hapis ve adli para cezası
Kamu görevlisi tarafından bilgilerin açıklanması (ITA md. 280)	6 aya kadar hapis ve adli para cezası

Kaynak: ITA hükümlerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

ITA kapsamındaki bir suçun bir şirket tarafından işlenmesi durumunda, suçun işlendiği tarihte şirket işlerinin yürütülmesinden sorumlu olan ve şirkete karşı sorumlu olan herkes suçlu kabul edilmekte ve cezalandırılmaktadır. Ancak bu kişi, suçun bilgisi dışında işlendiğini veya suçun işlenmesini önlemek için gereken tüm özeni gösterdiğini kanıtlarsa herhangi bir cezaya tabi tutulmaz (ITA md. 278B). ITA kapsamındaki bir suçun bölünmemiş Hindu ailesi tarafından işlenmesi halinde, Karta (ortak aile ve mülklerinin yöneticisi) suçlu kabul edilmekte ve ona karşı kovuşturma başlatılmaktadır. Bununla birlikte, suçun bölünmemiş Hindu ailesinin bir üyesinin rızası veya göz yumması ile işlendiği veya ondan kaynaklandığının kanıtlanması durumunda söz konusu üye de suçlu kabul edilmekte ve cezalandırılmaktadır (ITA md. 278C).

Mens rea kavramı ceza hukukunda önemli bir kavramdır. Suçun kast olmadan işlenmesi mümkün değildir. Genel ceza hukukunda yıllar içinde oluşturulan kural, sanığın suçunu makul şüphenin ötesinde kanıtlayarak yükünün doğrudan iddia makamına ait olmasıdır. Ancak Hindistan'da 1986 tarihinde ITA'ya eklenen 278E maddesiyle birlikte bu kural değişmiştir. Söz konusu madde, makul şüphenin bulunmadığını ispatlama yükünü sanığa yüklemektedir (Prasad, 2004: 115).

4.2. Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Cezaları

Hindistan'da mal ve hizmet vergisi, 2017 tarihli Merkezi Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu'nda (The Central Goods and Services Tax Act-CGSTA) düzenlenmiştir. CGSTA'nın 132. maddesi, Kanun kapsamında cezai soruşturma ve kovuşturma başlatılmasını gerektiren başlıca suçları düzenlemektedir. Bu suçlar:

(a) Vergi kaçırmak amacıyla, fatura düzenlemeden bir mal veya hizmet tedarik etmek,

- (b) Mal veya hizmet tedariki olmaksızın, girdi vergisi indiriminden¹⁸ veya vergi iadesinden haksız şekilde kullanılmasına veya yararlanılmasına yol açacak şekilde herhangi bir fatura veya belge düzenlemek;
- (c) (b) bendinde belirtilen fatura veya belgeyi kullanarak girdi vergisi indiriminden yararlanmak veya bir fatura veya belge olmadan hileli olarak girdi vergisi indiriminden yararlanmak;
- (d) Vergi olarak tahsil edilen tutarı, bu ödemenin vadesinin geldiği tarihten itibaren üç aylık süre içerisinde devlete ödememek;
- (e) (a)'dan (d)'ye kadar olan bentler kapsamına girmeyen bir fiille vergi kaçırmak veya haksız vergi iadesi almak;
- (f) Vergi ödemesinden kaçmak amacıyla mali kayıtları tahrif etmek veya değiştirmek veya sahte hesaplar/ belgeler oluşturmak veya herhangi bir yanlış bilgi vermek;
- (g) Herhangi bir memurun bu Kanun kapsamındaki görevlerini yerine getirmesini engellemek;
- (h) Müsadereye tabi bir malın mülkiyetini elde etmek veya herhangi bir şekilde bu malları taşımak, depolamak, saklamak veya başka herhangi bir şekilde bunlarla uğraşmak;
- (i) Kanuna aykırı olarak hizmet alımı/ifası ile ilgilenmek;
- (j) Herhangi bir maddi delil veya belgeyi tahrif etmek veya yok etmek;
- (k) Kanun/kurallar kapsamında kendisinden istenen herhangi bir bilgiyi vermemek veya yanlış bilgi vermek;
- (l) Bu maddenin (a)'dan (k)'ye kadar bentlerinde belirtilen suçlardan herhangi birini işlemeye teşebbüs etmek veya işlenmesine yataklık etmek.

Burada belirtilen suçların cezası; kaçırılan vergi veya yanlış indirim konusu yapılan girdi vergisi veya haksız alınan vergi iadesi miktarına göre değişmekte olup aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3. CGSTA'da Düzenlenen Vergi Suçlarına Uygulanacak Cezalar

Vergi Suçu	Cezası
Kaçırılan verginin 500 lakh rupiyi aşması durumunda	5 yıla kadar hapis cezası ve adli para cezası
Kaçırılan verginin 200 lakh- 500 lakh rupi arasında olması durumunda	3 yıla kadar hapis cezası ve adli para cezası
Kaçırılan verginin 100 lakh- 200 lakh rupi arasında olması durumunda	1 yıla kadar hapis cezası ve adli para cezası
(f), (g) veya (j) bendi kapsamındaki suçlardan biri işlendiği veya işlenmesine yataklık edildiği takdirde	6 aya kadar hapis veya adli para cezası veya her ikisi birlikte

Kaynak: CGSTA hükümlerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

¹⁸ Girdi vergisi, vergiye tabi bir kişi tarafından iş için kullanılan veya kullanılacak olan herhangi bir mal ve/veya hizmet alımında ödenen mal ve hizmet vergisidir. Türk vergi sistemindeki İndirilecek KDV uygulamasına benzeyen girdi vergisi indirimi (*Input Tax Credit-ITC*), bir mal ve/veya hizmet alımında ödenen mal ve hizmet vergisinin satış üzerinden hesaplanan vergiden indirilmesini ifade etmektedir.

Bu madde uyarınca bir suçtan hüküm giymiş olan herhangi bir kişi, bu madde uyarınca bir suçtan tekrar mahkûm edilirse, ikinci ve sonraki her suç için beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır (CGSTA md. 132(2)). CGSTA'nın 132. maddesinin 4 ve 5. fıkralarına göre; (a), (b), (c), (d) ve (i) bendinde yer alan suçlar, kaçırılan vergi tutarı 500 lakh (5 crore) rupiyi aşması halinde kovuşturabilmekte ve suçlu kefaletle serbest bırakılamamaktadır. Kaçırılan vergi tutarının 500 lakh (5 crore) rupiden az olması halinde ise kovuşturma yapılmamakta ve suçlu kefaletle serbest bırakılabilmektedir.

CGSTA madde 133'te, görevlerini yerine getirmenin dışında veya görevleri sırasında edindikleri herhangi bir bilgiyi/beyanı kasten ifşa eden kamu görevlisinin altı aya kadar hapis veya 25.000 rupiye kadar para cezasıyla veya her ikisiyle de cezalandırılacağı öngörülmektedir.

CGSTA'nın 137. maddesi, suçun şirket tarafından işlenmesi halinde suçun işlendiği sırada şirkette görevli olan ve şirketin işlerinin yürütülmesinden sorumlu olan her kişinin, suçtan dolayı yargılanmak ve cezalandırılmakla yükümlü olacağını öngörmektedir. Eğer suçun şirketin herhangi bir direktörünün, müdürünün, sekreterinin veya başka bir görevlisinin rızası veya göz yummasıyla işlendiğinin kanıtlanması halinde söz konusu kişiler de aynı suçtan suçlu sayılmakta ve buna göre yargılanmaktadır. Bu Kanun kapsamındaki bir suçun, ortaklık şirketi veya sınırlı sorumluluk ortaklığı (LLP) veya Hindu bölünmemiş ailesi (HUF) veya bir vakıf tarafından işlenmesi durumunda, ortak veya karta veya yönetici mütevelli heyeti bu suçtan sorumlu olmaktadır. Ancak suçun kendi bilgisi dışında işlendiğini veya bu suçun işlenmesini önlemek için gerekli tüm özeni gösterdiğini kanıtlaması halinde bu kişilere ceza verilemez (CGSTA md. 137/4).

5. TÜRKİYE İLE HİNDİSTAN'IN VERGİ SUÇ VE CEZALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Bu çalışmada, Türkiye ve Hindistan'da vergi suçları ve cezaları yasal düzenlemeler çerçevesinde incelenmiştir. İki ülkenin hukuk sisteminde vergi suçlarının fiilleri ve yaptırımları arasında farklar ve benzerlikler bulunmaktadır.

Türkiye'de VUK'ta düzenlenen vergi suçları, "Kaçakçılık Suçu" (md. 359), "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu" (md. 362) ve "Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu" (md. 363) olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığı, vergiye ilişkin temel suç tipini oluşturmaktadır. Vergi kaçakçılığına konu olan fiiller, VUK md. 359'da beş bent halinde tek tek sayılmaktadır. Çift defter tutma fiili dışında diğer fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçunda vergi ziya şartının aranmaması, Türkiye'de vergi kaçakçılığı suçunun sırf hareket suçu vasfına sahip olmasına neden olmaktadır. Her bir bentte belirtilen fiiller için alt ve üst sınırlar dâhilinde hapis cezaları öngörülmüş olup, bir kısım fiiller için üst sınır beş yıl, diğerleri için sekiz yıl olarak belirlenmiştir.

Hindistan'da ise vergi suç ve cezaları, Türkiye'nin aksine, her bir vergi türüne göre ayrı vergi kanunlarında düzenlenmiştir. 1961 tarihli Gelir Vergisi Kanunu'nda (Income-tax Act-ITA) yer alan gelir vergisine ilişkin vergi suçlarının sayıca fazlalığı ve çeşitliliği dikkat çekmektedir. Örneğin, Türkiye'de vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili ayrı bir suç olarak düzenlenmiştir. Ayrıca Türk vergi ceza hukukundan farklı olarak gelir beyannamesini vermemek, yalan beyanda bulunmak, kaynağında kesilen veya tahsil edilen

verginin vergi sorumlusu tarafından merkezi hükümetin hesabına ödenmemesi, sahte beyana teşvik etmek gibi fiiller daha ağır bir vergi ihlali kabul edilerek adli yaptırım uygulanan vergi suçları olarak düzenlenmiştir. Hindistan'da vergi tahsilatını engellemeye yönelik fiiller de vergi suçu olarak nitelendirilmektedir. Türk hukuk sisteminde ise, AATUHK'nın kapsamına vergilerin yanı sıra tüm kamu alacaklarının girmesi nedeniyle, bu kanun uyarınca cezalandırılan fiiller vergi suçu teşkil etmemektedir.

ITA'da ayrıca düzenlenen vergi suçlarından biri de, bir kişinin başka bir kişinin vergi kaçırmasını sağlamak amacıyla, herhangi bir defter veya belgede yanlış olduğunu bildiği herhangi bir kayıt yapmasıdır. Türkiye'de ise bu durum vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilmektedir. Genellikle vergi kanunları gereği tutulması, düzenlenmesi ve saklanması zorunlu olan defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesi için söz konusu kayıtların doğrudan vergi kaçırıcı kişiye ait olması şartı aranmamaktadır. Başka bir deyişle, bir kişi kendi kayıtlarında VUK'un 359. maddesinde sayılan eylemleri gerçekleştirerek, başkası tarafından işlenen vergi kaçakçılığını gizlemeye çalışırsa, bu durum da vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır.

ITA'da düzenlenen "kasten vergi kaçırmaya teşebbüs suçunda" vergi kaçakçılığına teşebbüs teşkil edecek fiillerin ne olduğu kanunda belirtilmemiştir. Vergi kaybına yol açma suçun unsuru olarak kabul edilmekte ve vergi kaçakçılığı suçunda kaçırılan vergi miktarına göre farklı sürelerde hapis cezası öngörülmektedir. Hindistan'da gelir vergisi kaçakçılığı suçunda hapis cezasının üst sınırı 7 yıl olarak belirlenmiştir. Ayrıca Hindistan'da hapis cezasına ek olarak adli para cezası bulunmaktadır. Vergi kaybının belli bir miktarın üzerinde olması, Hindistan'da cezanın artmasına neden olan bir etken olarak kabul edilmektedir. Türk hukukunda ise VUK'un 359. maddesindeki suçlar için böyle bir durum mevcut değildir.

Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi her iki ülkede de vergi suçu olarak kabul edilmektedir. Bu vergi suçunun cezası, Türkiye'de TCK'nın 239. maddesine yapılan göndermeye istinaden bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır. 3. fıkrada yer alan ağırlaştırıcı durum söz konusu ise ceza üçte biri oranında artırılmakta; 4. fıkrada düzenlenen nitelikli halinde ise yaptırım üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası olmaktadır. Hindistan'da ise bu vergi suçunun cezası altı aya kadar hapis cezası ve adli para cezasıdır.

Hindistan'da mal ve hizmet vergisine ilişkin suçlar ve cezalar, Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu'nda (The Central Goods and Services Tax Act-CGSTA) düzenlenmiştir. CGSTA'da fatura ya da diğer belgeleri düzenlememek, sahte fatura düzenlemek veya kullanmak gibi fiiller vergi suçu olarak sayıldıktan sonra bunların dışında kalan bir fiille vergi kaçırmak veya haksız vergi iadesi almak da vergi suçu kapsamına alınarak suçun kapsamı genişletilmiştir. Oysa Türkiye'de vergi kaçakçılığına konu olan fiiller kanunda tek tek sayılmış olup bunların dışında kalan bir fiille suç işlemek mümkün değildir. CGSTA'ya göre mali kayıtları tahrif etmek veya bunları değiştirmek veya sahte hesaplar/belgeler oluşturmak, kanun/kurallar uyarınca vermesi gereken bilgileri vermemek veya yanlış bilgi vermek, suç işlenmesine yataklık etmek gibi fiiller de hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Mal ve hizmet vergisine ilişkin suçlarda hapis cezalarının süresi kaçırılan vergi tutarına göre değişmekte olup, en üst sınır 5 yıldır.

6. SONUÇ

Devlet egemenliğinin bir tezahürü olan vergilendirme sistemi, çeşitli nedenlerle zaman zaman dirençle karşılaşmaktadır. Devlet, bu direnci aşmak ve vergiye ilişkin kurallara aykırı davranışların önüne geçmek amacıyla idari ve adli yaptırımlara başvurmaktadır. Her ülkenin hukuk sisteminde adli yaptırım gerektiren vergi suçlarının yapısı ve vergi suçlarını ele alan yasal hükümlerin kaynakları farklılık gösterir. Zira suç teşkil eden farklı davranışlar, ülkede mevcut olan spesifik vergi sistemine göre düzenlenmektedir. Ülkelerin uyguladığı modellerden birinin diğerine göre uygunluğunu analiz etmek mümkün olmasa da başka bir ülke uygulamasıyla karşılaştırma yapılması ve karşılaştırma sonucunda yol gösterici olabilecek bazı hususların dikkate alınması mümkündür. Bu bağlamda Hindistan'daki vergi ceza uygulaması göz önünde bulundurularak, Türkiye için vergi suçları ve cezalarına ilişkin bazı önerilerde bulunulabilmektedir.

Stopaj yoluyla vergilendirme devletin vergi güvenliğini sağlamada önemli rol oynayan bir yöntemdir. Hindistan'da kaynağında kesilen veya tahsil edilen verginin vergi sorumlusu tarafından merkezi hükümetin hesabına ödenmemesi ağır bir vergi ihlali kabul edilerek vergi suçu olarak düzenlenmiştir. Türkiye'de vergi kaçırma kastıyla vergi sorumlularının stopaj ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmemesi vergi suçu kapsamına alınabilir.

Hindistan'da sahte fatura ya da hileli bir davranış olmadan vergi kaçırmak ya da haksız vergi iadesi almak da suç kapsamında değerlendirilmektedir. Daha etkin bir cezalandırma için VUK'ta yer alan ve vergi kaçakçılığı teşkil eden fiillere ilişkin düzenlemelerin yeniden ele alınması yerinde olacaktır.

Ülkemizde vergi kaçakçılığı suçları ve cezalarıyla ilgili olarak vergi kaybına göre kademeli bir sistem getirilmesi önerilebilir. Zira vergi kaybı arttıkça vergi kaybıyla orantılı hapis cezalarının verilmesi, suçu işleyen kişiye vergi kaybının yarattığı mali yükün bedelini ödemesi gerektiğini anlaması konusunda daha etkili olabilecektir.

YAZARLARIN BEYANI

Yayın Etiği Beyanı: Araştırmanın tüm safhalarında araştırma ve yayın etiğine özen gösterilmiştir.

Katkı Oranı Beyanı: Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çıkar Çatışması Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- Arıkan, Z. ve Önkan, Ö. (2020). Hindistan vergi sistemi. *İnsan ve toplum bilimleri araştırmaları dergisi*, 9(3), 2465-2491.
- Arslan, Ç. (2013). Vergi mahremiyetini ihlal suçu. *Hacettepe hukuk fakültesi dergisi*, 3(2), 15- 30.
- Aykın, H. (2017). Mali suç ve mali suçla mücadele. *Vergi Dosyası*. <https://vergidosyasi.com/wp-content/uploads/2017/01/mali-suc3a7-ve-mali-suc3a7la-mc3bccadele-hasan-aykin.pdf> (Erişim Tarihi: 30.01.2022).
- Aysal, T. (2023). *Vergi kaçakçılığı suçları* [Yüksek lisans tezi]. Hasan Kalyoncu Üniversitesi.
- Bayraklı, H. H. (1999). 4369 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemeden sonra kaçakçılık suçları ve cezaları. *Afyon Kocatepe üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi dergisi*, 1(1) , 141-162.
- Candan, T. (2010). *Vergi suçları ve cezaları*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Çavuş, A. (2016). *Suç genel teorisi ışığında vergi kaçakçılığı suçları*. Beta Yayınevi.
- Çomaklı, Ş. E. ve Ak, A. (2013). *Vergi ceza hukukunda suç ve kabahatler*. Erzurum Barosu Yayınları.
- Donay, S. (2008). *Ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçları: Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay kararları ile karşılaştırmalı olarak*. Beta Basım Yayım.
- Erdem, T. (2010). *Vergisel kabahatler*. Beta Basım Yayım.
- Erman, S. (2012). Vergi Usul Kanununda yer alan ceza hukuku kaideleri. *Maliye araştırma merkezi konferansları*(5).
- Gaur, K. D. (1979). Civil and criminal sanctions under the Indian Income Tax Act. *Journal of the indian law institute*, 21(4), 464-511.
- Hindistan Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Departmanı (2023). *Prosecutions and punishment under the income-tax law*. <https://incometaxindia.gov.in/tutorials/30.%20prosecution.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.11.2023).

- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2011). *Vergi, ticaret ve ceza hukuku yönünden kaçakçılık suçları ve naylon fatura ihtilafları*. Yaklaşım Yayıncılık.
- Korkmaz, A. (2022, Aralık 19). Tütün ve tütün ürünlerine ilişkin sessiz sedasız gelen bir vergi suçu. *Piyasa raporu*. <https://piyasaraporu.com/koseyazarlari/koseyazisi/247> (Erişim Tarihi: 25.10.2023).
- Ok, N. ve Gündel, A. (2002). *Açıklamalı-içtihatlı ceza mahkemelerinin görevine giren vergi kaçakçılığı suçları*. Seçkin Yayıncılık.
- Oktar, S. A. (2019). *Vergi hukuku*. Türkmen Kitabevi.
- Ömercioğlu, A. (2022). 7318 Sayılı Kanun ile eklenen vergi kaçakçılığı suçları. *Erciyes üniversitesi hukuk fakültesi dergisi*, 17(1), 167-192.
- Özcan, O. (2014). *Türk hukukunda vergi suçları* [Doktora tezi]. Yeditepe Üniversitesi.
- Parlar, A. ve Demirel, G. (2002). *Adli-idari vergi suçları*. Adil Yayınevi.
- Prasad, R. N. (2004). Penalties imposable under income tax law: A critical analysis of the concept. *Journal of the indian law institute*, 46(1), 102-124.
- Seer, R. (2010). Almanya'da vergi yükümlülerinin verilerinin korunması (Çev: O. Şimşek). Öztürk B. ve Başaran Yavaşlar F., (Ed.), *Vergi hukuku örneğinde hukuka uygun ve etkin kamu denetimi sempozyum kitabı* (ss. 371-380). Seçkin Yayıncılık.
- Şenyüz, D. (2020). *Vergi ceza hukuku (vergi kabahatleri ve suçları)*. Ekin Yayınevi.
- Taştan, M. (2015). *Vergi kaçakçılığı suçları*. Adalet Yayınevi.
- TDK, Türk Dil Kurumu. (t.y.). *Güncel Türkçe Sözlük*, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 29.08.2023).
- Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı (t.y.). *Hindistan'ın siyasi görünümü*. <https://www.mfa.gov.tr/hindistan-siyasi-gorunumu.tr.mfa> (Erişim Tarihi: 23.11.2023).
- Türksen, U. & Abukari, A. (2021). OECD's global principles and EU's tax crime measures. *Journal of financial crime*, 28(2), 406-419.
- Uğur, H. ve Elibol, M. (2016). *Açıklamalı-içtihatlı vergi suçları*. Adalet Yayınevi.
- US Legal. (2020). *Economic crime law and legal definition*. <https://definitions.uslegal.com/e/economic-crime/>. (Erişim Tarihi: 23.09.2024).
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, (07.04.2022). E. 2021/2159, K. 2022/6015 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 25.09.2024).
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, (11.07.2014), E.2012/1512 K.2014/366 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 09.10.2023).
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, (22.09.2022), E.2022/334 K.2022/576 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 09.10.2023).

Yargıtay Ceza Genel Kurulu, (04.10.2022), E. 2022/192, K. 2022/606 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 25.03.2024).

Yiğit, U. (2004). *Vergi Usul Kanununda hürriyeti bağlayıcı suç ve cezalar: Vergi kaçakçılığı suçları ve diğer hürriyeti bağlayıcı vergi suç ve cezaları*. Beta Basım Yayım.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu.

Income-tax Act, 1961 (Hindistan 1961 tarihli Gelir Vergisi Kanunu).

The Central Goods and Services Tax Act (Hindistan 2017 tarihli Merkezi Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu).