

VERGİ SUÇLARININ TÜRKİYE'DE ADLİ GÖRÜNÜMÜ

Abdullah ÖMERCİOĞLU¹, Melike Rana DAYIOĞLU² &
Cem Barlas ARSLAN³

Öz

Devletin kamu gücüne dayanan vergileme yetkisi, mükellef açısından bir ödev niteliğindedir. Bu ödevin ihlali halinde karşılaşılan yaptırım, kanun koyucunun nitelmesine göre vergi suçu veya vergi kabahati çerçevesinde belirlenmektedir. Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi neticesinde vergi suçları, kamu düzenini bozan ağır nitelikteki fiiller olarak düzenlenmiş ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırımı bağlanmıştır. Bu durum vergi hukukunun ceza yargılaması ayağını oluşturmuş ve hürriyeti tahdit etmesi sebebiyle önem kazanmasını sağlamıştır.

Özellikle vergi etiğinin gelişmediği toplumlarda ortaya çıkan vergi suçları, vergi kaybına neden olabilmekte ve kamuyu büyük bir mali külfet altında bırakabilmektedir. Bu öneminden dolayı kanun koyucu, kamunun zarara uğratılması tehlikesini dahi vergi suçu olarak görmüş ve aynı şekilde cezaya bağlamıştır. Çalışmada vergi suçları, pozitif hukuk açısından incelenmiş, bilimsel literatür ortaya konmuş ve bu suçların adli sonuçlarına ilişkin veriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçu, Vergi Kabahati, Vergi Kaçakçılığı, Mahkûmiyet

Judiciary Appearance of Tax Crimes in Turkey

Abstract

The taxation authority based on the state's public power is also a duty for a taxpayers. The sanction of violation of this duty is determined within the tax crime or tax misdemeanor according to lawmaker's qualification. As a result of the tendency to remove the misdemeanors from the crimes, tax crimes are regulated as severe acts that disrupt public order and they are related to imprisonment sanction. This situation constituted the criminal procedure of the tax law and became more important because of imprisonment sanction.

Especially in communities where tax ethic does not develop, tax crimes can cause tax loss and leave the public under great financial burdens. Because of this significance, the lawmaker even accepted the insecurity situations as a tax crime and regulated to same imprisonment sanction. In the study, tax crimes have been examined in terms of positive law, scientific literature has been presented and data on the judicial appearance of these crimes have been concerned.

Keywords: Tax Crime, Tax Misdemeanor, Tax Evasion, Sentence

- 1 Yrd. Doç. Dr., Kırıkkale Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk ABD, a.omerციoglu@hotmail.com.
- 2 Arş. Gör., Gazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ranadayioglu@gmail.com.
- 3 Yrd. Doç. Dr., Kırıkkale Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk ABD, barlasarslan@gmail.com.

Giriş

Devletin varlığı beraberinde kural ve otoriteyi getirir. Toplum hayatının adil işlemesi ve devlet mekanizmasının bozulmaması, söz konusu kuralların uygulanması ve varlığıyla mümkündür. Ancak bazı hallerde bireyler kurallara uymama eğilimi gösterebilirler. Böyle bir durumda da kaçınılmaz olarak bir yaptırım öngörülür. Ortaya çıkan suç karşılığında ceza uygulaması toplumsal hayatın düzeni için vazgeçilmezdir.

Kamu hizmeti yürütmek için devletin kamu hizmetlerinin finansmanına ihtiyaç duyması ve özellikle vergi gelirlerinin alternatifsiz olması, vergilerin eksiksiz ve zamanında tahsilini daha da önemli hale getirmektedir. Özellikle günümüzde modern maliye anlayışının bir gereği olarak devlet zaman zaman ekonomik hayata müdahale etmekte, vergi politikaları ile sosyal, siyasal ve kültürel amaç ve araçları desteklemektedir. Bu işlev ise güçlü ve devamlı bir finansmandan geçmektedir. Vergilerin, kamusal finansmandaki yeri ve önemi dikkate alındığında, böylesine önemli ve vazgeçilmez bir gelir kaynağını koruma ihtiyacı da vergi hukuku ile ceza hukuku ilişkisini zorunlu ve güçlü kılmıştır.

Ceza hukuku; kanuna dayanan emir ve yasaklara uymayanlara karşı yaptırımları düzenleyen bir hukuk dalıdır. Ceza kanunları, diğer tüm kanunlarla birlikte vergi kanunlarını da etkilemekte, vergi ile ilgili bazı konularda ceza hukuku devreye girmektedir.

Vergilendirme süreci içerisinde, mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedikleri takdirde, bazı fiiller idari aşamada cezaya tabi tutulurken bazı fiiller ise daha ağır nitelikte olmaları nedeniyle adli aşamada cezaya tabidirler. Nitekim vergi hukuku ile ceza hukukunun birleşme noktasını adli nitelikteki vergi suçları oluşturmaktadır. Bahsi geçen vergi suçları ise; kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarıdır. Bu suçların yaptırımlarının bir kısmı bizzat Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) bir kısmı ise Türk Ceza Kanunu'na (TCK) atıf yapılmak suretiyle belirtilmektedir. Bu kapsamda vergi suçlarının adli görünümü dendiğinde kastedilen; genel olarak vergi suçlarının kanuni düzenlemeleri ile bu suçlar bakımından uygulanan ceza yargılaması sistemi ve yargılama sonucunda elde edilen karar verilerinin bütünüdür.

Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek olduğu bir gerçektir. Bununla birlikte son dönemlerde gelir idaresinin ve vergi denetim organlarının etkin çalışmaları, elektronik denetimin yaygınlaşması ve alınan diğer idari ve ekonomik tedbirler neticesinde söz konusu vergi kayıplarının bir nebze olsa da azaldığı, diğer bir ifade ile vergi erozyonunun⁴ daha düşük seviyelere gerilediği düşünülmektedir.

4 Vergi erozyonu; vergiden kaçınma veya vergi kaçırma suretiyle, mükelleflerin vergi yüklerini azaltma yoluna gitmeleri, vergi matrahlarından yapılan iktisadi ve sosyal indirimler ile oluşan matrah aşınmaları ya da vergi muafiyeti, istisna ve benzeri uygulamalar ile vergi kaybına neden olabilecek girişimler nedeniyle devletin belli bir vergi gelirinden yoksun kalması halidir. (Akdoğan, 2009, s. 181-182).

Vergi kayıp ve kaçığının kesin olarak ölçülememesi neticesinde ortaya çıkan kaybın net bir ölçüsü bulunmamaktadır. Ancak yapılan denetimler, kesilen para cezaları ve verilen mahkûmiyet kararlarının sayısal verileri ile vergi kayıp ve kaçıklarının genel düzeyi hakkında fikir sahibi olunması mümkündür.

Vergi Suçlarında Ceza Yargılaması Sistemi

Suç – Kabahat Ayrımı

Devletler, hukuk düzenini ihlal eden fiilleri işleyenlere karşı bir zorlama ve cezalandırma yetkisini; başka bir ifadeyle yaptırım uygulama hakkını mutlak bir şekilde elinde tutmaktadır. Devlet, bu yetkisi sayesinde kamu düzenini koruyucu önlemler alarak sosyal refah ve adaleti sağlamaya çalışmakta, bunu yaparken de aynı zamanda ihlal fiilinin ağırlığıyla orantılı davranmak yükümlülüğünde olmaktadır. Bu durum kanun koyucuyu, ihlal fiillerini ve özellikle suçları diğer hukuka aykırılıklardan ayırma yoluna sevk etmiştir.

Doktrinde bu husus çeşitli görüşlerle açıklanmaya çalışılmıştır. Örneğin; haksız fiilin bir hakkı, suçun ise bir hukuku ihlal ettiği; haksız fiilin devletin iradesini dolaylı olarak, suçun ise doğrudan ihlal ettiği; haksız fiilin giderilebilir kişisel bir zarara yol açarken, suçun ise giderilemeyen toplumsal bir zarar veya zarar tehlikesine yol açtığı görüşleri ileri sürülmüştür (Hafızoğulları, 2008, s. 177; Demirbaş, 2013, s. 52). Bu görüşler kabahat ve suç ayrımını, daha doğru bir ifade ile suç ile diğer hukuka aykırı fiilleri özleri bakımından ayırma gayretini taşımıştır. Oysa suç oluşturan fiiller, kanunda suç olarak tanımlanmadan önce de temelde bir haksızlık olarak mevcuttur; dolayısıyla suç, diğer hukuka aykırılıklardan öz itibariyle değil nicelik yani biçim itibariyle ayrılmaktadır (Koca ve Üzülmöz, 2013, s. 36).

Türk hukuk sisteminde, 5237 sayılı TCK ile cürüm ve kabahat ayrımından vazgeçilmiş ve tek tip suç anlayışı yerleştirilerek kabahatler suç olmaktan çıkarılmıştır. Bu durum esasında gelişen hukuk düzenlerindeki “kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğiliminin” bir sonucu olarak iç hukukumuzda yansımıştır. Ancak suç olarak nitelenemeyecek derecede olmakla birlikte cezalandırılmaması durumunda kamuya zarar verebilecek fiillerin de düzenlenmesi ihtiyacı ile ortaya çıkan boşluk, kabahatlere ayrı bir kanunda yer verilmesi gerekliliği şeklinde

neticelenmiştir⁵. Nitekim 2005 yılında yürürlüğe giren 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK) ile 756 sayılı (eski) TCK'da olup da 5237 sayılı TCK'da yer verilmeyen kabahatler, genel hükümler ile birlikte sistematik bir düzene yerleştirilmiştir. Bu bakımdan Kabahatler Kanunu, diğer kanunlarda yer verilen kabahat tipleri açısından genel kanun niteliğindedir (KK m.3). Benzer biçimde, TCK da diğer kanunlarda yer verilen suç tipleri açısından genel kanun niteliğine sahiptir (TCK m.5). Temelde bir haksızlık olarak hem suçlar hem de kabahatler aynı öze ve içeriğe sahip olmakla birlikte kanun koyucunun değerlendirmesine bağlı olarak hafif haksızlıklar/ihlaller kabahat olarak idari ceza hukukunun kapsamına alınmıştır.

Vergi Suçu – Vergi Kabahati Ayrımı

Hem vergi suçları hem de vergi kabahatleri VUK ile düzenlenmiştir. Suçlar bakımından kanunda öngörülen yaptırım türü olarak hapis cezası ve adli para cezası; kabahatler bakımından ise idari para cezası ve diğer idari tedbirler sayılmış ve böylece kabahat ile suçların birbirlerinden kesin olarak ayrılması sağlanmıştır.

Vergi suçları, VUK'ta tanımı yapılmış, soruşturma ve kovuşturma usulü ceza yargılamasına bağlanmış, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren ihlaller olarak karımıza çıkmaktadır. Vergi kanunlarına daha ağır nitelikte aykırılık oluşturan bu eylemler hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Vergi suçları VUK'ta "İkinci Kısım Vergi Cezaları" başlığı altında üçüncü bölüm "Suçlar ve Cezaları" şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi suçları; "kaçakçılık" (m.359), "vergi mahremiyetinin ihlali" (m.362) ve "mükelleflerin özel işlerini yapma" suçlarından (m.363) ibarettir⁶. Ancak kanun sistematığıne aykırı olarak VUK m.246'da ekim ve sayım beyanlarını denetlememe hali de cezaya bağlanmıştır. Bu durum öğretilerde "ekim ve sayım beyanlarını denetlememe" suçu olarak adlandırılmaktadır.

5 İdari ceza hukuku kapsamında sayılan kabahatler ile genel ceza hukuku ayrımı ilk kez 18.yy'da Alman hukukçular tarafından, kabahatleri ceza hukuku kapsamından çıkarmak için yapılmıştır. Bu akım diğer bazı ülkelerde de işlerlik kazanmıştır. İdari ceza hukuku, genel ceza hukukundan korumaya değer görülen hukuki fayda açısından ayrılır. İdari ceza hukuku ile korunmak istenen, kamu düzenini bozucu davranışların önlenmesidir. Bunu yaparken idarenin, kişilere emir ve yasak içeren kurallar dayatması ve bu kuralların ihlali karşısında yaptırım uygulama yetkisine haiz olması tabiidir. Bu kurallar bütününe uyan en iyi örnek ise trafik kuralları gösterilebilir. Yaptırımın, ihlale konu kuralları koyan idare tarafından tecelli ettirilmesi sebebiyle de bu "ceza", aslında ceza hukuku anlamında uygulanan cezadan farklı olarak idari bir nitelik taşımakta, adli sicile işlenmemekte ve tamamen idari usullere tabi tutulmaktadır. Nihayetinde, idari ceza hukuku ile genel ceza hukuku arasındaki bu farklar, kabahatler adı altında ceza kanunlarında düzenlenmiş bulunan ve aslında idari ceza hukukunun konusuna girmesi gereken bazı fiillerin suç olmaktan çıkarılması hareketini doğurmuştur (İçel, 1984, s. 117-131).

6 Bazı yazarlar sayılan suç tiplerinin yanından kanunun getirdiği yasaklama ve ödevler nedeniyle "haysiyet ve şerefe tecavüz" suçunu da işlemektedirler. Ancak bu suç VUK'ta doğrudan düzenlenmemiştir; dolayısıyla da TCK'nın "Hakaret" suçunun özel bir görünüş şeklini oluşturmaktadır.

Vergi kabahatleri ise idari vergi ihlalleridir. Başka bir deyişle vergi hukukunda kabahatler; vergi ödevi bulunanların, üzerlerine düşen şekli yükümlere aykırı hareketleri sonucu oluşmaktadır (Şenyüz, 2012: 8-9). VUK’ta sayılan vergi kabahatleri; “İkinci Kısım Vergi Cezaları” başlığı altında birinci bölümde “vergi ziyai” (m.344) ve İkinci Bölümde “usulsüzlük” (m.351-355) olarak sayılmıştır. Usulsüzlük kabahati ise kendi içerisinde 1. ve 2. derece usulsüzlükler ile özel usulsüzlükler olarak ayrılmıştır. Bu ayırım genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak adlandırılmaktadır.

Vergi Suçlarında Yargılama

Diğer suçlarda olduğu gibi vergi suçları bakımından da yargılama mercii ceza mahkemeleridir. 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun ve Ceza Muhakemesi Kanunu’na (CMK) göre belirlenen görevli mahkeme, tüm vergi suçları bakımından Asliye Ceza Mahkemeleridir. Vergi suçları dolayısıyla görülen dava bir ceza davası olup asliye ceza mahkemesi tarafından verilen hükümlere karşı, hükmün açıklanmasından itibaren 7 gün içinde istinaf yoluna yani Bölge Adliye Mahkemesi Ceza Dairesine başvurulabilmektedir. Asliye ceza mahkemesinin hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı haricindeki tüm hükümlerine karşı da istinaf yoluna başvurmak mümkündür⁷. Bölge adliye mahkemesinin ceza dairelerinin bozma dışında kalan hükümleri ise temyiz edilebilmektedir⁸. Temyiz mercii ise Yargıtay Ceza Daireleridir.

Ceza mahkemesinde uygulanan usul ceza yargılaması usulüdür. Dolayısıyla CMK uygulama alanı bulmaktadır. Re’sen araştırma ve serbest delil ilkeleri geçerlidir (Uğur ve Elibol, 2015, s. 144). Ancak delil ve ispat konusunda VUK 3. madde-

7 CMK m.272/3’e göre; a) Hapis cezasından çevrilen adli para cezaları hariç olmak üzere, sonuç olarak belirlenen üç bin lira dâhil adli para cezasına mahkûmiyet hükümlerine, b) Üst sınırı beş yüz günü geçmeyen adli para cezasını gerektiren suçlardan beraat hükümlerine, c) Kanunlarda kesin olduğu yazılı bulunan hükümlere karşı istinaf yoluna başvurulamaz.

8 CMK m.286/2’ye göre; a) İlk derece mahkemelerinden verilen beş yıl veya daha az hapis cezaları ile miktarı ne olursa olsun adli para cezalarına karşı istinaf başvurusunun esastan reddine dair bölge adliye mahkemesi kararları, b) İlk derece mahkemelerinden verilen beş yıl veya daha az hapis cezalarını artırmayan bölge adliye mahkemesi kararları,(...), d) Adli para cezasını gerektiren suçlarda ilk derece mahkemelerinden verilen hükümlere ilişkin suç niteliğini değiştirmeyen bölge adliye mahkemesi kararları, e) Sadece eşya veya kazanç müsaderesine veya bunlara yer olmadığına ilişkin ilk derece mahkemesi kararlarını değiştirmeyen bölge adliye mahkemesi kararları, f) On yıl veya daha az hapis cezasını veya adli para cezasını gerektiren suçlardan, ilk derece mahkemesince verilen beraat kararları ile ilgili olarak bölge adliye mahkemesince verilen beraat kararları ile istinaf başvurusunun esastan reddine dair kararları, g) Davanın düşmesine, ceza verilmesine yer olmadığına, güvenlik tedbirine ilişkin ilk derece mahkemesi kararları ile ilgili olarak bölge adliye mahkemesince verilen davanın düşmesine, ceza verilmesine yer olmadığına, güvenlik tedbirine veya istinaf başvurusunun reddine dair kararlar, h) Yukarıdaki bentlerde yer alan sınırlar içinde kalmak koşuluyla aynı hükümdede, cezalardan ve kararlardan birden fazlasını içeren bölge adliye mahkemesi kararları temyiz edilemez.

si özel bir düzenleme içermektedir. Buna göre; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Ayrıca şahit ifadesi de ispatlama vasıtası olarak kullanılamamaktadır.

Vergi suçları bakımından özel ve genel nitelikte iki dava şartı mevcuttur. Bunlardan özel nitelikteki dava şartı “mütalaa” sadece vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ortaya çıkmakta; genel nitelikteki “izin” ise belli kişilerin yargılanabilmesi için gereken usul olarak ortaya çıkmaktadır (Özcan, 2015, s. 501).

Mütalaa şartı⁹ VUK m.367’de düzenlenmiştir. Buna göre; yaptıkları inceleme sırasında kaçakçılık suçlarının işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarının tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

Ayrıca, vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğine dair bilgi edinen Cumhuriyet başsavcılığı da hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. İnceleme neticesi, kamu davasının açılıp açılmayacağını belirler. Bu bakımdan mütalaa bir soruşturma koşuludur; ancak savcı mütalaa ile bağlı değildir (Özen, 2014, s. 96).

İzin şartı ise vergi suçunu işleyen failin niteliğine göre, tüm vergi suçları açısından uygulanabilmektedir. Bu dava şartı, yargılanması bir merciin iznine tabi olan kişiler bakımından geçerlidir. Örneğin failin memur olması durumunda ilgili yetkili makamdan izin alınması gerekmektedir. Savcı izin ile bağlı değildir; izin verilmiş olsa dahi kamu davası açıp açmama konusunda serbesttir. Yetkili makamdan izin alınmaması halinde, idari yargı yolu ile izin temini yoluna gidilebilir (Özcan, 2015, s. 544).

Vergi suçlarında yargılama konusunda, vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi kararlarının etkileşimi de önem taşımaktadır. Bu konuda Akkaya (2000)’nin yaptığı çalışmada; hem mali yaptırım hem de hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları nedeniyle ceza mahkemesinin ve vergi mahkemesinin eş zamanlı yargılama yapması durumunda, ceza mahkemesi yargılama konusu uyuşmazlığın somut özelliklerini dikkate almalı, vergi mahkemesinin aynı fiil nedeniyle vereceği kararın, kendi kararı üzerinde etkili olacağı yönünde bir saptama yaparsa “bekletici sorun sayma” kararı vermeli ve vergi mahkemesi kararını beklemelidir. Ancak, ceza mahkemesinin bu kararı vermesi, vergi mahkemesinin kararıyla bağlı olması sonucunu doğurmamalı; ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin vereceği

9 Mütalaa alınmasının zorunlu tutulmasında esas amaç vatandaşın mali emniyetini sağlama düşüncesi olarak gösterilmektedir (Özcan, 2015, s. 504). Mütalaa şartına ilişkin Yargıtay kararları: 11.C.D. 2012/27209 E. 2014/11115 K.; 11.C.D. 2012/27480 E. 2017/396 K.; 11.C.D. 2011/8182 E. 2011/20219 K.; 11.C.D. 2010/14270 E. 2011/19914 K.; 11.C.D. 2008/17969 E. 2011/22584 K.; 11.C.D. 2014/2149 E. 2014/4269 K.

kararın yargılama konusu uyuşmazlıkta etkili olmayacağı yönünde bir saptama yaparsa yargılamaya devam ederek hüküm tesis etmelidir.

Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suçları

Bu kısımda, uygulamada daha fazla karşılaşılması nedeniyle sadece vergi kaçakçılığı suçu ayrıntılı olarak ele alınacak; diğer suçlar hakkında genel bilgiler verilecektir.

Vergi Kaçakçılığı Suçu

Vergi kaçakçılığı; vergi ziyayı oluşması şartı aranmaksızın, VUK m.359’da yazılı fiillerin işlenmesi suretiyle oluşan, devletin vergi alanında koyduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği bir suç tipidir. Kanunda sayılan fiillerin işlenmesi ile kaçakçılık suçu oluşur. Fiillerin aynı bent içinde kalacak şekilde farklı takvim yıllarında işlenmesi halinde takvim dönemi itibariyle ayrı suçların meydana geldiği kabul edilir (Şenyüz, 2012, s. 453-455).

Suçun kanuni unsuru.

Suçun kanuni unsuru maddede belirtilen halidir. Buna tipiklik de denmektedir. Tipiklik, fiili suç sayan ve yaptırım öngören kanun maddesinin varlığını zorunlu kılar; fiilin kanunda açık bir tanımlamaya ve tipe uygun olması gerekir (Şenyüz, 2012: 386).

Vergi kaçakçılığı suçunun kanuni unsuru kendisini VUK m.359’da yapılan tanımlamada bulmaktadır. Kanunsuz suç ve ceza olamayacağına göre, suç ancak bu maddede belirlenmiş olan tanıma uygun hareketlerle işlenebilmektedir.

Düşük bedelli fatura kesilmesinin hapis cezası gerektirip gerektirmediği yani suçun kanuni unsura uygun olup olmadığı konusunda fikir birliği bulunmamakta olup Ökçün (2012) çalışmasında, işlemin gerçek bedelinin altında fatura düzenlenmesinin, kanunda yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi oluşturduğu, suçu açıklayan VUK m.359’un lafzında bedel ve tutar sözcükleri kullanılmamasına rağmen, mal ve hizmetin değerini gerçek bedelinden daha az ve daha çok gösteren bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu görüşünün idare tarafından da kabul edildiği görüşü yer almaktadır. Bu görüş birçok yazar tarafından da benimsenmekle birlikte uygulamada bu tür belgelerin sıklığı, hiç belge düzenlemeyen mükelleflerin hapis cezasıyla cezalandırılmamasına rağmen, düşük bedelli belge düzenleyen mükelleflerin hapis cezasıyla cezalandırılıyor oluşunun adaletsiz bulunması nedeniyle anılan görüşün eleştirilere de konu olduğu ve vergi ceza sisteminin gözden geçirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Suçların faili ve mağduru.

Suçların faili, genel olarak vergi mükellefleri veya sorumluları olmakla birlikte, maddede ayrıca belirtilmediği için herkes olabilir; başka bir ifadeyle özgü suç değildir (Özen, 2014, s. 8; Candan, 2010, s. 368).

Mağdur ise suçun koruduğu hukuki değerın sahibi olarak doğrudan doğruya suçtan zarar gören veya zarar tehlikesi ile karşı karşıya kalan kimsedir (Hafizoğulları, 2008, s. 222). Tüm suçlar bakımından genel mağdur devlet olup, vergi kaçakçılığı suçlarında mağdur da genel olarak devlettir. Ayrıca kamu da mağdur durumundadır; ceza davası kamu adına açılır. Bir görüş olarak il özel idareleri ve belediyelerin de kendi yetkileri içerisinde kalan vergiler bakımından mağdur olacakları ileri sürülmekle birlikte, bunların korunan hukuki değerın sahibi olmaları nedeniyle ancak suçtan zarar gören olarak kabulü gerekmektedir (Özcan, 2015, s. 132-133).

Ozansoy (2009) tarafından yapılan bir çalışmada, vergi kaçakçılığı suçunun faili olmanın zorluğu hususuna değinilmiştir. Çalışmada; vergi kaçırmak isteyen bir kişinin VUK m.359'da yer alan fiilleri işleyerek vergi kaçırmasının fazlaca bir avantajı olmadığı, vergi incelemelerinin düşük olduğu ve yakalanılması durumunda uzlaşma müessesesi yoluyla çoğu kez zaten baştan ödenmesi gereken vergiden daha fazlasının ödenmemesine olanağına sahip olunan bir sistemde vergi kaçırabilmek için hileli işlemler yapılmasına gerek olmadığı, VUK m.359'daki fiiller işlenmeden vergi kaçırıldığında teknik olarak vergi kaçakçısı olunmadığından hem hapis cezası hem de ziyaa uğratılan verginin üç katı para cezasına muhatap olunmadığı belirtilerek ülkemizde vergi kaçakçılığı suçunun çok dar kapsamlı düzenlenmesinin getirdiği zararlardan bahsedilmiştir.

Suçun maddi unsuru.

Vergi kaçakçılığı suçunun tek bir suç mu olduğu yoksa tek madde ile düzenlenmiş birden fazla suç mu ihtiva ettiği sorunu, içtima ve tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi açısından önem taşımaktadır. Bu bakımdan bir görüşe göre; VUK m.359 hükmünde yer verilen suç fiilleri aynı suç tipi içerisinde düzenlendiği için tek suç sayılmalıdır. Uygulamada geçerli olan diğer görüşe göre ise; maddede yer alan her bent için öngörülen cezanın farklı olması nedeniyle aynı madde içerisinde birden fazla vergi kaçakçılığı suçu olduğu kabul edilmelidir (Özen, 2014, s. 10; Candan, 2010, s. 366-367; Uğur ve Elibol, 2015, s. 241-249). VUK m.359 hükmü göz önüne alındığında yaptırım türlerine göre ayrılan üç farklı suç tipi ortaya çıkmaktadır.

VUK m.359 hükmü seçimlik bir suç tipidir. Başka bir deyişle maddede sayılan fiillerin herhangi birinin işlenmesiyle suç oluşmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2011: 521). Vergi kaçakçılığı suçu fiillerini suç tipleri açısından üç grup altında sıralamak mümkündür.

Tablo 1. Vergi Kaçakçılık Suçları

1. Grup (VUK m.359/a)	<ul style="list-style-type: none">• Hesap ve muhasebe hileleri yapmak,• Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,• Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek (çifte defter kullanmak),• Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,• Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek,• Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları kullanmak.
2. Grup (VUK m.359/b)	<ul style="list-style-type: none">• Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,• Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,• Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bunları kullanmak.
3. Grup (VUK m.359/c)	<ul style="list-style-type: none">• Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak,• Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların bastığı belgeleri bilerek kullanmak.

Netice, zarar vermek veya tehlikeye sokmak suretiyle, korunan hukuki değer ihlalidir (Hafızoğulları, 2008, s. 197). Bu açıdan her suçun bir neticesi mevcuttur. Ancak günümüzde netice, sadece kanuni tanımında yer verilen suçlar bakımından geçerli kabul edilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2011, s. 521).

Tablo 1’de yer alan vergi kaçakçılık fiilleri, “çift defter kullanma” suçu hariç, neticeye bağlanmamıştır. Keza, suçun oluşması için çift defter kullanma fiilinin, vergi matrahının azalması neticesini doğurması gerekmektedir. Bu özelliği kaçakçılık suçunun neticesiz suç, sırf hareket suçu veya şekli suç olarak nitelendirilmesine neden olmaktadır (Şenyüz, 2012, s. 496). Dolayısıyla bir zarar meydana gelmesi de beklenmemektedir; tehlike suçu niteliğindedir.

İllyet bağı, fiil ile netice arasındaki olgusal bağıdır. Bu bağ ancak neticeli suç bakımından önem taşıdığından sadece çift defter kullanma suçu açısından illyet bağının tespiti gerekmektedir. Başka bir ifadeyle; matrahta azalma yaratan

olgunun, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi sebebine dayanması gerekmektedir.

Kanuni düzenlemeye uygun olarak yaptığımız gruplama açısından, birinci grup fiiller için 18 aydan 3 yıla; ikinci grup fiiller için 3 yıldan 5 yıla; üçüncü grup fiiller için ise 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

VUK'ta düzenlenmiş belgeler olarak ücret bordrosu ve gider pusulasının da, VUK m.359'da tanımlanmış olan kaçakçılık suçları kapsamında belirtilen belge sahteciliği eylemleri üzerinden kaçakçılık suçunun oluşumuna elverişli olduğu ve uygulamada, özellikle fatura üzerine yoğunlaşmış olan kaçakçılık suçlarının, esasen ücret bordrosu ve gider pusulası açısından da oldukça önem arz eden bir risk alanı oluşturduğu belirtilmiştir (Erdem, 2013, s. 112).

Vergi kaçakçılığı konusuna ilişkin olarak yapılan çalışmalarda yer alan başka bir tartışma konusu ise defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilerek hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmasının anayasaya aykırılık oluşturup oluşturmadığı hususudur. Bu suçun Anayasaya aykırılık oluşturduğu iddia edilerek Anayasa Mahkemesi'ne iki kez itiraz başvurusu yapılmış ancak Anayasa Mahkemesi, hükmün Anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir. Taştan (2013) çalışmasında ise mükellefin kendisinden istenen defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmemesi durumunda, hürriyeti bağlayıcı ceza dışında bir yaptırımla özellikle idari yaptırım kararı ile cezalandırılması ve bunun mümkün olmaması halinde de adli para cezasına hükmolünmesinin ceza siyaseti açısından yerinde olacağı önerilmiştir. Ayrıca bu fiile karşı hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmesinin; Anayasa m.10'da yer alan eşitlik ilkesine, m.38/7'de düzenlenen ekonomik suça hürriyeti bağlayıcı ceza verilmez ilkesine ve m.38/5'te hükmolunan, "kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma" ilkesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde hükmolunan "adil yargılanma hakkı" ilkesine uygun bir düzenleme olmadığı belirtilmiştir. Bu durumun gerekçesi olarak ise hiç defter ve belge tutmayanların idari yaptırım (usulsüzlük) cezası ile cezalandırılırken, defter ve belge tutan ancak bunları süresinde ibraz etmeyenlerin hapis cezası ile cezalandırılmalarının hakkaniyet ve adalet duygusu ile çelişmesi gösterilmiştir.

Suçun manevi unsuru.

Vergi kaçakçılığı suçları, TCK m. 5 ve m. 21/1 uyarınca, kural olarak ancak kasten işlenebilir. Suç kastı, failin kanuni tipe uygun objektif unsurları bilmesi ve istemesi neticesinde gerçekleşmektedir (Özcan, 2015, s. 218).

Vergi kaçakçılık suçlarının işlenebilmesi için, kanunda taksirli hali ayrıca öngörülmediği için, kast aranmaktadır. Kast, failin fiili ile arasındaki psikik bağ olarak bilme ve isteme unsurlarını taşır. Failin, maddede yazılı fiilleri bilerek ve isteyerek yerine getirmiş olması gerekmektedir. Genel kast yeterlidir.

Hata, kastı ortadan kaldırır. Dolayısıyla VUK m.359/a’da yer verilen suçlar açısından bilmeme veya yanlış bilme şeklinde ortaya çıkan yanılma hallerinde suç oluşmayacaktır (Uğur ve Elibol, 2015, s. 295). VUK m.359/b’de yer verilen suçlar açısından ise kusurlu davranışlar veya mücbir sebep hallerinde suçun oluşmayacağı söylenebilir¹⁰. VUK m.359/c’de yer verilen suçlar açısından da cezalandırılabilmek için kastın varlığı şart olmakla birlikte kanun ayrıca bilerek kullanmak eyleminden bahsetmiştir. Belge bastırarak kişinin hata veya hile yoluyla Bakanlık ile anlaşmalı bildiği yerde bastırması ve kullanması halinde suç kastı mevcut olmayacaktır (Donay, 2008, s. 150).

Gizleme dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunun oluşumunda özellik arz eden durumları inceleyen Bozdoğanoglu (2013)’nin çalışmasında, VUK m.359/a-2 hükmü incelendiğinde gizleme dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunun oluşumunda sadece defterlerin veya belgelerin ibraz edilmemesi hallerinin suç kastının varlığı ile birlikte dikkate alınması gerekliliği ortaya çıkmakta ve gizlemenin olduğu durumlarda suç kastının varlığının imkân dâhilinde araştırılmasının olası uyumsuzlukları engelleyeceği vurgulanmaktadır.

Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

VUK m.5’e göre; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar, vergi işlerinde görev alan bilirkişiler, aynı maddenin yeni hükmüne göre belli vergi suçları kendilerine bildirilen mesleki kuruluşlar ve bu kurumların ilgili kişileri görevleri dolayısıyla yükümlünün ve yükümlü ile ilgili kişilerin şahuslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler; kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar.

Vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kimselerden, mahremiyeti ihlal edenler, cezalandırılır. Suçun faili ancak VUK m.5’te sayılanlar olabilir; başka bir ifadeyle özgü suç niteliğindedir (Taş, 2008, s. 92).

Suçun maddi unsuru, gizli kalması gereken bilgilerin yayılması, ifşa edilmesidir (Taş, 2008, s. 99). Aynı kişiye ait bilgilerin tek suç işleme kararı kapsamında birden fazla defa açıklanması halinde zincirleme suç oluşur. Birden fazla kişiye karşı tek hareketle suç işlenmesi durumunda ise tek suç işlenmiş olur. Suçun meydana gelmesi için mükellefin, açıklanan mahremi dolayısıyla zarar görmesi gerekmez; failin açıklamasıyla suç oluşmuş olur. Suçun manevi unsuru açısından, kanunda taksirli hali öngörülmediğinden ancak kastla işlenebilmektedir.

10 Bazı haller bakımından Yargıtay’ın ihmali hareketlerle de bu suçun işlenebileceğine ilişkin kararları mevcut bulunmaktadır. 11.C.D. 2001/3664 E. 2001/3937 K.; 11.C.D. 2003/6013 E. 2004/4566 K.

Vergi mahremiyetini ihlal edenlere VUK m.362'nin atfı yapılmamasıyla, TCK m.239 "Bilgi veya Belgelerin Açıklanması" suçu gereğince yaptırım uygulanmaktadır. İlgili maddeye göre faili 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası verilir. Suçun nitelikli halleri de TCK'da düzenlenmiştir.

VUK m.362'de yapılan atfı gereği TCK m.239'da yer alan düzenleme, Arslan (2013) tarafından yapılan çalışmada suç genel teorisi kapsamında değerlendirilmiştir. TCK m.239, VUK m. 362'ye göre daha kapsamlı bir düzenlemedir. VUK m.362 TCK m. 239'a atfı yapmaktadır ancak maddedeki atfı, 239. maddenin bütününe değil, yaptırımına ilişkindir. Çalışmada; VUK m.362'nin özel bir norm olduğu ve bu nedenle "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu"nun, TCK'nun 239. maddesinde düzenlenen "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı ve Müşteri Sırrının İfşası Suçu" karşısında, ayrıca muhafaza edilmesinin gereksiz olduğu görüşüne yer verilmiştir. Ayrıca TCK hükmünün daha geniş bir hüküm olması dolayısıyla da TCK m.242 hükmünün (diğer koşulların bulunması halinde dahi) cezada kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı (Anayasa m.38, TCK m.2) nedeniyle VUK m.362 açısından uygulama alanı bulmayacağı belirtilmiştir.

Vergi güvenliğinin sağlanması adına vergi mahremiyetinin hangi durumlarda uygulanmayacağına dair VUK m.5'te birtakım istisnalar getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre; gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterilen kazançlarla, vergilerin vergi dairelerinde ilanı, vergi levhası asılması, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananların meslek odalarına bildirilmesi, kesinleşen ancak zamanında ödenmeyen vergi ve cezaları ödemeyenlerin ilanı vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak Baykara (2013), 6455 sayılı Kanun ile VUK'un 153. maddesinden sonra gelmek üzere eklenen 153/A maddesindeki sahte fatura ticareti yapanlar ve bunlarla ilişkili kişiler ile VUK m.359'daki suçları işleyenlerin (sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananlar hariç) Maliye Bakanlığı'nun belirleyeceği usullerle duyurulması (ilanı/teşhiri) konusunu ele almıştır. Çalışmada, bu maddedeki düzenleme ile getirilen 'teşhir' işleminin "kimse insan haysiyetiyle bağdaşmayan bir cezaya ve muameleye tabi tutulamaz" şeklindeki Anayasanın 17/3. maddesine, anayasanın diğer maddelerine ve Türkiye'nin taraf olduğu birçok sözleşmeye de aykırı olduğu belirtilmiştir.

Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

VUK m.6'ya göre; vergi işlerinde görevli olan devlet memurları ile vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, yükümlülerin vergi yasalarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini ücretsiz de olsa yapmaları yasaktır. Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar, VUK m.363'ün atfı yapılmamasıyla

TCK m.257/1 hükmüne göre, “görevi kötüye kullanma” suçundan 6 aydan 2 yıla kadar cezalandırılırlar. Ayrıca vergi ziyana neden olunması halinde, vergi ziyai cezası da kesilir.

Bu suç tipi özgülü suçtur; faili ancak maddede sayılan kişiler olabilir. Neticesi harekete bitişiktir; teşebbüs mümkündür (Donay, 2008, s. 174). Netice açısından, TCK m.257 suçun oluşması için özel olarak, kişilerin mağduriyeti veya kamunun zarara uğraması ya da kişilere haksız menfaat sağlanması gerektiğini belirtmiştir. Suç ancak kasten işlenebilir, taksirli hali cezalandırılmaz.

Türk Ceza Hukukunda teşebbüse elverişlilik sorununu inceleyen ve vergi suçlarını teşebbüse elverişlilik açısından değerlendiren Bayraklı ve Bozdağ (2010); sırf hareket suçu olan vergi suçlarının, seçimlik hareketli suç türü olduklarından teşebbüse elverişliliklerinin her harekete göre değiştiği ve bu nedenle vergi suçlarının teşebbüse elverişli olup olmadığı tespit edilirken, suçları oluşturan maddi unsurun hareketlerinin tek tek teşebbüse elverişlilik açısından incelenmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarının belirli hareketler işlenmesi halinde teşebbüse elverişli olduğu; belirli hareketler yönünden ise teşebbüse elverişli olmadığı tespit edilmiştir. Ancak, incelenen suç tiplerinin birçoğunda hukukçuların farklı sonuçlara varabildikleri tespit edildiğinden, kanun koyucunun tartışmalı olan suç tiplerine teşebbüs hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı konusunda düzenleme yapması ya da Yargıtay’ın bu konuda içtihat oluşturması gerektiği önerisi de sonuca eklenmiştir.

Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu

Bu suç açısından, yukarıda da değinildiği üzere, kanun sistematığına aykırı olarak VUK m.243’te bir düzenlemeye yer verilmiştir. Genel olarak, görevi kötüye kullanma suçunun özel bir görünüş şekli niteliğine sahiptir. Bu bakımdan vergi suçu olarak nitelenmesi tartışmalı olmakla birlikte öğretilerde bazı yazarlar tarafından işlendiği görülmektedir.

VUK m.243 ile Gelir Vergisi Kanunu m.54’te belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşacak şekilde zirai faaliyette bulunan çiftçilere, zirai işletmelerinin buldukları köy veya muhtarlarına başvurarak her yıl ekim sayım beyanında bulunma mecburiyeti getirilmiştir. Bu beyanların doğruluğunu araştırmak, beyanda bulunmamış olanları beyana davet etmek, davete uymayanları vergi dairesine bildirmek görevi de muhtar ve ihtiyar heyetine verilmiştir. Bu görevini ihmal veya suistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine VUK m.246/2’nin atfı yapılmamasıyla TCK m.257, “Görevi Kötüye Kullanma” suçuna göre yaptırım uygulanır. Suçun oluşması için kişilerin veya kamunun zararına neden olması ya da kişilere haksız kazanç sağlaması şarttır (Başaran Yavaşlar, 2008, s. 2856). Bu suçun yaptırımı; görevinin gereklerine aykırı hareket eden kamu görevlisine 6 aydan 2

yıla kadar; ihmal veya gecikme gösteren kamu görevlisine ise 3 aydan 1 yıla kadar hapis cezasıdır.

Türkiye’de Vergi Suçlarına İlişkin Kurulan Mahkûmiyet Kararlarının Yıllara Göre Dağılımı

Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek olduğu bilinen bir gerçektir. Söz konusu durumun ana nedenleri arasında denetim eksikliği ve mükellefler nezdinde vergi bilinci ve ahlâkının zayıf olması gösterilmektedir.

Tablo 2’de 2009 ile 2015 yılları arasında Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza mahkemelerinin vermiş olduğu mahkûmiyet kararları yer almaktadır.

Tablo 2. Vergi Suçlarında Mahkûmiyet Kararları

	359/a1	359/a2	359/b1	359/b2	359/c	362	363
2009	539	4433	9339	407	-	91	13
2010	488	5689	9429	626	-	98	16
2011	500	3998	7747	617	-	67	10
2012	669	6443	12457	1329	44	105	13
2013	680	8176	16105	1942	34	92	51
2014	728	7699	19212	2615	122	98	8
2015	731	6918	13123	2740	35	36	2

Not: Tabloda suçlara yönelik VUK maddeleri ve yıllar itibariyle mahkûmiyet alan kişi sayısı verilmiştir.

Kaynak: Tablo Adli İstatistik Genel Müdürlüğü verilerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur. <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/adliarsiv.html>.

VUK 359. maddenin a/1 bendinde sayılan suçlar; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak ile defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek biçimindedir. Söz konusu suçlara yönelik olarak en çok mahkûmiyet kararı 2015 yılında verilmiş olup tablodan da görüleceği üzere 731 kişidir. İnceleme konusu yapılan 2009-2015 yılları için ise toplamda 4.335 kişi bu suçlardan mahkûmiyet kararı almıştır. Ayrıca 2010 yılı hariç olmak üzere, mahkûmiyet kararlarının sayısal olarak arttığı gözlenmektedir. Bu durumun söz konusu suçların sübut bulduğuna ilişkin tespiti mahiyetinde olması nedeniyle, toplumda yerleşmeye başladığı değerlendirilmesinde bulunulabilir.

VUK 359. maddenin a/2 bendinde sayılan suçlar ise defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, gizlemek ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemektir. Görüleceği üzere incelenen yıllar bakımından söz konusu suçlarda mahkûmiyet kararlarının toplam sayısı 43.356’dır. Mahkûmiyet sayılarında 2011 yılında kayda değer bir azalma görülmektedir. Benzer şekilde 2014 ve 2015 yılları için de verilen mahkûmiyet kararı sayısında azalma olmuştur. Bu fıkra gereğince bahsedilen suçlardan yanıltıcı belge düzenlemek ve defter tahrifinin daha fazla başvurulan bir kaçakçılık yöntemi olduğu aşikârdır. Öte yandan özel bir veri olarak, ilgili yıllarda VUK m.353 kapsamında düzenlenen faturalara gerçek bedelin yansıtılmamasından hareketle, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kapsamında toplamda sadece 42 mahkûmiyet kararı verilmiştir. Gizleme fiili açısından ise, iyi niyetli mükelleflerin idareden ibraz yükümlülükleri için süre isteme haklarının bulunması nedeniyle bu suç açısından daha az mahkûmiyet kurulduğu değerlendirilebilir.

VUK 359. maddenin b/1 bendinde sayılan suçlar; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamaktır. Söz konusu suçlara yönelimin, diğer vergi suçlarına oranla daha yüksek olduğu görülmektedir. Burada bahsedilen suçlar açısından ilgili yıllarda toplam 87.412 mahkûmiyet kararı verilmiştir. İncelenen yıllarda yalnızca 2011 ve 2015 yıllarında verilen karar sayılarında bir azalma olduğu görülmektedir.

Öte yandan, VUK 359. maddenin b/2 bendinde sayılan suçlar ise belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemektir. Naylon fatura olarak da bilinen sahte belge düzenleme veya kullanma fiili, kaçakçılık suçunu işleyen mükellefler arasında en çok görülen suç tipi olarak karşımıza çıkmaktadır. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bunları kullanmak şeklinde seçenekli iki fiil ile işlenebilen bu suç, incelenen yıllar açısından toplam 10.276 adet mahkûmiyet kararı ile sonuçlandırılmıştır. 2012 yılından itibaren söz konusu suça ilişkin mahkûmiyet kararlarında ciddi bir artış olduğu gözlenmiştir. Ayrıca bu suça ilişkin olarak kurulan mahkûmiyet kararlarının incelenen tüm yıllar bakımından sistematik olarak arttığından bahisle sahte belge düzenleme veya kullanmanın toplumda yerleştiği değerlendirilmesinde bulunulabilir.

VUK 359. maddenin c bendinde yer alan suç ise Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlara yönelik olup, söz konusu suça ilişkin mahkûmiyet kararları diğer kaçakçılık suçlarına nazaran daha azdır. Bu madde kapsamında ilgili yıllarda verilen mahkûmiyet kararı sayısı toplam 235’tir. 2009, 2010 ve 2011 yılları açısından veri elde edilememiştir. 2014 yılında verilen mahkûmiyet kararlarında kayda değer bir artış görülmektedir.

Genel olarak; VUK m.359'da düzenlenmiş olan vergi kaçakçılığı suçlarında 2012 yılından sonra özellikle a2, b1 ve b2 fıkraları kapsamındaki mahkûmiyet kararlarında görülen artış, kanımızca denetim sisteminde etkinliğin artmasından kaynaklanmaktadır. Etkin bir denetim uygulaması ile suç fiilinin ortaya çıkarılması ve dolayısıyla yargılama yoluna gidilmesi sağlanabilmektedir. Bunun yanında ekonomik ve sosyolojik olarak bu suçlardaki artışın sebepleri ise farklı bir inceleme konusunu oluşturmaktadır.

Denetim ve vergi cezalarının caydırıcılığı unsuru ile mükelleflerin bu hususlara bakış açısı ve algısının vergi kaçakçılığını belirlemede önemli faktörler olduğu birçok çalışmada ortaya konulmuştur. Örneğin; vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığında vergi cezalarının caydırıcılık etkisi üzerindeki düşüncelerini ortaya koymak üzere Çiçek, Bozdoğan ve Bozdoğan (2012) tarafından yapılan çalışmada, Tokat ili merkezinde 400 vergi mükellefini kapsayan bir anket çalışması yapılmış ve analiz sonucunda vergi mükelleflerinin %55'inin vergi kaçırıcıların yakalanmaları halinde ceza alma olasılığının düşük olduğunu, katılımcıların yaklaşık %88'inin vergi kaçırıldığı için bir defa cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını ve Tokat'taki vergi mükelleflerinin %84'ünün vergi kaçırıcılara yönelik uygulanan cezaların yeterince caydırıcı olmadığını düşünmekte olduğu tespit edilmiştir. Savaşan ve Odabaş (2005)'in serbest muhasebeci ve mali müşavirler (SMMM) ve vergi denetim elemanları ile Türkiye'de vergi kayıp kaçaklarının nedenleri üzerine yaptığı anketin bulgularına göre ise vergi yükü (%86), istisna ve muafiyetler (%78), vergi sistemindeki adaletsizlik (%72), verginin tabana yayılmaması (%78), kamu harcamaları ile mükellef beklentilerinin uyumsuzluğu (%67) ve vergi ahlakı ve bilincinin eksikliği (%85 ve %82) vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmaktadır. Yalama ve Çelikkaya (2007) ise oyun teorisi modelini kullanarak Türkiye açısından optimal vergi oranı, vergi cezası ve vergi denetimi ilişkisinin ne olması gerektiğini analiz etmişler ve optimal vergi oranının belirlenmesinde vergi cezası ve denetiminin rolü ve önemini ortaya koymaya çalışmışlardır. Çalışma bulgularında; Türkiye'deki mevcut durum analiz edildiğinde Nash dengesinin kurulamadığı ve denetimin %100 olmasının da imkansız olduğu gerçeği göz önünde bulundurulduğunda ülkemizde düşük olan denetim oranının %8-10 düzeyine çıkarılması halinde Nash dengesinin sağlanacağı ve hem devletin hem de mükellefin bu durumdan kazançlı çıkacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Denetimler haricinde vergi kaçakçılığı ile mücadelede önerilen yeni bir yöntem ise Fransa'da uygulanan vergi polisi müessesesidir. Pürsünlerli Çakar ve Saraçoğlu (2014)'nin çalışmasında vergi polislerinin, vergi kanunlarında öngörülen ihlalleri araştırmak ve tespit etmekle görevli kılınmış olup vergi idaresinde görevlendirildikleri ve bu kişilere "adli vergi memuru" sıfatı verildiği belirtilmektedir. Vergi polisi salt vergisel (idari) incelemede bulunamamakta, sadece adli nitelikte olanları (ceza kanunu kapsamında bulunan) yürütebilmektedir ve yetkileri arasında; el koyma (zapt), arama, gözaltına alma, telefon dinlemeleri ve kanunda

belirtilen bilgilere ulaşma serbestliği yer almaktadır. Çalışmada vergi polisine ilişkin gerekli incelemeler ve değerlendirmeler yapıldıktan sonra vergi incelemesi aşamasında adli yetkilerle donatılan vergi memurlarının bu yetkilerinin tartışmalarına yol açtığı belirtilmiş ve ülkemizde yer alan uygulamalarla karşılaştırılmıştır. Ülkemizde de yoklama müessesesinde bunu gerçekleştirenlerin zapt ve tasfiye yetkileri ile aramada defter ve belgelere el koyma yetkilerinin, vergi polisi müessesesindeki gibi, vergi inceleme elemanlarının adli yetkilerine benzer özellik gösterdiği belirtilmiştir.

Vergi kaçakçılığı ile mücadelede yapılması gereken düzenlemelere ilişkin başka öneriler de Aslanpınar ve Onat (2016) tarafından getirilmiştir. Aslanpınar ve Onat (2016), bazı OECD ülkelerindeki vergi suç ve kabahatleri ile bunların cezalarını, ülkemiz ile karşılaştırmalı olarak incelemişlerdir. Çalışmada yer alan tespitlere göre, her ülke vergi suç ve kabahatlerine farklı cezalar uygulayabilmektedir. Bazı ülkelerde vergi suçlarına çok daha ağır/uzun süreli hapis cezaları öngörülebilmekteyken, bazı ülkelerde cezaların kayba uğratılan vergi yani kamu zararı oranında artabilmesi dikkat çekmektedir. Türkiye’deki uygulamalar hiçbir ülke uygulaması ile birebir örtüşmemektedir. Ancak, bu durum, başka ülkelerdeki evrensel ilkelere uygun düzenlemelerin kabul edilemeyeceği anlamına da gelmemelidir. Örneğin; vergi suçunu oluşturan fiil aynı olmasına rağmen, kamu zararının yüksek olduğu duruma daha ağır hapis cezası öngörülmesi gibi uygulamaların Türkiye açısından benimsenmesi, evrensel bir ceza hukuku ilkesi olan “Ölçülülük İlkesi”ne de uygun bir öneri olarak getirilmiştir.

VUK 362. maddede vergi mahremiyetini ihlal suçu yer almaktadır. Tablodan görüleceği üzere söz konusu suça yönelik olarak mahkûmiyet kararları, vergi kaçakçılığı suçu ile kıyaslandığında bir hayli düşüktür. Vergi mahremiyetini ihlal suçundan, incelenen yıllar açısından toplam 587 adet mahkûmiyet kararı kurulmuştur. 2012 yılı itibariyle verilen mahkûmiyet kararı sayısında artma meydana gelmiş; 2015 yılı itibariyle ise vergi mahremiyeti ihlali nedeniyle kurulan mahkûmiyet kararı sayısı incelenen yıllara oranla en az seviyesine ulaşmıştır.

VUK 363. maddede ise mükellefin özel işlerini yapma suçu düzenlenmiştir. Bu suç bakımından da mahkûmiyet kararlarının, vergi kaçakçılığı suçu ile kıyaslandığında çok daha az olduğu görülmektedir. Bu suç açısından ilgili yıllarda toplam 113 mahkûmiyet kararı kurulmuştur. 2013 yılında verilen mahkûmiyet kararları diğer yıllara nazaran en üst sayıya ulaşmışken; vergi mahremiyetinin ihlali suçunda olduğu gibi 2015 yılında en az sayıya düşmüştür.

Gerek vergi mahremiyetini ihlal suçu gerekse mükellefin özel işlerini yapma suçu açısından kurulan mahkûmiyet kararlarının vergi kaçakçılığı suçu açısından kurulan mahkûmiyet kararlarına oranla daha az olmasının kanımızca en önemli nedeni, bahse konu suçları işleyen / işleyebilecek olanların idare ve denetim elemanları olması ve vergi bilinçlerinin daha yüksek olmasıdır.

Sonuç

İfade edildiği üzere, vergilendirme süreci içerisinde, mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedikleri takdirde, bazı fiiller idari aşamada cezaya tabi tutulurken bazı fiiller ise daha ağır nitelikte olmaları nedeniyle adli aşamada cezaya tabidirler. Adli aşamada soruşturma ve kovuşturmayaya tabi tutulan vergi suçları ise; kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarıdır. Söz konusu suçların yargılaması, ceza mahkemelerinde gerçekleşmekte ve neticede hürriyeti bağlayıcı cezalar söz konusu olmaktadır.

Adli vergi suçları içinde en fazla işlenen suç VUK 359. madde ile hüküm altına alınmış olan vergi kaçakçılık suçudur. Vergi kaçakçılığı, geniş bir kapsamda düşünüldüğünde bir anlamda vergiye karşı koyma, vergiye karşı tepki vermedir. Daha dar kapsamda ise mükelleflerin idari ve hukuki kurallara uymayarak vergi ödememek ya da düşük vergi ödemeleri biçiminde olabilmektedir.

Kaçakçılık suçlarının ise altyapısını vergi bilinci ve ahlakının düşük olması oluşturmaktadır. Oysa vergi bilincinin geliştirilmesi, denetimlerin etkinliğinin artırılması vb. önlemler ile vergi kaçakçılık suçlarının azalmasına katkı sağlanabilecek, diğer bir ifade ile mükelleflerin söz konusu suçları işlemelerine ilişkin yönelimleri baskılanmış olacaktır. Keza, son yıllarda yapılan idari ve hukuki düzenlemeler, suç ve suçuların daha kolay açığa çıkarılmasına zemin oluşturmaktadır.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akkaya, M. (2000). Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 49(1-4), 85-96.
- Arslan, Ç. (2013). Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK m. 362). *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), 15-30.
- Aslanpınar, Y. B. ve Onat, E. B. (2016). Bazı OECD Ülkelerindeki Vergi Suç ve Kabahatleri ile Bunlar Hakkında Öngörülen Cezaların Karşılaştırmalı Analizi. *Yaklaşım Dergisi*, 282, 253-258.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008). *İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları*. Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu. 11-12 Mayıs 2006, Ankara, Türkiye, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No. 76, 131-180.
- Baykara, B. (2013). Vergi Usul Kanunu 153/A Maddesi ile Getirilen 'Bazı Vergi Suçlarını İşleyenlerin Duyurulması (Teşhir) Cezasının Anayasaya Aykırılığı Üzerine. *Vergi Dünyası Dergisi*, 382, 4-16.
- Bayraklı, H. H. ve Bozdağ, A. (2010). Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 158, 15-34.
- Bozdoğanoglu, B. (2016). Gizleme Dolayısıyla Vergi Kaçakçılığı Suçunun Oluşumu Açısından Özellik Gösteren Durumlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 330, 128-136.
- Candan, T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Çiçek, H., Bozdoğan, K. ve Bozdoğan, D. (2012). Vergiye Mükellef Tepkileri ve Vergi Kaçakçılığında Vergi Cezalarının Caydırıcılık Etkisi: Tokat İli Örneği. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 49(564), 61-75.
- Demirbaş, T. (2013). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. İzmir: Seçkin Yayıncılık.
- Donay, S. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Erdem, T. (2013). Sahte/Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Ücret Bordrosu veya Gider Pusulası Düzenleme Eyleminin Kaçakçılık Suçu Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 120, Kasım-Aralık, 99-114.
- Hafizoğulları, Z. (2008). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: US-A Yayıncılık
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2011). *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Koca, M. ve Üzülmöz, İ. (2013). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ozansoy, A. (2009). Vergi Kaçakçısı Olmanın Zorluğu. *Vergi Sorunları Dergisi*, 245, 95-98.
- Ökçün, S. (2012). Düşük Bedelli Fatura Kesilmesi Hapis Cezası Gerektirir mi?-I, *Yaklaşım Dergisi*, 239, 80-83.
- Ökçün, S. (2012). Düşük Bedelli Fatura Kesilmesi Hapis Cezası Gerektirir mi?-II, *Yaklaşım Dergisi*, 240, 88-91.

- Özcan, O. (2015). *Vergi Suçları*, İstanbul: Seçkin Yayınları.
- Özen, M. (2014). *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Pürsünlerli Çakar, E. ve Saraçoğlu, F. (2014). Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği). *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), 51-68.
- Savaşan, F. ve Odabaş, H. (2005). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 5(10), 1-28.
- Şenyüz, D. (2012). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Taş, F. (2008). *Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Taştan, M. (2013). Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/a-2. madde). *Adalet Dergisi*, 45, 161-187.
- Uğur, H. ve Elibol, M. (2015). *Vergi Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Yalama, A. ve Çelikkaya, A. (2007). Oyun Teorisi Modeli ile Türkiye Açısından Optimum Vergi Oranı, Vergi Cezası ve Denetim İlişkisinin Belirlenmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 131-145.