



Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Üzerine Bir Değerlendirme

Recep KAHRAMAN¹, Emre ATSAN²

An Evaluation on Imprisonment of Tax Evasion

ARTICLE INFO

Article History:

Date Submitted: 25.08.2018

Date Accepted: 22.09.2018

JEL Classification:

H26

K34

K14

Keywords:

Tax Evasion,

Turkish Tax Law,

Economic Crime,

Economic Sanctions.

ABSTRACT

As a financial crime, should economic sanctions be imposed against tax evasion?

In our study, in terms of financial crime in terms of crime of tax evasion, the legal dimension of the sanctions imposed on this crime has been defined in Turkish Tax System. In the crime of tax evasion, which is one of the economic crime types, the legislator imposes judicial fine and imprisonment as a sanction. Since economic crimes harm individuals' property, the legal value that is protected by these crimes is mostly those with monetary value. In our study, it was discussed in the doctrine that the punishment to be given as a result of the negativity of the assets of the property should be punished as a freedom of punishment.

¹ Araştırma Görevlisi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, recepkahraman@ohu.edu.tr

² Araştırma Görevlisi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, eatsan@ohu.edu.tr

Özet

Bir mali suç olarak vergi kaçakçılığı suçuna karşı ekonomik müeyyideler mi uygulanmalıdır? Çalışmamızda vergi kaçakçılığı suçu özelinde mali suç açısından incelenerek, Türk Vergi Sisteminde bu suça yönelik yaptırımların mevzuat boyutu tanımlanmıştır. Ekonomik suç türlerinden olan vergi kaçakçılığı suçunda kanun koyucu yaptırım olarak adli para cezası ile birlikte hürriyeti bağlayıcı cezaya da yer vermiştir. Ekonomik suçlar bireylerin malvarlığına zarar verdiği için bu suçlarla korunan hukuksal değer çoğunlukla maddi değeri olan varlıklardır. Çalışmamızda, malvarlığının olumsuz etkilenmesinin sonucu olarak verilecek cezanın buna mukabil şekilde hürriyeti bağlayıcı ceza olması gerekliliği doktrinde tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılığı, Türk Vergi Hukuku, Ekonomik Suç, Ekonomik Ceza

Jel Sınıflandırması: H26, K34, K14

1. Giriş

Ekonomik suçlar ifadesini mali suçlar ve ticari suçlar şeklinde ayrıma tabi tutarak incelemek özellikle yaptırımların etkisi açısından doğru olacaktır. Konumuz olan vergi kaçakçılığı suçu mali suçlardan olup devletin para rejimini özellikle gelir ve gider ilişkilerini etkilemekte bu anlamda ekonomik bir anlam taşımaktadır. Ekonomik suç ifadesinin tercih edilmesinin ana sebebi de ortaya çıkan zararın türüyle ilgilidir. Örneğin 5237 s. Türk Ceza Kanunu'nda kasten öldürme suçu kişilere karşı işlenen suçlardan hayata karşı suçların başlığı altında düzenlenmiştir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunda etki ekonomik olduğundan ekonomik suçlar başlığı altında incelenmesi gerekir.

Ekonomik gelişmelerle doğru orantılı şekilde vergi kaçakçılığı suçlarının çeşitlendiği görülmektedir. Bu suçların ortaya çıkartılmasındaki zorluklar nedeniyle yaptırımlarında değişmesi kaçınılmaz olmaktadır. Diğer bir ifadeyle suçun engellenmesi amacıyla kullanılan araç ve yöntemlerin de değişimi suçla mücadele ve suçun önlenmesi adına gereklidir. Bu açıdan bakıldığında vergi kaçakçılığı suçuyla mücadelede başarılı olunabilmesi adına öncelikli olarak suç tanımının doğru şekilde yapılması, suçların nelerden oluştuğunun tespitinin yanında suçun

nedenlerinin, etkilerinin ve suçla mücadele yöntemlerinin kusursuz belirlenmesi gerekir. Diğer bir ifadeyle geleneksel suçla mücadele anlayışı bu suçlar için uygulandığında başarılı sonuçlar alınamayabilir.

Vergi kaçakçılığı suçuyla mücadelenin etkisiz kalmasının olumsuz sonuçlarından birisi de kamu idaresi ve hukukta görülen yozlaşma halidir. Ayrıca sonucunda ortaya çıkan yolsuzluk ekonomik rekabete doğrudan zarar verdiği için bu suçla mücadele için olması gereken düzenlemelerden biri de şüphesiz ki ihlallerin ceza kanunlarıyla yaptırım altına alınması ve yaptırımların kararlılıkla uygulanmasıdır. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçlarıyla mücadele çıkar ve baskı gruplarının güçlenmesini engellerken, kamu kaynaklarının etkin kullanılmasının önündeki engellerden birisini de ortadan kaldırmaktadır. Bunun sonucunda istihdam, üretim ve dolayısıyla rekabet gücünün de artmasına katkı sağlamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçuyla etkin ve hızlı mücadele için yaptırımın sadece kabahatlere uygulanan idari yaptırım olmasını savunanların yanında yaptırımın sadece adli para cezası olmasını veya hürriyeti bağlayıcı cezanın da uygulanabileceğini savunanlar bulunmaktadır. Suçla mücadele için yaptırımların sistemli uygulanması gerekir. Ancak bu durum hürriyeti bağlayıcı cezanın tamamen uygulanmaması şeklinde yorumlanmamalıdır. Diğer bir ifadeyle ortaya çıkan zarar her ne kadar ekonomik olsa da yaptırımın ekonomik olması zorunlu değildir. Sadece ekonomik cezaların yaptırım olarak kabulü suçun failinin oluşan bu ekonomik kaybın sonradan elde edeceği gelirlerle telafi edilebileceği düşüncesine kapılarak yeniden vergi kaçakçılığı suçunu işleme isteğini doğurabilir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunda hürriyeti bağlayıcı cezanın öngörülmesi kabul edilebilir bir durumdur ancak ihlalle ölçülü bir yaptırımın hükmedilmesi gerekir.

Vergi kaçakçılığı suçunda ceza kanunları hürriyeti bağlayıcı cezalar kabul etmiştir. Cezaların ekonomik olmasının ötesinde hürriyeti bağlayıcı ceza olarak uygulanmasının suçla mücadele açısından olumlu etkisi olabilir. Ancak kişileri suç işlemekten caydırıcı olan husus, yaptırımların ağırlığı değil cezasız kalmayacağı düşüncesidir. Vergi kaçakçılığı suçuyla korunan alan, her ne kadar sadece ekonomik alan gibi görünse bile kamu idaresinin zarar gören sıfatı nedeniyle belirli somut zararların ötesinde ekonomik ahlakında olumsuz etkilenmesine

yol açmaktadır. Bu nedenle yaptırımların adli para cezası ve hürriyeti bağlayıcı ceza olarak birlikte uygulanması söz konusu ahlakın olumsuz etkilenmesine engel olabilecektir.

1.1. Ekonomik ve Mali Suçlar

Ekonomik suç kavramını sürekli olarak değişen, kendini güncelleyen ekonomik sistemler açısından tanımlamak, bu suçun sınırlarını çizmek oldukça güçtür. Ancak geniş anlamda ekonomik suçları bir kişinin ya da toplumun iktisadi menfaatini olumsuz etkileyen suçlar olarak tanımlayabiliriz. Bu bakımdan iktisadi menfaati etkileyen fiillerin sınırları özellikle ülkelerin vergi, ticaret ve ceza mevzuatları altında ayrıca belirlenmesi ekonomik suç kavramının tanımını oldukça genişletmektedir.

En geniş anlamıyla ekonomik suçlar, şahısların ya da suç örgütlerinin ekonomik araçları kullanarak haksız şekilde ekonomik çıkar sağlama güdüsüyle kanun dışı yöntemlerle gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerdir.

Ticaret mevzuatının genel esaslarından hareket edilerek ekonomik suç kavramından daha dar kapsamda olmak üzere “ticari suç”, “mali suç” veya “vergi suçu” kavramına ulaşılmaktadır. Sahir Erman’a göre (1992) ticari suç hakkında doktrin sahasında bir tarif, şimdiye kadar verilmemiştir. Ancak, diğer bütün suçlar korumak istedikleri menfaatin niteliğine göre bir takım gruplara ayrıldıklarına göre, ticari suçları da, yine korunan hukuki yarar açısından, diğer suçlardan ayırmanın mümkün olduğu düşünülebilir. Ticaret hayatının hukuka aykırı bir takım davranışlardan korunması, ferdin meşru ticari faaliyet ve kazancının güvence altına alınması ve netice itibariyle ülkenin iktisadi kalkınmasının sağlanması maksadıyla cezalandırılmış olan fiillerin “ticari suç” adı altında toplanmalarının mümkün olduğu ileri sürülebilir (Tiryaki ve Gürsoy, 2004, s.54).

Bu bağlamda ekonomik suçlar nitelikli dolandırıcılık (yatırım, sigorta, çek ve benzeri gibi dolandırıcılık suçları), tefecilik, şike ve teşvik primi, hileli iflâs, fiyatları etkileme, kamuya gerekli şeylerin yokluğuna neden olma, hileli yollarla vergi kaçırma, mal veya hizmet satımından kaçınma ve sektörel manipülasyon olarak sayılabilir. Ekonomik, ticari ve sınaî ve hatta mali hayatı ilgilendiren özel kanunlardaki adli cezayı gerektiren suçlar, ihaleye fesat

kariştirme, bilişim suçları, vergi suçları, kaçakçılık suçu, kara para aklama suçu ve yolsuzluk suçları da ekonomik suçlar kapsamında sayabiliriz.

Ekonomik suçlar sonuç itibariyle gerek bireysel olarak gerekse toplumsal olarak birçok potansiyel riski barındırmaktadır. Bunlardan bazıları, kayıt dışı ekonomiyi arttırarak devletin vergi kaybına neden olmaktadır. Özellikle ticari ve sınaî hayatımızı yakından ilgilendiren “ekonomik güvenliğimizi” tehdit etmektedir. Karşılıklı güven esasına dayalı olarak gerçekleşen piyasa faaliyetlerinin bozulmasına yol açabilmektedir.

Mali suçun çağdaş bir tanımı vermeye çalışırsak, mali suç özel, profesyonel ya da teknik becerileri olan kişiler tarafından kişisel veya örgütsel kazanç ya da diğer birey veya birimler aleyhine haksız kazanç sağlama amacıyla genellikle aldatma ya da yalan beyanda bulunma yoluyla işlenen yasadışı eylemdir (Aydın & Yılmaz, 2007, s.174).

Toplumda var olan huzur ve güven ortamını bozabilmekte ve haksız kazanç elde etme amaçlı faaliyet gösteren sektörleri çoğaltabilmektedir. Toplumda var olan ekonomik ve sosyal düzenin korunması, ekonomik ve ticari hayatın vazgeçilmez unsuru olan vatandaşlar arasındaki karşılıklı güvenin tesis edilmesi, suç örgütlerinin gelir kaynağı olan kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmesi için ekonomik suçlar ile etkin mücadele edilmesi gerekmektedir.

Ekonomik suçları da ticari suçlar ve mali suçlar şeklinde ikiye ayıran yaklaşımlar mevcuttur (Şensoy, 2014, s.831). Ancak ekonomik suç tiplerinin ve bunlara ilişkin ceza hükümlerinin ticaret mevzuatı, ceza mevzuatı, vergi mevzuatı gibi birçok farklı düzenleme içinde dağılmış olması kavram alanını oldukça genişletmektedir(Tiryaki ve Gürsoy, 2004, s.54).

Bu kapsamda ekonomik ceza hukukunun gelişimi konusunda iki yaklaşımdan bahsedilebilir:

1. Liberal bakış açısına göre, devletin ekonomik alana müdahalesi esas olarak belirli özgürlüklerin korunması ile sınırlı olduğundan, ceza hukuku, sınırlı bir biçimde, üçüncü kişilerden gelen tehditlere karşı kişinin malvarlığını korumaya yönelik bir hukuk olmalıdır.

2. Devletçi yaklaşıma göre ise ekonomik ceza hukuku kişilerin menfaatlerini korumaktan öteye gitmekte, sadece bir uyumsuzluğa hakemlik değil, ekonomik faaliyetler için bir araç olma amacını gütmektedir.

Çalışmamız açısından vergi suçlarını ekonomik suçların bir alt alanı olan mali suçlar altında incelememiz daha uygun olacaktır. Bu açıdan vergi kaçakçılığı suçu konusunu bir vergi suçu olarak, ekonomik suç kapsamında ekonomik ceza hukuku bağlamında değerlendireceğiz.

2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ SUÇ VE CEZALARININ YERİ

Bir devletin vergi alabilmesi için “yetki sahibi” olmaları gerekir. Bu durum hukuk devleti belirleyiciliği içinde “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesine atıfla “kanunsuz vergi olmaz” prensibinden hareketle birçok devletin anayasalarında kendini göstermiştir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, iktidarın halkı keyfi vergilendirmelerinin önlenmesi ve devletin gelirlerinin bir düzen içinde alacak-borç ilişkisini sağlayabilmesi bakımından önemlidir. Ancak unutulmamalıdır ki vergi kanunlarının tatbiki, vatandaşın çok hassas olduğu bir noktaya, yani mali güçlerine, tesir eder (Özer, 1968, s.101). Bu noktada vergilendirme yetkisi normlar hiyerarşisinde yasama organınca ele alınmış ve anayasalara girmiştir. Bu durum yürütme organının vergilendirme olayında temel dayanağı olmuş ve yapılan işlemler bu çerçevede ele alınmıştır.

Her ülkede devletin vergi alması, gider yapması ve bunlara ilişkin bütçe işlemleri, temelde anayasal hükümlere bağlanır. Bunun nedeni, özellikle, demokratik ülkelerde halktan alınacak vergi ve benzeri yükümlülüklerin yine halkın ön rızasına dayanması gereğidir. Halk veya milletin ön rızası ise, kendisinin seçtiği yasama organınca kullanılır. Bu itibarla devletlerin anayasalarında mali hükümlerin yer alması tarihi gelişim olarak milletin iradesinin esas alınmasının bir sonucudur (Erginay, 1983, s.57). Türk Hukuk Sistemi bu doğrultuda vergilendirme olayını Anayasal düzenleme ile ele alarak mevzuat oluşturmuş ve idareye hareket kabiliyeti sağlamıştır. Ülkemizde yürürlükte bulunan ve devletin kuruluşunu, temel organlarını, devlet karşısında vatandaşların temel hak ve özgürlüklerini düzenleyen 1982 Anayasası'nın Temel Hak ve Ödevler başlıklı İkinci Kısımında yer alan Siyasi Hak ve Ödevler başlıklı Dördüncü bölümündeki “Vergi Ödevi” başlıklı 73. Maddesine göre:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Anayasanın 73. Maddesinde yer alan bu ifadelere göre vergilemenin sahip olduğu temel ilkeler maddeye istinaden sırasıyla řu şekilde sayılabilir; genellik ilkesi, karşılıklılık ilkesi, mali güce dayanma ilkesi, adalet ilkesi, eşitlik ilkesi, kanunilik ilkesi. Bu ilke ve hükümler vergilendirmenin anayasal sınırlarını oluşturmaktadır (Çağan, 1983, s.73) Ayrıca Anayasa Mahkemesinin bir kararında bu ilke ve hükümlerin vergi ödevinin varlığı açısından řu bakımdan ele almıştır, “Kişi ancak, kendisini yaşatan, maddi ve manevi varlığını koruyup gelişmesinde olanak tanıyan topluma karşı ödevler taşır. Bu olanaklar tanınmamışsa ödevden de söz edilemez.”³

Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardan olup, burada korunan hazine yararı ile kamu yararı özdeşleşmekte ve sonuçta korunan hukuki menfaat, kamu yararı olmaktadır. Vergi suçlarının işlenmesindeki en önemli neden, toplumun sosyal, ekonomik ve mali yapısı olup, vatandaşlar genelde ekonomik durumun bozuk olduğu zamanlarda vergi ödemekten kaçınmakta ve bazen bu durum suç teşkil eden eylemlere dönüşmektedir. Vergi suçları, konu itibarıyla ekonomik suçlar arasında belki de en fazla dikkat çekenlerin başında gelmektedir. Diğer suçlara göre cezasının ve yaptırımının belli ölçülerde kalması suçun caydırıcılık özelliğinde bir bilgi çarpıtmasına neden olmaktadır.

³ Anayasa Mahkemesi Kararı, 19.12.1989, E.1989/14, K. 1989/49

Vergi suç ve cezaları iki şekilde karşımıza çıkar. Bunlardan bir tanesi idari yani mali nitelikteki vergi suç ve cezalarıdır. Diğeri ise ceza hukuku bağlamındaki vergi suç ve cezalarıdır.

Vergi suç ve cezaları Türk Hukuk Sisteminde Vergi Usul Kanunu temelinde birçok kez değişikliğe uğramıştır. Vergi Usul Kanununda değişiklik yapan ve 01.01.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2365 sayılı yasa ile vergi suç ve cezaları önemli değişiklikler içerecek şekilde yeniden düzenlenmiş ve “kaçakçılık, kusur, usulsüzlük, hileli vergi suçu ve hileli vergi suçuna teşebbüs” kavramları, “vergi kaçakçılığı, vergi kaçakçılığına teşebbüs, ağır kusur, kusur, usulsüzlük” biçiminde değiştirilmiştir. Buna benzer köklü bir değişiklik ise 02.07.1998 tarihli 4369 sayılı kanunla yapılmış ve “ağır kusur” ve “kusur” kaldırılarak “vergi ziyai suçu” kavramı yerleştirilmiştir. Bugünkü şekli ile vergi suçları “vergi ziyai, usulsüzlük (genel ve özel), kaçakçılık, cezadan indirim (kaçakçılığa iştirak), bilgi vermekten çekinme, mükellefin özel işlerini yapma, vergi mahremiyetini ihlal, haysiyet ve şerefe tecavüz, Ekim Sayım Beyanına İlişkin Görevi İhmal” suçları olarak VUK’ta yer almaktadır. Bir başka değişiklik ise 5237 sayılı TCK’ya uyum sağlanması için 5252 sayılı kanunla getirilen ve 23.01.2008 tarihinde kabul edilen 5278 sayılı Kanunla yapılmıştır. Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Ceza başlığını “Suç ve Cezalar” olarak değiştiren bu kanun ayrıca VUK’ta yer alan vergi suçları için vergi cezalarına verilen hapis ve para cezalarıyla ilgili bir takım düzenlemelere de imkân tanımaktadır.

2.1. Türk Ceza Kanununda Cezalandırılan Vergi Suçları ve Cezaları

Bir kişinin borcu yüzünden hapis cezasına çarptırılması, yani sadece borcunu ödemediği için bir kimsenin hürriyetinin kısıtlanması, modern hukuk anlayışına uygun düşmemektedir (Uyar, 1987, s.33). Buna karşılık kamu hukukundan kaynaklanan bir takım yükümlülükler (vergi yükümlülüğü) bu hükmün kapsamı dışındadır (Gözübüyük ve Gölcüklü, 1996, s.232). Bu noktada vergi suç ve cezaları açısından farklı bir durum söz konusudur. Çünkü vergi hukukunda yer alan vergi suç ve cezaları nitelikleri itibariyle idari ve adli vakalar olarak kabul edilip kabahat ve cürümler şeklinde bir ayrıma tabi tutulabilmektedir. Kaldı ki kamu hukuku kapsamında yer alan vergileme olayının bir takım aykırı fiillere maruz kalması halinde ortaya çıkan suç eyleminin hapis cezası ile yaptırım altına alınması ilişkinin bir tarafında devletin yer

aldığı düşünüldüğünde doğaldır. Devletler kendi düzenleyici işlemlerinde toplum adına hareket ettikleri için aykırı olan bazı hareketleri yalnızca para cezaları ile geçiştiremezler.

Bu bağlamda “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar Ve Cezaları” 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitabının “Vergi Cezaları” başlıklı ikinci kısmının üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. Ancak 5728 Sayılı Kanun⁴ ile “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar” başlığıyla düzenlenmiş olan VUK’un Dördüncü Kitap, İkinci Kısım, Üçüncü Bölüm başlığı “Suçlar ve Cezaları şeklinde değiştirilmiştir⁵. Söz konusu suçlar ve bunlara hükmolunacak cezalar dört başlık halinde Kanunda yer almaktadır. 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu'nun “genel kanun" olarak nitelendirilmesiyle ceza hukuku alanı içinde uygulama açısından bir standart birliği oluşturulması amaçlanmıştır. Bunun için TCK dışında diğer kanunlarda yer verilen ceza hükümlerinin TCK kapsamında öngörülen genel hükümlerle uyumlulaştırılması yapılmıştır. TCK dışında diğer kanunlarda yer alan ceza hükümlerinden TCK'nın Birinci Kitabındaki “genel”e aykırılık teşkil edenlerin, ilgili kanunlarda gerekli değişiklikler için en geç 31 Aralık 2008 tarihine kadar süre tanınmıştır (5252 sayılı Kanun Geçici Md. 1). Bu doğrultuda, 3 tanesi geçici olmak üzere toplam 583 madde ile 23.01.2008 tarihinde 5728 sayılı Kanun TBMM Genel Kurulunda kabul edilen edilmiştir. Buna göre TCK dışında ceza maddeleri içeren birçok Kanunun TCK’ya uyum sağlanması amacıyla önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu uygulama, vergi ile alakalı kanun maddelerini de kapsamaktadır. 5728 sayılı Kanun'unun 271-281’inci maddeleri ile VUK’un çeşitli maddeleri değiştirilerek bu maddeler TCK paralelinde yeniden düzenlenmiştir. Bu haliyle TCK’nın genel hükümlerinde yer alan kısa süreli hapis cezasının paraya çevrilmesi (TCK Md. 50), hapis cezasının ertelenmesi (TCK Md. 51) gibi hükümlerin vergi cezaları açısından dikkate alındığı görülmektedir.

10.01.1961 gün ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak 01.01.1961 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çalışmada “VUK” olarak anılacaktır) yapılan değişiklikler ve eklenen geçici ve ek maddeler ile güncelliğini korumuştur. Vergi Usul Kanunu mevcut yapısını korurken, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak vergi suçlarına

⁴ 5728 Sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, K.T. 23 Ocak 2008, 26781 Sayılı Resmi Gazete.

⁵ 5728 Sayılı Kanun Md. 276

hükmolunacak cezalar için belirli hükümlerine atıf yapılan 765 sayılı TCK yürürlükten kalkmış ve 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu (çalışmada “TCK” olarak anılacaktır) geçerli hale gelmiştir. Bu kısmın konusu Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve bu suçlara ilişkin cezaların 5237 sayılı TCK ile birlikte değerlendirilmesi olacaktır.

5728 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, VUK'ta yer alan ceza hükümlerinden TCK'daki hapis cezasının paraya çevrilmesi, hapis cezasının ertelenmesi gibi hükümlerle çelişenlerin TCK ile uyumlulaştırılması öngörülmektedir. TCK rejiminde yeni unsurlar dikkate alınarak vergi cezalarının etkinliğini koruyabilmek için 5728 sayılı Kanunla vergi cezalarında artış amaçlanmıştır. Burada, vergi cezalarındaki ağırlaştırmaya karşılık, 5728 sayılı Kanunla fail lehine bir düzenleme yapılmış ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231'inci maddesinde öngörülen hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesi hem hükmolunan ceza miktarı (5'inci fıkra) hem de suç türleri (14'üncü fıkra) yönünden önemli ölçüde genişletilmiştir. 5728 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin yürürlük kazanması ile sanığa yüklenilen suçtan dolayı verilecek ceza, iki yıl veya daha az süreli hapis veya adlî para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir (CMK 231/5). Bu halde hükmolunan ceza, iki yıl veya daha az süreli hapis veya adlî para cezası ise; hükmün geri bırakılması mümkün olmaktadır.

Adli vergi suçlarına yönelik genel hükümlerin 5237 sayılı TCK ve usul hükümlerinin 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) tarafından düzenlendiği görülmektedir. TCK'nın “Özel Kanunlarla İlişki” başlıklı 5'inci maddesinde “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*” hükmüne yer verilmiştir. Buna göre 213 sayılı VUK'un 357 ile 363'üncü maddeleri arasında düzenlenen ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren “vergi suçları” hakkında. TCK'nın 5'inci maddesi gereği, TCK'nın 1 ilâ 75'inci maddeleri arasında düzenlenen genel hükümler uygulama alanı bulmaktadır. 765 sayılı Eski Türk Ceza Kanununun kaldırılması sonucu uygulamaya konan 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu ile bir takım boşluklar oluşmuş ve diğer kanunlarda TCK'ya yapılan atıflar boşta kalmıştır. Bu durumu gidermek için 5252 sayılı “Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun” un 3 üncü maddesi devreye girmiş ve yapılan yollamalar 5252 sayılı kanunda yer alan hükümlere gönderilmiş sayılmıştır. 23 Ocak

2008 tarihinde kabul edilen 5728 Sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile özel kanunların büyük bir kısmında Türk Ceza Kanununun genel hükümlerine uyum sağlamak amacıyla değişiklikler yapılmış, bir takım hafif para cezaları idari para cezalarına dönüştürülmüş, bazı ağır para cezaları da gün para cezası sistemine uygun biçimde adli para cezalarına çevrilmiştir.

Genel bir kanun olan TCK’ya karşın VUK’daki ceza hükümlerinin yer aldığı “dördüncü kitap” ise özel bir ceza kanunudur⁶. Bu haliyle vergi ceza hukuku, genel ceza hukuku karşısında ceza hukukunun tamamlayıcı parçasını teşkil etmektedir⁷. Aynı ceza konusu hem TCK’da hem VUK’ta düzenlenmişse genel kanunla özel kanun arasında çatışma söz konusudur. Bu durumda özel kanunun (normun) genel kanuna (norma) önceliği ilkesi devreye girecektir. Çatışma özel ceza kanununda yer alan hükümlere göre çözümlenmelidir. Eğer özel ceza kanununda hüküm yoksa TCK’nın 5. maddesi gereğince TCK’nın genel hükümleri uygulanacaktır. Ancak TCK’ya dair uyumlaştırma çabalarının bir ürünü olan 5728 sayılı kanun ile bu çatışma ortadan kaldırılarak mevzuatta bir disiplin sağlanması hedeflenmiş ve TCK Md.5’e aykırı hükümler ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır⁸.

VUK’un usule ilişkin düzenlemeler açısından daha çok idari hükümleri ihtiva ettiği göz önüne alındığında adli vergi suçlarına ilişkin temel kuralların (tekerrür, içtima, iştirak, ehliyet vb.) genel ceza hukuku çerçevesinde ele alınmak zarureti ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte şu hususu ifade etmekte yarar vardır; adli vergi suçlarında mükellef lehine olan ceza hükümleri uygulanmakta, buna karşılık, idari vergi suçlarında suçun işlendiği tarihteki hükümler geçerli olmaktadır.

TCK ile VUK arasında ilişkilendirilen vergi suçlarına baktığımızda; 359’uncu maddede düzenlenen "kaçakçılık suçu", 360’inci maddede düzenlenen “cezadan indirim (5728 sayılı Kanunla değişmeden önceki başlığı: kaçakçılığa iştirak suçu)”, 362’nci maddede düzenlenen “vergi mahremiyetinin ihlali suçu”, 363’üncü maddede düzenlenen “mükelleflerin özel işlerini yapma suçu”, VUK’ta başlığı bulunmayan ancak VUK’un 5 inci maddesinin 5’inci ve 6’ncı

⁶ D. 11.D., 07.05.1998, E.1997/1280, K.1998/1644.

⁷ D. İBK, 12.06.1980, E.1977/1, K.1980/2.

⁸ Bkz. “Özel Kanunlarla İlişki” başlıklı TCK Md. 5 gerekçesi.

fıkralarında zikredilen “haysiyet ve şerefe tecavüz suçu” ve VUK'un 243, 244, 245 ve 246'ncı maddelerinde işaret edilen “Ekim ve Sayım Beyanına ilişkin görevi ihmal veya suistimal suçu” görülmektedir.

2.1.1. Kaçakçılık

Kaçakçılık suçunun kanuni tanımı, VUK'un 359'uncu maddesinde iki ana grup halinde yapılmaktaydı. Ancak 5728 sayılı Kanunun 276. maddesi ile suç ve cezalar yönünden VUK'un 359'uncu maddesindeki ikili yapı, üçlü yapıya dönüştürülmüştür. Bu çerçevede VUK'un 359'uncu maddesinin (a) fıkrası suç fiilleri bakımından aynen korunmakta, ancak, bu fiillere ait cezanın alt sınırı arttırılmaktadır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ya da kullanmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek gibi fiillerin yer aldığı bu fıkradaki “altı aydan üç yıla” ibaresi “bir yıldan üç yıla” kadar hapis cezasına hükmolunur şeklinde değiştirilmek suretiyle cezanın alt sınırının bir yıl olarak arttırılması öngörülmektedir. Bununla birlikte paraya çevrilmeye ve ertelemeye ilişkin hükümler çıkartılarak, VUK Md. 359 kapsamında hükmolunan hapis cezasının paraya çevrilmesinde ya da ertelenmesinde TCK'nın hükümlerinin dikkate alınması sağlanmaktadır. Ayrıca, VUK Md. 359/(a) fıkrasında hükmolunan ceza, iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise hükmün açıklanmasının geri bırakılması mümkün olacaktır.

5728 sayılı Kanunla VUK Md. 359'da öngörülen en önemli değişiklik hâlihazırdaki (b) fıkrasının birinci ve ikinci alt bentlerinin ayrıştırılarak ayrı cezalara bağlanmasıdır. Söz konusu Kanunla Md. 359 un (b) fıkrası olarak öngörülen ilk alt bentte sayılan fiiller için üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. 5728 sayılı Kanunla vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır. VUK Md.359/b fıkrasındaki fiiller için öngörülen cezanın alt sınırı üç yıl olarak belirlenmekte ve söz konusu fiilleri işleyenlerin TCK Md. 50 ve 51'inci maddelerindeki hapis cezasının para cezasına çevrilmesi ve ertelenmesi hükümlerinden yararlanma imkânı

ortadan kaldırılmaktadır. Bununla birlikte cezalar açısından hükmün açıklanmasının geri bırakılması da ortadan kalkmaktadır.

VUK Md.359’un 5728 sayılı Kanunla ayrı bir fıkra olarak şekillendirilen (c) fıkrası, uygulamada olan (b) fıkrasının ikinci alt bendinde sayılan fiillerden müteşekkildir. Bu çerçevede VUK’ta yer alan ilgili hükümlere göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlara iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir (Burada kanun koyucunun madde hükmünü eksik olarak yazdığı kanısı hâkimdir. “Bilerek kullananlar” ifadesinin başına “bu belgeleri” ibaresinin gelmesinin uygun olacağı düşünülmektedir). Böylece (c) fıkrasında öngörülen cezaların alt sınırı (b) fıkrasına göre daha hafif tutulmuştur. Söz konusu olan (c) fıkrasındaki fiillere öngörülen cezanın alt sınırının iki yıl olarak belirlendiği dikkate alındığında, bu fiilleri işleyenlerin TCK Md.50’de öngörülen hapis cezasının para cezasına çevrilmesinden yararlanma imkânı ortadan kalkmaktadır. Ancak (c) fıkrasındaki fiilleri işleyenlerin alt sınırdan ceza alması durumunda, TCK Md.51’deki hapis cezasının ertelenmesi hükmünden yararlanmasına açık kapı bırakılmıştır. Buna ilaveten alt sınıra göre bu fiiller açısından hükmün açıklanmasının geri bırakılması da mümkündür.

5728 sayılı Kanunda kaçakçılık suç ve cezalarına ilişkin olarak altı çizilen iki önemli husus vardır. İlki pişmanlık ve ıslahıdır. Aynı mantığın korunmasına karşılık, TCK’da yer alan gönüllü vazgeçme, teşebbüs halindeki suçlar açısından benimsendiğinden, VUK’ta tamamlanmış olan kaçakçılık suçları açısından öngörülen pişmanlık ve ıslah kurumu farklı değerlendirilmektedir. Vergi ve vergi ceza sisteminin yapısından kaynaklanan bu farklı değerlendirme TCK’nın genel kanun olarak nitelendirilmesi karşısında çeşitli sorgulanmalara neden olmuştur. Kaçakçılık suçları için pişmanlıktan yararlanılıp yararlanılamayacağı hususundaki tereddütler, eski düzenlemenin yeni düzenlemede de aynı mantıkla muhafaza edilmesiyle birlikte son bulmaktadır. Yani yeni değişiklikle kaçakçılık suçu ve bu suça İştirak bakımından VUK’un 371’inci maddesindeki pişmanlık uygulamasının devam edeceği vurgulanmaktadır. Başka bir değişiklik ise vergisel kabahatler ile vergi suçlarının içtimai konusudur. Kabahatler Kanunu’na göre, bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanması durumunda, sadece suçtan dolayı yaptırım söz konusudur. Ama suçtan dolayı yaptırım

uygulanamayan hallerde ancak kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanacaktır⁹. Yapılan düzenleme çerçevesinde, "kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı cezaların uygulanmasının VUK'un 344'üncü maddesinde yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hükmü korunarak, kanun koyucunun vergi cezaları bakımından söz konusu Md.15/3'ün bir istisna oluşturma iradesi ortaya konulmaktadır.

VUK'un 359'uncu maddesinde, kaçakçılık suçunun oluşumu için gerekli olan manevi unsur hususunda ise açık bir belirleme bulunmamaktadır. Maddi unsuru "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" fiili olan kaçakçılık suçu dışındaki kaçakçılık suçlarında, suçun manevi unsurunun "genel kast" olduğu ortak görüştür¹⁰.

Ancak, maddi unsuru "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" fiili olan kaçakçılık suçunda suçun manevi unsurunun "kasıt" olup olmadığı hususunda tartışma bulunmaktadır. Zira VUK'un 359'uncu maddesinin 4369 sayılı Kanun ile değişmeden önceki eski şeklinde, suçun maddi unsuru, "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi bilerek kullanma" şeklinde belirtilerek, suçun manevi unsurunun "kasıt" olduğu "bilerek" ifadesi ile açıklanmakta iken; 4369 sayılı Kanun ile maddeden "bilerek" ifadesi çıkarılmıştır. Bu değişikliğin, suçun manevi unsurunun değiştirilmesi anlamına geldiğini ileri sürenlerce artık, "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" fiili ile vücut bulan kaçakçılık suçunun manevi unsurunun "kasıt" olmadığı iddia olunmuş ve konu doktrinde tartışılmıştır. Ancak bu konuda Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde "*sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal ve hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal ve hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış*

⁹ Kabahatler Kanunu, Md. 15.

¹⁰ Y. 9.CD., 27.02.1996, E.1995/3121, K. 1996/952.

olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359’uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir¹¹” açıklamasına yer verilerek, idari yorum suçun manevi unsurunun halen “kasıt” olduğu şeklinde yapılmıştır. Bu şekilde maddi ve manevi unsurların tamam olması ile meydana gelecek kaçakçılık suçunu işleyenlere uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezalar ile failleri veya sorumluları ise;

Birinci; grup kaçakçılık suçu için;

Bu fiilleri işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunacağı belirtilmiştir. Yine maddede hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilebileceği belirtilmiş ve hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan on altı yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısının esas alınacağı ve hükmolunan bu para cezasının ertelenemeyeceği belirtilmiştir. Ancak 5728 sayılı Kanununun 276. maddesi ile bu ifade şu şekilde düzenlenmiştir; “*hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir*”. Birinci grup kaçakçılık suçlarında sayılan fiillerin suç failleri söz konusu belge, defter ve kayıtlara sahip ve bunları tutmak zorunda olan gerçek kişilerde vergi mükellefleri, tüzel kişilerde tüzel kişiliği temsile sahip temsilciler ve tüzel kişiliğe sahip olmayanlarda ise bunları idare eden yöneticileri veya varsa temsilcileri, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri, mükelleflerin işlerinin idarelerini usulüne uygun olarak devrettiği kişilerdir. Burada dikkat edilecek durum mükelleflerin faaliyetlerini vekâletname ile yetkili kıldıkları kişilerin, vergi idaresi açısından muhatapı olmamaları ancak ceza hukuku

¹¹ 306 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 24789 sayılı ve 18.06.2002 tarihli R.G.

açısından “cezaların şahsiliği ilkesi” gereği cezanın muhatabı olacakları görüşüdür (Çomaklı, 2008, s.192).

1.Grup Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Fail

Gerçek Kişilerde	Vergi mükellefleri
Tüzel Kişilerde	Tüzel kişilerde temsile sahip temsilcileri
Tüzel Kişiliğe Sahip Olmayan İşletmelerde	İşletmeleri idare eden yönetici veya temsilcileri
Küçük ve Kısıtlılarda	Kanuni temsilcileri

İkinci grup kaçakçılık suçu için ise;

Bu fiilleri işleyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezasının hükmolunacağı belirtilmiştir. 5728 sayılı kanun Md. 276 ile bu hüküm; “üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” şeklini almıştır.

Aynı madde ile var olan ve fakat üçüncü grup bir fiil olarak düzenlenen belge basımı ve bilerek kullanımı halinde; “Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” hükmü getirilmiştir.

Hapis cezaları 5237 sayılı TCK'nın 45'nci maddesinde düzenlenmiştir. Maddede hapis cezaları üç başlık da belirtilmiş olup bu cezalar; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezası olarak belirlenmiştir. 5237 sayılı TCK ile 765 sayılı TCK'da yer alan ağır hapis cezası müeyyidesi ortadan kaldırılmış bulunmaktadır.

5237 sayılı TCK'nın ‘Süreli hapis cezası’ başlıklı 49'ncü maddesi aşağıdaki gibidir;

“(1) Süreli hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz.

(2) Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.” şeklindedir.

Bu durumda 213 sayılı VUK'un 359'ncü maddesinde sayılan kaçakçılık suçları için hükmolunacak hapis veya ağır hapis cezaları 5237 sayılı TCK'nın yürürlük tarihi olan 01.06.2005 tarihinden itibaren süreli hapis cezası olacaktır. Ancak söz konusu hapis cezaları ve

uygulamalarına ilişkin 5728 sayılı kanunda yer alan değişik madde hükümlerinin kanunun Resmi Gazetede yayınlandığı tarihten itibaren geçerli olduğunu hatırlamak gerekir. Ayrıca 5237 sayılı TCK'nın 50'nci maddesinde aynı Kanunun 49'ncü maddesinde kısa süreli hapis cezası olarak belirlenen, hükmedilmiş olan bir yıl veya daha az süreli hapis cezasının adli para cezasına çevrilebileceği belirtilmiştir.

Yine 5237 sayılı Kanunun 51'nci maddesinde işlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezasının yine Kanunun aynı maddesinde belirlenmiş şartlar dâhilinde ertelenebileceği belirtilmiştir. (Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır).

Bu durumda 213 sayılı VUK'un 359'ncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçuna ilişkin ceza uygulamasında VUK'da mevcut olarak yer alan düzenlemeden farklılıklar oluşacaktır.

Birinci grupta yer alan suçlar için; hükmolunacak cezalar para cezasına çevrilebileceği gibi 5237 sayılı TCK'nın 51'nci maddesi uyarınca hükmolunacak süreli hapis cezası ertelenebilecektir. Para cezasına çevirme söz konusu olduğunda erteleme mümkün olmayacaktır.

VUK'da üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezasının hükmolunacağı belirtilmiş olan ve mevcut yasa hükmüyle erteleme imkânı bulunmayan 359/b maddesinde açıklanan kaçakçılık suçu için hükmolunacak ceza 5237 sayılı TCK'nın 51'nci maddesi hükmü uyarınca Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle maddede belirtilmiş şartlara göre ertelenebilecektir.

2.1.2. Cezadan İndirim Halleri (İştirak)

VUK'un 360'inci maddesinde kaçakçılık suçuna iştirak edenler, azmettirenler ve bu fiile maddi menfaat gözetmeden iştirak edenlere uygulanacak cezalara yer verilmiştir. 5728 sayılı Kanun Md. 277 ile VUK'un 360'inci maddesine yer verilen “iştirak” hükmü kaldırılmakta ve bu madde iştirake ilişkin bir ceza indirimi müessesesine dönüştürülmektedir. Bu çerçevede, vergi suçu, kaçakçılık suçu merkezinde toplanarak, iştirak konusu TCK'nın genel çerçevesi içinde çözümlenmektedir. Yeni halde, VUK Md,359'da yer alan suça iştirak edenlerin yapılan

eylem ile menfaatlerinin bulunmaması durumunda TCK'da suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yansı oranında indirileceği hükme bağlanmıştır. Bu durumda, kaçakçılığa iştirakte TCK Md. 37 ve Md. 41 geçerli olacak ve ancak menfaat gözetmeden iştiraki bulunanlar için VUK Md. 360'da yer alan indirim devreye girecektir. Madde hükmü şu şekildedir;

“359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, kaçakçılık suçuna iştirak etmiş olanlardan her biri, hakkında iştirak ettiği suça ilişkin VUK'un 359'ncü maddesinde yer alan cezaya hükmolunacaktır. Bu durumda 5237 sayılı TCK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte kaçakçılık suçuna ilişkin olarak açıklanan hukuksal müeyyideler, bu suça iştirak edenler için de geçerli olmuştur.

3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALAR VE SORUŞTURMA

3.1. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar

3.1.1. Genel Açıklamalar

Ceza hukukunun gelişimi incelendiğinde cezalandırmanın amacını belirleme de ölç alma, kefaret gibi düşünceler etkili olduğundan hafif ya da ağır suçlar diye ayırım yapılmadan tüm suçlara hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulandığı görülür. (Artuk vd. 2011, s.721) Oysa günümüz ceza hukukunda cezalandırmanın temel amacı kişinin suç işlemekten caydırılması ve uslandırılmasıdır. Bu düşüncenin gerçekleştirilmesi için cezaların en etkili olarak kanun koyucular genelde hürriyeti bağlayıcı cezayı seçmişlerdir. Diğer bir ifadeyle esas cezanın hürriyeti bağlayıcı ceza olduğu görülmektedir. (Yücel, 1976, s.617)

Suç politikasında cezalar, ceza sayılmayan yaptırımlar ve suça verilen tepkiler açısından bir sistemin stratejinin varlığı gerekir. Yaptırımların düzenli olması ve bunların uygulanması suç politikasına hizmet eder. Özellikle Batı ülkelerinde hapis cezası açısından halkın cezalara olan saygısı arttıkça etkisinin azaldığı görülür. Aynı şekilde cezaların ağırlığından öte etkinliğinin ve kaçınılmaz oluşunun daha fazla saygı gördüğü söylenebilir. (Dönmezer, 1984,

s.17) Bir düşünceye göre güncel ceza siyasetinde hürriyeti bağlayıcı cezalar kamu güvenliği ve kamu düzeninin korunması amacıyla nötralize edilme gereksinimi duyulan suçlular için uygulanmalıdır. Bu nedenle nötralizenin gerekli olmadığı hallerde suçlunun iyileştirme süreci ile kamunun korunması arasında dengenin kurulması gerekir. (Yücel, 1976, s.625)

3.1.2. Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Ceza Adaleti Sisteminde Yeri

Günümüz ceza kanunları her ne kadar etkililiği nedeniyle hapis cezalarını tercih etse de kişinin özgürlüğünden mahrum kalmasının ağırlığı ölçülemez düşüncesiyle hapis cezasının etkilerini azaltmak adına seçenek yaptırımlar ya da güvenlik tedbirlerini de kabul etmişlerdir. Diğer bir ifadeyle cezalandırmanın esas amacı yaptırımın sonucunda suçun cezasını çekmiş kişinin toplumun içinde kalmasını sağlamak, sosyalleşmesini sağlamak olduğundan çağdaş ceza hukukunun görünümü olan ülkelerde yürütülmekte olan suç siyasetinin ana amacı hürriyeti bağlayıcı cezaların seçenek yaptırımlar ve güvenlik tedbirleriyle ikame edilmesidir. Bu amaçla mümkün olduğu kadar hapis cezaları tercih edilmemeye çalışılmış veya hapis cezası tercih edilmişse de suçlunun infaz tamamlandıktan sonraki sürecinde de sosyalleşmesine katkı sağlayacak tedbirler geliştirilmeye çalışılmıştır. Hapis cezasının tercih edilmek istenmemesinin sebebi suçluların çoğunun biyolojik, tıbbi ve psikiyatrik tedaviye ihtiyaç duydukları görülmüş, infaz kurumlarında ki süreçlerinin uyumsuz oldukları ve yeniden suç işleme iradesinden vazgeçemedikleri görülmüştür. Bu amaçla hapis cezası genelde suçun tekerrürü halinde uygulanmaya çalışılmıştır. (Dönmezer, 1984, s.28)

5237 s. TCK md. 50'de Seçenek Yaptırımlar, md. 51/1'de Hapis Cezasının Ertelenmesi; 5271 s. CMK md. 171/2 Kamu Davasının Açılmasının Ertelenmesi, md. 231/5 Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması; 5275 s. CGİT md. 107 Koşullu Salıverme, md. 105A Denetimli Serbestlik düzenlemeleri çağdaş ceza hukukunun genel suç siyaseti olan suçlunun sosyalleştirilmesi ve yeniden suç işlemesinin önüne geçilmesi amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla ceza kanunlarına yer almıştır. (Koca ve Üzülmüş, 2012, s.467)

3.1.3. Hürriyeti Bağlayıcı Cezanın Suça Etkisi

Ceza kanunlarında yer alan ihlallerin sonucu olarak bir başkasının hukuki yararına halel gelmektedir. Buna sebep olan kişinin cezasız kalması hukuk devletinde elbette düşünülemezdi.

Failin bunun karşılığını bilinen en etkili ceza olan hapis cezası ile ödemesi caydırıcılığın faile ve özellikle topluma gösterilmesi zorunludur. Bu şekilde cezaya hükmedilirken ve hüküm sırasında cezanın bireyselleştirilmesi sağlanmış olur. (Artuk vd. 2011, s.737) Bu sayede kanun koyucu hukuki cezalandırma yolundan sapmayarak toplumda yaşayan bireylerin hak ve hürriyetlerin etkili şekilde korumuş olur.

Etkin bir ceza politikasının evrensel ilkeleri şu özellikleri taşımalıdır: 1) Hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulaması asgari düzeye çekilmeli yerine kamu idaresi ve birey için külfeti daha az olan adli para cezası tercih edilerek asgari sınırı yukarı çekilmelidir. Bu şekilde suçlunun infaz kurumunda diğer suçlularla etkileşimi engellenerek toplum içinde cezalandırma yolu seçilmiş olur. 2) Bazı suçlar için hapis cezası kademeli olarak tercih edilmeli özellikle suçun tekerrürü halinde uygulanmalıdır.¹² Her ne kadar para cezası caydırıcılık ilkesinden uzak görünse de hapis cezasının uygulanmasının da suçluyu yeniden suç işlemeye yönlendirici etkisi bulunabilir. 3) Uzun süreli hapis cezaları ihlalin ağırlığına göre uygulanmalıdır. (Yücel, 1976, s.321)

5237 s. Türk ceza kanunu md. 46 vd. hükümlerinde beş ayrı ceza öngörmüş olmasına rağmen bu cezaların dört tanesi hürriyeti bağlayıcı ceza olarak tercih edilmiştir. Esasen suçlar için para cezasının da öngörülmesi hukuki çerçevede kanun koyucu için bir tercihtir. Ancak para cezasının varlığı insanların cezalandırıldığı düşüncesinin yerleşmesini engellemekte diğer bir ifadeyle suçun cezasız kaldığı düşüncesinin oluşmasına katkı sağlamaktadır.

Kanaatimce ceza adaleti sisteminde hürriyeti bağlayıcı cezaların suçun işlenmesinin engellenmesi açısından yeterli olmadığı görülmektedir. Suçta tekerrürün artış göstermesi yaptırım türleri arasında en etkin yolun hapis cezası olduğu düşüncesinin sorgulanmaya başlandığı görülmektedir. Sonuçta ceza suça değil suçluya uygulanmaktadır. Objektif sorumluluk sisteminin bulunmadığı ceza hukuku sistemlerinde cezalandırmanın sebebi subjektif unsur yani kusurdur. Bu açıdan bakıldığında ceza suçluya verilmektedir. Suçlu için

¹² 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu md. 58/3'e göre “tekerrür halinde, sonraki suça ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörülmüşse, hapis cezasına hükmolunur.” hükmü gereğince tekerrür halinde hapis cezasının tercih edilme düşüncesi kısmen uygulanmaktadır.

hangi cezanın etkin olacağına takdir yetkisinin kanunilik ilkesi prensibinde hakime bırakılması yerinde olabilir.¹³

3.1.4. Ekonomik Suça Ekonomik Ceza İlkesi

Ekonomik suçlarda tehlikenin konusunun ekonomik olması cezanın da ekonomik olması düşüncesini doğurmaktadır. Ancak faile uygulanacak ekonomik ceza faili bir sonraki suçundan elde edeceği kazançla telafi edebileceği düşüncesinde tutarak caydırıcı olmayabilir. Sonuç olarak özgürlüğün feda edilemeyecek bir tarafı varken kazanç suçlu için feda edilebilir. Mali suçlara verilecek cezaların sadece ekonomik nitelikte olması benimsenmemiş mali nitelikli suçlar için hapis, adli para cezası veya idari para cezası öngörülmüştür. Dolayısıyla *ekonomik suça ekonomik ceza* gibi bir ilke söz konusu değildir. Bunda ceza yaptırımı ile korunmak istenen hukuki menfaat önem taşımaktadır. Örneğin bir rüşvet suçunu cezalandırırken korunmak istenilen hukuki menfaat rüşvete konu maddi değerden çok kamuya olan güvenin korunmasıdır. Diğer bir ifadeyle her ne kadar cezanın ekonomik olması tartışılabilir da ekonomik suçlarda hapis cezası etkili yegane yaptırımdır. (Dönmezer, 1984, s.28)

Hürriyeti bağlayıcı cezanın ekonomik suçlarda uygulanması suçta ve cezada ölçülülük ilkesine uygundur. Ancak ihlalin ağırlığına, yoğunluğuna ve sıklığına göre kademeli olarak artan hürriyeti bağlayıcı cezaların kabul edilmesi yerinde olacaktır. Bu durum caydırıcılığın etkisi ve ölçülülük açısından suçla mücadelede tercih edilmelidir. Nitekim kaçakçılık suçlarının düzenlendiği md. 359’da kademeli olarak artış gösteren hapis cezası düzenlemesi bulunmaktadır. Özellikle suçun ekonomik olması cezanın da ekonomik olacağını düşüncesinin bireylerde yerleşmesine yol açabilir hatta suçun bu şekilde cezasız kalacağı düşüncesi bile oluşabilir. Birey nazarında cezalara olan güvensizlik duygusu veya yetersiz olduğu

¹³ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nun üçüncü maddesinin gerekçesinde ceza adaletine yönelik önemli ifadeler bulunmaktadır. Buna göre “suç işlenmesiyle bozulan toplum düzeninde adaletin sağlanması için suç işleyen kimseye uygulanacak ceza hukuku yaptırımlarının haklı ve ölçülü olması gerekir. Çünkü ancak haklı ve suçun ağırlığıyla orantılı bir yaptırım ile suç işleyen kişinin bu fiilinden pişmanlık duyması sağlanabilir ve yeniden topluma kazandırılması söz konusu olabilir. Yine bireylerin hukuka olan güvenlerinin pekişmesi ve cezanın caydırıcılık etkisinin doğru biçimde gösterilebilmesi için de ceza hukukunun temel ilkelerinden olan oranlılık ilkesine uymak gerekir. Madde ile bu hususa ceza kanununda açıkça yer verilerek, ceza kanununun adaletçi bir karaktere sahip olduğu da vurgulanmak istenmiştir.”

düşüncesinin ortadan kaldırılması gerekir. Bu amaçla ölçülülük ilkesi çerçevesinde hürriyeti bağlayıcı cezaların işlevi amacın gerçekleşmesi için kabul edilebilir.

3.1.5. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Cezanın Varlığı

Vergi kaçakçılığı yoluyla birey verginin konusu olması gereken bir durumu hukuka aykırı olarak verginin dışında bırakmak suretiyle yükümlü olduğu vergiyi ödememektedir. Günümüzde vergi kişinin beyanına dayanan bir hesaplama yöntemini içerdiğinden kaçakçılık suçunun işlenebilmesini bu durum kolaylaştırmaktadır. Özellikle vergi kültürü zayıf toplumlarda verginin amacının bilinmemesi nedeniyle birey ödeyeceği miktarın haksız yere alındığı düşüncesine kapılarak beyanını bir takım kanun dışı yollarla eksik yapmaktadır. Bu açıklamalar neticesinde kaçakçılık suçunun işlenebilmesinin kolaylığı cezanın hafif olmaması ile ortadan kaldırılmalı, kaçakçılık suçunun cezası aksine caydırıcı olmalıdır.¹⁴

Vergi Usul Kanunu md. 359 vd. düzenlenmiş olan vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli suçlar olarak düzenlenmiştir.¹⁵ Suça ilişkin yaptırımlar da buna göre her seçimlik hareket için değişmektedir. Diğer bir ifadeyle uygulanacak yaptırım olarak fail hakkında üç ayrı ceza hükmü bulunmaktadır. Buna göre a bendinde sayılan hareket için on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası¹⁶; b bendinde sayılan hareket için üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ve son olarak c bendinde sayılan hareket için iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Ekonomik suç türlerinden olan vergi kaçakçılığı suçunda da ekonomik cezanın gerekliliği tartışılmıştır. Bir görüşe göre ticari faaliyetlerin çeşitlenmesinin sonucu olarak kaçakçılık ihlallerinin de farklılaşması kanuni düzenlemelerin ve cezai yaptırımların da sürekli değiştirilmesini kaçınılmaz kılar. Yargı mercilerinin iş yükünün de bu çeşitlenme ile birlikte artacak olması suçla mücadelenin zayıflayabileceği anlamına gelebilir. Bu nedenle vergi

¹⁴ Vergi gelirlerinin devletin ekonomik faaliyetlerinde ki asli görevi göz önüne alındığında kayıpların sebep olabileceği zararların büyüklüğü kamu düzenine zarar verebilmektedir. Bu nedenle VUK md. 359'da yer alan bir takım kaçakçılık halleri suç olarak düzenlenmiştir. İşlenen suçun ihlal ettiği değer her ne kadar ekonomik olduğu gerekçesiyle cezasının da ekonomik olması gerektiği kabul edilse de cezaların caydırıcı etkisi nedeniyle suçun faillerinin toplumdaki belli süre dışlanmaları da kabul edilebilecek bir çözümdür.

¹⁵ Bölüm başlığı "*Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Suçlar Ve Cezaları*" İken, 22/7/1998 tarih ve 4369 sayılı kanunun 14. maddesiyle "*Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar Ve Cezaları*" şeklinde değiştirilmiştir. Daha sonra ise 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı kanunun 276. maddesiyle metne işlendiği şekilde "*Suçlar Ve Cezaları*" olarak bugünkü halini almıştır.

¹⁶ 16/6/2009 tarihli ve 5904 sayılı kanunla değişiklikten önce suçun cezasının alt sınırı bir yıl olarak düzenlenmişti.

kaçakçılığı suçunda ihlalin ekonomik olması ihlal suç olmaktan çıkartılarak kabahat sayılmasını ve yaptırım olarak sadece idari para cezası uygulaması düşünülebilir. Hatta bunun sistemli uygulanması halinde ihlallerin cezasız kalması neredeyse düşünülemez. (Tiryaki ve Gürsoy, 2004, s.56) Diğer görüşe göre ise ekonomik suçlarla belli yaptırımlar aracılığıyla sistemli olarak mücadele edilmesi suç karşılığında hürriyeti bağlayıcı cezanın kanuni düzenlemede yer almamasını gerektirmez. Ekonomik cezanın uygulanmasının kanun koyucuların da prensip olarak tercih etmediği düşünülemez; ihlallerde artışın olması halinde hürriyeti bağlayıcı cezadan vazgeçmek kolay olmaz. (Sancar, 2002, s.38)

Vergi kaçakçılığı sonunda ortaya çıkabilecek kayıp doğrudan Devlet hazinesini ilgilendirdiği için kaçakçılık suçunda korunan hukuksal değer Devlet ekonomik çıkarıdır. Burada hazineni vergi kaybının önlenmesi suretiyle kamu yararı sağlanmaya çalışılır. Suçun koruduğu alanın ekonomik hayat olması ve şiddet içermemesi yada suçun faillerinin toplum içindeki konumu cezanın ekonomik olması düşüncesini akla getirebilir. Ancak suçun ekonomik olması, bedene, hayata veya cinsel dokunulmazlığa karşı olmaması cezanın da mutlaka ekonomik olması gerektiği anlamına gelmez. Diğer bir ifadeyle ekonomik ceza söylemi ekonomik suçun doğasından kendiliğinden kaynaklanan bir durum değildir. Ayrıca cezalandırma ile korunmak istenen hukuki menfaat dikkate alınmadan salt ekonomik ceza söylemi suçla mücadele açısından yerinde değildir. Vergi kaçakçılığı suçunda md. 359'da kanun koyucu suçun oluşması yada cezalandırmanın şartı olarak vergi ziyayı koşulunu aramamış ziyayı tehlikesinin varlığını yaptırıma bağlamıştır. Bu durumda suçun oluşmasını kolaylaştırıcı etkisi nedeniyle kanun koyucunun devletin vergi kayıplarına verdiği önemi göstermektedir. Bu açıdan bakıldığında VUK md. 359'da hürriyeti bağlayıcı cezanın varlığı makul görülebilir.

3.1.6. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Özel Durumlar

3.1.6.1. Kaçakçılık Suçuna İlişkin Olarak Hürriyeti Bağlayıcı Cezada İndirim Yapılması

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak VUK md. 360'da cezanın indirilmesini gerektiren sadece bir durum düzenlenmiş ve indirim hali sadece suça iştirak eden kişiler için kabul edilmiştir. Buna göre VUK md. 359'da yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının menfaatinin bulunmaması halinde genel hükümlerde yer alan suça iştirak

hükümleri gereğince verilecek cezaların yarısı indirilir. Vergi Usul Kanunu’nda indirim hali dışında iştirak düzenlemesi bulunmadığından somut olayda suça iştirakin koşullarının tespiti için 5237 s. TCK Genel Hükümler md. 37 vd. hükümlerinin uygulanması gerekir.¹⁷

Suçta iştirak fail, azmettiren ve yardım eden olmak üzere üç farklı şekilde gerçekleşebilir. Bu kişilerin md. 360 gereğince kaçakçılık suçundan dolayı cezalarının indirilmesi için kaçakçılık suçunun işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması gerekir. Görüldüğü gibi kanun koyucu indirim halini koşula bağlamaktadır. 5237 s. TCK md. 38 gereğince suça iştirak eden kişi fail ise müşterek fail olarak cezası VUK md. 359’da yer alan hapis cezası üzerinde yarı oranında indirilir; azmettiren olarak iştirak etmişse azmettiren suçun cezasıyla cezalandırılacağından cezası VUK md. 359’da yer alan hapis cezası üzerinde yarı oranında indirilir. Yardım eden olarak suça iştirak etmişse yardım edenin cezası 5237 s. TCK md. 39/1 gereğince VUK md. 359’da yer alan hapis cezası üzerinde yarı oranında indirilir; aynı zamanda pişmanlık nedeniyle de yarı oranında indirilen cezası yarı oranında yeniden indirilir.

3.1.6.2. Kaçakçılık Suçunun Teşebbüste Kalma Halinin Cezaya Etkisi

Kaçakçılık suçunun tamamlanabilmesi için VUK md. 359’da yer alan hareketlerin gerçekleşmesi yeterli olduğundan sırf hareket suçu olarak kabul edilir. Diğer bir ifadeyle suçun tamamlanabilmesi için zararın ortaya çıkması aranmamıştır. (Koca ve Üzülmez, 2012, s.117) Bu suçlar neticesi harekete bitişik suçlar olarak kabul edildiğinden hareketin yapılmasıyla birlikte neticenin oluşumu aynı anda gerçekleşmektedir. Bu açıdan bakıldığında kaçakçılık suçuna teşebbüs kuralı olarak mümkün olmaz. Ancak hareketler kısımlara bölünebilmekte ise diğer bir ifadeyle hareketle netice arasında zaman aralığı bulunmakta ise kaçakçılık suçuna teşebbüs mümkündür.¹⁸

¹⁷ Vergi kaçakçılık suçları ve cezaları VUK’ta düzenlenmiş olmasına rağmen suçun maddi-manevi unsurları, nitelikli hallerin uygulanması, teşebbüs, iştirak, içtima, cezanın bireyselleştirilmesi, yaptırımlar ve yaptırımların sonuçları bakımından 5237 s. TCK’nın ilgili maddeleri uygulanacaktır. Çünkü kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasına yönelik olarak ilkeler VUK’ta değil TCK’da düzenlenmiştir. Sonuç olarak vergi kaçakçılığına ilişkin olarak bir takım hükümler özel olarak VUK’ta düzenlenmiş olmasına rağmen hüküm bulunmayan hallerde TCK md. 5 gereğince TCK’nın uygulanması gerekir.

¹⁸ Hakan Hakeri, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, S. 417

Vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüsü düzenlen VUK md. 358 hükmü 22/7/1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla birlikte kaldırılmıştır. Bu nedenle Vergi usul kanununda kaçakçılık suçunda teşebbüse ilişkin olarak artık özel düzenleme bulunmadığından TCK Genel Hükümler md. 35’in uygulanması gerekir. Hükmün son cümlesine göre VUK md. 359 gereğince verilecek hapis cezasının dörtte birinden dörtte üçüne kadar indirilmesi gerekir.

3.1.6.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Pişmanlık Hali

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak VUK md. 359/son fıkraya göre, VUK md. 371’de pişmanlık hali düzenlenmiştir. Pişmanlık hükmünün uygulanabilmesi için kişinin beyanname ile vergi dairesine bildireceği gelirinin olması gerekir. Söz konusu beyan eksik olarak yerine getirildiğinde mükellef ile bu suça iştirak eden kişiler söz konusu aykırılığı kendiliğinden ilgili makama ilettiklerinde haklarında kaçakçılık suçundan dolayı hapis cezası verilemez. Ancak pişmanlık hali bir takım koşullara¹⁹ bağlanmış olup bunlar gerçekleşmediği sürece hükümden istifade edilemez. (Şenyüz, 2012: 568)

3.1.6.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Seçenek Yaptırımlar ve Hapis Cezasının Ertelenmesi

Hükmedilen hürriyeti bağlayıcı cezanın fail üzerinde yaratabileceği olumsuzlukları ortadan kaldırmak ve ama aynı zamanda cezasız da bırakmama düşüncesi ile kanun koyucu belli ağırlıkta olan cezalar için faili toplumdan koparmama düşüncesi ile TCK Genel Hükümler md. 50’de kısa süreli hapis cezasının seçenek yaptırımlara çevrilmesi hali düzenlenmiştir. Buna göre hükmolunan bir yıl veya daha az hapis cezaları diğer koşulların da varlığı halinde seçenek yaptırıma çevrilebilir. Dikkat edilmesi gereken husus burada yer alan hapis cezası sonuç

¹⁹ **Madde 371:** “1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.). 2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması. 3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması. 4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi. 5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.”

cezadır; bu nedenle kanun metninde soyut olarak cezanın bir yıldan çok öngörülmesi seçenek yaptırımların uygulanmayacağı anlamına gelmez. TCK md. 61 gereğince kanunda yer alan soyut cezanın somutlaştırılmasıyla ceza bir yıl veya altına düşerse hakim tarafından cezanın seçenek yaptırımlara çevrilmesi mümkündür. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunda da kanunda öngörülen hapis cezaları somutlaştığında bir yıl veya altına düşerse ceza md. 50/1'de öngörülen seçenek yaptırımlara çevrilebilir. Aynı şekilde TCK Genel Hükümler md. 51'de hapis cezasının ertelenmesi düzenlenmiştir. Buna göre iki yıl veya daha az hapis cezaları ertelenebilir. Dikkat edilmesi gereken husus burada yer alan hapis cezası sonuç cezadır; bu nedenle kanun metninde soyut olarak cezanın iki yıldan çok öngörülmesi erteleme anlamına gelmez. TCK md. 61 gereğince kanunda yer alan soyut cezanın somutlaştırılmasıyla ceza iki yıl veya altına düşerse hakim tarafından cezanın ertelenmesi mümkündür. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunda da kanunda öngörülen hapis cezaları somutlaştığında iki yıl veya altına düşerse ceza ertelenebilir.

3.1.6.5. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu

5237 s. TCK md. 20 gereğince hürriyeti bağlayıcı ceza ile adli para cezası sadece gerçek kişilere uygulanabilirken tüzel kişiler için md. 60'a göre sadece güvenlik tedbiri uygulanabilir. Ancak vergi kaçakçılığı suçundan dolayı tüzel kişiler için güvenlik tedbiri uygulaması için kanunun ayrıca hükmün uygulanabileceğini belirtmesi gerekir. Oysa vergi kaçakçılığını düzenleyen VUK md. 359'da tüzel kişilere tedbir uygulanabileceğine dair hüküm bulunmamaktadır.

3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Olarak Soruşturmanın Yapılması

Vergi kaçakçılığına ilişkin somut olayın Cumhuriyet savcılığına intikali iki şekilde gerçekleşir. Birinci durumda VUK md. 359 da yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak soruşturma ve kovuşturma sürecine ilişkin olarak VUK. md. 367'de hüküm bulunmaktadır. Buna göre suçların işlendiğini öğrenen Vergi müfettişleri ile yardımcılarının ve Vergi dairesi başkanlığı ile Defterdarlığın keyfiyeti Cumhuriyet başsavcılığına bildirmesi VUK md. 367'de düzenlenmiştir. Vergi müfettiş ve müfettiş yardımcılarını VUK md. 359'da yer alan kaçakçılık suçlarının işlendiğini tespit ettiklerinde ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla

durumu doğrudan doğruya Cumhuriyet savcısına bildirmek zorundadırlar. Diğer memurlar ise bu durumu tespit ettiklerinde durumu aynı şekilde ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla Vergi dairesi başkanlığına veya Defterdarlığa bildirmek zorundadırlar. Bu kurumlarda kendilerine yapılan bildiri Cumhuriyet savcılığına bildirmek zorundadırlar. (Şenyüz, 2012, s.399) Bu halde Cumhuriyet savcıları soruşturma başlatır ve yeterli şüpheye ulaşırsa kamu davasını açar. Ancak yukarıda yer alan kişi ve kurumların kaçakçılık suçuna ilişkin mütalaaları savcılığa teslim edilmeden Cumhuriyet savcısı kamu davasını açamaz. Bu açıdan bakıldığında yapılacak mütalaalar dava şartı olarak düzenlenmiştir. (Şenyüz, 2012, s.405) İkinci durumda Cumhuriyet savcıları VUK md. 359'da yer alan suçların işlendiğini her hangi bir şekilde öğrenmiş olabilir. Bu durumda ilgili Vergi dairesini durumdan haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Bu şekilde suç şüphesini Cumhuriyet savcısının öğrenmesiyle birlikte soruşturma başlatılmış olur. Ancak soruşturma sonunda suçun işlendiğine dair yeterli şüphe ortaya çıkmış olsa bile kamu davasının açılması için ilgili Vergi dairesinin inceleme sonucunun savcılığa bildirilmesi beklenir.

İdari makamlar tarafından ilgili vergi cezasının kesilmesi kaçakçılık suçuna ilişkin soruşturma açılmasını ve konuşturma sonunda ceza mahkumiyetine engel olmaz. Aynı şekilde Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. (VUK md. 359/son)

Kaçakçılık suçunda zamanaşımına ilişkin olarak VUK'ta her hangi bir düzenleme bulunmadığından konuya ilişkin olarak TCK Genel Hükümler md. 66 ve 68 uygulanır. Kaçakçılık suçunda dava ve ceza zamanaşımı süreleri cezanın üst sınırına göre belirlenmektedir. Dava zamanaşımı süresi ve ceza zamanaşımı süresinin hesaplanmasında seçimlik hareketler için öngörülmüş olan en yüksek ceza miktarı olan beş yıllık hapis cezası dikkate alınmalıdır. Buna göre dava zamanaşımı süresi kaçakçılık suçunda sekiz yıl iken ceza zamanaşımı süresi ise 10 yıldır.²⁰

²⁰ Dava zamanaşımı süresi beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl (md. 66/1); ceza zamanaşımı süresi ise beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıldır. (md. 68/1)

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ekonomik suçlara uygulanacak yaptırımın iki açıdan değerlendirilmesi gerekir. İlk olarak ekonomik suçlar için ceza hukukunda en etkili ceza hürriyeti bağlayıcı cezadır yorumu yerinde değildir. Suç karşılığı uygulanan yaptırımın caydırıcılığının temel nedeni hürriyeti bağlayıcı ceza ya da adli para cezası olmasının ötesinde bu cezaların uygulanabilirliğidir. Bu nedenle etkili uygulanabilen adli para cezası da ihlalin yaptırımsız kalmaması nedeniyle kanun koyucu tarafından tercih edilebilir. İkinci olarak ekonomik suçta ekonomik ceza verilmesi gerekir yorumu da yerinde değildir. Ekonomik suçların olumsuz etkisi her ne kadar malvarlığına yönelik görülse bile caydırıcılığın etkisi bakımından kanun koyucu hürriyeti bağlayıcı cezayı da yaptırım olarak tercih edebilir. Bireylere uygulanacak cezaların suç ile ihlal edilen değere göre şekillendirilmesi suçlunun ıslahını amaçlayan ceza hukuku anlayışına uygun değildir.

KAYNAKÇA

1982 T.C. Anayasası

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

306 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

765 Sayılı Eski TCK

2365 Sayılı Vergi Usul Kanununda değişiklik yapan Kanun

4369 Sayılı Kanun

5237 Sayılı Yeni TCK

5252 Sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)

6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

- Artuk, M. Emin-Gökçen, Ahmet-Yenidünya, Caner. (2011) “*Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, Ankara: Turhan Kitapevi
- Çağan, N. (1983), “*1982 Anayasasında Vergilendirme*”, Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:522.
- Çomaklı, Şafak Ertan, (2008), “*Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç*”, Savaş Yayınları, Ankara.
- Dönmezer, Sulhi. (1984) “*Suç Siyaseti*”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 52, 1-32
- Erginay, A. (1983), “*Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri*” Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:522.
- Erman, S. (1992), “*Ticari Ceza Hukuku*” Cilt I, Dergah Kitabevi & Sahaf, İstanbul.
- Gölcüklü, A. F., & Gözübüyük, A. Ş. (1996), “*Avrupa insan hakları sözleşmesi ve uygulaması: bireysel başvuru, güvence altına alınan kararlar, insan hakları komisyonu, insan hakları divanı, inceleme ve yargılama yöntemi, tazminat, kararların yerine getirilmesi, komisyon ve divan içtihatları.*” Turhan Kitabevi.
- Hakeri, Hakan. (2012) “*Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, Ankara: Adalet Yayınevi
- Koca, Mahmut-Üzülmez, İlhan. (2012) “*Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, Ankara: Seçkin Yayınevi
- Özer, İ. (1968), “*Türkiye’de Vergi Rezervleri*”, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı” No:140, Damga Matbaası.
- Sancar, Türkan. (2002) “*Ekonomik Suç Gerçekliği Karşısında “Ekonomik Suç Ve Ceza” Söylemi*”, Çekler Hakkındaki 3167 Sayılı Kanunla İlgili Adalet Bakanlığı Taslağı Ve Karşıt Görüşler Sempozyumu
- Şensoy, Ş. C. (2004), “*Ekonomik Suç Kavramı ve Ekonomik Suçların Kriminolojik Özellikleri*”, Çetin Özek Armağanı, İstanbul.



Şenyüz, Doğan. (2012) *Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri Ve Suçları*, Bursa: Ekin Yayınevi

Tiryaki, Tercan-Gürsoy, Türker. (2004) “*Ekonomik Suç Kavramı Ve Sigortacılık Suçlarının Bu Açıdan Değerlendirilmesi*”, *Sayıştay Dergisi*, 55, 53-69

Uyar, T. (1987), “*İcra ve İflas Hukukunda Suç Sayılan Fiiller*”, Manisa.

www.anayasa.gov.tr

Yücel, Mustafa. (1976) “*Ceza Siyasetinde Yeni Gelişmeler*”, *Ankara Barosu Dergisi*, 4, 617-627