

VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINA TEŞEBBÜS¹

Attempt To Commit The Tax Evasion Crime

Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI²

Geliş Tarihi: 02.03.2018 Kabul Tarihi: 05.11.2018

ÖZET

Suçların özel hallerinden biri de “teşebbüs” tür. Suça teşebbüs, suç failinin kasten işlenebilecek suçlarda suça elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icra hareketlerine başlamasına rağmen elinde olmayan nedenlerle suçu tamamlayamamasıdır. Bu çalışmada vergi kaçakçılık suçlarına teşebbüs halleri ve cezalara etkisi incelenecektir. Önce ceza hukuku bağlamında teşebbüs kavramı incelenerek, benzer kavramlardan farklılıklarına değinilecektir. Bu yaklaşımlar ışığında vergi kaçakçılık suçlarına teşebbüsün mümkün olup olmadığı araştırılacaktır. Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden betimsel araştırma yönteminde içerik analizi uygulanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Teşebbüs, Vergi kaçakçılığı, Vergi kaçakçılık suçları, Vergi kaçakçılık suçlarına teşebbüs

ABSTRACT

One of the special cases of offenses is named attempt to commit an offence. The definition of attempt to commit an offence is the perpetrator should have begun the act of crime and failed to perform the acts that are necessary to commit the crime or could not finished the intended crime due to a cause beyond his control. In this article, the effects of attempted cases and penalties on tax evasion crimes will be examined. Initially, the concept of undertaking in the context of criminal law will be examined and its differences from similar concepts will be addressed. For this purpose, it will be investigated whether it is possible to undertake attempt to commit the tax evasion crime in the light of these approaches. Descriptive research method will be used in this study..

Key Words: Tax, attempt to commit an offence, tax evasion, tax evasion crimes, attempt to commit the tax evasion crime.

GİRİŞ

Vergi suçlarından biri de “Vergi Kaçakçılık Suçları”dır. Vergi kaçakçılık suçları Vergi Usul Kanununun “Ceza Hükümleri” başlığını taşıyan Dördüncü Kitabının 359’uncu maddesinde “ Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” madde başlığı ile düzenlenmiştir. Bu çalışmamızda öncelikle suça teşebbüs kavramı üzerinde durulacak ve vergi kaçakçılık suçu teşebbüs hükümleri itibariyle incelenecektir. Özel ceza kanununda düzenlenen hükümler olması nedeniyle Türk Ceza Kanunu’nda yer alan teşebbüs hükümlerinin bu suça uygulanıp

¹ Bu çalışma Türkiye Adalet Akademisi tarafından düzenlenen "Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Vergi Suçları Sem-pozyumu 14-17 Nisan 2016, Afyonkarahisar" da bildiri olarak sunulmuştur. Bildiri kitapçığı yayınlanmayacağı bilgisi üzerine güncellenerek tekrar yazılmıştır.

² Afyon Kocatepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Bölümü Öğretim Üyesi. E-posta: bayrakli@aku.edu.tr. ORCID ID: 0000-0002-3491-0585

uygulanamayacağı irdelenecektir. Kaçakçılık suçunun çoğunlukla neticesi harekete bitişik suç görünümünde olmasına karşılık gerçek hayatta zor karşılanırsa da bazı hallerde teşebbüse elverişli olduğu görülebilecektir.

I. SUÇA TEŞEBBÜS KAVRAMI, TANIMI VE ŞARTLARI

Suç, oluşumu itibariyle dış âleme yansıyan hareket ve bu hareketin sonucu oluşan neticeden meydana gelir. Bu hareket ve netice, kasten işlenen suçlar yanında taksirle işlenen suçlar için de aynıdır. Ancak kasten işlenen suçlar açısından hareket öncesi var olan suç işleme iradesi ile meydana gelen netice aynı olmayabilir. Bu aşamada meydana gelen olgulardan biri de teşebbüstür. Suç olgusu kasten işlenen fiillerde düşünce, hazırlık, fiilin icrası ve neticenin meydana gelmesi ile son bulur. Bu sürece suç yolu denir“Bu süreçte önce hazırlık hareketleri daha sonra icra hareketleri gerçekleştirilmektedir”³.Suç yoluna girmiş bir kişinin “suç işleme düşüncesi” dış âlemde bir değişikliğe neden olmadığı ve dış âlemde hissedilmediği için cezalandırılması söz konusu değildir. Çünkü kimin ne düşündüğü ve bu düşüncenin ne kadar kınanması gereken bir olay olduğu bilinemediği gibi tespit de edilemez. Ayrıca kişilerin düşünme özgürlüğü ile de çelişir. Ancak fiiller icra edilmeğe başladıktan sonra dış dünyayı ilgilendirir. Teşebbüs aşamasında kalmış suç işleme girişiminin geri alınması ve izlerinin silinmesi söz konusu olamaz. İster icra hareketlerinin tamamlanamaması, ister icra hareketleri tamamlanmış olsa bile dış âlemde değişiklik dediğimiz netice meydana gelmemiş ise, yapılmış olan hareketleri nasıl değerlendireceğiz? Bu hareketler geri alınamadığı ve izlerinin yok edilememesi karşısında bu fiillere karşı nasıl bir tepki verilmelidir? İşte teşebbüs fikri burada karşımıza çıkmaktadır. Toplum ve kanunlar tarafından kabul edilmeyen, kınanması gereken bu hareketler teşebbüs hükümlerine göre cezalandırılması gerekecektir.

Türk Ceza Kanunu’nda suça teşebbüs şöyle yer almıştır: “Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur” (TCK md 35/1). Bu yaklaşım içerisinde suça teşebbüs şöyle tanımlanabilir: Suça teşebbüs, suç failinin kasten işlenebilecek suçlarda suça elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icra hareketlerine başlamasına rağmen elinde olmayan nedenlerle suçu tamamlayamamasıdır⁴.

³ İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku – Genel Hükümler, Seçkin yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş B. 14, Ankara, 2018, s. 485; Önder Tozman, Suça Teşebbüs, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Ceza Ve Ceza Usul Hukuku) Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara, 2008, s. 8.

⁴ Murat Kayaççek, “Suça Teşebbüs”, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/157.doc , 06.10.2018.

Suçta teşebbüsün şartları şunlardır:

- i. Teşebbüs kasten işlenebilecek suçlar için söz konusudur.
- ii. Suçun icra hareketlerine başlanmış olması gerekir.
- iii. İcra hareketleri suçu tamamlamaya yönelik olmalıdır.
- iv. İcra hareketleri neticeyi gerçekleştirebilecek nitelikte olmalıdır.
- v. İcra hareketleri elde olmayan nedenlerle bitirilememiş veya hareket bitmiş olmasına rağmen netice gerçekleşmemiş olmalıdır.

II. SUÇTA TEŞEBBÜS KAVRAMININ BENZER KAVRAMLARINDAN FARKLILIĞI

Ceza hukukunda teşebbüs kavramına benzeyen iki konu bulunmaktadır. Bunlar gönüllü vazgeçme ve etkin pişmanlıktır. Bu kavramları kısaca açıklanacak ve teşebbüsten farklı olduğu noktalar belirlenecektir.

A) GÖNÜLLÜ VAZGEÇME

Gönüllü vazgeçme Türk Ceza Kanunu'nda şöyle düzenlenmiştir: *“Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suçta ait ceza ile cezalandırılır”* (TCK md 36/1). Teşebbüs açısından değerlendirildiğinde gönüllü vazgeçmeyi şöyle tanımlayabiliriz: Gönüllü vazgeçme, suç fiillerinin icrasına başlayan failin kendi isteği ile suç hareketlerini tamamlamaması veya neticenin gerçekleşmesini önlemesi halidir⁵.

Gönüllü vazgeçme ile teşebbüsün ayrıldıkları nokta, teşebbüste fail dıştan gelen bir nedenle icra hareketlerini tamamlayamamakta veya dış etki ile netice gerçekleşmemektedir. Oysa gönüllü vazgeçmede fail suçta tamamlama imkânına sahip olmasına rağmen içsel bir duygu ve düşünce ile suç hareketlerine son vermekte veya hareket sona ermiş olsa bile neticenin gerçekleşmemesi için çaba gösterip neticenin gerçekleşmesine engel olmaktadır⁶. Bir diğer farklılık ise, teşebbüsten dolayı ceza indirimli olarak verilirken, gönüllü vazgeçmede ceza öngörülemezdir.

B) ETKİN PİŞMALIK

Etkin pişmanlık, suç fiilleri tamamlandıktan ve netice meydana geldikten sonra, kanunda etkin pişmanlığa uygun olarak sayılan suçlarda fail için cezayı kaldıran veya hafifleten kişisel nedenlerdir⁷. Etkin pişmanlık bütün suçlar

⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 27, Eylül 2016. s. 2.

⁶ Bu konudaki teoriler için bkz. Artuk, M. Emin - Gökçen, Ahmet - Alşahin M. Emin- Çakır, Kerim; Ceza Hukuku Genel Hükümler, B. 12, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018., s. 621.

⁷ Artuk- Gökçen- Alşahin -Çakır , s. 628.

için uygulama alanı bulmadığı gibi her suç için de kanunda etkin pişmanlık öngörülmemiştir. Kişiyi hürriyetinden yoksun bırakan fail daha sonra serbest bırakması (TCK md 110), çaldığı menkul malı geri vermesi (TCK md 168), yalan tanıklıktan sonra doğruyu söylemek (TCK md 274) etkin pişmanlık öngörülen suçlardır.

Etkin pişmanlık ile teşebbüsün yolları netice kısmında kesişmektedir. Etkin pişmanlıkta suç tamamlanmış olmasına karşılık fail suçun neticesi sonucu oluşacak olumsuzluğu telâfi etmektedir. Hürriyetinden yoksun bırakılan kişi serbest bırakılmakla oluşan olumsuzluğun önüne geçilmiş olmaktadır. Hırsızlıkta da çalınan mal geri verilmekle oluşan zarar telâfi edilmiş olmaktadır. Etkin pişmanlıkta içten gelen bir duygu ile sonucun telafi edilmesi yoluna gidilirken, teşebbüs durumunda ise, dışsal bir etki ile icra hareketleri bitirilememekte veya netice gerçekleşmemektedir.

C) SUÇ İSMİNDE TEŞEBBÜS BULUNAN SUÇLAR

Ceza kanunlarında yer alan bazı suç isimlerinde “teşebbüs ismi” yer alır. Bu suçların bizatihi kendileri “teşebbüs etme” suçudur. Yani suçun tamamlanmış halinde teşebbüs adı yer alır. Bu suçlara tamamlanması öne alınmış suçlar veya kalkışma suçları adı verilmektedir. Kalkışma suçları, henüz hukukî korumanın konusunu oluşturan varlığa zarar vermeyen hareketlerin, tamamlanmış suç olarak kabul edilmesidir⁸. Kalkışma suçlarına örnek olarak Türk Ceza Kanununda yer alan şu suçlar örnek olarak verilebilir: Yargı görevi yapanı, bilirkişiyi veya tanığı etkilemeye teşebbüs (TCK md 277), adil yargılamayı etkilemeye teşebbüs (TCK md 288), anayasayı ihlal (TCK md 309), Cumhurbaşkanı suikast ve fiili saldırı suçu (TCK md 310).

III. CEZA POLİTİKALARI AÇISINDAN TEŞEBBÜSÜN ÖNEMİ

Teşebbüs kavramı ceza hukuku açısından önem arz eden konulardan biridir. Bu önem şu şekillerde kendisini gösterir.

i. Eğer teşebbüs kavramına yer verilmemiş olsaydı, teşebbüs aşamasında kalan suçlara tamamlanmış suçun cezası verilmiş olurdu. Böyle bir uygulama cezaların önemli amaçlarından biri olan “suç işlemeyi önleme” fonksiyonu gerçekleşmeyecek idi. Çünkü suç yoluna girmiş olan kişi isteği dışında bile olsa bir an işlediği fiilin kötü sonuçlarını görmüş olacaktı. Öfkesinin tesiri altında adam öldürmeyi düşünen ve icra hareketlerine başlamış olan fail hareketin kesilmesi ile birlikte bir anda “ben ne yapıyorum, katil olacağım” diye düşünürse belki daha az ceza ile kurtulma seçeneğini seçmiş olacaktır. İcra hareketlerinin kesilmiş olması belki de suçun tamamlanmaması sonucunu doğuracaktır.

⁸ Pervin Aksoy İpekçioğlu, Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 295.

ii. Teşebbüs kavramı, tamamlanmış suçlara göreteşebbüs aşamasında kalmış suçlara daha az ceza verilmeli fikrinin doğmasına neden olmaktadır. Ceza siyaseti açısından teşebbüs aşamasında kalmış suçlara verilecek cezanın tamamlanmış suçlara göre daha az olması adalet düşüncesinin de gereğidir. Adalet ölçülü olmak demektir⁹. Eğer her ikisine de aynı ceza verilecek olursa bu kişilerde var olan adalet duygusunu rencide eder. Teşebbüs kurumu adalet fikrinin yerleşmesine de yardımcı olur.

IV. TEŞEBBÜSE UYGUNLUK AÇISINDAN BAZISUÇ TİPLERİ **A) OLASI KASTLA İŞLENEN SUÇLAR**

Olası kast, kişinin kanunî tanımdaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, umursamaz davranarak ve riski göze alarak fiili işlemeye devam etmesidir¹⁰. Kanundaki düzenlemeşöyledir. “Kişinin, suçun Kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır” (TCK md 21/2). Bazı yazarlar “gerçekleşmesi muhtemel netice, gerçekleşmiş ise teşebbüs aşamasında bundan sorumlu olması gerektiği şeklindedir. *Ancak fiilin muhtemel sebebiyet vereceği netice gerçekleşmemiş ise faili gerçekleşmeyen netice nedeniyle*” teşebbüs hükümlerine göre sorumlu tutmak doğru olmayacaktır¹¹. Bazıları ise, teşebbüs hükümlerinin düzenlendiği Türk Ceza Kanunu’nun 35’inci maddesindeki “... işlemeyi kastettiği” ibaresinden dolayı, teşebbüs hükümleri ancak kasten işlenen suçlara uygulanabilecektir. Çünkü kastta, bilme ve isteme unsurları açık ve netken, olası kastta bilme açık ve net, neticeyi isteme tam ve net değildir¹². Olası kastla işlenen suçlarda teşebbüsü öngören yazarlar ise, “*Türk Ceza Kanunu’nun 35. maddesinin madde gerekçesinde de maddede geçen kast tabirinin sadece doğrudan kastı ifade ettiği ya da olası kastla işlenen suçlara teşebbüsün mümkün olmadığı yönünde herhangi bir hüküm de bulunmamaktadır*” failin neticenin gerçekleşme ihtimalinin kuvvetle muhtemel olduğuna olan inanç nedeniyle olası kastta teşebbüsün söz konusu olabileceğini kabul etmektedir¹³. Gerçekleşmesi muhtemel olan neticenin ancak gerçekleşmesi ile failin gerçekleşen bu netice nedeniyle teşebbüs hükümlerine göre sorumlu olabileceği kabul edilmiştir¹⁴.

⁹ Sulhi Dönmezer- Sahir Erman, Nazarî ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım, C. I, B. 5, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 422, İstanbul, 1973, s.494.

¹⁰ Aksoy İpekçioğlu, s. 167.

¹¹ Artuk- Gökçen- Alşahin - Çakır, s. 629.

¹² Centel Nur, Zafer, Hamide ve Çakmut Özlem, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 4. B., Beta Yayınları, İstanbul, 2006,s.400.

¹³ Hasan Hüseyin Bayraklı, Ahmet Bozdağ, “ Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı 158, Ocak-Haziran 2010, s. 19.

¹⁴ İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Gözden geçirilmiş B.14, Seçkin Yayınları, Ankara,2018, s. 461.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncumaddesinde düzenlenen kaçakçılık fiilleri olası kastla işlenebilecek niteliktedir. Hareketler incelenirken bu konuya yer verilecektir.

B) TAKSİRLE İŞLENEN SUÇLAR

Taksir, işlediği fiilde kusurlu görülen failin istemediği neticeden sorumlu tutulması halidir¹⁵. Türk Ceza Kanunu'na bakıldığında suçlarda asıl olan kusurluluğun kast olduğu, taksir nedeniyle failin sorumlu tutulabilmesi için işlenen fiilin kanunda taksirle işlenebilecek suçlar içerisinde sayılması gerekir. Buradan hareketle suçlarda asıl olanın kast; istisna olanın ise, taksir olduğu söylenebilir.

Türk Ceza Kanunu'nda taksir şöyle yer almaktadır:

“(1) Taksirle işlenen fiiller, Kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır.

(2) Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun Kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.

(3) Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi halinde bilinçli taksir vardır; bu halde taksirli suça ilişkin ceza üçte birden yarısına kadar artırılır.

(4) Taksirle işlenen suçtan dolayı verilecek olan ceza failin kusuruna göre belirlenir...” (TCK md 22).

Taksir nedeniyle sorumlu tutabilmek için, suç taksirle işlenebilen suçlardan olmalı, hareket iradi olmalı, netice istenmemeli ve netice iradi olarak işlenen hareketin sonucu meydana gelmelidir¹⁶. Suç öngörülebilir neticeye rağmen işlenmiş ise, ceza üçte birden yarısına kadar artırılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncumaddesinde bu fiillerin taksirle işlenebileceğine dair bir ifade yer almamaktadır. Suçlarda asıl olan kast olduğuna göre kaçakçılık fiilleri kasten işlenebilir ve aşağıda anlatılacağı gibi teşebbüs hükümleri de bazı hallerde uygulanabilecektir.

C) TEŞEBBÜS SUÇLARI

Teşebbüs suçu “kalkışma suçu” olarak da tanımlanmıştır¹⁷. Bu suç hareketlerinin bizatihi kendisi bir suç oluşturmaktadır. Teşebbüs suçları, belli bir neticeye yönelik icra hareketlerinin yapılması ile oluşan suçlardır¹⁸. Bu suçlara

¹⁵ Faruk Erem, Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, C. I, B.11, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 393, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976, s. 506.

¹⁶ Sulhi Dönmezer - Sahir Erman, Nazarî ve Tatbiki Ceza Hukuku Umumi Kısım, C:II, B.5, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 360, İstanbul, 1971, s. 280.

¹⁷ Fazla bilgi için bkz: Ezgi Aygün Eşitli, Kalkışma Suçları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

¹⁸ Özgenç, s.426.

teşebbüs söz konusu olamaz. Bağımsız bir suç tipi olarak düzenlenmişlerdir. 4369 sayılı kanun ile kaldırılmadan önce Vergi Usul Kanunu 358'inci maddesinde düzenlenen "Kaçakçılığa Teşebbüs Suçunun Tanımı" bağımsız bir suç tipi idi. Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen "Anayasayı ihlal"(TCK md 309), "Cumhurbaşkanına suikast ve fiili saldırı" (TCK md 310), "Yasama organına karşı suç" (TCK md 311), "Hükûmete karşı suç" (TCK md 312) böyle teşebbüs suçlarına örnek teşkil eder.

4369 sayılı Kanundan sonra kaçakçılık suçu teşebbüs suçu olmaktan çıkmış, teşebbüse uygun bir suç tipine dönüştürülmüştür.

D) OBJEKTİF CEZALANDIRILABİLME ŞARTI İÇEREN SUÇLAR

Cezalandırılabilme şartı, suçun bütün unsurları tamam olduktan sonra failin cezalandırılabilmesi için bulunması gereken unsurlardır. Örneğin, intihara teşvik suçunda intiharın gerçekleşmesi cezalandırılabilme şartıdır. Bu şart gerçekleşmeden faille ceza verilemez. Bu suçlara teşebbüsün söz konusu olabilmesi için icra hareketlerinin dışarıdan bir engelle tamamlanamaması gerekir. Ceza verilebilmesi için cezalandırma şartlarının gerçekleşmesi gerekmektedir¹⁹.

Kaçakçılık fiilleri açısından incelendiğinde kanundaki şu ifade failin cezalandırılabilmesi için failin vergi kaybına neden olacak şekilde işlenmesi gerekir. "...defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler..." (VUK md 359 I/1) işlemeyi düşündüğü fiil sonucunda vergi kaybı doğacağını bildiği halde başka defter ve kayıt ortamına kaydetmektedir. Vergi kaybı doğması suçun neticesi değildir. Vergi kaybına neden olabilecek suç failinin işlenmesidir. Deftere yazması gereken bir kaydı vergi kaybına neden olacak şekilde başka bir deftere kaydederken yakalanacak olursa kaçakçılık suçuna teşebbüs etmiş olacaktır. Bu husus daha sonra daha detaylı incelenecektir.

E) İHMALÎ SUÇLAR

İhmalî suç, kanun gereği yapması gerekeni yapmama suretiyle suçun işlenmesidir. Ceza hukuku yazınında ilke olarak ihmalî suçlarda teşebbüsün söz konusu olmayacağı noktasındadır²⁰.

Kaçakçılık suçu fiillerine bakıldığında zaman ihmali hareketle işlenebilecek suç tipi olmadığı görülür. Bunun tek istisnası "defter ve belgeleri ibraz etmeme" fiilidir. Bu cümleden hareketle kaçakçılık suçlarına ihmalî teşebbüsün söz konusu olmayacağı söylenebilir.

¹⁹ Artuk- Gökçen –Alşahin - Çakır, s. 621.

²⁰ Sulhi Dönmezer - Sahir Erman, C. I, 493; Artuk- Gökçen-Yenidünya, s. 621; Özgenc, s.427.

F) KABAHAHLER

“Kabahaht deyiminden; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır” (KK md 2). “Kabahahte teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak, teşebbüsün de cezalandırılabilceğine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır. Bu durumda, Türk Ceza Kanununun suçta teşebbüse ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümleri, kabahahtler bakımından da uygulanır” (KK md 13). Kabahahtler Kanunu’ndaki bu ifadelerden hareketle kabahahtlere teşebbüsün özel olarak kabahahte ilişkin kanunda teşebbüs hükümlerine yer verilmemiş ise, kabahahtlere teşebbüs söz konusu değildir.

Vergi kaçakçılık suçu kabahaht olmayıp suç olması nedeniyle üzerinde daha fazla durulmayacaktır.

G) İŞLENEMEZ SUÇLAR

İşlenemez suç, suç işlemeye yönelmiş failin suçu oluşturmaya yönelik elverişsiz vasıtalar kullanması veya suçun konusuz kalması nedeniyle neticenin gerçekleşemeyeceği girişimlerdir. Su tabancası ile insan öldürmeye yönelmek veya ölmüş kişinin üzerine ateş ederek öldürmek istemek fiilleri bu suç tipine örnek teşkil eder. Kanunumuz teşebbüs nedeniyle sorumlu tutulabilmesi için *“Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur” (TCK md 35).* ifadesi kullanmış olması nedeniyle *“suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da ”* ifadesi elverişsiz hareketlerle suçun oluşmasına imkân tanımamaktadır. İşlenemez suç gerçekleşmeyeceği için böyle bir suçta teşebbüs de cezalandırılmamalıdır.

H) SİRF HAREKET SUÇLARI

Bir suç failinin işlenmesinden sonra herhangi bir neticenin gerçekleşmesinin beklenmediği suçlara sırf hareket veya neticesi harekete bitişik suçlar adı verilir. Bu tür suçlarda ya netice hiç yoktur ya da netice var olmakla birlikte netice harekete bitişiktir. Örneğin, tehdit, iftira, hakaret, şantaj, kişilerin huzur ve sükûnunu bozma, kişisel verilerin kaydedilmesi, sövme, cinsel saldırı suçlarında olduğu gibi²¹. Sırf hareket suçlarında, hareketlerin bölünebilmesi söz konusu ise, teşebbüs mümkün olabilecektir²².

V. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINA TEŞEBBÜSTE UYGULANACAK HÜKÜMLER

Suçta teşebbüs kavramı ceza hukuku açısından içtima, iştirak hükümleri gibi genel hükümler arasında yer alır. Ceza normları oluşturulurken toplum düzenini ve genellikle bireylerin tümünü ilgilendiren hükümler iki şekilde

²¹ Bayraklı- Bozdağ, s. 20.

²² Nevzat Toroslu – Haluk Toroslu, Ceza Hukuku Genel Kısım, B.24, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018, s. 315.

düzenlenmektedir. Ana bir ceza kanunu oluşturulurken, herkesi ilgilendiren suç fiilleri “Özel Hükümler” kısmında düzenlenmiştir. Hem bu suçlar hem de özel ceza kanunlarında uygulanması gereken hükümler ise “Genel Hükümler” başlığı altında “Birinci Kitap” ta düzenlenmiştir. Kanunun 1-75 inci maddeleri “Genel Hükümler” kitap başlığı altında düzenlenirken; “İkinci Kitap” ta 76’ncı maddeden itibaren özel suç şekillerine yer verilmiştir.

Özel ve genel hüküm ayırımı, genel ceza kanunları yanında özel ceza kanunlarının varlığına olan ihtiyaç nedeniyle kendisini göstermektedir. Özel ceza kanunlarına duyulan ihtiyaç, toplumun gelişimine paralel olarak ortaya çıkmaktadır. Uzun yıllar uygulanacak bir normun düzenlenebilmesi bazı suçlar açısından mümkün olamamaktadır. Örneğin bilişim suçları, terör suçları gibi²³. Vergi suçları da bu değişimden payını almaktadır. Gelişen teknoloji ile yeni yükümlülükler getirirken bu yükümlülükler aykırılıkları da ayrı bir hükümlerle düzenlemek gerekir. Elektronik ortamda defter tutma, beyanname verme gibi teknolojik gelişmeler sağlanırken buna paralel olarak yeni suç tipleri de oluşturulacaktır. Dolayısıyla ayrı ceza kanunlarına ve özel ceza hükümlerine ihtiyaç doğacaktır.

Vergi suç ve cezalarının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu da bu anlamda vergilere özgü ceza hükümlerini düzenleyen özel ceza kanunu veya hükmü niteliğindedir. Özel bir gerek olmadıkça içtima, iştirak ve teşebbüs gibi suçların özel hallerini düzenleyen hükümler özel kanunlarda yer almamalıdır. Bu kimi zaman kavram karmaşasına neden olurken kimi zaman da genel kurallarla bağdaşmayan sonuçlar çıkabilmektedir²⁴. Kaldırılmadan önceki Vergi Usul Kanunu 358’inci maddesinde düzenlenen “ Vergi Kaçakçılığına Teşebbüs Suçu”²⁵ buna tipik örnek teşkil etmektedir. O yıllarda kaleme alınan bir makalede bu duruma da değinilmiştir²⁶.

Bu açıdan bakıldığı zaman teşebbüs aşamasında kalmış bir kaçakçılık hareketi açısından hangi hükümler uygulanacaktır? İşte bu durumda Türk Ceza Kanunu 5’inci maddesi karşımıza çıkacaktır. Buna göre, “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza Kanunları ve ceza içeren Kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*” (TCK md 5). Bu hüküm ışığı altında ceza hükümleri açısından

²³ Ali Karagülmez, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Özel Kanunlarla İlişki Konusundaki Düzenlemenin (5. Maddenin) İncelenmesi, Ankara Barosu Dergisi, 2004-4, s. 94.

²⁴ Aras Türey, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 5. Maddesine İlişkin Bir İnceleme, Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan, Yıl: 2013, C.IX, S.2, s.1731.

²⁵ Vergi Kaçakçılığına Teşebbüs Suçuna teşebbüs için bkz: Sahir Erman, Vergi Suçları, İstanbul Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988, s. 70 -74.

²⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, Suça Teşebbüs Kavramı Ve Ceza Hukukunda Kaçakçılığa Teşebbüs Suçu, İlhan Cemalcılar’ın Hatırasına Armağan, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, 1990, s. 457-484.

özel ceza kanunu mahiyetinde olan Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen "Vergi Kaçakçılık Suçları" için uygulanacak teşebbüs hükümleri Türk Ceza Kanunu'nun 35'inci maddesinde yer alan teşebbüs hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Bu yaklaşımdan sonra kaçakçılık suçları ve bunlara teşebbüsün mümkün olup olmayacağı incelenecektir. Kaçakçılık suçunun ani hareketli suç olması nedeniyle teşebbüse elverişli olmadığı düşüncesinde olanlar da bulunmaktadır²⁷.

VI. KAÇAKÇILIK SUÇLARINA TEŞEBBÜS

Kaçakçılık suç fiillerinin düzenlendiği Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddesi başlığına bakıldığında zaman "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" ifadesinin yer aldığı görülür. Bu ifadeden hareketle madde içerisinde birden fazla ve birbirinden farklı suç fiillerinin ve bunlara uygulanacak cezaların yer aldığı anlaşılmaktadır. Kaçakçılık suçları uygulanacak cezalar açısından üç grup halinde düzenlenmiştir. İncelemede öncelikle suç failinin kim olduğu üzerinde durulacak; sonra da üç ayrı başlıkta kaçakçılık suçlarına yer verilecektir.

A) KAÇAKÇILIK SUÇLARININ FAİLLERİ

Suçlar suç failinin özellikleri açısından alelade suçlar ve özgü suçlar diye ikiye ayrılabilir. Alelade suçlar, herkes tarafından işlenebilen diğer kişilerden farklı özellikler aranmayan suçlardır. Hırsızlık, adam öldürme, yaralama suçları gibi. Özgü suçlar ise, ancak suçun kanuni tanımında belirtilen nitelikleri taşıyan kişiler tarafından işlenebilecek suçlardır²⁸. Kaçakçılık suçu da bu anlamda özgü suçlar içerisinde yer almaktadır. Ancak kaçakçılık suçlarına katılma açısından mükellef olmayan kişiler de katılabilir²⁹.

Kaçakçılık suçu faili için kanun koyucu genel bir kavram kullanmak yerine işlenmiş olan fiilden hareketle suç failini belirlemeye çalışmıştır. Bu özelliği itibarıyla "vergi kaçakçılık suçu mükellef tarafından işlenebilir" ifadesi çok doğru değildir. Tabii ki, bu fiilleri işleyenler vergi mükellefi veya sorumlusu olabilir; ama her mükellef vergi kaçakçılık suçunu işleyemez. Örnek verecek olursak, gayrimenkul sermaye iradı elde eden ve vergisini ödeyen vergi mükellefi olmasına rağmen bazı hallerde defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Vergisi kaynakta kesilenler vergi mükellefi olmasına karşılık çoğu zaman defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu mükellefler içerisinde kanunda sayılı ödevleri yerine getirmek zorunda olan mükellef veya sorumlular vergi suçu faili olabilirler. Bu nedenle kaçakçılık suçu faili, bu fiilleri işleyen kişiler

²⁷ Hüsamettin uğur – Mert Elibol, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Suçları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 384.

²⁸ Berrin Akbulut, "Bağlılık Kuralı", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Y. 2010, S. 1, s. 183.

²⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 29, Ocak 2017, s. 11.

olmak üzere ayrı ayrı sayılacaktır.

Kanun kaçakçılık suçu faillerini şöyle sıralamıştır.

1. Vergi Kanunlarına Göre Defter ve Kayıt Tutmak Zorunda Olanlar

Vergi Usul Kanununa göre defter tutmakla yükümlü olan gerçek ve tüzel kişiler şunlardır.

- i. Ticaret ve sanat erbabı;
- ii. Ticaret şirketleri;
- iii. İktisadi kamu müesseseleri;
- iv. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- v. Serbest meslek erbabı;
- vi. Çiftçiler,

İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler (VUK md 172).

Buradaki belirleyici unsur yapılan faaliyetin türüne göreler. Burada bu faaliyet türlerinin ayırıcı özelliklerisayılmayacaktır. Aşağıda sayılanlar ise bu faaliyetleri yapmakla beraber kanun koyucu tarafından defter tutma yükümlülüğü kapsamı dışında tutulmuştur.

Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz:

- i. Gelir vergisinden “muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler”;
- ii. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler.
- iii. Kurumlar vergisinden muaf olan:

a) İktisadi kamu müesseseleri;

b) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

Yukarıdaki istisna hükümlerinin gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tespit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlere şümulü yoktur (VUK md 173).

Kayıt tutma Vergi Usul Kanunu’nda çoğu zaman defter tutma, ilgili bilgileri bir deftere yazma şeklinde yer almıştır. Defter tutma yükümlülüğü kayıt altına alma yükümlülüğünü de beraberinde getirmektedir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu 146, 194, 205, 215, 219 uncu maddelerinde düzenlendiği gibi.

Tutulan kayıtlar kanunda aksine bir hüküm olmadıkça Vergi Usul Kanunu’nda yer alan belgelerle ispat edilmesi gerekir. Bu belgeler fatura ve fatura yerine geçen belgelerdir (VUK md 229 ve devamı).

2. Vergi Kanunlarına Göre Defter, Belge Saklamak ve İbraz Etmek Zorunda Olanlar

Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle defterde yer alan bilgileri ispata yarayacak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeleri saklamak ve istenildiğinde ibraz etmek görevidir. Defter ve belgeler ait oldukları yılı takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl süre ile saklamak, korumak ve istenildiğinde ibraz etmek görevidir (VUK md 253, 256). Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmekle görevlidirler (VUK md 254).

3. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Edenler

Tahrif etme, sözlükte harflerle oynama, harflerin yerini değiştirme olarak ifade edilmektedir³⁰. Bilim dilinde ise usulüne uygun olarak tutulmuş defter, belge ve kayıtlarda yazılı bilgi ve rakamları aslına uygun durumdan çıkarıcı her fiil tahriftir³¹. Tahrif etme fiili bizzat yükümlü tarafından yapılacağı gibi üçüncü kişiler tarafından da işlenebilir. Her ne kadar defterleri koruma görevi mükellefe ait ise de onun bilgisi dâhilinde veya bilgisi dışında üçüncü kişiler tarafından da işlenebilir. Mükellef tarafından doğru yazılmış bir kaydın değiştirilmesinde vergisel bir avantaj olduğu düşünülebilir³². Üçüncü kişi tarafından işlenmesi halinde iştirak hükümlerinin uygulanması gerekir. Tahrif edilmiş belgelerin üçüncü kişiler tarafından kullanılması zorunluluğu da yoktur³³.

4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleyenler

“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” (VUK md 359/2). Defter ve belgeleri saklamak zorunda olanlar beş yıllık süre içerisinde³⁴ yetkili makam veya memurlar tarafından istenilmesi durumunda bu defter ve belgeleri ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadır (VUK md 256). Vergi incelemesi sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme olarak kabul edilir.

³⁰ Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Yenilenmiş B. 4, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.717.

³¹ Yılmaz Hızlı, Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, 1984, s.123.

³² Hasan Hüseyin Bayraklı- Mehmet Erkan- Cemal Elitaş, Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Ekin Yayınları, Bursa, 2012, s. 215.

³³ Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s 283.

³⁴ Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk yayınları, Güncelleştirilmiş B 3, yayın No 95, Ankara, 2010, s 357.

Gizleme suçunun oluşabilmesi için,

- i. Mükellefin defter tutma ve ibraz yükümlülüğünün olması gerekir.
- ii. Defter ve belgeler vergi incelemesi sırasında istenmiş olmalıdır,
- iii. İnceleme elemanı onbeş günden az olmamak üzere süre vererek ve yazılı olarak istemiş olmalıdır. Yazılı olarak süre verilmesi yapılması gereken işlemlerin gereğidir. Ayrıca ispat açısından da zorunludur.
- iv. İstenilen defter ve belgelerin varlığının noter veya diğer suretlerle varlığı sabit olması gerekir.

Defter ve belgeleri gizleyen kişiler bu suçun faili olmaktadır. Burada yer alan “ve “ bağlacı nedeniyle sadece defter veya belge değil her ikisi birlikte istenmiş olmalıdır³⁵. Defter istenince sadece kayda bakmak için değil, bununla ilgili belgelere de bakılmasının gerekeceği için kanun koyucu böyle ifade etmiştir.

5. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler veya Bu Belgeleri Kullananlar

Bu başlık altında iki suç fiili düzenlenmiştir. Bunlardan biri muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme, diğeri ise bu şekilde düzenlenmiş belgeleri kullanmaktır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir (VUK md 359/a-2). Gerçek muamele, konu olduğu ekonomik veya hukuki işlemin gerçekleştiği işlemlerdir. Örneğin bir satış işlemi olmuştur; ancak bunun nitelik veya niceliğinde hukuka aykırılık içermektedir. On ton sattığı malı bir ton yazma fiilinde olduğu gibi.

6. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Edenler veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koyanlar veya Hiç Yaprak Koymayanlar

Bu başlık altında aslında iki ayrı suç fiili düzenlenmiştir.

- i. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
- ii. Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak.

Bu bent içerisinde düzenlenen suç fiili mükellef veya sorumlu tarafından işlenebileceği gibi üçüncü kişiler tarafından da işlenebilir. Üçüncü kişi tarafından işlenmesi mükellefin koruma ödevini kaldırmaz. Mükellef gerekli

³⁵ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Bası 8, Ekin Yayınları, Bursa, 2015, s. 453.

koruma önlemlerini almaması nedeniyle sorumlu olur. Pratik hayatta bu üçüncü kişi hükmünde olan mükellefin çalışanı, bir yakını veya defterlerini tutan muhasebeci de olabilir. Bu durumda iştirak hükümleri uygulanır³⁶.

7. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenleyenler veya Bu Belgeleri Kullananlar

Bu bentte iki ayrı fiil öngörülmekte olması nedeniyle iki ayrı suç faili tarafından işlenebilir.

i. Sahte belge düzenleyen,

Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir (VUK md 359/b). Sahte belge ilk görünüşte normal belgeler gibi olan, ancak herhangi bir ekonomik, mesleki veya hukuki bir olgu olmamasına rağmen sanki varmış gibi düzenlenen belgedir. İl görünüşte belgenin kanunda öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler için sahte belge düzenlemeden söz edilemez³⁷.

Düzenlenen belgeler Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmesi gereken belgelerdir. Bu belgeleri düzenlemekle yükümlü olan ve suç faili olabilme ihtimali taşıyanlar kısaca şunlardır.

- Fatura düzenlemekle yükümlü olanlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler,

- Perakende satış vesikası düzenlemekle mükellef olanlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri için düzenlemek zorunda olan kişilerdir. Perakende satış belgesi olarak kullanılanlar, perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları ve giriş ve yolcu taşıma biletleridir (VUK md 233).

- Gider pusulası düzenlemek zorunda olanlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerdir (VUK md 234). Bu kişiler vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirirler.

- Müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerdir (VUK md 235). Bu kişiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar.

³⁶ Bu konuda bakınız: Bayraklı, Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma..., s.13.

³⁷ Şenyüz, s. 458.

- Serbest meslek makbuzu, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha düzenlemek zorunda olduğu belgedir (VUK md 236).

Diğer belgeler olarak sayılanlar ise, otel işletenlerin günlük müşteri listesi, taşıma işi yapanların taşıma irsaliyesi, yolcu taşıyanların yolcu listesi düzenlemek zorunda olduğu belgelerdir (VUK md 240). Bu belgeleri sahte olarak düzenleyenler kaçakçılık suçu faili olabilirler.

ii. Sahte düzenlenmiş belgeyi kullananlardır.

Sahte belgeyi kullanma bu belgelerin vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydetmedir. Belge alıp bunu defterlerine kaydetme yükümlülüğünde olan kişiler bu suçun faili olabilir.

- Fatura almak ve deftere kaydetmekle yükümlü olanlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlar ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerdir. Vergiden muaf esnafın fatura almak yükümlülüğü olsa da defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

- Perakende satış fişi alanlar, bu kişiler fatura almak zorunda olan kişilerdir. Yapmış oldukları ödemeler için perakende satış belgesi olarak kullanılan, perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini istemek ve almak zorundadır. Almış oldukları bu belgelerin sahte olması durumunda defter kayıtlarında kullanmaları durumunda kaçakçılık suçu faili olacaklardır.

- Serbest meslek faaliyetinden yararlanan ve serbest meslek makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olan kişidir. Bu kişiler iş nedeniyle almak ve defterlerine kaydetmek zorunda olan kişilerdir. Bir müteahhidin çizdiği proje nedeniyle ödediği bedelin karşılığı olarak almak zorunda olduğu belgedir.

8. Vergi Usul Kanununa Göre Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basanlar

Vergi Usul Kanunu gereğince kullanılacak fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış vesikaları (perakende satış fişi, makinalı kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma bileti), sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ve Bakanlıkça kullanılması zorunlu hale getirilen belgelerin basım ve dağıtımını Bakanlık veya defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanır. Defterdarlıklar kendi il sınırları içinde kalan matbaa işletmecileri ile anlaşma yapmaya yetkilidirler³⁸. Bakanlık veya defterdarlıkça yapılmış bir sözleşmesi olmadığı halde belge basan veya dağıtanlar kaçakçılık suçu faili olabilirler.

³⁸ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımını Hakkında Yönetmelik, RG, T 02.02.1985, S 18654. <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=7.5.4667&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>

Suç filini icra eden kişiler, Türk Ceza Kanunu sorumluluk hükümlerine göre cezalandırılacaktır.

9. Vergi Usul Kanununa Göre Anlaşması Olmadığı Halde Basılan Belgeleri Bilerek Kullananlar

Yukarıda sayılan Vergi Usul Kanunu gereğince kullanılacak belgelerin sözleşmesi olmayan matbaalar tarafından basıldığını bilen ve bu belgeleri muhasebe kayıtlarında kullanan kişiler kaçakçılık suçu faali olabilirler.

Burada kanun koyucu suç faili olabilmek için bilme şartı getirmiştir. Bunun nedeni hangi matbaanın sözleşme yetkisi var olduğunun herkes tarafından bilinmemesidir.

B) KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA FİİLLER VE TEŞEBBÜS HALİ

1. Cezası Onsekiz Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezası Olan Fiiller

a) Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Hesap ve muhasebe hileleri kanunda tanımlanmamıştır. Bunun nedeni hilelerin zaman içerisinde artabileceği ve tanım dışı kalan fiillerin cezalandırılabilme imkânının kalmaması endişesidir³⁹. Hile, belgeler ve muhasebe kayıtları üzerinde bilinçli ve kasıtlı olarak yapılan, kendiliğinden ortaya çıkması ihtimali olmayan hukuka aykırı işlemlerdir. Hile gizlenmesi gereken çoğu zaman devletin vergi kaybına da neden olabilecek fiillerdir. Bunları sayabilmek de imkânsızdır⁴⁰.

Bu suç fiili, hareketle netice arasında bir zaman farkı doğurabileceği için teşebbüs açısından elverişli olabilir. İhbar alan Cumhuriyet Savcılığının mükellefin işyerinde deftere kasten hileli bir hesabı yazarken suçüstü yakalaması, bilgisayar programı üzerinde hileli bir şekilde kayıt yaparken elektrik kesintisi⁴¹ üzerine vergi müfettişi tarafından yakalanması örneklerinde kaçakçılığa teşebbüs hükümleri uygulanması gerekecektir.

b) Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Gerçekte olmayan kişiler adına hesap açma fiili bölünebilir nitelikte olması nedeniyle teşebbüse elverişlidir. Gelir gider arasındaki dengeyi sağlayabilmek için gelir fazlalığı olan mükellefin giderlerini artırabilmek için gerçekte olmayan bir kişiye hizmet bedeli ödendi gibi göstermek için hesap açarken yakalanması durumunda elinde olmayan bir nedenle hareketlerini tamamlayamamıştır. Kaçakçılık suçu teşebbüs aşamasında kalır⁴².

³⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş B. 4, Afyonkarahisar, 2018, s. 116.

⁴⁰ Muhasebe hile örnekleri için bkz. Bayraklı- Erkan- Elitaş, s.52.

⁴¹ Süheyl Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s.152.

⁴² Onur Özcan, Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, s. 239; Bayraklı, Vergi Ceza...,s.136.

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

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiilinin neticesinin “vergi matrahının azalması sonucunu doğurması gereği” gibi algılanmaması gerekir. Zira kaçakçılık suçunun neticesi vergi kaybı değildir. Vergi kaybı meydana gelirse bu fiil vergi ziyayı kabahatini oluşturur. Bu bentte yazılı fiil “vergi matrahının azalması dolayısıyla vergi kaybı doğuracak bir fiil” şeklinde algılanması gerekir.

Hileli vergi suçları olarak düzenlendiği dönemde çift defter tutma olarak düzenlenmiş olan bu fiil günümüzde muhasebe defterlerine yazılması gereken bir işlemin başka bir defter, ajanda veya muhasebe programında yazılması halidir. Dolayısıyla hareket ve netice arasında bir zaman farkı olup mesafe suçlarındandır⁴³.

Bu fiile şu örneği verebiliriz. Vergi idaresine bildirdiği program üzerinde değil de başka bir bilgisayar programı üzerinde alış ve satışlarını yazarken yakalanan mükellef kaçakçılığa teşebbüs etmiş olur⁴⁴.

d) Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Tahrif etmek, gerçeğe uygun olarak düzenlenmiş belge, defter ve kayıtlardaki rakam ve yazıların kimyasal bir madde ile silinmesi veya yerlerine başka rakamların yazılmasıdır⁴⁵. Defterdeki bir kaydı kimyasal bir madde ile silmeye başlayan mükellefin vergi müfettişi tarafından yakalanması olayında kaçakçılığa teşebbüs etmiş olur⁴⁶.

e) Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek

Defter, kayıt ve belgelerin varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi saf ihmali suçlardan olduğu kabul edilmektedir. Saf ihmali suçlarda hareketin yapılmasıyla netice gerçekleşecek olması nedeniyle teşebbüse elverişli değildir⁴⁷. Bu fiil nedeniyle kaçakçılık suçuna teşebbüs edilemeyeceği sonucuna varılmıştır⁴⁸.

⁴³ Özcan, s. 240.

⁴⁴ Bayraklı, Vergi Ceza..., s. 117.

⁴⁵ M. Kâmil Mutluer, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 214, Eskişehir, 1979, s. 164.

⁴⁶ Özcan, s. 241; Bayraklı, Vergi Ceza...s. 117.

⁴⁷ Özcan, s. 242.

⁴⁸ Bayraklı, Vergi Ceza...s. 117.

f) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek

Belge düzenleme fiilinde teşebbüs hükümlerinin uygulanması tartışmalıdır. Literatürde teşebbüs olabileceği ifade edilse de⁴⁹, bizim de katıldığımız görüş bu fiillerde teşebbüsün söz konusu olmayacağı noktasındadır⁵⁰. Çünkü düzenlenen belge herhangi bir mektup veya belge değildir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeler kanuna veya kanunun verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığınca kullanma mecburiyeti getirilen belgelerdir. *“Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır”* (VUK md 227/3). Örneğin faturada yer alan bilgiler Vergi Usul Kanunu 230'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Henüz düzenleme aşamasında malın miktarı yazılmamışsa veya düzenleyen tarafından imzalanmamış ise bu belge Vergi Usul Kanunu açısından düzenlenmemiş sayılacak ve düzenlenmemiş belge için de ceza verme yoluna gidilmemesi gerekecektir⁵¹.

Bu yaklaşımlar içerisinde belge düzenlememe fiilleri nedeniyle kaçakçılığı teşebbüs söz konusu olmayacaktır.

g) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeleri Kullanmak

Belge kullanmak, alınan bir belgenin içerik olarak gerçeği yansıtmadığını bildiği halde yanıltıcı içeriği deftere kaydedilmesidir. Bunu örneklendirebiliriz. On ton olarak aldığı bir alış, satıcıyla beş ton olarak defterine yazarken yakalanan mükellef kaçakçılığa teşebbüs etmiş olur⁵².

2. Cezası Üç Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Olan Fiiller

a) Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Suç fiili, saklanması ve istenildiğinde ibraz edilmesi gereken defter ve belgeleri ortadan kaldırma işlemidir. *“Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikalari, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar”* (VUK md 253). Defter tutma mecburiyetinde olmayanlar da vergiden muaf esnaf, aldığı ticari mallar için fatura ve imzaladığı gider pusulalarının bir nüshası saklamak zorundadır. Defter tutmayan çiftçiler de imzaladıkları müstahsil makbuzlarını beş yıl süre ile saklamak ve ibraz zorundadır (VUK md 254). Bu mükelleflerin saklamak zorunda olduğu defter

⁴⁹ Şenyüz, s. 519; Özcan, s. 244.

⁵⁰ Yargıtay 11 CD Başkanı Sayın Hüseyin Eken'in "Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Vergi Suçları Sempozyumu, 14-17 Nisan 2016 – Afyonkarahisar" çerçevesindeki görüşleri.

⁵¹ Bayraklı, Vergi Ceza...s. 118.

⁵² Bayraklı, Vergi Ceza...s. 118.

ve belgeleri yok etme aşamasında yakalanmaları durumunda kaçakçılık suçuna teşebbüs etmiş olurlar. Örneğin iş yerinde saklanması zorunlu olan defter ve belgeleri parça parça sobada yakarken vergi inceleme elemanı veya kolluk kuvvetleri tarafından yakalanan kişi kaçakçılık suçuna teşebbüs fiili nedeniyle cezalandırılması gerekecektir⁵³.

b) Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak

Defterleri muhafaza görevi, defterlerin tasdik edildiği şekli ile beş yıl süre ile saklanmasını ve korunmasını ifade eder. Defterin bütünlüğünü bozacak şekilde yaprakların yırtılıp atılması veya yırtılan yapraklar yerine başka yaprakların konulmuş olması kaçakçılık suçunu oluşturur. Bu suç hareketi ani bir suç olmaması nedeniyle teşebbüse elverişlidir⁵⁴. Örneğin vergi miktarını artıracak büyük rakamların olduğu sayfayı yırtmış, diğer sayfaları da hazırlamakta iken yakalanan kişi kaçakçılık suçuna teşebbüs hükümlerine göre cezalandırılması gerekir⁵⁵.

c) Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek

Sahte belge düzenleme suçunda da teşebbüs söz konusu olmayacaktır. Çünkü düzenlenen belge herhangi bir mektup veya belge değildir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeler kanuna veya kanunun verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığınca kullanma mecburiyeti getirilen belgelerdir. *"Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır"* (VUK md 227/3). Her şeyi tamam ama imzası olmayan, kaşesi olmayan belge düzenlenmemiş belge olacaktır⁵⁶.

Bu düşüncelerden hareketle sahte belge düzenleme suçunda da teşebbüsün söz konusu olmayacağı ileri sürebilir. Yargıtay'ın görüşü de faturanın imzasız olması nedeniyle VUK 359. Maddesine göre bir işlem yapılamayacağı noktasındadır⁵⁷.

d) Sahte Belgeleri Kullanmak

Sahte olarak düzenlenmiş bir faturayı alan kişi, defterine mal alışı olarak yazarken sahte belgedeki satıcı ismini yazmış ancak miktarı yazarken kolluk

⁵³ Bayraklı, Vergi Ceza...s. 118.

⁵⁴ Mehmet Taştan, Açıklamalı- İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Adalet Yayınevi, Genişletilmiş ve Güncellenmiş B 2, Ankara, 2015, s 113.

⁵⁵ Bayraklı, Vergi Ceza...s. 119.

⁵⁶ Bayraklı, Vergi Ceza...s. 120.

⁵⁷ Yargıtay 11 Ceza Dairesi, E. 2017/11309, K. 2017/8665, T. 06.12.2017, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi 24.02.2018.

kuvvetleri tarafından yakalanmış ise fiil kaçakçılık suçuna teşebbüs aşamasında kalmıştır. Bu fiil nedeniyle kaçakçılığa teşebbüs cezası ile cezalandırılması gerekecektir⁵⁸.

3. Cezası İki Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Olan Fiiller

a) Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ancak Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeleri, Bakanlık İle Anlaşması Olmadığı Halde Basmak

Maliye Bakanlığı veya defterdarlıkla yapılmış bir sözleşmesi olmadığı halde belge basma işinde hareket parçalara ayrılabilir niteliktedir. Neticesi harekete bitişik suç da değildir⁵⁹. Sözleşmesi olmayan bir matbaa belge basma konusunda bütün hazırlıklara başlamış ve makinaya basma komutunu vermiştir. Bu sırada makinede meydana gelen bir teknik arıza nedeniyle kâğıt sıkışmış ve tamirci çağrıldığı sırada vergi müfettişi veya kolluk kuvvetleri tarafından tespit edilen faaliyet kaçakçılık suçuna teşebbüs olarak nitelendirilecektir⁶⁰.

b) Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunmayan Kişilerin Bastığı Belgeleri Bilerek Kullanmak

Maliye Bakanlığı veya defterdarlık ile anlaşması olmadığı halde basılmış bir belge gerçek durumu yansıtmıyor olabilir. Ancak mükellefin bu belgeyi basan matbaanın yetkisi olup olmadığını her zaman bilebilmek kolay değildir. Her ne kadar anlaşmalı matbaalar internetten ilân ediliyor olsa da hayatın akışı içerisinde bunu takip edebilmek o kadar kolay değildir. Belgenin içeriğinde bir yanlışlığın olmadığını gören mükellefin sırf bunu basan matbaanın yetkisi yok diye cezalandırılması hakkaniyete uygun düşmeyecektir. Bu nedenle bu suçun işlenmesinde “bilme” şartı getirilmiştir.

Bilme, deftere kaydettiği belgenin yetkisiz matbaa tarafından basıldığını bilmesine rağmen umursamadan deftere kaydederken yakalanan kişi⁶¹ yetkisiz matbaanın bastığı belgeyi bilerek kullanma nedeniyle kaçakçılık suçuna teşebbüs etmiş olacaktır.

VII. KAÇAKÇILIK SUÇLARINA TEŞEBBÜSÜN SONUÇLARI

Ceza hukukunda teşebbüs aşamasında kalmış suçlara verilecek cezalar, tamamlanmış suçlara göre verilecek cezalardan daha düşük miktarda cezalandırmak şeklinde olmaktadır. Cezalandırma politikası meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığına göre hâkim tarafından takdir edilerek cezada indirim yapılabilmektedir⁶².

⁵⁸ Bayraklı, Vergi Ceza...s. 120.

⁵⁹ Adnan Çavuş, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılık Suçları, Bata Yayınları, İstanbul, 2016, s. 231.

⁶⁰ Özcan, s. 245.

⁶¹ Özcan, s. 246.

⁶² Bayraklı, Vergi Ceza,...s. 122.

Ceza indirim miktarı veya oranı şöyledir. Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine onüç yıldan yirmi yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine dokuz yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Diğer hallerde verilecek cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadarı indirilir. Kaçakçılık için öngörülen ceza “diğer ceza” grubu içerisinde yer aldığı için hâkim kararına göre ceza indirim oranı dörtte birinden dörtte üçüne kadar indirimdir. İndirime esas temel ceza hâkim tarafından takdir edileceği için indirim sonrası ceza da buna göre belirlenecektir⁶³.

SONUÇ

Bu çalışmada Vergi Usul Kanunu 359’uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçuna teşebbüsün mümkün olup olmadığı araştırılmaya çalışılmıştır. Öncelikle teşebbüs kavramı üzerinde durulmuş, tanımı ve özellikleri belirtilmiştir. Suça teşebbüs, suç failinin kasten işlenebilecek suçlarda suça elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icra hareketlerine başlamasına rağmen elinde olmayan nedenlerle suçu tamamlayamamasıdır.

Teşebbüs aşamasında kalan bir suç fiilinde hareket failin isteği dışında tamamlanamadığı gibi netice de gerçekleşmemektedir. Bazı özellikleri itibarıyla teşebbüse benzeyen gönüllü vazgeçme, etkin pişmanlık ve teşebbüs suçlarından farklılıklar gösterir.

Teşebbüs suçun tamamlanmış haline göre kamu düzenini daha az tehlikeye sokacağı için ceza politikası açısından önemli bir kurumdur.

Suçun işleniş şekline göre olası kastla işlenen suçlara teşebbüs mümkündür. Taksirle işlenen suçlarda kast yokluğu nedeniyle teşebbüse elverişli değildir. Bunun gibi teşebbüs suçları da teşebbüs elverişli değildir. İhmalî suçlar, kabahatler ve işlenemez suçlar da teşebbüs söz konusu değildir. Bu konulara yer verilmesi kaçakçılık suçunun bu suç tiplerine benzeyip benzemediğini araştırmak içindir.

Vergi Usul Kanunu’nda teşebbüse ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konuda genel kanun olan Türk Ceza Kanunu’na başvurulması gerekmektedir. Türk Ceza Kanunu genel kanun olması nedeniyle bu başvuru yapılmaktadır.

Kaçakçılık suçu failleri her bir kaçakçılık fiilini işleyebilecek kişilerdir. Bu nedenle kaçakçılık suçu faili vergi mükellefleridir denilemez. Kanunda sayılan suç fiillerini işleyen kişilerdir. Bu nedenle her bir kaçakçılık fiili ayrı ayrı incelenmiş ve failleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Kaçakçılık fiillerinden gizleme ve sahte veya yanıltıcı belge düzenleme dışında düzenlenen fiillere teşebbüs edilebileceği sonucuna varılmıştır. Bu aşamada daha önce kaleme aldığımız kitap ve makalelerde yer alan kaçakçılık suçunun neticesi harekete bitişik bir suç olduğu için yetkisiz belge basımı dışındaki fiiller nedeniyle teşebbüs edilemeyeceği konusundaki görüşlerimizi de bu çalışma vesilesiyle düzeltilmiş olmaktadır.

⁶³ Bayraklı, Vergi Ceza..., s. 122.

Teşebbüs aşamasında kalmış olan kaçakçılık suçu için kesilecek cezalar dörtte birden dörtte üçüne kadar indirimli olacaktır.

KAYNAKÇA

Akbulut, Berrin, “Bağlılık Kuralı”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Y. 2010, S. 1.

Aksoy İpekçioğlu, Pervin; Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009.

Artuk, M. Emin - **Gökçen**,Ahmet - **Alşahin**M. Emin- Çakır, Kerim, Ceza Hukuku Genel Hükümler, B. 12, Adalet Yayınevi, Ankara 2018.

Aygün Eşitli,Ezgi, Kalkışma Suçları, Yetkin Yayınları, Ankara 2016.

Bayraklı, Hasan Hüseyin Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş B. 4, Afyonkarahisar, 2018.

Bayraklı, Hasan Hüseyin, “Suça Teşebbüs Kavramı Ve Ceza Hukukunda Kaçakçılığa Teşebbüs Suçu”, İlhan Cemalcılar’ın Hatırasına Armağan, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, 1990.

Bayraklı, Hasan Hüseyin, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 29, Ocak 2017.

Bayraklı, Hasan Hüseyin, “Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 27, Eylül 2016.

Bayraklı, Hasan Hüseyin-**Bozdağ**, Ahmet;” Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi”, (Maliye Dergisi, Sayı 158, Ocak-Haziran 2010.

Bayraklı, Hasan Hüseyin-**Erkan**,Mehmet- **Elitaş**,Cemal, Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Ekin Yayınları, Bursa 2012.

Candan Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk yayınları, Güncelleştirilmiş B 3, yayın No 95, Ankara, 2010.

Çavuş Adnan, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılık Suçları, Bata Yayınları, İstanbul, 2016.

Donay,Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.

Dönmezer,Sulhi-**Erman**,Sahir;Nazarî ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım, C. I, B. 5, (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 422), İstanbul 1973.

Dönmezer,Sulhi-**Erman**,Sahir;Nazarî ve Tatbiki Ceza Hukuku Umumi Kısım, C. II, B. 5, (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 360), İstanbul 1971.

Erem, Faruk, Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, C. I, B. 11, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 393, Sevinç Matbaası, Ankara 1976.

Erman, **Sahir**, Vergi Suçları, İstanbul Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988.

Hızlı,Yılmaz; Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara 1984.

Uğur Hüsamettin – **Elibol** Mert, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Suçları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Karagülmez,Ali, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Özel Kanunlarla İlişki Konusundaki Düzenlemenin (5. Maddenin) İncelenmesi”, Ankara Barosu Dergisi, 2004-4.

Taştan Mehmet, Açıklamalı- İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Adalet Yayınevi, Genişletilmiş ve Güncellenmiş B 2, Ankara, 2015.

Mutluer,M. Kâmil; Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 214, Eskişehir 1979.

Özcan,Onur, Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara 2015.

Özgenç,İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş B. 14, Seçkin Yayınları, Ankara 2018.

Şenyüz,Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Bası 8, (Ekin Yayınları), Bursa 2015.

Toroslu Nevzat – Toroslu Haluk, Ceza Hukuku Genel Kısım, B.24, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018.

Tozman,Önder, Suça Teşebbüs, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Ceza Ve Ceza Usul Hukuku) Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara 2008.

Türay,Aras, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 5. Maddesine İlişkin Bir İnceleme”, Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan, Yıl: 2013, C. IX, S. 2.

Yıldırım Ali - Şimşek Hasan, Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, Seçkin Yayınları, B. 6, Ankara, 2008,

Yılmaz, Ejder; Hukuk Sözlüğü, Yenilenmiş B. 4, (Yetkin Yayınları), Ankara 2011.

Karakoç Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.