

YARGI ORGANLARI KARARLARINA GÖRE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINI ÖNLEMEDE ADLİ VERGİ CEZALARININ ROLÜ

*The Role of Forensic Exemplary Damages To Prevent Tax Insurance Charges
According To Judicial Organization*

Prof. Dr. Ersan ÖZ¹ - Yrd. Doç. Dr. Ayşe ARMAĞAN²

Geliş Tarihi: 05.09.2016

Kabul Tarihi: 13.11.2017

ÖZET

Toplumsal yaşamın gerektirdiği tutum ve davranışlara aykırı gerçekleşen eylem ve işlemlerin hukuksal ifadesine suç denilmektedir. Devlete karşı işlenen suçlar kapsamında yer alan vergi suçları vergi kaçırma fiili ile gerçekleşmektedir. Vergi suçlarına ilişkin yargı mercii de ceza mahkemelerinin yetkisindedir. Vergi cezalarının uygulanmasına ilişkin yapılacak usulve esaslar ceza hukuku genel prensipleri içinde değerlendirilmektedir. Çalışma kapsamında yargı organları kararlarına göre vergi kaçakçılığı suçları ve önlenmesi bakımından adli vergi cezalarının rolü üzerine değerlendirme ve önerilere yer verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçu, Vergi Kaçakçılığı, Adli Vergi Cezası, Vergi Davaları, Yargı Kararı

ABSTRACT

The legal expression of actions and transactions that are contrary to the attitudes and behaviors required by the social life are called crimes. The tax offences within the scope of offences against the state are realized by the tax evasion act. The judicial authority for tax offences is also the authority of the criminal courts. The procedures and principles to be followed regarding the application of tax penalties are evaluated within the general principles of criminal law. The study includes evaluations and recommendations on the role of judicial tax penalties in terms of tax evasion offences and prevention according to judicial organs' decisions.

Keywords: Tax Crime, Tax Evasion, Criminal Tax Penalty, Tax Cases, Judicial Decision

GİRİŞ

Sosyal bir varlık olan insanoğlunun toplu yaşama zorunluluğuna ve alışkanlığına sahip olmasına rağmen, zaman zaman toplum yapısını yönlendiren dini, ahlaki, ekonomik ve hukuki kurallara karşı koyma biçiminde davranışlar sergilediği görülmektedir. Toplumca tasvip edilmeyen bu tutum ve davranışlar sonucunda oluşan eylem ve işlemlerin yasal zemindeki ifadesine “suç” denilmektedir.

Devlete karşı işlenen suçlar kapsamında nitelendirilen vergi suçları genellikle vergi kaçırma fiili ile gerçekleşmektedir. VUK'ta üç grup halinde sayılan vergi kaçakçılığı fiilleri niteliğine göre para cezaları ve değişen sürelerle hürriyeti bağlayıcı cezalar şeklinde uygulanmaktadır. Ülkemizde 18 aydan 5 yıla kadar değişen hapis cezalarını içeren cezai müeyyidelerle ulaşılmak istenilen amaç; kişilerin suç işlemelerini önlenmek, tekrar bir vergi suçu işleme niyetinden

¹ Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, e-mail: ersanoz@pau.edu.tr

² Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Salihli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, e-mail: ayse.armagan@cbu.edu.tr

alikoymak ve caydırıcı etki oluşturmaktır. Ancak ülkemizde vergi cezalarının vergi suçu işlemede ve vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede ne kadar etkin olduğu konusu üzerinde sürekli olarak tartışılmakta ve bu konuda çalışmalar sürdürülmektedir.

Vergi suçlarını yargılama yetkisi diğer suçlarda olduğu gibi ceza mahkemelerinin yetkisinde bulunmaktadır. Bu nedenle vergi cezalarının uygulanmasında uyulacak usul ve esaslar da ceza hukuku genel prensipleri dahilinde gerçekleştirilmektedir.

Çalışma kapsamında; vergi kaçakçılığı suçlarının önlenmesinde yargı organları kararları bakımından adli vergi cezalarının yeri, önemi, etkisi üzerinde teorik, hukuki, teknik ve istatistikî bilgi-veriler yardımıyla bir değerlendirme yapılmakta ve çözüm önerileri sunulmaktadır.

I. SUÇ KAVRAMI VE VERGİ SUÇLARI

Suç olgusu, insanların toplum halinde yaşamaları ile birlikte doğmuş ve dini, ahlaki, ekonomik ve sosyal yaşamın gereği olarak toplum tarafından onaylanmayan davranışlar olarak kabul edilmiştir. Ancak insan ilişkilerinin hukuk kurallarıyla düzenlenmesi gereği ile birlikte suç kavramı, hukuk kurallarının kabul etmediği davranışlar olarak nitelendirilmiştir³. Hukuk sistemimizde, suçlar ve uygulanacak cezai yaptırımlara ait düzenlemeler 5237 sayılı “*Türk Ceza Kanunu (TCK)*” ile yapılmıştır. 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı TCK’nın 6. maddesinde “*suç*” tanımlanmamış ancak 2. maddesinde “*kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz*” şeklinde ifade edilmiştir. TCK’da suçlar; uluslararası suçlar, kişilere karşı suçlar, topluma karşı suçlar, millete ve devlete karşı suçlar olarak sınıflandırılmıştır.

Genel olarak vergi suçları topluma karşı işlenen suçlar kapsamındadır. Mali anlamda bir tanım getirilmesi durumunda ise, devletin milli muhasebe ve bütçesine karşı işlenen suçlara vergi suçları denilebilir. Vergi suçları geniş anlamıyla; “*VUK ile diğer vergi kanunlarında belirtilen görev ve ödev yükümlülüklerine, vergi mükellefleri veya vergi sorumlularının, cezayı gerektirecek bir şekilde aykırı hareket etmesi*” şeklinde ifade edilmektedir⁴. Vergi yükümlülüklerine aykırı hareket etmek olarak nitelenen vergi suçu sonucunda kamu düzeni bozulmakta, vergi güvenliği tehlikeye girmekte ve çoğunlukla vergi kaybı oluşabilmektedir (Bayraklı, 2011:13). Vergi suçu olarak kabul edilen vergi kaçakçılığı suçunda da vergi güvenliği tehlikeye

³ BAYRAKLI, H. Hüseyin, *Vergi Suç ve Kabahatleri*, Celepler Matbaacılık, 2. Baskı, Afyonkarahisar, 2011, s.5.

⁴ TOSUNER, Mehmet-ARIKAN Zeynep, *Vergi Usul Hukuku*, İzmir, 2007, s.265.

girdiği gibi vergi kaybı da doğabilmektedir ki vergi kaçırmada asıl amaç vergisel yükümlüklerin hiç yerine getirilmemesi ya da en aza indirgenmeye çalışılmasıdır. Özetle, daha az vergi ödeyerek karını artırmaktır. Bu bağlamda vergi suçu; “*sorumlu kişiler tarafından vergi kanunlarına aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybı tehlikesine uğratan, kamu düzenini bozan ve yaptırım öngörülen kanuni tarife uygun fiiller*” olmaktadır⁵. 213 sayılı VUK’da sayılan suçlar şunlardır:

a)Kaçakçılık suçu: VUK 359. maddesindeki fiillerin işlenmesi durumunda ortaya çıkan suçlardır. Bu suçlar, ilgili maddede fiilin ve bu fiillere verilecek cezanın ağırlığı bakımından üç gruba ayrılmıştır.

b)Vergi mahremiyetini ihlal suçu: VUK 5. maddesine göre vergi ile ilgili işlemlere çeşitli şekillerde katılmış olanların, mükelleflere ait bilgileri saklama yükümlülükleri bulunmaktadır. Kanuna göre vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler görevleri nedeniyle öğrendikleri mükellefin ve mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına, işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ait sırları açıklayamazlar. Gizli bilgileri kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar.

c)Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu: VUK 363. maddesinde; VUK 5. maddesinde yazılı olan görevlilerin, yine VUK 6. maddesinde yazılı olan kişilerin mükellefiyetle ilgili hesap, yazı vb özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.

d)Haysiyet ve şerefe tecavüz (hakaret) suçu: VUK’un vergi mahremiyeti başlıklı 5. maddesinde; açıklanmasına izin verilen bilgiler yoluyla mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına saldırlamayacağı hüküm altına alınmıştır. Kanun koyucu bu suçun düzenlenmesi ile vergi dairelerine asılan cetveller, işyerlerine asılan vergi levhasındaki bilgiler, mükelleflerin vergi tarihine esas olan beyanları, kesinleşen veya ödenmeyen vergi ve cezaları, adli ve idari soruşturma kapsamında verilen bilgi ve belgeleri açıklanan bilgiler olarak kabul edilmiştir⁶.

e) Ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu: GVK’nın 54. maddesine göre; belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşacak şekilde zirai faaliyette bulunan çiftçilere zirai işletmelerinin buldukları köy veya mahallerin muhtarlarına başvurarak her yılın Kasım ayında ekim sayım beyanında bulunmak zorundadırlar (VUK, md.243). Denetim ve bildirimde ait işlemlerden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri birlikte sorumlu tutulmuşlardır. Muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri kendilerine verilen bu görevleri yerine getirmezlerse

⁵ CANDAN Turgut, *Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması*, Vergi Sorunları Dergisi, S.233, Ankara, Şubat 2008, s.56.

⁶ ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku-Vergi Kabahatleri ve Suçları*, 7.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2013, s.423.

suç işlemiş sayılırlar. Görevini ihmal veya suistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri TCK'nın görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılmaktadır (VUK md.246/2).

II. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

1961 yılında kabul edilen 213 sayılı VUK'da kaçakçılık suçu, 1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla 359. maddede yeniden düzenlenmiş ve bugünkü halini almıştır. Kanunda kaçakçılık suçunun kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. VUK'un 359. maddesinde düzenlenen suçlar, genel itibarıyla ceza hukukundaki sahtecilik suçlarının türleri olup, özel evrakta sahtekarlık suçuna yaklaşmaktadır⁷.

Kaçakçılık suçu önceleri zarar suçu niteliğinde iken bugün için tehlike suçu haline dönüştürülmüştür⁸. Suçun toplumsal açıdan değer taşıyan bir hukuksal yararın ihlali olarak kabul edilmesi de hukuksal yarara sadece zarar veren fiillerin değil, tehlikeye sokan fiillerin de cezalandırılmasını gerektirmiştir. VUK'un 359. maddesinin gerekçesine ve tartışmalarına bakıldığında kaçakçılık suçu, topluma karşı işlenen, mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik bir suç olarak tespit edilmiştir. Bugünkü hali ile kaçakçılık suçu, tamamen ceza hukuku bağlamında kabul edilmiş bir suç tipidir⁹.

Vergi kaçakçılığının hapis cezasını gerektiren bir suç olması 1951 tarih ve 5815 sayılı Kanun ile sağlanmıştır¹⁰. Bu değişiklikte "*hileli vergi suçları*" VUK'a eklenmiştir¹¹. Yapılan değişikliklerle kasıtlı olmayan ve vergi ziyat bulunmayan fiillere de kaçakçılık ve hileli vergi suçlarına ait cezaların uygulanması söz konusu olmuştur. Böylece 5815 sayılı kanun, Ceza Kanunu'nun genel prensiplerinden de ayrılmıştır¹².

⁷ KÖŞŞEKOĞLU, Abdullah, *Vergi Usul Kanunu'nun 359/B Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu*, Adalet Dergisi, Sayı:39, Ocak, 2011, s.2.

⁸ YALTI, Billur Soydan, *İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği*, Vergi Dünyası Dergisi, S:254, Ekim 2002, s.51

⁹ KÖŞŞEKOĞLU, s.2.

¹⁰ Bu değişiklikte "*hileli vergi suçları*" VUK'a eklenmiştir. Kanunun ilk halinde olmadığı halde, hapis cezası getirme ve diğer cezaları ağırlaştırma nedeni Kanun gerekçesinde; "*5431 sayılı Gelir Vergisi'nin getirdiği sistem bu yıl uygulanmış ve 145 milyon tahmin edilen vergi 55 milyon tahakkuk etmiştir. Bunun başlıca nedeni ise, ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, İsviçre gibi ülkelerde vergi kaçakçılığı hapis cezasını gerektiren bir suç olmasına rağmen, sistemimizin bundan yoksun olmasıdır.*" şeklinde açıklanmıştır

¹¹ BAYKARA Bekir, *Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri*, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs, 2004, Sayı:273, <http://www.vergidunyasi.com.tr/git.php?a=1&d=w&id=3334> Erişim: 10.11.2015.

¹² ITSÖ, *Vergi Usul Kanunundaki Son Tadilat Hakkında Raporlar ve Matbuattaki Akisler*, İstanbul Ticaret ve Sanayi Odası Gelir Vergisi Komisyonu Tarafından Hazırlanıp TOBB'a Gönderilen Rapor, İstanbul Matbaacılık T.A.O.-1952, s.9, <http://www.ito.org.tr/itoyayin/0014285.pdf> Erişim: 06.04.2017.

4369 sayılı Kanunla VUK'un 344. maddesindeki kaçakçılık suçunda yapılan değişiklikle; kaçakçılık suçunun oluşması için gerekli görülen "kasten" ibaresine yer verilmemiştir. Mükellef kasıtlı olmadığını iddia etse bile suç yine oluşacaktır. Ayrıca; kaçakçılık suçunun oluşması için "vergi ziyayı"nın varlığı gerekli görülmemiştir. Vergi ziyayı meydana gelse de gelmese de kanunda yazılı fiiller işlenmişse kaçakçılık suçu oluşmaktadır. Fiillerin tarih döneminden önce ortaya çıkarılması hali de kaçakçılık suçuna konu olmaktadır¹³.

Mali anlamda vergi kaçakçılığı vergilendirilebilir gelir veya serveti vergi idaresinin bilgisi dışında bırakmak ya da hileli işlemlere başvurarak vergi matrahının gizlenmesi amacıyla vergi yasalarına aykırı davranmayı nitelendirmektedir¹⁴. Kaçakçılık suçu, "vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kuralları bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiillere" denir. Bu tanıma göre bir fiilin kaçakçılık suçu olabilmesi için;

- Vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu tarafından işlenmesi,
- VUK'un 359. maddesinde belirtilen fiiller olması,
- Vergi düzeninin bozulması sonucunu doğurması,
- Hukuka aykırı fiiller olması gereklidir¹⁵.

TCK ve Kabahatler Kanunu (KK)'na uyum amacıyla 5728 sayılı yasayla yeniden düzenlenen VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık suçu, farklı cezaların öngörüldüğü birinci, ikinci ve üçüncü grup fiiller olmak üzere üç grup suç fiilinden oluşmuştur. Bunun nedeni; faildeki kastın yoğunluğu ile birlikte işlenen fiillerdeki hukuki ihlalin yoğunluğudur.

a) VUK 359/a'da Düzenlenen Birinci Grup Fiiller

VUK 359. maddesinin a bendinde sayılan birinci grup fiiller; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunanların işledikleri aşağıda sayılı fiilleri bu gruptadır:

-Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak: Muhasebe hileleri; muhasebe sisteminden beklenen, işletmenin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde tutulması amacına engel olan bilinçli ve kasten gerçekleştirilen¹⁶ fiillerdir. Suçun oluşması için hesap ve muhasebe hilesinin

¹³ BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayın, 31.Baskı, Ankara, Şubat 2013, s.124.

¹⁴ KÖŞŞEKOĞLU, s.2.

¹⁵ BAYRAKLI, s.58.

¹⁶ Yargıtay 11.Ceza Dairesinde defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak fiili ile ilgili incelenen temyiz dosyalarına ait 2012/29963 Esas ve 27.02.2014 tarihli 2014/3557 sayılı, 2013/17365 Esas ve 24.02.2014 tarihli 2014/3266 sayılı, 2012/12555 Esas ve 22.11.2013 tarihli 2013/17488 sayılı, 2012/23764 Esas ve 20.11.2013 tarihli 2013/17301

kayıt sistemi üzerinde yapılması şart olup, madde metninde “hesap ve muhasebe hilesi” kavramları anlam ve içerik olarak açıklanmamış ve bunların neler olduğu tek tek sayılmamıştır¹⁷.

-*Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,*

-*Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek:* Hesap ve işlemlerin, yasal defterler yerine özel defter, ajanda, takvim vb. kağıtlara geçirilerek vergi kaçırılması veya tutulması zorunlu olan defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin hiçbir yere kaydedilmemesi halinde suç oluşmamaktadır¹⁸. Vergi kaçakçılık suçunun oluşması için vergi ziyanının gerçekleşmesi şartı aranmazken bu suç fiilinin oluşabilmesi için vergi ziyayı koşulu (vergi matrahında bir azalma) aranmıştır¹⁹.

-*Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek ve gizlemek:* Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek fiili, belge düzenine ilişkin kabul edilmekte ve iradi olarak vergi ödememek veya eksik ödemek amacıyla gerçekleştirildiği için kaçakçılık suçu olarak kabul edilmektedir. Tahrifat fiilinin kabul edilebilmesi için kanunlara göre tutulması veya düzenlenmesi zorunlu olan defter, kayıt ve belgeler üzerinde gerçekleştirilmesi²⁰ gerekmektedir²¹. Bu davalar Asliye Ceza Mahkemesine, Yargıtay’a ve Yargıtay Ceza Genel Kurulu’na en fazla intikal eden dava türlerinden biridir.

sayılı (Taştan, 2015:405-408), 30.11.2016 tarihli 2016/4501 Esas ve 2016/7977 sayılı Karar (<http://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>) gibi birçok Yargıtay kararları bulunmaktadır.

¹⁷ TAŞTAN Mehmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, 2.Baskı, Ankara, 2015, s.28-30.

¹⁸ Yargıtay 11.Ceza Dairesi bu durumla ilgili olarak 17.09.2001 tarih ve 8138-8304 sayılı kararında şirketin yasal defterlerine kaydedilmeyip, yasal olmayan defterde takip edilen satışları saptanıp, sanığın vergi denetmenindeki beyanı da değerlendirilerek sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, soruşturmanın eksikliğine işaret eden bilirkişi raporuna dayanarak yazılı şekilde beraat kararı verilmesini kanuna aykırı bularak kararı bozmuştur (Yiğit, 2004:126).

¹⁹ YİĞİT Uğur, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Basım, 1.Baskı, Mart, 2004, s.126.

²⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2001/11356 Esas ve 21.01.2002 tarihli 2001/317 sayılı kararında iki adet mal alış faturasının miktar ve tutarlarında tahrifat yapan sanığın eyleminin suç teşkil ettiğini açıklamıştır (Taştan, 2015: 36-40). Yine Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2205 Esas ve 05.04.2001 tarihli 3019 sayılı kararında davaya konu olan bu fiilin suç olarak kabul edildiği belirtilmiştir (Yiğit, 2005:127).

²¹ TAŞTAN, s.36-40.

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun oluşabilmesi için ilgili maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi zorunluluğu yanında belgelerin vergi incelemesi amacıyla VUK 139/2. maddesi usullerine uygun istenmiş, defter ve belgelerin belirlenen yasal süre içinde getirilmemiş ve ayrıca da geçerli bir mazeret veya mücbir sebep olmaksızın istenilen defter, kayıt ve belgelerin süresinde ibraz edilmemiş olması²² gerekmektedir²³.

-Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve bu belgeleri kullanmak: Asliye Ceza Mahkemelerine ve Yargıtay'a intikal eden en fazla dava türünden bir diğeri de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve bu belgeleri kullanmak fiilleridir²⁴. VUK 359/a-2 maddesinde; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak tanımlanmıştır. Bu suçların oluşabilmesi için, suçun maddi unsurunu teşkil eden belgelerin vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden olması gerekmektedir.

Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak fiili ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak fiilleri, farklı kabul edildiğinden birbirinden farklı şekilde hüküm kurularak değerlendirilmektedir²⁵. Yargı kararları incelendiğinde; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak fiilleri ülkemizde en fazla işlenen ikinci vergi suç türü konumundadır.

²² Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2010/10496 Esas ve 2012/11400 sayılı kararında bu fiilin suç teşkil ettiği belirtilmiştir. Yargıtay sanığın, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle 359/a-2 maddesi uyarınca cezalandırılmasını uygun bulmuş ancak defter ve belge olmaksızın beyanların yeniden hesaplanmak suretiyle vergilerin tarh ettirilerek buna bağlı olarak da cezalara hükmedilmesini hukuka uygun bulmamıştır. Yine Yargıtay 19.Ceza Dairesinin 25.11.2015 tarih ve 2015/8566 Esas No ve 2015/7828 sayılı kararında yasal olarak tutulması gereken defterlerin ibraz yükümlülüğünün mükelleflere ait olduğunu ve bu konuda muhasebecilerin bir sorumluluğu bulunmadığını belirterek sorumluluğun sınırlarına vurgu yapılmıştır.

²³ TAŞTAN, s.41-42.

²⁴ Danıştay 3. Dairesi'nin Esas No: 1991/2322 Esas No ve 17.12.1993 tarihli 1993/761 sayılı kararında "düzenlenen faturalarda birim satış fiyatlarını düşük göstermek suretiyle bir kısım hasılatın kayıt dışı bırakılması kaçakçılık cezası uygulanmasını gerektirir" denilerek bu fiil için hangi cezanın verileceği şu şekilde belirtilmiştir. Danıştay 3. Dairesi'nin bu kararında belirtilen fiilin suç kapsamında olduğu ve suçun gerektirdiği VUK'un 359/a-2 maddesine göre cezalandırılması gerektiği ve kabahat olarak nitelendirilemeyeceği anlaşılmaktadır.

²⁵ Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek fiili ile sahte belge düzenlemek ve kullanmak fiilinin farklı suçlar olduğu ve bu suçların birbirine dönüşmeyeceği Yargıtay 19. Ceza Dairesinin 19.11.2015 tarihli 2015/14709 Esas No.lu ve 2015/7466 sayılı kararında belirtilmektedir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2013/2579 Esas No ve 09.12.2014 tarihli 2014/21191 sayılı kararında da sahte fatura düzenlemek ve muhteviyatı itibariyle sahte fatura düzenlemek suçlarının birbirinden bağımsız suçlar olduğu belirtilmiştir.

b) VUK 359/b'de Düzenlenen İkinci Grup Fiiller

VUK 359. maddesinin b bendinde sayılan ikinci grup fiiller şunlardır;

-Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek: Defter, kayıt ve belgelerin kısmen veya tamamen yok edilmesi, defter sayfalarının ortadan kaldırılması suçun maddi unsurudur. Yok etmek; defter, kayıt ve belgelerin maddi varlığını sona erdirmek, ortadan kaldırmak şeklinde yararlanılamayacak hale getirilmesidir. Suçun oluşması için yok etme fiilinin VUK gereğince tutulması ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belge olması, ayrıca VUK'da öngörülen saklama süresi içinde gerçekleşmiş olması gerekir²⁶.

-Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak: Sayfaların yerine başka yapraklar konulması maddi unsurun oluşması açısından önemli görülmemektedir. VUK 359/b bendinde defterlerin bir bütün olarak tümünden yok edilmesi suç olmakla birlikte defterlerin bir veya birden fazla sayfasını yok ederek bunların yerine başka yapraklar koymak ya da hiç yaprak koymamak da birbirinden farklı suçlar olarak kabul edilmiştir. VUK 218. maddesinde; *"ciltli defterlerde, defter sayfalarının ciltten koparılamayacağı, tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırasının bozulamayacağı ve bunların yırtılamayacağı"* açıkça belirtilmiştir. Sayfası yok edilen defterin yasal olarak tutulması ve ibraz edilmesi gereken defterler olması zorunludur²⁷.

-Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak: VUK'a göre, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belge olarak tanımlanmıştır. Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak eylemi müteselsil suç kapsamında değerlendirilmektedir. Bu faturaların her kullanımı için ayrı suç oluşacak ve her biri için ayrı ceza gerekecektir²⁸.

c) VUK 359/c'de Düzenlenen Üçüncü Grup Fiiller

VUK 359. maddesinin c bendinde sayılan üçüncü grup fiiller; VUK hükümlerine göre ancak MB ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bu belgeleri bilerek kullanmaktır. Bu suç 4369 sayılı Kanun öncesinde kaçakçılığa teşebbüs suçu olarak düzenlenmiştir. 4369 sayılı Kanun'un kabulüyle bu fiil 359. madde kapsamına alınmış ve kaçakçılık fiili olarak tanımlanmıştır.

²⁶ YİĞİT, s.143-144.

²⁷ TAŞTAN, s.77-78.

²⁸ ŞENYÜZ, s.399.

02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı RG’de yayımlanarak yürürlüğe giren “*Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik*”in 4. maddesinde; “*Belgelerin basım ve dağıtımını Bakanlık veya Defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanacaktır.*” denmektedir. Matbaa işletmecisi ile MB veya Defterdarlık arasında bu anlaşma olmadan veya herhangi bir sebeple anlaşması sonlanan ya da anlaşması feshedilmesine rağmen bu belgeleri basanlar VUK 359/c maddesindeki kaçakçılık fiilini işlemiş kabul edilmektedir²⁹.

III. VERGİ USUL KANUNU’NA GÖRE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU İÇİN ÖNGÖRÜLEN CEZALAR

213 sayılı VUK’da yasalara uygun olmayan fiiller için fiilin ağırlığına göre cezai yaptırımlar öngörülmüştür. Bu yaptırımlar vergi suçları için hürriyeti bağlayıcı, vergi kabahatleri için idari para cezaları, fiilin niteliğine göre hem adli hem idari para cezası şeklinde olabilmektedir.

Kaçakçılık suçlarına verilecek cezaları düzenleyen VUK 359. maddesinin a, b ve c bentlerinde sayılan fiilleri işleyen kişilere yine aynı Kanunun ilgili maddeleri ve hüküm bulunmayan hallerde de TCK hükümlerine göre cezalandırma işlemi yapılmaktadır. Vergi suçları hapis cezalarını gerektiren suçlar olduğu için adli nitelikli davalardır. VUK’da üç grupta sayılan vergi kaçakçılığı suçlarında; fiillerde yapılan gruplamaya bağlı olarak bu ihlallere karşı verilecek cezalar da farklı belirlenmiştir. Birinci grupta yer alan fiiller bilgiye ulaşma olanağını tümüyle ortadan kaldırmamakta buna karşın ikinci gruptaki fiiller vergi idaresinin bilgiye ulaşma olanağını tamamen ortadan kaldırmaktadır. Fiillerin bu özelliklerinden dolayı verilen cezalar da farklılaşmıştır. Suçun fiilleri itibariyle öngörülmüş ağırlaştırıcı ve hafifletirici sebeplere yer verilmemiştir³⁰.

Adli vergi suçları kamu düzenini ihlal niteliği ağır basan ve devlet otoritesinin zaafa uğramasına sebep olacak fiiller olarak tanımlanmakta ve bu suçların yargılanması ve cezalandırılması ceza mahkemelerinin yetkisine girmektedir³¹. Adli nitelikli bu davalar için öncelikle Asliye Ceza Mahkemesine, istinaf için Bölge Adliye Mahkemesine, temyiz için ise Yargıtay’a başvurulmaktadır.

a) Birinci Grup Fiiller İçin Verilen Cezalar: VUK’un 359/a maddesinde düzenlenen birinci grupta sayılan fiilleri işleyenlere 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası verilmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarına çok kolay imkan tanıyan yasal fırsatların önüne geçebilmek amacıyla 5904 sayılı Kanun’un

²⁹ Yiğit, s.153-154.

³⁰ Şenyüz, s.403.

³¹ KIZILOĞLU, Şükrü- ŞENYÜZ, Doğan-TAŞ, Metin, DÖNMEZ, Recai, *Vergi Hukuku*, 2.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.200 aktaran ÇOMAKLI-AK, *Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler*, 2013, s.128.

23. maddesiyle verilen hapis cezasının para cezasına çevrilebilmesi imkanı ortadan kaldırılmıştır.

b) İkinci Grup Fiiller İçin Verilen Cezalar: VUK'un 359. maddesinin b bendinde sayılan ikinci grup fiiller en ağır fiillerden kabul edilmektedir. Bu gruptaki fiilleri işleyenlere 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası verileceği hükme bağlanmıştır.

c) Üçüncü Grup Fiiller İçin Verilen Cezalar: VUK'un 359. maddesinin c bendinde sayılan üçüncü grup fiillerin cezası 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasıdır.

IV. ADLİ YARGIDA ELE ALINAN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Türk vergi yargısında idari yargı organları dışındaki adli nitelikli vergi davaları yargı sistemimiz içerisinde ilk derece mahkemesi olarak Asliye Ceza Mahkemelerinde ve temyizden de Yargıtay'da görülmektedir.

A. Asliye Ceza Mahkemelerinde Görülen Vergi Suçu Davaları

Vergi suçları VUK 359/a, 359/b ve 359/c maddelerinde ayrı ayrı sayılmış olan ve ağırlığı itibariyle hapis cezalarını gerektiren suçlardır. Bugün için vergilerle ilgili kaçakçılık suçu en fazla 5 yıl ile sınırlı olduğundan kaçakçılık suçu açısından görevli mahkeme de Asliye Ceza Mahkemesi olup³², görülen vergi suçlarına ait dosyalar özel kanunlar uyarınca açılan davalar içinde sınıflandırılmaktadır. Asliye Ceza Mahkemesinde VUK'a muhalefetten dolayı açılan davaların yıllar itibariyle özel kanunlar uyarınca açılan davalar içindeki payı ve sayısı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

³² ŞENYÜZ, s.347.

Tablo 1. Asliye Ceza Mahkemelerinde Özel Kanunlar Uyarınca Açılan Davalar İçinde Vergi Usul Kanunu'na Muhalefet Dava Sayısı ve Oranı (2004-2016)

Yıllar	TCK + Özel Kanunlar Uyarınca Açılan Davalar Toplamı	Özel Kanunlar Uyarınca Açılan Davalar	Vergi Usul Kanunu'na Muhalefetten Dava Sayısı	Özel Kanunlar Uyarınca Açılan Davalar Toplamı İçinde VUK'a Muhalefet Davalarının Payı (%)
2004	-	1.029.669	6432	0,6
2005	-	729.018	5420	0,7
2006	1.659.143	926.397	4.949	0,5
2007	1.920.862	1.182.181	7.000	0,6
2008	1.716.821	855.271	9.155	1,1
2009	3.093.019	1.069.712	14.874	1,4
2010	3.344.599	1.119.694	16.354	1,5
2011	3.191.147	851.913	12.947	1,5
2012	3.603.167	916.261	21.051	2,3
2013	3.388.613	562.345	28.073	5,0
2014	3.276.464	540.033	30.445	5,4
2015	3.226.012	542.336	23.781	4,4
2016	3.303.379	522.448	25.686	4,9

Kaynak: Adalet B., <http://www.adliscil.adalet.gov.tr> Erişim:21.07.2017 verilerinden oluşturulmuştur.

Tablo 1'e göre VUK'da suç sayılan fiillerin özel kanunlar uyarınca açılan davalar toplamı içindeki payının 2013 yılında %5 ve 2014 yılında ise %5,4 oranına yükseldiği görülmektedir. Bu suçların 2004-2007 döneminde %1'in altında kaldığı, 2008-2011 döneminde ise %1,1-1,5 oranlarında gerçekleştiği görülmektedir. 2004 yılına göre 2016 yılında özel kanunlar uyarınca açılan davalar %50,7 oranına gerilerken adli nitelikteki vergi davalarında 2012 yılından itibaren yaklaşık 5 kat artışın yaşanması önemli bir sorundur.

Asliye Ceza Mahkemelerinde özel kanunlar uyarınca açılan davalardaki suç dağılımları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2. Asliye Ceza Mahkemelerinde Özel Kanunlar Uyarınca Açılan Davalardaki Suç Dağılımları (2006-2016)

İsnat Edilen Suç Türüne Ait Kanun	Açılan Davalardaki Suç Sayısı	Özel Kanunlar Uyarınca Açılan Davalar İçindeki Payı (%)									
		2006	2013	2014	2015	2016	2006	2013	2014	2015	2016
2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu	657.035	245.853	222.390	220.963	220.748	70,9	43,7	41,2	40,7	42,3	
5941 Sayılı Çek Kanunu	115.076	2.369	-	647	14.332	12,4	0,4	-	0,1	2,7	
5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kan.	11.965	72.150	86.356	82.177	56.380	1,3	12,8	16,0	15,2	10,8	
6136 Sayılı Ateşli Silahlar ve Bıçaklar ile Diğer Aletler Hk. Kanun	38.032	53.066	49.388	52.845	48.019	4,1	9,4	9,1	9,7	9,2	
213 Sayılı Vergi Usul K.	4.949	28.073	30.445	23.781	25.686	0,5	5,0	5,6	4,4	4,9	
Diğer Suçlar	99.340	160.834	151.454	161.923	157.283	10,8	28,7	28,1	29,9	30,1	
Özel Kanun. Uyarınca Açılan Davalar Top.	926.397	562.345	540.033	542.336	522.448	100	100	100	100	100	

Kaynak: Adalet Bakanlığı, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr> Erişim: 21.07.2017 verilerinden oluşturulmuştur.

Tablo 2'den görüldüğü üzere 2006 yılında 11.sırada en fazla işlenen suçlar arasında yer alan VUK'a muhalefet suçları 2014 ve 2015 yılında 4. sıraya 2016 yılında ise beşinci sıraya yerleşmiştir. 2015 yılında 2014 yılına göre VUK'a muhalefetten dolayı Asliye Ceza Mahkemelerinde açılan davaların yaklaşık %22 oranında azaldığı, 2016 yılında ise %1,1 arttığı görülmektedir. Tablodan çıkarılabilecek en önemli sonuç ise Asliye Ceza Mahkemelerinin iş yükünü özellikle mali nitelikli suçların oluşturduğudur. Özel kanunlar uyarınca açılan davalar içinde İcra ve İflas Kanunu'na muhalefet suçları birinci sırayı almakta ve bu suçları Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na muhalefet suçları ile Ateşli Silahlar ve Bıçaklar ile Diğer Aletler Hakkındaki Kanuna muhalefet suçları takip etmektedir. Davaların türlerindeki değişim ülkemizin ekonomik, toplumsal, siyasal ve sosyal yapısındaki değişimlere bağlı olarak gelişim göstermektedir. Örneğin 2006 yılında %83,3 olan İcra ve İflas Kanunu'na ve Çek Kanunu'na muhalefet suçları 2015 yılında %40,8 oranına kadar inmiştir. Ancak son yıllarda ülkemizde yaşanan terör olaylarına bağlı suç oranlarında artış olduğu Asliye Ceza Mahkemeleri dosya sayılarından anlaşılmaktadır. Vergi suçlarının son yıllarda artış göstermesinde bu terör olaylarına bağlı olarak özellikle devlete olan güven ve devlete olan bağlılık psikolojisinin olumsuz etkisini görmek mümkündür.

Vergi davalarıyla ilgili olarak bölgeler arasında bir karşılaştırma açısından açılan dava sayılarına ait oranlar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3. Asliye Ceza Mahkemelerinde Açılan Davaların Bölgeler İtibariyle Suç Dağılımları (2014-2016)

Bölgeler		Marmara	Ege	Akdeniz	Karadeniz	İç Anadolu	Doğu Anadolu	Güneydoğu Anadolu
Kanun Adı	Yıllar							
İcra ve İflas Kanunu	2014	44,0	57,6	36,9	51,6	46,0	14,0	10,8
	2015	41,8	57,6	40,7	50,6	44,0	14,4	11,9
	2016	38,8	57,7	43,6	51,5	52,0	16,0	14,3
Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu	2014	10,4	7,2	25,8	6,9	15,1	34,1	30,9
	2015	10,3	6,5	18,1	7,6	20,8	29,7	29,1
	2016	7,9	4,4	11,1	6,6	10,6	29,6	25,6
Ateşli Silahlar ve Bıçak. ile Diğer Aletler Hak.Kan.	2014	9,4	6,9	7,4	10,8	9,2	11,9	11,3
	2015	10,4	7,1	8,2	11,8	8,4	11,4	13,6
	2016	9,8	6,0	7,4	10,4	8,5	11,7	14,2
Vergi Usul Kanunu	2014	8,2	4,9	2,8	3,2	8,8	1,5	4,0
	2015	6,4	3,4	3,1	2,6	5,6	-	3,6
	2016	8,3	2,8	3,0	2,3	5,9	1,5	2,8
Elektronik Haberleşme Kanunu	2014	2,5	2,9	2,3	-	2,6	-	5,7
	2015	5,1	4,5	4,0	1,3	3,0	3,1	7,8
	2016	7,7	4,4	4,5	1,5	3,7	3,6	8,2
Terörle Mücadele Kanunu	2014	2,2	-	4,2	-	-	9,5	9,8
	2015	-	-	2,5	-	-	9,8	9,3
	2016	2,7	-	5,0	-	-	11,4	9,4

Kaynak: Adalet B., <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr> Erişim:21.07.2017 verilerinden oluşturulmuştur

Asliye Ceza Mahkemelerinde açılan davaların bölgeler itibariyle suç dağılımları incelendiğinde bölgeler arasındaki farklılıkların ekonomik ve sosyal yapılarından kaynaklandığı söylenebilir. Tüm bölgelerde İcra ve İflas Kanunu'na ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na muhalefet suçlarının ilk iki sırayı aldığı tablo 3'den görülmektedir. 2016 yılında VUK'a muhalefet suçları Marmara Bölgesinde üçüncü sırada yer almaktadır. Bunun sebebi ise mükellef sayılarının fazlalığı ve bu bölgedeki etkin denetimlerin artışıdır. Akdeniz Bölgesi'nde vergi suçları nedeniyle açılan davalar %3'ler seviyesindedir. Özellikle turizm sektörünün yoğun olduğu Akdeniz Bölgesi'nde sektör teşviklerle desteklenmekte ve dolayısıyla denetimler de düzenli olarak yapılmaktadır. Ayrıca son yıllarda terör olaylarından olumsuz etkilenen sektör devlet tarafından ayrıca desteklenmektedir. Ege Bölgesi'nde 2014 yılında %4,9 oranla dördüncü sırada yer alan vergi suçu davaları 2015 yılında beşinci sıraya, 2016 yılında ise %2,8 oranına gerileyerek yedinci sıraya inmiştir. Bu önemli azalmanın sebebi ise Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarının bu bölgelerdeki büyük ölçekli işletmeler üzerindeki denetimleridir. Doğu Anadolu ve Güneydoğu Anadolu Bölgelerinde vergi suçları diğer suçlara göre daha az işlenen suçlardandır. Bu bölgelerde terör olayları ekonomik hayatı

durma noktasına getirmiş ve mevcut faal işletmelerin karlılık durumlarını da olumsuz yönde etkilemiştir. Bu bölgelerde vergisel işlemlerin en az seviyelere inmesinin etkileri vergi kayıp ve kaçaklarına ve dolayısıyla vergi davalarına da yansımıştır. 2016 yılında genel olarak tüm bölgelerde (Marmara Bölgesi hariç) VUK'a muhalefet suçları dolayısıyla açılan dava sayılarında azalma söz konusudur. Bunun en önemli nedeni ise 15 Temmuz 2016 tarihinde ülkemizde yaşanan kalkışma olayının toplumsal sonucudur.

Aşağıdaki tabloda Asliye Ceza Mahkemelerinde görülen vergi suçu davalarının türleri itibariyle sayıları verilmiştir.

Tablo 4. Asliye Ceza Mahkemelerinde Vergi Usul Kanunu Uyarınca Açılan Davalardaki Suç Dağılımları (2009-2016)

Yıllar	359/a-1	359/a-2	359/b-1	359/b-2	359/c	362	363	353	Toplam
2009	542	4.448	9.346	410	-	105	14	9	14.874
2010	488	5.689	9.429	626	-	98	16	7	16.354
2011	500	3.998	7.750	617	-	67	10	4	12.947
2012	658	6.401	12.520	1.308	44	105	12	3	21.051
2013	737	8.509	16.462	2.193	39	112	18	3	28.073
2014	710	7.692	19.221	2.590	122	98	9	3	30.445
2015	729	6.918	13.123	2.920	35	36	2	18	23.781
2016	647	7.435	15.488	2.020	35	42	13	6	25.686

Kaynak: Adalet B., <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr> Erişim:21.07.2017 verilerinden oluşturulmuştur

Tablo 4'e göre 213 sayılı VUK'a göre suç sayılan ve adli ceza gerektiren vergi suçlarının sırasıyla VUK 359/b-1, VUK 359/a-2, VUK 359/b-2, VUK 359/a-1 bendindeki suçlar oluşturmaktadır. Davaların daha çok, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve/veya kullanmak suçları ile vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunanları kapsayan suçlardan oluştuğu Asliye Ceza Mahkemelerine gelen dosyalardan anlaşılmaktadır. VUK'un 362. maddesi vergi mahremiyeti, 363. maddesi mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar ve 353. maddesi de özel usulsüzlükleri kapsayan suçlar olarak Asliye Ceza Mahkemelerine intikal eden davalar arasında yer almaktadır. 2009 yılında adli nitelikli vergi suçları ile ilgili gelen dosya sayısı 2009 yılına göre 2014 yılında 2,05 kat, 2015 yılında ise 1,6 kat, 2016 yılında ise 1,7 kat oranında artış gerçekleşmiştir. Ancak 2014 yılına göre 2015 (%22) ve 2016 (%15,6) yıllarında vergi suçlarında bir azalma olduğu görülmektedir.

Ülkemizde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı oldukça yaygındır. Mükelleflerin çok büyük bir bölümü ödeyeceği vergi tutarını (gelir, kurum, geçici, kar dağıtımı stopajı ve KDV vb.) sahte belge kullanarak ayarlamaktadır. Sahte belgenin yoğun olarak kullanılması, kullanmayan mükelleflerin aleyhine rekabet ortamını olumsuz yönde etkilemekte ve bu mükellefleri de sahte belge kullanmaya yöneltmektedir. Karlılık oranının düşük olması ve rekabetin yoğun olması nedeniyle, mükellefler %18 oranındaki KDV'yi de kendisinde bırakmak istemektedir³³.

Sahte belge kullanımı ile mükellefler; belgesiz harcamaları belgeli hale getirmeyi, KDV indirim tutarını artırmayı ve haksız iade almayı amaçlamaktadırlar. KDV'nin en büyük özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Mükellefler, sahte belge kullanarak indirim konusu yapılacak KDV'nin tutarını yükseltip hesaplanan KDV'yi mahsup ederek vergi ödememek ya da daha az ödemek amacıyla sahte belge temin etmektedir. Haksız KDV iadesi almak amacıyla da sahte belge kullanılmaktadır. KDV ile sahte fatura komisyon tutarı arasında mükellef lehine çok büyük farklar tespit edilmiştir.

Ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, sahte belge kullanımında önemli bir faktördür. Özellikle, tekstil, hububat, bakliyat, canlı hayvan, hurda metal ve inşaat sektörleri kayıt dışılığın ve sahte belge kullanımının en yoğun olduğu alanlardır. Bu sektörlerde sahte belge kullanılıyor olmasının sebebi, mükelleflerin vergi kaçırma niyeti yanında, rekabet koşulları ve bu sektörlerdeki belgelendirmeye ilişkin sorunlardır. Ayrıca sahte belge kullanımı ile mükellefler giderlerini ve maliyetlerini yükselterek daha az kazanç beyan edip daha düşük tutarda GV ve KV ödemektedirler. Bununla birlikte; grup şirketleri arasında zarar aktarımı yapmak ve KDV ödememek maksadıyla, şirketler arasında gerçek muamelelere dayanmayan mal ve hizmet satışlarına ilişkin sahte faturalar düzenlendiği de görülmektedir³⁴.

Sahte fatura kullanımı, mükelleflerin vergi ödememek için incelenme riskini göze alarak, başvurduğu kolay ve yaygın olarak kullanılan bir yöntem haline gelmiştir. Bu tür incelemelerin yoğunluğu karşısında, denetim elemanı sayısının yetersizliği, incelenme ihtimalinin düşük olması ile vergi dairesinin etkin olmaması gibi hususlar da sahte fatura kullanan mükellefleri cesaretlendirmektedir. Özellikle tarhiyat öncesi uzlaşmalarda, sahte belge kullanımına ilişkin raporlarda yer alan özel usulsüzlük ve vergi ziyayı cezaları %1-10 gibi çok düşük seviyelere indirilmekte ve çoğu zaman vergi aslından da indirim yapılmaktadır. Bu durum da mükellefleri sahte fatura kullanmaya teşvik etmektedir. Kullanılan sahte faturanın GV, KV ve KDV yönünden getirisi, uzlaşma sonucu ortaya çıkan vergi ve cezaların maliyetinden yüksektir. Sahte

³³ URAK, 2015

³⁴ URAK, 2015

belge kullanma inceleme sürecinin bizzat kendisi ve mükelleflerin standart hale gelen bu süreci önceden bilmesi de sahte belge kullanılmasının en büyük sebebi haline gelmiştir. VUK 359/b bendinde yer alan “sahte belge” konusu geniş kapsamlı bir konu olup vergi mükelleflerini ve devletin birçok kurumunu ilgilendirmektedir. GİB sahte belge düzenleme ve kullanımını engelleme ve tespiti adına risk analiz çalışmaları yapmaktadır. MB Özel Esaslar (Kod) uygulamasını geliştirmekte, merkez ve taşra teşkilatıyla mesaisinin büyük bölümünü bu konuya harcamaktadır. MB’nın denetim ve teftiş birimi olan VDK mesaisinin büyük bölümünü bu konuya harcamakta ve iş yükünün yaklaşık %90’ını sahte belge düzenleme ve kullanımı incelemelerine ayırmaktadır³⁵.

Sahte fatura kullanımının ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin ve kullanılmasının önüne geçerek vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirebilmek amacıyla 2000’li yıllarda tüm dünyada e-fatura uygulamasına yönelik çalışmalar yapılmıştır. Avrupa’da elektronik fatura çalışmalarının yasal kaynağı 2001/115/EC KDV Direktifidir. AB’de e-faturalamada asıl amaç olan vergi kayıp ve kaçaklarını önlemekle birlikte kamu ve özel sektör harcama süreçlerinde etkinliğin ve kontrol düzeyinin artırılması sağlanmaktadır. Latin Amerika ülkelerinde de kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve kaçakçılığı önleme çalışmalarının sonucu olarak e-fatura zorunlu tutulmuştur. Çoğu Asya ülkesi de vergi kayıp ve kaçaklarını engellemek amacıyla e-fatura değişimi konusunda yasal hazırlıklarını tamamlama aşamasındadır³⁶.

MB VEDOP projesi kapsamında e-fatura uygulamalarına da yer vermiştir. E-fatura uygulamasının, vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan naylon, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge vb. kullanımının önlenmesi açısından caydırıcı bir mekanizma olacaktır. VUK’un mükerrer 242. maddesinin 2. fıkrasında yer alan hükmün MB’ye verdiği yetkiyle; düzenlenmesi, müşteriye verilmesi, müşteri tarafından da istenmesi ve alınması zorunlu olan faturanın, elektronik belge olarak düzenlenmesi, müşteriye elektronik ortamda iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin yapılan düzenlemeler ile oluşturulan e-fatura, yeni bir belge türü olmayıp, kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. e-faturanın, veri formatı ve standardı GİB tarafından belirlenmiş olup, satıcı ve alıcı arasındaki iletişim yine GİB üzerinden gerçekleştirilmektedir. e-fatura ve Mali Mühür uygulaması ile ilgili usul ve esaslar 05.03.2010 tarih ve 27512 sayılı RG’de yayınlanan 397 no.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Tebliğde e-fatura uygulamasının sağlıklı bir biçimde gelişimini sağlamak amacı ile GİB uygulamanın kademeli bir biçimde yaygınlaştırılmasını planlamıştır. Başlangıç olarak, anonim ve limited şirket statüsünü haiz mükelleflerin uygulama kapsamında e-fatura gönderme ve/veya almasına izin verilmesi uygun görülmüştür. 22.6.2015 tarih ve 2015/60

³⁵ URAK, 2015

³⁶ BAĞRIYANIK, GİB, <https://www.innova.com.tr/>

no.lu Vergi Sirküleri ile de e-fatura kullanma ve e-defter tutma zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamı genişletilmiştir.

B. Bölge Adliye Mahkemeleri'nde Vergi Suçu Davaları

Ülkemizde istinaf kanun yolu 26.9.2004 tarih ve 5236 sayılı “*Hukuk Usûlü Muhakemeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun*” ile 26.09.2004 tarih ve 5235 sayılı Kanun ile açılmıştır. Bölge Adliye Mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş yoğunluğu göz önünde tutularak belirlenen yerlerde, HSK'nın olumlu görüşü alınarak Adalet Bakanlığı'nca kurulmaktadır. İstanbul, Ankara, İzmir, Antalya, Erzurum, Gaziantep ve Samsun olmak üzere 7 ilde kurulan Bölge Adliye Mahkemesi, ilk derece mahkemesi ile temyiz incelemesi arasında, ikinci derece bir denetim mekanizması görevi üstlenmiş durumdadır. Bölge Adliye Mahkemelerinin görevleri ise kanunun 33. maddesinde sayılmıştır.

İlk derece mahkemesi kararı aleyhine önce istinaf kanun yoluna gidilir. İstinaf kanun yolu aşamasında verilen hüküm tarafları tatmin etmezse, istinaf aşamasından sonra istinaf mahkemesinin verdiği kararın özelliğine göre şartları varsa temyiz kanun yolu için Yargıtay'a başvuru yapılabilir. Ceza davaları için istinaf kanun yolu başvuru şartları Ceza Muhakemesi Kanunu'nda (CMK md.272-285), hukuk davası istinaf kanun yolu başvuru şartları ise Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenmiştir.

İstinaf mahkemesi, yapacağı istinaf incelemesi neticesinde ilk derece ceza mahkemesi kararı aleyhine yapılan istinaf başvurusunu esastan inceleyerek istinaf başvurusunun “*esastan reddine*”, “*düzeltilerek esastan reddine*”, “*hükmün bozulmasına ve dosyanın yeniden karar verilmek üzere yerel mahkemeye gönderilmesine*” ve “*davanın istinaf mahkemesinde yeniden görülmesine*” kararlarını verebilir. İstinaf mahkemesi ceza davası ile ilgili yeniden yaptığı yargılama neticesinde, “*esastan red*” ya da “*yeniden hüküm*” vermesi durumunda şartları varsa, istinaf mahkemesi kararı aleyhine Yargıtay'a temyiz başvurusu yapılabilir. İstinaf incelemesinden sonra kural olarak “*bozma*” dışında kalan tüm hükümler temyiz tabidir³⁷.

İstinaf mahkemesi, istinaf başvurusunu esastan inceledikten sonra, yerel mahkeme kararında önemli hukuka aykırılıklar olduğunu (CMK md. 289) tespit ederse, yerel mahkeme hükmünün bozulmasına ve davanın yerel mahkemede yeniden görülmesine karar verebilecektir. İstinaf mahkemesinin hükmü bozması üzerine, yerel mahkeme ceza davası ile ilgili yeniden yargılama yapmak zorundadır. İstinaf mahkemesinin bozma kararına karşı yerel mahkeme eski hükümde “*direnme kararı*” verememektedir (CMK md. 284).

³⁷ DOĞAN, Baran, Ceza İstinaf Kanun Yolu, 2015, <https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/istinaf-nedir-cmk.html> Erişim: 21.06.2016.

Vergi suçlarında Asliye Ceza Mahkemeleri kararlarına karşı Bölge Adliye Mahkemelerinde istinaf yoluna başvurma yeni bir uygulamadır. Bu nedenle vergi suçlarında hapis cezası süresi 5 yıl (dahil) ile sınırlı kaldığından bu suçlara karşı Bölge Adliye Mahkemelerinde istinaf yolu takip edilecektir. Dolayısıyla vergi suçları bakımından Yargıtay'a başvuru yolu kanunda belirtilen çok sınırlı haller dışında kapanmış olmaktadır.

C. Yargıtay'da Görülen Vergi Suçları Davaları

Yargıtay Hukuk ve Ceza Dairelerinin bakmakla görevli olduğu işler ve bu işlerin daireler arasındaki dağılımı Yargıtay Başkanlar Kurulunun İşbölümü kararları ile her yıl yeniden yapılmaktadır. 2014 yılında açılan yeni daireler ile birlikte iş bölümleri yeniden yapılmış ve bu tarihten itibaren 7. ve 11. Ceza Daireleri yanı sıra 19. Ceza Dairesi de vergi davalarına bakmaya başlamıştır. 2015 yılında yeniden yapılan iş bölümü ile bu dosyalar 21.Ceza Dairesine verilmiştir³⁸. 213 sayılı VUK'dan kaynaklanan işlere, 2016 yılında Yargıtay Büyük Genel Kurulu'nun 12.02.2016 tarih ve 2016/1 sayılı kararı ile³⁹ ve 2017 yılı için Yargıtay Büyük Genel Kurulu'nun 20.01.2017 tarih ve 2017/1 sayılı kararı ile 11. ve 21. Ceza Daireleri bakmakla görevlendirilmiştir⁴⁰. Yargıtay Birinci Başkanlık Kurulunun 22.12.2016 tarihli ve 398 sayılı Kararı ile 13.04.2017 tarihinden geçerli olmak üzere 21. Ceza Dairesinin kapatılmasına karar verilmiş ve bu Daireye ait tüm işlerin anılan tarih itibarıyla 11. Ceza Dairesine devrine karar verilmiştir⁴¹.

Yargıtay 7., 11. ve 21. Ceza Dairelerine gelen dosyaların tamamını vergi davaları oluşturmamaktadır. Çünkü bu Dairelere vergi ile ilgili konuların yanı sıra verilen farklı dava dosyaları da bulunmaktadır. Adalet Bakanlığı istatistiklerinde ve Yargıtay ilgili Ceza Dairelerinde yapılan görüşmelerde, bakılan dosyaların içeriklerine veya konularına göre herhangi bir sınıflandırmanın yapılmadığı anlaşıldığından Yargıtay'a intikal eden toplam dosyalardan ne kadarının vergi davaları olduğu konusunda kesin bir bilgi bulunmamaktadır.

Tablo 5'e göre; Yargıtay 7. ve 11. Ceza Dairelerince bakılan vergi davalarında 2012 ve 2013 yılında gelen dosya sayısının Ceza Daireleri toplamı içindeki payı %13, 2014 yılındaki payı ise %14,8'dir. 2015 yılında yeni iş bölümü kararıyla birlikte eklenen 21.Ceza Dairesine gelen toplam dosya sayısı 52.817 olup, Ceza Daireleri toplamı içindeki payı %11,6 olarak hesaplanmıştır. 2015 yılı

³⁸ Yargıtay, <http://www.yargitay.gov.tr> Erişim: 11.05.2016.

³⁹ Yargıtay, <http://www.yargitay.gov.tr/documents/isbolumukararibgk2016.pdf>Erişim: 19.07.2017.

⁴⁰ Yargıtay, <http://www.yargitay.gov.tr/sayfa/dairelerin-is-bolumu/documents/isbolumu/isbolumukarar20012017.pdf> Erişim: 19.07.2017.

⁴¹ Yargıtay, <http://www.yargitay.gov.tr/sayfa/dairelerin-is-bolumu/documents/isbolumu/isbolumukarar22122016.pdf> Erişim: 19.07.2017.

İçin Yargıtay Ceza Dairelerinin tümüne gelen davaların yaklaşık %12'sini bu 7, 11 ve 21. Ceza Dairelerine gelen dosyaların oluşturduğu anlaşılmaktadır. Yargıtay Hukuk Daireleri ve Ceza Dairelerine gelen davaların toplamında ise bu oranın %5 olduğu görülmektedir. 2016 yılında sadece 11 ve 21. Ceza Daireleri VUK'dan kaynaklanan işlere bakmıştır. 2016 yılında 11. Ceza Dairesinin iş yükü %4,5, 21. Ceza Dairesinin iş yükü ise %3,9 olarak hesaplanmıştır. 2015 yılına göre 11.Ceza Dairesinde %100'ün üzerinde bir iş yükü artışı söz konusudur. Bu artış 19.Ceza Dairesinde bulunan vergi dava dosyalarının 11. Ceza Dairesine devredilmesinden kaynaklanmaktadır.

Tablo 5. Yargıtay Ceza Dairelerinde Yıl İçinde Gelen Dosya Sayıları ve Ceza Daireleri İçindeki Payı (2012-2016)

Ceza Daireleri	2012		2013		2014		2015		2016	
	Gelen Dosya Sayısı	Ceza D. Top. İçin. Payı(%)	Gelen Dosya Sayısı	Ceza D. Top. İçin. Payı(%)	Gelen Dosya Sayısı	Ceza D. Top. İçin. Payı(%)	Gelen Dosya Sayısı	Ceza D. Top. İçin. Payı(%)	Gelen-Dosya Sayısı	Ceza D. Top. İçin. Payı(%)
Ceza Gen. Kurulu	355	0,1	841	0,2	855	0,2	1.259	0,3	1.460	0,5
1.Ceza D.	5.050	1,5	6.344	1,6	6.609	1,7	6.399	1,4	6.292	2,2
2.Ceza D.	14.893	4,3	37.257	9,6	38.492	9,7	18.564	4,1	20.040	6,9
3.Ceza D.	32.350	9,5	32.691	8,4	42.392	10,7	35.246	7,7	18.870	6,5
4.Ceza D.	38.425	11,2	42.450	10,9	55.585	14,1	29.035	6,4	19.117	6,6
5.Ceza D.	8.205	2,4	17.315	4,5	12.415	3,2	13.470	3,0	11.421	3,9
6.Ceza D.	48.959	14,3	35.827	9,2	15.590	3,9	9.797	2,2	7.624	2,6
7.Ceza D.	19.997	5,9	23.635	6,1	35.787	9,1	28.455	6,2	22.013	7,6
8.Ceza D.	21.778	6,4	20.178	5,2	38.706	9,8	16.233	3,6	12.950	4,5
9.Ceza D.	5.748	1,7	18.503	4,7	9.497	2,4	17.535	3,8	2.283	0,8
10.Ceza D.	38.197	11,2	14.247	3,6	15.196	3,9	6.050	1,3	3.513	1,2
11.Ceza D.	24.556	7,2	27.439	7,1	22.691	5,8	9.993	2,2	12.921	4,5
12.Ceza D.	19.092	5,6	30.410	7,8	23.519	6,0	17.256	3,8	13.209	4,6
13.Ceza D.	25.113	7,3	36.593	9,4	38.537	9,8	18.564	4,1	20.059	6,9
14.Ceza D.	18.690	5,5	11.896	3,1	12.419	3,2	10.309	2,3	13.205	4,6
15.Ceza D.	20.056	5,9	33.295	8,6	25.783	6,5	15.035	3,3	5.081	1,7
16.Ceza D.	-	-	-	-	-	-	8.840	1,9	7.570	2,6
17.Ceza D.	-	-	-	-	-	-	30.476	6,7	20.040	6,9
18.Ceza D.	-	-	-	-	-	-	45.249	9,9	19.001	6,5
19.Ceza D.	-	-	-	-	-	-	36.112	7,9	16.221	5,6
20.Ceza D.	-	-	-	-	-	-	16.634	3,6	3.055	1,1
21.Ceza D.	-	-	-	-	-	-	14.369	3,2	11.326	3,9
22.Ceza D.	-	-	-	-	-	-	30.070	6,6	9.525	3,3
23.Ceza D.	-	-	-	-	-	-	20.616	4,5	13.005	4,5
Ceza D.Top.	341.464	100	388.921	100	394.073	100	455.566	100	289.801	100
Yargıtay Genel Top.	507.044	-	895.402	-	955.203	-	1.004.281	-	806.488	-

Kaynak: Yargıtay, 2012, 2013, 2014 ve 2015 Faaliyet Raporları, <http://www.yargitay.gov.tr/sayfa/faaliyet-raporu> Erişim:24.05.2016 ve Adalet Bakanlığı, <http://www.adlilicil.adalet.gov.tr/AdliIstFlip/2016/index.html#/258> Erişim: 21.07.2017 verilerinden oluşturulmuştur.

Aşağıdaki tabloda 2015-2016 dönemi itibarıyla Yargıtay Ceza Dairelerinin gelen, çıkan, devreden dava sayıları ve ortalama görülme süreleri gün olarak verilmiştir.

Tablo 6. 2015-2016 Dönemi İtibarıyla Yargıtay Ceza Dairelerinin İş Yükü

Daireler	Gelen Dosya Toplam		Çıkan Dosya Toplam		Çıkan Dosyalar/ Gelen Dosyalar Oranı (%)		Bir Sonraki Yıla Devir		Ortalama Görülme Süresi (Gün)	
	2015	2016	2015	2016	2015	2016	2015	2016	2015	2016
Ceza G.K.	2.112	3.049	523	2.156	24,8	70,7	1.589	893	493	247
1.Ceza	9.384	9.164	6.512	4.457	69,4	48,6	2.872	4.707	163	254
2.Ceza	46.374	42.367	24.047	17.882	51,9	42,2	22.327	24.485	424	444
3.Ceza	50.372	32.286	36.956	21.358	73,4	66,2	13.416	10.928	142	218
4.Ceza	94.268	72.522	40.863	15.708	43,3	21,7	53.405	56.814	611	1.139
5.Ceza	25.351	18.665	18.107	10.003	71,4	53,6	7.244	8.662	218	267
6.Ceza	61.503	22.595	46.532	7.422	75,7	32,8	14.971	15.173	426	721
7.Ceza	60.214	58.263	23.964	11.559	39,8	19,8	36.250	46.704	467	890
8.Ceza	33.213	19.987	26.176	12.413	78,8	62,1	7.037	7.574	204	207
9.Ceza	21.087	14.884	8.486	8.846	40,2	59,4	12.601	6.038	223	603
10.Ceza	47.985	18.005	33.493	4.373	69,8	24,3	14.492	13.632	514	1.284
11.Ceza	41.909	22.435	32.395	8.958	77,3	39,9	9.514	13.477	352	378
12.Ceza	32.181	25.775	19.615	13.794	61,0	53,5	12.566	11.981	268	327
13.Ceza	39.795	38.995	20.859	17.595	52,4	45,1	18.936	21.400	367	386
14.Ceza	24.226	25.123	12.308	8.781	50,8	35,0	11.918	16.342	411	463
15.Ceza	50.847	23.207	32.721	10.011	64,4	43,1	18.126	13.196	407	747
16.Ceza	8.840	11.057	5.353	7.745	60,6	70,0	3.487	3.312	88	160
17.Ceza	30.476	38.533	11.983	14.095	39,3	36,6	18.493	24.438	157	453
18.Ceza	45.249	49.851	14.399	20.083	31,8	40,3	30.850	29.768	186	853
19.Ceza	36.112	42.626	9.707	24.141	26,9	56,6	26.405	18.485	207	400
20.Ceza	16.634	14.288	5.401	6.146	32,5	43,0	11.233	8.142	184	758
21.Ceza	14.369	18.804	6.891	8.098	48,0	43,1	7.478	10.706	127	337
22.Ceza	30.070	29.853	9.742	29.853	32,4	100	20.328	-	184	186
23.Ceza	20.616	25.270	8.351	11.324	40,5	44,8	12.265	13.946	152	388
Ceza D. Top.	843.187	677.604	455.384	296.801	54	43,8	387.803	380.803	306	472

Kaynak: Yargıtay, <http://www.yargitay.gov.tr> Erişim:15.07.2017 verilerinden oluşturulmuştur.

Tablo 6'ya göre; çıkan dosyaların gelen dosyalara oranı 2015 yılında %54, 2016 yılında %43,8 olarak gerçekleşmiştir. Genel olarak 2015 yılında yeni Dairelerin görev yapmaya başlamasıyla çıkan dosyaların toplam dosyalara oranında bir iyileşme söz konusu olmuş ve vergi dava dosyalarının bakıldığı 11. Ceza Dairesinde çıkan dosya oranı 2015 yılında %77,3 oranına çıkmıştır. Ancak Yargıtay'da vergi davalarının bakıldığı 21. Ceza Dairesinin 13.04.2017 tarihinde kapatılması kararı alınmasıyla birlikte 11. Ceza Dairesine devredilen dosyaların görülme oranı düşmeye başlamıştır. Bu rakamlar Yargıtay Ceza Dairelerinde dosyaların görülme oranının 2015 yılında %54'den 2016 yılında %43,8 oranına düşmesi Yargıtay üzerindeki iş yükünün ortalama olarak iki katın da üzerinde olduğunu kanıtlamaktadır. İş yükünün artışıyla birlikte davaların ortalama görülme sürelerini de 2015 yılında 306 gün iken 2016 yılında 472 güne çıkmak suretiyle artırmıştır. Yargıtay'daki bu iş yükünün artışıyla ülkemizde yaşanan 15 Temmuz 2016 tarihli "kalkışma"nın etkileri de gözardı edilmemelidir. Çünkü FETÖ yapılanmasıyla iltisak sebepleriyle açığa alınma, ihraç gibi durumlar nedeniyle yargıç sayısında azalmanın yükü artırmasının yanında, konuya ilişkin

yeni oluşan dosyalar nedeniyle de yük artışı yargılama sürelerini uzatmıştır.

Vergi dava dosyalarının durumu açısından bakıldığında da çok farklı bir sonucun olmadığı görülmektedir. Yargıtay'a taşınan vergi davalarında meydana gelen bu artışların temelinde artan hukuk bilinci gelmektedir. Özellikle serbest muhasebeci, mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin gelişmesiyle birlikte mükelleflerin hakları daha bilinçli takip edilir hale gelmiştir. Örneğin; kanunların, yönetmelik, tebliğ vb gelişmelerin takip edilmesi, mükellef haklarının daha iyi bilinmesi, defter kayıt ve düzeninin standartlara bağlanması gibi gelişmeler haklı olduğunu düşünen mükellefleri daha üst mahkemelerde haklarını arama yoluna sevk etmektedir. Bu gelişmelerle birlikte mükellef sayılarındaki artışlar da bu davaların artmasında önemli rol oynamaktadır. Ayrıca temyiz makamlarının verdiği kararların daha çok davacı lehine gerçekleşmesi mükellefler açısından vergi idareleri ve mahkemeleri tarafından işlemlerin ve verilen kararların çoğunun hukuka aykırı olduğu kanaatini uyandırmaktadır. Bu nedenle mükellefler bu durumlarda vergi ödemek yerine yargısal süreçler sonunda vergi ödemeyi veya ödememeyi tercih etmektedirler.

1. Yedinci Ceza Dairesi

Vergi suçları ile ilgili temyiz dosyalarına bakmakla görevlendirilen Yargıtay 7. Ceza Dairesi 2797 sayılı Yargıtay Yasası gereğince 11.05.1959 yılında kurulmuştur. Yargıtay 7. Ceza Dairesi; Özel Ceza Yasalarından veya KK'dan doğan ve başka dairelerin görev alanına girmeyen suçlar ve kararlara bakmaktadır. Aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle 7. Ceza Dairesine gelen ve çıkan dosya sayıları verilmiştir.

Tablo 7. 7. Ceza Dairesine Gelen, Çıkan ve Devreden Dosya Sayıları (2000-2015)

Yıllar	Gelen Dosya			Çıkan Dosya Toplam	Çıkan Dosya/ Gelen Dosya (%)	Bir Sonraki Yıla Devreden	Devreden Dosya/ Gelen Dosyalara (%)
	Geçen Yıl. Devir	Yıl İçinde Gelen	Toplam				
2000	2.213	17.344	19.557	17.719	90,6	1.838	9,4
2001	1.838	18.829	20.667	20.404	98,7	263	1,3
2002	263	23.724	23.987	20.224	84,3	3.763	15,7
2003	3.763	21.523	25.286	13.108	51,8	12.178	48,2
2004	12.178	39.800	51.978	16.456	31,6	35.522	68,4
2005	35.522	18.478	54.000	22.188	41,1	31.812	58,9
2006	31.812	18.212	50.024	20.032	40	29.992	60
2007	29.992	18.392	48.384	11.987	24,7	36.397	75,3
2008	36.397	19.866	56.263	22.625	40,2	33.638	59,8
2009	33.638	21.185	54.823	16.175	29,5	38.648	70,5
2010	38.648	15.054	53.702	17.189	32	36.513	68
2011	36.513	13.120	49.633	27.361	55,1	22.272	44,9
2012	22.272	31.675	53.947	33.843	62,7	20.104	37,3
2013	19.997	23.635	43.632	25.316	58	18.315	42
2014	18.316	35.784	54.100	22.341	41,3	31.759	58,7
2015	31.759	28.455	60.214	23.964	39,8	36.250	60,2

Kaynak: Yargıtay, <http://www.yargitay.gov.tr> Erişim:15.07.2017 verilerinden oluşturulmuştur.

Tablo 7'ye göre Yargıtay 7. Ceza Dairesinde bakılan davalarda yıllar itibariyle artış yaşandığı görülmektedir. 2000-2003 yıllarındaki dosya sayıları 2004 yılından itibaren iki katına yükselmiştir. 2004 yılından itibaren bir sonraki yıla devreden dosya sayısında önemli artışlar görülmektedir. Çıkan dosyaların gelen dosyalara oranına bakıldığında 2000-2002 döneminde %84,3-98,7 oranlarında dosyaların sonuçlandırıldığı ancak yıllar içinde %50 oranının altına indiği ve hatta 2007 yılında %24,7 oranına kadar düştüğü görülmektedir. Bu oranlarda ayrıca bir sonraki yıla devreden dosya sayısı ve bu dosyaların gelen dosya toplamları içindeki payları dikkate alındığında yıllar itibariyle bir artışın olduğunu görmek mümkündür. Yargıtay 7. Ceza Dairesinin iş yükünün 2003 yılından itibaren büyük artışlar gösterdiğini kanıtlamaktadır.

Yargıtay 7. Ceza Dairesinin baktığı davalar incelendiğinde davaların çoğunlukla; 4733 sayılı Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'a muhalefet ile 10.07.2003 tarih ve 4926 sayılı Kanun ile 21.03.2007 tarih ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na muhalefetten oluştuğu görülmektedir. 200 adet dava dosyasının incelenmesi sonrasında; 4733 sayılı Kanun ve 4926 ile 5607 sayılı Kanuna muhalefet dolayısıyla açılan dava sayısının 96 adet, 4733 sayılı Kanuna muhalefet dolayısıyla açılan dava dosya sayısının ise 86 adet olduğu tespit edilmiştir. Bu suçların daha çok gümrük kaynaklı kayıt dışı ekonominin bir ayağı olması bakımından bu suçlar nedeniyle oluşan vergi kaybının da önemli boyutta olduğunu söylemek mümkündür.

2015 yılında 19. Ceza Dairesinin kurulmasıyla birlikte 7. Ceza Dairesinde bulunan vergi dava dosyaları Yargıtay Birinci Başkanlık Kurulu'nun 19.01.2015 tarih ve 2015/8 no.lu iş bölümü kararı ile 19. Daireye devredilmiştir⁴². Yargıtay Büyük Genel Kurulu'nun 20.01.2017 tarih ve 2017/1 Sayılı İşbölümü kararı ile 2017 yılında kaçakçılık ve buna bağlı olarak işlenen evrakta sahtecilik suçlarından birlikte dava açılmış olması halinde temyiz incelemesinin 7. Ceza Dairesi tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır⁴³.

2. Onbirinci Ceza Dairesi

Vergi suçları ile ilgili temyiz dosyalarına bakmakla görevlendirilen bir diğer daire de Yargıtay 11. Ceza Dairesi'dir. 1994 yılında kurulan 11. Ceza Dairesi, kendisine verilen diğer görevlerle birlikte 213 sayılı VUK'dan kaynaklanan işler, resmi belgede sahtecilik, resmi belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek, resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan, özel belgede sahtecilik, özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek gibi suçlara da bakmakla görevlendirilmiştir⁴⁴.

⁴² Yargıtay, 2015

⁴³ Yargıtay, 2017

⁴⁴ Yargıtay, <http://www.yargitay.gov.tr>

Aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle 11. Ceza Dairesine gelen ve çıkan dosya sayıları verilmiştir.

Tablo 8. 11. Ceza Dairesine Gelen, Çıkan ve Devreden Dosya Sayıları (2000-2016)

Yıllar	Gelen Dosya			Çıkan Dosya Toplam	Çıkan Gelen Dosya Toplam (%)	Bir Sonraki Yıla Devreden	Devreden Dosya/ Gelen Toplam Dosya (%)
	Geçen Yıl. Devir	Yıl İçinde Gelen	Toplam				
2000	212	6341	6.553	5773	88,1	780	11,9
2001	780	11.803	12.583	11.903	94,6	680	5,4
2002	680	14.728	15.408	10.590	68,7	4.818	31,3
2003	4.818	17.174	21.992	10.075	45,8	11.917	54,2
2004	11.916	11.633	23.549	10.241	43,5	13.308	56,5
2005	13.307	12.326	25.633	14.359	56	11.274	44
2006	11.274	9.124	20.398	10.595	51,9	9.803	48,1
2007	9.803	10.104	19.907	9.559	48	10.348	52
2008	10.348	21.964	32.312	15.041	46,5	17.271	53,5
2009	17.271	23.874	41.145	17.068	41,5	24.077	58,5
2010	24.077	17.783	41.860	15.308	36,6	26.552	63,4
2011	26.552	13.893	40.445	24.294	60	16.151	40
2012	16.151	31.089	47.240	22.691	48	24.549	52
2013	24.556	27.439	51.995	20.262	38,9	31.733	61,1
2014	31.733	22.691	54.424	22.508	41,4	31.916	58,6
2015	31.916	9.993	41.909	32.395	77,3	9.514	22,7
2016	9.514	12.921	22.435	8.958	39,9	13.477	60,1

Kaynak: Yargıtay, <http://www.yargitay.gov.tr> Erişim:15.07.2017 verilerinden oluşturulmuştur.

Tablo 8'e göre Yargıtay 11. Ceza Dairesinde bakılan davalarda yıllar itibariyle artış yaşandığı görülmektedir. 2000 yılından sonra dosya sayılarının 2 kat artarak devam ettiği ve 2014 yılında 2000 yılına göre dosya sayısının 8,3 kat artarak 6.553 dosyadan 54.424 dosyaya çıktığı görülmektedir. 2000 yılından itibaren bir sonraki yıla devreden dosya sayısında da önemli artışlar gerçekleşmiştir. 2000 yılında devreden dosya sayısı 780 iken 2015 yılında bu rakam 31.916 dosyaya ulaşmıştır. Bu artış oransal olarak devreden dosya sayısının bir önceki yıla göre 41 kat arttığını göstermektedir.

Çıkan dosyaların gelen dosyalara oranına bakıldığında; 2000 yılında %88,1, 2001 yılında ise %94,6 oranlarında dosyaların sonuçlandırıldığı ve yıllar içinde %50 oranının altına indiği ve hatta 2010 yılında %36,6 oranına kadar düştüğü görülmektedir. Ayrıca bir sonraki yıla devreden dosya sayısı ve bu dosyaların gelen dosya toplamı içindeki payları dikkate alındığında yıllar itibariyle bir artışın olduğunu görmek mümkündür. Bu oranlar Yargıtay 11. Ceza Dairesinin iş yükünün 2002 yılından itibaren büyük artışlar gösterdiğini kanıtlamaktadır. Kaydedilen bu artışlar sonrasında Yargıtay'da yeni Daireler kurulmuş ve mevcut Dairelerdeki dosyalar yeni Dairelere verilerek iş yükü hafifletilmeye çalışılmıştır.

2015 yılında 19. Ceza Dairesinin kurulmasıyla birlikte 11. Ceza Dairesinde bulunan vergi dava dosyaları Yargıtay Birinci Başkanlık Kurulu'nun 19.01.2015 tarih ve 2015/8 no.lu iş bölümü kararı ile 19. Ceza Dairesine devredilmiştir⁴⁵.

⁴⁵ Yargıtay, 2015

Ancak 2016 yılında Yargıtay Büyük Genel Kurulu'nun 2016/1 sayılı ve 12.02.2016 tarihli kararı gereğince 19. Ceza Dairesi'nin arşivinde bulunan 213 sayılı VUK'dan kaynaklanan işlere ait dava dosyaları ise ½ oranında tekrar 11. Ceza Dairesi'ne devredilmiştir⁴⁶. Yargıtay Büyük Genel Kurulu'nun 20.01.2017 tarih ve 2017/1 Sayılı İşbölümü kararı ile 2017 yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan işlerin ½'sinin 11.Ceza Dairesi tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır⁴⁷.

3. Yirmibirinci Ceza Dairesi

Yargıtay Ceza Dairelerinin iş yoğunluğu sonrasında 2014 yılında 15 adet Ceza Dairesine ilave olarak 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 ve 23.Ceza Daireleri kurulmuştur. 2016 yılında Yargıtay Büyük Genel Kurulu'nun 2016/1 sayılı ve 12.02.2016 tarihli kararı gereğince 19. Ceza Dairesi'nin arşivinde bulunan 213 sayılı VUK'dan kaynaklanan işlere ait dava dosyaları ise ½ oranında 21. Ceza Dairesi'ne devredilmiştir⁴⁸.

Tablo 9. 21. Ceza Dairesine Gelen, Çıkan ve Devreden Dosya Sayıları (2015-2016)

Yıllar	Gelen Dosya			Çıkan Dosya Toplam	Çıkan Dosyalar/ Gelen Toplam Dosyalar (%)	Bir Sonraki Yıla Devreden	Devreden Dosyalar/ Gelen Toplam Dosyalar (%)
	Geçen Yılda Devir	Yıl içinde Gelen	Toplam				
2015	-	14.369	14.369	6.891	48	7.478	52
2016	7.478	11.326	18.804	8.098	43,1	10.706	56,9

Kaynak: Yargıtay, <http://www.yargitay.gov.tr> Erişim:15.07.2017 verilerinden oluşturulmuştur.

Tablo 9'a göre 2015 yılında göreve başlayan Yargıtay 21. Ceza Dairesine yıl içinde gelen dosya sayısı 14.369 adettir. Bu dosyaların yıl içinde %48'i sonuçlandırılmış kalan %52 oranında dosya ise bir sonraki yıla devretmiştir. 2016 yılında çıkan dosyaların gelen toplam dosyalara oranı %43,1'e inmiş, devreden dosya sayısı %56,9'a çıkmıştır.

6723 sayılı Danıştay Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 2797 sayılı Yargıtay Kanunu'na eklenen Geçici 15. madde uyarınca, Yargıtay Birinci Başkanlık Kurulu'nun 23.07.2016 tarih ve 29779-2 mükerrer sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe giren 22.12.2016 tarih ve 398 sayılı Kararıyla 21. Ceza Dairesinin 13.04.2017 tarihinden geçerli olmak üzere kapatılmasına karar verilmiştir. Ancak belirlenen tarihe kadar Yargıtay Büyük Genel Kurulu'nun 20.01.2017 tarih ve 2017/1 sayılı İşbölümü kararıyla 2017 yılında VUK'dan kaynaklanan işlerin ½'sinin 21. Ceza Dairesi tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır⁴⁹.

⁴⁶ Yargıtay, 2016

⁴⁷ Yargıtay, 2017

⁴⁸ Yargıtay, 2016

⁴⁹ Yargıtay, 2017

4. Yargıtay Ceza Genel Kurulu

04.02.1983 tarih ve 2797 sayılı Yargıtay Kanunu'nun 7. maddesinde Ceza Genel Kurulu'nun, ceza dairelerinin başkan ve üyelerinden oluşacağı belirtilmiştir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun görevleri Yargıtay Kanunu'nun 15. maddesinde sayılmıştır.

Vergi mahkemeleri ile ilgili Yargıtay Ceza Daireleri arasındaki uyuşmazlık sonrasında Yargıtay Ceza Genel Kurulu'na intikal eden vergi davalarının tüm davalar içindeki sayısının çok fazla olmadığını söylemek mümkündür. 2000-2015 döneminde vergi davaları ile bu Kurul'a intikal eden dosya sayısı Yargıtay emsal karar sorgulama sayfasında yayınlanan kararlar dikkate alındığında sayının 36 olduğu görülmektedir⁵⁰.

V. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI İÇİN ADLİ YARGIDA VERİLEN KARARLAR

Vergi suçları karşılığında; verilecek cezalar 359. maddesinde belirtilmiştir. Vergi suçları hapis cezalarını gerektiren suçlar olduğu için adli nitelikli davalar olup, bu davalar için öncelikle Asliye Ceza Mahkemesine, temyiz için ise Yargıtay'a başvurulmaktadır.

A. Asliye Ceza Mahkemesi'nde Vergi Kaçakçılığı Suçları İçin Verilen Kararlar

Türk vergi yargı sisteminde adli nitelikli vergi suçlarının yargılanması ve cezalandırılması ceza mahkemelerinin yetkisine girmektedir⁵¹. Hürriyeti bağlayıcı adli nitelikteki ve kişilerin mahkûmiyeti kararı neticesinde hapis cezası verilmesini gerektiren vergi davaları Asliye Ceza Mahkemelerinin görev alanında yer almaktadır. Asliye Ceza Mahkemesi hakimleri vergi ile ilgili davaları, bilirkişi raporları ve Cumhuriyet Savcılığının düzenlediği Vergi Suçu Raporunu dikkate alarak sonuçlandırmaktadır.

Asliye Ceza Mahkemelerinin vergi davaları ile ilgili adli nitelikli davalara ait mahkûmiyet, beraat, düşme, hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve diğer kararlara ait rakamlar aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

⁵⁰ Yargıtay, <http://www.yargitay.gov.tr>

⁵¹ ÇOMAKLI Şafak Ertan, Ahmet AK, *Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler*, Erzurum Barosu, Yayın No:5, 1.Baskı, Erzurum, 2013, s.128.

Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede
Adli Vergi Cezalarının Rolü
Prof. Dr. Ersan ÖZ, Yrd. Doç. Dr. Ayşe ARMAĞAN

Tablo 10. Asliye Ceza Mahkemelerinde Verilen Kararlar (2005-2016)

Yıl	Mahkumiyet		Beraat		Düşme		Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması		Diğer Kararlar		Toplam
	Sayısı	Top. İçin. (%)	Sayısı	Top. İçin. (%)	Sayısı	Top. İçin. (%)	Sayısı	Top. İçin. (%)	Sayısı	Top. İçin. (%)	
2005	4.156	45,6	1.493	16,4	1.224	13,4	-	-	2.242	24,6	9.115
2006	4.236	48,3	1.270	14,5	58	0,6	-	-	3.202	36,5	8.766
2007	4.012	41,9	1.995	20,8	43	0,4	-	-	3.535	36,9	9.585
2008	3.744	35,2	1.468	13,8	51	0,4	-	-	5.374	50,5	10.637
2009	5.882	44,3	1.820	13,7	-	-	-	-	5.572	42	13.274
2010	6.235	41,8	2.452	16,5	-	-	-	-	6.214	41,7	14.901
2011	7.828	45,5	3.799	22,1	-	-	-	-	5.576	32,4	17.203
2012	10.309	49,6	3.161	15,2	-	-	-	-	7.312	35,2	20.782
2013	16.419	56,2	4.474	15,3	-	-	-	-	8.316	28,5	29.209
2014	17.998	57,3	6.001	19,1	-	-	3.590	11,4	3.815	12,2	31.404
2015	19.610	59,3	6.722	20,3	-	-	3.175	9,6	3.563	10,8	33.070
2016	16.407	59,4	5.718	20,7	-	-	2.258	8,2	3.222	11,7	27.605

Kaynak: Adalet B., <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr> Erişim:15.07.2017 verilerinden oluşturulmuştur.

Tablo 10'dan görüleceği gibi 2005 yılında 9.115 adet karardan 4.156 adedi mahkumiyet iken 2015 yılında 33.070 adet karardan 19.610 adedi mahkumiyet olarak gerçekleşmiştir. Oransal olarak hesaplandığında bu rakamlar 2005 yılında %45,6 iken 2013 yılında %56,2, 2014 yılında %57,3, 2016 yılında ise %59,4 olarak tespit edilmiştir. Bu oransal ifade vergi suçları ile ilgili verilen kararların son 10 yılda yarısından fazlasının ve hatta 2016 yılında %60'a yakın bir oranla mahkûmiyet şeklinde gerçekleştiğini göstermektedir.

Beraat kararları açısından durum değerlendirildiğinde; 2005 yılında verilen kararların %16,4, 2014 yılında %19,1, 2016 yılında ise %20,7 oranında gerçekleştiği görülmektedir. 2016 yılı için beraat kararı oranı (%20 ,7) ile mahkûmiyet kararı oranı (%59,4) karşılaştırıldığında arada önemli düzeyde farklılık olduğu görülmektedir. Asliye Ceza Mahkemelerinde verilen mahkûmiyet kararının (kişilerin hapis cezası ile cezalandırılması) bu denli fazla verilerek suçlu bulunmaları; vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede özellikle vergi kaçırma suçları konusunda idarelerin ve siyasilerin konu üzerinde önemle ve kararlılıkla durmasının, ciddi tedbirlerin alınmasının, denetimlerin belli standartlarda sıklıkla ve etkin bir şekilde uygulanmasının, denetimlerde alan odaklı bir denetimden ziyade teknolojik alt yapıya dayalı olarak geliştirilen risk analizi sisteminin kullanılmasının bir sonucudur.

Tablo 10'da son 12 yıl içinde ülkemizde vergi kaçırma kişilerin sayısının önemli derecede arttığını ve vergi kayıp ve kaçakları konusunda alınan önlemlerin kişilerin vergi kaçırma yönündeki isteğini azaltmadığı hatta artırdığını söylemek mümkündür. Ayrıca vergi kaçırıldığı iddia edilerek adli

yargıya intikal eden ve nihayetinde mahkûmiyet kararıyla sonuçlanan vergi kaçakçılığı suç oranının 2016 yılı için %59,4 düzeyinde olduğu tablodan çıkarılabilecek önemli bir sonuçtur.

Asliye Ceza Mahkemelerinde verilen kararlar sonucunda cezaların hangi fiiller için verildiği vergi idarelerinin vergi kaçakları konusunda almaları gereken önlemleri belirlemeleri ve denetimleri hangi alanlarda yoğunlaştırmaları gerektiği konusunda fikir vermesi bakımından önem arz etmektedir.

Tablo 11. Asliye Ceza Mahkemelerinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Verilen Mahkumiyet Kararları Sayısı (2009-2016)

Yıllar	Mahkumiyet							
	359/a-1	359/a-2	359/b-1	359/b-2	359/c	362	363	353
2009	162	1.880	3.659	146	-	29	4	2
2010	152	1.799	4.107	132	-	28	11	6
2011	202	2.122	5.279	195	-	25	2	3
2012	237	2.563	7.083	380	-	42	3	1
2013	238	3.419	12.048	678	17	15	1	3
2014	255	3.203	13.283	1.206	21	30	-	-
2015	349	3.425	14.203	1.590	21	18	3	1
2016	192	3.087	11.538	1.535	24	21	-	10

Kaynak: Adalet B., <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr> Erişim:15.07.2017 verilerinden oluşturulmuştur.

Tablo 11'e göre, vergi kaçırmaya yönelik VUK 359/a-1⁵² fiilinden suçlu bulunan kişi sayısı 2009 yılında 162 kişi iken 2015 yılında bu sayı 349'a yükselmiş ve bu suçun muhataplarına fiilin karşılığı olan 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası verilmiştir. 2009 yılından itibaren geçen 8 yılda suçlu sayısı %115 (2,15 kat) oranında artmıştır. 2016 yılında önemli sayılacak derecede (yaklaşık %45) oranında bir azalma söz konusu olmuştur.

VUK 359/a-2⁵³ maddesindeki kaçakçılık fiilinden suçlu bulunan kişi sayısı 2009 yılında 1.880 iken bu sayı 2015 yılında 3.425'e yükselmiş ve suçun muhataplarına fiilin karşılığı olan 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası verilmiştir. 2009 yılından itibaren geçen 8 yılda suçlu sayısı %82 oranında (1,82 kat) artmıştır.

⁵² Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler

⁵³ Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar

En ağır fiillerden kabul edilen VUK 359/b-1⁵⁴ maddesindeki kaçakçılık suçundan 2009 yılında 3659 kişiye 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası verilmiştir. 2015 yılında bu fiilden suçlu bulunan kişi sayısı ise 14.203'e yükselmiş ve fiilin karşılığı olan hapis cezası verilmiştir. 2009 yılından itibaren geçen 8 yılda suçlu sayısı %288 oranında (3,88 kat) oranında artmış olduğu anlaşılmaktadır. Aynı şekilde en ağır fiillerden kabul edilen VUK 359/b-2⁵⁵ maddesindeki kaçakçılık suçundan 2009 yılında 146 kişiye 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası verilmiştir. 2015 yılında bu fiilden suçlu bulunan kişi sayısı ise 1590'a yükselmiş ve fiilin karşılığı olan hapis cezası verilmiştir. 2009 yılından itibaren geçen 6 yılda suçlu sayısının 10,89 kat oranında artmış olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 11'deki verilerden VUK'a göre en ağır fiiller olup en yüksek cezaların verildiği 359/b maddesindeki fiillerin 359/a maddesindeki diğer fiillere göre daha fazla işlendiği 2009-2016 döneminde suçlu sayısında önemli derecede artış yaşandığı görülmektedir. Bu tezat durum cezaların etkinliğinin sorgulanması gerektiği noktasında yasa koyuculara ve uygulayıcılara önemli sorumluluk ve görevler yüklemektedir. Söz konusu durumun vergi kayıp ve kaçakları açısından ivedilikle ele alınması gerektiğini göstermektedir.

VUK 359/c⁵⁶ maddesindeki kaçakçılık suçundan 2013 yılında 17, 2014 ve 2015 yılında 21 ve 2016 yılında 24 kişi 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile mahkum edilmiştir.

Aşağıdaki tabloda ise Asliye Ceza Mahkemelerinde vergi kaçakçılığı suç fiilleri itibariyle verilen beraat kararları sayısı verilmiştir.

Tablo 12. Asliye Ceza Mahkemelerinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Verilen Beraat Kararları Sayısı (2009-2016)

Yıllar	Beraat							
	359/a-1	359/a-2	359/b-1	359/b-2	359/c	362	363	353
2009	101	650	965	89		9	6	--
2010	83	844	1425	74		19	5	2
2011	102	1784	1721	170		15	3	4
2012	130	1104	1807	103		15	2	-
2013	125	1444	2697	188	1	14	4	1
2014	186	1767	3620	393	12	18	5	-
2015	214	1.803	4.121	558	5	18	2	1
2016	138	1.555	3.582	424	6	10	2	1

Kaynak: Adalet B., <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr> Erişim:15.07.2017 verilerinden oluşturulmuştur.

⁵⁴ Vergi kanunları uyarınca 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

⁵⁵ Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar

⁵⁶ Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar

Tablo 12’de Asliye Ceza Mahkemesinin kararlarına göre vergi kaçırmaya yönelik VUK 359/a-1 suçundan 2009 yılında 101 kişi, 2015 yılında ise 214 kişinin beraat ettiği görülmektedir. VUK 359/a-2 suçundan 2009 yılında 650 kişi, 2015 yılında ise 1.803 kişi beraat etmiştir. VUK 359/b-1 suçundan 2009 yılında 965 kişiye beraat kararı verilirken 2015 yılında 4.121 kişiye beraat kararı verilmiştir. VUK 359/b-2 suçundan ise 2009 yılında 89 kişiye, 2015 yılında da 558 kişiye beraat kararı verilmiştir. Ancak 2016 yılında tüm vergi suçları için açılan dava sayılarıyla orantılı olarak beraat karar sayılarının da düştüğü görülmektedir.

Asliye Ceza Mahkemelerinde vergi kaçakçılığı suç filleri itibariyle verilen diğer kararlar ise aşağıdaki tabloda yer almıştır.

Tablo 13. Asliye Ceza Mahkemelerinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Verilen Diğer Kararların Sayısı (2009-2016)

Yıllar	Diğer								
	359/a-1	359/a-2	359/b-1	359/b-2	359/c	362	363	353	5/5
2009	274	1.768	3.217	255	-	36	20	1	1
2010	243	1.947	3.735	243	-	22	19	3	2
2011	236	1.954	3.085	247	-	36	17	1	-
2012	303	2.476	4.220	265	3	39	5	-	1
2013	311	3.590	4.049	285	8	67	6	-	-
2014	228	3.476	3.275	319	42	63	2	-	-
2015	210	3.313	2.738	447	11	16	2	1	-
2016	112	834	1.924	327	10	12	3	-	-

Kaynak: Adalet B., <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr> Erişim:15.07.2017 verilerinden oluşturulmuştur.

Tablo 13’den 2009 yılında 359/a-2 suçundan dolayı mahkûmiyet ve beraat dışında karar verilen kişi sayısı 1768 iken 2015 yılında bu sayı %87,7 oranında artış göstererek 3.313’e çıkmıştır. 359/b-2 suçu için 2009 yılında verilen diğer ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararları 255 iken 2015 yılında %75,3 oranda artışla 447’ye yükselmiştir. Diğer 359/a-1, 362. ve 353. maddelerden dolayı verilen karar oranlarında çok fazla bir değişimin olmadığı görülmektedir. 359/c maddesine göre işlenen suçlar için verilen diğer kararlar 2014 yılında diğer yıllara göre bir artış söz konusudur. Bununla birlikte 359/b-1 suçları için verilen diğer kararlarda ise 2014 yılından itibaren izleyen yıllarda bir azalma olduğu görülmektedir. Bunun bir nedeni ise 2014 yılı ve sonrasında Asliye Ceza Mahkemelerince verilen kararların daha çok “hükmün açıklanmasının geri bırakılması” şeklinde karar verilmesidir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı 2014 yılında tüm kararlar içinde %11,4 oranına sahip iken 2015 yılında %9,6 ve 2016 yılında %8,2 oranlarına gerilemiştir.

CMK’nın 231. maddesinin ilk halinde “hükmün açıklanması” başlığı altında düzenlenmiş olan madde 6.12.2006 tarih ve 5560 sayılı Kanun’un 23. maddesiyle “hükmün açıklanması ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması” şeklinde yeniden düzenlenmiştir. 5271 sayılı CMK 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girmesine karşın bu Kanun’un ilk halinde düzenlenmemiş olan bu

kurum CMK'nın 231. maddesinde 6.12.2006 tarih ve 5560 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle mevzuatımıza girmiş ve 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun ile de 1 yıl olarak belirlenmiş olan süre 2 yıla çıkarılmıştır. Buna göre; sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, 2 yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmesi halinde sanık, 5 yıl süreyle denetim süresine tabi tutulmaktadır. Bu süre içinde sanık hakkında 1 yıldan fazla olmamak şartıyla (meslek-sanat öğrenmek belli bir yere gitmekten yasaklanmak gibi) denetimli serbestlik tedbiri uygulanabilmektedir (CMK md.231/8). Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlenmediği ve denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülükler uygun davranıldığı takdirde, açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılarak, davanın düşmesi kararı verilmektedir (CMK md.231/10).

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı sanığın ceza hukuku anlamında suç işlediğine dair bir hüküm olmakla beraber suça ilişkin cezanın özel bir şekilde ve şartlı olarak 5 yıl süreyle ertelenmesidir. Sanığın denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlemesi veya denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülükler aykırı davranması halinde, mahkeme hükmü açıklamaktadır. Ancak mahkeme, kendisine yüklenen yükümlülükleri yerine getiremeyen sanığın durumunu değerlendirmek suretiyle; cezanın yarısına kadar belirleyeceği bir kısmının infaz edilmemesine ya da koşullarının varlığı halinde hükümdeki hapis cezasının ertelenmesine veya seçenek yaptırımlara çevrilmesine karar vererek yeni bir mahkumiyet hükmü de kurabilmektedir (CMK md.231/11). Aynı maddenin 13. fıkrasında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının, bir sisteme kaydedileceği ifade edilmektedir. Bu kayıtlar, cumhuriyet savcısı, hakim veya mahkeme tarafından bir soruşturma veya kovuşturmayla bağlantılı olarak istenebilecek, soruşturma ve kovuşturma amacıyla da kullanılabilir. Bu müessesede deneme süresinin iyi halle geçirilmesi, kasten işlenen yeni bir suç işlenmemesi ve mahkemece verilen tedbirlere uygun hareket edilmesi halinde açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılarak davanın düşmesi sağlanmaktadır. Böylece hakkında açılmış olan dava sebebiyle hükmün açıklanması geri bırakılan kişi hiç suç işlememiş sayılmaktadır⁵⁷.

5237 sayılı TCK'ya göre işlenen suçlara verilecek cezalarda olduğu gibi VUK'daki "Kaçakçılık Suçu ve Cezası" başlıklı 359. maddesindeki hapis cezalarının da ertelenebilmesi TCK'nın 51. maddesindeki şartları taşıması şartıyla mümkündür. Erteleme, işlediği suçtan dolayı mahkum edilen suçluya ait cezanın yerine getirilmesinin belirli süre ile geriye bırakılması ve bu süre içerisinde suçlu yeniden suç işlemediği takdirde cezasının infaz edilmiş

⁵⁷ KARAARSLAN, s.107-109.

sayılması sonucunu doğurmaktadır. Hapis cezalarının ertelenmesindeki amaç, suçun tekrar işlenmesine engel olmaştır.

TCK'nın 51. maddesine göre erteleme kararı verilebilmesi için; kişinin, daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı 3 aydan fazla hapis cezasına mahkum edilmemiş olması ve suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması gerekir. Hapis cezasının ertelenebilmesi için TCK'nın 51. maddesine göre⁵⁸ belirlenen şartların oluşması şarttır. Bu şartların oluşması durumunda erteleme kararı verilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Çünkü erteleme, bir hak olmayıp mahkemenin takdir yetkisindedir. Mahkeme, takdir yetkisini kullanırken iyi araştırma yapmak ve kararını yasal dayanaklarla gerekçelendirmek durumundadır⁵⁹.

VUK'un vergi kaçakçılığı suçlarına ait 359/a maddesindeki fiiller için 1 yıldan 3 yıla kadar, 359/b'deki fiiller için 3 yıldan 5 yıla kadar ve 359/c'deki fiiller için ise 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası öngörüldüğü dikkate alındığında erteleme kararının üç fıkra için de mümkün olduğu görülmektedir⁶⁰. Denetimli serbestlik ve erteleme kararlarının bu suçlar için mümkün olması vergi suçları için öngörülen cezaların etkinliğini azalttığı gibi suçların işlenmesinde kişileri cesaretlendirmektedir.

B. Yargıtay'da Vergi Kaçakçılığı Suçları İçin Verilen Kararlar

Yargıtay, vergi davalarında adli nitelikli davaların üst mahkemesi olup, Asliye Ceza Mahkemesinin aldığı kararları temyiz merciidir. Yargıtay'ın Asliye Ceza Mahkemesinin verdiği kararları temyizen aldığı kararları; onama, bozma, red, geri çevirme, zaman aşımı nedeniyle düşme, bir bölümden onama bir bölümden bozma ve diğer sebeplerle alınan kararlardır.

Aşağıdaki tablolarda 7. ve 11. Yargıtay Ceza Dairelerinin verdiği kararlar yer almaktadır.

⁵⁸ -Hükümlü 18 yaşından küçük (18 yaşını doldurmamış) ise 3 yıla kadar (3 yıl dahil) hapis cezasına mahkumiyet halinde VUK'un 10. maddesine göre 18 yaşından küçüklere mükellefiyet tesis edilebilmekle birlikte mükellefiyetle ilgili ödevlerini kanuni temsilcisi yerine getirir ve küçüğün üzerine atılı vergi suçu nedeniyle cezai sorumluluğu bulunmamaktadır,
-Hükümlü 18-65 yaş arasında ise 2 yıla kadar (2 yıl dahil) hapis cezasına mahkumiyet halinde,

-Hükümlü 65 yaşından büyük (65 yaşını bitirmiş) ise 3 yıla kadar (3 yıl dahil) hapis cezasına mahkumiyet halinde hapis cezasının ertelenmesi mümkündür.

⁵⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin konuya ilişkin Esas No: 2007/2541 ve 25.04.2007 tarihli 2007/2836 sayılı kararında; *"Cezaların ertelenip ertelenmeyeceği konusunda takdir hakkı kullanılırken yeterli inceleme ve araştırma yapılmadan 'koşulların oluşmadığı' sözleriyle yetinilerek erteleme isteminin reddine karar verilmesi yasaya aykırıdır."* denilerek inceleme ve araştırma yapılması gerekliliğine vurgu yapılmıştır.

⁶⁰ ASLANPINAR, 2008

Tablo 14. Yargıtay 7. Ceza Dairesinin Karar Türleri (2000-2015)

Yıllar	Gelen Dosya	Çıkan Dosya							Toplam
		Onama	Bozma	Bir Böl. Onama, Bir Böl. Bozma	Red	Geri Çevirme	Z a m a n Aşımı Nedeniyle Düşme	Diğer Nedenler	
2000	19.557	9.554	6.752	-	786	292	335	17.719	
2001	20.667	8.163	10.199	-	963	637	442	20.404	
2002	23.987	10.622	6.702	-	919	1.642	339	20.224	
2003	25.286	4.458	6.718	-	524	1.100	308	13.108	
2004	51.978	8.281	6.070	-	657	307	1.141	16.456	
2005	54.000	2.368	16.949	-	723	420	1.728	22.188	
2006	50.024	2.572	11.722	-	2.553	663	2.522	20.032	
2007	48.384	3.503	2.981	-	1.178	887	3.438	11.987	
2008	56.263	1.480	14.697	-	1.291	2.438	2.719	22.625	
2009	54.823	2.750	6.941	-	1.386	1.510	3.588	16.175	
2010	53.702	3.285	5.637	-	3.945	1.371	2.951	17.189	
2011	49.633	2.903	10.171	-	1.408	3.184	2.611	27.361	
2012	53.947	5.218	12.437	10.588	3.754	682	3	33.843	
2013	43.632	9.607	6.609	4.499	4.114	204	-	25.316	
2014	54.100	4.272	5.097	6.592	4.443	1.742	195	22.341	
2015	60.214	7.150	5.105	557	1.896	129	-	23.964	

Kaynak: Adalet Bakanlığı, www.adlisicil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/2014-kararozel.pdf verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Tablo 14'den 2000-2012 döneminde kararların genellikle bozma yönünde olduğu görülmektedir. Özellikle 2005 yılında %76,3 oranında bozma, %10,7 oranında da onama kararı verildiği anlaşılmaktadır. Aynı şekilde 2011 yılında %37,2 bozma, %10,6 onama kararı, 2012 yılında ise %36,7 bozma ve %15,4 oranında da onama kararı verilmiştir. 2012 yılında bir bölümünden onama bir bölümünden bozma kararı oranı ise %31,3'tür. 2013 yılından itibaren ise onama kararlarının oranının bozma kararı oranının üzerinde gerçekleştiği görülmektedir. 2015 yılında 9.120 adet olan "gönderme" kararı ise Ceza Daireleri arasında yapılan iş bölümü kararı gereğince özellikle vergi dava dosyalarının 19. Ceza Dairesine gönderilmesinin sonucudur. Bu dosyaların bir kısmı 2016 yılında yapılan yeni iş bölümü kararıyla 21. Ceza Dairesine aktarılmıştır.

Çıkan dosyaların sonuçlarına bakıldığında 2000-2002 döneminde onama kararı verilen dosyaların sayısının bozma kararı verilen dosya sayısından çok fazla olduğu tablodan anlaşılmaktadır. 2003 yılından itibaren bozma kararı verilen dosyaların sayısının onama kararı verilen dosya sayısının çok üstüne çıktığı görülmektedir. Bozma kararının onama kararına oranına bakıldığında 2005 yılında 7,2 kat, 2006 yılında 4,6 kat, 2008 yılında 10 kat arttığı hesap edilmiştir. Bu rakamlar Yargıtay'da konu ile ilgili verilen kararların özellikle 2005 yılından itibaren daha çok bozma yönünde geliştiğini göstermektedir.

Tablo 15. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin Karar Türleri (2000-2016)

Yıllar	Gelen Dosya	Çıkan Dosya							Toplam
		Onama	Bozma	Bir Bölüm. Onama, Bir Bölümden Bozma	Red	Geri Çevirme	Zaman Aşımı Nedeniyle Düşme	Diğer Nedenler	
2000	6.553	2.757	2.203	278	191	214	128	2	5.773
2001	12.583	3.808	6.970	294	249	207	370	5	11.903
2002	15.408	4.675	4.006	387	343	682	400	97	10.590
2003	21.992	3.601	4.205	965	220	196	872	16	10.075
2004	23.549	3.930	3.448	1.200	437	210	1.016	-	10.241
2005	25.633	2.108	11.010	84	240	110	732	75	14.359
2006	20.398	3.233	5.269	88	389	307	1.065	244	10.595
2007	19.907	3.365	3.072	482	525	368	1.582	165	9.559
2008	32.312	1.911	9.652	412	346	425	1.981	314	15.041
2009	41.145	2.320	10.426	577	501	821	2.028	395	17.068
2010	41.860	1.552	7.428	514	521	1.078	3.888	327	15.308
2011	40.445	1.426	2.044	451	258	467	2.772	16.876	24.294
2012	47.240	4.976	3.474	11.708	917	170	4	1.442	22.691
2013	51.995	6.081	5.507	6.067	1.252	283	-	1.072	20.262
2014	54.424	8.281	6.281	3.611	2.029	125	2.181	-	22.508
2015	41.909	4.786	3.243	457	476	365	-	23.068	32.395
2016	22.435	4.318	2.708	396	481	279	-	776	8.958

Kaynak: Adalet Bakanlığı, www.adlisicil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/2014-kararozel.pdf verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Tablo 15'e göre 2005 yılında 14.359 adet çıkan dosyadan %76,7'si hakkında bozma kararı, %14,7'si hakkında da onama kararı verilmiştir. Aynı şekilde 2008 ve 2009 yıllarında da bozma kararlarında yaklaşık bu oran söz konusudur. Bu durum genellikle vergi kaçakçılığı davalarının görüldüğü ilk derece mahkemesi kararlarının $\frac{3}{4}$ oranından da fazlasıyla Yargıtay'da bozulduğunu göstermektedir. 2012 yılından itibaren ise onama kararlarının bozma kararlarının önüne geçtiği tablodan anlaşılmaktadır. 2012 yılında dikkat çeken bir nokta ise onama ve bozma kararları dışında bir bölümünde onama, bir bölümünde bozma kararının %51,6 oranında gerçekleştiğidir. 2014 yılında onama kararı %36,8, bozma kararı %27,9 olarak 2015 yılında ise onama kararı %14,8, bozma kararı ise %10 oranlarında verilmiştir. Ayrıca 2004-2011 döneminde özellikle zamanaşımı nedeniyle davaların düştüğü de dikkat çekmektedir. 2015 yılında 22.803 adet olan "gönderme" kararı ise 7. Ceza Dairesinde olduğu gibi Ceza Daireleri arasında yapılan iş bölümü kararı gereğince özellikle vergi dava dosyalarının 19. Ceza Dairesine gönderilmesinin sonucudur. Bu dosyaların bir kısmı 2016 yılında yapılan yeni iş bölümü kararıyla 21. Ceza Dairesine aktarılmıştır.

Çıkan dosyaların sonuçları bakımından; 2000-2004 döneminde onama kararı verilen dosyaların sayısı ile bozma kararı verilen dosya sayısının aynı düzeyde olduğu anlaşılmaktadır. 2005 yılından itibaren bozma kararı verilen

dosyaların sayısının onama kararı verilen dosya sayısının çok üstüne çıktığı görülmektedir. Bozma kararının onama kararına oranına bakıldığında 2005 yılında 5,2 kat, 2008 yılında 5,1 kat, 2009 yılında 4,5 kat arttığı hesap edilmiştir. Bu rakamlar Yargıtay 11. Ceza Dairesinde de konu ile ilgili verilen kararların özellikle 2005 yılından itibaren daha çok bozma, 2012 yılından itibaren ise daha çok onama yönünde geliştiğini göstermektedir.

Bilindiği gibi Yargıtay Ceza Dairelerinin vergi davalarına bakmak üzere görevlendirildiği ilgili daireleri vergi davaları yanı sıra görevlendirildikleri diğer konulardaki dava dosyalarını da karara bağlamaktadırlar. Yukarıda çoğunlukla 7. ve 11. Ceza Dairelerinin baktığı bu birimlerin istatistiki verilerinin tamamı sadece vergi davalarına yönelik bilgileri yansıtmamakla birlikte bir fikir vermesi açısından önemlidir. Ayrıca 19. ve 21. Ceza Dairelerine aktarılan vergi dava dosyaları hakkında verilen kararlar bakımından bir yorum yapılamamıştır. Çünkü bu Dairelerin son yıllarda iş bölümüne yönelik sürekli bir görev değişiminin yapılması ve dosyaların bu daireler arasında paylaşımı bize sağlıklı bir bilgi verememektedir.

SONUÇ

Vergi kanunlarına aykırı davranışların yaptırım altına alınması, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi kadar toplumsal düzenin oluşturulması ve sosyal adaletin sağlanması açısından da önemlidir. Vergi cezalarının caydırıcı etkisinin artırılarak, mükelleflerin vergi suçlarını daha başta işlemelerinin önlenmesine çalışılması gerekmektedir. Ülkemizde sürekli artış gösteren vergi suç ve kabahatleri fiillerinin birçok sebebi bulunmakla birlikte hukuk sistemimizden de kaynaklanan başlıca sorunlar arasında; hukuki boşluklar, yargı sistemindeki sıkıntılar ve aksaklıklar, kanunların anlaşılmasında ve yorumlanmasındaki sorunlar ve ceza sisteminin caydırıcılığı konusundaki yetersizlik vb. saymak mümkündür.

Vergi hukuku açısından büyük öneme sahip olan “adalet” ve “hukuki güvence” sağlanmadan sadece ceza hukuku önlemleri ile suçun önlenmesi mümkün görünmemektedir. Bir ülkedeki vergi sisteminin başarısı öncelikle kanunların net, açık ve anlaşılır olması, mükellef- idare- denetim elemanları ve yargıya göre farklı yorumlamanın önlenmesine bağlıdır. Toplumda bir mükellefe verilecek olan ceza uygulamasında, toplumun tüm kesiminde tedirginlik oluşturmadan ve diğer mükelleflerin ekonomik girişimlerini olumsuz etkilemeden sadece vergi ceza sisteminin “cezalandırıcı” özelliğinden ziyade “caydırıcı” yönünün ön plana çıkarılması gerekmektedir. Ayrıca vergi ceza sistemi bir bütün olarak değerlendirilmeli ve suç teşkil eden fiille uygulanan ceza arasında orantı olmalıdır. Ancak, vergi suçunun karşılığında öngörülen cezanın hafif kalması halinde cezaların etkinliğini azaltıp vergi

ihlallerini mükelleflerce alışkanlık haline getirebilme tehlikesi de gözardı edilmemelidir. Aksi durumda ise basit kural ihlalleri için uygulanacak ağır yaptırımlar ekonomik yönden mükellefleri güç duruma düşürecek, dolayısıyla vergiye karşı direnişi artırabilecektir. Devletin tek taraflı ve hukuki cebir altında mülkiyet hakkını sınırlandıran ve kişilerin gelirlerini azaltan vergilendirme işlemlerinin yargı denetimine tabi olması demokrasilerde mükelleflere sağlanan bir hukuki güvence oluşturduğu için vergi adaletinin sağlanmasında vergi yargı organları her yönüyle desteklenmesi gerekmektedir. Bu nedenle yargı bağımsızlığının sağlanması ve yargının üstünlüğü ilkesi mutlaka etkin hale getirilmelidir. Özellikle, yargı organlarının iş yükünün artmasıyla birlikte adaletin zamanında gerçekleştirilememesi riskine karşı da vergi uyuşmazlıkları öncelikle idari aşamada çözümlenmeye çalışılmalı ve yargı organları gereksiz şekilde meşgul edilmemelidir. Bu amaçla ülkemizde idari çözüm yolları arasında en etkin konumda olan uzlaşma müessesesine ilaveten birçok ülkede başarı ile uygulanan yöntemlerin (arabuluculuk, ombudsman, tahkim, kısa duruşma, tarafsız ön değerlendirme, müzakere, vakıaların saptanması vb.) ülkemiz vergi yargı sistemine kazandırılmasına çalışılmalıdır.

Ülkemizde adli nitelikli vergi suçları incelendiğinde; Asliye Ceza Mahkemelerine gelen vergi davalarının son beş yılda yaklaşık iki kat arttığı, VUK'a göre suç sayılan fiillerin özel kanunlar uyarınca açılan davalar toplamı içindeki payının 2004-2007 döneminde %1'in altında iken 2014 yılında %5,4 oranına ulaştığı, Yargıtay'a intikal eden vergi dava dosyalarının %12'ler düzeyine ulaştığı görülmektedir. Bu sonuçlar özellikle cezai yaptırımların artırılmasının ve alınan diğer önlemlerin vergi suçlarında azaltıcı etki yapmadığının önemli somut göstergelerinden biri olarak kabul edilebilir.

Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatlarının mükellef haklarına daha saygılı, vergiye gönüllü uyumu hedefleyen, mükellefe vergilendirme işlemlerinin her aşamasında hem yüz yüze hem de elektronik ortamda yardımcı olacak sistemler geliştirmeye başlamış olması mükelleflerin bilinçlenmesi ve hak arama yollarını daha etkin kullanmaya başlamalarını sağlarken aynı zamanda yargıya intikal eden dosyalardaki artışın başlıca nedenini oluşturmuştur.

VUK'da düzenlemeler yapmak üzere çıkarılan kanunların genellikle vergi cezalarının artırılması yönünde olmuştur. Ancak ceza artışları yanı sıra işlenen vergi suç ve kabahatlerinin yıllar itibariyle sürekli artış göstermesi yapılan düzenlemelerin yeterliliği konusunda vergi otoritelerini ve kanun koyucuları yeniden düşünmeye sevk etmektedir. Ayrıca hükmün açıklanması ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı vergi suçları için 2 yıl ve daha az süreli verilen hapis cezaları bakımından "cezanın caydırıcılığı" etkisini azaltmaktadır. Günümüzde ceza infaz sisteminin temel amacı, hükümlülerin yeniden suç işlemesini engelleyici etkisinin ön plana çıkarılmasıdır. Bu nedenle söz konusu

uygulamanın vergi suçları bakımından yeniden ele alınarak sorgulanması uygun olacaktır.

VUK'un yeniden düzenlenmesi konusu gündemde olup hazırlanan tasarıda; ceza sisteminin vergi kayıp ve kaçakları ile vergi suçlarını önlemede yetersizliğini giderici önlemler yerine dürüst mükelleflerin ödüllendirilmesi (vergisini düzenli ödeyenlere vergi indirim, mükellefin uyumuna göre teşviklerden yararlanma, mükelleflerin uyum derecelerini dikkate alarak vergi kanunlarında yer alan indirim, istisna, iade, mahsup ve benzeri işlemleri ile ilgili farklı düzenlemeler yapılması, mükellef karnesi gibi) politikalarına öncelik verildiği görülmektedir. Hatta, anılan düzenlemelerden bir kısmı yakın tarihte yürürlüğe girmiştir.

Avrupa ülkelerinde ve ABD'de başarıyla uygulanan istinaf kanun yolunun kabulüyle birlikte ikili bir yapıya sahip olan yargı sistemimiz 2016 yılında uygulamaya geçen istinaf mahkemeleri yapılanmasıyla üçlü bir yapıya kavuşturulmuştur. Asliye Ceza Mahkemesi kararlarına karşı itirazlar Bölge Adliye Mahkemesine istinaf yolu ile yapılmakta ve Yargıtay'a temyiz yolu sınırlı haller dışında kapatılmıştır. Böylece Yargıtay'ın temel görevlerinden olan içtihat geliştirme yönü ön plana çıkarılmaya çalışılmıştır.

Vergi idaresinin uygulamaları, yargı organlarının verdiği kararlar doğrultusunda gerçekleştirilmeli ve uygulamaların, yargı kararları ile çelişmemesine özen gösterilmelidir. Bu konuda idarelerin ilgili kanun, yönetmelik gibi kaynaklarda gerekli düzenlemeleri hukuki boşluk oluşturmayacak şekilde en kısa zamanda yapmaları gerekmektedir.

Yargıya intikal eden vergi dava dosyalarının Maliye Bakanlığı bünyesinde takibi vergi kanunlarının etki düzeyinin ve hangi maddelerde sorun olduğunun tespiti açısından önem arz etmektedir. Vergi davalarının hangi sebeplerle kaybedildiği, hangi suçların daha fazla işlendiği, yargıya intikal eden dava konusu tutarlar gibi konuların bir yazılım programı aracılığıyla takip ve tespiti vergi kayıp ve kaçakları konusunda alınacak tedbirleri belirlemede yol gösterici olacaktır.

KAYNAKLAR

Adalet Bakanlığı, (www.adlisicil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/2014-kararozel.pdf) Erişim: 12.07.2016.

ASLANPINAR Y.Burak, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hapis Cezasının Paraya Çevrilmesi Ve Ertelenmesi, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:191, Kasım 2008.

BAĞRIYANIK Canan, Dünyada e-Fatura, GİB Yayını, <https://www.innova.com.tr/pdfs/Dunyada-e-Fatura.pdf> Erişim:21.05.2016.

BAYKARA Bekir, Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs, 2004, Sayı:273, <http://www.vergidunyasi.com.tr/git.php?a=1&d=w&id=3334> Erişim: 10.11.2015.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Vergi Suç ve Kabahatleri*, Celepler Matbaacılık, 2.Baskı, Afyonkarahisar, 2011.

BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yay., 31.Baskı, Ankara, Şubat 2013.

CANDAN Turgut, Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.233, Ankara, Şubat 2008.

ÇOMAKLI Şafak Ertan, Ahmet AK, *Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler*, Erzurum Barosu, Yayın No:5, 1.Baskı, Erzurum, 2013.

DOĞAN Baran, Ceza İstinaf Kanun Yolu, 2015, <https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/istinaf-nedir-cmk.html> Erişim: 21.06.2016.

ITSO, Vergi Usul Kanunundaki Son Tadilat Hakkında Raporlar ve Matbuattaki Akisler, İstanbul Ticaret Ve Sanayi Odası Gelir Vergisi Komisyonu Tarafından Hazırlanıp TOBB'a Gönderilen Rapor, İstanbul Matbaacılık T.A.O.-1952, <http://www.ito.org.tr/itoyayin/0014285.pdf>

KARAARSLAN Mehmet, *Suç ve Cezaların Memuriyete Etkisi*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2009, C.58 S.1, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1500/16558.pdf> Erişim: 13.08.2014.

KARAKOÇ Yusuf, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KIZILOT Şükrü, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, Recai DÖNMEZ, *Vergi Hukuku*, 2.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.200 aktaran Ş.Ertan Çomaklı ve Ahmet Ak, Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, 2013, s.128.

KÖŞŞEKOĞLU Abdullah, Vergi Usul Kanunu'nun 359/B Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu, *Adalet Dergisi*, Sayı:39, Ocak, 2011, www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/39.sayı/01%20-20ABDULLAH%20KÖŞŞEKOĞLU.pdf Erişim:16.04.2012

ÖZBEK Veli Özer, Türk – Alman Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf, <http://web.e-baro.web.tr/uploads/35/izmir%20barosu/2010-2012/yay%C4%B1nlar/OZBEK-Ceza%20istinaf-%20izmir%20Barosu.pdf> Erişim: 03.07.2016.

ÖZEKES Muhammet, *Sorularla Medeni Usül Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi (İstinaf ve Temyiz)*, Türkiye Barolar Birliği yayınları, Yayın No:134, 1. Baskı, Şubat 2008, <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/sorularla-medeni-usul-hukuku.pdf> Erişim:18.06.2016.

ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku-Vergi Kabahatleri ve Suçları*, 7.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2013.

TAŞTAN Mehmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, 2.Baskı, Ankara, 2015.

TOSUNER Mehmet, Zeynep ARIKAN, *Vergi Usul Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, İzmir, 2007.

URAK, Ersin, Sahte Belge (Fatura) Kullanımını Kim Teşvik Ediyor?, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:130, 2015, (<http://www.vmhk.org.tr/sahte-belge-fatura-kullanimini-kim-tesvik-ediyor/>) Erişim: 12.07.2016.

YALTI, Soydan Billur, İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim 2002 S:254, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3041>) Erişim:25.08.2015.

Yargıtay, (<http://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasilstemciWeb/>)

Yargıtay, (<http://www.yargitay.gov.tr>) 2015, 2016, 2017 İşbölümü Kararları

YİĞİT, Uğur, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Basım, 1.Baskı, Mart, 2004.