

TÜRK VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ VE SORUNLARINA GENEL BİR BAKIŞ¹

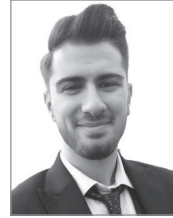
AN OVERVIEW OF THE HISTORICAL DEVELOPMENT AND PROBLEMS OF TURKISH TAX EVASION CRIMES



Kadir AYYILDIRIM*



Ayşegül GÜLLER**



Mehmet BİLİK***



Tuğba BULUT****

ÖZ

Devletin kamu harcamalarını yerine getirebilmek için ihtiyaç duyduğu vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak toplanması gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi için mükelleflere birtakım ödevler yüklenmiştir. Mükelleflerin bu ödevleri yerine getirmemesi, eksik yerine getirmesi bazı kabahatlerin meydana gelmesine, bunun yanında kişilerin kanunlarda yasaklanan eylemleri işlemesi kaçakçılık suçlarının ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Vergi kaçakçılık suçları günümüzde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda

ABSTRACT

The taxes needed by the state in order to be able to fulfill the public expenditures should be collected in a timely and complete manner. In order to achieve this, some assignments have been loaded on the taxpayers. The failure of the taxpayers to fulfill these duties and their incomplete fulfillment cause some misdemeanors to occur, as well as the commitment of the actions prohibited by the law, causing the tax evasion to occur. Tax evasion crimes are still regulates in the Tax Procedure

* Dr. Öğr. Üyesi, Erciyes Üni., İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk A.B.D., kadirayyildirim@erciyes.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-5797-7416.

** Maliye Bilim Uzmanı, Bolu Abant İzzet Baysal Üni., Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Maliye A.B.D., aysglankara06@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0002-9768-292X.

*** Yüksek Lisans Öğrencisi, Bolu Abant İzzet Baysal Üni., Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Maliye A.B.D., mbilik16@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0002-1055-3536.

**** Yüksek Lisans Öğrencisi, Bolu Abant İzzet Baysal Üni., Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Maliye A.B.D., tugbabulut96@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-2787-6403.

Ayyıldırım, K., Güller, A., Bilik, M., Bulut, T. (Ağustos 2021). Türk Vergi Kaçakçılık Suçlarının Tarihsel Gelişimi ve Sorunlarına Genel Bir Bakış, *Vergi Raporu*, 263, (144-173).

¹ Bu çalışma, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans programının 2019-2020 eğitim öğretim yılında yürütülmüş olan Vergi Ceza Hukuku dersi kapsamında, öğrencilerin akademik gelişimlerine destek olmak ve akademik bir çalışmanın nasıl yürütülmesi gerektiğini yakinen göstermek maksadıyla başlanılarak tamamlanmıştır. Dolayısıyla çalışmaya getirilecek eleştirilerde ve tespit edilen eksikliklerde bu hususun göz önünde bulundurulmasını ümit ederiz.

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 15.03.2021 / M.K.T.: 29.07.2021

düzenlenmiştir. Gerek 213 sayılı Kanun'da gerek 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda gerekse de daha önce farklı kanunlarda dağınık bir şekilde düzenlenen kaçakçılık suçları yıllar itibariyle birçok değişikliğe uğramıştır. Kaçakçılık suçlarının tarihsel süreçte ve günün şartlarına uygun olarak geçirdiği değişim, bu değişimi gerçekleştiren yasa organınca çıkarılan kanunlar ve bu kanunlara karşı gerek Anayasa Mahkemesi'nin tutumu ve gerekse düzenlemelere getirilen çeşitli eleştiriler, vergi kaçakçılık suçunun geçmişe nazaran daha sistematik ve Anayasaya uygun bir şekilde düzenlenmesini mümkün kılmış ancak hâlâ bazı noktalarda sorunlar varlığını devam ettirmektedir. Nitekim, vergi kaçakçılığı suçlarının geldiği son noktada, doktrinde vergi suçlarının düzenlenme şeklinin ve madde hükümlerinde yer alan kavramların karmaşıklığı ve yeterince anlaşılır olmayışı gibi çeşitli eleştirileri beraberinde getirmiştir. Çalışmada, vergi kaçakçılığı suçlarının yıllar itibariyle tarihsel zemini incelenecek olup Anayasa Mahkemesi'nin tutumu ve doktrinde getirilen eleştirilere yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılık Suçu, Vergi Kaçakçılığının Tarihsel Gelişimi.

JEL Sınıflandırma Kodları: H26, K34.

GİRİŞ

Devletin kamu harcamalarını yerine getirebilmek için ihtiyaç duyduğu vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak toplanması gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi için mükelleflere birtakım ödevler yüklenmiştir. Mükelleflerin bu ödevleri yerine getirmemesi, eksik yerine getirmesi bazı kabahatlerin meydana gelmesine, bunun yanında kişilerin kanunlarda yasaklanan eylemleri işlemesi kaçakçılık suçlarının ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.

Ülkemizde vergi kaçakçılığı suçu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun² (VUK) Üçüncü Bölü-

Law No. 213. Both in the Law No. 213, in the Tax Procedure Law No. 5432 and in different laws before, tax evasion crimes which are organized scattered, have undergone many changes over the years. The change that tax evasion crimes have gone through in the historical process and in accordance with the conditions of the day, laws enacted by the legislature that made this change and both the attitude of the Constitutional Court and various criticisms against these laws, has enabled tax evasion to be regulated more systematically and in accordance with the Constitution than in the past, but problems still exist at some points. Thus, at the last point where tax evasion crimes have come, various criticisms such as the way in which tax crimes are regulated in the doctrine and the concepts included in the article provisions are complex and not comprehensible enough have brought along with them. The study will examine the historical background of tax evasion crimes over the years, and will include criticisms of the Constitutional Court's attitude and doctrine.

Keywords: Tax Evasion Crime, Historical Development of Tax Evasion.

Jel Classification Code: H26, K34.

mü'nde yer alan "Suçlar ve Cezaları" başlığı altında yer alan md.359'da düzenlenmiştir. Buna göre örneğin defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapanlar, defter ve belgeleri gizleyenler, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya bu belgeleri kullananlar, tutulması, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu defter, kayıt ve belgeleri yok edenler, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basanlar veya bu belgeleri bilerek kullananlar kaçakçılık suçu işlemiş kabul edilecek ve adli mahkemelerde yargılandıktan sonra hapis cezası ile karşı karşıya gelebileceklerdir.

² Kanun, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergi kaçakçılığı suçunun tanımlanması, ceza gerektiren fiillerin açıkça belirtilmesi ve uygulanacak cezaların niteliği, bu suçun işlenmiş kabul edilmesi açısından oldukça önemlidir. Öte yandan, kaçakçılık suçlarının tarihsel gelişim sürecinde uğradığı değişimin ne yönde ve ne ölçüde olduğunun tespiti de önemli olan bir başka husustur. Zira bilindiği gibi VUK md.3'te lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunları hükümlerinin konuluştaki maksadın göz önünde tutulacağı bilinmektedir. Dolayısıyla tarihsel yorum yöntemleri kaçakçılık suçlarının değerlendirilmesinde önemli bir rol oynayabilir.

Ayrıca kaçakçılık suçlarının tarihsel süreçte ve günün şartlarına uygun olarak geçirdiği değişim, bu değişimi gerçekleştiren yasama organınca çıkarılan kanunlar ve bu kanunlara karşı gerek Anayasa Mahkemesi'nin tutumu ve gerekse düzenlemelere getirilen çeşitli eleştiriler, vergi kaçakçılık suçunun geçmişe nazaran daha sistematik ve Anayasaya uygun bir şekilde düzenlenmesini mümkün kılmış ancak hâlâ bazı noktalarda sorunlar varlığını devam ettirmektedir. Bu bağlamda çalışmanın konusunu, tarihsel süreçte vergi kaçakçılık suçunun geçirdiği merhaleler ve bugün geldiği nokta, ayrıca bu noktada var olan sorunların tespiti ve buna yönelik çözüm önerileri oluşturmaktadır.

Çalışmada öncelikle 213 Sayılı VUK öncesi ve sonrası dönemde vergi kaçakçılık suçlarının değişimi ele alınacak ve bu değişime ek olarak

Anayasa Mahkemesi'nin bu suçlara yönelik çeşitli kararları incelenecektir. Akabinde, bu suçlara ilişkin doktrinde getirilen çeşitli eleştiriler tespit edilmeye ve yine bu eleştiriler doğrultusunda getirilen çözüm önerileri ortaya konmaya çalışılacaktır.

1- VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1- 213 Sayılı Kanundan Önceki Dönem

Günümüzde kullandığımız 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ihdas olunana kadar geçen sürede kaçakçılık suçlarını ilgilendiren değişiklikler aşağıdaki gibidir.

1.1.1- 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Kaçakçılık Suçları

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu³ yürürlüğe konulmadan evvel vergi kanunlarına aykırılıklar ve bunlara öngörülen cezalar, "belli bir prensibe dayanmayan ve muhtelif vergi kanunlarına insicamsız bir surette dağıtılmış"⁴ vaziyette idi.

Nitekim dâhilî tüketim vergisi mahiyetindeki 1718 sayılı Kanun⁵ md.10'da yazılı durumların⁶ gerçekleşmesi halinde, verginin failden iki kat tahsil edilmesi yanında ayrıca para cezasına hükmolunması kabul edilmiştir. Buna göre örneğin beyanname vermeden üretime geçen, Kanun'un tutulmasını zorunlu gördüğü defterleri tutmayan ya da tasdik ettirmeyen kimselerin söz konusu yaptırımlarla karşılaşacağı hüküm altına alınmış-

³ Kanun, 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu, S. Sayısı: 175, s.14, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf> (09.07.2020).

⁵ Kanun, 17.06.1930 tarih ve 1522 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ "Madde 10 — Aşağıda yazılı hallerde birinci ve ikinci maddelerdeki vergiler iki kat olarak alınır ve ayrıca fabrika ve imalâthane sahip ve mümessillerine 100 liradan 1000 liraya kadar para cezası hükmolunur:

A: Beyanname vermeksizin istihsale başlamak.

B: Kanunun tutulmasını emir eylediği defterleri kısmen veya tamamen tutmamak veya tasdik ettirmemek,

C: Mevat ve müstahsalâtı kısmen veya tamamen musaddak deftere kayıt etmemek,

D: Müstahsalâtın bir kısmının veya tamamının vergisini tahakkuk ettirmeden depodan çıkarmak veya saklamak veya satmak,

E: Ecnebi memleketlere ihraç edeceği malı nakliye tezkeresi almaksızın çıkarmak."

tır. Benzer şekilde Türkiye sınırları içinde bulunan binaların konut ya da diğer şekillerde kullanılması halinde bunları vergi kapsamına alan 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu⁷ da, verginin mükellefi ya da kiracılarından Kanun'un öngördüğü şekilde davranmayanlar ile yanlış malumat verenlerin para cezası ile cezalandırılacağını⁸ belirtmiştir.

Diğer taraftan Türkiye sınırları içerisinde bulunan çeşitli hayvanlar üzerinden vergi alınmasını öngören 2897 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu'na⁹ göre de Kanun'un tayin ettiği usul dışında hayvanları nakledilenlerden ya da hayvanları kayıt dışı bıraktığı tespit edilenlerden nispi oranda bir zam cezası alınacağı¹⁰ hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde arazi ve arsaların tahriri ile kıymet-

lerinin takdirini düzenleyen 2901 sayılı Kanun¹¹ da araziye tasarruf eden ya da araziye işgal eden kimselerin ilgili komisyona söz konusu arsa veya arazilerin sınırlarını, bunlara ilişkin vesikaları göstermeye ve diğer hususlardaki malumatları vermeye mecbur olduklarını, hilafına hareket edenlerin yahut yanlış bilgi verenlerin para cezası ile cezalandırılacaklarını¹² hüküm altına almıştır.

Son olarak Türkiye içerisinde ya da dışında üretilip de ülkeye ithal edilen maddelerden, bankaların, bankerlerin ve sigorta şirketlerin bilimum muamelelerinden vergi alınmasını öngören 3843 sayılı Kanun¹³ md.46'ya¹⁴ göre de örneğin tutulması gereken defterleri tutmayan veya ibraz etmeyen veyahut düzenlenmesi zorunlu fatu-

⁷ Kanun, 14.07.1931 tarih ve 1848 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ "Madde 16 — Bina vergisi vermekle mükellef olanlar ve kiracılar tahrir ve iratları tahmin edilecek binaları, on beşinci maddede yazılı komisyona gösterip gezdirmeye ve müsakkafatın ahvali umumiyesine ve ciheti istimaline ve kiralının miktarına müteallik her türlü malûmatı komisyona vermemeye mecburdurlar. İmtina edenlerden veya kasten yanlış malûmat verenlerden sulh mahkemesi kararı ile yirmi beş liradan iki yüz liraya kadar hafif para cezası alınır."

⁹ Kanun, 29.01.1936 tarih ve 3218 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ "Madde 24 — Bu kanunun tayin ettiği usul hilâfına naklolunan hayvanlarla kayıt harici bırakılan hayvanların sahiplerinden ödemekle mükellef bulundukları vergilerden maada:

A) Kayıt müddeti içinde bulundukları köye kaydettirilmeden veya kayıt iltmühaberi alınmadan diğer köye nakil ve oradan kaydedilen hayvanların vergilerinden yüzde on;

B) Taksit müddetleri içinde vergisi ödenmeksizin veya teminata bağlanmaksızın bulundukları kaza hududu haricine çıkarılan hayvanların vergilerinden yüzde on beş;

C) Yoklama müddeti içinde yoklama muamelesi yaptırılmadan bulundukları köyden diğer köye nakledilen hayvanların vergilerinden yüzde yirmi;

D) Kayıt müddeti içinde bulundukları köye kaydettirilen hayvanlardan kayıt ve yoklama müddetleri içinde nakil veya ifraz tezkeresi alınmadan kaza hududu haricine çıkarılan hayvanların vergilerinden yüzde elli;

E) Kayıt müddeti içinde kaydettirilmeyip yoklamada meydana çıkarılan hayvanların vergilerinden iki kat;

F) Nakledilen hayvanların nevi ve adedi ile nakil ve ifraz tezkereleri muhteviyatı arasında fark çıkarsa fazla kısım mektum sayı-larak keza dört kat; zam cezası alınır.

G) Her mahallin yoklaması bittiği tarihten taksit müddetlerinin sonuna kadar kayıt harici oldukları ihbar ve tahkikat ile meydana çıkarılan hayvanlar mektum sayılarak vergilerinden dört kat; Kanunen muayyen yoklama müddetinden evvel hayvanların kayıt defterine yanlış kaydedildiği veya hiç kaydedilmediği sahibi veya bakıcısı tarafından yazı ile haber verilirse ceza alınmaz."

¹¹ Kanun, 31.01.1936 tarih ve 3220 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹² "Madde 14 — Bu kanunun 4 üncü maddesinde yazılı mecburiyetlere riayet etmeyenlerden komisyonca tutulacak zabıt varakasına müsteniden beş liradan yirmi beş liraya kadar ve kasten yanlış malûmat verenlerden yirmi beş liradan iki yüz liraya kadar hafif para cezası alınır."

¹³ Kanun, 04.06.1940 tarih ve 4526 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴ "Madde 46 — 30 uncu maddenin son fıkrasında yazılı satış defterini tutmayan veya ibraz etmeyen veyahut Ticaret Kanunu mucibince tutulan yevmiye defteri ile ayrıca defteri kebiri ibraz etmeyen veyahut 31 inci maddede yazılı faturaları tanzim etmeyen veya göstermeyen toptancı tacirlerden 200 liradan 1000 liraya kadar para cezası alınır."

raları düzenlemeyen veya ibraz etmeyen ticaret erbaplarına para cezası kesilmesi kabul edilmiştir. Yine bu Kanun'da önceki cezaları kesinleşenlerden mezkûr fiilleri tekrar işleyenler hakkında tekerrür hükümlerinin uygulanacağı ve bu minvalde cezaların iki kat olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır¹⁵. Ayrıca mezkûr Kanun, bir yandan verginin tarh, tahakkuk ya da denetimi ile vazifeli memurların, itiraz ve temyiz komisyonlarındaki kimselerin görevleri dolayısıyla öğrendikleri sırları ifşa edemeyecekleri, aksi halde hapis cezası ile cezalandırılacakları¹⁶ diğer yandan maliyede görevli memurların mükelleflerin hususi hesap veya yazı işlerini ücretsiz de olsa yapamayacakları, yapanların Türk Ceza Kanunu uyarınca cezalandırılacakları¹⁷ hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bugünkü "vergi mahremiyetini ihlal suçu" ile "mükellefin özel işlerini yapma suçunun" ilk hali bu Kanun'da benimsenmiştir.

Görüldüğü üzere bu nitelikteki cezaların büyük çoğunluğu mali müeyyide mahiyetindedir. Zira mali müeyyide, "bir ceza mahiyetini haiz olmayan", "vergi zammı, misil zammı" niteliğinde bulunan ve doğrudan "vergi karakterli" bir hüviyet teşkil eden¹⁸, ayrıca gayesi "kamu idaresine gelir sağlamak"¹⁹ olan bir yapıdadır.

Diğer yandan 5432 sayılı Kanun'un ihdasından sonra ise ceza hükümlerine ilişkin düzenlemeler daha sistematik olarak düzenlenmiştir. Bu durum bütün özel vergi kanunlarına aykırı fiil ve hareketler neticesinde takdir olunacak cezaların, mevcut ve ihdas edilecek müstakbel vergilere göre değişmez ve belirli prensiplere dayanılarak uygulanması, bu suretle ceza uygulamasında açıklığın, istikrarın, emniyetin sağlanması bakımından önem arz eder²⁰. Ayrıca Kanun ile cezalarda da mali müeyyide uygulanmasından vazgeçilerek cezalar, "vergi cezası" niteliğini taşıyor bir mahiyete getirilmiştir²¹. Buna göre vergi cezası, vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi cezayı istilzam eden bir fiilden ileri gelmektedir²². Bu fiiller ilgili Kanun'un "Ceza Hükümleri" başlıklı Dördüncü Kitabı'nın 312'nci maddesinde sırasıyla "kaçakçılık", "kusur" ve "usulsüzlük" olarak belirlenmiştir.

Bununla birlikte Kanun'un 342'nci maddesine göre de kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük fiilleri için düzenlenen vergi cezalarının, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince kesilmesi öngörülmüş, ancak kaçakçılık hallerinde vergi cezasının kesilmesi takdir komisyonu kararının alınması

¹⁵ "Madde 53 — Bu fasılda yazılı kanuna riayetsizlikler, bunların yapıldığı zamana ait vergilerin ödenmesinden sonra meydana çıkmış olduğu takdirde dahi, aynı hükümler tatbik olunur. Ancak tarh olunacak vergilerden evvelce tahsil edilmiş olanlar mahsup edilir. Bu fasılda yazılı fiillerden dolayı tarh olunan vergi ve zamlarla hükmolunan para cezaları, katileştikten sonra beş sene içinde aynı fiiller tekrar işlendiği takdirde zam ve cezalar taz'if olunur."

¹⁶ "Madde 79 — Bu verginin tarh, tahakkuk ve kontrolü ile vazifeli memurlar, resen takdir heyetleri, itiraz ve temyiz komisyonları reis ve azasile diğer memurları vazife dolayısıyla öğrendikleri sırları ifşa edemezler. Hilâfına hareket edenler, bir aydan altı aya kadar hapis ile cezalandırılırlar. Suçları tekerrür edenler hakkında ayrıca üç seneden beş seneye kadar muvakkaten memuriyetten mahrumiyet cezası hükmolunur."

¹⁷ "Madde 80 — Maliye memurları, mükelleflerin hususî hesap ve yazı vesaire işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar. Hilâfına hareket edenler Türk Ceza Kanununun 240. maddesine göre cezalandırılırlar. Suçları tekerrür edenler hakkında ayrıca üç seneden beş seneye kadar muvakkaten memuriyetten mahrumiyet cezası hükmolunur."

¹⁸ 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu. S. Sayısı: 175. s.15. <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf> (09.07.2020)

¹⁹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. *Vergi Usul Kanunu ve İzah Açıklamaları*. Ankara. 1949. S.480.

²⁰ 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu. s.16.

²¹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. a.g.e. s.480.

²² 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu. s.15.

koşuluna bağlanmıştır. Ayrıca Kanun yürürlüğe girmeden evvel bazı vergiler bakımından kesilen cezalara itiraz edilmesi halinde dahi cezanın bir kısmının infaz olunması uygulaması varken, bu Kanun ile birlikte cezalara itiraz edilmesi durumunda cezanın yargı organları bir karar verinceye kadar tahsil edilmemesi kabul edilmiş, bu suretle kişilere ceza karşısında bir teminat da sağlanmıştır²³.

Öte yandan Kanun'da vergi cezasını gerektiren fiillerin genel yapısına bakıldığında vergi ziyai kavramının kilit bir rol oynadığı görülmektedir. Nitekim Kanun vergi cezalarını iki gruba ayırmıştır. Buna göre kaçakçılık ve kusur karşılığında tespit edilen cezalarda vergi ziyai bahis konusu iken, usule ve şekle aykırılıktan hareketle belirlenen usulsüzlük cezasında vergi ziyai bahis konusu değildir²⁴. Bu bakımdan kaçakçılık ile kusur cezalarında vergi ziyaidan hareketle ceza miktarının tayin edilmesi öngörülmüşken, usulsüzlükte tespit edilen maktu tutarlar üzerinden ceza miktarının takdir olunması öngörülmüştür. Bu bağlamda şayet vergi ziyai, kasıt ve Kanun'da sayılı şekillerde ortaya çıkarılmışsa kaçakçılığa

ilişkin cezaların kesilmesi, bunun dışındaki hallerle ortaya çıkarılmışsa kusura ilişkin cezanın kesilmesi benimsenmiştir.

Son olarak Kanun'da; kaçakçılık, "mükellefin veya sorumlunun vergi kaçırarak kastı ile Kanun'da yazılı haller²⁵ ile vergi ziyaina sebebiyet vermesi"; kusur, "kaçakçılık sayılan haller dışında herhangi bir suretle vergi ziyaina sebebiyet verilmesi"; usulsüzlük, "vergi ziyaina sebebiyet verilmeksizin vergi kanunlarına aykırı hareketle bulunulması" olarak tanımlanmıştır. Kaçakçılık suçlarında ifade edilen "kasıt" sözcüğü, "bir kimsenin miktarı belirli veya tespit edilmesi muhtemel bir vergi borcunun bulunduğunu bilmesini, buna rağmen kanuna aykırı olduğunu ve vergi ziyaina tamamen veya kısmen sebebiyet vereceğini bilerek ve isteyerek ilgili fiili gerçekleştirmesini" ifade etmektedir²⁶. Kusur fiilinde ifade edilen "ihmal" sözcüğü ise, "bir kimsenin vergi hukukuna müteallik muamele ve münasebetlerinde vergi kanunları mucibince göstermeye mecbur olduğu ve şahsi durumuna göre de gösterebileceği dikkat, alaka ve ihtimamı göstermemesini" ifade etmektedir²⁷.

²³ 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu. s.19.

²⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. a.g.e. s.482.

²⁵ "1. Çift defter kullanmak;

2. Sahte vesika tanzim etmek veya bilerek kullanmak;

3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını veya vesikaları tahrif etmek;

4. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan tasdikli defterlerin sabitelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;

5. Mevhum adlara hesap açmak ve her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;

6. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter ve vesikaları yok etmek veya gizlemek;

7. Bir takvim yılı içinde üçten fazla muameleyle ait olmak ve bu muamelelerden dolayı gizlenen vergi matrahının miktarı 2.500 liranı ve bu suretle gizlenen matraha isabet eden vergi, ödenecek verginin % 10 unu aşmak suretiyle satış bedeli, ücret, komisyon, faiz, iştirak hissesi, kira bedeli gibi hasılatı bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden hiçbirinde veya beyannamede (göstermemek, (hasılatın defter veya beyannameden birinde gösterilmiş olması halinde bu fıkra hükmü uygulanmaz. Defter tutmaya mecbur olmayanlar hakkında yalnız beyannamede gösterilmiş olup olmadığına bakılır).

8. Vergilendirme ile ilgili olaylar hakkında vergi idaresince yazı ile istenilen bilgiyi idareyi yanıltacak şekilde yalan veya eksik vermek (sual ile cevabın yazılı olması veya mükellefin imzasını havi tutanakla tespit edilmiş bulunması şarttır)."

²⁶ 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu. s.17.

²⁷ 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu. s.17.

1.1.2- 5815 Sayılı Kanunda Kaçakçılık Suçları

5432 sayılı Kanun vergi kaçakçılığı ile mücadelede yeterince başarıya ulaşamamasından dolayı üç yıl içerisinde üç defa değişikliğe uğramıştır.

Söz konusu olan ilk değişiklik 5815 sayılı Kanun²⁸ çerçevesinde yapılmıştır. Zira 5432 sayılı Kanun'un tatbikinden sonra ceza hükümlerinde müşahade edilen çeşitli boşluklar ile gelir idaresinin hukukunu teminat altına alan hükümlerin eksikliği gün yüzüne çıkmıştır²⁹. Bu durumun, yürürlükte bulunan ceza hükümlerinden bazıları ve özellikle kaçakçılık suçları için getirilen üç kat malî cezanın, vergi kaçırانları korkutacak ve idareye karşı böyle bir suç işlemekten alıkoyacak nitelikte bulunmadığından kaynaklandığı düşünülmüştür³⁰.

Dahası mevzu bahis fiili durumun yalnızca cezaların kifayetsizliğinden değil, fakat cezayı gerektiren kaçakçılık fiillerinin, uygulamada bir araya gelmesi neredeyse imkânsız bir takım şartlara bağlanmış olmasından ve bazı hallerde kaçakçılığı tam olarak kavrayamamasından kay-

naklandığı dile getirilmiştir³¹. Ayrıca vergi kaçırان ya da vergiden kaçınan kişilerin, yalnız Hazineyi değil aynı zamanda vergisini iyi niyet ile tam olarak ödeyen kişileri de zarara uğrattığı ve rekabet eşitsizliği ile karşı karşıya kalan bu kişilerin de vergi kaçırma veya vergiden kaçınmaya meylettikleri hakikat olarak görülmüş; bu bağlamda mezkûr Kanun ile bu kişileri korumak, suçun ortaya çıkmasını engelleyen tedbirleri alarak vergi ahlakında açılan/açılacak gediklerin büyümesine mani olmak ve kamusal düzeni bozmaya niyetlenenleri gerektiği şekilde sakındıracak bir düzen tesis etme amacı güdülmüştür³².

İlgili Kanun ile VUK md.324'te kaçakçılığın tarifi, "mükellef veya sorumlu tarafından kasıtlı vergi ziyaına sebebiyet verilmesi" şeklinde yapılmıştır. Bununla birlikte yine aynı madde ile Kanun'da yazılı bazı haller³³ ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi durumunda, kasıtlı aranmaksızın kaçakçılık suçunun işlenmiş kabul edileceği de hüküm altına alınmıştır. Dahası kaçakçılık suçları ve bunlar için öngörülen üç kat malî cezanın yanı sıra, bu Kanun'la hileli vergi suçları da kabul

²⁸ Kanun, 24.07.1951 tarih ve 7866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁹ 5815 sayılı Kanun Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu, S. Sayısı: 232, s.2, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c009/tbmm09009099ss0232.pdf>

³⁰ 5815 sayılı Kanun Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu. s.2.

³¹ 5815 sayılı Kanun Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu. s.2.

³² 5815 sayılı Kanun Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu. s.3.

³³ "1 - Beyannamede noksan veya hakikate aykırı bildiriminde bulunulması (verilen beyannamede hiç beyanda bulunulmaması veya 30 uncu maddenin 2 ve 3 üncü fıkralarındaki sebeplerle beyannamede bildirilen miktardan fazla resen takdir edilen matrah da noksan beyan hükmündedir);

2 - Beyana dayanmakla beraber bildirmeleri beyanname ile yapmayan vergilendirmelerde, hiç beyanda bulunulmaması veya noksan veya hakikate aykırı beyanda bulunulması;

3 - Vergilendirme dönemi geçtiği halde iş ve teşebbüsün veya beyan esasına dayanan vergilerde muafıktan mükellefiyete intikal hallerinin vergi dairesinin itilâı haricinde bırakılması (kazançları götürü olarak tespit edilen serbest meslek erbabı ile sabit işyeri olan esnafta, vergilendirme dönemi yerine tarh zamanı nazara alınır);

4 - Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe uymayan şekilde tanzim edilmiş vesikadan faydalanılması."

edilmiş³⁴, buna göre hileli vergi suçları ile vergi ziyasına sebebiyet verenler ya da vermeksizin Kanun'da yazılı hareketi gerçekleştirenler için üç kat cezanın yanında ilk kez hapis cezası ile birlikte hapis cezası kadar meslekten men cezası da öngörülmüştür (5815 sayılı Kanun md.11). Dolayısıyla vergi ziyasına yalnızca kaçakçılık fiilleriyle sebebiyet verildiği takdirde üç kat malî ceza, hileli vergi suçları ile vergi ziyasına sebebiyet verildiği ya da vergi ziyayı olmaksızın buna teşebbüs edildiği takdirde bu üç kat cezanın yanında hapis ve meslekten men cezaları uygulaması getirilmiştir. Son olarak daha önce yalnızca idari cezalar söz konusu olduğundan buna ilişkin yargılamanın da idari mahkemelerce yapılması öngörülmüş idi. Ancak mezkûr Kanun ile adli cezalar da Vergi Usul Kanunu'na ithal edildiğinden bu cezalar bakımından yargılamanın adli mahkemelerce yapılması usulü kabul edilmiştir. Bununla birlikte mezkûr Kanun, adli yargı yerlerince verilecek kararların idari

makam ve yargı organlarını, aynı şekilde idari makam ve yargı organlarının vereceği kararların da adli yargı organlarını etkilememesi prensibini benimsemiştir (5815 sayılı Kanun md.11).

Öte yandan mezkûr Kanun ile usulsüzlük fiilinin tarifi de değiştirilmiştir. Nitekim 5432 sayılı Kanun'un ilk şeklinde "vergi ziyasına sebebiyet vermeksizin vergi kanunlarına aykırı harekette bulunulması" olarak tanımlanan usulsüzlüğün, uygulamada tereddütlere yol açtığı görülmüş, zira usulsüzlüğün vergi ziyasına sebebiyet vermek suretiyle de ortaya çıkabileceği dile getirilmiştir. Bu bakımdan mezkûr Kanun ile usulsüzlük, "vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi" olarak yeniden tanımlanmıştır.

Son olarak mezkûr Kanun ile getirilen adli cezaların, 5432 sayılı Kanun'da bulunan "Pişmanlık" müessesesiyle işlevsiz hale getirilmemesi ve

³⁴ "Hileli vergi suçları Ek Madde 2

A) 1 - Çift defter kullanmak (bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması, çift defter kullanmaktır);

2 - Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;

3 - Vesikaları tahrif etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika veya suretleri bilerek kullanmak;

4 - Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veya her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;

5 - Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;

6 - Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter veya vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.);

7 - Bir vergilendirme dönemi içinde 5000 lirayı aşan satış bedeli veya 2500 lirayı aşan ücret, komisyon, faiz, iştirak hissesi, kira bedeli gibi hasılatı bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden hiçbirinde veya beyannamede göstermemek (hasılatın bu defterlerden veya beyannameden birinde gösterilmiş olması halinde bu fıkra hükmü uygulanmaz. Defter tutmaya mecbur olmayanlar hakkında yalnız beyannamede gösterilmiş olup olmadığına bakılır.); Hallerinden herhangi birisiyle (beyanname verilmiş olsun olmasın) verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya noksan tahakkuk ettirilmesine sebebiyet veren kimseler;

B) Mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerden (kamu idare ve müesseseleri hariç) 138 inci madde mucibince istenilen bilgiyi, idareyi veya incelemeye yetkili olanlar yanıtacak şekilde yalan veya eksik verenler veya tayin edilen süre içinde vermeyenler bu fıkra gereğince bilgi istenilirken yapılacak tebliğlerde, bilginin verilmesi için tayin edilen süre ile süresinde cevap verilmediği veya yanıltıcı şekilde yalan veya eksik cevap verildiği takdirde haklarında kanunun cezai hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.);

C) (A) bendinin 1-7 nci fıkralarında yazılı hareketleri, verginin tahakkuku için kanunda belli edilen sürenin hülulünden önce tespit edilenler (bu hareketlerin vergi ziyayı mucip olup olmayacağına bakılmaksızın hileli vergi suçu işlemiş olurlar."

kaçakçılığa tevessül eden kişilerin cezasız kalmaması adına, pişmanlık müessesesinin mezkûr Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren iki ay sonra yürürlükten kaldırılması kabul edilmiştir (5815 sayılı Kanun md.12).

1.1.3- 6094 Sayılı Kanunda Kaçakçılık Suçları

6094 sayılı Kanun³⁵ ile 5815 sayılı Kanun'da bulunan, en ufak bir hatanın dahi kasıt aranmaksızın kaçakçılık fiili sayılması değişiklik yapılmasını zorunlu kılmıştır. Zira 5815 sayılı Kanun ile getirilen yeni müeyyide ve hükümlerin, dürüst ve iyi niyet sahibi kimselere de tesir ettiği ve bu hüküm ve müeyyidelerin bu kimseleri zor durumda bırakacak nitelikte olduğu görülmüştür³⁶.

Bu itibarla özellikle kaçakçılık suçunun ortaya çıkışına ilişkin kast unsurunun varlığını arayan ve bazı hallerde kasıt aranmaksızın kaçakçılık fiilinin meydana geldiğini bildiren 5432 sayılı Kanun md.324'te, hata ve kanunları yanlış anlamaktan kaynaklanan, kaçınması oldukça zor görülen bazı hadiselerin varlığı göz önünde bulundurularak değişikliklere gidilmiştir.

Aynı şekilde 5432 sayılı Kanun ile ihdas edilen ancak 5815 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan pişmanlık müessesesi de 6094 sayılı Kanun ile iyi niyet sahibi veya sonradan yaptığı fiilden dolayı nedamet duyan kişiler için yeniden Vergi Usul Kanunu'na konulmuştur. Ancak eski pişmanlık müessesesinden farklı olarak madde başlığı "İslah ve Pişmanlık" olarak belirlenmiştir. Ayrıca eski "Pişmanlık" müessesesinden farklı olarak, yeni getirilen "İslah ve Pişmanlık" müessesesi ile

"beyana dayanan vergilerde hileli vergi suçu, kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketleri kendiliğinden ilgili makamlara (...) bildirmek" suretiyle "Pişmanlık" gösteren kişilerin, "haber verme tarihinden itibaren geciken her ay ve kesri için %2 oranında ceza (zam) ödemek" suretiyle "İslah" olmaları esas kabul olunmuştur.

1.2- 213 Sayılı Kanun Döneminde Yapılan Değişiklikler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) yürürlüğe konulması ile birlikte 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Bu bağlamda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yaptırım kapsamına alınan fiiller, kaçakçılık, kusur, usulsüzlük ve ceza mahkemelerince yargılanacak suçlardan hileli vergi suçu, vergi mahremiyetinin ihlali ile mükelleflerin özel işlerini yapma suçu olarak belirlenmiştir.

VUK md.344'te kaçakçılık, "mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi" olarak tanımlanmış, aynı maddenin ikinci fıkrasında bazı hallerde kastın varlığının doğrudan karine olarak kabul edileceği belirtilerek mükellef veya sorumlulara kastın var olmadığı hususunda idari yargı mercilerine başvuru hakkı tanınmıştır. Kanun'da kaçakçılık suçunda, kaçırılan verginin üç katı tutarında ceza kesilmesi, bununla birlikte ceza tutarının Kanun'da belirlenen asgari hadlerden az olmaması kabul edilmiştir.

Öte yanda VUK md.357'de ise hileli vergi suçu tanımlanmıştır. Buna göre hileli vergi suçu, "beyanname verilmiş olsun veya olmasın Kanun'da

³⁵ Kanun, 08.07.1953 tarih ve 8452 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁶ 6094 sayılı Kanun Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu. S. Sayısı: 222. s.1. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c024/tbmm09024099ss0222.pdf>).

yazılı hallerden³⁷ biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi” olarak ifade edilmiştir. Hileli vergi suçunu işleyenlere ise, kaçırılan verginin üç katı tutarında vergi cezasının yanında üç aydan üç yıla kadar hapis ve hapis cezası müddetince ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrum bırakılma cezası öngörülmüştür.

Ayrıca yeni ihdas olunan Kanun’da “Pişmanlık ve Islah” başlığıyla, “beyana dayanan hileli vergi suçu, kaçakçılık gibi kanuna aykırı hareketleri kendiliğinden ilgili makamlara bildirenlere hileli vergi suçu için öngörülen hapis cezası ile kaçakçılık suçu için öngörülen vergi cezasının kesilme-yeceği” hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte bu kişiler için daha önce 6094 sayılı Kanun ile getirilen, “ödeme süresi geçmiş vergilerin geciken her ay ve kesri için %2 nispetinde zam” uygulaması bu Kanun’da da aynen korunmuştur. Yine mezkûr Kanun ile birlikte kaçakçılık suçlarının cezasının, Kanun’da yazılı şartları yerine getirenler için, birinci defada “üçte ikisinin”, müteakiben kesilenlerde “üçte birinin” indirilmesi imkânı da tanınmıştır (VUK md.376).

1.2.1- 2365 Sayılı Kanun Gereği Yapılan Değişiklikler

“Vergi kaybının önlenmesi ve vergi yönetimi- nin verimliliğinin sağlanması ile vergi kaçakçılı- ğını önleyecek temel yasal düzenlemelere gitme ana gayesi” güdülererek³⁸ 2365 sayılı Kanun³⁹ ihdas olunmuştur.

Bu Kanun ile birlikte “geçmiş yıllarda tatbik edilen ceza hükümlerinin ihtiyacı gerektiği ölçü- de karşılayamadığı ve ceza müessesesi ile hedef alınan hususların sağlanmasına bazı aksamalar bulunduğu” belirtilerek bir takım yeni düzenleme- lere gidilmiştir. Nitekim bu bağlamda vergi suçla- rına uygulanacak cezalara “ağır kusur cezası” ilave edilmiş ve nihayetinde cezalar, “kaçakçılık”, “ağır kusur”, “kusur”, “usulsüzlük” ve Türk Ceza Kanu- nu’na atıf yapmak suretiyle cezalandırılacak diğer cezalar olarak yeniden düzenlenmiştir. Dikkat edil- diği üzere, mezkûr Kanun ile “hileli vergi suçları” yürürlükten kaldırılarak kaçakçılık suçlarının tanım ve kapsamı yeniden ele alınmıştır. Nitekim bu dü- zenleme ile birlikte kaçakçılık suçunun biri idari – mali, diğeri ise dar anlamda cezai olmak üzere iki aynı niteliğe sahip olduğu bir dönem başlamıştır⁴⁰.

³⁷ “1. Çift defter kullanmak (Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması, çift defter kullanmaktır.)

2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;

3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak;

4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap aç- mak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;

5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahillerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak oymamak;

6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (Mevcudiyet- leri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)

7. Bir vergilendirme dönemi içinde toplamı yirmi bin lirayı aşan satış bedeli ve beş bin lirayı aşan ücret, faiz, komisyon, iştirak kazancı, kira bedeli gibi hasılat, kazanç ve iratları bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerden hiçbirine kaydetmemek ve beyannamede de göstermemek. (Beyanname verilmemiş olması halinde hasılat kazanç ve iratlar beyannamede gösterilmemiş sayılır.)”

³⁸ 2365 sayılı Kanun Tasarısı ve Plan – Bütçe Komisyonu Raporu, S. Sayısı: 84, s.1, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf

³⁹ Kanun, 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁰ Ateş OKTAR. *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitabevi. İstanbul. 2014. s.360

Bu Kanun'a göre kaçakçılık, "mükellef veya sorumlu tarafından Kanun'da yazılı hallerden"⁴¹ birisiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi" şeklinde yeniden tanımlanmıştır. Görüleceği üzere her ne kadar kaçakçılık suçunun tanımından "kasten" ifadesi çıkarılsa da, maddede sayılan dokuzuncu bentte "vergi ziyana kasten sebebiyet verenlerin" kaçakçılık suçu işlemiş kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan kaçakçılık suçlarının tamamına aynı ceza öngörülmemiştir. Örneğin hem "sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak" hem de "vergi ziyana kasten sebebiyet vermek" kaçakçılık suçu olarak kabul edilmiş olsa da, ilk fiilin cezası üç kat vergi cezası ile birlikte hapis cezası ve meslekten men olarak öngörülüşken, ikinci fiilin cezası yalnızca üç kat vergi cezası olarak düzenlenmiştir.

Mezkûr Kanun, beyana dayalı vergilerde kaçakçılık suçunu işleyenlerden durumu ilgili makama kendiliğinden bildirenlerin Kanun'da yazılı şartları yerine getirmeleri halinde kaçakçılık suçu için öngörülen vergi cezası ile hapis cezasının uygulanmamasını içeren "Pişmanlık ve Islah" müessesesini aynen korumuş, yalnızca bu mü-

essesenin Emlak Vergisinde uygulanmayacağı hükmünü getirmiştir. Benzer şekilde kendisine kaçakçılık suçları için öngörülen vergi cezası kesilenlerin Kanun'da yazılı şartları yerine getirmeleri halinde cezanın birinci defada "üçte ikisinin", müteakiben kesilen cezalarda "üçte birinin" indirilmesi uygulaması da aynen korunmuştur.

1.2.2- 3239, 3505, 4008 ve 4108 Sayılı Kanunlar Gereği Yapılan Değişiklikler

3239 sayılı Kanun ile birlikte re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi veya vergi farkını ve indirimden arta kalan kaçakçılık ve diğer cezaları Kanun'da öngörülen usul ve sürede ödeyenlerin kaçakçılık suçları dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada "yarısının", müteakiben kesilenlerde "üçte birinin" indirileceği kabul edilmiştir. Yine 3239 sayılı Kanun ile birlikte "Pişmanlık ve Islah" müessesinde daha önce %2 olarak belirtilen "zammın", 6183 sayılı Kanun uyarınca tespit edilen "gecikme zammı" oranında belirlenmesi yolunda bir değişikliğe gidilmiştir.

Diğer taraftan 3239 sayılı Kanun ile "...**kaçakçılık fiili** ile vergi ziyana neden olup tarh edilen vergi ve kesilen cezası kesinleşen mükellef ve

⁴¹ "1. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kâğıtlara kaydetmek;

2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;

3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak;

4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;

5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;

6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noterlik tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.);

7. Beyan esasına dayanan mükellefiyetlerde beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde, ticari, zirai veya mesleki kazanç sahiplerinin kazançları ile ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin dışında bırakılması;

8. Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup, yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dâhil) toplamı 150.000 diğer beyannamelerde toplamı 30.000 liradan az olmamak üzere, beyannamede yazık vergi matrahının % 10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi.

9. Yukarıdaki haller dışında kasten vergi ziyana sebep olunması."

vergi sorumlusunun, Maliye ve Gümrük Bakanlığına belirlenecek usul ve esaslara göre basın ve TRT yolu ile açıklanması vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz” hükmü VUK md.5’e eklenmiştir. Söz konusu hükmün ceza mahiyetinde olduğu ve bu mahiyetteki bir kurala ilişkin usul ve esasların idarece belirlenmesinin Anayasa’ya aykırı olduğu ileri sürülerek Anayasa Mahkemesine yapılan iptal başvurusu yüksek Mahkeme tarafından reddedilmiştir⁴². Zira yüksek Mahkeme, “idareye tanınan yetkinin suç ve cezanın tespitine ilişkin olmayıp, yalnızca basın ve TRT yoluyla yapılacak açıklamanın “usul ve esaslarını” belirlemeye yönelik olduğu değerlendirmesini yapmıştır.

Akabinde “vergi denetim ve güvenliğinde yaşanan bir takım aksaklıkların giderilmesi, bu suretle vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmelerini sağlamak” genel gayesiyle 3505 sayılı Kanun⁴³ ihdas olunmuştur.

Bu Kanun ile birlikte kaçakçılık suçlarına uygulanacak hapis ve meslekten men cezasının düzenlendiği VUK md.359’a yeni bir fıkra eklenmiştir. Buna göre “kaçakçılık suçu işleyenlere takdir olunacak hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, bu çevirmeye ilişkin para cezası tutarının hesabında hapis cezasının her bir günü için sanayi sektörü için belirlenen, yürürlükteki asgari ücretin bir aylık tutarının yarısının esas alınacağı” hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesine götürülmüş ancak yüksek Mahkeme hükmün genel mahiyetini, “para değerindeki değişikliklerin ceza hukukumuz

yansıtılarak suç ve ceza arasında bulunması gereken duyarlı dengenin bozulmaması” olarak ifade etmiş ve hükmün Anayasa’ya bir aykırılık teşkil etmediğine karar vermiştir⁴⁴. Bununla birlikte “mezkûr hüküm ile yürütme tarafından belirlenen asgari ücretin ceza tayininde esas alınacağı, oysa suç ve cezaların yasama organınca ve yasayla belirlenmesinin Anayasa md.38’in amir hükmü olduğu, dolayısıyla bu şekildeki düzenleme ile ceza miktarını belirlemenin dolaylı yoldan yürütme organınca yapılmış sayılacağından Anayasa’ya aykırı olduğu” görüşü karşı oy yazısında dile getirilmiştir. Öte yandan bu Kanun ile vergi suçları olarak daha önce belirlenen “kaçakçılık”, “ağır kusur”, “usulsüzlük”, “özel usulsüzlük” ve diğer suçlara ilişkin yapıda bir değişikliğe gidilmemiştir.

Sonrasında 4008 sayılı Kanun⁴⁵ ile Vergi Usul Kanunu’nda bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bu Kanun ile öncelikle vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesi adına önemli tedbirler alınmıştır. Bu tedbirlerden birisi belge düzeninin disiplin altına alınması olmuştur⁴⁶. Öncelikle Kanun’da vergi suçları olarak daha önce belirlenen “kaçakçılık”, “ağır kusur”, “usulsüzlük”, “özel usulsüzlük” ve diğer suçlara ilişkin yapı korunmuş, yalnızca bunların tanımlarında bazı değişiklikler yapılmıştır.

Nitekim mezkûr Kanun ile kaçakçılık, “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi” olarak yeniden tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere “kasten” ibaresi kaçakçılık suçunun tanımına tekrardan dâhil edilmiştir. Ayrıca “kastın varlığının ispat külfeti iddia edene

⁴² Anayasa Mahkemesi Kararı (AYMK), E:1986/5, K: 1987/7 (Karar, 12.11.1987 tarih ve 19632 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

⁴³ Kanun, 29.07.1988 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı (AYMK), E: 1992/45, K: 1992/51 (Karar, 17.09.1995 tarih ve 22407 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

⁴⁵ Kanun, 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁶ Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu: 1993. s. 4.

aittir” demek suretiyle ispat yükü idareye yüklenmiştir. Bunun dışında Kanunda sayılan bazı hallerde⁴⁷ kastın varlığı doğrudan kabul edilmiş, diğer bir ifadeyle Kanun’da karine olarak kabul edilen fiilleri işleyerek vergi ziyasına sebebiyet verenlerin doğrudan kaçakçılık suçu işlemiş kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme ile “yalnızca bilerek, isteyerek vergi ziyasına sebebiyet verenlerin” kaçakçılık suçuna öngörülen cezaya muhatap tutulacağı; önceki düzenlemelerden farklı olarak “beyan dışı bırakılan matrahın, matrah farkının veya vergi farklarının belli hadleri aşması” nedenleri ile kişilerin bu suçun cezası ile karşılaşmayacakları dile getirilmiştir⁴⁸.

Diğer yandan mezkûr Kanun ile kaçakçılık suçu için öngörülen hapis cezasının alt sınırı da üç aydan, altı aya çıkarılmış, üst sınırdaki bir değişikliğe gidilmemiş, aynı şekilde kaçakçılık suçu nedeniyle hapis cezası alanların ceza aldıkları süre kadar meslekten mahrum bırakılma durumu da aynen korunmuştur. Ayrıca yine bu Kanun md.20 ile birlikte VUK md.359’da yapılan değişiklik sonrası, vergi ziyasına Kanun’da sayılı fiillerle sebebiyet verenlerin mutlak surette adli yargı mercilerinde yargılanmalarının önü açılmıştır.

Son olarak bu Kanun md.22 ile yapılan düzenleme sonrası kaçakçılık fiillerini işleyenler hakkında tarh olunacak vergi ve cezalar için kesin surette uzlaşma yoluna başvurulamayacağı hüküm altına alınmış, dolayısıyla kaçakçılık suçları “tarhiyat sonrası uzlaşma” müessesesi kapsamı dışına çıkarılmıştır. Ayrıca yine aynı madde ile inceleme sonucunda kaçakçılık suçu cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası da “tarhiyat öncesi uzlaşma” müessesesi dışında bırakılmıştır.

Öte yandan 4108 sayılı Kanun⁴⁹ ile de kaçakçılık suçlarına ilişkin birtakım değişiklikler yapılmıştır. Öncelikle kaçakçılık suçlarını düzenleyen VUK md.344’ün birinci bendinde yer alan “tutulması mecburi olan defterleri tutmamak, bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek” şeklindeki ifadenin, “iyi niyetli mükelleflerin hata veya elde olmayan sebeplerle işleyebilecekleri fiilleri de kapsadığı hususu dikkate alındığı” belirtilerek, bu fiillerin kasıt karinesi sayılan haller arasından çıkarılmasına gerek duyulduğu ifade edilmiş⁵⁰ ve hüküm bu yönde değiştirilmiştir⁵¹.

⁴⁷ “1. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterleri tutmamak, bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kâğıtlara kaydetmek.

2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak.

3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak.

4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum, adlara hesap açmak veya her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak.

5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfalarını yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak.

6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)”

⁴⁸ 4008 sayılı Kanun Tasarısı ve Plan – Bütçe Komisyonu Raporu. S. Sayısı: 659. s.6. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c063/tbmm19063119ss0659.pdf>).

⁴⁹ Kanun, 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵⁰ 4108 sayılı Kanun Tasarısı ve Plan – Bütçe Komisyonu Raporu, S. Sayısı: 813. s.4. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c083/tbmm19083092ss0813.pdf>).

⁵¹ “VUK md.344/1. Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kâğıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek.”

Mezkûr Kanun md.9 ile birlikte kaçakçılık suçuna ilişkin öngörülen cezalarda da ilk kez bir “farklılaştırmaya” gidilmiştir. Nitekim VUK md.344’ün birinci, dördüncü, beşinci ve altıncı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçu fiillerini işleyenler hakkında “altı aydan üç yıla” kadar hapis cezası öngörülmüşken; aynı maddenin ikinci ve üçüncü bentlerinde yazılı fiilleri işleyenler hakkında “üç yıldan beş yıla” kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Ayrıca yine Kanun ile VUK md.344’ün birinci, dördüncü, beşinci ve altıncı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenlere verilecek hapis cezalarının para cezasına çevrilmesi kabul edilmişken, ikinci ve üçüncü bentlerde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenlere verilecek hapis cezalarının para cezasına çevrilmesi imkânı tanınmamıştır. Bunun yanı sıra hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde 4108 sayılı Kanun, “hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısının esas alınacağını” hüküm altına almıştır. Bu hüküm bir mahkeme tarafından “kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların paraya çevrilmesinde 647 sayılı Kanun md.4’te belirlenen usulden farklı bir düzenleme getirdiği, bundan dolayı eşitsizlik ve adaletsizlik yaratacağı ileri sürülerek iptal istemiyle Anayasa Mahkemesi’ne götürülmüştür. Ancak yüksek Mahkeme yaptığı değerlendirmede, “vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve öngörülen kurallara uygun biçimde yerine getirilmesi ve böylece kanunların etkinliğinin sağlanması amacıyla vergi kaçakçılığı suçuna verilen cezaların paraya çevrilmesinde, kısa süreli

hürriyeti bağlayıcı cezalarda uygulanacak ceza ve önlemleri belirleyen 647 sayılı Kanun md.4’ten farklı kurallar konulmasının Anayasa md.10’de belirtilen eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacağı gerekçesiyle bu istemi reddetmiştir⁵².

Dahası 4108 sayılı Kanun’da VUK md.344’ün kaçakçılık suçu olarak sayılan birinci ve ikinci bentlerindeki fiilleri “tekrar işleyenler” hakkında verilecek cezanın bir kat artırılacağı hüküm altına alınarak suç konusu fiillerin işlenmesinde “teker-rür normu” kabul edilmiş, bu yolla fiillerin işlenmesinin önüne geçmek amaçlanmıştır.

Diğer yandan kaçakçılık suçu fiillerini işleyenler hakkında hapis cezası uygulanmasının, üç kat vergi cezasının uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği kabul edilerek, kaçakçılık suçlarında hem vergi cezası hem de adli ceza uygulaması devam ettirilmiştir. Ayrıca aynı madde ile hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde bir yandan açıklık ve ölçü getirilirken diğer yandan para cezasının ertelenmeyeceği hükme bağlanmıştır⁵³.

Son olarak bu Kanunla birlikte kaçakçılık suçuna verilecek hapis cezası kadar meslekten men cezası uygulaması da kaldırılmıştır.

1.2.3- 4369 Sayılı Kanun Gereği Yapılan Değişiklikler

“Vergi sisteminde yaşanan sorunlar nedeniyle mükelleflerin iktisadi faaliyetlerini sürdürmelerinin imkânsız hale gelmesi ve neticede vergi kaçırmalarını haklı gösterecek gerekçelerin ortaya çıkması”⁵⁴ 4369 sayılı Kanun’un⁵⁵ yürürlüğe konulmasını gerektirmiş, bu bağlamda hem Vergi Usul Kanunu’nda hem de diğer özel vergi kanunlarında birtakım değişiklikler yapılmıştır.

⁵² Anayasa Mahkemesi Kararı (AYMK), E: 1999/6, K: 1999/13 (Karar, 01.04.2000 tarih ve 24007 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

⁵³ 4108 sayılı Kanun Tasarısı ve Plan – Bütçe Komisyonu Raporu. s.5.

⁵⁴ 4369 sayılı Kanun Teklifi ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu. S. Sayısı: 626. s.3. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>)

⁵⁵ Kanun, 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

Bu değişikliklerden hiç şüphesiz kaçakçılık suçu da etkilenmiş, hatta bu Kanun ile yapılan düzenlemeler günümüzde mevcut olan vergi kaçakçılığı suçu ve cezalarının esaslarını da oluşturmuştur. Öncelikle mezkûr Kanun'un yürürlüğe girmesiyle vergi cezasını gerektiren suç ya da fiiller, "vergi ziyai suçu", "usulsüzlük", "özel usulsüzlük"; hapis cezasını gerektiren suçlar ise "kaçakçılık suçu" ve diğer suçlar olmak üzere yeni hüviyetlerine kavuşmuştur.

Mezkûr Kanun VUK md.344'te yazılı ve tanımlı kaçakçılık suçu fiillerini, "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar" başlıklı üçüncü bölüm md.359'a taşımıştır. Bunun yanı sıra yeni maddede artık kaçakçılık suçunun tanımına yer verilmemiş ve "vergi ziyainın" kaçakçılık suçunun işlenmesi ya da işlenmiş sayılmasındaki etkisi tamamen ortadan kaldırılmıştır⁵⁶. Zira öncesinde işlediği fiiller kamu düzenini bozan kişinin, vergi ziyai oluşmadığı için cezalandırılmaktan kurtulduğu bilinmektedir⁵⁷.

Öte yandan mezkûr Kanun kaçakçılık fiillerini iki kategoride toplayarak 4108 sayılı Kanunla getirilen yapıyı, daha sistematik bir mahiyete büründürmüş, bunlara uygulanacak cezaları da aynı şekilde "farklılaştırmıştır". Nitekim VUK md.359/(a)'da sayılı fiilleri⁵⁸ işleyenler hakkında "altı aydan üç yıla kadar hapis cezası" öngörülmüş, md.359/(b)'de sayılı fiilleri⁵⁹ işleyenler hak-

kında "on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası" öngörülmüştür. Bu bağlamda VUK md.359/(a)'da sayılı fiilleri işleyenlere hükmolunacak hapis cezasının para cezasına çevrilmesi kabul edilmiş iken, md.359/(b)'de sayılı fiilleri işleyenlere hükmolunacak hapis cezasının para cezasına çevrilebilmesinin önü kapatılmıştır. Bu anlamda 4108 sayılı Kanun'da benimsenen benzer anlayış korunmuştur denilebilir.

Kanun kaçakçılık fiillerini kategorize etmesinin yanında, daha önceki kanunlarla getirilen bir takım hususlara da hem açıklık getirmiş hem de bazı önemli değişikliklere gitmiştir. Bu bağlamda örneğin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramlarının tanımı Kanun'da yapılmış, bu sayede bu fiillerin tanımlarının Kanun'da yer almasından kaynaklı boşluk doldurulmuştur⁶⁰. Ayrıca daha önce 5432, 5815, 213 (Kanun'un kabul edildiği ilk hali), 2365, 4008 sayılı Kanunlardaki kaçakçılık ya da hileli vergi suçu kabul edilen "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi bilerek" kullanma fiilindeki "bilerek" ifadesi, 4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'ndan çıkarılmıştır. Ancak bu durumun uygulamada yarattığı sorunlar "bilerek kullanma" şartının idari yorumla yeniden kabul edilmesini gerektirmiş, bu bağlamda 306 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁶¹ ile inceleme elemanlarınca vergi suçu raporunun yalnızca sahte veya muhteviyatı

⁵⁶ Bununla birlikte kaçakçılık sebebiyle kesilecek üç kat tutarındaki vergi ziyai cezasının kesilmesinde "vergi ziyainın" varlığının aranacağı tabiidir. Benzer görüş için bkz. Yılmaz ÖZBALCI. *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Oluş Yayıncılık. Ankara. 2010. s.960.

⁵⁷ Süheyl DONAY. *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. Beta Basım. İstanbul. 2008. s. 41-42.

⁵⁸ "a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) 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,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar."

⁵⁹ "b) 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 veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar"

⁶⁰ 4369 sayılı Kanun Teklifi ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu. s.14.

⁶¹ Kanun, 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

itibariyle yanıltıcı belgeyi bilerek, isteyerek kullananlar hakkında düzenleneceği hüküm altına alınmıştır⁶².

Diğer taraftan adı geçen Kanun, VUK md.359'da yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesinde bu fiillere iştirak edenlere bir kat vergi ziyai cezası uygulanacağı hükmünü ayrıca getirmiştir. Ancak görüleceği üzere iştirak suçunun kurucu unsurları Kanun'da belirtilmemiştir. Bu bağlamda bir mahkeme, "5237 sayılı Kanun'da suça iştirak yönünden getirilen koşulların burada aranıp aranmadığının ve bu suça iştirakin hangi hallerde cezalandırılacağına belli olmadığına, dolayısıyla bu hükmün Anayasa md.2 ve 38'e aykırı olduğunu" iddia ederek Anayasa Mahkemesi'ne iptal istemiyle başvurmuştur. Başvuruyu değerlendiren yüksek Mahkeme, "kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olmasının hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmayacağına" altını çizmiştir. Ayrıca Mahkeme, "Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesinin belirlenmekte olduğunu, bu suretle içeriğinin somutlaştırıldığını" dile getirmiştir. Bu bağlamda iştirak kavramının yargı kararlarıyla somutlaştırıldığı, zira iştirakin, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suça iştirak iradesiyle işbirliği hâlinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini" ifade ettiğinin altı çizilmiştir. Sonuç olarak, "ilgili maddede hangi eylemlere hangi sonucun bağlandığının belirli bir kesinlik içinde

ortaya konmuş olduğu, iştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılmasının belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmayacağını" ifade eden Anayasa Mahkemesi, iptal istemini reddetmiştir⁶³.

Ayrıca 4369 sayılı Kanun ile getirilen defter ve belgelerin inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmemesinin (gizlenmesinin) vergi kaçakçılık suçlarından biri olarak kabul edilmesi hükmü de bir mahkeme tarafından Anayasa md.38'e ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi md.6'ya aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine iptal istemiyle götürülmüştür. Zira mahkemece bu hükmün, Anayasa md.35/5'te "Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz" hükmü ile bu hükmün Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi md.6'da zımnen kabul edilen yansımaları olan "susma hakkına" aykırılık oluşturacağı iddia edilmiştir. Anayasa Mahkemesi yaptığı değerlendirmede⁶⁴, "kamu hizmetlerinin finansmanına vergiler aracılığıyla katılımın kişilere yüklenen bir ödev olduğu, vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğunun kanunlarla yükümlülere getirilen bir görev mahiyetinde bulunduğu, bu görevlerin yerine getirilmediği takdirde kaçakçılık suçunun oluşacağı, bu bağlamda söz konusu getirilen düzenleme ile herkesin geliri nispetinde vergiye katılımını sağlamak ve ödenmesi gereken verginin miktarının tespit edebilmek amacı güdüldüğü, dolayısıyla Anayasa md.35/5'te yer alan hükme aykırılık taşımadığı" dile getirilmiştir. Öte yandan buna ilişkin yapılan karşı oy yazısında, getirilen bu düzen-

⁶² Yılmaz ÖZBALCI. a.g.e. s.962.

⁶³ Anayasa Mahkemesi Kararı (AYMK), E: 2014/120, K: 2015/23 (Karar, 21.05.2015 tarih ve 29362 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

⁶⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı (AYMK), E: 2004/31, K: 2007/11 (Karar, 18.05.2007 tarih ve 26526 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.); Ayrıca benzer yöndeki bir başvuru ve değerlendirme için bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı (AYMK), E: 2002/55, K: 2003/8 (Karar, 16.12.2003 tarih ve 25318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

leme ile “ekonomik ve ticari faaliyette bulunduğu halde hiç defter tutmayan, belge saklamayan ve vergi mükellefi kaydı da olmayan mükelleflere hürriyeti bağlayıcı ceza verilmeyecekken bu ödevleri yerine getiren ancak ibraz etmeyen mükelleflere hapis cezasının öngörülmesinin bir hukuk devletinde mevzuatın muhtelif kuralları arasında bulunması gereken denge, adalet ve ölçülülük hususlarına uygunluk taşımadığı” ve bu bağlamda Anayasa md.2’ye aykırı olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca yine karşı oy yazısında, yüksek Mahkemenin susma hakkının soruşturma veya kovuşturma aşamalarında, dolayısıyla bu haktan “sanık” yahut “şüphelinin” yararlanabileceği yönünde yaptığı değerlendirmenin de Anayasa md.38’den çıkarılamayacağı ve bunun daraltıcı yorum olarak değerlendirilebileceği dolayısıyla getirilen düzenlemenin Anayasa md.38’e de aykırılık taşıdığına vurgu yapılmıştır.

Bilindiği üzere 4108 sayılı Kanun ile bazı kaçakçılık suçları getirilen “üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası”, 4369 sayılı Kanunla “on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası” şekline dönüştürülmüştür, yani cezanın alt sınırı ile üst sınırı azaltılmıştır. Ve bununla bağlantılı olarak 4369 sayılı Kanun md.20 ile Vergi Usul Kanunu’na geçici md.21 eklenmiştir. Bu maddeye göre de hükmolunacak cezalarda kişinin lehine olan yeni kanunun esas alınması benimsenmiştir. Ancak mezkûr maddenin son tümcesinde “şu kadar ki, bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkûmiyet kararları hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz” demek suretiyle kesinleşmiş cezalarda bir farklılığa gidilmiştir, yani lehe olan kanunun uygulanmasının önü kapatılmıştır. Ancak bir mahkeme bu düzenlemeyi Anayasa Mahkemesine götürmüştür. Yüksek

Mahkeme “(mülga) 765 sayılı Türk Ceza Kanunu md.2’de yer alan “Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşrolunan kanun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehine olan kanun tatbik ve infaz olunur” hükmünün yalnızca görülmekte olan davaları değil aynı zamanda mahkûmiyet kararlarını da kapsadığı, dolayısıyla bu ilkeye aykırı bir düzenleme getirilmesinin hukuk devleti ilkesi ile eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacağı öne sürülerek ilgili hükmün iptaline karar vermiştir⁶⁵.

Son olarak 4369 sayılı Kanun ile getirilen hapis cezalarının para cezalarına dönüştürülmesinde “hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücret” üzerinden bir hesaplama yapılacak olması hükmü de bir başka mahkemece Anayasa Mahkemesine iptal istemiyle götürülmüştür. Zira bu durumda aynı fiili aynı tarihte işleyen iki kişiden birinin davasının daha kısa diğerinin davasının daha uzun sürede sonuçlandığı varsayılırsa, asgari ücretin değişmesine bağlı olarak sonrakinin ödeyeceği miktar artacak ve aynı tarihte işlenen suçlara farklı ceza verilmesi söz konusu olacaktır. Bunun yanında bu durumda kişilerin kendilerine ne kadar ceza öngörülebileceğini bilemeyecekleri de açıktır. Bu açıdan yüksek Mahkeme, söz konusu hükmün Anayasa md.2, 10, 11 ve 38’e aykırı olduğunu kabul ederek hükmün iptaline karar vermiştir⁶⁶.

Öte yandan bu Kanunla VUK md.371’de sayılı pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu kendiliğinden ilgili makamlara bildirenler hakkında kaçakçılık suçları için öngörülen hapis cezalarının tatbik edilmemesi hükmü önceki uygulamalarda olduğu üzere aynen korunmuştur. Bununla birlikte “kaçakçılık suçlarına öngörülen hapis cezalarının, kaçakçılık fiili nedeniyle ayrıca kesi-

⁶⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı (AYMK), E: 2000/21, K: 2000/16 (Karar, 29.11.2000 tarih ve 24245 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

⁶⁶ Anayasa Mahkemesi Kararı (AYMK), E: 1999/10, K: 1999/22 (Karar, 12.10.2000 tarih ve 24198 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

lecek vergi ziyai cezasının uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği” hususu da bu Kanun da aynen korunmuştur.

Ayrıca 4369 sayılı Kanun md.17 ile VUK md.376’da yapılan değişiklik sonrası ikmalen, re’sen ya da idarece yapılacak tarhiyat neticesinde kesilecek “vergi ziyai cezalarında” Kanun’da öngörülen şartların yerine getirilmesi durumunda cezalarda indirimden faydalanılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda önceki düzenlemelerde olduğu gibi açıkça yazılmasa dahi, kendisine “kaçakçılık suçuna bağlı vergi ziyai cezası” kesilenlere de bu kapsamda zımnen bu müesseseden yararlanma imkânı tanındığı söylenebilir.

1.2.4- 5728 Sayılı Kanun Gereği Yapılan Değişiklikler

Temel ceza kanunlarına uyum amacıyla çeşitli kanunlarda değişiklik yapan 5728 sayılı Kanun⁶⁷ ile Vergi Usul Kanunu’nda bir takım önemli değişikliklere gidilmiştir.

Mezkûr Kanun ile evvela kabahat sayılan fiiller suç olmaktan ve ceza kanunları kapsamının dışına çıkarılmış ve karşılığın bu fiillere idari yaptırım uygulanması öngörülmüştür⁶⁸. Bu bağlamda ilk olarak “Vergi Ziyai Suçu ve Cezası” başlıklı VUK md.344’te değişiklik yapılmıştır. Buna göre maddenin başlığı “Vergi Ziyai Cezası” şeklinde değiştirilerek kapsamı yeniden düzenlenmiştir. Neticede bu Kanun sonrası vergi cezasını gerektiren suç ya da fiiller, “vergi ziyai cezası”, “usulsüzlük”, “özel usulsüzlük”, “kaçakçılık suçu” ve diğer suçlar olmak üzere bugünkü şeklini almıştır.

Mezkûr Kanunla cürüm ve kabahat ayrımı kaldırıldığından, hürriyeti bağlayıcı ceza açısından

kabul edilen “hapis” ve “ağır hapis” ayrımı da kaldırılmıştır. Bu bağlamda öncelikle Vergi Usul Kanunu Dördüncü Kitap, İkinci Kısımın Üçüncü Bölüm başlığı “Suçlar ve Cezaları” şeklinde değiştirilmiş, sonrasında kaçakçılık suçu için öngörülen cezaların tamamı için “hapis cezası” uygulanması öngörülmüştür. Ayrıca VUK md.359’un kapsamı da değiştirilerek, “a)” ve “b)” fıkralarından oluşan kaçakçılık suçları, “a)”, “b)” ve “c)” şeklinde yeniden düzenlenerek her birine farklı hapis cezası uygulanması hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda “a)” fıkrası için önceden uygulanan hapis cezasının alt sınırı “altı aydan” “bir yıla”; “b)” fıkrası için önceden uygulanan cezanın alt sınırı “on sekiz aydan” “üç yıla” ve üst sınırı “üç yıldan” “beş yıla”; son olarak “c)” fıkrası için de hapis cezasının alt sınırı “iki yıl”, üst sınırı “beş yıl” olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte “c)” fıkrasında öngörülen Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadıkları halde belge basanlarca basılan belgelerin kullanılmasındaki suç “doğrudan kastın varlığına” bağlanmış, bu suretle kasıt yoksa suçun ortaya çıkmasının önüne geçilmek istenmiştir⁶⁹.

Son olarak bu Kanunla VUK md.371’de düzenlenen “Pişmanlık ve ıslah” müessesesinde, daha önce vergi cezasını gerektiren fiillerin tek tek sayılması uygulamasından vazgeçilerek, “beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiillerin” bu kapsamda olduğu belirtilerek, zımnen “kaçakçılık suçu sebebiyle kesilecek vergi ziyai cezalarında” da bu müesseseden yararlanma olanağı korunmuştur⁷⁰.

Öte yandan 5728 sayılı Kanun md.280 ile değiştirilen VUK md.376’da hüküm altına alınan “VUK md.359’da yazılı kaçakçılık suçlarının

⁶⁷ Kanun, 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶⁸ 5728 sayılı Kanun Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu. S.Sayı: 56. s.9. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c011/tbmm23011045ss0056.pdf>).

⁶⁹ 5728 sayılı Kanun Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu. s.135.

⁷⁰ Kaçakçılık suçlarında pişmanlık ve ıslah müessesesi konusunda detaylı bilgi için bkz. Ahmet SOMUNCU ve Ali DEĞİRMENDERELİ. *Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık*. Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2015.

işlendiğini tespit eden Maliye Bakanlığı merkez biriminde çalışan memurların doğrudan doğruya, taşra biriminde çalışan memurların bağlı bulundukları vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığın mütalaasıyla ilgili durumu Cumhuriyet Başsavcılıklarına bildirilmesi” hükmü, bir mahkeme tarafından söz konusu kişiler arasında ayırım yaratıldığı (eşitlik ilkesi ihlal edildiği) gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine iptal talebiyle götürülmüştür. Ancak yüksek Mahkeme merkez ve taşra teşkilatında çalışan bu kimselerin hukuki statülerinin, denetim yetkilerinin mevzuatla zaten birbirinden farklı belirlendiğini dolayısıyla bu hüküm ile ayırım yapılmadığını vurgulamış ve talebi reddetmiştir⁷¹. İlgili mahkeme ayrıca söz konusu düzenleme ile getirilen “mütalaa şartının” yargı organlarına müdahale anlamına geleceği ve Anayasa md.138’de vurgulanan “yargı bağımsızlığı, yargının hiçbir makamdan emir, talimat ve tavsiye alamayacağına” ilişkin kuralına da aykırılık teşkil ettiği bu sebeple hükmün iptal edilmesinin gerekli olduğunu iddia etmiştir. Yüksek Mahkeme bu iddiaya ilişkin yaptığı değerlendirmede, “vergi kaçakçılığı gibi uzmanlık gerektiren bir konuda yetkili ve uzman olan kişilerce mütalaa verilmesinin, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun karar vermelerine yardım edecek nitelikte bir olduğu ve bunların takdiri delil niteliğinde değerlendirileceği” ifade edilerek hükmün Anayasa md.138’e aykırılık oluşturmayacağına değinilmiştir.

1.2.5- 5904 Sayılı Kanun Gereği Yapılan Değişiklikler

5904 sayılı Kanun’da⁷² yapılan düzenleme ile VUK md.359/(a)’da yazılı fiilleri işleyenlere öngö-

rülen hapis cezasının alt sınırı “bir yıldan” “on sekiz aya” çıkarılmıştır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu md.50/(3)’de “bir yıl veya daha az süreli hapis cezasının adli para cezası ile maddede belirtilen diğer seçenek yaptırımlara çevrilebileceği” hükmü göz önünde bulundurulduğunda, kaçakçılık suçlarına öngörülen hapis cezasının alt sınırının “bir yıldan on sekiz aya çıkarılması” bu suçlar bakımından hapis cezasının para cezasına çevrilebilmesinin önüne geçmiştir.

1.2.6- 6009 Sayılı Kanun Gereği Yapılan Değişiklikler

6009 sayılı Kanun⁷³ ile bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında uygulanacak usule ilişkin hükümlerin yer aldığı VUK md.367’de birtakım değişiklikler yapılmıştır. Buna göre, yaptıkları inceleme sırasında VUK md.359’da sayılı kaçakçılık suçlarının işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile doğrudan doğruya ve diğer vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından adı geçen komisyonun mütalaa ile vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu değişiklikten evvel vergi müfettişleri ile yardımcılarının rapor değerlendirme mütalaaasına gerek duymadan durumun doğrudan doğruya, diğerlerinin ki ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaaısıyla Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi zorunlu tutulmuş idi. Ancak söz konusu değişiklik ile birlikte artık “rapor değerlendirme komisyonunun” mütalaaasının alınması zorunlu tutulmuştur.

⁷¹ Anayasa Mahkemesi Kararı (AYMK), E: 2009/89, K: 2011/40 (Karar, 07.02.2012 tarih ve 28197 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

⁷² Kanun, 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷³ Kanun, 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

1.2.7- 7318 Sayılı Kanun Gereği Yapılan Değişiklikler

7318 sayılı Kanun⁷⁴ ile kaçakçılık fiillerinin düzenlendiği VUK md.359 ile bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasına ilişkin usulün düzenlendiği VUK md.367'ye bazı hükümler eklenmiştir. Buna göre "akaryakıt piyasasındaki kayıt dışılık ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi ve belge düzenlenmemesi suretiyle fiyat üzerinden yapılan haksız rekabetin önlenmesi maksadıyla hem kaçak olarak alınan akaryakıtın gizlenmesini engellemek hem de akaryakıt kaynaklı ödemesi gerekli olan vergilerin alınan ve/veya satılan akaryakıtı ilişkin fatura ve sair belgeleri düzenlememek suretiyle ziyaa uğratılmasının önüne geçmek amacıyla"⁷⁵ ödeme kaydedici cihazlara

ilişkin bir takım fiiller VUK md.359/(ç)'de kaçakçılık suçu olarak kabul edilmiştir.

Ayrıca "söz konusu fiiller ile işlenen kaçakçılık suçlarıyla etkin bir biçimde mücadele edilmesi ve tespit edilen hususların bir an evvel yargı mercilerinin önüne getirilmesi maksadıyla, bu fiillerle işlenen suçlarda vergi incelemesine başlanmadan ya da incelemenin bitmesi beklenmeden, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarının tarafından düzenlenen rapor ile ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının Cumhuriyet başsavcılığına gönderilmesi ve kamu davasının açılması bakımından da incelenmenin tamamlanması şartının aranmaması"⁷⁶ temin edilmiş ve buna ilişkin hüküm VUK md.367'ye eklenmiştir.

Tablo 1: Kaçakçılık Suçlarının Tarihsel Süreçte Değişimi.

Kanun	Vergi Cezasını Gerektiren Fiiller	Kaçakçılık/Hileli Vergi Suçunda Ceza	Kaçakçılık Suçu Tanımı
5432	"Kaçakçılık" "Kusur" "Usulsüzlük"	Üç kat tutarında vergi cezası	Mükellefin veya sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile aşağıdaki şekillerde vergi ziyana sebebiyet vermesi
5815	"Kaçakçılık" "Hileli vergi suçu" "Kusur" "Usulsüzlük"	- Üç kat tutarında vergi cezası - Hapis cezası - Hapis cezası kadar meslekten men cezası	Mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi
213	"Kaçakçılık" "Kusur" "Usulsüzlük" "Hileli vergi suçu"	- Üç kat tutarında vergi cezası - Hapis cezası - Hapis cezası kadar meslekten men cezası	Mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi
2365	"Kaçakçılık" "Ağır kusur" "Kusur" "Usulsüzlük"	- Üç kat tutarında vergi cezası - Hapis cezası - Hapis cezası kadar meslekten men cezası	Mükellef veya sorumlu tarafından kanunda yazılı hallerden birisiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi

⁷⁴ Kanun, 30.04.2021 tarih ve 31470 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁵ 7318 sayılı Kanun'a ilişkin Teklif ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, S. Sayısı: 260, s.8, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss260.pdf>

⁷⁶ 7318 sayılı Kanun'a ilişkin Teklif ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s.9

4008	• “Kaçakçılık” • “Ağır kusur” • “Kusur” • “Usulsüzlük”	• Üç kat tutarında vergi cezası • Hapis cezası • Hapis cezası kadar meslekten men cezası	Mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi
4108	• “Kaçakçılık” • “Ağır kusur” • “Kusur” • “Usulsüzlük”	• Üç kat tutarında vergi cezası • Hapis cezası	-
4369	• “Vergi ziyai suçu”, • “Usulsüzlük”, • “Özel usulsüzlük”, • “Kaçakçılık suçu”	• Üç kat tutarında vergi cezası • Hapis cezası	-
5728	• “Vergi ziyai cezası”, • “Usulsüzlük”, • “Özel usulsüzlük”, • “Kaçakçılık suçu”	• Üç kat tutarında vergi cezası • Hapis cezası	-
7318	• “Vergi ziyai cezası”, • “Usulsüzlük”, • “Özel usulsüzlük”, • “Kaçakçılık suçu - (VUK md.359/(ç))”	• Üç kat tutarında vergi cezası • Diğer hapis cezalarına ilave olarak VUK md.359/(ç) uyarınca üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası	-

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

2- KAÇAKÇILIK SUÇLARINA İLİŞKİN HÜKÜMLERE GETİRİLEN ELEŞTİRİLER

Kaçakçılık suçlarına ilişkin hükümlerin yıllar itibarıyla ne yönde değişikliğe uğradığı, bu değişikliklerden bazılarının Anayasa Mahkemesi tarafından ne şekilde değerlendirildiği önceki bölümde ifade edilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde ise kaçakçılık suçlarına ilişkin doktrinde getirilen eleştirilere yer vermeye çalışılacaktır.

Evvela Vergi Usul Kanunu’nun “Ceza Hükümleri” başlıklı Dördüncü Kitabı’nda yer alan vergi suçlarının düzenlenme biçimi hem karışık hem teknik hukuk sistemine aykırı hem de anlaşılır olmaktan uzak görülmüştür⁷⁷. Bu bağlamda ye-

ni bir Vergi Usul Kanunu çıkarılması ve özellikle ceza hükümlerinin diğerlerinden ayrılması için ilave bir çalışma yapmaya gereksinim duyulduğu ifade edilmiştir⁷⁸. Ayrıca VUK md.359’da yer alan eylemlerin genelde sahtecilik suçunun bir çeşidi olduğu ve bu bağlamda genel ceza kanunu kapsamında cezalandırılabilme olanağı bulunduğu gerekçesiyle, madde başlığının “kaçakçılık” olarak adlandırılması da doğru bulunmamıştır⁷⁹.

Öte yandan madde hükmünde geçen kavramların yeterince açık olmayışı ve yoruma açık oluşu da eleştiri konusu yapılmıştır. Örneğin “muhasebe hilesi” kavramının ne demek olduğunun bilinmediği, kanunda açık bir tanımının

⁷⁷ Süheyl DONAY. a.g.e. s.8.

⁷⁸ Bumin Doğrusöz. İdari Ceza Hukuk Sempozyumu. Referans Gazetesi. 20.09.2007 (Aktaran: Donay, a.g.e. s.11)

⁷⁹ Süheyl DONAY. a.g.e. s.8.

bulunmadığı, dolayısıyla tanımı olmayan bir suç olarak varlığını sürdürdüğü, hatta bu bağlamda “muhasabe hilesi yapmak suçundan” bir mahkûmiyet kararına rastlanmadığı dile getirilmiştir⁸⁰, diğer bir ifadeyle hükmün kadük kaldığı söylenebilir. Aynı şekilde “muhasabe hilesinin” ne anlama geldiği açıklanmayarak, diğer bir ifadeyle soyut ve belirsiz bir anlam içermesi⁸¹, kanunda böyle bir tipe yer verilmemesinin suç ve cezada kanunilik ilkesi ile kıyas yasağı ilkeleri açısından sorun teşkil edeceği⁸², zira bir kişinin vergi kaçırma ile vergi planlaması suretiyle vergiden kaçınması arasındaki farkın bu anlamda ne şekilde belirleneceğinin bir sorun olduğu vurgulanmıştır⁸³. Bu anlamda kanun koyucunun suç fiillerini belirlemek yerine soyut bir “muhasabe hilesi” tanımlaması ile bir nevi “torba suç” oluşturduğu belirtilmiş ve eleştiri konusu yapılmıştır⁸⁴. Dolayısıyla cezanın kanuniliği ilkesi, suçun kanun tarafından “tanımlı olmasını” gerekli kıldığından, muhasabe hilesi kavramının da Vergi Usul Kanunu’nda tanımının yapılması gerektiği vurgulanmıştır⁸⁵.

Ayrıca VUK md.359/b’de yer alan defter ve sahifelerini yok ederek yerine başka sahife koyanlar veya hiç koymayanlar açısından kaçakçılık suçu oluşacak iken, diğer bir ifadeyle suç sahifelerin defterden koparılması ya da ayrılması ile değil, bunların yok edilmesi ile oluşacak, yalnızca

koparma, yırtma, ayırma gibi eylemler suç oluşturmayacaktır⁸⁶. Bu bağlamda mükellefin defter sahifelerini koparıp saklaması, vergi incelemesi esnasında ibraz etmesi halinde kaçakçılık suçu oluşmayacaktır. Bu minvalde kanundaki boşluğun sahifelerin yok edilmesi koşulu aranmadan yalnızca koparılmalarının kaçakçılık suçu kabul edilmesine yönelik bir düzenleme yapılması önerilmiştir⁸⁷. Aynı şekilde VUK md.359/c’de yer alan “anlaşması olmadığı halde belge basanlara” öngörülen kaçakçılık suçu cezasının eksik olduğu, nitekim bu belgeyi bastırırlara da benzer cezanın öngörülmesi, diğer bir ifadeyle suçun yalnızca matbaacılara yükletilmemesi gerektiği dile getirilmiştir⁸⁸.

Diğer taraftan kaçakçılık suçu işleyenler hakkında dava açılabilmesi için VUK md.367’de benimsenen usulde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar bakımından yapılan ayırımın⁸⁹ da yerinde olmadığı, zira böyle bir ayırımın “yapay bir fark yapma anlamına geleceği” dile getirilmiştir⁹⁰. Bununla birlikte yine VUK md.367’de benimsenen mütalaa şartının işlevsel olmadığı gibi siyasi etkilere de maruz kalabileceği⁹¹, Cumhuriyet Savcılarının soruşturma yapma ve dava açma tekeline aykırılık teşkil ettiği⁹², bu nedenle uygulamada bunun iddia ve yargılama makamı üzerindeki etkisinin de sorgulanması gerektiği,

⁸⁰ Bumin DOĞRUSÖZ. “Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 233. 2008. s.98

⁸¹ Mustafa ÖZEN. *Vergi Suçları ve Kabahatleri*. Adalet Yayınevi. Ankara. 2018. s.18.

⁸² S. Ateş OKTAR. “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 144. 2000. s. 81-82.; Soner ÜLGİN. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Muhasebe Hilesi Kavramına Bir Bakış”. Vergi Dünyası. Sayı: 359. 2011. s.59.

⁸³ Ateş OKTAR. a.g.m. 2000. s. 81-82.

⁸⁴ Şükrü KIZILOĞLU ve Zuhal KIZILOĞLU. *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara. 2009. s.488.

⁸⁵ Soner ÜLGİN. a.g.m. s.59.

⁸⁶ Ateş OKTAR. a.g.m. 2000. S. 81-82.

⁸⁷ Sahir ERMAN. “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler”. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. 1957. s. 64-65.

⁸⁸ Hakan ÜZELTÜRK. “Vergi Suçları ve Cezaları”. Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 5 Sayı 1. 2006. s.66.

⁸⁹ Cumhuriyet savcılıklarına doğrudan gönderebilme ile Defterdarlık veya Başkanlık eliyle gönderebilme ayrımı.

⁹⁰ Süheyl DONAY. a.g.e. s.8.

⁹¹ Serkan AĞAR. *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*. Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2016. s.375.

⁹² Hüsamettin UĞUR. “Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)”. Terazi Hukuk Dergisi. Cilt 8 Sayı 88. 2013. s.40.

bu bağlamda mütalaa şartının yürürlükten kaldırılmasının zorunlu olduğu⁹³ ifade edilmiştir. Benzer şekilde VUK md.367’de hüküm altına alınan ceza mahkemeleri ile vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin kararlarının birbirine etki etmemesi kuralının da yanlış yorumlandığı, ceza mahkemelerince verilecek kararlara vergi idaresinin uymasının gerektiği, zira aksi durumun Anayasa md.138’de belirtilen “Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır” hükmüne aykırılık teşkil edeceği vurgulanmaktadır⁹⁴. Öte yandan ceza mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasındaki ilişki bakımından da sıkıntıların yaşandığı, ceza mahkemelerinin karar vermeden önce vergi mahkemesi kararını beklemesinin gerekli olduğu, zira iki merci kararlarının birbirlerinin dayanağı olması gerektiği de ayrıca ifade edilmekle birlikte⁹⁵, vergi mahkemesi kararı ceza mahkemesini “bağlamayacaksa” da en azından kararın “göz önünde bulundurulması” gerektiği de ayrıca dile getirilmiştir⁹⁶.

Ayrıca kaçakçılık suçunu işleyenlere üç kat, kaçakçılık suçuna iştirak edenlere ise bir kat vergi ziyaı cezasının uygulanmasının da aynı suçta

farklı cezalar öngörülmesi suretiyle eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği ileri sürülmüştür⁹⁷.

4369 sayılı Kanun ile VUK md.359’da geçen “bilerek” ifadesinin metinden çıkarılması, akabinde 306 Seri No’lu Genel Tebliğ ile kastın varlığının tespitin, hiçbir objektif ölçü getirilmeden⁹⁸, idari bir tasarrufla⁹⁹ inceleme elemanının yetkisine bırakılması da yine hukuka¹⁰⁰, hukuk devleti ilkesine¹⁰¹, hukuki güvenlik ilkesine¹⁰² ve idarenin kanuniliği ilkesine¹⁰³ aykırı olarak değerlendirilmiştir. Benzer şekilde uygulamada örneğin sahte belgeyi “bilerek” kullananlara üç kat, “bilmeyerek kullananlara” bir kat vergi ziyaı cezası kesilmesi ve bunun tespitin vergi inceleme elemanlarınca yapılması da kabahatlere uygulanacak yaptırımların ancak kanunla belirlenebileceği anlamına gelen kanunilik ilkesine aykırı olarak görülmektedir¹⁰⁴. Nitekim Kabahatler Kanunu md.4’te “Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenir” denmektedir.

Kaldı ki uygulamada bazı vergi inceleme elemanlarının inceledikleri mükellefe ve olaya tam olarak hâkim olamadıklarından, yeteri kadar delil toplayamadıklarından, toplanan delilleri hukuka uygun şekilde iddia haline getiremedikleri or-

⁹³ Serkan AĞAR. a.g.e. s.376.

⁹⁴ Tuğçe KARAÇOBAN GÜNEŞ. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı”. Terazi Hukuk Dergisi. Sayı 48. 2010. s. 108-109.

⁹⁵ Hakan ÜZELTÜRK. a.g.m. s.61.

⁹⁶ Yusuf CUMHUR. “Vergi Suçu Cezasında Adli ve idari Yargı Kararları Etkileşimi”. Terazi Hukuk Dergisi. Cilt 6 Sayı 64. 2011. s.61.

⁹⁷ Süheyl DONAY. a.g.e. s.8.

⁹⁸ Serkan AĞAR. “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”. TBB Dergisi. Sayı 58. 2005. s. 286.

⁹⁹ Şükrü KIZILOĞLU ve Zuhale KIZILOĞLU. a.g.e. s.478.

¹⁰⁰ Keremettin TEZCAN. “Vergi Suç ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. muhasebe.net. Erişim Tarihi: 13 Şubat 2021.

¹⁰¹ Şükrü KIZILOĞLU ve Zuhale KIZILOĞLU. a.g.e. s.478

¹⁰² Mehmet YÜCE. Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü. Adalet Yayınevi. s.94.

¹⁰³ Hakan AY ve Ömer ÇAKICI. “Kaçakçılık Suçlarında Kasıt Unsurunu Kim Araştıracak?”. Mükellefin Dergisi. Sayı 117. 2002. s.64.

¹⁰⁴ Kendal DENİZ ve Ufuk GENÇEL. “Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. TAAD. Yıl 11 Sayı 39. Temmuz 2019. s.183.

tamda yaptıkları eksik incelemeler sebebiyle pek çok mükellefin mağdur oldukları öne sürülmektedir¹⁰⁵. Dahası inceleme elamanlarının kastın bulunmadığına dair verecekleri karar neticesinde kişi aleyhinde kovuşturma veya soruşturma yapılmayacak olması, inceleme elemanlarının TCK md.279'da hüküm altına alınan "kamu görevlisinin suçu bildirmemesi" suçu kapsamında değerlendirilebileceği ve mezkûr Genel Tebliğ'in Türk Ceza Kanunu'na aykırılık teşkil ettiği iddia olunmuştur¹⁰⁶. Nitekim TCK md.279'da "Kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır" denmektedir. Dolayısıyla bu kapsamda bir yandan mezkûr Genel Tebliğ'in yürürlükten kaldırılması ve VUK md.359'a "bilerek" ibaresinin eklenmesi gerektiği¹⁰⁷ bir yandan da kast unsurunun değerlendirilmesi söz konusu olacaksa bunu inceleme elemanının değil ceza hakimlerinin yapması gerektiği¹⁰⁸ ifade edilmiştir. Benzer şekilde hürriyeti bağlayıcı ceza öngören kaçakçılık suçları bakımından doğrudan doğruya ve ayırım yapılmaksızın Cumhuriyet Savcılıklarınca soruşturma yapılabilmesinin önünü açacak mevzuat düzenlemelerinin yapılması da bu bağlamda getirilen bir başka öneridir¹⁰⁹.

Bununla birlikte kaçakçılık suçu fiillerinde idarenin ceza yargılanması sürecini beklemeden kişi hakkında üç kat vergi ziyai cezası kesmesi de doktrinde eleştiri konu yapılmaktadır. Kaçakçılık suçu işlendiğine karar verici mercii ceza mahkemeleri olduğundan, buna bağlı olarak üç kat vergi ziyai cezasının da bu mahkeme kararları doğrultusunda kesilmesi, yani cezanın kesilebilmesi için mahkeme kararının beklenmesi önerilmektedir¹¹⁰. Bu bağlamda uygulamanın idarenin evvela bir kat vergi ziyai cezası kesmesi, ceza mahkemesinde mahkûmiyet olması durumunda fark olarak akabinde iki kat ceza kesmesi şekline dönüşmesi gerektiği ifade edilmektedir¹¹¹. Dahası kaçakçılık suçunda söz konusu olan üç kat vergi ziyai cezasının kaldırılarak, cezanın bir katlık idari para cezası ve iki katlık adli para cezasına dönüştürülmesi gerektiği de vurgulanmıştır¹¹². Bununla birlikte kaçakçılık suçlarında kesilen üç katlık vergi ziyai cezasında uzlaşma yolunun kapatılması, diğer bir ifadeyle mahkûmiyet kararı aranmadan kişilerin uzlaşma hakkının idari tasarrufla ellerinden alınması da hukuk güvenliği açısından sakıncalı görülmekte¹¹³, bu bağlamda uzlaşma olanağının kaçakçılık suçları içinde getirilmesi önerilmektedir¹¹⁴.

Diğer taraftan VUK md.359'da düzenlenen gizleme fiilinin "susma hakkının ihlali" sayılıp sayılmayacağı da doktrinde tartışmalıdır. Bu

¹⁰⁵ Ali ÇAKMAKCI ve Semra KÖSER. *Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları*. Seçkin Yayınevi. Ankara. 2019. s.186.

¹⁰⁶ Hakan AY ve Ömer ÇAKICI. a.g.m. s.64.

¹⁰⁷ Kendal DENİZ ve Ufuk GENCEL. a.g.m. s.184.; Nedim TÜRKMEN, "Her Mükellef Hapsi Tadacak...". (<https://www.sozcu.com.tr/2020/yazarlar/nedim-turkmen/her-mukellef-hapsi-tadacak-6183381/>). Erişim Tarihi: 13 Şubat 2021.

¹⁰⁸ Bumin DOĞRUSÖZ. a.g.m. 2008. s.97; Benzer yöndeki görüş için bkz. Ozan Muzaffer KÖSTÜ. "Türk Vergi Ceza Hukuku Sistemi ve Sorunları". Terazi Hukuk Dergisi. Cilt 8 Sayı 88. 2013. s.55.

¹⁰⁹ Mustafa ÇOLAK. "Kaçakçılık Suçlarının İdarenin Görüşü ile Birlikte Değerlendirilmesi ve Özel Soruşturma Usullerinin Oluşturduğu Zaafiyet-II". Yaklaşım Dergisi. Sayı 117. 2002. s.74.

¹¹⁰ Bumin DOĞRUSÖZ. a.g.m. 2008. s.99

¹¹¹ Bumin DOĞRUSÖZ. "Vergi Ceza Sistemimizin Aksaklıkları ve Öneriler". Referans Gazetesi. 23.02.2009.

¹¹² Bumin DOĞRUSÖZ. a.g.m. 2009.

¹¹³ Bumin DOĞRUSÖZ. a.g.m. 2009.

¹¹⁴ Ertuğrul TUNCER. "VUK'un 359. Maddesi (Kaçakçılık Suçları) Hakkında Açıklamalar ve Mali İdareye Tavsiyeler." (<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ertugrultuncer/010/>). Erişim Tarihi: 13 Şubat 2021.

başlamda mükelleflerin kendi aleyhlerine delil olarak kullanılabilecek defter ve belgeleri ibraz etmeye zorlanmasının Anayasa md.38/5'te hüküm altına alınan güvenceyi sarsabileceği, bu yüzden defter ve belge ibraz etmemenin kaçakçılık suçu kapsamında çıkarılarak, özel usulsüzlük kabahati kapsamına alınması ve bu minvalde idari tedbirlerle eylemin önlenmeye çalışılması gerektiği¹¹⁵, bunun mümkün olmadığı hallerde adli para cezasına hükmolunabileceği¹¹⁶, zira hiç defter tutmayan bir mükellefe hapis cezası öngörülmezken defter tutan ancak ibraz etmeyen mükellefe öngörülen cezanın hafifletilmesin gerektiği¹¹⁷ öne sürülmektedir.

Ayrıca sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun bireysel yahut organize bir şekilde işlenmesinin Vergi Usul Kanunu'nda açık bir belirlenmesinin yapılmadığı, organize bir şekilde bu suçun işlendiği durumlarda toplum yararına daha fazla tahribatın oluşacağı, dolayısıyla yapılacak kanuni düzenleme ile "organize kaçakçılık suçunun" mevzuata eklenmesinin gerekli ve zorunlu olduğu¹¹⁸, diğer bir ifadeyle bu durumun "ağırlatıcı bir sebep"¹¹⁹ olarak kabul edilmesi gerektiği de dile getirilmiştir. Benzer şekilde sahte belge kullanma fiilinde suçun ağırlığının gözetilmemesi, tehlikeye sokulan vergi miktarına bakılmaksızın aynı miktarda hapisle

cezalandırmayı öngörmesi de gözden geçirilmesi gerekli bir husus olarak değerlendirilmiş ve kanun koyucunun bu fiilde cezanın orantılılığı çerçevesinde farklılaştırıcı bir sistem kurması gerektiği de ayrıca ifade edilmiştir¹²⁰. Dahası kaçakçılık suçlarından bazılarına öngörülen hapis cezalarının ertelenme olanağı bulunmasının cezaların etkinliğinin ortadan kaldırılması anlamına geleceği, bunu ortadan kaldırmak ve kaçakçılık suçlarına verilecek cezaların işlevsellik kazandırmak adına cezaların yeniden gözden geçirilmesinin gerekli olduğu da vurgulanmıştır¹²¹. Bunun aksine kaçakçılık suçlarında vergi ziyanının söz konusu olduğu hallerde hesaplanan vergi ve cezasının ödenmesi şartıyla adli yargıdan kurtulma imkânının getirilmesi de doktrinde ayrıca önerilmiştir¹²².

Öte yandan VUK md.359'a getirilen önemli bir eleştiri de 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası kaçakçılık suçunun oluşumunda bir istisna hariç "vergi ziyanının aranmaması" şartı olmuştur, diğer bir ifadeyle bir kişi vergi ziyanına yol açmasa dahi kaçakçılık fiili sebebiyle hapis cezasına mahkûm olabilmektedir¹²³. Bu minvalde idari para cezası uygulanırken vergi kaybının aranmasına karşılık, hürriyeti bağlayıcı ceza verilirken vergi kaybının aranmaması, kanunun kendi içerisinde taşıdığı bir iç çelişki olarak değerlendirilmektedir¹²⁴. Bu açıdan kaçakçılık suçlarında hazinenin zarar görmesi koşulunun da aranma-

¹¹⁵ Doğan ŞENYÜZ. "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu". Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 15 Sayı 1. 2013. s.39.

¹¹⁶ Mehmet TAŞTAN. "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/a-2. madde)". Adalet Dergisi. Sayı 45. 2013. s. 186.

¹¹⁷ Serkan AĞAR. a.g.e. 2016. s.366.

¹¹⁸ Ali ÇAKMAKCI ve Semra KÖSER a.g.m. s.218.

¹¹⁹ Billur YALTI SOYDAN. "Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak: Adil ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 169. 2002. s.70.

¹²⁰ YALTI SOYDAN. a.g.m. s.70.; Ayrıca bkz. YALTI SOYDAN. a.g.m. s.65.

¹²¹ Tahir ERDEM. "Yeni Ceza Yasası Sonrasında Kaçakçılık Suç ve Cezaları". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 205. 2005. s.116.

¹²² Ertuğrul TUNCER. a.g.m.

¹²³ Bumin DOĞRUSÖZ. a.g.m. 2008. s.96.

¹²⁴ Bumin DOĞRUSÖZ. "Vergi Cezalarının İç Çelişkisi". Referans Gazetesi. 12.10.2009. (<https://www.bumindogrusozy.com/article/vergi-cezalarinin-c-celiskisi>). Erişim Tarihi: 13 Şubat 2021.

sı¹²⁵, diğer bir ifadeyle vergi kaybının vergi kaçakçılığı suçunda bir unsur olarak dikkate alınması¹²⁶ gerektiği vurgulanmaktadır.

Kaçakçılık suçlarına ilişkin uygulamada tartışılan bir başka husus da kaçakçılık suçu sonrası bir yandan adli (hapis cezası) cezanın öngörülmesi diğer yandan idari (üç kat vergi ziyai) cezanın öngörülmesidir. Nitekim VUK md.359'da "kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez" hükmü yer almaktadır. Bu durumun "non bis in idem" şeklinde ifade edilen "tek bir fiil sebebiyle birden fazla yargılanma veya cezalandırma olmaz" prensibine aykırılık (ihlal) oluşturduğu ve bu aykırılığı gidermek adına mevcut uygulama ve hükmün yeniden gözden geçirilmesi gerektiği de ifade edilmektedir¹²⁷. Bununla birlikte bireysel başvuruya ilişkin yaptığı bir değerlendirmede Anayasa Mahkemesi, "farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmadığı" gerekçesiyle bir ihlalin bulunmadığı yönünde değerlendirmede bulunmuştur¹²⁸.

Öte yandan vergi kaçakçılığı suçunun vergi kayıp ve kaçığını önlemedeki tartışılabilir etkinliği, bu fiillere farklı yaklaşımlar getirilmesini de gündeme getirmiştir. Zira vergi kaçakçılığı suçları bakımından ceza mahkemelerinde açılan dava sayısına bakıldığında, cezaların ağırlığı (hapis cezaları) vergi ödevlilerini vergi suçu işlemeyen alıkoymamaktadır¹²⁹. Bu bakımdan "kişileri hapse atmak, böylelikle onların vergiye tabi tüm iktisadi faaliyetlerini engellemek yahut ağır para cezaları ve hak yoksunluklarıyla onları ekonomik açıdan öldürmek mi" yoksa "yaptığı hukuka aykırılık sebebiyle kamunun uğradığı zararı tazmin ederek bu yolla elde ettiği tüm menfaatleri elinden alıp ayrıca kendisinden bir ek zam mı almak" beklenen amaca daha fazla hizmet eder sorusu akıllara gelmektedir¹³⁰. Nitekim bu bağlamda dekriminalizasyonun vergi hukukunun nihai amacına ulaşmak için daha uygun bir amaç olduğu ve bu yönde adımlar atılması gerektiği ifade edilmiştir¹³¹.

Son olarak VUK md.359/(ç) uyarınca ortaya çıkabilecek kaçakçılık filleriyle ilgili VUK md.367 gereğince "bazı hallerde incelemeye başlanma şartının bazı hallerde ise incelenmenin tamamlanması şartının aranmaması" durumu, haksızlığa cevaz vereceği endişesinden hareketle hukuka aykırı olarak değerlendirilmiş, getirilen

¹²⁵ Nedim Türkmen. a.g.m.

¹²⁶ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR ve diğerleri. "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kastın Tespiti". Fasikül Hukuk Dergisi. Sayı 100. 2018. s. 370.

¹²⁷ Billur YALTI. "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 317. 2015. s. 91-92.; Benzer yöndeki bir değerlendirme için bkz. Ayşe Nil TOSUN. "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası". Hacettepe HFD. Cilt 7 Sayı 2. 2017. s.102; Karşı bir görüş için bkz. Turgut Candan, "Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem Kuralı", 25.05.2019, https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezaları-ve-non-bis-in-idem-kuralı/#_ftn1 (Erişim Tarihi, 12.02.2021)

¹²⁸ Anayasa Mahkemesi Kararı (AYMK), Başvuru Numarası: 2018/9115 (Karar, 16.05.2019 tarih ve 30776 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

¹²⁹ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. "Vergi Yaptırım Hukukuna Farklı Bir Yaklaşım: Dekriminalizasyon". İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 15 Sayı 1-2. 2016. s.323.

¹³⁰ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. a.g.m. s.321.

¹³¹ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. a.g.m. s.323.

düzenlemelerin yanlış ve hatalı uygulamalara yol açabilecek yolları da kapatması gereğinin hukuk güvenliği ilkesince gerekli olduğu vurgulanmıştır¹³². Diğer taraftan söz konusu düzenlemenin herhangi bir mağduriyete yol açmaması açısından vergi incelemelerinin hızlı bir şekilde yürütülmesi ve tamamlanmasının önemli olduğuna ayrıca dikkat çekilmiştir¹³³.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Geçmişten günümüze kaçakçılık suçlarını ilgilendiren kanunlar birçok değişikliğe uğramıştır. Bu çalışmada kaçakçılık suçlarına ilişkin hükümlerin yıllara göre ne şekilde değişikliğe uğradığı, Anayasa Mahkemesi tarafından ne şekilde değerlendirilmeye tabi tutulduğu ifade edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca kaçakçılık suçlarına ilişkin doktrinde yer alan eleştirilere de yer verilmiştir.

Bu bağlamda öncelikle doktrinde Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza Hükümleri" başlıklı Dördüncü Kitabı'nda yer alan vergi suçlarının düzenlenme biçimi hem karışık hem teknik hukuk sistemine aykırı hem de anlaşılır olmaktan uzak görülmüş ve yeni bir Vergi Usul Kanunu çıkarılarak özellikle ceza hükümlerinin günün şartlarına uygun biçimde yeniden ele alınması için ilave bir çalışma yapmaya gereksinim duyulduğu anlaşılmıştır.

Kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında uygulanacak usulün düzenlendiği VUK md.367 en çok eleştiriye maruz kalan hükümlerden biridir. Nitekim vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar bakımından yapılan ayırım, mütalaa şartının işlevsizliği, ceza mahkemeleri ile vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin birbirlerine etki etmeme kuralının yanlış bir şekilde yorumlanması gibi birçok eleştiriye maruz kalmıştır.

Ayrıca bu hüküm siyasi etkilere açık olup Cumhuriyet Savcılarının soruşturma yapma ve dava açma tekeline aykırı bir durum teşkil ettiğinden mütalaa şartının yürürlükten kaldırılması gerektiği ifade edilmiştir. Bununla birlikte ceza mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasındaki ilişki bakımından da sıkıntıların yaşandığı, ceza mahkemelerinin karar vermeden önce vergi mahkemesi kararını beklemesinin gerekli olduğu, zira iki merci kararlarının birbirlerinin dayanağı olması gerektiği de ayrıca ifade edilmekle birlikte, vergi mahkemesi kararı ceza mahkemesini "bağlamayacaksa" da en azından kararın "göz önünde bulundurulması" gerektiğinden de ayrıca bahsedilmiştir.

Defter ve belgelerin inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmemesi yani gizlenmesi fiili susma hakkı kapsamı altında değerlendirilebileceği için özel usulsüzlük cezası kapsamına alınmasının gerektiği kanaatindeyiz. Ayrıca bu kapsamda hiç belge düzenlemeyen ve defter tutmayan bir kişi hapis cezasına çarptırılmazken, belgelerini düzenleyip defterlerini tutan fakat bunu ibraz etmeyen bir kişi hapis cezasına çarptırılabilmesi anlaşılır olmaktan uzaktır.

Öte yandan 4369 sayılı Kanun ile VUK md.359'da geçen "bilerek" ifadesinin metinden çıkarılması, akabinde 306 Seri No'lu Genel Tebliğ ile kastın varlığının tespitinin, hiçbir objektif ölçü getirilmeden, idari bir tasarrufla inceleme elemanının yetkisine bırakılması da yine hukuka, hukuk devleti ilkesine, hukuki güvenlik ilkesine ve idarenin kanuniliği ilkesine aykırı olarak değerlendirilmiştir. Bu nedenle hükmün yeniden gözden geçirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Aynı şekilde uygulama aşamasında sahte belgeyi

¹³² Bumin Doğrusöz, "359'da ne bekliyorduk ne geliyor?", Dünya Gazetesi. 22.04.2021. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/359da-ne-bekliyorduk-ne-geliyor/618700>). Erişim Tarihi: 17 Haziran 2021.

¹³³ Akif Akarca ve Mehmet Şafak, "Vergi Usul Kanunu'nda fatura düzeni ve vergi cezalarında değişiklik düzenlemeleri", Dünya Gazetesi. 29.04.2021. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-usul-kanununda-fatura-duzeni-ve-vergi-cezalarinda-degisiklik-duzenlemeleri/619455>). Erişim Tarihi: 17 Haziran 2021.

'bilerek' kullananlara üç kat 'bilmeyerek' kullanan kişilere bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi ve bunun tespitinin de vergi inceleme elemanları tarafından yapılmasının da Kabahatler Kanunu md.4'te yer alan "Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenir" hükmüne aykırılık oluşturduğu doktrinde dile getirilen bir başka husustur.

Ayrıca kaçakçılık suçu fiillerinde idarenin ceza yargılanması sürecini beklemeden kişi hakkında üç kat vergi ziyai cezası kesmesi de tartışmalı bir uygulamadır. Bu bağlamda kaçakçılık suçu işlendiğine karar veren organ ceza mahkemele-ri olduğu için buna bağlı olarak üç kat vergi ziyai cezasının da bu mahkeme kararları doğrultusunda kesilmesi, yani cezanın kesilebilmesi için mahkeme kararının beklenmesi gerektiği dile getirilmiştir. Zira kişi adli yargıda beraat ederse, üç kat vergi ziyai cezası anlamsız kalacaktır. Bu yüzden önce bir kat ceza kesilip, mahkumiyet kararı çıkarsa cezanın üç kata tamamlanması kanaatindeyiz.

VUK md.359 kapsamında yoğun bir şekilde eleştirilen bir diğer hüküm ise "muhasabe hilesi" kavramıdır. Nitekim "muhasabe hilesi" kavramının ne demek olduğunu bilmediği, kanunda açık bir tanımının bulunmadığı, dolayısıyla tanımlı olmayan bir suç olarak varlığını sürdürdüğü, hatta bu bağlamda "muhasabe hilesi yapmak suçundan" bir mahkûmiyet kararına rastlanmadığı dile getirilmiştir. Bu nedenle belirsizlik yaratan soyut kavramların sınırı çizilerek maddenin diğer hükümleri ile birlikte yaşadığımız çağa uygun hale getirilmesi ve etkinliğinin sağlanması gerekmektedir.

Son olarak 2021 yılında getirilen düzenleme ile VUK md.359'a eklenen (ç) bendi uyarınca işlenecek kaçakçılık fiillerinde diğer kaçakçılık suçu fiillerinden ayrı bir düzenleme getirilerek incelemeye başlama ya da incelemenin tamamlanması şartının aranmaması hâli, doktrinde hukuka aykırı olarak değerlendirilmiştir. Mezkûr hükmün mağduriyetlere yol açmaması adına vergi incelemelerinin hızla tamamlanması bu anlamda dokt-

rinde önerilen bir husustur. Kamu yararı ile kişi hakları arasındaki dengenin bozulmaması adına hükmün gözden geçirilmesinde fayda getireceği kanaatindeyiz. Bu bağlamda VUK md.359/(ç)'de yazılı fiillerin inceleme dışındaki sair suretlerle öğrenilmesi hallerine müessir olacak şekilde "bu hallerde gecikilmeksizin incelemeye başlanılır ve (tayin olunacak) ... süre içinde inceleme tamamlanır" minvalinde bir hüküm getirilmesinin huku-ka daha uygun olacağını düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

- 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu S. Sayısı: 175. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf>). Erişim Tarihi: 09 Temmuz 2020.
- 5728 sayılı Kanun Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu S. Sayısı: 56. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c011/tbmm23011045ss0056.pdf>) Erişim Tarihi: 09 Temmuz 2020
- 5815 sayılı Kanun Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu S. Sayısı: 232. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c009/tbmm09009099ss0232.pdf>) Erişim tarihi: 09 Temmuz 2020.
- 6094 sayılı Kanun Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu S. Sayısı: 222. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c024/tbmm09024099ss0222.pdf>) Erişim tarihi: 09 Temmuz 2020.
- 2365 sayılı Kanun Tasarısı ve Plan – Bütçe Komisyonu Raporu S. Sayısı: 84. (https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf) Erişim tarihi: 09 Temmuz 2020.
- 4008 sayılı Kanun Tasarısı ve Plan – Bütçe Komisyonu Raporu S. Sayısı 659. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c063/tbmm19063119ss0659.pdf>) Erişim Tarihi: 09 Temmuz 2020.

- 4108 sayılı Kanun Tasarısı ve Plan – Bütçe Komisyonu Raporu S. Sayısı: 813. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c083/tbmm19083092ss0813.pdf>) Erişim Tarihi: 09 Temmuz 2020.
- 4369 sayılı Kanun Teklifi ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, S. Sayısı: 626. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>)
- 7318 sayılı Kanun'a ilişkin Teklif ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, S. Sayısı: 260. (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss260.pdf>)
- AĞAR, S. (2005). “Sahte veya Muhteviyyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”. TBB Dergisi, Sayı 58.
- AĞAR, S. (2016). *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*, Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- AKARCA, A. ve ŞAFAK, M. “Vergi Usul Kanunu’nda fatura düzeni ve vergi cezalarında değişiklik düzenlemeleri”, Dünya Gazetesi. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-usul-kanununda-fatura-duzeni-ve-vergi-cezalarinda-degisiklik-duzenlemeleri/619455>). Erişim Tarihi: 17 Haziran 2021.
- AY, H. ve ÇAKICI, Ö. (2002). “Kaçakçılık Suçlarında Kasıt Unsurunu Kim Araştıracak?” Mükellefin Dergisi. Sayı 117.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2016). “Vergi Yaptırım Hukukuna Farklı Bir Yaklaşım: Dekriminalizasyon”. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 15, Sayı 1-2.
- CANDAN, T. (25.05.2019). “Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem Kuralı”. (https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezaları-ve-non-bis-in-idem-kurali/#_ftn1). Erişim Tarihi: 12 Şubat 2021.
- CUMHUR, Y. (2011). “Vergi Suçu Cezasında Adli ve idari Yargı Kararları Etkileşimi”. Tezrazi Hukuk Dergisi, Cilt 6, Sayı 64.
- ÇAKMAKCI, A. ve KÖSER S. (2019). “Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları”. Seçkin Yayınevi. Ankara.
- ÇOLAK, M. (2002). “Kaçakçılık Suçlarının İdarenin Görüşü ile Birlikte Değerlendirilmesi ve Özel Soruşturma Usullerinin Oluşturduğu Zaafiyet-II”. Yaklaşım Dergisi, Sayı 117.
- DENİZ, K. ve GENÇEL, U. (2019). “Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. TAAD. Yıl 11, Sayı 19.
- DOĞRUSÖZ, B. (20.09.2007). İdari Ceza Hukuk Sempozyumu. Referans Gazetesi.
- DOĞRUSÖZ, B. (2008). “Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler”. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 233.
- DOĞRUSÖZ, B. (23.02.2009). “Vergi Ceza Sistemimizin Aksaklıkları ve Öneriler”. Referans Gazetesi.
- DOĞRUSÖZ, B. “Vergi Cezalarının İç Çelişkisi”. (<https://www.bumindogrusoaz.com/article/vergi-cezalarının-c-celiskisi>). Erişim Tarihi: 13 Şubat 2021.
- DOĞRUSÖZ, B. “359’da ne bekliyorduk ne geliyor?”. Dünya Gazetesi. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/359da-ne-bekli-yorduk-ne-geliyor/618700>). Erişim Tarihi: 17 Haziran 2021.
- DONAY, S. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Basım. İstanbul.
- ERDEM, T. (2005). “Yeni Ceza Yasası Sonrasında Kaçakçılık Suç ve Cezaları”. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 205
- ERMAN, S. (1957). “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler”. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları.
- KARAÇOBAN GÜNEŞ, T. (2010). “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Ana-

- yasaya Aykırılığı*". Terazi Hukuk Dergisi, Sayı 48.
- KIZILOĞ, Ş. ve KIZILOĞ, Z. (2009). "*Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*". Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.
 - KÖSTÜ, M. (2013). "*Türk Vergi Ceza Hukuku Sistemi ve Sorunları*". Terazi Hukuk Dergisi, Cilt 8, Sayı 88.
 - OKTAR, A. (2014). *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi. İstanbul.
 - OKTAR, S. (2000). "*Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler*". Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 144.
 - ÖZBALCI, Y. (2010). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık. Ankara.
 - ÖZEN, M. (2018). *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Adalet Yayınevi. Ankara.
 - SOMUNCU, A. ve DEĞİRMENDERELİ, A. (2015). *Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık*, Seçkin Yayıncılık. Ankara.
 - ŞENYÜZ, D. (2013). "*Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu*". Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 15, Sayı 1.
 - TAŞTAN, M. (2013). "*Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/a-2. Madde)*". Adalet Dergisi, Sayı 45.
 - TEZCAN, K. "*Vergi Suç ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi*". muhasebe.net. Erişim Tarihi: 13 Şubat 2021.
 - TOSUN, A. N. (2017). "*Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası*". Hacettepe HFD. Cilt 7, SAYI 2.
 - TUNCER, E. (21.03.2019). "*VUK'un 359. Maddesi (Kaçakçılık Suçları) Hakkında Açıklamalar ve Mali İdareye Tavsiyeler*". (<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ertugrultuncer/010/>). Erişim Tarihi: 13 Şubat 2021.
 - TÜRKMEN, N. (26.12.2020). "*Her Mükellef Hapsi Tadaçak...*". Sözcü Gazetesi. (<https://www.sozcu.com.tr/2020/yazarlar/nedim-turkmen/her-mukellef-hapsi-tadacak-6183381/>) Erişim Tarihi: 13 Şubat 2021.
 - UĞUR, H. (2013). "*Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)*". Terazi Hukuk Dergisi, Cilt 8, Sayı 88.
 - ÜLGEN, S. (2011). "*Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Muhasebe Hilesi Kavramına Bir Bakış*". Vergi Dünyası, Sayı 359.
 - ÜZELTÜRK, H. (2006). "*Vergi Suçları ve Cezaları*". Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 5, Sayı 1.
 - YALTI SOYDAN, B. (2002). "*Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak: Adil ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?*". Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 169.
 - YALTI, B. (2015). "*İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine*". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 317.
 - YAVAŞLAR, F., KARAÇOBAN GÜNEŞ, T., CANGÜLOĞLU, Y. (2018). "*Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kastın Tespiti*", Fasikül Hukuk Dergisi. Sayı 100.
 - YÜCE, M. (2018). *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi. Ankara.
 - MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (1949). *Vergi Usul Kanunu İzah ve Açıklamaları*, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik. Ankara.