

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE’DE VERGİ SUÇLARI İLE İLGİLİ
YAPTIRIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mustafa Serhat KOÇAK

Danışman

Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ

İZMİR-2020

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi Suçları İle İlgili Yaptırımların Değerlendirilmesi” başlıklı çalışmanın tarafımda, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım.

Mustafa Serhat KOÇAK

.../.../2020



ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türkiye’de Vergi Suçları İle İlgili Yaptırımların Değerlendirilmesi

Mustafa Serhat KOÇAK

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Vergi, kamu harcamalarının karşılanması amacıyla mükelleflerden karşılıksız ve cebren alınan bir kamu gelirdir. Devletler, en büyük gelir kaynağı olan vergileri düzenli olarak tarh ve tahsil edebilmesi için mükelleflerle uyumlu bir vergi politikası gütmek isterler. Bu doğrultuda mükelleflerin vergi kanunlarına uyumu hem vergi bilincinin artırılması hem de mükelleflerin vergi kanunlarındaki suç ve cezaları özümsemesi ile sağlanabilir. Türk vergi hukukunda vergi suçları, Kabahatler Kanununun kabul edilmesi üzerine vergi kanunlarında yapılan değişiklikler ile birlikte artık hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına tabi tutulan haksızlıklar olarak anılmaktadır.

Vergi kaçakçılığı, vergi gizliliğini ihlal, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ve muhtarların ekim ve sayım beyanını denetimine ilişkin ihmal suçu vergi suçu olarak kabul edilmektedir.

Bu araştırmamızda suç ve ceza kavramları üzerinde kısa bir değerlendirme yapıldıktan sonra Türk vergi hukukundaki suçlar, bu suçların tabi tutulduğu yaptırımlar açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmamızda çeşitli ülkelerin ceza hukukları incelenmiş; örnek alınan bazı vergi suçları ve bunlara uygulanan yaptırımlara yer verilmiş ve Türk vergi hukukundaki uygulamalarla karşılaştırılarak değerlendirilmiştir.

Yine çalışmamızda vergi suç ve cezalarını değerlendirirken gerek diğer ülke uygulamaları gerek ülkemiz yüksek mahkemelerinin yerleşmiş içtihatları gerekse de öğretide genel kabul görmüş hususlar dikkate alınarak vergi suçları

ile ilgili nasıl daha caydırıcı ve nasıl daha etkin bir yaptırım uygulanabileceği araştırılmıştır.

Çalışmamız vergi suçu ile ilgili temel kavramların açıklandığı birinci bölüm; vergi kaçakçılığı suçu, tespiti, suça ilişkin adli istatistik verilerine ilişkin değerlendirmemiz, vergi gizliliğini ihlal suçu ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları yer alan ikinci bölüm ile vergi suçlarına Türkiye ile örnek olarak sečilmiř ülkelerde uygulanmakta olan cezalara ve değerlendirmelerimize yer verilmiş olan üçüncü bölümden oluşmaktadır.

Çalışmamızın sonuç bölümü ise araştırmamızın bir nevi değerlendirmesi olup; vergi bilincinin oluşması ya da olgunlaşması için aslında vergi ceza kurallarının daha caydırıcı ve etkin nasıl olabileceğine ilişkin kanaatimizden ibarettir.

Anahtar Kelimeler: Suç, Kabahat, Vergi Suçu, Vergi Cezası, Vergi Kaçakçılığı, Vergi Gizliliği, Vergi Bilinci.

ABSTRACT

Master's Thesis

Evaluations Of Sanctions About Tax Offenses In Turkey

Mustafa Serhat KOÇAK

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Finance

Fiscal Law Program

Tax is an unpaid and compulsory public income from taxpayers to cover public expenditures. States would like to adopt a tax policy in line with taxpayers so that they can regularly levy and collect taxes, the largest source of income. Accordingly, taxpayers 'compliance with tax laws can be achieved both by raising tax awareness and by assimilating taxpayers' crimes and penalties. Tax offenses in Turkish tax law are now referred injustices subject to freedom of binding penalties with the amendments made to the tax laws upon the adoption of the Law of Misdemeanors.

Tax evasion, violation of tax secrecy and the duty of private taxpayers and negligence of the control of the muhtars' sowing and counting declaration are accepted as tax offenses.

After a short evaluation on this research, our crime and criminal tax offenses concepts in Turkey, tried to explain that the subject of these criminal sanctions. In our study, criminal laws of various countries were examined; some tax offenses taken as examples and sanctions applied to them were evaluated and compared with the applications in Turkish tax law.

It was investigated how more effective and more effective sanction could be imposed on tax offenses other country practices taking into account both the established case law of the high courts of our country and the generally accepted issues in the teaching while assessing tax offenses and penalties in our study.

This study consists of part about the basic concepts of tax crime, part of tax evasion, determination, assessment of forensic statistical data on crime, sample country practices and penalties, part of our tax crime violation,

exemplary country practices and assessment and section in which taxpayers' offenses and penalties are assessed.

The final part of our study is a kind of evaluation of our research; in fact, for the formation or maturation of tax consciousness, it is actually our opinion on how tax penalty rules can be more deterrent and effective.

Keywords: Offense, Misdemeanor, Tax Offense, Tax Penalty, Tax Evasion, Tax Secrecy, Tax Awareness.



TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇLARI İLE İLGİLİ YAPTIRIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xi
TABLolar LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇU İLE İLGİLİ BAZI TEMEL KAVRAMLAR

1.1. KABAHAHAT KAVRAMI	5
1.2. SUÇ KAVRAMI	6
1.3. VERGİ KABAHAHATI	8
1.4. VERGİ SUÇU	10
1.5. VERGİ KABAHAHATI-VERGİ SUÇU AYRIMI	11

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SUÇLAR

2.1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI	14
2.1.1. Fail	15
2.1.2. Kaçakçılık Suçlarının Unsurları	17
2.1.2.1. Kanuni Unsur	17
2.1.2.2. Maddi Unsur	18

2.1.2.3. Manevi Unsur	20
2.1.3. Mağdur/Suçtan Zarar Gören	21
2.1.4. Kaçakçılık Suçlarının Tespiti Ve Takip Usulü	21
2.1.4.1. Kaçakçılık Suçlarının İşlendiğinin Öğrenilmesi	24
2.1.4.2. Vergi İncelemesine Yetkiler Tarafından Düzenlenen Vergi Suçu Raporları	24
2.1.4.3. Vergi Müfettişlerince Düzenlenen Diğer Raporlar	25
2.1.4.4. Suçun Tespiti ile Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerine İlişkin Veriler	28
2.2. VERGİ GİZLİLİĞİNİ İHLAL	32
2.2.1. Fail	34
2.2.2. Vergi Gizliliğini İhlal Suçunun Unsurları	35
2.2.2.1. Kanuni Unsur	35
2.2.2.2. Maddi Unsur	36
2.2.2.3. Manevi Unsur	37
2.2.3. Mağdur/Suçtan Zarar Gören	37
2.2.4. Hukuka Aykırılık Hususu	38
2.2.5. Vergi Gizliliğinin İhlalinde Özel Hukuka Uygunluk Halleri	39
2.2.5.1. Vergi Cetvellerinin İlan Edilmesi	39
2.2.5.2. Vergi Levhası Almak	40
2.2.5.3. Vergi ve Cezaların Maliye Bakanlığınca Açıklanması	41
2.2.5.4. Soruşturmalarla İlgili Bilgi Ve Belgeler ile Bankalara Verginin Tahsiline Yönelik Bilgilerin Verilmesi	41
2.2.5.5. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin/Kullananların Mesleki Kuruluşlara ya da Muhasebe Odalarına Bildirilmesi	42
2.2.6. Vergi Gizliliğinin İhlali Suçunun Tespit Ve Takip Usulü	42
2.3. MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇU	44
2.3.1. Fail	45
2.3.2. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Unsurları	46
2.3.2.1. Kanuni Unsur	46
2.3.2.2. Maddi Unsur	46

2.3.2.3. Manevi Unsur	47
2.3.3. Mağdur/Suçtan Zarar Gören	47
2.3.4. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Tespit ve Takip Usulü	48

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARINA UYGULANAN CEZALAR VE BU CEZALAR HAKKINDA DEĞERLENDİRME

3.1. KAÇAKÇILIK SUÇLARINA UYGULANAN CEZALAR	50
3.1.1. Türkiye’de Kaçakçılık Suçlarına Uygulanan Cezalar	50
3.1.1.1. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza	51
3.1.1.2. Para Cezası	53
3.1.1.3. Belli Haklardan Yoksun Kalma	55
3.1.1.4. Müsadere	56
3.1.2. ABD Ve Almanya’da Kaçakçılık Suçlarına Uygulanan Cezalar	56
3.1.2.1. Amerika Birleşik Devletleri	57
3.1.2.2. Almanya Federal Cumhuriyeti	62
3.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Cezaları Hakkında Değerlendirme	67
3.2. VERGİ GİZLİLİĞİNİ İHLAL SUÇUNUN CEZASI	71
3.2.1. Türkiye’de Uygulanan Cezalar	71
3.2.1.1. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza	72
3.2.1.2. Para Cezası	74
3.2.2. Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğinin İhlali Suçunun Cezası	74
3.2.3. Vergi Gizliliğini İhlal Suçlarının Cezaları Hakkında Değerlendirme	75
3.3. MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇUNUN CEZALARI	76
3.3.1. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza	77
3.3.2. Para Cezası	77
3.3.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Cezaları Hakkında Değerlendirme	78
SONUÇ	80
KAYNAKÇA	83

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
age	Adı geçen eser
AIHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AO	Abgabenordnung
AY	Anayasa
AYM	Anayasa Mahkemesi
Bknz.	Bakınız
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
E.	Esas
IRC	Internal Revenue Code
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KK	Kabahatler Kanunu
KYOK	Kovuşturmaya Yer Olmadığı Kararı
MB	Maliye Bakanlığı
s.	Sayfa
STGB	Strafgesetzbuch
SMİYB	Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
vb.	Ve benzeri
vd.	Ve devamı
VDK	Vergi Denetim Kurulu
vs.	Ve saire
TCK	Türk Ceza Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye Genelindeki Mükellef ve İnceleme Sayısı	s. 28
Tablo 2: Vergi Suçu Şüphelileri Hakkında Soruşturma Evresinde Verilen Kararlar	s. 30
Tablo 3: Vergi Suçlarına İlişkin Açılan Davalarda Verilen Kararlar	s. 311



GİRİŞ

Genel kabul görmüş ifadesiyle suç, hukuk düzeni tarafından işlenmesi yasaklanan ve eğer işlenirse modern hukuk sistemlerinde kanun yaratma erkini elinde tutanlar tarafından yaptırıma tabi tutulan eylemlerdir. Verginin devletin karşılıksız ve cebren aldığı en büyük gelir kaynağı olmasından ve genellikle toplumların vergiyi yük olarak algılamasından dolayı bu cebri uygulamaya karşı tarihin her döneminde kitlesel veya bireysel dirençler oluşmuş ve bu dirençler her suçta olduğu gibi gerek ceza gerek güvenlik tedbirleri ile bastırılmaya çalışılmıştır.

Vergi bilincinin oluşmadığı veya olgunlaşmadığı toplumlarda kanunlarla doğan yükümlülüklerle mükelleflerin zaman zaman uymadıkları ve hatta vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak için kasten kanuna aykırı fiilleri işledikleri görülmektedir. Esasen vergi bilincinin mükellefleri yaptırımlarla baskı altında tutarak oluşmayacağı açıktır. Bilincin oluşması için devlet ve mükellef arasında aidiyet bağının, vergilerin ve kamu harcamalarının şeffaflığı kadar etkisinin olduğu izahtan varestedir.

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak yani cebren aldığı en büyük gelir kaynağıdır. En büyük gelir kaynağının aşınmasını istemeyen devletler bunun için mükelleflere işe başlamayı bildirme, vergi beyannamelerini verme, tarh edilen vergileri ödeme ve benzeri birtakım vazifeler yüklemişlerdir. Ve yüklenen bu vazifelerin aksatılmasını istemezler. Bu meyanda vergi kanunlarında mükelleflerin yükümlülüklerine ve bunlara uyulmaması halinde tabi olacakları yaptırımlara yer verilmiştir.

Türk Vergi Hukuku'nda mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde vergi kanunlarında hüküm altına alınmış olan kabahat ve suçlar doğacaktır. Kabahat, kanunlarca idari yaptırıma tabi tutulması öngörülmüş olan haksızlıklardır. Suç ise adli yaptırıma tabi tutulacak olan haksızlıklardır. Türk Vergi Hukuku'nda vergi kanunlarına karşı oluşan dirençleri idari yaptırıma tabi olanları vergi kabahatleri ve cezai yaptırıma tabi olanları ise vergi suçları olarak ikiye ayırmak mümkündür. Bu ayırım esasen 2005 yılında yasalaşmış olan Kabahatler Kanunu ile netleşmiştir. Ancak bu tarihe kadar öğretide kabahat ve suçların ayırımına ilişkin çok sayıda görüşe yer verilmiştir. Kabahatler Kanunu da bir nevi öğretide genel kabul

görmüş fikirleri ihtiva etmektedir. Her ne kadar Vergi Usul Kanunda bu kanuna göre yeterli düzenlemeler yapılmamış olsa da artık usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı cezaları vergi kabahati olarak kabul edilmektedir. Kaçakçılık, vergi gizliliğini ihlal ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçu ise vergi suçu olarak zikredilmektedir.

Kaçakçılık suçu Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenmiş olup; suçun unsurları ile işlenmesi halinde uygulanacak olan yaptırımlara da aynı maddede yer verilmiştir. Genel olarak ifade etmek gerekirse kaçakçılık suçu söz konusu maddede sayılmış olan fiillerin işlenmesi ile doğmaktadır. Fiillerin ağırlığına göre suçun yaptırımını on sekiz aydan beş yıl hapis cezasına kadar değişmektedir. Bu ceza Birleşik Devletler' de adli para cezası ile birlikte veya tek başına beş seneye kadar hapis cezası olarak uygulanmakta iken, Almanya'da kaçakçılık fiillerinin ağırlığına göre beş yıla kadar veya altı aydan on yıla kadar hapis cezası olarak uygulanmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu genellikle vergi idaresi tarafından yapılan vergi denetimleri sonucunda tespit edilmektedir. Vergi suçunun tespit edilmesi halinde keyfiyet derhal Cumhuriyet savcılığına bildirilmelidir. Bu suç duyurusu vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tanzim edilecek olan vergi suçu raporu ve ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile birlikte yapılacaktır. Suçun adli makamlarca öğrenilmesi halinde ise savcılık tarafından vergi idaresinden görüş istenecektir. Görüş talebi üzerine, aynı süreç tekrarlanarak mütalaa ile birlikte vergi suçu raporu savcılığa gönderilecektir.

Vergi suçu ile ilgili temel kavramlar çalışmamızın birinci bölümünde kısaca açıklandıktan sonra, 2.1. bölümde, kaçakçılık suçuna ve unsurlarına yer verilmiş, tartışmalı hususlarla birlikte uygulanan cezalar 3.1. bölümde değerlendirilmiş, diğer ülke uygulamaları ve yüksek mahkemelerin içtihatları ışığında daha caydırıcı ve etkin bir suç-ceza sisteminin oluşması için yapılması gerekenler açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızın 2.2. bölümünde ise vergi gizliliğini ihlal suçlarına yer verilmiştir. Vergi gizliliğini ihlal eden suçlar Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde vergi mahremiyetini ihlal, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinde sırrın ifşası suçları olarak hüküm altına alınmıştır. Her iki suç benzer tanım ve düzenlemelere sahip olmakla birlikte söz konusu

maddelerde sayılan eylemlerin işlenmesi halinde vergi gizliliği ihlal edilmiş olmaktadır. Yasa koyucu Anayasa'da yer alan ve evrensel haklardan olan özel hayatın gizliliği hukuki değerini korumak için bu düzenlemeleri yapmıştır.

Her ne kadar özel hayatın gizliliğinin korunmasını arzu eden yasa koyucu vergi gizliliğini muhafaza etmek istese de en büyük gelir kaynağı olan vergilere ulaşabilmek isteyen devlet, mükelleflerin özel hayatına temas etmek istemektedir. Bu nedenle vergi alacaklarını temin etmek ve korumak amacıyla vergi gizliliğini ihlal eden bazı fiiller kanunlarda istisnai olarak düzenlenerek hukuka uygun hale getirilmiştir.

Gerek mahremiyeti ihlal gerek sırrın ifşası suçları Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezaya tabi tutulacaktır. Bu maddeye göre suçun cezası esas olarak bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası olarak düzenlenmiştir. Ancak suçun nitelikli hallerle işlenmesi halinde fail yedi yıla kadar hapis cezasına mahkum edilebilir. Almanya'da vergi gizliliğini ihlal suçu ile ilgili düzenleme ülkemiz kanunları ile benzerlikler taşımaktadır. Bu suç hakkında gerek Almanya'da uygulanmakta olan yaptırımlara gerek konu hakkındaki değerlendirmelerimize çalışmamızın 3.2. bölümünde yer verilmiştir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna çalışmamızın 2.3. bölümünde yer verilmiş olup; suçun unsurları, faili ve suçun mağduru açıklanmaya çalışılmıştır. Kanun koyucunun bu suçun ihdas edilmesindeki maksadı verginin uygulanması ile iştigal eden kamu görevlileri ile mükellefleri iş ilişkisinden korumak ve böylece devlete sadakati sağlamaktır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna Vergi Usul Kanunu'nun 363'üncü maddesinde yer verilmiştir. Suçun cezası ise Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesine yapılmış olan yollama ile belirlenmiştir.

Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesine göre mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun cezası altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır. Bu suçu doğuran eylemin işlenmesi ile vergi ziyanının da doğmuş olması halinde ayrıca kamu görevlisi adına vergi ziyası cezası da kesilecektir.

Vergi gizliliğini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları özgü suçlar olup ancak kamu görevlileri tarafından işlenebilir. Haliyle bu suçların takibi Memurlar Ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun

hükümlerine göre yapılacaktır. Suç şüphesinin gerek idare tarafından gerekse de savcılık makamınca öğrenilmesi halinde suçun faili hakkında çalıştığı kurum tarafından ön inceleme yapılacak ve bu ön inceleme sonucunda izin verilmesi halinde ceza soruşturmasına tabi tutulabilecektir.

Türk Ceza Kanunu'nun hükümlerinin vergi kanunlarında sayılmış olan suçlar hakkında uygulanacağı açıktır. Dolayısıyla hükmün açıklanmasının geri bırakılması, hapis cezasının ertelenmesi ve seçenek yaptırımların vergi suçlarına uygulanmasına engel bir hal bulunmamaktadır. Bu müesseseler ise cezaların infaz kabiliyetini düşürmelerinden dolayı caydırıcı olmalarını oldukça olumsuz bir şekilde etkilemektedir. Vergi suçları ve cezaları değerlendirilirken bu müesseselerin de dikkate alınması gerekir.

Araştırmamızı yaparken maksadımız, vergi suçlarının tartışılan hususlarını incelemek, cezalara diğer ülke uygulamaları ile karşılaştırarak değerlendirmek olmuştur. Doğrusu, çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde detayıyla görüleceği üzere vergi ceza hukukumuzda yer alan suçlar ve bunlara uygulanan yaptırımların daha caydırıcı olması için neler yapılması gerektiği araştırılmıştır. Cezai hükümler oluşturulurken suçluyu cezalandırmak değil caydırmak maksadı güdülmesi gerektiği düsturundan hareketle vergi suçları ile ilgili cezalar değerlendirilmiş ve bazı tartışmalı hususlara dikkat çekilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇU İLE İLGİLİ BAZI TEMEL KAVRAMLAR

1.1. KABAHAHAT KAVRAMI

Kabahatler Kanunu'nun ikinci maddesi kabahatin tanımını, idari müeyyide uygulanması gereken haksızlıklar olarak yapmıştır. Bu tanımdan kanun koyucunun idari müeyyide uygulanması gereken fiilleri kabahat olarak gördüğü manası çıkmaktadır. Benzer bir şekilde Alman vergi ceza hukukunda da kabahat ve suçlar birbirinden ayrılmıştır ancak kabahat bizdeki uygulamanın aksine hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

Öğretide, kabahatlerin suçlarla birlikte anılmasına artan eleştiriler üzerine ceza hukukundaki reformlarla birlikte 2005 yılında kabahatler suçlarla birlikte anılmaktan çıkartılmış ve ilk defa 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile ayrıca bir kanunla düzenlenmiştir. Bu kanun kabahatler açısından temel kanundur ve ayrıca genel kuralları da içeren çerçeve kanun hüviyetini haizdir.

Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi, haksızlıklar arasında bir derecelendirme yaparak ağır haksızlıkları suç, hafif haksızlıkları kabahat olarak görme ve bu yönde düzenleme yapılmasını öngörür. Bu eğilimin bir sonucu olarak, kanun koyucu, 5326 sayılı Kabahatler Kanununda hafif haksızlıkları kabahat olarak kabul etmiştir¹. Kabahatler Kanunu, idari müeyyidelerle ilgili genel kanun niteliği taşımaktadır². Kabahatler Kanunu'nun dördüncü maddesinde hangi eylemlerin kabahat oluşturduğunun yasalarla tanımlanabileceğinin yanı sıra yasaların çizdiği çerçeve içerisinde idare tarafından da belirlenebileceği belirtilmiştir. Yani kanuni çerçeveye uygun olması şartıyla idareye de genel ve düzenleyici işlemleriyle kabahat yaratabilmesi imkânı tanınmıştır.

Kabahat deyiminin kanun tarafından idari yaptırım uygulanması öngörülen haksızlık olduğu belirtilmesine rağmen kanunun başka bir maddesinde çerçeve kanun ile içeriği belirtilmiş olması halinde idarenin genel ve düzenleyici işlemleri ile

¹ Mustafa Özen, **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s.107.

² Kabahatler Kanunu, kabahatlerin genel kanunu niteliğini taşımaktadır. Kanunda belirli bazı kabahatler sayılmıştır ancak kanunun 3'üncü maddesinden de anlaşıldığı üzere başka yasalar ile de kabahat yaratılması mümkündür.

kabahat yaratabilmesine imkân tanınmış olması kanunilik ilkesi açısından tartışmaya açıktır. İdari işlemlerle kabahat yaratılması doğrultusunda yetki veren çerçeve kanun düzenlenirken kanunilik ilkesine aykırılık taşımaması amacıyla kazuistik yöntemle yasalaşması gerekmektedir³. Ancak bu hak yalnızca kabahatin yaratılmasına ilişkindir. Söz konusu maddenin devamında da görüleceği üzere kabahatlere uygulanacak olan yaptırımlar ancak kanunla düzenlenebilir. Bizim kanaatimize göre Anayasa'nın 37'inci maddesinin üçüncü fıkrası oldukça açıktır. Anayasa Mahkemesinin de kararlarında sıkça dile getirdiği üzere kanunsuz suç ve ceza ihdas edilmesi anayasaya ve evrensel hukuk kurallarına aykırıdır. Suç ve cezaların belirlenmesi sadece kanun yapma yetkisinin tek sahibi olan yasama organıdır. Bu ilke kişi hak ve hürriyetlerini sınırlayan ancak kanunlarla sınırlanabileceğinin bir yansımasıdır. Dolayısıyla suçla birlikte kabahatler de ancak kanunlarla belirlenebilir. Bu meyanda kanaatimize göre Kabahatler Kanununun kabahatlerin çerçeve kanunun sınırları içerisinde idarenin genel düzenleyici işlemleri ile belirlenebileceğine dair maddesi Anayasaya ve evrensel hukuk kurallarına aykırıdır.

1.2. SUÇ KAVRAMI

Ceza hukukunda suçun tanımlanması hakkında net bir görüş birliği bulunmamaktadır. Ancak, genellikle kabul edilen tanıma göre suç, kanunun cezalandırdığı fiil olarak ifade edilmektedir. Daha ayrıntılı bir tanıma göre suç, kanuni tarife(tipe) uygun, hukuka aykırı ve kusurlu bir fiildir. Buna göre bir suçtan söz edilebilmesi için, kusurlu bir fiilin olması, bu fiilin hukuka aykırı olması ve bu hukuka aykırı fiilin ceza kanununda suç olarak tarif edilen fiile uygun olması

³ Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir. Bu husus idare için kesin bağlayıcılık taşır. Yukarıda açıklamaya çalıştığım gibi, idare genel ve düzenleyici işlemlerle kabahatleri düzenleyebilir. Ancak bu yetki, toplum düzenini, genel ahlaki genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak amacı ile sınırlı olduğu kadar, kabahat karşılığı öngörülecek olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı açısından bir yasada yer alması ile de sınırlıdır. Başka bir anlatımla, idare yönetmelik ya da tüzükle kabahat koyma yetkisini kullanabilecektir. Fakat yaptırım türü, süre ve miktarın mutlaka bir yasada yer alması kaçınılmazdır. Bu kapsam ve içerikte bir düzenlemenin yasada yer almadığı bir durumda, idare genel düzenleyici işlemlerle kabahat koyamaz; bu hukuka aykırı olur. Uygulama açısından yapılacak bir gözlemlerde, idarenin kabahat koyma ve cezalandırma yetkisi kullanırken, en önemli nokta bir yasayla idarenin kabahat koyabileceğinin öngörülmesi, ayrıca kabahatlere uygulanacak olan yaptırımlar, süreler ve miktarların bu yasada öngörülmesidir (Erdener Yurtcan, **Kabahatler Kanunu ve Yorumu**, Beta Basın Yayım Dağıtım, İstanbul 2005, s.5).

gerekmektedir. Bu itibarla, olumlu ya da olumsuz bir fiile, kanun bir ceza sonucu bağlamışsa, bu fiil suç niteliği kazanmaktadır⁴. Ceza hukukumuzda kusur sorumluluğu esas alınmıştır. Yani diğer unsurları taşısa da kusurlu olmaması halinde fail ceza hukukuna göre cezalandırılmaz. Kusur ise fiilin kast veya taksirle işlenmiş olmasıdır. Ancak burada belirtmek gerekir ki taksirle işlenmiş olan her suç da cezalandırılmaz çünkü kanunun açıkça saydığı haller dışında hukuka aykırı bir fiil ancak kastla işlenmiş ise yaptırıma tabi tutulabilir.

Kemal Gözler'e göre suç, kanunun suç olarak tanımladığı insan davranışıdır. Bir insan davranışı belirli bir toplumsal çevrede ne kadar zararlı görülürse görülsün, ceza kanunu tarafından suç olarak tanımlanmadıkça suç teşkil etmez ve bu davranışı yapan kişi cezalandırılmaz. Buna "kanunsuz suç olmaz(nulla crimen sine lege, no crime without law) ilkesi denir⁵. Kanunilik ilkesi diye de zikredilen bu ilkeye göre eylemin suç olarak kabul edilebilmesinin en önemli unsuru kanuni olması gerektiğidir. Zaten Anayasa'ya göre kanunilik suç ve cezaların ancak kanunla ihdas edilebilmesidir. Bu ilke temel hak ve hürriyetlerin ne şekilde ve nasıl sınırlandırıldığını alenen görme hakkına sahip olan bireylerin yaptırıma tabi tutulacak suç ve kabahatleri teşkil eden fiilleri kolaylıkla bilmesini sağlamaktadır.

Kanunla bir fiilin suç olarak tanımlanmış olması şekil şartını yerine getirmiş olabilir ancak suç olarak kabul edilebilmesi için içerik olarak hukuka aykırı ve kusurlu olması da gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi kararlarında da ceza yaptırımına bağlanan fiilin kanunda açık bir şekilde düzenlenmesi şartının, suç ve cezalara dair düzenlemelerin şekli bakımından kanun biçiminde çıkarılmasının yeterli olmadığı, bunların içerik bakımından da belli amacı gerçekleştirmeye elverişli olmaları gerektiğini ifade ettiği belirtilmektedir⁶.

Kabahatlerde de olduğu gibi suçların hüküm altına alınmasındaki gaye hukuk düzeninin sağlanmasıdır. Bu bağlamda kanun tarafından hukuka aykırı eyleme uygulanacak olan yaptırımın ağırlığına göre bir ayırım yapılabilir. Bu ayırma göre suç, hukuk düzeninin ağır yaptırıma tabi tutulan bir fiille ihlal edilmesi olarak tanımlanabilir. Devlet, hukuka aykırı ağır fiilleri işleyenleri hapis veya adli para

⁴ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s.101.

⁵ Kemal Gözler, **Hukukun Temel Kavramları**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2016, s.206.

⁶ Anayasa Mahkemesi, E.2011/62, K.2012/2, 12.01.2012 Karar Tarihi. Erişim Tarihi: 09.12.2019<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/63b01416-d494-4016-abfa-4a12b52d5524?wordsOnly=False>

cezasıyla cezalandırma yoluna gidiyorsa bu fiil suç olarak vasıflandırılır⁷. Zaten idari yaptırım uygulanmakta olan haksızlıkların Kabahatler Kanunu tarafından kabahat olarak tanımlanmış olması ile birlikte suç ve kabahatlerden ne anlaşılması gerektiği net olarak ortaya çıkmıştır. Adli makamlarca yapılacak takip sonunda hapis veya adli para cezasına hükmolunacak fiiller suç, idari makamlarca para cezası kesilecek olan fiiller kabahat doğuran haksızlıklardır.

1.3. VERGİ KABAHAATI

Genel olarak vergi suçu ve kabahatleri, Vergi Usul Kanunu ile diğer kanunlarda belirtilen yükümlülöklere, vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve diğer bazı kimselerin, sonucunda adli veya idari nitelikte cezanın tabi tutulacağı eylemleridir. Genel ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da bir suç veya kabahatin varlığından bahsedilebilmesi için, kanuna aykırı bir hareket(fiil) yapılmış olması yani, bu hareketin; Vergi Usul Kanunu veya diğer vergi kanunlarının mükellef veya vergi sorumlusuna ya da diğer kişilere yüklemiş olduğu hükümlere aykırı olması ve aynı zamanda cezayı gerektirmesi gerekir⁸. Bu cezalar işlenen fiilin kabahat veya suç olmasına göre hürriyeti bağlayıcı ceza, adli para cezası, diğer güvenlik tedbirleri veya idari yaptırımlar olarak uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun düzenlediği suç ve cezaların bir kısmı sadece parasal olduğu ve vergi hukukunu ilgilendirdiği için bu cezalar hiçbir yargısal karara gerek olmadan vergi idaresince uygulanmaktadır⁹. İşte yargısal bağ olmaksızın vergi idaresince ceza uygulanan fiillere Kabahatler Kanununun yayımından itibaren kabahat denilmektedir. Kabahatler Kanunu yürürlüğe girmeden evvel kabahatler öğretide mali nitelikli suçlar, idari vergi suçları ve idari yaptırıma tabi suçlar gibi isimlerle tanımlanmıştır. Vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan hukuka aykırı fiiller mali nitelikli suçlar ve ceza hukuku anlamında suçlar şeklinde ikiye ayrılarak inceleniyor; mali nitelikli suçlar idari kabahat, bunlara uygulanan yaptırım da idari yaptırım olarak nitelendiriliyordu. Ceza hukuku anlamındaki suçlar, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren hukuka aykırı fiillerden oluşmakta idi ve bunlar sistemde

⁷ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2017, s.8.

⁸ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, İzmir 2018, s.267.

⁹ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Alfa Basın Yayım Dağıtım, İstanbul 2000, s.198.

varlıklarını halen devam ettirmektedir. Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra, mali nitelikli suçlar yerine vergi kabahatleri tabirinin kullanılması tercih edilmektedir¹⁰.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş hukuka aykırı fiillerin önemli bir bölümü yalnız vergi hukukunu ilgilendirmekte ve bunlarda kabahat sayılan fiil ve karşılığında uygulanacak yaptırım idari usullerle belirlenmektedir. Vergi idaresi tarafından kabahat olarak belirlenen fiiller için, hiçbir mahkeme kararına gerek olmadan, yine vergi dairesince ceza kesilmektedir. Vergi kabahatleri (mali nitelikli suçlar) ve cezaları(1) denilen bu kategoride vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri ile bunlar karşılığında uygulanacak vergi cezaları yer almaktadır¹¹. Bu kabahatler ve cezaları Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup; Kabahatler Kanunu'nda belirtilen temel esaslara uygun olup olmadıkları açısından tartışmaya açıktır. Çalışmamızın konusu ile ilgili olmadığından değinilmeyecek olsa da aynı fiilden dolayı iki ayrı kabahatin işlenmesi halinde iki ayrı cezanın kesilmesi hem ne bis in idem ilkesine hem de Kabahatler Kanunu'nun içtimaya ilişkin kuralına aykırıdır. Vergi Usul Kanunu'nun bu ilke ve yasaya uygun maddeleri yanında aykırı düzenlemeleri de mevcuttur. Bu aykırılığın evrensel hukuk ilkelerinin kanunlarımızla eşdeğer ve hatta çelişmesi halinde üstün olması nedeniyle kabahatlere ilişkin temel kanuna göre değiştirilmesi gerekmektedir. Örneğin Vergi Usul Kanunu'nun vergi ziyayı ve usulsüzlük aynı fiille işlendiğinde karşılaştırılarak bunlara uygulanan en ağır cezanın kesilmesine ilişkin 336'ncı maddesi bu ilke ve temel yasaya uygunken; özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gereken fiiller sonucunda vergi ziyayı da doğmuşsa vergi ziyayı cezasının da kesileceğine ilişkin 353'üncü maddenin son fıkrası aykırıdır.

Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinden hareketle vergi kabahatleri başta Vergi Usul Kanununda olmak üzere vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 341 ve 344'üncü maddelerinde hüküm altına alınmış olan vergi ziyayı, 351 ve 352'nci maddelerinde yer verilen usulsüzlük ve 353 ve 355 ile mükerrer 355'inci maddelerindeki özel usulsüzlük kabahatleri öğretide genel kabul görmüş vergi kabahatleridir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde düzenlenen fiili yada kaydi envanter sırasında belgesiz mal veya hizmet

¹⁰ Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **DEÜ Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12 Özel Sayı: 2010, (Türk Vergi), s.3.

¹¹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2012, (Genel Vergi), s.480.

satın aldığı tespit edilen ve bu alışları belgelendiremeyen mükelleflere vergi ziyaı cezası kesilmesi vergi usul kanunu dışında düzenlenen vergi kabahatine örnek verilebilir.

1.4. VERGİ SUÇU

Vergi ceza hukuku alanında çalışmaları bulunan hemen her yazarın vergi suçu kavramını tanımlamaya çalıştığı görülmektedir. Bu tanımlamalar Kabahatler Kanunundan önce çok farklı anlamlar taşısa da kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte artık daha anlaşılabilir sade ve net bir mana ortaya çıkmıştır.

Kabahatler Kanununun yürürlüğe girmesi ile birlikte bu kavram karmaşası nispeten sona ermiş olup en azından Vergi Usul Kanununda yer alan adli cezayı gerektiren fiiller vergi suçu, idari ceza ile yetinilen fiiller ise vergi kabahati olarak kabul edilmiştir. Bu konuda her ne kadar Vergi Usul Kanununda tatmin edici bir güncelleme yapılmasa da bölüm başlıklarında yapılan küçük değişiklikler vergi suçu ve kabahatlerinin ayrımı konusunda mananın netleşmesini sağlamıştır. Vergi mükelleflerinin, vergi kaçakçılığına yol açacak eylem ve işlemlerden uzak durmalarının sağlanması, vergi mahremiyetine aykırı eylemlerin engellenmesi gibi amaçlarla, kanun koyucu tarafından, hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılan vergi suçları ile ilgili düzenlemeler başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere çeşitli vergi kanunlarında yapılmıştır¹².

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen bazı fiiller, ceza hukuku anlamında suç oluşturmaktadır. Bunların belirlenmesi ve yaptırım uygulanması, ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Bu suçlarda idari nitelikli para cezası ile birlikte ya da yalnız başına hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde belirtilen kaçakçılık suçları, 362-363'üncü maddelerindeki vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçları bu kategori içinde yer almaktadır¹³. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 246'ncı maddesine göre ekim sayım beyanında bulunmama suçu ile beşinci maddesine göre açıklanan bilgiler ele alınarak haysiyet, şeref ve haklara tecavüz suçu da vergi suçu olarak kabul edilmektedir. Öte yandan vergi mahremiyetini ihlal suçuna paralel bir

¹² Tosuner ve Arıkan, s.279.

¹³ Karakoç, Genel Vergi s.502.

düzenleme Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinde sırrın ifşası olarak yapılmıştır.

1.5. VERGİ KABAHAATİ-VERGİ SUÇU AYRIMI

Vergi suçları ile vergi kabahatleri arasındaki ayırım öğretide uzun zamandır tartışılıyor olsa da genel olarak idari yaptırım uygulanan fiiller suç olarak değil de kabahat olarak ifade ediliyordu. Öncel, Kumrulu ve Çağan, bu ayrımı “mali nitelikli suç ve cezalar” ve “ceza hukuku anlamında suç ve cezalar” olarak yapmaktaydı¹⁴. Akdoğan ise vergi yasalarına aykırı fiilleri niteliklerine göre mali nitelikli ve kamusal nitelikli hukuka aykırı fiiller olarak ayırmaktaydı¹⁵. Ok ve Gündel de ayrımı yaptırımı uygulayan makama göre yapmaktaydı¹⁶. Vergi suçları ve kabahatleri arasında nicelik farkı olduğuna yönelik görüşlerden biri Başaran'a aittir. Yazara göre vergi kabahatleri, vergi sisteminin çalışmasını aksatan veya vergi kaybına yol açan ve ağır yaptırımlar gerektirmeyen hukuka aykırılıklardır¹⁷. Kabahatler Kanununun yayımlanmasından önce dahi genel kabul görmese de kabahatler ve suçlar arasında bir ayırım bulunmaktaydı ancak Vergi Usul Kanunu bu manaya uygun düzenlenmediği için öğretisi ile kanun birbiri ile örtüşmüyordu. Kabahatler

¹⁴ Vergi Usul Kanununun düzenlediği suç ve cezaların bir kısmı yalnız vergi hukukunu ilgilendirmekte olup bunlarda fiil ve yaptırım idari usullerle saptanır. Vergi dairesi tarafından suç olarak saptanan fiil için hiçbir yargısal karara gerek olmadan yine vergi dairesince yani idari bir merci tarafından ceza kesilir... Vergi Usul Kanununun öngördüğü bir kısım başka fiiller ise ceza hukuku anlamında da suç oluştururlar; bunların saptanması ve yaptırım uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girer. Bu suçlarda hürriyeti bağlama cezası uygulanabilir... Vergi ceza hukuku kapsamındaki suç ve cezaların özelliklerini aşağıda mali nitelikli suç ve cezalar ve ceza hukuku anlamında suç ve cezalar başlıkları altında iki ayrı kategoride inceleyeceğiz(Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 1998, s.209-210).

¹⁵ Vergi yasalarına aykırı fiiller, yapısı ve nitelikleri itibarıyla iki grupta düşünülebilir. Bunlardan ilki mali ve iktisadi nitelikleri ve amaçları dikkate alınarak, buna aykırı fiillere yaptırım uygulanmasıdır. İkincisi ise verginin kamusal niteliği yanında, toplum düzeni ve yaşamı bakımından sakıncalı olan suç sayılmış olan fiillerin göz önünde bulundurularak yaptırım uygulanmasıdır. Genel olarak, ilk gruba giren fiiller için parasal nitelikte vergi cezaları uygulanırken, ikinci gruba giren fiiller için, hürriyeti bağlayıcı ceza yanında parasal ceza uygulamasına da yer verilmektedir(Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2009, s.119-120).

¹⁶ Vergi Usul Kanununda yasaklanmış kimi fiillerden ceza kesmek görev ve yetkisi veri daireleri veya yoklamaya veya vergi incelemesine yetkili olanlara aittir. Kimi fiiller ise, mahkemelerin görev alanına bırakılmıştır(Nuri Ok ve Ahmet Gündel, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002, s.1).

¹⁷ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları”, **İdare Hukuku Sempozyumu**, Ankara, 2009, s.286.

Kanununun etkisiyle Vergi Usul Kanununda da bu manaya yakın düzenlemelerin yapılmasıyla tartışmalar bir nebze de olsa sonra ermiştir.

Vergi sistemimizde ana ilke, ekonomik suça ekonomik yaptırım uygulanmasıdır. Ancak, vergicilikte uygulanan ekonomik amaçlı cezaların kendinden beklenen amacı tam olarak sağlayamadığı düşüncesinden hareketle ekonomik yaptırımdan başka cezaların verilmesini de gündeme getirmiştir. Bu nedenle, kanun koyucu, vergi kanununa aykırı eylemin devletin vergi toplama işlevi açısından ağırlığını göz önünde tutarak ayrıca ceza mahkemelerince hüküm altına alınacak cezalarla da cezalandırılmasını öngörmüştür¹⁸.

Bilindiği üzere, doktrinde “Vergi Suçları” kavramından, “vergi kaçakçılığı suçları”, “vergi gizliliğini ihlali suçu”, “mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz suçu” ve “mükelleflerin özel işlerini yapma suçu”; “Vergi Kabahatleri” kavramından ise, “vergi ziyai kabahati”, “usulsüzlük kabahatleri” ve “özel usulsüzlük kabahatleri” anlaşılmaktadır.

Kabahatler Kanununun 2005 yılında yürürlüğe girmesi ile birlikte karşılığında idari yaptırım uygulanması öngörülen haksızlıklar kabahat, hürriyeti bağlayıcı yaptırım uygulanması öngörülen haksızlıklar ise vergi suçu olarak tanımlanmıştır. Böylece doktrinde yıllardan beri savunulmakta olan kabahat-suç ayrımı kanuni düzenlemeye de kavuşmuştur. Bu minvalde Vergi Usul Kanunu’nun hürriyeti bağlayıcı suçlar ve bunlara uygulanacak cezaların yer verildiği 359 ile 363’üncü maddelerini içeren bölümün başlığı “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları” iken; 5728 sayılı kanunla “Suçlar ve Cezaları” olarak değiştirilerek halen yürürlükteki halini almıştır. Vergi suçları ve cezalarının yer verildiği bölüm başlığından da hareketle vergi hukukumuzda kabahat ve suç ayrımının artık daha net bir şekilde işlenmiş olduğu açıkça görülmektedir. Yine de öğretilerde kabahatleri idari vergi suçları olarak tanımlamaya devam eden görüşlere rastlanmaktadır¹⁹.

¹⁸ Nihat Edizdoğan ve Metin Taş, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa 1993, s.134.

¹⁹ ... vergi suçları, esas olarak ikiye ayrılır. Bu ayırım, Almanya, Fransa, İtalya ve Amerika Birleşik Devletleri hukukunda da olduğu gibi bizim hukuk sistemimize de yansımıştır. VUK vergi cezalarını, başka bir ifadeyle vergilere ilişkin suçları, vergi ziyai suçu, usulsüzlük suçu ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar şeklinde ayırma tabi tutmuştur. Yapılan bu ayırımı suçların niteliğine göre ifade etmek gerekirse, vergi kaybı ve usulsüzlük suçlarına idari vergi suçları ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlara da kamusal vergi suçları diyebiliriz(Kamil Mutluer, Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2019, s.24).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SUÇLAR

Türk Vergi Hukukunda yürürlükte olan kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları ve bunlara uygulanan yaptırımlara Vergi Usul Kanunu'nun 359 ila 363'üncü maddelerinde yer verilmiştir. Kanunun söz konusu maddeleri içeren bölümün başlığı, 5728 sayılı kanunla "Suçlar ve Cezaları" olarak değiştirilerek halen yürürlükteki halini almıştır²⁰. Öte yandan Vergi Usul Kanununun 246'ncı maddesinde ekim sayım beyanlarını denetleme görevini ihmal veya suiistimal suçu düzenlenmiş olup; bu suçu işleyen muhtar ve ihtiyar heyetinin Türk Ceza Kanununun görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin maddelerine göre cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Yine Vergi Usul Kanunu'nun beşinci maddesinin son fıkrasında hüküm altına alınmış olan mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz suçu ise Türk Ceza Kanununun hakaret suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılacaktır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinde düzenlenen sırrın ifşası suçu da vergi mahremiyetini ihlal suçunun olduğu gibi Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine göre cezalandırılacaktır. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde vergi mahremiyetini ihlal ve sırrın ifşası suçları genel olarak vergi gizliliğini ihlal olarak anılacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenmiş olan kaçakçılık suçları ile 362'nci maddesindeki vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve 363'ncü maddesinde yer verilen mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarının müeyyidesi kanunda idari nitelikli para cezası ile birlikte veya yalnız başına hürriyeti bağlayıcı cezalarının uygulanması olarak düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun beşinci maddesinden hareketle açık bir yollama olmasa dahi vergi kanunlarında özel olarak düzenlenmeyen konularda Türk Ceza Kanunu'ndaki konuya ilişkin hükümler uygulanacaktır.

Çalışmamızın bu bölümünde vergi kaçakçılığı suçlarına, vergi gizliliğini ihlali suçuna ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçuna yer verilecek olup; suçların

²⁰ Bölümün başlığı "Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Suçlar Ve Cezaları" iken 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunun 14'üncü maddesi hükmüyle "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" olarak; 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanunun 276'ncı maddesi hükmüyle "Suçlar ve Cezaları" olarak değiştirilmiştir.

maddi konusu, faili ve unsurları ceza kanunları ile ilişkileriyle birlikte incelenecektir. Ayrıca bu suçların tespit usulü ile diğer ülkelerdeki vergi suçları ve cezalarına ilişkin uygulamalara değinilecek, vergi suçları hakkında hükmolunan yargı kararları bağlamında suçlar ve yaptırımları değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Vergi Usul Kanununda düzenlenen mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz suçu ile muhtarların ekim sayım beyanlarını denetleme görevini ihmal veya suiistimal suçuna ve burada konu etmediğimiz suçlara öğretilde de çok yer verilmemesi nedeniyle çalışmamızda değinilmeyecektir²¹.

2.1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Kaçakçılık suçlarını meydana getiren fiiller Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde sayılmış olup; kanun koyucu tarafından yasaklanmış olan bu fiillerin işlenmesi yürürlükte olan söz konusu kanuna göre vergi ziyana sebep olsun olmasın kaçakçılık suçlarını meydana getirmektedir. 4369 sayılı Kanun ile yapılmış olan değişiklikle kaçakçılık suçunun oluşması için vergi ziyasının doğmuş olması şartı kaldırılmıştır²². Bu değişiklik ile kaçakçılık suçu zarar suçu iken artık tehlike suçu hüviyeti kazanmıştır.

Kaçakçılık suçlarının müeyyidesi hürriyeti bağlayıcı cezalar olup; eğer kaçakçılık suçunu oluşturan fiil ile vergi ziyana da sebebiyet verilmişse bu durumda vergi ziyayı cezası kesilmesine kanunen engel bir husus bulunmamaktadır. Kaldı ki bu durum Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin son fıkrasında da zikredilerek açıklanmıştır. Tek fiille hem suç hem de kabahat haksızlığının doğması halinde

²¹ Örneğin, 02.04.1998 tarih ve 4358 sayılı Kanunun 5'inci maddesine göre, "Özel kanunlar veya bu Kanun hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından getirilen vergi kimlik numarasını tespit etmek, belge, hesap ve kayıtlarında göstermek zorunluluğuna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 7 nci bendinde yazılı özel usulsüzlük cezası kesilir ve ayrıca, özel kanunlarında daha ağır bir ceza öngörülmediği takdirde, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası hükmolunur... Bu Kanuna aykırı olarak vergi kimlik numaralarını gizleyen veya bilerek bu konuda gerçeğe aykırı beyanda bulunan veya sahte veya yanıltıcı belgeler ibraz edenler hakkında üç aydan on aya kadar hapis cezasına hükmolunur."

²² Vergi Usul Kanunu'nun yayımlanan ilk halinde kaçakçılık suçu, yükümlü ya da sorumlunun kasıtlı olarak vergi ziyana sebep olması olarak hüküm altına alınmıştır. Yine aynı maddede 6 bent olarak sayılan hallerde kastın varlığı kabul edilmiş, aksinin iddia edilmesi halinde ispat külfetinin mükellef veya sorunluya ait olacağı belirtilmiştir. 06.07.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun, kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde 359'uncu madde gereğince hürriyeti bağlayıcı yaptırım uygulanacağını düzenlemiştir. 29.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun da kaçakçılığın oluşmasında vergi ziyasının doğmasının şart olmadığını düzenlemiş; böylece bu kanunun yürürlük tarihinden itibaren kaçakçılık suçu tehlike suçu özelliğine kavuşmuştur.

sadece suçun cezalandırılması gerekeceğine ilişkin öğretide yer alan görüşlere çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yer verilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçları dört grup halinde düzenlenmiştir. Maddenin (a/1) bendinde muhasebe hilesi yapılması, ilgisi bulunmayan şahıslar adına hesap açılması, vergi matrahında azalmaya neden olacak şekilde başka defter, belge veya kayıt ortamlarının kullanılması, (a/2) bendinde defter veya belgelerin gizlenmesi veya tahrif edilmesi ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ya da kullanılmasına yer verilmiştir. (b) bendinde defter veya belgelerin yok edilmesi, sahte belge düzenlenmesi ya da kullanılması; (c) bendinde ise bakanlıkla anlaşması bulunmayan matbaalarca ancak anlaşmalı olması halinde basılabilecek belgelerin basılması veya basılan belgelerin bilerek kullanılması fiilleri düzenlenmiştir.

Çalışmamızın bu bölümünde kaçakçılık suçlarının neler olduğu, suçun unsurları, suçun müeyyidesi ile tespit ve takip usulüne yer verilecek olup; diğer ülke uygulamaları ve yargı kararları bağlamında kaçakçılık suçları değerlendirilecek, evrensel ve anayasal ilkelere daha uygun bir suç-ceza sistemine ulaşılabilmesi için hangi düzenlemelerin yapılması gerektiğine ilişkin kanaatimiz açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1.1. Fail

Kanunun lafzından da anlaşıldığı üzere kaçakçılık suçlarının faili kanunun 359'uncu maddesinde yer verilmiş olan fiilleri işleyen kişilerdir. Ancak fiili işleyen kişinin hukuki niteliği durumu değiştirecektir. Vergi kaçakçılığı suçunun tüzel kişiler nezdinde işlenebilmesi mümkün iken, tüzel kişinin suç faili olarak yargılanabilmesi ve bu fiil dolayısıyla hakkında cezaya hükmolunması mümkün değildir. Zira vergi kaçakçılığı suçu karşılığında öngörülen cezanın(hürriyeti bağlayıcı ceza), tüzel kişilere uygulanabilmesinde hukuki ve fiili imkânsızlık vardır. O halde tüzel kişiler adına bu suçlarda failin, kim veya kimler olacağının gerçek kişi olarak belirlenebilmesi gerekir. Zira tüzel kişilerin vergi ile ilgili ödevleri, gerçek kişiler

tarafından oluşturulmuş organları vasıtasıyla yerine getirilmektedir²³. Dolayısıyla fail tespit edilirken, suçu oluşturan fiilin tüzel kişilerin organlarının yetkilerini dikkate almak gerekmektedir. Anonim şirketlerde temsil yetkisi yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu da genel kural olarak çift imza ile temsil olunur. Ancak ana sözleşmede tek imzanın temsile yetkili olduğu veya yönetim kurulunun tek kişiden oluşması halinde tek imza ile de temsil olunabilir. Bu meyanda suçun faili de eğer tek imza ile temsil mümkünse bu imza yetkisine sahip olan kişi; yoksa çift imza yetkisine sahip olan kişiler olacaktır. Burada suç konusu fiillere ilişkin iş ve işlemleri ifa yetkisinin ayrıca bir kişiye devredilmesi halinde failin o kişi olacağı ise tartışmasızdır. Limited şirketlerde fail müdür, müdür tayin edilmemiş ise ortakların tamamıdır. Kolektif şirketlerde de tüm ortakların sınırsız sorumluluğundan hareketle fail ortaklar olacaktır. Genel olarak özetleyecek olursak tüzel kişilerin kaçakçılık suçunu oluşturan fiilleri işlemesi halinde fail, tüzel kişiliği temsile yetkili olan kişi olacaktır.

Suç işleyen kişinin tüzel kişi olması halinde fail tüzel kişinin temsilcisi, tüzel kişiliği olmayan kuruluşları idare eden kişiler olacakken; suçun gerçek kişi tarafından işlenmesi halinde fail gerçek kişi; gerçek kişinin kısıtlı veya küçük olması halinde fail kanuni temsilci olacaktır.

Kısaca saymak gerekirse kaçakçılık suçlarında fail; maddenin (a) bendinde yer verildiği üzere defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar, mevhum adlara hesap açan veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azaltılması sonucunu doğuracak şekilde başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedenler, defter ve belgelerde tahrifat yapanlar, defter ve belgeleri gizleyenler/ibraz etmekten kaçınanlar, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullananlardır. Maddenin (b) bendinde yer verilen suçlarda ise fail; defter kayıt ve belgeleri yok edenler, sahte belge düzenleyenler veya kullananlardır. Maddenin (c) bendindeki anlaşmalı olmadan belgelerin basılması ve kullanılması suçunda ise fail bu belgeleri basanlar veya kullananlar olacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçunun mükellef veya sorumlu tarafından işleneceği genel kural olarak kabul görmüşse de bazen suç mükellef veya sorumlu haricindeki kişiler tarafından da işlenebilir. Kurumsal firmaların faturalarının işyerinin çalışanları

²³ Ercan Sarıcaoğlu, **Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Adalet Yayınevi, Ankara 2017, s.168.

tarafından sahte olarak düzenlenmesi, iş ya da personel avanslarının belgelendirilmesi maksadıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin işyerinin çalışanları tarafından temin edilerek bağlı olunan firmaya verilmesi ile sahte belge kullanma fiilinin gerçekleşmesi ve benzeri durumlarla karşılaşılabilir. Her ne kadar genel kurala aykırı olsa da vergi kaçakçılık suçunun faili bu gibi özel durumlarda, durumun alenen ortaya konulması halinde, gerçek veya tüzel kişi dışında kişiler de olabilir.

Tüzel kişilerde karşılaşılan sorunlardan bir diğeri de resmiyette temsile yetkili olan kişiler ile gerçekte tüzel kişiliği temsil ve idare edenlerin farklı kişiler olmasıdır. Bu duruma sahte belge düzenleme fiilinde sıkça rastlanılmaktadır. Haklarında sahte belge düzenleme tespiti olan kişiler vergi denetimine takılmamak için başka gerçek kişileri veya o kişilerin ortağı olduğu tüzel kişilikleri kullanarak sahte belge düzenlemekte veya bu peçeleme ile kendileri hakkında cezai işlem yapılmasından kaçmaktadırlar. Bu gibi durumlarda suç ile fail arasındaki bağıllık ortaya konularak suçun gerçek işleyenine ulaşarak kendisinin cezalandırılması gerekmektedir.

2.1.2. Kaçakçılık Suçlarının Unsurları

Suçun genel unsurları olarak kabul edilen kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru suç genel teorisinin konusu olup; çalışmamızın birinci bölümünde de belirttiğimiz üzere suçun tanımlanması ve cezalandırılabilmesi için zorunlu unsurlar olarak kabul edilmektedir. Vergi suçlarından olan kaçakçılık suçları çalışmamızın bu bölümünde suçun zorunlu unsurları açısından değerlendirilecektir.

2.1.2.1. Kanuni Unsur

Vergi ceza hukukunda bir suçtan bahsedebilmemiz için kanuni tipe uygun, kusurlu ve hukuka aykırı bir eylemin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Kaçakçılık suçunun kanuni unsuru Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesidir. Bu maddede kaçakçılık suçlarının neler olduğuna ve suçlara uygulanacak olan yaptırımlara yer verilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için Vergi Usul Kanunu'nun

359'uncu maddesinde belirtilmiş olan tipik fiillerden bir veya birden fazlasının herhangi bir hukuka uygunluk hali bulunmaksızın kusurlu olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

2.1.2.2. Maddi Unsur

Kaçakçılık suçları, bünyesinde hareket unsurunu da taşıyan seçimlik bir suçtur. Yani failin kanunun 359'uncu maddesinde sayılan eylemlerden birini yapmış olması suçun oluşması için yeterlidir. Dolayısıyla kaçakçılık suçlarında maddi unsur 359'uncu maddede sayılan eylemlerden bir veya birkaçının yapılmasıdır. Bu eylemlerden birinin veya birkaçının yapılması arasında suçun doğması sonucu bakımından bir fark bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu eylemlerin bir veya birkaçının yapılması tek bir kaçakçılık suçu meydana getirecektir. Suçun meydana gelmesi için ise fiilin sonucunda ayrıca vergi ziyanının veya idari para cezası kesilmesi gerektiren bir durumun doğmuş olması aranmayacaktır. Bu minvalde kaçakçılık suçu seçimlik hareketli, tek ve tehlike suçu olarak tasnif edilebilir.

Öte yandan suçun maddi unsuruna bir şerh düşmek gerekirse; kanun koyucu kaçakçılık suçunun oluşması için defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya kayıt ortamlarına tutulması hareketini yeterli görmemiş ayrıca bu eylemle matrah azaltıcı bir etkinin ortaya çıkmış olması gerektiğini düzenlemiştir. Burada suçun meydana gelmesi için netice unsurunun da arandığını söylemek mümkünse de suçu zarar suçu olarak ifade etmek mümkün değildir²⁴. Çünkü vergi matrahının azalması ile vergi ziyanının doğup doğmadığı belli değildir²⁵. Karakoç'a göre ise hareket unsurunu çift defter tutulması oluşturan kaçakçılık suçunun zarar

²⁴ Ok ve Gündel'e göre de bu suç tehlike suçu olarak nitelendirilebilir (Ok ve Gündel, s.342.).

²⁵ Zarar hazine konumuz açısından vergi ziyadır. Vergi ziyayı ise Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde "mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi" olarak tanımlanmıştır. Matrahın azalması ile vergi ziyayı aynı manaya gelmemektedir. Matrahın azaldığı her durumda vergi ziyayı doğmaz. Örneğin Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi matrahının azalması halinde, mükellefin matrah azalması dahi zarar edecek olması halinde cari yılda vergi ziyayı doğmaz. Bu zararın takip eden yıllarda geçmiş yıl zararı olarak vergi matrahından indirimi halinde, sonraki 5 yılda da zarar edilmesi halinde, vergi ziyayı doğmayabilir. Bu sebeple suçun maddi unsurunun tamamlanmamış olması söz konusu olabilir.

suçu olduğu ifade edilebilir. Yazar matrahın azalması sonucu vergi ziyasının doğacağı düşüncesinden hareketle bu yorumda bulunmuştur²⁶.

Bir diğer tartışma da bakanlıkla anlaşmalı olmaksızın basılan belgeler konusundadır. Anlaşmalı olmaksızın belirtilen belgeleri basanların bu suçun faili olduğu açıktır. Öte yandan anlaşmasız olarak basılan belgeleri bilerek kullananlar deyimi öğretide değişik anlamlarla açıklanmaya çalışılmıştır. Şenyüz'e göre anlaşmasız olarak basılan belgenin gerçek iktisadi ilişkileri yansıtması halinde dahi bilerek kullanılması suçtur. Bu belgeyi bilerek kullananlar maddenin (c) bendine göre cezalandırılırlar. Eğer anlaşmasız olarak basılan belge gerçek iktisadi ilişkileri yansıtmaksızın düzenlenirse bu durumda bu belgeyi her iki unsuru bilerek kullananlar, (b) ve (c) bendindeki fiillerin içtimaı nedeniyle daha ağır cezayı gerektiren sahte belge kullanma fiili nedeniyle cezalandırılırlar²⁷. Sarıcaoğlu'na göre ise anlaşmasız olarak basılan belgeyi sattığı malın karşılığında düzenleyerek alıcıya veren kişi sahte belge düzenleme fiiliyle suç işlemiş olacaktır²⁸.

Anlaşmasız olarak basılan belgenin gerçek bir işleme dayanmaksızın sahte belge olarak düzenlenmesi ile maddenin (b) bendine göre kaçakçılık suçu oluşacaktır. Yine anlaşmasız olarak basılan bir belge satıcı tarafından gerçek bir işleme dayanarak düzenlenirse suç oluşmaz çünkü suçun maddi konusu sahte belgedir ve bu belgenin sahte olmaması nedeniyle düzenlenmiş olması suçun maddi unsurunu oluşturmaz. Sahte olmayan bu belgenin anlaşmasız olarak basıldığı bilinmeksizin alıcı tarafından kullanılmış olması halinde de yine aynı sebeple suç oluşmayacaktır. Anlaşmasız olarak basılan belgenin aynı zamanda sahte belge olarak düzenlenmesi halinde bu belgeyi bilerek alan kişi sahte belge kullanma ve anlaşmasız olarak basıldığını bildiği kullanmadan dolayı içtima hükümleri nedeniyle maddenin (b) bendine göre cezalandırılacaktır. Şayet bu kişi anlaşmasız olarak basıldığını bildiği bu belgeyi gerçek bir muamele karşılığında almış olsaydı maddenin (c) bendine göre cezalandırılacaktır.

²⁶ Karakoç, Genel Vergi, s.506.

²⁷ Şenyüz, s.422.

²⁸ Sarıcaoğlu, s.210.

2.1.2.3. Manevi Unsur

Ceza hukukumuzda göre suç, kast ile işlenmiş olması halinde doğacaktır. Kast, suçun yasadaki unsurların bilerek ve isteyerek işlenmesidir. Kast olmaksızın taksirle işlenmiş bir fiilin cezalandırılması ise söz konusu kanunun 22'nci maddesi gereğince ancak kanunun açıkça belirlediği hallerde cezalandırılabilir. Vergi Usul Kanununda veya diğer ceza kanunlarında kaçakçılık suçunun taksirle işlenebileceği hakkında açık bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla taksirle 359'uncu maddede sayılan fiillerin işlenmiş olması halinde kaçakçılık suçu oluşmayacaktır. Vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesinde defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azaltılması sonucunu doğuracak şekilde başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedilmesi fiili dışında 359'uncu maddede sayılan tüm fiillerin işlenmesi hallerinde genel kastın varlığı yeterlidir. Ancak defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azaltılması sonucunu doğuracak şekilde başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedilmesi fiilinde suçun meydana gelmesi için özel kast aranır. Çünkü hesap ve işlemlerin başka defter, belge veya kayıt ortamlarına özel kastla yani vergi matrahının azaltılması amacıyla kaydedilmiş olması gerekmektedir.

Kaçakçılık fiillerinde kastın olup olmadığının cezaya etkisini sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımında üzerinden örnek verecek olursak; kastın olması halinde kaçakçılık suçu oluşacak; fail hem kaçakçılık suçunu işlemiş olması nedeniyle hürriyeti bağlayıcı cezaya çarptırılacak hem de vergi ziyana sebep olmuş ise hakkında vergi ziyai cezası kesilecektir. Ancak fiil kast olmaksızın işlenmişse kaçakçılık suçunun manevi unsurunun eksikliğinden dolayı oluşmamış olması nedeniyle; eğer vergi ziyai doğmuşsa hakkında yalnızca vergi ziyai cezası kesilmesi ile yetinilecektir²⁹.

²⁹ Vergi ziyai, çalışmamızın önceki bölümlerinde de açıklandığı gibi Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde tanımlanmış olan bir kabahattir. Kabahatler Kanunu'na göre, kabahatler kast ya da taksirle işlenebilir. Kanunda kabahatin ancak kasten işlenebileceği düzenlenmedi ise bu genel hükümden hareketle taksirle işlenmesi halinde de kabahat doğmuş olacaktır. Bu açıdan kabahatler suçlardan ayrılmaktadır. Çünkü Türk Ceza Kanunu'na göre suçlar, kanunda taksirle de işlenebileceği sayılmış olanlar hariç olmak üzere ancak kasten işlenebilir. Yani genel kural suçların kasten işlenebileceği, istisnası kanunda sayılmış olan suçların taksirle işlenebilecek olmasıdır. Bunun aksine kabahatler kasten ya da taksirle işlenebilir.

2.1.3. Mağdur/Suçtan Zarar Gören

Anayasal bir ödev olarak herkes, mali gücüne göre, vergi ödemekle mükelleftir. Devletin veya vergi toplamakla yetkilendirilmiş diğer kamu tüzel kişiliklerinin kanunla hak etmiş oldukları gelir kaynaklarından bir tanesi ve en önemlisi vergidir. Kanunla konulmuş, hatta kanunla konulmasının yanında vicdanen de toplum tarafından ödev bilinerek özümsemiş olan vergi ödeme görevinin birileri tarafından kaçakçılık ile ihlal edilmesi fiiliyle toplumun vergi ödeme bilinci zarar görecektir.

Vergi kaçakçılığının suç olarak tanımlanması ile korunmak istenen hukuki değer vergi yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmesidir. Burada kaçakçılık ile zedelenen toplum değerleri ve bozulan toplum ahlakı toplumun bu suçun mağduru olmasına neden olmaktadır.

Öte yandan kaçakçılık fiilleri ile verginin tarh etmemesi, vergisel yükümlülüklere riayet edilmemesinden devlet ve diğer kamu idareleri zarar göreceğinden suçtan zarar gören olacaktırlar. Dolayısıyla kaçakçılık suçunun mağdurunun toplum olduğu; devletin veya vergi toplamakla yetkilendirilmiş diğer kamu kişiliklerinin suçtan zarar gören olduğu değerlendirilmesinde bulunulabilir.

2.1.4. Kaçakçılık Suçlarının Tespiti Ve Takip Usulü

Kaçakçılık suçlarının cezalandırılması tespit usulü, suçun işlendiğine ittila hâsıl eden kişiler bakımından ikili ayrımla açıklanabilir. Eğer kaçakçılık suçunun işlendiğini vergi incelemesine yetkili olan memurlar tespit etmişse, bu memurlar Cumhuriyet başsavcılığına durumu bildirmek zorundadırlar. Vergi müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından, kaçakçılık suçunun işlendiğine ilişkin yapılan tespitler, rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile birlikte doğrudan doğruya Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya salahiyyetli olan diğer memurlar tarafından kaçakçılık suçlarının işlendiğine ilişkin tespitler ise yine ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla ancak bu sefer vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Bu her iki halde de kaçakçılık suçlarının işlendiğine ilişkin tespitler öncelikle

incelemeye yetkili olan memurların haberdar olmasıyla vergi incelemesinin yapılması sonucunda ortaya çıkmıştır. Vergi incelemesine yetkili olanlar kaçakçılık suçlarına ilişkin tespitlerini Cumhuriyet başsavcılığına bildirmek üzere Vergi Suçu Raporu³⁰ düzenleyeceklerdir.

Kaçakçılık suçlarının işlendiğinin bir şekilde Cumhuriyet başsavcılığı tarafından öğrenilmesi halinde ise yine Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesine göre Cumhuriyet başsavcılığının söz konusu durum ile alakalı ilgili vergi dairesinden görüş istemesi ve bu görüş gönderilene kadar kamu davasının açılmasını bekletmesi gerekmektedir³¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesindeki bu düzenleme dava açma mecburiyeti ilkesinin bir istisnasını oluşturmaktadır. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 170'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre Cumhuriyet savcısı yeterli şüphe oluşmuş ise soruşturma evresinin sonunda iddianame düzenler. Kanunun söz konusu maddesi emredici nitelikte olup iddianame düzenleme konusunda savcıya takdir yetkisi tanınmamıştır. İşte iddianame düzenlemek zorunda olan savcı vergi kaçakçılık suçlarının meydana geldiği hakkında yeterli şüpheye ulaşırsa dahi Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesindeki istisnai hal karşısında ilgili vergi dairesinden görüş alınana dek iddianame düzenleyemeyecektir.

Gerek kaçakçılık suçlarının idare tarafından tespit edilmesi halinde doğrudan doğruya gerekse de suç şüphesinin savcılık tarafından öğrenilmiş olması halinde savcılık talebi üzerine Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğine göre vergi suçu raporu tanzim edilmeli ve ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte Cumhuriyet başsavcılığına gönderilmelidir. Bu mütalaa bir yargılama şartıdır. Bu şart sağlanmaksızın savcılık tarafından iddianame düzenlenemez; düzenlense dahi yargılama şartının yerine gelmemiş olması dolayısıyla Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223'üncü maddesinin sekizinci fıkrasına göre yargılama şartı sağlanana

³⁰ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğine göre 213 sayılı Kanunun 359'uncu maddesi kapsamındaki fillerin tespiti durumunda aynı Kanunun 367'nci maddesi uyarınca yeterli sayıda vergi suçu raporu düzenlenir. Şenyüz, s.424.

³¹ Cumhuriyet başsavcılığının kaçakçılık suçlarının işlendiği şüphesini ne şekilde öğrendiğinin bir önemi bulunmamaktadır. Her halde ilgili vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından veya diğer incelemeye yetkili olanlar tarafından suçun tespit edilmesi ve keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi hali dışında her halde başsavcılık ilgili vergi dairesine başvurarak görüş almak zorundadır. Bu görüşün alınmasına kadar kamu davasının açılması ertelenecektir.

kadar davanın durmasına karar verilir; şart sağlanmaz veya sağlanamayacağı anlaşılır ise de davanın düşmesine verilir.

İdare ile savcılık arasında gelişen bu süreçte kanunun uygulanmasından kaynaklanan bazı sıkıntılar ortaya çıkmaktadır. Kanunda mütalaanın yargılama şartı olarak zikredilmesi nedeniyle zaman zaman aksaklıklar yaşanmaktadır. Suçun vergi incelemesine yetkili olan kişiler tarafından tespit edilmesi halinde zaten ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile Cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunmaktadır. Bu durumda idari ve adli makamlar arasında mütalaa şartı ile ilgili bir sıkıntı yaşanmamaktadır. Ancak suç şüphesinin savcılıkça her ne şekilde olursa olsun öğrenilmesi ve ilgili vergi dairesinden görüş istenmesi halinde bazı sıkıntılar ortaya çıkmaktadır. Bu durumda ilgili vergi dairesi müdürü tarafından veya vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından inceleme yapılmalı ve sonucunda rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte savcılığa bildirimde bulunulmalıdır. Uygulamada inceleme yapılması sonucunda suçun işlenmediği kanaatine varılması ile birlikte araştırma raporu yazıldığı ve haliyle mütalaa olmaksızın savcılığa gönderilmesine rastlanılmaktadır. Bu durumda mütalaa olmadığı için yargılama şartı eksikliğinden savcılık tarafından iddianame düzenlenememesi veya düzenlense bile davanın durması/düşmesi durumları yaşanmaktadır.

Cumhuriyet savcılığı tarafından mütalaa istenilmesi halinde vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılan inceleme neticesinde suçun işlenmediği kanaatine varılsa dahi vergi suçu raporu tanzim edilmeli ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile birlikte Cumhuriyet savcılığına gönderilmelidir. Mütalaa bir yargılama şartıdır ancak savcılık açısından bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Yani idarenin suçun işlendiği kanaatini bildirmesine rağmen savcı iddianame düzenlememe veya tam tersi şekilde mütalaada suçun işlenmediğinin bildirilmesine rağmen savcı diğer delillere dayanarak suçun oluştuğu kanaati ile iddianame düzenleme hakkına sahiptir³².

³² Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdirde delil niteliğinde olduğundan hâkimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez (Anayasa

2.1.4.1. Kaçakçılık Suçlarının İşlendiğinin Öğrenilmesi

Kaçakçılık suçlarının tespitine ilişkin süreci suçların işlendiğinin vergi idaresi tarafından veya adli makamlarca öğrenilmesi olarak ikili bir ayrıma tutulabilir. Bu ayrım neticesinde sürecin ne şekilde işlediği yukarıda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak suçların işlendiğinin nasıl öğrenildiği ve öğrenildiği andan itibaren yapılmakta olan işlemlere ilerleyen bölümlerde değinilecektir.

Suçun şüphesi vergi idaresi tarafından yapılmakta olan yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesi gibi denetim mekanizmaları ile öğrenilebilir. Ayrıca suçun işlendiğinin ihbar edilmesi ile vergi denetiminin yapılması da mümkündür. Yine Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Denetim Kurulu bünyesinde kurulu olan Risk Analiz Merkezleri yönlendirmesi ile de ilgili vergi idareleri kaçakçılık suçu şüphesi olan mükellefler nezdinde vergi denetimi yaparak suçun işlendiğini tespit edebilir. Artık beyanname ve bildirimlerin büyük oranda elektronik ortamda veriliyor olması bu konuda vergi idaresinin denetim kapasitesini oldukça olumlu etkilemiştir. Örneğin sahte belge düzenleme şüphesi ile vergi incelemesine tabi tutulan ve de hakkında suçu işlendiği kanaatinin hâsıl olması nedeniyle vergi suçu raporu tanzim olunan bir mükellefin Bs(Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu) Bildirimlerindeki mükellefler doğrudan sahte belge kullanma suçu şüphesi ile incelemeye sevk edilmektedir. Bu bildirim ile vergi idaresinin sahte belge kullanan mükelleflerin derhal tespit etmesi kolaylaşmış olmaktadır.

2.1.4.2. Vergi İncelemesine Yetkiler Tarafından Düzenlenen Vergi Suçu Raporları

Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesine göre vergi inceleme yetkisini haiz olan Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları çalışmalarının sonucunu, işlerinin özelliğine göre Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 56'ncı maddesinde belirtilen raporlar ile tespit ederler. Rapor değerlendirme komisyonları vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip

Mahkemesi 10.02.2011 tarih E:2009/89 ve K:2011/40 sayılı Karar, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı:49 Cilt:1, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 2013, s.71).

içermediği yönünden değerlendirir. Yine rapor değerlendirme komisyonları kaçakçılık suçlarının işlendiğinin tespit edildiği vergi suçu raporlarına ilişkin olarak mütalaa verir. Önerilen tarhiyat tutarının belirli hadleri aşması halinde vergi inceleme raporunun değerlendirilmesi merkezi rapor değerlendirme komisyonunca yapılır. Vergi Müfettişleri ile rapor değerlendirme komisyonu arasında vergi inceleme raporları ve vergi suçu raporlarına ilişkin olarak uyuşmazlık yaşanması halinde raporlar merkezi rapor değerlendirme komisyonunca değerlendirilir. Değerlendirmeye tabi tutulan raporlar tarhiyat önerisi içeriyor ise ilgili vergi dairesine gerekli işlemlerin yapılması maksadıyla gönderilir.

Rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi suçu raporlarına ilişkin olarak mütalaa verilmesi üzerine, vergi suçu raporu mütalaa ile birlikte Vergi Müfettişleri tarafından doğrudan doğruya Cumhuriyet savcılığına gönderilir. Eğer suçun tespitine ilişkin hususlara vergi suçu raporu dışında vergi tekniği raporu, görüş ve öneri raporu gibi raporlarda da yer verildi ise bu raporlar da savcılığa gönderilmelidir.

Vergi Müfettişleri haricindeki incelemeye yetkili memurlar tarafından vergi suçu raporu tanzim edilmesi halinde bu raporlar da ilgili rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilir ve yine bunlara ilişkin mütalaa verilir. Ancak bu raporlar ile mütalaa, incelemeye yetkili olan diğer memurların bağlı olduğu defterdarlık veya vergi dairesi başkanlığı tarafından Cumhuriyet savcılığına gönderilecektir.

2.1.4.3. Vergi Müfettişlerince Düzenlenen Diğer Raporlar

Vergi müfettişleri yaptıkları çalışmaların sonucunu Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 56'ncı maddesinde belirtilen rapor ve yazılar ile tespit ederler. Bu rapor ve yazılar ilgili yönetmelikte açıklanmış olup; vergi inceleme raporu, vergi suçu raporu, görüş ve öneri raporu ve vergi tekniği raporu vergi incelemesi ile ilgili olanlar raporlardır. Vergi inceleme raporu, inceleme neticesinde tarhiyat önermekte ise düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun değerlendirmesinden sonra ilgili vergi dairelerine gönderilir. Görüş ve öneri raporu, uygulamada mevzuata ilişkin vergi müfettişlerinin önerilerine yer verilen rapordur. Bu rapor ayrıca

inceleme esnasında diğer kamu kurumlarının görev alanlarına giren konular hakkında ilgili kamu kurumunu bilgilendirmek için de düzenlenmektedir. Vergi suçu raporu yukarıda de açıkladığımız üzere kaçakçılık suçlarının tespitine ilişkin olarak düzenlenmekte olup; Cumhuriyet savcılığına suç duyurusu niteliği taşımaktadır. Vergi tekniği raporu ise bir mükellefin farklı vergi dönemleri incelemelerinin veya birden fazla mükellefle ilgili çalışmaların tespit edildiği rapor türüdür. Ancak uygulamada genellikle kaçakçılık suçlarının incelenmesi sonucunda vergi tekniği raporu düzenlenmektedir. Bu raporda Vergi Mufettişleri tarafından ilgili vergi dairelerinin ve diğer kamu kurumlarının kaçakçılık suçlarını işleyen mükellefle ilgili tespitlerine, mükellefin vergi beyan ve bildirimlerine, elde edilen diğer bilgi ve bulgulara, incelemenin değerlendirilmesine ve sonucuna yer verilir.

Kaçakçılık suçlarının incelenmesi neticesinde Vergi Mufettişleri genellikle vergi tekniği raporu düzenlemektedir. Esasen suçun tespitine ilişkin yapılan tüm çalışmalar bu raporda yer almakta olup; vergi suçu raporu ancak suç duyurusunda bulunmak üzere tanzim edilmektedir. Dolayısıyla Cumhuriyet savcılığına mütalaa gönderilirken vergi suçu raporu ile birlikte vergi tekniği raporunun da gönderilmesi gerekmektedir. Öte yandan vergi tekniği raporunun mükellefe de tebliğ edilip edilmemesi hususunda da uygulamada sıkıntılar yaşanmaktadır. Yukarıda da bahsedildiği üzere vergi tekniği raporu bir mükellefin birden fazla vergi türü veya dönemine ilişkin düzenlenebileceği gibi birden fazla mükellef hakkında da düzenlenebilir. Kanaatimizce mükellefin sadece kendisi hakkında incelemelerin yer aldığı vergi tekniği raporu, ihbarname tebliğ edilirken vergi inceleme raporu ile birlikte mükellefe gönderilmelidir. Ancak birden fazla mükellef hakkında tanzim edilmiş olan vergi tekniği raporlarının mükellefin birisine tebliği halinde vergi mahremiyetinin ihlali sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu duruma sebep olunmaması için vergi idareleri tarafından vergi tekniği raporu mükellefe tebliğ edilmemekte; bunun üzerine de savunma hakkının ihlali gerekçesiyle açılan davalarda mükellefler haklı bulunmaktadır.

Danıştay tarafından vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesine ilişkin vermiş olduğu değişik kararlar mevcuttur. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kendisi hakkında düzenlenmiş olan vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemiş olmasını esaslı bir şekil hatası olarak kabul etmiş ve tarhiyatların

kaldırılmasına hükmetmiştir³³. Yine Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararında kendisi hakkında düzenlenmiş olan vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemiş olmasını savunma hakkının ihlali olarak saymıştır³⁴. Savunma hakkını dilekçeler teatisi ile birlikte yorumlamak kanaatimizce daha doğru olacaktır. Bu süreçte davalı idare tarafından dava konusu olan vergi tekniği raporunu savunma ekinde göndermiş olması ve mükellefin savunmasını bu raporu tebellüğ etmiş olarak yapması halinde hukuka uygunluk sağlanmış olacaktır. Keza, Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu kararlarında, “213 sayılı Kanunun 35. maddesi uyarınca ihbarnameye eklenecek unsurlar arasında sayılmayan vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesi ihbarnamelerin hukuksal değerini yitirmesine yol açmayacak, Kanunun 108. maddesi kapsamında hatalı tebliğ olarak da değerlendirilemeyecektir. Dosyanın incelenmesinden, davacıya tebliğ edilen ihbarnameler ekinde yer alan takdir komisyonu kararlarında takdirin dayanağı olarak davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun alındığı, tarhiyatlara süresi içinde dava açıldığı, savunma dilekçesi ekinde vergi tekniği raporunun mevcut olduğu görülmüştür.” diyerek savunma dilekçesi ekine koyulan vergi tekniği raporunun mükellefe savunma imkânı verdiğine ve vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemiş olmasının ihbarnameyi hükümsüz kılmayacağına hükmetmiştir³⁵.

Kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak Cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunulurken vergi suçu raporunun ve ilgili diğer tüm rapor, yazı ve belgelerin savcılığa mütalaa ile birlikte gönderilmesi gerektiği açıktır. Çalışmamızın sonraki bölümlerinde konu edilecek olan vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi birden fazla mükellefe ilişkin olarak tanzim edilmiş olan vergi tekniği raporunun kaçakçılık suçları nedeniyle hakkında suç duyurusunda bulunulan mükelleflerin eline geçmesi ile ortaya çıkacaktır. Uygulamada bu örnekte olduğu gibi vergi suçu raporları dışındaki raporların da hukuken hem mükellefe tebliğ edilmesi hem de vergi mahremiyetinin dikkate alınarak hareket edilmesi gerekmektedir. Bu da her zaman mümkün olmamaktadır. Bizim görüşümüze göre bu sıkıntı raporlar tanzim edilirken vergi incelemesine yetkili olanlarca dikkate alınarak aşılabilir. Örneğin vergi tekniği

³³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 18.06.2014 tarih ve 2014/304 Esas, 2014/563 Karar sayılı kararı.

³⁴ Danıştay 4. Dairesi 10.10.2013 tarih ve 2013/2767 Esas, 2013/6861 Karar sayılı kararı.

³⁵ Danıştay 4. Dairesi 09.04.2018 tarih ve E.2014/6913 K.2018/3394 sayılı, E.2015/6731 K.2018/3410 sayılı, E.2015/919 K.2018/3393 sayılı, E.2015/896 K.3392 sayılı kararları.

raporunun tebliği gerekecek ise bu raporda ilgili mükellef dışındaki kişilere ilişkin hesap ve işlemlere yer verilmemelidir. Ya da mükellefe tebliğ edilen vergi tekniği raporunda mükellefin kendisi dışındaki hususlar sansürlenerek gönderilebilir veya bu sansürleme hakkında kaçakçılık suçları dolayısıyla davayı gören mahkemece yapılabilir.

2.1.4.4. Suçun Tespiti ile Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerine İlişkin Veriler

Kayıt dışı ekonomi ile kaçakçılık eylemleri arasında bulunan ilişki; vergi denetimi, kaçakçılık eylemleri, kaçakçılığa uygulanan yaptırımlar ve bu yaptırımların etkinliği arasında da yoğun olarak bulunmaktadır. Basit bir anlatımla kaçakçılık suçlarına uygulanan cezalar ne kadar etkin ve caydırıcı olursa, kaçakçılık eylemleri o kadar azalacak; kaçakçılık eylemlerinin azalması ile de kayıt dışı ekonomi küçülecektir.

Kayıt dışı ekonominin en aza indirgenebilmesi için vergi bilincinin toplumca özümsemesi, bu bilincin gelişmesi için de yaptırımların cezalandırma amacından ziyade caydırıcı olması gerekmektedir.

Aşağıdaki tabloda ülkemizdeki faal mükellef sayısına, vergi incelemesine tabi tutulan mükellef sayısına yer verilmiştir³⁶.

Tablo 1: Türkiye Genelindeki Mükellef ve İnceleme Sayısı

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı %
2014	2.472.658	55.284	2,24
2015	2.527.084	58.676	2,32
2016	2.541.016	49.817	1,96
2017	2.636.370	44.182	1,68
2018	2.727.208	44.376	1,63

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, 2018 Yılı Faaliyet Raporu(Erişim: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, Erişim Tarihi: 15.01.2020)

³⁶ Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, 2018 Yılı Faaliyet Raporu(Erişim: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, Erişim Tarihi: 15.01.2020)

Tablodan görüldüğü üzere mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulma oranı %2 civarında olup; bu oran kanaatimizce mükellefleri kaçakçılık fiillerinin işlenmesinden alıkoymaktan oldukça uzaktır. 2018 yılında Vergi Müfettişlerince yürütülen vergi incelemeleri sonucunda 127.702 adet rapor düzenlenmiştir. Bu raporlardan iade ve kabul raporları dâhil 88.020 adedi vergi inceleme raporu, 16.895 adedi vergi tekniği raporu (sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma incelemeleri de dâhil olmak üzere), 15.032 adedi vergi suçu raporu, 7.509 adedi görüş ve öneri raporu, 246 adedi ise diğer raporlardan oluşmaktadır³⁷. Görüldüğü üzere vergi inceleme elemanları tarafından kaçakçılık suçlarının suç duyurusu amacıyla tanzim edilen vergi suçu raporları düzenlenen bütün raporlar arasında önemli bir orana sahiptir. Yine kayıt dışılığın azaltılması için genel inceleme oranının yükseltilerek temas edilen mükellef sayısının artırılması ve haliyle kaçakçılık suçları üzerindeki baskının artırılması üzerinde önemle durulmalıdır.

Vergi suçu işlendiğinin inceleme esnasında tespit edilmesi üzerine yukarıda da değinildiği üzere Vergi Müfettiş ve Müfettiş Yardımcıları tarafından vergi suçu raporu tanzim edilmekte ve bu rapor ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte Cumhuriyet savcılığına gönderilmekte ve böylece suç duyurusunda bulunulmaktadır. Bu raporun vergi konusunda uzman olan Vergi Müfettiş ve Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenmekte olması, raporun inceleme esnasında öğrenilen tüm delil ve değerlendirmeleri içermesi, raporun tanzimi sonrasında rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının alınması ve ilgili tüm diğer rapor ve yazıların bu raporla birlikte Cumhuriyet savcılığına gönderilmesi suç duyurusunun sıhhatini oldukça artırmaktadır.

Aşağıda yıllar bazında toplam vergi suçları şüphelisi sayısını ve soruşturma evresinde haklarında verilmiş olan kararların istatistikî verilerini içeren tablo yer almaktadır³⁸.

³⁷ Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, s.47.

³⁸ Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, **Adli İstatistikler 2018**, Ankara 2018, s.24.

Tablo 2: Vergi Suçu Şüphelileri Hakkında Soruşturma Evresinde Verilen Kararlar

Yıllar	Toplam Vergi Suçu Şüpheli Sayısı	KYOK Verilen	Oran %	Kamu Davası Açılan	Oran %	Diğer Kararlar	Oran %
2014	25291	2107	8,33	19540	77,26	3644	14,41
2015	22627	2277	10,06	16472	72,80	3878	17,14
2016	20918	2227	10,65	15275	73,02	3416	16,33
2017	25092	2368	9,44	19227	76,63	3497	13,94
2018	27652	2264	8,19	20672	74,76	4716	17,05

Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2018, Ankara 2018, s.24.

Bu tablodan görüleceği üzere vergi suçları şüphelisi olanların ortalama %75'i hakkında kamu davası açılmış, ortalama %15'i hakkında diğer kararlar ve ortalama %10'u hakkında kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilmiştir. Vergi suçları şüphelisi olanların ortalama %75'i hakkında kamu davası açılmış olması suç şüphesi ile ilgili tespitlerin Vergi Müfettiş ve Müfettiş Yardımcıları tarafından yapılan ön inceleme safhasında ve Cumhuriyet savcılığı tarafından yapılan soruşturma safhasında diğer suçlarla ilgili soruşturma evresine nazaran oldukça başarılı olduğunu göstermektedir. Bu oran tüm suçlarla ilgili soruşturma evresinde verilen kararlarda ortalama %48 civarındadır.

Vergi suçlarına ilişkin kamu davası açılması kararının oranının diğer tüm suçlara ilişkin orana nazaran yüksekliği; açılan davalarda verilen mahkûmiyet kararlarda da göze çarpmaktadır. Aşağıdaki tabloda vergi suçlarına ilişkin açılan davalarda verilen kararların yıllar bazında dağılımı gösterilmektedir³⁹.

³⁹ Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, s.48.

Tablo 3: Vergi Suçlarına İlişkin Açılan Davalarda Verilen Kararlar

Yıllar	2014	2015	2016	2017	2018
Verilen Toplam Karar Sayısı	31.404	33.070	27.605	30.375	39.204
Mahkûmiyet	17.998	19.610	16.407	18.058	22.848
Oran %	57,31	59,30	59,43	59,45	58,28
Beraat	6.001	6.722	5.718	6.120	7.800
Oran %	19,11	20,33	20,71	20,15	19,90
Yetkisizlik Görevsizlik Birleştirme	2.124	1.882	1.546	1.588	2.076
Oran %	6,76	5,69	5,60	5,23	5,30
Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması	3.590	3.175	2.258	2.456	2.762
Oran %	11,43	9,60	8,18	8,09	7,05
Hüküm Verilmesine Yer Olmadığı	32	60	34	57	68
Oran %	0,10	0,18	0,12	0,19	0,17
Diğer Kararlar	1.659	1.621	1.642	2.096	3.650
Oran %	5,28	4,90	5,95	6,90	9,31

Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, **Adli İstatistikler 2018**, Ankara 2018, s.48.

Vergi suçlarına ilişkin açılan davalarda verilen mahkûmiyet kararlarının toplam kararlara oranı ortalama %59, beraat kararlarının toplam kararlara oranı ise ortalama %6 civarındadır. Tüm suçlarla ilgili verilen kararlarda bu oran mahkûmiyet kararlarında %42, beraat kararlarında %19 olarak gerçekleşmiştir.

Vergi suçları ile tüm suçlara ilişkin soruşturma ve kovuşturma evrelerinde verilen kararların dağılımı genel olarak vergi suçlarına ilişkin tespitlerin, soruşturma ve kovuşturmanın diğer tüm suçlara nazaran daha sıhhatli olduğunu, vergi suçlarına ilişkin bu evrelerin daha etkin olarak kullanıldığını göstermektedir. Bunun yanında vergi suçu sayılarının yıldan yıla artıyor oluşu; vergi suçlarına uygulanan cezaların caydırıcı olmadığı düşüncesini bizde oluşturmuştur⁴⁰. İlerleyen bölümlerde yer verileceği üzere zaten bu suçlara uygulanan cezalar yapılan son değişiklikler ile infaz kabiliyetinin de azalmasıyla diğer ülkelerle kıyaslandığında oldukça hafif kalmaktadır.

⁴⁰ Necat BATUR, Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliği, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl 2019, Sayı 142(Mayıs-Haziran), s. 18.

2.2. VERGİ GİZLİLİĞİNİ İHLAL

Vergi hukukumuzda düzenlenmiş olan bir diğer suç vergi gizliliğini ihlal suçudur. Bu suç Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi ile düzenlenmiş olan "ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" suçlarının kapsamında değerlendirilmiş ve failin bu madde hükümlerine göre cezalandırılacağı Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinde belirtilmiştir.

Kişisel verilerin korunması çok büyük bir önem arz etmektedir. Günümüzde, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişme ve değişimler insanların özel yaşam alanlarına ihlalleri oldukça kolaylaştırmaktadır. Özellikle de medyanın özel yaşam alanına yönelik müdahalelerinden yakınılmaktadır. Gerek Devletin ve gerekse özel kuruluşların eriştiği gözetleme imkanları ile birlikte insanların özel hayatlarına ve mahrem bilgilerine erişme çok daha kolay hale gelmektedir. Bu gelişmelerden dolayı da kişilerin özel yaşam alanları daralmakta ve mahrem bilgilerine erişimi kolay olunca söz konusu bilgilerin mahrem kalma özelliği de ortadan kalkmaktadır⁴¹. Mahremiyeti ortadan kalkan bilgiler ilgililerine karşı özel hayatlarını ve mahremlerini etkileyecek şekilde kullanılabilir. Mükelleflerin veya ilgili kişilerin vergi yükümlülükleri ile ilgili sırları da özel yaşam alanlarıyla ilgili ve sır kalması gereken mahremleridir.

Vergi gizliliği, vergilendirme veya buna bağlı olarak yargısal faaliyetler sırasında mükellefin özel yaşam alanlarına girilebilmektedir. Bu özel yaşam alanları yanında vergilendirmeye esas olan alanlara da girilecektir. Bu alanlara girilmesi, vergilendirme yetkisinin doğal bir sonucudur. Ancak bu sırada sirayet edilen özel yaşam alanlarına ilişkin sırların korunması gerekecektir. Bu koruma, sır niteliği taşıyan bilgilerin üçüncü kişilere ifşa edilmemesi, görevi gereği bu sırlara vakıf olanların da bu bilgileri kendi çıkarları için kullanmamalarını gerektirir⁴².

⁴¹ Seyfettin Kara, "Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl 8 sayı:32, Ekim 2017, s.270.

⁴² H. Hüseyin Bayraklı, **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon 1999, s.14.

Vergi mahremiyeti, vergilendirme süreciyle ilgili olarak ortaya çıkan ve vergilendirme ilişkisi içinde öğrenilen bilgilerin, mükellefler ile bilgi sahibi kişiler arasında gizli kalması gerektiğini ve üçüncü kişilere açıklanmaması gerektiğini ifade eder. Bu bağlamda, vergi mahremiyeti insanların özel yaşam alanları ile ilgili olup başkaları tarafından bilinmesi istenmeyen ve bilinmesi durumunda da çok büyük olumsuz sonuçlara yol açabilecek bir durumdur⁴³.

Vergi Usul Kanunu'nun beşinci maddesine göre, "*Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ile vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine has öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Bu yasak söz konusu kişiler görevlerinden ayrılmış olsalar dahi devam eder.*" Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesine göre bu yasağa uymayanlar Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine göre cezalandırılır.

Vergi Usul Kanunuyla benzer bir düzenleme olan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinde kanunun uygulanmasında görevli olan kişilerin, görevleri sebebiyle kamu borçlusunun veya ilişkili kişilerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa etmeleri halinde Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir.

Kanun, vergi mahremiyetinin ihlali ile ilgili bu genel kurala, bazı istisnalar getirmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi ile açıklanan hallerde ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen durumlarda vergi mahremiyetinin ihlali suçu işlenmiş sayılmayacaktır. Mükelleflerin Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının ve buna tarh eden vergilerinin ilanı, vadesi geçtiği halde ödenmeyen vergi ve cezaların ilanı, adli ve idari soruşturmacıya istenilen belgelerin verilme mecburiyeti, sahte/muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyicisi olanların meslek kuruluşlarına ve ilgili odalara

⁴³ Kara, s.270.

bildirilmesi ve amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi vergi mahremiyetinin ihlalinin hukuka uygunluk halleri olarak kabul edilmiştir.

Bu suç özgü bir suç olup; ancak kanunda belirtilmiş sınırlı sayıdaki kişiler tarafından işlenebilir.

2.2.1. Fail

Suçun failinin tanımı Vergi Usul Kanunu'nun beşinci maddesinde vergi işleri ve incelemeleriyle görevli memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler olarak açıkça yapılmıştır. Ayrıca söz konusu maddenin devamı mucibince kendilerine bilgi verilen bankalar, meslek kurum ve kuruluşları, avukatlar, bilirkişiler ve diğer kişiler de bu yasağa uymak zorunda olduklarından suçun faili olabilirler.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesine göre ise suçun faili kanunun tatbikinde görevli bulunan kimselerdir.

Tek tek tanımlayacak olursak vergi muameleleriyle uğraşan memurlar, ilgili kamu dairelerinde vergi muameleleri ile görevlendirilmiş olan kamu görevlileridir. Bu kişilerin yasak kapsamında girmesi için bu dairelerde vergi işleri ile iştigal ediyor ve memur sıfatını haiz olması gerekmektedir. Vergi incelemeleri ile uğraşan memurlar ise Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar olarak hüküm altına alınmıştır.

Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar ifadesinden de buralarda görev yapmakta olan hâkim, savcı, mübaşir ve hatta diğer görevlileri dahi kabul etmemiz gerekir. Çünkü kanun koyucu madde lafzını hâkim veya savcı olarak sınırlandırmamış olup; "görevli olanlar" ibaresi ile tüm çalışanları kastettiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler ile vergi komisyonlarına iştirak edenler ifadesinde memur sınırlaması yapılmamıştır. Ayrıca bu yasak kişilerin görevleri sona erse dahi vergi gizliliğinin korunması maksadıyla devam edecektir. Komisyon üyeleri dışında kalanlar ise, öğrenmiş oldukları ve vergi gizliliği kapsamı içerisinde yer alan bilgiler nedeniyle, memur niteliğinde iseler bu sıfatları nedeniyle sorumlu olmaya devam ederler⁴⁴.

VUK'un 5 inci maddesi uyarınca kendilerine mahremiyet kapsamında bilgi verilmesi nedeniyle serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlere de bu ceza uygulanabilecek midir? Kanaatimizce bu mümkündür. 3568 sayılı Kanununun 47 nci maddesi meslek mensuplarının görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre TCK'nin kamu görevlilerine ilişkin hükümleri uyarınca cezalandırılacaklarını düzenlemektedir. Kanun koyucunun bu meslek mensuplarının ağırlaştırılmış müeyyidelerle cezalandırılmalarını öngördüğü anlaşılmaktadır. Kaldı ki 5237 sayılı Kanununun 239 uncu maddesinde yer alan "Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu..." ibaresinden de serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin işleyeceği suçların bu kapsamda değerlendirilebileceği kanaatindeyiz⁴⁵.

2.2.2. Vergi Gizliliğini İhlal Suçunun Unsurları

Çalışmamızın bu bölümünde vergi gizliliğini ihlal suçunun unsurları olan kanuni unsur, maddi ve manevi unsura yer verilecek olup; hukuka aykırılık unsuru açıklanmaya çalışılacaktır. Öte yandan kanunun düzenlemiş olduğu hukuka uygunluk halleri de hukuka aykırılık unsurunu müteakiben değerlendirilecek ve hukukun suç saymadığı ihlallere değinilecektir.

2.2.2.1. Kanuni Unsur

Vergi Usul Kanunu'nun beşinci maddesinde vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler ve hukuka uygunluk halleri sayılmış olup; bu kişilerin vergi

⁴⁴ Bayraklı, s.37.

⁴⁵ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, İpekyolu Matbaacılık, İstanbul 2014, s.975.

mahremiyetini ihlal etmeleri halinde Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine göre cezalandırılacağı 362'nci maddede düzenlenmiştir.

Yine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinde kanunun uygulanmasında görevli olan kişilerin, görevleri sebebiyle kamu borçlusunun veya ilişkili kişilerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa etmeleri halinde Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine göre cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

2.2.2.2. Maddi Unsur

Vergi gizliliğini ihlal suçu Vergi Usul Kanunu'nun beşinci maddesinde sayılmış olan iki unsurun gerçekleşmesi ile doğacaktır. Failin bu iki unsurun bir tanesini veya her ikisini de işlemiş olmasının suçun doğması bakımından bir önemi bulunmamaktadır. Bu unsurlardan bir tanesi yine beşinci maddede sayılı kişilerin mükellefin ya da mükellefle ilgili kimselerin sırlarını veya sır kalması lazım gelen diğer hususları ifşa etmesidir. Diğer unsur ise yine bu bilgileri kendisi veya bir başkası yararına kullanmasıdır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesine göre ise maddi unsur kanunun tatbikinde görevli olan kişilerin görevleri sebebiyle öğrendikleri sırları ve gizli kalması lazım gelen diğer şeyleri ifşa etmeleridir.

Bu suçun doğması için ne bir neticenin oluşması beklenir ne de hareketin başka bir araca bağlı olması gerekir. Suçun doğması için seçimlik hareketlerden birinin gerçekleşmesi yeterlidir. Dolayısıyla vergi gizliliğini ihlal suçu, seçimlik hareketli bir suç olarak nitelendirilebilir.

Maddi unsurun gerçekleşmesi için sırları ya da sır kalması gereken hususları ifşa edenin, kendisi ya da bir başkası menfaatine kullananın Vergi Usul Kanunu'nun beşinci maddesinde veya Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinde sayılan kişilerden birisi olması; bunun yanında bu sırrı veya bilgiyi görevi sebebiyle öğrenmiş olması gerekmektedir. Örnek verecek olursak vergi memuru olarak çalışan bir kişi mükellef olan arkadaşının vergiye ilişkin bilgilerini kendisinden sohbetleri esnasında öğrenmiş olsa ve bunu ifşa etse bu suçu işlemiş

olmayacaktır; çünkü bu bilgileri görevi sebebiyle öğrenmemiştir. Yine mükellefin müdafisi olan bir avukat müvekkilinden öğrenmiş olduğu vergiye müteallik bilgileri kendi yararına kullansa veya ifşa etse de bu suçu işlemiş olamayacaktır; çünkü avukatlar, kanunun beşinci maddesinde sayılmamıştır. Tabii olarak avukatın bu fiili, Türk Ceza Kanununun diğer hükümlerine göre değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

2.2.2.3. Manevi Unsur

Manevi unsur, suçlunun hukuka aykırı ve kanuni tipe uygun hareketi yaparken içinde bulunduğu psikolojik durumu ifade eder. Ceza hukukunda esas olan iradiliktir. Suç, hukuk düzeninin kabul etmediği bir davranış modeli olduğuna göre, suçlunun kusurlu olarak hareket etmesi gerekir.⁴⁶ Kusurluluk ise kastın veya taksirin varlığı ile oluşacaktır. Vergi Usul Kanununda veya diğer ceza kanunlarında vergi gizliliğini ihlal suçunun taksirle işlenebileceği hakkında açık bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla taksirle sırların ya da gizli kalması gereken diğer hususların ifşa edilmesi veya kullanılması halinde vergi gizliliğinin ihlal edilmesi suçu oluşmayacaktır.

Vergi gizliliğinin ihlal edilmesi suçunun oluşması için failin kast ile hareket etmesi gerekmektedir. Yani gerçekleştireceği fiil ile neticeyi biliyor ve istiyor olarak hareket etmesi gerekmektedir. Burada neticenin önemi bulunmamaktadır. Yani failin bu suçu işlemesi ile mükellefe bir zarar verip vermemesinin, hatta yarar sağlamasının bir önemi yoktur. Suç fail tarafından kasten sırların veya gizli bilgilerin açıklanması ile doğacaktır.

2.2.3. Mağdur/Suçtan Zarar Gören

Vergi gizliliğini ihlal suçunun düzenlenmesinden kanun koyucunun maksadı vergi gizliliğinin sağlanmasıdır. Bu meyanda vergi gizliliğini sağlayacak olanlar mükellef ya da mükellefle ilgili kişilerin sırlarını öğrenmiş olan Vergi Usul Kanunu'nun beşinci maddesinde ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinde sayılmış kişilerdir. Mükellefler sırlarının veya gizli

⁴⁶ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt II**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1983, s.155.

kalması gereken diğer hususların paylaşılmayacağına veya başkasının yararına kullanılmayacağına dair kamu çalışanlarına güven duymaktadırlar. Suçun ihlal ettiği ve cezanın koruduğu hukuki değer kamu çalışanlarının güvenilir olmasıdır. Öyleyse suç kamu idaresine duyulan güveni ihlal ettiğinden mağdur, güven duygusu ihlal edilmiş toplum olacaktır.

Öte yandan suçun işlenmesi ile sırları açıklanan mükellefler veya mükellefle ilgili diğer kişiler bu suçtan zarar gören durumundadırlar. Yine suçun işlenmesi halinde mükellef, maddi veya manevi tazminat davaları açabilir. Bununla beraber idarenin de mükellefe karşı kusursuz sorumluluğu doğacaktır. Böylece devlet yani hazine de suçtan zarar gören durumda kalacaktır.

2.2.4. Hukuka Aykırılık Hususu

Bir fiilin hukuk kurallarına uymamasına hukuka aykırılık denilmektedir. Bir fiilin suç olarak tanımlanabilmesi, ceza hukukunun o fiili suç olarak düzenlemesi ama o fiilin başka bir hukuk kuralı hükmünce hukuka uygun kılınmamış olması şartını gerektirmektedir. Yani bir hukuk kuralı fiili suç olarak tanımlarken diğer bir hukuk kuralı o fiili hukuka uygun saymış ise suç oluşmayacaktır. İşte hukuka aykırılık varken; bu hukuka aykırı hali ortadan kaldıran hukuki düzenlemelere hukuka uygunluk halleri denilmektedir.

Hukuka uygunluk halleri ceza hukukunda dağınık olarak kanun hükmünü yerine getirme, amirin emrini ifa, meşru müdafaa, ıztırar hali ve mağdurun rızası olarak sayılabilir. Ancak bu hukuka uygunluk hallerinin hepsinin vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi suçuyla ilişkili olabildiğini söylemek mümkün değildir.

Vergi gizliliği mükellef yararına sonuç doğuracak bir kurum olmasına karşılık, vergi kaçığına imkân verecek bir sığınak da olmamalıdır. Dolayısıyla gerek dış denetim, gerekse oto-kontrol kurumları karşısında bunların işleyişini engelleyen bir konumda da olmaması gerekir. Bunu temin amacıyla vergi hukuku içerisinde bazı unsurların vergi gizliliği kapsamı dışında tutulması gerekir⁴⁷. Bu meyanda kanunun beşinci maddesinde vergi cetvelleriyle ilan, adli ve idari soruşturmalar için istenen

⁴⁷ Bayraklı, s.66,67.

bilgi ve belgelerin verilmesi, sahte belge düzenleyen ya da kullananların mesleki birliklere bildirilmesi gibi düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler özel hukuka uygunluk halleri olarak nitelendirilebilir.

Öte yandan genel hukuka uygunluk hallerinden meşru müdafaa, ızdırar hali ve mağdurun rızası olması halinde vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi suçu doğmaz iken amirin emrinin ifa edilmesi halinde suç yine de doğacaktır. Çünkü Anayasamıza göre konusu suç içeren amirin emrinin ifa edilmesi halinde suç işlenmiş olacak ve sorumluluk doğacaktır. Bu genel hukuka uygunluk halleri ceza kanunlarımız ile hüküm altına alınmış olup çalışmamızda ayrıca yer verilmeyecektir. Ancak vergi gizliliğini ihlal fiilinin vergi kanunlarında düzenlenmiş özel hukuka uygunluk hallerine çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yer değinilecektir.

2.2.5. Vergi Gizliliğinin İhlalinde Özel Hukuka Uygunluk Halleri

Vergi Usul Kanunu bilgi vermeye ilişkin genel prensibi düzenledikten sonra bilgi vermeye yönelik bazı halleri hukuka uygunluk sebebi olarak belirtmiştir. Belirtilen sebeplerle esasen birer sır niteliğinde olmakla beraber bilgilerin açıklanması veya yetkili kişilere verilmesi vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturmazlar. Çünkü sayılan haller fiili hukuka uygun hale getirir. Mükelleflerin hesap durumlarına ilişkin sır niteliği taşıyan bilgiler hukuka uygunluk sebeplerinden biri kapsamındaysa ifşası suç oluşturmaz⁴⁸. Öte yandan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinin ikinci fıkrasındaki haller de sırrın ifşasını hukuka uygun hale getirmektedir.

2.2.5.1. Vergi Cetvellerinin İlan Edilmesi

Vergi Usul Kanununun beşinci maddesinin birinci fıkrasına göre gelir vergisi mükelleflerinin gelir vergisi, sermaye şirketlerinin ise kurumlar vergisi matrahları ve beyan üzerine tarh edilen gelir ve kurumlar vergileri, mükelleflerin ad-soyad ve unvanları bağlı oldukları vergi dairelerinin uygun panolarına asılacak cetvellerle ilan edilir. Bu ilan mükellefin üyesi olduğu mesleki teşekkülde de yapılır. Sözü edilen

⁴⁸ Şenyüz, s.438.

hükmün gerçekleşmesi mükellef bilgilerinin ifşası bakımından vergi mahremiyetinin istisnasından birini oluşturur ve bu durum bilgilerin ifşasının hukuki dayanağıdır⁴⁹.

İfşa edilebilecek bilgilere dair sınırlama bulunmaktadır. Sadece matrah(zarar dâhil), vergi miktarı ve mükellefin ad ve unvanı vergi idaresince açıklanabilir. İfşanın açıklanma usulü ve yeri noktasında vergi idaresi “*dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan*” ile sınırlandırılmaktadır. Açıklama sadece ilan suretiyle ve vergi dairelerinin uygun yerlerinde ve varsa mükellefin bağlı bulunduğu teşekküllerde “*asılacak cetvellerle*” yapılabilir. Bunun dışında, örneğin basın yayın yoluyla yapılacak ilan kanununun aradığı şartları taşımayacaktır. Sonuç olarak bütün bu şartları taşıyarak vergi idaresinin yapacağı ifşa suç teşkil etmeyecektir⁵⁰.

2.2.5.2. Vergi Levhası Almak

Vergi Usul Kanunu’na göre basit usule tabi olan gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri tarh eden vergiye esas vergi matrahını ve tarh eden vergiyi gösteren vergi levhasını kazancın ilgili olduğu yılı takip eden yılın Mayıs ayının son gününe kadar almak zorundadırlar. Kanunun vergi levhasının asılma zorunluluğuna ilişkin hükmü değiştirilmiş ve böylece vergi matrahı ve vergi ile unvanın ancak Maliye Bakanlığınca asılan cetvellerle ilan edilmesi dışındaki vergi mahremiyetini ihlal eden husus düzeltilmiştir.

Vergi levhasının halen elektronik olarak sorgulanabiliyor olması ise bizim kanaatimize göre vergi mahremiyetini ihlal suçunun konusunu ve unsurlarını taşımaması nedeniyle oluşturmaya da anayasal bir hak olan özel hayatın gizliliğine aykırı bir durum teşkil etmektedir. Bu durum ya Vergi Usul Kanunu’nun beşinci maddesine eklenerek hukuka uygun hale getirilmelidir ya da bilgilerini veren herkesin sorgulama elektronik olarak sorgulama yapması engellenmelidir.

⁴⁹ Burcu Gülerci, **Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017, s. 69.

⁵⁰ Sarıcaoğlu, 2017, s.228.

2.2.5.3. Vergi ve Cezaların Maliye Bakanlığınca Açıklanması

Vergi Usul Kanunu'nun beşinci maddesinin ikinci fıkrasına göre, *“Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir”*.

Açıklamadan beklenen amaç, mükellefin psikolojik olarak toplum baskısı altına alınması ve vergilerin ödenmesini sağlamaktır. Açıklama kapsamı içerisinde yer alan unsurlar, beyan edilen matrah, kesinleşen vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarıdır⁵¹.

Öte yandan ilan tebligatın vergi gizliliğini ihlal eden bilgileri barınmasından mülhem vergi gizliliğini ihlal ettiğine dikkat edilmesi gerekmektedir. Vergi cetvellerinin ilan edilmesinde ilan edilebilecek unsurlar vergi matrahı, tarh edilen vergi ile mükelleflerin ad-soyad ve unvanları iken vergi ve cezaların açıklanmasında ilan edilebilecek unsurlar kesinleşen vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarıdır. Dolayısıyla ilan edilebilecek unsurlar arasında vergi ve ceza dönemi ile nevi bulunmamaktadır. İlan yazılarının içeriğinden vergi ve ceza dönemi, nevi ile miktarına ilişkin bilgilerin çıkarılması gerekmektedir. Şayet bunun yapılması mümkün değilse ilan yoluyla yapılan tebligat işlemlerinin, vergi mahremiyetini ihlal sayılmayacağına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununun beşinci maddesine hüküm konulmalıdır⁵².

2.2.5.4. Soruşturmalarda İlgili Bilgi Ve Belgeler ile Bankalara Verginin Tahsiline Yönelik Bilgilerin Verilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun beşinci maddesine göre, kamu görevlilerince yapılmakta olan adli ve idari soruşturmalar nedeniyle vergi idaresinden talep edilen bilgi ve belgelerin kamu görevlilerine idarece verilmesi vergi gizliliği ilkesinin dışında bırakılmıştır⁵³. Yukarıda da değindiğimiz gibi vergi gizliliğini ihlal suçunun

⁵¹ Bayraklı, s.70.

⁵² Ümit GÜNER ve Serhat Yılmaz, **İlan Yoluyla Yapılan Tebligat İşlemleri Vergi Mahremiyetini İhlal Etmektedir**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:162, Haziran 2017, s.6.

⁵³ Ahmet Erol ve Nuray Özışık, **Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi 2014/Mayıs Sayı:215, s.6.

mükelleflerin özel yaşam alanlarını koruması bu ilkenin büsbütün vergiye ilişkin bilgileri koruyacağı anlamına gelmeyecektir. Adli ve idari soruşturma ile tahkikatı yapılan hususun araştırılması esnasında dolayısıyla bilgilerin muhakkikle de paylaşılması gerekmektedir. Tabii, görevi sebebiyle bu bilgileri haiz olan soruşturmacı veya muhakkikin de artık bu sırlara veya gizli kalması lazım gelen şeylere ilişkin gizliliği korumakla yükümlülüğü doğmaktadır.

2.2.5.5. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin/Kullanıcıların Mesleki Kuruluşlara ya da Muhasebe Odalarına Bildirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde tanımı yapılmış olan sahte belgenin düzenlenmesi ya da kullanılması ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ya da kullanılması fiillerinden dolayı vergi incelemesine tabi tutulanlar ve de haklarında 359'uncu madde gereğince tespit yapılanlar bağlı buldukları mesleki kuruluşlara ve yeminli mali müşavir, mali müşavir ve muhasebe odalarına bildirilirler.

Bildirimde bulunulmasındaki maksat mesleki odaları tarafından mükelleflerin psikolojik baskı altında tutulması ve de muhasebe odaları tarafından sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıcıların bilinmesinin sağlanmasıdır.

2.2.6. Vergi Gizliliğinin İhlali Suçunun Tespit Ve Takip Usulü

Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre vergi gizliliğini ihlal suçunun takibi Vergi Usul Kanunu'nun altıncı maddesinde ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinde sayılmış olan hukuka aykırı fiillerin şikâyeti ile mümkündür. Suçların şikâyete tabi olup olmaması hakkında ceza hukukunda toplu bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak şikâyete tabi suçların ilgili maddelerinde zikredilmesi ile böyle bir düzenleme olmayan suçların takibinin şikâyete bağlı olmadığı sonucu doğmaktadır. Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında ilgili halin şikâyete tabi

olmadığı düzenlenmiş ve böylece diğer hallerin şikâyete tabi olduğu zimnen kabul edilmiştir. Dolayısıyla bu suçun takibi ancak eylemin şikâyeti ile mümkündür.

4483 sayılı Memurlar Ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun'un "*Olayın yetkili mercie iletilmesi, işleme konulmayacak ihbar ve şikâyetler*" başlıklı dördüncü maddesi aşağıdaki gibidir:

"Madde 4 – Cumhuriyet başsavcıları, memurlar ve diğer kamu görevlilerinin bu Kanun kapsamına giren suçlarına ilişkin herhangi bir ihbar veya şikâyet aldıklarında veya böyle bir durumu öğrendiklerinde ivedilikle toplanması gerekli ve kaybolma ihtimali bulunan delilleri tespitten başka hiçbir işlem yapmayarak ve hakkında ihbar veya şikâyette bulunulan memur veya diğer kamu görevlisinin ifadesine başvurmaksızın evrakın bir örneğini ilgili makama göndererek soruşturma izni isterler. Diğer makam ve memurlarla kamu görevlileri de, bu Kanun kapsamına giren bir suç işlendiğini ihbar, şikâyet, bilgi, belge veya bulgulara dayanarak öğrendiklerinde durumu izin vermeye yetkili mercie iletirler."

Yine kanunun "*Ön inceleme*" başlıklı beşinci maddesine göre, "*İzin vermeye yetkili merci, bu Kanun kapsamına giren bir suç işlediğini bizzat veya yukarıdaki maddede yazılı şekilde öğrendiğinde bir ön inceleme başlatır. Cumhuriyet başsavcılıkları ile izin vermeye yetkili merciler ihbar ve şikâyetler konusunda daha önce sonuçlandırılmış bir ön inceleme olması halinde müracaatı işleme koymazlar. Ancak ihbar veya şikâyet eden kişilerin konu ile ilgili olarak daha önceki ön incelemenin neticesini etkileyecek yeni belge sunması halinde müracaatı işleme koyabilirler. Ön inceleme, izin vermeye yetkili merci tarafından bizzat yapılabileceği gibi, görevlendireceği bir veya birkaç denetim elemanı veya hakkında inceleme yapılanın üstü konumundaki memur ve kamu görevlilerinden biri veya birkaçı eliyle de yaptırılabilir. İnceleme yapacakların, izin vermeye yetkili merciin bulunduğu kamu kurum veya kuruluşunun içerisinde belirlenmesi esastır. İşin özelliğine göre bu merci, anılan incelemenin başka bir kamu kurum veya kuruluşunun elemanlarıyla yaptırılmasını da ilgili kuruluştan isteyebilir. Bu isteğin yerine getirilmesi, ilgili kuruluşun takdirine bağlıdır. Yargı mensupları ile yargı kuruluşlarında çalışanlar ve askerler, başka mercilerin ön incelemelerinde görevlendirilemez. Ön inceleme ile görevlendirilen kişiler birden fazla ise içlerinden biri başkan olarak belirlenir".*

Ön inceleme görevini yerine getiren kişiler bu görevi kendilerine veren kişilerin ve bakanlık müfettişlerinin yetkilerini haiz olup; yazacakları ön inceleme raporunu izin vermeye yetkili mercie tevdi ederler. Yetkili merci soruşturma izni verilmesine ya da verilmemesine dair kararı Cumhuriyet başsavcılığına, memur veya kamu görevlisine ve şikâyetçiye bildirir. Soruşturma izninin itiraz edilmeksizin, ya da itirazın reddedilmesi üzerine kesinleşmesi veya soruşturma izninin verilmemesi kararının itirazının kabulü üzerine ön inceleme raporunu da ihtiva eden dosya ilgili Cumhuriyet başsavcılığına derhal gönderilir. Bunun üzerine yetkili ve görevli savcılık tarafında hazırlık soruşturmasına başlanır ve böylece vergi gizliliğini ihlal suçunun takibi aşamasına geçilmiş olur.

2.3. MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇU

Vergi Usul Kanunu'nun "Yasaklar" başlıklı altıncı maddesinde iki tür yasak düzenlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasında yer verilen birinci yasak beşinci maddede sayılan kişiler tarafından altıncı maddede üç grup halinde sayılmış olanların vergi inceleme ve takdir işlerinin yapılamayacağı ile ilgilidir. İkinci yasak ise vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların mükelleflerin özel işlerini yapamayacaklarıyla ilgilidir.

Maddenin birinci bendinde yer verilen yasak işlerin yapılması kanunda suç olarak anılmamıştır. Dolayısıyla bu yasağa uygulanacak bir hürriyeti bağlayıcı ceza da hukukumuzda yoktur. İkinci bentte yer verilen yasak ise Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenmiş olan hâkimin davaya bakmaktan yasaklılık halleri hükmüne benzemektedir. Bu yasağın işlenmiş olması halinde fail, kanunun 363'üncü maddesine göre Türk Ceza Kanununun 257'nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacaktır.

Araştırmamızın bu bölümünde mükelleflerin özel işlerini yapma suçu tanımlanacak ve unsurlarına yer verilecek, cezasına değinilecek, özel işleri yapmaktan kanun koyucunun maksadının ne olduğu açıklanmaya çalışılacak ve cezaların bu maksada yeterli etkide bulunup bulunmadığı değerlendirilecektir.

2.3.1. Fail

Vergi Usul Kanunu'nun 363'üncü maddesine göre mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257'nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Söz konusu kişiler kanunun altıncı maddesine göre vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlardır.

Kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, özgü suçtur. Bu suçu ancak belli tipteki kişiler işleyebilir. Hatta bu suç sadece vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar tarafından işlenebilecek bir suçtur. Dolayısıyla bu suçun faili ancak bu kişiler olabilir. Bu suçun özgü suç olması nedeniyle başkalarının bu suçun faili olması mümkün değildir. Vergi muameleleri ile görevli olsalar bile memur olmayanlar, vergi mahkemelerinde görevli olsalar bile memur statüsünde olmayan kişiler kanunun 363'üncü maddesinin lafzen "*yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar*" olarak düzenlenmesi nedeniyle bu suçun faili olamazlar.

Yükümlülerin özel işlerini yapma suçunun düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 363'üncü maddesi ile bu yasağa uymak zorunda olanların sayıldığı altıncı madde arasında fail hakkında bir farklılık olduğunu belirtmemiz gerekmektedir. Yasağa tabi olanlar altıncı maddede vergi işleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar olarak sayılmıştır. Bu maddeden bu yerlerde görevli olan herkesin bu yasağa tabi olduğu anlamı çıkmaktadır. Ancak 363'üncü maddede ise bu suçun faili bu yerlerde görevli olan memurlardan yasağa uymayanlar olarak düzenlenmiştir. Suçun ve cezasının hüküm altına alındığı 363'üncü maddesinin lafzının suçun failine ilişkin manasını daraltmasından dolayı kişiler açısından lehe yorumlanabileceği nedeniyle dikkate alınacağı açık olsa da kanunun faile ilişkin iki maddesinin lafzının birbirine uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Buna ilişkin değerlendirmemize çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

2.3.2. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Unsurları

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun unsurları diğer suçlarda olduğu gibi kanuni, maddi ve manevi unsur ile hukuka aykırılık unsurudur. Bu bölümde mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun kanuni, maddi ve manevi unsurları açıklanacaktır.

2.3.2.1. Kanuni Unsur

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna Vergi Usul Kanunu'nun 363'üncü maddesinde yer verilmiştir. Suç hakkında aynı maddede yapılan yollama gereğince Türk Ceza Kanunu'nun 257'inci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre müeyyide uygulanacak olup; özel işlerin yapılması ile vergi ziyai doğmuşsa ayrıca vergi ziyai cezası kesilecektir.

Yasağa uymak zorunda olanlar ise Vergi Usul Kanunu'nun altıncı maddesinde hüküm altına alınmıştır.

2.3.2.2. Maddi Unsur

Mükelleflerin özel işlerinin yapma suçunun maddi unsuru, kanunun altıncı maddesinin ikinci fıkrasından ve 363'üncü maddesinden açıkça anlaşıldığı üzere mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair işlerinin belli memurlar tarafından ücretsiz dahi olsa yapılmasıdır.

Vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olmayan özel işlerin yapılması(örneğin, mükellefin ticari veya şahsi mektuplarının yazılması veya tercümelerinin yapılması) suç teşkil etmez. Suçun konusu yapılan özel işlerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olmasıdır. Diğer taraftan vergi kanunlarının uygulaması olsa bile özel iş olarak nitelendirilemeyecek davranışlar suçu oluşturmaz. Örneğin, mükellefin haklarından biri olan cezalarda indirme veya pişmanlık dilekçesindeki tarih, soyad veya mükellef numarası gibi bir eksikliğin giderilmesi özel iş olarak değerlendirilemez⁵⁴.

⁵⁴ Şenyüz, s.443.

2.3.2.3. Manevi Unsur

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun taksirle işlenebileceği hakkında vergi kanunlarında veya diğer kanunlarda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla taksirle mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer işlerini yapan kanunun altıncı maddesinin ikinci fıkrasında sayılan memurlar mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işlemiş olmayacaktır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşması için failin kast ile hareket etmesi gerekmektedir. Yani gerçekleştireceği fiil ile neticeyi biliyor ve istiyor olarak hareket etmesi gerekmektedir. Burada neticenin önemi bulunmamaktadır. Yani failin bu suçu işlemesi karşılığında ücret veya başka kazanç elde etmesinin veya bu eylemi karşılıksız olarak yapmış olmasının bir önemi yoktur. Suç fail tarafından kasten mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer işlerinin yapılması ile doğacaktır.

Kasten işlenebilen suçların, hem doğrudan kastla hem de olası kastla işlenmesi mümkün olduğundan, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun, doğrudan kastla veya olası kastla işlenmesi mümkündür. Failin gerçekleştirdiği hareketin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili mükellefe ait özel bir iş olduğunu bilmesi ve bu hareket neticesinde gerçekleşmesini muhakkak gördüğü neticeyi istemesi durumunda doğrudan kastı vardır. Failin gerçekleştirdiği hareketin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili mükellefe ait özel bir iş olduğunu bilmesi; fakat bu hareket neticesinde gerçekleşmesini muhtemel gördüğü neticeyi istememesi durumunda olası kastı vardır.

2.3.3. Mağdur/Suçtan Zarar Gören

Memurların görevlerini yaparken, görev tanımını dışına çıkmamaları ve vatandaşlara eşit, objektif ve tarafsız davranmaları esastır. Vergilere ilişkin işlemlerde vergi dairesinde çalışan memurların mükelleflerin özel işlerini yapmaları yasaklanarak suç haline getirilmiştir. Memurların vergi mükelleflerinin ücretsiz de olsa özel işlerini görmeleri devletin eşit davranma ve tarafsızlık ilkelerini zedeler.

Devletin böyle bir davranıştan zarar görmesi muhtemeldir. Bunun engellenmesi adına önleyici bir suç görünümündedir⁵⁵.

Öte yandan Anayasamızın 129'uncu maddesine göre memurlar ve diğer kamu görevlileri Anayasa ve kanunlara sadık kalarak faaliyette bulunmakla yükümlüdürler. Toplum da memurların bu hükme uygun olarak herkese eşit ve tarafsız olarak muamelede bulunarak görevlerini yerine getireceklerine dair güven duygusu içerisindeydirler. Bu suçla korunan hukuki değer toplumun memurlara karşı duymuş olduğu güven duygusudur. Ücretli veya ücretsiz olarak mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar, toplumun güven duygusuna zarar vermiş olurlar. Dolayısıyla mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun mağduru toplum olacaktır.

Bu suçun zarar görenleri ise kendisine eşitsiz ve taraflı davranılan mükellef, yapmaması gereken işleri yapmış olan memurun tabi olduğu kurum ve suçu işleyen memurla birlikte çalıştığı için toplum tarafından kendisine karşı da güven duygusu zedelenen diğer memurlar olarak sayılabilir.

2.3.4. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Tespit ve Takip Usulü

Mükellefin özel işlerini yapma suçundan haberdar olan memurun bağlı bulunduğu idare tarafından konu hakkında bir soruşturmacı görevlendirilir. Bu soruşturma görevini yerine getiren kişiler bu görevi kendilerine veren kişilerin ve bakanlık müfettişlerinin yetkilerini haiz olup; bu görev neticesinde rapor tanzim ederek suçun olup olmadığını ve vergi ziyanının doğup doğmadığını tespit edeceklerdir. Suç oluşmuş ve vergi ziyayı doğmuş ise vergi ziyayı cezasının kesilmesi ve diğer idari yaptırımlar hakkında gerekli işlemler ilgili idarece yapılacak ve suçun tespitine dair Cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunulacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun altıncı maddesi, maddede sayılı olanların mükelleflerin vergi kanunlarının tatbiki hakkında özel işlerini yapmasını yasaklamıştır. Dolayısı ile bu suç özgü suç olup ancak kanunda sayılmış olan memurlar tarafından işlenebilmektedir. Yine bu suç mükelleflerin ancak vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili özel işlerinin yapılması ile işlenebilmektedir. Dolayısıyla bu suç bir şekilde savcılık tarafından öğrenildi ise savcılık tarafından

⁵⁵ Şenyüz, s.441.

çalışmamızın vergi gizliliğini ihlal suçunun tespiti ve takip usulü bölümünde belirttiğimiz üzere 4483 sayılı Memurlar Ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun gereğince ilgili idareden soruşturma izni istenecek ve suçun takibi bu usule göre yapılacaktır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARINA UYGULANAN CEZALAR VE BU CEZALAR HAKKINDA DEĞERLENDİRME

Vergi kaçakçılığı, vergi gizliliğini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları çalışmamızın önceki bölümünde de belirtildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçuna uygulanacak olan yaptırım Vergi Usul Kanunu ile hüküm altına alınmış olup; ayrıca ceza kanunlarında düzenlenmiş olan müsadere ve hak yoksunluğu da uygulanabilecektir. Vergi gizliliğini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarına uygulanacak olan yaptırımlar ise ceza kanununa yapılmış olan yollama ile belirtilmiştir. Bu açıdan bakıldığında her ne kadar bahsi geçen vergi suçları Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olsa da haklarında uygulanacak olan yaptırımların tek bir kanunda yer almadığı görülmektedir.

Çalışmamızın bu bölümünde vergi suçlarına uygulanan cezalara yer verilecek olup; kaçakçılık suçları ve vergi gizliliğini ihlal suçu hakkında örnek olarak seçilmiş ülkelerde uygulanmakta olan cezalar ile ülkemizde uygulanmakta olan cezalar kıyaslanarak değerlendirilmeye çalışılacaktır.

3.1. KAÇAKÇILIK SUÇLARINA UYGULANAN CEZALAR

Kaçakçılık suçlarına ülkemizde uygulanmakta olan yaptırımlara çalışmamızın bu bölümünde yer verilmiş olup, ABD ve Almanya'da kaçakçılık suçlarının cezaları açıklanmaya çalışılmıştır. Her iki ülke örneğinden yola çıkılarak ülkemiz ile diğer ülke uygulamaları karşılaştırılarak kaçakçılık suçlarının cezaları hakkındaki değerlendirilme ve önerilerimize yer verilmiştir.

3.1.1. Türkiye'de Kaçakçılık Suçlarına Uygulanan Cezalar

Vergi kaçakçılığı suçuna uygulanacak olan hürriyeti bağlayıcı cezaya suçun tanımının da yapıldığı 359'uncu maddede yer verilmiştir. Suçun tanımında başvuru dördü ayrı müeyyideler açısından da yapılmıştır. Söz konusu maddede

kaçakçılık suçlarını teşkil eden fiiller belirtilmiş ve fiillerin ağırlığına göre öngörülen suçlar da ayrı ayrı kategorize edilmiştir.

Kaçakçılık suçlarını işleyen mükellefler hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza dışında para cezasının kesilmesi, belli haklardan yoksun bırakılması ve müsadere uygulanması da hukukumuzda yer almaktadır.

Kaçakçılık suçlarında cezaların üst sınırının iki yıldan fazla on yıldan az olması nedeniyle davalar Asliye Ceza Mahkemesinde görülecektir.

Çalışmamızın bu bölümünde kaçakçılık suçlarının hangi yaptırımlara tabi tutulacağına değinilecektir.

3.1.1.1. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza

Kaçakçılık suçları kanununun 359'uncu maddesinde fiillerin ağırlığı yani hukuk düzenine vermiş olduğu zarar dikkate alınarak dört gruba ayrılmış; uygulanacak olan hürriyeti bağlayıcı cezalar da yine bu ayırım dikkate alınarak belirlenmiştir. Örneğin sahte belge düzenlemek veya kullanmak ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek/kullanmak arasında kamu düzeninin ihlali bakımından ciddi bir fark olduğu açıktır. Dolayısıyla kanun koyucu da bu farklılığa dikkat çekerek müeyyideleri düzenlemiş; sahte belge düzenleme/kullanma suçunun cezasını üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme/kullanma suçunun cezasını on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası olarak belirlemiştir.

Birinci grup suçlar olan tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu olan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapılmasının, gerçek olmayan ya da işlemle alakası bulunmayan kişiler adına hesap açılmasının, hesap ve muamelelerin vergi matrahını azaltıcı etkisi olacak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlara kaydedilmesinin müeyyidesi on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasıdır.

İkinci grup olarak 359'uncu maddenin (a) bendinin ikinci fıkrasında sayılan defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesinin, gizlenmesinin ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin veya kullanılmasının on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Tutulması, düzenlenmesi,

saklanması ve ibrazı mecburi olan defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesinden maksat ibraz ve incelemeye arz edilmemesidir.

Vergi kanunları uyarınca tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi, defter sayfalarının yok edilerek yerlerine başka yaprakların konulması veya hiç konulmaması ile belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu sahte belgelerin kullanılması ile işlenen kaçakçılık suçları üçüncü grup olarak düzenlenmiştir. Üçüncü grupta yer alan bu fiillerle kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı düzenlenmiştir.

Son olarak ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olanların basabileceği belgeleri bakanlıkla anlaşması bulunmadığı halde basanlar veya bu belgeleri bilerek kullananlara dördüncü grupta yer verilmiş olup; bu fiillerle işlenen kaçakçılık suçlarının cezasının iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası olması öngörülmüştür.

Türk Ceza Kanunu'nun 51'inci maddesine göre iki yıl veya daha az hapis cezasına (fiili işledikleri sırada on sekiz yaşını doldurmamış ve altmış beş yaşını bitirmiş olan kişilerden üç yıl veya daha az hapis cezasına) mahkûm edilmiş olanların diğer şartları taşımaları halinde haklarındaki hapis cezası ertelenebilir. Dolayısıyla her dört gruptaki fiillerle işlenen kaçakçılık suçlarında hükmolunan hapis cezası iki yıl (fiili işledikleri sırada on sekiz yaşını doldurmamış ve altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler hakkında üç yıl) veya daha azsa ertelenebilir.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231'inci maddesine göre hükmolunan ceza iki yıl veya daha az süreli ise diğer şartların da sağlanmış ve sanığın da talep etmesi halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Üçüncü grup kaçakçılık suçlarının cezasının üç yıldan beş yıla kadar olması dolayısıyla bu grup sanıklarının hükmün açıklanmasının geri bırakılmasından yararlanmaları imkânı bulunmamaktadır. Birinci ve üçüncü grupta sayılan fiilleri işleyenler ise haklarında hükmolunan cezanın iki yıl veya daha az olması halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasını talep edebilirler.

Yine Türk Ceza Kanunu'nun 50'nci maddesinde kısa süreli hapis cezasına seçenek yaptırımlar düzenlenmiş olup; bu seçeneklerden sanığın yararlanabilmesi için hükmolunan cezanın bir yıl veya daha az süreli olması, suç tanımında hapis

cezası ile adli para cezasının birlikte düzenlenmiş olması halinde hapis cezasına hükmedilmemiş olması gerekmektedir. Her ne kadar kaçakçılık suçlarının tanımında adli para cezası düzenlenmemiş olsa da her dört grup kaçakçılık suçlarının cezalarının alt sınırlarının bir yıldan fazla olması nedeniyle kaçakçılık suçları nedeniyle hükümlenen hapis cezasının para cezası gibi seçenek yaptırımlara çevrilme imkânı bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 360'ıncı maddesine göre menfaatleri bulunmadan kaçakçılık suçlarına iştirak eden suç ortaklarının cezaları Türk Ceza Kanunu hükümleri mucibince yarısı oranında indirilir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığında suç ortakları hakkında hükümlenen ceza bir yıl veya daha az süreli ise haklarında seçenek yaptırımlar uygulanabilecektir.

Öte yandan Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde, *“371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.”* denilerek pişmanlık hali düzenlenmiş ve bu şartları taşıyan kişiler hakkında kaçakçılık hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

3.1.1.2. Para Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan eylemler ile kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında eğer bu eylemler ile vergi ziyayı da doğmuş ise vergi ziyayı cezası da kesilecektir. Bu husus söz konusu maddenin son fıkrasında hüküm altına alınmıştır.

Yine kanunun 344'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi ziyayı kaçakçılık fiilleri ile doğmuşsa vergi ziyayı cezası üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanacaktır.

Kanunun 367'nci maddesi ise 359'uncu maddenin bir nevi tekrarı olarak kaçakçılık suçlarından dolayı cezaya hükmedilmesinin ayrıca vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezası uygulanmasına mani olmadığını hüküm altına almıştır. Fakat burada kanunun 336'ncı maddesinin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu maddeye göre cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahati birlikte

meydana gelmiş olursa bunlara ait cezalardan yalnızca miktar itibarıyla en ağırı kesilir.

Kabahatlerin içtimai ile ilgili Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinin üçüncü bendinde bir fiilin hem kabahat hem suç olarak tanımlanması halinde sadece suçtan dolayı müeyyide uygulanabileceği belirtilmiştir. Kabahatler Kanununun bu hükmü aynı fiilden ötürü iki kez cezalandırma olmaz ilkesine uygun bir hüküm olmasına rağmen Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin son fıkrası ile çelişmektedir. Ancak özel kanunların genel kanunları ilga edeceğinden hareketle Vergi Usul Kanununun vergi kabahat ve suçları ile ilgili özel kanun olması nedeniyle tek fiil ile hem hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi hem de idari para cezası verilmesi evrensel hukuk açısından tartışmalı olsa da yasaya uygun olacaktır⁵⁶. AIHM kararları bağlamında değerlendirilecek olursa bize göre söz konusu kanun maddesi ne bis in idem ilkesine aykırıdır. Tek fiil ile hem suç hem de kabahat doğması halinde hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmolünmesinin yanında vergi ziyayı cezasının kesilmesi doğru bir uygulama değildir. Bu maddenin gözden geçirilerek ne bis in idem ilkesine ve de Kabahatler Kanununa uygun hale getirilmesi daha doğru olacaktır⁵⁷. Ancak Anayasa Mahkemesi kararlarında bu ilkenin sadece ceza davalarına ilişkin olduğunu

⁵⁶ Ne bis in idem ilkesine Türk Hukukunda büyük ölçüde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda, 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nda, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda ve kısmen de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmektedir. Bununla birlikte Türk Vergi Ceza Hukuku alanında ne bis in idem ilkesine tam olarak uyulmamaktadır. Bir kişi aynı fiili ile hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlük kabahati işlemiş ise cezalar ayrı ayrı verilmektedir. Benzer şekilde kişi aynı fiili ile hem vergi ziyayı kabahati hem de vergi kaçakçılığı suçu işlediğinde yine ayrı ayrı ceza verilmektedir. Yargılama açısından da Türkiye'de de bu çalışmada incelediğimiz İsveç'e ait örnekteki gibi vergi kabahatleri ve suçları ile ilgili davalar birbirinden bağımsız iki farklı yargı kolunda yürütülmektedir. Bayan Lucky Dev (İsveç) örneğinde yaşanan durum, Türkiye'de vergi mükelleflerinin vergi dava süreçleri ile oldukça benzerlik göstermektedir. Benzer şekilde aynı kişinin aynı fiilden kaynaklanan farklı davaların görüldükleri iki farklı yargı kolu olmasından dolayı, davaların başladıkları ve sonuçlandıkları tarihler birbirinden farklı olmaktadır(Ayşe Nil Tosun, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası", **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara 2017, s.103).

⁵⁷ Öte yandan Vergi Usul Kanununun tek fiille hem özel usulsüzlük hem de vergi ziyayı cezası kesilmesini öngören 353'üncü maddesinin 2'nci fıkrası hükmü hem ne bis in idem ilkesine hem de Kabahatler Kanununun "Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verilir." hükmüne aykırıdır. Zaten hem özel usulsüzlük cezası hem de vergi ziyayı cezası kesilmesi Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesinde yer verilen tek fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatinin oluşması halinde yalnızca ağır olanın kesileceği hükmünün mantığına da aykırı olmaktadır. Kanun koyucu aynı kanun içerisinde ne bis in idem ilkesine hem uygun hem de aykırı düzenlemeler yapmıştır.

ve bu sebeple adli ceza yanında idari yaptırım uygulanmasının hukuka aykırı olmadığını savunmuştur⁵⁸.

3.1.1.3. Belli Haklardan Yoksun Kalma

Vergi kaçakçılığı suçunun failine uygulanacak olan yaptırımlardan bir diğeri de belli haklardan yoksun bırakılmasıdır. Belli haklardan yoksun bırakılma iki halde meydana gelecektir. Bunlardan birincisi, vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı mahkûmiyet kararı verilmesinden dolayı Türk Ceza Kanunu'nun 53'üncü maddesi gereğince ortaya çıkan hak yoksunluğudur. Bu maddeye göre kişi kasten işlemiş olduğu suç dolayısıyla hakkında hükmolunan hapis cezası neticesinde maddede sayılmış olan seçme ve seçilme hakkı, siyasi parti yöneticisi olmak gibi bazı haklarından yoksun bırakılır⁵⁹. İkincisi ise hâkimin zorunlu olarak yoksun bırakılmaya hükmetmesi ile meydana gelen hak yoksunluğudur. Mali müşavir ve muhasebe meslek elemanlarının yetkilerini kullanmak suretiyle kaçakçılık suçlarında suç ortaklığı yapmaları halinde bazı haklardan hâkimin takdiri ile yoksun

⁵⁸ Anayasa Mahkemesi, 27.03.2019 tarihli ve 2018/9115 sayılı Ünal GÖKPINAR Başvurusu kararında, "Aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama (ne bis in idem) ilkesi gereğince, kişi aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanamaz veya cezalandırılmaz. Ancak, bu ilke mutlak olmayıp, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesinin farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde müatalaa edilmesi mümkündür. Bu ilke sadece ceza davalarına ilişkin olduğu için aynı fiilden dolayı ceza soruşturmasının yanında ayrıca hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmez. Dolayısıyla bir fiilin söz konusu hukuk disiplinlerinin öngördüğü farklı yaptırımlarla cezalandırılması aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz ilkesine aykırılık olmaz." diye görüş bildirerek aynı fiil ile hem suç hem de kabahatin doğmuş olması halinde ayrı ayrı cezalandırılmasının ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmediğini savunmuştur (Erişim: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/05/20190516-16.pdf>).

⁵⁹ *Belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma*

Madde 53- (1) Kişi, kasten işlemiş olduğu suçtan dolayı hapis cezasına mahkûmiyetin kanuni sonucu olarak;

a) Sürekli, süreli veya geçici bir kamu görevinin üstlenilmesinden; bu kapsamda, Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeliğinden veya Devlet, il, belediye, köy veya bunların denetim ve gözetimi altında bulunan kurum ve kuruluşlarca verilen, atamaya veya seçime tabi bütün memuriyet ve hizmetlerde istihdam edilmekten,

b) Seçme ve seçilme ehliyetinden (...) (2) ,

c) Velayet hakkından; vesayet veya kayımlığa ait bir hizmette bulunmaktan,

d) Vakıf, dernek, sendika, şirket, kooperatif ve siyasi parti tüzel kişiliklerinin yöneticisi veya denetçisi olmaktan,

e) Bir kamu kurumunun veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun iznine tabi bir meslek veya sanatı, kendi sorumluluğu altında serbest meslek erbabı veya tacir olarak icra etmekten,
Yoksun bırakılır.

(2) Kişi, işlemiş bulunduğu suç dolayısıyla mahkûm olduğu hapis cezasının infazı tamamlanıncaya kadar bu hakları kullanamaz.

bırakılmasına hükmedilebilir. Belli haklardan hâkim tarafından zorunlu olarak yoksun bırakılması üç aydan az ve üç yıldan çok süreyle uygulanamaz.

3.1.1.4. Müsadere

Müsadere bir malın veya kazancın mülkiyetinin hazineye intikal etmesidir. Ceza hukukumuzda mal ve kazanç müsadere olmak üzere iki çeşit müsadere bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarında müsadere her iki şekilde uygulanabilir. Birincisi suçun işlenmesine başlanması ile suçun işlenmesini sağlayan eşyaların Türk Ceza Kanunu'nun 54'üncü maddesi, ikincisi ise suçun işlenmesi ile elde edilen kazancın Türk Ceza Kanunu'nun 55'inci maddesi gereğince müsaderesidir. Örneğin ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olanların basabileceği belgeleri bakanlıkla anlaşması bulunmadığı halde basanların matbaa makineleri Türk Ceza Kanunu'nun 54'üncü maddesinde düzenlenen eşya müsadere hükümlerine göre müsadere edilecektir. Yine sahte belge düzenleme fiili ile kaçakçılık suçu işleyenlerin sahte belge düzenlemek karşılığında elde ettikleri komisyonlar Türk Ceza Kanunu'nun 55'inci maddesinde düzenlenen kazancın müsadere hükümlerine göre müsadere edilecektir.

3.1.2. ABD Ve Almanya'da Kaçakçılık Suçlarına Uygulanan Cezalar

Ülkelerin toplumsal, sosyolojik, kültürel özelliklerinin etkisiyle ortaya çıkmış hukuk kuralları olsa da birbirleri ile etkileşim içerisinde olmaları nedeniyle temel iki hukuk sisteminden bahsedilebilir: Anglo-Sakson Hukuk Sistemi ve Kara Avrupası Hukuk Sistemi.

Kara Avrupa'sından İngiltere dışındaki diğer Avrupa ülkeleri anlaşılmaktadır. Kara Avrupa Hukuk Sistemi genel özellikleri olarak, tüm kuralların yazılı olması, bu kuralların yasama organı tarafından kanunlaştırılması, mahkeme içtihatlarının ancak örnek olarak kabul edilmesi, özel hukuk-kamu hukuku ile adli yargı-idari yargı ayrımlarının olması sayılabilir. Türkiye de Kara Avrupası Hukuk Sistemi benimsenmiştir.

Anglo-Sakson Hukuk Sisteminde ise yargı birliği esastır. Bu sistem kuralların yazılı olmasından ziyade dağınık olması, mahkeme içtihatlarının, örf ve adet kuralları ile teamüllerin bağlayıcı olması ile bilinmektedir. Anglo-Sakson Hukuk Sistemi başta İngiltere olmak üzere Amerika, Kanada, Avustralya ve Hindistan gibi eski İngiliz sömürgesi altında kalmış pek çok devlette uygulanmaktadır.

Gerek Kara Avrupası gerek Anglo-Sakson Hukuk Sistemi çerçevesinde idarenin yargısal denetimi, hukuk devleti ilkesi temelinde ortaya çıkmaktadır. Kara Avrupası'nda Rechtsstaat, Anglo-Sakson sisteminde rule of law kavramları ile ifade edilen ilke; özetle idarenin eylem ve işlemlerinin hukukla bağlı olması şeklinde tanımlanabilmektedir. Bu itibarla gerek Kara Avrupası'ndaki idari yargı gerekse Anglo-Sakson sistemindeki yargı birliği şeklinde gerçekleştirilebilen idarenin yargısal denetimi, hukuk devleti ilkesinin farklı uygulamalardaki ortak gayesi olması sebebiyle büyük önem arz etmektedir⁶⁰.

Ülkemizde de Kara Avrupası Hukuk Sisteminin benimsenmiş olması nedeniyle vergi suç ve kabahatlerine ilişkin yargılamalar adli-idari yargı ayrımı gözetilerek yapılmaktadır. Çalışmamızın bu bölümünde Anglo-Sakson Hukuk Sisteminin benimsendiği Amerika Birleşik Devletleri'nde ve Kara Avrupası Hukuk Sisteminin benimsenmiş olduğu Almanya Federal Cumhuriyeti'nde kaçakçılık suçları ve cezalarına yer verilecek olup; ülkemizde uygulanan yaptırımlarla mukayese edilecektir.

3.1.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi kaçakçılığı ile ilgili suç ve cezalar Federal Gelir Kanunu'nda⁶¹ düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarının genel olarak hapis cezası ya da para cezası veya her ikisiyle birlikte yaptırıma tabi tutulacağı görülmektedir. Türk Hukukundaki düzenlemelerin aksine Amerikan Hukukunda kabahat kavramı karşılığında idari yaptırım uygulanan fiil anlamına gelmemekte ve

⁶⁰ Nazmiye Güveyi, "Anglo - Sakson Hukuk Sistemi Ve Kara Avrupası Hukuk Sistemi Boyutuyla Ekonomik İdare Hukuku Üzerine Bazı Düşünceler", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C. XXI Sayı:1, Ankara 2017, s.110.

⁶¹ Internal Revenue Code-IRC 1959 yılında düzenlenmiş olup; çeşitli değişikliklere uğramıştır. En son konumuzla alakalı olarak ceza hadleri ile ilgili değişikliklerin yapıldığı "Vergi Reformu Yasası" 1986 yılında kabul edilmiştir.

yine Türk Hukukundakinin aksine hapis cezası ile cezalandırılabilir. Ayrıca Amerikan Hukukundaki ceza içeren kanunları incelediğimizde; her maddede düzenlenmiş olan fiilin bir suç mu, kabahat mi yoksa küçük suç mu olduğunun ayrıca belirtildiği görülmektedir⁶².

Federal Gelir Kanunu'nun vergiden kaçınmak veya kaçınmaya çalışmak başlıklı 7201. maddesine⁶³ göre mükellefi olduğu bir vergiden veya ödemediği kaçınan veya kaçınmaya çalışan bir kişi suçlu bulunmuş olması halinde yasa ile öngörülmüş diğer cezalara ek olarak kovuşturma giderleri ile birlikte 250.000 dolar(şirketler için 500.000 dolar)'ı geçmemek kaydıyla para cezasına ya da 5 seneyi geçmemek kaydıyla hapis cezasına veya her ikisine çarptırılacaktır.

Suç iki şekilde ortaya çıkmaktadır: birincisi verginin tarh etmesinden kaçınmak veya kaçınmaya çalışmak, ikincisi ise tarh etmiş olan verginin ödenmesinden kaçmak veya kaçınmaya çalışmak.

Vergi toplamamak veya ödememek için kasten hesap hatası yapmak başlıklı 7202. maddeye⁶⁴ göre ise toplayarak veya muhasebeleştirerek ödeme yükümlülüğü bulunan kişiler, kasten muhasebe veya toplamada yanlışlık yapar ve ödemeyi gerçekleştirmezlerse, suçlu bulunmuş olmaları halinde yasa ile öngörülmüş diğer cezalara ek olarak kovuşturma giderleri ile birlikte 250.000 dolar(şirketler için 500.000 dolar)'ı geçmemek üzere para cezasına ya da 5 seneyi geçmemek kaydıyla hapis cezasına veya her ikisine çarptırılacaktır.

Alternatif olarak; eğer kişi suçtan maddi kazanç elde ederse veya suç, davalıdan başka bir kişiye maddi zararlar sonuçlanırsa, davalıya kişinin suçtan elde ettiği brüt kazancın iki katından veya başka bir kişinin brüt zararının iki katından daha fazla olmaması kaydıyla para cezası verilebilir.

⁶² Altan RENÇBER, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul 2017, s.158.

⁶³ I.R.C. § 7201 - ATTEMPT TO EVADE OR DEFEAT TAX

Any person who willfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$250,000 (\$500,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the costs of prosecution.

⁶⁴ I.R.C. § 7202 - WILLFUL FAILURE TO COLLECT OR PAY OVER TAX

Any person required under this title to collect, account for, and pay over any tax imposed by this title who willfully fails to collect or truthfully account for and pay over such tax shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof, be fined not more than \$250,000 for individuals and \$500,000 for corporations, or imprisoned not more than five years, or both, together with the costs of prosecution.

Bu madde iki suçu tanımlamaktadır. Birincisi verginin toplanmasında kasıtlı olarak yanlışlık yapılması, ikincisi ise verginin doğru bir şekilde hesaplanması ve ödenmesine engel kasıtlı yanlışlık yapılmasıdır.

Federal Gelir Kanunu'nun 7203. maddesinde⁶⁵ ise geri bildirimde bulunmama, bilgi vermeme ve vergi ödemelerini bildirmeme ihlallerine yer verilmiştir. Bu maddeye göre vergi veya tahmini vergi ödemek zorunda olanlar, bu tür vergi veya tahmini vergilerin ödenmesine ilişkin kayıtların tutmamaları, bilgi sağlamamaları, yasa veya yönetmeliklerin gerektirdiği zaman veya zamanlarda bu tür geri dönüşleri yapmamaları ve bu bilgileri sunmamaları üzerine bu maddeye göre kabahatten suçlu bulunmaları halinde yasa ile öngörölmüş diğer cezalara ek olarak kovuşturma giderleri ile birlikte 25.000 dolar(şirketler için 100.000 dolar)'ı geçmemek üzere para cezasına ya da 1 seneyi geçmemek kaydıyla hapis cezasına veya her ikisine çarptırılacaktır.

Dolandırıcılık ve Yanlış Beyanlar başlıklı 7206. maddeye⁶⁶ göre ise;

⁶⁵ I.R.C. § 7203 - FAILURE TO FILE RETURN, SUPPLY INFORMATION, OR PAY TAX

Any person required under this title to pay any estimated tax or tax, or required by this title or by regulations made under authority thereof to make a return, keep any records, or supply any information, who willfully fails to pay such estimated tax or tax, make such return, keep such records, or supply such information, at the time or times required by law or regulations, shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a misdemeanor and, upon conviction, thereof, shall be fined not more than \$25,000 (\$100,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 1 year, or both, together with the costs of prosecution. In the case of any person with respect to whom there is a failure to pay any estimated tax, this section shall not apply to such person with respect to such failure if there is no addition to tax under section 6654 or 6655 with respect to such failure.

⁶⁶ I.R.C. § 7206 - FRAUD AND FALSE STATEMENTS

Any person who-

(1) DECLARATION UNDER PENALTIES OF PERJURY.--Willfully makes and subscribes any return, statement, or other document, which contains or is verified by a written declaration that it is made under the penalties of perjury, and which he does not believe to be true and correct as to every material matter; or

(2) AID OR ASSISTANCE.--Willfully aids or assists in, or procures, counsels, or advises the preparation or presentation under, or in connection with any matter arising under, the internal revenue laws, of a return, affidavit, claim, or other document, which is fraudulent or is false as to any material matter, whether or not such falsity or fraud is with the knowledge or consent of the person authorized or required to present such return, affidavit, claim, or document;

(4) REMOVAL OR CONCEALMENT WITH INTENT TO DEFRAUD.--Removes, deposits, or conceals, or is concerned in removing, depositing, or concealing, any goods or commodities for or in respect whereof any tax is or shall be imposed, or any property upon which levy is authorized by section 6331, with intent to evade or defeat the assessment or collection or any tax imposed by this title;

(5) COMPROMISES AND CLOSING AGREEMENTS.--In connection with any compromise under section 7122, or offer of such compromise, or in connection with any closing agreement under section 7121, or offer to enter into any such agreement, willfully--

(A) Concealment of property. Conceals from any officer or employee of the United States any property belonging to the estate of a taxpayer or other person liable in respect of the tax, or

1)Her kim, içeriği hileli bir beyannameyi, bildirim veya başka bir belgeyi gerçek ve doğru olduğuna inanmadığı halde imzalar, onaylar veya yalan beyan ile doğrularsa, 2)Her kim, iç gelir yasaları uyarınca veya bu kanunlara ilişkili olan beyanname, bildirim veya başka bir belgenin hileli veya sahte olarak hazırlanmasına kasıtlı olarak yardımcı olur, buna yönelik tavsiyede bulunur veya akıl verirse bu beyanname, bildirim veya belgenin sunulacağı kişinin ya da yetkilisi olan kişinin haberi olup olmamasına ya da buna onay verip vermemesine bakılmaksızın, 4)Her kim, üzerine vergi düşen veya üzerinden vergi alınacak olan ya da kanunun 6331. maddesi uyarınca haczedilmiş olan eşyalarını veya emtialarını verginin tarhiyatından veya tahsilinden kaçınmak için emaneten verirse, gizlerse, kaçırırsa veya buna teşebbüs ederse, 5) Her kim, kanunun 7122. maddesine göre yapılan uzlaşmada veya 7121. maddesine göre yapılan kapanış anlaşmasında vergi mükellefinin veya vergi sorumlusunun malvarlığına giren bir mülkünü kasten Birleşik Devletlerin herhangi bir memurundan veya çalışanından gizler veya malvarlığına veya herhangi bir mülküne dair bir defteri, herhangi bir kaydı veya belgeyi saklar, tahrif eder, yok eder, bozar veya bunlarla ilgili yalan beyanda bulunursa suçlu bulunmuş ve mahkûmiyetine karar verilmiş olması halinde 250.000 dolar(şirketler için 500.000 dolar)'ı geçmemek üzere para cezasına ya da 3 seneyi geçmemek üzere hapis cezasına veya her ikisine çarptırılacaktır.

Alternatif olarak; eğer kişi suçtan maddi kazanç elde ederse veya suç, davalıdan başka bir kişiye maddi zararlar sonuçlanırsa, davalıya kişinin suçtan elde ettiği brüt kazancın iki katından veya başka bir kişinin brüt zararının iki katından daha fazla olmaması kaydıyla para cezası verilebilir.

Kanunun sahte hasılat, sahte beyan ve diğer belgeler başlıklı 7207. maddesinde⁶⁷ ise sahte olan veya sahte içeriğe sahip olan bir listeyi, bilgiyi, hesabı

(B) Withholding, falsifying, and destroying records. Receives, withholds, destroys, mutilates, or falsifies any book, document, or record, or makes any false statement, related to the estate or financial condition of the taxpayer or other person liable in respect of tax; shall be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$250,000 (\$500,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 3 years, or both, together with the costs of prosecution.

⁶⁷ I.R.C. § 7207 - FRAUDULENT RETURNS, STATEMENTS, OR OTHER DOCUMENTS

Any person who willfully delivers or discloses to the Secretary any list, return, account, statement, or other document, known by him to be fraudulent or to be false as to any material matter, shall be fined* not more than \$10,000 (\$50,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 1 year, or both. Any person required pursuant to section 6047(b), section 6104(d) or subsection (i) or (j) of

veya belgeyi gelir idaresi memurlarına veya çalışanlarına veren kişiler veya bu minvalde açıklama yapan kişilerin 10.000 dolar(şirketler için 50.000 dolar)'ı geçmemek üzere para cezasına ya da 1 seneyi geçmemek üzere hapis cezasına veya her ikisine birden çarptırılacakları düzenlenmiştir.

Vergi kaçakçılığı ile ilgili yukarıda yer verilen kanun maddelerinden de görüleceği üzere Birleşik Devletlerde kaçakçılık suçları, ödemedi kaçınmayı, bilgi veya bildirimde bulunmamayı, gelir idaresi memurlarına yalan beyanda bulunmayı ve malvarlığını gizlemeyi gibi ihlalleri kapsayacak şekilde tanımlanmıştır. Bu suçlara kanunlarda öngörülen cezalara ek olarak adli para cezasının ya da hapis cezasının veya her ikisinin birlikte uygulanacağı belirtilmiştir.

Ülkemizde kaçakçılık suçlarına uygulanan cezalarla Birleşik Devletlerde uygulanan cezaları mukayese edecek olursak; Birleşik Devletlerde mahkemelere oldukça geniş takdir hakkı tanınmıştır. Öte yandan Birleşik Devletlerde kaçakçılık suçu sayılmış olan bilgi veya bildirimde bulunmama ihlalinin cezası 25.000 dolar(şirketler için 100.000 dolar)'ı geçmemek üzere para cezası ya da 1 seneyi geçmemek kaydıyla hapis cezası veya her ikisi olarak tanımlanmış; bu ihlal ülkemizde vergi kabahati olarak tanım bulmuş ve cezası para cezası olarak kabul edilmiştir.

Görüldüğü üzere Birleşik Devletlerde kaçakçılık suçları, ülkemize oranla daha geniş manada kabul edilmiş, ülkemizde vergi kabahati olarak kabul edilen bazı ihlaller de kaçakçılık suçlarının kapsamına alınmıştır. Ve bu suçlar ülkemiz uygulamalarına nazaran daha ağır yaptırımlara tabi tutulmuştur. Yine de Birleşik Devletlerin Anglo-Sakson Hukuk Sisteminin benimsendiği bir ülke olmasından hareketle failin mahkemelerce geniş takdir haklarının kullanılması ile ancak adli para cezasına çarptırılması da mümkündür.

section 527 to furnish any information to the Secretary or any other person who willfully furnishes to the Secretary or such other person any information known by him to be fraudulent or to be false as to any material matter shall be fined not more than \$100,000, or imprisoned not more than 1 year, or both.

3.1.2.2. Almanya Federal Cumhuriyeti

Kara Avrupası Hukuk Sisteminin benimsenmiş olduğu Almanya Federal Cumhuriyeti'nde vergilerin büyük oranı federal olarak toplanmaktadır. Yine de eyaletlerde toplanan vergiler için Vergi Mahkemeleri kurulmuştur. Temyiz mercii ise Federal Vergi Mahkemesidir. Hem federal olarak toplanan vergilere hem de eyaletlerde toplanan vergilere uygulanacak olan usul ve esaslar Vergi Usul Kanununda⁶⁸ yer almaktadır.

Ülkemizdeki karmaşanın aksine Alman Hukuku bakımından kabahatlerin hukuki konumu daha açık bir şekilde düzenlenmiştir. Alman Ceza Kanununun "Suçlar ve Kabahatler" başlıklı 12.maddesinde suç ve kabahat terimleri tanımlanmış ve kabahatlerin ceza hukuku içerisinde ancak kendine özgü bir yeri olduğu kabul edilmiştir. Bu durum kabahatlerin ülkemizdeki gibi idari suç olarak değil; yoğunluğuna göre ayrılmış, kendine özgü bir ceza hukuku müessesesi olduğu anlamına gelmektedir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki burada bahsedilen kabahat deyimi Türkçede karşılığını cünha teriminde bulmaktadır ve bizim anladığımız şekildeki kabahat kavramından ayrılmaktadır. Bahsi geçen maddeye göre suç, en az bir yıl ve daha fazla hürriyeti bağlayıcı cezayla cezalandırılabilen yasadışı eylemlerdir. Kabahat ise, en kısa hapis cezasından daha az süreyle veya para cezasıyla cezalandırılabilen yasadışı eylemlerdir. Burada en kısa hapis cezası şüphesiz bir yıldan daha az süreli hapis cezasıdır. Görüldüğü üzere ayırım ölçütü cezalandırma sınırı olarak belirlenmiş; başka bir deyişle eylemin yoğunluğu fiilin niteliğini belirlemiştir. Görece kanun koyucu bakımından daha ağır olarak değerlendirilen ihlal fiilleri suç olarak tanımlanmış; sadece para cezası ya da bir yıldan kısa süreli hapis cezası öngörülen, daha hafif nitelikteki ihlal fiilleri ise kabahat olarak tanımlanmıştır. Kanımızca burada önemli olan Alman kanun koyucusunun bu ayırımı ceza hukuku içerisinde kabul etmiş olmasıdır⁶⁹.

Vergi suçları Alman Vergi Usul Kanunu(AO)'da, 369. madde ile 376. Maddelerinde ve Alman Ceza Kanununun 355. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi

⁶⁸ Abgabenordnung(AO), 1977 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁶⁹ Abdullah ÖMERCİOĞLU, **Vergi Yaptırım Hukukuna İlişkin Temel İlkeler Kapsamında Vergi Kabahatleri Ve Vergi Suçlarındaki Sapmaların İncelenmesi Ve Almanya Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Kırıkkale 2014, s.78.

kabhatleri ise Alman Vergi Usul Kanununun(AO) 377. ila 384. maddelerinde düzenlenmiştir.

Alman Vergi Usul Kanununun 369. maddesine göre vergi suçu, vergi kanunlarına göre cezalandırılabilen eylemler, yasadışı dış ticaret, damga pullarında sahtecilik veya buna yönelik hazırlayıcı hareketler ile bunlara yardım ve yataklık edilmesidir. Vergi kanunlarında aksi öngörülmedikçe vergi suçları ceza hukukuna ilişkin genel yasalara tabidir.

Alman Vergi Usul Kanununun vergi kaçakçılığı suçu başlıklı 370. maddesinde⁷⁰ fiiller ağırlığına göre iki grup halinde düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçunun birinci grup fiillerle işlenmesi halinde cezası 5 seneye kadar, ikinci grup fiillerle işlenmesi halinde cezası 6 aydan 10 seneye kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir. Bu düzenlemeye göre;

⁷⁰ ABGABENORDNUNG (AO) § 370 STEUERHINTERZIEHUNG

(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer

1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,
2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder
3. pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

(2) Der Versuch ist strafbar.

(3) In besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter

1. in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt,
2. seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger oder Europäischer Amtsträger (§ 11 Absatz 1 Nummer 2a des Strafgesetzbuchs) missbraucht,
3. die Mithilfe eines Amtsträgers oder Europäischen Amtsträgers (§ 11 Absatz 1 Nummer 2a des Strafgesetzbuchs) ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht,
4. unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt,
5. als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach Absatz 1 verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchssteuervorteile erlangt oder
6. eine Drittstaat-Gesellschaft im Sinne des § 138 Absatz 3, auf die er alleine oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss ausüben kann, zur Verschleierung steuerlich erheblicher Tatsachen nutzt und auf diese Weise fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

(4) Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; dies gilt auch dann, wenn die Steuer vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird oder eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Steuervorteile sind auch Steuervergütungen; nicht gerechtfertigte Steuervorteile sind erlangt, soweit sie zu Unrecht gewährt oder belassen werden. Die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 sind auch dann erfüllt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können.

Vergi makamlarına veya diğer makamlara vergiyle ilgili gerçekler hakkında yanlış veya eksik bilgi sağlayanlar, vergi makamlarını vergilendirilebilir gerçeklerden habersiz bırakanlar ve damga pulları ile damga pulu makinasını kullanma mecburiyeti olmasına rağmen kullanmamak ile verginin olması gerekenden az tarh etmesine veya kendisi ya da başkası yararına haksız yere avantaj elde edenler beş seneye kadar hapis veya para cezası ile cezalandırılırlar.

Özellikle ağır vakalarda ceza altı aydan on seneye kadar hapis cezasıdır. Kasıtlı olarak vergilerin büyük oranda azaltılmış olması ve haksız vergi avantajlarının sağlanması, kamu görevlisinin yetkilerini kötüye kullanması, yetkilerini kötüye kullanan kamu görevlisinin yardımının talep edilmesi, sahte veya hileli belgelerin kullanılması ile vergilerin eksik tarh ettirilmesi veya haksız vergi avantajları elde edilmesi ile birinci fıkrada sayılan cürümleri işlemek için bir araya gelen çetenin üyesi olarak satış veya tüketim vergilerinin eksik tarh edilmesine ya da zamanında tarh edilmemesine veya haksız vergi avantajı sağlanmasına sebep olunması ağır vaka olarak kabul edilir.

Her iki grup eylemler ile suça teşebbüs etmek de cezalandırılacaktır.

Vergi suçunun tanımlandığı Alman Vergi Usul Kanununun 369. maddesi mucibince 372. maddesine⁷¹ göre yasadışı dış ticaret faaliyetinde bulunulması ile oluşan kaçakçılık suçları ile 373. maddesine⁷² göre organize veya zorla ticari kaçakçılık fiilleri ile profesyonel bir şekilde gerçekleştirilen kaçakçılık suçları 370. maddede sayılan eylemlerle ilişkisine göre maddenin birinci veya ikinci maddesine göre cezalandırılacaktır.

Öte yandan Alman Vergi Usul Kanununun 374. maddesine⁷³ göre kaçakçılık suçları ile iktisap edilmiş malların muhafazası ve satılması fiilleri de 372. ve 373.

⁷¹ ABGABENORDNUNG(AO) § 372 BANNBRUCH

(1) Bannbruch begeht, wer Gegenstände entgegen einem Verbot einführt, ausführt oder durchführt.

(2) Der Täter wird nach § 370 Absatz 1, 2 bestraft, wenn die Tat nicht in anderen Vorschriften als Zuwiderhandlung gegen ein Einfuhr-, Ausfuhr- oder Durchfuhrverbot mit Strafe oder mit Geldbuße bedroht ist.

⁷² ABGABENORDNUNG(AO) § 373 GEWERBSMÄßIGER, GEWALTSAMER UND BANDENMÄßIGER SCHMUGGEL

(1) Wer gewerbsmäßig Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben hinterzieht oder gewerbsmäßig durch Zuwiderhandlungen gegen Monopolvorschriften Bannbruch begeht, wird mit Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren bestraft. In minder schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe.

⁷³ ABGABENORDNUNG(AO) § 374 STEUERHEHLEREI

(1) Wer Erzeugnisse oder Waren, hinsichtlich deren Verbrauchsteuern oder Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Artikel 5 Nummer 20 und 21 des Zollkodex der Union hinterzogen oder

maddeler kapsamında suç oluşturmakta ve 5 seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır.

Alman Vergi Usul Kanununun 371.maddesi ülkemiz vergi hukukundaki “pişmanlık” müessesesine paralel bir düzenleme olarak kabul edilebilir. Bu maddeye göre Gelir idaresine bağlı kamu görevlilerinin vergi denetimi ya da soruşturma yapmadan ve kendisi ya da temsilcisine vergi denetimi, soruşturma veya kovuşturma başladığına dair haber verilmeden önce kişi gelir idaresine başvurur, yanlış veya eksikleri düzeltirse eksik veya yanlışlarından dolayı cezalandırılmaz.

Alman Ceza Kanununun⁷⁴ vergi sırrının ihlali başlıklı 355. maddesine⁷⁵ göre vergi sırrıyla ilişkili bilgileri hukuksuz bir şekilde kullanan veya yayanlar iki seneye kadar hapis ya da para cezasına çarptırılırlar. İlerleyen bölümlerde de değineceğimiz

Bannbruch nach § 372 Abs. 2, § 373 begangen worden ist, ankauft oder sonst sich oder einem Dritten verschafft, sie absetzt oder abzusetzen hilft, um sich oder einen Dritten zu bereichern, wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.

(2) Handelt der Täter gewerbsmäßig oder als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Straftaten nach Absatz 1 verbunden hat, so ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. In minder schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe.

(3) Der Versuch ist strafbar.

(4) § 370 Absatz 6 und 7 gilt entsprechend.

⁷⁴ Strafgesetzbuches, 1871 yılında yasalaşarak resmiyete dökülmüştür.

⁷⁵ STRAFGESETZBUCH(STGB) § 355 VERLETZUNG DES STEURGEHEIMNISSES

(1) Wer unbefugt

1.personenbezogene Daten eines anderen, die ihm als Amtsträger

a)in einem Verwaltungsverfahren, einem Rechnungsprüfungsverfahren oder einem gerichtlichen Verfahren in Steuersachen,

b)in einem Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat oder in einem Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit,

c)aus anderem Anlass durch Mitteilung einer Finanzbehörde oder durch die gesetzlich vorgeschriebene Vorlage eines Steuerbescheids oder einer Bescheinigung über die bei der Besteuerung getroffenen Feststellungen

bekannt geworden sind, oder

2.ein fremdes Betriebs- oder Geschäftsgeheimnis, das ihm als Amtsträger in einem der in Nummer 1 genannten Verfahren bekannt geworden ist,

offenbart oder verwertet, wird mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft. Personenbezogene Daten eines anderen oder fremde Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse sind dem Täter auch dann als Amtsträger in einem in Satz 1 Nummer 1 genannten Verfahren bekannt geworden, wenn sie sich aus Daten ergeben, zu denen er Zugang hatte und die er unbefugt abgerufen hat. Informationen, die sich auf identifizierte oder identifizierbare verstorbene natürliche Personen oder Körperschaften, rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beziehen, stehen personenbezogenen Daten eines anderen gleich.

(2) Den Amtsträgern im Sinne des Absatzes 1 stehen gleich

1.die für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichteten,

2.amtlich zugezogene Sachverständige und

3.die Träger von Ämtern der Kirchen und anderen Religionsgesellschaften des öffentlichen

Rechts.

(3) Die Tat wird nur auf Antrag des Dienstvorgesetzten oder des Verletzten verfolgt. Bei Taten amtlich zugezogener Sachverständiger ist der Leiter der Behörde, deren Verfahren betroffen ist, neben dem Verletzten antragsberechtigt.

üzere bu suç, verginin gizliliği ile ilişkili bir suçtur ve ülkemiz hukukunda vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi suçu ile benzerlik taşımaktadır.

Alman Vergi Usul Kanununun(AO) 377. ila 384. Maddelerinde düzenlenmiş olan vergi ihlalleri ise vergi kabahati olarak kabul edilmekte olup 377. maddeye göre bu kanuna veya vergi kanunlarına göre para cezası ile cezalandırılabilen ihlallerdir. Kanunun idari suçları düzenleyen birinci bölümünde yer alan para cezası hükümleri kanunda aksine bir hüküm yok ise vergi ihlalleri hakkında da uygulanır.

Verginin kusurlu olarak düşük gösterilmesi başlıklı 378. maddeye göre vergi mükellefleri veya vergi sorumluları tarafından kusurlu olarak kanunun 370. maddesinde sayılan fiiller işlenirse vergi ihlali gerçekleşmiş sayılır. Kanunun 370.maddesinin dört ila yedinci maddeleri uygulanır. Eğer fail kamu görevlileri vergi denetimi ya da soruşturma yapmadan veya vergi denetimi, soruşturma veya kovuşturma başladığını öğrenmeden yanlışlık veya eksiklikleri düzeltirse para cezası ile cezalandırılmaz. İhlal 50.000 Euro'yu geçmeyecek şekilde para cezası ile cezalandırılır.

Alman Vergi Usul Kanununun(AO) vergiyi tehlikeye atma başlıklı 379. maddesine göre kasıtlı veya dikkatsizce kanunun138. maddesinin ikinci fıkrasının birinci bendinde belirtilen bildirim yükümlülüğüne tam veya zamanında uyulmaması, 144. maddesinin beşinci fıkrası mucibince ve birinci maddesine ve ikinci maddesine aykırı olarak yanlış veya eksik kayıtlar tutulursa, kaydı gereken iş veya işlemler kaydedilmez veya başka hesaplara hukuka aykırı bir şekilde kaydedilip böylece vergilerin daha az tarh etmesine veya haksız vergi avantajı elde edilmesine sebep olunursa vergi ihlali olduğu kabul edilir. İhlal kanunun 378.maddesine göre cezalandırılmamış ise 5.000 Euro'yu geçmeyecek şekilde para cezası ile cezalandırılır.

Yine Alman Vergi Usul Kanununun 380. ila 382. maddelerinde vergiyi riske atma kabahati, 383. maddede haksız vergi iadelerinin ve indirimlerinin edinilmesi düzenlenmiş olup, bu kabahatler hakkında başkaca ceza düzenlenmedi ise para cezası verileceği belirtilmiştir.

Almanya Federal Cumhuriyeti'nde Kara Avrupası Hukuk Sisteminin benimsenmiş olması nedeniyle ülkemizdeki vergi mevzuatı ve uygulamaları ile benzerliklere sahip olduğu yukarıdaki açıklamalardan da görülmüştür. Alman vergi

hukukunda da vergi suçları ve kabahatleri birbirinden ayrılmış; ülkemizde olduğu gibi vergi suçlarına para cezası yanında hapis cezası uygulanacağı, vergi kabahatlerinin ise para cezası yaptırımına tabi tutulacağı öngörülmüştür. Yine yukarıda da bahsedildiği gibi gönüllü açıklama düzenlemesi ile ülkemizde uygulanan pişmanlık ve ıslah düzenlemesi benzerlik göstermektedir.

Alman vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak olan yaptırımlar eylemlerin ağırlığına göre iki grup olarak belirlenmiş; bu yaptırımlar 5 yıla kadar ve 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası olarak düzenlenmiştir. Değinildiği üzere ülkemizde de vergi kaçakçılığı suçları dört grup olarak değerlendirilmiş ve haklarında uygulanacak olan cezalar 18 aydan 5 yıla kadar düzenlenmiştir. Burada Alman vergi hukukunda kaçakçılık suçlarına uygulanmakta olan cezaların daha ağır olduğu açıkça görülmektedir. Zaten yaptırımların Birleşik Devletler vergi hukukunda da daha ağır olduğu çalışmamızın önceki bölümünde belirtilmiştir.

Hem Birleşik Devletler vergi hukukunda hem de Alman vergi hukukunda cezalar ülkemizde uygulanan vergi cezalarına oranla daha ağırdır. Ancak her iki sistemde de yargılama aşamasında hâkimlere daha geniş takdir hakkının tanınmış olduğu görülmektedir. Örneğin ülkemizde sahte belge düzenleme suçunun yaptırımı üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası olarak düzenlenmiş iken; Alman vergi hukukunda altı aydan on yıla kadar hapis cezası, Birleşik Devletler vergi hukukunda ise kanunlarda öngörülen cezalara ek olarak 250.000 dolar para cezası ya da beş yıla kadar hapis cezası veya her ikisi birden olarak düzenlenmiştir.

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve hapis cezalarının ertelenmesi müesseselerinin de ülkemizde vergi kaçakçılık suçlarında uygulanabilir olmasından hareketle; kaçakçılık suçlarına uygulanmakta olan yaptırımların diğer örnek ülkelere kıyasla hafif olmasının cezaların caydırıcılığı açısından değerlendirmeye tabi tutulması elzemdir.

3.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Cezaları Hakkında Değerlendirme

Kara Avrupası Hukuk Sisteminin benimsenmiş olduğu ülkemizde kamu hukuku ile özel hukuk ayrılmış dolayısıyla adli makamlarda da adli-idari yargı ayrımı kabul edilmiştir. Hatta idari yargı içerisinde vergi mahkemeleri ihdas edilmiş

ve bu mahkemelerin her ne kadar her ilde olmasa da vergi konusunda uzmanlaşmaları sağlanmıştır. Öte yandan vergi suçlarının yargılandığı adli yargıda da yüce mahkemenin çok sayıda içtihadının bulunmasıyla gün geçtikçe bir uzmanlaşmanın sağlandığı görülmektedir.

Kara Avrupası Hukuk Sisteminin benimsenmiş olduğu diğer ülkelerde de olduğu gibi ülkemizde hukuk kuralları ayrıntılı ve yazılı olarak düzenlenmiş olup; suçlara uygulanacak olan yaptırımların caydırıcı olması amaçlanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçları bu bağlamda açıkça ve anlaşılır bir biçimde kaçakçılığı müessir fiillerin sayılması ve yaptırımlarının da aynı kanunda belirtilmesi ile hüküm altına alınmıştır.

Vergi Kaçakçılığı suçunun ülkemizde yaptırım fiillerin ağırlığına göre dört grupta onsekiz aydan beş yıl kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Basitçe örnek verecek olursak; yasal defterlerin incelemeye arz edilmemesinin cezası onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası, sahte belge kullanma veya düzenlemenin cezası üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ve bakanlıkla anlaşması olmayan matbaalar tarafından anlaşmalı basılması gereken belgelerin basılmasının cezası iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Bu cezalarla birlikte vergi kabahatinin de doğmuş olması durumunda para cezası kesileceği de vergi hukukumuzda düzenlenmiştir.

Vergi kaçakçılığının suç olarak anılmasının ve caydırıcı ceza sisteminin benimsenmiş olmasının birçok nedeninin başında kayıtdışı ekonomi ile mücadele gelmektedir. Vergi bilinci oluşmayan veya olgunluğa erişmeyen toplumlarda kayıtdışılığı engellemenin kaçakçılık fiillerine hapis cezası öngörülmesi dışında ivedi ve alternatif bir yolu bulunmamaktadır. Bu nedenle ülkemizde de ağır cezalar benimsenmiş ve vergi kaçakçılığı suçu işleyenlerin bu cezalara tabi tutulacak olmaları nedeniyle caymaları beklenmiştir. Ancak önceki bölümlerde değinildiği üzere vergi suçu sayıları yıllar bazında artmış ve cezalar beklenen etkiyi göstermemiştir.

Önceki bölümlerde değinildiği üzere Türk Vergi Sisteminde vergi kaçakçılığı suçuna uygulanan yaptırımlar gerek Kara Avrupası gerekse de Anglo-Sakson Hukuk Sistemi benimsenen örnek ülke yaptırımlarına göre oldukça hafiftir. Birleşik Devletler'de kaçakçılık suçuna uygulanan yaptırımlar hakim geniş takdir hakkının bulunması yanında beş yıla kadar hapis cezası ya da 250.000 dolara kadar para cezası

veya her ikisinin birden uygulanmasıdır. Bunun yanında kanunlarda öngörölmüş olan diğer cezaların da uygulanacağı belirtilmiştir. Öte yandan ölkemiz vergi ceza hukukuna göre çok daha fazla fiilin vergi suçunu oluşturduğu görölmektedir. Almanya’da vergi kaçakçılığı suçu ölkemizde olduğu gibi fiillerin ağırlığına göre ayrıma tabi tutulmuştur. Birinci grup fiillerin yaptırımını beş yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiş iken ikinci grup fiillere altı aydan on yıla kadar hapis cezası öngörölmüştür. Kanaatimize göre infaz kabiliyetinin de düşük olması nedeniyle ölkemizde vergi kaçakçılığı suçuna uygulanan cezaların caydırıcılığı bulunmamaktadır.

Ceza hukukumuzda düzenlenmiş olan “Hökmün Açıklanmasının Geri Bırakılması” ve “Hapis Cezasının Ertelenmesi” müesseseleri birçok suçta olduğu gibi vergi kaçakçılığı suçunda da cezanın infaz kabiliyetini oldukça düşürmektedir. Diğer şartları da taşıması halinde iki yıla kadar(18 yaşını doldurmamayanlar ile 65 yaşını bitirenler için üç yıla kadar) hapis cezasına mahkum edilenin hapis cezasının ertelenmesi ile hökmolunacak iki yıla kadar hapis cezasının mahkemece hökmünün açıklanmasının geri bırakılması düzenlemeleri vergi kaçakçılığı suçlarına da uygulanabilecektir. Mahkemece iki yıla kadar hapis cezasına hökmolunması halinde birinci ve ikinci grup fiillerle kaçakçılık suçunu işleyenlerin her iki düzenlemeden yararlanmaları mümkündür. Üçüncü grup fiiller ile kaçakçılık suçunu işlenmesi halinde hapis cezası üç yıldan beş yıla kadar olarak düzenlenmiştir. Buna rağmen üçüncü grup fiiller ile kaçakçılık suçunu işleyenlerin 18 yaşını doldurmamayanlar ile 65 yaşını bitirenler olması ve hökmolunan cezanın üç yıl hapis olması halinde hapis cezası ertelenebilecektir. Yine dördüncü grup fiillerle işlenen kaçakçılık suçlarında da hökmolunan cezanın şartları taşıması halinde faillerin hem hapis cezasının ertelenmesi hem de hökmün açıklanmasının geri bırakılmasından yararlanmaları mümkün olacaktır. Bu bağlamda cezaların infaz kabiliyetinin düşük olması faillerde ilk defa işlenmesi halinde kaçakçılık suçlarında hapis cezasının infaz edilmeyeceği düşüncesine sebep olmaktadır. Vergi afları ile haklarında uygulanan vergi cezaları ortadan kalkan mükellefler nasıl vergilerini düzenli ödeyen mükellefleri de vergi ödememeye sevk ediyorsa kaçakçılık suçlarının ilk defa işlenmesi halinde hapis

cezasına hükmolunmadığı algısı da mükellefleri vergi kaçırmaya sevk etmektedir.⁷⁶ Bizim görüşümüze göre cezaların caydırıcı olması için vergi suçlarına bu müesseselerin kesinlikle uygulanmaması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının tespit ve takibinde uzmanlaşma benimsenmiş; suç şüphesine yönelik ön incelemeye yönelik tespitin gerek suç şüphesinin idarece gerekse de savcılık tarafından öğrenilmiş olması halinde vergi idaresi tarafından yapılması kabul edilmiştir. Bu bağlamda vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından suç şüphesinin tespitine ilişkin ilgili raporlar düzenlenecek ve bu raporlar ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalası ile birlikte Cumhuriyet savcılığına gönderilecektir. Suç şüphesinin ister idare tarafından ister Cumhuriyet savcılığı tarafından öğrenilmesi halinde bu raporların tanzim edilmesi ve mütalaa şartının aranması suç duyurusu üzerine başlayan soruşturma evresinin ve sonrasında kovuşturma evresinin daha sıhhatli olmasını sağlamaktadır. Yukarıda yer verilen istatistiki bilgilerden de anlaşıldığı üzere vergi suçlarına ilişkin soruşturma evresinde kamu davası açılması oranı ve kovuşturma evresinde verilen mahkûmiyet kararının oranı diğer tüm suçlara ilişkin verilen kararlarla kıyaslandığında oldukça yüksektir. Bu da suçun tespitine ve takibine ilişkin kabul edilen usulün verimli ve etkin olduğunu göstermektedir.

Genel bir değerlendirme yapmak gerekirse; vergi denetimleri, suç duyurusu, ihbar ve benzeri hallerde suç şüphesinin öğrenilmesi ya da Cumhuriyet savcılığının talebi üzerine yapılan vergi incelemesi sonucunda Vergi Müfettiş ve Müfettiş Yardımcıları tarafından veya diğer incelemeye yetkili olanlarca düzenlenen rapor ve mütalaa Cumhuriyet savcılığına suç duyurusu niteliğinde gönderilmekte ve bunun üzerine Cumhuriyet savcılığınca suçun soruşturmasına devam edilmektedir. Bu safhaya kadar usulün oldukça etkin işlediği ve sonrasında da kovuşturma evresinde alınan kararlara da olumlu olarak etki ettiği görülmektedir. Ancak vergi suçu sayısının yıllar bazında artması, soruşturma usulünün ve kovuşturma evresinde alınan kararların sıhhatinin suçun önlenmesine yeterli olmadığını göstermektedir.

Kanaatimize göre vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanan yaptırımlar yukarıda açıkladığımız üzere cezaların infaz kabiliyetinin düşük olması ve cezaların caydırıcı nitelikte olmaması nedeniyle yetersizdir. Fiillerin ağırlığına göre uygulanacak olan

⁷⁶ Yusuf KILDİŞ, Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, İzmir 2000, Cilt:2, Sayı:2, s.7.

yaptırımların diğere ÷lke uygulamaları dikkate alınarak artırılmaları mükellefler nezdinde derhal etkiye sahip olacaktır. Öte yandan hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve hapis cezasının ertelenmesi kurumlarının vergi suçları açısından uygulanmaması gerekir. Bu kurumların uygulanıyor olması mükelleflerde vergi kaçakçılığı suçunda fail hapis cezasına kolay kolay çarptırılmıyor algısı yaratmaktadır. Bu durumlar da vergi bilinci yeterli olgunluğa erişmemiş olan toplumumuzda cezaların da caydırıcı olmaması ile birlikte kayıt dışı ekonomi ile mücadeleye engel olmaktadır.

3.2. VERGİ GİZLİLİĞİNİ İHLAL SUÇUNUN CEZASI

Vergi gizliliğinin ihlal edilmesi suçunda uygulanacak olan ceza hürriyeti bağlayıcı ceza ve adli para cezasıdır. Ayrıca önceki bölümlerde de belirtildiği üzere suçun işlenmesinden dolayı bazı haklardan yoksun bırakma ve müsadere uygulanması da hukukumuzda mevcut yaptırım hallerindedir.

Vergi gizliliğini ihlal suçu Alman Ceza Hukukunda da düzenlenmiş olup ÷lkemize paralel özellikle hapis cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür. Türkiye’de uygulanan yaptırımlar Almanya’da uygulanan yaptırımlar ile kıyaslanmış ve uygulanmakta olan cezalar hakkındaki değerlendirmelerimize bu bölümde yer verilmiştir.

3.2.1. Türkiye’de Uygulanan Cezalar

Çalışmamızın bu bölümünde öncelikle Türk Ceza Kanununun 239’uncu maddesi hükmü gereğince verilecek olan hürriyeti bağlayıcı cezaya ve adli para cezasına yer verilecek olup; ilerleyen bölümlerde de failin hapis cezasına çarptırılması nedeniyle belli haklardan yoksun kalmasına ve müsadere uygulanmasına değinilecektir.

3.2.1.1. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza

Vergi Usul Kanununun 362'nci maddesinde ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinde vergi gizliliğinin ihlal edilmesi suçunun faillerinin Türk Ceza Kanununun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı düzenlenmiştir. Maddedeki atfın 239'uncu maddenin tamamına mı yoksa sadece cezanın miktarına mı yapıldığına ilişkin öğretilerde farklı görüşler vardır.

Türk Ceza Kanununun 239'uncu maddesinde faillerin bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bu madde gereğince verilecek olan cezaların sırların Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde üçte biri oranında artırılacağı da maddenin üçüncü bendine düzenlenmiştir. Yine maddenin dördüncü bendine göre ise cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamında giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur bırakan kişi üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.

Arslan'a göre maddedeki atf maddenin bütününe değil sadece yaptırımına ilişkindir⁷⁷. Baskın olan diğer görüş ise yapılan atfın sadece ceza miktarına değil tüm madde hükümlerine yapıldığını savunmaktadır⁷⁸. Atfın maddenin sadece ceza miktarına mı yoksa tamamına mı yapıldığı suçun nitelikli halinin olup olmadığının belirlenmesinin yanında şikâyete tabi olup olmadığını da belirleyecektir.

Bilindiği üzere kanunda şikâyete tabi olduğu açıkça yer verilmeyen suçlar şikâyete tabi olmaksızın re'sen soruşturulurlar. Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinin üçüncü bendinde *"bu halde şikâyet koşulu aranmaz"* denilerek diğer bentlerde sayılan hallerle suçun işlenmesi halinde soruşturulabilmesi için şikâyete

⁷⁷Maddedeki atf, TCK'nin 239. maddesinin bütününe değil, yaptırımına ilişkin olduğundan, suçun "daha ağır cezayı gerektiren nitelikli halleri" ile "tüzel kişiler hakkına güvenlik tedbiri" öngören TCK'nin 242. maddesi hükmü, -diğer koşulların bulunması halinde dahi-, cezada kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı (AY md. 38, TCK md. 2) gereği VUK'un 362. maddesi açısından uygulama alanı bulmayacaktır(Çetin ARSLAN, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı 2, Ankara 2013, s.26).

⁷⁸ Suça verilecek ceza ve uygulanacak diğer hususlar VUK'un 362. Maddesinin açık yollaması gereği TCK'nin 239. maddesi hükümlerine göre yapılacaktır. Yapılan atf sadece ceza miktarına değil, tüm madde hükümlerine yapıldığı anlaşılmaktadır, (Şenyüz, s.440).

Md.362'de, "TCK'nin 239'uncu maddesinde yer alan ceza uygulanır" şeklinde bir ibare değil de, "TCK'nin 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır" ibaresinin tercih edilmesi, kanun koyucunun, TCK md.239'daki düzenlemenin tamamını vergi mahremiyeti suçu bakımından geçerli kıldığına işaret etmektedir(Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Suç ve Kabahatlerinde Son Durum**, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt.82, Sayı.6, 2008, s.2855).

tabi olduğu zımnen kabul edilmiştir. Dolayısıyla eğer atıf 239’uncu maddenin tümüne yapılmışsa vergi gizliliğinin ihlali suçu şikâyete tabidir. Danıştay da vermiş olduğu bir kararında vergi mahremiyetinin ihlali suçunun soruşturmasının şikâyete tabi olduğuna karar vermiştir.⁷⁹ Suçun şikâyete tabi olduğunu kabul etmesi Danıştay’ın da atfı 239’uncu maddenin tamamına yaptığını kabul ettiğini göstermektedir. Maddenin 5728 sayılı kanun öncesindeki hali şu şekildedir:

“Vergi mahremiyetinin ihlâli:

MADDE 362. — Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine, uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlâl edenlere Türk Ceza Kanununun 198 nci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olamaz. Suçları tekrerrür edenler bir daha Devlet hizmetinde kullanılmazlar.”

Kanun koyucu maddenin önceki halini düzenlerken açık bir şekilde ceza miktarına atıfta bulunmuştur. Başaran’ın da dediği gibi kanun koyucu Vergi Usul Kanununun 362’nci maddesinde gerekse de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 107’nci maddesinde Türk Ceza Kanunu’nun 239’uncu maddesinin tamamına atıfta bulunmayı arzu etmiş ve maddenin tamamına yollama yapmıştır.

Türk Ceza Kanunu’nun 239’uncu maddesine yapılan atıf nedeniyle vergi gizliliğini ihlal suçu bir yıldan üç yıla kadar veya nitelikli hallerde artırılarak hapis cezasına çarptırılacaktır. Yargılama nihayetinde suçluya bir yıl hapis cezası verilmesi halinde Türk Ceza Kanunu’nun 50’nci maddesine göre cezanın seçenek yaptırımlara çevrilmesine olanak bulunmaktadır. Yine yargılama neticesinde Türk Ceza Kanunu’nun 51’inci maddesine göre iki yıl veya daha az hapis cezasına(fiili işledikleri sırada on sekiz yaşını doldurmamış ve altmış beş yaşını bitirmiş olan kişilerden üç yıl veya daha az hapis cezasına)mahkûm edilmiş olanlar diğer şartları taşımaları halinde haklarındaki hapis cezası ertelenebilir.

Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 231’inci maddesine göre hükmolunan ceza iki yıl veya daha az süreli ise diğer şartların da sağlanmış ve sanığın da talep etmesi halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir.

⁷⁹ Danıştay 1. Dairesi 26.05.2016 tarih 2016/639 Esas 2016/816 Karar sayılı kararı.

3.2.1.2. Para Cezası

Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine göre vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi suçunda fail hapis cezasının dışında ayrıca beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacaktır.

Kaçakçılık suçlarında açıklandığı üzere vergi gizliliğinin ihlali suçunda failine uygulanacak olan yaptırımlardan bir diğeri de belli haklardan yoksun bırakılmasıdır. Belli haklardan yoksun bırakılma iki halde meydana gelecektir. Bunlardan birincisi, vergi gizliliğinin ihlali suçundan dolayı mahkûmiyet kararı verilmesi ile Türk Ceza Kanunu'nun 53'üncü maddesi gereğince ortaya çıkan hak yoksunluğudur. Bu maddeye göre kişi kasten işlemiş olduğu suç dolayısıyla hakkında hükümlenen hapis cezası neticesinde maddede sayılmış olan seçme ve seçilme hakkı, siyasi parti yöneticisi olmak gibi bazı haklarından yoksun bırakılır. İkincisi ise hâkimin zorunlu olarak yoksun bırakılmaya hükmetmesi ile meydana gelen hak yoksunluğudur.

Vergi gizliliğinin ihlali suçunda müsadere ise her iki şekilde uygulanabilir. Birincisi suçun işlenmesine başlanması ile suçun işlenmesini sağlayan eşyaların Türk Ceza Kanunu'nun 54'üncü maddesi, ikincisi ise suçun işlenmesi ile elde edilen kazancın Türk Ceza Kanunu'nun 55'inci maddesi gereğince müsaderesidir.

3.2.2. Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğinin İhlali Suçunun Cezası

Alman Ceza Kanununun vergi sırrının ihlali başlıklı 355. maddesine göre vergi sırrıyla ilişkili bilgileri hukuksuz bir şekilde kullanan veya yayanlar iki seneye kadar hapis ya da para cezasına çarptırılırlar.

Vergi sırrı Alman Vergi Usul Kanunu(AO)'nun 30. maddesinde düzenleniş ancak vergi sırrı kavramı tanımlanmamıştır. Yine de söz konusu maddede vergi sırrını koruma yükümlülüğü bulunan kimseler ve vergi sırrına tabi tutulan hususlara yer verilmiştir.

Alman vergi hukukunda vergi gizliliğine uymama fiilinde suçlular Alman Ceza Kanununun(StGB) 355'inci maddesinde düzenlenmiştir. Vergi gizliliği kavramı ve vergi gizliliğine uymakla yükümlü olanlar Alman Vergi Usul

Kanunun(AO) 30'uncu maddesinde düzenlenirken, suçlular StGB'nin 355'inci maddesinde ayrıca düzenlenmiştir⁸⁰. Bu düzenlemeye göre vergi sırrının ihlali suçunun failleri kamu görevlileri ve kamu görevlilerine benzeyenlerdir.

Kamu görevlisi kavramı Alman hukukunda memur veya hakimler ile kamu kurumlarında görevlendirilen ya da bu kurumların görevlerini yerine getiren kişiler olarak tanımlanmıştır⁸¹. Kamu görevlisine benzeyenler ise Alman Ceza Kanunu'nun 355'inci maddesinde tanımlanmıştır. Bu kişiler şunlardır: i. Kamu hizmeti için özellikle yükümlü tutulanlar ii. Resmen görevlendirilmiş bilirkişiler ve iii. Kilise ruhani yöneticileri ve kamu hukuku dizi cemaatlarının yöneticileri⁸².

Alman vergi ceza hukukunda düzenlenmiş olan vergi sırrını ihlal suçu ile Türk ceza hukukundaki vergi gizliliğini ihlal suçu benzer hüviyettir. Her iki hukukta da suç hapis cezası ile yaptırıma tabi tutulmuştur. Türk ceza hukukunda ayrıca para cezasına da yer verilmiştir.

Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerinin vergi gizliliği suçuna uygulanacağından hareketle suçun bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı ve diğer nitelikli hallerde hapis cezasının artırılarak yedi yıla kadar çıkabileceği göz önünde bulundurularak Alman ceza hukukuna göre ülkemizde bu suçun daha ağır yaptırıma tabi tutulduğu söylenmelidir. Yine vergi ceza hukukumuzda göre vergi gizliliği yükümlülüğü altında bulunanlar Alman vergi hukukuna göre daha geniş kapsamda düzenlenmiş, kanunda sayılanlar dışında yasal olarak bu bilgilere ulaşanların da bu yükümlüğe uymaları gerektiği belirtilmiştir.

3.2.3. Vergi Gizliliğini İhlal Suçlarının Cezaları Hakkında Değerlendirme

Vergi gizliliğine riayet yükümlülüğü ve bu yükümlülüğe uyulmaması halinde tabi olunacak yaptırımlar Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde ve Amme

⁸⁰ Bayraklı, s.38.

⁸¹ ABGABENORDNUNG (AO) § 7 AMTSTRÄGER

Amtsträger ist, wer nach deutschem Recht

1.Beamter oder Richter (§ 11 Abs. 1 Nr. 3 des Strafgesetzbuchs) ist,

2.in einem sonstigen öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis steht oder

3.sonst dazu bestellt ist, bei einer Behörde oder bei einer sonstigen öffentlichen Stelle oder in deren Auftrag Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrzunehmen.

⁸² Bayraklı, s.42.

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinde Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine yollama yapılarak belirtilmiştir. Bu yollama her ne kadar literatürde tartışılıyor olsa da bizce maddenin tüm hükümlerine yapıldığını kabul etmek daha isabetli olacaktır. Kaldı ki yüksek mahkeme de yukarıda yer verdiğimiz gibi zımnen de olsa yollamanın maddenin tümüne matuf olduğunu belirtmiştir. Yine de söz konusu bu tartışmaya son vermek adına ilgili kanun maddelerinde değişiklik yaparak atfın daha anlaşılır hale getirilebilir. Hatta ceza kanununa atıf yapmaktansa kaçakçılık suçlarında olduğu gibi cezai hükümlere de kanunların ilgili maddelerinde yer vermek daha isabetli olacaktır.

Vergi gizliliğini ihlal suçu ile ilgili gerek vergi idaresinde gerekse adli istatistik birimlerinde suç sayısına, hakkında verilen kararlara yönelik tarafımızca ulaşılabilen bir çalışma bulunmamaktadır. Buna rağmen yükümlülüğe uyma kapsamının hukuka uygunluk halleri genişletilmiş olsa da yükümlülerin Alman vergi hukukuna göre daha geniş tutulması manasında olumlu karşılanmalıdır. Öte yandan çalışmamızda vergi gizliliğini ihlal suçu hakkında mahkeme içtihadına rastlanmamış olması, vergi kaçakçılığı ile ilgili davalarda mükellefle ilgili vergi idaresi arasında vergi mahremiyetine azami dikkat edildiğinin görüldüğü kararlara rastlanılması ve kovuşturma evresinde mahkemeler tarafından da bu ilkeye uyulması bizde vergi gizliliği kavramının toplum ve kamu kurumları tarafından doğru anlaşıldığı algısına sebep olmuştur.

3.3. MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇUNUN CEZALARI

Vergi Usul Kanununun 363'üncü maddesinde mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyen memurların hapis cezasına ilişkin olarak Türk Ceza Kanununa yollama yapılmış olup; ayrıca idari para cezasına da hükmedilebileceği ve bunun şartlarına yer verilmiştir.

Önceki bölümlerde de değindiğimiz gibi bu suç türünde de yine olayın durumu nihayetinde failin belli haklardan yoksun bırakılması ve müsadere uygulanması da mümkün gözükmektedir.

Kanunun altıncı maddesi ile mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini yapması yasaklanan vergi muameleleri ve

incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan memurlar, Türk Ceza Kanununun 257'nci maddesinin birinci fıkrası hükmü gereğince hapis cezasıyla cezalandırılacaktır.

Yine kanunun 363'üncü maddesi gereğince bu suçun işlenmesi ile vergi ziyanının da doğması halinde faile ayrıca vergi ziyaı cezası da kesilecektir.

3.3.1. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza

Vergi Usul Kanununun 363'üncü maddesine göre mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile alakalı hesap, yazı ve diğer özel işlerini yapmaları kanunun altıncı maddesi ile yasak edilmiş olan memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257'nci maddesinin birinci fıkrasına göre cezalandırılacaktır.

Türk Ceza Kanununun 257'nci maddesinin birinci fıkrasında hüküm altına alınmış olan hapis cezası ise altı aydan iki yıla kadardır. Yargılama nihayetinde suçluya bir yıla kadar hapis cezası verilmesi halinde Türk Ceza Kanunu'nun 50'nci maddesine göre cezanın seçenek yaptırımlara çevrilmesine olanak bulunmaktadır. Yine yargılama neticesinde Türk Ceza Kanunu'nun 51'inci maddesine göre iki yıl veya daha az hapis cezasına(fiili işledikleri sırada on sekiz yaşını doldurmamış ve altmış beş yaşını bitirmiş olan kişilerden üç yıl veya daha az hapis cezasına)mahkûm edilmiş olanlar diğer şartları taşımaları halinde haklarındaki hapis cezası ertelenebilir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231'inci maddesine göre hükmolunan ceza iki yıl veya daha az süreli ise diğer şartların da sağlanmış ve sanığın da talep etmesi halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Dolayısıyla mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili hapis cezasının ertelenmesi ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması müesseselerinden diğer şartları taşımaları halinde yararlanabilir.

3.3.2. Para Cezası

Vergi Usul Kanununun 363'üncü maddesinin son fıkrasında belirtildiği üzere altıncı maddede belirtilen şekilde mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla

ilgili işlerini yapanların vergi ziyana da neden olmaları halinde faile ayrıca vergi ziyayı cezası da kesilecektir.

Öte yandan bu suçtan dolayı haklarında mahkûmiyet kararı verilen failer Türk Ceza Kanunu'nun 53'üncü maddesi gereğince hükmolunan hapis cezası neticesinde maddede sayılmış olan seçme ve seçilme hakkı, siyasi parti yöneticisi olmak gibi bazı haklarından yoksun bırakılır. Ayrıca hâkimin zorunlu olarak yoksun bırakılmaya hükmetmesi ile de hak yoksunluğu meydana gelebilir. Suçun işlenmesine başlanması ile suçun işlenmesini sağlayan eşyalar Türk Ceza Kanunu'nun 54'üncü maddesi, suçun işlenmesi ile elde edilen kazanç ise Türk Ceza Kanunu'nun 55'inci maddesi gereğince müsadere edilecektir.

3.3.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Cezaları Hakkında Değerlendirme

Vergi Usul Kanunu'nun altıncı maddesinde vergi incelemeleri ve işlemleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların mükelleflerin vergisel işlerini yapmalarının yasak olduğu belirtilmiştir. Buna rağmen kanunun 363'üncü maddesi bu kişilerden sadece memur olanların suçun faili olabileceğini düzenlemiştir. Bu iki madde arasında bize göre çelişki bulunmaktadır. Mahkemelerde görev yapmakta ise de memur olmayanların da suçun tanımlandığı madde kapsamına alınması yararlı olacaktır. Şöyle ki; belirtilen mahkemelerde görev yapanlardan memur olanların hepsi vergi kanunları ile iştilal edip etmediğine bakılmaksızın yasak kapsamına alınmışken, memur olmayanlar kapsam dışında bırakılmıştır. Kanun koyucunun memur demesinden maksadının ne olduğunun sorgulanması gerekmektedir çünkü lafzen açık olsa da iki madde arasında basit bir çelişki bulunmaktadır. Eski Türk Ceza Kanunu'nun memur lafzından tüm kamu görevlilerini kastediyor olması, hakim ve savcılarının memur kanununa tabi olmaması, vergi mahkemeleri dışında vergi uyuşmazlıkları ile iştilal eden mahkemelerin de bulunmasından hareketle kanunun yeniden düzenlenmesi gerektiği açıkça anlaşılmaktadır. Bizim kanaatimize göre yasağa uymak zorunda olanların vergi ile iştilal eden dairelerde ve mahkemelerde görev yapan tüm kamu görevlileri olarak tanımlanması daha doğru olacaktır.

Öte yandan suçun cezasının Türk Ceza Kanunu'na atıf yaparak belirlenmiş olması zaman geçtikçe her iki kanunda değişiklik olabileceğinden kanunlar arasında yollama hatalarına sebep olmaktadır. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun cezasının belirtildiği 362'nci maddede de aynı husus göze çarpmaktadır. Her iki maddenin cezaları da içerecek şekilde yeniden düzenlemesi vergi ceza hukuku açısından bütünlük sağlayacaktır.

Bir diğer çelişkili husus ise kaçakçılık suçlarında da olduğu üzere mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda da hapis cezasının yanında eğer doğmuş ise memur adına vergi ziyayı cezasının kesilmesidir. Aynı fiilden dolayı hem suç hem de kabahatin cezalandırılıyor olmasının ne bis in idem ilkesine aykırılığı hususunda önceki bölümlerde değerlendirme yapılmıştır.

Her ne kadar mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna dair adli istatistiki bilgilere ulaşmasak ve de bugüne kadar yerleşmiş mahkeme içtihatları bulunmasa da kanun koyucunun yasaklamış olduğu fiiller ile niyetinin memurların görevleri ile ilgili mükelleflerin özel işlerini yapmalarının engellenmesi olduğu açıktır. Öyleyse bu suça uygulanan yaptırımların infaz kabiliyetinin hükmün açıklanmasının geri bırakılması, hapis cezasının ertelenmesi ve hapis cezasına seçenek yaptırımların uygulanması kurumları ile azaltılması kanun koyucunun esas niyetiyle çelişmektedir. Bize göre hangi suçla ilgili olursa olsun cezaların infaz kabiliyetini aşındırmak, cezaların caydırıcı olmasını olumsuz etkileyen en büyük etkenlerden birisidir.

SONUÇ

Türk Vergi Hukukunda idari yaptırım uygulanan haksızlıklar ile cezai yaptırım uygulanan haksızlıklar arasında ayırım kanunlarda olmasa da öğretide öteden beri yapılmaktaydı. Bu ayırım kimi yazara göre mali nitelikli suç-cezai nitelikli suç olarak, kimi yazara göre para cezası uygulanan suç-hapis cezası uygulanan suç olarak kimi yazara göre ise idari yaptırım uygulanan suçlar-hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanan suçlar olarak oluşmaktaydı. Kabahatler Kanunu ile birlikte idari yaptırım uygulanan fiillerin kabahat olarak tanımlanmasıyla bu ayırım kabahat ve suç olarak netleşmiş; bir nevi öğretide desteklenen görüşlere şekillenmiştir.

Vergi kanunlarında yer alan kabahatler; usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı olarak suçlar ise kaçakçılık, vergi gizliliğini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapma olarak kabul edilmiştir. Çalışmamızda vergi suçları ve haklarında uygulanan yaptırımlar araştırılmış, diğer ülke uygulamalarına değinilmiş, yüksek mahkeme kararlarına yer verilmiş ve bu bağlamda daha caydırıcı bir ceza sistemine nasıl sahip olunabileceği değerlendirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenmiş bulunan kaçakçılık suçları, fiillerin niteliklerine göre dört gruba ayrılmış; uygulanan yaptırımlar da bu ayrıma göre belirlenmiştir. Buna göre kaçakçılık suçlarına uygulanan ceza on sekiz aydan beş yıl hapis cezasına kadar değişmektedir. Bu suçlara Birleşik Devletlerde para cezasıyla birlikte ya da tek başına beş yıla kadar hapis cezası uygulanmaktadır. Almanya'da ise bu suç ülkemizdekine benzer şekilde fiillerin ağırlığına göre iki gruba ayrılmış olup; birinci grup fiiller ile işlenmesi halinde beş yıla kadar, ikinci grup fiillerle işlenmesi halinde altı aydan on yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

Kaçakçılık suçlarının soruşturulması için mütalaa şartının gerekmesi ceza soruşturmasının genel usulünün istisnasını oluşturmaktadır. Suç şüphesi üzerine vergi incelemesine yetkili olanlarca vergi suçu raporu tanzim edilecek ve bu rapor ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile birlikte Cumhuriyet savcılığına gönderilecektir. Suçun bir şekilde savcılık tarafından öğrenilmesi halinde de yine savcı mütalaa isteyecek; mütalaa'nın gelmesi ile birlikte soruşturmaya devam edecektir.

Çalışmamızın kaçakçılık suçları ile ilgili adli verilere yer verilen bölümünde bu suçlar hakkında kamu davası açılması kararının ve açılan davalarda verilen mahkûmiyet kararlarının oranının diğer suçlara nazaran oldukça yüksek olması kabul edilen usulün etkin olduğunu göstermektedir. Şöyle ki; mütalaa şartının gerekmesi üzerine vergi konusunda uzman kişilerce suç şüphesi üzerine araştırma yapılması ve bunun savcılık makamının araştırmalarını destekler nitelikte olması suçun tespitinin daha sıhhatli olmasını sağlamaktadır. Öte yandan vergi suçlarının yıllar bazında değerlendirildiğinde arttığı görülmektedir. Kanaatimize göre suç şüphesinin araştırılmasından ziyade suça yönelik tedbirlerle ilgili düzenlemelere dikkat çekmek gerekmektedir.

Kaçakçılık suçlarına uygulanan cezalar diğer ülkelerle kıyaslandığında oldukça hafif kalmaktadır. Örneğin Birleşik Devletlerde bu suçlara hapis cezasıyla birlikte ağır para cezalarının uygulanabiliyor olması, Almanya'da on yıla kadar hapis cezasına hükmedilmesi daha caydırıcı olmaktadır. Yine bu cezalar hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve hapis cezasının ertelenmesi hükümlerinin uygulanabilir olması cezaların infaz kabiliyetini düşürmektedir. Bu da toplumda kaçakçılık suçlarına hapis cezasına hükmedilmiyor algısına neden olmaktadır. Kanaatimize göre bu müesseselerin kaçakçılık suçları hakkında uygulanmasından vazgeçilmelidir. Kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların ağırlaştırılması ve bu cezaların infaz kabiliyetinin artırılması ile cezalar daha caydırıcı olacak ve böylece daha etkin bir ceza sistemi oluşacaktır.

Vergi kanunlarında yer verilmiş olan bir diğer suç vergi gizliliğinin ihlal edilmesidir. Bu suç Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde vergi mahremiyetini ihlal, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 107'nci maddesinde sırrın ifşası olarak tanımlanmıştır. Bu suç ilgili maddelerinde yapılan yollama nedeniyle Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacaktır. Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre suçun cezası bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır ve nitelikli hallerde bu ceza yedi yıl hapis cezasına kadar çıkmaktadır.

Vergi gizliliğini ihlal eden bazı fiiller kanunlarda suçun istisnası olarak düzenlenerek hukuka uygun hale getirilmiştir. Bu istisnaların özel hayatın gizliliği hakkına aykırılık teşkil ettiği hususu tartışmaya açıktır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu Vergi Usul Kanunu'nun 363'üncü maddesinde düzenlenmiş olup; yaptırımı Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesine yapılan yollama ile altı aydan iki yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir. Ayrıca mükellefin özel işinin yapılması eylemiyle vergi ziyayının doğmuş olması halinde suçlu hakkında vergi ziyai cezası da kesilecektir. Bu hükmün ne bis in idem ilkesi ve Kabahatler Kanunu hükümleri açısından değerlendirilmesi üzerine kanaatimizce tek fiille meydana gelmiş olması nedeniyle ayrıca idari yaptırım olan vergi ziyai cezası kesilmesi tartışmaya açık görülmektedir.

Gerek vergi gizliliğinin ihlali gerekse de mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarında cezanın vergi kanunlarında düzenlenmeyip Türk Ceza Kanunu'na yollama yapılması kanunların değişikliği hallerinde aksaklıklara yol açmaktadır. Hatta örnek verecek olursak mahremiyetin ihlali suçunda Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu madde hükümlerinin sadece ceza miktarına ilişkin olarak mı yoksa tümünün mü uygulanacağı halen tartışılmaktadır. Bu gibi tartışmalara yer vermemek ve kanunlarda yapılan değişiklikler ile boşluğa meydan vermemek için ilgili maddelerin yeniden düzenlenerek cezalarının da ilgili maddelerinde belirtilmesi bizce daha doğru olacaktır.

KAYNAKÇA

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, **Adli İstatistikler 2018**, Ankara 2018.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2009.

Anayasa Mahkemesi, E.2011/62, K.2012/2, 12.01.2012 Karar Tarihi. Erişim Tarihi: 09.12.2019<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/63b01416-d494-4016-abfa-4a12b52d5524?wordsOnly=False>

Anayasa Mahkemesi, 27.03.2019 Tarihli Ve 2018/9115 Sayılı Ünal GÖKPINAR Başvurusu.

Anayasa Mahkemesi, 10.02.2011 Tarih E:2009/89 Ve K:2011/40 Sayılı Karar, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı:49 Cilt:1, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 2013.

Arslan, Çetin. “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı 2, Ankara 2013.

Arslan, Mehmet. **Vergi Hukuku**, Alfa Basın Yayım Dağıtım, İstanbul 2000.

Batur, Necat. Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliği, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl 2019, Sayı 142(Mayıs-Haziran).

Bayraklı, H. Hüseyin. **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon 1999.

Danıştay 1. Dairesi 26.05.2016 Tarih 2016/639 Esas 2016/816 Karar Sayılı Kararı.

Danıştay 4. Dairesi 10.10.2013 Tarih Ve 2013/2767 Esas, 2013/6861 Karar Sayılı Kararı. Danıştay 4. Dairesi 09.04.2018 Tarih Ve E.2014/6913 K.2018/3394 Sayılı, E.2015/6731 K.2018/3410 Sayılı, E.2015/919 K.2018/3393 Sayılı, E.2015/896 K.3392 Sayılı Kararları.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 18.06.2014 Tarih Ve 2014/304 Esas, 2014/563 Karar Sayılı Kararı.

Dönmezer, Sulhi ve Sahir Erman. **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt II**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983.

Edizdoğan, Nihat ve Metin Taş. **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa 1993.

Erol, Ahmet ve Nuray Özışık. Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** 2014/Mayıs Sayı:215.

Gözler, Kemal. **Hukukun Temel Kavramları**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2016.

Gülerci, Burcu. **Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017.

Güner, Ümit ve Serhat Yılmaz. İlan Yoluyla Yapılan Tebligat İşlemleri Vergi Mahremiyetini İhlal Etmektedir, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:162, Haziran 2017.

Güveyi, Nazmiye. “Anglo - Sakson Hukuk Sistemi Ve Kara Avrupası Hukuk Sistemi Boyutuyla Ekonomik İdare Hukuku Üzerine Bazı Düşünceler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C. XXI Sayı:1, Ankara 2017.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, 2018 Yılı Faaliyet Raporu(Erişim: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, Erişim Tarihi: 15.01.2020)

Kara, Seyfettin. “Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl 8 sayı:32, Ekim 2017.

Karakoç, Yusuf. “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **DEÜ Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12 Özel Sayı: 2010.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2012.

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

Kıldış, Yusuf. Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, İzmir 2000, Cilt:2, Sayı:2.

Mutluer, Kamil ve Nilay Dayanç Kuzeyli. **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2019.

Ok, Nuri ve Ahmet Gündel. **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002.

Ömercioğlu, Abdullah. **Vergi Yaptırım Hukukuna İlişkin Temel İlkeler Kapsamında Vergi Kabahatleri Ve Vergi Suçlarındaki Sapmaların İncelenmesi Ve Almanya Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Kırıkkale 2014.

Öncel, Mualla. Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 1998.

Özen, Mustafa. **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, İpekyolu Matbaacılık, İstanbul 2014.

RENÇBER, Altan. **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul 2017.

Sarıcaoğlu, Ercan. **Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Adalet Yayınevi, Ankara 2017.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2017.

Tosun, Ayşe Nil. “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası”, **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara 2017.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, İzmir 2018.

Yavaşlar, Funda Başaran. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları”, **İdare Hukuku Sempozyumu**, Ankara, 2009.

Yavaşlar, Funda Başaran. **Vergi Suç ve Kabahatlerinde Son Durum**, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt.82, Sayı.6, 2008.

Yurtcan, Erdener. **Kabahatler Kanunu ve Yorumu**, Beta Basın Yayın Dağıtım, İstanbul 2005.