

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU ve TEŞEBBÜS SORUNU ÜZERİNE BİR İNCELEME

TAX EVASION CRIME AND AN ANALYSIS ON THE PROBLEM OF ATTEMPT



Zafer İÇER*



Yener YÜCEL**

ÖZ

Genellikle vergi ahlakının fazla gelişmediği toplumlarda ortaya çıkan vergi kaçakçılığının sadece ekonomik değil aynı zamanda sosyal ve hukuki alanda olumsuz etkileri bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı nedeniyle devletin gelirlerinde düşüşler yaşanmakta, ekonomideki rekabet koşulları bozulmakta ve zaman içerisinde vergisini ödeyen mükelleflerde de Vergi Kanunları'na uyum azalabilmektedir. Vergi ödeme konusunda mükelleflerin bu isteksizliği ve tutumları hukuka aykırı ve cezai sorumluluk gerektiren eylemler şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Bu süreçte hukuka aykırı eylemlerin, vergi kaçakçılığı suçu altında cezalandırılması, kamu gelirlerindeki azalışın önüne geçmekte ve vergisel adaleti tesis ederek, kamu düzenini korumayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda hüküm altına alınan vergi kaçakçılığı suçlarında, suçun özel görünüş hallerinden teşebbüse elverişli olup olmaması büyük önem

ABSTRACT

In general, tax evasion that occurs in societies where tax morals do not develop very much has negative impacts not only on economic but also social and legal aspects. Decline in government revenues due to tax evasion, competition conditions in the economy are deteriorating and taxpayers who pay their taxes over time can reduce compliance with tax laws. This reluctance and attitude of the taxpayers on tax payment can be seen as acts that are illegal and require criminal responsibility. In this process, punishment of illegal acts within the scope of tax evasion, prevent the decrease in public revenues and aims to protect the public order by providing tax justice. In this context, it is of great importance whether tax evasion crimes are suitable for the attempt. Parallel to this, the purpose of our study is to evaluate the tax

* Dr. Öğr. Üyesi, Marmara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Ceza ve Ceza Usul Hukuku, zafericer@marmara.edu.tr., ORCID:0000-0002-2628-9055.

** Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Doktora Öğrencisi, yeneryucel@gmail.com, ORCID: 0000-0002-1102-7781.

İçer, Z., Yücel, Y. (Haziran 2019). Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Teşebbüs Sorunu Üzerine Bir İnceleme, *Vergi Raporu*, 237, (28-46).

M.G.T.: 07.03.2019 / M.K.T.: 16.05.2019

arz etmektedir. Buna paralel olarak çalışmamızın amacı da vergi kaçakçılığı suçunu unsurlarıyla birlikte değerlendirerek bu suçu oluşturan fiillerin teşebbüs açısından incelenmesidir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kaçakçılığı Suçu, Teşebbüs

Jel Sınıflandırması Kodları: H20, H29, H50.

GİRİŞ

Vergi, devletin tek taraflı iradesi ile egemenlik gücüne dayanarak, belirli kurallara göre herhangi bir karşılığa bağlı olmaksızın kişi ve kurumlardan temin ettiği ekonomik kıymetlerdir.¹ Kamu harcamalarının karşılanabilmesi için devletin ihtiyaç duyduğu gelirlerin büyük bir kısmını vergilerin oluşturması² ve özellikle vergi gelirlerinin alternatifsiz olması, vergilerin eksiksiz ve zamanında tahsilini daha da önemli hale getirmektedir. Devletin egemenlik gücüne dayanan vergileme yetkisi, mükellef açısından bir ödev niteliğindedir.³ Bu nedenle devlet ve mükellef arasında vergi sürekli bir tartışma konusu olmaktadır. Bir yandan mükellefler en az tutarda vergi ödemeyi hatta hiç ödememeyi amaçlarken diğer yandan da devlet vergi gelirlerini artırmaya çalışmaktadır.

Toplumu oluşturan bireylerin birlikte yaşayabilmesi için sosyal düzenin korunması bir zorunluluktur. Devletler, bu düzeni sağlamak amacıyla kurallar oluşturur ve bu kurallara aykırı davranılması halinde uygulanabilecek müeyyideleri belirler. Devletin vergi kaybını önlemek ve vergi etkinliğini sağlamak için de mükelleflerin, vergisel iş ve işlemlerinin denetlenerek suç teşkil eden eylemlerinin ortaya çıkarılması gerekmektedir. Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini ihlal etmeleri halinde vergi suçu veya vergi kabahati

evasion along with its elements and to examine the acts that make this crime in terms of attempt.

Keywords: Tax, tax evasion crime, attempt

JEL Classification Codes: H20, H29, H50.

ortaya çıkmaktadır. Kabahatlerin zamanla suç olmaktan uzaklaştırılması eğilimi, vergi suçlarını, ağır nitelikteki fiiller haline getirmiş ve hapis cezası ile yaptırıma bağlanması sonucunu doğurmuştur. Devletin zor kullanma yetkisinin bir sonucu olarak, vergi yasalarına aykırı davranışların cezai yaptırıma tabi tutulması, ülke ekonomisinin sürdürülebilirliği açısından vergilendirme sisteminin vazgeçilmez olmasından kaynaklanmaktadır. Bu çalışmanın konusunu oluşturan vergi kaçakçılığı suçları da, vergisel iş ve işlemlerle ilgili fiillerin, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesinde hüküm altına alınan düzenlemelere aykırı davranılması sonucunda, cezai yaptırıma tabi tutulması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Çalışmamızda; vergi kavramı, mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği tepkiler ve bu tepkilerden VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiş olan vergi kaçakçılığı suçu ile bu suç için hüküm altına alınmış yaptırımlar incelenmiş ve bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçlarında, suçun özel görünüş hali olan teşebbüsün mümkün olup olmadığı üzerinde durulmuştur.

1- VERGİ KAVRAMI

En genel tanımıyla vergi, devletin topluma sağlamış olduğu kamusal hizmetleri finanse edebilmek için kamu gücüne dayanarak vatandaşlardan sağladığı bir çeşit gelir olarak ifade

¹ Anayasa Mahkemesi, 11.3.2003 Tarih ve E:2002/55, K: 2003/8

² A. Sencer ÖNAL. "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları". E-Akademi Dergisi. Sayı 137. 2016. (1-30). s.1.

³ Abdullah ÖMERCİOĞLU ve diğerleri. "Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü". Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt 8 Sayı 1. 2018. (51-70). s.52.

edilebilir.⁴ Tarihsel, ekonomik ve siyasal gelişmeler doğrultusunda vergiye yüklenen anlamlar değiştiği ve vergi kavramı da farklı şekillerde tanımlanmıştır.⁵ Türkçe kökenli bir kavram olan vergi, önceleri gönüllülük esasına dayanan ve karşılıksız verilen bir kıymeti ifade ederken, zamanla gönüllü olma özelliğini kaybederek geleneksel bir yükümlülük ve zorunlu bir ödemeye dönüşmüştür.⁶ Aynı şekilde Arapça’da da Türkçe ile aynı anlamdaki mükellef ve vergi anlamına gelen teklif kelimelerinin kökeni yük anlamındaki külfet kelimesinden gelmektedir.⁷

Vergiler, bir ülkenin toprak ve emek ürününden, hükümetin emrine verilen parçadır; sonuç olarak her zaman ülkenin ya sermayesinden ya da gelirinden ödenir.⁸ Siyasal hukuk alanına giren ve hükümetlerin önemle dikkat etmeleri gereken vergilerin, doğrudan doğruya mülkiyet hakkına ve dolayısıyla toplumun temelinde müdahale etmesi nedeniyle, halkın veya temsilcilerinin açık veya kesin rızasıyla konmadıkları takdirde, her zaman tehlikeli sonuçlar doğurmaya elverişlidir.⁹ Bu nedenle, Rousseau’ya göre kaçınılmaz olan harcamaların, kesinlikle paradan başka şeylerle yapılması gerekir ve en uygun ve en az masraflı vergi alma biçimi de kişi başına vergi alma biçimidir.¹⁰ Diğer taraftan herkesin kendi toplumsal konumunu koruma, zen-

ginliğini önceki düzeyde sürdürme arzusu, vergilendirme artıktıkça, gelirini aynı oranda arttıramayan halk için yıllık tüketimini azaltma anlamına gelecektir.¹¹ Oranlanarak alınacak bir vergi, ancak alınış amacına tahsis edildiğinde, eşitliğe uygun bir vergi olduğu halde, herhangi bir başka amaca tahsis edildiğinde eşitliğe aykırı olacaktır.¹² Aslında vergi, her iki yana da açık ve büyük yararlar sağlayan bir düzenlemedir.¹³ Ancak verginin yararının önüne geçmeyecek şekilde ayarlanması¹⁴ devletin ihtiyacı olan vergiyi toplaması¹⁵ gerekir. Aksi takdirde vergiye, getirisi cezalandırdığı kabahati telafi eden bir tür para cezası gözüyle bakmak gerekecektir.¹⁶

2- VERGİYE KARŞI MÜKELLEFLERİN GÖSTERDİĞİ TEPKİLER

Verginin cebri olması ve kişilerin gelirlerini azaltması gibi nedenlerle mükellefler, her zaman vergi ödemeye karşı tepkili olmuşlardır. Her ne kadar vergiler kamusal hizmetlerin bir karşılığı olarak toplansa da, mükellefler için kişisel bir getirisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, mükellefler vergiyi bir yük olarak algılayarak bu yükten kurtulmaya çalışmakta ve vergi ödemelerini gönüllü olarak ödeme yolunu seçmeyen mükellefler cezalandırılma riskini göze alarak vergilerini ödememe şeklinde tepki göstermektedirler.¹⁷

⁴ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. Vergi Hukuku. Turhan Kitabevi. Ankara 1998. s.6.

⁵ S. Ateş OKTAR. Vergi Hukuku. 8. bs., Türkmen Kitabevi. İstanbul 2012. s. 1.

⁶ Nihat SAYAR. Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri. Sermet Matbaası. İstanbul. 1970. s. 26.

⁷ Altan RENÇBER. Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri. İstanbul Üniv. SBE. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul 2017. s.1.

⁸ David RİCARDO. Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri. Çev. Zeren Barış. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları. İstanbul. 2008. s.124.

⁹ Jean-Jacques ROUSSEAU. Ekonomi Politik. Çev. İsmet Birkan. İmge Kitabevi, Ankara. 2005. S.55.

¹⁰ Jean-Jacques ROUSSEAU. Anayasa Projeleri. Çev. Yerguz İsmail. Say Yayınları, İstanbul. 2008. S.143-148.

¹¹ RİCARDO, a.g.e., s.125.

¹² Adam SMİTH. Milletlerin Zenginliği. Çev. Derin Haldun. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul. 2006. s.810.

¹³ Franz OPENHEİMER. Devlet. Çev. Şenel Alaeddin, Sabuncu Yavuz, Phoenix Yayınları. Ankara. 2005. s.72.

¹⁴ ROUSSEAU (2008), a.g.e., s.149.

¹⁵ İbn ABDİRABBİH. Hükümdar ve Siyaset Kitabı. Çev. Avşar Erkan, Bordo Siyah Yayınları, İstanbul. 2004. s.45 (el-Haccac bin Yusuf’un yazdığı pratik siyaset yöntemi).

¹⁶ ROUSSEAU (2005), a.g.e., s.56.

¹⁷ Suat Hayri ŞENTÜRK. “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi. Cilt 9 Sayı 3. 2014. (129- 143). s.130.

Vergilere karşı tepkilerin ilk aşaması pasif tepki aşamasıdır. Bu aşama çeşitli şekillerde teşekkül etmekte olup genelde; tüketimin kısılması, üretimin azaltılması, aylıklığın tercih edilmesi, yatırımdan vazgeçilmesi, vergiyi üstlenen bir mükellefin bu yükü, diğer kişilere aktarması şeklinde ortaya çıkan verginin yansımaları ile mükelleflerin, vergisi olan bir alanda herhangi bir ticari faaliyetlerde bulunmaması ve kanunlarda yer alan boşluklardan yararlanmak yoluyla vergi vermemeleri şeklinde ortaya çıkan vergiden kaçınma gibi dolaylı tepkilerden oluşmaktadır. Vergi oranlarının giderek yükselmesiyle birlikte mükelleflerin de tepkileri güçlenerek aktif tepki aşamasına geçilmektedir. Bu aşamadaki tepkiler, vergi kaçakçılığı ve verginin reddi olmak üzere iki başlık altında değerlendirilebilmekte ve kanuna muhalefet şeklinde gerçekleştiğinden tespiti durumunda cezalandırmayı gerektirmektedir. Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı olarak vergi ile ilgili yükümlülüklerin kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde ortaya çıkmakta, verginin reddi ve vergi isyanı ise mükelleflerin bireysel tepkilerinden çok vergi karşısında çeşitli ekonomik, hukuksal ve siyasi sebeplerden ötürü topluca ve yasadışı direnmesini ifade etmektedir. Vergi kaçakçılığı ile verginin reddi birbirinden fiilin gizliliği açısından farklılık göstermektedir. Vergi kaçakçılığında, hile ve gizli bir şekilde vergiler ödenmezken, verginin reddinde ise açık bir şekilde bu fiil sergilenmektedir.¹⁸

Çalışmamızın konusunu vergi kaçakçılığı suçu ve bu suçlara teşebbüs oluşturduğundan, çalışmanın devamında vergiye karşı mükelleflerin gös-

terdiği tepkilerden vergi kaçakçılığı suçu kavramını açıklamaya çalışıp, vergi kanunlarına aykırı davranılması halinde uygulanan müeyyidelerin neler olduğunu ve bu ihlallere ilişkin fiillerin teşebbüse uygun olup olmadığını hususlarını inceleyeceğiz.

3- VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

En genel tanımıyla vergi kaçakçılığı, hukuk dışı yollarla vergi yükünün azaltılması olup, vergi konusu olması gereken bir kaynak veya faaliyetin vergi dışı bırakılması nedeniyle, vergi idaresinin bilgi almasını engellemeye dönük faaliyetler sonucunda, ödenmesi gereken esas vergi tutarının bir kısmının ya da tamamının ödenmemesi şeklinde gerçekleşmektedir.¹⁹ Sosyal, ekonomik ve hukuksal yapı üzerinde olumsuz etkileri bulunan vergi kaçakçılığı, özellikle vergi ahlakının gelişmediği toplumlarda daha fazla görülmekte olup kamu gelirlerinde azalma meydana getirerek piyasadaki rekabet şartlarını bozmakta ve vergi ödeyen mükelleflerde, vergi ödeme konusundaki isteksizliğe dolayısıyla vergi kanunlarına uyumun azalmasına neden olmaktadır.²⁰ Bir toplumun genel ahlak seviyesi yüksek bile olsa vergi ahlakı düzeyi düşük olabilmektedir. Bu durumda her türlü vergiye yönelik hile olağan kabul edilmektedir. Bunun da en temel nedeni vergilerin zorunlu olarak devlete ödenmesi ve bu durumun mükelleflerde vergi kaçakçılığından hiç kimsenin zarar görmediği şeklinde bir algı oluşturmasıdır. Ayrıca genellikle vergiler ile karşılanan kamu harcamalarının verimliliğine karşı oluşan inançsızlık nedeniyle boş yere vergi ödediğini düşünen mükellefler, vergi kaçırma kendilerine hak gö-rerek vicdanlarını rahatlatmaktadırlar.²¹ Mükel-

¹⁸ Coşkun C. AKTAN ve diğerleri. Vergilere Karşı Tepkilerin Anatomisi. (<https://docplayer.biz.tr/10476891-Vergilere-karsi-tepkilerin-anatomisi.html>). 2003. s.9-10, Erişim tarihi: 09 Kasım 2018.

¹⁹ Yusuf KARAKOÇ. "Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri". Vergi Dünyası. Sayı 163. Mart 1995. (97-108). s.99.

²⁰ S. Gülce OSLU. Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası. İstanbul Üniv. SBE. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul 2013. s.1.

²¹ Elif YÜCEL. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 73. Ocak 2017. (229-248). s.232-233.

leflerin vergi ödeme konusundaki bu isteksizliği, hukuka aykırı eylemler şeklinde tezahür edebilmekte ve bu eylemlerin cezai yaptırıma tabi tutulması sonucunda devletin vergi kaybı önlenerek vergi adaleti sağlanmaktadır. Bu nedenle en ileri şeklienden en ilkel şekline kadar, her devlet kendi emir ve yasalarını topluma kabul ettirebilmek için en etkili enstrümanı cezai yaptırımlarda bulmuş ve genellikle bu gibi hareketlerin karşılığı olarak fiilin önemine göre hapis cezası ya da hazineye verilen mali zarara göre miktarı değişen para cezası öngörmüştür.²²

Nitekim, karşılığında hapis cezası öngörülmüş adli nitelikteki vergi suçları, vergi hukuku ile ceza hukukunun kesişme noktasında bulunmaktadır. Bu bağlamda, vergi suçları, yaptırımlarının bir kısmı VUK'da bir kısmı ise Türk Ceza Kanunu'na atıf yapılmak suretiyle düzenlenmiş olan; "kaçakçılık", "mükellefin özel işlerini yapma" ve "vergi mahremiyetini ihlali" suçlarından oluşmaktadır. Bu şekilde, VUK'da kaçakçılık suçları ile birlikte "mükellefin özel işlerini yapma" ve "vergi mahremiyetini ihlali" suçları da vergi suçu kavramına ilave edilmiştir. Ancak kaçakçılık dışında kalan suçların doğrudan kamu kaynaklarına yönelen suçlardan olmaması ve doktrinde de genellikle vergi suçu kavramından anlaşılan kaçakçılık suçları olması nedeniyle, çalışmamızda vergi suçu kavramı ile sadece kaçakçılık suçları ifade edilmiş olup bu suçlar için "vergi kaçakçılığı suçu" ifadesi kullanılmıştır. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği, hangi eylemlerin suç oluşturduğu ve tabi tutulacağı cezai yaptırımların neler olacağı kanunda açıkça düzenlenmesi ge-

rekmektedir. Bu doğrultuda kanun koyucu da vergi kaçakçılığı suçunu kanunilik ilkesine uygun olarak VUK'un 359. maddesinde düzenlemiştir.

3. 1- Vergi Usul Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu

VUK'da düzenlenen fiillerin bir kısmı, daha ağır olmaları nedeniyle Ceza Hukuku açısından suç teşkil etmekte ve bu suçlara karşı hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanırken diğer bazı fiiller ise hafif ihlaller olmaları nedeniyle, kabahat olarak kabul edilmekte ve yaptırımları da idari ceza olarak belirlenmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları da VUK'un 359. maddesinde; hazine aleyhine işlenen ekonomik nitelikli suçlar olarak düzenlenmiş olup, bu suça yönelik seçimlik fiiller ile bu fiillere karşı uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezalar gösterilmiştir.²³

Vergi kaçakçılık suçuna ilişkin olarak 1998 yılında 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle, kaçakçılık suçları bentler şeklinde topluca düzenlenmiş ve bu suçlara ilişkin cezalar da aynı maddede yer almıştır. Madde metninde kaçakçılık suçuna ilişkin bir tanıma yer verilmemiş, idari nitelikteki kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılmış ve vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hallerinde uygulanacak idari ceza, vergi ziyası cezası olarak belirlenmiştir. Yeni düzenlemede yer verilen önemli bir değişiklik de, kaçakçılık suçunun oluşması için vergi kaybının varlığının aranmamasıdır. Eski düzenlemeye göre vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için fiilin vergi kaybına neden olması gerekirken yeni düzenlemede vergi kaçakçılığı suçu için vergi kaybının* olup olmadı-

²² Altan RENÇBER. Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri. İstanbul Üniv. SBE, (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul 2013. s.1.

²³ ÖNAL, a.g.m., s.2.

* VUK 359 a-1 bendinde yer alan "...defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler" hükmünde esas itibarıyla matrah kaybı düzenlenmiş olup vergi kaybı aranmamıştır. Vergi kaybı, bünyesinde matrah kaybını da barındırmasına rağmen matrah kayıpları her zaman vergi kaybına neden olmayabilir. Bilançosunda zarar gözüken veya sonraki döneme devreden KDV tutarı bulunan mükelleflerin uğratacakları matrah kayıplarının herhangi bir vergi kaybına neden olmaması ihtimali bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

ğına bakılmaksızın, Kanun'da yazılı fiillerin işlendiğinin tespit edilmesi yeterli hale gelmiştir.²⁴

Yine 2008 yılında 5728 sayılı Kanunla, VUK'un 359. maddesinde değişiklikler yapılmış ve vergi kaçakçılığı suçu kapsamındaki fiiller iki bent halindeyken, yapılan değişiklikte üç bent halinde düzenlenerek belgeleri Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bu belgeleri bilerek kullanmak fiili (c) bendine alınmıştır. Ayrıca (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan fiiller için öngörülen cezaların alt sınırları yükseltilmiştir.

3.1.1- Suçun Kanuni Unsuru

Vergilendirme yetkisi Türkiye'de yasama organı tarafından kullanılır ve devletin vergilendirme yetkisinin temel kaynağı Anayasa'dır. 1982 Anayasası'nın 73/3 maddesinde "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır*" düzenlemesi yer almakta ve kanunilik ilkesi açıkça benimsenmektedir.

Suçun kanuni unsuru ise, fiilin maddede belirtilen halidir. Ceza hukuku doktrininde bu un-

sur "tipiklik unsuru" da denilmektedir. Esasen kanunilik, fiilin kanunda düzenlenmesi gerekliliğini ifade ederken, tipiklik fiilin kanundaki soyut tarife bire bir uygun olması anlamına gelmektedir. Bu anlamda, tipiklik, bir fiilin görünümünü, adeta resmini ifade etmekte ve somut fiilin, soyut suç kalıbına uygunluğunu sembolize etmektedir. Kavram bu anlamıyla, hukuki düşünce içinde model işlevini yerine getirmekte, tasavvur edilen bir fiili anlatmakta,²⁵ fiili suç sayan ve yaptırım öngören kanun maddesinin varlığını zorunlu kılarak fiilin kanundaki soyut tarife ve tipe birebir uygun olması gerekliliğini ortaya koymaktadır.²⁶

Vergi kaçakçılığı suçunun kanuni unsuru da kendisini VUK'un 359. maddesinde yapılan tanımlamada bulmaktadır. Kanunsuz suç ve ceza olmayacağından, suç ancak bu maddede belirlenmiş olan tanıma uygun hareketlerle işlenebilmektedir. Buna göre, VUK'un 359. maddesinin (a), (b) ve (c) fıkralarında kaçakçılık suçunu teşkil eden üç grup eylem tipi ve dört farklı suç düzenlenmektedir".

²⁴ Nurettin BİLİCİ. Vergi Hukuku: Genel İlkeler – Türk Vergi Sistemi. Yargı Yay., Ankara. 2000. s. 93.

²⁵ Selahattin KEYMAN. "Tipiklik Ve Ceza Hukuku". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı 37. 1980. (59-105), s.59.

²⁶ Doğan ŞENYÜZ. Vergi Ceza Hukuku. 6.basım. Ekin Yayınevi. Bursa 2017. s. 400.

** "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359 – (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)

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

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

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

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapıtlar koyanlar veya hiç yapıtlar koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

3.1.2- Suçun Maddi Unsurlarından Fiil Unsuru

Suçun maddi unsurlarından biri olan fiil, ceza hukuku anlamında, bir insan tarafından gerçekleştirilen iradi davranışı ifade etmektedir. Vergi suçlarının fiil unsurunu, mükelleflerin, sorumluların ve bunlarla ilişkisi olan üçüncü kişilerin kanuna aykırı olumlu ya da olumsuz hareketlerini oluşturan ve aynı zamanda 359. maddede yazılı olan fiiller oluşturmaktadır.²⁷ Ceza hukuku açısından önem taşıyan bu hareketler ise kanunun tahdidi olarak suç saydığı neticeye sebep olan eylemlerden ibarettir. Vergi suçunun fiil unsurunun gerçekleştiğinden söz edilebilmesi için, hükmü ihlal edilen kanunun vergi kanunu olması ve ihlalin hukuk düzeninde bir sonuç doğurması gerekir.²⁸ Bu bağlamda hareketin özellikleri itibarıyla vergi kaçakçılığı suçu, serbest²⁹ ve seçimlik³⁰ hareketli suçlardan olup icrai bir hareketle, kanunda yer alan hareketlerden birinin veya birkaçının yapılması ile işlenebilir. Ayrıca anılan maddede kaçakçılık suçlarını oluşturan fiiller üç ayrı bentte tahdidi olarak yer aldığından, bu suçun meydana gelmesi ancak sayılan hareketlerin gerçekleştirilmesi ile mümkün olabilecektir.³¹ 359. maddede yazılı fiillerden bir çoğu (örneğin sahte belge düzenleme, kullanma, hesap açma) icrai hare-

ketle işlenebilirken, bazıları ise (örneğin yasal defter ve belge ibraz etmeme) ihmali hareketle işlenebileceğinden, bu suçun hareketin ortaya çıkış biçimi bakımından karma hareketli bir suç olduğu ifade edilebilir.

Diğer taraftan vergi kaçakçılığı suçunda, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle bu suç netice itibarı ile zarar suçu olmaktan çıkarılarak tehlike suçuna dönüştürülmüş, suçun gerçekleşmesi için eylemin yapılmış olması yeterli hale gelmiş ve maddi unsurun oluşması için vergi ziyanının gerçekleşmesi şartı aranmamıştır.³² Bu kapsamda VUK'un 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller aşağıda bentler halinde incelenmiştir.

a) VUK'un 359/a Kapsamındaki Suçlar

VUK'un 359/a maddesindeki suçun oluşması için eylemlerin mutlaka vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi zorunlu ve varlığı noter tasdik kayıtları gibi resmi kayıtlarla sabit olan defter, kayıt ve belgelerle ilgili olması, defter ve belgelerin saklanma ve ibraz zorunluluğunun bulunması, ibraz isteminin vergi incelemesi amacıyla ve incelemeye yetkili elemanlar tarafından saklama süresi içinde VUK'un öngördüğü usullere göre yapılması gerekmektedir.³³ Madde metninde sayılan suçlar seçimlik hareketli suçlar

²⁷ Turgut CANDAN. Vergi Suçları ve Cezaları. 3. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınlar 2010. s.60.

²⁸ Ömer F. BATIREL. "Son Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu Unsurları". Yaklaşım Dergisi. Sayı 243. 2013. (265-271). s.271.

²⁹ BİLİCİ, a.g.e., s. 77.

³⁰ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 402.

³¹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 400.

* Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 31.03.2014 Tarih, E:2012/21770, K:2014/6072.

"Sanık İ. yakalanması üzerine yapılan aramada ele geçirilen R. Y. ve..... şirketleri adına düzenlenen iki adet fatura, taşıma irsaliyesi ve müstahsil makbuzunun sahte olduğunun iddia olunması karşısında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1 maddesine göre vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyanı doğması suçun unsuru olmaktan çıkartıldığı cihetle; suç tarihi de nazara alınarak sanıkların eyleminin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b-1. madde ve fıkrası kapsamında kaldığı ve ilgili Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa alınarak sonucuna göre karar verilmesi gerektiği gözetilmeden ve suç vasfının tayininde de yanlıya düşülerek yazılı şekilde karar verilmesi"

³² Mehmet KARAASLAN. "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi". TBB Dergisi, Sayı 64. 2006. (115-150). s.125.

³³ Necat BATUR. Adli Vergi Suçları. Namık Kemal Üniv. SBE. (Yayımlanmamış Y.Lisans Tezi). Tekirdağ, 2016. s.41-49.

olup, eylemlerden herhangi birinin gerçekleşmiş olması suçun oluşması için yeterlidir.³⁴ Diğer taraftan her bir eylem birbirinden bağımsız olarak ve birden fazla suçun oluşmasına neden olabilir. Ancak eylemlerin gerçekleştirildiği her bir hesap dönemi bakımından ayrı ayrı suçlar oluşur.

- “ Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapılması”:

VUK’nun 359/a-1 bendinin ilk cümlesinde düzenlenen defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapılması suçu, mükelleflerin kayıt ve beyanlarını gerçeği yansıtmayacak şekilde vergi ve muhasebe kurallarına aykırı olarak değiştirmesidir.

Hesap ve muhasebe hilesi fiili Kanunda yer almakla beraber kapsamı tek tek sayılmamıştır. Bunun nedeni hesap ve muhasebe hilesinin gelişen teknolojiye paralel olarak çok sayıda ve çok çeşitli yöntemlerle ortaya çıkmasıdır.³⁵ Ancak bu durum her ne kadar gerekçe olarak gösterilmeye çalışılsa da kanuni tipe yer verilmemiş olmasının suç ve cezanın kanuniliği ve kıyas yasağı ilkeleri açısından açıklanması güçtür.³⁶

- “Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açılması”:

Bu bentte yer alan hareket iki şekilde gerçekleşmektedir. İlki gerçekte var olmayan hayali kişiler adına hesap açmaktır. Mükellefler hayali kişiler adına hesap açmak suretiyle bunları borçlu veya alacaklı göstermektedir. Diğeri ise gerçekte var olmakla birlikte kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmaktır. Bu şekilde de mükellefler, kayıt dışı yapılan satış ve işlemleri bu kişiler adına hesaplaştırmak, hesaplarını gerçekte olduğundan daha az gösterilmekte ve daha az vergi ödenmektedirler.

- “Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydedilmesi”:

Birinci bentteki diğer bir hareket de çift defter tutmak olarak tabir edilen, mükelleflerin, yasal defterlerinin yanında kayıt dışı gelirlerini gizlemek için vergiye tabi iş ve işlemlerini takip ettikleri ve vergi matrahının azalmasına neden olacak şekilde tuttukları kayıt ve defterlerdir. Bu bentte kanun koyucu maddenin diğer bentlerinden ayrı olarak matrahta azalma sonucunu aramakta ve suçun oluşmasını neticeye bağlamaktadır. Bu da teşebbüs açısından ilgili bendi özellikli kılmaktadır.

- “Defter, Kayıt ve Belgelerin Tahrif Edilmesi”:

VUK’un 359/a-2. alt bendinin ilk cümlesinde yer alan, defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapma suçu belge düzenine ilişkin kaçakçılık suçu olup, vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt veya belgelerde gerçeğe uygun olmayan şekilde, rakam ve yazıların bir kısmının değiştirilmesi veya silinmesidir.³⁷ Bu suçun işlenebilmesi için söz konusu değişikliklerin VUK’ta yer alan kayıt nizamı ve tek düzen hesap planı ve muhasebe usul ve esaslarına uygun yapılmamış olması gerekir. Ayrıca tahrif edilmiş belge kullanılmamış veya vergi ziyayı doğmamış olsa da belgenin tahrif edilmiş olması, suçun oluşması için yeterlidir.

- “Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi”:

Mükellefler tarafından tutulan defterler ve kayıtlar ile düzenlenen belgelerin gizlenmesi vergi incelemesini gereği gibi yapılmasını zorlaştırır ve vergi incelemesi sağlıklı bir şekilde yapılmaya-

³⁴ Şükrü KIZILÖT ve Zuhâl KIZILÖT. Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara 2011. s.521.

³⁵ ŞENYÜZ, a.g.e., 410.

³⁶ OKTAR, a.g.e., s. 363.

³⁷ S. Ateş OKTAR. “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 144, Eylül 2000. s. 79.

cağından vergi kaybına neden olabilir.³⁸ VUK'un 359/a-2 bendinin ikinci cümlesinde gizleme suçu düzenlenmiş ve "Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi," fiili gizleme olarak tanımlanmıştır. Tutulması zorunlu olmasına rağmen defter ve belgeler tutulmamış veya incelemeye yetkili kişilerce istenmemiş ise bunlar suçun konusunu oluşturmayacaktır.

- "Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Bu Belgelerin Kullanılması":

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak; vergi kaçırmak için başvurulan yöntemlerden biridir. VUK'un 359/a-2 bendinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; "Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge" şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre belgeyi düzenleyen ile alan taraf arasında mal veya hizmet alışverişi gerçek bir muameleyle dayanmaktadır. Ancak mal veya hizmetin mahiyeti veya miktarı gerçekte olduğundan farklı gösterilmektedir.³⁹ Bu belgelerin VUK'a kapsamında düzenlenme zorunluluğu bulunan ve VUK'ta yer alan hükümlere uygun olarak düzenlenmiş olması gerekir.

b) VUK'un 359/b Kapsamındaki Suçlar

VUK'un 359/b maddesindeki suçun oluşması için de eylemlerin mutlaka vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi zorunlu ve varlığı

ğın noter tasdik kayıtları gibi resmi kayıtlarla sabit olan defter, kayıt ve belgelerle ilgili olması, defter ve belgelerin saklanma ve ibraz zorunluluğunun bulunması, ibraz isteminin vergi incelemesi amacıyla ve incelemeye yetkili elemanlar tarafından saklama süresi içinde VUK'un öngördüğü usüllere göre yapılması gerekmektedir. Madde metninde sayılan suçlar seçimlik hareketli suçlar olup, eylemlerden herhangi birinin gerçekleşmiş olması suçun oluşması için yeterlidir. Diğer taraftan her bir eylem birbirinden bağımsız olarak ve birden fazla suçun oluşmasına neden olabilir. Aynı şekilde VUK'un 359/a maddesinde olduğu gibi eylemlerin gerçekleştirildiği her bir hesap dönemi bakımından ayrı ayrı suçlar oluşur.

- "Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgelerin Yok Edilmesi":

VUK'a göre tutulması, saklanması ve ibrazı zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerin mücbir sebepler, kaza veya taksirli hareketler sonucu olmaksızın kısmen veya tamamen varlıklarının yok edilmesidir. Diğer taraftan defter, kayıt ve belgelerin yetkili kişilerce ibrazı istenmesi halinde mükelleflerce ibraz edilmemesi veya eksik ibraz edilmesi durumunda, gizleme suçu mu yoksa yok etme suçu mu olduğu hususu tartışmalı⁴⁰ olmakla beraber söz konusu durum ancak inceleme sonucunda ortaya çıkabilir.⁴¹ Ayrıca yok edilen defter ve belgenin, yok olduğu tespit edilmediği sürece, yok etmeden suçundan değil; gizleme suçundan söz edilebilir.⁴²

³⁸ Nuri OK ve Ahmet GÜNDEL. Açıklamalı – İctihatlı, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları. Seçkin Yayınevi, Ankara. 2002. s.157.

³⁹ Mehmet TAŞTAN. "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçu". Adalet Dergisi. Sayı 48, 2014. (208-233), s.209.

⁴⁰ İbrahim DARBAŞ. Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası. Çağ Üni. SBE, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Mersin. 2014. s.37.

⁴¹ Cavit HEKİM. Vergi Kaçakçılığı Suçları. Bahçeşehir Üniv. SBE. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul, 2013. s.41.

⁴² KIZILOTLU ve KIZILOTLU, a.g.e., s. 350.

- “Defter Sahifelerinin Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koyulması veya Hiç Yaprak Koyulmaması”:

Defter sayfası yok edildikten sonra, yerine başka yaprak konması veya hiç konmaması VUK’un 359/b maddesinin ikinci cümlesinde düzenlenen suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır. Söz konusu suçun oluşabilmesi için VUK’a göre tutulması, saklanması ve ibrazı zorunlu olan defter ve belgelerin bulunması gerekir. Ayrıca sayfanın sadece defterden kopararak yok edilmemesi durumunda suç oluşmaz.

- “Belgelerin Asıl veya Suretlerinin Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenmesi”:

VUK’un 359/b maddesinin üçüncü cümlesinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri uygulamada en fazla karşılaşılan vergi kaçaklığı suçlarındandır. 4369 sayılı Kanun öncesinde vergi kanunlarında sahte belgenin tanımına ilişkin bir düzenleme yer almamaktayken 4369 sayılı Kanunla 359. maddede yapılan değişiklikle, sahte belge kavramı “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” olarak VUK’ta yerini almıştır.

Sahte belge düzenleme suçu VUK’un yanı sıra aynı zamanda TCK’ya göre de suç olan bir eylemdir. Ancak kanun koyucu TCK’daki genel düzenlemeden ayrı olarak bu fiili devletin mali yapısına yönelik tehdit olarak gördüğünden vergi suçu olarak kabul etmiş ve genel düzenlemeye göre cezanın alt sınırını daha ağır belirlemiştir. Diğer taraftan sahte belge düzenleme suçunun işlenmesi için belgenin sahte olarak düzenlenmiş olması yeter olup, belgenin ayrıca kullanılmış olması aranmaz.

- “Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlen Belgelerin Kullanılması”:

Sahte olarak düzenlenen belgenin kullanılma-

sı, VUK’un 359/b maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme suçundan ayrı bir suç oluşturmakta ve mükelleflerin sahte belgeyi kullanması durumunda suç olmaktadır. Daha doğrusu gerçekte mal ve hizmet alımı olmadan alınan faturaların mükelleflerce kendi defter ve kayıtlarına geçirilmesi durumunda, mükelleflerin bu faturaların sahte olduğunu bildiği varsayılır.⁴³ VUK’un 359/b maddesinde düzenlenen diğer fiiller gibi sırf hareket suçu olduğundan bu suçun oluşmasında da vergi ziyayı oluşması aranmamaktadır.

c) VUK’un 359/c Kapsamındaki Suçlar:

VUK’un 359/c fıkrasında, VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak suç olarak düzenlenmiştir.

VUK’un 257/1 maddesine göre düzenlenmesi ve tutulması uygun görülen defter ve belgeleri bedeli karşılığında basıp dağıtma veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. Burada amaç VUK’ta yer alan belge düzeninin sağlanması ve kullanılacak belgelerde belli bir standart oluşturarak etkin denetimin sağlanmasıdır.

Anlaşmasız olarak belge basmak suçu sırf hareket suçu olup belgelerin basılması ile olmaktadır. Kanun koyucu burada netice aramadığından bu belgelerin kullanılmasının veya vergi kaybına neden olup olmamalarının suçun oluşmasına bir etkisi yoktur. Ancak belgelerin kullanılması suçu için kast unsuru aranmış, bu suçun oluşması için anlaşmasız basılan belgelerin bilek kullanılmış olması gerekir.

3.1.3- Suçun Manevi Unsuru

Vergi kaçaklığı suçunun manevi unsuru kasttır. “Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir” (TCK.m.21/1). Bu anlamda, kişinin suçun kanuni

⁴³ Ali PARLAR ve Muzaffer HATİPOĞLU. Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması. 2.Cilt. Kazancı Hukuk Yay. Ankara 2005. s.1025.

tanımındaki maddi unsurları bilerek ve isteyerek hareket etmesi halinde, kastının varlığı kabul edilir.⁴⁴ Kast, suçu işleyen fail ile fiil arasındaki psikolojik bağı ifade etmekte olup fiilin gerçekleştirilmesinde, kişinin kastının bulunmaması suçun oluşmasına engeldir.⁴⁵ “Suçun maddi unsurlarında hataya düşen kişi, kasten hareket etmiş sayılmaz” (TCK.m.30/1). Dolayısıyla VUK madde 359’da yer alan suçlarla ilgili olarak bilme veya yanlış bilme şeklinde ortaya çıkan yanılma durumlarında suç oluşmuş sayılmayacaktır.⁴⁶ Bu suç, taksirle işlenemeyeceğinden, maddede yazılı fiillerin dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı şekilde gerçekleştirilmesi halinde, cezai sorumluluk doğmayacaktır.

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanma durumunda bilerek kullanma ibaresi Kanun’dan çıkarılmıştır. Değişiklikten önce sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri düzenlemek ve bilerek kullanma durumunda hürriyeti bağlayıcı cezalar söz konusu iken, düzenleme sonrası bilerek veya bilmeyerek ayırımına yer verilmemiştir.⁴⁷ Kaçakçılık suçu manevi unsur kast olan ve taksirli hareketlerle işlenmesi mümkün olmayan bir suç türü olduğundan, bu gibi hallerde sorumluluğun tespiti bakımından kast ve hataya ilişkin TCK. hükümlerine (m.21, 22, 30) başvurulması gerekir.

Uygulamada yaşanan tereddütleri gidermek

için Maliye Bakanlığınca 306 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁴⁸ yayınlanmış ve “failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olmasını ve sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında, bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellef adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması gerektiğini” gerektiği belirtmiştir.⁴⁹

3.1.4- Hukuka Aykırılık Unsuru

Fiilin suç olarak cezalandırılabilmesi için fiilin hukuka aykırılık unsurunu da taşıması gerekir. Yani; kanunilik, maddi ve manevi unsur yanında, somut olayda fiilin hukuka aykırı olması, diğer bir ifadeyle olayda bir hukuka uygunluk nedeninin bulunmaması gerekmektedir. Tek bir mevzuatta suç oluşturan tüm fiillerin ve yaptırımlarının toplanmasına her zaman imkân bulunmamaktadır. Ancak bu imkânsızlık, hukuka uygunluk açısından farklı disiplinler arasında farklı ölçütler bulunduğu anlamına gelmemektedir.⁵⁰

Vergi kaçakçılığı suçu açısından hukuka uygunluk nedenleri VUK’ta sayılmıştır. Bunlar Kanun’un, 369. maddesinde Yanılma ve Görüş de-

⁴⁴ M. Emin ARTUK ve diğerleri. Ceza Hukuku. Adalet Yayınevi. Ankara 2018. s.328, 329, 333, 337; V. Özer ÖZBEK ve diğerleri. Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler. Seçkin Yayıncılık. Ankara 2018., s.252, 254, 255.

⁴⁵ İzzet ÖZGENÇ. Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler. Seçkin Yayıncılık. Ankara 2018. s.236-237; Timur DEMİRBAŞ. Ceza Hukuku Genel Hükümler. Seçkin Yayıncılık. Ankara 2018. s.373- 374.

⁴⁶ ÖMERCİOĞLU ve diğerleri, a.g.m., s.61.

⁴⁷ S. Ateş OKTAR. “Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk”. Vergi Sorunları. Sayı 167. Ağustos 2002. s. 116.

⁴⁸ 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁴⁹ Karaaslan, a.g.m., s.126-127

⁵⁰ ÖNAL, a.g.m., s.14

ğişikliği", 413. maddesinde Mükelleflerin izahat talebi" şeklinde sayılabilir. Bu hallerden birinin varlığı durumunda kişi cezalandırılmaz.

4- VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINA TEŞEBBÜS

Suçta teşebbüs, Türk Ceza Kanunu'nun 35. maddesinde; Türk Ceza Kanunu'nun 35. maddesinde teşebbüs "kişinin, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlanamaması" şeklinde düzenlenmiş olup, doktrinde; "suç tanımında belirlenmiş olan fiilin icrasına elverişli hareketlerle başlanmış olmakla birlikte bu fiile ilişkin icra hareketlerinin tamamlanmaması veya icra hareketleri tamamlanmış olmakla birlikte, suç tipinde ayrı bir unsur olarak

belirlenmiş olan hallerde neticenin gerçekleşmemiş bulunması" olarak tanımlanmıştır.⁵¹

Bu bağlamda, suçta teşebbüsten söz edilebilmesi için "kasten işlenen bir suçun bulunması", "failin icra hareketlerine doğrudan doğruya başlaması", "suçun neticeli bir suç ya da kısımlara ayrılabilen sırf hareket suçu niteliğinde olması", "hareketin elverişli olması", "suçun, failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamaması" şartlarının bir arada bulunması gerekir.⁵² Öncelikle, taksirle işlenen suçlarda teşebbüs olmayacağından, suçta teşebbüsten bahsedilebilmesi için, işlenen fiilin kasten gerçekleştirilmesi gerekir. Ayrıca, kasten icrasına başlanan fiil, bir suçta ilişkin olmalıdır. Kanun'da* aksi bir düzenleme bulunmadıkça, kural olarak kabahat oluşturan fiillere teşebbüs mümkün değildir.⁵³ Diğer taraftan ceza

* Yanılma ve görüş değişikliği: Madde 369:

"Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz."

** Mükelleflerin izahat talebi: Madde 413:

"Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.

Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.

Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir."

⁵¹ ARTUK ve diğerleri a.g.e., s. 616

⁵² Teşebbüsün şartları için bkz. Adem SÖZÜER. Suçta Teşebbüs. Kazancı yay. İstanbul 1994. s.157 vd.; Nur CENTEL ve diğerleri. Türk Ceza Hukukuna Giriş. Beta Yayın. İstanbul 2010. s.439 vd.; Mahmut KOCA ve İlhan ÜZÜLMEZ. Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler. Seçkin Yayıncılık. Ankara 2018. s.418 vd.; ÖZGENÇ a.g.e., s.485 vd.; Hakan HAKERİ. Ceza Hukuku Genel Hükümler. Astana Yayın. Ankara 2017. s.493 vd.; ARTUK ve diğerleri a.g.e., s. 616; B. Erdem ÖZTÜRK ve Mustafa RUHAN. Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku. Seçkin Yayıncılık. Ankara 2018. s.369 vd.; ÖZBEK ve diğerleri a.g.e., s.449 vd.; DEMİRBAŞ a.g.e., s.463 vd.

* Kabahatler Kanunu Madde 13-

"Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak, teşebbüsün de cezalandırılabilmesine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır. Bu durumda, Türk Ceza Kanununun suçta teşebbüse ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır"

⁵³ KOCA ve ÜZÜLMEZ, a.g.e., s.419, 420.

hukukunda hazırlık hareketleri cezalandırılmaz. Teşebbüs haksızlığının gerçekleşebilmesi, fiilin icra hareketi niteliğini taşıması halinde söz konusu olur. 35. maddedeki düzenleme objektif bir yaklaşımla kaleme alınmış olup, failin fiili üzerindeki tasavvurunun ve suçu işleme yönündeki iradesinin tek başına bir önemi bulunmamaktadır. Burada, teşebbüs haksızlığını oluşturan husus, kişinin suç işleme kastıyla giriştiği ve objektif olarak “doğrudan doğruya icra hareketi niteliği” taşıyan bir davranışın icrasına başlamasıdır.⁵⁴ Nitekim Madde Gereğesinde, hazırlık hareketi-icra hareketi ayrımı hususunda “maddi objektif teori”nin benimsendiği belirtilerek, tipik hareket ile belirli bir bağlantı ve yakınlık (zaman ve mekan bakımından) içerisinde bulunan davranışların, icra hareketi niteliği taşıdığı kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Teşebbüsün bir diğer koşulu ise, işlenmesine girişilen suçun neticeli bir suç olması ya da kısımlara ayrılabilen sırf hareket suçu olması gerekliliğidir. Neticeli bir suçun icrasına başlayan kişi, icra hareketlerini tamamlayamaz ya da tamamladıktan sonra elinde olmayan nedenlerle netice meydana gelmezse, suça teşebbüsten cezalandırılır. Sırf hareket suçları ise, icra hareketleri kısımlara ayrılabilirdiği ölçüde teşebbüse müsaittir.⁵⁵ Suça teşebbüsün diğer bir koşulu da, hareketin elverişliliğidir. Hareketin elverişliliğinden anlaşılması gereken, yalnızca hareket olmayıp, suçun konusu ve diğer maddi unsurları da dahil olmak üzere, suçun oluşumuna etki eden tüm faktörlerin suçun oluşumu bakımından elverişli bulunmasıdır. Hareketin elverişli olmaması durumunda, teşebbüs sorumluluğuna gidilemeyecektir.⁵⁶ Son

olarak teşebbüsten söz edilebilmesi suçun, failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamaması gerekir. İcra evresine giren fail, elinde olmayan ve kendi iradesi dışında gelişen sebeplere bağlı olarak suçu tamamlayamamış olmalıdır. Fail, kendi iradesi ile suçu tamamlamaz, suçu işlemekten vazgeçerse, TCK'nın 36. maddesindeki gönüllü vazgeçme hükümleri uyarınca kastettiği suça teşebbüsten cezalandırılmaz. Ancak gönüllü vazgeçme anına kadarki eylemleri bir başka suçu oluşturduğu takdirde, bu suçtan dolayı sorumlu tutulması mümkündür.⁵⁷

Ceza kanunlarındaki suç tiplerinin birçoğunun neticesiz suç olduğu görülmektedir. Gerçekten de pek çok suç tipinde kanun koyucu, gerek TCK'da gerekse özel ceza kanunlarında, bir takım suçların tamamlanması için, hareketlerin yapılmasını yeterli görmüş ve bu tür suçların işlenmesi için herhangi bir neticenin gerçekleşmesini aramamıştır.⁵⁸ Hareketin tamamlandığı anda suçun tamamlandığı bu suçlar; doktrinde, sırf hareket suçu (kimi yazarlarca neticesi harekete bitişik suç) olarak ifade edilmektedir. Bu suç tipinde netice olmadığından elverişli hareketlerle icraya başlanılmasına rağmen neticenin failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamaması, icra hareketleri kısımlara ayrılabilir şekilde icra edilmedikçe pek mümkün değildir. Dolayısıyla, bu gibi durumlarda hareket tamamlanmışsa suç da tamamlanmış olacağından teşebbüs hükümleri tatbik edilemeyecektir. Diğer taraftan, elverişli icrai hareketleri bölünebilen veya icra hareketleri ve neticesi birbirinden ayrılabilen sırf hareket suçlarında, hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlanıp da elinde olmayan neden-

⁵⁴ Zafer İÇER. Hazırlık Hareketleri İle İcra Hareketlerinin Birbirinden Ayrılması Meselesi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Doktora Programı (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul 2017. s.135-136.

⁵⁵ ÖZTÜRK ve RUHAN, a.g.e, s.378, 379; ÖZGENÇ, a.g.e., s.503-506.

⁵⁶ ÖZGENÇ a.g.e, s.498, 499; KOCA ve ÜZÜLMEZ, a.g.e, s.428, 429.

⁵⁷ ÖZBEK ve diğerleri a.g.e., s.458; HAKERİ a.g.e., s.513; KOCA ve ÜZÜLMEZ, a.g.e, s.432, 433.

⁵⁸ Pervin Aksoy İPEKÇİOĞLU. Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs. Seçkin Yayınları. Ankara 2009. s.185.

lerle tamamlanamaması halinde teşebbüs söz konusu olabilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs, Vergi Usul Kanunu'nun 358. maddesinde,⁵⁹ 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde ayrı olarak düzenlenmekteydi. Mülga maddede, kaçakçılık suçu, verginin tarhi için kanunda belirtilen sürelerden önce tespit edilmesi durumunda, teşebbüs suçu kapsamında değerlendirilmiş ve kanun koyucu tarafından, TCK'nın teşebbüse ilişkin hükümlerinin uygulanmasının dışında bırakılmıştı. Ancak 4369 sayılı Kanun ile 358. madde ortadan kaldırıldığından, vergi suçlarında teşebbüse ilişkin olarak TCK'nın genel hükümlerini uygulanabilir hale gelmiştir.

Öte yandan yine 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için aranan vergi ziyanının oluşması koşulu kaldırılmıştır.⁶⁰ Böylece bu suç tipi sırf hareket suçu haline dönüştürülmüş ve teşebbüs açısından özellikli bir durum ortaya çıkmıştır.⁶¹ Bu kapsamda, vergi kaçakçılığı oluşturan fiillerin, (herhangi bir neticenin varlığı aranmadığından) kısımlara ayrılabilirdiği ölçüde teşebbüse müsait olabileceği ifade edilmelidir. Kaçakçılık suçunun maddi unsurunu oluşturan fiilin, kısımlara ayrılarak icra edilip edilmediği, somut olayın özellikleri ve fiilin

işleniş tarzı göz önünde bulundurularak değerlendirilebilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği 359. maddedeki vergi kaçakçılığı suçunun teşebbüse müsait olup olmadığı hususunda doktrinde çeşitli görüşler ileri sürülmüştür:

*Baykara, sadece "Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basma fiilinin" teşebbüse mümkün olduğunu, diğer seçimlik hareketlerde ise teşebbüsün mümkün olmadığını,*⁶²

Ok ve Gündel; "defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler, defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgele-

⁵⁹ "Kaçakçılığa teşebbüs suçunun tanımı

Madde 358 – (24/6/1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunun hükmüdür.)

1. 344 üncü maddenin 1 - 6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçları veya bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az dört defa fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu düzenlememe ve iki defa vesikasız mal bulundurma fiilleri, verginin tarhi için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyanına neden olup olmayacağına bakılmaksızın;

2. Bu Kanunun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sürücüsü;

3. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge basan veya mükerrer 257 nci maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan Yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmeyen anlaşmalı matbaalar ile anlaşması olmadığı halde bu Kanun uyarınca tutulması veya düzenlenmesi zorunlu belgeleri basanlar ve bu belgeleri kullananlar;

Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar."

⁶⁰ Hakan TAŞTAN. Vergi Suçları Ve Cezaları. İstanbul YMM Odası Yayını. İstanbul 2018. s.43.

⁶¹ İbrahim Nihat BAYAR. Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi- Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme). Ankara Üniv SBE. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara 2010. s. 173.

⁶² Bekir BAYKARA. "Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Da Mümkün Müdür?". Yaklaşım. Sayı 106, 2001. s. 6.

ri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar” açısından teşebbüse açık olduğunu ancak bunun dışındaki fiillerin teşebbüse açık olmadığını,⁶³

*Kaşıkcı, “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak” fiillerinin teşebbüse uygun olduğunu buna karşın maddede yer alan diğer fiillerin teşebbüse uygun olmadığını,*⁶⁴

*Donay, “defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, defter ve belgeleri sahte olarak düzenlemek ve sahte belgeleri kullanmak ve izinsiz olarak basılan belgeleri kullanmak” fiillerinde teşebbüsün mümkün olduğunu, diğer seçimlik hareketlerde ise teşebbüsün mümkün olmadığını,*⁶⁵

*Bayraklı, “Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak, Bakanlık ile anlaşması olmayan kişilerin bastığı belgeleri bilerek kullanmak” fiillerinin teşebbüse elverişli olduğunu, diğer seçimlik hareketlerin ise teşebbüse elverişli olmadığını,*⁶⁶

*Şenyüz ise, sadece “gizleme suçunun” teşebbüse uygun olmadığını onun dışında madde metninde yer alan diğer tüm seçimlik fiillerin teşebbüs kapsamında değerlendirilebileceğini belirtmiştir.*⁶⁷

Görüldüğü üzere, doktrinde kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin teşebbüse elverişli olup olmadığı bakımından farklı düşünceler ileri sürülmüştür. Kanaatimizce vergi kaçakçılığı suçunun teşebbüse müsait olup olmaması ile ilgili görüş ayrılıkları, suçun sırf hareket suçu olma özelliğinden ve icra hareketleri ile hazırlık hareketleri arasındaki ayrımın ortaya koyduğu nisbi değerlendirme ölçütünden kaynaklanmaktadır. 359. maddede yer alan seçimlik hareketleri teşebbüs açısından irdeleyecek olursak, bizce madde metninde yer alan tüm fiiller teorik olarak teşebbüse müsaittir. Varsayımsal olarak bu suçu oluşturan tüm fiillerin icrai hareketlerinin kısımlara ayrılması ihtimal dâhilindedir. Hatta, Şenyüz, gizleme suçunun saf ihmali suç olması nedeniyle teşebbüse elverişli olmadığını belirtmesine karşın, doktrinde saf ihmali suçlara da teşebbüsün olabileceğine ilişkin sınırlı sayıda görüşlere rastlamak mümkündür.⁶⁸ Bu durumda, fiilin icrai mi ihmali mi olduğunun tespiti de önem arz etmektedir. Bu açıdan, gizlemek fiili, niteliği itibarıyla icrai işlenebileceği gibi ihmali şekilde de gerçekleştirilebilir. Örneğin; vergi incelemesi sırasında yasal defter ve belgelerini ibraz etmemek için aktif davranışlarla gizlemeye çalışan mükellefin bu sırada kolluk kuvvetlerince yakalanması durumunda suça teşebbüsten söz edilebilir. Bu örneği diğer seçimlik hareketler bakımından da çoğaltmak mümkündür. Ancak teorik açıdan, kaçakçılık teşkil eden fiillerin teşebbüse müsait olabileceği ifade edilebilir ise de,

⁶³ OK ve GÜNDEL, a.g.e., s.317-353.

⁶⁴ Mahmut KAŞIKÇI. Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları. Ethemler Yayıncılık. İstanbul 2007. s.204-206.

⁶⁵ Süheyl DONAY. Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları. Beta Yay. İstanbul 2008. s. 153.

⁶⁶ H. Hüseyin BAYRAKLI. Vergi Suç ve Kabahatleri. Celepler Matbaası. Trabzon 2008. s.71.

⁶⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 469-473.

⁶⁸ Önder TOZMAN. “İhmal Suçlarında Teşebbüs ve Gönüllü Vazgeçme”. TBB Dergisi. Sayı 84. 2009 s:175-176 “...Bu suçlarda failden beklenen hareketin yerine getirilmesi bakımından bir zaman aralığı söz konusu ise bu zaman sürecinin sonuna kadar teşebbüs mümkündür. İtalyan hukukunda baskın görüşün bu suçlara teşebbüsü kabul etmediği, ancak bu konuda yeni bir eğilim bulunduğu da ifade edilmektedir. Buna göre “fail hareketsizliğini ortadan kaldırmadığı veya hareketsizliğe devam ettiği müddetçe ihmali suçlara teşebbüs” söz konusu olabilir.”

uygulamada bu gibi durumlarla karşılaşmanın güç olduğu, fail tarafından kaçakçılık oluşturan hareketler kısımlara ayrılabilir şekilde icra edilse de, bu davranışların failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamamasının tatbikatta pek karşılaşılan bir durum olmadığı ifade edilmelidir.

Diğer taraftan, durumun teorik yönünden ziyade uygulamada teşebbüse ilişkin hususu, daha doğrusu teşebbüsün tespitine ilişkin hususu etkileyen ayrıcalıklı bir durum mevcuttur. VUK madde 367'de kaçakçılık suçlarının soruşturulması ve kovuşturulmasında usulünün⁶⁹ nasıl olacağı düzenlenmiş ve kamu davasının açılabilmesi için vergi incelemesi yapılması zorunlu tutularak, bu prosedür dava şartı olarak öngörülmüştür. Bu durumda yapılan vergi incelemeleri, suçun var olup olmadığına ilişkin bir değerlendirmeye dönüşmekte olup, var olması durumunda vergi suçu raporu ile kamu davası açılması için cumhuriyet savcılığına bildirim yapılmakta, aksi halde yapılan incelemede suçu oluşturan bir eyleme rastlanmazsa, savcılığa bir bildirim yapılmadan inceleme sonuçlandırılmaktadır. Suça teşebbüs, suç yolunun icra evresine girilmesi ancak kişinin elinde olmayan nedenlerle suçun tamamlanamaması halinde söz konusu olacağından ve 359. madde kapsamındaki fiiller sırf hareket suçu özelliği taşıdığından, teşebbüsten bahsedilebilmesi için, olay anı veya sırasında henüz icra hareketleri tamamlanmadan, diğer bir ifadeyle suç oluşmadan önce bu durumun tespiti gerekmektedir. Böyle bir durum, ancak kolluk marifetiyle

ya da diğer yetkili mercilerin yapacakları tespitlerle (suçüstü hali gibi) mümkün olabilecektir. Vergi incelemelerinin büyük bölümü cari dönemi kapsamadığı ve genel olarak defter ve belgeler üzerinden, tamamlanmış fiilin var olup olmadığının tespitine yönelik yapılmasından dolayı, kaçakçılık suçunda kolluk ya da diğer yetkili merciler tarafından yapılan baskın yahut denetimler neticesinde talep edilen incelemeler hariç, teşebbüse ilişkin herhangi bir tespitin yapılabilmesinin fiilen mümkün gözükmediği söylenebilir.

SONUÇ

Devletin, kamu hizmetlerini finanse edebilmesi için kamu gücünü kullanarak vatandaşlarından aldığı bir çeşit gelir olarak tanımlanan vergi; her ne kadar kamusal hizmetlerin bir karşılığı olarak toplansa da, mükellefler için kişisel bir getirisi olmamakla birlikte zora dayanması, kişilerin ödeme güçlerinde azalmaya neden olması gibi sebeplerden dolayı mükellefler tarafından her zaman tepki almıştır. Vergilere karşı pasif olarak başlayan tepkilerin ilk aşaması, vergi oranlarının yükselmesi ve çeşitlenmesi gibi nedenlerle birlikte, mükelleflerin tepkilerini daha güçlü gösterdiği aktif tepki aşamasına geçmiştir. Bu aşamadaki tepkiler kanuna muhalefet şeklinde gerçekleştiğinden tespiti durumunda cezalandırmayı gerektirmektedir.

Aktif tepkiler arasında yer alan ve çalışmanın konusunu oluşturan vergi kaçakçılığı suçu ise, hukuka aykırı yollarla vergi yükünün azaltılma-

⁶⁹ Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul

"Madde 367 – Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle itila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz."

sı olup, vergi konusu olması gereken bir kaynak veya faaliyetin vergi dışı bırakılması nedeniyle, ödenmesi gereken verginin bir kısmının ya da tamamının ödenmemesi şeklinde gerçekleşmektedir. Sosyal, ekonomik ve hukuksal yapı üzerinde olumsuz etkileri bulunan vergi kaçakçılığı, kamu kaynaklarında azalma meydana getirerek piyasadaki rekabet şartlarını bozmakta ve dolayısıyla vergi kanunlarına uyumun azalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle gelişmişlik düzeyi farketmeksizin, devletler kendi emir ve yasaklarını halka kabul ettirebilmek için en etkili enstrümanı cezai yaptırımlarda bulmuş ve genellikle bu gibi hareketlerin karşılığı olarak fiilin önemine göre hapis cezası ya da hazineye verilen mali zarara göre para cezası öngörmüşlerdir.

Nitekim, karşılığında hapis cezası öngörülmüş adli nitelikteki vergi suçları, vergi hukuku ile ceza hukukunun kesişme noktasında bulunmaktadır. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı suçları, yaptırımları kanunilik ilkesine uygun olarak VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiş olan hazine aleyhine işlenen ekonomik nitelikli suçlardan oluşmaktadır. Vergi kaçakçılık suçuna ilişkin olarak 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle, kaçakçılık suçları bentler şeklinde topluca düzenlenmiş ve bu suçlara ilişkin cezalar da aynı maddede yer almıştır. Eski düzenlemeye göre vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için fiilin vergi kaybına neden olması gerekirken yeni düzenlemede vergi kaçakçılığı suçu için vergi kaybının olup olmadığına bakılmaksızın, Kanun'da yazılı fiillerin işlendiğinin tespit edilmesi yeterli hale gelmiştir. Böylece bu suç tipi netice itibari ile zarar suçu olmaktan çıkarılarak sırf hareket suçu haline dönüştürülmüş ve zararın ortaya çıkması şeklinde bir netice aranmadığından, teşebbüs açısından özellikli bir durum ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda, vergi kaçakçılığı suçunda, elverişli icrai hareketleri bölünebilen veya icra hareketleri ve neticesi birbirinden ayrılabilen durumlarda, hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlanıp

da elinde olmayan nedenlerle tamamlanamaması halinde teşebbüs söz konusu olabilecektir.

Sırf hareket suçlarında teşebbüs, icra hareketlerinin kısımlara ayrılabilirdiği ölçüde mümkündür ancak doktrinde, vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiillerden hangisinin teşebbüse uygun olup olmadığına ilişkin görüş birliği bulunmamaktadır. Kanaatimizce vergi kaçakçılığı suçunun teşebbüse müsait olup olmaması konusunda doktrinde ortaya çıkan görüş farklılıkları, bu suçun sırf hareket suçu olması ve genel olarak icra hareketleri ile hazırlık hareketlerinin birbirinden ayrılmasındaki zorluktan kaynaklanmaktadır. Madde metninde yer alan tüm fiiller teorik olarak teşebbüse müsaittir. Bununla birlikte, uygulamada bu gibi durumlarla karşılaşmanın güç olduğu, fail tarafından kaçakçılık oluşturan hareketler kısımlara ayrılabilir şekilde icra edilse de, bu davranışların failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamamasının tatbikatta pek karşılaşılan bir durum olmadığı ifade edilmelidir.

Ayrıca, VUK madde 367'de kaçakçılık suçlarının soruşturulması ve kovuşturulması bakımından özel bir usul öngörülmüş olması, bu suça teşebbüs bakımından özellikli bir durum ortaya çıkarmaktadır. Zira, bu suçtan kamu davasının açılabilmesi için vergi incelemesi yapılması zorunlu olup, bu durum dava şartı olarak kabul edilmiştir. Bu kapsamda, yapılan vergi incelemeleri, suçun var olup olmadığına ilişkin bir değerlendirmeye dönüşmekte olup, bu yönde bir tespit yapılması durumunda vergi suçu raporu ile kamu davası açılması için cumhuriyet savcılığına bildirim yapılmakta, yapılan incelemede suçu oluşturan bir eyleme rastlanmazsa savcılığa bir bildirim yapılmadan inceleme sonuçlandırılmaktadır. 359. madde kapsamındaki fiiller sırf hareket suçu özelliği taşıdığından, teşebbüsten bahsedilebilmesi için, olay anı veya sırasında daha icra hareketleri tamamlanmadan, failin icra hareketlerine başladığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu suç özelinde böyle bir durum ancak

kolluk marifetiyle ya da diğer yetkili mercilerin yapacakları suçüstü hali gibi tespitlerle mümkün olabilecektir. Tatbikatta, vergi incelemelerinin büyük bölümü cari dönemi kapsamadığı ve genel olarak defter ve belgeler üzerinden, tamamlanmış fiilin var olup olmadığının tespitine yönelik yapıldığından, kaçakçılık suçunda kolluk ya da diğer yetkili merciler tarafından yapılan baskın yahut denetimler neticesinde talep edilen incelemeler hariç olmak üzere, teşebbüse ilişkin herhangi bir tespit yapılabilmesi fiilen mümkün gözükmemektedir.

KAYNAKÇA

- ABDİRABBİH, İ. (2004). Hükümdar ve Siyaset Kitabı. Çev. Avşar Erkan. Bordo Siyah Yayınları. İstanbul.
- AKSOY İPEKÇİOĞLU, P. (2009). Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs. Seçkin Yayınları. Ankara.
- AKTAN, C. C., DİLEYİCİ, D., SARAÇ, Ö. (2003). Vergilere Karşı Tepkilerin Anatomisi, (<https://docplayer.biz.tr/10476891-Vergilere-karsi-tepkilerin-anatomisi.html>.) Erişim tarihi: 09 Kasım 2018.
- Anayasa Mahkemesi, 11.3.2003 Tarih ve E:2002/55, K: 2003/8
- ARTUK, M. E., GÖKÇEN, A., ALŞAHİN, M.E., ÇAKIR, K. (2018). Ceza Hukuku. Adalet Yayınevi. Ankara.
- BATIREL, Ö. F. (2013). Son Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu Unsurları. Yaklaşım Dergisi. Sayı 243. s. 265-271.
- BATUR, N. (2016). Adli Vergi Suçları. Namık Kemal Üniv. SBE. (Yayımlanmamış Y.Lisans Tezi,). Tekirdağ.
- BAYAR, İ. N. (2010). Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi- Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme). Ankara Üniv SBE. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara.
- BAYKARA, B. (2001). Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Da Mümkün Müdür?. Yaklaşım. Sayı 106. s.167-174.
- BAYRAKLI, H. H. (2008). Vergi Suç ve Kabahatleri. Celepler Matbaası. Trabzon.
- BİLİCİ, N. (2000). Vergi Hukuku: Genel İlkelere – Türk Vergi Sistemi. Yargı Yay., Ankara.
- CANDAN, T. (2010). Vergi Suçları ve Cezaları. 3. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınlar.
- CENTEL, N., ZAFER, H., ÇAKMUT, Ö. Y. (2010). Türk Ceza Hukukuna Giriş. Beta Yayın İstanbul.
- DARBAŞ, İ. (2014). Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası. Çağ Üni. SBE. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Mersin.
- DEMİRBAŞ, T., (2018). Ceza Hukuku Genel Hükümler. Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018
- DONAY, S. (2008). Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları. Beta Yay. İstanbul.
- HAKERİ, H. (2017). Ceza Hukuku Genel Hükümler. Astana Yayın. Ankara.
- HAFIZOĞULLARI, Z. (2008). Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler. US-A Yayıncılık. Ankara.
- HEKİM, C. (2013). Vergi Kaçakçılığı Suçları. Bahçeşehir Üniv. SBE. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul.
- İÇER, Z. (2017). Hazırlık Hareketleri İle İcra Hareketlerinin Birbirinden Ayrılması Meselesi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kamu Hukuku Doktora Programı (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul.
- KARAASLAN, M. (2006). Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi. TBB Dergisi. Sayı 64. S. 115-150.
- KARAKOÇ, Y. (1995). Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri. Vergi Dünyası. Sayı 163. s. 97-108.
- KAŞIKÇI, M. (2007). Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları. Ethemler Yayıncılık. İstanbul.

- KEYMAN, S. (1980). Tipiklik Ve Ceza Hukuku. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı 37. s. 59-105.
- KIZILOĞLU, Ş. ve KIZILOĞLU, Z. (2011). Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.
- KOCA, M. ve ÜZÜLMEZ, İ. (2018). Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler. Seçkin Yayınevi. Ankara.
- OK, N. ve GÜNDEL, A. (2002). Açıklamalı – İçtihatlı, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları. Seçkin Yayınevi. Ankara.
- OKTAR, S. A. (2000). Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 144. s.75-91
- OKTAR, S. A. (2002). Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 167.
- OKTAR, S.A. (2012). Vergi Hukuku. 8. Baskı. Türkmen Kitapevi. İstanbul.
- OPENHEIMER, F. (2005). Devlet. Çev. Şenel Alaeddin. Sabuncu Yavuz. Phoenix Yayınları. Ankara.
- OSLU, S.G. (2013). Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası. İstanbul Üniv. SBE. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul.
- ÖMERCİOĞLU, A., DAYIOĞLU, M.R., ARSLAN, C.B. (2018). Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt 8 Sayı 1. S. 51-70.
- ÖNAL, A.S. (2016). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları. E-Akademi Dergisi. Sayı 137. s.1-30.
- ÖNCEL, M., (1998). Vergi Hukuku. Turhan Kitabevi. Ankara.
- ÖZBEK, V.Ö., DOĞAN K., BACAĞIZ P., TEPE İ. (2018). Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- ÖZGENÇ, İ. (2018). Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- ÖZTÜRK, B. ve ERDEM, M. R. (2018). Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku. Seçkin Yayınevi. Ankara.
- PARLAR, A. ve HATİPOĞLU, M. (2005). Özel Ceza Kanunları ve Uygulaması. 2.Cilt. Kazancı Hukuk Yay. Ankara.
- RENÇBER, A. (2017). Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri. İstanbul Üniv. SBE. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul.
- RİCARDO, D. (2008). Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri. Çev. Zeren Barış. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları. İstanbul.
- ROUSSEAU, J.J. (2005). Ekonomi Politik. Çev. İsmet Birkan. İmge Kitabevi. Ankara.
- ROUSSEAU, J.J. (2008). Anayasa Projeleri. Çev. Yerguz İsmail. Say Yayınları. İstanbul.
- SAYAR, N. (1970). Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri. Sermet Matbaası. İstanbul.
- SMİTH, A. (2006). Milletlerin Zenginliği. Çev. Derin Haldun. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları. İstanbul.
- SÖZÜER, A. (1994). Suça Teşebbüs. Kazancı Yayın. İstanbul.
- ŞENTÜRK, S.H. (2014). Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi. Cilt 9 Sayı 3. s.129- 143.
- ŞENYÜZ, D. (2017). Vergi Ceza Hukuku. 6.basım. Ekin Yayınevi. Bursa.
- TAŞTAN, H. (2018). Vergi Suçları Ve Cezaları. İstanbul YMM Odası Yayını. İstanbul.
- TAŞTAN, M. (2014). Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçu. Adalet Dergisi. Sayı 48. S. 208-233.
- TOZMAN, Ö. (2009). İhmal Suçlarında Teşebbüs ve Gönüllü Vazgeçme. TBB Dergisi. Sayı 84. s.175-176.
- YÜCEL, E. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 73. s. 229-248.