

TÜM YÖNLERİ ile VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA İŞTİRAK

PARTICIPATION ON TAX FRAUD CRIME
IN ALL ASPECTS



Ersan ÖZ*



Ali ERİM**

ÖZ

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu bakımından, mevcut suç tipi incelendiğinde görülecektir ki; bu suç tipi bir kişi ile işlenebileceği gibi, birden fazla kişi ile de işlenebilir. Bu durumda ise Türk Ceza Kanunu'nda düzenleme alanı bulunan ve buna uygun olarak, Vergi Usul Kanunu'nda da düzenlenen iştirak kavramı söz konusu olacaktır. Bu eş düzenlemeler dikkate alınarak Vergi Kaçakçılığı Suçunda iştirak hükümlerinin tanımsal ve sonuçsal incelemeleri yapılarak, iştirak hükümlerinin işlevine ilişkin bir incelemenin ortaya konması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılık Suçu, Suça İştirak Yardım, Fail, Faillik, Vergi Usul Kanunu.

Jel Code: K 34, K 14

ABSTRACT

When examined the type of tax fraud crime regulated in the Tax Procedure Code, it will be seen that this type of crime can be committed by one person or more than one person. In this case, concept of participation will appear that is regulated in the Turkish Penal Law with the regulations made in line with Tax Procedure Law. The aim of this study is to reveal the functions of participation provisions by defining the provisions on participation in tax fraud crime and examine its consequential effects.

Keywords: Tax fraud crime, participation to crime, offender, state of offender, tax procedure law.

* Prof. Dr., Pamukkale Üniversitesi Maliye Bölümü

** Stajyer Avukat, Denizli, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi

M.G.T.: 16.06.2016 / M.K.T.: 21.09.2016

1- GİRİŞ

Vergi kaçakçılık suçu, vergi mükellefleri ve sorumlularıyla, bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin VUK Md. 359'da tanımlanan davranış biçimleriyle kasıtlı olarak işledikleri ve neticesinde vergi ziyai şartının arandığı, kamu düzenini bozan, yaptırımları ceza muhakemesi usulleriyle ceza mahkemelerinde saptanan bir suç olarak tanımlanabilir. Ceza kanunları ve ceza sistemleri çerçevesinde suçun tüm unsurlarını içermemesine rağmen cezalandırılabilir nitelikte olan ve suçun özel görünümü olarak adlandırılan belirli kurumlar bulunmaktadır. Bunlardan biri de olan "suça iştiraktır".¹ Suça iştirak, suçu birlikte işlemek amacıyla bir araya gelip, suçun işlenmesinde değişik davranışlar sergileyen kişilerin sorumluluklarını düzenleyen suçun özel görünüm şeklidir. Günümüz sosyal ve ekonomik hayatı içerisinde soyut olarak bir kişi tarafından işlenebilen vergi kaçakçılık suçunun birden çok kişi tarafından işlenebildiği görülmektedir. Dolayısıyla bir ceza hukuku kurumu olarak suça iştirak görünümü, vergi kaçakçılık suçuna katılanların sorumluluğunun tespitinde de önem arz etmektedir.²

Bu çalışmada üzerinde durulacak konu ise, hem Vergi usul Kanunu'nda işaret edilen, hem de Türk Ceza Kanunu'nda tanımsal ve işlevsel düzenlenen iştirak müessesesinin Vergi Ceza Hukuku anlamında incelenmesidir. Bu inceleme neticesinde iştirak müessesesinin Vergi Ceza Hukuku için anlamı açıklanacak ve hukuki yönleri ile Vergi Ceza Hukuku için iştirak açıklanmaya çalışılacaktır.

2- VERGİ HUKUKUNDA SUÇ ve CEZA

Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesine göre suçların ve cezaların yasada gösterilmesi lazımdır. Yasada gösterilmeyen eylem suç sayılmayacaktır. Bu bağlamda suç ve cezalar ceza hukukunun konusudur. Ancak, devlet hazinesine karşı işlenen ve özünde ekonomik bir suç olarak kabul edilen vergi suçları, genel ceza hukukuna paralel şekilde, fakat vergi olayının özelliği göz önünde tutularak, ondan müstakil olarak düzenlenmiştir.³

Vergi tüm toplumu ilgilendiren bir toplumsal olaydır. Bununla birlikte, devlet düzeninin korunup devam ettirilebilmesi kapsamında kamu düzeni ve mali düzeni zedeleyici fiilleri yasaklayan kuralları belirlenmiş olup, toplumun da bu kurallara uyması gerekir. Bu nedenle vergi kanunlarının emrettiği kurallara uymayanlar da kabahat veya suç işlemiş sayılmaktadır.

Buna göre vergi kabahat ve suçları, vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel ya da hem maddi hem de biçimsel yükümlülüklere aykırı hareket edilmesi suretiyle işlenebilen suçlardır. Vergi kabahatleri ve suçları kanuni tariflere uygun eylem ve fiiller ile işlenebilir.⁴

Vergi Hukuku açısından vergi cezaları ise; hazinenin çıkarlarına gayri meşru yollarla zarar veren bir vergi mükellefi ya da kanunun belirttiği bir hususta zorunlu kılınan bir kimsenin veya vergi kanunlarına aykırı hareket eden bir kişinin davranışını kurallara bağlayan emir ve müeyyideler olarak ifade etmek mümkündür. Bu yaptırımlar idari açıdan parasal olabilirken, ceza hukuku bakımından hem parasal hem de hürriyeti bağlayıcı nitelik taşıyabilmektedir.

2.1- Suçun Aktif Süjesi-Fail

Suçlu, yani fail, hukuki sonuç doğuracak bir suç işleyen yapan, eden, kimsedir. Hukuki muamele

¹ Fulya Mercimek, Adnan Gerçek, "Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk", TAAD, Yıl:4 Sayı:14 2013

² Şafak Ertan Çomaklı, Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.

³ Şafak Ertan Çomaklı, Ak Ahmet, Vergi Suç ve Kabahatleri, 2013-Erzurum Barosu Yayınları

⁴ Doğan Şenyüz, Vergi Suç ve Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015.

denildiğinde, insanlar tarafından gerçekleştirilen bir eylem ve bunun bir insan iradesine ait bir fiil olduğu anlaşılmaktadır. Hukuk düzeni bu fiil ile tarafların ve kanun koyucunun istediği toplum düzenine uygun hukuki sonuç tanımlanmaktadır.⁵

2.2- Vergi Ceza Hukuku'nda Fail

Fail veya suçlu, suçu teşkil eden tipik hareketi yapan kişi olarak tanımlanmaktadır. Fail sözcüğü daha fazla suç hukukunda kullanılmaktadır. Suçlu terimi ise, suç muhakemesi hukukunda suçu işlediği hâkim kararı ile saptanan faili göstermektedir. Genel olarak ceza normunu ihlal ettiği sabit olan kişiye suçlu denilmektedir. Herhangi bir suçu işleyen kişi suçludur ve buna fail denir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz.⁶

Hukukumuzda göre gerçek kişiler insanları ifade etmektedir. Anayasa'da ve TCK'da ceza sorumluluğunun şahsi olduğu belirtilmiştir. Ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralı gereği olarak, sadece gerçek kişiler hakkında hapis yaptırımına hükmedilebileceği kabul edilmiştir. Tüzel kişiler haklarında hapis yaptırımı uygulanamayacağından fail kabul edilmemişlerdir. Dolayısıyla tüzel kişiler hakkında kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlara hükmedilebilecektir. Nitekim TCK, tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımının uygulanamayacağını, sadece güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımların uygulanabileceğini kabul etmiştir.⁷

Mükellef kavramından devam edecek olursak; Herhangi bir konuda emir ve yasaklara ilişkin hükümleri yerine getirmekle sorumlu olan kişi olarak tanımlanan mükellef, devlet maliyesi açısından vergi vermekle yükümlü olan kimse veya kuruluş olarak tanımlanmaktadır. Mükellef genel olarak, vergi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği, kendi vergi borcundan sorumlu olan, vergi ödediği zaman kendi malvarlığında azalma olacak kişidir. Bu bağlamda, kanuni mükellef, aracı mükellef ve vergi taşıyıcısı kavramlarına değinmek gerekir.⁸

2.2.1- Kanuni Mükellef

VUK'ta belirtildiği üzere vergi ödemek zorunda olan ve vergi borcu üzerine düşen gerçek ve tüzel kişilere mükellef denir. Bu doğrultuda mükellefiyet esas itibarı ile şahsidir ve herhangi bir sözleşme ile başkasına devredilemez. Kanun tarafından tayin edilen bu kişi için kanuni ehliyet zorunlu olmaktadır. Tüzel kişilerin, küçüklerin, kısıtlıların mükellef olmaları halinde bunlara ait vergi ödevleri kanuni temsilciler tarafından yerine getirilir. Kanuni mükellefin ölümünde ise, mükellefe düşen ödevler, mirası reddetmemiş olan kanuni ve mansup, atanmış mirasçılar tarafından yerine getirilir.

2.2.2- Aracı Mükellef

Ödediği vergiyi, fiyat mekanizmasından istifade ederek başkalarına aktaran kanuni mükellef kim-selere denilmektedir. Yükümlüler ödedikleri vergiyi, çeşitli ekonomik durumlardan yararlanarak başkalarına geçirebilirler. Mesela Gümrük Vergilerinde kanuni mükellef ithalatçılardır. İthalatı yapan kişi kanuni mükellef olarak gümrük resmini öder. Fakat ithalatçı ödediği vergiyi ithal ettiği malın fiyatına

⁵ Şafak Ertan Çomaklı, Türk Vergi Hukuku'nda Fail Kavramı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.

⁶ Şafak Ertan Çomaklı, a.g.e.

⁷ Şafak Ertan Çomaklı, a.g.e.

⁸ Şafak Ertan Çomaklı, a.g.e.

ilave ederek, müşterilerinden tahsil edebilirse, kanunen kendi nam ve hesabına ödemiş olduğu gümrük vergisini müşterilerine devretmiş olduğundan, bu gibi kişilere aracı mükellef denir.

2.2.3- Vergi Yüklenicisi

Kanuni mükellef, kendi nam ve hesabına ödediği vergiyi iktisadi hayatın şartlarına, arz ve talebe bağlı olarak fiyat mekanizması yoluyla, başkalarına yansıtmaya çalışır. İşte bu yansıma sonunda vergi yükünü nihai olarak yüklenen kişiye vergi yüklenicisi veya vergi taşıyıcısı denir. Bazen vergi mükellefi ile yüklenicisi aynı kişi olabilir. Fakat çoğu zaman kanuni mükellef ödediği vergiyi fiili veya kanuni yansıma yolu ile başkalarına kısmen veya tamamen devreder. Dolayısı ile kanuni mükellef ile verginin yüklenicisi farklı kimseler olur.

3- VERGİ USUL KANUNU MADDE 359 KAPSAMINDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

Vergi kanunlarına aykırı hareket edenler, vergi cezaları dışında belli bazı durumlarda ceza mahkemelerince hükmolunacak hürriyeti bağlayıcı cezalara da çarptırılırlar. Bu suçlar VUK'un Md. 359 ve takip eden maddelerinde düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçu bu kapsamdaki ana suç grubunu temsil eder. Kaçakçılığa iştirak edenler için de ceza öngörülmüştür. Ayrıca vergi mahremiyetine riayet etmeyenler ve mükellefin özel işlerini yapan memurlar için de hürriyeti bağlayıcı cezalar tanımlanmıştır.⁹

Ancak belirtelim ki, hürriyeti bağlayıcı cezalar, VUK'ta düzenlenmiş olmakla birlikte, TCK ve ceza hukuku alanını ilgilendirmekte ve bu cezalara ceza mahkemelerince hükmolunmaktadır. Yine VUK kapsamında hükmedilen cezaların ertelenmesiyle ilgili olarak TCK hükümleri geçerli olacaktır. Kaçakçılık suçunun unsurlarına değinirsek;

3.1- Kanuni Unsuru

Ceza hukukunda kanuni unsur suçun varlığı, o suçla ilgili olarak kanunda açık şekilde gösterilmiş kanuni tipin varlığına bağlıdır. Kaçakçılık suçu VUK'un 359. maddesinde düzenlenen bir suç olup, cezasına aynı maddede yer verilmiştir.

3.2- Maddi Unsurlar Açısından Hareket Unsuru

Kanun'da düzenlenen fiiller bakımından seçimlik suç açısından kaçakçılık suçuna baktığımızda, biri iki alt bentten ibaret olmak üzere üç ayrı bentte dört ayrı grup suçun düzenlendiğini görüyoruz. Bentlerdeki hareketler, virgülle veya sözcüğü ile ve farklı numaralar kullanılarak seçimlik hale getirilmiştir. Her bir fıkranın sonunda bir ceza yaptırımı belirtilerek hareketlerin her biri bu ceza yaptırımına bağlanmıştır. Bent bazında bir araya getirilen hareketlere aynı cezanın öngörülmesi bunların ihlal düzeylerinin aynılığı demek anlamına gelir. Dolayısı ile aynı bent içindeki hareketlerden bir veya birkaçının gerçekleşmesiyle suç tamamlanır.

Kaçakçılık suçunun fiillerine VUK'un 359. maddesinde (a), (b) ve (c) bentlerinde birden fazla suç (fiile) yer verilecek şekilde ayrı olarak yer verilmiştir. Bir başka deyişle kaçakçılık suçu başlığı altında birden fazla suç düzenlenmiştir.¹⁰

⁹ Gürol Üner, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015

¹⁰ Doğan Şenyüz, Vergi Suç ve Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015.

3.3- Suçun Bağlı Hareketleri Olması

Kaçakçılık suçunun fiilleri bağlı hareketleri suç kategorisinde yer alır. VUK md. 359'un (a) ve (b) bentlerinde suçların söz konusu olabilmesi için, VUK dâhil tüm vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanması zorunlu olan defter ve kayıtlar üzerinde yapılması gerekir. Bu nedenle kapsama VUK ve diğer vergi kanunları uyarınca muhafaza ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler girer. Defter, belge ve kayıtların vergi kanunları uyarınca tutulması veya düzenlenmesi zorunlu olmalı ve bunlardan saklanması ve ibrazı zorunlu bulunmalıdır. Kaçakçılık suçunun konusu her türlü belge değil, sadece vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar girer. Suça konu belgeler vergi kanunu kapsamında kalıyor ve vergisel amaçlı düzenleme ve kullanılmaları kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilir.¹¹

3.4- Suçun Seçimlik Hareketli Olması

Kaçakçılık suçu alternatif hareketler, bentler şeklinde gruplama sistemi içinde seçimlik suç kategorisi oluşturulmuş ve aynı bent içinde yer verilen fiiller seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir. Suçun, maddede sayılan birbirine alternatif fiillerle işlenebilmesi nedeniyle seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir. Seçimlik hareketli suçlarda kanun koyucu, o suçu işlemeye yönelik birden fazla alternatif hareket gösterir. Kanun'daki alternatif fiillerden herhangi birinin yapılmasıyla suç da gerçekleşir. Bu nedenle her bent içindeki hangi hareket yapılırsa yapılsın alt bent bazında da ayrı ve tek bir suç ortaya çıkar. Bent içinde uygulanan seçimlik hareketli suç ilkeleri bentler arasında uygulanmaz. Fail, aynı bent içindeki birden fazla hareketi yapacak olursa faile yine tek ceza verilir.

3.5- Suçun Tek Suç Olması

Seçimlik hareketlerden sadece birinin yapılmasıyla suç işlenmiş olur. Fiillerinin birden fazlasının yapılması suçu etkilemez. İşlenen birden çok fiil aynı bent içinde yer alan fiiller ise fiil sayısı kadar değil, tek suç meydana gelmiş sayılır ve buna tek suç esası denir. Ayrı bentlerdeki fiillerin her biri ayrı suç olarak değerlendirilecektir. Aynı hareketin aynı takvim yılı içinde birden fazla defa yapılması suçun tekliğini etkilemez. Bir başka deyişle her bent içinde kalan hangi hareket yapılırsa yapılsın o bent bazında bir suç düzenlenmiştir.

3.6- Suçun Zincirleme (Müteselsil) Suç Olması

Ceza hukukunda ilke olarak her hareket ayrı bir suç oluşturur. İşlenen suçların tekliği veya çokluğu hesap dönemi (takvim yılı) tespit edilerek belirlenir. Bu çerçevede, fiiller aynı bent içinde kalacak şekilde aynı takvim yılı içinde işlenmesi halinde zincirleme suç tipi oluşması nedeniyle tek bir suç oluşur.¹² Çünkü takvim yılında işlenmiş tüm suçları işleme iradesi altında işlendiği ve hareketler arasında hukuki bağın olduğu kabul edilir. O halde, aynı hesap dönemi içinde seçimlik hareketler içinde seçimlik hareketler içinde kalacak şekilde hangisi olursa olsun fiil kaç defa işlenirse işlensin fiil işlenmiş sayılır.¹³

¹¹ Şafak Ertan Çomaklı, a.g.e.

¹² İzzet Özgenç, Suça İştirakin Hukuki Esası ve Faillik, İstanbul, 1996.

¹³ Şafak Ertan Çomaklı, a.g.e.

3.7- Suçun Tehlike Suçu Olması

Kaçakçılık suçunun fiilleri (çift defter tutmak: defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter ve belge ve kayıt ortamına kaydetmek hariç) yönünden vergi ziyai suçun unsuru değildir. Böylece vergi kaçakçılığı suçu zarar suçu değil tehlike suçu haline gelmiştir.

3.8- Manevi Unsur Açısından

TCK'da suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Bir fiili işlerken kişide kastın olmaması halinde suçun tüm unsurları tamamlanmamış olacağından o kişi cezalandırılmayacaktır. Kast hareketin yapıldığı anda var olmalıdır, yokluğu cezalandırmaya engel oluşturur. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesidir. Bu durumda fail suçu işlemesi sırasında kanuna aykırı fiili bilerek ve isteyerek işlemektedir.

4- KAÇAKÇILIK SUÇ ve CEZASI

VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık sayılan fiiller hapis cezası süresine göre üç gruba toplanmıştır. Bu gruplar içinde ayrıca alt gruplar da mevcut olup, bu şekilde alt grubu oluşturan fiillere ilişkin hususlar ve özellik arz eden durumlar aşağıdaki gibidir.

On sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası gerektiren fiiller açısından; VUK'un 359/a maddesinde sayılan ve aşağıda belirtilen fiillerin işlenmesi halinde bu fiilleri işleyenlere, on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Belirtilen madde kapsamına giren fiiller aşağıdaki gibidir.

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak, bilinçli olarak yapılması kaydıyla, defter ve belgeler üzerinde bilerek matematiksel hatalar yapmak, bazı rakamları yanlış hesaba kaydetmek, mükerrer kayıt yapmak, bazı tutarları hiç kaydetmemek gibi eylem ve işlemler, muhasebe hilesi anlamına gelir.

Mevhum adlara hesap açmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açılmasıdır. Örneğin banka hesaplarının başka adla açılması gibi, bu sayede işletmeler hasılatlarını gizleme yoluna gitmektedirler.

Çift defter tutmak, işletmelerin vergi idaresine ibraz edilmek üzere ayrı, kayıt dışı hasılatlarını gizlemek üzere ayrı defter tutmaları, çift defter tutulması fiilini oluşturur. Ayrıca ilgili maddeye göre, çift defter tutulmasının vergi matrahının azaltılması sonucu doğurmayan çift defter tutulması halinde suç oluşmayacaktır.

Defter ve belgelerde tahrifat yapmak, bunların üzerindeki yazı ve rakamların çeşitli şekillerle okunamayacak hale getirilmesidir. Bu surette daha önce gerçeği yansıtan kayıt ve belgelerin, gerçek durumu yansıtmaması engellenmiş olmaktadır.

Defter ve belgeleri gizlemek, mevcudiyeti noter tasdiki ve diğer şekillerle tespit edilmiş olan ve makul bir neden olmaksızın vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmeyen defter ve belgeler gizlenmiş sayılır. Mücbir sebebin varlığı halinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, gizleme anlamına gelmez. Bu hallerde gizleme fiilinden bahsedilemez. Bunun dışındaki hallerde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme fiilini oluşturur.

Muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak, gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte, bu işlem veya durumu mahiyet ve miktar itibarı ile gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır. Kimlik, adres, vergi kimlik numarası, miktar, fiyat gibi bilgilerin ya-

nıltıcı olarak yazılması, muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgelerin en önemli özelliğidir. Maddeye göre, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak, kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır olup, bu suç hapis cezası ile cezalandırılacaktır.

Üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası gerektiren fiiller; VUK'un 359/b maddesinde sayılan ve aşağıda belirtilen fiillerin işlenmesi halinde bu fiilleri işleyenlere, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Maddede sayılan ve hapis cezasını gerektiren fiiller aşağıdaki gibidir.

Defter kayıt ve belgeleri yok etmek, tahrifattan daha ağır bir fiil olarak değerlendirilmiş ve ağır ceza mahkemesinde yargılanacak suçlar arasında gösterilmiştir. Defter ve belgelerin yok edilmesi genellikle gerçek vergi matrahının gizlenmesi amacıyla yapılır. Fiilin işlenmiş sayılması için bütün defter ve belgelerin yok edilmesi gerekmez. Sadece bazı defter ve belgelerin yok edilmiş olması, fiili işlemek anlamına gelir.¹⁴

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak, gerçek bir işlem ve durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır. Sahte ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeyi bilmeden kullananlara kaçakçılık cezası uygulanamayacak, ceza uygulaması ancak bu belgelerin bilerek kullanılması halinde söz konusu olabilecektir. Bu bakımdan bu suç tipinde kasıt unsuru aranır.¹⁵

İki yıldan beş yıla kadar hapis cezası gerektiren fiiller; VUK'un 359-c maddesine göre; Kanun'un mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayalı çıkartılan yönetmeliğe aykırı olarak, anlaşması olmadığı halde belge basanlar ile sahte belge basan matbaa işletmecileri ile bu belgeleri kullananların bu fiilleri sahte belge basım ve kullanımı fiili olup, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasını gerektirmektedir.¹⁶

5- CEZA HUKUKUNDA İŞTİRAKİN TANIMI ve HUKUKİ NİTELİĞİ

"Suç, isnat kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak cezanın uygulanmasını gerektiren fiildir". Suçun tanımı ve unsurları çerçevesinde, kanuni tanımda yer alan bir suçun işlenbilmesi için esas olarak tek failin bulunması yeterlidir. Ancak çok failli suçlar ve iştirak bu kuralın istisnalarını oluşturmaktadır. Tek bir kişi tarafından işlenebilmesi mümkün olmadığı için birden fazla kişinin fail olarak suçun işlenmesine katıldığı suçlar çok failli suçlar olarak tanımlanabilmektedir. Bağımsız bir suç kategorisi olarak tabir edilebilen çok failli suçlarda faillerin birden fazla olacağının kanunda belirtilmesi, bu faillerden her birinin ihmali veya icrai bir harekette bulunması ve bu hareketlerin de kanuni tarifte yer alması gerekmektedir. Bu özellikleri dolayısıyla çok failli suç kavramı suça iştirak ile karıştırılmaması gereken farklı bir anlamı içermektedir ve bu suç tipi ceza kanunlarının özel hükümlerinde düzenlenmektedir.¹⁷

Ceza hukukunda suçun özel görünüm şekli olarak nitelendirilen iştirak kurumu ise ceza kanunlarının genel hükümlerinde düzenlenmekte olup, soyut olarak bir kişinin işleyebileceği bir suçun birden çok kişi tarafından işlenmesi halinde suça katılanların sorumluluklarını düzenleyen suçun özel görünüm şekli olarak tanımlanabilir. Dolayısıyla iştirak hükümleri suçu failden başkalarına doğru geniş-

¹⁴ Şafak Ertan Çomaklı, Ak Ahmet, Vergi Suç ve Kabahatleri, 2013-Erzurum Barosu Yayınları

¹⁵ Şafak Ertan Çomaklı, a.g.e.

¹⁶ Şafak Ertan Çomaklı, a.g.e.

¹⁷ İzzet Özgenç, Suça İştirakin Hukuki Esası ve Faillik, İstanbul, 1996.

letici ve asıl suça ilişkin kurallara göre tamamlayıcı nitelikte olup, suçun tanımına girmeyen hareketlerin de cezalandırılmasını sağlayarak, fail dışındaki kişilerin de sorumluluklarını düzenlemektedir.¹⁸

İştirakin hukuki esası, birden fazla şahsın aynı suçu işlemek niyetiyle birleşerek hareket etmeleri halinde suçun tekliği veya çokluğu hususuna dayanmaktadır. Suç birliği (tekliği) teorisine göre; iştirakte bir suç vardır ve faillerden her biri işlenmiş olan o suçtan ceza almaktadır. Suç ayrılığı teorisine göre ise; bir suçun birkaç şahıs tarafından işlenmesi halinde bir tek suç değil kaç fail varsa o kadar suç vardır ve faillerden her biri ayrı suç işlemiş gibi sorumlu tutulmalıdır. Geleneksel düşünce, suçun tekliğini savunmakta ve böylece iştirak halinde işlenen suçun bölünemeyeceği ifade edilmektedir. 5237 sayılı TCK'da, iştirak halinde işlenen suç tek suç, bir bütün olarak kabul etmiştir. Kanunumuza göre her failin fiili, bir bütünün parçalarını temsil ederek birbirlerini tamamlamaktadır ve farklı fiiller tek bir suçu oluşturmaktadır;¹⁹ dolayısıyla iştirakte cezai sorumluluğun kaynağı suça iştirak edenlerin fiilin asli veya tamamlayıcı yapıcısı sayılmasından kaynaklanmaktadır. Ceza hukuku kurallarında iştirak hükümlerinin amacı, faillik hükümleri kapsamına girenlerin ve suçun oluşumunda kolaylaştırıcı ve tamamlayıcı rol oynayan suç ortaklarının cezai sorumluluğunu belirlemektir. Genel ceza kanunlarında ve ceza içeren özel kanunlarda fail, asli suçludur ve cezai sorumluluğu kanunlarda belirtilmektedir. Problem ise fail dışında suçun işlenmesine katkıda bulunan iştirakçilerin sorumluluğunun ve cezasının tespiti noktasında ortaya çıkmaktadır. Genel olarak ceza hukukunda faillik (asli iştirakçi/principal), suçu bizzat, birlikte veya başkası vasıtasıyla işleyen; suç ortakları (fer'i iştirakçi/accessory) ise suçun işlenmesi esnasında veya suçun işlenmesinden önce faile hukuksuz ve kasti eyleminde kasten yardımda bulunan, suçun işlenmesini teşvik eden, suçu işleyene öğüt veren, yol gösteren veya suçun işlenmesi için araç tedarik eden kişileri ifade etmektedir.²⁰ Failin, suça yardım edenden ve bir anlamda suçun tamamlayıcı niteliğinde olan diğer iştirakçilerden nasıl ayrılacağına dair objektif ve subjektif muhtelif kriterler ileri sürülmüştür. Objektif kriterlerden yana olanlara göre; suçun tamamlanması için çok etkili hareketi yapanlar fail, hazırlık hareketlerini yapanlar ise yardım eden sayılacaktır. Subjektif kriterlerden yana olanlara göre ise; failin kastına göre değerlendirme yapılmalıdır ve hareketi kendi fiili olarak kabul eden fail, başkasına ait fiil olarak kabul edenler yardım eden olarak nitelendirilmelidir. Bu noktada yardım edenin iradesi asli failin iradesine bağlı olarak görülmektedir. Günümüzde doktrinde hâkim görüş olan ve subjektif ve objektif görüşlerin sentezinden oluşan fiil egemenliği görüşüne göre; fail fiil egemenliğine sahip olan ve onu engelleyebilen veya hareket ettirebilen iken; suç ortakları kendi fiil egemenliği olmaksızın, fiilin işlenmesine sebebiyet veren veya onu teşvik eden olarak tanımlanabilir.

5.1- İştirakin Genel Şartları

Suçta iştirakin oluşabilmesi için iştirakin genel şartı olarak nitelendirilen iki unsurun var olması gerekir. Bunlar manevi unsur ve maddi unsur olarak nitelendirilmektedir. Suça iştirak edenlerin belirli bir suçun işlenmesine iştirak ettiklerini bilmiş ve bunu istemiş olmaları gerekmektedir, dolayısıyla faillikte, suça yardım eden veya azmettiren kişilerde suça iştirak kastı bulunmalıdır. Bu çerçevede iştirakin manevi unsuru "suça iştirak iradesidir" ve iştirak kastı, suça iştirakin manevi unsuru oluş-

¹⁸ Şafak Ertan Çomaklı, a.g.e.

¹⁹ Veli Özer Özbek, Türk Ceza Kanunu'nun Anlamı: TCK İzmir Şerhi Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, 2010, Ankara.

²⁰ Şafak Ertan Çomaklı, a.g.e.

turmakta ve iştirakin şartı sayılmaktadır. Bu çerçevede bilmeden suça iştirak ile hata neticesinde işlenilmiş suça iştirak halinde suça iştirak iradesi bulunmamaktadır. Dolayısıyla suça iştirakin gerçekleşebilmesi için belirli bir suça katılma bilinci ile hareket edilmelidir. Ancak suça katılan kişinin suçun tüm ayrıntılarını bilerek suça katılması şart değildir. İştirakin “subjektif şartı” veya “iştirak kastı” olarak ifade edilen bu durumda kusurlu bir fiilin varlığı suçun kurucu unsuru olduğu için kusurlu bir fiil olmadan iştirakin varlığı da yeterli değildir. İştirak halinde suç, birden fazla kimselerin fiillerinin birleşmesinden oluşmaktadır. Dolayısıyla iştirakin maddi unsuru, bu suç bütünlüğüne etkili bir şekilde illiyet bağı çerçevesinde “katılmak” ile meydana gelmektedir. Dolayısıyla iştirakin maddi unsuru faillerin çokluğunu içermektedir ve tamamlanmış veya en az teşebbüs derecesinde olan bir suçun gerçekleştirilmesine bu kişilerin katılması olarak tanımlanabilen maddi unsur, suça iştirakin genel şartı olarak nitelendirilmektedir.²¹

5.2- Cezadan İndirim Hallerine Dair Suçlarda Fail ve Cezai Sorumluluk

Birden fazla kişi VUK md. 359’da sayılan (kaçakçılık) fiillerinin icrasına iştirak ettikleri takdirde, fiili irtikâp edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Madde hükmüne göre kaçakçılığa iştirak suçunu işleyebilecek olanlar genel ifade ve izlerle gösterilmiştir. Buna göre kaçakçılığa iştirak suçunun oluşması için fiilin icrasına doğrudan veya etkili bir biçimde katılmak gereklidir. Danıştay’ın bir kararında bu konuda “...kaçakçılığa iştirak cezasının kesilebilmesi için esas fail hakkında tarhiyatın kesinleşmiş olması, iştirakçinin de suça doğrudan katıldığıнын somut biçimde tespit edilmesi gerektiği...” hükmü edilmiştir.²² Suça işlenmeden evvel veya işlendiği sırada yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak için yapılan eylemleri kaçakçılığa iştirak olarak nitelemek mümkün değildir. Ancak VUK Md. 360’ın son fıkrası uyarınca söz konusu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunmaktadır.²³ Buna göre kaçakçılığa iştirak suçunun failleri söz konusu fiilleri beraber işlemiş olanlardan her biri, bu fiilleri işlemeye azmettirenler ve bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlerdir. Bunların mükellef olup olmamalarının önemi bulunmamaktadır.²⁴ Herhangi bir kimse bu suçu işleyebilir yeter ki genel ceza kanununun prensiplerinden biri olan isnat kabiliyetine sahip olsun.

Bununla birlikte uygulamada vergi idaresinin tüzel kişilere de bu suç fiilini isnat ettiği ve bu doğrultuda Danıştay tarafından şirketlerinde kaçakçılığa iştirak edebilecekleri yeteneği kabul edilerek kaçakçılığa iştirak fiilini işleyebileceklerinden bahisle ceza kesilebileceği yönünde kararlar aldığı görülmektedir. Bu kararlardan birinde “Dış Ticaret Limited Şirketine sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler (faturalar) düzenlemek suretiyle anılan şirket tarafından haksız yere katma değer vergisi iadesi alınması fiiline iştirak ettiğinden bahisle... Dış Ticaret Limited Şirketi adına kesilen kaçakçılığa iştirak cezasının şirketten tahsil edilememesi üzerine... sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmenin veya bunların bilerek kullanmanın vergi kaçakçılığı olacağı belirtilmiştir. Sahte faturalar, maddi karşılık söz konusu olmaksızın düzenlenemeyeceğine göre, bu maddi

²¹ Fulya Mercimek, Adnan Gerçek, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk”, TAAD, Yıl:4 Sayı:14 2013

²² Şafak Ertan Çomaklı, a.g.e., 2008

²³ Şafak Ertan Çomaklı, a.g.e., 2013

²⁴ Doğan Şenyüz, a.g.e.

karşılığın niteliğinin bilinmesi gerekir. Bu tür fatura düzenlenmesi, vergi kaçırmaya yönelik bir eylem olup, faturayı kesenin, suça doğrudan katıldığı ve haksız vergi iadesinden pay aldığı veya haksız yere vergi indiriminde bulunduğu tespiti halinde, bu fiilin 213 sayılı Kanunun 338. maddesi kapsamında, kaçakçılığa iştirak olacağı açıktır şeklinde hüküm verilmiştir. Başka bir kararda ise benzer şekilde tüzel kişilik suça iştirakin bir tarafı sayılmış ve davaya konu olmuştur.²⁵

5.3- Kaçakçılık Suçuna İştirak Edenlerin Durumu

Kaçakçılık suçunu işleyen asil faille; bu fiil ile vergi ziyaına da yol açılmış ise VUK'un 344/2. maddesine göre vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanacaktır. Kaçakçılık suçuna iştirak edenlere ise VUK'un 344. maddesine göre vergi ziyai cezası bir kat olarak uygulanacaktır.²⁶

İlke olarak kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin yapılmasına iştirak edenler de VUK'un 359. maddesi ile TCK'nın iştiraki düzenleyen 37-41. maddeleri kapsamında aynen asli fail gibi cezalandırılacaklardır. Ancak VUK'un 360. maddesine göre, suçun işlenmesinden maddi bir çıkar sağlamamış olanlar için TCK'nın iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısı indirilecektir.²⁷

Kaçakçılık suçuna iştirakte maddi menfaat, vergi ziyai suretiyle vergi kaçırmak şeklinde sağlanmış olabileceği gibi, para veya para ile ifade edilebilen başka bir değer şeklinde sağlanması da söz konusu olabilir. Örneğin, başkasının defterinde muhasebe hileleri yapmak suretiyle onun kaçakçılık fiili yapmasına yol açan kimse, bu yüzden dolgun ve normalin üstünde bir ücret alsa, maddi menfaat sağlamış olur. Bu durumda maddi menfaat sağlamak suretiyle kaçakçılık suçuna iştirak etmiş olur ve cezaya muhatap tutulur.²⁸

Bu sistem içinde çok sayıda kişinin bir organizasyon çerçevesinde VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık fiilini işlemeleri halinde, bu organizasyonda yer alanlar normal olarak söz konusu madde kapsamında kaçakçılık cezası ile cezalandırılacaklardır. Bu organizasyonda maddi bir menfaat sağlamadan yer alanlar ise VUK'un 360. maddesine göre kaçakçılık suçuna verilecek cezanın yarısı ile cezalandırılacaklardır.²⁹

Yukarıda açıklandığı gibi, 359. maddeye göre ceza uygulanabilmesi için maddede belirtilen fiillerle vergi ziyaına yol açılmış olup olmamasının bir önemi yoktur. Her halükarda bu fiillerin işlenmesi halinde hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanacaktır. Ancak bu fiillerin işlenmesi sonucunda vergi ziyai da ortaya çıkmışsa, hürriyeti bağlayıcı ceza yanında ayrıca VUK'un 344. maddesine göre vergi ziyai cezasının da uygulanacağı tabiidir.³⁰

Öte yandan suça iştirak edenlerinde VUK'un 371. maddesine göre, pişmanlık hükümlerinden yararlanmaları mümkündür. Buna göre kaçakçılık suçuna iştirak edenler, Kanun'un 371. maddesinde yer alan şartlar çerçevesinde pişmanlık uygulamasından yararlanabileceklerdir. Bu durumda gerek hürriyeti bağlayıcı ceza ve gerekse vergi ziyai cezasının uygulanması söz konusu olmayacaktır. Suça katılanların pişmanlıktan yararlanması, asıl failin cezadan kurtulmasını da sağlamayacaktır.³¹

²⁵ Şafak Ertan Çomaklı, a.g.e., 2008.

²⁶ Gürol Üner, a.g.e.

²⁷ Gürol Üner, a.g.e.

²⁸ Gürol Üner, a.g.e.

²⁹ Gürol Üner, a.g.e.

³⁰ Gürol Üner, a.g.e.

³¹ Gürol Üner, a.g.e.

Kaçakçılık suçuna vergi mükellefleri tarafından iştirak edilebileceği gibi vergi mükellefi olmayanlar tarafından da iştirak edilebilecektir. Bu itibarla VUK'un 359. maddesinde belirtilen şartların oluşması halinde, bu suçu işleyenler vergi mükellefi olsun olmasın maddede öngörülen cezalar ile cezalandırılacaklardır. Normal olarak vergi mükellefi olan bir kimseye ceza, VUK'un 365. maddesine göre bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilecektir. Ancak bu açıdan kaçakçılık suçuna iştirak eden mükellefin durumu özellik arz eder.³²

Esasen kaçakçılık suçu ile ilgili takibi yapan asli fail olan vergi mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesidir. Dolayısı ile kaçakçılık suçuna iştirak edene ilişkin uygulamanın da iştirak edenin vergi dairesince değil, asli failin vergi dairesince yapılması gerekir. Kaldı ki, yukarıda da belirtildiği gibi, kaçakçılık suçuna iştirak edenin vergi mükellefi olması şartı da yoktur. Bu durumda iştirak edenin vergi dairesi de bulunmadığından, takibin asli failin vergi dairesince yapılması dışında seçenekte bulunmamaktadır.

Bu itibarla kaçakçılık suçuna iştirak edene uygulanacak vergi ziyai cezası asli failin bağlı olduğu vergi dairesince kesilecektir. Nitekim kaçakçılık suçuna iştirak edene uygulanacak vergi ziyai cezasının, kaçakçılık suçunu işleyen asıl mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince kesileceği yönünde Danıştay Kararları da bulunmaktadır.³³

5.4- Alman ve Amerikan Vergi Ceza Sisteminde Vergi Kaçakçılığına İştirak Görünümünde Cezai Sorumluluk

Vergi suçlarının düzenlendiği Alman Vergi Usul Kanunu'na (Abgabenordnung) göre "vergi kaçakçılığı"nın cezası 5 yıla kadar hapis cezası veya para cezası (370/1), özellik arz eden ağır nitelikli vergi kaçırma eylemleri içinde 6 ay ila 10 yıl hapis cezası olarak düzenlenir(370/3). Cezanın artırılması açısından fiil niteliğine göre bir artırım değil, hâkimin takdir yetkisi kapsamında bir artırım öngörülmektedir. Alman Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılık suçuna iştirak hükümleri düzenlenmemekte ve 369. p.2'ye (the Fiscal Code:Abgabenordnung) göre hüküm bulunmayan hallerde Alman Ceza Kanunu'nun ilgili genel hükümlerinin geçerli olacağı yönünde atıf yapılmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılık suçuna iştirak halinde Alman Ceza Kanunu hükümleri aynen geçerli olacaktır.³⁴

Bu kapsamda Alman vergi ceza sistemi genel ceza hukuku sistemine uygun olarak fiil egemenliğine göre faillik ile suç ortaklığı (yardım ve azmettiriciler) ayrımı çerçevesinde vergi kaçakçılık suçuna iştirak görünümünde cezai sorumluluk açısından ikilik sistemi uygulanmaktadır. Bu noktada vergi kaçakçılık suçuna iştirakte dolaylı failler ve müşterek failler fail olarak kabul edilirken (sec. 25); yardım eden (sec. 26) ve azmettirenler (sec. 27) faillikten ayrı bir düzenlemede ele alınmakta ve bazı durumlarda yardım edenlerin cezası indirilebilmektedir (sec. 49/1). ABD İç Gelir Kanunu'nda (Internal Revenue Code of 1986 Section 7201'de) vergi kaçakçılık suçunun tanımı yapılmaktadır. Bu tanıma göre kasten yasanın öngördüğü vergi yükümlüğünün ihlaline yol açacak davranış biçimiyle vergi kaçırma fiili işleyen vergi kaçakçılık suçundan dolayı suçlu sayılmaktadır.³⁵

ABD ceza sisteminde iştirakçilerin sorumluluğunda eşitlik sistemi kabul edilmekte ve yardım ve teşvik edenler de fail gibi sorumlu tutulabilmektedir. ABD'de vergi kaçakçılık suçunun cezai sorumlulu-

³² Gürol Üner, a.g.e.

³³ Gürol Üner, a.g.e.

³⁴ Fulya Mercimek, Adnan Gerçek, a.g.e.

³⁵ Fulya Mercimek, Adnan Gerçek, a.g.e.

luğunun türetilmesinde USC § 2/a (Crimes and Criminal Procedure) önem arz etmektedir ve kanuna göre suça yardım, azmettirme, yol gösterme, teşvik ederek iştirak edenler fail olarak cezalandırılabilen ve Anglo Sakson hukuk sisteminin bir özelliği olarak vergi kaçakçılığına iştirak halinde mahkeme içtihatları oldukça önem arz etmektedir.³⁶

Ülkemizde VUK'a göre idari nitelikli vergi kabahatleri için 359. maddede yazılı fiillere iştirak edenlere bu kabahatin failine verilen vergi ziyai cezasının üçte biri öngörülürken, faile göre vergi ziyai kabahatine yardım ve azmettiren olarak iştirak edenler daha az oranda idari para cezasına tabi olmaktadır. Adli nitelikli vergi kaçakçılık suçuna iştirak görünümü için ise iştirak edenlerin cezai sorumluluğuna dair VUK'ta bir düzenleme bulunmamaktadır ve TCK'nın genel hükümleri çerçevesinde, faillik (tek başına fail, dolaylı fail, müşterek fail) ve suç ortaklığı (yardım eden, azmettiren) ayrımı ile vergi suçlarına iştirakte cezai sorumluluk çözümlenmektedir.³⁷

6- SONUÇ ve TESPİTLER

5728 sayılı Kanun (m.277) ile VUK'un 360. maddesinde yer alan "iştirak hükümleri kaldırılmış ve bu madde iştirake ilişkin bir ceza indirimi müessesesine dönüştürülmüştür. Bu çerçevede, vergi suçu, kaçakçılık suçu merkezinde toplanarak, iştirak suçunun TCK'nın genel çerçevesi içinde çözümlenmesi esası benimsenmiştir. Mevcut haliyle, VUK m. 359'da düzenlenen suçlara iştirak edenlerin, yapılan eylem ile menfaatlerinin bulunmaması durumunda TCK'da suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısı oranında indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu durumda, kaçakçılığa iştirakte TCK m. 37 ve m. 41 geçerli olacak ve ancak menfaat gözetmeden iştirak edenler için VUK md. 360'da yer alan indirim devreye girecektir. Kaçakçılık suçuna iştirak edenlerin her birine, iştirak ettiği suça ilişkin olarak VUK md. 359 kapsamında yer alan hapis cezalarına hükmolunacaktır. Bu durumda 5237 sayılı TCK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte kaçakçılık suçuna ilişkin olarak açıklanan hukuksal yaptırımlar, bu suça iştirak edenler için de geçerli olmuştur.

Vergi kaçakçılık suçuna iştirak görünümü vergi ceza hukuku ve genel ceza hukuku kesişim noktasında yer almaktadır ve ülkemizde bu suça iştirakte cezai sorumluluğun tespiti, genel ceza kanunu çerçevesinde çözümlenmektedir. Ancak bu suça müşterek fail, dolaylı fail; yardım eden ve azmettiren olarak katılan suç ortaklarının sorumluluğuna vergi kaçakçılık suçunun belirli özelliklerinin yansdığı görülmektedir.

Bu noktada vergi kaçakçılık suçuna iştirakte vergi ziyai şartının aranmaması, bu suça menfaat gözetmeksizin katılan suç ortaklarının cezasında indirimle gidilebilmesi, menfaat saikinin belirsiz niteliği, iştirak neticesinde ayrıca idari makamlarca vergi ziyai cezasının da kesilebilmesi, ceza ve vergi mahkemeleri açısından suça iştirakte farklı kararlar verilebilmesi bu özelliklerden bazılarıdır.

Bu yönlerden hareketle VUK'un 360. maddesi hariç olmak üzere, hukuk âleminde tanım bulan diğer kişiler ve sorumlulukları açısından kaçakçılık suçuna iştirak görünümünde herhangi bir düzenleme bulunmaması, bu maddede yer alan suç ortakları kavramının yeni TCK'ya göre kavramsal anlamı, neye veya kime göre indirim yapıp yapılamayacağı ve menfaat saikinin subjektif bir olgu olması durumunda hâkimin hüküm vermedeki ölçütlerinin ne olacağı gibi belirsizlikler bulunmaktadır.

³⁶ Fulya Mercimek, Adnan Gerçek, a.g.e.

³⁷ Fulya Mercimek, Adnan Gerçek, a.g.e.

Ayrıca Vergi Ceza Hukuku kaynaklarında Vergi Hukuku açısından iştirakin açıkça tanımı yapılmamaktadır. Bu bakımdan kanuni açıklamanın bulunmaması hem Kanunilik İlkesi ihlal etmekte, hem de vergi hukukunda yorumun yapılmasına sebebiyet vererek hukuka aykırı sonuçlar doğurmaktadır.

Her ne kadar yukarıda belirttiğimiz olumlu ve olumsuz durumlar mevcut olsa da Yeni bir kanuni düzenlemenin yapılarak hükümlere ve kavramlara bu konularda açıklık getirilmeli, bu sayede Vergi Ceza Hukuku'nda İştirak Hükümlerine işlevsellik kazandırılarak belirsizlikler ve hukuka aykırılıklar ortadan kaldırılmalıdır. Tanım eksiklikleri veya anlamının tam olarak tespit edilemediği tanımlar, günümüz müesseselerine uyarlanmalı ve bu sayede, Devletin Egemenlik gücünü kullanması adına vatandaşlar yani mükellefler üzerinde oluşan haksızlıklara son verilerek, Hukuk Devleti İlkesi pekiştirilmelidir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- CENTEL, N., ZAFER, H., ÇAKMUT, Ö. Türk Ceza Hukukuna Giriş, 5237 Sayılı TCK ile İlgili Hükümlere Göre Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Beta, İstanbul, 2008.
- ÇOMAKLI, Ş. E. Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.
- ÇOMAKLI, Ş. E., AK, A. Vergi Suç ve Kabahatleri, 2013-Erzurum Barosu Yayınları
- KIZILOĞ, Ş. ŞENYÜZ, D. Taş Metin, Dönmez Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- ÖZBEK, V. Ö. Türk Ceza Kanunu'nun Anlamı: TCK İzmir Şerhi Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, 2010, Ankara.
- ÖZGENÇ, İ. Suça İştirakin Hukuki Esası ve Faillik, İstanbul, 1996.
- ŞENYÜZ, D. Vergi Suç ve Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015.
- ÜNER, G. Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015

Makaleler

- GÖREN, Ö. Vergi Ceza Hukukunda İştirak, Ankara Barosu Yayınları, Ankara, 2013.
- KARAASLAN, M. "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi", TBB Dergisi Sayı 64, 2006
- MERCİMEK, F., GERÇEK, A. "Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk", TAAD, Yıl:4 Sayı:14 2013