



İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU EKONOMİSİ ANABİLİM DALI

**Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar
Türk ve Alman Hukukuna İlişkin Mukayeseli Bir Analiz**

Yüksek Lisans Tezi

Havva Hatice Güven Ateş

Nisan 2025



İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU EKONOMİSİ ANABİLİM DALI

**Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar
Türk ve Alman Hukukuna İlişkin Mukayeseli Bir Analiz**

Yüksek Lisans Tezi

Havva Hatice Güven Ateş

Danışman

Prof. Dr. Fatih Sarıoğlu

Nisan 2025

TEZ JÜRİSİ ONAYI

Havva Hatice Güven Ateş tarafından hazırlanan "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Türk ve Alman Hukukuna İlişkin Mukayeseli Bir Analiz" başlıklı bu Yüksek Lisans Tezi, Kamu Ekonomisi Anabilim Dalı'nda hazırlanmış ve jürimiz tarafından kabul edilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

Tez Danışmanı:

Prof. Dr. Fatih Sarıoğlu
İstanbul Medeniyet Üniversitesi

Üyeler:

Dr. Öğretim Üyesi Nergis Feride Kaplan Dönmez
İstanbul Medeniyet Üniversitesi

Dr. Öğretim Üyesi İrem Berksoy
Marmara Üniversitesi

Tez Savunma Tarihi: 10/ Nisan / 2025

BEYANLAR

Yazım ve Kaynak Gösterme Kılavuzu Beyanı

Danışmanlığımda yazılan bu tezin Chicago yazım ve kaynak gösterme kılavuzunda belirtilen kurallara uygun olarak yapılandırıldığı ve bu kılavuzun dipnot kaynak gösterme standartlarının bu tezde tutarlı olarak uygulandığı tarafımdan incelenerek teyit edilmiştir.

İmza

Prof. Dr. Fatih Sarıoğlu

Etik İlkelere Sadakat Beyanı

Hazırladığım bu tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu, akademik ve etik kuralları gözeterek çalıştığımı ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi beyan ederim.

İmza

Havva Hatice Güven Ateş

ÖZET

Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Türk ve Alman Hukukuna İlişkin Mukayeseli Bir Analiz

Güven Ateş, Havva Hatice

Yüksek Lisans Tezi, Kamu Ekonomisi Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Fatih Sarıoğlu

Nisan, 2025

Bu tez, vergi kaçakçılığı suçunun tanımı, vergi kaçakçılığına karşı uygulanan cezalar ve Türk ve Alman hukuk sistemlerinde vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasını incelemektedir. Araştırmanın amacı, her iki ülkedeki hukuki düzenlemeleri karşılaştırarak vergi kaçakçılığı suçuna yönelik cezaların etkililiğini ve hukuki sürecin işleyişini analiz etmektir. Çalışma, vergi kaçakçılığı suçunun genel olarak nasıl tanımlandığı, bu suçun ekonomik etkileri ve devletin vergi gelirlerine zarar vermemek amacıyla yürüttüğü hukuki mücadeleyi ele almaktadır. Ayrıca, vergi kaçakçılığı suçunun cezalandırılmasında hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulama alanı, ceza hukukunun genel ilkeleri kapsamında tartışılmaktadır. Türk Hukuku'nda vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin VUK ve TCK'nun ilgili maddeleri incelenerek, suçun tanımı ve cezalandırılmasına dair yasal çerçeve ortaya konulmuştur. Çalışmada, vergi kaçakçılığına yönelik cezaların caydırıcılığını sağlamak amacıyla uygulanan para cezaları ve hapis cezalarının etkinliği tartışılmıştır. Alman Hukuku'nda ise vergi kaçakçılığı suçunun cezalandırılmasına dair 1977 tarihli Alman Vergi Usul Kanunu (AO), Alman Ceza Kanunu (StGB) dikkate alınarak, vergi kaçakçılığına yönelik cezaların uygulama biçimi analiz edilmiştir. Çalışma, Almanya'daki vergi kaçakçılığına ilişkin ceza uygulamalarının, Türk hukukuna kıyasla daha sert ve kapsamlı olduğunu ortaya koymaktadır. Bulgular, her iki ülkede de vergi kaçakçılığının ciddi bir suç olarak kabul edilmesine rağmen, cezaların caydırıcılığı konusunda bazı farklılıklar olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, her iki ülkede vergi kaçakçılığının ekonomik etkileri, vergi adaletine olan güvenin zedelendiği ve devletin mali kaynaklarını olumsuz yönde etkilendiği vurgulanmıştır.

Sonuç olarak, vergi kaçakçılığına karşı etkili bir mücadele için, sadece cezaların değil, aynı zamanda vergi denetim mekanizmalarının ve vergi bilincinin artırılmasının önemi ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Yaptırım, Türk ve Alman Hukuku Uygulaması

ABSTRACT

A Comparative Analysis of the Turkish and German Laws on the Sentences of Imprisonment for Tax Evasion Offences

Güven Ateş, Havva Hatice

Master's Thesis, Department of Public Economics

Supervisor: Prof. Dr. Fatih Sarıoğlu

April, 2025

This thesis examines the definition of tax evasion, the penalties imposed for tax evasion, and the application of custodial sentences for tax evasion offences in the Turkish and German legal systems. The aim of the research is to analyse the effectiveness of penalties for tax evasion and the functioning of the legal process by comparing the legal regulations in both countries. The study addresses how tax evasion is generally defined, its economic effects, and the legal measures taken by the state to prevent damage to tax revenues. In addition, the scope of application of custodial sentences in the punishment of tax evasion is discussed within the framework of the general principles of criminal law. The relevant articles of the Tax Procedure Law and the Turkish Penal Code relating to tax evasion in Turkish law are examined, and the legal framework for the definition and punishment of the crime is presented. The study discusses the effectiveness of fines and imprisonment imposed to ensure the deterrent effect of penalties for tax evasion. In German law, the way in which penalties for tax evasion are applied is analysed by considering the German Tax Procedure Code (AO) and the German Criminal Code (StGB) of 1977, which deal with the punishment of tax evasion. The study reveals that the penalties for tax evasion in Germany are more severe and comprehensive than those in Turkish law. The findings show that although tax evasion is considered a serious crime in both countries, there are some differences in the deterrent effect of the penalties. However, the economic impacts of tax evasion in both countries, the erosion of trust in tax justice, and the negative effects on state finances are emphasised. In conclusion, the importance of not only penalties but also tax oversight mechanisms and raising tax awareness is highlighted for an effective fight against tax evasion.

Keywords: Tax Criminal Law, Tax Evasion Offences, Sanctions, Turkish and German Law Practice

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
Abgabenordnung (AO)	: Alman Vergi Usul Kanunu
Akt.	: Aktaran
AIHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin
Anm.	: Anmerkung
BGH	: Bundesgerichtshof
BGHSt	: Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BAKA	: Bundeslagebilder Organisierte Kriminalität
Bkz.	: Bakınız
BVerfG	: Bundesverfassungsgericht
BpO	: Betriebsprüfungsordnung
BuStra	: Bußgeld- und Strafsachenstelle
BZSt	: Bundeszentralamt für Steuern
CBK	: Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
CD	: Ceza Dairesi
CGK	: Ceza Genel Kurulu
DStJG	: Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
E.	: Esas Numarası
ERÜHFD	: Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
FVG	: Finanzverwaltungsgesetz
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVG	: Gerichtsverwaltungsgesetz
GwG	: Geldwäschegesetz
GG	: Grundgesetz

K.	: Karar Numarası
KK.	: Kabahatler Kanunu
kn.	: Kenar Numarası
md.	: Madde
MüKo	: Münchener Kommentar
No	: Numara
NJW	: Neue Juristische Wochenschrift
NStZ	: Neue Zeitschrift für Strafrecht
NZWiSt	: Neue Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerrecht
OWiG	: Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
StA	: Staatsanwaltschaft
StGB	: Strafgesetzbuch
StPO	: Strafprozeßordnung
StR	: Strafrecht
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
UstG	: Umsatzsteuergesetz
VKN	: Vergi Kimlik Numarası
vd.	: ve devamı
v.d	: ve diğerleri
VDK	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
vs.	: vesaire
VUK	: Vergi Usul Kanunu

İÇİNDEKİLER

BEYANLAR.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iv
KISALTMALAR.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	viii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. SUÇ, KABAHAHAT ve CEZALAR HAKKINDA TEMEL KAVRAMLAR

1.1 Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku İlişkisi Vergi Ceza Hukuku	3
2. SUÇ	6
2.1 Suç Kavramı.....	6
2.2 Suçun Maddi Unsurları	7
2.2.1 Fiil	7
2.2.2 Netice.....	7
2.2.3 Nedensellik Bağı.....	8
2.2.4 Fail.....	9
2.2.5 Suçun Konusu.....	9
2.2.6 Mağdur.....	9
2.3 Suçun Manevi Unsurları.....	10
2.3.1 Kast.....	10
2.3.2 Taksir.....	11
2.3.3 Netice Sebebiyle Ağırlaşmış Suç.....	12
2.3.4 Amaç veya Saik.....	13
2.4 Suçun Hukuka Aykırılık Unsuru.....	13
2.5 Hukuka Uygunluk Nedenleri.....	14

3. YAPTIRIM	14
3.1 Yaptırım Kavramı.....	14
3.2 Cezalar.....	15
3.2.1 Hapis Cezaları.....	16
3.2.2 Adli Para Cezaları.....	18
3.3 Güvenlik Tedbirleri.....	19
4. TÜRK ve ALMAN HUKUKUNDA VERGİ KABAHAHLERİ	21
4.1 Alman Hukukunda Vergi Kabahatleri.....	21
4.2 Türk Hukukunda Vergi Kabahatleri.....	23

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK ve ALMAN HUKUKUNDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN İNCELENMESİ

1. Genel Açıklamalar	29
2. Suçla Korunan Hukuki Değer	31
3. Alman Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu	33
3.1 Birinci Grup Fiiller.....	32
3.2 İkinci Grup Fiiller.....	34
4. Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu	36
4.1. Birinci Grup Fiiller.....	36
4.2 İkinci Grup Fiiller.....	37
4.3 Üçüncü Grup Fiiller.....	37
4.4 Dördüncü Grup Fiiller.....	38
4.5 Beşinci Grup Fiiller.....	39
5. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Maddi Unsurları	39
5.1 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fiil	39
5.1.2 Alman Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fiil.....	40

5.1.3 Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fiil.....	44
5.2 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Netice.....	53
5.3 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Nedensellik Bağı.....	55
5.4 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail.....	56
5.5 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Suçun Konusu.....	58
5.6 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Mağdur.....	59
6. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Manevi Unsurları	59
6.1 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast.....	59
6.2 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Netice Sebebiyle Ağırlaşmış Suç.....	60
6.3 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza Sorumluluğunu Artıran veya Kaldıran Nedenler.....	60
6.3.1 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Zorunluluk Hali.....	60
6.3.2 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Cebir, Şiddet, Korkutma ve Tehdit	61
6.3.3 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Mücbir Sebep.....	62
6.3.4 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hata.....	63
7. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hukuka Aykırılık Unsuru	64
8. Suçun Özel Görünüş Biçimleri	66
8.1 Teşebbüs.....	66
8.2 İştirak.....	69
8.3 İçtima.....	72

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK ve ALMAN HUKUKUNDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA YAPTIRIM SİSTEMİ VE SUÇUN ÖNLENMESİNE DAİR ÇALIŞMALAR

1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Muhakeme	74
1.1 Alman Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Muhakeme Süreci.....	77

1.1.1 Soruşturma	79
1.1.2 Kovuşturma.....	80
1.2 Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Muhakeme Süreci.....	81
1.2.1 Soruşturma.....	81
1.2.2 Kovuşturma.....	82
2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yaptırım Sistemi	85
2.1 Alman Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yaptırım Sistemi.....	85
2.1.1 Hapis Cezası.....	88
2.1.2 Adli Para Cezası	91
2.2 Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yaptırım Sistemi.....	94
2.2.1 Hapis Cezası.....	94
2.2.2 Adli Para Cezası.....	96
3. Vergi Kaçakçılığının Önlenmesine Dair Çalışmalar ve Değerlendirilmesi.....	97
3.1 Almanya’da Vergi Kaçakçılığının Önlenmesine Dair Kurumsal Düzenlemeler.....	97
3.1.1 Kurumsal Yapının Oluşturulması.....	98
3.1.2 Organizasyon sürecinin yönetilmesi.....	100
3.2 Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesine Dair Kurumsal Düzenlemeler.....	106
3.2.1 Kurumsal Yapının Oluşturulması.....	106
3.2.2 Organizasyon sürecinin yönetilmesi.....	109
4. Vergi Ceza Hukuku Düzenlemelerinin Vergi Kaçakçılığı Suçunun Önlenmesi Üzerindeki Etkinliği.....	115
4.1 Alman Vergi Ceza Hukuku Düzenlemelerinin Vergi Kaçakçılığı Suçunun Önlenmesi Üzerindeki Etkinliği.....	115
4.2 Türk Vergi Ceza Hukuku Düzenlemelerinin Vergi Kaçakçılığı Suçunun Önlenmesi Üzerindeki Etkinliği.....	118

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN YAPTIRIMLARININ EVRENSEL HUKUK İLKELERİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Hukuk Devleti İlkesi Açısından Değerlendirme.....	121
2. Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirme.....	123
3. Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirme.....	126
4. Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirme.....	127
5. Kıyas Yasağı İlkesi Açısından Değerlendirme.....	129
6. Aleyhe Kanunun Geçmişe Yürüme Yasağı Açısından Değerlendirme.....	130
7. Örf ve Adete Dayanılarak Ceza Tayini Yasağı Açısından Değerlendirme.....	131
8. Kusursuz Ceza Olmaz İlkesi Açısından Değerlendirme.....	132
9. Cezaların Şahsiliği İlkesi Açısından Değerlendirme.....	133
10. Ceza Hukukunun Son Çare Olması İlkesi Açısından Değerlendirme.....	134
11. Kanun Yolun Başvurma Hakkı Açısından Değerlendirme.....	136
12. Ne bis in dem İlkesi Açısından Değerlendirme.....	136
13. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Ceza Hukukunun Temel İlkeleri Kapsamında Değerlendirilmesi.....	137

SONUÇ.....	138
KAYNAKÇA.....	147

GİRİŞ

Bu çalışmada vergi kaçakçılığı suçunun tanımını, vergi kaçakçılığına karşı uygulanan cezaların niteliğini ve Türk ile Alman hukuk sistemlerinde vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması derinlemesine incelenmektedir. Çalışmanın temel amacı, her iki ülkedeki hukuki düzenlemeleri karşılaştırarak vergi kaçakçılığına yönelik cezaların etkinliğini ve bu cezaların hukuki süreçteki işleyişini değerlendirmektir.

Çalışmada, vergi kaçakçılığının suç olarak tanımlanmasının yanı sıra, bu suçun ekonomiye olan etkileri, devletin vergi gelirlerini koruma amacıyla gerçekleştirdiği hukuki mücadelenin kapsamı da ele alınmaktadır. Özellikle, vergi kaçakçılığı suçunun cezalandırılmasında hürriyeti bağlayıcı cezaların ne ölçüde ve hangi koşullar altında uygulandığı, bu cezaların türleri, cezaların oranları konularında da tartışmalara yer verilmiştir.

Türk hukukunda, vergi kaçakçılığı suçuna dair VUK ve TCK'nun ilgili hükümleri incelenerek, bu suçun tanımına ve cezalandırılmasına ilişkin hukuki çerçeve ortaya konulmuştur. Çalışmada, vergi kaçakçılığının engellenmesi amacıyla uygulanan para cezaları ile hapis cezalarının caydırıcılık etkisi ve bu cezaların uygulanabilirliği tartışılmaktadır. Türk hukukunda hapis cezasının daha yaygın bir şekilde kullanılıyor olması, bu cezaların vergi kaçakçılığını engelleme noktasındaki etkinliğini sorgulayan bir tartışma alanı oluşturmuştur.

Alman hukukunda ise vergi kaçakçılığı suçlarının cezalandırılmasına ilişkin 1977 tarihli Alman Vergi Usul Kanunu (AO) ve Alman Ceza Kanunu (StGB) ışığında uygulanan cezalar incelenmiştir. Alman sisteminde vergi kaçakçılığı suçlarına karşı uygulanan cezalar, Türk hukukuna kıyasla daha kapsamlı, katı ve idari yaptırımlarla desteklenmiş bir yapıya sahiptir. Çalışma, Almanya'daki cezai uygulamaların, vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik daha disiplinli ve entegre bir yaklaşımı yansıttığını ortaya koymaktadır.

Bulgular, her iki ülkede de vergi kaçakçılığının ekonomik düzeyde önemli bir tehdit oluşturduğunu ve devletin mali kaynaklarına ciddi zarar verdiğini göstermektedir. Ancak, cezaların caydırıcılık açısından farklılıklar arz ettiği gözlemlenmiştir. Türk hukukunda, vergi kaçakçılığına karşı cezai yaptırımlar daha çok hapis cezalarıyla şekillenmekteyken, Alman hukukunda bu cezalar idari yaptırımlar ve mali cezalarla birleşerek daha geniş bir yelpazeye yayılmaktadır. Bu bağlamda, Almanya'daki düzenlemelerin vergi kaçakçılığını daha etkin bir

şekilde engellediği görülmektedir. Ekonomik etkiler açısından her iki ülkede de vergi kaçakçılığının, vergi adaletine olan güveni zedelediği ve devletin vergi gelirlerinin azalmasına yol açtığı vurgulanmıştır. Bunun yanında, vergi kaçakçılığının, vatandaşların vergi ödemek konusundaki gönüllü katılımını olumsuz etkileyerek vergi uyumunu bozduğu tespit edilmiştir.

Vergi ceza hukuku, ceza hukukunun temel ilkeleriyle sıkı bir normatif bağ içerisinde olup, kamu maliyesinin korunması kadar bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması bakımından da stratejik bir öneme sahiptir. Vergi kaçakçılığı suçları ceza hukuku kapsamında değerlendirildiği için şüphesiz şekilde ceza hukukunun temel ilkelerine uygun şekilde tanımlanmalı, yorumlanmalı, uygulamada bu temel ilkeler çerçevesinde tartışılmalıdır. Bu çalışmada vergi kaçakçılığı suçları; başta hukuk devleti ilkesi, kanunilik, belirlilik, ölçülülük, ne bis in idem ve ceza hukukunun son çare olması (ultima ratio) ilkeleri olmak üzere hukukunun temel ilkeleri kapsamında değerlendirilmiştir.

Sonuç olarak, vergi kaçakçılığına karşı etkili bir mücadele yürütebilmek için yalnızca cezaların değil, aynı zamanda vergi denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi ve vergi bilincinin artırılması gerektiği ortaya konulmuştur. Bu tez, her iki hukuk sistemindeki benzerlikleri ve farklılıkları dikkate alarak, vergi kaçakçılığına karşı daha etkin bir cezai sistemin inşa edilmesine yönelik çeşitli önerilerde bulunmaktadır. Ayrıca, cezaların etkinliğinin artırılabilmesi için vergi denetimlerinin şeffaflığı ve vergi ödevi bilincinin yaygınlaştırılmasının kritik öneme sahip olduğu vurgulanmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

SUÇ, KABAHAHAT ve CEZALAR HAKKINDA TEMEL KAVRAMLAR

1. Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku İlişkisi: Vergi Ceza Hukuku

Vergi; tarihsel süreç içerisinde gerek toplumsal ve ekonomik hayatta gerekse politika alanında salt bir kamu geliri olma vasfından ziyade karmaşık, çok boyutlu, değişik amaç ve hedeflere odaklı bir yapı arz etmektedir.¹ Bu nedenle verginin tanımı konusunda bir görüş birliği bulunmamaktadır². Bir tanıma göre vergi; “*kişi veya toplulukların varlığından ayırarak kamu otoritesinin hizmetine sunduğu zorunlu bir katkı veya kamusal amaçlarla bir devlet organı tarafından konulan bir yükümlülük*”³ olarak tanımlanırken; diğer bir tanıma göre “*devletin egemenlik hakkına dayalı ve yasal çerçevede, kamu hizmetlerinin genel karşılığı olarak talep edilen, kişilerin mali güçleriyle orantılı, kamu idarelerine karşılıksız kaynak aktarımlarıdır.*”⁴

Vergi hukuku ise devlet açısından vergi alacağı, mükellef açısından ise vergi borcunun doğması, takip edilmesi gereken ödev ve yükümlülükler ile verginin ödenmesi ve ihtilafların çözüm aşamalarının incelendiği mali hukuk alt dalı olarak tanımlanmaktadır.⁵

Vergi hukuku uygulanacak cezaların hukuki niteliği ve şekli açısından ceza hukuku ile bağlantılı bir bilim dalıdır.⁶ Vergi hukuku, bireylerin ve kurumların vergi ödevlerini yerine getirmelerini düzenlerken, ceza hukuku ise bu ödevlerin ihlal edilmesi durumunda uygulanacak yaptırımları belirlemektedir. Vergi kanunlarının uygulanmasında ve bu hak ve yükümlülüklerinin ihlali sonucunda devlet, vergi mükelleflerini ceza hukuku enstrümanları ile

¹ Mustafa Çolak, *Vergi Ceza Hukuku (Kabahaat ve Suçlar)*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2024), s.29.

² Atilla Uyanık, “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi” *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2019, s.356

³ Salim Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, (İstanbul: Türkmen Kitabevi 15. Baskı, 2020), s.1-5

⁴ Yusuf Karakoç, “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi”, (Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 21, Sayı:2), s.419 vd.

⁵ Çolak, *Vergi Ceza Hukuku*, s.40

⁶ Onur Eroğlu, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi,” (Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık 2013), s.157

tehdit ederek mükelleflerin bu yükümlülüğünü ihlalini önlemeyi, ihlal edenleri ise cezalandırmayı amaçlamaktadır.

Anayasa Mahkemesinin 13.01.2011 tarihli, 2019/16 E. ve 2019/15 K. sayılı kararında; “*kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz ödenmesi ile gerçekleşir. Vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallarına uygun yerine getirilmesi ve böylece kanunların etkinliğinin ve caydırıcılığının sağlanması için vergi suç ve cezaları öngörülmüştür*” denilerek; “*vergi cezaları; mükelleflerin ya da sorumluların kanunlarda belirtilen suçları işlemeleri durumunda uygulanması gereken yaptırımlardır*” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu ihlal ve yaptırımları düzenleyen hukuk dalı ise vergi ceza hukukudur. Vergi ceza hukuku; “*vergi kanunlarının uygulanmasında, hak ve ödevlerin yerine getirilmesinde mükelleflerin aykırı hareket ve eylemlerini cezai boyutunu işleyen, cezalandırma ilke ve kurallarını konu alan vergi hukuku dalı*” olarak tanımlanmaktadır.⁷

Vergi usul hukukundan kaynaklanan suç teşkil eden fiiller ve bu fiillere ilişkin yaptırımlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 331. madde ile başlayan dördüncü kitabında; vergi icra hukukuna ilişkin suç teşkil eden fiil ve yaptırımlar ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun’da düzenlenmektedir. Ceza hukuku kavramlarının vergi hukukunda da kullanılması, vergi ödevinin hukuka uygun şekilde yerine getirilmesini güvence altına almaya yöneliktir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun ceza kanunun amacı başlığını taşıyan 1. maddesi “*Ceza Kanununun amacı; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir. Kanunda, bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumluluğunun temel esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin türleri düzenlenmiştir.*” şeklinde; aynı kanunun adalet ve kanun önünde eşitlik ilkesini taşıyan 3. maddesinin 1. fıkrası ise “*Suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur.*” şeklindedir. Bu iki maddenin birlikte yorumlanmasıyla kanun koyucunun hem suçun bireysel ve genel caydırıcılık (genel önleme teorisi ve özel önleme teorisi) sağlamasını amaçlayarak (TCK m.1) nisbi ceza teorisini hem de

⁷ Çolak, *Vergi Ceza Hukuku*, s.42

kefarete amacını (TCK m. 3/1) vurgulayarak mutlak ceza teorisini (kefarete teorisi) birlikte benimsediğini (karma teori) göstermektedir.⁸

Vergi ceza hukuku açısından da vergi kaçakçılığı gibi ciddi ihlallerde, idari yaptırımların yetersiz kaldığı durumlarda vergi ceza hukuku devreye girerek, vergi gelirlerinin korunmasına ve kamu hizmetlerinin finansmanına katkıda bulunmaktadır. Ceza hukukunun uygulanması, vergi sistemine karşı filler için genel ve özel bir caydırıcı etki oluşturmakta ve vergi kaçakçılığına karşı daha etkili bir mücadele sağlamaktadır. Bu husus ise vergi adaletini garanti altına almaktadır.

TCK'nın 5. Maddesinde; Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinin (1-75. maddeler) özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağını hüküm altına almıştır. 5252 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun⁹'un geçici 1. maddesi “*Diğer kanunların, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Birinci Kitabında yer alan düzenlemelere aykırı hükümleri, ilgili kanunlarda gerekli değişiklikler yapılınca ve en geç 31 Aralık 2008 tarihine kadar uygulanır*” hükmünü içermektedir. TCK'nın yürürlüğe konulmasına ilişkin usul ve esasları belirten 5252 sayılı kanunun bu hükmüne göre vergi cezalarını içeren kanun hükümlerinin uygulanmasında 31 Aralık 2008 tarihine kadar TCK'ya uyumlu hale getirilmedilerse bile, TCK'nın genel hükümlerine tabi oldukları TCK m.5 ile hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda gerek TCK birinci kitap birinci kısım birinci bölümde düzenlenen temel ilkeler ve tanımlar, gerekse diğer kısım ve bölümlerde düzenlenen kanunun uygulama alanı, ceza sorumluluğunun esasları, kast, taksir, teşebbüs, iştirak (VUK'da yer alan özel düzenleme ile ¹⁰), içtima, yaptırım, güvenlik tedbiri gibi genel hükümler kitabı altında yer alan konular açısından başka kanunlarda düzenlenen ve ceza içeren hükümler açısından TCK uygulanacaktır. Bu nedenle vergi ceza hukukuna ilişkin çalışmalar da ceza hukuku genel hükümlerden ayrı düşünülemez.

⁸ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Ankara: 18. baskı Adalet Yayınevi, 2024), s.824-830.

⁹ 5252 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun, kabul tarihi: 4 Kasım 2004, Resmi Gazete, 13 Kasım 2004, sayı 25642.

¹⁰ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, (Bursa:12. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022), s.391.

2. SUÇ

2.1 Suç Kavramı

İnsanlar ve diğer canlılar arasındaki en büyük fark insanların bir iradeye sahip olma, bilinç ve akıl etme özelliklerini haiz olmasıdır. Şahsiyet olarak ifade edilen bu durum insanın varlık bilincini, iradesiyle eylemlerine yön verebilmesini ifade etmektedir.¹¹ İnsan bu özellikleri sayesinde şahit olduğu olayları algılayıp düşünerek hareket etmektedir.¹² Bu husus kendisini Alman Anayasası'nda “*her bir insanın irade özgürlüğünün var olduğu*” anlayışı ile göstermektedir¹³. Buna göre her insan, hakkı ya da haksızlığı seçmek yönünde serbestçe karar alma iradesine sahiptir¹⁴. Bu nedenle insanın eylemlerine sınırlamalar getirilebilmekte, eylemlerinin sorumluluğu insana yüklenmektedir.¹⁵

İnsan sosyal bir varlık olması nedeniyle toplum halinde yaşamakta, yine bir bilince sahip olma özelliği nedeniyle eylemlerini farklı şekillerde yönlendirebilmekte, dünyayı farklı şekillerde algılayabilmektedir. İnsanların karakterlerindeki farklılıklar çoğu zaman çatışmayı da beraberinde getirmektedir. İnsanlık, tarih boyunca toplumsal düzensizliğin önüne geçilmesi, çatışmaların çözülmesi adına belirli kurallara ihtiyaç duymuştur. İnsanlar arasında çıkan çatışmaların toplumsal düzeni bozmaması ve adil bir şekilde çözülmesi için hukuk kurallarından yararlanılmıştır. Bu kurallar toplumsal düzenin korunmasını amaçlamaktadır.

Toplumsal düzeni bozan, haksızlık içeren davranışlar suç olarak adlandırılmaktadır. Genel kabul gören görüşe göre toplumsal düzenin devamı için gerekli olduğu kabul edilen

¹¹ Arthur Kaufmann, *Das Schulprinzip* (Heidelberg: Winter, 1961), 116 vd.; aynı yazar, *Recht und Sittlichkeit* (Tübingen: Mohr, 1964), s.11–12.

¹² Eduard Dreher, *Die Willensfreiheit* (Münih: C.H. Beck, 1987), s.380.

¹³ Heinrich Bernd Akt, *Ceza Hukuku, Genel Kısım – 1*, ed. Yener Ünver, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s.350. Ayrıca bkz. Hillenkamp, *Juristenzeitung* (JZ), 2005, 313; Jakobs, *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft* (ZStW) 117 (2005): 247; Marlie, *Juristische Schulung* (JZS), 2008, 41; Moosbacher, *Juristische Rundschau* (JR), 2005, 61; Reinelt, *Neue Juristische Wochenschrift* (NJW), 2004, 2792; Schiemann, *NJW*, 2004, 2056; Spilgies, *Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik* (ZIS), 2007, 155; Fahl, *Juristische Ausbildung* (JA), 2003, 757 vd.; Jescheck/Weigend, prg. 37 I/2; Arthur Kaufmann, *JURA*, 1986, 225 (226 vd.); Wessels/Beulke, knr. 397.

¹⁴ Heinrich Bernd Akt, *Ceza Hukuku, Genel Kısım – 1*, ed. Yener Ünver (Ankara: Adalet Yayınevi, 2014), 350; BGHSt 18, 87 (94).

¹⁵ Arthur Kaufmann, *Das Schulprinzip*, s. 112-123.

kurallara/değerlere bilerek ve istenerek aykırı şekilde hareket edilmesi ya da bu değerlere karşı özensiz davranılması *suç* olarak tanımlanmaktadır.¹⁶

Öte yandan suç kavramı şekli ve maddi olarak iki yönden incelenmektedir. Şekli anlamda suç; *hukuk düzeni tarafından belirli yaptırımlar öngörülen insan davranışları* olarak ifade edilirken, maddi anlamda suç; *iradi insan davranışının dış dünyada oluşturduğu haksızlık içeren etki* şeklinde tanımlanmaktadır¹⁷. Dış dünyaya yansıyan hangi insan davranışının, ne şekilde cezalandırılması gerektiği maddi suç kavramı başlığında incelenmektedir. Suç kavramını oluşturan unsurlar; suçun maddi unsuru, suçun manevi unsuru ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere 3 başlık altında incelenmektedir.

2.2 Suçun Maddi Unsurları:

Suçun maddi unsurlarını; fiil, netice, nedensellik bağı, suçun konusu, mağdur ve suçun nitelikli hali oluşturmaktadır.

2.2.1 Fiil

Fiil, ceza hukuku teorisyenleri tarafından pek çok farklı tanımla açıklansa da genel kabulde; *kişinin iradesiyle belli bir neticeyi gerçekleştirmeye yönelen ve etkisini dış dünyada gösteren bir davranış olarak tanımlanmaktadır*¹⁸. Bir davranış iradi ve bir amaca yönelik olarak gerçekleştirilmişse fiil olarak adlandırılmaktadır.¹⁹

2.2.2 Netice

Gerçekleştirilen fiil sonucu dış dünyada meydana gelen değişimler netice olarak adlandırılmaktadır.²⁰ Özel olarak ceza hukuku açısından neticenin suçun bir unsuru

¹⁶ İzzet Özgenç. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 19. Baskı, 2023), s. 176.

¹⁷ Artuk, Gökçen. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 90.

¹⁸ Neslihan Göktürk, İzzet Özgenç ve İlhan Üzülmöz, *Ceza Hukukuna Giriş*, (Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2476, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1447 Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 2012). s.20;

¹⁹ Maurach Reinhart, Heinz Zypf. *Strafrecht, Allgemeiner Teil, Teilband 1*. (Heidelberg: 7. Baskı, 1987), s. 175-187.

²⁰ Koca, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.127

sayılabilmesi için kanunun neticeye özellikle yer vermiş olması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu m.359/a-1’de yer alan; “*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi*” fiili sonucunda vergi matrahının azalması neticesinin aranması fiil – netice arasındaki ilişkiye bir örnek oluşturmaktadır. Bunun yanında her suç teşkil eden her fiilin sonucunda netice meydana gelmesi gerekmez.²¹ Örneğin; VUK m.359/a-2’de “*defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar*” hakkında hapis cezasına hükmedileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Madde metninde yer alan defter, kayıt ve belgeleri tahrifi, gizlenmesi ya da yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması eylemlerinin yapılması ile suç oluşacak herhangi bir netice meydana gelmesi aranmayacaktır.

2.2.3 Nedensellik bağı

Ceza sorumluluğunun meydana gelmesi; yalnızca bir hareketin ve bu hareketin bir sonuçla birlikte meydana gelmesi ile gerçekleşmez burada önemli olan neticenin failin gerçekleştirdiği eylemin doğrudan ve kaçınılmaz bir sonucu olarak ortaya çıkmış olmasıdır²². Ceza hukuku bakımından istenmeyen bir neticeyi meydana getiren hareket²³, fiil ile netice arasındaki sebep-sonuç uyumuna işaret etmektedir²⁴. Bir kişinin hareketi; meydana gelen bir neticenin nedeni olarak kabul edilmedikçe, o kişi hakkında herhangi bir sorumluluk ya da tehlike oluşturduğu yönünde bir yargıya varılması mümkün değildir²⁵. Nedensellik bağında fiil ve netice arasında objektif bir bağ aranmaktadır. Fiil ve netice arasında objektif bir bağın bulunmaması halinde suçun faile isnat edilemeyeceği kabul edilmektedir.²⁶

²¹ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 127

²² Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.179

²³ Bernd, Heinrich. *Ceza Hukuku, Genel Kısım – I*, s.124-125

²⁴ Zehra Başer Doğan, *Ceza Hukukunda Nedensellik Bağı ve Objektif İsnadiyet*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2022).69 vd; Kübra Yıldız, “Haksız Fiil Hukukunda Nedensellik Bağının Belirlenmesi, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi”, Araştırma Makalesi, s.1116 vd.

²⁵ Hafizoğulları, Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.176.

²⁶ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.194, Heinz-Bernd Wabnitz, Thomas Janovsky ve Lothar Schmitt. *Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*. (Münih: C.H. Beck, 6. Baskı 2025), 22. Kap. Kn. 67-69

2.2.4 Fail

Suç olarak tanımlanan fiili işleyen gerçek kişi fail olarak nitelendirilmektedir.²⁷ Fail, fiili tek başına gerçekleştirebileceği gibi birden fazla kişi ile de gerçekleştirebilir²⁸. TCK'nın faillik başlıklı 37. Maddesinde; suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her birinin fail olarak sorumlu olacağı belirtilmiştir²⁹. Aynı maddede suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişinin de fail olarak sorumlu olacağı düzenlenmiştir.³⁰

2.2.5 Suçun konusu

Suç teşkil eden fiilin üzerinde gerçekleştiği şey ya da kişi suçun konusunu oluşturur. Kural olarak her suçun bir konusu olduğu kabul edilmektedir.³¹ İşlenen suçun sonucunda bir zarar ya da tehlike oluşacağı düşüncesiyle suçlar, zarar ve tehlike suçları olmak üzere iki sınıfa ayrılmaktadır. Zarar suçlarında suç oluşturan fiil neticesinde bir zarar oluşmakta iken; tehlike suçlarında suç konusu üzerinde bir zarar meydana gelmesi aranmaksızın tehlike oluşması yeterli görülmektedir.³²

2.2.6 Mağdur

Suç oluşturan fiil nedeniyle haksızlığa uğrayan kişi mağdur olarak adlandırılır.³³ Kural olarak TCK'da suç olarak tanımlanan fiillerin basit şekli düzenlenmiştir. Kanun koyucu suçun nitelikli hal aldığı durumları ayrıca belirlemiş ve buna göre suçun yaptırımına da basit şekilde farklı hükümler öngörmüştür. Bu durumlar cezayı artırıcı etki gösterebileceği gibi hafifletici etki de

²⁷ Koca, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 112

²⁸ Doğan Soyaslan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Ankara: Yetkin Yayınları, Güncellenmiş 10. Baskı, 2022), s. 517.

²⁹ Ayrıca bkz: StGB 25, Elvan Keçelioğlu, “Alman Ceza Hukukunda Faillik”, (TBB Dergisi, Sa:65, 2006) s.80 vd.

³⁰ TCK m. 14

³¹ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 222.

³² Koca, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 116 vd.

³³ Mehmet Beyhan Seçkin, “Ceza Muhakemesinde Mağdur ve Şikayetçinin Hakları” (Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Yıl:8, Sa: 15, Haziran 2020), s.621 vd.; <https://magdurbilgi.adalet.gov.tr/234/Magdur-Kimdir>; Koca, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.118 vd.

gösterebilir.³⁴ Suçun nitelikli hali; fiilin işleniş şekli mağdurun vasfı, fail ile mağdur arasındaki ilişki, suçun konusu, fiilin işlenme amacı ve saiki nedenlerine bağlı olarak değişkenlik gösterebilmektedir.

2.3 Suçun Manevi Unsurları

2.3.1 Kast

İnsanın davranışlarının sonucuna katlanmak zorunda bırakan, fiili gerçekleştirirken edinmiş olduğu niyeti ve eylemi bizzat kendi istek ve iradesi doğrultusunda fiilin sonuçlarını öngörerek gerçekleştirmiş olmasıdır.

Alman Ceza Kanunu'nda (StGB) kastın tanımı ya da türlerine ilişkin açık ve sistematik bir düzenlemeye yer verilmemiştir³⁵. Ancak doktrinde hâkim olan görüşe göre kast, “*tipikliğin bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi*” şeklinde tanımlanmaktadır³⁶. Bu tanım, failin suç tipine ilişkin tüm maddi unsurları kavramış olması ve bunların gerçekleşmesini iradi olarak istemesi gerektiğini ifade etmektedir. Dolayısıyla kast, yalnızca bilişsel bir unsur değil, aynı zamanda iradi bir yönelim de içermektedir. Bu bağlamda kast, suçun manevi unsurunun temelini oluşturur ve failin ceza sorumluluğunun belirlenmesinde merkezi bir öneme sahiptir.

Türk Ceza Kanunu'nda ise kast kanunun TCK'nın 21 maddesinde³⁷; “*suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi*” şeklinde tanımlanmıştır. Kanuni düzenlemede kural olarak suçun oluşması kastın varlığına bağlanmıştır. Kural olarak amaçlanan

³⁴ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.229

³⁵ Esmâ Nur Turhan, “Alman ve Türk Mahkeme Kararları ve Doktrin Işığında Olası Kast- Bilinçli Taksir Ayrımı” (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XXIV, S. 3, 2020), s.450

³⁶ Kristian Kühl, *Strafrecht Allgemeiner Teil*, (München 8. Bası, 2017.) § 5 Kn. 6; Helmut Satzger, “Der Vorsatz, einmal näher betrachtet”, (Juristische Ausbildung (Jura) Heft 2/2008, Jura 2008), s. 113; Bernd Heinrich, *Strafrecht Allgemeiner Teil*, (Stuttgart, 5. Bası, 2016) § 12 Kn. 264; Sternberg-Lieben/Schuster, in: Schönke/Schröder, 24. Baskı, StGB § 15 Kn. 9.; Akt. Turhan, “Alman ve Türk Mahkeme Kararları ve Doktrin Işığında Olası Kast- Bilinçli Taksir Ayrımı” s.450

³⁷ TCK m. 21; Kayıhan İçel, “Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli “Kast””, (İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:6 Sayı:12 Güz 2007/2), s.62 vd.

şeyin istenerek gerçekleştirilmediği durum sonucunda bir hukuka aykırılık oluşması halinde kişiye fiilinden dolayı sorumluluk yüklenemeyecektir.³⁸

Kast; doğrudan kast ve olası kast olmak üzere iki şekilde incelenmektedir. Doğrudan kastta fail, fiili istek ve iradesi doğrultusunda sonuçlarını öngörecektir şekilde işlemektedir. Olası kast ise; TCK'nın 21. maddesinin 2. Fıkrasında; "*Kişinin suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen fiili işlemesi halinde olası kast vardır.*" şeklinde açıklanmıştır³⁹. Bu halde fail fiilinin sonucunda olabilecekleri muhakkak istememekte ancak muhtemel olarak öngörebilmekte⁴⁰ ve bunu kabul etmektedir.⁴¹

2.3.2 Taksir

Taksir,⁴² kusur⁴³ kelime kökeninden gelmektedir. Taksir genel bir ifade ile istenerek yapılan bir hareket sonucunda istenmeyen bir neticenin meydana gelmesi olarak tarif edilmektedir. Taksirli harekette fiil sonucu gerçekleşen haksızlık bilerek ve istenerek değil bir kusur nedeniyle gerçekleşmektedir. Bununla birlikte, bir kişinin kusurlu bir hareketinin sonucuna başkasının katlanmasını beklemesi adaletle bağdaşmayacaktır. Bu nedenle, taksirli hareketlerin cezalandırılması öngörülmüştür. Ancak, taksirli hareketlerin cezalandırılabilmesi için, eylemin taksirle yapılmış olması ve suçun taksirli şeklinin kanunda açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir.⁴⁴

³⁸ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.234

³⁹ Cengiz Apaydın, *Doğrudan Kast, Olası Kast, Basit Taksir ve Bilinçli Taksir Kavramları*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), s.116 vd.

⁴⁰ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.247

⁴¹ Özbek Veli Özer, Doğan Koray, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 15. Baskı), s. 272.

⁴² Türk Dil Kurumu, *Türk Dil Kurumu Büyük Sözlük*, 4. isim, eskimiş, hukuk; "Dikkatsizlik, tedbirsizlik, meslekte acemilik veya düzene, buyruklara ve talimata uymazlıktan doğan kusurlu olma durumu."

⁴³ Türk Dil Kurumu, *Türk Dil Kurumu Büyük Sözlük*, "Kusur", 1. isim: Eksikliği olma durumu; 2. isim: Bozukluk; 3. isim: Bilerek veya bilmeyerek bir işi gereği gibi yapmama; 4. isim: Elverişsiz durum.

⁴⁴ Hafizoğulları, Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 262-263

Alman hukukunda taksirle cezai sorumluluk, yalnızca kanunda açıkça düzenlenmiş hâllerde mümkün olabilmektedir⁴⁵ ve her taksirli suçun temelinde, kastla işlenebilen bir suç tipi yer almaktadır. Bu itibarla, taksirle sorumluluğun kapsamı, özellikle olası kastın (*dolus eventualis*) nasıl tanımlandığına bağlıdır. Kastın sınırının dar şekilde çizilmesi, yani failin sonucu öngörmesine rağmen gerçekleşmesini istememesi durumunda dahi taksirli sorumluluğun kabul edilmesi hâlinde, bu sorumluluk alanı genişlemektedir⁴⁶.

Suçun taksirle işlenmesi istisnai bir düzenlemenin var olması halinde mümkündür. TCK'nın 22. maddesi⁴⁷ uyarınca; *"Taksirle işlenen fiiller kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır."* Taksirli hareket eden kişi fiili doğacak sonucu istememekte ancak sonuca bilmesi ve öngörmesi mümkün olduğu bir hal içinde, dikkatsizliği veya özensizliği nedeniyle sebep olmaktadır.⁴⁸ Türk ve Alman hukukunda vergi kaçakçılığı suçlarının manevi unsuru kast olarak belirlenmiş ve taksirli düzenlemeye yer verilmemiştir.

2.3.3 Netice sebebiyle ağırlaşmış suç

Suç niteliğinde gerçekleştirilen bir fiilin kastedilen ya da öngörülen sonuçları bakımından daha ağır bir netice ile sonuçlanması durumunda neticesi sebebiyle ağırlaşmış suç meydana gelmektedir.⁴⁹ TCK m.23'de; *"bir fiilin kastedilenden daha ağır veya başka bir neticenin oluşumuna sebebiyet vermesi halinde, kişinin bundan dolayı sorumlu tutulabilmesi için bu netice bakımından en azından taksirle hareket etmiş olması gerekir."* düzenlemesine yer verilmiştir. Bu halde gerçekleşen fiillerin yaptırımını suçun temel şekline göre artırılarak tayin edilmektedir.⁵⁰

⁴⁵ StGB § 15

⁴⁶ Tübingen Kommentar StGB/Schuster, 31. Aufl. 2025, StGB § 15 Kn. 109

⁴⁷ TCK m.22

⁴⁸ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 186; Bernd, *Ceza Hukuku, Genel Kısım – I*, s. 367.

⁴⁹ Gökçen, Balcı, "Kasten Yaralama Suçunun Neticesi Sebebiyle Ağırlaşmış Hali" TCK m.87," (Mehmet Akif Aydın'a Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 2015), s. 373.

⁵⁰ Mahmut, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.244.

2.3.4 Amaç veya saik

Genel anlamda failin suç teşkil eden eylemi sonucunda hedeflediği beklentisi amaç olarak nitelendirilmektedir.⁵¹ Türk Ceza Kanunu’nda faili suç işlemek kastına yönelten amaç ve saik bazı suçlar açısından özellikle aranmaktadır. Örneğin; soykırım suçunda; “*milli, etnik, ırki veya dini bir grubun tamamen veya kısmen yok edilmesi maksadıyla...*”; hırsızlık suçunda “*yarar sağlamak maksadıyla...*” gibi durumlarda amaç unsuru suçun kanuni tanımında sayılarak suçun subjektif unsurunu oluşturmuştur. Failin hareketinde suç tipinde yer alan amaç unsuru yoksa haksızlık gerçekleşmeyecektir.⁵² Bu hallerde failin kastının suç işlemeye yönelik olması yanında amacına ve saikine de bakılmaktadır.

2.4 Suçun Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık hukuk düzeninin tamamı tarafından hiçbir şekilde hukuka uygun görülmeyen fiilleri ifade etmektedir.⁵³ Kural olarak kanunda belirlenen tipe uygun suçun işlenmesi hukuka aykırılığın varlığına karine teşkil etmektedir.⁵⁴ Bunun yanında TCK’nın bazı hükümlerinde kanunun belirlediği suç tipinin yanında fiilde özel olarak hukuka aykırılık unsurunun bulunması istenmektedir.⁵⁵ Zira suç tipine uyan davranışlar her zaman hukuka aykırılık oluşturmamaktadır. Hakkın kullanılması, görevin yerine getirilmesi, meşru savunma ve ilgilinin rızası gibi hukuka uygunluk nedenlerinin varlığı hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldırmaktadır.⁵⁶

⁵¹ Mahmut, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.249

⁵² Mahmut, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.251 vd.

⁵³ Mahmut, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 265, 267

⁵⁴ Özbek, Doğan, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 290.

⁵⁵ Göktürk Neslihan, “Suçun Yasal Tanımında Yer Alan ‘Hukuka Aykırılık’ İfadesinin İcra Ettiği Fonksiyon,” *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 7, no. 1 (2016): 408.

⁵⁶ Koca, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 270-274

2.5 Hukuka Uygunluk Nedenleri

Kural olarak suç teşkil eden fiilin gerçekleştirilmesi sırasında var olan bir kısım nedenler fiilin hukuka aykırılığını gidermektedir⁵⁷. Bu durumların varlığı halinde suç teşkil eden fiil için ceza sorumluluğu kaldırılmakta ya da azaltılmaktadır. Bu düzenlemeler 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun ikinci bölümünde yer almaktadır. Cezanın kaldırılması ya da azaltılmasına dair nedenler sınırlı sayıda olmamakla birlikte; kanunun, 24. maddesinde; *“kanunun hükmü veya amirin emri”*, 25. maddesinde; *“meşru savunma ve zorunluluk hali”*, 26. maddesinde *“hakkın kullanılması ve ilgilenen rızası”*, 27. maddesinde; *“sınırın aşılması”*, 28. maddesinde; *“cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit”*, 29. maddesinde; *“haksız tahrik”*, 30. maddesinde; *“hata”*, 31. maddesinde; *“yaş küçüklüğü”*, 32. maddesinde; *“akıl hastalığı”*, 33. maddesinde; *“sağır ve dilsizlik”*, 34. maddesinde; *“geçici nedenler, alkol ve uyuşturucu madde etkisinde olma”* durumları düzenlenmiştir.

3. YAPTIRIM

3.1 Yaptırım Kavramı

Tarih boyunca suç işleyen kimselere işledikleri suçun sorumluluğunu üstlenmeleri amacıyla, hukuk düzenini bozmaları karşılığında bir uyarı ile karşılaşacaklarını gösteren çeşitli yaptırımlar uygulanmıştır. Bu yaptırımlar günümüzde ceza ve güvenlik tedbirleri olarak iki şekilde incelenmektedir. Cezanın temel amacı kamu düzenini korumaktır, bir suç karşılığı ceza öngörülürken suç işlenmesinin önüne geçilmesini sağlamak ve suç işleyen kişinin pişmanlık duyması amaçlanmaktadır. Cezalandırma, korkutarak suç işlenmesinin önüne geçme, bedel ödetme, suç işleyen kişiyi topluma yeniden kazandırma ya da toplumdan uzaklaştırma amaçlarını taşımaktadır.⁵⁸

Bu çerçevede, ceza adalet sistemi yalnızca failin cezalandırılmasıyla sınırlı kalmayıp, aynı zamanda toplumsal düzenin tesisi, hukukun üstünlüğünün korunması ve mağdurun adalet duygusunun tatmini gibi çok boyutlu işlevleri de bünyesinde barındırmaktadır. Cezaların genel

⁵⁷ Keçelioğlu Elvan, “Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Sebeplerle Hukuka Uygunluk Sebepleri Arasındaki Ayrımın TCK'nın Uygulanması Bakımından Pratik Sonuçları”, (TBB Dergisi, Sayı 87, 2010), s.301

⁵⁸ Özbek, Doğan, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.290, 603

ve özel önleme amaçları doğrultusunda düzenlenmesi hem bireylerin suç işlemekten caydırılmasını hem de failin topluma kazandırılmasını hedefler⁵⁹.

3.2 Cezalar

Cezanın belirlenmesindeki önemli ilkelerden biri de cezanın amacına uygunluktur. Alman ceza hukukçusu Jescheck'e göre cezanın amacı, *“failin kusurunun karşılığını ödetmek, hukuk düzeninin bozulmaksızın sürmesine katkıda bulunmak, toplumun hukuk şuurunu kuvvetlendirmek ve başka kişilerin suç teşkil eden fiilleri işlemelerine engel olmaktır”*⁶⁰.

Dönmezer ve Erman'ın ceza tanımı; *“Ceza topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı devletin son çare kanun ile yarattığı ve izlediği diğer yapıcı amaçlar yanında, özellikle suç işleyeni bazı yoksunluklara tabi kılmak ve toplumun işlenen fiili onamama tutumunu belirtmek üzere ilke olarak bir yargı kararı ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı biçimde uygulanan korkutucu ve caydırıcı bir yaptırımdır.”*⁶¹ şeklindedir. Bu tanımla birlikte yapılacak bir değerlendirme ile bir tehdit unsuru olarak ele alınana cezanın önleme amacı taşıdığı görülmektedir.⁶²

Bu tanım ile cezanın nitelikleri bir arada toplansa da cezanın faili rehabilite etme yönüne yer verilmediği dikkat çekmektedir. Günümüz ceza hukuku anlayışında cezanın temel amacı, yalnızca failin cezalandırılması değil; onun, işlediği suçla ihlal ettiği hukuki ve toplumsal normların farkına varmasını sağlamak, bu değerlerle yeniden bütünleşmesini teşvik etmek ve toplumsal yaşamla uyum içinde yeniden sosyalleşmesini mümkün kılmaktır. Bu perspektif, cezayı yalnızca bir yaptırım aracı olarak değil, bireyin rehabilitasyonunu ve topluma kazandırılmasını hedefleyen onarıcı ve eğitici bir mekanizma olarak görmektedir.⁶³

⁵⁹ Erdal Yerdelen, “Alman Ceza İnfaz Hukukunun Esasları, (The Fundamentals (Basics) of German Execution Law)”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Yıl.8, Sayı:16, Aralık 2020, s.463 vd.

⁶⁰ Jescheck, *Ceza Hukukuna Giriş*, 62; Akt. Erdal Yerdelen, “Alman Ceza Hukukunda Cezanın Belirlenmesinin Genel İlkeleri”, ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi (2024/2, Prof. Dr. Mustafa Avcı'ya Armağan), s. 986

⁶¹ Dönmezer, Sulhi, ve Erman Sahir. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt 3: Cezalar, Güvenlik Tedbirleri, İnfaz*, (İstanbul: Der Yayınları, 14. Baskı, 2020), s. 3-4

⁶² Roxin, Claus, *JuS* (1966), 377 vd.; Akt. Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 30. Baskı (Ankara: Adalet Yayınevi, 2024), 639; Mustafa Özen, *Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri*, 8. Baskı (Ankara: Adalet Yayınevi, 2023), 792.

⁶³ Koca, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 44.

Alman hukukunda cezalar asli ve ek cezalar olarak tasnif edilmekte bununla birlikte StGB § 38 ve 39. maddelerde hapis cezasına, 40., 41. ve 42. maddelerde adli para cezalarına yer vermektedir⁶⁴. Türk hukukunda, cezalara, TCK'nın cezalar başlıklı 45 maddesinde yer verilmiştir. Kanunda cezalar; “suç karşılığında uygulanan yaptırımlar” olarak tanımlanmış ve “hapis ve adli para cezaları” olmak üzere iki sınıfa ayırmıştır⁶⁵.

Cezanın belirlenmesinde önemli ilkelerden biri, cezanın amacına uygunluğudur. Hem Jescheck'in tanımında hem de Dönmezer ve Erman'ın açıklamalarında cezanın temel işlevlerinin suçluyu cezalandırmak, toplumsal düzeni korumak ve suçların önlenmesi olduğuna vurgu yapılmaktadır. Ancak, günümüz ceza anlayışında, cezanın sadece cezalandırma değil, aynı zamanda suçlunun topluma yeniden kazandırılması, hukuki değerlerin farkına varması ve sosyalleşmesi gibi rehabilitasyon amaçlarını da taşıması gerektiği öne çıkmaktadır. Türk ve Alman ceza hukuku sistemlerinde cezalar, belirli kurallar çerçevesinde sınıflandırılmış ve uygulama yöntemleri netleştirilmiştir. Ancak, her iki sistemde de cezaların, suçlunun toplumsal hayata yeniden entegrasyonunu sağlamayı hedefleyen bir yönü vurgulanmakla birlikte, cezanın caydırıcı ve koruyucu işlevi de göz ardı edilmemelidir.

3.2.1 Hapis cezaları

Hapis cezası, suç işlediği sabit olan hükümlünün hürriyetinin sınırlandırılması şeklinde gerçekleşen bir yaptırım türüdür.⁶⁶ Hükümlü hapis cezasını ceza infaz kurumunda tamamlamaktadır. Bugün hürriyeti bağlayıcı cezaların genel önleme yönünden önemli ölçüde etkin olduğu, hürriyetten yoksun bırakılma korkusunun çoğu kişiyi suç işlemekten alıkoyacağına dair bir inanış bulunmaktadır⁶⁷.

⁶⁴ Yerdelen, “Alman Ceza Hukukunda Cezanın Belirlenmesinin Genel İlkeleri”, s. 992.

⁶⁵ Hafizoğulları, Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 446.

⁶⁶ Mehmet Emin Artuk "Türk Ceza Hukukunda Yaptırımlar Sistemi (1)." (Ceza Hukuku Dergisi, Cilt :2, Sayı:4, Ağustos 2007), s. 61-77

⁶⁷ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, (Ankara, Seçkin Yayıncılık, 20. Baskı, 2020), s. 491. “Bugünkü anlamda özgürlüğü bağlayıcı cezalar ilk kez, 16. yy sonlarına doğru Hollanda’da ortaya çıkmıştır.”; Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt 3, Cezalar, Güvenlik Tedbirleri, İnfaz*, (İstanbul: Der Yayınları, 14. Baskı, İstanbul 2020), s. 75.

Alman Ceza Kanunu'nda (Strafgesetzbuch – StGB) hapis cezası, Kanun'un 38. ve 39. maddelerinde düzenlenmiş; yalnızca müebbet hapis cezasına yer verilmiş, buna karşın ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası hukuki sistemde öngörülmemiştir⁶⁸.

TCK'nın 46. maddesi hapis cezalarını “*ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası*”, “*müebbet hapis cezası*”, “*sürelî hapis cezası*” olmak üzere üç şekilde düzenlemiştir. Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasının müebbet hapis cezasından farkı; kanun ve Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikte belirtilen sıkı güvenlik rejimine göre çektirilmesidir.⁶⁹ Müebbet hapis cezası ömür boyu devam etmektedir.⁷⁰ Sürelî hapis cezaları ise “*kanunda aksi belirtilmedikçe bir aydan az, 20 yıldan fazla olamaz.*”⁷¹ Bir yıl veya daha az sürelî hapis cezaları ise kısa sürelî hapis cezası olarak adlandırılmaktadır.⁷²

TCK'nın 50. maddesi ile kısa sürelî hapis cezasının belirli şartlar altında seçenek yaptırımlara çevrilebileceği düzenlenmiştir. Buna göre; failin kişiliği sosyal ve ekonomik durumu, yargılama sürecindeki pişmanlığı, suçun işlenme şekli kısa sürelî hapis cezasının seçenek yaptırımlara dönüşmesini sağlayabilmektedir. Kanunda sayılan seçenek yaptırımlar; adli para cezası mağdurun ya da kamunun uğradığı zararın giderilmesi, en az iki sene meslek ya da sanat edinmek amacıyla bir eğitim kurumuna devam etme, bir yere gitme ya da belirli etkinliklerden yasaklanmaya çevrilebilmektedir. Ancak suç tanımında hapis cezası ile adli para cezası seçenek olarak öngörülmüş ve hapis cezasına hükmedilmişse bu halde hapis cezası artık adli para cezasına çevrilemeyecektir⁷³.

⁶⁸ Erdal Yerdelen, “Alman Ceza Hukukunda Cezanın Belirlenmesinin Genel İlkeleri” (*General Principles of Sentencing in German Criminal Law*), (ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, 2024/2 Prof. Dr. Mustafa Avcı'ya Armağan) s.992

⁶⁹ T.C.K m.47

⁷⁰ T.C.K m.48

⁷¹ T.C.K m.49

⁷² T.C.K m. 49/2

⁷³ Anayasa Mahkemesi, 2015/70 E. ve 2015/70 K. sayılı karar.; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 19.03.2013 tarihli, 2012/2-1500 E. ve 2013/95 K. sayılı kararı “Suç tanımında hapis cezası ile adli para cezasının seçenek yaptırım olarak düzenlendiği ahvalde, temel ceza belirlenirken TCK'nun 61/1. maddesi gereğince hapis cezası seçildikten sonra, TCK'nun 50/2. maddesindeki düzenlemeye göre hürriyeti bağlayıcı cezanın adli para cezasına çevrilmesinin mümkün olmaması karşısında, sanığın mükerrir olması nedeniyle TCK'nun 58/3. maddesindeki emredici hüküm uyarınca seçenek olarak düzenlenen cezalardan hapis cezasının tercih edilmesi kanuni zorunluluktan kaynaklanmış olsa bile TCK'nun 50/2. maddesi gözetilerek hapis cezasının adli para cezasına çevrilmesinin mümkün olmadığı kabul edilmelidir.”

Kısa süreli hapis cezalarında uygulanan yaptırımın faili suç işlemekten alıkoyma, pişmanlık duymasını sağlama amaçlarına ulaşmadığı, devlete gereksiz yük getirdiği düşünülmektedir.⁷⁴ Bu nedenlerle somut olayın özelliklerinin uygun olması halinde kısa süreli hapis cezaları seçenek yaptırımlara çevrilebilir.

3.2.2 Adli Para Cezaları

StGB § 40. Maddesinde adli para cezalarının düzenlemesine yer verilmiştir. Söz konusu para cezası, “gün para cezası” (Tagessätze) esasına dayanmakta olup, cezanın süresi 5 ile 360 gün arasında belirlenmektedir. Cezanın miktarı ise failin mali durumu göz önünde bulundurularak, her bir gün için ödenecek para miktarının tespiti suretiyle hesaplanmaktadır. Düzenlemede Alman ceza hukukunun bireyin ekonomik ve sosyal durumunu dikkate alan niteliğini ortaya koymaktadır⁷⁵.

Alman vergi ceza hukukunda, A.O § 370/1’de düzenlenen fiiller için 5 yıla kadar hapis cezası veya adli para cezası uygulanabilmektedir. Özellikle vergi kaybının 50.000 EUR’ya kadar olduğu durumlarda, “büyük ölçekte vergi kaybı veya avantaj sağlama” koşulu gerçekleşmediği için ağırlaştırıcı unsur bulunmamaktadır; bu nedenle mahkemeler genellikle adli para cezası yaptırımını uygulanmaktadır. Bunun yanında, Alman Federal Mahkemesi uygulamasına göre, vergi kaybı 100.000 EUR’yu aştığında yalnızca çok güçlü hafifletici sebepler var ise adli para cezası verilebilmektedir⁷⁶.

TCK’da düzenlenen bir diğer yaptırım ise adli para cezasıdır. Adli para cezası suçlunun mal varlığına yönelmekte ve görece daha hafif derecede bulunan suçlar üzerinde uygulama alanı bulmaktadır.⁷⁷ Adli para cezası kanunda hapis cezasına seçenek yaptırım ya da müstakil bir yaptırım olarak düzenlenmiştir. Adli para cezası hapis cezasının dezavantajlarını önleme devlet hazinesine gelir sağlama gibi yönlerden savunulurken suçlular arasında maddi durumuna göre

⁷⁴ Özbek, Doğan, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.611.

⁷⁵ Erdal Yerdelen, “Alman Ceza Hukukunda Cezanın Belirlenmesinin Genel İlkeleri”, s.992

⁷⁶ Schmitz, Wulf (ed.), *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch*, Band:8: *Nebenstrafrecht II*, (Münih, C. H. Beck, 4. Baskı, 2023), AO § 370, Kn. 568

⁷⁷ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.906.

eşitsizliğe neden olma ihtimali, suçtan caydırıcı etkisinin daha hafif olduğu düşünceleriyle eleştirilmektedir.⁷⁸

TCK m. 52’de adli para cezasının nasıl belirleneceği; *“Adli para cezası beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde yediyüzotuz günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından Devlet Hazinesine ödenmesinden ibarettir.”* şeklinde düzenlenmiştir.

Çoğu zaman suç tipinin yanında adli para cezasına ilişkin gün sayısı da kanun tarafından belirtilmektedir. Kanun tarafından belli bir gün sayısı belirlenmediği halde hakim, TCK’nın 61 maddesini⁷⁹ göz önünde bulundurarak⁸⁰ somut olayın özelliklerine, kişinin ekonomik ve şahsi durumunu göz önünde bulundurarak bir gün sayısı belirleyecek, sonrasında bir gün için en az 100 en fazla 500 TL değerinde bir bedel tayin edecektir.

Adli para cezası, Türk Ceza Kanunu’nda hem hapis cezasına alternatif bir yaptırım hem de müstakil bir ceza türü olarak düzenlenmiş olup, cezanın bireyselleştirilmesi ve failin ekonomik durumu doğrultusunda adaletin sağlanmasına olanak tanımaktadır. Bu yaptırım, esnek uygulama imkanı sayesinde ceza adalet sistemine işlevsel katkılar sunmakla birlikte, caydırıcılık düzeyinin düşük kalması ve ekonomik eşitsizlikleri derinleştirme potansiyeli gibi hususlarla eleştirilmektedir. Bu nedenle, adli para cezasının etkinliğini artıracak ve sosyal adalet ilkesine uygunluğu gözetilen uygulama yöntemlerinin geliştirilmesi önem arz etmektedir.

3.3 Güvenlik tedbirleri

Suçlu işlediği suçun sonucunda çektiği ceza ile meydana gelen haksızlığın sorumluluğunu alma bilincine ulaşmalıdır. Bunun yanında çektiği ceza ile ıslah olarak yeniden sosyal hayata dönmeli ve suç teşkil eden eylemden uzak durmalıdır. Cezalandırmanın bir amacı da kişiyi suç işlemekten alıkoymak ve kamusal düzenin korunmasını sağlamaktır. Ancak cezaların bu hedefi

⁷⁸ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 16. Baskı, 2023), s.646.

⁷⁹ T.C.K m.61

⁸⁰ Özbek, Doğan, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.637

çoğu zaman suç işlendikten, ceza çekildikten sonra ortaya çıkmaktadır. Suç işlenmesinin önüne geçilmesi ve/veya kamusal düzenin korunması amacıyla TCK'nın ikinci bölümünde güvenlik tedbirleri düzenlenmiştir. Güvenlik tedbirinin tanımı konusunda doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır.⁸¹ Genel olarak güvenlik tedbirleri; toplum açısından tehlikeli durumlarda olan fail üzerinde kamu düzenini korumak adına, kamu yararı, kanun hükmü gereği mahkeme kararı ile uygulanan yaptırımlardır.⁸²

Alman Ceza Hukuku'nda güvenlik tedbirleri (*Maßregeln der Besserung und Sicherung*), suçlunun kusurundan ziyade toplum açısından taşıdığı tehlikeyi esas alarak uygulanan özel yaptırımlardır. Ceza yaptırımlarını tamamlayıcı nitelikte olan bu tedbirler, failin rehabilitasyonu ve toplumun korunmasını amaçlar. Alman Ceza Kanunu'nun 61. maddesi kapsamında *psikiyatri hastanesine yerleştirme, rehabilitasyon merkezine yerleştirme, koruyucu gözetim, denetimli serbestlik, sürücü belgesinin geri alınması ve meslek yasağı* olmak üzere altı temel güvenlik tedbiri düzenlenmiştir⁸³. Alman ceza sisteminde bireyin tehlikeliliğine dayalı müdahale mekanizması olarak önemli bir yer tutmaktadır.

TCK'nın 53 ila 60. maddeleri arasında yer alan güvenlik tedbirleri; *belirli haklardan yoksun bırakılma, eşya müsadere, kazanç müsadere, çocuklara özgü güvenlik tedbirleri, akıl hastalarına özgü güvenlik tedbirleri, suçta tekrür ve özel tehlikeli suçlular, sınır dışı edilme, tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri* başlıklarında düzenlenmiştir.

Sonuç olarak, ceza hukuku sisteminde cezalandırmanın yanı sıra güvenlik tedbirleri de birey ile toplum arasındaki dengeyi sağlamak, kamu düzenini korumak ve suçun önlenmesine katkı sunmak amacıyla önemli bir işlev üstlenmektedir. Suçlunun ıslahı ve yeniden topluma kazandırılması hedeflenirken, toplum açısından tehlike arz eden durumlarda güvenlik tedbirleri devreye girerek bireysel özgürlükler ile toplumsal güvenlik arasında makul bir denge kurulmasını sağlamaktadır.

⁸¹ Jescheck, Weigend, *Ceza Hukukuna Giriş*, 13-750; Artuk, Gökçen, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 957; Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.646; AYM 14.11.2019 tarih 2019/37 E. 2019/87 K sayılı kararı

⁸² Artuk, Yılmaz, "Teorik Açından Güvenlik Tedbirleri," (İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 7, no. 2, Güz 2020), s.38.

⁸³ StGB § 61

4. TÜRK ve ALMAN HUKUKUNDA VERGİ KABAHATLERİ

4.1 Alman Hukukunda Vergi Kabahatleri

Kabahat ve suç ayrımı ilk kez 18. Yüzyılda Alman hukukçular tarafından yapılmıştır.⁸⁴ Alman Ceza Kanunu'nun 12. maddesi suç ve kabahat kavramlarını açıkça tanımlamıştır.⁸⁵ Buna göre *suç; en az 1 yıl ve daha fazla hapis cezası gerektiren, kabahatler ise daha kısa süreli hapis cezası ya da para cezasıyla cezalandırılan kanunlara aykırı eylemler* olarak tanımlanmaktadır. Türk hukukundan farklı olarak kabahat kavramı daha net şekilde tanımlanmış ve ceza kanunu bünyesinde düzenlenmiştir.⁸⁶

Alman mali hukukunda vergi kabahatleri Alman Vergi Usul Kanunu'nun (Abgabenordnung-AO) 377 ila 384. Maddelerinde düzenlenmiştir.⁸⁷ Kanun'un 377. maddesinde *vergi kabahatleri, vergi kanunlarına göre idari para cezasıyla cezalandırılan aykırılıklar* olarak geniş bir şekilde tanımlanmıştır.⁸⁸

Türk hukukunda yer alan vergi kabahatlerinden farklı olarak vergi idari suçları şeklinde düzenlemeye alınan eylemler için A.O § 378, A.O § 370/1'e referans vermektedir. A.O § 370'de vergi kabahati kavramı yerine vergi idari suçları tabiri kullanılmaktadır. 1. fıkra idari vergi suçlarını, AO'da veya diğer vergi kanunlarında para cezası ile cezalandırılabilen ihlaller olarak geniş bir şekilde tanımlanmaktadır.

Buna göre 1. Grup eylemler olarak nitelendirilen;

⁸⁴ Hans-Heiner Kühne, "Almanya'da İdari Ceza Hukuku'nun Anayasal Temelleri," çev. Prof. Dr. Bahri Öztürk, (*İdare Hukuku Sempozyumu Kitabı*, 2009), s. 111-115.

⁸⁵https://www.gesetze-im-internet.de/stgb/_12.html

⁸⁶ Mustafa Serhat Koçak, *Türkiye'de Vergi Suçları ile İlgili Yaptırımların Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, İzmir 2020), s. 62.

⁸⁷ https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html

⁸⁸ Altan Rençber, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul 2017), s. 101.

1. Vergi Dairesine Yanlış veya Eksik Bilgi Verme: Vergi mükellefleri, vergi dairesine veya diğer ilgili yetkili makamlara vergiyle ilgili önemli gerçekler hakkında yanlış veya eksik bilgi verilmesi,
2. Vergi Dairesine Önemli Gerçekleri Bildirmemek: Vergi mükellefi, vergi dairesine gerekli bilgileri bildirmemekle yükümlü olduğu halde bu bilgilerin verilmemesi, yani vergiyle ilgili önemli gerçekleri gizlenmesi,
3. Vergi Damgası veya İşaretlerinin Kullanımını İhmal Etmek: Vergi kaybına sebep oluyorsa damgalarının veya işaretlerinin kullanımının ihmal edilmesi veya kullanmaması, eylemleridir.

Söz konu eylemler aynı zamanda vergi kaçakçılığına sebebiyet vermektedir. Öyleyse bir eylemin vergi kabahatine mi vergi kaçakçılığına mı konu olacağının nasıl belirleneceği sorunu gündeme gelmektedir. A.O § 378’de yer alan vergi kabahatinin oluşması için eylemin ağır ihmal ile gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Eylem kast ile gerçekleştiriliyorsa bu sefer vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır.

Alman Federal Maliye Bakanlığı verilerine göre; 2023 yılı itibarıyla Almanya’da vergi suçları ile ilgili olarak, Maliye Dairelerinin para cezası ve ceza davaları birimleri, toplamda 5046 idari para cezası davasını sonuçlandırmıştır. Bu durum, vergi suçlarının sadece cezai değil, aynı zamanda idari düzeyde de takip edildiğini ve bu tür suçlarla mücadelede belirli idari yaptırımların uygulandığını göstermektedir⁸⁹.

İdari para cezaları, genellikle vergi yasalarına aykırı hareketler sonucu ortaya çıkan durumlardadır. Özellikle, vergi kaybının ihmal nedeniyle gerçekleşmesi (§ 378 AO), vergi güvenliğinin tehlikeye atılması (§ 379 AO), kesinti vergilerinin tehlikeye sokulması (§ 380 AO) gibi durumlar, idari para cezası gerektiren başlıca ihlaller arasında yer almaktadır. Ayrıca, katma değer vergisi gelirlerine zarar verilmesi (§ 26b UStG) ve Vergi Danışmanlık Yasası ile İdari Suçlar Yasasına (Gesetz über Ordnungswidrigkeiten - OWiG) aykırı davranışlar da bu tür cezaların uygulanmasını gerektiren durumlardır⁹⁰.

⁸⁹ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/Ausgabe/2024/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-verfolgung-von-steuerstraftaten-2023.html>

⁹⁰ UStG § 26b ve Gesetz über Ordnungswidrigkeiten (OWiG)

Ek olarak, suç gelirlerinin değerine yönelik düzenlemeler de idari para cezalarının uygulama alanını genişletmektedir. § 29a OWiG uyarınca, suç gelirlerinin el konulması ve bu gelirlerin değerinin belirlenmesi durumunda, idari para cezaları da devreye girmektedir. Bu uygulamalar, vergi suçlarına karşı hem cezai hem de idari düzeyde etkin bir düzenleme sağlamayı amaçlamakta olup, vergi ihlallerinin nlenmesine yönelik bir disiplin mekanizması oluşturmaktadır.

4.2 Türk Hukukunda Vergi Kabahatleri

5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile daha önce Türk Ceza Kanunu'nda yer alan fiiller; idari anlamda hukuka aykırı fiiller olarak idari yaptırımlara bağlanmıştır. Doktrinde yer alan çoğunluk görüşe göre bir fiilin suç ya da kabahat olup olmadığını belirleyen ölçüt yaptırım şeklinde göre belirlenmektedir.⁹¹ Hem suç hem de kabahat hukuka aykırılık içermektedir, kabahat ve suç arasındaki ayırım hangi yaptırımlarla karşı karşıya kaldıklarına göre belirlenmektedir. Buna göre; suçlar hakkında ağır yaptırımlar öngörülürken kabahatler hafif yaptırımlara muhatap olmaktadır. Bir eylemin ne zaman suç ne zaman kabahat olarak adlandırılacağı esasen suç politikası ile belirlenmektedir⁹².

Türk hukukunda yasalarca belirlenmiş vergi düzenlemelerini ihlal eden ve bu nedenle idari yaptırımla karşılaşan vergi kabahatleri; vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük başlıkları altında incelenmektedir.^{93,94}

Türk hukukunda kabahatler hakkındaki genel hükümler 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda yer almaktadır.⁹⁵ Kabahatler Kanunu gerekçesinde de belirtildiği üzere genel ve ereve hükümlere yer vermektedir. İlgili konularda özel kanunlarda hüküm bulunması halinde özel kanun hükümleri yürürlük kazanacaktır. Kabahat teşkil eden eylemler genel nitelikte olan Kabahatler

⁹¹ Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Ankara, Savaş Yayınevi, 2012, s.99-100

⁹² şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 4.

⁹³ Aziz Taşdelen “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri zerine Düşünceler.” (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 59, no. 4, 2010), s. 767-96.

⁹⁴ Yusuf Burak Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri erevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), s.7.

⁹⁵ 31.03.2005 tarih 25772 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete

Kanunu ile belirlenmiş olsa da hüküm içeriği idarenin genel ve düzenleyici işlemleri ile belirlenebilmektedir.⁹⁶

VUK m.331; “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*”⁹⁷ şeklinde düzenlenmiştir.

Bu hüküm, idare hukukunda önemli bir yere sahip olan kanunilik ilkesinin bir yansıması olarak, idari yaptırımların hukuki temelini oluşturmaktadır. Öte yandan ceza hukukunun da temel prensiplerinden biri olan “*kanunsuz suç ve ceza olmaz*” (*nulla poena sine lege*) ilkesi gereğince, bir bireyin cezai sorumluluğa tabi tutulabilmesi için, gerçekleştirdiği eylemin açık biçimde kanunla suç olarak tanımlanmış olması zorunludur. Vergi Usul Kanunu’nun 331. maddesi ise, doğrudan cezalandırılacak fiilleri sıralamaktan ziyade, vergi mevzuatına aykırı davranışların hangi tür cezalara konu olabileceğini genel bir çerçeve içinde ortaya koyarak, bu cezalara uygulanacak hukuki yaptırımlara dayanak teşkil etmektedir.

i) *Vergi Ziyai* : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yapılan 4369 sayılı kanunla⁹⁸ yapılan düzenlemeler ile kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları kaldırılmıştır. Genel olarak vergi mükellefi ya da vergi sorumlusunun görevini zamanında yerine getirmemesi, eksik şekilde yerine getirmesi, gerçeğe aykırı beyan ile verginin eksik tahakkuk ettirilmesi ya da iadesi ile ortaya çıkan vergi kaybı nedeniyle hakkında yaptırım uygulanacağı belirlenmiştir.⁹⁹ Bu yaptırımla vergi ziyai cezası olarak adlandırılmaktadır.

ii) *Genel Usulsüzlük*: VUK m. 351’de usulsüzlük; “*Vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*” Şeklinde tanımlanmıştır. Genel usulsüzlük sebepleri ise VUK m.352’de ağırlıklarına göre 1. Derece ve 2. Derece olmak üzere iki grup şeklinde sayılmıştır:

⁹⁶ Çolak, *Vergi Ceza Hukuku*, s.122-124

⁹⁷ Bu maddenin parantez içi hükmünde yer alan “kaçakçılık, ağır kusur, kusur” ibaresi, 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesiyle “vergi ziyai cezası...” şeklinde değiştirilmiştir.

⁹⁸ 4369 sayılı Kanun, 29/07/1998 tarihli ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazete

⁹⁹ VUK m.341

Birinci derece usulsüzlükler

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
2. Tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
3. Defter kayıt ve vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan usulsüz veya karışık olması,
4. (Mülga: 22/07/1998-4369/82 md.)
5. Çiftçilerin ekim ve sayım beyan davetine icabet etmemesi,
6. Kanuni defterlere kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmamış olması,
7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
8. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmaması,
9. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin ikinci 15 günlük sürede verilmesi,
10. (Mülga: 18/04/1984-2995/4 md.)
11. Diğer ücretlerden alınan gelir vergisinin süresinde tarh ettirilmemesi,

İkinci derece usulsüzlükler

1. Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin birinci 15 günlük sürede verilmesi,
2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya doğru bir şekilde yapılmaması,
3. (Mülga: 18/04/1984-2995/4 md.)
4. Vergi kanunlarında yazılı bildirimleri zamanında yapılmaması,
5. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmaması,
6. Tasdiki mecburi olan defterlerin tasdikinin süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılması,
7. Vergi beyannameleri bildirimler evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmaması,
8. Hesap veya muamelelerin doğruluk ve açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

Genel usulsüzlük, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken, vergi kanunlarına aykırı davranışlarıdır, Vergi Usul Kanunu'na göre, davranışlar vergi ziyayı oluşturmazsa da vergi mevzuatına aykırı fiillerin cezalandırılmasına yönelik bir yaptırım

uygulanmaktadır. Ceza, mükellefin fiiliyle orantılı olarak belirlenmektedir¹⁰⁰. Usulsüzlük cezasının amacı, vergi kaybının önlenmesi ve vergi adaletinin korunmasıdır. Vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini düzgün bir şekilde yerine getirmemesi durumunda, bu tür yaptırımların uygulanması, vergi mevzuatının ihlal edilmesinin önüne geçmek için bir caydırıcılık işlevi görmektedir.

iii) Özel usulsüzlük: Genel usulsüzlük nedenlerinde daha ağır şekilde düzenlenen özel usulsüzlük sebepleri VUK 353. vd. maddelerinde geniş bir şekilde sayılmıştır. Buna göre; özel usulsüzlük nedenleri;

- a. “Fatura gider pusulası müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının düzenlenmemesi ve alınmaması
- b. Perakende satış fişi ödeme kaydedici cihazla verilen fiş giriş ve yolcu taşıma bileti sevk irsaliyesi taşıma irsaliyesi yolcu listesi günlük müşteri listesi ve diğer belgelerin düzenlenmemesi kullanılmaması
- c. Mükellef olmayan kişinin nihai tüketicinin belge almaması
- d. Günlük defterlerin işyerinde bulundurulmaması ve işlemlerin kaydedilmemesi vergi levhası yükümlülüklerine uyulmaması
- e. 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre belirlenen muhasebe standartlarına tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uyulmaması,
- f. VKN mecburiyetine uyulmaksızın işlem yapılması
- g. Matbaalarda belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirilmemesi
- h. VKN kullanma zorunluluğu getirilen kurumların yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri belirlenen standart zamanında yerine getirmemesi
- i. Nakliye vasıtalarının yoklama memurlarının ikazına rağmen durmaması
- j. Noterlerce damga vergisi ödenmemiş noksan ödenmiş kağıtların vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik edilmesi
- k. Bilgi ve ibraz yükümlülüğüne uyulmaması

¹⁰⁰ Yusuf Karakoç, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, Basım Yılı: 2015, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan), s.3637

- l. Petrol ve akaryakıt işletmelerinin getirilen teminat uygulamasına ilişkin usul ve esaslara uymaması
- m. Motorlu taşıt ticareti yapanlarca teminat verilmemesi
- n. Tahsilat ve ödemelerin finansal kurumlar ve posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymama
- o. Mükelleflerce başkasının at ve hesabı kullanılarak tahsilat yapılması
- p. Mükelleflerce başkasına ait kredi banka ve manyetik kartlarla dijital ödeme sistemleri aracılığıyla tahsilat yapılması
- q. Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması
- r. Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması
- s. Elektronik ticarete aracı hizmet sağlayıcıların ticari faaliyetlerine ilişkin getirilen bildirim verme yükümlülüğüne uymaması ve alım satım kiralama ilan ve reklama ilişkin bilgilerin doğru ve tam olarak bildirilmemesi
- t. Tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerce gerçek faydalanıcıların bildirilmesi yükümlülüğüne uyulmaması
- u. Tasdik kapsamına alınan konularda YMM tasdik raporunun süresinde ibraz edilmemesi
- v. Beyanname imzalatma yükümlülüğüne uyulmaması
- w. Sahte belge ticareti nedeniyle kayıtları terkin edilip yeniden mükellef tesisi için başvuranların istenilen teminatı vermemeleri
- x. Ödeme kaydedici cihaz elektronik manyetik ve benzeri cihaz ve sistem üretici ve satıcılarının düzenlemelere aykırı hareket etmeleri” şeklinde düzenlenmiştir.¹⁰¹

Özel usulsüzlük cezaları, her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranı çerçevesinde artırılmaktadır. Bu ceza artış oranlarını düzenleyen yürütme organı gibi görünse de cezaların artırılmasında asıl belirleyici faktörün ekonomik gerçeklikler olduğu ifade edilebilir. Yine Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 414. maddesinin son fıkrasına bakıldığında, özel usulsüzlük fiillerine uygulanacak ceza oranlarının Cumhurbaşkanı tarafından belirlenebileceği, ancak bu oranların kanunda belirlenen sınırlar dahilinde yarıya kadar indirilebileceği veya iki katına kadar artırılabilmesi düzenlemesine yer verilmiş ise de bu hüküm verginin kanuniliği ilkesinin bir istisnasını oluşturmaktadır. Zira; Anayasa'nın 38.

¹⁰¹ Çolak, *Vergi Ceza Hukuku*, s.122-124; VUK m. 353 vd.

maddesinin 3. fıkrasında yer alan hüküm gereği, ceza ve güvenlik tedbirlerinin yalnızca kanunla belirlenebileceği ifade edilmektedir¹⁰².

¹⁰² Nergis Feride Kaplan Dönmez, “*Türk Vergi Hukuku’nda Anayasal İlkeler Çerçevesinde Özel Usulsüzlük Kabahatleri*”, (Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Nisan 2020, Cilt/Volume:19, Sayı/Issue:74), s.994.

İKİNCİ BÖLÜM

ALMAN ve TÜRK HUKUKUNDA

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN İNCELEMESİ

1. Genel Açıklamalar

Türk Dil Kurumu ekonomi sözcüğünü; “*insanların yaşayabilmek için üretme, ürettiklerini bölüşme biçimlerinin ve bu faaliyetlerden doğan ilişkilerin bütünü*” şeklinde, ticaret sözcüğünü “*ürün, mal vb alım satımı; kazanç amacıyla yürütülen alım satım etkinliği*” maliye sözcüğünü ise “*kamu ile ilgili işlerin yürütülmesi için gerekli gelirleri ve harcanan paraları düzenleyen kurallar bütünü*”¹⁰³ şeklinde tanımlamaktadır. Ekonomi, ticaret ve maliye kavramları incelendiğinde ekonomi kavramının diğer iki kavramı da kapsadığı görülmektedir, bu nedenle ekonomik suçlar deyiminin bir üst başlık olarak belirlenmesi çoğu yazar tarafından kabul edilmekte, iktisadi faaliyet ya da bu faaliyetlerden doğan ilişkilerle ilgili konularda ekonomik suçlar tanımının kullanılabileceği görüşü benimsenmektedir¹⁰⁴.

Ekonomik suçlarda fail suç teşkil eden eylemi ile ekonomik bir çıkar hedeflemektedir. Bu çıkar bir ekonomik gelir elde etmek şeklinde olabileceği gibi bir ekonomik giderden kaçınmak şeklinde görülebilmektedir. Alman ve Türk doktrininde ekonomik suç terimi hakkında bir görüş birliği bulunmamaktadır.¹⁰⁵ Ekonomik suçlar, Almanya Federal Kriminal Dairesi’nin (BKA) tanımına göre; *ekonomik suçlar; gerçek ya da kurgulanmış bir ekonomik faaliyet çerçevesinde işlenen, güvene dayalı ilişkilerin istismar edildiği ve ekonomik süreçlerin kötüye kullanılarak haksız kazanç elde edilmeye çalışıldığı eylemlerdir*¹⁰⁶. Bu tür suçlar, yalnızca bireysel veya

¹⁰³ <https://sozluk.gov.tr/>

¹⁰⁴ Özbek, *Ekonomik Ceza Hukuku*, s.29

¹⁰⁵ Sulhi Dönmezer, Ön Tasarı Hakkında Genel Bilgi, in: *Ekonomik Suçlar ve Ceza Kanunu Ön Tasarısı Sempozyumu*, (İstanbul: 1987), s.19; Sahir Erman, *Ticari Ceza Hukuku, 1, Genel Kısım*, (4 Baskı İstanbul 1992), s.58; Fatih Selami Mahmutoglu, *Ekonomik Suçlar Bağlamında Kredi Hukukundan Suç ve İdari Suçlar*, (Ankara 2003, s.36 vd. Özgür Küçüktaşdemir, *Ekonomik Suçlar Bağlamında Türk Ticaret Kanunu’nda Düzenlenen Suçlar ve Cezalar*, (Ankara: 2018); Bacaksız Pınar, *Türk Ceza Kanunu’nda Yer Alan İflas Suçları*, (Doktora Tezi, İzmir 2011); Recep Kahraman, Emre Atsan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Üzerine Bir Değerlendirme”, (Fiscaoeconomia, 2018, Vol. (3)), s.171; bkz. Veli Özer Özbek, *Ekonomik Ceza Hukuku*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), s.20

¹⁰⁶ Bundeskriminalamt, 2022a, Wirtschaftskriminalität Bundeslagebild 2022, s.4 https://www.bka.de/SharedDocs/Kurzmeldungen/DE/Kurzmeldungen/230705_BLBWirtschaftskriminalitaet.htm
1

kurumsal malvarlığına zarar vermekle kalmamakta, aynı zamanda ekonomik sistemin işleyişini sektöre uğratarak toplumsal refah üzerinde yapısal olumsuzluklara sebep olmaktadır¹⁰⁷. Özellikle vergi kaçakçılığı, devletin mali kaynaklarını azaltarak kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliğini tehdit etmektedir.

Ülkemizde ekonomiye yönelen suçlar Türk Ceza Kanunu’nun 235 ila 242. maddelerinde ekonomi sanayi ve ticarete ilişkin suçlar başlığında düzenlenmiş ancak ekonomik suçlar kanunda tanımlanmamış ekonomi ve sanayi ticaret başlıklarında düzenleme yapılmıştır. Bu başlıklarda sayılan suçlar ekonomik suçların tamamını kapsamamaktadır.¹⁰⁸ Tüm suç olarak adlandırılan fiillerin ceza kanununda yer alması mümkün değildir, bu nedenle bazı suçlar özel kanunlarla ve ceza içeren kanunlarla düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanunu, Ticaret Kanunu, Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, İcra İflas Kanunu gibi kanunlar özellikle ekonomik suçların düzenlendiği özel kanunlardandır.

Öte yandan mali suç ve ekonomik suç tanımlarında da kesin bir tarif bulunmadığı gibi mali suç ve ekonomik suç birbiri içine geçmiş şekilde birbirleri yerine kullanılabilir, Bununla birlikte yukarıdaki açıklamalar ışığında ekonomik suçun konusunun ekonominin sözlük anlamı itibariyle tüm iktisadi faaliyetler ve bu faaliyetlerle ilgili işlemlerden oluştuğu bu nedenle mali suçun ekonomik suçun içinde yer alan bir alt başlık olarak görülmelidir.

Ekonomik, mali ve ticari suçların global çapta da kesin bir ayrımının bulunmaması mağdurun haberi olmadan ve ekonomik çıkar amacıyla işlenmesine¹⁰⁹ bağlanmaktadır. Türk hukuku uygulamasına bakıldığında mali suçlar başlığı altında; genel olarak kara para aklama suçu, terörün finansmanı, kaçakçılık suçu, vergi suç ve kabahatleri, dolandırıcılık suçları ile yolsuzluk suçlarının incelendiği görülmektedir.¹¹⁰

¹⁰⁷ Enste Dominik, Potthoff Jennifer, “Wirtschaftskriminalität Entwicklungen, Täterprofile und Präventivmaßnahmen,” (IW Report 17/2024, Köln 02.04.2024), s.6

¹⁰⁸ Özbek, *Ekonomik Ceza Hukuku*, s.19

¹⁰⁹ Somers Lee E., *Economic Crime*, (Clark Boardman Company, 1984) Akt. Yüce Mehmet, Akkaya Hasan, “Mali Suçlarla Kurumsal Mücadele ve Bazı Ülke Örnekleri”, (Uygulamalı Bilimler Fakültesi Cilt 2, Sayı 2, 2020), s.42

¹¹⁰ Mehmet Yüce, Hasan Akkaya, “Mali Suçlarla Kurumsal Mücadele ve Bazı Ülke Örnekleri”, s.42

Türk ve Alman hukukunda mali suçları, ekonomik suçlar başlığında inceleyen ve ticari suçlardan ayıran unsurun doğrudan devlete ve devlet hazinesine karşı gerçekleştirilmesi olduğu söylenebilir. Bunun yanında vergi suçları kavramından ne anlaşılacağı kanunda açıkça düzenlenmemiş olmasının yanında doktrinde de bu kavram hakkında ortak bir görüş bulunmamaktadır.¹¹¹ Genel anlamda vergi suçları “*vergi kanunlarına aykırı fiiller*¹¹²” ya da “*vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusunun ve kimi zaman da yardımcılarının kendilerine ilişkin vergileme bu işlemleri dolayısıyla yasalara uymamalarından doğan suçlar*¹¹³” şeklinde tanımlanmaktadır.

1.1.Suçla Korunan Hukuki Yarar

Ceza hukukunun meşruiyet sınırlarını belirleyen temel unsurlardan biri olan hukuki değer pozitif ceza hukukundan önce var olan, koruma gerektiren maddi insan yaşamı çıkarları olarak tanımlanmaktadır (*Rechtsgut*) ve bu kavramına ilişkin olarak iki farklı yaklaşım öne sürülmektedir. Sistem içi (*pozitivist*) yaklaşım, hukuki değer yasa koyucu tarafından belirlenen normatif düzenlemelerle tanımlandığını ve her ceza normunun bu değerleri korumayı amaçladığını savunmaktadır. Buna karşılık sistem dışı (*doğal hukuk temelli*) yaklaşım, hukuki değerlerin pozitif hukuktan bağımsız olarak var olan ve korunmaya değer insanî çıkarlar olduğunu ileri sürmektedir. Bu ikinci yaklaşım, ceza hukukuna eleştirel bir perspektif kazandırmakta ve yalnızca toplumsal bakımdan gerçekten tehlike arz eden fiillerin suç sayılmasını meşru görmektedir. Bu bağlamda, hukuki değer kavramının ceza normlarının keyfi şekilde genişlemesini engelleyici, somut ve ölçü koyucu bir şekilde tanımlanması gerektiği ifade edilmektedir¹¹⁴. Ancak Alman hukukunda hakim görüş vergi kaçakçılığı suçu ile korunan hukuki değer, “*devletin her bir verginin tam ve zamanında tahsil edilmesine yönelik çıkarı*” olduğudur.¹¹⁵

¹¹¹ Ahmet Emrah Geçer, *Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suçları*, (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul 2021), s.12

¹¹² Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, (Ankara: Siyasal Kitabevi, 20. Baskı, 2015), s.166

¹¹³ Kamil Mutluer, *Vergi Ceza Hukuku*, (Eskişehir: EİTİA Basımevi, 1979), s.59

¹¹⁴ Thomas Vormbaum, ed. *Steuerhinterziehung (§§ 370, 371 AO): Gesetzgebung und Reformdiskussion seit dem 19. Jahrhundert*. Juristische Zeitgeschichte, Abt. 3, Bd. 48. Berlin: De Gruyter, 2021. s.292- 293

¹¹⁵ RGSt, 23.5.1938, 3 D 257/38, cilt 72, s. 184 (186); BGH, 19.12.1997, 5 StR 569/96, BGHSt 43, s. 381 (403); *wistra* 1998, s. 180 (189); BGH, 24.4.1996, 5 StR 142/96; *wistra* 1996, s. 259 f.; BGH, 23.3.1994, 5 StR

Vergi kaçakçılığı, uzun bir süre boyunca yalnızca devletin vergi gelirlerini tam ve zamanında elde etme hakkının korunması olarak değerlendirilmiştir. Ancak, son dönemde bu anlayış genişleyerek vergi kaçakçılığının, kamu gelirlerinin korunmasının yanı sıra, “gelir gücüne göre adil ve dengeli bir yük paylaşımını sağlama” amacını da taşıdığına dair yeni bir yaklaşım ortaya çıkmıştır.

Federal Alman Yargıtay’ı suçla korunan hukuki değeri “devletin her bir vergi türünden tam gelir talep etme hakkını”¹¹⁶ ya da “her bir verginin veya vergi türünün zamanında ve eksiksiz bir şekilde toplanmasına yönelik kamu yararı”¹¹⁷ olarak belirtmektedir. Bu iki ifade arasında maddi açıdan bir fark bulunmamaktadır¹¹⁸.

Suç, doğrudan kamu düzenini ve güvenliğini sağlamak, değerleri hukuk ile korumak için düzenlenir. Hukuk sistemi kamu düzenini sağlamak için belirli davranışları suç olarak tanımlar ve buna yaptırım uygular. Suçun ihlal ettiği hukuki değerin kapsamı aynı zamanda suçun da kapsamını da ortaya koymaktadır ancak korunan hukuki değer bir suç tipinde unsur niteliği taşımamaktadır¹¹⁹. Vergi kaçakçılığı suçları da bu şekilde kamu düzeninin sürekliliğinin sağlanması amacıyla korunması gereken hukuki değerlerin ihlal edilmesi sonucu oluşturulmuştur.

Vergi kaçakçılığı suçları; defter, kayıt ve belgelerin gerçeğe uygunluğuna ilişkin güvenin korunmasına odaklanarak, korumuş olduğu hukuki değerin sınırlarını çizmektedir. Bu suçlar aynı zamanda kamu güvenliğini temin etmeye yönelik bir işlev de görmektedir. Mükellefler, sahte veya yanıltıcı içerikte belgeler düzenleyerek, kullanarak ya da muhasebe hilesi gerçekleştirerek, bu güveni ihlal eder veya tehlikeye sokar. Bu bağlamda, hukuki değer açısından koruma altına alınan somut öğeler, defterler, kayıtlar ve belgeler olup, korunan

91/94, BGHSt 40, s. 109 (111); *wistra* 1994, s. 194; BGH, 1.2.1989, 3 StR 179/88, BGHSt 36, s. 100 (102); *wistra* 1989, s. 226 (227); OLG Hamburg, 5.12.2000, III-6/00; *wistra* 2001, s. 112 (113).

¹¹⁶ Reichsgericht (RG), 23 Mayıs 1938 tarihli, 3 D 257/38 sayılı karar, *RGSt* cilt 72, s. 184, 186.

¹¹⁷ Reichsgericht (RG), 16 Haziran 1925 tarihli, I 188/25 sayılı karar, *RGSt* cilt 59, s. 258, 261; Bundesgerichtshof (BGH), 2 Aralık 2008 tarihli, 1 StR 416/08 [WAAAD-03102] sayılı karar, *BStBl* 2009 II, s. 934; *BGHSt* cilt 53, s. 71.

¹¹⁸ Seer, Roman. "Das Delikt der Steuerhinterziehung im Kernbereich des Steuerstrafrechts: Wichtiges Detailwissen für die Prüfung und Praxis." *SteuerStud*, Nr. 1, 31 Aralık 2016. NWB DokID [YAAAF-18216] s.1

¹¹⁹ Artuk, Gökçen, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2020), s.376

hukuki değere uygun davranılmasının gerekliliği, bu ögelere duyulacak özenle doğrudan ilişkilidir.

3. Alman Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu

Alman hukukunda vergi suç ve kabahatleri AO'un "Suçlara, İdari Para Cezalarına ve Muhakemelerine İlişkin Hükümler" başlığı altında "Suçlara İlişkin Hükümler" bölümünde, 369-376 maddeleri arasında düzenlenmiştir.¹²⁰ Alman hukukunda vergi suçlarında idari ve adli yaptırım olmak üzere iki çeşit düzenleme bulunmaktadır. *İdari yaptırımlar; idari para cezası, adli yaptırımlar hürriyeti bağlayıcı cezalar* olarak düzenlenmiştir. Adli yaptırımlar hakkında ise Ceza Muhakemesi Kanunu (*Strafprozeßordnung-StPO*), Mahkemelerin Kuruluş Kanunu (*Gerihtsverwaltungsgesetz-GVG*) ve Çocuk Mahkemeleri Kanunu (*Jugendgerichtsgesetz*) uygulanması öngörülmektedir.¹²¹

Vergi kaçakçılığı suçları A.O § 370'de suçları ağırlıklarına göre şu şekilde tasnif edilmiştir:

3.1. Birinci Grup Filler:

1. Vergi dairelerine veya diğer yetkili kurumlara vergi ile ilgili önemli gerçekler hakkında yanlış veya eksik bilgi verenler,
2. Vergi dairelerine, vergi ile ilgili önemli gerçekleri bildirmemekle yükümlü olduğu halde bildirmeyenler,
3. Vergi damgaları veya vergi işaretlerini kullanmayı ihmal edenler ve bu şekilde vergi miktarını azaltan veya kendileri veya başkası adına haksız vergi avantajı sağlayanlar.

Eylemlerini gerçekleştirenler hakkında 5 yıla kadar hapis cezası ya da adli para cezasına hükmolunmaktadır.

Yukarıda sayılan fiiller hem vergi kabahatlerinin hem de vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsurunu oluşturmaktadır¹²². Eylemin vergi kabahatine mi yoksa vergi kaçakçılığı suçuna mı

¹²⁰ https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_369.html

¹²¹ Ersan Öz, Cansu Sevinç Ceyhan, "İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa'da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi" (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:14, Sayı:55, Temmuz 2023), s.142

¹²² A.O § 378

konu olacağı manevi unsur ile belirlenmektedir. Manevi unsur kast ise eylem vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacaktır¹²³. Ancak manevi unsurunun sınırlarının net olarak tespiti mümkün olmadığından bu durum uygulamada karmaşıklığa, teoride tartışmalara neden olmaktadır.

3.2 İkinci Grup Filler

1. Büyük miktarda vergi kaçırma veya haksız vergi avantajı sağlama,
2. Görevini kötüye kullanan bir kamu görevlisi veya Avrupa kamu görevlisi kullanma,
3. Bir kamu görevlisinin veya Avrupa kamu görevlisinin yetkilerini kötüye kullanarak yardım alınması,
4. Sahte veya değiştirilmiş belgeler kullanarak sürekli olarak vergi kaçırma veya haksız vergi avantajı sağlama,
5. Bir örgüt üyesi olarak, devamlı suç işlemek amacıyla birleşmiş bir grup içinde vergi kaçırma veya haksız vergi avantajı sağlama (özellikle satış veya tüketim vergileri),
6. Bir üçüncü ülke şirketini kullanarak, vergi ile ilgili önemli bilgileri gizlemek amacıyla, yalnızca kendisi veya yakınlarıyla birlikte doğrudan veya dolaylı olarak kontrol edebileceği bir şirket aracılığıyla, sürekli olarak vergi kaçırma veya haksız vergi avantajı sağlama.

Bu tasnifte yer alan fiiller hakkındaki yaptırım 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir. İkinci grupta yer alan ağır durumlar genellikle büyük ölçekli bir zarar halinde ya da görevi kötüye kullanma, sahtecilik, gibi başka suç tipleri ile ya da örgüt üyeliği ile karmaşık şekilde işlenmesiyle ortaya çıkmaktadır.

Birinci sırada yer alan büyük miktarda¹²⁴ ifadesinden ne kastedildiği kanunda ya da kanunun gerekçesinde belirli bir miktar ile tanımlanmamıştır. Büyük miktarda vergi kaçakçılığından ne anlaşılması gerektiği mahkeme içtihatları ile netlik kazanmıştır. 2 Aralık 2008 tarihli 221/2008 sayılı Alman Yüksek Mahkemesi kararında, vergi kaybının 50.000 Euro'yu aşması durumunda

¹²³ Eva-Maria Gersch vd. (eds.), *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*, (Münih: C.H. Beck, 18. Baskı, 2024), A.O § 378, Kn. 6.

¹²⁴ BGH: Steuerhinterziehung “in großem Ausmaß” Rechtsprechungsänderung NJW 2016, 965

büyük miktarda vergi kaçakçılığı oluşacağı¹²⁵, vergi artışına yol açacak unsurların gizlenmesi durumunda ise 100.000 Euro sınırı belirlenmiştir¹²⁶.

27 Ekim 2015 tarihli Alman Yüksek Mahkemesi (BGH) yeni bir karar ile "büyük miktarda" vergi kaybının, suçun koşullarından bağımsız olarak 50.000 Euro'yu aştığı durumlarda meydana geleceğini belirtilmiştir. Bununla birlikte aynı anda birden fazla vergi kaçakçılığının gerçekleşmesi durumunda, toplam vergi kaybının dikkate alınması gerekmektedir.¹²⁷

Alman Federal Mahkemesi (Bundesgerichtshof), vergi suçlarına ilişkin ceza tayini konusunda belirli ölçütler geliştirmiştir. Özellikle, Alman A.O'un 370. maddesinin 3. fıkrasının 1. bendinde yer alan "*büyük miktarda vergi kaybı*" kriterine dayanan parasal eşikler, ceza belirlemede kritik bir öneme sahiptir. Mahkeme bunun yanında, 100.000 Avro'yu aşan bir vergi kaybı söz konusu olduğunda, fail hakkında yalnızca çok güçlü hafifletici nedenler bulunduğu takdirde vergi kaybının büyüklüğünü (*Verkürzungsumfang*) dikkate alarak ceza tayinine rehberlik eden ek kriterler belirlemektedir.

Alman Federal Mahkemesi, vergi kaçakçılığı suçlarında ceza tayini açısından önemli bir ilke ile hareket etmektedir. Buna göre; 1 milyon Avro'yu aşan vergi kaybı durumlarında hapis cezasının ertelenmesi mümkün değildir. Bu kılavuz ilke, ceza belirlemesinde fiillerin her birinin ayrı ayrı suç oluşturup oluşturmadığına bakılmaksızın, tüm eylemler sonucunda meydana gelen toplam vergi zararının büyüklüğüne dayanmaktadır. Dolayısıyla, vergi kaybının büyüklüğü, cezanın türü ve ertelenip ertelenemeyeceği konusunda belirleyici faktör olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşım, vergi kaybının önemli bir ekonomik boyuta ulaşması durumunda, cezaların ertelenmesinin önüne geçilmesini amaçlamaktadır. Vergi kaybının bu değeri aşması durumunda mahkemeler kanunen erteleme mümkün olmayacak ölçüde hapis cezası vermek durumunda kalmaktadır. Öte yandan Federal Mahkeme bu parasal sınırın diğer ekonomik suç tiplerine uygulanmasını kabul etmemektedir¹²⁸.

¹²⁵ BGH, 5 Mayıs 2011 tarihli karar, 1 StR 116/11, *Neue Strafrechtliche Zeitschrift*, NStZ, 2012, s. 162

¹²⁶ BGH, 2 Aralık 2008 tarihli karar, 1 StR 416/08.

¹²⁷ BGH, 27 Ekim 2015 tarihli karar, 1 StR 373/15, Landgericht Mannheim.

¹²⁸ Wabnitz, Janovsky, Schmitt, *WirtschaftsstrafR*, Kn. 209

Federal Mahkeme, 19 Ekim 2022 tarihli kararında, parasal eşiklere dayalı ceza belirleme ölçütlerini vurgulayarak, bu kriterlerin geçerliliğini ve uygulama biçimini bir kez daha onaylamıştır¹²⁹. Söz konusu karar, sabit parasal eşiklerin ceza tayininde belirleyici ölçütler olarak kabul edilmesi nedeniyle eleştirilere açıktır, çünkü bireysel durumların ve suçun niteliğinin dikkate alınarak uygulanması gereken adil bir ceza belirleme süreci, böyle bir sabit ölçüte dayalı yaklaşım ile sağlanamadığı gerekçesiyle eleştirilmektedir. Ayrıca, kararda vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik olarak diğer ekonomik suçlardan farklı bir değerlendirme yapılmasını haklı kılacak nesnel ve hukuki gerekçelere yer verilmemesi kararın hukuki dayanaklarının sorgulanmasına neden olmaktadır¹³⁰.

4. Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu

VUK m. 359’da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları beş farklı grupta incelenmektedir.¹³¹ Vergi kaçakçılığı suçları hürriyeti bağlayıcı, ağır yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Birinci grup kaçakçılık suçlarının yaptırımı 18 aydan 5 yıla kadar, ikinci grup kaçakçılık suçlarının yaptırımı 3 yıldan 8 yıla kadar, üçüncü grup kaçakçılık suçlarının yaptırımı 2 yıldan 8 yıla kadar, dördüncü grup kaçakçılık suçlarının yaptırımı 3 yıldan 8 yıla kadar, beşinci grup kaçakçılık suçlarının yaptırımı 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası şeklinde düzenlenmiştir.

4.1. Birinci Grup Filler¹³²

Vergi kaçakçılığı suçlarında korunan temel hukuki değer, defter, kayıt ve belgelerin doğruluğuna ilişkin güven duygusudur. Bu suçlar aynı zamanda kamu güvenliğini koruma amacına hizmet etmektedir. Mükellefler, sahte veya yanıltıcı belgeler düzenleyerek, kullanarak ya da muhasebe hilesi yaparak, bu güveni sarsar veya tehlikeye atarlar. Dolayısıyla, korunan hukuki değer, defterler, kayıtlar ve belgeler gibi somut ögelere özen gösterilmesi gerekliliğiyle doğrudan ilişkilidir.¹³³

¹²⁹ BGH, Urt. v. 19.10.2022 – 1 StR 269/22 (LG Saarbrücken), BGH, Urteil vom 7. 2. 2012- 1 StR 525/11

¹³⁰ Wabnitz, Janovsky, Schmitt, *WirtschaftsStrafR*, Kn. 209

¹³¹ Çolak, *Vergi Ceza Hukuku*, s.122-124

¹³² 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.359/a, 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası

¹³³ Rençber Altan, “*Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İğfal Kaabiliyeti*”, (International Journal of Public Finance, Vol. 8, No: 1, June 2023), s.153

“1. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gerektiren hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

2. Defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.”

Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesinin a bendinde yer alan bu iki tip suç hakkında 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası yaptırımını öngörülmektedir. Bu nedenle birinci grup fiiller olarak tasnif edilmektedir.

4.2 İkinci Grup Filler¹³⁴

Defter kayıt ve belgeleri yok etme veya defter sahifelerinde yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.

Defter kayıtları ve belgelerinin tahrif edilmesi, sahte düzenlenmesi veya yok edilmesi, vergi sisteminin şeffaflık ve doğruluk gibi temel ilkelerine aykırıdır. Bu tür eylemler, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini doğru şekilde yerine getirmelerini engelleyerek vergi kaybına yol açmakta ve vergi adaletini tehdit etmektedir.

4.3 Üçüncü Grup Filler¹³⁵

213 sayılı VUK hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabilecek belgeleri hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak.

¹³⁴ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.359/b, 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası.

¹³⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.359/c, 2 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası.

Bakanlık ile anlaşma yapmayan kişilerin bu tür belgeleri basması veya bilerek kullanması, vergi denetimlerinin etkinliğini olumsuz yönde etkileyerek, vergi denetim sürecinin şeffaflığını ve güvenilirliğini zedelenmesine imkan vermekte ve vergi kaçakçılığını kolaylaştırmaya müsait bir ortam hazırlanması anlamına gelmektedir.

4.4. Dördüncü Grup Fiiller¹³⁶

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından;

- a. yetkilendirilmediği halde ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak donanım veya yazılımı değiştirmek,
- b. yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihaza kayıt altına alınmasını engellemek,
- c. ödeme kaydedici cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek, silmek, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek.

Madde metninde sayılan eylemler incelendiğinde, eylemlerin vergi sisteminin bütünlüğünü ve güvenilirliğini tehdit eden, aynı zamanda vergi kayıplarına neden olan faaliyetler olduğu görülmektedir. Ödeme kaydedici cihazlar, ticari işlemlerin izlenmesinde ve kayıt dışı ekonomiyle mücadelede etkili araçlardır. Bu cihazlara yapılan müdahaleler, gerçek satış verilerini gizleyerek vergi kaçakçılığını kolaylaştırmakta ve doğru vergi beyanının yapılmasını engellemektedir. Ayrıca, bu tür müdahaleler, kamu kurumlarıyla bilgi akışını manipüle edebilmektedir. Bu tür fiiller hakkında vergi denetimlerinin etkinliğini sağlamak ve vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla yaptırım öngörülmüştür.

¹³⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.359/ç, 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası.

4.5 Beşinci Grup Filler¹³⁷

4733 sayılı tütün mamulleri ve alkol piyasasının düzenlenmesine dair kanun ile düzenlenen piyasalarda,

- a. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasının zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi ve işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığı'na elektronik ortamda iletilmesi gereken belge bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya*
- b. Bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek.*

4733 sayılı Kanun, tütün ve alkol ürünlerinin etiketlenmesi ve işaretlenmesi işlemlerini, vergi ödemelerinin doğruluğunu sağlamak ve kayıt dışı ekonomiyi engellemek için bir araç olarak belirlemiştir. Bu düzenlemelerin ihlali, vergi kaçakçılığını artırarak kamu maliyesine zarar verebilir. Ayrıca, madde metninde belirtilen fiziksel veya bilişim yoluyla yapılan müdahaleler bu tür müdahaleler, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na iletilmesi gereken verilerin doğru bir şekilde aktarılmasını engelleyerek ve manipülasyona neden olmakta ve vergi denetimlerinin etkinliğinin azalmasına neden olmaktadır.

5. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Tipikliğin Maddi Unsurları

5.1 Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Fiil

Çalışmanın başında fiilin, ceza hukuku teorisyenleri tarafından farklı şekillerde açıklandığını belirtilmiş ve temel olarak; kişinin iradesiyle belli bir neticeyi gerçekleştirmeye yönelik ve etkisini dış dünyada gösteren bir davranış olarak tanımlandığı açıklanmıştır.¹³⁸ Dış dünyaya yönelik bu davranışa doktrinde fiil adı verilmekte, “icrai” ve “ihmali” hareketi kapsayan bir üst kavram olarak değerlendirilmektedir.¹³⁹ Bu kapsamda fiil “yapma” şeklinde icrai ya da

¹³⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.359/d, 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası.

¹³⁸ Reinhart Maurach / Zıpf Heinz; Strafrecht, Allgemeiner Teil, Teilband 1, 7. Auflage, Heidelberg, 1987, 1. s.175-187

¹³⁹ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 90

“yapmama” şeklinde ihmali olarak gerçekleşebilmektedir.¹⁴⁰ Kural olarak vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren fiiller icrai şekilde işlenmektedir. Türk hukukunda “*Defter, belge ve kayıtların gizlenerek ibraz edilmemesi*” suçu bu kuralın bir istisnasıdır¹⁴¹.

Fail; defter, kayıt ve belgelerin tahrip edilmesi fiilinde icrai şekilde hareket etmekte, defter kayıt ve belgelerin vergi incelemesi kapsamında istenmesine rağmen bu belgelerin vergi dairesine sunulmasında “*failin yapması gereken fiili yapmaması*” şeklinde gerçekleşen ihmali fiili nedeniyle cezalandırılmaktadır.¹⁴²

Farklı fiillerle işlenebileceği öngörülen suçlar; seçimlik hareketli suçlar olarak tanımlanmaktadır.¹⁴³ Vergi kaçakçılığı suçları bu tipteki suçlara örnek oluşturmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamında aynı bentte sayılan fiiller birbirinin alternatifi olarak değerlendirilmekte ve seçimlik harekete¹⁴⁴ vücut vermektedir. Farklı bentlerde sayılan fiillerin gerçekleştirilmesi ise farklı suçların oluşumuna sebebiyet vermektedir.¹⁴⁵

5.1.2 Alman Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fiil

i) *Alman Hukukunda Birinci Grup Fiiller*

Birinci grupta yer alan fiiller, A.O § 370/1’de yer almaktadır ve vergi mükelleflerinin yanlış veya eksik beyanlar yapması yoluyla vergi yükümlülüklerini ihlal etmeleri ile ilgili fiillerdir. Bu grupta yer alan vergi kaçakçılığı suçu, vergiye ilişkin önemli bilgilere dair yanlış veya eksik beyanlarda bulunarak gerçekleştirilmektedir. Bu fiilleri dolandırıcılıktan ayıran en büyük unsur

¹⁴⁰ Hakeri, Genel Hükümler, s.132

¹⁴¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs”, (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 37, 2019), s.7

¹⁴² Osman Kağan Ergür, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2024), s.17

¹⁴³ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.124

¹⁴⁴ Kaneti Selim, Ekmekçi Esra, Kaçıkçı Mahmut, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul 2022, s.387 vd.; “Vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli suç olarak gösterilemeyeceğini belirten görüşler de bulunmaktadır” Resul Arslan, “Vergi Kaçakçılığı Suçu” Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2016, s.27-28.

¹⁴⁵ Ergür, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık* s.17; Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.96; Yargıtay 19. Ceza Dairesi 02.12.2015 tarihli, 2015/18146 E.2015/7956 K sayılı kararı; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.438

aldatma, hile unsurlarının aranmamasıdır, suç; yazılı ya da sözlü şekilde verilen yanlış ya da eksik gerçekleşmektedir.¹⁴⁶

Bununla birlikte Alman vergi hukuku çerçevesinde, vergi mükelleflerinin idari görüşlere veya yargı kararlarına aykırı beyanları A.O § 370/1 kapsamının dışında yer almaktadır¹⁴⁷ ve bu fiiller vergi mükelleflerinin maliye idaresine gerekli bilgileri gizlemelerine yol açmadıkça cezalandırmamaktadır¹⁴⁸.

A.O'ya göre vergi kaçakçılığı, vergi mükelleflerinin çeşitli yöntemlerle vergi yükümlülüklerinden kaçmalarını içeren suçlar olarak tanımlanmaktadır. Bu suçlar, yanlış beyannameler, sahte belgeler düzenlemek ve vergi matrahını kasıtlı olarak düşük göstermek gibi eylemleri kapsamaktadır. Bu tür suçlar, devletin vergi gelirlerinin kaybına yol açarak kamu düzenini tehdit etmektedir. Suç karşılığında verilecek cezalar ise ve suçun büyüklüğüne göre değişmektedir. Sonuç olarak, vergi kaçakçılığı, ekonomik güvenliği zedeleyen ve kamu düzenini bozan ciddi bir suç olarak, cezai yaptırımlar ve yasal düzenlemelerle önlenmeye çalışılmaktadır.

ii) Alman Hukukunda İkinci Grup Fiiller

A.O § 370 3'de vergi kaçakçılığı suçunun “ağır halleri” ve bu durumda uygulanacak yaptırım düzenlenmektedir¹⁴⁹. Uygulamada “ağır halin” nasıl belirleneceği 3 aşamada tespit edilmektedir. Buna göre; olayın ilgili örnek vakadaki unsurları taşıyıp taşımadığı hukuki olarak değerlendirilmekte devamında mahkeme örnek olayın varlığına rağmen somut olayın tüm koşullarını değerlendirerek gerçekten “özellikle ağır bir hal” olup olmadığını takdir edilir, bu aşamada, ceza çerçevesinin genişletilip genişletilmeyeceğine karar verilmekte ve sonunda

¹⁴⁶ BGH, 19 Aralık 1990 tarihli karar, 3 StR 90/90, *BGHSt* cilt 37, s. 266, 285; BGH, 6 Haziran 2007 tarihli karar, 5 StR 127/07 [AAAF-48735], *BGHSt* cilt 51, s. 356, 361.

¹⁴⁷ Roman Seer, “Das Delikt der Steuerhinterziehung im Kernbereich des Steuerstrafrechts,” *SteuerStud* Nr. 1, 31 Aralık 2016, NWB DokID [YAAAF-18216], s. 3-4

¹⁴⁸ BGH, 19 Aralık 1990 tarihli karar, 3 StR 90/90, *BGHSt* cilt 37, s. 266, 284 f.

¹⁴⁹ Schmitz, Wulf. (ed.), *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch*, Cilt:8, Kn. 523-525.

belirlenen ceza aralığı içinde failin kusur derecesi, suçun işleniş şekli gibi kriterler çerçevesinde bireysel ceza tayini yapılmaktadır¹⁵⁰.

Madde metninde özellikle ağır haller olarak adlandırılan durumların şu şekilde gerçekleştiği düzenlenmiştir:

1. *Büyük miktarda vergi kaçırır veya haksız vergi avantajları elde eder,*

Alman Federal Mahkemesi (BGH), 2.12.2008 tarihli kararında ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan kanunilik (nulla poena sine lege certa) ilkesi gereği "*büyük miktarda vergi kaybı*" unsurunu somut bir parasal eşik ile tanımlama gereğini hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri çerçevesinde değerlendirmiştir. Alman Federal Mahkemesi bu kararında, vergi kaçakçılığı suçundaki "büyük miktarda vergi kaybı" unsurunun, ceza hukukunda öngörülebilirlik ve hukuki belirlilik ilkeleri gereği, somut ve parasal bir sınırla tanımlanması gerektiğini vurgulamıştır. Bu doğrultuda, fiili ödeme söz konusuysa 50.000 Euro, yalnızca bilgi eksikliği varsa 100.000 Euro eşiği getirilerek, ağırlaştırıcı sebebin keyfi yoruma açık olmaktan çıkarılması ve yargılamalarda hukuki güvenliğin sağlanması amaçlanmıştır¹⁵¹.

2. *Bir kamu görevlisi veya Avrupa kamu görevlisi olarak yetkilerini veya konumunu kötüye kullanır (Ceza Kanunu Madde 11, Fıkra 1, Numara 2a),*

A.O § 7. Maddesinde kimlerin kamu görevlisi sayıldığı belirlenmiştir¹⁵². Bu hususta genel bir kanun olan ceza kanundan önce bakılması gereken yer A.O § 7 olacaktır. Madde metninde yer alan yetkinin kötüye kullanılması ifadesinden ise kural olarak kamu görevlisinin, görevli olduğu bir işlem sırasında eylemini gerçekleştirmesi ile gerçekleşmesi anlaşılmalıdır¹⁵³.

3. *Bir kamu görevlisi veya Avrupa kamu görevlisinin yardımını, yetkilerini veya konumunu kötüye kullanmasını sağlar (Ceza Kanunu Madde 11, Fıkra 1, Numara 2a),*

Bu bent ile kamu görevlisinin vergi kaçakçılığı suçuna yardım etmesi, suçun işlenişini kolaylaştırması ağır bir hal olarak düzenlenmiştir. Buna göre; vergi kaçakçılığı suçu işlemek

¹⁵⁰ BGH, 2 Aralık 2008 tarihli karar, 1 StR 416/08, *Neue Juristische Wochenschrift* (NJW) 2009, s. 528.

¹⁵¹ Schmitz, Wulf, (ed.), *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch* Kn. 531, 532

¹⁵² AO § 7

¹⁵³ Schmitz, Wulf, (ed.), *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch*, Kn. 541

amacıyla kamu görevlisinden yardım alan kişi ile suç işlendiğini bilerek yardımda bulunan kamu görevlisi birlikte suç işlemiş sayılmaktadır¹⁵⁴. Yardım alan, kamu görevlisinin kendisine yardım ettiğinden haberdar ise suçun temel şeklinde göre daha ağır bir yaptırım ile karşılaşabilmektedir¹⁵⁵.

4. *Sahte veya tahrif edilmiş belgeler kullanarak sürekli olarak vergi kaçırır veya haksız vergi avantajları elde eder,*

Burada yer alan ağır hal¹⁵⁶; failin sahte ya da tahrif edilmiş belgeleri kullanarak ve bunu birden fazla kez tekrarlayarak vergi kaçırdığı durumları kapsamaktadır. Bu kuralın uygulanabilmesi için hem özel bir yöntemle (sahte veya değiştirilmiş belgelerle) hareket edilmiş olması hem de bu yöntemin birden fazla kez mali idareyi aldatmak amacıyla vergi dairesine sunulmuş olması yani süreklilik arz etmesi gerekmektedir¹⁵⁷

5. *Bir örgüt üyesi olarak, Madde 1'de belirtilen suçları sürekli işlemek amacıyla bir araya gelmiş olan bir çetede, satış veya tüketim vergilerini kaçırır veya haksız satış veya tüketim vergisi avantajları elde eder veya,*

Alman Vergi Usul Kanunu'nun (AO) 370. maddesinin 3. fıkrası 2. cümlesi 5 numaralı bendi, 1 Ocak 2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir¹⁵⁸ ve bu bent kapsamındaki fail, yalnızca bir çetenin üyesi olabilir. Çete, en az üç kişinin vergi suçlarını sürekli şekilde işlemek amacıyla açık ya da zımni bir anlaşmayla bir araya gelmesiyle oluşmaktadır¹⁵⁹. Alman Federal Mahkemesi (BGH), bu kapsamda belirli bir organizasyon yapısı, görev dağılımı ya da hiyerarşi aranmadığını belirtmektedir¹⁶⁰. Bir kişinin çete üyesi olarak kabul edilmesi için, çetenin yapısına entegre olması, çetenin faaliyetlerini ve kurallarını kabul etmesi, çetenin devamlılığına katkı sunması

¹⁵⁴ Joecks, Jager, *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauch steuerstrafrecht*, Kn. 576; BGH, 12 Ekim 1988 tarihli karar, *BGHSt* cilt 35, s. 374; BGH, 5 Nisan 1989 tarihli karar.

¹⁵⁵ Schmitz, Wulf, (ed.), *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch*, Kn. 544

¹⁵⁶ Joecks, Jager, *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, Kn. 576

¹⁵⁷ Gersch vd. (eds.), *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*, AO § 370 Kn. 296

¹⁵⁸ Gersch (eds.), *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*, AO § 370 Kn. 296

¹⁵⁹ Fischer, Thomas, *Strafgesetzbuch StGB*, C.H.Beck, 72. Auflage, 2025, StGB, § 244 Kn. 34

¹⁶⁰ BGH, 11 Eylül 2003 tarihli kararı, 4 StR 261/03, *Neue Strafrechtliche Zeitschrift* (NStZ) 2004, s. 398, 399.

ve suçlara fail ya da iştirakçi olarak katılması gerekmektedir¹⁶¹. Yargı içtihatları, çetenin yalnızca yasa dışı yapılarla sınırlı olmadığını, hukuken faaliyet gösteren bir ticari işletme içinde de, vergi suçları bakımından çete niteliğinde bir yapı oluşabileceğini göstermektedir¹⁶².

6. *Bir üçüncü ülke şirketi, Ceza Kanunu Madde 138, Fıkra 3'te tanımlandığı şekilde, yalnızca kendisinin veya Ceza Kanunu Madde 1, Fıkra 2'deki yakın kişileriyle birlikte doğrudan veya dolaylı olarak egemen veya belirleyici bir etkiye sahip olabileceği bir şirketi, vergi açısından önemli gerçekleri gizlemek amacıyla kullanır ve bu şekilde sürekli olarak vergi kaçırır veya haksız vergi avantajları elde eder.*

Bu düzenleme, bir mükellefin doğrudan ya da dolaylı biçimde hakim veya belirleyici etki sahibi olduğu, üçüncü ülke¹⁶³ merkezli bir şirketi, vergisel olarak önemli bilgileri gizlemek amacıyla kullanması durumunu kapsamaktadır. Bu bağlamda “etki sahibi olmak”, kanunda açıkça tanımlanmamış olmakla birlikte, bir şirket üzerindeki doğrudan hissedarlık, dolaylı ortaklık ya da bağlayıcı bir vekalet ilişkisi yoluyla gerçekleşebilir. Önemli olan, mükellefin bu etkiyi fiilen kullanması değil, kullanma imkanına sahip olmasıdır¹⁶⁴.

5.1.3 Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fiil

i) *Türk Hukukunda Birinci Grup Filler*

1. *Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gerektiren hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,*

4369 sayılı Kanun öncesi, VUK'un 344'üncü maddesinde, vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için “*vergi kaybı*” oluşması aranırken yeni düzenlemede kural olarak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçılık

¹⁶¹ BGH, 9 Haziran 2017 tarihli kararı, 1 StR 167/17, *Strafverteidiger* (StraFo) 2017, s. 374.

¹⁶² BGH, 15 Mayıs 2018 tarihli kararı, 1 StR 159/17, *Wirtschaftsstrafrecht* (wistra) 2019, s. 63.

¹⁶³ § 138 III AO uyarınca, bir şirketin üçüncü ülke sayılması için Avrupa Birliği (AB) veya Avrupa Serbest Ticaret Birliği (EFTA) üyesi olmayan ülkelerde yerleşik olması gerekmektedir.

¹⁶⁴ Schmitz, Wulf, (ed.), *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch* Kn. 538

suçlarında “vergi kaybının” gerçekleşmesi aranmamaktadır¹⁶⁵. Bu kurala bir istisna olarak VUK madde 359’un a-1 bendi ile getirilmiştir. Buna göre; defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenlerin cezalandırılabilmesi için açıkça vergi kaybının varlığı aranmaktadır. Suçun gerçekleşmesi bir zararın meydana gelmesine bağlandığı için suç, bir netice suçu kategorisinde yer almaktadır.

2. *Defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.*

Suç defter kayıt ve belgelerini tahrif etmek, gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ya da kullanılması şeklinde seçimlik hareketli şekilde düzenlenmiştir. Vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen ve saklama ile ibraz mecburiyeti olan defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi eylemi suç olarak düzenlenmiştir. Aynı maddenin devamında gizleme eyleminden anlaşılması gerekenin; “... varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ...” olduğu belirtilmiştir.

Bu tanıma göre; “defter, belge ve kaydın varlığının sabit olması” ile “vergi incelemesi sırasında yetkili kişilere belgenin ibraz edilmemesi” koşullarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.¹⁶⁶ Bununla birlikte suçun tamamlanması için vergi kaybının oluşması aranmamaktadır.

Anayasa Mahkemesi’nin 04.11.2021 tarihli, 2019/4 E. ve 2021/78 K. sayılı kararında da bu husus; “... Dolayısıyla suçun tamamlanması için fiilin gerçekleştirilmesi yeterli olup vergi kaybı suçun unsuru niteliğinde değildir.” şeklinde belirtilmiştir¹⁶⁷.

¹⁶⁵ Tahsin, Torunoğlu. “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu”, (Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Aralık 2023, Cilt:13, Sayı:2), s.884

¹⁶⁶ Ümit, Ceyda. *Defter Kayıt ve Belgeleri Gizleme Cezai Sorumluluk*, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 70 (4), 2021), s.1274-1275

¹⁶⁷ Anayasa Mahkemesi’nin 04.11.2021 tarihli, 2019/4 E. ve 2021/78 K. sayılı kararı

Suçun “*ibraz edilmeme*” şeklinde oluşması nedeniyle suç; ani hareketli olmakla birlikte, neticede bir zarara sebep olma şartı aranmadığından tehlike suçu olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle suçun teşebbüse elverişli olmadığı söylenmelidir.¹⁶⁸

VUK m. 359’da suç hakkında; 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Defter, belge ve kayıt ibraz etmeme suçunun yaptırımının hapis cezası olarak belirlenmesi, VUK kapsamındaki cezaların ekonomik nitelik taşıması gerektiği ve bu nedenle Anayasanın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu gerekçesi ile Anayasa Mahkemesine iptal başvurusunda bulunulmuştur;

Anayasa Mahkemesi 11.03.2003 tarih, 2002/55 E.ve 2003/8 K. sayılı kararında;

“... VUK 359 (a) (2) madde yaptırımının yani hürriyeti bağlayıcı cezanın devlet ile mükellef arasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün değil, kanunda belirtilen şartların ifa edilmemesinden kaynaklı yaptırım olduğunu, devlet ile mükellef arasındaki ilişkinin Anayasanın 38. maddesi uyarınca toplumsal sözleşme olarak nitelendirilemeyeceği, vergi ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesi için ve kamu hizmetlerinin yürütülebilmesi için ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezası yanında hürriyeti bağlayıcı ceza da konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık bulunmadığı ...”¹⁶⁹ belirtilmiş ve iptal başvurusu reddedilmiştir.

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen bu karardan sonra aynı husus tekrar iptal davasına konu edilmiş Anayasa Mahkemesi tarafından, bu sefer 31.01.2007 tarihli, 2004/31 E. ve 2007/11 K. sayılı kararında da; *“... VUK 359 (a) (2) maddesinde defter, kayıt ve belge ibraz etmemenin gizleme olarak suç sayılmasının Anayasa’nın 38 (5) maddesine aykırılık oluşturmadığına ...”¹⁷⁰* şeklinde ilk karar ile benzer şekilde karar verilmiştir.

¹⁶⁸ Ümit, *Defter Kayıt ve Belgeleri Gizleme Cezai Sorumluluk*, s.1281.

¹⁶⁹ <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2003-8-nrm.pdf> Erişim Tarihi: Mart 2025

¹⁷⁰ <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2007-11-nrm.pdf>

Defter, belge kayıt gizleme eylemi, kanunda öngörülen koşulların oluşmasıyla istenen belgeleri ibraz etmeme şeklinde gerçekleşmektedir. Bu nedenle etkin pişmanlık ve gönüllü vazgeçme uygulaması mümkün değildir¹⁷¹.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da bu belgeyi kullanma suçunda vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelenin hukuksal biçimi ile gerçek mahiyeti arasında kasten bir fark oluşturulmaktadır¹⁷². Yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ya da kullanılması eylemlerinden birinin gerçekleşmesi suçun tamamlanması için yeterlidir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçunda kanunda sayılan fiillerden birinin tamamlanması ile suç oluşacaktır ayrıca bir netice meydana gelmesi beklenmemektedir. Bu bakımdan VUK m. 359/a-2’de düzenlenen suç, sırf hareket ve soyut tehlike suçu şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi’nin, 04.11.2021 tarihli, 2019/4 E. ve 2021/78 K. sayılı maddesinde de belirtildiği üzere “... suçun oluşması için bir zararın gerçekleşmesi, vergi kaybının oluşması veya somut tehlikenin varlığı aranmamaktadır”¹⁷³.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemede, kanunda sayılan eylemler ile faaliyet belgelendirilmemekte, vergi dairesinin bilgisinden kaçırılmakta veya faaliyetin mahiyeti değiştirilerek beklenen yarar sağlanmakta, vergi dairesi hataya düşürülerek kandırılmaktadır.¹⁷⁴

VUK m. 359/b’de düzenlenen sahte belge düzenlemek ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek fiili her ne kadar benzer görünse de düzenlemeler arasında fark bulunmaktadır. Sahte belgede, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi gösterilirken;

¹⁷¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Gönüllü Vazgeçme”, (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 7 (27), 2016), s.12.

¹⁷² Torunoğlu, “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu”, s.884

¹⁷³ <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2021-78-nrm.pdf>

¹⁷⁴ Berrin Akbulut, “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu”, (SDÜHFD, Cilt: 14, Sayı: 1, Yıl: 2024), s.29

muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık bulunmaktadır¹⁷⁵.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 10.02.2022 tarihli ve 575/2053 sayılı ve 06.10.2021 tarihli ve 9937/7891 sayılı kararlarında; “... gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması ya da belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesi halinde “*muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin*” söz konusu olacağı, VUK m.359’da tanımlanan sahte belgenin “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen*” belgeler olduğu, satın alınmayan mal veya hizmet için alınmış gibi fatura düzenlenmesi halinde belgelerin sahte olarak kabul edilmesi gerektiği göz önünde bulundurulduğunda, ..., sanıkların eylemlerinin VUK 359/a-2 maddesi uyarınca “*muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme*” suçunu oluşturabileceğinin gözetilmemesi ...” şeklinde karar vermiştir¹⁷⁶.

Yargıtay 11 Ceza Dairesinin, 17.05.2022 tarihli ve 16213/8667 sayılı kararında; “... VUK m. 359/b’de düzenlenen “*sahte belge kullanmak*” ile 359/a-2. maddesinde düzenlenen “*muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma*” suçlarının birbirinden farklı ve bağımsız suçlar olduğu, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşabilmesi için taraflar arasında gerçek bir mal veya hizmet alışverişinin bulunması, ancak alışveriş miktar veya mahiyetinin gerçekte olduğundan farklı gösterilmesinin gerektiği, somut olayda ise hakkında sahte fatura düzenlemekten. vergi inceleme raporu düzenlendiği belirtilen ... Metal San. ve Tic. Ltd. Şti. ile sanığın yetkilisi olduğu şirket arasında bu şekilde gerçek bir alışverişin bulunmadığının iddia olunması sebebiyle, sanığın eyleminin VUK 359/b’de düzenlenen sahte belge kullanmak suçunu oluşturduğu gözetilmeksizin, suç vasfında yanılgıya düşülerek sanık hakkında VUK’nun 359/a-2. maddesi uyarınca mahkumiyet hükmü kurulması ...”¹⁷⁷ şeklinde karar verilmiştir.

¹⁷⁵ Yargıtay 11 CD, 10.02.2022 tarihli ve 575/2053 sayılı kararı, Yargıtay 11. CD, 06.10.2021 tarihli 9937/7891 sayılı kararı

¹⁷⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 10.02.2022 tarihli ve 575/2053 sayılı ve 06.10.2021 tarihli ve 9937/7891 sayılı kararı

¹⁷⁷ Yargıtay 11 Ceza Dairesinin, 17.05.2022 tarihli ve 16213/8667 sayılı kararı

Anılan Yargıtay Kararları ile VUK m. 359/b’de düzenlenen sahte belge düzenlemek ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek fiillerinin konularının birbirinden farklı olduğu vurgulanmıştır.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi hazırlayanın belgeyi birden fazla yerde kullanması halinde tek bir suç işlenmiş kabul edilmektedir. Ancak aynı kişinin birbirinden farklı olarak suça konu belgeleri hazırlaması halinde birden fazla suç meydana gelmektedir. Belgenin aynı kişi tarafından düzenlenmesi ve kullanılması halinde tek bir VUK m. 359/a-2 gerçekleşecektir. Aynı kişi tarafından aynı konuda seçimlik hareketin birkaçının veya hepsinin gerçekleştirilmesi cezanın belirlenmesinde rol oynamaktadır. TCK’da meşru savunma, ilgilinin rızası, hakkın kullanılması, kanun hükmünün yerine getirilmesi şeklinde belirlenen hukuka uygunluk nedenlerinin VUK m. 359/a-2’de yer alan muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçu açısından hukuku uygunluk nedenlerinin uygulanmasının imkanı bulunmamaktadır.¹⁷⁸

ii) Türk Hukukunda İkinci Grup Filler

Defter kayıt ve belgeleri yok etme veya defter sahifelerinde yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.

VUK’un 359’uncu maddesinin b fıkrasında tanımlanan suçun konusunu “defter, kayıt ve belge” oluşturmaktadır. Suçun oluşabilmesi için vergi hukuku anlamında tutulması ve düzenlenmesi, saklanması veya ibrazı zorunlu olan defter, kayıt ve belgenin yok edilmesi, sahte olarak düzenlenmesi, başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesi veya bu sahte belgelerin kullanılması zorunludur.

Türk Dil Kurumu tarafından bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb.; vesika, doküman¹⁷⁹ olarak tanımlanan belgenin tanımına Türk Ceza Kanunu’nda yer verilmemiştir. TCK’da yer alan belgede sahtecilik suçu konu belge; genel bir şekilde doktrinde somut, delil

¹⁷⁸ Akbulut, “Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu”, s.36

¹⁷⁹ <https://sozluk.gov.tr/>

değeri olan, düzenleyicisi belli, bir düşünce açıklaması ihtiva eden yazılı ve hukuki sonuç doğurmaya elverişli nesne olarak tanımlanmaktadır¹⁸⁰.

Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçuna konu olan belgeye, VUK m. 227 vd. yer verilmiştir. Buna göre; fatura (m. 229), perakende satış vesikası (m. 233), gider pusulası (m. 234) ve müstahsil makbuzu (m. 235) sahte belge düzenleme veya bu vasfını bilerek kullanmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçuna konu olan belgelerdir olarak sınırlı sayıdadır.¹⁸¹

Sahte belge düzenleme suçunda, belgenin aslı ya da sureti üzerinde sahtecilik yapılmasının hukuki anlamda bir fark teşkil etmediği görülmektedir. Belgenin, vergisel işlemler amacıyla düzenlenmemiş olması, Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde düzenlenmesine gerek duyulmayan bir belge niteliğinde bulunması ya da vergi dairesi dışında bir kuruma sunulması halinde, Türk Ceza Kanunu'nda (TCK) yer alan evrakta sahtecilik suçunun yanı sıra, dolandırıcılık gibi diğer suç tiplerinin de meydana gelmesi mümkündür. Bu durum, suçun nitelendirilmesinde olayın özelliğine göre farklı cezaî sorumlulukların doğmasına yol açabilmektedir.¹⁸²

Sahte belge düzenleme suçunda, suç failin belgenin sahte olarak düzenlemesiyle tamamlanmaktadır, belgenin kullanılması gerekmemektedir. Bu suç, gerçekte mevcut olmayan bir mal satışının ya da hizmet ifasının varmış gibi gösterilmesi ya da vergisel bir olayın kısmen doğru, kısmen yanlış bilgiyle belgelendirilmesi suretiyle işlenebilmektedir. Dolayısıyla, sahte belge düzenleme eylemi, gerçek dışı vergisel durumların ortaya konulması veya yanlış beyanda bulunulmasıyla gerçekleşebilmektedir.¹⁸³ Bununla birlikte belgenin bütün sahtecilik suçlarında olduğu gibi kullanılan belgenin iğfal (aldatma) kabiliyetini haiz olması gerekmektedir.¹⁸⁴

¹⁸⁰ Johannes Wessels, Michael Hettinger ve Armin Engländer, *Strafrecht Besonderer Teil 1*, (42. Auflage C.F. Müller, 2018), Kn. 888) Akt: Ertuğrul Ünal, "Vergi Usul Kanununun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı" (Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 27, Sayı 2, 2021)), s.1270

¹⁸¹ Ceyda Ümit, "Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri," (Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 11, no. 1, 2021), s.354.

¹⁸² Hüseyin Uğur, Mert Elibol, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*, (Ankara: 2. Baskı, Adalet Yayınevi, 2016). s.457.

¹⁸³ Serkan Ağar, "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları," Türkiye Barolar Birliği Dergisi, no. 58, 2005), s.288.

¹⁸⁴ Ünal, "Vergi Usul Kanununun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı," s.1270.

iii) **Türk Hukukunda Üçüncü Grup Filler**

213 sayılı VUK hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak.

Anlaşmalı matbaalarda aranacak şartlar; *matbaa işletmecisinin gerçek usulde Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefiyeti bulunması veya matbaanın kamu kurumu veya kuruluşlarına ait olması, gerçek kişilerde işletme sahibinin, tüzel kişilerde ise temsilcilerinin, vergi suçundan hapis veya ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyetle hükümlü olmaması; matbaa işletmecisinin, basımı yapılacak belgelere seri ve müteselsil sıra numarası verebilecek ve Yönetmeliğin 14. Maddesinde belirtilen bilgi formunu elektronik ortamda gönderebilecek teknik donanımına sahip olması ve bu durumun yetkili makamlara belgelendirilmesi gerekmektedir.*¹⁸⁵ Bu şartları yerine getirmeden basım yapan matbaalar ile bu matbaalar tarafından basılan belgeleri kullanan mükellefler hakkında yaptırım uygulanması öngörülmektedir.

Suç, ancak kast ile işlenebilmektedir. Kanun metninde yer alan “bilerek” tabiri ile belirtilen fiilde özel kast arandığı anlamına gelmektedir. Bu halde; fiilin cezalandırılabilmesi için önce doğrudan kastın varlığının tespiti gerekmektedir.¹⁸⁶

iv) **Türk Hukukunda Dördüncü Grup Fiiller**

Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme

¹⁸⁵ Çolak, *Vergi Ceza Hukuku*, s.313

¹⁸⁶ Abdullah Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları.” (Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 17, no. 1, 2022), s.184.

*kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır*¹⁸⁷.

29 Nisan 2021 tarihli ve 7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile VUK'nun vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen 359. maddesine (ç) bendi eklenmiştir. Kanunun gerekçesinde; “*vergi güvenliğinin sağlanması, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile etkin bir şekilde mücadele edilmesinin*” amaçlandığı belirtilmektedir.

Suç; “*ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek*”, “*ödeme kaydedici cihaza veya ilgili sistemlerine müdahale ederek, gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek*”, “*cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek*” ve “*elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya gerçeğe aykırı iletilmesini sağlamak*” şeklinde dört grupta ele alınmıştır. Buna göre suç seçimlik hareketle işlenebilmektedir.

“*Yetkilendirilmiş olup olunmamasına bakılmaksızın, ödeme kaydedici cihazlar veya ilgili sistemlere müdahale edilerek gerçekleştirilen satışlara dair bilgilerin kaydedilmesinin engellenmesi*” de suç teşkil edecektir. Burada, müdahale eyleminin neticesi, satışa ilişkin verilerin kayıt altına alınmasının engellenmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır¹⁸⁸.

VUK m.359/a'da yer alan “*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek*” suçu hariç vergi kaçakçılığı suçları netice itibarıyla salt hareket suçu, şekli suç ve zarar (çift defter tutmak: defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya ortamlara kaydetmek hariç) suçu şeklinde sınıflandırılmaktadır.¹⁸⁹

¹⁸⁷ VUK m.359

¹⁸⁸ Ömercioğlu “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları” s.182 vd.

¹⁸⁹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 443

v) *Türk Hukukunda Beşinci Grup Filler*

4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda,

- c. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi ve işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığı'na elektronik ortamda iletilmesi gereken belge bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya*
- d. Bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek.*

Tütün, tütün mamulleri ve alkol piyasalarının denetimi, vergi güvenliğini sağlamak ve vergi kayıplarını engellemek için kritik bir öneme sahiptir. Bu ürünlere yönelik zorunlu etiketleme ve işaretleme uygulamaları, devletin satış ve dağıtım süreçlerini izleyebilmesine olanak tanıyan bir mekanizma sunmaktadır. Etiket bilgilerinin dijital ortamda bir veri merkezine aktarılması, ürünlerin yasal takibini ve denetimini kolaylaştırmaktadır. Bu sisteme yapılan müdahaleler, piyasa düzeninin bozulmasına ve vergi kayıplarına yol açabileceği gibi, devletin denetim gücünü de zayıflatabilmektedir. Ayrıca, etiket verilerinin gerçeğe aykırı iletilmesi, vergi kaçakçılığını teşvik etmektedir.

Bu düzenlemeler, piyasa düzenini sağlamak ve toplumsal sağlık politikalarını korumak açısından önem taşımaktadır. Tütün ve alkol ürünlerinin izlenebilirliğini sağlayan teknolojik ve hukuki altyapıya yapılan müdahaleler, sadece ekonomik kayıplara değil, aynı zamanda kamu güvenliği ve halk sağlığı açısından da tehlikeler doğurabilir. Bu bağlamda, doğru ve güvenilir veri aktarımı, devletin etkin denetim ve düzenleme işlevlerini yerine getirebilmesi için temel bir unsur olarak görülmektedir.

5.2 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Netice

Ceza hukukunda suçun oluşabilmesi için failin gerçekleştirdiği fiilin hukuki bir sonuç doğurması gerekmektedir. Netice olarak adlandırılan bu sonuç, bir insanın davranışlarının dış

dünyada meydana getirdiği somut değişiklikler olarak tanımlanmaktadır¹⁹⁰. Netice yalnızca fiziksel ya da toplumsal değişikliklerle sınırlı olmayıp, aynı zamanda bu değişikliklerin hukuki düzen çerçevesinde cezai sorumluluk doğuracak şekilde değerlendirilmesini de kapsamaktadır.¹⁹¹ Ceza hukuku açısından bir fiilin suç sayılabilmesi için, eylemin, yasa koyucu tarafından suç olarak kabul edilen bir durumu oluşturması ve bu sonucun cezai bir anlam taşıması gerekmektedir.

Alman hukukunda vergi kaçakçılığı suçu neticeli bir suç olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle, kanunda öngörülen hukuka aykırı sonucun henüz meydana gelmediği durumlarda yalnızca teşebbüs aşamasından söz edilebilecektir. Kanun koyucu, tamamlanmış bir suçun varlığından söz edilebilmesi için gerçekleşmesi gereken iki farklı neticeyi; vergi kaybı ve haksız bir vergi avantajının elde edilmesini birbirinden ayırmıştır¹⁹².

Türk hukukunda vergi kaçakçılığı suçları, çoğunlukla vergi matrahını düşürmek amacıyla işlenmekle birlikte, kanun koyucu kural olarak suçun oluşabilmesi için vergi kaybı ya da vergi matrahının azalmasını gerekli kılmamıştır.¹⁹³ Bu husus neticesiz şekli/sırf hareket suçlarına¹⁹⁴ ya da neticesi sonuca bitişik suçlara¹⁹⁵ örnek gösterilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesinde yer alan “*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek*” yani çift defter tutmak suçu bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Anılan fiilin kaçakçılık suçuna konu olabilmesi için vergi matrahında azalma meydana gelmelidir.¹⁹⁶ Bu suç ise neticeli suça konu olmaktadır.

¹⁹⁰ Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, s. 134

¹⁹¹ Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 97

¹⁹² Joecks, Jager, *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, Kn. 47

¹⁹³ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.461

¹⁹⁴ İbrahim Nihat Bayar, *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)* (Doktora tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), 163.

¹⁹⁵ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.462; N.K. Çelik, “Ceza Hukuku Boyutu ile Vergi Kaçakçılığı Suçu,” *V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu* (Bursa: Ekin Yayınevi, 18 Nisan 2015), s.81

¹⁹⁶ Elibol, Uğur, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*, s.308

Yapılan açıklamalar ışığında, çift defter tutma eylemi, vergi matrahının azalması açısından bir istisna teşkil etmekte, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen tüm vergi kaçakçılığı suçları, tehlike ve yalnızca davranış suçları olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, fiil sonucunda vergi kaybının oluşup oluşmamasının suçun oluşumu açısından herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.¹⁹⁷ Korunmaya çalışılan hukuki menfaatin zarar görmesi gerekmemektedir.¹⁹⁸

5.3 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Nedensellik Bağı

İllyet bağı olarak da adlandırılan nedensellik bağı hareketi ile dış dünyada meydana gelen değişiklik arasındaki sebep; hareket, netice ise sonuç olarak tanımlanmaktadır.¹⁹⁹ İllyet bağı, vergi matrahının azalmasına neden olacak şekilde defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin tamamen veya kısmen başka defterlere ya da diğer kayıt ortamlarına aktarılması açısından önem taşımaktadır. Zira, suçta hareket ile netice arasında sebep-sonuç ilişkisi kurulabilmesi, vergi kaybının ortaya çıkmasının hareketin doğal bir sonucu olarak değerlendirilebilmesi ve bu durumun ayrı bir değerlendirmeye tabi tutulması gerektiğini göstermektedir.²⁰⁰

Alman vergi ceza hukukunda (§ 370 AO) vergi kaçakçılığı, hem aktif eylem hem de ihmalle işlenebilen bir suç olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, aktif fiil ile (örneğin yanlış beyanda bulunarak) veya ihmalle (örneğin bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyerek) gerçekleştirilen eylemler arasında ayırım yapılması gereklidir²⁰¹. Bu ayırımın belirleyici noktası ise failin eylemi ile meydana gelen vergi kaybı arasındaki nedensellik bağıdır denilebilir.

Aktif hareketle işlenen kaçakçılıkta, failin beyanı ile vergi kaybı arasında doğrudan bir neden-sonuç ilişkisinin bulunması gerekir. Aksi durumda, yani vergi kaybı failin eylemi olmadan da meydana gelecekse, sorumluluk yalnızca ihmal kapsamında değerlendirilebilir. Bu nedenle,

¹⁹⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 04.11.2021 tarihli, 2019/4 E ve 2021/78 K sayılı kararı

¹⁹⁸ Bayar, *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*, s.165

¹⁹⁹ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku (Genel Kısım, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları)*, s.271

²⁰⁰ Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, s.135

²⁰¹ Schmitz, Wulf, (ed.), *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch* Kn. 304-305.

eylemin türünün belirlenmesinde nedensellik unsurunun dikkatli şekilde analiz edilmesi, ceza sorumluluğunun doğru temellendirilmesi açısından elzemdir.

Bu yaklaşım, ceza hukukunun temel ilkeleri olan hukuki belirlilik, kusur sorumluluğu²⁰² ve failin korunması ilkeleriyle uyum içerisindedir. Sonuç olarak, § 370 AO'nun uygulanmasında nedensellik analizinin göz ardı edilmemesi hem maddi ceza hukukunun sistematığı hem de adil yargılama ilkesi açısından zorunlu görünmektedir.

Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı suçlarında illiyet bağının önemi vurgulanmaktadır. Vergi matrahının azalmasına neden olan hesap ve işlemlerin hatalı kaydedilmesi durumunda, suçun oluşabilmesi için hareket ile netice arasında illiyet bağının kurulması gerektiği ifade edilmektedir. Öte yandan, vergi kaçakçılığı suçlarının büyük bir kısmı sırf hareket suçlarıdır ve bu suçlarda hareketin gerçekleşmesiyle suçun maddi unsuru tamamlanır, böylece illiyet bağı kurulmuş olur. Bu nedenle netice ve illiyet bağı açısından her bir fiil için ayrı bir değerlendirmeye gerek bulunmamaktadır.²⁰³

5.4 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail

Alman vergi ceza hukukunda § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kapsamında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, yalnızca vergi mükelleflerini değil, vergiyle doğrudan yükümlü olmayan üçüncü kişileri de fail olarak kapsamaktadır. Bu çerçevede, vergi danışmanları, muhasebeciler ve kamu görevlileri gibi vergi süreçlerine etkide bulunabilecek kişilerin de, kastla vergi ziyaına neden olmaları halinde cezai sorumlulukları doğmaktadır. Böylece düzenleme, failin statüsünden ziyade eylemin vergi kaybına yol açma niteliğini esas alarak sorumluluğun kapsamını genişletmektedir²⁰⁴.

²⁰² Mehmet Emre Yıldız, “Ceza Hukukunda Failin İrade Özgürlüğü Tartışmaları” (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 70 (4) 2021), s.1442 vd.

²⁰³ Bayar, *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*. s.167, Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.103.

²⁰⁴ Thomas Weckerle, “Steuerstrafrechtliche Verantwortung des Beraters,” (*Deutsches Steuerjuristische Gesellschaft* (DStJG), cilt 38, 2015), 171 vd.; BGH, 6 Haziran 2007 tarihli karar, 5 StR 127/07, *BGHSt* cilt 51, s. 356, 358 f.

Vergi Usul Kanunu'nun 331. maddesinde²⁰⁵, ise vergi kaçakçılığı suçlarının failleri, vergi kanunlarına aykırı hareket eden kişiler olarak tanımlanmaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde, belirli fiiller vurgulanarak bu fiilleri gerçekleştirenlerin fail olarak tanımlandığı görülmektedir. Bu çerçevede, vergi kaçakçılığı suçlarının failleri, söz konusu maddede suç olarak belirtilen fiilleri icra eden kişi veya kişiler olarak belirlenmektedir.²⁰⁶ Yargıtay da vergi kaçakçılığı suçlarının herkes tarafından işlenebileceği kanaatindedir.

Yargıtay 11. CD'nin 25.12.2001 tarihli ve 10626/11692 sayılı kararı; “... *sahte fatura düzenleme suçunun mükellef sıfatı olsun veya olmasın herkes tarafından işlenmesinin mümkün bulunmasına ...*”

Yargıtay 11. CD'nin 14.06.2006 tarihli 2005/740 E, 2006/5450 K. sayılı kararı; “... *açıldığı babası ... adına kayıtlı bulunan ... kırtasiye başlıklı faturanın alt ve üst nüshalarının tarih emtia cinsleri ve tutarlarını farklı olarak düzenleyip ... medikal limited şirketine verdiği adı geçen şirketin faturayı 1997 yılında kullandığı böylece vergi ziyaına sebebiyet vermek şeklinde oluşan eylemin 213 sayılı yasanın 359/a-2 maddesinde öngörülen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçunu oluşturduğu vergi mükellefiyetinin bulunması bu suçun oluşumuna engel teşkil etmediği gözetilmeden sanığın cezalandırılması yerine suçun nitelendirilmesine yanlışlıkla düşülerek vergi mükellefi olmadığı ve fatura düzenlemek yetkisi bulunmadığından bahisle özel evrakta sahtecilik suçundan mahkumiyetine karar verilmesi kanuna aykırıdır.*”

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin düzenlemeler, fiil odaklı olup, fail hakkında herhangi bir kısıtlama getirilmediği için bu suçlar, özgü suç niteliği taşımamakta ve herkes tarafından işlenebilme potansiyeline sahip suçlar olarak değerlendirilmektedir.²⁰⁷ Sonuç olarak, vergi kaçakçılığı suçlarının kanuni tanımında fail ile ilgili özel bir düzenleme yapılmadığı sürece, hukuken herkes tarafından işlenebilir nitelikte bir suç türü olarak kabul edileceği

²⁰⁵ “Vergi usul kanununun 331 maddesine göre, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.”

²⁰⁶ Erman, “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler,” (Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi), s. 56.

²⁰⁷ Özcan, *Vergi Suçları*, s.124.

söylenebilecektir. Ancak, bu suçları işleyebilecek kişilerin belirli özelliklere sahip olması gerektiği dikkate alındığında, pratikte herkes tarafından işlenmesi mümkün olmayacaktır.

5.5 Vergi Kaçakçılığı Suçunun Konusu

Kural olarak her suçun bir konusu bulunmaktadır.²⁰⁸ Suçun konusu iki şekilde incelenmektedir. Kanunda belirlenen tipik fiilin üzerinde gerçekleştiği kişi veya şey suçun maddi konusunu oluştururken suç nedeniyle ihlal edilen menfaat suçun hukuki konusunu oluşturmaktadır.²⁰⁹ Suçun konusu incelenirken suça teşkil eden fiil neticesine göre zarar ve tehlike suçları olmak üzere iki şekilde sınıflandırma yapılmaktadır.

Vergi hukukunda, vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için vergi ziyanının meydana gelmesi gerekmekte ve bu bakımdan suçlar kural olarak tehlike suçu olarak kabul edilmektedir. Ancak bu kabul ceza teorisi açısından sorunlu görünmektedir. Bir suçun tehlike suçu mu yoksa zarar suçu mu olduğunun belirlenmesinde suçun maddi konusu üzerinde zarar oluşuyorsa zarar suçu, tehlike ortaya çıkıyorsa tehlike suçu olarak sınıflandırma yapılmaktadır.²¹⁰ Vergi kaçakçılığı suçlarında, hukuki koruma ile maddi konu arasındaki farkın, zarar ve tehlike suçu ayrımının belirsiz olmasına yol açmakta olduğu, farklı bir teorik yaklaşım gerektirdiği düşünülmektedir.²¹¹ Bunun yanında Anayasa Mahkemesi 2019/4 E. ve 2021/78 K. sayılı kararında “... Kanun’da aksine hüküm bulunmadıkça kaçakçılık suçunun işlenebilmesi için vergi ziyai biçiminde bir neticenin (zararın) gerçekleşmesi gerekli değildir. Bu itibarla kaçakçılık suçu kural olarak hareket (tehlike) suçu olarak nitelendirilmekte olup suçu oluşturan fiilin hareket unsurunun gerçekleştirilmesiyle suç tamamlanmaktadır. ...” demektedir. Bu yaklaşım, vergi kaçakçılığının cezai sorumluluğunu belirlerken, somut zararın varlığına dayanmak yerine, fiilin tehlike oluşturup oluşturmadığına odaklanmaktadır²¹².

²⁰⁸ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.222.

²⁰⁹ Özgenç, *Suç Teorisi*, s.206.

²¹⁰ “Bu tespit hakkındaki eleştiriler için bakınız.” Tezcan, D., Erdem, M. R., ve Önok, M., *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), 1077.

²¹¹ Rençber Altan, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İğfal Kabiliyeti,” (*International Journal of Public Finance* 8, no. 1, June 2023), s.150.

²¹² Anayasa Mahkemesi’nin 2019/4 E. ve 2021/78 K. sayılı kararı

Alman hukukunda ise; korunan hukuki değerin, devletin ve vatandaşlarının düzenli bir vergi geliri elde etme menfaati ve devletin vergi alacağı hakkı olduğu görülmektedir.²¹³ Vergi kaçakçılığı suçunun niteliği konusunda ise iki ana görüş bulunmaktadır. Birinci görüş, vergi kaçakçılığını soyut tehlike suçu olarak değerlendirmektedir. Bu görüşe göre, vergi beyannamesinin yanlış verilmesi veya haksız vergi avantajı sağlanması, fiili zarar meydana gelmeden dahi suçun tamamlandığı anlamına gelmektedir²¹⁴.

Diğer taraftan, bazı hukukçular vergi kaçakçılığını zarar suçu olarak yorumlamaktadır. Bu görüşe göre, vergi alacaklarının gerçekte ödenmemesi ve devletin malvarlığının doğrudan zarar görmesi gerekmektedir. Örneğin, Gaede, vergi kaçakçılığının, dolandırıcılık suçuna benzer şekilde fiili bir malvarlığı zararı doğurması gerektiğini savunmaktadır. Ancak mevcut düzenlemeler ve içtihat, vergi kaçakçılığını soyut tehlike suçu olarak kabul etmekte ısrarcıdır. Dolayısıyla, suçun tamamlanabilmesi için fiili zarar oluşmasa da yalnızca tehlikenin varlığı yeterli kabul edilmektedir²¹⁵.

5.6 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Mağdur

Türk ve Alman²¹⁶ hukuk doktrininde, vergi kaçakçılığı suçunun “devletin mali çıkarlarına yöneldiği” görüşü hakimdir.²¹⁷ Bunun yanında bir kısım yazarlar il özel idaresi ve belediyelerin de suçun mağduru olabileceği görüşündedir.²¹⁸ Bir kısım yazarlar ise bu iki görüşe de katılmamakta suçtan doğrudan ya da dolaylı zarar görenin; vergi idaresi, hazine ve vergisini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükellefler olacağı kanısındadır.²¹⁹

²¹³ Gerhard Schäfer, Günther M. Sander, ve Gerhard van Gemmeren, *Praxis der Strafzumessung*, (Münih: 6. Auflage, C.H. Beck, 2017), s.1087.

²¹⁴ Schmitz, Wulf, vd., *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch* Kn. 11-15

²¹⁵ Schmitz, Wulf, *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch*, Kn. 15

²¹⁶ Joecks, vd., *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, Kn. 26-29.

²¹⁷ Özcan, *Vergi Suçları* s.132

²¹⁸ Tosun, *Hileli Vergi Suçları*, s.47; Mutluer, *Vergi Ceza Hukuku*, s.72

²¹⁹ Özcan, *Vergi Suçları* s.133

6. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Manevi Unsurları

6.1 Kast

Kast failin suçun maddi unsurlarını bilmesi ve bunların gerçekleşmesini istemesi şeklinde tanımlanmaktadır (StGB § 15) ve vergi kaçakçılığı suçu da yalnızca kasten işlenebilmektedir. Failin, suçun maddi unsurlarına ilişkin bir yanılğı içinde bulunması halinde, bu durum fiil şartlarında yanılma (*Tatumstandsirrthum*) olarak değerlendirilmektedir. Bu yanılğı, kastın oluşumunu engellediğı için cezai sorumluluğı ortadan kaldırmaktadır. (StGB § 16)²²⁰.

Türk hukukunda da aynı şekilde vergi kaçakçılığı suçları ancak kasten işlenebilmektedir²²¹. Türk Ceza Kanunu'nun 22. Maddesinde taksirle işlenen fiiller ancak kanunun açıkça belirttiğı hallerde cezalandırılabilir. Vergi kaçakçılığı suçları için kanun, taksirli sorumluluk öngörmemiştir. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçu ancak “bilerek ve istenerek” işlenebilecek²²² aksi, halde herhangi bir yaptırıma konu edilemeyecektir.²²³

6.2 Netice Sebebiyle Ağırlaşmış Suç

Alman Ceza Hukuku'nda neticesi sebebiyle ağırlaşmış suç (*Erfolgsqualifizierte Delikte*), failin başlangıçta daha basit bir suç işlemeyi niyet etmesine rağmen suç teşkil eden hareket sonucu beklenmeyen ya da öngörülebilir bir ağır sonuç meydana geldiğinde, suçun cezasının artırılması anlamına gelmektedir. Bu şekilde işlenen suçlarda meydana gelen ağır netice nedeniyle, failin fiili ile meydana gelen sonuç arasındaki illiyet bağı dikkate alınarak daha ağır bir yaptırım uygulanmaktadır²²⁴.

Neticesi sebebiyle ağırlaşmış suç; “*Bir fiilin, kastedilenden daha ağır veya başka bir neticenin oluşumuna sebebiyet vermesi halinde, kişinin bundan dolayı sorumlu tutulabilmesi için bu*

²²⁰ Gersch, vd. (eds.), *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*, Kn. 170.

²²¹ Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, s.183.

²²² Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 301.

²²³ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.133

²²⁴ Duttge, *MüKoStGB*, (5. Aufl., 2024), Kn. 21.

netice bakımından en azından taksirle hareket etmesi gerekir.” şeklinde Türk Ceza Kanunu’nun 23. Maddesinde düzenlenmiştir. Kişinin suç teşkil eden bir fiili işlerken kastettiği neticeden daha ağır veya başka bir netice gerçekleşmiş ise netice sebebiyle ağırlaşmış suç söz konusu olmaktadır.²²⁵

6.3 Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Nedenler

6.3.1 Zorunluluk Hali

Tehlikeye katlanma, kanuni bir yükümlülük bulunmayan bir kişinin kendisine veya başkasına yönelik ciddi ve kaçınılmaz bir tehlikeyi ortadan kaldırmak amacıyla, karşılaştığı tehlike ile orantılı bir şekilde suç teşkil eden bir eylemde bulunması durumudur. Bu eylem, failin bilinçli olarak tehlikeye sebebiyet vermemesi ve amacının sadece tehlikeyi uzaklaştırmak olmasıyla karakterize edilmektedir²²⁶. Bir kişi, kendisine veya başkasına yönelik ağır ve kaçınılmaz bir tehlikeden, bilinçli olarak sebep olmadan ve başka bir korunma yolu bulunmadan kurtulmak amacıyla, tehlikenin ciddiyeti ile kullanılan araç arasında orantılı bir şekilde hareket ederse, bu eylemler sonucunda ceza uygulanmayacaktır²²⁷.

6.3.2 Cebir, Şiddet, Korkutma ve Tehdit

Türk Ceza Kanunu’nun 28. maddesi, engel olamayacağı veya kurtulamayacağı şiddet ve cebir altında suç işleyen kişilere ceza verilmemesini öngörmektedir. Bu durumlarda, şiddet ve cebir uygulayan kişi suçun asıl faili kabul edilmektedir. Madde, şiddet ve cebire maruz kalan ve bu nedenle suç işleyen kişilerin cezai sorumluluk taşımamasını amaçlamaktadır.²²⁸ Kanundaki düzenlemeye göre, şiddet veya cebirin mazeret olarak kabul edilebilmesi için, bu durumların engellenmesi ve kurtulması mümkün olmayan bir nitelik taşıması gerekmektedir.²²⁹

²²⁵ 5237 sayılı TCK gerekçesi

²²⁶ Nevzat Toroslu, “Ceza Hukukunda Zaruret Hali” (Ankara: Ankara Üniversitesi, 1968), 6-7.; Dönmezer, Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, s.120.

²²⁷ Özbek, Doğan, “Zorunluluk Halinin (TCK m.25/2) Hukuki Niteliği”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:9, Sayı:2, 2007), s.198 vd.

²²⁸ Erdener Yurtcan, “Yeni Türk Ceza Kanunu- Gerekçeli, Yeni ve Eski Kanun Madde Karşılaştırmalı - Yeni TCK’nın Yürürlük ve Uygulama Yasası” (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 2006), s.68.

²²⁹ Özbek, Doğan, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.430.

Failin engel olamayacağı bir şiddet, cebir, tehdit veya korkutma sonucu suç işlemesi durumunda, faile ceza verilmez. Örneğin, bir vergi mükellefiyle ticari ilişkisi olmayan bir kişi, mükelleften sahte fatura talep eder ve talepleri reddedildiğinde aile bireyini öldürmekle tehdit ederse, tehdit eden kişi cezai sorumluluk taşır. Sonuç olarak, tehdit veya korkutma sonucu suç işleyen kişi cezasız kalırken, suçun asıl faili, suçun işlenmesine zorlayan kişi veya kişilerdir.²³⁰

6.3.3 Mücbir Sebep

Alman vergi ceza hukuku kapsamında mücbir sebep vergi mükellefinin somut olayın koşulları çerçevesinde kendisinden beklenen azami özeni göstermesine rağmen, olayları önleyememesi veya etkisiz hale getirememesi durumunda söz konusu olmaktadır²³¹.

Türk vergi hukukunda ise ceza hukukundan farklı olarak Vergi Usul Kanunu'nun 13. Maddesinde özel olarak mücbir sebepler başlığı ile hangi durumların mücbir sebep sayıldığı gösterilmiştir. Maddeye göre; “*vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; 4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir*” denilerek mücbir sebep hakkında bilgi vermiştir. Mücbir sebep Danıştay 11. Dairesinin, 29.06.2007 tarihli, 2005/1353 E. ve 2007/6248 K. sayılı Kararında; “... sezilemeyen ve karşı konulamayan bir olay ...” şeklinde ifade edilmiştir. Madde metninde yer alan “... gibi hallerdir” ifadesi sayılan durumların sınırlı olmadığını benzer sebeplerin de mücbir sebep sayılacağını göstermektedir. Örneğin mükellefin vergi kanunları uyarınca tuttuğu defterlerinin doğal bir şekilde çıkan yangında, dükkan ile yanması halinde defterlerin yok olması, mücbir sebep etkisi altında gerçekleştiğinden failin herhangi bir cezai sorumluluğu doğmayacaktır.

Alman vergi ceza hukukunda mücbir sebep, vergi mükellefinin tüm özen yükümlülüğünü yerine getirmesine rağmen, öngörülemeyen ve önlenemeyen olaylar nedeniyle yükümlülüklerini yerine getirememesi durumunda kabul edilmektedir. Bu yaklaşım, olayın

²³⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 430.

²³¹ <https://www.haufe.de/id/kommentar/kuetingweber-handbuch-der-rechnungslegung-einzelabsch-iii-steuerrechtlich-HI10471400.html>

somut koşulları çerçevesinde mükellefin kusurunun bulunup bulunmadığına odaklanır. Türk vergi hukukunda ise mücbir sebep, Vergi Usul Kanunu’nun 13. maddesinde sayılan hallerle daha belirgin ve normatif bir çerçeveye oturtulmuştur. Her iki hukuk sisteminde de mücbir sebebin temelinde, mükellefin elinde olmayan ve iradesi dışında gelişen olaylar yer almakta; ancak Türk hukukunda bu durumlar kanunla somut biçimde belirlenmiş, “*gibi hallerdir*” ifadesiyle de kıyas yoluyla benzer durumların da kapsama alınabileceği belirtilmiştir.

4.1.1. Hata

§ 16 StGB uyarınca; fail, suçun bir unsurunun mevcut olup olmadığı konusunda yanılıyorsa, bu durumda, kasttan söz edilemeyecektir. Bu düzenleme vergi kaçakçılığı suçunun normatif fiil şartları için de geçerli olmaktadır. Bu nedenle, A.O § 370’de öngörülen vergi alacağının varlığı konusunda yanılan kişi, vergi kaçırma kastıyla hareket etmiş sayılmayacaktır²³².

Hukuken hatanın varlığı, failin zihinsel durumu üzerinden değerlendirilmektedir. Failin suçun maddi unsurlarını yanlış anlaması, hatanın varlığı ile failin suç işleme niyetinin (kastının) belirlenmesine olanak tanımaktadır. Failin yanlış anlamayla hareket etmesi, suçun unsurlarının bilinçli olarak ihlal edilmediğini gösteriyorsa failin suçluluğunu etkileyen bir faktör olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla, failin zihinsel tasavvurunun doğruluğu ya da yanlışlığı, hukuki sonucun belirlenmesinde temel rol oynamaktadır²³³. Bu kapsamda hata failin kastını ortadan kaldırmaktadır.

Türk hukukunda, kastı ortadan kaldıran hata durumu Türk Ceza Kanunu’nun 30. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hüküm, vergi kaçakçılığı suçları açısından da geçerlidir²³⁴. Örneğin, yetkili bir makamın yanlış yönlendirmesi sonucu hatalı işlem yapan bir mükellef, her ne kadar vergi kanunlarına aykırı bir davranışta bulunmuş olsa da, bu işlemin suç oluşturmadığını düşünerek hareket ettiyse, kasıtlı davranmadığı için cezai sorumluluğu bulunmaz. Bu durumda mükellef kusurlu sayılmaz ve cezalandırılmaz.

²³² BGH, 1 Nisan 2020 tarihli karar, 1 StR 5/20, Kn. 11, *Neue Strafrechtliche Zeitschrift* (NStZ) 2021, s. 301.; BGH, 13 Mart 2019 tarihli karar, 1 StR 520/18, *Neue Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* (NZWiSt) 2019, s. 343, Kn. 18.; BGH, 24 Ocak 2018 tarihli karar, 1 StR 331/17, *NStZ-Rechtsprechungsreport* (NStZ-RR) 2018, s. 180.

²³³ Gersch, vd. (eds.), *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*, Kn. 180.

²³⁴ Mahmut Kaşıkçı, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1999), s.192

Vergi kaçakçılığı suçunda hukuki hata, hukuka ilişkin kuralların yanlış anlaşılması veya yorumlanmasından kaynaklanırken, fiili hata ise suçun unsurları veya diğer durumlar hakkındaki yanlışlıkları ifade etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde "Yanılma ve Görüş Değişikliği" başlığı altında *"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"* düzenlemelerine yer verilmiştir. Hatanın ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran veya hafifleten sebeplerin varlığı durumunda, fail bu haktan faydalanabilecektir. Bununla birlikte hatanın kusurluluğu ortadan kaldırabilmesi için esaslı nitelikte olması gerekmektedir.²³⁵

Vergi Usul Kanunu (VUK) 369. madde, yetkili makamların mükellefe yanlış izahat vermesi veya içtihadın değişmesi durumunda vergi cezası ve gecikme faizi uygulanamayacağını belirtmektedir. Ancak bazı bilim adamları, bu düzenlemenin yalnızca vergi cezası ve faiziyle sınırlı olduğunu ve VUK'taki suçlarla ilgili hukuki yanılmanın mazeret olarak kabul edilmeyeceğini ileri sürmektedir.²³⁶ VUK'un 359/b maddesindeki vergi kaçakçılığı suçunun taksirli şekli cezalandırılmadığından, taksirli hareketler suç teşkil etmemektedir.²³⁷

7. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hukuka Aykırılık Unsuru

Tipe uygun eylem unsurunun gerçekleşmesi, aynı zamanda fiilin hukuka aykırılığını doğrudan gösteren bir karine teşkil eder. Eğer somut olayda hukuka uygunluk nedeni bulunmazsa, fiilin hukuka aykırılığı kesin bir şekilde tespit edilmiş olur.²³⁸

²³⁵Yeniay, Ali, *Mali Suçlar Kapsamında Türkiye'de ve Almanya'da Vergi Kaçakçılığının Değerlendirilmesi* (Doktora Tezi, T.C. Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, 2023), s.112.

²³⁶ Cavit Hekim, *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, 2013), s.28.

²³⁷ Ünal, "Vergi Usul Kanununun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu", s.1289

²³⁸ Özcan, *Vergi Suçları* s.338.

Alman hukukunda vergi kaçakçılığı suçu kapsamında hukuka uygunluk nedenleri istisnai olarak geçerli olabilmektedir. Vergi kaçakçılığıyla bağlantılı olarak düşünülebilecek hukuka uygunluk nedenleri arasında, § 34 StGB uyarınca özellikle zorunluluk hali, rıza ve idari onay/izin yer almaktadır²³⁹. Ancak vergi usulüne ilişkin kurallar ve devletin mal varlığını ilgilendiren durum, hukuka uygunluk nedenlerinin kabulünü yalnızca çok istisnai durumlarla sınırlandırmaktadır²⁴⁰.

Türk Ceza Hukuku'nda hukuka uygunluk nedenleri, bir fiilin suç teşkil etmemesi için belirli şartların sağlanması gereken durumlardır. Bu nedenler, suçun tipik unsurlarının gerçekleşmesine rağmen, fiilin hukuka aykırı sayılmamasını sağlar. Hukuka uygunluk nedenleri şunlardır:

Kanun Hükmünü ve Amirin Emri (TCK m. 24): Kişinin, yasal bir izin veya yetki ile gerçekleştirdiği fiiller, hukuka uygun olabilir. Ancak bu durum vergi kaçakçılığı suçu için uygulama alanı bulamayacaktır zira; kanunun vergi kaçakçılığına izin vermez, düşünülemez. Öte yandan amirin vergi kaçakçılığı yönündeki bir emir vermesi halinde bu emir suç teşkil edeceğinden TCK m. 24/2 uyarınca hiçbir zaman yerine getirilmez. *Meşru Savunma (TCK m. 25)*: Kişinin, kendisini veya başkasını savunurken, saldırıya karşı orantılı bir şekilde hareket etmesi durumunda, fiil hukuka uygun kabul edilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunda herhangi bir “saldırı karşısında vergi kaçırmak durumunda kalmak” durumunun oluşması mümkün görünmediği için nadir bir istisnai durum meydana gelmedikçe uygulama alanı bulması mümkün görünmemektedir. *Zorunluluk Hali (TCK m. 25)*: Kişinin kendisi ya da bir başkasına yönelik bir hakka yönelik, ağır ve kesinleşmesi pek yakın bir zararı önlemek için başka bir zarara yol açmak zorunda kalması durumunda kalması halinde, bu fiil hukuka uygun sayılabilmektedir. Ancak zorunluluk halinin bir hukuka uygunluk nedeni mi yoksa kusurluluğu ortadan kaldıran bir neden olarak mı görülmesi gerektiği 5237 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile tartışmalı hale gelmiştir. Zira kanunun gerekçesinde zorunluluk hali için “kusurluluğu ortadan kaldıran bir hal” tanımlaması yapılmıştır.²⁴¹ Hayatın olağan akışında pek ağır ve yakın bir tehlike karşısında vergi kaçakçılığı suçunu işlemek olası olmayacağından vergi kaçakçılığı suçu açısından çok nadir bir istisnai durum söz konusu olmadıkça zorunluluk

²³⁹ StGB § 34

²⁴⁰ Schmitz, Wulf, (ed.), *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch* Kn. 508.

²⁴¹ Özbek, Doğan, “Zorunluluk Halinin (TCK m. 25/2) Hukuki Niteliği,” s.195.

halinin gündeme gelmesi beklenmemektedir. *Hakkın Kullanılması (TCK m. 26)*: TCK m.26 “hakkını kullanan kişiye ceza verilmez” düzenlemesine yer vermektedir. Vergi kaçakçılığı suçu açısından hakkın kullanılması söz konusu olmayacağı için bu hukuka uygunluk nedenin vergi kaçakçılığı suçları açısından uygulama alanı bulamayacaktır. *İlgilinin Rızası (TCK m.26/2)*: Vergi kaçakçılığı suçlarında mağdur devlet hazinesi kamu kesimi olarak görülmektedir. Vergi kaçaklığının konusu üzerinde serbestçe tasarruf edilebilecek bir hak olmadığından belirtilen hukuka uygunluk nedeninin vergi kaçakçılığı suçları kapsamında gündeme gelmesi mümkün görünmemektedir.

Bu nedenler, Türk Ceza Kanunu'nda belirtilen fiillerin hukuka aykırı sayılmaması için öngörülen durumlardandır ve her biri, ancak belirli koşulların gerçekleşmesi ile geçerli olmaktadır.

8. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

8.1 Teşebbüs

Suç teşebbüsü, failin kasten işlenebilecek bir suçu gerçekleştirmek amacıyla hareketlere başlamasına rağmen, dışsal sebeplerle suçu tamamlayamaması durumudur. Teşebbüs aşamasında, failin iradesi dışında suçun tamamlanması ve neticenin gerçekleşmesi mümkün değildir. Ceza politikası bakımından, teşebbüs suçun tamamlanmış haline kıyasla daha düşük bir tehlike arz ettiğinden önemli bir kavramdır. Olası kastla işlenen suçlarda teşebbüs mümkündür, ancak taksirle işlenen suçlar kast unsuru taşımadığından, bu tür suçlar için teşebbüs söz konusu değildir. İhmali suçlar, kabahatler ve işlenemez suçlar da teşebbüse elverişli değildir. Vergi Usul Kanunu'nda suç teşebbüsüne dair özel bir düzenleme bulunmamaktadır; bu nedenle, bu konuda genel hüküm olarak TCKna başvurulması gerekmektedir.²⁴² Ancak Yargıtay vergi kaçakçılığı suçlarına salt hareket suçu olmaları ve neticenin harekete bitişik olması nedeniyle teşebbüsün mümkün olmadığı görüşündedir.²⁴³

²⁴² Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs,” (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 10, no. 37, Ocak 2019), 21.

²⁴³ Gizem Dursun Özdemir, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Teşebbüs”, *İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza Hukuku Günleri-4 Ekonomik Suçlarla Mücadele Sempozyumu-2: Vergi Suçları*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024), 223. Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 6 Aralık 2017, 2017/11309 E. ve 2017/8665 K.; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 11 Aralık 2014, 2013/2593 E. ve 2014/21446 K.; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 10 Mayıs 2004, 2004/5044 E. ve 2004/4078 K.

Almanya'da ise vergi kaçakçılığına teşebbüs, AO'un 370. maddesinin 2. fıkrası uyarınca cezai yaptırıma tabi tutulmaktadır²⁴⁴. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüse ilişkin olarak StGB uygulanır; bununla birlikte kanunun 23. maddesi, teşebbüsün cezasının tamamlanmış suçtan daha hafif olacağını belirtmektedir²⁴⁵. Ayrıca, aynı madde, Alman Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (StPO) 49. maddesine atıfta bulunarak, belirli süreli hapis cezalarında hükmolunan cezanın üst sınırının, cezalandırmanın dörtte üçü kadar olabileceğini ifade etmektedir. Para cezası durumunda ise, günlük azami ücret sayısının aynı şekilde belirlenmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Bu düzenlemeler, suçun tamamlanmadan önceki aşamalarına ilişkin ceza belirleme sürecinde daha esnek bir yaklaşım sunmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüsten bahsedebilmek için failin suçun gerçekleşmesini amaçlayarak ceza normunda tanımlanan fiil unsurunu doğrudan icra etmeye başlaması gerekmektedir (StGB § 22). Teşebbüsün oluşabilmesi için failin, vergi kaçakçılığı suçunu işleme iradesine sahip olması ve bu iradenin olası kast (dolus eventualis) düzeyinde bile olsa varlığı gerekmektedir. Bu bağlamda, failin suçu gerçekleştirme niyetini taşımadan önceki aşamada gerçekleştirdiği hareketler, suçun teşebbüs aşamasına girmesi için gerekli unsurları oluşturmaktadır. Suçun teşebbüs aşamasında sayılabilmesi için, failin suçu gerçekleştirme amacına yönelik somut bir fiili harekete geçmesi gerekmektedir. Bu, failin yalnızca suçun işlenmesini arzulamakla kalmayıp, aynı zamanda bu amacı gerçekleştirmek üzere fiili adımlar atması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, suç tamamlanmamış olsa da failin gerçekleştirdiği eylemler, suçun işlenmesine yönelik doğrudan bir girişim olarak değerlendirilerek suçun teşebbüsün meydana geldiğini göstermektedir²⁴⁶.

Failin kastının varlığı, verginin yasal yükümlülüğün altında bir miktarla tahakkuk edeceğini bilmesi ve bu sonucu istemesiyle kendisini göstermektedir. Failin vergi hukukuna göre önemli olan unsurlar hakkında gerçeğe aykırı beyanda bulunması bu yanlış beyanların vergi borcunun hesaplanmasına doğrudan etki edeceğini bilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, failin eyleminin

²⁴⁴ AO § 370/2

²⁴⁵ Detaylı bilgi için bakınız: Steinberg, Georg, Burghaus, Stefan. "Versuchte Steuerhinterziehung ,in großem Ausmaß'nach § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO. Zugleich eine Anmerkung zu BGH, Beschl. v. 28.7.2010 – 1 StR 332/10." Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik, Ausgabe, 7/2011, 6. Jahrgang, s.578-582.

²⁴⁶ BGH, 12 Şubat 1969 tarihli karar, 2 StR 537/68, *BGHSt* cilt 22, s. 330.

teşebbüs mü yoksa ile suç teşkil etmeyen hatalı fiil mi (Wahndelikt) oluşturacağı dikkatlice incelenmelidir²⁴⁷.

Teşebbüs hareketleri, ceza hukuku açısından hukuki yaptırıma tabi olmayan hazırlık hareketlerinden açık bir şekilde ayrılmalıdır. Hazırlık hareketleri, failin suçu işleme iradesini gösteriyor olsa da bu hareketler, henüz suç tipi olarak tanımlanan fiilin doğrudan icrasına başlanmamış eylemler olarak kalmaktadır. Başka bir deyişle, hazırlık hareketleri, suçu gerçekleştirme amacını taşıırken, fiil henüz suçun gerçekleşmesini sağlayacak aşamaya gelmemiştir. Teşebbüs ise, suçu işleme yönünde doğrudan bir girişimde bulunmayı ifade etmektedir ve hukuki sorumluluk sonucunu doğurmaktadır²⁴⁸.

Vergi kaçakçılığı suçu kapsamında belirli bir vergi türünü kaçırma amacıyla karar alınması²⁴⁹ sahte faturaların düzenlenmesi veya hiç fatura düzenlenmemesi konusunda tedarikçilerle yapılan anlaşmalar, ya da işlem kayıtlarının kar veya hasılat azaltmak amacıyla bilinçli olarak eksik veya yanlış tutulması halinde teşebbüsü değil, yalnızca hazırlık hareketi olarak değerlendirilmektedir. Bu tür eylemler, suçu işleme yönünde doğrudan bir girişim olarak nitelendirilmemekte, sadece suçun işlenmesine yönelik hazırlık aşamasını oluşturduğu düşünülmektedir²⁵⁰. Yine bu kapsamda sabit veya döner sermayeye ait varlıkların muhasebe kayıtlarında eksik ya da yanlış şekilde yer alması veya tamamen kayıt dışı bırakılması, ayrıca gerçeğe aykırı bilançoların düzenlenmesi, bu tür hareketler vergi kaçakçılığının teşebbüs aşamasında değil, hazırlık aşamasında değerlendirilen faaliyetler olarak değerlendirilmektedir. Öte yandan, vergi hukukunda, vergi beyannamesinin verilmesi için belirli bir süre öngörülmüş olup, bu sürenin dolması, failin suç teşebbüsüne girmesi için gerekli olan hukuki zemini oluşturmaktadır. Failin beyan süresi içindeki eylemleri yalnızca hazırlık hareketleri olarak değerlendirilmekte ve bu hareketler suça teşebbüs olarak kabul edilmemektedir. Alman hukukunda ihmalle işlenen vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüsün (§ 370 I Nr. 2 AO), yalnızca ilgili beyan süresinin sona ermesinin ardından hukuken mümkün olduğu düşünülmekte, failin,

²⁴⁷ Gersch vd., (eds.), *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*, Kn. 180-186.

²⁴⁸ Thomas Fischer, *Strafgesetzbuch (StGB)*, 72. baskı (Münih: C.H. Beck, 2025), StGB § 22, Kn. 5.

²⁴⁹ Georg Mössner, “Aktuelle Rechtsfragen bei der Abgrenzung des Versuchs von der Vorbereitungshandlung im Steuerstrafrecht,” *Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ)*, 1997, s. 577-581.

²⁵⁰ Gersch, vd. (eds.), *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*, Kn. 190-198.

beyan süresi tamamlanmadan önce suçun işlenmesine yönelik fiili icra etmiş sayılmamaktadır²⁵¹.

Yukarıdaki açıklamalar itibarıyla, vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüsün varlığından söz edilebilmesi, failin suçun kanuni tanımında yer alan fiili gerçekleştirmeye yönelik doğrudan harekete geçmiş olmasına bağlı olduğu görülmektedir. Bu kapsamda kural olarak hazırlık niteliğindeki davranışlar, failin suç işleme yönündeki iradesini ortaya koysa da henüz suçun icrası aşamasına geçilmediği sürece cezai sorumluluğu doğurmayacaktır²⁵².

Alman hukukunda ise vergi kaçakçılığına teşebbüs açıkça cezai yaptırımla karşılanmakta ve bu düzenleme, Vergi Usul Kanunu ile Ceza Kanunu hükümlerinin birlikte uygulanmasıyla sağlanmaktadır. Failin, suçu işleme yönünde olası kast düzeyinde dahi hareket etmesi, teşebbüs hükümlerinin uygulanması için yeterli görülmekte; özellikle beyan yükümlülüğünün süresi dolduğunda, icra hareketlerine başlanmış sayılmaktadır. Alman hukuk sisteminin bu yaklaşımı, suçun erken aşamalarında müdahale edilmesine olanak tanıyarak, toplumsal ve ekonomik yapının korunmasını hedefleyen ceza politikasıyla uyum göstermektedir.

8.2 İştirak

Alman hukukunda, vergi suçlarına iştirak kapsamında azmettirme ve yardım etme önemli iki sorumluluk türüdür. Azmettiren, failin suçu işlemeye karar vermesini kasten sağlayan kişiyi ifade etmektedir²⁵³; ancak bu tür durumlar vergi suçlarında nadiren görülür, zira mükellefler çoğu zaman vergi tasarrufu kararını kendiliğinden verirler. Yardım etme ise başka bir kişinin suçu işlemesini kolaylaştıran eylemleri kapsamaktadır ve vergi kaçakçılığı davalarında uygulamada çok daha yaygındır. Bu durumda yardım eden cezai yaptırımı yanında vergi zararından da mali olarak sorumlu olmaktadır. Ancak yardım etmenin cezai sorumluluğu ile hukuka uygun gündelik davranışlar arasındaki sınırın belirlenmesi önemli bir hukuki meseledir. Bu bağlamda, özellikle "*objektif olarak tarafsız davranışlar*" kavramı çerçevesinde yargı

²⁵¹ BGH, 12 Haziran 2013 tarihli karar, 1 StR 6/13, NZWiSt 2013, s. 478.

²⁵² Şaban Cankat Taşkın, "Ceza Hukukunda Cezalandırılabilirliğin Ön Alana Kaydırılması ve Hazırlık Hareketlerinin Cezalandırılması Sorununun Yasak Cihaz veya Programlar Suçu Özelinde İngiliz Ceza Hukuku, Kanada Ceza Hukuku ve Avrupa Konseyi Siber Suç Sözleşmesindeki Düzenlemelerle Karşılaştırmalı İncelenmesi", (Ceza Hukuku Dergisi, Cilt: 19, Sayı: 55, Ağustos 2024), s. 251-270

²⁵³ StGB § 26, Kn. 1 vd.

içtihadı gelişmiştir²⁵⁴. Son olarak, mahkeme kararı, iştirak halinde ceza verilebilmesi için baş failin vergiye ilişkin tüm temel unsurlarını detaylı biçimde açıklamalı ve hangi vergi kayıplarının iştirakçiye yüklenebileceğini açıkça ortaya koymalıdır.

Alman Yüksek Mahkemesi'ne göre ortak faillik, suçun işlenmesi amacıyla önceden kararlaştırılmış bir plan çerçevesinde, faillerin iş bölümü içinde birlikte hareket etmesi durumudur²⁵⁵. Ortak fail, yalnızca başkasının eylemini desteklemez; suçun gerçekleşmesinde kendi katkısıyla belirleyici bir rol oynar. Bu katkı, suç üzerinde fiilî hakimiyet kurma iradesi taşıyorsa, kişi ortak fail olarak değerlendirilir. Bu anlayış, ceza hukukunda “işlevsel fiil hakimiyeti” olarak adlandırılmaktadır. Vergi kaçakçılığına azmettirme veya yardım etme suçundan mahkûmiyet – özellikle vergi zararının cezayı ağırlaştırıcı bir unsur olarak dikkate alındığı durumlarda – hükümde ana failin vergilendirme esaslarına ilişkin ayrıntılı bilgilere yer verilmesini gerektirir. Mahkeme, hangi vergi kaybı tutarlarının katılımcıya atfedileceğini ve hangi kısmi tutarların fail tarafından katılımcının katkısından bağımsız olarak gerçekleştirildiğini açıkça ortaya koymalıdır²⁵⁶.

Türk hukuku açısından da vergi kaçakçılığı suçu bir kişi tarafından işlenebileceği gibi birden fazla kişi tarafından da işlenebilmektedir. Vergi Usul Kanunu özel bir kanun, Türk Ceza Kanunu ise genel bir kanun olduğundan Vergi Usul Kanun'da hüküm bulunmayan hallerde²⁵⁷ Türk Ceza Kanunu uygulama alanı bulacaktır.²⁵⁸

Vergi Usul Kanunu'nun 360 maddesinde; “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”²⁵⁹ düzenlemesine yer verilmiştir. Bu maddede özel cezalandırma içeren hükümlere yer

²⁵⁴ “Yurtdışına sermaye transferi şeklinde banka çalışanları tarafından vergi kaçakçılığına yardım edilmesi.” konulu karar için bkz: BGH, Urteil vom 1. August 2000, 5 StR 624/99 (LG Wuppertal). Konuya ilişkin daha fazla BGH kararı için bkz: Schmitz, Wulf, (ed.), *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch* Kn. 452-463.

²⁵⁵ BGH 24 Ekim 2002 tarihli karar, 5 StR 600/01, *BGHSt* cilt 48, s. 52 (56)

²⁵⁶ Schmitz, Wulf, (ed.), *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch* Kn. 445, 451

²⁵⁷ VUK mülga m.338 “iştirak” başlığını taşımaktadır.

²⁵⁸ Sedat Apak, *Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür ve Birleşme*, (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2008), s. 119.

²⁵⁹ VUK m. 360

verilmemesi, menfaat bulunmayan hallerde ve Türk Ceza Kanunu’nun iştirak hükümlerine göre verilecek cezada indirim düzenlemesiyle adli vergi suçlarında Türk Ceza Kanunu’nda belirtilen iştirak hükümlerinin uygulanması amaçlanmıştır.²⁶⁰

Suçta iştirak fail tarafından işlenebilecek bir suçun birden fazla gerçek kişinin katılımıyla işlenmesi olarak tanımlanmaktadır. Şerik/şerikler suç tipinde yer almayan hareketleri gerçekleştirmekte ya da kanundaki tanımdan bağımsız şekilde suçun işlenişine katkıda bulunmaktadırlar.²⁶¹ Kural herkesin kendi hareketinden sorumlu olmasıdır. Ancak şerik/şerikler bir başkasının gerçekleştirdiği fiilden fiilin gerçekleştirilmesine yaptıkları katkı nedeniyle sorumlulardır. Kanunda belirtilen tipik fiili gerçekleştiren kişi fail, failin fiili gerçekleştirilmesine atipik hareketleriyle katkıda bulunanlar ise şerik olarak tanımlanmaktadır.²⁶²

Suçta iştirakden bahsedebilmek için; gerçek bir kişi tarafından işlenebilecek bir suç bulunmalı, birden fazla fail bu suça maddi ya da manevi yönden katılmalı, katılan/katılanlarda suç işleme iradesi bulunmalı, bütün katılanlar aynı suça yönelmiş olmalı, iştirakte illiyet bağı bulunmalıdır.²⁶³

Vergi Usul Kanunu’nu m. 367/5’de yer alan düzenlemesi “359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaa konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz.” şeklindedir. Kural olarak vergi kaçakçılığı suçlarında dava açılabilmesi için vergi daireleri tarafından oluşturulan rapor değerlendirme kurulunun kaçakçılığa dair rapor hazırlaması gerekmektedir.²⁶⁴ Ancak VUK m.367/5 uyarınca birden fazla kişinin suça iştiraki halinde rapor alınmadan kamu davası açılabilmektedir.

²⁶⁰ Apak, *Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür ve Birleşme*, s.119

²⁶¹ Özbek, Doğan, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.557-558

²⁶² Meral Ekici Şahin, “İştirak Halinde İşlenen Suça Etki Eden Nedenlerin Şeriklere Sirayeti.” (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 64, no. 3, 2015), s. 646.

²⁶³ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu.” (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi 7, no. 29, Ocak 2017), s. 3-4.

²⁶⁴ Şenyüz, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*, s.14.

8.3 İçtima

Ceza hukukunda her fail kendi eyleminden suça katkı sunduğu kadar sorumludur. Ancak failin sorumluluğunun tespit edilmesi her zaman kolayca belirlenememektedir. Kanunda belirlenen tipe uygun her sonuç kural olarak birbirinden ayrı suça konu olmaktadır. Ancak fail bazen bir tek hareketi ile suç işleyebilirken bazen bir fiil ile birden fazla suç işleyebilir (görünüşte içtima) ya da fail birden fazla fiil ile bir suç işleyebilirken (suçların içtiması) bazen de birden fazla fiil ile birden fazla suçun oluşmasına (cezaların içtiması) neden olabilmektedir.²⁶⁵

Alman hukukunda vergi kaçakçılığı suçlarının bir arada gerçekleşmesi ya da vergi suçlarının diğer suçlarla birlikte gerçekleşmesi halinde, uygulanacak hukuki sonuçlar Alman Ceza Kanunu'nun 52. ve 53. maddelerinde düzenlenen maddi ceza hukuku ilkelerine göre belirlenmektedir²⁶⁶.

Alman Vergi Usul Kanunu'nun (AO) 370. maddesi uyarınca her bir suç, belirli bir vergi türü ve vergilendirme dönemi için verilen yanlış, eksik veya hiç verilmemiş bir beyana dayanmaktadır ve bu beyandaki hatalı ya da eksik hususların sayısı, suç sayısını etkilememektedir²⁶⁷. Öte yandan, dolaylı faillik durumlarında suçların içtimasına ilişkin değerlendirme, failin eyleme yaptığı somut katkı dikkate alınarak yapılmaktadır. Dolayısıyla, failin kaç ayrı suçtan sorumlu tutulacağı, hukuki anlamda katkısının kapsam ve niteliğine göre belirlenmektedir²⁶⁸. Alman Ceza Kanunu'nun 52. Maddesinde yer alan fikri içtima (§ 52 StGB), failin tek bir fiille birden fazla suç tipini ihlal etmesi halinde gündeme gelmektedir. Suça iştirakte ise, yalnızca tek bir yardım eyleminin bulunması ya da birden çok yardımın aynı asli suça yönelmiş olması durumunda fikri içtima söz konusu olmaktadır. Ancak bu hukuki yapı, ilgili suçların icrasına yönelik fiillerin en azından kısmen örtüşmesini gerektirir. Vergi kaçakçılığı suçu (örneğin, yanlış ya da eksik beyanlar, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) genellikle tek bir vergi türü veya vergilendirme dönemiyle sınırlıdır. Bu nedenle, farklı vergi türleri veya

²⁶⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)." (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi 7, no. 30, Nisan 2017), s.2

²⁶⁶ Wabnitz, Janovsky, Schmitt, *WirtschaftsStrafR.* Kn. 94.

²⁶⁷ BGH, 24 Ekim 2002 tarihli karar, 5 StR 600/01.

²⁶⁸ Karl Lackner, Kristian Kühn, Martin Heger (ed.), *Strafgesetzbuch: StGB*, (Münih: C.H. Beck, 30. Yeni Basım, 2023), StGB § 46, Kn. 16.

vergilendirme dönemlerine ait kaçakçılık eylemleri, bir arada işlense bile fikri içtima oluşmayacaktır. Suçların içtiması konusunda Alman Ceza Kanunu'nda yer alan bir diğer düzenleme ise § 53 StGB'de yer alan gerçek içtimadır. Buna göre; birden fazla suçun ayrı ayrı işlenmesi halinde ya da aynı fiil ile birden fazla suç işlendiğinde gerçek içtima meydana gelmektedir. Örneğin, farklı vergi türleri veya farklı vergilendirme dönemleri için yapılan vergi kaçakçılığı suçlarının, aynı anda işlenmeleri halinde ya da vergi kaçakçılığı ile ilişkilendirilemeyen diğer suçların bir arada gündeme gelmesi halinde gerçek içtima oluşmaktadır²⁶⁹.

Türk hukukunda suçların içtiması birden fazla şekilde görünmektedir. Türk Ceza Kanunu'nun 5. bölümünde suçların içtiması; Bileşik Suç, Zincirleme Suç ve Fikri İçtima başlıklarıyla düzenlenmiştir.

i) *Bileşik Suç*: Türk Ceza Kanunu'nun 42. Maddesinde bileşik suç hakkında; “*Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçta bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz.*” düzenlemesine yer verilmiştir.

Vergi Kaçakçılığı suçlarında biri diğerinin unsuru olan ya da ağırlaştırıcı nedenini oluşturan bir fiil bulunmamaktadır. Bu nedenle Vergi Kaçakçılığı suçlarında bileşik suç uygulama alanı bulunmamaktadır.²⁷⁰

ii) *Zincirleme Suç*:: Türk Ceza Kanunu'nu m.43/1 zincirleme suçu; “*Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. (Ek cümle: 29/6/2005 – 5377/6 md.) Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.*” şeklinde düzenlemiştir.

Zincirleme suçun meydana gelebilmesi için; suç işleme kararının bulunması, suç konusu fiillerin farklı zamanlarda meydana gelmesi, birden fazla suç bulunması ve birden fazla işlenen suçun aynı suç olması (vergi kaçakçılığı suçu) gerekmektedir.²⁷¹ Vergi kaçakçılığı suçunun da

²⁶⁹ Wabnitz, Janovsky, Schmitt, *WirtschaftsStrafR*, Kn. 95-96, 100-101.

²⁷⁰ Bayraklı, *Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)*, s.11

²⁷¹ Bayraklı, *Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)* s.11-13

kast ile işlenebilmesi, farklı zamanlarda devlete karşı birden fazla şekilde işlenebilmesi özellikleri nedeniyle hakkında zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasını mümkün kılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na 8 Nisan 2022 tarihinde 7394 sayılı kanun ile *“Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu’nun 43 üncü maddesi uygulanır.”* hükmü eklenmiştir. Buna göre vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suçun uygulanabilmesi için suçun birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde işlenmesi ve suçların aynı suç işleme kararının icrası kapsamında gerçekleştirilmesi gerekmektedir.²⁷²

²⁷² Akbulut, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç” s. 2714.; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 06.05.2024, 2024/5956 sayılı kararı; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 8.5.2024, E. 2024/2225 E. ve 2024/6160 K. sayılı kararı; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 29.4.2024, 2023/5541 E. ve 2024/5625 K. sayılı kararı.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK ve ALMAN HUKUKUNDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA YAPTIRIM SİSTEMİ VE SUÇUN ÖNLENMESİNE DAİR ÇALIŞMALAR

1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Muhakeme

Ceza hukukunun temel amacı, toplum açısından hukuken koruma altına alınmış değerleri muhafaza etmektir. Bu değerlerin korunması ise suçun önlenmesiyle sağlanabilir. Cezaların bu süreçteki işlevi, bireylerin suç işlemeleri halinde yaptırımla karşılaşacaklarını öngörerek, suç teşkil eden eylemlerden uzak durmalarını sağlamaktır. Dolayısıyla cezalandırma, suçun caydırıcılığı yönüyle önleyici bir rol üstlenir.²⁷³

Vergi hukuku, belirli durumlarda ceza hukukuna özgü ilke ve kurallardan yararlanmaktadır. Etkin pişmanlık, iştirak, suç ve cezanın birleşmesi, tekerrür, idari işlemler ile ceza soruşturması arasındaki bağlantı, kastın varlığı, hata ve yanılma halleri, cezanın ortadan kalkması, ön ödeme imkanı ve kusurluluğun bertaraf edilmesi gibi ceza hukukuna ait kavram ve kurumlar vergi hukukunda da uygulama alanı bulmaktadır. Bu durum, vergi hukuku ile ceza hukuku arasında güçlü ve karşılıklı bir etkileşimin varlığına işaret etmektedir. Vergi ceza hukuku, vergi hukukuna aykırı eylemlere uygulanan ceza yaptırımlarını konu almaktadır. Devlet hazinesine doğrudan zarar veren ya da böyle bir riski barındıran fiiller, idari ve mali nitelikte parasal yaptırımlarla karşılık bulduğu gibi hapis cezaları ile de sonuçlanabilmektedir²⁷⁴. Vergi suçlarının kendine has özellikleri, bu alanın ceza hukukuyla kesişen ancak ayrı bir uzmanlık alanı olarak gelişmesine zemin hazırlamıştır.²⁷⁵

Suç, kanunla tanımlanan ve bir kişinin kusurlu hareketleri sonucu meydana gelen, yine kanunda belirtilen yaptırımlara tabi olan eylemler olarak tanımlanabilir. Vergi suçları da ceza hukukunun bir parçası olarak kabul edilmektedir²⁷⁶ ve diğer suçlardan hukuki anlamda farklı bir yönü

²⁷³ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.388

²⁷⁴ Fatih Sarioğlu, “Vergi Ziyai Suç ve Cezasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi” *Mevzuat Dergisi*, Yıl:5, Sa:53, Mayıs 2022, <https://www.mevzuatdergisi.com/2002/05a/02.htm>

²⁷⁵ Oktar, *Vergi Hukuku*. s.26-28

²⁷⁶ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.390 vd.

yoktur. Her iki durumda da suç, sosyal düzenin korunmasını amaçlar ve bu düzeni ihlal eden davranışları engellemek için cezai yaptırımlar uygulanır²⁷⁷.

Vergi cezaları, diğer ceza türlerinden usul açısından önemli bir fark taşımaktadır. Ceza hukukunda, suç işleyen kişi ile Devlet arasında cezai bir ilişki doğar ve bu ilişkide Devlet, failin cezalandırılmasını sağlama yetkisine sahiptir. Ancak, ceza hukuku uygulamasında, bu cezalandırma yetkisi bağımsız yargı organlarına devredilmektedir²⁷⁸. Vergi hukukunda ise alacaklı sıfatını taşıyan Devlet, kamusal anlamda suç oluşmayan hallerde vergi cezasının düzenlenmesi yetkisini yargı organlarına bırakmak yerine bizzat kullanmaktadır. Bu nedenle idari nitelikteki vergi cezaları uygulamasında ceza muhakemesindeki failin kusurluluğu veya suçun gerçekten fail tarafından işlenip işlenmediği gibi bazı temel ilkeler ardı edebilmektedir²⁷⁹.

Türk hukukunda, Almanya'daki düzenlemelere benzer şekilde, vergi ceza hukukuna ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu'nda ayrı bir bölümde ele alınmıştır. Vergi kaçakçılığı suçları, esasen kamu düzeninin korunması ve hazineye ait mali menfaatlerin savunulması amacıyla düzenlenmiş olup, bu suçların cezalandırılması, hem devletin gelir kaynaklarını güvence altına almayı hem de toplumsal düzeni sağlamayı hedeflemektedir²⁸⁰. Ancak, Vergi Usul Kanunu, vergi cezalarına dair önemli düzenlemeler sunmakla birlikte, vergi ceza hukukuna ilişkin her türlü uyuşmazlık ve anlaşmazlığın çözümü açısından yeterli olmayabilir. Bu nedenle, bazı durumlarda, daha geniş bir perspektife sahip olan genel ceza kanunlarına başvurulması gerekmektedir²⁸¹.

Türk ve Alman Hukukunda vergi suçları genel ceza kanununa göre incelenmekte, soruşturulmakta ve kovuşturulmaktadır. Vergi suçlarına ilişkin cezalar, ceza mahkemeleri tarafından yapılan yargılama sonucunda belirlenmektedir. Suç şüphesinin tespiti ile başlayan yargılama süreci, soruşturma süreci ile devam etmektedir. Soruşturma aşaması sonunda

²⁷⁷ Erman, *Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku*, s.2

²⁷⁸ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt II*. (İstanbul: 12. Baskı, Beta Yayıncılık, 1999), s.395.

²⁷⁹ Erman, *Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku*, s.7-8

²⁸⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.388 vd.

²⁸¹ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s.47; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku* s.388 vd.

iddianame hazırlanmasına karar verilirse iddianamenin mahkeme tarafından kabul edilmesi ile kovuşturma aşamasına geçilmektedir. Kovuşturma aşaması hükmün kesinleşmesine kadar devam etmektedir²⁸². Muhakeme süreci boyunca suçun işlenip işlenmediği, failin cezai sorumluluğunun olup olmadığı, suçun gerçekleşme şekli ve ilgili delillerin toplanarak değerlendirilmesi gibi hususların ceza hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde ele alınması gerekmektedir.

1.1 Alman Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Muhakeme Süreci

Vergi kaçakçılığı suçunun yargılama süreci gelir idaresinin suç şüphesini öğrendiği andan itibaren başlatılmaktadır.²⁸³ Bunun yanında A.O § 371'de²⁸⁴ “geçmiş 10 takvim yılında işlediği vergi suçlarını gelir idaresine gönüllü olarak kendisi bildiren kişi hakkında 370. maddede öngörülen cezalar uygulanmayacaktır.” hükmüne yer verilmiştir. Ancak bu bildirimin, suçun/failin vergi idaresi tarafından öğrenilmesinden önce yapılması gerekmektedir ve 371. Maddenin 2. Fıkrasında belirtilen istisnalar²⁸⁵ için bu hükmün uygulanmayacağı açıkça belirtilmiştir.²⁸⁶

²⁸² Erol Cihan, Feridun Yenisey, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (İstanbul, 1997), Akt: Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.393

²⁸³ Öz, Sevinç Ceyhan “İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa’da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi”, s.143

²⁸⁴ AO § 371/1 “Eğer bir kişi, bir vergi türündeki tüm vergi suçlarıyla ilgili olarak, yanlış beyanları düzeltir, eksik beyanları tamamlar veya yapılmayan beyanları yerine getirirse, bu vergi suçları nedeniyle § 370'e göre cezalandırılmayacaktır. Beyanlar, bir vergi türündeki tüm zaman aşımına uğramamış vergi suçlarına, en azından son on takvim yılı içindeki tüm vergi suçlarına ilişkin olmalıdır.”

²⁸⁵ AO § 371/2 “Cezasızlık, aşağıdaki durumlarda geçerli değildir:
Kendiliğinden beyan edilen zaman aşımına uğramamış vergi suçlarından birisi, düzeltilmeden, tamamlanmadan veya yerine getirilmeden önce: a) Suçta yer alan kişiye, temsilcisine, § 370'in 1. fıkrasına göre faydalanıcıya veya onun temsilcisine, § 196'ya göre bir denetim talimatı verilmişse ve bu, duyurulan dış denetimin kapsamı ve süresiyle sınırlı ise, veya b) Suçta yer alan kişiye veya temsilcisine ceza veya idari para cezası prosedürünün başlatıldığı bildirilmişse, veya c) Bir maliye yetkilisi, dış denetimin kapsamı ve süresiyle sınırlı olarak vergi denetimi yapmak üzere gelmişse, veya d) Bir kamu görevlisi, vergi suçu veya vergi ihlali araştırması yapmak üzere gelmişse, veya e) Bir maliye yetkilisi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun § 27b'sine, Gelir Vergisi Kanunu'nun § 42g'sine veya diğer vergi düzenlemelerine göre bir denetim yapmak üzere gelmiş ve kimliğini göstermişse; Vergi suçu, düzeltilme, tamamlanma veya yerine getirilme anında tamamen ya da kısmen zaten tespit edilmişse ve suçlu bunun farkında olmuşsa ya da olayın mantıklı bir değerlendirmesiyle bunun olmasını beklemişse, § 370'in 1. fıkrasına göre ödenmeyen vergi veya bir kişi için elde edilen haksız vergi avantajı her bir suç için 25.000 Euro'yu aşarsa, veya § 370'in 3. fıkrasının 2. cümlesinde belirtilen özel bir ağır suç durumu varsa.”

²⁸⁶ Öz, Sevinç Ceyhan, “İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa’da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi”, s.143

Vergi suçları, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda uygulanan yaptırımları ifade etmektedir. Vergi hukukunun özel bir alan olmasından dolayı, bu tür suçlar ve bunlara ilişkin cezalar, genel ceza kanunlarında (StGB) veya idari para cezaları kanununda (OWiG) değil, doğrudan vergi yasalarında düzenlenmiştir. Özellikle, vergi suçları ve vergiye ilişkin idari para cezaları, büyük ölçüde Vergi Usul Kanunu'nda (AO) yer almakta olup, vergi suçlarıyla ilgili düzenlemeler bu özel yasada ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu durum, vergi hukukunun diğer hukuk dallarından farklı olarak özel bir düzenlemeye tabi olduğunu göstermektedir. Vergi suçları için, genel ceza yasaları geçerlidir (369. madde, 2. fıkra). Bununla birlikte vergi suçlarının soruşturulması ve kovuşturulmasında Alman Ceza Kanunu ve Alman Ceza Muhakemesi Kanunu uygulanmakta, vergi suçlarının kovuşturulması ceza mahkemelerinde yürütülmektedir. Vergi kaçakçılığı, Alman Vergi Usul Kanunu'nun (AO) § 370 m.1'e göre, vergi mükellefinin kendi veya başkası adına vergi avantajı elde etmesi ya da vergi borcunun eksik ödenmesi durumunda gerçekleşmektedir. Öte yandan vergi kaçakçılığı suçunun oluşumunu belirleyen "vergi kaybı" ve "haksız vergi avantajı elde etme" arasındaki fark, tartışmalıdır. Bir görüş her iki kavramın özde aynı olduğu kabul ederken, bir görüş farklı uygulama alanları (vergi otoriteleri açısından: vergi kaybı, vergi mükellefi açısından: vergi avantajı) olduğunu savunmaktadır. İhmal ve kast arasındaki ayrım ise net bir şekilde belirlenmemiştir²⁸⁷.

Alman vergi ceza hukukunda önemli bir düzenleme olan "*kendini ihbar etme*" (*Selbstanzeige*), vergi mükelleflerine işledikleri vergi suçlarını yetkili makamlara bildirerek cezai sorumluluktan kurtulma imkanı sunmaktadır. Bu mekanizma sayesinde mükellefler, daha önce eksik ya da hatalı bildirimde bulundukları vergileri düzeltme, tamamlama veya telafi etme fırsatı yakalamaktadır. Ancak bu haktan yararlanabilmek için bazı koşulların eksiksiz biçimde sağlanması gerekmektedir. Buna göre, vergi suçu henüz tespit edilmemiş ya da tespit edilmek üzere olmamalıdır, mükellefin neden olduğu vergi kaybı veya haksız vergi avantajı, her bir suç için 25.000 Avro'yu aşmamalıdır, ilgili vergi suçu, "*özel nitelikli ağır suç*" kategorisinde yer almamalıdır. Ayrıca, bu düzenlemeden faydalanmak isteyen mükellefin, kaçırılan tüm vergileri eksiksiz ve tam olarak ödemesi zorunludur. Mükellefin ihbar beyanı, doğru ve eksiksiz olmalı; yalnızca tek bir vergi yılını değil, son on yıl içinde işlenmiş tüm vergi suçlarını, hatta zamanaşımına uğramış olsa bile bu suçları da kapsamalıdır. Bu düzenleme, bir yandan mükelleflere cezai yaptırımlardan kaçınma olanağı tanırken, diğer yandan da devlete vergi

²⁸⁷ Grashoff, Mach, *Grundzüge des Steuerrechts*, (Münih: 16. Baskı, C.H. Beck, 2023), Kn. 671-677

kayıplarını telafi etme fırsatı sunarak kamu maliyesinin korunmasına katkı sağlamaktadır. Öte yandan A.O § 370'de yer alan ya da 25.000 Avro'yu aşan haksız vergi avantajı sağlayan hallerde mükellef tarafından vergi kaçakçılığına yönelik gerçekleştirilen kendini ihbar etme mekanizması, A.O § 371 uyarınca cezadan muafiyet sağlamayacaktır. Bu tür durumlarda, suçlunun kişisel olarak cezadan muaf tutulabilmesi için gerekli şartların mevcut olmadığı görülmektedir. Buna rağmen A.O § 398 gereği kaçırılan verginin ödenmesine ek olarak %10 ile %20 arasında değişen bir "ceza ek ödemesi" gerçekleştirilmesi halinde, kovuşturmadan vazgeçilebilecektir²⁸⁸.

Kaçırılan verginin 100.000 Euro'yu aşmaması durumunda, kaçırılan verginin %10'u kadar, kaçırılan verginin 100.000 Euro'yu aşp 1 milyon Euro'yu geçmemesi durumunda, kaçırılan verginin %15'i kadar, kaçırılan verginin 1 milyon Euro'yu aşması durumunda, kaçırılan verginin %20'si kadar ödeme yapılmaktadır²⁸⁹.

1.1.1 Soruşturma

AO § 397, soruşturmanın nasıl başlatılacağını düzenlemektedir. Hükme göre; vergi dairesi, polis, savcılık, bunların müfettişlerinden biri veya ceza hakimi, bir kişiye karşı vergi suçundan dolayı cezai işlem başlatmayı amaçlayan bir tedbir alınır alınmaz ceza soruşturması başlatmalıdır. Şüpheli soruşturmadan haberdar edilmelidir.²⁹⁰

Vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturma aşamasında federal ve eyalet vergi daireleri, gümrük idaresi ve savcılık ile kolluk kuvvetleri görev almaktadır²⁹¹. Suç şüphesini alan gelir idaresi (federal ve eyalet vergi daireleri, gümrük idaresi) soruşturmayı kendi mevzuatı dahilinde bağımsız olarak yürütmektedir. Soruşturma dosyası süreç içinde savcılığa devredilebilmekte ya

²⁸⁸ Grashoff, Mach, *Grundzüge des Steuerrechts* Kn. 671-677.

²⁸⁹ Gersch vd. (eds.), *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*, AO § 398a Kn. 26

²⁹⁰ AO § 397 Ceza Soruşturmasının Başlatılması “Ceza soruşturması, vergi otoritesi, polis, savcılık, bunların soruşturma görevlileri veya ceza yargıcı, bir kişiye karşı vergi suçu nedeniyle cezai işlem başlatmaya yönelik bir önlem aldığı anda başlatılmış sayılır. Alınan önlem, zamanı belirtilerek derhal dosyaya kaydedilmelidir. Ceza soruşturmasının başlatıldığı, şüpheliye, kendisinden suçla ilgili olarak bilgi sunması veya belgeler sunması talep edildiği anda en geç bildirilmelidir.”

²⁹¹ Joecks, Jager, *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, Kn. 12-13

da savcılık dosyayı devralabilmektedir. Savcılığın takibine alınan dosya tekrar gelir idaresine devredilebilmektedir.²⁹²

AO § 399’da vergi makamının soruşturmayı bağımsız olarak yürütmesi halinde soruşturmada savcılığın sahip olduğu hak ve yükümlülükleri kullanabileceği belirtilmiştir.²⁹³

Gelir idaresi yaptığı soruşturma sonucunda suç oluşmadığına karar verirse dosyanın kapatılmasına karar vermektedir. Ancak soruşturma sonunda suç şüphesine ulaşıldıysa kovuşturma aşamasına geçilmek üzere işlemlere devam edilir. Bu aşamada gelir idaresinin önünde iki seçenek bulunmaktadır. Söz konusu suç hakkında kısa yargılama yapılması mümkünse gelir idaresi doğrudan hakime başvurmaktadır. Mümkün değilse dosya savcılığa tevdi edilir, dosyayı alan savcılık StPO § 152. maddesi uyarınca kamu davası açar. Şartlar uygunsa StPO § 153.a maddesinde belirlenen kamu davasının açılmasının ertelenmesi kurumuna başvurulabilir.²⁹⁴

1.1.2 Kovuşturma

Almanya’da vergi kaçakçılığı suçlarının yargılama yeri Türk hukuku ile benzerlik göstermektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarında diğer yargılamaya yetkili mahkeme ceza mahkemeleridir.²⁹⁵ Alman ceza yargılamasında görevli mahkemeler; Ceza Mahkemesi-

²⁹² Öz, Sevinç Ceyhan “İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa’da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi” s.150

²⁹³ AO. § 399 Vergi Otoritesinin Hakları ve Yükümlülükleri

(1) Eğer vergi otoritesi, § 386’nın 2. fıkrasına dayanarak soruşturma işlemini kendi başına yürütürse, savcılığın soruşturma sırasında sahip olduğu hak ve yükümlülükleri yerine getirmekle sorumludur.

(2) Eğer bir vergi otoritesine, § 387’nin 2. fıkrasına göre birden fazla vergi otoritesinin sorumluluk alanını kapsayan bir yetki devredilmişse, bu vergi otoritelerinin, vergi suçu şüphesi durumunda durumu araştırma ve suçun gizlenmesini engellemek için acil tedbirler alma hakkı ve yükümlülüğü devam eder. Bu vergi otoriteleri, savcılığın soruşturma görevlileri için geçerli olan ceza muhakemesi kanununa göre, el koyma, zorunlu satış, arama, inceleme ve diğer önlemleri alma yetkisine sahiptir.

²⁹⁴ Öz, Sevinç Ceyhan, “İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa’da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi”, s.152

²⁹⁵ Serdar Kılıç, Mustafa Göktuğ Kaya, “ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”, Sayıştay Dergisi, (2017) 107 s.37,44.

(*Amtsgerichte*), Eyalet Mahkemesi (*Landgerichte*), Yüksek Eyalet Mahkemesi- (*Oberlandesgerichte*) ve Alman Yüksek Mahkemesidir. (*Bundesgerichtshof*).²⁹⁶

Duruşma; iddianame okunmasıyla başlayıp ve sanığın sorgusu ile devam etmektedir. Deliller ortaya konularak tartışılmakta, duruşma sırasında mutlaka sanığın hazır bulunması gerekmektedir. Sanık hakkında mahkumiyet kararı verilebilmesi için StPO § 263. Maddesi uyarınca 2/3 çoğunluk sağlanarak karar alınmalıdır.²⁹⁷ Yine aynı kanunun hükmün açıklanması başlıklı 268. maddesi²⁹⁸ uyarınca duruşma sonunda hüküm açıklanarak nihayete erdirilmektedir. Sanık, hakkında verilmiş mahkumiyet kararına karşı istinaf ve temyiz yollarını kullanarak itiraz edebilmektedir. Asliye Ceza Mahkemesi'nin verdiği kararlarda istinaf mercii Eyalet Mahkemesi, Eyalet Mahkemesi'nin verdiği kararlara karşı temyiz mercii Yüksek Eyalet Mahkemesi'dir²⁹⁹. Dosyada Eyalet Mahkemesi ilk derece mahkemesi olarak görev yapmış ise temyiz mercii Federal Alman Yargıtayı'dır.

1.2 Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Muhakeme Süreci

Vergi kaçakçılığı suçlarına dair düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda düzenlense özel durumlar haricinde Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu'na başvurulmaktadır³⁰⁰. Zira, TCK'nın genel hükümleri, ceza kanunları arasında ortak geçerliliğe sahip olup, tüm ceza içeren kanunlarda uygulanmaktadır³⁰¹. Bu doğrultuda, vergi suçlarına ilişkin yargılama süreçlerinde TCK'nın 1-75. maddeleri arasında yer alan genel suç teorisi, özel düzenlemelerle uyumlu olduğu sürece uygulanacaktır³⁰². Vergi suçlarının yargılaması, suça uygulanacak cezai yaptırımların belirlenmesi, ceza mahkemeleri tarafından yapılmaktadır. Vergi suçları için

²⁹⁶ Wolfgang Eichler, "German Criminal Jurisdiction", (The International and Comparative Law Quarterly, (1956) 5 (4)) s.542, 543. Akt. Öz Ersan, Sevinç Ceyhan Cansu, "İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa'da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi" s.160

²⁹⁷ StPO § 263

²⁹⁸ StPO § 268

²⁹⁹ Öz, Sevinç Ceyhan, "İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa'da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi" s.161

³⁰⁰ Ömercioğlu, "7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları", s. 185

³⁰¹ TCK m. 5

³⁰² Kahraman, Atsan, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Üzerine Bir Değerlendirme", s.176; Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme", s.3

öngörülen cezalar, genellikle 10 yıldan fazla olmayan hapis cezaları olduğundan, bu suçlar asliye ceza mahkemelerinde görülmektedir³⁰³. Bununla birlikte asliye ceza mahkemelerinin bakmakla yükümlü olduğu davaların çeşitliliği ve iş yoğunluğunun fazla olması nedeniyle teknik detay incelemeleri gerektiren vergi suçlarının etkin bir şekilde çözülmesi için ihtisas mahkemelerinin gerekli olduğu görülmektedir. Bu kapsamda, vergi suçlarına ilişkin davaların belirli asliye ceza mahkemelerinde görülmesi için iş dağılımı yapılması gerektiği görüşü önem kazanmaktadır³⁰⁴.

1.2.1 Soruşturma

Soruşturma süreci; yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin mahkemece kabulüne kadar geçen süreyi kapsamaktadır. Soruşturma evresi ihbar veya başka bir suretle suç işlendiğini izlenimini veren basit şüphe ile başlar. Cumhuriyet savcısı suç işlendiği izlenimi veren hali öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere gerçeği araştırmaya başlar. Cumhuriyet savcısı soruşturma sonunda toplanan delillerle, suçun işlendiği yönünde “yeterli şüphe” çerçevesinde bir kişinin suç tiplerinden birine uygun düşen hareket yaptığı kanaatine ulaşırsa iddianame düzenlemek zorundadır³⁰⁵.

Adli vergi suçları kapsamında yer alan Vergi Kaçakçılığı suçlarında muhakeme süreci, ihbar ya da şikayet üzerine veya re’sen Cumhuriyet Savcılığı tarafından başlatılacak soruşturma ile başlatılmaktadır.³⁰⁶ Vergi Kaçakçılığı suçlarında soruşturma usulü Vergi Usul Kanunu’nun Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul başlıklı 367. maddesinde özel olarak;

“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

³⁰³ Ersan Öz, Ayşe Armağan, “Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü”, (TAAD, Yıl:9, Sayı:33, Ocak 2018), s.9-10

³⁰⁴ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.391-392

³⁰⁵ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.391 vd.; Yargıtay CGK, E 2019/9 K 2019/511, 27.06.2019; Zafer Hamide, Yavuz Yağız, “Ceza Muhakemesinde Suç Şüphesi ve Dereceleri”, (Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 30, Sayı 2, Aralık 2024), s.467

³⁰⁶ Çolak, *Vergi Ceza Hukuku*, s.374

başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıtıla 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 suçlara ilişkin yürütölmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaaya konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz. ...” şeklinde düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 367. maddesinin birinci fıkrasında suç işlendiğinin yetkili kişilerce anlaşılması halinde rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası hazırlanarak Cumhuriyet Savcılığının vergi dairesini bilgilendirmesi ve inceleme yapılmasını talep etmesi gerektiğı düzenlenmiştir³⁰⁷. Vergi incelemesi sonucunda; vergi kaçakçılığı suçunu tespit eden yetkili tarafından vergi inceleme raporu ve vergi suçu raporu adında bir başka rapor düzenlenmelidir. İnceleme sonucunda suç işlendiğinin tespiti halinde mutlaka rapor değerlendirme komisyonu mütalaası alınmalıdır.³⁰⁸ Şu halde rapor değerlendirme kurulunun mütalaası soruşturmaya başlama şartı olarak değerlendirilmektedir.³⁰⁹

Vergi Usul Kanunu’nun 367. Maddesinin 4. Fıkrası “359 uncu maddenin (ç) ve (d) fıkralarında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına

³⁰⁷ VUK m. 367

³⁰⁸ Türker Didem, *Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Özel Soruşturma Usulü*, Yüksek Lisans Tezi, (İzmir Bakırçay Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kamu Hukuku A.B.D, Haziran 2023), s.40-43; Mümin Güngör, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, (TAAD, Yıl: 11, Sayı: 44, Ekim 2020), s.276

³⁰⁹ Çolak, *Vergi Ceza Hukuku*, s.374; Taha Emre Çiftçi, “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Soruşturma Evresi”. (Fiscaoeconomia, 5(2), 2021), s.640

bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz ...” ile bahsedilen kuraldan farklı bir değerlendirmeye yer vermektedir.

Bu kurala göre bahsi geçen suçların tespit edilmesi halinde vergi inceleme raporunun tamamlanması beklenmeyecek, suçun haber alınması halinde inceleme başlatılmaksızın rapor düzenlenecek yine rapor değerlendirme kurulunun mütalaasıyla Cumhuriyet Savcılığına bildirilecektir. Madde metninde yer almayan kaçakçılık suçları hakkında ise genel düzenleme olan Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri uygulama alanı bulacaktır³¹⁰.

1.2.2 Kovuşturma

Vergi kaçakçılığı suçları için mahkemenin yargılama aşaması sırasında izleyeceği kurallar CMK’nın kovuşturma evresi için düzenlediği genel kurallardır.³¹¹ Her ne kadar CMK’nın 250. maddesi uyarınca belirli suçlar bakımından seri muhakeme usulü öngörülmüş olsa da vergi suçları bu düzenlemenin kapsamı dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığı suçları yönünden seri muhakeme usulünün uygulanması hukuken mümkün değildir. Öte yandan, CMK’nın 251. maddesi gereğince, iddianamenin kabulünden sonra, adli para cezası veya üst sınırı iki yıl ya da daha az süreli hapis cezasını gerektiren suçlarda, asliye ceza mahkemesince basit yargılama usulünün uygulanmasına karar verilebilmektedir. Bu hüküm teorik olarak vergi suçları bakımından da uygulanabilir olmakla birlikte, vergi gelirlerine ilişkin düzenleme yetkisinin Maliye Bakanlığı’na ait olması nedeniyle, bu tür davalarda Maliye Bakanlığı’nın katılma hakkı bulunduğu kabul edilmektedir. Ayrıca, suçun şikayete bağlı olması halinde şikayetçi; Hazine’nin doğrudan zarar gördüğü durumlarda ise ilgili kamu idaresi, kovuşturmanın her aşamasında ve hüküm verinceye kadar kamu davasına katılabilir. Bununla birlikte, katılma hakkının Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 238. maddesinde öngörülen şekil ve koşullara uygun şekilde kullanılması gerekmektedir. Sonuç olarak, vergi kaçakçılığı suçları bakımından yargılama süreci genel ceza muhakemesi kurallarına tabi olup, seri muhakeme usulü uygulanmamaktadır. Basit yargılama usulü ise yalnızca suçun cezasının niteliği ve süresine bağlı olarak sınırlı ölçüde mümkün olabilmekte; davaya katılım ise özel düzenlemeler çerçevesinde Maliye Bakanlığı ve ilgili idareler tarafından kullanılabilmektedir³¹².

³¹⁰ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s.47

³¹¹ Türker, *Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Özel Soruşturma Usulü*, s.29

³¹² Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 393 vd.

Vergi Kaçakçılığı suçları adli bir suç olduğu için kovuşturmaya yetkili makam 5235 Sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'da belirlenmektedir. Kanunun 12. maddesinde ağır ceza mahkemelerinin görevli olduğu suçlar belirlenmiş,³¹³ aynı kanunun 11. Maddesinde de “*Kanunların ayrıca görevli kıldığı haller saklı kalmak üzere, sulh ceza hakimliği ve ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere asliye ceza mahkemelerince bakılır.*” şeklinde Asliye Ceza Mahkemelerinin görev alanını düzenlemiştir. Buna göre vergi kaçakçılığı suçlarında Asliye Ceza Mahkemeleri görevlidir.³¹⁴

2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yaptırım Sistemi

2.1 Alman Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yaptırım Sistemi

A.O m.370'in vergi kaçakçılığını yeterince uygun şekilde cezalandırıp cezalandırmadığı sorusu Alman vergi yargılamasının başlıca tartışmalarından birini oluşturmaktadır. Genel düşünce vergi kaçakçılığı suçlarının uygun bir şekilde cezalandırıldığını belirterek A.O m.370'in uygun bir yaptırıma sahip olduğu görüşündedir. Özellikle A.O § 370/3'de belirlenen 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezasına hükmedilebileceği düzenlemesi hakime, geniş bir yaptırım belirleme imkanı sunmaktadır. Yargılama sonucunda verilen mahkûmiyet hükümlerinin ancak küçük bir kısmı hapis cezası ile sonuçlanmaktadır. Yargılama sonunda 2 yıl ve daha uzun hapis cezası hükmü, genellikle mahkûmiyetlerin hükümlerinin %1'ini oluşturmaktadır. A.O § 370'e ilişkin olarak vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımlarının yeterliliği konusunda çeşitli görüşler bulunsa da, genel kanaat mevcut düzenlemenin yeterli olduğu yönündedir. Vergi kaçakçılığına ilişkin düzenlemelerde, özellikle § 370 Abs. 3 kapsamında öngörülen ve ağır nitelikli fiillerde on yıla kadar hapis cezasına olanak tanıyan yaptırım çerçevesi, mevzuatın caydırıcılık amacı

³¹³ “Ağır ceza mahkemesinin görevi Madde 12- (Değişik: 21/2/2014 – 6526/2 md.) Kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, Türk Ceza Kanununda yer alan yağma (m. 148), irtikâp (m. 250/1 ve 2), resmî belgede sahtecilik (m. 204/2), nitelikli dolandırıcılık (m. 158), hileli iflâs (m. 161) suçları, Türk Ceza Kanununun İkinci Kitap Dördüncü Kısımının Dört, Beş, Altı ve Yedinci Bölümünde tanımlanan suçlar (318, 319, 324, 325 ve 332 nci maddeler hariç) ve 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun kapsamına giren suçlar dolayısıyla açılan davalar ile ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işlere bakmakla ağır ceza mahkemeleri görevlidir. Anayasa Mahkemesi ve Yargıtayın yargılayacağı kişilere ilişkin hükümler, askerî mahkemelerin görevlerine ilişkin hükümler ile çocuklara özgü kovuşturma hükümleri saklıdır.”

³¹⁴ Sevinç Ceyhan Cansu, *Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Suçlarının Yargılanma Süreci ve Evrensel Yargılama İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi*, (Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi Maliye Anabilim Dalı, Maliye Programı, Ekim 2022, Denizli), s.196

bakımından yeterli bir sertliğe sahip olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, uygulamada mahkûmiyetlerin önemli bir kısmının doğrudan hapis cezası ile değil, şartlı mahkûmiyet kararlarıyla sonuçlandığı görülmektedir. Nitekim 2012–2020 yılları arasındaki veriler, yıldan yıla değişmekle birlikte yaklaşık 1.200–1.500 arasında seyreden yıllık mahkûmiyet sayılarına karşın, bu cezaların büyük çoğunluğunun ertelendiğini ortaya koymaktadır. 2020 yılında verilen 1.185 hapis cezasından yalnızca 94’ü doğrudan infaz edilmiştir. Bu durum, yasal düzenlemeler ağır yaptırımlar öngörse de fiili yargı pratiğinde çoğunlukla daha hafif ve ertelenebilir yaptırımların benimsendiğini göstermektedir. Bunun yanında her yargılama sonucunda aynı veriler elde edilmemektedir. Suç sonucunda hükmedilen yaptırıma bakılarak devlete karşı işlenen vergi kaçakçılığı suçunun dolandırıcılık gibi suçlara karşı daha az korunduğu düşünülmemelidir. Vergi kaçakçılığı suçunda özel olarak vergi mükellefinin, vergi miktarını azaltmaya aktif bir şekilde katılması aranmaktadır. Failin bu vergi azaltma işlemine hangi eylemi ile ne şekilde katıldığı yaptırım belirlenirken göz önünde bulundurulması gereken bir faktördür³¹⁵.

Vergi ceza hukuku, vergi gelirlerini koruma işleviyle ekonomik ceza hukukunun en önemli alanlarından biri olarak kabul edilmekte ve artan suç politikası etkisiyle giderek daha sert düzenlemelere konu olmaktadır. Kamu kaynaklarındaki yetersizlik ve artan kamu harcamaları, yasa koyucuları vergi suçlarına karşı daha ağır yaptırımlar getirmeye yöneltmektedir. Ancak bu cezai müdahaleler her zaman beklenen etkiyi göstermemekte; kimi zaman, yürürlükten kaldırılan § 370a AO örneğinde olduğu gibi, hukuki belirsizliklere ve anayasal sorunlara neden olabilmektedir. Ceza hukukunun toplumsal sorunlara çözüm aracı olarak öne çıkmasının ardında ise, düşük maliyetli ve hızlı çözüm üretme beklentisi bulunmaktadır; fakat bu yaklaşım, çoğu zaman idari ve mali etkilerin yetersiz analizine yol açmaktadır³¹⁶.

Vergi ahlakı ile kayıt dışı istihdam, vergi kaçakçılığı, vergiye karşı hileli işlemler ve vergi kaçakçılığıyla mücadele arasındaki ilişki, genellikle ceza hukuku ve suç politikası tartışmalarında yeterince ele alınmamaktadır. Oysa, Alman vergi sisteminde, beyan ve iş birliği yükümlülükleri çerçevesinde mükellefin gönüllü ve aktif katılımı, vergi adaletinin sağlanabilmesi için açık bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Etkin bir vergi toplama

³¹⁵ Schmitz, Wulf, (ed.), *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch* Kn. 39

³¹⁶ Wabnitz, Janovsky, Schmitt, *WirtschaftsStrafR*, Kn 37-40

süreci, yalnızca vergi sisteminin ve vergi hukukunun temel kabulü ve meşruiyeti ile mümkündür. Bu nedenle, cezaların tehdidi, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlamak adına sadece bir güvence işlevi görebilir; vergi ahlakının temelini oluşturamaz³¹⁷. Vergi ahlakı, vergi ödemesinin hukuk devleti işleyişi için gerekli olduğu bilinci ve her vergi kaçakçılığının yalnızca devletin değil, aynı zamanda diğer vatandaşların da mağduriyetine yol açtığı inancına dayanır. Dolayısıyla, vergi ahlakı, sadece cezalara dayalı bir sistemle değil, toplumsal bilinç ve hukuki meşruiyet ile güçlendirilebilecek bir anlayışla şekillenmelidir.

Devletin her yıl vergi kaçakçılığı nedeniyle maruz kaldığı ciddi mali kayıplar dikkate alındığında, toplumsal düzeyde yüksek bir vergi ahlakının varlığı durumunda bireylerin taşıdığı vergi yükünün kayda değer ölçüde azalabileceği söylenebilir. Ancak bir vergi sisteminde toplam vergi yükünü tüm boyutlarıyla doğru biçimde hesaplamak oldukça güçtür. Bu nedenle, vergi kaçakçılığıyla etkin mücadelenin en sağlam temeli, bireylerde vergiye yönelik ahlaki sorumluluk bilincinin güçlendirilmesi ve vergiye gönüllü uyumun artırılmasıdır³¹⁸.

Vergi kaçakçılığı nedeniyle cezanın belirlenmesinde Alman Ceza Kanunu m.46'da (§ 46 II 2 StGB) cezanın belirlenmesinde suç ile korunan hukuki menfaati ifade eden "suçun sonuçları" kriteri dikkate alınmaktadır. AO m.370'de düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu ile korunan hukuki yarar, devletin vergi alacağının zamanında ve eksiksiz bir şekilde tahsil edilmesidir.³¹⁹ Bu nedenle, vergi kaçakçılığı ile kaçırılan vergi meblağının ölçüsü, StPO § 267 III 1 anlamında cezanın belirlenmesinde ve A.O § 370 kapsamında cezayı artırıcı bir faktör olarak değerlendirilmektedir.

Kaçırılan vergi miktarı, vergi kaçakçılığıyla ilgili cezanın belirlenmesinde önemli bir unsur olsa da cezanın yalnızca bu miktara dayalı olarak, şematik bir şekilde belirlenmemelidir. Ceza, sadece kaçırılan vergi miktarına göre belirlenmemeli; her bir durum, Alman Ceza Kanunu'nun StGB § 46. maddesinde yer alan ve cezanın belirlenmesinde dikkate alınması gereken kriterlere göre ayrı ayrı değerlendirilmeli ve hükme bağlanmalıdır.

³¹⁷ Leitner, Dannecker Finanzstrafrecht, s.125, 128.

³¹⁸ Wabnitz, Janovsky, Schmitt, *WirtschaftsStrafR*, Kn. 40

³¹⁹ BGH, *Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen* (BGHSt), cilt 36, s. 100 (özel s. 102); *Neue Juristische Wochenschrift* (NJW) 1989, s. 1619; *Neue Strafrechtliche Zeitschrift* (NStZ) 1989, s. 273.; BGH, BGHSt cilt 40, s. 109 (özel s. 111); NJW 1994, s. 2302; NStZ 1994, s. 397.; BGH, BGHSt cilt 41, s. 1 (özel s. 5); NJW 1995, s. 1764; NStZ 1995, s. 405.; BGH, BGHSt cilt 46, s. 107 (özel s. 120); NJW 2000, s. 3010.

Ceza mahkemelerinde yaptırımın belirlenmesinde dikkate alınan başlıca unsurlardan biri, suçluların toplumsal yapıya uyum sağlamalarının teşvik edilmesidir. Bu bağlamda, yalnızca istisnai durumlarda denetimli serbestlik uygulanmadan hapis cezasına hükmedilmektedir. Ayrıca, ceza miktarını etkileyen bir diğer faktör, büyük ölçekli davaların sıklıkla anlaşma yoluyla sonuçlandırılmasıdır. Son olarak, vergi kaçakçılığının daha hafif vakalarına ilişkin suç olmaktan çıkarılması gerektiği yönünde bazı görüşler bulunmaktadır. Özetle; tamamlanmış vergi kaçakçılığı suçu, para cezası veya beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Temel suç tipinin ceza çerçevesi, dolandırıcılık, hırsızlık veya görevi kötüye kullanma gibi diğer mal varlığı suçları ile aynıdır. Ancak; 3. fıkra da belirtilen nitelikte ağır vergi kaçakçılığı suçunun oluşması halinde altı ay ile on yıl arasında değişen bir hapis cezası uygulanmaktadır ve artık bu durumda para cezasına hükmedilmesi mümkün değildir. Suç ve kusur düzeyine uygun cezanın belirlenmesi için, mahkeme öncelikle uygulanacak ceza çerçevesini belirlemeli ve ardından belirlenen sınırlar içinde somut cezayı belirlemesi gerekmektedir³²⁰.

2.1.1 Hapis Cezası

Alman Ceza Kanunu (StGB) ve Alman Vergi Usul Kanunu (AO) arasındaki ilişki, vergi kaçakçılığı suçunun cezai hükümlerini belirlerken, cezaların failin suçtan elde ettiği kazanç ve suçun ciddiyetine göre şekillendirilmesini amaçlamaktadır. AO m.370 vergi kaçakçılığı suçunu tanımlamakta, suçun cezai yaptırımları, hapis cezası ve para cezası olmak üzere mahkemenin takdirine bağlı olarak belirleneceğini öngörmektedir. Hapis cezasının alt sınırı, önceki düzenlemelere kıyasla artırılarak 6 aydan az olamayacak şekilde belirlenmiş, (§ 47 StGB). Ayrıca, § 41 StGB uyarınca failin suçtan ekonomik kazanç elde etmesi durumunda, hapis cezasına ek olarak para cezası verilmesine imkan tanınmıştır. AO m. 370/3'de ise, vergi kaçakçılığının daha ağırlaştırılmış hallerinde hapis cezasını 6 aydan 10 yıla kadar çıkaran bir düzenleme³²¹ getirilerek, büyük ölçekli suçlarda daha sert cezaların uygulanmasının önü açılmıştır. Bu yasal düzenlemeler, vergi kaçakçılığını caydırıcı bir şekilde cezalandırmayı ve suçtan elde edilen kazançla orantılı cezalar verilmesini hedeflemektedir³²².

³²⁰ Schmitz, Wulf, (ed.), *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch*, Kn 39, 563, 564.

³²¹ Gersch v.d., (eds.), *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*, AO § 370 Kn. 310-315

³²² Joecks, v.d., *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, Kn. 601-604

Vergi kaçakçılığı suçlarında, eğer fail daha önce suç işlememişse ve suçtan kaynaklanan zarar telafi edilmişse, genellikle süreç, StPO §153a ilgili maddeleri uyarınca, ödeme yapılarak sonlandırılabilen ya da fail hakkında para cezasına hükmedilebilmektedir. Ceza takdirinde (Strafzumessung), özellikle suçun failin kusuruna dayalı etkisi ve kaçırılan verginin büyüklüğü dikkate alınmaktadır³²³. Ceza, suçun ciddiyetine göre, genellikle kaçırılan verginin miktarıyla orantılı olarak belirlenmektedir³²⁴.

A.O § 370/1'de; *“vergisel olarak önemli gerçekler hakkında vergi dairelerine veya diğer makamlara yanlış veya eksik bilgi verilmesi, vergi dairelerini bilgilendirmekle yükümlü olduğu halde yerine getirilmemesi, vergi damgaları veya vergi pullarının kullanılmasını yerine getirme yükümlülüğünün ihmali”* halinde 5 yıla kadar hapis veya para cezasına hükmedileceği düzenlenmiştir. A.O § 370/3'de ise *“ağır bir durum”* olarak adlandırılan suçun ağır haline yer verilmiştir.

Buna göre;

1. *Büyük miktarda vergi kaçırmak veya haksız vergi avantajları sağlamak,*
2. *Bir kamu görevlisi veya Avrupa Kamu Görevlisi olarak yetkilerini veya statüsünü suiistimal etmek (Ceza Kanunu'nun 11. maddesinin 1. fıkrasının 2a numaralı bendine göre),*
3. *Kamu görevlisi veya Avrupa Kamu Görevlisi'nin (Ceza Kanunu'nun 11. maddesinin 1. fıkrasının 2a numaralı bendine göre) yetkilerini veya statüsünü suiistimal etmesine yardımcı olmak,*
4. *Taklit veya sahte belgeler kullanarak devamlı olarak vergi kaçırmak veya haksız vergi avantajları sağlamak,*
5. *Sürekli suç işlemek amacıyla bir çete üyesi olarak, mal veya tüketim vergilerini kaçırmak veya haksız vergi avantajları sağlamak,*
6. *Vergisel olarak önemli gerçekleri gizlemek amacıyla, tek başına veya yakınlarıyla birlikte, Ceza Kanunu'nun 138. maddesinin 3. fıkrasına göre bir üçüncü ülke şirketini kullanarak, bu şekilde sürekli olarak vergi kaçırmak veya haksız vergi avantajları sağlamak.”* eylemlerinin yaptırımını 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir ve para cezası verilmesi mümkün değildir³²⁵

³²³ BGH, 17 Ağustos 2019 tarihli karar, *Wirtschaftsstrafrecht* (wistra) 2020, s. 66.

³²⁴ Joecks, v.d., *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, Kn. 601-604

³²⁵ Schmitz, Wulf, (ed.), *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch* Kn. 563

Burada özellikle tartışma konusu olan 1. bentte yer alan “*büyük miktarda*” ifadesidir. Bu tabir için kesin bir tanım bulunmamaktadır. Alman Yüksek Mahkemesi (BGH) içtihatlarında 50.000 Euro'dan fazla bir mali kayıp, “*büyük miktarda*” ifadesini karşılamaktadır. Senato ve Alman Yüksek Mahkemesi; “*büyük miktarda*” mali kayıp kavramının, objektif ölçütlere göre belirlenmesi gerektiğini belirterek 50.000 Euro'luk bir mali kayıptan hareket edilerek oluşturulan bu sınırın, uygulamada hukuki güvenliği sağlayacağını, her ne kadar burada bir bedel belirlenmiş olsa da hakim her durumda olayın bütününe dikkate alarak, suçla veya faille ilgili özel koşullar olup olmadığını değerlendirmesi gerektiğini belirtmektedir³²⁶.

Dokrinde “*büyük miktarda*” bir vergi kaçakçılığının sınırlarını belirleyen farklı görüşler bulunmaktadır. AO'da yer alan önceki düzenleme döneminde genel görüş “*büyük miktarda*” vergi kaçakçılığı için milyonlarca Euro'nun gerekli olduğu belirtmekte iken³²⁷ son yıllarda bazı yazarlar, 50.000 Euro'dan itibaren “*büyük miktarda*” vergi kaçakçılığı kabul edilebileceğini belirtmişlerdir³²⁸.

Alman hukukunda, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin cezaların belirlenmesinde, 2 Aralık 2008 tarihli BGH kararı önemli bir dönüm noktası olduğu yukarıda açıklanmıştı. Bu kararın bir diğer önemi ise hapis cezasının ertelenmesi uygulamasında görülmektedir. Bu karar ile yüksek miktarlarda vergi kaçakçılığı yapan kişiler için hapis cezalarının ertelenmesi uygulamasını kural olarak sona erdirilmiş, yalnızca failin suçunu itiraf etmesi ve kaçırıldığı vergileri geri ödemesi durumunda, hapis cezasının ertelenme imkanının devam ettiği kabul edilmiştir³²⁹.

Kısa süreli hapis cezaları ise Alman Ceza Kanunu'nun § 47 I maddesi uyarınca yalnızca istisnai durumlarda ve özel koşullar altında gündeme gelmektedir. Bu koşullar, suçun niteliği ve failin kişiliği gibi faktörlere dayanmaktadır; özellikle failin cezalandırılmasının, toplumsal düzenin korunması ya da fail üzerinde etkili olması için zorunlu olduğu durumlar söz konusu olduğunda

³²⁶ BGH, *Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen* (BGHSt), cilt 48, s. 360; *Neue Juristische Wochenschrift* (NJW) 2004, s. 169; *Neue Strafrechtliche Zeitschrift* (NSTZ) 2004, s. 155.

³²⁷ Gersch v.d. (eds), *Abgabenordnung/Gast-de Haan*, Kn. 68.

³²⁸ Gerhard Schäfer, Guido Sander, ve Guido von Gemmeren, *Praxis der Strafzumessung*, 4th ed. (Münih: C.H. Beck, 2008), Kn. 1022

³²⁹ Joecks v.d., *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, Kn. 601-604

uygulanmaktadır³³⁰. Ancak, bir suç serisinde altı aydan fazla hapis cezası gerektirmeyen, para cezasının yeterli görüldüğü vergi kaçakçılığı suçlarında mahkemelerin kısa süreli hapis cezalarını gerekçelendirmesi gerekmektedir³³¹. Bu koşullar, suçun niteliği ya da failin kişiliğinden kaynaklanabilmektedir. Örneğin, failin cezalandırılmasının, toplumsal düzenin korunması veya fail üzerinde etkili olabilmesi için zaruri olması durumunda uygulanmaktadır. Özellikle, birçok suçun bir arada işlenmesiyle ortaya çıkan büyük bir zarar söz konusu olduğunda, tekil suçlar için kısa süreli hapis cezaları verilebilir. Bununla birlikte, bir suç serisinde hiçbir suçun altı aydan fazla hapis cezası gerektirmediği durumlarda, kısa süreli hapis cezalarının verilmesi için mahkemeler özel bir gerekçe sunmak zorundadır. Bu bağlamda, ceza takdirinin suçun ciddiyeti ve failin geçmişiyle orantılı olması gerektiği vurgulanmaktadır.

Alman Ceza Kanunu'na göre, verilen hapis cezası iki yıl veya daha kısa süreli ise, denetimli serbestlik şartıyla ertelenebilmektedir. Genellikle, bir yıl veya daha kısa süren hapis cezalarında, hükümlü hakkında tekrar suç işlemeyeceği kanaati oluşursa cezanın infazı ertelenmektedir³³². Ancak büyük vergi kayıplarına yol açan ciddi suçlarda, infazın ertelenmesi uygulamasına başvurulmamaktadır³³³.

2.1.2 Adli Para Cezası

Alman hukukunda para cezası, sanığın kişisel ve ekonomik durumuna göre belirlenen günlük ceza birimleri şeklinde uygulanmaktadır ve belirlenmesinde sanığın mali durumu dikkate alınmaktadır. Para cezasının ödenememesi durumunda hükmedilen para cezası hapis cezasına dönüştürülmektedir³³⁴.

A.O § 370/1'de yer alan eylemlere 5 yıla kadar hapis cezası veya adli para cezası yaptırımı uygulanacağı kanunda açıkça belirtilmektedir. Buna göre A.O § 370/1'de yer alan; “*vergisel olarak önemli gerçekler hakkında vergi dairelerine veya diğer makamlara yanlış veya eksik*

³³⁰ Gersch v.d., (eds.), *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*, Kn. 310-315

³³¹ BGH 23.11.2017 – 1 StR 150/17

³³² Gersch v.d. (eds.), *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*., Kn. 310-315

³³³ BGH 30.4.2009 – 1 StR 342/08

³³⁴ Gersch v.d. (eds.), *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*, Kn. 319-326

bilgi verilmesi, vergi dairelerini bilgilendirmekle yükümlü olduğu halde yerine getirilmemesi, vergi damgaları veya vergi pullarının kullanılmasını yerine getirme yükümlülüğünün ihmali” ve 50.000 EUR'ya kadar olan vergi kaybı durumlarında, "büyük ölçekte vergi kaybı veya avantaj sağlama" şartı sağlanmadığı için ağır hal oluşmayacaktır. Mahkemenin önüne gelen bu tür dosyalarda genellikle para cezası vermesi beklenmektedir. Bunun yanında Alman Federal Mahkemesi, genellikle vergi kaybı 100.000 Euro'yu aştığında, yalnızca çok güçlü hafifletici sebeplerin varlığında para cezası verilebileceğini öngörmektedir³³⁵.

Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen sanık, suçtan çıkar sağlamış ya da çıkar sağlamaya çalışmışsa ve sanığın kişisel ve mali durumu da para cezası uygulanmasına imkan veriyorsa, A.O § 370/1'de yer alan *"hapis cezası veya para cezası"* ifadesine rağmen, sanığa StGB § 41 uyarınca istisnai durumlarda gerekçeli bir şekilde³³⁶ hapis cezasıyla birlikte para cezası verilmesi de mümkün olmaktadır³³⁷. Zira StGB § 41'in uygulanması suçlunun zenginleşme niyetiyle diğer suçlulara kıyasla haksız bir avantaj elde etmesini engellemek amacıyla, ek para cezası ve hapis cezasının azaltılması yönünde adaletsiz bir uygulamaya mahal vermemelidir.

StGB § 41 uyarınca, bir kişinin suçtan elde ettiği yarar üçüncü bir kişi lehine olsa bile failin fayda sağdığı varsayılmaktadır. Suçun yaptırımı olarak belirlenen hapis cezasına ek olarak para cezası verilmesi mümkün olsa da bu durum, cezanın infazının ertelenmesine olanak tanımak için, cezanın seviyesini düşürmeye yönelik bir araç olarak kullanılmamalıdır. Ceza adaletinin sağlanabilmesi için, hapis cezasının ve para cezasının amacı failin suçun ciddiyetine göre uygun şekilde cezalandırılmasıdır. Hapis cezasını erteleme amacına yönelik bir para cezası uygulanması, yerleşik içtihatlarda da belirtildiği gibi ceza hukukunun temel prensiplerine aykırı düşecektir³³⁸. Bu nedenle, cezaların belirlenmesinde yalnızca cezayı hafifletme amacı güdülmemelidir, her durumun özelliğine uygun olarak adil ve orantılı bir karar verilmelidir.

³³⁵ Schmitz, Wulf, (ed.), *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch* Kn. 568

³³⁶ BGH 14.3.2016 – 1 StR 337/15, Rn 30, NJW 2016, 1525

³³⁷ BGH 26.11.2015 – 1 StR 389/15

³³⁸ BGH 13.3.2019 – 1 StR 367/18, NZWiSt 2019, 388

StGB § 41'in uygulanmasında, mahkemenin yalnızca para cezası verilmesi hususunu değil, aynı zamanda bu cezanın miktarını da dikkatli bir şekilde takdir etmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Mahkeme, hapis cezası ile verilen para cezasının, failin ekonomik durumu ve suçun ciddiyeti dikkate alınarak, suçluluğa uygun toplam ceza ile uyumlu olmasına özen göstermelidir. Para cezası, hapis cezasının hafifletilmesi amacıyla veriliyorsa, bu hafifletme, suçun ciddiyeti ve failin durumuyla orantılı olmalı ve adil bir denge sağlanmalıdır. Özellikle, mahkemenin hapis cezasına kıyasla aşırı yüksek bir para cezası verdiği durumlarda, her iki cezanın da birbirine oranlı olması, toplam cezanın ise failin suçuna uygun şekilde belirlenmesi gerektiği, ceza adaletinin sağlanabilmesi için kritik öneme sahiptir³³⁹.

StGB § 41 uyarınca, para cezasının belirlenmesi süreci iki aşamada değerlendirilmektedir. İlk aşamada, mahkeme, suçun ciddiyetini ve failin suçtan elde ettiği ekonomik avantajları dikkate alarak, günlük ceza birimlerinin sayısını belirlemektedir³⁴⁰. Bu sırada failin kişisel veya ekonomik durumu göz önünde bulundurulmaz; suçun toplum üzerindeki etkisi ve suçlunun suçtan elde ettiği yarar dikkate alınır. Suçun niteliği ve büyüklüğü, vergi kaçakçılığı gibi ekonomik suçlar söz konusu olduğunda, suçtan elde edilen haksız kazançların boyutuyla doğrudan ilişkilendirilmektedir. Bu aşamada failin işlediği suçtan sağladığı yararı ve toplumun uğradığı zararı göz önünde bulundurarak, cezanın orantılı ve adil bir şekilde verilmesini amaçlanmaktadır.

İkinci aşamada failin ekonomik durumu da dikkate alınarak cezanın mali boyutu belirlenmektedir. Belirlenen günlük ceza birimlerinin her birinin Avro cinsinden karşılığı hesaplanmaktadır. Para cezası, failin ödeme kapasitesine uygun olarak, adil bir şekilde uygulanmalıdır. Bu süreç, cezanın yalnızca suçluyu cezalandırmakla kalmayıp, aynı zamanda suçun toplumsal etkilerini dengeleyerek, toplumun adalet beklentilerini karşılamayı hedeflemektedir³⁴¹.

Günlük ceza biriminin (Tagessatz) belirlenmesi, mekanik bir hesaplama işleminden ziyade, hakimnin takdirine dayalı bir değerlendirme sürecidir. Bu süreçte, mahkeme, failin kişisel ve

³³⁹ BGH 13.3.2019 – 1 StR 367/18, Rn 21, NZWiSt 2019, 388

³⁴⁰ BGH 2.12.2008 – 1 StR 416/08

³⁴¹ Gersch v.d., (eds.), *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*, Kn. 319-326

mali durumunu dikkate alarak, cezanın adil ve orantılı olmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Hakimin, cezanın belirlenmesinde serbest takdir yetkisi bulunmaktadır; bu durum, her davanın özelliğine göre cezanın şekillenmesi gerektiği anlamına gelmektedir³⁴². Mahkemenin, failin gelirini değerlendirirken, yalnızca kişinin net gelirini değil, aynı zamanda tüm mali kaynaklarını³⁴³ dikkate alması gerekmektedir. Dolayısıyla, failin ekonomik durumu ve gelir düzeyi, cezanın belirlenmesinde belirleyici unsurlarındandır³⁴⁴.

2.2 Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yaptırım Sistemi

2.2.1 Hapis Cezası

Vergi Kaçakçılığı suçlarını düzenleyen VUK m.359 incelendiğinde vergi kaçakçılığı suçlarının hürriyeti bağlayıcı cezalarının üç farklı gruba ayrılarak belirlendiği görülmektedir.³⁴⁵

i)18 aydan – 5 yıla kadar hapis cezası : Buna göre; “defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanmak” suçlarının failleri için 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası, öngörülmektedir.

TCK m.49’da yapılan tanıma göre kısa süreli hapis cezası; 1 yıl ve daha az süreli hapis cezasını kapsamaktadır.

ii)3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası: “Defter kayıt ve belgeleri yok etmek defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya sahte belgeleri kullanmak suçunun failleri hakkında, Hazine ve Maliye Bakanlığınca

³⁴² BGH 13.7.2017 – 1 StR 536/16

³⁴³ BGH 25.4.2017 – 1 StR 147/1

³⁴⁴ Gersch v.d., (eds.), *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*, Kn. 319-326

³⁴⁵ Özcan, *Vergi Suçları* s.471

yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler, 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler” hakkında 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

iii) 2 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası: Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak anlaşmasız olarak basılan belgeleri bilerek kullanma suçunun failleri hakkında 2 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası belirlenmiştir.³⁴⁶

Bununla birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesinin 2. fıkrasında indirim nedenlerine yer verilmiştir. Buna göre “... maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar

³⁴⁶ VUK m.359

ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında ... Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilebilecektir” Sonuç cezanın bu şartlarda 1 yıl ya da 2 yıla düşmesi halinde cezanın ertelenmesi veya seçenек yaptırımların uygulanması mümkün olabilecektir.

i) Cezanın Ertelenmesi ve Seçenек Yaptırımlara Çevrilmesi; Vergi kaçakçılığı suçu sonucunda verilen hürriyeti bağlayıcı yaptırımların ertelenmesine ya da seçenек yaptırımlara çevrilmesine dair Vergi Usul Kanunu’nda özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu nedenle genel kanun olan TCK hükümleri incelenmelidir. Erteleme, TCK’nın 51. maddesinde belirli koşullara bağlanmıştır.³⁴⁷ Buna göre TCK m.51 hükümleri uygulanarak yaptırımın 2 yıl ve altına düşmesi halinde cezanın ertelenmesi mümkündür.

TCK’nın 49. maddesi süreli hapis cezalarını düzenlemektedir. Maddede kısa süreli hapis cezası; *“Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.”* şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu’nda hürriyeti bağlayıcı cezalar 1 yıldan uzun süreli belirlenmiştir, bu ceza sonuç ceza olarak nitelenmektedir. Ancak Türk Ceza Kanunu’nun cezanın belirlenmesi başlıklı 61. Maddesine göre hakim cezayı somut olaya göre belirleme yetkisine sahiptir. TCK m.61 hükmünün somut olaya uyarlanması sonucunda cezanın 1 yıl ve altına düşmesi halinde cezanın seçenек yaptırıma çevrilmesi mümkün olabilecektir.³⁴⁸

2.2.3 Adli Para Cezası

Vergi kaçakçılığı suçları hakkında adli para cezası yönünden bir düzenleme bulunmamaktadır.³⁴⁹ Vergi kaçakçılığı sonucunda vergi ziyanının olduğu durumlarda idari ve parasal nitelikte olan vergi ziyai cezası kesilebilmektedir. Bu durumda ayrıca bir adli para cezası düzenlenmesine ihtiyaç duyulmamıştır.³⁵⁰ Öte yandan kural olarak vergi ziyai meydana gelmeyen vergi kaçakçılığı suçları hakkında adli ya da idari para cezasına yer verilmemiştir.³⁵¹

³⁴⁷ 5237 sayılı TCK m.51

³⁴⁸ Kahraman, Atsan, *“Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Üzerine Bir Değerlendirme”* s.192-193

³⁴⁹ Özcan Onur, *Vergi Suçları*, s.473

³⁵⁰ Bayar, *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*. s.137

³⁵¹ Detaylı bilgi için bkz: Özcan, *Vergi Suçları*, s.474

Suç işlemekle ekonomik menfaat elde etmek isteyen fail hakkında kazanç kaybına uğrayacağı bir ceza verilmesinin uygun ve suç işlenmesini önleyici nitelikte bir yaptırım olacağı düşünülmektedir.³⁵²

İdari para cezası vergi ziyayı veya usulsüzlük kabahatleri halinde uygulama alanı bulmaktadır. VUK m. 367’de “359. Maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükm edilmesi, vergi ziyayı cezası veya diğer usulsüzlük cezalarının uygulanmasına engel teşkil etmez.” hükmüne yer verilerek adli ve idari cezaların aynı anda uygulanabileceğini belirtilmiştir. İşlenen vergi kaçakçılığı suçunun beraberinde vergi ziyasına sebep olması halinde, fail hakkında verilecek vergi ziyayı cezası üç kat şeklinde, iştirakçiler için ise bir kat şeklinde uygulanmaktadır.³⁵³

3. Vergi Kaçakçılığının Önlenmesine Dair Çalışmalar ve Değerlendirilmesi

3.1 Almanya’da Vergi Kaçakçılığının Önlenmesine Dair Kurumsal Düzenlemeler

Alman Hukukunda vergi denetimi AO’un 9. bölümde, 193 ila 203. maddelerde ele alınmıştır.³⁵⁴ Vergi denetimi, inceleme, arama başlıkları altında incelenmektedir. Bunun yanında “Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung-Betriebsprüfungsordnung” (BpO) olarak adlandırılan Eyalet Vergi Makamları ve Federal Merkez Vergi Dairesi Tarafından Yapılan Dış Denetimlere İlişkin idari yönerge de vergi denetimini düzenlemektedir³⁵⁵.

Vergi denetimi; AO m.194’de “vergi ödevlisinin vergisel durumunun araştırılmasına hizmet eder³⁵⁶, Denetim, yükümlünün vergisel durumunu belirlemeye yarar. Denetim bir ya da daha fazla vergi türünü, bir ya da daha fazla vergi dönemini kapsayabilir veya belirli yönlerle

³⁵² Dönmezer, Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım*, s.675

³⁵³ Özcan Onur, *Vergi Suçları*, s.474

³⁵⁴ Yılmaz Yiğit, “Alman Vergi Denetim Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış”, (Vergi Raporu Dergisi, Sayı:237, Haziran 2019), s.21

³⁵⁵ Yılmaz, “Alman Vergi Denetim Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış” s.21

³⁵⁶ Değirmendereli, “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi” (29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014, Antalya) s.18

sınırlandırılabilir.³⁵⁷” şeklinde düzenlenmiştir.³⁵⁸ Vergi denetimine dair temel ve bağlayıcı düzenlemeler bu şekilde olmakla birlikte merkez ve eyalet makamları da kendi düzenlemelerini çıkarabilmektedir.

3.1.1 Kurumsal Yapının Oluşturulması

Vergi hukukunda denetim mekanizmaları, yalnızca beyan esasına dayalı sistemin işleyişini güvence altına almakla kalmayıp, aynı zamanda kamu gelirlerinin sürekliliğini sağlama ve vergi adaletini tesis etme açısından da kritik bir işleve sahiptir. Almanya’da bu süreç, federal devlet yapısının bir sonucu olarak hem merkezi hem de eyalet düzeyinde örgütlenmiş çeşitli kurumsal yapılar eliyle yürütülmektedir³⁵⁹. Denetim yalnızca idari organlar aracılığıyla değil, ceza hukuku araçlarını kullanan ve adli yetkilerle donatılmış özel birimler tarafından da gerçekleştirilmektedir. Bu durum, Almanya’daki vergi denetimi sistemini çok boyutlu ve fonksiyonel kılmaktadır.

Almanya’da vergi denetiminin hukuki dayanağı, esas olarak AO ile belirlenmiştir. Bu kanunun 193 ila 207. maddeleri, denetim faaliyetlerinin kapsamını, usulünü ve denetim yetkisini ayrıntılı şekilde düzenlemektedir³⁶⁰. Buna ek olarak, Finanzverwaltungsgesetz (FVG) ve Geldwäschegesetz (GwG) gibi özel düzenlemeler, belirli denetim alanlarında tamamlayıcı hükümler içermektedir. AO § 85 genel denetim yetkisini tanımlarken, § 193’ten itibaren başlayan hükümler ise özel denetim prosedürlerini şekillendirmektedir. Bu yasal çerçeve, denetimin hem idari disiplin hem de mükellef hakları açısından hukuk devleti ilkesine uygun şekilde yürütülmesini amaçlamaktadır.

i) Yerel Vergi Daireleri (Finanzämter) ve İdari Denetim: Vergi denetiminin en yaygın uygulayıcıları, Almanya’daki yerel vergi daireleri (Finanzämter) olup, bu kurumlar hem bireysel hem de kurumsal mükelleflerin vergi yükümlülüklerini denetleme yetkisine sahiptir. Finanzamt’lar; gelir, kurumlar, katma değer ve miras vergileri gibi doğrudan vergilerin tahakkuku ve tahsilatından sorumludur. AO § 85 kapsamında kendilerine tanınan denetim

³⁵⁷ Şahin, *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Uluslararası Karşılaştırmalı Analizi*. s.68

³⁵⁸ Değirmendereli, “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi” s.18

³⁵⁹ İsmail Can, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, (Maliye Dergisi, 145, Ocak - Nisan 2004), s.87

³⁶⁰ A.O § 193-207

yetkisi doğrultusunda, mükelleflerin defter, fatura ve banka hareketleri gibi belgeleri denetlenerek beyan edilen gelirlerin doğruluğu kontrol edilmektedir. Bu mekanizma, beyan esasına dayanan sistemin denetimle desteklenmesini sağlamaktadır.

ii) *Federal Vergi Dairesi (Bundeszentralamt für Steuern - BZSt)*: Almanya'nın federal düzeyde faaliyet gösteren ve özellikle uluslararası vergi hukuku alanında uzmanlaşmış bir kurumdur. BZSt, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanmasından, dijital ekonomide faaliyet gösteren hizmet sağlayıcıların vergi yükümlülüklerinin denetlenmesine kadar geniş bir görev alanına sahiptir. Aynı zamanda AB içi ve uluslararası bilgi değişimi süreçlerini de koordine eder. Bu bağlamda, BZSt³⁶¹'nin faaliyetleri, küreselleşen ekonomik yapı ve dijitalleşme karşısında ulusal vergi egemenliğinin korunmasına yönelik stratejik bir araç işlevi görmektedir.

iii) *İşletme Denetimi: Betriebsprüfung*³⁶²: Vergi idaresine bağlı olarak görev yapan Betriebsprüfung birimleri, özellikle ticari işletmelerin mali kayıtlarının doğruluğunu yerinde denetlemekle görevlidir. AO § 193 ve devamı hükümleri uyarınca yürütülen bu denetimler, belirli kriterlere (şirket büyüklüğü, faaliyet hacmi, sektörel risk düzeyi) göre planlanmakta ve genellikle önceden bildirilen bir takvim çerçevesinde gerçekleştirilir. Denetimin kapsamı; muhasebe kayıtları, fatura düzenleme süreçleri ve stok envanterlerinin incelenmesi gibi çeşitli unsurları içermektedir. Büyük ölçekli işletmeler için bu denetimler sık ve kapsamlı olurken, küçük işletmelerde daha seçici bir yaklaşım benimsenmektedir.

iv) *Gümrük İdaresi (Zollverwaltung) ve Özel Vergiler*: Almanya'daki Zollverwaltung (Gümrük İdaresi), yalnızca dış ticaret işlemlerinin gümrük kontrolünden sorumlu değildir; aynı zamanda ithalat KDV'si, özel tüketim vergileri ve enerji vergileri gibi dolaylı vergilerin denetiminden de sorumludur. Ayrıca, kara para aklama ile mücadele çerçevesinde mali kaynakların izlenmesi ve raporlanması görevini de üstlenmektedir. Bu kapsamda AB Gümrük Kodu (Zollkodex der Union) ve Geldwäschegesetz gibi düzenlemeler temel hukuki dayanakları oluşturur. Zollverwaltung'un denetim yetkisi, özellikle AB dışı işlemlerde vergi güvenliğinin sağlanması bakımından stratejik önem taşımaktadır.

³⁶¹ https://www.bzst.de/DE/Home/home_node.html

³⁶² <https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerverwaltung-Steuerrecht/Betriebspruefung/betriebspruefung.html>

v) Ceza ve Ceza İşleri Dairesi Başkanlığı *Bußgeld- und Strafsachenstelle (BuStra)*: Vergi dairesinin “cumhuriyet savcılığı” olarak görülmektedir. Ceza muhakemesinde soruşturma yapar, ceza kararları alabilir veya para cezası verebilir³⁶³. Bu birim, vergi suçları ve vergiye ilişkin kabahatlerde kural olarak kendi yetki alanı içerisinde soruşturma yürütür ve kovuşturma yapar. Bazı durumlarda ise bu süreçte savcılıkla iş birliği içinde çalışır. İdari para cezası ve ceza işleriyle ilgili işlemler bölgesel olarak merkezileştirilmiştir³⁶⁴.

vi) *Ceza Hukuku Perspektifinden Denetim: Steuerfahndung Birim*: Vergi kaçakçılığı gibi ağır mali suçların soruşturulmasında görev yapan özel birim olan Steuerfahndung, AO madde 208 kapsamında faaliyet göstermekte olup, gerekirse arama, el koyma ve dijital veri incelemesi gibi adli işlemleri gerçekleştirebilmektedir⁷. Bu birim, çoğunlukla savcılık ile iş birliği içinde çalışarak ceza yargılaması süreçlerine katkıda bulunmaktadır. Özellikle Alman Vergi Usul Kanunu’nun A.O § 370 vergi kaçırma suçunun kapsamını tanımlamakta ve ciddi yaptırımlar öngörmektedir. Steuerfahndung, böylece yalnızca idari değil, aynı zamanda cezai denetim fonksiyonunu da yerine getiren kritik bir yapıdır.

Almanya’da vergi denetim sistemi, hukuki normlara sıkı sıkıya bağlı, çok düzeyli ve çok aktörlü bir yapı sergilemektedir. Federal yapının sunduğu esneklik ile kurumsal uzmanlaşmanın birleştiği bu sistem, vergi uyumunu artırmayı ve kamu gelirlerini güvence altına almayı hedeflemektedir. Denetim faaliyetlerinin yalnızca idari boyutta kalmaması, ceza hukuku ve uluslararası hukuk araçlarıyla desteklenmesi, sistemi etkili ve caydırıcı hale getirmektedir. Dijitalleşme, uluslararasılaşma ve finansal karmaşıklığın artması karşısında bu kurumların görev alanlarının yeniden tanımlanması ve denetim araçlarının modernize edilmesi, gelecekte vergi denetiminin hukuk devleti ilkesiyle daha güçlü biçimde bütünleşmesini sağlayacaktır.

3.1.2 Organizasyonel Sürecin Yönetilmesi

i) *Vergi İncelemesi*: Alman Anayasası (Grundgesetz) ile Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung), idari otoritelere vergilendirme sürecini hukuka uygunluk ve eşitlik ilkeleri

³⁶³

<https://www.finanzamt.sachsen.de/bussgeld-und-strafsachen-4589.html#:~:text=Die%20Bu%C3%9Fgeld%2D%20und%20Strafsachenstelle%20ist,das%20Finanzamt%20Dr esden%2DNord%20abgegeben.>

³⁶⁴

<https://www.finanzamt-muenchen.de/kontakt/ansprechpartner/innendienst-a-bis-z/bussgeld-und-strafsachenstelle>

çerçevesinde yürütme yükümlülüğü yüklemektedir. Bu bağlamda, en etkili denetim araçlarından biri olan vergi incelemesi, vergi yükümlüsünün vergisel durumlarının ve ilişkilerinin hem hukuki hem de fiilî boyutlarıyla, bütüncül ve sistematik bir yaklaşımla incelenmesini sağlayan önemli bir denetim mekanizmasıdır. Bu inceleme, vergilendirme sürecinde şeffaflık ve doğruluğun sağlanmasına hizmet eden temel bir araç niteliğindedir.³⁶⁵ Federal bir yapıya sahip olan Almanya’da maliye; Maliye Bakanlığı, Yüksek Maliye Müdürlüğü ve yerel makamlar olmak üzere üç aşamada örgütlenmiştir.³⁶⁶ Vergi denetimine ilişkin yetkiler bu nedenle dağınık bir şekilde düzenlenmiş, denetim yetkisi, konu ve yer yönünden farklı şekillerde gerçekleştirilmektedir. Konu bakımından yetki Alman Anayasası’nın (GG) 108. maddesinde belirlenmiştir. 108. maddenin 1. Fıkrasına göre; *“Gümrükler, mali tekel vergileri, federal kanunla düzenlenen tüketim vergileri ve ithalat katma değer vergisi, motorlu taşıt vergisi ve motorlu araçlarla ilgili diğer ulaşım vergileri 1 Temmuz 2009’dan itibaren federal maliye daireleri tarafından yönetilmekte, bu dairelerin yapısı, federal kanunla düzenlenmektedir. Bu süreçte ara düzeyde daireler kurulmuşsa, bu dairelerin başkanları, eyalet hükümetleriyle görüş alışverişi yapılarak atanmaktadır.”* Yine aynı maddenin 2. Fıkrasında; *“Diğer vergiler, eyalet maliye daireleri tarafından yönetilmektedir.”* hükmüne yer verilerek eyalet makamlarına konu bakımından geniş yetkiler verildiği görülmektedir.³⁶⁷

Yer bakımından yetki incelemesinde ana kural A.O § 17 olmakla birlikte; her vergi çeşidi bakımından getirilen yetki kuralı farklılık göstermektedir. Buna göre; A.O § 19 düzenlemesine göre; gerçek kişilerin gelir ve servet vergileri, ikametgahında bulunan vergi dairesi, A.O § 20’ye göre; kural olarak *“Şirketler, dernekler ve varlık gruplarının gelir ve servet üzerinden vergilendirilmesi için, vergi dairesi, yönetim merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesi olarak yerel olarak yetkilidir.”*

Tüm bunlarla birlikte A.O § 195’de; *“Dış denetimler, vergilendirmeden sorumlu maliye daireleri tarafından yapılır. Diğer maliye daireleri dış denetim için görevlendirilebilir. Görevlendirilen maliye dairesi, ilgili maliye dairesi adına vergi tahsilatı yapabilir ve bağlayıcı*

³⁶⁵ Soydan Başar, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, 12 Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015, s.179

³⁶⁶ Akt. Yılmaz Yiğit, s. 21 “Can, İsmail. (2004), “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, (Maliye Dergisi (145)) 1–60.”

³⁶⁷ Değirmendereli, “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi” s.40; Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s.180

*taahhütlerde bulunabilir.” hükmüne yer verilmiştir. Ancak bu halde dahi asıl sorumlu görevlendirmeyi yapan maliye dairesi olacaktır.*³⁶⁸

A.O § 196 uyarınca; vergi dairesi, denetim yapılan kişiyi hukuku itiraz hakları ile yazılı ya da elektronik olarak bildirmek yükümlülüğündedir. A.O § 196. maddesi uyarınca, vergi incelemeleri “inceleme kararı” ile hukuki geçerlilik kazanmakta ve bu kararlar birlikte mükellef açısından hukuki sonuçlar doğmaktadır. A.O § 196. ve 197. maddeleri ile Vergi Denetim Yönetmeliği’nin (BpO) 5. maddesi uyarınca, inceleme kararı yazılı bir idari işlem niteliğinde olup, vergi incelemesinin hukuki dayanağını teşkil etmektedir. Bu kararda, incelemenin kapsamı ile mükellefin bu süreçte sahip olduğu hak ve yükümlülüklerle ilişkin bilgilere yer verilmesi zorunludur. İncelemenin amacını zedelememek koşuluyla, mükellefin sürece hazırlanabilmesi ve hukuki güvencelerini etkin biçimde kullanabilmesi amacıyla, inceleme kararının önceden tebliğ edilmesi öngörülmektedir.³⁶⁹

Bunun yanında denetim sırasında A.O § 200a uyarınca; nitelikli işbirliği olarak adlandırılan mükellef ve vergi otoritelerinin işbirliği ile gerçekleşen bir uygulamaya yer verilmiştir. Bu uygulama mükellefin sürece aktif katılımını sağlarken, vergi otoritelerinin istediği belgelere hızlıca ulaşmasına imkan vermektedir. Vergi otoritelerinin mükelleften istediği belgelerin mükellef tarafından sunulamaması ya da eksik sunulması halinde mükellefe yönelik bir kısım cezai yaptırımlar gündeme gelmektedir. “Nitelikli işbirliği” düzenlemesi mükellefi vergi otoritesiyle işbirliği yapmaya mecbur bırakırken bir yandan da vergi kaçakçılığının önlenmesi hususunda etkin bir uygulama haline gelmiştir. Bu düzenleme vergi incelemesine maruz kalan vergi yükümlüsünü sadece incelemeye yardım eden bir unsur olarak görmemekte, vergi yükümlüsüne incelemeye müdahil olma imkanı tanımaktadır³⁷⁰.

Denetimin sona ermesi halinde vergi denetiminde bir olağandışı bir durumun saptanması hali ya da vergi mükellefinin de rızası halinde A.O § 201 uyarınca; vergi otoriteleri ve mükellef arasında denetimin sonuçları üzerine bir son görüşme yapılması düzenlenmiştir³⁷¹. Son

³⁶⁸ Değirmendereli, “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi” s.42

³⁶⁹ Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s.179

³⁷⁰ Değirmendereli, “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, s.36

³⁷¹ Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s.183

görüşme yapılması halinde mükellef ile vergi denetiminin hukuki boyutları değerlendirmeye alınmakta, denetim sonucunda bir suç ya da kabahat tespit edildi ise mükellefin hangi prosedüre tabi olacağı yönünde bilgilendirme yapılmaktadır.

ii) *Arama*: Vergi denetimine ilişkin uygulamaların bir diğeri ise A.O § 208’de yer alan “arama”dır. Buna göre; arama ile vergi suçlarını ve idari ihlallerini ve bu yolla vergi matrahını tespit etmek, bilinmeyen vergi vakalarını araştırmak amaçlanmaktadır.³⁷² “*Aramaya yetkili kılınan vergi otoriteleri ilgili vergi dairesinin talebi halinde vergi araştırmalarını yapmak ve finansal otoriteler tarafından kendisine devredilen görevleri tamamlamakla yetkilendirilmişlerdir.*”

Vergisel aramanın temel niteliği, kişilerin kendi iradeleriyle vermek ya da açıklamak istemedikleri bilgi, belge ve kıymetlerin, yetkili mercilerce tespit edilerek ortaya çıkarılmasına ve gerektiğinde bu unsurlara el konulmasına olanak tanınmasıdır. Bu yönüyle vergisel arama, vergi denetiminin etkinliğini sağlamaya yönelik istisnai bir müdahale aracı niteliği taşımaktadır³⁷³. Vergi denetiminde arama, esas itibarıyla klasik denetim yöntemleriyle ulaşılamayan bilgi ve belgelere erişim ihtiyacından kaynaklanan istisnai bir denetim aracıdır. Bu yöntemin temel amacı, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin delillerin elde edilmesidir.

Vergi suçlarına ilişkin olarak verilen bir arama kararının hukuka uygun sayılabilmesi, kararın dayandığı gerekçelerin somut ve denetlenebilir nitelikte olmasına bağlıdır³⁷⁴. Bu kapsamda, arama kararında, şüphelinin vergi beyannamelerinde hangi yanlış ya da eksik beyanlarda bulunduğu ve bu beyanların vergi idaresince tahmini vergi takdirine dayanak oluşturup oluşturmadığı açıkça ortaya konulmalıdır³⁷⁵. Ayrıca, şüphelinin vergi kaçakçılığı suçunu hangi somut eylemlerle gerçekleştirdiği, örneğin beyannamenin hangi tarihte ve hangi içerikle sunulduğu gibi hususlar da karar gerekçesinde yer almalıdır³⁷⁶. Özellikle, şüphelinin vergi

³⁷² A.O § 208

³⁷³ Başaran Yavaşlar Funda, *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü (Hukuk Devleti Bakış Açısıyla)* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013), s.293.; Akt: Akgül Harun, *Türk Vergi Hukukunda Vergisel Arama ve Hukuki Sonuçları*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023, s.78

³⁷⁴ Nürnberg-Fürth Bölge Mahkemesi’nin 8 Ocak 2025 tarihli, 18 Qs 27 sayılı ara kararı. Karar, *BeckRS 2025, 348* numarasıyla Beck hukuk veritabanında yayımlanmıştır.

³⁷⁵ Nürnberg-Fürth Bölge Mahkemesi, 7 Haziran 2023 tarihli, 12 Qs 24/23 numaralı karar.

³⁷⁶ Nürnberg-Fürth Bölge Mahkemesi, 15 Mayıs 2023 tarihli, 18 Qs 8/23 numaralı karar.

yükümlülüğünü ne şekilde ihlal ettiği, bu ihlalin hangi ölçüde vergi kaybına veya haksız vergi avantajına yol açtığı somut bir şekilde gösterilmelidir. Bu tür açıklamalar, hem arama kararının hukuk devleti ilkesi çerçevesinde keyfiliğe karşı korunmasını sağlar hem de ceza soruşturmasının usul güvencelerine uygun biçimde yürütülmesine katkıda bulunur³⁷⁷. Tüm bunlarla birlikte vergi denetimi sırasında; ihtiyaç duyulması halinde keşif, bilgi toplama ya da yoklama³⁷⁸ gibi bir takım ek yöntemlere de başvurulmaktadır.

iii) *El koyma (Beschlagnahme)*: StPO § § 94 ve devamında yer alan ilgili hükümleri uyarınca, Maliye Soruşturma Dairesi (*Finanzbehörde*) de, tıpkı savcılık (*Staatsanwaltschaft*) gibi, ivedilik hâlinde (*Gefahr im Verzug*) arama ve el koyma işlemlerini emretme ve gerçekleştirme yetkisine sahiptir. Bu kapsamda, el koyma ya da emniyete alma işlemine konu olabilecek eşyalar; ceza yargılaması açısından delil olarak önem arz eden nesneler StPO § 94 I ile el konulması gereken, müsadereye tabi veya kullanılmaz hâle getirilmesi gereken eşyaları StPO § 111b kapsamaktadır. Bu önlemler, bir yandan delillerin kaybını önlemeyi, diğer yandan ise suç gelirleri, suç araçları ve suç konusunu oluşturan nesneler üzerinde devletin hak iddiasını güvence altına almayı amaçlamaktadır. Ancak, günümüzde delillerin giderek artan oranda dijital veri biçiminde bulunması ve kişisel verilerin üçüncü kişilere aktarılması gibi meseleler yeni düzenlemeleri beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda, Federal Anayasa Mahkemesi (BVerfG) 2005³⁷⁹ ve 2006³⁸⁰ tarihli kararlarında StPO § 94’ün, veri taşıyıcılarına ve içerdikleri dijital verilere delil olarak el konulmasına olanak tanıdığını açıkça kabul etmiş; ayrıca Telekomünikasyon Gözetimi Yasası ile Ceza Muhakemesi Kanunu’na eklenen StPO § 110 III hükmü sayesinde, artık bilgisayar ağlarındaki dijital kaynaklara erişim de açıkça hukuki dayanağa kavuşturulmuştur. Bu gelişmeler, dijital delillerin korunmasına yönelik tedbirlerin hukuki meşruiyetinin güçlendirilmesini ve teknolojik gelişmelerle uyumlu bir ceza muhakemesi pratiğinin oluşturulmasını hedeflemektedir³⁸¹.

³⁷⁷ Bknz: Frank Rixe, Ulf Hölters, “Kommentar zu § 263 StGB,” *jurisPR-StrafR* 19 (2023). Anm. 3.

³⁷⁸ Funda Başaran Yavaşlar, *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013), s.318 “Türk Vergi Sistemindeki yoklamadan farklı olarak vergi idaresince yalnızca özel tüketim vergileri bakımından yapılabilmektedir.” Akt. Şahin, *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Uluslararası Karşılaştırmalı Analizi*, s.73

³⁷⁹ BVerfG, 12 Nisan 2005 tarihli karar, 2 BvR 1027/02, *Neue Juristische Wochenschrift* (NJW) 2005, s. 1917

³⁸⁰ BVerfG, 2 Mart 2006 tarihli karar, 2 BvR 2099/04, *Neue Juristische Wochenschrift* (NJW) 2006, s. 976

³⁸¹ Joecks, v.d., *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, K.n. 50-52

iv) *İfade alma (Vernehmung)*: Bir diğer yöntem olan ifade alma Alman hukukunda şüpheli ile tanık ve uzmanlardan ifade almak üzere iki şekilde incelenmektedir. Şüphelinin ifade verme yükümlülüğü, Maliye İdaresi tarafından yapılan çağrıya istinaden şekillenir. Bu bağlamda, şüpheli, işlemi bağımsız bir şekilde yürüten para cezaları ve ceza konular birimi (*Bußgeld- und Strafsachenstelle - BuStra*) tarafından yapılan çağrıyı kabul etmek zorundadır³⁸². Ancak, şüpheli, vergi denetim birimi tarafından yapılan çağrı üzerine ifade vermek zorunda değildir. Zira vergi denetim birimi, savcılığın yetkilerini kullanma yetkisine sahip değildir ve dolayısıyla bu tür çağrılara icabet etme zorunluluğu bulunmamaktadır³⁸³. Bununla birlikte şüpheli, önceden bilgilendirilmeden konuya ilişkin açıklama yaparsa, bu açıklamalar ceza yargılamasında delil olarak kullanılamaz, ancak şüphelinin susma hakkını bildiği durumlarda bu kısıtlama geçerli değildir. Şüpheli susma hakkını kullandığında, bu durum şüpheli aleyhine yorumlanmamalıdır³⁸⁴. Ancak, şüphelinin bazı sorulara yanıt verirken diğerlerine ifade vermemesi ya da eksik ifade vermesi halinde verilen ifade delil olarak kullanılabilir³⁸⁵.

Tanık, sorgulama sırasında doğru ifade vermek ve gerekirse talep üzerine Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 59. maddesi uyarınca yemin etmekle yükümlüdür³⁸⁶. Tanık, yakın akrabaların ifade vermeyi reddetme hakkı StPO § 52 , mesleki gizliliğe tabi kişilerin ve ilgili diğer kişilerin StPO § 53 ve 53a uyarınca ifade vermeyi reddetme hakkına (StPO § 55). sahiptir ve bu durum vergi ceza davalarında özellikle önem taşımaktadır³⁸⁷. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 48. ve 51. maddeleri uyarınca, tanık, yargılamayı bağımsız olarak yürüten makam tarafından çağrıldığında, StPO § 161a. maddesi ile bağlantılı olarak, A.O § 399'a dayanarak sorgulanmak üzere hazır bulunmak zorundadır. Tanık, tanıklıktan çekinmek istemesi halinde ayrıca bir başvuruda bulunması gerekmektedir.

³⁸² StPO § 163a, ve A.O § 399.

³⁸³ Joecks, v.d., *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, Kn:16., 17-29

³⁸⁴ Bu hak Alman Anayasası'nda güvence altına alınan *nemo tenetur* ilkesine dayanmaktadır. Bu ilke, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin adil yargılama hakkını düzenleyen 6. maddesiyle uyumlu olup, şüphelinin suçlamalar karşısında kendisini suçlama zorunluluğunun bulunmadığını ifade etmektedir.

³⁸⁵ Joecks, v.d., *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, Kn:30 vd.

³⁸⁶ Bununla birlikte, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 52 ila 55. Maddeleri, tanığa ifade vermeyi tamamen veya kısmen reddetme yetkisi veren çeşitli ret haklarını düzenlemektedir.

³⁸⁷ Joecks, v.d., *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, Kn:30-45

2017 yılında yürürlüğe giren yasal düzenlemeyle birlikte, tanıkların vergi inceleme dairesi tarafından ifadeye çağrıldıklarında mahkemeye çıkma yükümlülüklerinde önemli bir değişiklik yapılmıştır³⁸⁸. Ceza Muhakemesi Usulü Kanunu'nun StPO § 163. maddesinin 3. fıkrasının 1. cümlesine göre tanıklar artık yalnızca savcılığın (Staatsanwaltschaft - StA) doğrudan görevlendirdiği müfettişlerinin değil aynı zamanda savcılık görevini üstlenen vergi dairesinin bünyesinde bağımsız olarak faaliyet yürüten Ceza ve Para Cezası Dairesi'nin (BuStra) makamının talimatı ile de ifadeye çağrılacaklardır. Ceza Muhakemesi Usulü Kanunu'nun 163. maddesinin 3. fıkrası ve 68b. maddesi gereğince, tanık, ifadesi sırasında bir yardımcı bulundurabilmektedir. Vergi suçlarıyla ilgili davalarda, tanık yardımcısı olarak hem avukatlar hem de vergi danışmanları görev alabilmektedir³⁸⁹.

3.2 Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesine Dair Kurumsal Düzenlemeler

Vergi kaçakçılığının önlenmesinde en etkili araçlardan biri vergi denetimleridir.³⁹⁰ Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve belirlenen politikaların uygulanmasını sağlamak ve vergi kayıp ve kaçağı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunları önlemek amacıyla risk analizi yapmak görevleri, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 8. Bölümünde yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir.³⁹¹

3.2.1 Kurumsal Yapının Oluşturulması

Türkiye’de vergi denetimi, devletin vergi gelirlerinin etkin ve doğru bir şekilde toplanmasını sağlamak, vergi kaçakçılığını önlemek ve vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasını temin etmek amacıyla yürütülen bir süreçtir. Bu denetim süreci, Vergi Usul Kanunu çerçevesinde

³⁸⁸ Bundesgesetzblatt Teil I, Nr. 58, 23 Ağustos 2017, *Gesetz zur effektiveren und praxistauglicheren Ausgestaltung des Strafverfahrens*.

³⁸⁹ Joecks, v.d., *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, Kn:33-34

³⁹⁰ Metin Erdem, Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliğinin Sağlanması” (Uludağ Üniversitesi Yayınevi, 1986), s.1

³⁹¹ 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m.217/1-g “Hazine ve Maliye Bakanlığının görev ve yetkileri şunlardır: ... g. Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve belirlenen politikaların uygulanmasını sağlamak, ğ. Vergi kayıp ve kaçağı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunları önlemek amacıyla risk analizi yapmak, ...”

belirlenen usul ve esaslara dayalı olarak organize edilir. Vergi denetiminin temel amacı, vergi mükelleflerinin yasal yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini denetlemek ve vergi yasalarına aykırı hareket eden kişi ve kurumları tespit ederek³⁹², gerekirse cezai yaptırımlar uygulamaktır.

Vergi denetimi süreci, Türkiye'deki vergi denetim mekanizmalarının başlıca organı olan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) tarafından koordine edilmektedir. VDK, vergi müfettişlerinden³⁹³ oluşan bir ekip aracılığıyla denetimleri gerçekleştirmektedir.

Vergi denetimlerinin yürütülmesinde izlenen temel prensipler, Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmiş olup, bu kanun, vergi denetimlerinin hangi koşullarda yapılacağını, denetim sırasında hangi belgelerin talep edileceğini ve mükelleflerin yükümlülüklerini belirlemektedir³⁹⁴. Denetim süreci sonunda, vergi mükelleflerinin beyan ettikleri gelir ve giderlerin doğruluğunu ve tutarlılığını inceleyerek, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediğini belirlenmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı: Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi incelemesi ve denetiminin sağlanması amacıyla bünyesinde Gelir İdaresi Başkanlığına yer vermektedir. Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 137. Maddesinde sayılmıştır. Söz konusu maddenin h bendinde “*vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak*” görevi düzenlenmiştir.³⁹⁵ 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 153/2 maddesi uyarınca vergi denetimi görevi ile yükümlü olan Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Defterdarlık Gelir Müdürlükleri Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatında yer almaktadır.³⁹⁶

³⁹² <https://vdk.hmb.gov.tr>; Fatih Çavdar, *Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar* (Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı, Denizli, 2016),s.14; Harun Yeniçeri, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*, (Doktora Tezi, T.C İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2005) s.125

³⁹³ VUK m.135

³⁹⁴ Taner Ercan, “Vergi Denetim Hukukunda Vergi İncelemesi Süreci ve Uygulamada Özellik İçeren Hususlar”, (Uluslararası Sosyal Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi), s.3

³⁹⁵ 4 sayılı CBK m. 137

³⁹⁶ Şahin *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Uluslararası Karşılaştırmalı Analizi*, s.39

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı: Vergi Denetim Kurulu 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228. maddesinde düzenlenmektedir. Maddenin 1. fıkrasına göre; *Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Vergi Müfettişleri'nden oluşmaktadır.*³⁹⁷ Yine aynı maddede uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan başkanlığa bağlı olarak; Denetim Daire Başkanlığı, Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı, Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı, Sektörel Denetim Daire Başkanlıklarının kurulabileceği düzenlenmiştir.³⁹⁸

Aynı maddenin 4. Fıkrasında Vergi Denetim Kurulu'nun görev ve yetkileri “*Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak, her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek, vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek, vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak, inceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak, vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek, performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak, vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak, Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak, Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak şeklinde belirlenmiştir.*³⁹⁹ Vergi Denetim Kurulunun en önemli görevinin vergi denetimi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.⁴⁰⁰

³⁹⁷ 1 sayılı CBK m. 228/1 “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)’nden oluşur”

³⁹⁸ 1 sayılı CBK m. 228/2 “Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma ile işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki daire başkanlıkları kurulabilir. a) Denetim Daire Başkanlığı, b) Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı, c) Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı, ç) Sektörel Denetim Daire Başkanlığı.”

³⁹⁹ 1 sayılı CBK 228/4

⁴⁰⁰ Cansu Dağ Bereket, *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2022), s. 217; Akt; Şahin Celil, *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Uluslararası Karşılaştırmalı Analizi.*, s.43

VUK m.135’de vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri şeklinde sayılmış, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların da her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahip olduğu belirtilmiştir.⁴⁰¹

3.2.2 Organizasyonel Sürecin Yönetilmesi

Vergi denetimi, sadece vergi mükellefleri açısından değil, aynı zamanda devletin mali yapısının sürdürülebilirliği açısından da büyük önem taşımaktadır. Devletin vergi gelirlerinin doğru bir şekilde toplanması, kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliğini sağlamakta, vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi ile ekonomik denetim mekanizmalarının etkinliğini artırmaktadır. Bu bağlamda, vergi denetiminin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, vergi adaletinin sağlanması açısından kritik bir role sahiptir. Bunun için Türk vergi sisteminde beş farklı denetim yolu öngörülmüştür.

Yoklama: Türk vergi sisteminde "yoklama", vergi mükelleflerinin iş durumlarını, muhasebe kayıtlarını ve hesaplarını denetlemek amacıyla kullanılan önemli bir vergi denetim aracı olarak kullanılmaktadır. Yoklama ile ulaşılmak istenen hedef, VUK m.127’de açıklanmıştır. Buna göre “*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek...*” yoklamanın amacını oluşturmaktadır. Yoklamaya yetkili olan kişiler ise; VUK m. 128’de; “*vergi dairesi müdürleri; yoklama memurları; yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler; vergi incelenmesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları*” olarak sayılmıştır⁴⁰².

Yoklama ile mükelleflerin iş faaliyetleri ve ticari işlemleriyle ilgili maddi olayları, muhasebe kayıtlarını ve diğer vergiye ilişkin bilgiler araştırılmakta ve doğrulanmaktadır.⁴⁰³ Genellikle vergisel eylemlerin mevzuata uyumluluğu kontrol edilmekte, mükelleflerin işe başlama, iş değişikliği, faaliyetin sona ermesi gibi durumlarında gündeme gelmektedir. Bu sayede vergi

⁴⁰¹ 213 sayılı VUK m.135 “Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”

⁴⁰² VUK m.128; Fazlı Yıldız, Erkan Duru, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Elektronik Yoklama ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi”, (Vergi Raporu Dergisi, 2020/2), s.72 vd.

⁴⁰³ Zeliha Alpsoy, “Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi” (ERÜHFD, C. XVI, sa.2, 2021), s.572,

kaçakçılığının önlenmesi, kayıt dışı ekonominin azaltılması ve vergi adaletini sağlanması amaçlanmaktadır.

Vergi İncelemesi: T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı vergi inceleme sürecini on aşamada açıklamaktadır. Buna göre;

1. Aşama: Vergi Denetim Kurulu Birimleri tarafından incelemeye karar verilmesi, görev emrinin oluşturulması ve incelemeyi yapacak müfettişe/yardımcısına tebliğ edilmesi,
2. Aşama: Vergi müfettişi/yardımcısı tarafından incelemeye başlanması;
3. Aşama: Yasal belge ve defterlerin vergi elemanına ibraz edilmesi;
4. Aşama: Vergi müfettişi/yardımcısı tarafından inceleme ve araştırmaların yürütülmesi;
5. Aşama: Hazırlanan tutanak taslağının mükellefin bilgisine sunulması;
6. Aşama Vergi inceleme tutanağının imzalanması;
7. Aşama: Hazırlanan raporun komisyon tarafından değerlendirilmesi;
8. Aşama; Mükelleften gelen dinlenme talebinin komisyon tarafından dikkate alınması;
9. Aşama: Tarhiyat öncesi uzlaşma toplantısının gerçekleştirilmesi;
10. Aşama: Tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağı ile düzenlenen vergi inceleme raporlarının vergi dairesine sevki şeklinde gerçekleşmektedir.⁴⁰⁴

Vergi inceleme süresi VUK'nun 140. Maddesinde belirli bir süre ile sınırlandırılmıştır. Buna göre; vergi inceleme süresi, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirilmelidir⁴⁰⁵. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde; tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilmektedir.⁴⁰⁶

Arama: Ceza Muhakemesi Hukuku'na özgü koruma tedbirlerinden biri olan “arama”, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 116 ila 134. maddeleri arasında ayrıntılı biçimde düzenlenmektedir. Öte yandan, özel hukuk normu niteliğindeki Vergi Usul Kanunu'nun 147. maddesi, kendi bünyesinde açıkça öngörülmeven durumlarda Ceza Muhakemesi Kanunu'nun aramaya ilişkin

⁴⁰⁴ <https://vdk.hmb.gov.tr/vergi-inceleme-sureci>

⁴⁰⁵ VUK m. 140

⁴⁰⁶ 213 sayılı VUK m. 140/6

hükümlerinin uygulanacağını hüküm altına alarak, ceza muhakemesi mevzuatının bu alandaki tamamlayıcı rolünü ortaya koymaktadır⁴⁰⁷. Bu bağlamda, vergisel arama; devam eden bir vergi incelemesi sırasında veya ihbar üzerine bir mükellefin vergi kaçırdığına dair makul emarelerin varlığı halinde, vergi kaçakçılığına ilişkin delillerin elde edilmesi, bunların gizlenmesinin, yok edilmesinin ya da karartılmasının önlenmesi amacıyla başvurulmuş istisnai bir denetim yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁰⁸. Vergi incelemesine yetkili mercilerin talebi üzerine, sulh ceza hakiminin kararı ile yürütülen bu işlem, olağandışı nitelikte olup, hem bilgi-belge teminini hedefleyen hem de ceza muhakemesi hukukunun güvenceleri çerçevesinde uygulanan bir koruma tedbiri hüviyetindedir⁴⁰⁹.

Türk vergi sisteminde, kaynaktan kesinti yöntemi haricindeki vergilendirme usulleri esas itibarıyla beyan esasına dayanmaktadır⁴¹⁰. Bu yöntem, vergilendirmeye konu gelir, kazanç ve benzeri unsurların en doğru şekilde vergi mükellefi tarafından tespit edilebileceği varsayımından kaynaklanmaktadır. Bu doğrultuda mükellef, ilgili vergi kanunlarında belirlenen kurallar çerçevesinde vergi matrahını kendisi hesaplamakta ve buna karşılık gelen vergiyi beyan ederek idareye bildirmektedir. Böylelikle mükellef, vergilendirme sürecine bizzat katılarak sürecin aktif bir öznesi konumuna gelmektedir⁴¹¹.

Türk vergi sisteminde arama ancak belirli şartların varlığı halinde mümkün kılınmıştır⁴¹². Buna göre, bir ihbar sonucu veya yapılan incelemelerde vergi mükellefinin vergi kaçırdığına dair izlerin bulunması halinde arama yapılabilecek, arama ancak bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen şahıslarla sınırlı olarak yapılabilecektir.⁴¹³ Bu bağlamda, arama işlemi ancak Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen ve hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımını öngörülen

⁴⁰⁷ Aziz Taşdelen, "Vergisel Arama", (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 5, s.2, Aralık 2003), s.160 vd.

⁴⁰⁸ Kaneti v.d. *Vergi Hukuku*, s.251

⁴⁰⁹ Burçkin, *Türk Vergi Hukukunda Denetim Araçları: Vergi Kabahatleri – Suçları ve İdari Yaptırımlar*, s.239

⁴¹⁰ Mustafa Polat, Erkan Kılıçer, "Türk Gelir Vergisi Kanunu Bakımından Vergi İade Uygulamalarının Değerlendirilmesi". (Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16,(2), 2023) s.357

⁴¹¹ İbrahim Ongan, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2008), s.127; Harun Akgül, *Türk Vergi Hukukunda Vergisel Arama ve Hukuki Sonuçları*, s.77

⁴¹² Zeliha Alpsoy, "Vergi Hukukunda Arama İşlemi" (Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29. sa.1, 2021), s.426 vd.

⁴¹³ VUK m.142

kaçakçılık fiillerinin işlendiğine dair makul şüpheyi ortaya koyan somut emarelerin bulunması halinde başvurulabilecek olağanüstü bir müdahale niteliği taşımaktadır⁴¹⁴. Zira; vergi incelemesi yapan otoriteleri ancak bilinen olayların aslını ortaya çıkarmakla yetkilendirilmiş ve bu kapsamda sınırlandırılmıştır. Bir vergi suçunu tespit etmek için arama yapılması mümkün değildir.⁴¹⁵

Vergi Usul Kanunu'nun 142. Maddesinin 2. Fıkrası arama yapılabilmesi için ayrıca iki şartın varlığını aramaktadır. Buna göre; *“Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi”* gerekmektedir. Arama sırasında, arama yapılacak kişinin temel hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunulması nedeniyle arama sıkı şartlara bağlanmıştır.⁴¹⁶

Arama işleminin gerçekleştirilebilmesi için, vergi incelemesi yapma yetkisine sahip görevlilerin bu tedbiri gerekli görmeleri durumunda, aramanın neden gerekli olduğunu ortaya koyan gerekçeli bir talep yazısı ile yetkili sulh ceza hakimine başvuruda bulunmaları gerekmektedir⁴¹⁷. Bu doğrultuda, arama kararı ancak yargı mercilerince ve hukuki gerekçelere dayalı olarak verilebilecek karardır⁴¹⁸.

Bilgi Verme: Türk Vergi Sistemi'nde vergi denetimi yollarından biri olan bilgi verme/toplama denetimi, vergi yükümlülüklerinin vergi mükellefleri tarafından eksiksiz ve doğru bir şekilde yerine getirilip getirmediğinin tespiti amacıyla, vergi idaresinin çeşitli kaynaklardan veri toplama faaliyetidir⁴¹⁹.

⁴¹⁴ A. Bumin Doğrusöz, *“Aramalı Vergi İncelemesi”*, (Yaklaşım Dergisi, Yıl:18 Sa.206, Şubat 2010), s.31; Ömer Çelen, *“Ceza Muhakemesi Kapsamında Vergisel Arama”*. (Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, S. 1, Ocak 2023), s.68, Akt: Harun Akgül, *Türk Vergi Hukukunda Vergisel Arama ve Hukuki Sonuçları*, s.79

⁴¹⁵ Değirmendereli, *“Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi.”* s.44

⁴¹⁶ Burçkin, *Türk Vergi Hukukunda Denetim Araçları: Vergi Kabahatleri – Suçları ve İdari Yaptırımlar* s. 240

⁴¹⁷ Çelen, *“Ceza Muhakemesi Kapsamında Vergisel Arama”* s.56 vd.

⁴¹⁸ Burçkin, *Türk Vergi Hukukunda Denetim Araçları: Vergi Kabahatleri – Suçları ve İdari Yaptırımlar*, s. 260

⁴¹⁹ Abdullah Ömercioğlu, *“Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”*, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65 (4) 2016), s.2287 vd.

Vergilendirme sürecinin beyan esasına dayanması, mükellefler tarafından yapılan beyanların doğruluğunun denetlenebilmesi açısından, gerekli bilgilerin sürekli ve düzenli bir biçimde temin edilmesini zorunlu kılmaktadır⁴²⁰. Bu gereklilik doğrultusunda, Vergi Usul Kanunu'nun 148 ila 152. maddeleri arasında yapılan düzenlemelerle, vergi idaresine bilgi toplama yetkisi tanınmış ve bu çerçevede idareye bilgi edinme ve değerlendirme yükümlülüğü de yüklenmiştir. Bu hükümler, beyan esasına dayalı vergilendirme sisteminin etkin ve sağlıklı işlemlerini temin etmeyi amaçlamaktadır. Bu denetim süreci, mükelleflerin mali durumlarını, gelirlerini, giderlerini ve diğer ticari işlemlerini sistematik bir şekilde izlemeye yönelik önemli bir yöntem olarak işlev görmektedir. Bilgi toplama işlemi, vergi denetimi sürecinde vergi idaresine, mükelleflerin hesap ve beyanlarının doğruluğunu tespit etme yetkisi tanınmış olur, vergi idaresi bu sayede mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirme düzeyini değerlendirme imkanına kavuşmaktadır. Bilgi verme; talep üzerine ya da sürekli bilgi verme şeklinde gerçekleşmektedir. Kural olarak kendilerinden bilgi, talep edilenler bilgi vermekten kaçınamaz⁴²¹. Aksi halde yukarıda açıklandığı üzere VUK m. 355'de yer alan özel usulsüzlük cezası meydana gelecektir⁴²².

VUK m.148'de yer alan bilgi verme işlemi hakkında; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler, mükellefler ile işlem yapan gerçek ve tüzel kişiler Maliye Bakanlığının ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek mecburiyetinde tutulmuştur. Bununla birlikte bilgi istenen ilgililerin bilgi alınmak üzere vergi dairesine zorla getirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir⁴²³. İstenen bilgilerin verilmemesi, bildirimde bulunulmaması halleri özel usulsüzlük halleri olarak tanımlanmış ve yaptırıma tabi tutulmuştur.

Vergilendirmeye ilişkin olaylara dair sürekli bilgi verme yükümlülüğü, Hazine ve Maliye Bakanlığı ya da ilgili vergi dairesi tarafından, kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilere yüklenebilmektedir⁴²⁴. Vergi Usul Kanunu'nun 149. maddesi uyarınca, bu yükümlülük kapsamındaki kişi ve kurumlar, kendilerinden talep edilen bilgileri belirlenen dönemlerde ve

⁴²⁰ VUK m.149, m.151

⁴²¹ Ömercioğlu, "Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar", s.2287

⁴²² Kaneti v.d. *Vergi Hukuku*, s.256-257

⁴²³ Oktar, *Vergi Hukuku*. s.257-259

⁴²⁴ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: Temel İlke Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri*, s.127

herhangi bir ek talebe gerek olmaksızın düzenli olarak iletmekle mükelleftir. Öte yandan, veraset ve intikal işlemlerinin takibine yönelik olarak, ölüm olaylarına ilişkin bilgiye sahip olan resmi makamlar ve ilgili kuruluşlar, bu durumları ilgili vergi dairesine bildirmekle görevli kılınmıştır. Bu düzenleme, Vergi Usul Kanunu’nun 150. maddesinde hüküm altına alınmıştır⁴²⁵.

Vergi uygulamalarının etkin ve sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi açısından bilgi toplama mekanizması hayati bir öneme sahiptir. Diğer ülkelerde olduğu gibi, ülkemizde de bilgi toplama sürecinin etkinliğini artırmak ve elde edilen verilerin en verimli biçimde kullanılmasını sağlamak amacıyla sürekli olarak yapısal ve teknolojik iyileştirmelere gidilmektedir. Bu çerçevede, çağın gerektirdiği dijital imkanlardan faydalanılarak vergi idaresinin bilgiye hızlı, güvenilir ve sistematik biçimde erişimi hedeflenmektedir⁴²⁶.

İzaha Davet: Mükellef hakkında vergi ziyanının gerçekleştiği yönünde bir karine oluşması halinde vergi idaresi tarafından herhangi bir işlem yapılmadan mükellefin de vergi denetimi sürecine etkin katılımı sağlanarak mükelleften durumu izah etmesi beklenmektedir⁴²⁷. Mükellef ile yapılan görüşmede bir vergi kaybının olmadığı anlaşılırsa herhangi bir vergi denetimi yapılmayacaktır. Vergi kaybı oluştuğu görülürse cezada indirim yapılması ya da yaptırımın hafifletilmesi gündeme gelebilecektir⁴²⁸. Ancak bu husus vergi kaçakçılığı şüphesinin bulunduğu durumlarda uygulanmamaktadır⁴²⁹.

⁴²⁵ Kaneti v.d. *Vergi Hukuku*, s.258

⁴²⁶ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: Temel İlke Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri* s.128

⁴²⁷ Selçuk Buyrukoğlu, Ekrem Toparlak “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, (Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2018, 5(1)), s.58

⁴²⁸ Ömer Batur, Mehmet Ümit Yusufoglu, “İdari Çözüm Yollarından İzaha Davet Müessesesinin Uygulanma Şekli ve Sonuçları Bakımından Değerlendirilmesi” (Danıştay Dergisi, Sa: 152, Yıl: 2020) s.249

⁴²⁹ Şahin, *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Uluslararası Karşılaştırmalı Analizi.*, s.62

4. Vergi Ceza Hukuku Düzenlemelerinin Vergi Kaçakçılığı Suçunun Önlenmesi Üzerindeki Etkinliği

4.1 Alman Vergi Ceza Hukuku Düzenlemelerinin Vergi Kaçakçılığı Suçunun Önlenmesi Üzerindeki Etkinliği

Vergi kaçakçılığı suçları, yalnızca bireysel çıkar sağlama amacı taşımakla kalmamakta aynı zamanda toplumsal adaletin temellerine ciddi zararlar vermektedir. Vergi gelirleri, bir devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi ve kamu altyapılarını finanse edebilmesi için elzemdir. Vergi yükümlülüklerinden kaçmak, devletin mali gücünü zayıflatmakta ve bu durum, kamu hizmetlerinin sunumunda aksamalara yol açmaktadır⁴³⁰.

Adaletin sağlanabilmesi için, her birey, kendi gelir düzeyine ve mali gücüne göre adil bir şekilde vergi ödemelidir. Vergi kaçakçılığı, bu adalet anlayışına tamamen ters bir hareket olup, toplumdaki dayanışma ve eşitlik ilkesini zedeler. Vergi ödemekten kaçınanlar, sadece bireysel kazanç elde etmekle kalmaz, aynı zamanda toplumsal sorumluluktan da kaçmış olurlar. Almanya'da vergi suçları, ilgili kanunlar çerçevesinde çeşitli kategorilere ayrılmakta ve bu suçlar, cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadır. Vergi kaçakçılığı, özellikle AO § 370'de düzenlenen bir suçtur. Bu madde, vergi mükelleflerinin, vergi yükümlülüklerini yerine getirmemeleri, yanıltıcı beyanlarda bulunmaları veya vergi ödeme yükümlülüklerini kasıtlı olarak yerine getirmemeleri durumunda uygulanacak cezai yaptırımları içermektedir. Bu tür suçlar, genellikle para cezası ve hapis cezası gibi yaptırımlarla cezalandırılmaktadır⁴³¹.

Vergi suçlarının yanı sıra, vergi idari suçları da önemli bir yer tutmaktadır. İdari suçlar, vergi kanunlarına aykırı hareket etmekle birlikte, cezai suçlardan daha hafif yaptırımlarla sonuçlanabilir. Bu suçlar arasında, § 378 AO'daki "ağır ihmal ile vergi kaybı" (Leichtfertigkeit) ve § 380 AO'daki "vergi kesintilerinin tehlikeye atılması" gibi durumlar yer almaktadır. Bu tür ihlaller, genellikle para cezalarıyla cezalandırılmakta olup, ağır sonuçlar doğurmasa da yine de vergi sistemine zarar vermektedir.

⁴³⁰ Rençber Altan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İğfal Kaabiliyeti", International Journal of Public Finance, Vol. 8, No: 1, June 2023, s.152

⁴³¹ A.O § 370

Alman Federal Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 2023 yılına ilişkin raporlarda, 2023 yılı itibarıyla Almanya'da, vergi suçlarına ilişkin soruşturma ve dava süreçlerinin yönetimi önemli bir yer tutmuştur. Bu dönemde, Almanya genelinde, StPO § 170. maddesinin 2. fıkrasına dayanarak⁴³², toplamda 19.114 vergi suç davası sonlandırılmıştır⁴³³. Bu davaların çözümüne yönelik farklı hukuki düzenlemeler uygulanmış olup, davaların bir kısmı pişmanlık/kendini ihbar, takipsizlik ve koşullu cezalarla sonuçlanmıştır⁴³⁴.

Özellikle 4.792 dava, vergi kaçakçılığı nedeniyle yapılan pişmanlık/kendini ihbar (*Selbstanzeige*) sonucunda kapanmıştır. Bu davalarda yer alan vergi tutarı, her bir dosya için 25.000 Euro'yu geçmemektedir. Pişmanlık/kendini ihbar, vergi suçlularının gönüllü olarak vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleri ve dolayısıyla cezai takibatın önlenmesi açısından önemli bir mekanizma olarak devreye girmiştir. Bunun yanı sıra, 227 davada özel durumlar göz önünde bulundurularak takipsizlik kararı verilmiştir. Bu davalarda, devlet hazinesine toplamda yaklaşık 4,6 milyon Euro tutarında ödeme yapılmıştır⁴³⁵.

Diğer taraftan, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun § 153a⁴³⁶ maddesi uyarınca, 11.254 vergi suç davası, belirli koşullar ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi şartıyla sonlandırılmıştır. Bu tür davalar, davalıların belirli para cezalarını ödemeleri karşılığında ceza takibinden muaf tutuldukları bir tür ceza uygulamasıdır. Bu davalarda toplamda 44,2 milyon Euro tutarında para cezası ödenmiştir⁴³⁷. Sonuç olarak, 2023 yılı itibarıyla Almanya'daki vergi suçlarının takibine ilişkin istatistikler, vergi kaçakçılığı ve idari suçlara karşı uygulanan hukuki düzenlemelerin etkinliğini göstermektedir. Pişmanlık/kendini ihbar ve koşullu cezalar gibi esnek çözümler hem devletin vergi gelirlerini artırmayı hem de suçlulara belirli bir yaptırım uygulamayı amaçlayan önemli stratejiler olarak öne çıkmaktadır.

⁴³² StPO § 170

⁴³³ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/Ausgabe/2024/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-verfolgung-von-steuerstraftaten-2023.html>

⁴³⁴ Detaylı bilgi için bkz: Benedikt Hausscheidt, *Eine kritische Würdigung der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung*, (Grin, 1. Baskı, 2016)

⁴³⁵ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/Ausgabe/2024/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-verfolgung-von-steuerstraftaten-2023.html>

⁴³⁶ StPO § 153a

⁴³⁷ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/Ausgabe/2024/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-verfolgung-von-steuerstraftaten-2023.html>

Yine Alman Federal Maliye Bakanlığı verilerine göre; 2023 yılı itibarıyla Almanya'da, StPO § 153a maddesi gereğince, belirli koşulların yerine getirilmesiyle toplamda 1.314 vergi suçu davası sonlandırılmıştır. Bu davalar, suçlulara belirli yükümlülükler yerine getirilmesi karşılığında takipsizlik veya cezai yaptırım uygulanmasını öngören koşullu düzenlemeye dayalı olarak kapanmış olup, toplamda yaklaşık 21,1 milyon Euro tutarında para cezası uygulanmıştır. Ayrıca, 31 pişmanlık/kendini ihbar vakasında, her birinde 25.000 Euro'nun üzerinde vergi kaçakçılığı tespit edilmiştir. Bu davalarda ceza kovuşturması, belirli bir para tutarının ödenmesi koşuluyla sonlandırılmıştır; buna karşılık toplamda yaklaşık 0,7 milyon Euro ek ödeme yapılmıştır⁴³⁸.

Bununla birlikte, 2023 yılı içerisinde Almanya genelinde vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili olarak toplam 5.776 mahkeme kararı ve ceza emri verilmiştir. Bu davalarda, toplamda 1.553 yıl hapis cezası ve 32,0 milyon Euro tutarında para cezası hükmedilmiştir, bu cezaların dayandığı toplam vergi kaçakçılığı miktarı ise 835 milyon Euro olarak belirlenmiştir. Bu veriler Almanya'daki vergi kaçakçılığıyla mücadelede uygulanan cezai yaptırımların kapsamını ve etkisini net bir şekilde göstermektedir. 2023 yılı itibarıyla Almanya'da vergi soruşturma birimlerinin yürüttüğü kapsamlı soruşturmalar sonucunda, toplamda 8.298 ceza davası başlatılmıştır. Bu davaların tamamlanması neticesinde, mahkemeler 1.457 yıl hapis cezası ve 13,6 milyon Euro tutarında para cezası hükmetmiştir⁴³⁹.

Bu veriler, vergi suçlarının hukuki sistemdeki ciddiyetini ve yasal düzenlemelerin, söz konusu suçların önlenmesi ve cezalandırılmasındaki caydırıcı etkisini açıkça ortaya koymaktadır. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanan cezaların, sadece bireyler için değil, genel olarak toplum için de önemli bir uyarı işlevi bulunduğu söylenebilir.

Öte yandan, belirli durumlarda savcılık ve mahkemenin ortak kararıyla, kamu davası açılmasından vazgeçilmesi mümkün olabilmektedir. Bu durum, suçlulara belirli bir para cezası ödeme şartıyla ceza takibinin sonlandırılmasına olanak tanımaktadır⁴⁴⁰. (StPO §153a). 2023 yılı

⁴³⁸ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/Ausgabe/2024/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-verfolgung-von-steuerstraftaten-2023.html#doc422806bodyText1>

⁴³⁹ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/Ausgabe/2024/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-verfolgung-von-steuerstraftaten-2023.html>

⁴⁴⁰ StPO §153a Bknz: Feridun Yenisey, Salih Oktar, v.d, *Alman Ceza Muhakemesi Kanunu*, Strafprozeßordnung (StPO RiStBV), (İstanbul: Beta Yayınları, 3. Baskı, 2020)

boyunca, bu tür durumlarda 23,3 milyon Euro tutarında para cezaları tahakkuk ettirilmiştir. Bu uygulama, ceza hukukunun esneklik gösteren yönünü ve devletin, belirli koşullar altında suçlularla uzlaşarak daha hızlı ve etkili bir çözüm sağlama istekliliğini göstermektedir. Aynı zamanda, bu tür düzenlemeler hukuk sisteminin daha pratik ve sürdürülebilir bir işleyişine de katkı sunmaktadır⁴⁴¹.

Dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli konu, vergi yasalarındaki ihlallerin, suç türüne göre farklı ceza yöntemleriyle ele alınmasıdır. Özellikle, vergi yasalarının ihlali sonucu meydana gelen ihmalî suçlar, idari para cezalarıyla cezalandırılmaktadır⁴⁴². 2023 yılı itibarıyla, bu tür ihmalî ihlaller nedeniyle toplam 2,3 milyon Euro tutarında idari para cezası kesinleşmiştir. Bu rakam, vergi uyumu sağlama amacına yönelik uygulanan idari yaptırımların ne denli önemli olduğunu ve bu tür cezaların, vergi sisteminin işleyişinde ve toplumsal adaletin sağlanmasında oynadığı kritik rolü ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, idari para cezaları, vergi yasalarına uyumun sağlanmasında etkin bir araç olarak kabul edilmektedir⁴⁴³.

Sonuç olarak, Almanya'daki vergi suçlarına karşı yürütülen cezaî ve idari uygulamalar, devletin vergi kaybını önlemeye ve vergi sisteminin adil işleyişini temin etmeye yönelik etkin bir strateji geliştirdiğini göstermektedir. Hem ceza hukuku hem de idari düzenlemeler, vergi kaçakçılığına karşı ciddi bir caydırıcılık oluşturarak, devletin mali yapısının güvenliğini sağlama noktasında önemli bir işlev üstlenmektedir.

4.2 Türk Vergi Ceza Hukuku Düzenlemelerinin Vergi Kaçakçılığı Suçunun Önlenmesi Üzerindeki Etkinliği

Türkiye, vergi kaçakçılığı konusunda önemli sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır. Vergi gelirlerinin artması ve vergi adaletinin sağlanması, sürdürülebilir ekonomik büyüme için kritik öneme sahiptir⁴⁴⁴. Bu bağlamda, vergi cezaları, vergi mükelleflerinin vergi ödemelerini teşvik

⁴⁴¹ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/Ausgabe/2024/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-verfolgung-von-steuerstraftaten-2023.html>

⁴⁴² Detaylı bilgi için bkz: Sebastian Bürger, Alexander Bechtel, *Basiswissen Steuerstrafrecht*, (Berlin: Erich Schmit Verlag, 2023)

⁴⁴³ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/Ausgabe/2024/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-verfolgung-von-steuerstraftaten-2023.html>

⁴⁴⁴ Adil Akıncı, "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi", *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* Cilt: 4, Sa:1, (2019), s.101

etmek amacıyla kullanılan başlıca enstrümanlardan biridir. Ancak, cezaların yalnızca varlığı, vergi kaçakçılığının önlenmesinde yeterli olmamaktadır.

Türk hukukunda vergi cezaları, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu çerçevesinde düzenlenmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu, defter ve belgelerde usulsüzlük, vergi matrahının eksik beyanı, sahte belge düzenlenmesi gibi fiilleri kapsamaktadır. Bu tür suçların cezaları, hapis cezası, adli para cezası ve idari para cezası gibi yaptırımlarla sonuçlanmaktadır. Ancak bu cezaların caydırıcı etkisi, yalnızca cezaların ağırlığına değil, aynı zamanda cezanın uygulanabilirliğine ve toplumda oluşturacağı farkındalığa bağlıdır.

Türkiye'deki vergi mükellefleri üzerinde yapılan araştırmalar; vergi cezalarının caydırıcılık etkisinin sınırlı olduğunu, vergi cezalarının etki düzeyinin, cezaların görülme sıklık derecesine göre değiştiğini göstermektedir⁴⁴⁵. Örneğin, hapis cezası gibi ağır yaptırımlar vergi mükelleflerini caydırsa da sıkça karşılaşılan idari para cezaları genellikle daha az caydırıcıdır. Ayrıca, cezaların uygulanma süreci ve mükelleflerin bu cezaların gerçekte ne kadar uygulanacağına dair duyduğu belirsizlik, cezaların etkisini azaltmaktadır.

Türkiye’de son yıllarda, vergi kaçakçılığına karşı mücadelede etkin pişmanlık uygulaması yaygınlaştırılmıştır. Bu düzenleme, vergi suçlularının suçu itiraf etmeleri halinde cezada indirim yapılmasına olanak tanımaktadır⁴⁴⁶. Vergi Usul Kanunu’nun 376. maddesi uyarınca, mükelleflerin vergi kaçakçılığını bildirerek pişmanlık göstermeleri, cezaların daha hafif olmasına yol açmaktadır. Etkin pişmanlık uygulaması, mükellefleri cezaların daha hafif olacağına dair bir güvence sunarak, vergi suçlarını önlemeye yönelik bir teşvik mekanizması meydana getirmektedir.

Son yıllarda vergi kaçakçılığı yaptırımlarda yapılan düzenlemelerde cezaların artırıldığı görülmektedir. Ancak ceza miktarlarının artırılması, suçun işlenmesinin önüne geçilmesinde beklenen etkiyi oluşturmamıştır. Bu bakımdan vergi cezalarının caydırıcılık gücünü artırabilmek için vergi denetimlerinin güçlendirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı gibi kurumların denetim kapasitesinin artırılması, vergi kaçakçılığı suçlarının tespit edilmesinde etkili olacaktır. Ancak, geleneksel denetim yöntemlerinin yetersiz kaldığı durumlarda, dijital teknolojilerin kullanılması büyük bir avantaj

⁴⁴⁵ Mustafa Korkmaz, *Vergi Cezalarının Caydırıcılığı* (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul 2014), s.123 vd.

⁴⁴⁶ Abdullah Ömercioğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık, Uyarılma Yargılamaları ve Yapılandırma Kanunlarının Bu Yargılamalar Üzerindeki Etkileri” (Adalet Dergisi, 2024/2, Sa:73), s.64 vd.

sağlayabilir. Özellikle yapay zeka, veri analitiği ve blok zincir teknolojileri, vergi kaçakçılığını tespit etmek ve önlemek adına önemli araçlar olarak devreye girebilir. Türkiye’de dijitalleşme sürecinin hızlandırılması ve mükelleflerin vergi uyumunu izleyen akıllı denetim sistemlerinin kurulması, vergi kaçakçılığına karşı daha etkili bir mücadele sağlanmasına olanak tanıyacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN EVRENSEL CEZA HUKUKU İLKELERİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Hukuk Devleti İlkesi Açısından Değerlendirme

Hukuk devleti⁴⁴⁷, tüm faaliyetlerini hukuk kurallarına dayalı olarak yürüten ve vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlayan devlettir. Hukukun üstünlüğü, devletin gücünün hukuktan türemesi ve ona uygun şekilde kullanılmasını, ayrıca hukukun insan onuruna dayalı olmasını gerektirir⁴⁴⁸. Bu bağlamda, hukuk devleti insan haklarına saygıyı esas alır ve adalet ile hukuki güvenliği temin eder. Ceza muhakemesi hukukunun temel ilkeleri yalnızca hukuk devletinde hayata geçirilebilir, çünkü bu ilkeler, hukuk devleti tarafından korunur ve uygulanır. Dolayısıyla, hukuk devleti, diğer hukuk ilkelerinin hem kaynağı hem de koruyucusu olarak adaletin ve hakların etkin bir şekilde sağlanmasını temin eder⁴⁴⁹.

Hukuk devleti, özgürlüklerin ve insan onurunun korunmasının esas alındığı bir yapı olarak şekillenmektedir⁴⁵⁰. Bu bağlamda, insan haklarına saygı, hukuk devletinin temel ilkelerinden biridir ve hukukun üstünlüğü anlayışının merkezinde insan haysiyeti yer almaktadır. Ceza hukuku, birey haklarını koruma ve kamu düzenini sağlama işleviyle hukuk devletinin temel yapı taşlarından biridir. Bu kapsamda vergi ceza hukuku, kamu gelirlerinin korunması ve vergi yükümlülüğünün adil biçimde yerine getirilmesini sağlamak adına ceza hukukunun yaptırım gücünü devreye sokmaktadır. Ancak ceza normlarının uygulanması, yalnızca hukuk devleti ilkesine uygun biçimde yürütüldüğünde meşru kabul edilebilir. Zira hukuk devleti, ceza

⁴⁴⁷ Eberhard Schmidt-Aßmann, “Die Verfassungsentscheidungen für Rechtsstaat und Demokratie” in *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsideo*, (Berlin, Heidelberg: Springer, 2006), s.44; Ramazan Çağlayan, “1982 Anayasasında Hukuk Devleti İlkesinin İdare Hukuku Açısından Görünümü”, (Erzincan Binalı Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, c. 1, S. 1, 1997), s.245; Abdullah Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, Basım Yılı, 2012), s.124

⁴⁴⁸ Özbek, Doğan, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 17. Baskı, 2024) s.48

⁴⁴⁹ Cengiz Apaydın, “Ceza Muhakemesi Hukukunun Temel İlkeleri”, (*Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 166, Haziran 2020), s.1212-1233

⁴⁵⁰ Özbek, Doğan, *Ceza Muhakemesi Hukuku* s.48

hukukunun keyfiliğe kaymasını engelleyerek, temel hak ve özgürlüklerin teminatını sağlamaktadır⁴⁵¹.

Hukuk devleti, ceza muhakemesi hukukunun temel ilkelerinin uygulanabilir olduğu bir ortamı sunmaktadır. Bu ilkeler, yalnızca adaletin sağlanmasıyla değil, aynı zamanda hukukun üstünlüğü ilkesinin korunmasıyla işlerlik kazanır. Hukuk devleti, diğer hukuk ilkelerinin hem kaynağı hem de koruyucusudur, bu nedenle hukukun etkin bir şekilde işlemesi ve hakların korunması için vazgeçilmez bir rol oynar⁴⁵².

Hukuk devleti ilkesi, devletin güç kullanımının sınırlarını belirleyen ve bu gücün hukuk kurallarına dayalı olarak uygulanmasını sağlayan temel bir prensiptir⁴⁵³. Hukuk devleti ilkesi, bu yönüyle, vergi ceza hukuku bağlamında, vergi cezalarının adil, orantılı ve hukuki normlara uygun şekilde uygulanmasını temin etmektedir. Bu, vergi mükelleflerinin haklarının ihlal edilmeden, sadece vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleri gerektiği anlamına gelmektedir. Hukuk devleti, vergi cezalarının keyfi bir şekilde, kanunlara aykırı ve orantısız bir biçimde verilmesini engeller; mükelleflerin, vergi ile ilgili her durumda savunma haklarının korunmasına özen gösterir⁴⁵⁴. Ayrıca, vergi cezalarına karşı başvurulabilecek bir yargı denetimi sağlayarak mükelleflerin, haklarının ihlale uğraması durumunda adil bir yargı sürecinden yararlanabilirler. Bu şekilde, devletin vergi toplama amacına ulaşırken, aynı zamanda bireylerin haklarını koruyarak adil bir denge kurulması sağlanmaktadır. Hukuk devleti ilkesi, bu denetim ve adalet anlayışını mümkün kılarak, vergi yükümlülerinin korunmasını ve devletin gücünü aşırı şekilde kullanmasının engellenmesini sağlar⁴⁵⁵.

⁴⁵¹ Serkan Cengiz, Fahrettin Demirağ, Teoman Ergül, Jeremy McBride, Durmuş Tezcan, Avrupa İnsan Hakları Kararları Işığında Ceza Yargılaması Kurum ve Kavramları, Şen Matbaa, Ankara, Kasım 2008, s.218.

⁴⁵² Özbek, Doğan, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.48

⁴⁵³ Selami Demirkol. “Hukuk Devleti İlkesinin İdare Aygıtını ve İdari Yargıyı Yönlendirmesi”, (Danıştay Dergisi, Sayı:155, 2023), s. 20

⁴⁵⁴ Taner Ercan, “Vergi Ceza Hukukunda Vergi Suçları Kapsamında Cezayı Etkileyen Hususlar” (ASBİ, Abant Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 3/Güz, 2021), s.545 vd.

⁴⁵⁵ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, “Vergi Anayasası” (Devletin Vergileme Yetkisine İlişkin Yasal Kurallar) in *Mali Kurallar Maliye Politikası Yönetiminde Yeni Bir Eğilim Vergi Harcama Borçlanma vs Üzerine Kurallar ve Sınırlamalar*, (Ankara: Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2010), s. 277 vd.

2. Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirme

Vergi sisteminin etkin, adil ve sürdürülebilir bir biçimde işleyebilmesi, vergi mükelleflerinin yasal yükümlülüklerini hukuka uygun olarak yerine getirmelerine bağlıdır. Bu amacı gerçekleştirmek üzere yasa koyucu, vergi idaresine mükelleflerin yükümlülüklerine riayet edip etmediğini denetleme ve tespit edilen ihlaller karşısında hukuki yaptırımları uygulama yetkisi tanımıştır. Vergi idaresi, kendisine tanınan bu yetkiler çerçevesinde yürüttüğü denetim faaliyetleri sonucunda, yasal düzenlemelere aykırı fiilleri ortaya çıkardığında, söz konusu eylemlerin niteliğine göre, kanunda açıkça öngörülen cezai yaptırımlara başvurulacaktır⁴⁵⁶.

Bu yaptırımlar, vergi ceza hukukunun inceleme alanına girmekte olup hem vergi hukukunun teknik yönüyle hem de ceza hukukunun koruma fonksiyonuyla doğrudan bağlantılıdır⁴⁵⁷. Vergi ceza hukuku, yapısal ve sistematik açıdan genel ceza hukukundan belirli farklılıklar taşısa da her iki alan da kamu düzeninin tesisi ve korunması gibi ortak bir hedefe yönelmiştir. Uygulamada, vergi suçlarına ilişkin boşlukların giderilmesi veya hükümlerin somutlaştırılması amacıyla zaman zaman Türk Ceza Kanunu'nda yer alan genel hükümlere başvurulmakta; bu yolla ceza hukukunun bütünlüğü sağlanmaktadır⁴⁵⁸. Bununla birlikte, vergi ceza hukukunda da ceza hukukunun temel prensiplerinden biri olan kanunilik ilkesi mutlak surette geçerlidir⁴⁵⁹. “Kanunsuz suç ve ceza olmaz” (nullum crimen, nulla poena sine lege) ilkesi uyarınca, bir fiilin suç olarak kabul edilebilmesi ve cezai yaptırıma tabi tutulabilmesi, ancak o fiilin önceden yürürlükte bulunan bir kanun hükmü ile açıkça suç olarak tanımlanmış olmasına bağlıdır. Buna göre ceza hukukunda kanunilik; yalnızca suçun tanımını değil, aynı zamanda cezanın türü ve sınırlarını da önceden belirlenmiş normlarla öngörmeyi gerektirmektedir. Bu bağlamda, vergiye ilişkin cezai müeyyidelerin yalnızca yazılı ve yürürlükteki hukuk normlarına dayanması hem bireylerin hukuki güvenliğini hem de cezai yaptırımların öngörülebilirliğini güvence altına alarak, keyfi müdahalelerin önüne geçilmesini sağlamaktadır⁴⁶⁰.

⁴⁵⁶ VUK 127 vd.

⁴⁵⁷ M. Kamil Mutluer, N. Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Ceza Hukuku*, (İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Mart 2019), s.1 vd.

⁴⁵⁸ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: Temel İlke Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku*, Uygulama Örnekleri s.10

⁴⁵⁹ Açar, “Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Kullanma Suçları”, s.280

⁴⁶⁰ Nihat Edizdoğan, *Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları*, (Bursa: Örnek Kitabevi, 1986), s.5

Kanunilik ilkesi, yazılılık, belirlilik, geriye yürüme yasağı ve kıyas yasağı olmak üzere dört alt unsurdan oluşmaktadır⁴⁶¹. Geriye yürüme yasağı, bireylerin geçmişte hukuka uygun olan fiilleri nedeniyle sonradan cezalandırılmalarını önlerken; belirlilik ilkesi, kişilerin hangi eylemlerin suç sayıldığını önceden bilmesine olanak tanır. Bu çerçevede hâkimin takdir yetkisi, yalnızca yürürlükteki açık yasal düzenlemelerle sınırlı olup, ceza hukukunda suç, ancak kanunla açıkça tanımlanmış fiillerle varlık kazanabilmektedir⁴⁶².

Kanunilik ilkesi, Alman hukuk sisteminde hem anayasal hem de ceza hukuku düzeyinde açıkça düzenlenmiş ve birey haklarını korumayı amaçlayan temel bir ilke olarak hukuk sistemine yerleşmiştir. Alman Anayasası'nın 103. maddesinin 2. fıkrası ile Alman Ceza Kanunu'nun 1. maddesi, bir fiilin ancak işlendiği sırada yürürlükte olan bir kanuna dayanarak suç sayılabileceğini ve cezalandırılabileceğini hükme bağlamaktadır⁴⁶³.

Kanunilik ilkesinin gelişimi, ceza hukukunun keyfî uygulamalardan arındırılarak daha öngörülebilir, açık ve adil bir sisteme dönüşmesini sağlamıştır. Bu süreçte örf ve âdetin ceza kaynağı olarak kullanılmaması, aleyhe geriye yürüme yasağı, kıyas yasağı ve belirlilik ilkesi önemli rol oynamaktadır. Geriye yürüme yasağı, geçmişte suç olmayan fiillerin sonradan cezalandırılmasını önlerken; belirlilik ilkesi, bireylerin hangi eylemlerin suç olduğunu önceden anlayabilmesini amaçlamaktadır⁴⁶⁴.

Belirlilik ilkesinin sadece yasama organına hitap ettiğini savunan görüşe göre, suçun unsurlarını belirlemek yalnızca kanun koyucunun yetkisindedir ve hâkim yalnızca bu kuralları uygular. Ancak hukukun zamanla değişen yapısı göz önünde bulundurulduğunda, bu yaklaşım kanunların toplumsal gelişmelere ayak uyduramamasına neden olabilir. Bu nedenle Alman Anayasa Mahkemesi, yerleşik ve öngörülebilir yargı kararlarının da bireyler için yeterli hukuki güvence oluşturabileceğini belirtmekte ve ceza normlarının yorumla açıklığa kavuşturulmasını

⁴⁶¹ Hafızogulları, Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 19

⁴⁶² Matthias Jakubowski, *Kanunilik İlkesinin Ceza Hukuku Tarihi Açısından Gelişimi*, Studien zum deutschen und türkischen Strafrecht (Alman ve Türk Ceza Hukukuna İlişkin Çalışmalar) Gesetzmäßigkeitsprinzip in Strafrecht (Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesi) Band:3, (Cilt:3), Editör: Yener Ünver, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, Mayıs 2014), s.61 vd.

⁴⁶³ Christian Rumpf, Gökçe Uzar Schüller. *Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası*. s.84 “Bir eylem, ancak işlenmesinden önce cezası yasayla belirlendiği takdirde cezalandırılabilir.”

⁴⁶⁴ Anayasa Mahkemesinin, 2018/154 E. ve 2019/11K. sayılı kararı

hukuka uygun saymaktadır. Mahkeme ayrıca, bu yorumların denetlenebilir olması sayesinde belirlilik ilkesi ile yargısal yorum arasında anayasal bir denge kurulabileceğini kabul etmektedir⁴⁶⁵.

Vergi ceza hukukunda kanunilik ilkesi, kişilerin yalnızca yasalarla belirlenmiş suçlar ve kabahatler üzerinden cezalandırılabilmesini vurgular. Bu ilke, vergi suçlarının tanımlanmasının ve cezaların belirlenmesinin yalnızca yasal bir dayanağa sahip olması gerektiğini ifade eder. Yani, bir fiilin vergi suçu sayılabilmesi ve bu fiil için ceza uygulanabilmesi için, yürürlükte olan bir kanun hükmü bulunmalıdır. Ayrıca, ceza ve yaptırımlar yalnızca kanun aracılığıyla değiştirilebilir ya da ortadan kaldırılabilir. Anayasası'nın 73. maddesi, vergi ile ilgili tüm düzenlemelerin yalnızca kanunla yapılabileceğini belirtir ve bu durum, vergi ile ilgili her türlü kararın ve düzenlemenin yalnızca yasama yetkisiyle yapılmasını sağlamaktadır. Bununla birlikte vergi cezaları açısından Anayasa'da doğrudan bir hüküm yer almamaktadır. Bu boşluk, Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan ve genel ceza hukukuna ilişkin olan "suç ve cezada kanunilik" ilkesiyle doldurulmaktadır. Yine Anayasa'nın 38. maddesine göre, kimse işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz⁴⁶⁶. Bu kapsamda, vergi suçları ve kabahatleri de genel ceza hukuku kuralları içinde değerlendirilerek, Anayasa'nın 38. maddesi aracılığıyla kanunilik ilkesine tabi hale gelmektedir. Böylece, vergi ceza hukukunda da bireylerin ancak kanuni dayanakla cezalandırılması mümkündür ve keyfi ya da idari takdirle ceza verilmesi anayasal olarak engellenmiştir. Vergi ceza hukukunda kanunilik ilkesi, yalnızca suç ve cezaların kanunla belirlenmesini değil, aynı zamanda bu hükümlerin belirli, açık ve anlaşılır olmasını da gerektirir. Bu ilke doğrultusunda, yasaklanan fiiller ile bunlara uygulanacak cezaların kanunda kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde düzenlenmiş olması gerekir. Muğlak ve belirsiz ifadelerden kaçınılmalı, fiillerin ve cezaların sınırları net şekilde çizilmelidir. Ayrıca, kıyas yasağı gereği vergi suçları, kabahatler veya cezalar kıyas yoluyla genişletilemez; örf ve adet hukukuna başvurularak da ceza verilemez. Aleyhe düzenlemeler geçmişe yürütülemez. Bu çerçevede, vergi ceza hukukunda suç, kabahat

⁴⁶⁵ Frank Saliger, "Ceza Mahkemeleri Tarafından Belirli Kanun Yorumu Yapılmasını Öngörmesi Açısından Kanunilik İlkesi" Studien zum Deutschen und Türksichen Strafrecht (Alman ve Türk Ceza Hukukuna İlişkin Çalışmalar) Gesetzlichkeitsprinzip in Strafrecht (Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesi) Band:3, (Cilt:3), Editör: Yener Ünver, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, Mayıs 2014), s.177

⁴⁶⁶ Anayasa'nın 38. Maddesinde; "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. ... Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur." düzenlemesine yer verilmiştir.

ve yaptırımlar sadece kanunda açıkça belirtilmişse geçerlidir.⁴⁶⁷ Kanunilik ilkesine göre, bir fiilin suç sayılabilmesi ve ceza uygulanabilmesi için, suçun tanımı ve uygulanacak cezanın türü ile sınırları kanunda açıkça belirtilmelidir. Hakim, suçun unsurlarını değerlendirerek, yalnızca kanunda belirtilen yaptırımlar doğrultusunda karar verebilir⁴⁶⁸.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı; ceza normu koyma açısından devlete subjektif bir hak tanıyan anlayışı kısmen de olsa terk etmek eğiliminin ilk işaretini vermiştir. Nitekim Yargıtay’a göre *“cezalandırma ve cezalandırmama yetkisi devlete ait olup, bu konuda kurallar koyma yetkisinin yasa koyucu tarafından kullanılacağı doğaldır. Fakat bu yetkinin kullanılmasında, ortada toplumdan kaynaklanan bir gereksinim olmalı ve bu gereksinimin giderilmesinde “insan haklarına saygılı hukuk devleti ilkesi” ve bunun bir sonucu olarak adalete uygunluk ölçüsü gözetilmelidir”*⁴⁶⁹.

3. Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirme

Bir hukuk devleti, bireylerin haklarını ve özgürlüklerini koruyacak şekilde hareket etmeli ve aşırılığa kaçmamalıdır. Bu bağlamda, devletin eylem ve işlemleri orantılı olmalı, yani yapılan müdahaleler ile hedeflenen amaç arasında makul bir denge bulunmalıdır⁴⁷⁰. Hukuk devletinin en önemli özelliklerinden biri, bireylere eşit mesafede yaklaşmasıdır. Fakat ceza hukuku söz konusu olduğunda, bu eşitlik her zaman doğrudan uygulanamayabilir; bazı durumlarda, oranlılık ilkesi doğrultusunda farklı bir eşitlik anlayışı benimsenmesi gerekebilir. Ceza hukukunda, bazı işlemler ve yaptırımlar, elde edilecek fayda ile bu işlemin yol açacağı zarar arasında belirli bir dengenin sağlanmasını gerektirmektedir. Bu oran, müdahalenin gerekliliği ve ölçülülüğü bakımından kritik bir rol oynamaktadır; aksi takdirde, söz konusu işlemde vazgeçilmesi gerektiği sonucuna varılır⁴⁷¹.

Ekonomik suçlar ve özellikle vergi kaçakçılığı gibi suçlar, ceza hukukunda eşit muamele ilkesinin en fazla tehdit altında olduğu alanlardan biridir. Uygulamada, yargının iş yükünü

⁴⁶⁷ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s.77-79

⁴⁶⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.11

⁴⁶⁹ 27.03.2001 tarihli Ceza Genel Kurulu Kararı, 37, Akt. Hakeri Hakan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 30. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2024, s.43

⁴⁷⁰ Özbek, Doğan, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.48 vd.

hafifletmek amacıyla sanıklarla anlaşmalar yapılmakta, bu da çoğu zaman suçun ağırlığıyla bağdaşmayan hafif cezalarla sonuçlanmaktadır. Almanya Federal Mahkemesi (BGH), bu durumu açık bir şekilde eleştirmiş ve özellikle büyük çaplı ekonomik suç davalarında, yeterli yargı kaynağının bulunmaması nedeniyle suçların gerektiği gibi aydınlatılamadığını ve bu yüzden uygun cezaların verilemediğini belirtmiştir⁴⁷².

Vergi ceza hukuku bakımından değerlendirildiğinde, vergi düzenine aykırılıklar yalnızca mali yükümlülüklerin ihlali anlamına gelmemekte, aynı zamanda kamu düzeninin sarsılmasına da yol açmaktadır. Bu nedenle, vergi sistemini koruma amacı taşıyan yaptırımlar, aynı zamanda kamu düzenini sağlamaya yönelik hukuki araçlar olarak değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, neden olunan vergi kaybının büyüklüğü, uygulanacak cezanın ağırlığı açısından belirleyici bir unsur olarak dikkate alınmalı; vergi kaybının artması durumunda cezanın da orantılı şekilde ağırlaştırılması sağlanmalıdır⁴⁷³.

4. Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirme

Ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan kanunilik ilkesi, yukarıda açıklandığı üzere; ceza hukukunun hem toplumsal düzeni koruma hem de bireyi savunma işlevini dengelemektedir. Bu ilkenin temel amacı, bireylerin yasaklanmış hareketleri önceden bilerek yapmalarını sağlamaktır; böylece kişiler, eylemlerini bu bilgiye göre düzenleyebilir ve yalnızca bu durumda kusurlu sayılabilirler⁴⁷⁴.

Ceza hukukunun güvence işlevini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için, yalnızca suçta kanunilik ilkesinin benimsenmesi yeterli değildir. Aynı zamanda, kanunlarda yer alan suç tanımlarının net ve belirgin olması da gerekmektedir. Türk Ceza Kanunu’nun 2. maddesinde bu durum şu şekilde ifade edilmiştir: “*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilmez ve güvenlik tedbiri uygulanmaz.*” şeklinde ifade edilmiştir⁴⁷⁵. Benzer bir düzenleme,

⁴⁷² BGH 2.12.2005 – 5 StR 119/05 („Kölner Müllskandal“), BGHSt 50, 299 (308 f.) = NSTZ 2006, 210 (212 Rn. 15). Lesenswert auch Götz NJW 2007, 419 (422) zum “Mannesmann-Prozess”.; Schäfer/Sander/van Gemmeren Strafzumessung, 7. Aufl. 2024, Rn. 1837-1841

⁴⁷³ Taner Sarısoy, *Türk Vergi Ceza Hukukunun Ne Bis In Idem Kuralı Açısından İncelenmesi*, (Ankara: Adalet Yayınevi, Ankara 2023), s.47

⁴⁷⁴ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt I.* (İstanbul: 14. baskı. Beta Yayıncılık, 2016), s.21

⁴⁷⁵ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.133

Alman Ceza Kanunu'nun 1. maddesinde de bulunmaktadır. Bu maddeye göre, “*Bir fiil, sadece işlenmesinden önce cezalandırılabilir bir fiil olduğu kanunla belirlenmiş ise cezalandırılabilir.*”⁴⁷⁶” Bu ifadeler, suçların ve cezaların belirli, anlaşılır ve hukuka dayalı bir şekilde tanımlanması gerektiğini vurgulamaktadır.

Belirlilik ilkesi Anayasa Mahkemesi’nin çeşitli kararlarına da konu olmuştur⁴⁷⁷. Anayasa Mahkemesi’nin 29.04.2021, 2020/80 E. ve 2021/34 K. sayılı kararı; “*Hukuk devletin temel unsurlarından biri de belirlilik ilkesidir. Bu ilkeye göre yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup kişinin kanundan belirli bir kesinlik içinde hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır. Kişi ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlayabilir. Hukuki güvenlik ilkesi bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.*” şeklindedir.

Vergi ceza hukukunda yer alan suç tiplerinden biri olan vergi kaçakçılığı, genellikle teknik detaylar içeren karmaşık düzenlemelere dayandığı için, bu alandaki ceza normlarının belirlilik ilkesine uygun şekilde kaleme alınması hem bireylerin hukuki güvencesi hem de adil yargılama açısından büyük önem taşımaktadır. Vergi kaçakçılığı gibi kapsamlı ve yoruma açık normatif alanlarda, belirsiz ifadeler içeren kanun hükümleri, hem bireylerin cezai sorumluluk alanlarını muğlaklaştırmakta hem de idari ve yargısal takdir yetkisinin sınırlarını belirsizleştirerek keyfî uygulamalara zemin hazırlamaktadır⁴⁷⁸. Bu durum, yalnızca kanunilik ilkesi ile değil, aynı zamanda ölçülülük ve hukuk devleti ilkeleri ile de çelişmektedir. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçunun kanuni tanımının, suçun maddi ve manevi unsurlarını açıkça gösterecek şekilde ve hiçbir tereddüde yer bırakmayacak biçimde düzenlenmesi, ceza hukukunun temel ilkeleriyle doğrudan ilişkilidir.

⁴⁷⁶ Feridun Yenisey, Gottfried Plagemann, Alman Ceza Kanunu Strafgesetzbuch (StGB), (İstanbul: Beta Yayıncılık, 2. Baskı, Nisan 2015), s.1

⁴⁷⁷ Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.133

⁴⁷⁸ Eroğlu, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi,” s.168

5. Kıyas Yasağı İlkesi Açısından Değerlendirme

Ceza hukukunun temelini oluşturan suçta ve cezada kanunilik ilkesi, yalnızca hangi fiillerin suç sayılacağı ve hangi yaptırımların uygulanacağını önceden belirlenmesini değil, aynı zamanda bu belirlemenin yalnızca kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu ilkenin doğal bir sonucu olarak ceza hukukunda kıyas yasağı geçerlidir⁴⁷⁹. Zira bireylerin, hangi eylemlerinin suç teşkil ettiğini ve hangi yaptırımlara tabi olacaklarını önceden öngörebilmeleri, ancak kanun metnlerinin açık ve kesin olmasıyla mümkündür. Kanunda açıkça suç sayılmayan bir fiilin, benzerlik gerekçesiyle cezalandırılması, hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini zedeleyecektir.⁴⁸⁰ Kanunda açıkça suç olarak tanımlanmamış bir fiilin, yalnızca bazı yönleriyle benzerlik gösterdiği başka bir fiil üzerinden suç sayılması, ceza hukukunda kıyas yasağının ihlali anlamına gelir. Bu tür bir değerlendirme, suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırıdır; zira ceza hukuku, yalnızca kanunla açıkça tanımlanmış fiillerin cezalandırılmasına izin vermekte ve benzerlik yoluyla suç tanımının genişletilmesini kesin biçimde yasaklamaktadır⁴⁸¹.

Kıyas, hukuk sisteminde genel olarak benzer olaylar arasında boşluk doldurma işlevi görse de ceza hukukunda bu yöntem keyfi cezalandırmanın önünü açabileceği için kabul edilmemektedir. Ceza hukukunda kıyas yapmak, aslında kanunda tanımlanmamış bir davranışı, benzerlik gerekçesiyle suç kapsamına almak anlamına gelir ki bu da kanunilik ilkesine aykırıdır⁴⁸². Dolayısıyla ceza normları, kıyasa imkan vermeyecek şekilde dar yorumlanmalı ve yalnızca açıkça düzenlenmiş durumlara uygulanmalıdır⁴⁸³. Bu yaklaşım, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması açısından olduğu kadar, ceza adaletinin sağlanması bakımından da vazgeçilmezdir.

Yapılan açıklamalara göre; vergi kaçakçılığı bağlamında kıyas yasağının ihlali, ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleriyle doğrudan

⁴⁷⁹ Ezgi Aygün Eşitli, “Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi”, TBB Dergisi 2013 (104), s.237

⁴⁸⁰ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.62

⁴⁸¹ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.136; Anayasa Mahkemesi’nin 2020/81 E. ve 2021/4 K. sayılı Kararı

⁴⁸² Ekrem Çetintürk, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında İdarenin Düzenleyici İşlemleriyle Suç ve Ceza Konulamaz İlkesi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Yıl 5 Sayı 9 Haziran 2017, s.55

⁴⁸³ Köksal Bayraktar, “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Belirlenen Ceza Hukuku Temel İlkeleri”, (Galatasaray Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl:2, Sayı:1, Yıl:2003), s.8 vd.

çelişecektir, zira ceza hukukunda, bir fiilin suç sayılabilmesi için, öncelikle bu fiilin kanunda açıkça tanımlanmış olması gerekmektedir. Aksi takdirde, benzer fiillerin, hukuki anlamda aynı kategoriye alınması, yani kıyas yoluyla suç sayılması, keyfi cezalandırma ve bireylerin hangi fiillerin suç teşkil ettiğini ve bu fiillerin karşılığında hangi yaptırımların uygulanacağını önceden bilememe tehlikesine neden olacaktır. Özellikle vergi mükelleflerinin hangi davranışlarının suç teşkil edeceğini kesin bir şekilde bilebilmeleri hem hukuki güvenliklerini temin etmek hem de vergi adaletinin sağlanması için son derece önemlidir. Bu bağlamda, vergi suçlarının yalnızca kanunda açıkça belirlenmiş fiiller üzerinden tanımlanması gerektiği, kıyas yasağının en önemli işlevlerinden biridir ve bu şekilde hukuki düzenin şeffaflığı ile güvenilirliği sağlanacaktır.

6. Aleyhe Kanunun Geçmişe Yürüme Yasağı İlkesi Açısından Değerlendirme

Ceza hukukunda geçmişe yürüme yasağı, kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak, bir fiilin işlendiği tarihte suç teşkil etmemesi durumunda, sonradan çıkarılan bir geçmiş dönemdeki fiillerin cezalandırılmayacağını ifade etmektedir⁴⁸⁴. Başka bir deyişle, suç ve ceza belirlemesinde, eylemin gerçekleştiği tarihte yürürlükte olan hukuk kuralları esas alınmakta; daha sonra yürürlüğe giren ve fiili suç sayan bir düzenleme, geçmişteki eylemlere uygulanmamaktadır⁴⁸⁵.

Vergi ceza hukukunda, geçmişe yürüme yasağı, vergi kaçakçılığı suçları açısından kritik bir ilkedir. Bu ilke, vergi mükelleflerinin, vergi suçlarına ilişkin cezai sorumluluklarını yalnızca eylemlerinin gerçekleştirildiği dönemde yürürlükte olan yasalara göre taşıyabileceklerini belirtir. Başka bir deyişle, vergi kaçakçılığı gibi suçlar ancak o dönemde yürürlükte olan vergi yasalarına göre cezalandırılabilir. Sonradan çıkarılan bir kanun, geçmişteki eylemleri cezalandıramaz; vergi kaçakçılığı vb. suçlar, yalnızca fiilin işlendiği tarihteki yasalar uyarınca değerlendirilebilir. Aksi halde; mükelleflerin geçmişteki hangi eylemlerinin suç teşkil edeceğini tahmin etmesi imkânsız hale gelecektir. Bu durum, hukuki güvenliği tehdit ederek, vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler için keyfi cezalandırma riskini artıracaktır. Bu

⁴⁸⁴ Bknz: Barış Işık, *Geçmişe Yürüme Yasağı Bağlamında Zamanaşımı*, İstanbul Ceza Hukuku ve Kriminoloji Arşivi, Yayın No:47, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021)

⁴⁸⁵ Eroğlu, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi,” s.168 vd.

nedenle, vergi ceza hukukunda geçmişe yürüme yasağı, mükelleflerin vergi cezalarına dair belirsizliklerden korunmasını sağlayarak sadece o dönemde yürürlükte olan yasalara göre cezalandırılmalarını temin eder⁴⁸⁶. Bu, vergi adaletinin sağlanması ve vergi hukukunun öngörülebilirliği açısından son derece önemlidir.

7. Örf ve Adete Dayanılarak Ceza Tayini Yasağı İlkesi Açısından Değerlendirme

Ceza hukukunda kişi özgürlüğüne yönelik ciddi müdahaleler söz konusu olduğundan, hukuki güvenlik bu hukuk dalının temelini oluşturmaktadır. Hukuki güvenliğin sağlanabilmesi ise, bireylerin hangi fiillerin hukuken yasaklandığını ve hangi yaptırımlarla karşılaşacaklarını önceden ve açık biçimde öngörebilmesine bağlıdır⁴⁸⁷. Bu nedenle ceza hukukunda suç ve ceza yalnızca kanunla belirlenebilir; bu durum “kanunilik ilkesi”nin bir yansımasıdır. Bu ilke çerçevesinde, örf ve adet hukuku ceza normlarının kaynağı olarak kabul edilmemekte, dolayısıyla herhangi bir toplumsal teamül, tek başına bir fiili suç haline getirme, mevcut bir suçu ortadan kaldırma ya da cezayı ağırlaştırma veya hafifletme fonksiyonuna sahip bulunmamaktadır⁴⁸⁸.

Vergi ceza hukuku açısından da hukuki güvenlik ilkesi, mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini ve bu yükümlülüklerin ihlali durumunda karşılaşılabilecekleri yaptırımları açık, kesin ve önceden bilinebilir şekilde öğrenebilmeleri açısından hayati öneme sahiptir. Vergi kaçakçılığı suçlarında, mükellefin hangi eylemlerinin suç teşkil ettiği, bu suçların unsurları ve uygulanacak cezai yaptırımlar, ancak ve yalnızca kanunla düzenlenebilir⁴⁸⁹. Vergi hukukunun karmaşık yapısı dikkate alındığında, örf ve adet uygulamaları ya da idari teamüllerin ceza sorumluluğu doğuracak şekilde yorumlanması hukuki güvenliğe açıkça aykırıdır⁴⁹⁰. Bu

⁴⁸⁶ Muhammet Emre Tulay, “Kanunilik İlkesi Işığında Ceza Hukuku Kurallarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Delil Elde Etme Yöntemlerinde Zaman Bakımından Uygulanma Sorunu”, (Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt:22, sa.3), s.2720

⁴⁸⁷ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.61

⁴⁸⁸ Claus Roxin, *Strafrecht Allgemeiner Teil I*, (4 Auflage, Münih 2006), 5; Kn.9, Akt., Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.61

⁴⁸⁹ Eroğlu, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi,” s.158

⁴⁹⁰ Abdullah Batuhan Baytaş. *Kanunilik İlkesi Bağlamında Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Yorum*, (Doktora Tezi, T.C İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul 2015), s.68 vd.

nedenle, bir vergi uygulamasının uzun süredir idare tarafından belirli bir şekilde yürütülüyor olması, mükellef açısından suçun varlığına veya yokluğuna dair belirleyici bir ölçüt olmayacaktır. Ceza tehdidinin ancak açık, yazılı ve yürürlükteki bir kanun hükmüne dayanması gerektiği yönündeki bu yaklaşım, vergi ceza hukukunun öngörülebilirliğini güçlendirmektedir.

8. Kusursuz Ceza Olmaz İlkesi Açısından Değerlendirme

Ceza hukukunda bireyin sorumluluğunu belirleyen temel ölçütlerden biri olan kusur ilkesi, bir kimsenin yalnızca kişisel olarak kusurlu sayılabileceği durumlarda cezai yaptırıma tabi tutulabileceğini ifade etmektedir⁴⁹¹. Bu ilkeye göre, failin cezalandırılabilmesi için, sadece hukuka aykırı bir fiilin gerçekleşmiş olması yeterli değildir; aynı zamanda bu fiilin kınanabilir bir irade ile gerçekleştirilmiş olması gerekir⁴⁹². Bu bağlamda, kusur ilkesinin doğrudan sonucu olarak ceza hukukunda kusura dayanmayan bir ceza sorumluluğuna yer verilmez. Yani, failin kontrolü dışında meydana gelen bir netice sebebiyle, herhangi bir kusurunun bulunmadığı hâllerde ceza sorumluluğu doğmayacaktır. Böylece bu ilke, sonuca bağlı objektif sorumluluk anlayışını dışlayarak, ceza adaletinin kişiselleştirilmesini ve failin öznel durumunun dikkate alınmasını sağlar⁴⁹³.

Vergi ceza hukuku bakımından da kusur ilkesi, mükellefin/failin cezai sorumluluğunu belirlemede temel bir ölçüt olarak kabul edilir. Vergi kaçakçılığı suçlarında, mükellefin/failin yalnızca vergisel bir yükümlülüğü ihlal etmiş olması, tek başına ceza verilmesini haklı kılmaz; bunun yanı sıra, fiilin faile isnad edilebilir olması⁴⁹⁴, yani failin kusurlu bir iradeyle hareket etmiş olması gerekir⁴⁹⁵. Örneğin, muhasebe kayıtlarındaki teknik bir hata ya da vergi mevzuatının karmaşıklığı sebebiyle yapılan yanlış beyan, eğer kast unsuru taşımıyorsa, yani mükellef vergi kaçırma niyetiyle hareket etmemişse, cezai sorumluluk doğmayacaktır. Bu

⁴⁹¹ Hafizoğulları, “Kusurluluğu Kaldıran Bir Neden Olarak Ceza Hukukunda İstenemezlik İlkesi (Nichtzumutbarkeit/L’inesigibilité)” (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 57, S. 3, Eylül 2008), s.340.

⁴⁹² Yıldız, “Ceza Hukukunda Failin İrade Özgürlüğü Tartışmaları”, s.1445

⁴⁹³ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.52

⁴⁹⁴ Detaylı bilgi için bkz: Zehra Başer, *Ceza Hukukunda Nedensellik Bağı ve Objektif İsnadiyet*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ekim 2022), s.31. vd

⁴⁹⁵ Serkan Meraklı, *Ceza Hukukunda Kusur*, (Doktora Tezi, T.C Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Doktora Programı, İzmir, 2017), s.5

yönüyle kusur ilkesi, vergi ceza hukukunda, mükelleflerin hataya düşmeleriyle kasten vergi kaçırımları arasındaki farkın gözetilmesini ve cezaların yalnızca gerçekten kusurlu davranışlara uygulanmasını sağlamaktadır. Böylece, failin iradesi ve içsel durumu dikkate alınarak, cezalandırmanın adil ve orantılı olması temin edilir; vergi ceza sistemi de objektif sorumluluk anlayışından arındırılarak birey hak ve özgürlükleriyle uyumlu hale getirilir⁴⁹⁶.

9. Cezaların Şahsiliği İlkesi Açısından Değerlendirme

Cezaların şahsiliği ilkesi, ceza hukukunun temel esaslarından biri olup, bireyin yalnızca kendi fiilinden dolayı cezai sorumluluk altına girebileceğini ifade etmektedir⁴⁹⁷. Bu ilke, aynı zamanda Anayasa'nın 38. maddesinde güvence altına alınarak anayasal bir boyut kazanmıştır⁴⁹⁸. İlkenin özüne göre, bir kişinin ceza alabilmesi için suçun bizzat o kişi tarafından işlenmiş olması gerekir; bir başkasının fiili nedeniyle hiç kimse cezalandırılmaz. Cezaların şahsiliği ilkesi, tarihsel süreçte iki aşamalı bir gelişim göstermiştir. İlk aşamada, ilke daha çok objektif bir biçimde değerlendirilmiş; failin yalnızca kendi eyleminden sorumlu tutulması ve cezanın fail dışındaki kişileri etkilememesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu anlayışta, ceza sadece eylemin maddi anlamda faile ait olmasına bağlanmıştır. Modern ceza hukuku yaklaşımında bu ilkenin içeriği gelişerek derinleşmiştir. Günümüzde cezaların şahsiliği ilkesi yalnızca fiilin fail tarafından işlenmiş olmasını yeterli görmemekte; aynı zamanda failin kusurlu davranışının bulunmasını da zorunlu kılmaktadır. Yani bir fiilin gerçekleşmesi tek başına ceza sorumluluğu için yeterli değildir; failin, söz konusu eylemi hukuka aykırı ve kınanabilir bir iradeyle gerçekleştirmiş olması gerekir⁴⁹⁹. Bu bağlamda kusursuz bir kimsenin cezalandırılması, yalnızca cezaların şahsiliği ilkesine değil, aynı zamanda kusura dayalı ceza sorumluluğu ilkesine de aykırıdır⁵⁰⁰.

⁴⁹⁶ Murat Aydın, “Ceza Hukukunda Orantılılık İlkesi”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi Araştırma Makalesi, Yıl:15, Sa:57, Ocak 2024, s.153 vd.

⁴⁹⁷ Veysel Candan Canoğlu, *Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği İlkesi*, (Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021), s.13 vd.

⁴⁹⁸ T.C Anayasası m.38 gerekçesi

⁴⁹⁹ L. Müjde Kurt, Fahri Gökçen Taner, “Kusur Kavramının Haksız Fiil ve Klasik Suç Öğretisine Göre Suç Bakımından Karşılaştırılması” (Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, 12 (2) Araştırma Makalesi, 2024), s.82

⁵⁰⁰ Özbek, Doğan, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.74.

Vergi ceza hukuku bağlamında cezaların şahsiliği ilkesi, failin yalnızca kendi kasti eyleminden dolayı sorumlu tutulabileceğini ifade etmektedir. Özellikle vergi kaçakçılığı suçu açısından bu ilke, failin hukuka aykırı fiili bizzat ve bilinçli bir iradeyle, yani kastla gerçekleştirmiş olmasını zorunlu kılar. Vergi kaçakçılığı suçu, taksirle işlenemeyen bir suç tipi olup, sadece bilerek ve isteyerek gerçekleştirilen fiiller cezai sorumluluğa yol açar. Bu doğrultuda, örneğin; bir sermaye şirketinde gerçekleşen vergi kaçakçılığı eyleminden dolayı, yalnızca söz konusu suça doğrudan katılan ve kast unsuru ile hareket eden gerçek kişi sorumlu tutulabilecektir. Bu yaklaşım, keyfi ve objektif sorumluluğa dayalı uygulamaların önüne geçer; böylece vergi ceza hukukunda bireylerin temel hakları güvence altına alınır⁵⁰¹.

10. Ceza Hukukunun Son Çare Olması (Ultima Ratio) İlkesi Açısından Değerlendirme

Ceza hukukunun son çare olmasını ifade eden ultima ratio⁵⁰² ilkesi, ceza hukukunun müdahaleci doğasını sınırlandıran ve onu yalnızca zorunlu durumlarda devreye sokmayı amaçlayan temel bir ilkedir. Bu ilkenin özünde, ceza hukukunun orantılılık ve gereklilik ilkeleriyle birlikte işlediği görülür. Ceza yaptırımları, bireyin temel hak ve özgürlüklerini doğrudan etkilediği için, sadece başka hiçbir hukuk dalı tarafından etkili şekilde korunamayan hukuki değerler söz konusu olduğunda uygulanmalıdır. Bu ilkeye göre, bir davranışın suç sayılarak cezai yaptırıma bağlanması, ancak daha hafif yollarla (örneğin idari, özel hukuk ya da disiplin yaptırımlarıyla) korunamayan toplumsal değerler söz konusuysa haklı görülebilir⁵⁰³. Yani, ceza hukuku en ağır yaptırımları içerdiği için, bu araç yalnızca başka yollarla önlenemeyecek ya da telafi edilemeyecek zararlar söz konusu olduğunda kullanılmalıdır⁵⁰⁴. Vergi ceza hukuku bağlamında *ultima ratio* ilkesi, ceza hukukunun yalnızca en son başvurulacak araç olması gerektiğini ve ancak diğer hukuki yolların yetersiz kaldığı durumlarda devreye girmesi gerektiğini ifade eder⁵⁰⁵. Bu ilkenin temelinde, ceza hukukunun ağır ve

⁵⁰¹ Veysel Candan Canoğlu, “Anayasa m.38/7 Bağlamında Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği İlkesinin Kabahatler ve Disiplin Suçlarında Uygulanabilirliği”, (Suç ve Ceza Dergisi, 2021, Sa:1), s.46 vd

⁵⁰² Detaylı bilgi için bkz: Ozan Ercan Taşkın, "Son Çare (ultima Ratio)." *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, no. 1 (Haziran 2016): 59-91.

⁵⁰³ Hans Heinrich Jescheck, “Alman ve Türk Ceza Hukuklarında Özgürlüğü Bağlayıcı Cezanın Yeri”, Çev. Turhan Tufan Yüce, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Yıl:1981, Volume 2, Issue 2) s.232 vd.

⁵⁰⁴ Özbek, *Ekonomi Ceza Hukuku*, s.60

⁵⁰⁵ Soner Demirtaş, *Türk Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma ve Ceza Vermekten Kaçınma Eğilimi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan, Cilt:21, Özel Sa., 2019, s.493

müdahaleci niteliğiyle bireyin temel hak ve özgürlüklerini doğrudan etkileyen bir alan olması yatmaktadır. Bu nedenle ceza yaptırımlarına başvurulması, yalnızca kamu düzenini korumada başka hiçbir hukuksal mekanizmanın etkili olmadığı hâllerde haklı görülebilir. *Ultima ratio* ilkesi, bu yönüyle hem orantılılık hem de gereklilik ilkeleriyle sıkı biçimde ilişkilidir ve hukuk devleti ilkesinin doğal bir yansıması olarak değerlendirilir⁵⁰⁶.

Vergi hukukunda bu ilkenin uygulanması, özellikle vergiye ilişkin yükümlülüklerin ihlalinde ceza hukukuna başvurulmadan önce idari yaptırımların ve diğer mali önlemlerin etkililiğinin değerlendirilmesini gerektirir. Vergi sistemi, esas itibarıyla idari nitelikte yaptırımlarla işlerlik kazanır; vergi ziyayı ve usulsüzlük hallerinde bu fiiller hakkında idari yaptırımlar öngörülmüştür⁵⁰⁷. Bu tür fiillerde cezai yaptırımlara başvurmak, ancak hukuki düzenin etkinliğinin bu araçlarla sağlanamadığı, mükellefin eyleminin sistematik ve kasıtlı bir şekilde devleti aldatmaya yönelik olduğu ve dolayısıyla kamu zararının ağır olduğu hâllerde gerekçelendirilebilir.

Vergi kaçakçılığı suçları, vergi hukuku ile ceza hukukunun birlikte değerlendirildiği bir alandır, zira bu suçlar, yalnızca kastla işlenebilen, planlı ve çoğu zaman belgede sahtecilik gibi organize yöntemlerle yürütülen, kamu maliyesi üzerinde doğrudan tehdit oluşturan ağır ihlaller olarak görüldüğünden ceza hukukunun müdahalesi kaçınılmazdır. Böyle durumlarda, yalnızca idari yollarla müdahale edilmesi hem caydırıcılığı azaltacak hem de adalet duygusunu zedelenmesine neden olabilecektir. Ancak bu, her vergisel eksiklik ya da hatanın ceza tehdidiyle bastırılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Mükelleflerin maddi hata, ihmal veya karmaşık mevzuat hükümlerini yorumlama güçlüğü gibi gerekçelerle yükümlülüklerini yerine getirememesi halinde, *ultima ratio* ilkesi dikkate alınmadan derhal ceza hukukuna başvurulması hem orantılılık ilkesine hem de ceza hukukunun istisnai işlevine aykırılık teşkil edecektir⁵⁰⁸.

⁵⁰⁶ Krizstina Karsai, “Avrupa Ceza Hukukunda Ultima Ratio ve Katmanlı Yetki”, Çev. Tuba Kelep Pekmez, Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, Cilt 3, Sayı:1, 2015, s.314 vd; Ozan Ercan Taşkın, “Son Çare (Ultima Ratio) Olarak Ceza Hukuku, s.59 vd.

⁵⁰⁷ VUK m. 353

⁵⁰⁸ Anayasa Mahkemesinin 2017/172 E. ve 2018/32 K. sayılı kararı

11. Kanun Yolun Başvurma Hakkı Açısından Değerlendirme

Kanun yolları, ceza muhakemesi sırasında oluşabilecek hukuki hataları düzeltmek amacıyla başvurulabilecek hukuki çözümler olarak tanımlanabilir⁵⁰⁹. Bu yollar, yargılamanın adil bir şekilde sonuçlanabilmesi için bir denetim mekanizması işlevi görür. Kanun yoluna başvurmak, bireylerin hukuki güvenliklerini sağlamak amacıyla tanınan bir haktır⁵¹⁰ ve bu hakkın kullanılması, ilgili yasalarla belirlenen çerçevelere ve prosedürlere tabidir⁵¹¹. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) 7. Protokolü'nün 2. maddesi, bu hakkın kullanılmasını güvence altına alarak, bireylerin mahkemelerin verdiği kararlara karşı başvurabilecekleri bir denetim yolu sunarak adil yargılanma hakkını pekiştirmektedir⁵¹². Bu bağlamda, kanun yolları, ceza yargılamasında hataların düzeltilmesi ve adaletin sağlanabilmesi için önemli bir rol oynamaktadır⁵¹³.

12. Ne bis in dem İlkesi Açısından Değerlendirme

Aynı fiilden dolayı yalnızca bir kez yargılama yapılabilir; bir davanın devam etmesi veya kesin bir yargı bulunması durumunda, aynı fiilden yeni bir dava açılması veya yargılama yapılması mümkün değildir. Bu durum infaz aşamasında ortaya çıkarsa, yargılamanın yenilenmesi gerekliliğini doğurur. *Ne bis in idem* ilkesi, aynı zamanda oranlılık ilkesinin de bir gereği olarak, aynı suçtan iki kez yargılama veya cezalandırma yapılmasını engellemektedir. İlkenin ulusal boyutta mı yoksa uluslararası boyutta mı uygulanacağı tartışma konusu olsa da; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) 7. Protokolü, “Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez.” düzenlemesi ile *ne bis in idem* ilkesine iç hukuk kuralı statüsü kazandırmıştır⁵¹⁴.

⁵⁰⁹ Özbek, Doğan, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.70

⁵¹⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 2018/71 E. ve 2018/118 K. sayılı Kararı

⁵¹¹ <https://magdurbilgi.adalet.gov.tr/303/Kanun-Yollari>

⁵¹² Özbek, Doğan, Bacaksız, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.69 vd.

⁵¹³ Bknz: Hazal Algan Canseven, *Ceza Muhakemesinde Kanun Yoluna Başvuru Hakkı*, İstanbul Ceza Hukuku ve Kriminoloji Arşivi Yayın No:75, (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2024)

⁵¹⁴ Özbek, Doğan, Bacaksız, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.75 vd.

Ceza muhakemesi hukukunun en temel ilkelerinden biri, aynı fiil ve aynı kişi hakkında birden fazla ceza davasının açılmasının yasaklanmasıdır⁵¹⁵. Bu ilke, *ne bis in idem* (aynı konuda iki kez yargılama yapılamaz) ilkesinin bir yansıması olarak, adil yargılanma hakkının ve hukuki güvenliğin sağlanmasına yönelik önemli bir düzenlemedir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nda (CMK 223/7) açıkça yer alan bu kural, bir ceza davasının kesin hükümle sonuçlanmasının ardından, aynı suçtan dolayı tekrar dava açılmasını da engeller⁵¹⁶. Böylece, bir kişi hakkında aynı fiilden ötürü yeniden cezai kovuşturma yapılmasının önüne geçilir. Bu düzenleme, bireyin hukuki güvenliğini teminat altına alırken, aynı zamanda adaletin tecellisini de sağlamaktadır. İkinci bir dava açılmasının engellenmesi, kişilerin mağduriyetini önlemeye, ceza yargılamasının etkinliğini artırmaya ve hukuki belirsizliklerin ortadan kaldırılmasına hizmet etmektedir.

Bu konuda tartışmalı alanlardan biri, fiilin hem kabahat hem de suç oluşturduğu durumlardır⁵¹⁷. Örneğin vergi kaçakçılığı suçunun tespit edilmesinden sonra aynı fiil nedeniyle kabahat kapsamında değerlendirilen vergi ziyai cezası 3 katı nispetinde değerlendirilerek vergi kaçakçılığı suçunun tespit edilmediği hallerde ise aynı fiil nedeniyle sadece vergi kabahatleri kapsamında değerlendirilen vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan verginin 1 katı nispetinde cezai işlem uygulanmaktadır⁵¹⁸. Vergi kaçakçılığı suçunda yer alan bu durum aynı fiilden kaynaklanan ceza oranının artırılması ne bis in idem aykırı yorumlanmamalıdır. Zira; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 367/4 fıkrasında: “359’uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” düzenlemesine yer verilmiştir.

13. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Ceza Hukukunun Temel İlkeleri Kapsamında Değerlendirilmesi

Ceza hukukunun temel ilkeleri vergi ceza hukuku alanında kendisini etkin şekilde göstermektedir. Vergi suçları arasında büyük yer tutan vergi kaçakçılığı suçları tüm dünyada

⁵¹⁵ Mustafa Özen, “Non Bis in İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, (Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Sa.1, Yıl:2010), s.390 vd.

⁵¹⁶ Feridun Yenisey, Ayşe Nuhuğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.89

⁵¹⁷ Ahmet Emrah Geçer, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis in İdem İlkesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65 (2) 2016. s.327 vd.

⁵¹⁸ VUK 359

son dönemlerin en tartışmalı konularından biri haline gelmiştir. Gerek Türk gerek Alman mevzuatında vergi kaçakçılığı suçları hem idari hem adli yaptırımlarla düzenlenmiştir. Uygulamada sıklıkla karşılaşılan vergi kaçakçılığı suçlarının kapsamı, etkileri, önleme çalışmaları ve yargılamasının ne şekilde yürütüleceği ve cezalandırmasının nasıl gerçekleşeceği kritik tartışmalara konu olmaktadır. Çalışmada açıklandığı üzere; yapılan tartışmaların çözümünde en etkili araç; ceza hukukun temel ilkelerinden yararlanılarak bulunabilecektir. Zira hukuk devleti ilkesi, kanunilik ilkesi, belirlilik ilkesi ve ölçülülük ilkesi suçların önlenmesinde ve yaptırımların belirlenmesinde özellikle belirleyici olmaktadır.

Vergi ceza hukuku, modern hukuk devletlerinde hem mali disiplinin sağlanması hem de bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması bakımından kritik bir öneme sahiptir. Bu ikili işlevin etkin, adil ve öngörülebilir bir biçimde yerine getirilebilmesi, ceza hukukunun temel ilkelerine sıkı sıkıya bağlı bir normatif çerçevenin varlığına bağlıdır. Kanunilik, ölçülülük, belirlilik, kıyas yasağı, kusur ilkesi, cezaların şahsiliği, geçmişe yürüme yasağı ve örf-adete dayalı ceza tayini yasağı gibi ilkeler, yalnızca cezalandırmanın sınırlarını belirlemekle kalmamakta; aynı zamanda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğini teminat altına alarak hukuk devleti ilkesinin somut bir tezahürünü oluşturmaktadır.

Vergi kaçakçılığı gibi kasıtlı ve kamu düzenini tehdit eden ekonomik suçlar karşısında devletin müdahale yetkisi kuşkusuz meşrudur. Ancak bu müdahalenin meşruiyetini sürdürebilmesi ve kamu vicdanında adil kabul edilebilmesi, yalnızca hukuk kurallarıyla sınırlı ve temel haklara duyarlı bir ceza politikasıyla mümkündür. Bu çerçevede, kanunilik ilkesi, vergi ceza hukukunun dayandığı temel güvencelerden biri olup, suç ve cezanın önceden açık, belirli ve öngörülebilir kurallarla tanımlanmasını zorunlu kılmakta; belirlilik ilkesi ise bireylerin hukuki durumlarını önceden kestirebilmelerini ve davranışlarını buna göre yönlendirebilmelerini sağlamaktadır. Bu ilkelerin ihlali, yalnızca hukuki güvenliği zedelemekle kalmamakta; aynı zamanda keyfi yorumların ve uygulamaların önünü açarak hukuk devleti ilkesinin temelini sarsmaktadır.

Ölçülülük ilkesi, cezai müdahalenin ancak zorunlu ve orantılı olduğu ölçüde meşru kabul edilebileceğini belirtirken; ultima ratio karakteriyle ceza hukukunun, yalnızca diğer hukuki mekanizmaların yetersiz kaldığı durumlarda devreye girmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

Bunun yanı sıra, kusur ilkesi ve cezaların şahsiliği ilkesi, sadece fiilin gerçekleşmiş olması değil, failin bu fiili hangi manevi unsurla gerçekleştirdiğinin de dikkate alınması gerektiğini ortaya koymakta; böylece ceza hukukunun adalet işleviyle uyumlu bir değerlendirme yapılmasına imkân tanımaktadır. Özellikle vergi kaçakçılığı gibi suçlarda, sadece fiilin maddi

unsuruna değil, failin kastına da odaklanan bir yaklaşım benimsemelidir. Bu durum, hukuki sorumluluğun kişiselleştirilmesini sağlayarak keyfi ve kolektif ceza anlayışlarının önüne geçmektedir.

Son olarak, geçmişe yürüme yasağı, örf ve adete dayalı ceza tayini yasağı ve ne bis in idem gibi ilkeler, vergi ceza hukukunun yalnızca şekli değil, maddi adalet yönünden de hukuka uygunluğunu sağlayan normatif güvencelerdir. Bu ilkeler, hem bireylerin hem de kamu idaresinin eylemlerini belirli ve öngörülebilir bir hukuki çerçeveye oturtmaktadır.

Sonuç olarak, ceza hukukunun temel ilkeleri, vergi ceza hukukunun yalnızca teknik değil, aynı zamanda anayasal ve insan haklarına dayalı bir alan olduğunu göstermektedir. Bu ilkeler doğrultusunda yapılandırılacak ve uygulanacak bir vergi ceza hukuku sistemi, hem birey-devlet ilişkilerinde adil bir denge kurulmasını hem de kamu maliyesinin etkin ve meşru yollarla korunmasını sağlayacaktır. Dolayısıyla, hukuk devleti ilkesine dayalı, kanunilik ve ölçölülük ilkeleriyle sınırlı, insan haklarına duyarlı bir vergi ceza hukuku, demokratik bir devletin hukuki sisteminin vazgeçilmez bir parçası olarak değerlendirilmelidir.

SONUÇ

Vergi ceza hukuku, ceza hukuku ile mali hukukun kesişiminde yer almakta ve kamu maliyesinin istikrarı ile hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilmesinde kilit rol oynamaktadır. Vergi yükümlölüklerinin ihlali durumunda uygulanacak yaptırımların caydırıcı olduğu kadar orantılı da olması, hem birey hak ve özgürlüklerinin korunması hem de vergiye gönüllü uyumun teşviki açısından büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinin vergi suçlarına da uygulanabilir olması, ceza hukukunun temel ilkelerinin vergi hukuku normlarıyla bütünleşmesini sağlamaktadır. Bu çalışmada suç kavramı şekli ve maddi yönleriyle ele alınırken, suçun maddi ve manevi unsurları, hukuka aykırılık, hukuka uygunluk nedenleri gibi temel yapı taşları detaylı biçimde analiz edilmiştir. Ceza kavramı da hem tarihsel gelişimi hem işlevsel boyutlarıyla incelenmiş; Türk ve Alman hukuk sistemleri karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir.

Türk ve Alman hukuk sistemlerinde, vergi ceza hukuku kapsamında vergi kaçakçılığı gibi suçların yalnızca cezalandırma amacıyla değil, bireyleri vergiye uyumlu davranışlara yönlendirme ve vergi bilincini artırma hedefiyle de değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda cezaların sadece caydırıcı değil, aynı zamanda eğitici, önleyici ve toplumsal düzeni

pekiştirici işlevlerine de odaklanılmalıdır. Hukuk devleti ilkesi gereği, suç ve cezaların belirliliği, orantılılığı ve ölçülülüğü esas alınmalı, ceza hukukunun temel ilkeleri ihmal edilmemelidir. Bu çerçevede yasa koyucuların ve uygulayıcıların düzenlemeleri birey hak ve özgürlüklerini gözeterek yapmaları büyük önem taşımaktadır.

Türk ve Alman hukuk sistemlerinde vergi kabahatleri idari yaptırımlarla düzenlenmiş olsa da iki ülke arasında sistematik farklılıklar bulunmaktadır. Alman hukukunda kabahat ve suç ayrımı açık biçimde yapılmakta, vergi kabahatleri AO'un 377 ila 384. maddeleri arasında ayrıntılı şekilde düzenlenmektedir. Kabahatlerin oluşabilmesi için genellikle ağır ihmal şartı aranırken, kast halinde ise vergi kaçakçılığı suçu gündeme gelmektedir. Bu hareketlerin yaptırımlara bağlanması, vergi güvenliğini tehlikeye atan çeşitli fiillere dayandırılmakta; özellikle vergi kaybının ihmal sonucu oluşması, kesinti vergilerinin riske atılması ve vergiye ilişkin bilgi saklanması durumları idari yaptırım kapsamına alınmaktadır. Türk hukukunda ise vergi ziyaı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük olmak üzere üç ana başlıkta toplanan vergi kabahatleri, şekli ihlallerden bilgi saklama ve belge düzenine aykırılığa kadar uzanan bir yelpazeyi kapsamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçları, hem Türk hem Alman hukuk sistemlerinde mali denetim açısından stratejik bir suç tipi olarak ele alınmaktadır. Alman hukukunda vergi kaçakçılığı AO m. 370'te düzenlenmiş ve suç, iki grup fiil çerçevesinde sınıflandırılmıştır. Birinci grup fiiller, mükellefin vergi beyan yükümlülüğüne aykırı olarak eksik veya yanlış beyanlarda bulunmasıdır. Bu tür fiillerde hile veya aldatma unsuru aranmaz; yalnızca gerçek bilgi saklama iradesiyle gerçekleştirilen eylemler cezai yaptırıma tabi tutulur. İkinci grup fiiller ise ağırlaştırıcı nitelikte olup, çete faaliyeti, kamu görevlisinden yardım alınması, sahte belgeyle süreklilik arz eden fiiller gibi durumları kapsamaktadır. Alman Federal Mahkemesi içtihatları, “büyük miktarda vergi kaybı” eşiğini fiili ödeme varsa 50.000 Euro, yalnızca bilgi gizleme varsa 100.000 Euro olarak belirlemiş; 1 milyon Euro'yu aşan vergi kayıplarında hapis cezasının ertelenemez olduğunu içtihat haline getirmiştir. Alman Vergi Usul Kanunu'nda (A.O) yer alan kanunda yer alan “büyük miktarda vergi kaybı” şartı muğlak bir ifade olmakla birlikte kanunilik ilkesi kapsamında da incelenen belirlilik ilkesine uygun görünmemektedir. Bu sorunun, çözümünde hukuki öngörülebilirliği artırmak içtihatlar ile giderilmeye çalışılmıştır. Bununla birlikte bu muğlak ifade bireysel değerlendirme ilkesine dair eleştirileri de beraberinde getirmiştir. Zira ceza hukukunda her somut olay kendi özelliklerine göre değerlendirilerek hakkaniyetli bir yargılama yapılabilir. Ancak “büyük miktarda vergi kaybı” kriteri somut olayın

özelliklerini bir yana bırakarak yalnızca bedel üzerinden değerlendirme yapılmasına olanak tanımaktadır.

Türk hukukunda vergi kaçakçılığı suçları VUK m. 359 kapsamında düzenlenmekte ve seçimlik hareketli suç yapısına sahiptir. Belge düzenine ilişkin fiillerin çoğunluğu neticeye bakılmaksızın cezalandırılmakta ve bu suçlar tehlike suçu ya da sırf hareket suçu niteliği taşımaktadır. Defter, belge ve kayıtların ibraz edilmemesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma gibi eylemler neticesiz olarak değerlendirilen suç türleri arasında yer almakta ve yalnızca fiilin gerçekleşmiş olması yeterli görülmektedir. Buna karşılık, “çift defter tutma” suçu, neticeye bağlı olarak değerlendirilen ve dolayısıyla zarar suçu niteliği taşıyan istisnai bir örnektir. Türk hukukundaki yaklaşım, vergi güvenliğini sağlamak ve kayıt dışı ekonomiyle mücadeleyi etkin kılmak amacıyla suçun tamamlanması için somut zararın oluşmasını çoğu zaman aramamakta; bu da şekli suç anlayışının benimsenmesine neden olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarının oluşumunda failin kastı belirleyici olmakla birlikte, nedensellik bağı da ceza hukukunun temel ilkeleri bakımından önem arz etmektedir. Alman hukukunda aktif ya da ihmalî fiillerle vergi kaybı arasında sebep-sonuç ilişkisi kurulması gerekmekte; bu durum hem adil ceza tayininde hem de sorumluluğun belirlenmesinde dikkate alınmaktadır. Türk hukukunda ise çoğu suç tipi sırf hareket suçu olarak düzenlendiğinden, illiyet bağı fiilen kurulmuş kabul edilmekte ve ayrıca değerlendirilmesi gerekmemektedir. Her iki hukuk sisteminde de fail yalnızca mükelleflerle sınırlı olmayıp, vergi sürecine etkisi bulunan tüm gerçek ve tüzel kişiler bu suçun faili olabilir. Yargıtay kararları, bu suçların herkes tarafından işlenebileceğini belirtmekte, ancak fiilin niteliği gereği suçun işlenmesi belirli teknik bilgi ve yetkinlik gerektirdiğinden, suçun herkes tarafından işlenebilirliği pratikte sınırlı kalmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunun konusu bakımından ise, tehlike suçu ve zarar suçu ayrımı önem taşımaktadır. Mevcut yargı kararları ve norm düzenlemeleri hem Türk hem Alman hukukunda vergi kaçakçılığı suçlarını tehlike suçu olarak nitelendirmekte; yani fiili zarar oluşmasa dahi, eylemin gerçekleştirilmesi suçun oluşması için yeterli sayılmaktadır. Buna rağmen bazı hukukçular, suçun zarar suçu olarak değerlendirilmesi ve somut bir malvarlığı zararının doğması gerektiği görüşünü savunmaktadır. Uygulamadaki hakim eğilim, tehlike suçu anlayışını benimsemiş olup, bu yaklaşım suçların daha erken aşamada cezalandırılmasına imkan tanımaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarının mağduru konusu öğretide tartışmalı olsa da genel kabul gören görüşe göre bu suçların mağduru devlettir. Ancak dolaylı olarak il özel idareleri, belediyeler ve vergisini dürüstçe ödeyen mükelleflerin de mağduriyet yaşadığı açıktır. Bu nedenle vergi suçlarının yalnızca mali zarar değil, toplumsal adalet duygusu ve vergiye güven üzerinde de etkisi bulunmaktadır. Ceza politikasının belirlenmesinde bu çok katmanlı etki alanının dikkate alınması gerekmektedir. Hem Türk hem Alman hukukunda vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik cezai yaptırımların niteliği, kapsamı ve uygulanabilirliği bakımından bazı farklılıklar olsa da, her iki sistem de kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve vergi güvenliğini sağlama amacını taşımaktadır. Türk hukukunun uygulama birliği ve öngörülebilirlik bakımından geliştirilmesi, Alman hukukunun ise içtihatlarla dayalı katı eşik değerleriyle bireysel değerlendirme ilkesini zedelemeyen uygulama esnekliği kazanması, her iki sistemin gelişimi açısından önem arz etmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçları, hem Türk hem de Alman hukuk sistemlerinde ceza hukuku ile vergi hukukunun kesiştiği, karma nitelikli bir alanı teşkil etmektedir. Bu suç tipi, genellikle fiil ve illiyet bağı çerçevesinde değerlendirilmekte, failin kimliğine ilişkin herhangi bir özel şart öngörülmeden herkes tarafından işlenebilecek bir suç olarak kabul edilmektedir. Suçun maddi ve hukuki konusu olmak üzere iki temel unsuru vardır: Maddi konu, suçun işlendiği kişi veya nesneyi ifade ederken; hukuki konu, ihlal edilen menfaati, yani kamu maliyesine duyulan güveni ve devletin vergi toplama yetkisini ifade etmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu çoğunlukla tehlike suçu olarak nitelendirilmekte, yani somut bir vergi ziyayı doğmasa bile, fiilin hukuki değeri tehdit etmesi suçun oluşumu için yeterli görülmektedir. Bu çerçevede, Türk Anayasa Mahkemesi'nin kararları ve Alman hukuk literatürü büyük ölçüde örtüşmektedir.

Doktrinde yer alan bir görüşe göre ise, suçun yalnızca tehlike değil, aynı zamanda zarar suçu olarak değerlendirilmesi gerektiğini savunulmaktadır; bu yaklaşımda suçun tamamlanması için devletin vergi alacağının zedelendiği, yani somut bir zararın meydana geldiği kabul edilmelidir. Yine de hem Türkiye'de hem de Almanya'da genel eğilim, vergi kaçakçılığının soyut tehlike suçu olduğu yönündedir. Suçun mağduru ise çoğunlukla devlet olarak gösterilmekle birlikte, vergi yükümlülüklerini dürüstçe yerine getiren mükelleflerin, il özel idarelerinin ve belediyelerin dolaylı mağduriyetleri de öğretide tartışılmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuru kasttır; yani failin, suçun maddi unsurlarını bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesi gereklidir. Türk Ceza Kanunu'na göre bu suçlar taksirle

işlenemez. Suçun ağır neticeleriyle failin fiili arasında nedensellik bağı bulunduğunda, netice sebebiyle ağırlaşmış suç hükümleri devreye girebilmekte; bu durumda failin cezası artırılabilir. Bu gibi durumlarda, failin ilk başta daha hafif bir fiil kastıyla hareket etmesine rağmen, ağır bir netice meydana gelmişse, illiyet bağı kurularak daha ağır bir cezai sorumluluk tesis edilmektedir. Her iki hukuk sisteminde de failin cezai sorumluluğunu ortadan kaldıran ya da hafifleten nedenler mevcuttur. Türk Ceza Kanunu'nda sayılan zorunluluk hali, cebir, şiddet, korkutma, tehdit, hata gibi nedenler, vergi kaçakçılığı suçlarında da uygulama alanı bulmaktadır. Bu nedenlerin uygulanabilmesi için belirli şartların gerçekleşmiş olması gerekir. Örneğin, hata failin hukuka aykırı eylemini, suç oluşturduğu bilincine sahip olmadan işlemesi halini ifade eder ve kastı ortadan kaldırabilir. Ancak, hukuka uygunluk nedenlerinin vergi kaçakçılığı suçlarında sınırlı bir uygulama alanı bulunmaktadır. Meşru savunma, hakkın kullanılması ve kanun hükmünün uygulanması gibi nedenler, genellikle vergi suçlarıyla bağdaşmaz ve çoğu durumda hukuka aykırılığı ortadan kaldırmaz. Dolayısıyla, suçun oluşmasında kastın bulunup bulunmadığı ve failin içinde bulunduğu koşullar titizlikle değerlendirilmelidir.

Suçun tamamlanmamış hâli olan teşebbüs ve iştirak de vergi ceza hukuku bağlamında önemli yer tutmaktadır. Teşebbüs halinde, fail suçun işlenmesi doğrultusunda harekete geçmiş, ancak iradesi dışındaki sebeplerle suç tamamlanmamışsa, yine cezai sorumluluk doğabilir. Hazırlık hareketleri teşebbüsten ayrılmalı; yalnızca suç işlemeye yönelik hazırlık aşamasında kalmış eylemler cezalandırılmamalıdır. İştirak ise, suça yardım eden, azmettiren veya birlikte işleyen kişilerin de asli veya fer'i fail olarak sorumluluğunu doğurmakta bu bağlamda, failin suçun işlenişine katkı düzeyi cezai yaptırımını doğrudan etkilemektedir.

Türk Ceza Kanunu'nda yer alan zincirleme suç düzenlemesi, vergi kaçakçılığının farklı dönemlerde ancak aynı suç işleme kararı çerçevesinde tekrarlanması durumunda uygulanabilmektedir. 7394 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na yapılan eklemeler, bu hükmün vergi kaçakçılığı suçlarına uyarlanabilirliğini artırmıştır. Bu düzenlemeler, mükelleflerin aynı mahiyetteki suçu sistematik biçimde tekrarlamaları hâlinde, her bir eylemin ayrı ayrı değil, bütün halinde değerlendirilmesini ve buna göre cezai yaptırım uygulanmasını mümkün kılmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçları, Türk ve Alman hukukunda farklı ceza politikaları ile karşılanmaktadır. Almanya'da vergi kaçakçılığı, AO § 370'te düzenlenmiş olup, suçun niteliğine göre 6 aydan 10

yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Cezanın belirlenmesinde suçun kast derecesi, miktarı, süresi ve failin geri ödeme gibi işbirliği davranışları dikkate alınmakta; failin suçtan sonra pişmanlık göstermesi veya kendini ihbar etmesi hâlinde cezada indirimle gidilebilmektedir. Öte yandan, vergi kaçakçılığı suçlarının toplumsal boyutları göz önünde bulundurularak, sadece ekonomik zarar değil, kamu güveni ve sosyal adaletin zedelenmesi de cezalandırılabilirlik gerekçesi olarak görülmelidir. Vergi yükümlülüklerinin ihlali, yalnızca devlete zarar vermekle kalmamakta, aynı zamanda vergi sistemine olan güveni ve diğer mükelleflerin uyum düzeyini olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle ceza hukukunun yalnızca cezalandırıcı değil, aynı zamanda eğitici ve önleyici fonksiyonları da değerlendirmeye alınmalıdır.

Türk vergi ceza hukukunda hem Vergi Usul Kanunu hem de Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri çerçevesinde suçun yargılanması yürütülmektedir. Yargılama sürecinin başlatılması genellikle vergi müfettişlerinin hazırladığı raporlarla olur ve bu raporlar Cumhuriyet savcılığına iletilmektedir. Vergi suçları çoğunlukla asliye ceza mahkemelerinde görülmektedir. Ancak suçun karmaşık yapısı ve teknik niteliği dikkate alındığında, bu tür davaların ihtisas mahkemelerinde görülmesi gerektiğine yönelik öneriler mevcuttur. Türk hukukunda da basit yargılama ve seri muhakeme usulleri gibi özel usuller, vergi kaçakçılığı suçları bakımından istisna teşkil etmektedir. Almanya’da ceza yargılaması süreci, federal düzeyde yapılandırılmıştır. İddianamenin kabulüyle başlayan süreç, sanığın sorgulanması ve delillerin sunulmasıyla devam etmekte, nihai karar için üçte iki çoğunluk aranmaktadır. Ayrıca sanığın istinaf ve temyiz hakları korunmakta; yargı süreci Türk hukukunda olduğu gibi aşamalı bir yapı içerisinde işlemektedir.

Vergi kaçakçılığı suçları, her iki hukuk sisteminde de yalnızca hukuka aykırı eylemler olarak değil, toplumsal ve ekonomik düzene karşı bir tehdit olarak görülmektedir. Bu nedenle suçla mücadele yalnızca cezai yaptırımlar aracılığıyla değil; aynı zamanda vergi ahlakının geliştirilmesi, toplumsal farkındalığın artırılması ve gönüllü uyumun teşviki gibi yöntemlerle de yürütülmelidir. Vergi ahlakının artırılması, yalnızca hukuki normların uygulanmasıyla değil, aynı zamanda kamusal eğitim ve bilinçlendirme faaliyetleriyle mümkün olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı, yalnızca devletin mali kaynaklarında eksilmeye sebep olmakla kalmamakta, aynı zamanda toplumda adalet duygusunun zedelenmesine, kamu hizmetlerinin aksamasına ve vergi sisteminin meşruiyetinin sorgulanmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda hem Türk hem de Alman hukuk sisteminde vergi kaçakçılığına karşı cezai ve idari önlemlerle kapsamlı bir mücadele yürütmektedir. Her iki hukuk sisteminde de vergi ceza hukukuna ilişkin

düzenlemeler, yalnızca suçun önlenmesini değil, aynı zamanda toplumun vergiye olan güveninin ve yükümlülük bilincinin güçlendirilmesini amaçlamaktadır.

Alman hukukunda vergi kaçakçılığı suçlarının cezalandırılmasında failin ekonomik durumu, suçtan elde edilen kazanç ve vergi kaybının büyüklüğü gibi unsurlar belirleyici rol oynamaktadır. A.O § m.370/1'e göre, vergi kaybı 50.000 EUR'ya kadar olduğunda çoğunlukla para cezası öngörülürken, 100.000 EUR'yu aşan durumlarda ancak güçlü hafifletici nedenler bulunması hâlinde para cezasına hükmedilmesi mümkün olmaktadır. Cezaların, suçun ciddiyetine ve failin şahsi koşullarına göre farklılaştırılması, ceza adaletinin sağlanması açısından önemli görülmektedir.

Türk hukukunda, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yaptırımlar temel olarak VUK m.359'a dayanmaktadır. Suçun niteliğine göre üç yıldan on yıla kadar değişen hapis cezaları öngörülmekte olup, bu cezalar Türk Ceza Kanunu hükümleri çerçevesinde ertelenebilmekte ya da seçenek yaptırımlara dönüştürülebilmektedir. Failin sosyal durumu, suça yaklaşımı ve suçun işleniş şekli, cezanın şekillenmesinde dikkate alınmakla birlikte, sistem genel olarak daha katı ve hapis cezasına dayalı bir yaklaşım sergilemektedir.

Her iki hukuk sisteminde de cezaların yalnızca caydırıcılık amacına hizmet etmediği, aynı zamanda failin topluma entegrasyonu ve kamu güveninin tesisi açısından da bir işlev gördüğü açıktır. Ceza adaletinin sağlanmasında suçun bireysel özelliklerine duyarlılık gösterilmesi gerektiği, cezaların failin ekonomik kapasitesiyle ve suçtan elde edilen kazançla orantılı olması gerektiği düşüncesi ön plana çıkmaktadır. Alman hukukunda bu durum daha belirgin olup, failin ekonomik durumu ve toplumsal uyumu dikkate alınarak cezanın bireyselleştirilmesine önem verilmektedir. Türk hukukunda ise cezaların infazında sosyal bağlamın gözetilmesi gerektiği yönündeki düşünceler son dönemde daha fazla önem kazanmıştır.

Vergi denetimi mekanizmaları, vergi kaçakçılığı ile mücadelede cezai düzenlemelerin tamamlayıcısı konumundadır. Almanya'da vergi denetimi, eyalet düzeyinde faaliyet gösteren yerel vergi daireleri (Finanzämter), büyük işletmelere yönelik denetim yapan Betriebsprüfung birimleri ve özellikle suç unsurlarını araştırmakla görevli Steuerfahndung birimleri tarafından yürütülmektedir. Ayrıca, federal düzeyde görev yapan Federal Vergi Dairesi (BZSt), uluslararası vergi işlemleri, dijital ekonomi ve bilgi paylaşımı gibi alanlarda denetim sorumluluğu taşımaktadır. Bu yapı hem merkezi hem de yerel düzeyde koordineli bir vergi denetim

sisteminin işlediğini göstermektedir. Dijitalleşmenin bu yapıya entegre edilmesi sayesinde, vergi denetimlerinin etkinliği artırılmış, vergi kaçakçılığı vakalarının tespiti daha hızlı ve isabetli şekilde yapılabilmektedir.

Türkiye’de ise vergi denetimi, öncelikle Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından koordine edilmektedir. Denetim süreçleri arasında yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama ve izaha davet gibi çeşitli araçlar yer almaktadır. Bu araçlar sayesinde vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği kontrol edilmekte ve usulsüzlük tespit edildiğinde hem idari hem de cezai yaptırımlar gündeme gelebilmektedir. Özellikle izaha davet yöntemi, mükelleflerin beyanlarındaki hata ve eksiklikleri açıklama fırsatı sunarak, gereksiz cezai işlemlerin önüne geçilmesine yardımcı olmaktadır.

Vergi ceza hukukunun temel ilkeleri olan kanunilik, ölçülülük, kusur, cezaların şahsiliği, ultima ratio ve ne bis in idem ilkeleri, vergi suçlarının değerlendirilmesinde ve cezaların uygulanmasında önemli yer tutmaktadır. Kanunilik ilkesi, vergi kaçakçılığı gibi karmaşık ekonomik suçların açık, belirli ve yazılı yasalarla tanımlanmasını gerektirir. Bu sayede mükellefler hangi davranışlarının suç teşkil ettiğini önceden bilebilmekte ve yasal öngörülebilirlik sağlanmaktadır. Ölçülülük ilkesi ise, verilen cezanın suçun ağırlığıyla orantılı olması gerekliliğini ortaya koymakta, bu da cezaların aşırıya kaçmasını ve keyfiligi engellemektedir. Özellikle ekonomik suçlarda cezanın ekonomik kazancı ortadan kaldıracak ama aşırı yük getirmeyecek şekilde belirlenmesi, adaletin tesisi açısından önem kazanmaktadır.

Vergi ceza hukukunda suçun failine yüklenen kusurun ağırlığı, cezai sorumluluğun belirlenmesinde temel bir ölçüt olarak kabul edilmektedir. Bilinçli ve kasıtlı hareket eden failer cezalandırılırken, ihmal veya hata durumlarında cezai sorumluluk doğmamaktadır. Cezaların şahsiliği ilkesi de sadece suçu işleyen kişinin cezalandırılmasını ve başkalarının bu sorumluluktan etkilenmemesini güvence altına almaktadır. Ayrıca ceza hukukunun ultima ratio ilkesi doğrultusunda, vergi ceza hukukunun yalnızca son çare olarak başvurulacak bir müdahale aracı olması gerektiği, idari yollarla çözülebilecek uyuşmazlıklarda ceza hukukuna başvurulmaması gerektiği savunulmaktadır. Bu anlayış, Almanya’da pişmanlık/kendini ihbar mekanizmasıyla uyumlu bir şekilde işletilmektedir.

Almanya’nın vergi kaçakçılığına yaklaşımı, esnekliği ve cezanın bireyselleştirilmesini önceliğiyle dikkat çekerken; Türkiye’deki yaklaşım daha katı, cezalandırmaya odaklı

görülmektedir. Ancak her iki ülkenin de vergi kaçakçılığına karşı hukuki mücadelede başarılı olabilmesi, yalnızca cezaların varlığıyla değil, bunların uygulanabilirliği, denetim süreçlerinin etkinliği, dijital altyapının yeterliliği ve toplumsal bilinç düzeyiyle doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle, yalnızca cezai düzenlemelerin yeterli olmayacağı; aynı zamanda vergiye karşı olumlu bir tutumun geliştirilmesi, mükelleflerin eğitilmesi ve şeffaf, güvenilir bir vergi sisteminin inşa edilmesi gerektiği açıktır.

Vergi kaçakçılığı ile mücadelede başarı, cezaların caydırıcı ve orantılı olmasının yanı sıra, hukuki güvenliğin sağlanması, yargının tutarlı ve şeffaf işlemesi, dijital denetim sistemlerinin geliştirilmesi ve toplumsal sorumluluk bilincinin artırılması ile mümkün olacaktır. Bu süreçte hem Alman hem de Türk hukukunun ceza hukuku ilkelerine bağlı kalması ve sürekli olarak kendi sistemlerini gözden geçirerek güncel ihtiyaçlara uygun hale getirmesi, vergi adaletinin sağlanması açısından temel bir zorunluluktur. Ne bis in idem ilkesinin ceza yargılamasında uygulanması, adil yargılanma hakkının korunmasını sağlarken, aynı fiilden dolayı iki kez cezalandırılmanın önüne geçmektedir. Bu ilke, hukuki güvenliği pekiştirmekte ve ceza muhakemesinde gereksiz yere tekrar edilen işlemlerin önüne geçer. Ayrıca, kanun yollarına başvurma hakkı, bireylerin cezai yargılamada karşılaştıkları hataların düzeltilmesi için sağlanan önemli bir garantidir ve adil bir yargılama sürecinin sağlanmasında kritik bir işlev görmektedir.

Çalışmada, ceza hukukunun temel ilkelerinin, özellikle vergi ceza hukukunda doğru ve etkin bir şekilde uygulanması, hukuk devleti ilkesine ve birey haklarının korunmasına hizmet etmekte bu ilkelerin doğru biçimde hayata geçirilmesi, sadece adaletin sağlanmasında değil, aynı zamanda ceza adaletinin toplumda güvenle işlemlerini sağlayan bir denetim mekanizması oluşturduğu üzerinde durulmuştur. Dolayısıyla, ceza hukukunun her aşamasında bu ilkelerin gözetilmesi, adil bir toplum düzeninin inşa edilmesinin teminatıdır.

Sonuç olarak, vergi kaçakçılığı suçları, Türk ve Alman hukuk sistemlerinin her ikisinde de devletin mali düzenini ve toplumun adalet duygusunu korumaya yönelik ciddi yaptırımlarla karşılanmaktadır. Ancak her iki sistemde de cezai sorumluluğun belirlenmesi, suçun niteliğine, failin kast derecesine ve suçun meydana geliş biçimine göre somut olayın özellikleri doğrultusunda değerlendirilmelidir. Mevzuatın güncellenmesi, yargılama süreçlerinin hızlandırılması ve ihtisas mahkemelerinin devreye girmesi gibi adımlar, bu alandaki hukuki etkinliği ve caydırıcılığı artıracaktır. Ceza hukuku, bu bağlamda yalnızca cezalandırma değil, aynı zamanda koruma, önleme ve eğitme işlevleriyle vergi düzeninin sürdürülebilirliğini sağlamada önemli bir araç olmaya devam edecektir.

KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan. “Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları.” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, no. 58, 2005, s.273-301.
- Algan Canseven, Hazal. *Ceza Muhakemesinde Kanun Yoluna Başvuru Hakkı*, İstanbul Ceza Hukuku ve Kriminoloji Arşivi Yayın No:75, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2024.
- Akbulut, Berrin. “Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu”. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 14, Haziran 2024, s.3-56.
- Akbulut, Berrin. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:32, Sayı:4, Aralık 2024*, s. 2703 – 2733.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: Temel İlke Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri*. 14. baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku: Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri*. 16. baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2023.
- Akıncı, Adil. “Vergi Gelirlerinin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(1), 2019, s.100-106.
- Akgül, Harun. *Türk Vergi Hukukunda Vergisel Arama ve Hukuki Sonuçları*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2023.
- Aktan Coşkun Can, Dileyici Dilek, *Vergi Anayasası (Devletin Vergileme Yetkisine İlişkin Yasal Kurallar) In Mali Kurallar Maliye Politikası Yönetiminde Yeni Bir Eğilim Vergi Harcama Borçlanma vs Üzerine Kurallar ve Sınırlamalar*, Ankara: Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2010, s.271-289
- Alpsoy, Zeliha. “Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi.” *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (ERÜHFD)* 16, no. 2, 2021.

Alpsoy, Zeliha. “*Vergi Hukukunda Arama İşlemi*” (Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29. sa.1, 2021), s.405-467

Apak, Sedat. *Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür ve Birleşme*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2008.

Apaydın, Cengiz. “Ceza Muhakemesi Hukukunun Temel İlkeleri”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 166, Haziran 2020, s.1212-1233.

Apaydın Cengiz, *Doğrudan Kast, Olası Kast, Basit Taksir ve Bilinçli Taksir Kavramları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.

Arslan, Resul. “Vergi Kaçakçılığı Suçu.” Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, 2016.

Artuk, Mehmet Emin. “Türk Ceza Hukukunda Yaptırımlar Sistemi (1).” *Ceza Hukuku Dergisi (CHD)*, no. 4, 2007.

Artuk, Mehmet Emin., Ahmet Gökçen, M. Emin Alşahin ve Kerim Çakır. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 18. baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2024.

Artuk, Mehmet Emin., Erkam Yılmaz. “Teorik Açıdan Güvenlik Tedbirleri.” *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 7, no. 2, 2020.

Aslanpınar, Yusuf Burak. *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.

Aydın, Murat. “Ceza Hukukunda Orantılılık İlkesi”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi Araştırma Makalesi, Yıl:15, Sa:57, Ocak 2024, s.41-168.

Aygün Eşitli, Ezgi. “Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi”, TBB Dergisi 2013 (104), s.237

Bacaksız, Pınar. *Türk Ceza Kanunu'nda Yer Alan İflas Suçları*. Doktora tezi, İzmir, 2011.

Başer, Zehra. *Ceza Hukukunda Nedensellik Bağı ve Objektif İsnadiyet*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ekim 2022.

Batur Ömer, Mehmet Ümit Yusufoglu, “İdari Çözüm Yollarından İzaha Davet Müessesesinin Uygulanma Şekli ve Sonuçları Bakımından Değerlendirilmesi”, *Danıştay Dergisi*, Sa: 152, Yıl: 2020, s.219-256.

Bayar, İbrahim Nihat. *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*. Doktora tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

Bayraklı, Hasan Hüseyin “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Gönüllü Vazgeçme.” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 7, no. 27, 2016.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs.” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 37, 2019.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu.” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 7, no. 29, Ocak 2017.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima).” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 7, no. 30, Nisan 2017.

Bayraktar, Köksal. “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Belirlenen Ceza Hukuku Temel İlkeleri”, *Galatasaray Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl:2, Sayı:1, Yıl:2003, s.1-20.

Baytaz, Abdullah Batuhan, Kanunilik İlkesi Bağlamında Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Yorum, T.C İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul 2015.

Burçkin, Emre. *Türk Vergi Hukukunda Denetim Araçları: Vergi Kabahatleri – Suçları ve İdari Yaptırımlar*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2023.

Buyrukoğlu, Selçuk., Ekrem Toparlak “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2018, 5(1), s.57-68

Bürger, Sebastian., Alexander Bechtel, *Basiswissen Steuerstrafrecht*, Berlin: Erich Schmit Verlag, 2023.

Can, İsmail. “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, Maliye Dergisi, 145, Ocak - Nisan 2004, s.37-96

Canoğlu, Veysel Candan. Anayasa m.38/7 Bağlamında Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği İlkesinin Kabahatler ve Disiplin Suçlarında Uygulanabilirliği, Suç ve Ceza, 2021, Sa:1, s.46 vd

Canoğlu, Veysel Candan, *Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği İlkesi*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021

Ceyhan Cansu, Sevinç. Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Suçlarının Yargılanma Süreci ve Evrensel Yargılama İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi. Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi Maliye Anabilim Dalı, Maliye Programı, Ekim 2022.

Cengiz Serkan, Fahrettin Demirağ, Teoman Ergül, Jeremy McBride, Durmuş Tezcan, *Avrupa İnsan Hakları Kararları Işığında Ceza Yargılaması Kurum ve Kavramları*, Şen Matbaa, Ankara, Kasım 2008.

Çağlayan, Ramazan. “1982 Anayasasında Hukuk Devleti İlkesinin İdare Hukuku Açısından Görünümü”, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, c. 1, sa. 1, 1997, s.245-258

Çavdar, Fatih. *Seçilmiş Ülkeler ve Yani Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar*, Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı, Denizli, 2016.

Çelen, Ömer. “Ceza Muhakemesi Kapsamında Vergisel Arama”. Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, S. 1 (Ocak 2023): 43-70.

Çelik, Nazlı Kübra “Ceza Hukuku Boyutu ile Vergi Kaçakçılığı Suçu.” V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu. Bursa: Ekin Yayınevi, 18 Nisan 2015.

Çetintürk, Ekrem. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında İdarenin Düzenleyici İşlemleriyle Suç ve Ceza Konulamaz İlkesi”. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, sy. 9 (Haziran 2017): 39-180.

Çiftçi, Taha Emre. “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Soruşturma Evresi”. Fisciaeconomia, 5(2), 2021, s.30-651

Çolak, Mustafa. Vergi Ceza Hukuku (Kabahat ve Suçlar). Ankara: Adalet Yayınevi, 2024.

Dayıoğlu Erul, Rana. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yönelik Son Düzenlemeler: OECD’nin Birinci Küresel İlkesi Çerçevesinde Bir Değerlendirme.” *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 11, no. 2, Eylül 2022.

Değirmendereli, Ali. “*Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi.*” 29. Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı, 16–20 Mayıs 2014, Antalya, 2016.

Demirkol Selami, Hukuk Devleti İlkesinin İdare Aygıtını ve İdari Yargıyı Yönlendirmesi, Danıştay Dergisi, Sayı:155, 2023.

Demirtaş, Soner. *Türk Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma ve Ceza Vermekten Kaçınma Eğilimi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN’a Armağan, C.21, Özel S., 2019, s. 491-515.

Doğan, Zehra Başer. *Ceza Hukukunda Nedensellik Bağı ve Objektif İsnadiyet*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2022.

Doğrusöz Ahmet Bumin, “Aramalı Vergi İncelemesi”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 18, S. 206, Şubat 2010.

Dönmezer, Sulhi. “Ön Tasarı Hakkında Genel Bilgi.” In *Ekonomik Suçlar ve Ceza Kanunu Ön Tasarısı Sempozyumu*, 19. İstanbul, 1987.

Dönmezer, Sulhi, Erman, Sahir. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt II*. 12. baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 1999.

Dönmezer, Sulhi, Erman, Sahir. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt I*. 14. baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016.

Dönmezer, Sulhi, Sahir Erman. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku. Cilt 3: Cezalar, Güvenlik Tedbirleri, İnfaz*. 14. baskı. İstanbul: Der Yayınları, 2020.

Dreher, Eduard. *Die Willensfreiheit*. Ein zentrales Problem mit vielen Seiten, München, , C.H.Beck, 1987.

Dursun, Selman. *Ekonomik Suçlar ve Bankacılık Suçları Bağlamında Bankacılık Düzenine Karşı İşlenen Suçlar*. Ankara, 2006.

Edizdoğan, Nihat. *Türkiye 'de Vergi Suç ve Cezaları*. Bursa: Örnek Kitabevi, 1986.

Eisele, Jörg, Nikolaus Bosch ve Michael Hecker, eds. *Tübinger Kommentar Strafgesetzbuch: StGB*. 31. Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 2025.

Ekici, Şahin Meral. “İştirak Halinde İşlenen Suça Etki Eden Nedenlerin Şeriklere Sirayeti.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 64, no. 3, 2015.

Enste, Dominik, Jennifer Potthoff. *Wirtschaftskriminalität: Entwicklungen, Täterprofile und Präventivmaßnahmen*. IW Report 17/2024. Köln, 02.04.2024.

Ercan, Taner. “Vergi Denetim Hukukunda Vergi İncelemesi Süreci ve Uygulamada Özellik İçeren Hususlar”, *Uluslararası Sosyal Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi*, 2025, s.1-19.

Ercan, Taner. “Vergi Ceza Hukukunda Vergi Suçları Kapsamında Cezayı Etkileyen Hususlar” *ASBİ, Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 21, Sayı: 3/Güz, 2021, s.545-571

Erdem, Metin. *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliğinin Sağlanması*. Uludağ Üniversitesi Yayınevi, 1986.

Ergür, Osman Kağan. *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2024.

Erman, Sahir. *Ticari Ceza Hukuku. Cilt 1: Genel Kısım*, 4. baskı. İstanbul, 1992.

Erman, Sahir. *Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku-VI*. İstanbul: İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, 1988.

Erman, Sahir, “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler.” *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, no. 3, 1957, s.51-71.

Eroğlu, Onur. *Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi*. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, 8(3), 2013, 157-180.

Fischer, Thomas, *Strafgesetzbuch StGB*, C.H.Beck, 72. Auflage, 2025.

Geçer, Ahmet Emrah. *Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suçları*. Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2021.

Geçer, Ahmet Emrah, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis in Idem İlkesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65 (2) 2016.

Gersch, Eva-Maria et al., eds. *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht*. 18th ed. Munich: C.H. Beck, 2024.

Gökçen, Ahmet, Murat Balcı. “Kasten Yaralama Suçunun Neticesi Sebebiyle Ağırlaşmış Hali TCK m.87.” *Mehmet Akif Aydın’a Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 21, no. 2, 2016, s.369-412.

Göktürk, Neslihan. “Suçun Yasal Tanımında Yer Alan ‘Hukuka Aykırılık’ İfadesinin İcra Ettiği Fonksiyon.” *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 7, no. 1, 2016, s.407-450.

Göktürk, Neslihan, İzzet Özgenç, ve İlhan Üzülmöz. *Ceza Hukukuna Giriş*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2476, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1447, 2012.

Götz, Hans. “Mannesmann Davasına İlişkin Değerlendirme.” *Neue Juristische Wochenschrift* 2007, s.419-423.

Grashoff, Dietrich ve Mach Holger, *Grundzüge des Steuerrechts* 16. Aufl., 2023.

Güngör, Mümin. “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, *TAAD*, Yıl: 11, Sayı: 44 (Ekim 2020), s.269-299.

Hakeri, Hakan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 30. baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2024.

Hafizoğulları, Zeki. Muharrem Özen. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Tıpkı Basım, 11. Baskı. Ankara: US-A Yayıncılık, Ekim 2018.

Hafizoğulları, Zeki. “Kusurluluğu Kaldıran Bir Neden Olarak Ceza Hukukunda İstenemezlik İlkesi (Nichtzumutbarkeit /L’inessigibilität)”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 57, S. 3, Eylül 2008, s.337-370.

Hausscheidt, Benedikt. *Eine kritische Würdigung der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung*, Grin, 1. Baskı, 2016.

Hekim, Cavit. *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Yüksek Lisans tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2013.

Heinrich, Bernd. *Ceza Hukuku, Genel Kısım – I*. Ed. Yener Ünver. Çev. Yener Ünver. Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.

Işık, Barış. *Geçmişe Yürüme Yasağı Bağlamında Zamanaşımı*, İstanbul Ceza Hukuku ve Kriminoloji Arşivi, Yayın No:47, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021.

İçel, Kayıhan. “Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli “Kast””, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* Yıl:6 Sayı:12 Güz 2007/2 s. 61-70.

Jakubowski, Matthias. *Kanunilik İlkesinin Ceza Hukuku Tarihi Açısından Gelişimi*. In *Studien zum deutschen und türkischen Strafrecht (Alman ve Türk Ceza Hukukuna İlişkin Çalışmalar)*, *Gesetzlichkeitsprinzip in Strafrecht* (Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesi), Band: 3, edited by Yener Ünver, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Mayıs 2014.

Jescheck, Hans Heinrich “Alman ve Türk Ceza Hukuklarında Özgürlüğü Bağlayıcı Cezanın Yeri”, Çev. Turhan Tufan Yüce, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Yıl:1981, Volume 2, Issue 2, s.231-244.

Joecks, Wolfgang, Markus Jager, Karsten Randt, *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, 9th ed. 2023.

Kahraman, Recep, Emre Atsan. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Üzerine Bir Değerlendirme.” *Fiscaoeconomia*, Volume:2, Issue:3, 2018.

Kaneti, Selim, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı. *Vergi Hukuku*. 2nd ed. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022.

Karakoç, Yusuf. Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 21, Sayı:2, 2015, s.413-456.

Karakoç Yusuf, *Vergi Ceza Hukuku (Genel Kısım, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları)*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

Karakoç, Yusuf. “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, 3637-3739 (Basım Yılı: 2015) Prof. Dr. Hakan pekcanitez’e Armağan, s. 3637-3739.

Karsai, Krizstina. Avrupa Ceza Hukukunda Ultima Ratio ve Katmanlı Yetki, Çev. Tuba Kelep Pekmez, Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, Cilt 3, Sayı:1, 2015, s.313-328.

Kaplan Dönmez, Nergis Feride. “Türk Vergi Hukuku’nda Anayasal İlkeler Çerçevesinde Özel Usulsüzlük Kabahatleri.” *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* 19, no. 74, Nisan 2020.

Kaşıkcı, Mahmut. *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1999.

Keçelioğlu Elvan, “Alman Ceza Hukukunda Faillik”, *TBB Dergisi*, Sa:65, 2006, s.73-88.

Keçelioğlu Elvan, “Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Sebeplerle Hukuka Uygunluk Sebepleri Arasındaki Ayrımın TCK’nın Uygulanması Bakımından Pratik Sonuçları”, *TBB Dergisi*, Sayı 87, 2010, s.299-321.

Koca, Mahmut, İlhan Üzülmez. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 17. Baskı. Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2024.

Koçak, Mustafa Serhat. *Türkiye’de Vergi Suçları ile İlgili Yaptırımların Değerlendirilmesi*. Yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2020.

Korkmaz, Mustafa. *Vergi Cezalarının Caydırıcılığı*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2014.

Kurt, L. Müjde, Fahri Gökçen Taner, “Kusur Kavramının Haksız Fiil ve Klasik Suç Öğretisine Göre Suç Bakımından Karşılaştırılması”, *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, 12 (2) Araştırma Makalesi, 2024, s.79-100.

Küçüktaşdemir, Özgür. *Ekonomik Suçlar Bağlamında Türk Ticaret Kanunu’nda Düzenlenen Suçlar ve Cezalar*. Ankara, 2018.

Kühne, Hans-Heiner. “Almanya’da İdari Ceza Hukuku’nun Anayasal Temelleri.” Çev. Bahri Öztürk. *İdare Hukuku Sempozyumu Kitabı*, 2009.

Lackner, Karl, Kristian Kühl ve Martin Heger, der. *Strafgesetzbuch: StGB*. 30., neu bearbeitete Auflage. München: C.H. Beck, 2023.

- Leitner, Georg, ve Jürgen Dannecker. “Die Verschärfung der strafrechtlichen und steuerrechtlichen Maßnahmen zur Bekämpfung der Korruption in Deutschland.” In *Schmiergelder: Strafbarkeit und steuerliche Abzugsverbote in Österreich und Deutschland*, edited by Gerhard Dannecker ve Roman Leitner, 111–138. Wien, 2002.
- Maurach, Reinhart, ve Heinz Zipf. *Strafrecht, Allgemeiner Teil*, Teilband 1. 7. baskı. Heidelberg, 1987.
- Mahmutoğlu, Fatih Selami. *Ekonomik Suçlar Bağlamında Kredi Hukukundan Suç ve İdari Suçlar*. Ankara, 2003.
- Meraklı, Serkan, *Ceza Hukukunda Kusur*, T.C Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Doktora Programı Doktora Tezi, İzmir, 2017.
- Mössner, Georg. “Aktuelle Rechtsfragen bei der Abgrenzung des Versuchs von der Vorbereitungshandlung im Steuerstrafrecht.” *Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ)*.1997.
- Mutluer, Kamil M. *Vergi Ceza Hukuku*. Eskişehir: EİTİA Basımevi, 1979.
- Mutluer, M. Kamil, N. Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Ceza Hukuku*, (İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Mart 2019.
- Oktar, Salim Ateş, *Vergi Hukuku*. 15. Baskı. İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2020.
- Ongan, İbrahim. *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara, Gazi Kitabevi, 2008.
- Özcan, Onur., *Vergi Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, Nisan 2015.
- Ömercioğlu, Abdullah. “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları.” Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (ERÜHFD) 17, no. 1, 2022.
- Ömercioğlu, Abdullah. “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65 (4) 2016, s.2277-2304.

Ömercioğlu, Abdullah. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık, Uyarılama Yargılamaları ve Yapılandırma Kanunlarının Bu Yargılamalar Üzerindeki Etkileri”, Adalet Dergisi, 2024/2, Sa:73, s.63-83.

Öz Ersan, Ayşe Armağan, “Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü”, (TAAD, Yıl:9, Sayı:33, Ocak 2018)

Öz Ersan, Cansu Sevinç Ceyhan, “İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa’da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi ” (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:14, Sayı:55, Temmuz 2023),

Özbek, Veli Özer. *Ekonomik Ceza Hukuku* Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.

Özbek, Veli Özer ve Doğan, Koray. “Zorunluluk Halinin (TCK m.25/2) Hukuki Niteliği.” Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 2, 2007, 198 vd.

Özbek, Veli Özer, Koray Doğan, Serkan Meraklı, Pınar Bacaksız, İsa Başbüyük. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 15. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024.

Özbek, Veli Özer, Doğan, Koray, Meraklı, Serkan, Bacaksız, Pınar, Başbüyük, İsa. *Türk Ceza Muhakemesi Hukuku*, 17. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024.

Özdemir, Gizem Dursun. “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Teşebbüs”. *İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza Hukuku Günleri-4 Ekonomik Suçlarla Mücadele Sempozyumu-2: Vergi Suçları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024.

Özen, Mustafa. *Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri*. 8. baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2023.

Özen Mustafa, “Non Bis in Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, (Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Sa.1, Yıl:2010), s.389-417.

Özgenç, İzzet. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 19. Baskı. Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023.

Öztürk, Bahri, Mustafa Ruhan Erdem. *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*. 20. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

Polat, Mustafa Erkan Kılıçer, “Türk Gelir Vergisi Kanunu Bakımından Vergi İade Uygulamalarının Değerlendirilmesi”. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s.356-380.

Rençber, Altan. *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*. Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2017.

Rençber, Altan. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İğfal Kabiliyeti.” *International Journal of Public Finance* 8, no. 1, Haziran 2023.

Rixe Frank, Ulf Hölters. Rixe, “Kommentar zu § 263 StGB.” *jurisPR-StrafR* 19 (2023).

Rumpf, Christian, Gökçe Uzar Schüller, çev. *Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası*. Berlin: Federal Almanya Meclisi, 2022.

Saliger, Frank. “Ceza Mahkemeleri Tarafından Belirli Kanun Yorumu Yapılmasını Öngörmesi Açısından Kanunilik İlkesi.” In *Studien zum Deutschen und Türkischen Strafrecht (Alman ve Türk Ceza Hukukuna İlişkin Çalışmalar): Gesetzlichkeitsprinzip in Strafrecht (Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesi)*, cilt 3, editör Yener Ünver, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Mayıs 2014.

Sarısoy, Taner. *Türk Vergi Ceza Hukukunun Ne Bis In Idem Kuralı Açısından İncelenmesi*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2023.

Sarioğlu, Fatih. “Vergi Ziyai Suç ve Cezasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi” *Mevzuat Dergisi*, Yıl:5, Sa:53, Mayıs 2022

Schäfer, Gerhard, Günther M. Sander, Gerhard van Gemmeren. *Praxis der Strafzumessung*. 7. baskı. Münih: C.H. Beck, 2024.

Schmitz, Roland, Oliver Wulf, *MüKoStGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch. Band 8: Nebenstrafrecht II.* 4. Auflage. München: C. H. Beck, 2023.

Schmidt-Aßmann, Eberhard, “Die Verfassungsentscheidungen für Rechtsstaat und Demokratie,” in *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee* (Berlin, Heidelberg: Springer, 2006), s.43-110.

Seçkin, Mehmet Beyhan, “Ceza Muhakemesinde Mağdur ve Şikayetçinin Hakları” *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Yıl:8, Sa: 15, Haziran 2020, s.621-664.

Seer, Roman. "Das Delikt der Steuerhinterziehung im Kernbereich des Steuerstrafrechts." *SteuerStud* Nr. 1, 31 Aralık 2016.

Somers, Lee E. *Economic Crime*. Clark Boardman Company, 1984.

Soyaslan, Doğan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Güncellenmiş 10. baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2022.

Soydan, Başar. *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. İstanbul: 12 Levha Yayıncılık, 2015.

Steinberg, Georg, ve Stefan Burghaus. “Versuchte Steuerhinterziehung ,in großem Ausmaß‘ nach § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO. Zugleich eine Anmerkung zu BGH, Beschl. v. 28.7.2010 – 1 StR 332/10.” *Köln/Bonn. Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik*, Ausgabe, 7/2011, 6. Jahrgang, s.578-582.

Şahin, Celil. *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Uluslararası Karşılaştırmalı Analizi*. Yüksek Lisans Tezi, T.C. Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Haziran 2023.

Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*. 12. baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022.

Şenyüz. Doğan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş.” *İzmir Barosu Dergisi* 81, no. 2, 2016.

Taşdelen, Aziz. “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler.” Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 59, no. 4, 2010.

Taşdelen, Aziz. “Vergisel Arama”. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 5, s. 2 Aralık 2003, 159-191.

Taşkın, Şaban Cankat., “Ceza Hukukunda Cezalandırılabilirliğin Ön Alana Kaydırılması ve Hazırlık Hareketlerinin Cezalandırılması Sorununun Yasak Cihaz veya Programlar Suçu Özelinde İngiliz Ceza Hukuku, Kanada Ceza Hukuku ve Avrupa Konseyi Siber Suç Sözleşmesindeki Düzenlemelerle Karşılaştırmalı İncelenmesi”, Ceza Hukuku Dergisi, Cilt: 19, Sayı: 55, Ağustos 2024, s. 251-270.

Taşkın, Ozan Ercan. “Son Çare (Ultima Ratio) Olarak Ceza Hukuku, *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 1, Haziran 2016, s.59-91.

Tekbaş, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, Basım Yılı, 2012, s.123-191.

Tezcan, Durmuş, Mustafa Ruhan Erdem, Murat Önok, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.

Toroslu, Nevzat. *Ceza Hukuku Genel Kısım*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2012.

Toroslu, Nevzat. “Ceza Hukukunda Zaruret Hali.” Ankara Üniversitesi, Ankara, 1968.

Torunoğlu, Tahsin. Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu, Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Aralık 2023.

Tulay, Muhammed Emre, Kanunilik İlkesi Işığında Ceza Hukuku Kurallarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Delil Elde Etme Yöntemlerinde Zaman Bakımından Uygulanma Sorunu, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt:22, sa.3, s.2715-2736, Aralık 2016.

Turhan, Esmâ Nur. “Alman ve Türk Mahkeme Kararları ve Doktrin Işığında Olası Kast- Bilinçli Taksir Ayrımı.” Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 24, no. 3, 2020.

Türker, Didem. *Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Özel Soruşturma Usulü*. Yüksek Lisans Tezi, İzmir Bakırçay Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kamu Hukuku A.B.D, Haziran 2023.

Uğur, Hüseyin, Mert Elibol. *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*. 2. baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.

Uyanık, Atilla. “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık 2019, s.354-386.

Ümit, Ceyda. “Defter Kayıt ve Belgeleri Gizleme Cezai Sorumluluk.” Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 70 (4), 2021.

Ümit, Ceyda. “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri.” Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi 11, no. 1, 2021.

Ünal, Ertuğrul. “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı.” Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 2, 2021

Vormbaum, Thomas, ed. *Steuerhinterziehung (§§ 370, 371 AO): Gesetzgebung und Reformdiskussion seit dem 19. Jahrhundert*. Juristische Zeitgeschichte, Abt. 3, Bd. 48. Berlin: De Gruyter, 2021.

Wabnitz, Heinz-Bernd, Thomas Janovsky ve Lothar Schmitt. *Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*. 6. Aufl. München: C.H. Beck, 2025.

Weckerle, *Steuerstrafrechtliche Verantwortung des Beraters*, in Deutsches Steuerjuristische Gesellschaft (DStJG), Bd. 38, 2015.

- Yeniay, Ali. *Mali Suçlar Kapsamında Türkiye’de ve Almanya’da Vergi Kaçakçılığının Değerlendirilmesi*. Doktora Tezi, T.C. Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, 2023.
- Yeniçeri Harun, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*, Doktora Tezi, T.C İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2005.
- Yenisey, Feridun, Gottfried Plagemann, *Alman Ceza Kanunu Strafgesetzbuch (StGB)*, Beta Yayıncılık 2. Baskı. Nisan 2015.
- Yenisey, Feridun, Ayşe Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 10. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Yenisey, Feridun. Salih Oktar, v.d, *Alman Ceza Muhakemesi Kanunu*, Strafprozeßordnung (*StPO RiStBV*), İstanbul: Beta Yayınları, 3. Baskı, 2020.
- Yerdelen, Erdal. “Alman Ceza İnfaz Hukukunun Esasları (The Fundamentals (Basics) of German Execution Law).” *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 8, no. 16, Aralık 2020.
- Yerdelen Erdal. “Alman Ceza Hukukunda Cezanın Belirlenmesinin Genel İlkeleri.” *ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi* 2024/2, Prof. Dr. Mustafa Avcı’ya Armağan.
- Yıldız, Fazlı, Erkan Duru, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Elektronik Yoklama ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi”, *Vergi Raporu Dergisi*, 2020/2, s.72-94.
- Yıldız, Kübra. “Haksız Fiil Hukukunda Nedensellik Bağının Belirlenmesi”, *SÜHFD.*, C. 30, S. 3, 2022, s. 1115-1158.
- Yıldız, Mehmet Emre. “Ceza Hukukunda Failin İrade Özgürlüğü Tartışmaları” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 70 (4) 2021: 1439-1478,
- Yiğit, Yılmaz. "Alman Vergi Denetim Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış." *Vergi Raporu Dergisi* 237, Haziran 2019

Yurtcan, Erdener. “Yeni Türk Ceza Kanunu - Gerekçeli, Yeni ve Eski Kanun Madde Karşılaştırmalı - Yeni TCK'nın Yürürlük ve Uygulama Yasası.” İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 2006.

Yüce, Mehmet, Hasan Akkaya. Mali Suçlarla Kurumsal Mücadele ve Bazı Ülke Örnekleri. Uygulamalı Bilimler Fakültesi 2, no. 2, 2020

Zafer, Hamide, Yağız Yavuz. “Ceza Muhakemesinde Suç Şüphesi ve Dereceleri.” Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 30, no. 2 Aralık 2024

Elektronik Kaynaklar

<https://beck-online.beck.de>

<https://www.bundesfinanzministerium.de>

<https://www.bka.de>

<https://dergipark.org.tr/tr/>

<https://www.finanzamt-muenchen.de/home>

<https://www.sachsen.de/>

<https://www.gesetze-im-internet.de/stgb>

https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/

<https://www.haufe.de/>

<https://karararama.yargitay.gov.tr/>

<https://www.mevzuat.gov.tr/>

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>

<https://www.resmigazete.gov.tr/>

<https://sozluk.gov.tr/>

<https://www.turcademy.com/>

<https://vdk.hmb.gov.tr>