

VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ETKİNLİĞİ*

THE EFFECTIVENESS OF TAX CRIME AND PUNISHMENTS

Necat BATUR**

Özet: Devletin temel finans kaynağı olan vergilerin optimum düzeyde tahsili, kamu ekonomisi yönetiminin en önemli amacı ve hedefidir. Bu amaç ve hedefin gerçekleştirilmesinde, bireylerin gelirinde azalmaya neden olan vergiyi ödememe ya da tam anlamıyla ödememe konusunda mükellefler ve vergi sürecinde yer alan kişilerin vergi ödev ve sorumluluğuna aykırı ve kanuna göre suç oluşturan eylemlerinin neticesi olarak cezai yaptırım ile karşı karşıya kalınacağını bilmeleri bu anlamda önemlidir. Ancak mevzuatta vergi suç ve cezalarına yer verilmesi tek başına yeterli değildir. Vergi suç ve cezalarının bireyleri suç işlemekten alıkoyacak ağırlıkta olması ve suç ve cezaların etkin şekilde uygulanması da gerekir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Suçu, Etkinlik,

Abstract: The optimal level of taxation, which is the main source of finance for the state, is the most important goal and objective of the public economy administration. In this regard, it is important in this sense to know for the taxpayers that they will face criminal sanctions as a consequence of their criminal acts which are contrary to their duty and responsibility, concerning the non-performance of tax duty which causes the decrease in the income of the individuals or partial non-performance of this duty. However, it is not enough to include tax crimes and punishments in legislation alone. Tax crime and punishment must be aggravated to prevent individuals from committing these crimes, and the crime and the punishment must be applied in the most effective manner.

Keywords: Tax, Tax Conviction, Effectiveness, (Activity)

* Bu çalışma 01.06.2016 tarihli “Adli Vergi Suçları” konulu yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

** İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi Üyesi, necatbatur73@gmail.com, ORCID 0000-0001-5152-1955, Makalenin Gönderim Tarihi: 04.06.2018, Kabul Tarihi: 04.06.2018

Giriş

Vergi, devletin en büyük ve en önemli gelir kaynağı ve kamu finansmanının temelidir. Toplumsal yaşamın en eski oluşumlarından günümüzün modern devletlerine kadar vergi tarihin her döneminde varolmuştur. İlk başlarda gönüllülük esasına göre toplanan vergi, sosyal ve ekonomik hayatın gelişmesi, savaşlar, artan kamu harcamaları nedeniyle zamanla zorunlu bir ödeme aracı halini almıştır. Kısaca “kamusal ihtiyaçların karşılanması amacıyla devletin otoritesini kullanarak bireylerden özel bir karşılık gözetmeden talep ettiği gelir” şeklinde tanımlanabilecek olan vergi, günümüz dünyasında kamunun finans ihtiyacını karşılaması yanında, devletin iktisadi ve sosyal amaçlarının gerçekleştirilmesinde bir araç olarak da kullanılmaktadır.¹

Vergi bireylerin gelirlerinde azalmaya neden olduğundan bireyler tarafından külfet olarak görülmektedir. Bu durum bireyleri vergi ödemeye ya da daha az ödemenin yollarını aramaya yöneltmektedir. Bireylerin vergi kaçırmaya yönelik eylemler içerisinde bulunmasının; vergi ahlakının yeterince yerleşmemesi, vergi yükünün fazlalığı, vergi suç ve cezalarının etkinliğinin görülememesi, mevzuatın karmaşıklığı, vergi adaletini zedeleyen vergi afları gibi birçok nedeni bulunmaktadır. Devlet açısından bakıldığında ise vergiyi en yüksek oranda tahsil etmek asıl amaçtır. Bu amacı gerçekleştirmenin yollarından biri ve belkide en önemlisi ise vergi ödev ve yükümlülüklerine uymamak suretiyle vergi kaybına neden olunmasının yaptırımlara tabi tutulmasıdır. Vergi ödev ve sorumluluklarına aykırı eylemlere yönelik yaptırımlar idari ve cezai yaptırım olmak üzere iki türlüdür. İdari yaptırımlar idare tarafından uygulanan idari para cezası ve diğer idari yaptırımlar şeklinde uygulanmakta, cezai yaptırımlar ise kanunilik ilkesi uyarınca kanuna göre suç olarak düzenlenen hukuka aykırı eylemler için adli makamlar tarafından yapılan yargılamalar sonucunda verilen kararlar uyarınca uygulanan hapis ya da adli para cezası şeklindeki yaptırımlardır.

Devletin vergi kaybını önlemeye yönelik tedbirlerin en sert ve bireyler üzerinde etkisi en yüksek olanı hürriyeti bağlayıcı özelliği olan

¹ Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s.21

cezai yaptırımlardır. Vergi kanunlarında gösterilen maddi ve biçimsel yükümlülüklerle aykırı davranmak suretiyle devletin mali yapısına karşı işlenen fiiller olan vergi suçlarında amaç, cezanın caydırıcılığı ilkesi uyarınca vergi suçunun işlenmesinin önlenerek vergi kaybının önüne geçilebilmesidir. Mükelleflerin ve vergilendirme sürecinde rol alan bireylerin hukuka aykırı eylemlerinin cezai yaptırıma tabi tutulması, devletin vergi kaybını önlemeye yönelik düzenlemeler olması yönü ile devlet açısından olduğu kadar, vergi adaletini sağlamaya yönelik yönü ile birey ve toplum açısından da önemlidir.

Çalışmamızda vergi suç ve cezalarının bireyleri vergi suçu işlemekten alıkoyma konusundaki ve genel itibarıyla vergi kaçakçılığını önlemedeki etkisi ile vergi suç ve cezalarının etkinliğini belirleyen unsurlar ele alınmıştır. Bu kapsamda etkinlik kavramı açıklanmaya çalışılmış, vergi suç ve cezalarının etkinliğini belirleyen unsurlar ele alınarak, özellikle vergi denetimi ve vergi suçu soruşturma ve kovuşturmaları istatistik verilerle ortaya konularak, vergi suç ve cezalarının etkinliğinin artırılmasına ilişkin önerilere sonuç kısmında yer verilmiştir.

1. Etkinlik Kavramı

Sözlük anlamı ile etkinlik, çalışma, iş yapma gücü, faaliyet ve aktivite olarak ifade edilmektedir.² Ancak kullanıldığı alanlara göre etkinliğe değişik anlam ve içerikler yüklenebilmektedir. Bu kapsamda etkinlik, örgüt, firma veya birimin amaçlarına ulaşma derecesi ve başarısını gösterir.³ Buna göre kavram olarak etkinliği “herhangi bir amacın gerçekleştirilmesine yönelik faaliyet ve çabaların başarıya ulaşma durumu” olarak ifade edebiliriz. Kamu yönetiminde etkinlik, kamu yararına yönelik olarak planlanan ve belirlenen hedeflere zamanında ulaşılmasıdır.⁴

² http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts (E.T. 01.05.2018)

³ İbrahim Atilla Acar, Mehmet Emin Merter, “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Maliye Dergisi*, Sayı 147, s.7 https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md147/vergi%20denetimi.pdf (E.T. 26.05.2018)

⁴ <http://etkinveadilyonetim.blogcu.com/kamu-yonetiminde-ekonomiklik-etkinlik-ve-verimlilik/10095958> (E.T. 21.05.2018)

2. Vergi Suç ve Cezalarında Etkinlik

Suç, toplumsal hayatın düzen, istikrar ve uyum içerisinde devam etmesi için geçerli olan toplumsal kurallara aykırı, kişilere veya topluma zarar veren ve kanun tarafından yasaklanan aktif veya pasif birey davranışlardır. Kanuni düzenlemelerle bu tür davranış ve ihlallerin hürriyeti bağlayıcı ceza ve ödenmemesi halinde yine hürriyeti bağlayıcı cezaya dönüştürülme özelliğine sahip adli para cezası şeklindeki cezai müeyyidelerle cezalandırılmaları öngörülmüştür. Ancak toplumsal yaşam kurallarına aykırı ve düzen bozan eylemler, benimsenen hukuk sistemi içerisinde suç dışında, haksız fiil ve kabahat olarak değerlendirilip, tazminat, disiplin yaptırımı ve idari yaptırım şeklindeki müeyyidelerle cezalandırılabilir. Yaptırımların amacı bozulan kamu düzenin yeniden tesisi ve suç işleyen bireylerin ıslahı ile topluma yeniden kazandırılmasıdır.

Vergi suçları, Vergi Usul Kanunu'nda "Kaçakçılık (VUK 359. md.), vergi mahremiyetinin ihlali (VUK 362. md. ile TCK 239. md.), haysiyet ve şerefe tecavüz hakaret (VUK 5/son ve TCK 125. md.), mükelleflerin özel işlerini yapma (VUK 363 md. ile TCK 257. md.), ve muhtarların ekim ve sayım beyanına ilişkin ihmal suçu (VUK 243, 245, 246. md. ile TCK 257. md.)" şeklinde düzenlenmiştir.

Vergi suçları, yasalarla ödevli bulunan vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlemlerindeki görevliler ve vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak görev yapanlar tarafından ve bu kişilerin fiillerine herhangi bir şekilde iştirak eden kişiler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi ve biçimsel yükümlülüklerle aykırı olarak işlenen fiillerdir.⁵ Ancak VUK'un 5/son fıkrasında yasak olarak düzenlenen ve TCK'nın 125. maddesindeki hakaret suçunun özel bir hali olan haysiyet ve şerefe tecavüz suçunun faili yönünden herhangi bir sınırlama bulunmamakta, yasağa aykırı eylemde bulunan ve eylemi TCK'nın 125. maddesi uyarınca da suç teşkil eden herkes bu suçun faili olabilmektedir.⁶

Vergi suçları, yasalarla ödevli bulunan vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlemlerindeki görevli-

⁵ Osman Pehlivan, Vergi Hukuku, Eser Ofset Yayıncılık, Trabzon-1999, s.102

⁶ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2013, s.423

ler ve vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak görev yapanlar tarafından ve bu kişilerin fiillerine herhangi bir şekilde iştirak eden kişiler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi ve biçimsel yükümlülüklerle aykırı olarak işlenen fiillerdir. Vergi suçları, Vergi Usul Kanunu'nda "Kaçakçılık (VUK 359. md.), vergi mahremiyetinin ihlali (VUK 362. md. ile TCK 239 md.), mükelleflerin özel işlerini yapma (VUK 363 md. ile TCK 257. md.) ve muhtarların ekim ve sayım beyanına ilişkin ihmal suçu (VUK 243, 245, 246 md. ile TCK 257. md)" şeklinde düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçu ile muhtarların ekim ve sayım beyanına ilişkin ihmal suçu, devletin sürekli artan kamusal ihtiyaçlarının finansmanı için vergileri mümkün olduğu kadar daha yüksek oranda tahsil etmek istemesi, bireylerin ise gelirlerinde azalmaya yol açan vergiyi tam olarak ödemeye yanaşmak istememesi ve bunun için hukuka aykırı eylemlere başvurmasının bir sonucudur. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda asıl amaç ve korunan hukuki değer, vergi mükellefi ve sorumlularının vergiye ilişkin olan ve herkes tarafından bilinmesi istenmeyen bilgileri, ticari sırları ve özel hayatın gizliliği kapsamında kişisel verilerinin korunmasıdır.⁷ Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda ise korunan hukuki yarar, devletin görevlisi olan memurların tarfsızlık ve eşit davranma ilkesine aykırı davranmaları sonucu devletin zarar görmesinin önlenmesidir.⁸ Vergi suç ve cezalarının, toplanan vergi miktarı üzerinde ve bireyleri yasal olmayan eylemler içerisine girmekten alıkoyma konusundaki etkisi vergi suç ve cezalarının etkinliğine bağlıdır. Vergi ahlak ve bilincinin yeterli düzeyde gelişmediği toplumlarda devlet yaptırım uygulamaksızın yeterli düzeyde vergi toplayamamaktadır.⁹

Çalışmamızın konusunu oluşturan ve kamusal ihtiyaçların en büyük finansman kaynağı olan verginin konulması, toplanması, denetimi, ihlallere yönelik önlem ve yaptırımlar gibi vergi yönetimi konusundaki etkinlik önem arz etmektedir. Bu kapsamda vergi suç ve cezalarında etkinlik, vergi ile ilgili işlemlerde hukuka aykırı eylem olarak öngörülen fiiller ile bu fiilleri işleyenler için öngörülen cezai

⁷ Doğan Şenyüz, a.g.e. s.409

⁸ Doğan Şenyüz, a.g.e. s.419

⁹ Ayşe Şaan, "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği", Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Mayıs 2008, s. 14, <http://193.255.140.18/Tez/0069659/metin.pdf>

yaptırımların; vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu, vergi işlemlerinde görevli olanlar ve bunların eylemlerine iştirak eden bireyler ile genel olarak tüm ülke bireylerinin, vergi suçu olarak öngörülen eylemlerde bulunmamalarına ve nihai olarak devletin vergi gelirlerinin azalmasına olan etkisi, kısaca bireyleri vergi suçu işlemekten alıkoymadaki etkisidir.

3. Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliğini Belirleyen Unsurlar

Vergi suç ve cezalarının etkinliğine bağlı olarak, vergisini ödeme konusunda gönüllü uyum sağlayan bireylerin sayısı artacak, vergi adaleti sağlanacak, istenen düzeyde vergi toplanacak ve dolayısıyla kamu düzeni tesis edilecektir. Vergi suç ve cezalarının etkin olması, vergi suçu işleyen bireylerin karşı karşıya kalacakları cezai yaptırımlardan çekinmesi ve suç oluşturan eylemlerde bulunmaması, suç işleme düşüncesi taşıyan bireylerin ise yaptırımın ağırlığı ve etkisi karşısında bu düşüncelerinden vazgeçmeleri sonucunu doğurmasıdır.

Ülkede uygulanan suç ve ceza politikası, demokrasi, insan hakları ve özgürlük anlayışı, ekonomik yapı ve kalkınma düzeyi, genel ahlak düzeyi, eğitim seviyesi gibi faktörler genel anlamda olduğu gibi vergi suç ve cezalarının etkinliği konusunda da belirleyicidir. Vergi suç ve cezalarının etkinliğini gerek doğrudan gerekse dolaylı olarak belirleyen unsurlar başlıklar altında incelenecektir.

3.1. Vergi Mevzuatının Yapısı

Vergi mükellef ve sorumlularının gerçek dışı beyanda bulunmaları, vergi ödev ve sorumluluklarına ilişkin eylem ve faaliyetlerinde yasal olmayan yollara başvurarak suç işlemelerinin nedenlerinden biri vergi mevzuatının yapısıdır. Bu anlamda vergi mevzuatının açık ve anlaşılabilir bir yapıda olup olmadığı, yasa değişikliklerinin çok sık yapılması gibi hususlar vergi suç ve cezalarının etkinliği belirleyen unsurlardandır.

3.1.1. Mevzuatın Açık ve Anlaşılabilirliği

Vergi mevzuatının açık ve anlaşılabilir olması, mükelleflerin vergiye ilişkin ödev ve sorumluluklarını kolayca anlayıp suç oluşturan eylemlere girmesini engelleme konusunda önemlidir. Vergi mevzuatının

karmaşık yapıda olması, zaten vergi ödemeye gönüllü olmayan mükelleflerin yanlış beyanda bulunma eğilimine katkıda bulunmaktadır.¹⁰ Vergi suçlarının azalması ve suç ve cezaların etkinliğinin sağlanması bakımından vergi kanunlarının ülkedeki ekonomik, mali ve sosyal yapıya uygun olarak ve vergi ile ilgili meslek mensupları tarafından kolay ve anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmesi isabetli olacaktır.¹¹

Vergi mevzuatımıza baktığımızda, Vergi Usul Kanunu (VUK) dışında birçok kanunda düzenleme veya atıf yapıldığı, Bakanlar Kurulu Kararları ve Tebliğler'de vergiye ilişkin hüküm olduğunu görmekteyiz. Dağınık ve çok sayıda kanunda vergiye ilişkin düzenleme bulunması, vergiye ilişkin mükerrer veya çelişkili hükümler bulunmasına neden olmakta, bunun yanı sıra geçici maddeler ve değiştirilen maddelerin olması vergilendirmede açıklık ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Vergiye ilişkin tüm yasal düzenlemelerin vergi kanunlarında yer alması, vergi kanunları ile diğer kanunlar arasındaki uyumsuzlukların giderilmesine yönelik çalışma yapılması vergi mevzuatının herkes tarafından kolay ve rahat bir şekilde anlaşılması ve takibi açısından gerekli ve önemlidir.¹²

3.1.2. Vergi Mevzuatındaki Değişiklikler

Vergi mevzuatının çok sık değişikliğe uğraması vergi kaçakçılığı ile mücadelede ve vergi suçlarının etkinliğinin sağlanmasında olumsuz sonuçlara neden olmaktadır.¹³ Mevzuatın sıkça değiştirilmesi, geriye dönük değişiklikler yapılması, vergi suçu yaptırımlarının değiştirilmesi, mükellefin vergi idaresine olan güvenini sarsmakta, yanı sıra mevzuatın karmaşık bir yapıya dönüşerek kanun boşluklarının doğmasına ve bunun mükellefler tarafından kötüye kullanılmasına neden olmaktadır.¹⁴

¹⁰ Ali Çelikkaya, "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", *e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, Temmuz 2002, Sayı:5, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, (E. T. 07.03.2016).

¹¹ Filiz Aygen, "Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetimin Rolü", *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, 2003 Sakarya, s.37

¹² Ayşe Şaan, a.g.e., s.31

¹³ İbrahim Atilla Acar, Mehmet Emin Merter, a.g.e., s. 8

¹⁴ Emine Koban, Zerrin Fırat, "Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik

Vergi kanunlarının çok sık değiştirilmesi, vergi suçundan dolayı açılan davaların yargılama süreçlerini de uzatmakta, vergi adaleti ve vergi suç ve cezalarının etkinliğini doğrudan etkilemektedir. Vergi suçları ile ilgili yargılamaların genel mahkemelerde görülmesi ve Vergi Usul Kanunu'nda yer almayan hususlarda Türk Ceza Kanunu (TCK) ve Ceza Muhakemesi Kanun (CMK)'larının uygulanması nedeniyle bu kanunlarda yapılan değişiklikler de vergi suçu soruşturma ve kovuşturma süreçlerinin uzamasına neden olmaktadır. Nitekim TCK'nın zaman bakımından uygulanma başlıklı 7/2. fıkrasındaki "Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur" şeklindeki düzenlemeye göre yapılan yasa değişikliklerinin vergi suçu ile ilgili kovuşturmalarda sanıkların lehine hüküm içerip içermediğinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre ilk derece mahkemesince karar verilip istinaf veya temyiz incelemesi için üst mahkemelere gönderilen ve henüz kesinleşmeyen, istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen veya istinaf veya temyiz incelemesi sonrası onanarak kesinleşmiş olsa dahi henüz infaz edilmeyen dosyalardaki vergi suçlarında yasa değişikliğinin lehe hüküm içerip içermediğinin değerlendirilmesi amacıyla yeniden ele alınmakta, bu durum ise vergi suçu ceza süreçlerinin uzamasına ve kimi zaman suçun zamanaşımına uğramasına neden olmaktadır. Vergi suçu işleyen kişiler hakkında yargılama süreçlerinin bu nedenle uzaması, vergisini düzenli ödeyen ve yasadışı yollara başvurmeyen mükelleflerin devlete ve yargıya bakış açılarını olumsuz yönde etkilemektedir. Nitekim kaçakçılık suçunun düzenlendiği VUK'un 359. maddesine baktığımızda 1994 yılından bu güne kadar üç kez değiştirildiğini görmekteyiz.¹⁵ Bunun yanında TCK ve CMK gibi temel ceza yasalarında yapılan değişiklikler gözönüne alındığında vergi suç ve cezalarının bu yönü ile yeterince etkin olmadığını söyleyebiliriz.

Açısından Denetim Olgusu İş, Güç", *Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Cilt:9, Sayı:1, Ocak 2007, s.172. <http://www.isgucdergi.org/?p=main&vol=9&num=1&year=2007> (E.T.07.03.2016)

¹⁵ VUK'un 359. maddesinde 26.04.1994 tarihinde 4008 sayılı Kanun, 22.07.1998 tarihinde 4369 sayılı Kanun ve 23.01.2008 tarihinde 5728 sayılı Kanun ile değişiklikler yapılmıştır.

Aşağıda örnek olarak verilen ve bu konu ile ilgili birçok karardan yalnızca biri olan Yargıtay kararındaki dava dosyasına konu suçun 2005 tarihli olduğu, Yargıtay ilgili daire kararının ise 2014 tarihli ve bozma yönünde olduğu, yeniden ilk derece mahkemesine gönderildiği, yargılamanın henüz kesin hükümle sonuçlandırılmadığı hususu bu durumu en somut şekilde ortaya koymaktadır.¹⁶

“213 sayılı Yasa’nın 359/b-1. maddesinin, 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanun’la değiştirilmeden önceki metninde ceza, on sekiz aydan üç yıla kadar hapis olarak öngörülmüşken, değişiklikten sonra aynı fiil için üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüş olması karşısında, 213 sayılı Yasa’nın 359/b-1. maddesinin, 5728 sayılı Yasa ile değişmeden önceki halinin uygulanıp teşdiden mi ceza verildiği, yoksa lehe kanun değerlendirmesi yapmadan, hüküm tarihinde yürürlükte bulunan, aynı maddenin 5728 sayılı Yasa ile değişiklikten sonraki halinin uygulanıp alt sınırdan mı ceza verildiği hususunun denetime olanak verecek şekilde açıkça gösterilmemesi ve alt sınırdan ceza verildiğinin kabul edilmesi halinde 5728 sayılı Yasa ile değişiklikten önceki halinin lehe olduğunun gözetilmemesi,”

Y. 11.CD. 10.04.2014, E 2012/23115, K 2014/7008

3.2. Suç ve Cezaların Caydırıcılığı

Devlet elde etmek istediği vergi gelirini en yüksek oranda toplayabilmek için yaptırım uygulamak zorundadır. Çünkü mükelleflerin büyük çoğunluğu gelirlerinde azalmaya neden olan vergiyi gönüllü olarak vermek istemezler. Vergi cezaları, mükellef veya vergi sorumlularının devlet hazinesine zarar vermeye yönelik yasa dışı eylemlerine yaptırım uygulanmasıdır.¹⁷ Hemen belirtmeliyiz ki burada söz konusu edilen vergi cezaları, adli vergi suçları için öngörülen vergi cezalarıdır.

Vergi suç ve cezaları, mükellefleri vergi suçu işlemekten alıko-yacak nitelikte olmalıdır. Bunun için yasalarda yer alan vergi suç ve cezalarının, özellikle uygulamada birbirine zıt veya farklı kararların

¹⁶ Örnek Yargıtay kararına konu dava dosyası Kayseri 5. Asliye Ceza Mahkemesi’nin 2009/966 E. sayılı dosyası olup suç tarihi 01.09.2005’dir.

¹⁷ Hüseyin Güçlü, Hatice Herek, “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl 2012, CİLT XXXII, SAYI I, s. 316 <http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2012-1/16-cicek-herak.pdf> (E.T.07.03.2015)

verilmesine yol açmayacak şekilde, kanunilik ilkesi doğrultusunda açık ve net bir şekilde düzenlenmelidir. Bunun yanında vergi suçlarına uygulanacak cezaların bireyleri vergi suçu işleme düşüncesine girmekten ve buna yönelik eylemde bulunmaktan alıkoyacak ağırlıkta olmalıdır.¹⁸ Vergi suçu işleyenler hakkında verilecek hürriyeti bağlayıcı cezaların para cezasına çevrilememesi ve ertelenememesine yönelik düzenlemeler getirilmeli, vergi suçu işleyenlerin kamu görevi üstlenmesi ve kamu ihalelerine katılmasının engellenmesine yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.¹⁹

Vergi cezalarının caydırıcı olamamasının bir nedeni de vergide uzlaşma müessesesidir. Vergide uzlaşma TCK'daki uzlaşma müessesesinden farklı olarak cezai hükümler için değil, idari yaptırım niteliğindeki vergi kabahatleri için "vergi dairesi ile vergi borçlusu veya sorumlusunun vergiler ve vergi cezalarına ilişkin hususlarda anlaşmaya varmaları"²⁰ şeklinde düzenlenmiş ise de; vergi kabahatlerindeki uzlaşma, vergi suçlarını ve dolayısıyla vergi cezalarını da etkilemektedir. Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi uyarınca bireylerin, kanunda suç olarak düzenlenen eylemlerde bulunmaları halinde cezai yaptırım ile karşı karşıya kalacaklarını bildikleri kabul edilir. Ancak, özellikle kaçakçılık suçları başta olmak üzere vergi suçlarının yapısı itibarıyla bireyler tarafından beklenen düzeyde bilindiğinden söz edilemez. Mükellef, sorumlu veya vergi ile ilgili iş ve işlemlerde bulunanlar, ödev ve sorumluluklarına aykırı davranma sonucunda devletin gelir kaybına uğrayacağını bilip hesap etseler dahi, fiillerinin aynı zamanda suç oluşturabileceğini ve cezai yaptırım ile karşı karşıya kalabileceklerini ön göremeyebilirler. Vergi kaybı nedeniyle devletin nasılsa uzlaşma yoluna başvuracağına ve bir şekilde vergi idaresi ile uzlaşacaklarına dair beklenti ve uygulamalar ise vergi mükellefi ve sorumlularının çok daha kolay bir şekilde suç oluşturan eylemler-

¹⁸ VUK'un 359. maddesinde 23.01.2008 tarihinde 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesi ile yapılan değişiklik ile 359/a bendindeki "altı aydan üç yıla kadar" ibaresi "on sekiz aydan üç yıla kadar" şeklinde değiştirilmiş, 359/b bendindeki "on sekiz aydan üç yıla kadar" ibaresi 359/b bendinde "üç yıldan beş yıla kadar" yeni eklenen 359/c bendinde ise "iki yıldan beş yıla kadar" şeklinde değiştirilerek cezalar artırılmıştır.

¹⁹ Abdullah Aslan, "Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:250, İstanbul, Haziran 2002, s.6

²⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara 1998, s.220

de bulunmalarına neden olabilecektir. Bu nedenle VUK'un EK 1 vd. maddelerinde düzenlenen uzlaşma müessesesine sıkça başvurulması, vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükelleflerin aleyhine bir durum oluşturarak, vergi adaletini bozmakta, bu durum ise dürüst ve namuslu kişilerinde yasa dışı yollara başvurmalarına ve suç işlemele- rine yol açabilmektedir.²¹

3.3. Aflar

Vergi suç ve cezalarının etkinliğini doğrudan etkileyen en önemli hususlardan biri de aflardır. Gerek vergi afları, gerekse suç ve ceza- lar için çıkartılan genel aflar vergi suç ve cezalarının önleyici işlevini azaltmaktadır.²²

3.3.1. Vergi Afları

Vergi afları, ekonomik istikrarsızlık ve kriz dönemlerinde vergi mükelleflerinin ve devletin vergi gelirlerinin çıkmaza girdiği zaman- larda söz konusu olmaktadır. Ancak vergi afları çoğu zaman mükellef- leri ekonomik anlamda rahatlatmak amacıyla, kimi zamanda devletin vergi gelirini artırmak amacıyla çıkartılmaktadır (2003 yılında çıkartı- lan vergi affı).²³ Hangi nedenle olurla olsun vergi aflarının vergi adale- tini ve vergi barışını bozan işlemlerdir. Vergi afları kısa vadede olumlu netice ile sonuçlansada orta ve uzun vadede vergi kaçırma eğilimini artırarak vergi uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir.²⁴

Son yıllarda çok sık çıkartılan vergi afları, gelirini doğru beyan et- meyen, vergi kaçırانları bu duruma daha çok teşvik etmekte, vergisini düzgün ödeyen kişiler için ise adeta ceza olarak algılanmaktadır. Zira vergi afları mükellefler nezdinde ileride af olacağı beklentisi oluşturu- makta ve esnek davranmalarına neden olmaktadır. Haklarında uygu- lanan vergi cezaları af nedeniyle ortadan kalkan mükellefler vergisini

²¹ Mustafa Ali Sarılı, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Et- kileri ve Alınması Gereken Tedbirler", *Bankacılar Dergisi*, Haziran 2002, Yıl 13, Sayı:41, s.41 <http://www.tbb.org.tr/dosyalar/dergiler/dokumanlar/41.pdf> (E.T. 09.03.2016)

²² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, a.g.e., s. 221

²³ İlhan Gökalp, "Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler", *Akademik Ba- kış, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E. Dergisi*, Sayı:12, Mayıs 2007, s.8 <http://www.akademikbakis.org/eskisine/12/makale/VOEF.pdf> (E.T. 07.03.2016)

²⁴ Ali Çelikkaya, a.g.m.

düzenli ödeyen mükellefleri da vergi ödememenin yollarını aramaya sevk etmektedir.²⁵ Bu nedenle vergi aflarının çok sık çıkartılmaması ve önceden tahmin edilmeden uygulanması gerekmektedir.

3.3.2. Suç ve Cezalara İlişkin Aflar

Vergi suç ve cezalarının işlevini ve etkinliğini azaltan diğer bir husus da çıkartılan genel veya özel aflardır. Bilindiği üzere af çıkartma yetkisi Anayasa'nın 87. maddesi uyarınca TBMM'ye aittir.²⁶ Zaman zaman çıkartılan aflar suçu ve cezayı ortadan kaldırmakta, vergi suç ve cezaları da bu anlamda affedilmektedir. Ancak vergi suçlarının devlete yönelik ekonomik suçlar olmaları, devletin vergi alacağını azaltan ve bu yönü ile tüm kamuyu ilgilendiren suçlar olmaları nedeniyle orman suçları (Ay m.169/3) gibi af kapsamı dışında tutulmalıdır.

3.4. Vergi Denetimi

Türk vergi sistemi genel itibariyle beyan esasına dayalı olduğundan mükellefler daha az vergi ödemek için gelirlerini tam olarak beyan etmeme yoluna başvurabilmektedirler. Vergi kaçırmaya neden olan bu durum mükelleflerin vergi ödev ve sorumluluklarını tam olarak yerine getirmeme ve hukuka aykırı eylemlerde bulunarak suç işlemlerine neden olmaktadır. Bunu önlemenin yolu etkin bir vergi denetim mekanizması kurulmasına bağlıdır.²⁷ Vergi denetimi, esas itibariyle en yüksek miktarda vergi toplanmasını sağlamaya yönelik olmak üzere, vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile olan ilişkilerinde vergi yasaları ve diğer mevzuata uygun davranıp davranmadıklarını tespit etmeye yönelik işlemlerdir.²⁸

Vergi denetiminin vergi suç ve cezalarının etkinliği konusundaki rolü mükellef veya vergi sorumlularının suç oluşturan eylemlerini ortaya çıkarmasından kaynaklanmaktadır. Zira vergi suçları, vergi

²⁵ Yusuf Kıldış, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal- Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl 2000, Cilt 2, Sayı:2, s.7 <http://kutuphanem.bilgievi.gen.tr/indir.aspx?id=6375> (E.T. 07.03.2016)

²⁶ Doğan Şenyüz, a.g.e. s. 454

²⁷ Aytaç Eker, *Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir 2004, s. 154

²⁸ Abdülkadir Ünal, "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü", Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi, Ankara 2007.

inceleme elemanları ve vergi idaresi yetkililerinin yapacakları denetimler sonucu ortaya çıkarılmaktadır. Vergi incelemesi sonucu hazırlanan vergi suçu raporları ile kaçakçılık suçları Cumhuriyet savcılıklarına ihbar edilmektedir. Vergi inceleme raporları olmadan doğrudan Cumhuriyet savcılıklarına yapılan kaçakçılık suçu ihbarlarında da savcılıklar ilgili vergi dairesinden vergi incelemesi yapmalarını talep etmektedir. Kaçakçılık suçlarında vergi dairesinin mütalası olmadan dava açılmaz, bu durum kaçakçılık suçları için dava şartı olarak kabul edilmiştir.

Aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle ülkedeki toplam mükellef sayıları ile incelenen mükellef sayıları ve oranlarına yer verilmiştir.

Tablo 1- Yıllara Göre İncelenen Mükellef Sayısı

(Faal Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları Toplamı)

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Toplam Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Oranı
2011	16.267	2.367.721	% 0,69
2012	46.845	2.422.975	% 1,93
2013	71.352	2.460.281	% 2,90
2014	55.284	2.472.658	% 2,24
2015	58.676	2.527.084	% 2,32
2016	49.817	2.541.016	% 1,96
2017	44.182	2.636.370	% 1,68

Kaynak: Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları²⁹

Vergi denetim ve inceleme oranlarına baktığımızda toplam mükellef sayısının çok az bir kesiminin, toplam vergi mükelleflerinin ancak % 2'sinin incelenbildiğini görmekteyiz. Bunun yanında vergi incelemeleri sonucu düzenlenen rapor sayılarına baktığımızda aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere son beş yılın ortalamasına göre

²⁹ <https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2F2017VDKFaaliyetRaporu.pdf>

yıllık yaklaşık 10.000 adet civarında vergi suçu raporu düzenlendiğini görmekteyiz. Yıllar itibariyle incelenen mükellef sayıları ile incelemeye tabi bu mükellefler hakkında düzenlenen vergi suçu raporlarını karşılaştırdığımızda, incelenen her beş mükelleften biri hakkında vergi suçu raporu düzenlendiğini ve buna göre incelenen her beş mükelleften biri hakkında vergi suçu nedeniyle soruşturma başlatıldığı sonucuna varmaktayız. Tablo 1'deki verilere göre, incelemeye tabi tutulan mükellef sayısının genel mükellef sayısına oranla çok az olması ve Tablo 2'deki verilere göre de incelemeye tabi mükelleflerin % 20'si hakkında vergi suçu nedeniyle vergi suçu raporu düzenlendiği gözönüne alındığında, tüm vergi mükellefleri içerisinde vergi suçu işleyerek, vergi kaybına neden olan mükelleflerin tam anlamıyla ortaya çıkartılmadığını, vergi suçu işleyen mükelleflerin, tüm mükellefler içerisinde incelemeye tabi tutulan ve vergi suçu işlediği tespiti ile haklarında işlem yapılan mükelleflerden çok daha fazla olabileceğini söyleyebiliriz.

Tablo 2- Yıllara Göre Vergi Rapor Sayıları

Yıllar	Vergi İnceleme Raporu	Vergi Tekniği Raporu	Vergi Suçu Raporu	Görüş ve Öneri Raporu	Diğer	Toplam
2012	101.080	12.386	9.542	1.499	-	124.507
2013	144.547	16.228	12.421	11.413	427	185.036
2014	131.587	18.879	10.675	6.948	278	168.367
2015	151.065	18.563	9.118	6.185	343	185.274
2016	122.245	25.706	10.380	6.371	719	165.421

Kaynak: Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları

Tablo 3- Yıllara Göre Vergi Kaçırma Suçuna Yönelik Yapılan Adli Talep ve İhbarlar

Yıllar	2012	2013	2014	2015	2016
Vergi Kaçırma	118	108	117	65	34

Kaynak: Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları

Mali Suçları Araştırma Kurulu verilerine baktığımızda ise 2012 ile 2016 yılları arasındaki dönemde mali suçlara ilişkin bireysel ve kurumsal olmak üzere kuruma yapılan ihbarlarda kaçakçılık suçlarına ilişkin ihbarların azalma eğiliminde olduğunu görmekteyiz.³⁰

Vergi suçu işleyenlerin tespitinin çok büyük oranda vergi denetim ve incelemelerine dayandığı gözönüne alındığında, inceleme oranının düşük olmasının vergi yasalarına aykırı davranarak vergi suçu işleyenleri cesaretlendirdiğini söyleyebiliriz. Bu bakımdan vergi denetim ve incelemeleri, vergi suçlarının tespiti ile önlenmesine yönelik tedbirlerin alınabilmesi ve dolaylı olarak vergi suçlarının etkinliğinin sağlanabilmesi konusunda oldukça önem arz etmektedir.

3.5. Vergi Suçu Soruşturmaları

VUK'nda yer alan vergi suçlarından en çok ihlal edileni VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarıdır. Kaçakçılık suçlarında soruşturma usulü genel soruşturma usulünden farklıdır. Bu suçlarda soruşturmanın temeli vergi inceleme raporlarına dayanmaktadır. VUK'un 367. maddesine göre vergi incelemesi sonucu VUK'nun 359. maddesinde yazılı suçların öğrenilmesi üzerine ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından durumun Cumhuriyet başsavcılığına bildirileceği, vergi suçu işlendiğini herhangi bir şekilde haber alan Cumhuriyet savcısının da ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını isteyeceği ve bunun bir dava şartı olduğuna yukarıda değinilmişti.

Cumhuriyet başsavcılıklarına yapılan vergi suçu ihbarlarına dayalı olarak hakkında soruşturma yapılan şüpheli sayısı ve soruşturmanın ne şekilde sonuçlandırıldığına baktığımızda, vergi suçu işleyen şüphelilerin genel olarak suç işleyen tüm şüpheli sayısına oranla düşük olduğunu, buna karşılık vergi suçundan dolayı soruşturulan şüpheliler hakkındaki soruşturmanın büyük oranda kamu davası açılması ile sonuçlandırıldığını görmekteyiz.³¹

³⁰ Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları, <http://www.masak.gov.tr/tr/content/faaliyet-raporlari/43> (E.T. 05.02.2018)

³¹ Bu ve devam eden başlıkta sözü edilen ve tablolarda veri olarak yer alan soruşturma ve kovuşturmalar kaçakçılık suçu soruşturmalarıdır.

Tablo 4- Haklarında Verilen Kararlara Göre Genel Şüpheli Sayıları ile Vergi Suçu Şüpheli Sayıları

Yıllar	Genel Şüpheli Sayısı	Vergi Suçu Şüphelisi Sayısı	Vergi Suçu Şüpheli Sayısının Genel Şüpheli Sayısına Oranı
2010	5 496 895	14 681	% 0,267
2011	5 533 445	13 279	% 0,240
2012	5 754 219	20 328	% 0,353
2013	6 251 822	25 151	% 0,402
2014	6 673 582	25 291	% 0,375
2015	7 115 323	22 627	% 0,318
2016	6 377 622	20 918	% 0,327
2017	7 011 311	25 092	% 0,357

Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adli İstatistikler Yayın Arşivi³²

Yukarıdaki tabloda yer alan verilere göre 2011 yılında bir önceki yıla oranla vergi suçu şüphelilerinin hem sayısal hem de oransal olarak azaldığını, sonraki yıllarda hem sayısal hem de oransal olarak ciddi bir artış olduğu, 2014 yılında ise sayısal anlamda çok az miktarda artmasına rağmen oransal olarak düştüğünü, 2015 ve 2016 yıllarında hem sayısal hem de oransal olarak düştüğünü, 2017 yılında ise sayısal ve oransal olarak arttığını görmekteyiz. Tablo 1 de yer alan vergi inceleme oranlarındaki değişime göre değerlendirdiğimizde, artışın vergi inceleme oranına bağlı olarak değiştiğini görmekteyiz. Buna göre incelenen mükellef sayısının en az miktarda olduğu 2011 yılı vergi suçu şüphelisinin en az olduğu yıl, incelenen vergi mükellefi sayısının en çok olduğu 2013 yılı ise oran olarak vergi şüphelisinin en çok soruşturulduğu yıl olarak karşımıza çıkmaktadır.

³² Tablo 4 ve devamında yer alan tablolar Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün istatistik verilerine göre hazırlanmıştır. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2017 http://www.adli-sicil.adalet.gov.tr/ist_arsiv.html (E. T. 28.05.2018)

Tablo 5- Yıllara Göre Vergi Suçu Şüphelileri Hakkında Verilen Kararlar ve Oranları

Yıllar	Toplam Vergi Suçu Şüpheli Sayısı	Kovuşturmayaya Yer Olmadığı Kararı Verilen	Oran %	Kamu Davası Açılan	Oran %	Diğer Kararlar	Oran %
2010	14 681	1 526	10,4	11 150	75,9	2 005	13,7
2011	13 279	1 517	11,4	9 443	71,1	2 319	17,5
2012	20 328	1 555	7,6	15 837	77,9	2 936	14,4
2013	25 151	1 815	7,2	19 207	76,4	4 129	16,4
2014	25 291	2 107	8,3	19 540	77,3	3 644	14,4
2015	22 627	2 277	10,1	16 472	72,8	3 878	17,1
2016	20 918	2 227	10,6	15 275	73,1	3 416	16,3
2017	25 092	2 368	9,4	19 227	76,6	3 497	13,9

Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adli İstatistikler Yayın Arşivi

Tablo 5’de yer alan verilere göre vergi suçundan soruşturulan şüphelilerin yaklaşık % 75’i hakkında kamu davası açıldığı, % 10’u hakkında kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verildiği, % 15’i hakkında ise diğer (yetkisizlik, görevsizlik, birleştirme vb.) kararların verildiği görülmektedir.

Tablo 6- Yıllara Göre Genel Olarak Şüpheliler Hakkında Verilen Kararlar ve Oranları

Yıllar	Toplam Şüpheli Sayısı	Kovuşturmayaya Yer Olmadığı Kararı Verilen	Oran %	Kamu Davası Açılan	Oran %	Diğer Kararlar	Oran %
2010	5 496 895	1 996 690	36,3	2 881 643	52,4	618 562	11,3
2011	5 533 445	1 946 182	35,2	2 887 798	52,2	699 465	12,6
2012	5 754 219	2 175 809	37,8	2 871 615	49,9	706 795	12,3
2013	6 251 822	2 517 621	40,3	3 039 395	48,6	694 806	11,1
2014	6 673 582	2 977 413	44,6	2 928 280	43,9	767 889	11,5

Yıllar	Toplam Şüpheli Sayısı	Kovuşturmaya Yer Olmadığı Kararı Verilen	Oran %	Kamu Davası Açılan	Oran %	Diğer Kararlar	Oran %
2015	7 115 373	3 232 401	45,4	3 098 036	43,5	784 886	11,0
2016	6 377 622	2 940 598	46,1	2 545 419	39,9	891 605	14,0
2017	7 011 311	3 581 449	51,1	2 412 249	34,4	1 017 613	14,5

Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adli İstatistikler Yayın Arşivi

Tablo 5 ve Tablo 6'deki verilere göre vergi suçundan soruşturulan şüpheliler hakkında verilen kararlar, genel olarak soruşturulan şüpheliler hakkında verilen kararlar ile mukayese edildiğinde, vergi suçu şüphelileri hakkında kamu davası açma oranının genel suç soruşturmalarına göre oldukça yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 6'daki verilere göre genel olarak soruşturulan şüpheliler hakkındaki soruşturmaların yaklaşık % 45'i kamu davası açılması şeklinde sonuçlandırılırken, vergi suçu şüphelileri için bu oran % 75 civarındadır. Bu durum vergi suçu soruşturmalarının vergi inceleme raporlarına dayanması, inceleme raporlarının genel itibariyle teknik ve ayrıntılı oluşu, soruşturmayı yapan Cumhuriyet savcılarının konuya tam hakim olamaması ve soruşturmaya vergi inceleme raporuna dayalı olarak hazırlanan vergi suç raporu ve mütalaaları ile şüpheli beyanı dışında katkı yapacak bir husus bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Buna rağmen bu soruşturmaların genel soruşturmalara göre daha etkin olduğu söylenebilir. Ancak dava ile sonuçlandırılan soruşturmaların mahkemelerde kovuşturma aşamasında nasıl sonuçlandırıldığı daha çok önem arz etmektedir. Buna ilişkin açıklamalara ve sayısal verilere aşağıda yer verilecektir.

3.6. Vergi Suçu Kovuşturmaları

Vergi suçlarından açılan kamu davalarının ne şekilde sonuçlandırıldığı, yapılan vergi incelemeleri ve vergi suçu soruşturmalarının etkinliğini göstermesi bakımından önemlidir. 2010-2017 yılları arasındaki süreçte vergi suçundan açılan davalardaki suç sayıları, toplam suç sayıları, oranları ve verilen karar sayıları ile karar niteliklerine ilişkin sayısal veriler aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 7- Yıllara Göre Vergi Suçundan Mahkemelere Açılan ve Karara Bağlanan Davalardaki Suç Sayısı ve Oranları ile Genel Suç Sayısı Oranları

Yıllar	Vergi Suçundan Açılan Davalardaki Suç Sayısı	Vergi Suçundan Karara Bağlanan Davalardaki Suç Sayısı	Oran %	Açılış Yıllarına Göre Vergi Suçundan Karara Bağlanan Davalardaki Suç Sayısı	Açılış Yıllarına Göre Karara Bağlanan Tüm Davalardaki Suç Sayısı	Oran %	Açılan Davalardaki Toplam Suç Sayısı	Karara Bağlanan Davalardaki Toplam Suç Sayısı	Oran %
2010	16 354	14 901	91,11	13 220	2 971 237	0,44	3 344 599	3 327 505	99,48
2011	12 947	17 203	132,8	14 445	3 182 832	0,45	3 191 147	3 604 403	112,95
2012	21 051	20 782	98,72	15 712	3 869 326	0,40	3 603 167	4 442 282	123,28
2013	28 073	19 995	71,22	18 746	3 478 727	0,53	3 388 613	3 599 805	106,23
2014	30 445	31 404	103,1	22 879	3 408 168	0,67	3 276 464	3 929 262	119,92
2015	23 781	23 702	99,66	23 702	3 248 158	0,72	3 226 012	3 248 158	100,68
2016	25 686	27 605	107,4	18 220	2 651 134	0,68	2 826 960	3 303 379	116,85
2017	31 646	30 375	95,98	19 762	2 610 166	0,75	2 971 407	3 320 765	111,75

Not: Açılan davalardaki suç sayısı, cari yıl içerisinde açılan ve bozularak gelen davalardaki suçları kapsamaktadır. Karara bağlanan davalardaki suçlar içerisinde geçmiş yıllarda açılan davalardaki suçlar da bulunmaktadır.

Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adli İstatistikler Yayın Arşivi

Tablo 7'deki verilere baktığımızda 2010-2017 yılları arasındaki süreçte 2011 yılı hariç olmak üzere vergi suçundan açılan ve karara bağlanan davalardaki suç sayısında artış olduğu, 2011 yılında ise bir önceki yıla oranla 1/3 oranında azalma olduğu görülmektedir. Tablo 1'de yer alan ve aynı yıllar içerisinde incelenen mükellef sayısı ile birlikte değerlendirildiğinde incelenen mükellef sayısına paralel bir şekilde artış ve azalış olduğunu görmekteyiz.

Tablo 7'deki verilere göre vergi suçundan açılan ve karara bağlanan davalardaki suç sayısı oranının açılan ve karara bağlanan toplam

davadaki suç sayısı oranından daha düşük olduğunu görmekteyiz. Bu durum karara bağlanan davalardaki suçlar içerisinde geçmiş yıllarda açılan davalardaki suçların bulunmasından ve vergi suçlarının toplam suç sayısı içerisindeki oranının az olmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 8- Vergi Suçundan Açılan Davalarda Verilen Karar Dağılımları

Yıllar	Verilen Toplam Karar Sayısı	Mahkûmiyet	Oran %	Beraat	Oran %	Yetkisizlik Görevsizlik Birleştirme	Oran %	Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması	Oran %	Hüküm Verilmesine Yer Olmadığı	Oran %	Diğer Kararlar	Oran %
2010	14 901	6 235	41,8	2 452	16,5	*	*	*	*	*	*	6 214	41,7
2011	17 203	7 828	45,5	3 799	22,1	*	*	*	*	*	*	5 576	32,4
2012	20 782	10 309	49,6	3 161	15,2	1 841	8,9	2 559	12,3	50	0,2	2 862	13,8
2013	29 209	16 419	56,2	4 474	15,3	2 487	8,5	3 672	12,6	43	0,1	2 114	7,2
2014	31 404	17 998	57,3	6 001	19,1	2 124	6,8	3 590	11,4	32	0,1	1 659	5,3
2015	33 070	19 610	59,3	6 722	20,3	1 882	5,7	3 175	9,6	60	0,2	1 621	4,9
2016	27 605	16 407	59,4	5 718	20,7	1 546	5,6	2 258	8,2	34	0,1	1 642	5,9
2017	30 375	18 058	59,5	6 120	20,1	1 588	5,2	2 456	8,1	57	0,2	2 096	6,9
* 2010 ve 2011 yıllarında verilen Yetkisizlik, Görevsizlik, Birleştirme, Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması ve Hüküm Verilmesine Yer Olmadığı Kararları Diğer kararlar içerisinde gösterilmiştir.													

Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adli İstatistikler Yayın Arşivi

Tablo 8’de görüldüğü gibi vergi suçu ile ilgili verilen kararlar 2016 yılı dışında düzenli olarak artış göstermiş, 2016 yılında ise düşüş göstermiştir. Verilen kararlar içerisinde mahkûmiyet hükmü ile sonuçlanan kararlar yine aynı şekilde hem sayısal olarak hem oransal olarak artmış, 2016 yılındaki düştükten sonra yeniden artış göstermiş, sayısal olarak 2015 yılında oran olarak ise 2017 yılında en yükseğe çıkmıştır. Beraat ile sonuçlanan kararlar ise 2016 yılındaki ciddi düşüş dışında sayısal olarak artmış oransal olarak ise düzensiz bir yapı içerisinde seyretmiştir. Beraat kararları oran olarak 2011 yılında bir önceki yıla göre ciddi bir artış gösterdikten sonra 2012 ve 2013 yıllarında yine ciddi oranda azalmış, devam eden yıllarda yine artış göstermiştir.

Beraat kararlarının oran olarak en yüksek seviyeye 2011 yılında ulaşmış olması anlamlıdır. Zira 2011 yılı diğer yıllara göre en az sayıda vergi mükellefinin incelendiği yıldır. Bu verilere göre 2011 yılında az sayıda mükellef incelenmiş ise de inceleme etkin yapılamamıştır. Çünkü dava açılan vergi suçu sanıklarından beraat edenlerin sayısı (3799 kişi) mahkûmiyet kararı alanların (7828 kişi) sayısının neredeyse yarısı kadardır. Oysaki diğer yıllar için bu oran 1/3 civarındadır.

Tablo 9- Tüm Suçlardan Davalarda Verilen Karar Dağılımları

Yıllar	Verilen Toplam Karar Sayısı	Mahkûmiyet	Oran %	Beraat	Oran %	Yetkisizlik Görevsizlik Birleştirme	Oran %	Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması	Oran %	Hüküm Verilmesine Yer Olmadığı	Oran %	Diğer Kararlar	Oran %
2010	3 327 505	1 213 990	36,5	676 089	20,3	*	*	*	*	*	*	1 437 426	43,2
2011	3 604 403	1 240 912	34,4	746 332	20,7	*	*	*	*	*	*	1 617 159	44,9
2012	4 442 282	1 514 825	34,1	949 134	21,4	344 475	7,8	697 662	15,7	179 869	4,0	756 137	17,0
2013	4 305 032	1 605 337	37,3	840 228	19,5	388 747	9,0	758 445	17,6	19 506	0,5	692 769	16,1
2014	3 929 262	1 455 983	37,1	806 649	20,5	355 644	9,1	681 275	17,3	16 300	0,4	613 414	15,6
2015	3 828 481	1 531 687	40,0	788 009	20,6	231 499	6,0	635 673	16,6	17 203	0,4	624 410	16,3
2016	3 303 379	1 429 851	43,3	652 821	19,8	185 123	5,6	467 723	14,2	13 678	0,4	554 183	16,8
2017	3 320 765	1 452 445	43,7	566 306	17,1	243 086	7,3	420 074	12,6	16 912	0,5	621 942	18,7

*2010 ve 2011 yıllarında verilen Yetkisizlik, Görevsizlik, Birleştirme, Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması ve Hüküm Verilmesine Yer Olmadığı Kararları Diğer kararlar içerisinde gösterilmiştir.

Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adli İstatistikler Yayın Arşivi

Tablo 8’de gösterilen vergi suçu davalarında verilen karar dağılımlarını, tablo 9’de yer alan tüm suçlarla ilgili davalarda verilen karar dağılımlarına göre değerlendirdiğimizde, vergi suçu davalarında verilen mahkûmiyet oranlarının tüm suçlardan verilen mahkûmiyet oranından daha yüksek, beraat kararlarının ise daha düşük olduğunu görmekteyiz. Tüm suçlar için mahkûmiyet oranı ortalama % 37 seviyesindeyken, vergi suçlarından mahkûmiyet oranı % 55 civarındadır.

Yukarıdaki tablolarda yer alan verilerin tümünü ele alarak değerlendirildiğimizde; vergi incelemesi sonucu, hakkında vergi suçu soruşturması yapılmak üzere ihbar edilen her iki kişiden biri hakkında mahkûmiyet kararı verildiği sonucuna varmaktayız.

3.7. Vergi Suçlarından Dolayı Verilen Kararların Niteliği ve Cezaların İnfazı

Vergi suçlarından açılan davaların yüksek oranda mahkûmiyet hükümleri ile sonuçlandığını yukarıdaki veriler ortaya koymaktadır. Ancak vergi suçlarından dolayı ceza alanların cezaevine girmediği ve cezaların yerine getirilmediğine ilişkin toplumda genel bir kanaat bulunmaktadır. Bunun nedeni, vergi suçları için öngörülen cezaların yüksek olmaması (VUK 359. md.) ve çoğu kez kanunda öngörülen cezaların en alt sınırdan uygulanması ile birlikte Türk Ceza Kanunu'nun 51. maddesindeki "Erteleme"³³ ile Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231. maddesinde yer alan "Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması"³⁴ (HAGB) müesseseleri ile Ceza ve Güvenlik Tedbir-

³³ TCK Madde 51 - (1) İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin;
a) Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmiş olması,
b) Suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması,
Gerekir.

(2) Cezanın ertelenmesi, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hâle getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulabilir. Bu durumda, koşul gerçekleşinceye kadar cezanın infaz kurumunda çektirilmesine devam edilir. Koşulun yerine getirilmesi hâlinde, hâkim kararıyla hükümlü infaz kurumundan derhâl salıverilir.

³⁴ CMK Madde 231 - (5) Sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Uzlaşmaya ilişkin hükümler saklıdır. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukukî sonuç doğurmamasını ifade eder.

(6) Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için;

a) Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması,
b) Mahkemece, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması,
c) Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi, gerekir. Sanığın kabul etmemesi hâlinde, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar

lerinin İnfazı Hakkındaki Kanun'da yer alan hükümlerdir. Oysaki suç ve cezaların etkinliğini asıl belirleyen, bireylerin hukuka aykırı ve suç teşkil eden eylemlerde bulunmaları halinde cezai müeyyide ile karşılaşacaklarını bilmeleri ve verilen cezai müeyyidenin infazının gerçekleştirilmesidir.

3.7.1. Erteleme ve Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması

Vergi suçu ile ilgili kanun maddelerindeki ceza miktarlarına baktığımızda; VUK'un 359/a bendindeki eylemler için "on sekiz aydan üç yıla kadar", VUK'un 359/b bendindeki eylemler için "üç yıldan beş yıla kadar", VUK'un 359/c bendindeki eylemler için ise "iki yıldan beş yıla kadar" şeklinde cezalar öngörüldüğünü görmekteyiz. Bu maddedeki cezalardan en ağırı 359/b bendine göre alt sınırı üç yıldan başlayan cezadır. Uygulamada sanıklara verilen cezaların çok büyük oranda alt sınırdan takdir edildiği göz önüne alındığında, VUK'un 359/b bendindeki fiillerle meydana gelen kaçakçılık suçlarının alt sınırı üç yıl olduğundan, bu eylemlerden dolayı verilen cezalarda erteleme ve HAGB uygulaması yapılamaz.

VUK'nun 362. maddesindeki "vergi mahremiyetinin ihlali" suçu için TCK'nun 239. maddesine atıf yapılmaktadır. TCK'nun 239 maddesindeki ceza miktarı ise maddenin birinci fıkrasında şikayete tabi olmak üzere "bir yıldan üç yıla kadar hapis ve adli para cezası" olarak öngörülmüştür. Buna göre maddenin birinci fıkrasının ihlali durumunda, şikayete tabi olması nedeniyle CMK'nın 253/1-a bendi³⁵ uyarınca suç uzlaştırma kapsamında kalmaktadır. Uzlaştırma sağlanamaması halinde kovuşturma konusu olsa dahi bu suçtan dolayı verilen cezalarda cezanın alt sınırı itibariyle erteleme ve HAGB kapsamında kalmaktadır.

Doktrinde VUK'un 362. maddesi ile TCK'nun 239. maddesine yapılan atfın, maddenin tümüne yapıлып yapılmadığı ve maddenin tümünü kapsayıp kapsamadığı hususunda görüş ayrılığı bulunmaktadır.³⁶

verilmez.

³⁵ CMK Madde 253/1 - Aşağıdaki suçlarda, şüpheli ile mağdur veya suçtan zarar gören gerçek veya özel hukuk tüzel kişininin uzlaştırılması girişiminde bulunulur: a) Soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı suçlar.

³⁶ Şenyüz; yapılan atıf sadece ceza miktarına değil, tüm madde hükümlerine yapılmıştır. (Doğan Şenyüz, a.g.e., s.418)

VUK'un 362. maddesindeki "... *Türk Ceza Kanunu'nun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır*" şeklindeki çoğul ibare ve TCK'nın 239 maddesinin yapısına göre kanaatimizce TCK'nın 239. maddesine yapılan atıf, maddenin tümüne yapılmıştır. Nitekim VUK'un 363. maddesinde yapılan atıfta "*Türk Ceza Kanunu'nun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır*" şeklindeki düzenlemede bu görüşü teyit etmektedir. Zira kanun koyucunun iradesi maddenin yalnızca ilk fıkrasına atıf şeklinde olsaydı VUK'un 363. maddesinde olduğu gibi bu husus kanunda açıkça düzenlenirdi.

TCK'nın 239/4. fıkrasındaki suçun daha nitelikli hali için öngörülen ceza miktarı ise "*üç yıldan yedi yıla kadar hapis*" şeklindedir. Buna göre suçun nitelikli hali için öngörülen ceza miktarının alt sınır itibarıyla iki yıldan fazla ceza gerektirmesi, yargılama sonucunda TCK'nın 62. maddesi uyarınca "*takdiri indirim nedeni*" uygulanması halinde dahi verilecek sonuç ceza iki yıldan fazla olacağından bu suçtan verilecek cezalar erteleme ve HAGB kapsamı dışında kalmaktadır.³⁷

VUK'un 5/son maddesindeki haysiyet ve şerefe tecavüz eyleminin yaptırımını TCK'nın 125. maddesidir. TCK'nın 125. maddesinin birinci fıkrasına göre ceza "*üç aydan iki yıla kadar hapis cezası*"dır. Buna göre bu maddede öngörülen ceza miktarı hem alt sınır, hem de üst sınırı itibarıyla erteleme ve HAGB sınırı kapsamında kalmaktadır.

VUK'nın 363. maddesindeki suç için yukarıda da belirtildiği üzere TCK'nın 257. maddesinin birinci fıkrasına atıf yapılmıştır. TCK'nın 257. maddesinin birinci fıkrasına göre ceza "*altı aydan iki yıla kadar hapis cezası*"dır. Buna göre bu maddede öngörülen ceza miktarı hem alt sınır, hem de üst sınırı itibarıyla erteleme ve HAGB sınırı kapsamında kalmaktadır.

Arslan; maddedeki atıf, TCK'nın 239. maddesinin bütününe değil, yaptırımına ilişkin olduğundan, suçun "*daha ağır cezayı gerektiren nitelikli halleri*" ile "*tüzel kişiler hakkına güvenlik tedbiri*" öngören TCK'nın 242. maddesi hükmü, -diğer koşulların bulunması halinde dahi-, cezada kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı (AY md. 38, TCK md. 2) gereği, VUK'un 362. maddesi açısından uygulama alanı bulmayacaktır. (Çetin Arslan, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu (VUK md. 362), *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2) 2013, s.26)

³⁷ TCK Madde 62- (1) Fail yararına cezayı hafifletecek takdiri nedenlerin varlığı halinde, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine, müebbet hapis; müebbet hapis cezası yerine, yirmi beş yıl hapis cezası verilir. Diğer cezaların altıda birine kadarı indirilir.

Görüldüğü üzere vergi suçları için VUK'un da öngörülen cezalar ile atıf yapılan TCK'daki ceza miktarı ve oranları itibariyle VUK'un 359/b bendindeki suç ile "vergi mahremiyetinin ihlali" suçunun nitelikli hali (TCK 239/4 m.) hariç, diğer suçların tümü alt sınırları itibariyle erteleme ve HAGB kapsamında kalmaktadır. Buna göre vergi suçlarından dolayı hakkında dava açılan sanıkların mahkum olmaları halinde, diğer şartlarında bulunması durumunda büyük çoğunluğunun cezaları ertelenmekte ya da HAGB kararı verilmektedir.

3.6.2. Vergi Suçu Mahkûmiyet Hükümlerine İlişkin Cezaların İnfazı

Yargılama sonucunda verilen mahkûmiyet hükümlerine ilişkin cezaların infazına dair usul ve esaslar 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Vergi suçlarından dolayı verilen cezalar süreli hapis (TCK 49. md.) cezalarıdır. 5275 sayılı Kanun'un 107/2 fıkrasına göre süreli hapis cezalarına mahkum edilmiş olanlar cezalarının üçte ikisini infaz kurumunda çektikleri takdirde, koşullu salıverilmeden yararlanabilirler. 5275 sayılı Kanun'un 105/A maddesinde ise koşullu salıverilmesine bir yıl veya daha az süre kalan iyi hâlli hükümlülerin istemeleri halinde cezalarının koşullu salıverilme tarihine kadar olan kısmının denetimli serbestlik uygulanmak suretiyle infazına karar verilebileceği şeklinde düzenleme bulunmaktadır.

Vergi suçlarından dolayı verilen cezaları 5275 sayılı Kanun'daki bu düzenlemelere göre değerlendirdiğimizde; VUK'un 359/a bendi, 359/c bendi, VUK'un 362. maddesindeki atıf yolu ile TCK'nın 239/1. fıkrası ve VUK'un 363. maddesindeki atıf yolu ile TCK'nın 257/1. fıkrasına göre mahkûm edilenler "genel olarak alt sınırdan ceza tayin edilmesi hususu da göz önüne alındığında" haklarında (CMK'nın 231/6 a-b-c bendindeki şartların gerçekleşmemiş olması nedeniyle) HAGB ve (TCK'nın 51/1 a-b bendindeki şartların gerçekleşmemiş olması nedeniyle) erteleme kararı verilmemiş olsa dahi cezaevine girmeyebileceklerdir.³⁸

³⁸ HAGB ve erteleme için gerekli yasal şartlar yukarıdaki dipnotlarda gösterilmiştir.

VUK'un 359/b bendindeki suç ile 362. maddesinin atfı yaptığı TCK 239/4 fıkrasındaki suçlar açısından baktığımızda; 671 sayılı KHK 32. maddesi ile 5275 sayılı Kanun'a eklenen geçici 6. maddeye göre, 01.07.2016 tarihine kadar işlenen suçlar için 5275 sayılı Kanun'un 105/A maddesinin birinci fıkrasındaki "bir yıl" şeklindeki süre "iki yıl", 107. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "üçte iki" şeklindeki oran ise "yarısı" olarak uygulanacağı düzenlenmiştir.³⁹ Buna göre 01.07.2016 tarihinden önce işlenmiş bu suçlardan dolayı hükümlülerin cezaevine girme ihtimalinin de kalmadığını söyleyebiliriz

Örnek olarak; 01.07.2016 tarihinden önce işlediği sahte belge düzenleme suçundan yargılanan ve VUK'un 359/b bendi uyarınca 3 yıl hapis cezasına mahkûm edilen B, 5275 sayılı Kanun'a 671 sayılı KHK'nın 32. maddesi ile eklenen geçici 6. maddesi uyarınca cezasının yarısını (1 yıl 6 ay) infaz kurumunda çektiği takdirde koşullu salıvermeden yararlanabilecek, ancak ceza infaz kurumunda kalacağı süre 2 yıldan az olduğu için cezasını aynı Kanun'un 105/A maddesinin birinci fıkrası uyarınca denetimli serbestlik tedbiri uygulanmak suretiyle ve ceza infaz kurumuna girmeden çekebilecektir.

³⁹ 5275 sayılı Kanun madde 105/A - (1) Hükümlülerin dış dünyaya uyumlarını sağlamak, aileleriyle bağlarını sürdürmelerini ve güçlendirmelerini temin etmek amacıyla;

a) Açık ceza infaz kurumunda cezasının son altı ayını kesintisiz olarak geçiren,
b) Çocuk eğitiminde toplam cezasının beşte birini tamamlayan, koşullu salıverilmesine bir yıl veya daha az süre kalan iyi hâlli hükümlülerin talebi hâlinde, cezalarının koşullu salıverilme tarihine kadar olan kısmının denetimli serbestlik tedbiri uygulanmak suretiyle infazına, ceza infaz kurumunun idaresince hükümlü hakkında hazırlanan değerlendirme raporu dikkate alınarak, infaz hâkimi tarafından karar verilebilir.

5275 sayılı Kanun madde 107- (1) Koşullu salıverilmeden yararlanabilmek için mahkûmun kurumdaki infaz süresini iyi hâlli olarak geçirmesi gerekir.

(2) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar otuz yılını, müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar yirmidört yılını, diğer süreli hapis cezalarına mahkûm edilmiş olanlar cezalarının üçte ikisini infaz kurumunda çektikleri takdirde, koşullu salıverilmeden yararlanabilirler.

5275 sayılı Kanun Geçici Madde 6 - (Ek: 15/8/2016-KHK-671/32 md.; Değiştirilerek kabul: 9/11/2016- 6757/28 md.)

a) 105/A maddesinin birinci fıkrasında yer alan "bir yıl"lık süre "iki yıl",
b) 107 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "üçte iki"lik oran "yarısı" olarak uygulanır.

Sonuç

Vergi suçları, esasen devletin en büyük finans kaynağı olan verginin maksimum düzeyde toplanması, bütün bireylerden geliri oranında eşit düzeyde alınması ve vergi barışının korunması ile toplumsal düzenin sağlanmasına yönelik yapılan düzenlemeler olduğundan, kanunda yer verilen bu fiillere aykırı davranışların tavizsiz ve etkin şekilde uygulanması gerekir. Vergi suç ve cezalarının etkinliğinin artırılmasına yönelik olarak öncelikle mükelleflerin yeterli ve etkili bir biçimde denetlenmeleri, bunun için vergi denetim elemanlarının yeterli sayıda olması, vergi denetimi ve vergi yargısı ile ilgili tüm görevlilerin eğitimine yönelik çalışmalar yapılması, bu kapsamda seminerler, bilgilendirme toplantıları ve bilimsel araştırma ve çalışmalar yapılmalıdır. Öte yandan vergi suçlarına yönelik cezaların infaz kabiliyetine sahip olacak düzeyde artırılması, bu suçların af, erteleme ve HAGB kapsamı dışında tutulmasına yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.

Devlete karşı işlenen ekonomik suçlardan olan vergi suçu uyuşmazlıklarının çözümü özel ve teknik bilgi gerektirmektedir. Nitekim bu suçlar, konunun uzmanı olan vergi inceleme elemanları, vergi müfettişleri veya müfettiş yardımcılarının hazırladıkları vergi suçu raporları ile tespit edilmektedir. Vergi suçları ile ilgili istatistiklere baktığımızda vergi suçu soruşturmalarının genel suç soruşturmalarına oranla çok daha yüksek oranda kamu davasına dönüştürüldüğünü görmekteyiz. Yukarıdaki tablolardaki verilere göre örneğin 2017 yılı itibarıyla 7 011 311 olan toplam şüpheli sayısının % 34,4'ü hakkında kamu davası açılmışken, bu oran 25 092 olan vergi suçu şüphelileri için % 76,7'dir. Yine hakkında dava açılan tüm sanıklar hakkında verilen toplam 3 320 765 kararın % 43,7'si mahkumiyet kararı ile sonuçlanmış iken, vergi suçundan dolayı verilen 30 375 karar için oran % 59,5'tir. Soruşturma sonunda kamu davası açılan suçlar ile ilgili yapılan kovuşturmanın büyük oranda mahkumiyet hükümleri ile sonuçlandırılması, etkin soruşturma ve kovuşturma yapıldığının bir göstergesi olarak yargılama faaliyeti için beklenen ve istenen bir durumdur. Ancak bu durumun tüm suçlar için aynı şekilde gerçekleşmemesi vergi suçlarının teknik olma özelliğinden kaynaklanmaktadır.

Vergi suçu raporlarındaki eksiklik ve olumsuzlukların yerinde ve zamanında tespit edilebilmesi, hak kayıplarına ve mağduriyetlere

neden olmadan suça ilişkin maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına yönelik etkin bir kovuşturma yapılması, suçlu-suçsuz ayrımının tespiti için olduğu kadar, kamu düzeni ve vergi adaletinin sağlanması bakımından da önemlidir. Ancak genel yetkili asliye ceza mahkemelerinin iş yoğunluğu, vergi suçu soruşturmalarının özel ve teknik bilgi gerektirmesi, vergi suçu dosyalarının kapsamlı ve inceleme gerektiren bir çok belgeden oluşması gibi nedenler, mahkemelerin vergi suçu kovuşturmalarına gereken hassasiyeti göstermesine ve gerektiği kadar emek ve mesai harcamasına olanak vermemektedir. Bu nedenle nihai amaç olan devletin en yüksek oranda vergiyi tahsil etmesi, buna bağlı olarak vergi barışı ve vergi adaletinin sağlanması, suç ve ceza teorisi uyarınca maddi gerçeğin tam anlamı ile ortaya konularak suç ve suçlunun tespit edip cezalandırılabilmesi, kamu düzenini sağlanması ve vergi suçlarının etkinliğinin sağlanması için idari yargı alanındaki vergi mahkemeleri gibi adli yargı alanında da vergi suçlarının kovuşturmasını yapacak vergi ceza mahkemeleri şeklinde ihtisas mahkemelerinin kurulması gerektiği kanatindeyiz. Vergi suçlarının genel suçlara oranla çok daha az sayıda olması nedeniyle kurulacak ihtisas mahkemelerinin Ağır Ceza Merkezlerine özgü olarak kurulması ve bu mahkemelerin yargı çevresindeki tüm vergi suçlarına bu mahkemelerde bakılması isabetli olacaktır.

Sonuç olarak vergi suç ve cezalarının etkinliği konusunda yukarıda açıklanmaya çalışılan hususlar ve yapılması gerekenlere birlikte değerlendirildiğinde, vergi suçu işleme oranının süreç içerisinde azalması ve vergi gelirlerinin oransal olarak artması durumunda vergi suç ve cezalarının etkin olduğu, vergi suçu işleme oranının artması ve vergi gelirlerinde oransal olarak azalma olmasın halinde ise etkin olmadıklarını söyleyebiliriz.

Kaynakça

- Acar İbrahim Atilla, Merter Mehmet Emin, "Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", *Maliye Dergisi*, Sayı 147, s.7
https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md147/vergi%20denetimi.pdf (E.T. 26.05.2018)
- Arslan Çetin, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu (VUK md. 362), *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi* 3(2) 2013, s.26
- Aslan Abdullah, "Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:250, İstanbul, Haziran 2002, s.6,

- <http://www.hud.org.tr/icerik/vergi-denetim-sistemi-ve-hesap-uzmanlari-kurulu-> (E.T 08.03.2016)
- Aygen Filiz, Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetimin Rolü, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2003 Sakarya, s.37
- Çelikkaya Ali, "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", *e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, Temmuz 2002, Sayı:5, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, (E. T. 07.03.2016).
- Eker Aytaç, Kamu Maliyesi, Anadolu Matbaacılık, İzmir 2004, s. 154 Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları, <http://www.masak.gov.tr/tr/content/faaliyet-raporlari/43> (E.T. 05.02.2018)
- Gökalp İlhan, "Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler", Akademik Bakış, *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E. Dergisi*, Sayı:12, Mayıs 2007, s.8 <http://www.akademikbakis.org/eskisite/12/makale/VOEF.pdf> (E.T. 07.03.2016),
- Güçlü Hüseyin, Herek Hatice, "Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl 2012, CİLT XXXII, SAYI I, s.316 <http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2012-1/16-cicek-herak.pdf> (E.T.07.03.2015)
- Kıldış Yusuf, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal- Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl 2000, Cilt 2, Sayı:2, s.7 <http://kutuphanem.bilgievi.gen.tr/indir.aspx?id=6375> (E.T. 07.03.2016)
- Koban Emine, Fırat Zerrin, "Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu İş, Güç", *Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Cilt:9, Sayı:1, Ocak 2007, s.172. <http://www.isgucdergi.org/?p=main&vol=9&num=1&year=2007> (E.T.07.03.2016)
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, Ankara 1998, s.220
- Pehlivan Osman, Vergi Hukuku, Eser Ofset Yayıncılık, Trabzon-1999, s.102
- Şaan Ayşe, "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği", Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Mayıs 2008, s. 14 <http://193.255.140.18/Tez/0069659/metin.pdf> (E.T. 13.03.2016)
- Sarılı Mustafa Ali, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", *Bankacılar Dergisi*, Haziran 2002, Yıl 13, Sayı:41, s.41 <http://www.tbb.org.tr/dosyalar/dergiler/dokumanlar/41.pdf> (E.T. 09.03.2016)
- Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 7. Baskı, Bursa 2013, s. 454
- Turhan Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s.21
- Ünal Abdülkadir, "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü", Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi, Ankara 2007.

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel M¼d¼rl¼đ¼, Adli İstatistikler 2017

http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/ist_arsiv.html (E. T. 28.05.2018)

Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları

<https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2F2017VDKFaaliyetRaporu.pdf>

Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları,

<http://www.masak.gov.tr/tr/content/faaliyet-raporlari/43> (E.T. 05.02.2018)

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts (E.T. 01.05.2018)

<http://etkinveadilyonetim.blogcu.com/kamu-yonetiminde-ekonomiklik-etkinlik-ve-verimlilik/10095958> (E.T. 21.05.2018)