

T.C.

BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ

**VERGİ CEZA HUKUKUNDA MUHTEVİYATI
İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VE
KULLANILMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Elif Tuğçe YETİK

İSTANBUL, 2018



T.C.

BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

**VERGİ CEZA HUKUKUNDA MUHTEVİYATI
İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VE
KULLANILMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Elif Tuğçe YETİK

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

İSTANBUL, 2018

T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Tezin adı: Vergi Ceza Hukukunda Muhteviyati İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması

Öğrencinin Adı Soyadı: Elif Tuğçe YETİK

Tez Savunma Tarihi:

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğu Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından onaylanmıştır.

Enstitü Müdürü
İmza

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğunu onaylıyorum.

Program Koordinatörü
İmza

Bu tez tarafımızca okunmuş, nitelik ve içerik açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak yeterli görülmüş ve kabul edilmiştir.

_____ Jüri Üyeleri:

_____ İmzalar

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

Üye

Üye

TEŐEKKÜR

Hayatımın en güzel döneminde yazmaya başladığım tez yolculuğumda bana varlığıyla ışık saçan güzel kızım, Elif Ece'm. Doğduğun günden beri beni daha güçlü hissettirmen ve bana verdiğin umut ve azimle şimdi tezimin son sayfalarını yazıyorum. Bu sebeple en büyük teşekkürü öncelikle sana yapıyorum güzel kızım. Bu tezi anneliğimin en yoğun en yorucu günlerinde bitirmek için elimden geleni yapmamın en önemli sebebi ileride sana hem çocuk hem de kariyer yapılabileceğini göstermekti. Ben bu mücadeleyi verirken beni sürekli motive eden en büyük destekçim hayat arkadaşım, eşim, meslektaşım Av. Emrah YETİK'e; hayatımda geldiğim iyi noktaların tümünün en büyük sebebi olan canım Annem, Babam ve Kardeşime; tanımaktan büyük onur duyduğum, tezimin tüm sürecinde yardımlarını esirgemeyen çok kıymetli hocam sayın Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ'e ve hayatımın her anında olduğu gibi tez yazma sürecinde de tüm destekleri ile beni motive eden kızkardeşlerime en kalbi duygularıyla teşekkürü bir borç bilirim.

Elif Tuğçe Yetik

İstanbul, 2018

ÖZET

VERGİ CEZA HUKUKUNDA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VE KULLANILMASI

Elif Tuğçe Yetik

Yüksek Lisans Tezi, Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Doğan Şenyüz

Mart 2018, 132 sayfa

Vergi, devletin Anayasa'dan kaynaklanan ödevlerinin yerine getirilmesinin temel mali kaynaklarını oluşturmaktadır. Bu nedenle, vergi kanunları ile getirilmiş olan ödevlerin hukuka uygun olarak yerine getirilmesinin sağlanması için hukuk devletinin gerekli önlemleri alması gerekmektedir.

Devlet için önemli bir gelir kaynağı olan vergiler, mükellefler tarafından ise yük olarak algılanmakta ve mükellefler tarafından çoğunlukla vergi kaçırılmaktadır. Uygulamada vergi kaçırmak için sıklıkla başvurulan yol, yanılıcı belge düzenlemek ve kullanmak şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Çalışmamızda öncelikle genel olarak suç ve kabahat kavramları, vergi suçları ve vergi ceza hukukuna hâkim olan ilkeler tanımlanacak, devamında ise vergi kaçakçılığı suçları genel hatlarıyla değerlendirilecek ve uygulamada en çok karşılaşılan vergi kaçakçılığı suçlarından muhteviyati itibariyle yanılıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçu tüm unsurları ile ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Suçu, Yanılıcı Belge, Vergi Kaçakçılığı Suçu

ABSTRACT

ORGANIZATION OF MISLEADING DOCUMENT AND USAGE IN THE FRAMEWORK OF TAX LAW

Elif Tuğçe Yetik

Postgraduate Thesis, Master of Science In Public Law

Consultant: Prof.Dr. Doğan Şenyüz

2018 March, 132 Pages

Tax constitutes the main financial resources for the fulfillment of the State's duties deriving from the Constitution. For this reason, constitutional state needs to take necessary precautions in order to ensure that the duties brought by tax laws are carried out in accordance with the law.

Tax, which is an important source of income for the state, is perceived as a burden by the taxpayers and is mostly evaded by the taxpayers. In practice, the way frequently resorted to tax evasion comes in the form of misleading documents and use of these documents.

In our work, we will firstly define the concepts of crime and misconduct, tax crimes and principles that dominate tax criminal law and in the following we will explain the crimes of tax evasion in general terms and explain all the elements of crime in terms of organizing and usage of misleading documents as the most common tax evasion crimes in practice.

Key words: Tax, Tax Crime, Misleading Document, Evasion of Tax Crime

İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ.....	13
2. GENEL OLARAK VERGİ SUÇLARI.....	15
2.1. KABAHAHAT VE SUÇ KAVRAMI	15
2.1.1. Suç	15
2.1.2. Kabahat.....	23
2.1.3. Kabahat ve Suçlarda Kanunilik İlkesi	24
2.2. VERGİ CEZA HUKUKUNDA SUÇ VE KABAHAHAT	27
2.2.1. Kavram ve Tanım	27
2.2.2. Vergi Ceza Hukukuna Hâkim İlkeler	31
3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VE KULLANILMASI SUÇLARI İÇERİSİNDE YERİ.....	34
3.1. GENEL OLARAK VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU	34
3.1.1. Kavram ve Tanım	34
3.1.2. A Fıkrasında Sayılan Suçlar	36
3.1.3. B Fıkrasında Sayılan Suçlar.....	41
3.1.4. C Fıkrasında Sayılan Suçlar	44
4. MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA SUÇU	47
4.1. FAİL	47
4.1.1. Gerçek Kişilerde Cezai Sorumluluk.....	48
4.1.2. Tüzel Kişilerde Cezai Sorumluluk.....	52
4.2. KORUNAN HUKUKİ DEĞER	60
4.3. MAĞDUR.....	61
5. SUÇUN UNSURLARI.....	62
5.1. TİPİKLİK UNSURU.....	62

5.2.	MADDİ UNSUR	62
5.2.1.	Suçun Konusu	63
5.2.2.	Suçun Fiili	78
5.3.	MANEVİ UNSUR.....	81
5.4.	HUKUKA AYKIRILIK.....	83
6.	SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ.....	86
6.1.	TEŞEBBÜS	86
6.2.	İÇTİMA.....	88
6.3.	İŞTİRAK	92
7.	CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN HALLER.....	95
7.1.	ÖLÜM.....	95
7.2	ZAMANAŞIMI.....	96
7.2.1.	Dava zamanaşımı	96
7.2.2.	Ceza zamanaşımı.....	98
7.3	İNFAZ.....	100
7.4.	AF.....	101
7.5	HÜKMÜN AÇIKLANMASININ GERİ BIRAKILMASI.....	102
7.5.1.	Vergi Suçu Failinin Yargılamının Sonucunda Mahkûm Olması	102
7.5.2.	Vergi Suçu Failine Verilecek Cezanın İki Yıl veya Daha Az Hapis veya Adli Para Cezası Olması.....	103
7.5.3	Vergi Suçu Failinin Daha Önce Kasıtlı Bir Suçtan Kesinleşmiş Mahkûmiyet Hükümünün Bulunmaması.....	103
7.5.4	Mahkeme Tarafından Vergi Suçu Failinin Yeniden Suç İşlemeyeceği Kanaatine Varılması.....	104
7.5.5	Vergi Suçu Failinin Hükümün Açıklamasının Geri Bırakılmasını İstemesi	105
7.5.6	Vergi Suçu Failinin Kamunun veya Mağdurun Zararını Gidermesi	105

8. SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA USULÜ	107
8.1. MÜTALAA	107
8.1.1. Suç Haberinin Savcılık Tarafından Doğrudan Öğrenilmesi Hali	109
8.1.2. Yapılan Vergi İncelemesi Sırasında Öğrenilen Suç Haberinin Vergi İnceleme Yetkisine Sahip Olan Kişiler Tarafından Öğrenilmesi Hali.....	111
8.2. VERGİ TEKNİK RAPORLARI	113
9. SUÇTA ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR.....	117
9.1. CEZAI MÜEYYİDE VE LEHE KANUN UYGULANMASI.....	117
9.2. SUÇ TARİHİ	120
9.2.1. Düzenleme.....	121
9.2.2. Kullanma.....	121
9.3. GÖREVLİ MAHKEME	123
9.4. YETKİLİ MAHKEME	124
9.5. VERGİ VE CEZA MAHKEME KARARLARININ ETKİLEŞİMİ.....	125
10. SONUÇ.....	127

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bknz.	: Bakınız
CD	: Ceza Dairesi
C.	: Cilt
CHD	: Ceza Hukuku Dergisi
CGK	: Ceza Genel Kurulu
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
E.	: Esas
HAGB	: Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması
K.	: Karar
KK	: Kabahatler Kanunu
md.	: Madde
miyb	: Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
no	: Numara
prg.	: paragraf
RG	: Resmi Gazete
s	: Sahife
S	: Sayı
S.K.	: Sayılı Kanun
TBB	: Türkiye Barolar Birliği

TCK : 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu
T.C. : Türkiye Cumhuriyeti
VUK :Vergi Usul Kanunu
YCGK : Yargıtay Ceza Genel Kurulu



1. GİRİŞ

Vergi, devletin Anayasa'dan kaynaklanan ödevlerinin yerine getirilmesinin temel mali kaynaklarını oluşturmaktadır. Bu nedenle, vergi kanunları ile getirilmiş olan ödevlerin hukuka uygun olarak yerine getirilmesinin sağlanması için hukuk devletinin gerekli önlemleri alması gerekmektedir.

Vergi ödevlilerinin bazı durumlarda bilerek ya da bilmeyerek hukuka aykırı davrandıkları bilinmektedir. Vergi yükümlülerinin hukuka aykırı davranışların neticesinde de farklı kabahatler ya da suçlar oluşmakta olup bu suç ve/veya kabahatlere ilişkin ceza ve/veya yaptırımlar uygulanmaktadır. Vergi ödevlerinin yasalarda öngörülen kurallara uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak ve devletin vergi ziyai nedeniyle uğraması muhtemel zararları önlemesi adına vergi suç ve cezaları hukukumuzda yerini almaktadır. Vergi hukukunun vergi kanunlarına aykırı davranışlara ve bunlara uygulanan cezalara ve / ya da yaptırımlara ilişkin bölümüne Vergi Ceza Hukuku adı verilmektedir.

Çalışmamızda Vergi Ceza Hukukunda en çok karşılaşılan suç tipi olan vergi kaçakçılığı suçlarından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu incelenecektir. Vergi ceza hukukunun bir konusu olan bu suç tipi incelenirken suça uygulanan cezai yaptırımlara ilişkin Türk Ceza Kanunu'nda yer alan genel hükümlerin uygulanması sebebiyle gerek ceza hukuku gerek vergi hukuku kaynaklarından yararlanılmıştır. Çalışmamızda, uygulamadan örneklerle sık sık Yargıtay içtihatlarına yer verilmiştir.

Çalışmamızda öncelikle, ceza hukuku anlamında suç ve kabahat kavramının tanımlarını yapılacak ve ardından suç ve kabahatlerde kanunilik ilkesi açıklanacaktır. Devamında ise Vergi Ceza Hukuku anlamında suçlar ve cezaların tanımlanacak ve vergi ceza hukukuna ait ilkeler tespit edilecektir. Çalışmamızın konusu vergi kaçakçılığı suçlarından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun ayrıntıları ile incelenmesi olduğundan öncelikle kısaca suçun unsurlarının açıklanacaktır.

Devamında ise tez konumuz olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarından biri olması sebebiyle suçun unsurlarına geçmeden önce 359. Maddede düzenlenen suçların kısaca tanımı yapılarak tez konumuz olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu ile karşılaştırması yapılacaktır.

Çalışmamızın devam eden bölümlerinde ise, önceki bölümlerde oluşturulan hukuki temeller üzerine ve daha önceki bölümlerde yapılan açıklamalar ışığında, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun faili, suçun fiili kapsamında gerçek ve tüzel kişilerde cezai sorumluluk, suçta korunan hukuki değer, suçun mağduru, suçun özellikleri, suçun unsurları, teşebbüs, iştirak, içtima, ceza ilişkisini ortadan kaldıran bazı haller ve suçun soruşturma ve kovuşturma usulü, açıklanacaktır.

Çalışmamızın son bölümünde ise, yargılama aşamasında karşılaşılan ceza muhakemesi meselelerine değinilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda, suçun cezası ve lehe kanun, suçun tarihi, görevli ve yetkili mahkeme, vergi-ceza mahkeme kararlarının etkileşiminden bahsedilmiş ve genel bir sonuç bölümüyle değerlendirme yapılmıştır.

2. GENEL OLARAK VERGİ SUÇLARI

Bu bölümde öncelikle ceza hukuku anlamında suç ve kabahat kavramının tanımlarını yapılacak ve ardından suç ve kabahatlerde kanunilik ilkesi açıklanacaktır. Devamında ise Vergi Ceza Hukuku anlamında suçlar ve cezaların tanımlanacak ve vergi ceza hukukuna ait ilkeler tespit edilecektir. Çalışmamızın konusu vergi kaçakçılığı suçlarından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suç tipinin ayrıntıları ile incelenmesi olduğundan öncelikle bu bölümde kısaca suçun unsurlarının açıklayacağız.

2.1. KABAHAHAT VE SUÇ KAVRAMI

2.1.1. Suç

5237 sayılı Türk Ceza Kanunumuz birçok yabancı kanunda olduğu gibi suçun genel bir tanımına yer vermemiştir. Ancak genel olarak kabul edilen suç tanımı, kanunun cezalandırdığı fiildir. Ceza Hukuku bakımından önemli olan suç sayılan fiillerin tanımının yapılması olup aksi durum “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesinin ihlal edilmesine neden olacaktır.

Her ne kadar TCK’da suça ilişkin bir tanıma yer verilmemiş olsa dahi doktrinde suçun pek çok çeşitli tanımına ve buna bağlı olarak ayrı bir suç teorisine yer verilmiştir.

Doktrinadaki görüşlerden biri olan, **Centel ve Özbek’e göre** suç, “... *haksız, kusurlu ve cezalandırılabilir olan bir davranış*” olup; diğer bir ifade ile suç “*hukuka aykırı, kusurlu ve karşılığında yasada ceza öngörülmüş bir eylem*” olarak ortaya çıkmaktadır. Bir diğer ifadeyle bu görüş savunucularına göre, suç, “tipe uygun, hukuka aykırı, kusurlu insan davranışı” olarak kendini göstermektedir.

Bir diğer yaklaşım savunucularından **Demirtaş da**, “*suçun genel bir tanımının ceza kanunlarında yapılmadığı, böyle bir genel tanıma gerek olmadığı ancak, suçta kanunilik ilkesi gereği tek tek suçlara ilişkin tanımların kanunda yer alması gerektiği*

belirtilmekte” ve suçun, “toplum tarafından onaylanmayan davranışların, kanun tarafından düzenlenip, yaptırıma bağlanması” şeklinde tanımlamaktadır.

Şenyüz’e göre, bir fiilin suç olarak tanımlanabilmesi için; kanunlar ile korunmak istenen hukuki bir yararın, suçun faili olanlar tarafından yapılan hareket ile ihlal edilmesi ve kanunlarda yapılan bu ihlalin karşılığında bir yaptırımın bulunması gerekmektedir.¹

Hakeri’ye göre, Türk Ceza Kanunu’nda suçun tanımın bulunmadığı ve bulunmasına da gerek olmadığını belirterek, yalnızca hangi fiillerin suç oluşturduğunu belirtmesinin yeterli olduğu ileri sürmektedir. Bu düşünceden yola çıkarak da suçu, *“kanunun bir ceza hukuku yaptırımı ile karşıladığı fiil”* olarak tanımlamıştır.

Özgenç ise, *“toplumsal düzenin devamı açısından korunması gereken hukuki değerlerin açık ve bilinçli bir ihlali veya en azından bu değerleri korumaya matuf kurallara özensizlik niteliği taşıyan insan davranışlarıdır.”* şeklinde açıklanmaktadır. Bu düşünceden hareketle de suçun *“bir haksızlık; başka bir ifade ile hukuka aykırılık arz eden muayyen bir fiil”* olduğunu ifade etmektedir.

Yukarıda doktrinde bulunan farklı suç tanımlarını inceledik. Yapılan suç tanımlamalarında, toplumlarda üstün değerlendirilen beşeri kuralların ihlal edilmesi ve eylemlerde bulunulması ortak olan noktadır.² Öğretide yapılan suç tanımları ışığında pozitif hukuk açısından bir suç tanımı yapmamız gerekirse, suçun; ***“ceza normunun yasakladığı, tipe uygun, kasten veya taksirle gerçekleştirilen hukuka aykırı haksız bir fiil”***³ olduğunu ifade eden ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA tarafından yapılan tanıma katılmaktayız.

¹ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin 2013, s. 8

² CANDAN, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, İstanbul 2004, s. 12-13

³ ARTUK, Mehmet Emin / GÖKÇEN, Ahmet/ YENİDÜNYA, Caner, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2009, s. 222

5237 sayılı Kanunun sistemini de dikkate alarak bir fiilin suç sayılabilmesi için dört unsurun bulunduğu söylenebilir⁴. Bu unsurlar kanunilik (tipiklik), maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurlarıdır. Ancak suçun unsurlarının ayırımına ilişkin doktrinde görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Suçun unsurları konusunda; Artuk/Gökçen/Yenidünya “*tipiklik, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru*” olarak belirtmiş ve dörtlü ayırma tabi tutmuştur.⁵ Dönmezer/Erman “*kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur*” belirterek dörtlü bir ayırım yapmıştır.⁶ İçel/Evik ise suçun unsurlarını “*tipiklik, hukuka aykırılık unsuru ve kusurluluk*” olmak üzere üçlü bir ayırma tabi tutmuştur.⁷ Özgenç “suçun unsurları, maddi, manevi ve hukuka aykırılık olmak üzere, üç ana grupta toplanmaktadır” şeklinde ifade ederek üçlü bir ayırımdan bahsetmektedir.⁸ Koca/Üzülmez ise “tipikliğin maddi ve manevi unsurları” şeklinde bir ayırımdan bahsetmedir.⁹

Yapılan ayrımlar içerisinde bizim de katıldığımız ve çalışmamızda inceleyeceğimiz ayırım, suçun 4 ana unsurunun “kanuni unsur (tipiklik), maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık” şeklinde tanımlanmış hali olacaktır. Öncelikle suçun unsurlarını kısaca tanımlayalım.

Kanunilik (Tipiklik) kavramı suç sayılan fiilin ceza normundaki soyut tasviridir. Kanunilik ilkesinin aranmasının en temel sebebi Ceza Hukukundaki temel prensip olan kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin¹⁰ uygulanabilirliğini sağlamaktadır. Tipiklik unsurunun varlığı sadece hangi fiillerin suç sayıldığını açıklamak değil ayrıca yargılama hukukunda meydana gelecek keyfiliği de önlemektir. Ceza Hukukundaki tipiklik unsuru suçların kanunda yazılış biçimi hakkında bilgi vermekle, işlenen fiilin ceza kanununda tanımlanan suç tipine/kalıbına tıpa tıp uygun bulunup bulunmadığının tespiti ile ilgilidir ve suç tipine tıpa tıp uymayan fiil suç olmadığı gibi maddi olay ancak kanunda açıkça

⁴ **ARTUK/ GÖKÇEN/ YENİDÜNYA**, s.222 vd.

⁵ **ARTUK/GÖKÇEN /YENİDÜNYA**, s.228

⁶ **DÖNMEZER, Sulhi/ ERMAN**, Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku (Genel Kısım), C.I, 12.Basım, Beta, İstanbul, 1997, s. 227 v.d.

⁷ **İÇEL, Kayıhan /EVİK, Hakan**, Ceza Hukuku Genel Hükümler 2.Kitap, 4. Baskı, Beta, İstanbul, 2007, s. 43 v.d

⁸ **ÖZGENÇ**, İzzet, Türk Ceza Hukuku: Genel Hükümler, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 161

⁹ **KOCA, Mahmut/ ÜZÜLMEZ, İlhan**, Türk Ceza Hukuku: Genel Hükümler, 5. baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 103

¹⁰ “Suçta kanunilik” veya “Kanunsuz suç olmaz” (nullum crimen sine lege) ve “Cezada kanunilik ve Kanunsuz ceza olmaz” (nulla poena sine lege) ilkesi olarak da kullanılmaktadır.

belirtilen tipe uygun hareket kapsamında ele alınabilir, suçun vasıf ve mahiyeti de ancak fiilin kanunda sayılan tipe uygun maddi unsurlarına göre belirlenebilir.

Türk doktrininde ilk defa Kunter tarafından kullanılan suçun maddi unsuru, “hareket, netice ve illiyet bağı” olarak belirtilmiştir¹¹. Artuk/Gökçen/Yenidünya ise, maddi unsuru; “fiil, netice, illiyet bağı, fail, mağdur ve konu” olarak ifade etmektedir.¹²

Suçun maddi unsurundan bahsedebilmek için, harici bir fiilin varlığından bahsetmemiz gerekir. Yani, kanundaki tanıma uygun tipik bir **fiil**, her şeyden önce icra ve ya ihmal hareketinin yapılmış olmasını gerektirir. Suçun varlığı için icra ve ya ihmal şeklinde belirtilen hareketin bulunması şarttır. İcrai suçlar, ihmali suçlara oranla daha ağır müeyyideler içermektedir.

Fiilin niteliğine göre suçları; hareketin sayısına göre (Tek Hareketli-Birden Fazla Hareketli), şekline(İcrai-İhmali Suçlar), önemine(Serbest Hareketli-Bağlı Hareketli Suçlar) ve icrasının süreklilik arz edip etmemesine göre (Ani Suç-Mütemadi Suç) şeklinde tasnif etmek mümkündür.¹³

Hareketin Sayısına Göre Tasnifte, Tek Hareketli-Birden Fazla Hareketli Suç olarak ayrılmaktadır. *Tek hareketli suç*; Suçun gerçekleşmesi için tek bir hareketin yeterli olduğu suçlardır. Kanunda neticenin meydana gelmesi için birden fazla hareket gösterilmiş olsa bile, bu hareketlerden yalnızca birinin yapılmasıyla suç gerçekleştiriliyor ise bu suç tek hareketli olarak kabul edilecektir. VUK 359.maddede sayılan fiiller bu şekildedir.¹⁴

Suçun işlenmesi için tek hareketin yeterli olduğu ancak kanunda birden fazla alternatifli hareketin gösterildiği suçlara ise seçimlik hareketli suçlar denir. Sayılan hareketlerden birinin yapılması halinde suç oluşur.¹⁵ Miyb düzenlemek veya kullanmak suçu da böyledir. Düzenleme ya da kullanma eylemlerinin birinin gerçekleşmesi halinde suç oluşacaktır.

¹¹ **KUNTER**, Nurullah, Suçun Maddi Unsurları Nazariyesi, İstanbul 1954, s.3

¹² **ARTUK**, Mehmet Emin / **GÖKÇEN**, Ahmet/ **YENİDÜNYA**, Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara 2010, s.13

¹³ **ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA**, s.256

¹⁴ **ŞENYÜZ**, Vergi Ceza 2017, s.16

¹⁵ **ŞENYÜZ**, Vergi Ceza 2017, s.17

Birden fazla hareketli suçta ise; suçun oluşabilmesi için kanunda belirtilen birden fazla hareketin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Örneğin özel belgede sahtecilik şu böyledir. Zira suçun oluşabilmesi için belgenin hem düzenlenmesi hem de kullanılması gerekmektedir.

Hareketin şekline göre tasnifi ise İcrai ve İhmali Suçlar olarak ayırmaktayız. İcrai hareket, toplumda yasaklanan ve kanunların yapılmamasını emrettiği davranışlardır. İşte, kanun tarafından yasaklanan bir hareketin yapılmasıyla meydana gelen suçlara *icrai suçlar* denir.¹⁶ Miyb düzenlemek veya kullanma suçu da icrai hareketli bir suçtur.

İhmali suçlarda ise, kanun koyucu tarafından yapılmasını istenen icrai bir hareket olmasına rağmen emredilen hareketi yapmayı cezalandırmaktadır. Kısacası, emredilen hareketin yapılmaması sonucunda *ihmali suç* oluşur.¹⁷ Vergi kaçakçılığı suçlarından defter veya belgelerin yetkili makamlara ibraz edilmemesi suçu ihmali suçlara örnek gösterilebilir.

Hareketin önemine göre tasnif Serbest Hareketli-Bağlı Hareketli Suçlar olarak karşımıza çıkmaktadır. *Bağlı hareketli suçlar* yalnızca kanunda tarif edilen şekilde işlenebilir. Kanunda belirtilenin aksine suçun işlenmesi mümkün değildir.¹⁸ Vergi kaçakçılığı suçunun hareketleri kanunda tek tek belirtildiğinden bağlı suç olacak olup bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçunun hareketlerinden olan miyb düzenleme ve kullanma suçu da bağlı hareketli suçtur.

Suçun kanuni tanımında hangi hareketlerle gerçekleştirileceğine ilişkin bir özelleştirme yapılmaması durumunda ise *serbest hareketli suçlardan* bahsedilecektir.¹⁹

Fiilin icrasının devam edip etmemesine göre suçlar Ani Suç ve Mütemudi Suç olarak ayrılmaktadır. Ani suçlar, hareketin yapılmasıyla tamamlanarak icrası devam etmeyen

¹⁶ CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, s. 245, aktaran ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2017, s.15

¹⁷ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2017, s.15

¹⁸ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2017, s.16

¹⁹ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, Ceza Genel, s.269

suçlardır.²⁰ Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda deftere kaydedilmesiyle birlikte suç oluşacağından ani suçlara örnektir.²¹

Hareketin devam ettiği sürece suçun da devam ettiği suçlara ise mütemadi suçlar denir.²² Hukuka aykırı durum devam ettiği sürece suç tamamlanmıştır ancak bitmemiştir.²³ Konut dokunulmazlığının ihlali ve kişiyi hürriyetinden yoksun kılma bu suça örnektir.

Hareket adı verilen suçun maddi unsuru, bir fiili “yapmak” şeklinde ise icrai, “yapmamak” şeklinde ise ihmali hareketten bahsedilir. Örneğin, cankurtaranın boğulmakta olan bir kimseyi kurtarmaması ihmali bir harekettir. Hırsızlık ise taşınır bir malın alınmasıyla işlendiği için icrai bir suçtur.

İnsanın dış dünyaya yansıyan icrai veya ihmali davranışı sonucunda ortaya çıkan değişikliğe ise **netice** adı verilir. Neticeye göre suçların tasnifi ise Sırf Hareket Suçu-Neticeli Suçlar olarak karşımıza çıkar.

Bir kısım suçlar icrai veya ihmali hareketin gerçekleşmesiyle tamamlanır yani hareketin yapılmasıyla suç tipi ihlal edilmiş olur. Suçun tamamlanması için neticenin gerçekleşmesinin gerekmediği suçlara *sırf hareket suçu*(neticesiz suç) denir.²⁴ Netice harekete bitişik gerçekleşir.²⁵

Neticeli suçlar ise, hareket ve neticenin, yer ve zaman veya zaman ve nedensellik bağı açısından birbirinden ayrılan suçlardır.²⁶

Sırf hareket suçu ve neticeli suçların ayrımın önemli olmasının sebebi, zamanaşımı, suçun işlendiği yer ve teşebbüs konularıdır. Sırf hareket suçlarında hareket yapılmasıyla suç oluştuğundan zamanaşımı o süreden başlar. Suç hareketin yapılmış olduğu yerde işlenmiş sayılacak olup, icra hareketlerinin kısımlara bölünme imkânı var ise

²⁰ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, Ceza Genel, s.269

²¹ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2017, s. 20

²² ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2017, s. 20

²³ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, Ceza Genel, s.271

²⁴ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, Ceza Genel, s.275

²⁵ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2017, s. 20

²⁶ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, Ceza Genel, s.275

teşebbüsten bahsedilecektir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu da sırf hareket suçuna örnektir.

Tehlike Suçu ve Zarar Suçunu ise şu şekilde açıklamak mümkündür. Suçun işlenmesi, suçun konusuna ya bir zarar verir ya da onu tehlikeye uğratar. ²⁷

Tehlike suçlarında, suç konusu üzerinde zarar tehlikesinin meydana gelmesi yeterlidir.²⁸ Bir diğer deyişle, kanun koyucu daha zarar doğmadan bu fiillere müdahale etme gereği duymuştur.²⁹ Örneğin; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen bir kişi, bu belge hiç kullanılmasa ve vergi ziyayı meydana gelmese bile düzenleme suçunu meydana gelmiş olacaktır. Yani bu suç bir tehlike suçudur.

Zarar suçlarında ise, failin yaptığı hareket dolayısıyla suçun konusu üzerinde bir zarar gelmesi ve hareket ve zarar arasında illiyet bağı olması aranmaktadır. ³⁰4369 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce, vergi ziyayının suçun unsuru olduğu dönemde suç tehlike suçu özelliği arz etmekteydi.

Nedensellik bağı, hareket ve netice arasındaki neden sonuç ilişkisini ifade eder. Hareket ve netice arasında herhangi bir ilişki değil, neticeye sebebiyet vermiş olması gerekmektedir. ³¹

İradi hareket yeteneği insana ait olduğundan suçun **faili** insandır. Hareket yeteneği olmayan tüzel kişiler suçun faili olamazlar³².

Mağdur, ceza normu ile korunan ve suçun hukuki konusunu oluşturan hukuki varlık ya da menfaatin sahibine denir.³³ Suçun mağduru yalnızca gerçek kişiler olacak, tüzel kişiler ise sadece suçtan zarar gören olabilecektir. Suçun **konusu** ise, hareketin yöneldiği kişi ya da şeydir.

²⁷ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, Ceza Genel, s. 305

²⁸ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2017, s.21

²⁹ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, Ceza Genel, ss. 305-306

³⁰ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, Ceza Genel, s. 305

³¹ İNAN, Ali Naim/ YÜCEL, Özge, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 4. Baskı, Ankara, Ekim 2014, s. 404

³² TCK 20/2: "Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır."

³³ TOROSLU, Nevzat/ TOROSLU, Haluk, Ceza Hukuku Genel Kısım, Ankara, Savaş Yayınevi, 2015, s. 107

İşlenen fiil ile fail arasındaki psikolojik bağ suçun **manevi unsurunu** oluşturur. Kusurlu bir irade tarafından yaratılmış olmayan fiiller suç sayılmamaktadır.

Manevi unsur **kast** veya **taksir** biçiminde ortaya çıkmaktadır. Kast, Türk Ceza Kanunu'nun 21. Maddesinde ve bu maddenin gerekçesinde, kanunun tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Kısacası kastın varlığından bahsedilebilmesi için iki unsuru olan bilmek ve istemek unsurunun gerçekleşmesi gereklidir.³⁴

Taksirde ise, iradi olarak işlenen bir icra ya da ihmal eylemin sonuçları fail tarafından istenmemiştir ancak kanunun cezalandırdığı sonuçlar meydana gelmiştir.³⁵ Taksir ile kastın en önemli farkı fail tarafından sonucun istenip istenmediğidir. Fail kastta kanunun cezalandırdığı sonuçların meydana gelmiş ancak taksirde bunları istememiştir. Örneğin; bir kimsenin arasında husumet bulunan komşusunun evini yakması eyleminde kast bulunmaktadır. Bir sürücünün otomobili kullanırken dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranmak suretiyle bir kişinin ölümüne sebep olmasında ise taksir vardır. Taksirde önemli olan bir diğer husus ise taksirli bir fiilden dolayı kişinin cezalandırılabilmesi için yasada bu konuyla ilgili düzenleme bulunması gerekmektedir³⁶.

³⁴ "...doğrudan kast; öngörülen ve suç teşkil eden fiili gerçekleştirmeye yönelik irade olup, kanunda suç olarak tanımlanmış eylemin bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi ile oluşur. Fail hareketinin kanuni tipi gerçekleştireceğini bilmesi ve istemesi halinde doğrudan kastla hareket etmiş olacak, ..." (YCGK. 23.09.2014 tarih ve 2014/1-314 E. ve 2014/389 K. sayılı kararı).

³⁵ Arapça "kusur" kökünden türetilmiş bulunan taksir;... .. Öğreti ve yargısal kararlarda da; "failin suç tipindeki neticeye yönelik kast içerisinde olmadan, fakat zorunlu olduğu özeni gösterdiği takdirde neticenin meydana gelmesi mümkün bulunmayan hallerde, tespit edilmiş suç tipini hukuka aykırı olarak ihlal etmesi; bir kimsenin dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranmak suretiyle, istemediği ve fakat öngörülebilir bir neticeyi gerçekleştirmesi" şeklinde tanımlanmıştır. Taksirli suçta fail; dikkatli, tedbirli ve öngörülü davranmamış olduğu için ceza yaptırımıyla karşılaşır. Taksirli suçlarda aranacak olan objektif isnat edilebilirlik, dikkat ve özen yükümlülüğünün yerine getirilmemesi sonucunda neticeye sebebiyet verilmesidir. "Fail gerekli dikkat ve özen yükümlülüğünü yerine getirmiş olsaydı netice gerçekleşmeyecekti" denebilir ise, bu takdirde netice faile isnat edilebilecektir. ..." (YCGK 21.04.2015 tarih ve 2013/12-704 E. ve 2015/121 K. sayılı kararı)

³⁶ TCK 22/1: "Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır."

Yukarıda suçun unsurlarına ilişkin tanımlara kısaca değindik. Çalışmamızın devamında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması suçunu incelerken suçun unsurları ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2.1.2. Kabahat

Mülga 765 sayılı TCK'da suçlar, cürümler ve kabahatler olmak üzere ikiye ayrılmış ve kabahatlerin yaptırımları, hafif hapis cezası, hafif para cezası ve belli hakları kullanmaktan geçici olarak mahrum bırakılma şeklinde öngörülmüştür.

5237 sayılı TCK'da ise 765 sayılı Kanun'daki ikili ayırım kaldırılarak, kabahatler suç olmaktan çıkarılmıştır. Kabahatler Kanunu'nun 2. Maddesinde; kabahatin kanunun karşılığında idari yaptırım öngörülen haksızlık olduğu belirtilmiştir. Kanunda belirtilmeyen bir fiilin kabahat olarak nitelendirilmesi ve idare tarafından bir yaptırım öngörülmesi mümkün değildir.³⁷

Kabahatler kanunun genel gerekçesinde, gerek suçtan ve gerekse kabahatten bahsedebilmek için ortada bir haksızlık bulunması gerektiği, haksızlık ifade etmeyen, hukuka aykırı olmayan bir fiilin hiçbir suretle suç veya kabahat olarak tanımlanamayacağı, esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında "suç" veya kabahat şeklinde bir ayırım yapılmasının bir nitelik farkı oluşturmadığı, söz konusu tasnifin haksızlıklar arasında sadece bir işlem farklılığı doğurduğu belirtilmiştir. TCK ve Kabahatler Kanunun amaçları karşılaştırıldığında benzer amaçlara hizmet ettikleri görülmekte olup, kapsam olarak Türk Ceza Kanunu'nun kapsamı daha geniştir.

Bir haksızlık durumu eğer Kabahatler Kanununda düzenlenmiş ise kabahat, Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş ise suç olarak nitelendirilecektir.³⁸

İşlenen kabahatler karşılığında idari yaptırım uygulanması gerekir. Kabahatler Kanununda idari yaptırımlar tanımlanmamış ancak, uygulanması gereken idari yaptırım türleri Kabahatler Kanununun 16. maddesinde düzenlenmiştir. İdari yaptırım, kabahatin

³⁷ KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin, Ankara 2016, s. 102

³⁸ ŞENYÜZ, s.7

işlenmesi halinde idari makamlar tarafından uygulanan idari para cezası ve idari tedbirlerdir³⁹. KK dışında idari yaptırımların uygulandığı bir diğer alan da vergi kabahatleri olup, bu kabahatler özel kanun niteliği taşıyan Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) düzenlenmiştir⁴⁰.

2.1.3. Kabahat ve Suçlarda Kanunilik İlkesi

2.1.3.1. Suçlarda Kanunilik İlkesi

Ceza hukukunun en temel ilkelerinden “kanunilik”⁴¹ ilkesine göre, bir davranışın cezalandırılabilmesi için şekli anlamda kanunda gösterilmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, kanunun fiilin işlendiği anda bu fiilin suç olarak tanımlanması ve yaptırımının öngörülmüş olması gerekmektedir.⁴²

Hukuk devletinin en büyük güvencesi olan kanunilik ilkesi gerek Anayasa'nın 38. Maddesinin 1. fıkrasında; “*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.*” , gerekse TCK'nın 2. Maddesinin 1. fıkrasında; “*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolünamaz.*” şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu maddeler ile koruma altına alınan kanunilik ilkesi keyfi

³⁹ KARAKOÇ, s. 103

⁴⁰ ŞENYÜZ, s.7

⁴¹ Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında kanunilik ilkesi: “*Suçta ve cezada kanunilik ilkesi uyarınca, hangi fiillerin yasaklandığının ve bu yasak fiillere verilecek cezaların hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak bir şekilde kanunda gösterilmesi, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olması gerekmektedir. Kişilerin yasak fiilleri önceden bilmeleri düşüncesine dayanan, hukuk devletinin temel aldığı, uluslararası hukukta ve insan hakları belgelerinde de özel bir yere ve öneme sahip bulunan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Kanunilik ilkesi, özgürlüğün sınırlarının önceden bilinerek, insanın davranışlarını bu çerçevede düzenlemesini temin için getirilmiştir. Kanunilik ilkesi aynı zamanda kıyas yoluyla suç ve ceza normlarının genişletilemeyeceğini de öngörür.*” şeklinde yer almıştır. (AYM. 03.10.2013 tarih ve 2013/28 E. 2013/106 K. sayılı kararı. [www.resmigazete.gov.tr. 18.01.2018]).

⁴² KOCA, Mahmut/ÜZÜLMEZ, İlhan, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 3. Baskı, Ankara, 2010, s.43

uygulamaların önüne geçerek demokratik bir hukuk devletinin⁴³ temel taşıını oluşturmaktadır.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, ceza hukuku kurallarına ve bu kuralların uygulanmasına ilişkin, Anayasa ve AİHS'de güvence altına alınmış temel bir ilkedir.⁴⁴

Kanunilik ilkesinin varlığı, failin aleyhine olacak şekilde geçmişte işlenen eylemlere uygulanmaması ve kıyasa varacak şekilde geniş yorum yapılmamasını gerektirir. Kanunilik ilkesi, hakimlerin ve kanun koyucunun yetkisini sınırlandırmakla birlikte, ceza hukukunun hukuk devleti ilkesine bağlı olduğunu göstermektedir.⁴⁵

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, hukuk devletinin kurucu unsurlarındandır. Bu, hukuk güvenliği için gereklidir⁴⁶. Kanunilik ilkesi, genel olarak bütün hak ve özgürlüklerin

⁴³ Anayasa mahkemesi kararlarına göre hukuk devleti; “*insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği gerçekleştiren, Anayasa’ya aykırı tutum ve davranışlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kulan, yargı denetimine açık yasaların üzerinde Anayasa’nın ve kanun koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan Devlet*” olarak tarif edilmiştir. (Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin, Bursa 2013, s.2)

⁴⁴ Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararı, B. No: 2013/849, 15/4/2014, § 28. AİHS.'nin “*Kanunsuz ceza olmaz*” kenar başlıklı 7. maddesinin (1) numaralı fıkrası “*Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal veya uluslararası hukuka göre suç oluşturmayan bir eylemden veya ihmalden dolayı suçlu bulunamaz. Aynı biçimde, suçun işlendiği sırada uygulanabilir olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.*” şeklindedir. Anayasa'nın “*Suç ve cezalara ilişkin esaslar*” kenar başlıklı 38. maddesinin birinci fıkrasında “*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.*” denilmektedir. Türk Ceza Kanunu'nun 7.maddesinin 1. ve 2.fıkrası; “*işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolünmüşse infazı ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar. Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.*” şeklinde belirtilmiştir.

⁴⁵ İÇEL, Kayıhan/DONAY, Süheyl, Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku (Genel Kısım),5. baskı, İstanbul 2006, s. 80

⁴⁶ Hukuk devletinde hukuk güvenliğini sağlayan bir düzenin kurulması asıdır. AYM, 12.12.1989, E.1989/11, K.1989/48. Anayasa Mahkemesi birçok kararında “*hukuki güvenlik ilkesinin hukuk devletinin unsurlarından biri olduğunu kabul etmiştir. AYM 30.11.2007, E.2006/61, K.2007/91; AYM 17.01.2008, E.2007/21, K.2008/40. Hukuki güvenlik ilkesi, temel haklarda korunan ortak bir değerdir. Bu ilke, hukuk devlet, ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur ve Anayasa'nın bütününe egemen olan temel bir ilke görünümündedir. Hukuk devlet, ilkesi, en kısa tanımla; “vatandaşların hukuki güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır.” Hukuk devleti hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm işlem ve eylemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. AYM, 04.05.2006, E.2006/64, K.2006/54; AYM, E.2012/116, K.2013/32,- K.T. 28/2/2013; AYM, E.2013/39, K.2013/65, K.T. 22/5/2013. Anayasa*

düzenlenmesinde temel bir güvence oluşturmanın yanı sıra, suç ve cezaların belirlenmesi bakımından özel bir anlam ve öneme sahip olup, bu kapsamda kişilerin kanunen yasaklanmamış veya yaptırıma bağlanmamış fiillerden dolayı keyfi bir şekilde suçlanmaları ve cezalandırılmaları önlenmekte, buna ek olarak, suçlanan kişinin lehine olan düzenlemelerin geriye etkili olarak uygulanması sağlanmaktadır. Kamu otoritesinin ve bunun bir sonucu olan ceza verme yetkisinin keyfi ve hukuk dışı amaçlarla kullanılmasının önlenmesi, kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasıyla mümkün olabilir. Bu doğrultuda, kamu otoritesini temsil eden yasama, yürütme ve yargı erklerinin, bu ilkeye saygılı hareket etmeleri; suç ve cezalara ilişkin kanuni düzenlemelerin sınırlarının, yasama organı tarafından belirgin bir şekilde çizilmesi, yürütme organının sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın, düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza ihdas etmemesi, ceza hukukunu uygulamakla görevli yargı organının da kanunlarda belirlenen suç ve cezaların kapsamını yorum yoluyla genişletmemesi gerekir.⁴⁷

2.1.3.2. Kabahatlerde Kanunilik İlkesi

Kabahatler Kanunu'nun 4. Maddesinde de; *“(1) Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. (2) Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.”* şeklinde belirtildiği üzere hangi fiillerin kabahat oluşturduğunun yasada açıkça belirtilmesi ya da yasalarda hangi fiillerin kabahat oluşturduğunun kapsam ve şartlarının çerçevesi belirlenerek, bu kapsam ve şartlara ilişkin çerçeve hükmün içeriğinin idarenin genel düzenleyici işlemleri ile doldurulması gerekmektedir⁴⁸. Bu maddeden de görüleceği üzere kabahatlerin belirlenmesindeki

Mahkemesinin 26/6/2014 tarihli, 2013/1752 no'lu Bireysel Başvuru Kararının 63. No'lu paragrafında; "Hukuki güvenlik ilkesi *“öngörülebilirliği”* sağlayan işleviyle hukuk devletinin ayrılmaz bir parçası olarak, bireylere hem devlet hem de toplumun diğer üyeleri karşısında *“ilkesel”*, *“kurumsal”* ve *“işlevsel”* güvenceleri birlikte sağlar. Bu ilke çerçevesinde; bir hukuk devletinde devletin tüm işlem ve eylemlerinin hukuka uygun olmasının mevcut normlarla kural altına alınması *“ilkesel”* korumayı oluştururken, söz konusu bu normların mahkemelerce uygulanarak hukuksal uyumsuzlukların çözülmesi ise *“kurumsal”* güvence olarak kabul edilir. Diğer taraftan hukuksal uyumsuzlukları kesin olarak çözen mahkeme kararlarının kamu otoritelerince yerine getirilmesi *“işlevsel”* güvenceyi oluşturur" denilmektedir.

⁴⁷ Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararı, B. No: 2012/731, 15.10.2014, §39- §40; Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararı, B. No: 2013/849, 15/4/2014, §32

⁴⁸ KARAKOÇ, s. 102

kanunilik ilkesi yumuşatılmıştır ancak cezaların belirlenmesi konusunda bu yumuşaklık tanınmamıştır⁴⁹.

2.2. VERGİ CEZA HUKUKUNDA SUÇ VE KABAHAHAT

2.2.1. Kavram ve Tanım

Devletin en önemli kaynağı vergidir. Kamu harcamalarını karşılanması için devlet tarafından karşılıksız ve zorunlu olarak vergi alınmakta olup zorla alınması nedeniyle bir süre sonra vergi kanunlarının ihlal edilmesi sonucu doğabilmektedir. Bu nedenle vergiyi eksiksiz tahsil edebilmek ve vergi gelirini azaltmaya yönelik davranışları engelleyebilmek için çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi kanunlarına aykırı hareket edilerek, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlara vergi suçları denir. Vergi mükellefi, vergi sorumlusu ya da vergilendirmede görevli olanların, vergi kanunlarında uyulması gereken ödevlere aykırı davranışları neticesinde, kamu düzenini bozan fiiller olarak vergi suçları karşımıza çıkmaktadır. Bunun neticesinde de bu kişilere verilen ceza ve yaptırımlara da vergi cezaları denilmektedir.⁵⁰

Vergi ceza kanunlarının amacı, bir vergi kaybı söz konusu olduğunda hazine zararını telafi etmek, vergi kaybı olmayan fiillerde ise hazinenin ileride karşılaşılabileceği zarara karşı korunmasını sağlamaktır.⁵¹

Vergi suçlarına ilişkin asıl kanun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu olmakla birlikte başka kanunlar da bulunmaktadır. VUK' ta vergi suçunun tanımı yapılmamış olsa dahi 331. maddede “*vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar*” hükmü bulunmaktadır. Maddeden anlaşılacağı ve **Şenyüz'ün** de katıldığı görüş olarak

⁴⁹ **ŞENYÜZ**, s.10

⁵⁰ **HEPER**, Fethi, Vergi Hukuku, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536, Eskişehir,2004, s. 207

⁵¹ **HEPER**, Fethi, Vergi Uygulamaları, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1584, Eskişehir, 2004, s. 197

vergi suçunu, vergi kanunlarında yapılan düzenlemelere aykırı davranmak suretiyle hükümlerin ihlal edilmesi şeklinde tanımlamak doğru olacaktır. Doktrinde vergi suçuna ilişkin çeşitli tanımlar yapılmıştır.

Bayraklı'ya göre ise vergi kabahati/suçu, sorumluluğu olan vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle ve mecburiyete aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan, kanuni tarife uyan ve cezayı gerektiren fiillerdir.⁵²

Candan ise vergi suçunu, “*vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri*”⁵³ olarak tanımlamıştır.

Öğretideki bir başka görüş olan **Öncel, Kumrulu ve Çağan'** a göre ise, vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenmiş ekonomik suçlardan⁵⁴ olup, ihlal edilen menfaatin hazine yararını olduğunu belirtmektedirler. **Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya** da bu görüşe katılarak, vergi suçlarının hazine yararına karşı işlendiğini savunmaktadırlar.

Donay' a göre; “*ceza sadece suç teşkil eden bir eylemin sonucu olarak uygulanan yaptırımı teşkil ettiğinden, bu yaptırımın öngörüldüğü vergi hukuku alanındaki ve de*

⁵² **BAYRAKLI**, Hasan Hüseyin, Genel Vergi Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 2005, s.36

⁵³ **CANDAN**, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs, 2010, s.57

⁵⁴ Vergi suçlarının tanımı ve niteliği noktasında iki farklı yaklaşımın söz konusu olabileceği ifade edilmektedir. Bunlardan ilkinde göre, vergi, devletin sunduğu hizmetlerin bir karşılığı durumundadır. Bu vasfı ile vergilendirme, bir borç ve alacak ilişkisinden ibaret olarak görülmektedir. Vergi burada bir “mübadele aracı” olarak belirlenmektedir. İstifade teorisine dayanan bu bakış açısı ile devlet, borçlu taraf olan bireyden, yalnızca verdiği hizmetin karşılığını beklemektedir. Dolayısıyla da sadece bir alacak-verecek ilişkisine dayanan bu ihlal, ekonomik suç kapsamında değerlendirilecek ve ihlalin yaptırımı da alacağın tahsili amacına dayalı olan sınırlı ve mali bir cezalandırma olarak kendisini gösterecektir.

İktidar Teorisi olarak adlandırılan ikinci yaklaşıma göre ise vergi, bir mübadele aracı değil; devletin egemenliğini yansıtan ödev ve yükümlülükler bütünü ve vatandaşlık ödevi olarak ortaya çıkmaktadır. İktidar Teorisine göre kamu alacağının tahsili önem taşımakla birlikte, asıl amaçlanan “kamu otoritesinin tesisi ve sürdürülebilirliği” dir. Bu yüzden de vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden fiillerde - elbette fiilin ağırlığı ve failin sorumluluğu çerçevesinde-, ceza hukuku kuralları devreye girecek ve kamu otoritesine zarar veren failde ıstırap ve acıya sebep olacak yaptırımlar tercih edilecektir.

Her ne kadar iki yaklaşımın da saf hali ile uygulanmasının zor olduğunun altı çizilse de, Anayasamızın 73. maddesinin düzenlenme şekli dikkate alındığında Türk Vergi Hukuku'nda İstifade Teorisi'nin izleri gözlenebilmekle beraber, İktidar Teorisine itibar edildiği aktarılmaktadır (**Oktar, 1998: 165-174 aktaran ÖNAR, Ahmet Sencel**, “*Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*”, Hukuk, Ekonomi ve Siyaset, Aylık İnternet Dergisi, Ocak 2016, sayı 137, s.4)

ceza yargılaması sonucu saptanan ihlalleri vergi suçu olarak anlamak gerekir.” şeklinde bir tanımla vergi suçunu açıklamaktadır.⁵⁵

Ünsal’a göre; mükelleflerin ödevlerini yerine getirmemesi neticesinde vergi suçları oluşur. Vergi suçları da idarenin vergi kaybına uğraması ya da vergi kaybına uğramasa bile idarenin vergi alacağına tehlikeye düşmesi riski şeklinde ortaya çıkabilir.⁵⁶

Erdem, “vergi suçları” ve “vergisel kabahat” ayrımı yaparak, vergi suçlarını vergileme alanında, mükellef, sorumlu ya da bunlarla ilişkili üçüncü kişilerin vergi ilişkisinin sınırlarını aşan şekilde toplumsal hayata yönelmiş tehdit, tehlike veya zarar içeren eylemler olarak tanımlamıştır. Bu suçları da vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapma olarak belirtmektedir.⁵⁷

Danıştay, VUK’un “*Ceza Hükümleri*” başlıklı Dördüncü Kitabında, vergi suçu ve cezalarının, genel hüküm ve yapılarına göre düzenlendiğini, bu bölümün özel kanun niteliğinde olduğunu, dolayısıyla özel kanunlarda aksine hüküm olmadıkça, ceza genel hükümlerinin bu bölümde uygulanması gerektiği görüşündedir.⁵⁸

Yukarı doktrindeki farklı vergi suçu tanımlarına yer verdik. Vergi suçları, genel olarak cezaları uygulamaya yetkili birimler esas alınarak idari ve adli suçlar olarak sınıflandırılmaktadır. Bu bağlamda, idari vergi suçları, idare tarafından mali nitelikli yaptırımlarla cezalandırılırken, adli vergi suçları yargı mercileri tarafından hükmedilen genel olarak hürriyeti bağlayıcı nitelikte yaptırımlarla cezalandırılmaktadır.

Her hukuk disiplini düzenlediği alanda bir takım kurallar koymakta ve bu kurallara aykırı hareket edildiğinde onarıcı veya önleyici tedbirleri beraberinde getirmektedir. Cezalar, vergi kanunlarının etkinliğini arttırmak, vergi kayıp ve kaçığını önlemek ve ödenmesi gereken verginin zamanında tahsilini sağlamak için düzenlenmiştir. Vergi kanunlarının uygulanmasında etkinliğinin artırılmasının yanı sıra ekonomik ve ticari amaçlı faaliyetlerin öngörüldüğü şeklin dışında kullanılmasını önlemek için ceza kanunlarıyla bağlantı kurarak ve kanunlarda mevcut yasalara yer vererek caydırıcı

⁵⁵ DONAY, Süheyl, *Ceza Muhakemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul 2008, s.40

⁵⁶ ÜNSAL, Hilmi, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara 2013, s.101

⁵⁷ AYDOĞDU, F. İsmail Hakkı, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, İzmir 2009, s. 9 (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi)

⁵⁸ Dan. İBK, 12.08.1980, E. 1977/1, K. 1980/2- Dan. 11 D, 11.05.1998, E. 1997/1280, K. 1998/1644

olması amaçlanmaktadır. Bu şekilde, gelir elde etmek amacıyla mal ve hizmet üreten kişiler kanunlarla korunmuş olmaktadır.⁵⁹

Vergi cezası ise, vergi kanunlarının hükümlerini ihlal edenlere verilen cezalara denmekte olup, Türk Vergi Usul Kanunu'nun 33. maddesinde "*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılır.*" hükmü yer almaktadır.

Danıştay'ın 12.06.1980, E:1977/1, K:1980/2 sayılı İçtihatı Birleştirme Kararında ceza uygulamasının amacını, vergi kanunlarına karşı işlenen eylem nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu kanuna aykırı eylemi yani vergi suçlarını önlemek şeklinde belirtmiştir. Bunun sonucunda, hem vergi alacakları zamanında tahsil edilecek hem de Devlet Hazinesinin çıkarları korunarak genel kamu yararı tesis edilecektir.

Vergi suç/kabahat ve cezaları konusu, vergilerle birlikte Vergi Usul Kanunu içinde düzenlenmiştir. VUK'un Dördüncü Kitabı "Cezai Hükümler" başlığını taşımakta olup 331 ile 376. Madde arasında düzenlenmiştir.

VUK'ta öngörülen vergi cezalarının bir bölümünün uygulama yetkisi vergi dairesine ait olup; muhataba, vergi dairesince düzenlenip tebliğ olunan ceza kesme şeklinde uygulanır. Uygulanması vergi dairesinin yetkisine giren vergi cezaları "**idari vergi cezaları**" başlığı altında, bunun dışında kalan ve failin ceza kanununda öngörülen hükümlere göre yargılanması sonucunda verilen cezaları da "**adli vergi cezaları**" başlığı altında incelemek mümkündür.⁶⁰

Uygulanmaları vergi idaresinin yetkisine giren para cezalarına idari vergi cezaları denir. İdari vergi cezalarından olan para cezalarının bir kısmı; miktarı, vergi kanunlarına karşı yapılan aykırılığın neden olduğu vergi kaybının miktarına göre değişecek olup, verilecek para cezası, vergi ziyaa miktarının misli olarak hesaplanacaktır. Bu tür cezalara vergi ziyai örnek gösterilebilir. Bir kısım para cezalarında ise, verilecek

⁵⁹ GÜNDOĞAN, Adem, 'Vergi Hukukunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Uygulaması ve Diğer Cezalar', Maliye ve Sigorta Yorumları, Haziran 2005, Sayı: 442, s.67

⁶⁰ CANDAN, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Mayıs 2010, s.85.

cezanın miktarı vergi ziyanına bağlı değildir. Bu tür cezaların karşılığı kanunda nispi ya da maktu şekilde belirtilmiştir. Bu tür vergi cezasına ise usulsüzlük gösterilebilir.⁶¹

Adli vergi cezaları ise, Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları ile 362 ve 363. Maddelerinde yer alan vergi mahremiyetinin ihlali ve yükümlünün özel işlerini yapma suçlarını düzenlenmiş olan hükümlerdir. Bu suçlar TCK anlamında vergi suçu ve cezaları olup, TCK'daki genel hükümlere göre cezalandırılır. Bu suçların cezalandırılmasında görevli mahkeme asliye ceza mahkemeleri olup, asliye ceza mahkemelerinde yapılacak yargılama sonucunda da verilecek ceza hürriyeti bağlayıcı ceza olacaktır.⁶² Bu suçlara hapis cezası yaptırımının ön görülerek yargılamanın ceza mahkemelerinde yapılacak olması, vatandaşlar nezdince bir güvence oluşturmaktadır.⁶³

2.2.2. Vergi Ceza Hukukuna Hâkim İlkeler

2.2.2.1. Yasallık

Adli vergi suçları, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler dışında ceza hukuku ilkelerine tabidir. Bu sebeple bu suçlarda ceza hukukundaki kanunilik ilkesi geçerlidir.⁶⁴. Yukarıda ceza hukuku açısından kanunilik ilkesine değindiğimiz için burada yeniden bahsetmiyoruz. Bu bölümde idari vergi suç ve cezalarındaki kanunilik ilkesinden bahsedeceğiz.

Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin bir diğer adı olan kanunilik(yasallık) ilkesi hukuk devletinin temel taşı oluşturmakta olup, bu ilke kişilerin haklarını korumakta ve güvence sağlamaktadır.

Vergi Kanunlarında idari vergi suçlarında kanunilik ilkesinin açıkça düzenlendiği bir madde bulunmamaktadır. Anayasa'nın 38. Maddesinde düzenlenen kanunilik ilkesinin

⁶¹ CANDAN, s.85-86.

⁶² UYSAL, Ali/ EROĞLU, Nurettin, Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu, Ankara 2009, ss.764-765

⁶³ ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Ankara 2010, s. 210

⁶⁴ BAYKARA, Bekir, Teori ve pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, Maliye Hesap Uzmanlığı Derneği, İstanbul 2008, s. 275

vergi suçları için de geçerli olduğunu Danıştay ve Anayasa Mahkemesi de Anayasa'nın 73. Maddesi ile ilgili kararlarında da açıkça ifade etmiştir.⁶⁵

Vergi İdaresi de yaptığı düzenlemelerde kanunilik ilkesinin geçerli olduğunu kabul etmiştir.

2.2.2.2. Ceza Yaptırımın Kişiselliği

Anayasa'nın 38/6. Maddesinde ceza sorumluluğun şahsi olduğunu belirten ilke, yalnızca suçu işleyen kişinin cezalandırılması gerektiği anlamına gelir.⁶⁶ Bu ilkenin sonucunda yalnızca suçu işleyen kişiler cezalandırılacak olup, başkası cezalandırılmayacaktır. Şüpheli ve/veya sanığın ölümü halinde ise ceza sona ermekte, bu ceza mirasçılara intikal etmeyecektir. Bu kurallar vergi ceza hukukunda tam olarak uygulanmamaktadır.⁶⁷ Bu konuya ilerleyen bölümlerde gerçek ve tüzel kişilerin cezai sorumluluğunda ayrıntıları ile değineceğiz ancak burada da kısaca bir örnek vermek isteriz. Örneğin; VUK'un 333. Maddesinde yer alan düzenleme gereği tüzel kişilerin sorumluluğunda kanuni temsilcilerin sorumlu olduğu düzenlenmiş ancak istisnası düzenlenmiştir. Zira, verilecek cezanın şirketten tahsil edilmesi sonucunda verilecek cezaya sebep olmayan ortakların da cezaya katlanması sonucu ortaya çıkacaktır. Bu durum da cezanın şahsiliği ilkesinin amacına aykırı düşmektedir.

2.2.2.3. “Non Bis İn İdem” İlkesi

Non Bis İn İdem, aynı kişinin aynı fiil nedeniyle ikinci kez yargılanamayacağı ve cezalandırılmayacağı anlamına gelen muhakeme hukuka ilişkin bir ilkedir.⁶⁸

⁶⁵ **MADDE 73. – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.**

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

⁶⁶ CANDAN, s.30.

⁶⁷ CANDAN, s.31

⁶⁸ DÖNMEZER, Sulhi / ERMAN, Sair, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt III, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 28

Non bis in idem ilkesi, İHAS EK 7 no'lu protokolde; “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.” şeklinde düzenlenmiştir.

Türkiye'nin de taraf olduğu uluslararası sözleşmelerin kanun hükmün olduğunun düzenlendiği Anayasa'nın 90/5. Maddesi gereğince de non bis in idem ilkesi açıkça bir ceza muhakemesi ilkesi olarak kanunlarımızda yer almasa da koruma altına alınmıştır.

Modern ceza hukukunun en önemli ilkelerinden olan “non bis in idem” ilkesine vergi ceza hukukunda tam olarak uygulanmamaktadır.

VUK'un 353. Maddesinde, aynı fiilin hem vergi ziyai hem de özel usulsüzlük kabahati olduğu durumlarda her duruma ilişkin ayrı ayrı ceza verileceği düzenlenmiştir. Ayrıca, bu durumun sonucunda vergi kaybının meydana gelmesi durumunda ise, bu duruma ilişkin de ayrı cezalar verilecektir. Vergi ceza hukukunda, vergi suçları ve vergi kabahatleri aleyhine verilen cezaların birleşmesi kabul edilmemiştir. Tüm bu düzenlemeler göstermektedir ki, kişi tek bir fiili dolayısıyla birden çok cezanın muhatabı olabilmektedir.⁶⁹

⁶⁹ GEÇER, Ahmet Emrah/ Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi, Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi, s.344

3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VE KULLANILMASI SUÇLARI İÇERİSİNDE YERİ

Tez konumuz olan miyb düzenleme veya kullanma suçu VUK'un 359. Maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarından biridir. Bu sebeple suçun unsurlarına geçmeden önce 359. Maddede düzenlenen suçların kısaca tanımını yapacağız.

3.1. GENEL OLARAK VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

3.1.1. Kavram ve Tanım

Vergi kaçakçılığı suçu, VUK'un 359. Maddesinde düzenlenmiştir. Mezkur maddede belirtilen fiilleri işleyen vergi suçluları ceza mahkemelerinde yargılanarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaktadır.

Bayraklı'ya göre kaçakçılık suçu, vergi ziyayı şartı aranmadan, objektif olarak kasıtlı işleneceği kanunda belirtilen eylemlerle, devletin vergi alanında koyduğu kurallara aykırı olarak, kamu düzenini bozucu fiillerdir.⁷⁰

Kaçakçılık suçlarını oluşturabilecek fiiller, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde kanun koyucu tarafından belirtilmiştir. Bir fiilin kaçakçılık suçuna yönelik olduğunu söyleyebilmemiz için, o fiilin 359. maddedeki sayılan fiillerden olması gerekir.

Kaçakçılık suçunun fiillerine VUK'un 359. Maddesinde a, b ve c bentlerinde birden fazla suça yer verilerek belirtilmiştir. Başka bir deyişle kaçakçılık suçu başlığı altında birden fazla suç düzenlenmiştir.⁷¹

Kaçakçılık suçu nitelik itibarıyla ceza hukuku anlamında adli nitelikteki bir vergi suçudur. Bu sebeple yapılacak incelemenin ceza hukuku yönünden yapılması gerekmekte olup çalışmamızda ceza hukukuna ilişkin suçun unsurları yönünden inceleme yapılacaktır.

⁷⁰ BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Külcüoğlu Yayınları, Afyonkarahisar 2006, s.241

⁷¹ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin, Bursa 2015, s. 441.

Maddede sayılmayan bir fiil ile kaçakçılık suçu gerçekleşemez. Hangi fiillerin kaçakçılık suçu oluşturacağı VUK'un 359. Maddesinde açıkça gösterilmiştir. Bu durum kaçakçılık suçunun **bağlı hareketli bir suç** olduğunu gösterir. Kaçakçılık suçunun faili, bu fiillerden sadece bir tanesini dahi gerçekleştirirse suç oluşacaktır. Yani suç, bu fiillerden bir tanesinin yapılması ile gerçekleşecektir. Bu durum da bize kaçakçılık suçunun **seçimlik hareketli bir suç** olduğunu gösterir⁷². Seçimlik hareketli suçun sistematığı bentler arasında kendini göstermektedir. Her bent içindeki hangi hareket yapılırsa yapılsın tek bir suç ortaya çıkacaktır⁷³. Fail, aynı bent içindeki birden fazla hareketi yapacak olursa faile yine tek bir ceza verilir.

Kaçakçılık suçunun oluşması için ayrıca vergi kaybının doğma şartı aranmamakta olup, kanunda belirtilen fiillerin işlenmesiyle tamamlanmaktadır. Vergi kaybının meydana gelmesi halinde, hürriyeti bağlayıcı ceza ile birlikte üç kat vergi ziyai cezasının da kesilmesi gerekmektedir. (VUK 344)

Bu tip durumlarda vergi idaresi bir yandan dosyayı mükellefin kaçakçılık suçundan yargılanması için ceza mahkemesine göndermekte öte yandan da vergi ziyai cezası kesmektedir. Mükellefin ceza mahkemesinde yargılanırken, ayrıca kesilen vergi ziyai cezasına karşı itiraz etme hakkı vardır.⁷⁴

Böyle bir durumda, Vergi Usul Kanunu'nun 367. Maddesinde yer alan düzenlemeye göre, ceza mahkemesinin vereceği kararın vergi idaresini, vergi idaresinin kararının da ceza hâkimini bağlamadığı belirtirmiştir.⁷⁵

Kaçakçılık suçları mahiyetlerine göre üç gruba ayrılmış olup fiillerin ağırlığına göre her grup için farklı sürelerle hapis cezası uygulanmaktadır.

VUK'un 359. Maddenin a bendinde düzenlenen birinci grup fiillerden olan (VUK m.359/a); hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçekte veya işlemle ilgisi olmayanlar

⁷² **ERMAN**, Sahir, "Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler", Maliye Enstitüsü Konferansları, İÜİF Maliye Enstitüsü Yayınları, İstanbul 1958, s. 56.

⁷³ **ŞENYÜZ**, s.442

⁷⁴ **BİLİCİ**, Nurettin, Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara,2017, s.117

⁷⁵ **BİLİCİ**, s. 117

adına hesap açmak, yasal deftere kaydı gereken işlemleri başka ortamlara kaydetmek, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak şeklinde düzenlenmiş olup, bu fiilleri işleyen failer hakkında “**on sekiz aydan üç yıla kadar hapis**” cezası verilmektedir.

VUK’un 359. Maddenin b bendinde düzenlenen ikinci grup fiillerden olan(VUK m.359/b); defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok etmek, sahte belge düzenlemek veya kullanmak şeklinde düzenlenmiş olup, bu fiilleri işleyen failer hakkında “**üç yıldan beş yıla kadar hapis**” cezası verilmektedir.

VUK’un 359. Maddenin c bendinde düzenlenen birinci grup fiillerden olan (VUK m.359/c); Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak veya bu belgeleri kullanmaktan ibaret olup, bu fiilleri işleyen failer hakkında “**iki yıldan beş yıla kadar hapis**” cezası verilmektedir.

VUK’un 359. Maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller üç ayrı grupta düzenlenmiş olup, bu eylem grupları arasındaki farkı şöyle açıklamak mümkündür. Birinci gruptaki eylemlerde bilgiye ulaşma imkânı tümüyle ortadan kalmamakta, ikinci ve üçüncü gruptaki eylemlerde ise vergi idaresinin bilgiye ulaşma imkânı ortadan kalkmaktadır. Bu sebeple, eylemler neticesinde verilecek cezalar birbirinden farklıdır.⁷⁶ Bu fiilleri kısaca aşağıda inceleyeceğiz. Çalışmamızın konusu olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması eylemini ise ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak inceleyeceğiz.

3.1.2. A Fıkrasında Sayılan Suçlar

3.1.2.1. Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Mükellefin, defter sistemi üzerinden izlemek durumunda olduğu iktisadi faaliyetlerinin vergisel sonuçlarının güvenilir olmasına engel olacak şekilde, kayıt sisteminin Muhasebe Sistemi uygulama Tebliğinde gösterilen esaslara ve vergi hukuku kurallarına aykırı olacak şekilde tutulması neticesinde muhasebe hilesi oluşur. Hesap ve muhasebe

⁷⁶ CANDAN, s.355

hilelerinin çeşitli hareketle yapılması neticesinde, kanunda suç fiili olarak hesap ve muhasebe hilelerinden bahsedilmekte ancak bu eylemler tek tek sayılmamaktadır.⁷⁷

Hesap hileleri ile işlem çokluğu sebebiyle yapılan hatalı kayıtları ayırmak her ne kadar zor olsa da, önemli olan husus başkalarını aldatmak veya yanıltmak gibi amaçlarla bir hesap hatasının olup olmadığının tespit edilmesidir.⁷⁸

Hesap ve muhasebe hilelerine örnek olarak, işletmenin hesabına alınması gereken emtia, para vs.nin emanet hesabında gösterilmesi; sayfadan sayfaya, defterden deftere aktarmalarda yanlışlık yapılması; hesaplarda kullanılan rakamların yerlerinin değiştirilmesi, fazla veya eksik sıfır konulması verilebilir.⁷⁹

3.1.2.2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesaplar Açmak

Buradaki suçun oluşması için gerçek dışı hesaplar açmak veya kaydedilen işlemlerle hiç ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak gerekir. Bu açıdan her ikisi de esasında gerçekleri yansıtmayan hesap açmaktan ibarettir.⁸⁰ Örnek olarak, mevcut olmadığı halde hayali olarak bir borcu olduğunu belirtme veya kaydedilen işlemlerle hiç ilgisi olmayan bir kişi adına hesap açma veya açmış gibi göstermek mümkündür.⁸¹

3.1.2.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek

VUK'ta yer alan düzenlemelere göre tutulması ve muhafazası zorunlu defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin başka defter, belge veya kayıt ortamlarında (örneğin; disket, ajanda, bilgisayar, özel defter vb) kaydedilmesi kaçakçılık suçunu oluşturur.⁸² Suçun meydana gelmesi için gereken üç şart vardır. Bunlar; mükellefin defter tutma zorunluluğunun bulunması ve bu defterlerin varlığının noter veya sair suretlerle kanıtlanması; yasal deftere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin bu

⁷⁷ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, 4. Baskı, 2008, s.277

⁷⁸ ŞENYÜZ, s. 278

⁷⁹ CANDAN, s.127

⁸⁰ CANDAN, s.129

⁸¹ CANDAN, s. 129

⁸² ŞENYÜZ, s. 278

defter dışındaki ortamlara kaydedilmesi ve başka ortama kayıt yapma sonucunda vergi matrahında azalmaya yol açılmasıdır.

3.1.2.4. Defter, Belge ve Kayıtları Tahrif Etmek

Tahrifat, “bir şeyin aslını bozma, değiştirme” olarak tanımlanmaktadır. Belgede yapılan her değişikliğin tahrifat olmadığı hususu önemli olup buradaki tahrifatla ifade edilmek istenilen içeriği bozma ve farklı hale getirmektir.⁸³

Tahrif etmek, gerçeğe uygun olarak var olan bir belge üzerinde kazıntı, silinti gibi yollarla gerçeği değiştirecek biçimde değişiklikler yapmaktır.

Defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılan tahrifat gelirlerin gizlenmesi şeklinde olabileceği gibi giderlerin fazla gösterilmesi amacıyla da olabilir. Ancak, hatalı kayıtların VUK hükümlerine göre düzeltildiği haller tahrifat olarak değerlendirilmez. Zira, defter ve belgelerin tahrif edilmesi içindeki kaçakçılık fiillerde “aldatıcılık” unsurunun bulunması esastır. Bu unsurun bulunmaması halinde suç oluşmayacaktır.⁸⁴

Belgede tahrifat yapma eylemi ile sahte belge düzenleme eylemi birbirinden farklıdır. Belgede tahrifat söz konusu olduğunda, esasen mevcut ve sahit olan bir belge üzerinde değişiklik yapılmaktadır. Yani, gerçek bir işlem için düzenlenen doğru belgenin üzerindeki rakam ve sayılar sonradan değiştirilmiştir. Bu da sahte belgelerin üzerinde yapılan değişikliklerin tahrifat olmadığını göstermektedir.⁸⁵

Belgede tahrifat yapma eylemi her ne kadar belgeyi sahte olarak düzenlemek olmasa da, yapılan değişikliğin aldatıcı nitelikte olması gerekmektedir. Bu nedenle ilk bakışta anlaşılan basit tahrifatın suç teşkil ettiği söylenemez. Ancak bu basit tahrifat vergi ziyana neden olmuşsa, idari vergi cezası uygulanabilir.⁸⁶

⁸³ **KIZILOT, Şükrü/KIZILOT, Zuhâl**, Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2009, s. 503

⁸⁴ **KIZILOT/KIZILOT**, s.503

⁸⁵ **CANDAN**, s.356-357

⁸⁶ **DONAY**, s.133

3.1.2.5. Defter, Belge ve Kayıtları Gizlemek

VUK'taki düzenlemeler gereği; tutulması ve muhafaza edilmesi zorunlu olan defter ve belgeler, ilgili hesap döneminde tutulduğu halde sonradan kasti olarak gizlenerek, vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilere ibraz edilmemesi hali kaçakçılık suçu sayılır.⁸⁷

Defterlerin vergi incelemesi amacıyla istenmesi neticesinde, defter ve belgelerin gizlenmesi ortaya çıkmaktadır.⁸⁸ Defter ve belgeleri gizlemekse; VUK 359/a-2'de *“varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi”* şeklinde tanımlanmıştır.

Bu haliyle gizlenmeden bahsedebilmek için, ibraz edilmemiş bulunan defter ve belgelerin mevcut olduğunun ispat edilmesi gerekir. Ancak, mükellefin defter tutması gerektiği halde, defter tutmaması nedeniyle defterlerini ibraz etmez ise bu durumda gizlemeden bahsedilemez ve bu bent hükmüne göre kaçakçılıktan bahsedilemez.⁸⁹

Vergi Usul Kanunu'na göre ibraz etmemenin ortaya çıkması, inceleme sırasında ve incelemek için yetkilendirilmiş kişiler tarafından defterlerin ve belgelerin incelenmesi neticesinde mükellef tarafından verilmemesi halinde mümkündür. Defterleri isteyen inceleme elemanı tarafından, 15 günden az olmamak üzere mükellefe süre verilmesi zorunludur. Eğer, mükellef defter ve belgelerin kaybolduğunu⁹⁰, çalındığını⁹¹, yandığını⁹², ulaşılamayan kişilerde olduğunu ileri sürerek mezkur defter ve belgelerin kendi nezdinde mevcut olmadığını ileri sürerse, mükellefe süre verilmesine ve tebligat yapılmasına gerek yoktur.⁹³

⁸⁷ UYSAL/EROĞLU, s. 849

⁸⁸ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2008, s. 280

⁸⁹ UYSAL/EROĞLU, s. 849

⁹⁰ Yargıtay 11. CD. 15.05.2001,4654/4959 no'lu kararı, aktaran Açıklamalı – İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ahmet GÜNDEL-Nuri OK, s.263

⁹¹ Yargıtay 11. CD. 28.05.2001,5338/5685 no'lu kararı, aktaran Açıklamalı – İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ahmet GÜNDEL-Nuri OK, s. 205-206

⁹² Yargıtay 11. CD. 19.04.2001,3049/3886 no'lu kararı, aktaran Açıklamalı – İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ahmet GÜNDEL-Nuri OK, s.196

⁹³ ÖZCAN, Onur, Vergi Suçları, Seçkin 1. Baskı, Nisan 2015, s.173

İnceleme elemanı tarafından istenen defter ve belgelerin birinin dahi ibraz edilmemesi durumunda dahi suç meydana gelmektedir.

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma mecburiyeti olan defter, kayıt ve belgelerin ibraz mecburiyeti, saklama süresi sonuna kadardır. Bu süre ise, VUK'un 253'üncü maddesi gereği, defter ve belgelerin ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıldır.⁹⁴

3.1.2.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak

Çalışmamızın konusu olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suçunun ayrıntılarına her ne kadar devam eden bölümlerde yer verilecek olsa da bu bölümde de kısaca belirtmek isteriz.

Bir işlemin gerçek mahiyetini yansıtmayacak şekilde düzenlenen belgeye muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge denir. Bu belge ilk ve orijinal haliyle üretilirken gerçeğinden farklı olarak düzenlenmektedir. Belgenin düzenlenmesi ile suç oluşur. Yanıltıcı belgeye şu şekilde örnek verebiliriz: 10 kg şeker alınmasına rağmen 100 kg alınmış gösterilerek düzenlenen belge yanıltıcı belgedir.⁹⁵

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suçu seçimlik hareketli bir suç olup, yanıltıcı belgeyi düzenlemek ve kullanmak ayrı suçlardır.⁹⁶

İşlem gerçek, içerik doğru fakat taraflarda yanıltıcılık varsa belgenin yanıltıcılığı değil sahteliği söz konusudur. 4369 sayılı kanundan önce sahte belge kullanmak ve düzenlemek suçu ile yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanma fiiline karşı aynı ceza öngörülmüş idi, ancak bahsedilen kanunla yapılan değişik sonucunda ve son değişikliklerle miyb düzenlemek ve kullanmak suçunun cezası, on sekiz aydan üç yıla kadar; sahte belge düzenleme ve kullanmanın ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası olarak öngörülmüştür.⁹⁷

⁹⁴ KARAKOÇ, s. 287

⁹⁵ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s.455

⁹⁶ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s.455

⁹⁷ OKTAR, Ateş, Vergi Hukuku, 2012, 8. Baskı, İstanbul, s.367

3.1.3. B Fıkrasında Sayılan Suçlar

3.1.3.1. Defterleri, Kayıtları veya Belgeleri Yok Etmek

Bir defter, kayıt ya da belgeyi yok etmek, o defter ya da belgenin maddi varlığına son vermek demektir.⁹⁸ Yok etme suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunun defter, belge ve kaydın maddi varlığını ortadan kaldırabilecek her türlü hareketle işlenebilmesi mümkündür. Yok etmenin genellikle yakmak, yırtmak, parçalayıp çöpe atmak gibi hareketlerle gerçekleştiği görülmektedir.⁹⁹

Yok edilen defter, kayıt ve belgelerin vergi kanunları uyarınca tutulması ve düzenlenmesi mecburi olması şarttır. Bu nedenle vergi kanunlarınca tutulması zorunlu olmayan veya mükellefin isteğe bağlı olarak tuttuğu defter, kayıt ve belgeler üzerinde yok etmenin gerçekleşmesi halinde mezkur suç oluşmayacaktır. Madde metninde belirtilen suçun oluşması için, defter, kayıt ve belgelerin ibraz mecburiyetinin bulunması gerekir.

Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan defter ve kayıtlar ile düzenlenen belgelerden bir kısmının 5 yıl boyunca saklanmaları ve istenildiğinde ibraz edilmeleri zorunlu kılınmıştır. Bu süreni boyunca defter, kayıt ve belgelerin tutulması zorunlu olup, 5 yılın sonunda defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi suç teşkil etmeyecektir.

3.1.3.2. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

Bu fıkra yer alan fiiller, *defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamaktır*. Bu fiil, defterlerin tamamının değil, ancak bazı sayfalarının yok edilmesini ifade etmektedir.¹⁰⁰

Suçun meydana gelebilmesi için, Vergi Usul Kanunu gereğince tutulması veya saklanması zorunlu yasal defterin sayfalarını kopartmak, koparılan sayfalar yerine başka sayfalar koymak veya hiç sayfa koymamak gerekmektedir. Suçun oluşması için,

⁹⁸ OKTAR, Ateş, Vergi Hukuku, İstanbul, 2016 , s.373

⁹⁹ ÖZCAN, s.197

¹⁰⁰ KARAKOÇ, s. 291

sahifelerin defterden koparılması ya da ayrılması değil, bunların yok edilmesi işe oluşması gerekmektedir. Bu sebeple sadece koparma, yırtma, ayırma gibi hareketlerle suç oluşmayacaktır. ¹⁰¹

Yok edilen sayfa yerine, yok edilen sayfadaki tüm bilgileri içeren yeni bir sayfa konulması durumunda, fail fiilinden ihtiyarıyla vazgeçmiş sayılacağından faile ceza verilmeyecektir. ¹⁰²

3.1.3.3. Belgelerin Asıl ve Suretlerini Sahte Düzenlemek ya da Bu Belgeleri Kullanmak

VUK 359/b maddesi hükmüne göre; sahte belge düzenlenmesi veya sahte belgelerin kullanılması fiili kaçakçılık suçu sayılmıştır. VUK'un (b) fıkrasına göre, bir belgenin sahte olarak düzenlenmesi, aslının sahte olarak düzenlenmesi, ortada olmayan bir aslın suretinin düzenlenmesi ya da aslına uygun olmayan bir suretin düzenlenmesi şeklinde ortaya çıkabilir. ¹⁰³ Söz konusu maddede, hem başlangıçtan itibaren sahte olarak meydana getirilen bir belgeden (maddi sahtekarlık); hem de sahte olmayan bir belgenin, gerçek dışı muamele veya durumları gerçek gibi göstermek şeklinde düzenlenmesi (fikri sahtekarlık) fiilleri yer almaktadır. ¹⁰⁴

Sahte belge biçimsel olarak doğru olmakla birlikte gerçek hukuki ve iktisadi ilişki içermesi gerekirken, gerçek olmayan durumu içeren belgedir. ¹⁰⁵ Sahte belge 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikte “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*” olarak tanımlanmıştır. Başka bir ifadeyle, sahte belgeden; vergi muamelelerinde kullanılan ve gerçek bilgiler yerine, hakikate uymayan yanlış bilgileri ihtiva eden belgeler anlaşılmalıdır. ¹⁰⁶ ¹⁰⁷ Örneğin; fatura ve benzeri belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişi ve kuruluşlarla basılıp kullanılması, kullanılan bu tür belgelere sahte noter tasdiki yapılması, gerçek olmayan

¹⁰¹ KARAKOÇ, s. 291

¹⁰² ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s. 458

¹⁰³ OKTAR, Vergi 2016, s.376

¹⁰⁴ ERMAN, Sahir, Sahtecilik Suçları, 4. Baskı, İstanbul, 1981, ss.271-284

¹⁰⁵ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s. 458

¹⁰⁶ UYSAL/EROĞLU, s.852

¹⁰⁷ Bir kimsenin aslında mal satmadığı veya hizmet yapmadığı halde, bir mal satmış veya bir hizmet yapmış tanzim ederek vermiş olduğu fatura, sahte belgedir.

kişiler adına veya gerçekte olmayan muameleler için belge düzenlenmesi, sahte imza kullanılması, başkasına ait hesap numarası kullanılarak belge düzenlenmesi, belge basım izin alınmadan bastırılmış belgenin kullanılması, düzenlenen belgenin sahteliğini gösterir.¹⁰⁸

VUK 359/b kısmında düzenlenen kaçakçılık suçunun oluşması için sahte belgenin düzenlenmesi yeterli olup ayrıca sahte belgenin kullanılmasına gerek yoktur.

Suçun konusu, vergi kanunlarına göre düzenleme ve saklanma zorunluluğu olan ve vergi işlemlerinde kullanılmak üzere düzenlenen belgeler oluşturmaktadır.¹⁰⁹ Karşımıza en çok çıkan sahte olarak düzenlenen belgelere; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, adisyon, ücret bordrosu, yolcu listesi gibi evrakları saymak mümkündür.¹¹⁰ Kanunda tanımlandığı şekliyle sahtelik unsurlarını taşıyan belge kaçakçılık suçu bakımından sahte sayılacak olup, ilk bakışta kanuni şekle açık aykırılık eden veya zorunlu bilgileri taşımayan bu nedenle de aldatma kabiliyeti olmayan belgeler suçun konusu olmaz.¹¹¹

Sahte belge düzenleme ve/ya da kullanma olarak ifade edilen fiiller, genel olarak tez konumuz olan miyb düzenleme ve ya da kullanma fiillerine benzemekle birlikte, sahte belgede, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin aksine, gerçek bir işlem veya duruma dayanmamaktadır.¹¹²

Sahteciliğin tahrifattan farkı ise, sahtecilikte doğrudan doğruya yeni bir belge yaratma durumu söz konusu olup, tahrifatta mevcut bir belge üzerinde değişiklik yapılmasından bahsetmek mümkündür.¹¹³

Sahte belgeyi birkaç örnekle açıklayalım:

ÖRNEK 1: İnşaat malzemesi satan (A)'nın perakende satış yaptığı ancak fiş veya fatura vermediği inşaat malzemeleri nedeniyle bir faturalı mal alış birikimi olmuştur. Hukuken satılmış gözükmeyen bu inşaat malzemeleri nedeniyle, (B) inşaat şirketine 80 bin TL'lik fatura düzenlemiştir. Ödemeler nakit olarak yapılmış gözükmektedir. İnşaat malzemesi

¹⁰⁸ CANDAN, s. 164

¹⁰⁹ ŞENYÜZ, s.483

¹¹⁰ OK/GÜNDEL, s. 223

¹¹¹ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s. 458

¹¹² KARAKOÇ, s.291

¹¹³ DONAY, s. 143

teslimi nedeniyle irsaliye de düzenlenmemiştir. (B) inşaatın kullandığı malzemeler yönünden inceleme yapıldığında, gerçek bir mal satışı olmadığı tespit edilmiştir.

Bu durumda (A) firmasının inşaat şirketine düzenlediği fatura “**sahte fatura**” dır. Bu olayda (B) şirketi de sahte fatura almıştır. Her iki şirket yetkilisi için de 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası uygulanması söz konusudur. ¹¹⁴

ÖRNEK 2: (C) firması, (D) şirketinde belli aralıklarla hafriyat faturası düzenlenmiştir.

Yapılan vergi incelemesinde:

- (C) firmasının ödemelerini “nakit” olarak yapıldığı,
- (C) firmasının “aktifinde kayıtlı” kamyonların olmadığı,
- (C) firmasının “sigortalı çalışan” işçilerin bulunmadığı,
- (C) firmasının “akaryakıt alımının” olmadığı,

tespit edilmiştir.

Bu durumda, (D) şirketinin aldığı hafriyat faturalarının “**sahte belge**” olduğu sonucuna varılır ve bununla ilgili olarak hem düzenleyen hem de alan hakkında işlem yapılır. ¹¹⁵

3.1.4. C Fıkrasında Sayılan Suçlar

3.1.4.1. Belgeleri Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak, Sahte Olarak Basmak ve Bu Belgeleri Kullanmak

VUK’un 359. Maddesinin c fıkrasında sayılan hareketler, defter ve belgeleri Maliye Bakanlığı ile belge basım anlaşması olmadığı halde basma veya bu belgeleri bilerek kullanmaktır.

4369 sayılı kanundan önce kaçakçılığa teşebbüs suçunu oluşturan bu hareketler, ilgili maddenin kaldırılmasından sonra kaçakçılık suçunu oluşturan hareketler arasına alınmıştır. ¹¹⁶

Bu hükümde iki ayrı fiile yer verilmiştir:

¹¹⁴ KIZILOT/KIZILOT, s.506

¹¹⁵ KIZILOT/KIZILOT, s.506

¹¹⁶ OKTAR, Vergi 2016, S. 376

a) Sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği defter ve belgelerin Bakanlık ile anlaşması olmaksızın basılması

Mükelleflerin kullanacakları belgelerin yani fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu ve benzeri diğer belgelerin basımı “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik” hükümlerine tabi olduğundan bu belgelerin basılması için Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapılması gerekmekte olup belge basımına yetkili olunması gerekmektedir.¹¹⁷

Yani belirtilen şekilde belge basılması işlemi ile kaçakçılık suçu oluşur. Bu matbaaların bastıkları belgelerin sahte olup olmaması sonucu değiştirmez.¹¹⁸ Belgenin basılmış olması yeterlidir.

VUK 359/c fıkrasında, yalnızca Maliye Bakanlığıyla anlaşması bulunanlarca basılması gereken belgelerin, bu tür anlaşması olmayanlarca basılması eylemi kaçakçılık suçu olarak kabul edilmekte olup, belgenin, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olanlar tarafından, vergi dairesinin izni alınmadan veya sahte olarak basılması eylemi, bu fıkra göre suçu oluşturmamaktadır.¹¹⁹

Bu fıkra göre cezalandırılacak fail, belgeyi basan matbaanın işleticisidir.

b) Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların bastığı bu belgelerin bilerek kullanılması

Bu kısımda Maliye Bakanlığıyla anlaşması olmaksızın basılarak üretilen belgelerin bu niteliğinin bilerek kullanılması suç fiili olarak düzenlenmiştir.¹²⁰ Burada suçun oluşabilmesi için bu nitelikteki belgeyi kullananın söz konusu niteliği biliyor olması gerekmektedir. Yargıtay, mal karşılığı olmadan belge alıp kullanan, aynı nitelikteki çok sayıda belgeyi defterine kaydeden mükellefin, belgenin bu niteliğini bildiğini kabul etmektedir.¹²¹

Kullanma hareketi hem icrai hareketle hem de ihmali hareketle gerçekleşebilecek olup, ihmali harekete mükellefin defterinde kullandığı belgenin anlaşmasız matbaada

¹¹⁷ UYSAL/EROĞLU, s. 854

¹¹⁸ OKTAR, s.377

¹¹⁹ CANDAN, s.172

¹²⁰ ŞENYÜZ, Vergi 2015, s.464

¹²¹ CANDAN, s. 172

basıldığını öğrenmiş olmasına rağmen söz konusu belgeyi defterinden çıkarmaması olayını gösterebiliriz.¹²²



¹²² ÖZCAN, s. 217

4. MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA SUÇU

Bu bölümde daha önceki bölümlerde yapılan açıklamalar ışığında, miyb düzenleme veya kullanma suçunun faili, suçun fiili kapsamında gerçek ve tüzel kişilerde cezai sorumluluk, suçta korunan hukuki değeri ve suçun mağduru açıklanacaktır.

4.1. FAİL

Türk Ceza Kanunu'nun faillik başlıklı 37. Maddesinde suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her birinin fail olarak sorumlu olacağı düzenlenmiş olup, birlikte işlenen suçlarla birlikte faillik tanımını da içermektedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, “fail” bir suçun kanunda yer alan fiilini gerçekleştiren kişiye denir.

Türk Ceza Kanununda ve Anayasada ceza hukukunun şahsiliği ve bu şahsilik ilkesinin sonucu olarak yalnızca gerçek kişiler hakkında hapis cezası uygulanacağı kabul edilmiştir.¹²³ Tüzel kişiler hakkında ise, yalnızca güvenlik tedbirlerine hükmolunacağı belirtilmiştir.¹²⁴

Vergi suçlarının faillerine ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda da çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Cezaların düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 331. Maddesinde; “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*” vergi kaçakçılığı suçlarının faili, vergi kanunlarında yer alan düzenlemelere aykırı davrananlar olarak düzenlenmiştir.¹²⁵ Yine aynı kanunun “tüzel kişilerin sorumluluğu” başlıklı 333. Maddesinin 3. fıkrasında ise; “*Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 uncu maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.*” şeklinde düzenleme yapılarak bahsedilen fiilleri işleyenlerin fail olacağı belirtilmiştir. Özetle, Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde

¹²³ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s.410

¹²⁴ Ceza sorumluluğunun şahsiliği

Madde 20- (1) Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz.

(2) Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.

¹²⁵ ÖZCAN, s.121

suç olarak tanımlanmış eylemleri gerçekleştiren kişiler vergi kaçakçılığı suçlarının faili olarak karşımıza çıkmaktadır.¹²⁶

Miyb düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suçunun faili, gerçek kişi, mükellef¹²⁷ ya da bu kişiler tarafından usulüne uygun olarak görevlendirilen kişiler ve tüzel kişilerin yasal temsilcileri, tüzel kişiliği bulunmayanların ise idarecileri ya da varsa yasal temsilcileri olacaktır. Aşağıda gerçek ve tüzel kişilerin cezai sorumluluklarının ayrıntıları ile incelendiği bölümde ayrıntılı açıklamalar yapılacak ve faillik durumları tek tek değerlendirilecektir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suçunun faili hakkında kanunda kısıtlayıcı ve belirleyici bir özellik olmaması sebebiyle, mahsus suç niteliğine haiz değildir. Ancak, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçunun yalnızca mükellefler tarafından işlenmesi sebebiyle mahsus suç özelliği taşıdığı kanaatindeyiz.

128

4.1.1. Gerçek Kişilerde Cezai Sorumluluk

Gerçek kişi mükellefler, vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerini tek başlarına ya da birden çok kişinin bir araya gelerek oluşturdukları tüzel kişiliği olmayan ortaklıklarla gerçekleştirirler.¹²⁹ Gerçek kişi mükelleflerin tek başına faaliyet gösterilerek yapılan işlemlerde faalin tespiti açısından problem olmamakla birlikte bu durumun birkaç istisnası söz konusudur. Bunlar;

- a) Vergi Usul Kanunu'nun 332. Maddesinde; velayet ve vesayet altında bulunanların veya işlerinin idaresini bir kayyımaya tevdi edenlerin, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezanın muhatabı olmayacağı düzenlenmiş ve bu durumda cezanın muhatabının veli, vasi veya kayyım olduğu ifade edilmiştir. Aynı kanunun 10.

¹²⁶ ÖZCAN, s.121

¹²⁷ Her hangi bir konuda emir ve yasaklara ilişkin hükümleri yerine getirmekle sorumlu olan kişi olarak tanımlanan mükellef, devlet maliyesi açısından vergi vermekle yükümlü olan kimse veya kuruluş olarak tanımlanmaktadır. ÇOMAKLI, Şafak Ertan, Vergi Hukukunda Mahsus Suç, Savaş Yayınevi, Ankara 2008, ss. 100-101

¹²⁸ Aynı görüş ÇOMAKLI, s. 192

¹²⁹ KIZILOTT/KIZILOTT, s. 516

Maddesinin ilk fıkrasında küçük ve kısıtlıların vergi kanunlarına giren işlemleri kendi nam ve hesapları adına tek başına gerçekleştirmeleri yasaklanmıştır.¹³⁰

Kızılot/Kızılot görüşüne göre, dikkat edilmesi gereken husus velayet ve vesayet altında bulunanların *kendilerini temsil edenlerin fiilleri* dolayısıyla sorumlu tutulamayacaklarına ilişkindir. Velayet ve vesayet altında bulunanlar *kendi işlemiş oldukları* miyb düzenleme ve kullanma nedeniyle fail olabileceğini iddia etmektedir.¹³¹

b) Mirası reddetmemiş mirasçılar, ölenin hapis cezasını gerektiren fiillerinden sorumlu değildir.¹³² Mirasçılarının sorumlu tutulabilmesi için fiilin mirasçılar tarafından işlenebilecek fiillerden olması ve mirasçılarla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.¹³³ Örnek vermek gerekirse; miras bırakan mükellefin sağlığında deftere kaydedilmiş olan bir belgenin sahteliği konusunda, beyannamenin verileceği sırada bilgi sahibinde olan mirasçı, bu belgeyi o yıl kullanmaktan imtina etmez ise, sahte belge kullanma suretiyle işlenen fiilden cezalandırılacaktır.¹³⁴

c) Gerçek kişiler faaliyetlerini birden fazla kişi ile oluşturdukları tüzel kişiliği bulunmayan “adi şirket” ler aracılığıyla da yönetebilirler. Adi şirketlerde her ortağın şirketi temsil ve yönetim yetkisi bulunmakta olup, esas olarak şirket adına yapılan her türlü fiilden tüm ortakların sorumluluğu bulunmaktadır. Adi şirket ortaklarının, ortaklığın tüm işlerinden birlikte sorumlu olduğu durumlarda her bir ortağın ayrı ayrı ceza sorumluluğu bulunacak ve her bir ortak işlenen suçun faili olacaktır. Adi şirketin temsil yetkisinin iş bölümü yapılarak ortaklardan birine veya birkaçına bırakılması durumunda ise yönetimi yüklenen, suçun ayrıntılarını bilen ve suçun oluşmasında rolü bulunan kişi veya kişiler

¹³⁰ Yargıtay 9. Ceza Dairesi 31.03.1993 tarihli, 590/1601 sayılı kararı; “*Suç tarihinde velayet altında bulunan sanığın 213 sayılı Kanunun 10. ve 332. Maddelerine göre vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamayacağı gözetilmeden yazılı şekilde hüküm (mahkumiyet) kurulması kanuna aykırıdır.*”

¹³¹ KIZILOT/KIZILOT, s. 517

¹³² KIZILOT/KIZILOT, s. 517

¹³³ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s. 413

¹³⁴ ÖZCAN, s.125

suçun faili olacaktır.¹³⁵ Yargıtay uygulaması da bu yönde olup verilen kararlarda; “*cezai sorumluluğun belirlenmesi yönünden, adi ortaklığın yönetiminde sanıklar arasında iş bölümü olup olmadığı, suçun oluşumundaki rol ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırların araştırılarak sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun tayini ve tespiti gerektiği*” şeklinde karar verilmektedir.¹³⁶

- d) Mükellef, işyerine ait faaliyetlerini vekili aracılığıyla yürütüyorsa vergi kaçakçılığının suçunun sorumlusu vekildir.¹³⁷ Buradaki önemli hususlar, vekâletin resmi nitelikte olması gerektiği¹³⁸ ve suça konu faaliyetleri kapsamı gerektiğidir. Örneğin, suçun konusu sahte belge kullanmak ise, vekâletnamede vekilin, işyerine ait her türlü işi yapma veya fatura, irsaliye düzenleme, kabul etme vb. yetkilerin bulunması gerekmektedir.¹³⁹
- e) Vergi mükellefi ya da temsilcinin istek ve bilgisi dışında işyeri çalışanın vergi kaçakçılığı suçunu sayılan fiillerden birini işlemesi halinde, cezanın muhatabı fiili gerçekleştiren çalışan olacaktır. Burada önemli olan husus, fiilin mükellef dışındakiler tarafından işlendiğinin ispat edilmesidir.^{140 141}

¹³⁵ TAŞTAN, ss. 214-215

¹³⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 04.10.2001 tarih ve 2001/8652-2001/9034 sayılı kararı; Ceza sorumluluğunun belirlenmesi yönünden, adi ortaklığın yönetiminde sanıklar arasında işbölümü olup olmadığı, suçun oluşumundaki rol ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırların araştırılarak sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun tayin ve tespiti gerekir.

¹³⁷ KIZILOT/KIZILOT, s. 516

¹³⁸ Yargıtay 11. CD 16.12.1999 tarihli, 7580/8872 sayılı kararda; “*Sanığın duruşmadaki vergi mükellefi olmasına rağmen, işlerin vekaletname verdiği eşi tarafından yürütüldüğü, suça konu faturalardaki imzaların kendisine ait olmadığı ve hazırlık soruşturmasındaki dükkanın fiilen eşi ve haricen ortağı Y.Ç. tarafından işletildiği, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı faturaların Y.Ç. tarafından düzenlendiği yolundaki savunmaları karşısında adı geçenler dinlenip vekaletnamenin aslı ya da onanmış örneği celp edilip, incelenerek ve gerektiğinde faturaların kim tarafından düzenlendiği usulen tespit edilerek tüm deliller birlikte değerlendirilip sonucuna göre hukuki durumunun takdiri yerine soruşturma sonucu yazılı şekilde hüküm kurulması yasaya aykırıdır.*” Şeklinde karar verilmiştir. Benzer karar(Yargıtay 11. CD 04.06.2001-4810/6128)

¹³⁹ GÜNDEL, Ahmet, Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 122, Şubat 2003, s.28, aktaran ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s.413

¹⁴⁰ KIZILOT/KIZILOT, s. 517

¹⁴¹ Yargıtay 11. CD. 27.09.2001, 2001/5007 E., 2001/8710 K., “*...Tüzel kişilerin Kanuni temsilci dışındaki personelinin sözü edilen maddelerdeki fiilleri işlemeleri halinde cezai sorumluluğun belirlenmesi üzerinde duyarlılıkla durulması gereken önemli bir konudur. Kanuni temsilcilerin suçtan kurtulmak için fiillerin; bilgilere emir ve talimatları dışında personel tarafından işlendiğini savunmaları olasıdır.*

Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar; diğerleri

f) Mükellefin çalıştığı mali müşavir ve yeminli mali müşavirin fail olması için aranan özellikler birbirinden farklıdır. Mali müşavirin fail olması için, suça ilişkin harekete geçmiş olması ve suçta aktif rolünün bulunması gerekmektedir. VUK mükerrer 227. Maddesinde yeminli mali müşavir, mali müşavir ve muhasebecilere vergi denetiminde idareye yardımcı olmak amacıyla birtakım yetkiler vermiştir. Kanunda verilen bu yetkilerle birlikte sayılan kişilere birtakım sorumluluklar da yüklenmiştir. Vergi idaresi tarafından imza ve tasdik raporlarının verilmesinden sonra yapılan inceleme neticesinde, bunların usulüne uygun biçimde gerçekleştirilmediği ve bunun sonucunda vergi kaybının oluştuğu anlaşıldığı takdirde, bu kişiler, ortaya çıkan vergi, ceza ve gecikme faizlerinin ödenmesinde mükelleflerle birlikte müteselsil olarak sorumlu olurlar.¹⁴²¹⁴³

Örneğin, mükellef vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek için mali müşavirle birlikte yanıltıcı belge düzenler bunu da deftere işlerse hem mükellef hem de mali müşavir VUK 359/a-2 Maddesinde düzenlenen suç sebebiyle fail olacaktır. Ancak, mali müşavir mükellefin getirdiği faturanın yanıltıcı olduğunu

emir ve talimatı uygularlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığında fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyen cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir.

Ama her durumda; kanuni temsilcilerin, personelin fiillerini işlendiği sırada bilmediği, işlendikten sonra da bilmeyerek kullandığı savunma ve olgusunun geçerliliği tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçüğü, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmesi yapıp sonuca varılmalıdır. Böylece isabetli ve adil sonuç elde edilir; cezaların şahsiliği ilkesine de uygunluk sağlanır.

*Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilin sonucuna katlanmalıdır. **Personelin, temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez....***

¹⁴² MUTLUER, Kamil, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan 2014, Ankara, s. 82-83.

¹⁴³ Yargıtay 19. CD. 21.10.2015 tarih ve E. 2015/875, K. 2015/5932 sayılı kararda395, "... Serbest muhasebeci olan sanık R.C. hakkında 2008 takvim yılında, muhasebecilik hizmeti verdiği "...İnş....Ltd.Şti" yetkilisinin sahte fatura düzenlemek suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında sanığın sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp ..." demek suretiyle serbest muhasebecilik yapanların kaçakçılıkla ilgili işlenen suçlara katılımları durumunda sorumluluklarının doğacağı belirtilmiştir.

bilmeyerek deftere işlerse, müşavir bu suçtan dolayı fail olarak sorumlu tutulmayacak, yalnızca mükellef ilgili suç kapsamında cezalandırılacaktır. Burada önemli olan husus, müşavirin getirdiği belgenin sahte ya da yanıltıcı olup olmadığını müşavirin araştırma zorunluluğunun olmadığıdır. Ancak yeminli mali müşavir için bu durum farklı olup yeminli mali müşavirler belgelerin doğruluğunu araştırmakla yükümlüdürler. Nitekim somut olaydaki suçun tüm unsurları değerlendirildiği takdirde yeminli mali müşavirin ilgili suçtan dolayı sorumlulukları doğabilir.

4.1.2. Tüzel Kişilerde Cezai Sorumluluk

Türk Ceza Kanununun 20 inci maddesinde, ceza sorumluluğunun şahsi olduğu ve tüzel kişiler hakkında cezai yaptırım uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Türk Ceza Kanunu'nun 5. Maddesinde *"Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır."* şeklinde yapılan düzenleme gereğince de TCK 20 de düzenlenen tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamayacağı hükmü Vergi Usul Kanunu bakımından da geçerlidir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nda, vergi kaçakçılığı suçlarında tüzel kişilerin suç faili olabileceği yönünde bir düzenleme olmadığı için de tüzel kişilerin suç faili olması bu kanun açısından da mümkün değildir.

Bu bağlamda, tüzel kişiler bünyesinde işlenen suçlarda failin kim veya kimler olacağı hususu üzerinde durulması gerekmektedir.

2365 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesine kadar Vergi Usul Kanununda bu konuyu düzenleyen açık bir hükme yer verilmediği görülmektedir.

2365 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeyle birlikte, tüzel kişilik bünyesinde işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının faili "tüzel kişilerin kanuni temsilcileri" olarak gösterilmiştir.

Tüzel kişilerin bünyesinde işlenen suçların failinin kanuni temsilciler olarak belirtilmesi, beraberinde bazı hukuki sorunlara neden olunca, Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu bir genelge ile konuya açıklık getirmiştir.

Maliye Bakanlığınca hazırlanan, 16.7.1981 tarihli, 17402 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 143 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde;

Tüzel Kişilerde Vergi Suçuna Giren İşlemler Dolayısıyla Ceza Mahkemelerinde Hükmolunacak Cezaların Muhatabı başlığı altında şu açıklamalara yer verilmiştir:

"333 üncü maddede değişiklik yapılmadan önce, ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar dolayısıyla yapılacak takibat ve hükmedilecek cezaların tüzel kişilerde ne şekilde yürütülüp infaz edileceği hususunda Vergi Usul Kanununda bir açıklık yoktu.

Bu defa, 333 üncü maddenin sonuna eklenen *"Bu Kanunun 344 (1-6 numaralı bentlerine giren fiiller ile 358 ve 361 inci maddelerinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde, bu fiiller için 359, 360 ve 361 inci maddelerinde öngörülen cezalar tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunur"* şeklindeki bir fıkra ile belirtilen hallerde kimlerin takibata ve cezaya muhatap olacağı açıklığa kavuşturulmuş bulunmaktadır.¹⁴⁴

Ancak, bu fıkra gereğince tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına ceza hükmolunabilmesi için, aşağıdaki hususların açıklanmasında yarar görülmüştür.

Bilindiği üzere, ceza hukukunun başta gelen prensiplerinden biri, cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmiş olmasıdır. Ayrıca cezanın, suçu bilfiil işleyen kimseye çektirilmesi de cezada şahsilik prensibinin gereğidir. Yapılan düzenlemede bu prensibe sadık kalınarak, tüzel kişiliği ceza sorumlusu tutmak gibi bir anlayışa yer verilmemiştir,

Fakat genel ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amaç, suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır.

Bu nedenle, cezaya muhatap olacak kanuni temsilcinin; suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle tayini gerekmektedir.

¹⁴⁴ Tüzel kişilerin sorumluluğuna ilişkin Y. 11. CD. 27.09.2002 tarih ve E. 2001/5007, K. 2001/8710 sayılı karar: *"Tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluk 213 sayılı Kanunun 10. ve 333. maddelerinde hükme bağlanmıştır. 10. maddede tüzel kişilerin mükellef vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği; 333. maddenin 4369 sayılı Kanunla değişik son fıkrasında da 359. maddede yazılı fiillerin işlenmesi halinde 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezaların, bu fiilleri işleyenler hakkında hüküm olunacağı açıklanmıştır."*

Maliye Bakanlığı, 143 sıra sayılı Genel Tebliği ile suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olanların cezalandırılmasının amaçlandığını açıkça ifade etmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın Kanundaki bu duruma ilişkin yayınlamış olduğu tebliğ ile yetinilmemiş, 4369 sayılı Kanun'un 81. maddesinin A/14. Fıkrasında; *"333 üncü maddesinin üçüncü fıkrası "Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur"* denilmek suretiyle değişikliğe gidilerek, tüzel kişilik bünyesinde işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının failini, suç teşkil eden fiili işleyen kişi veya kişiler olarak belirlemiştir. Böylelikle kanuni temsilciler üzerindeki objektif cezai sorumluluk kaldırılarak, Vergi Usul Kanunu, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine uygun hale getirilmiştir.

Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi, sadece fiili yapanın cezalandırılmasını gerektirir. Bu sebeple fiili işleyenin cezalandırılabilmesi için vergi mükellefi olması aranmamıştır. Diğer bir ifade ile vergi mükellefi her daim bütün iş ve işlemlerden sorumlu tutulamaz. Zira suçu işleyen her zaman mükellef olmayabilir. Anayasanın 38. maddesi gereğince ceza sorumluluğu şahsi olduğundan, yükümlülük (Mükellefiyet) aranmadan, Vergi Usul Kanununa muhalefet eden kişinin cezalandırılması gerekmektedir.

Buna rağmen uygulamada bu hususa dikkat edilmeden, sadece tüzel kişinin yönetici olması sebebiyle kişiler, suçun faili olarak gösterilmeye devam edildiği ve bu yönde yargı kararları verildiği de görülmektedir. Bunun sebebi, tüzel kişilik yönetiminin vergi ödev ve borçlarından kaynaklanan "objektif/kusursuz sorumluluk" esasına dayanan mükellefiyetleri ile ceza hukukundan kaynaklanan "kusur sorumluluğu" nun ve "ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi" nin uygulamada bilinmemesi ve eski kanun dönemindeki alışkanlıklar ile tüzel kişi yöneticilerinin doğrudan suçlu kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır.

Böyle bir anlayış, tüzel kişi yöneticilerinin vergi ödev ve borçları dışında kalan her türlü durumdan koşulsuz ve kusursuz, mutlak sorumlu tutulmalarına sebebiyet vermektedir. Bu durum ise ceza hukukunda geçerli olan kusura dayalı sorumluluk ile ceza

sorumluluğunun şahsiliği prensibine aykırılık oluşturmaktadır. Yargıtay da kararlarında bu hususlara vurgu yapmaktadır.¹⁴⁵

Burada, tüzel kişiler için bir bütün olarak organ sorumluluğundan uzaklaşan temsilciliğe dayanan gerçek kişi sorumluluğunun kabul edildiğinin temel kural olduğu görülmektedir.¹⁴⁶

Tüzel kişiler her ne kadar kanuni temsilciler aracılığıyla yürütse de çoğu zaman işletmeyi işletmek için kişiler çalıştırırlar. Burada dikkat edilmesi gereken çalışan personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatla iş görüp görmediğidir. Emir ve talimatlar neticesinde işlenen fiiller de kanuni temsilcinin cezai sorumluluğu olduğu aşikârdır. Ancak, istisnai de olsa çalışan personelin, emir ve talimatlara karşı gelerek (kişisel çıkar sağlamak vs amacıyla) fiilleri işlemesi mümkün olabilir ve bu durumda fiili işleyen personelin cezai sorumluluğu bulunacaktır.¹⁴⁷

Tüzel kişiliğe sahip şirket ve işletme tiplerine göre failleri inceleyelim:

Anonim şirketler, TTK'nın 329. maddesi anonim şirketi, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirket olarak nitelendirmiştir. İlgili maddenin ikinci fıkrasında pay sahiplerinin sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile şirkete karşı sorumlu olduğu belirtilmiştir.

TTK'nın 365. maddesinde, "*Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır.*" şeklinde belirtilmiştir ve TTK'nın 370.

¹⁴⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 3.5.2005 tarihli, 2004/7159 E., 2005/2340 K. sayılı kararında; "*suçun sübutu halinde, TTK'nun 319. maddesi uyarınca Anonim Şirkette, yönetim kurulunca veya şirket mukavelesi ile şirketi temsile üyelerden bin veya birkaçının yetkili kılınıp kılınmadığı ve bu hususta alınmış bir karar yoksa ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 17.12.1990 gün ve 312/340 Sayılı kararında açıklandığı üzere tüzel kişinin birden fazla temsilcisinin olması halinde cezai sorumluluğunun cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak suçun şekil sorumlusuna değil ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan kanuni temsilciye ait olacağı da gözetilerek gerekli araştırma yapıp, deliller toplanarak sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekeceği*" açıkça ifade edilerek, bu hususa vurgu yapmıştır.

"*Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerin bulunması suçun, eylem ve fikir birliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumlusu değil ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye aittir.*" (Yargıtay 11. CD'nin 27.09.2001 tarihli ve 5007-8710 no'lu kararı, aktaran Parlar/Demirel, Açıklamalı-İçtihatlı Adli İdari Vergi Suçları, s. 163)

"...suçun oluşumundaki rolü kesin bir biçimde belirlenemeyen sanığın beraatine karar verilmesi gerekirken, limited şirketin kanuni temsilcisi sıfatı nazara alınarak mahkûmiyetine hükmolunması yasaya aykırıdır." Yargıtay 11. CD'nin 04.10.2000 tarihli ve 3054/4138 no'lu kararı

¹⁴⁶ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s.417

¹⁴⁷ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s.417

maddesinde ise, anonim şirketlerin temsil yetkisi genel olarak değerlendirilmiş, temsil yetkisinin kapsam ve sınırları ise TTK'nın 371. maddesinde belirtilmiştir. Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza¹⁴⁸ ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır. Yeni düzenlemeye göre yönetim kurulu üyesi olması şart olmayan şirket müdürünün (ya da genel müdür) temsil ile görevlendirilmesi durumunda, yönetim kurulu üyelerinden en az birisinin de müdür ile birlikte ilgili temsil yetkisi ile donatılmış olması gerekecektir.

Anonim şirketlerde fail, cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca, suça ilişkin eylemde katkısı bulunan, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilci veya üzerine yetki devredilmiş kanuni temsilcidir. VUK'nun 359. maddesi kapsamında dışarıdan müdür olarak atanan kanuni temsilcilerin sorumlulukları, yönetim kurulu üyesi olan kanuni temsilcilerin sorumluluklarından farklı değildir. Kanuni temsilciler arasında görev bölümü yapılmış ise, suçun konusunu oluşturan olay hangi temsilci tarafından gerçekleştirilmiş ise cezanın muhatabı fiilin ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rol alan temsilci olacaktır.

Anonim şirketlerde işletmede çalıştırılan personellerin suç işlemesi halinde de, kanuni temsilcinin sorumluluğu doğabilir. Tüzel kişiler kanuni temsilcilerin yanı sıra

¹⁴⁸ Çift imza kuralının istisnaları bulunmaktadır:

-Yönetim kurulu, ikiden çok üyeli olsa bile, ana sözleşmede, temsil yetkisi sadece bir üyeye ya da ikiden çok üyeye verilebilmekle birlikte üyelerin hepsinin imzası da aranabilmektedir.

-Çift imza geçerli olsa dahi, her bir temsilci ortağın pasif temsilinde (ortaklığa yapılacak ihtar, ihbar ve tebligatları kabulde) tek başına yetkili kılınmıştır.

-Türk Ticaret Kanunu 368. maddesi gereğince, yönetim kurulu şirkete ticari temsilci ve ticari vekiller atayabilir. Ayrıca temsile yetkili olmayan yönetim kurulu üyeleri ya da şirkete hizmet sözleşmesi ile bağlı olanlar, sınırlı yetkili ticari vekil yahut diğer tacir yardımcılarını olarak tayin edilebilir (TTK 371/7). Bu atama için ek şartlardan biri, atanacak olanların görev ve yetkileri iç yönergede açıkça gösterilmesidir. İç yönergenin tescil ve ilanı ise zorunlu tutulmuştur. Fakat TTK 367/1. maddesinde iç yönergenin tescil ve ilanı öngörülmemiştir. İkinci şart ise, atamanın yönetim kurulu kararı ile yapılması ve kararın tescil ilan ettirilmesidir (TTK 371/7).

Bu şartlar ile atanan sınırlı yetkili ticari vekil ya da diğer tacir yardımcılarını şirkete ve üçüncü kişilere verecekleri her türlü zarardan dolayı, yönetim kurulu üyeleri müteselsilen sorumlu tutulmuştur (md. 371/7).

-Yönetim kurulu, ortaklığı temsil etmeye yetkili kişilere ve temsil şekline ilişkin olan kararları notere onaylatıp sicile vermek, tescil ve ilan ettirmek zorundadır.

-Temsil yetkisinin tescili sonrasında ilgili kişilerin seçimine ya da atamalarına yönelik herhangi bir hukuki sakatlık, şirket tarafından üçüncü kişilere, ancak sakatlığın bunlar tarafından bilindiğinin ispat edilmesi koşuluyla öne sürülebilir (TTK 373/2). Temsil yetkisinin kaldırılmasıyla bu hususun da tescil ve ilan edilmesi şarttır (TTK madde 373/1, 31/1) (**BAHTİYAR**, Mehmet, Ortaklıklar Hukuku, İstanbul 2015, ss. 227- 228).

işletmenin faaliyetlerini yürütmek için personel de istihdam eder. Çalışan personelin suç işlemesi sonucunda kanuni temsilci açısından da iki durum oluşur. Bunlardan birincisi, çalışan personelin suçun kanuni temsilcinin bilgi ve onayı dahilinde işlemesi, diğeri ise personelin bu suçu kanuni temsilciden habersiz yapmasıdır. Birinci durumda kanuni temsilcinin cezai sorumluluğu doğacağı aşikâr olup, ikinci durumda, çalışan personelin örneğin; yanıltıcı belge düzenlemesi ve bunu kanuni temsilcinin irade ve onayı dışında tutması halinde kanuni temsilcinin cezai sorumluluğu doğmayacaktır. Ancak, burada kanuni temsilcinin, çalışan personelin işlediği suçta kendisinin emir ve talimatının olmadığını ispatlaması gerekmektedir.¹⁴⁹¹⁵⁰

Tasfiye halinde bulunan şirketlere baktığımızda ise, Yeni TTK'nın 291. Maddesinde tasfiyenin amacı ve tasfiye memurunun sorumluluğu düzenlenmiştir.¹⁵¹ Tasfiye halinde bulunan şirketi mahkemelerde ve dışarıda tasfiye memurları temsil etmektedirler. Böylece tasfiye süresince sorumluluk tasfiye memuruna ait olur.

Limited şirketler, Yeni TTK'nın 573. ve 574. Maddesinde belirtildiği üzere bir veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından kurulan ve ortaklarının sayısı elliyi aşmayan şirketlerdir.¹⁵² Yeni TTK'nın 623. maddesi gereğince limited şirketlerde şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi¹⁵³ ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da

¹⁴⁹ TAŞTAN, s.216

¹⁵⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin., 27.09.2011 tarihli ve 2001/5007 E., 2001/8710 K. sayılı kararı; *"Kanuni temsilcileri cezai sorumluluktan kurtulması için personelin, tüzel kişinin yazılı kurallarına, kararlarına, emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığının delillerini ortaya koyması gerekir. Zira fiilin meydana getirdiği belgeyi kullanan kendisi, yararlanan yine kendisi ya da tüzel kişidir. Örneğin sahte veya yanıltıcı faturanın kullanılması sırasında bu niteliğinin anlaşılması ya da anlaşılır olmasına rağmen vergi dairesinde kullanılması, fiilin işlenmesine izin ve onay verildiğini göstermiş olduğundan kanuni temsilci cezai sorumluluktan kurtulamaz Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcisinin irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez."* şeklindedir.

¹⁵¹ TTK 291.madde *"Tasfiye memurları, şirketin faaliyette bulunduğu dönemde başlanmış olup da henüz sonuçlandırılmamış olan iş ve işlemleri tamamlamaya, şirketin borç ve taahhütlerini yerine getirmeye, şirketin alacaklarını toplamaya, gereğinde yargı yolu ile almaya ve varlıkları paraya çevirmeye, net varlığı elde etmeye yönelik ve yarayan bütün iş ve işlemleri yapmaya yetkili ve zorunludurlar"*

¹⁵² ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s. 421

¹⁵³ Şirket sözleşmesi vergi kaçakçılığı suçu işlendiği durumda sanıkların hukuki durumlarının değerlendirilmesi noktasında önem taşımaktadır. Nitekim Yargıtay. 11. CD., 15.11.2000 tarih ve E. 4873, K. 5128 sayılı kararda, *"... şirketin idare ve temsilinin kim veya kimlere ait olduğu şirket ana sözleşmesi getirilip ... dikkate alınmadan hüküm kurulması yasaya aykırıdır."* şeklinde hüküm vermiştir. Benzer karar Y. 11. CD., E. 2007/2736, K. 2008/11899, T. 17.11.2008 *"... şirketi idare ve temsilinin kim veya kimlere ait olduğu şirket ana sözleşmesi getirilip Ticaret Sicil Memurluğu'ndan sorularak tespiti ile tüm deliller birlikte değerlendirilip sonucuna göre sanıkların hukuki durumun takdir ve tayine gerekirken, ..."*

üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekmektedir.¹⁵⁴ Yargıtay uygulamasında limited şirketin kim tarafından temsil edildiğinin araştırılmadan ortaklar hakkında mahkûmiyet kararı verilmesi bozma sebebi yapılmıştır.¹⁵⁵

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin fiillerde fail, eylemi ile fiili işleyen kanuni temsilci sayılan müdür veya üzerine yetki devredilmiş kanuni temsilcidir. Şirketin yönetim ve temsili için birden fazla temsilcinin atandığı durumlarda, temsilcilerin görev alanlarının sınırları belirlenemiyorsa, suç tüm temsilciler tarafından işlenmiş sayılacaktır.¹⁵⁶

Kollektif şirketler, Yeni TTK' nın 211. maddesinde, *"ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir."* şeklinde tanımlanmıştır.

Kollektif şirketlerde, şirket sözleşmesinde aksi bir düzenleme olmadıkça her bir ortak temsil yetkisine sahiptir. Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin fiillerde ise suça katkısı olan temsil yetkisine sahip ortaklardan biri veya birkaçı ya da kendisine yetki devredilmiş kişi veya kişilerin fail olarak sorumluluğu doğacaktır.¹⁵⁷

Komandit şirketler, TTK 304 *"Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir."* şeklinde tanımlanmıştır. Komandit şirketler, kural olarak komandite ortaklar tarafından temsil edilir. Kollektif şirketin temsil yetkisinin kapsamı ve sınırlandırılmasına ilişkin hükümleri komandit şirkete de uygulanacak olup vergi kaçakçılığı suçlarında suça ilişkin eylemde katkısı bulunan komandite ortak veya ortaklar ya da üzerine yetki devredilmiş kanuni temsilcinin fail olarak sorumluluğu doğacaktır.

Kooperatif şirketler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesinde *"tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek*

¹⁵⁴ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s. 421

¹⁵⁵ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s. 422 (Yargıtay 9. Ceza Dairesi 90/1302 E., 90/2067 K.)

¹⁵⁶ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s. 422

¹⁵⁷ PARLAR/DEMİREL, s.149

veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını iş gücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir” şeklinde tanımlanmıştır.

Kooperatifler Kanunu 55. maddesine göre, kanun ve ana sözleşme hükümleri çerçevesinde kooperatifin faaliyetlerini yöneten ve onu temsil eden icra organı yönetim kurulu olup, aynı kanunun 58. maddesi, kooperatifin kısmen ya da tamamen yönetimi ve temsiline ilişkin olarak yönetim kurulu ya da genel kurulun kooperatif ortağı olmayan bir/birkaç müdüre ya da yönetim kurulu üyesine bırakabileceğini ifade etmektedir. Ancak yönetim kurulu ya da genel kurul söz konusu tevdi etme yetkisini yalnızca ana sözleşmede hüküm bulunması ile yapabilir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında, diğer şirketlerde de belirttiğimiz gibi önemli olan husus, fikir ve eylem birliği içinde olmayan kanuni temsilciye cezai sorumluluğun tümüyle yüklenmemesidir. Bu sebeple bir tüzel kişilik olan kooperatiflerde de suçun fiilini işleyen ya da suçta kendisinin emir ve talimatı olan, yani Yargıtay tanımı ile “işlenen suçun ayrıntılarını bilen kanuni temsilci” açısından cezai sorumluluk doğar.¹⁵⁸

Dernekler, Türk Medeni Kanunu’nun 56. maddesinde; “*gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları*” şeklinde tanımlanmıştır. Derneğin temsil yetkisi yönetim kuruluna ait olup temsil görevi, yönetim kurulunca, üyelere birine veya bir üçüncü kişiye verilebilir. Dernek bünyesinde işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında, suça ilişkin eylemde katkısı bulunan derneğin faaliyetlerden sorumlu tutulan yönetim kurulu üyesi veya üyeleri ya da üzerine yetki devredilmiş kanuni temsilcinin fail olarak sorumluluğu doğacaktır.¹⁵⁹

Vakıflar, Türk Medeni Kanunu’nun 101. maddesinde “*gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları*” şeklinde tanımlanmıştır. Vakıflarda, vergi kaçakçılığı suçlarına

¹⁵⁸ OK/GÜNDEL, s.53

¹⁵⁹ YİĞİT, Uğur, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s.88

ilişkin fiillerde, suça ilişkin eyleme katkısı bulunan yöneticiler ya da üzerine yetki devredilmiş kişilerin fail olarak sorumluluğu doğacaktır.¹⁶⁰

4.2. KORUNAN HUKUKİ DEĞER

4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce vergi ziyayı, vergi kaçakçılığı ve bu kapsamda miyb düzenleme veya kullanma suçunun unsuru olarak yer almakta ve bu da suçu açıkça zarar suçu haline getirmekteydi. Vergi ziyasının suçun unsuru olarak kabul edildiği dönemde, kanun koyucunun vergi kaçakçılığı suçlarını cezalandırmaktaki amacı “verginin kaçırılmasını önlemek” olarak kabul edilmekteydi.

4369 sayılı değişiklikten sonra, vergi ziyayı suçun unsuru olmaktan çıkarılması sonucunda kanun koyucunun vergi kaçakçılığı suçunu cezalandırmaktaki amacının, “mükelleflerin mali bakımdan gerçek durumunu belirlemeye yarayan sağlıklı verilere ulaşmasının engellenmesinin önüne geçmek” olduğunun kabul edilmesi gerekir.¹⁶¹

Anayasa Mahkemesi, 31.01.2007 tarihli, 2004/31 E., 2007/11 K. Sayılı kararında, vergi suç ve cezalarının amacının, vergi yasalarının iyi uygulanmasını sağlayarak vergi borçlarının tespit edilmesi, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, devletin gelir kaynaklarını güvence altına almak, vergi kaybını önlemek ve kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını sağlamak olduğunu belirtmiştir.¹⁶²

Vergi kaçakçılığı suçu ve bu kapsamda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçu ile korunan hukuki yarar, henüz vergi ziyayı doğmadan suçun oluşması sebebiyle, “Devletin soyut ekonomik yararının zarar görmemesi”¹⁶³ ve aynı zamanda her suçta olduğu gibi kamu düzeninin ve kamu güveninin bozulmamasıdır.¹⁶⁴ 4369 sayılı Kanun’un gerekçesinde de; “...bazı filler doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütlü suç niteliğinde olabilir. Muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi ya da yok edilmesi, denetim ve kontrolden kaçmak amaçlı

¹⁶⁰ PARLAR/DEMİREL, s. 156

¹⁶¹ ÖZCAN, s.97

¹⁶² UĞUR/ELİBOL, s. 104

¹⁶³ DONAY, s.12

¹⁶⁴ AĞAR, s. 189

*davranışlar ve sahte veya içerik açısından yanıltıcı belge düzenleyip kullanmak gibi fiiller bu kategoride sayılabilir. ” şeklinde belirtilerek vergi kaçakçılığı suçlarında korunan hukuki değerin kamu güvenliği olduğu hususuna dikkat çekilmiştir.*¹⁶⁵

4.3. MAĞDUR

Korunan hukuki değerin sahibi olarak tanımlanan mağdur, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak veya düzenlemek suçunda, suçun konusunu oluşturan belgelere güven duyan toplumu oluşturan tüm bireylerdir.¹⁶⁶

Mağdur ve suçtan zarar gören ifadeleri birbirinden farklı olup, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçunda her ne kadar mağdur toplumu oluşturan tüm bireyler ise de, suçtan görenler vergi idaresi, hazine ve vergisini zamanında¹⁶⁷ ödeyen dürüst mükelleflerdir.

¹⁶⁵ UĞUR, Hüsamettin, Vergi Usul Kanununa Göre Yanıltıcı veya Sahte Belge Kullanma Suçlarında Suç Tarihi, Terazi Hukuk Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 109, Eylül 2015, Sayfa: 84-92

¹⁶⁶ ÖZCAN, s.132

¹⁶⁷ ÖZCAN, ss. 132-133

5. SUÇUN UNSURLARI

Çalışmamızın bu bölümünde, önceki bölümlerde oluşturulan hukuki temeller üzerine, miyb düzenleme veya kullanma suçunun unsurları tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda öncelikle tipiklik unsuru tanımlanmış, ardından maddi unsur ve maddi unsur kapsamında suçun konusunu oluşturan belgeler tanımlanmıştır. Devamında ise, manevi unsur ve hukuka aykırılık ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmiştir.

5.1. TİPİKLİK UNSURU

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme suçunda tipiklik unsuru; suç teşkil eden eylemin yasada tanımlanmasıdır.¹⁶⁸ Yasada suç olarak tanımlanmayan herhangi bir eylemin, suç olarak nitelendirilmesi mümkün olmayıp¹⁶⁹, bir eylemin cezalandırılabilmesi için, ilgili yasada suç olarak tanımlanması ve cezasının da belirtilmiş olması gerekmektedir.¹⁷⁰

Bu ilkenin varlığı, suç sayılan fiiller ve cezaları konusunda, bilgiye ulaşılma ve öngörülebilirlik sağlaması sebebiyle, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına almaktadır.¹⁷¹

Hangi fiillerin vergi kaçakçılığı suçu oluşturacağı VUK'un 359. Maddesinde gösterilmiş olup, miyb düzenlemesi ve kullanılması da bu fiillerden biri olarak tanımlanmış ve yaptırımları da yine aynı maddede düzenlenmiştir.

5.2. MADDİ UNSUR

Suçun maddi unsurunun gerçekleşmiş sayılması için hareket adı verilen icrai ya da ihmali fiil yetmez. Bu hareket sonucunda dış dünyada da bir değişik meydana gelmesi

¹⁶⁸ KIZILOT/KIZILOT, s.510

¹⁶⁹ KARAKOÇ, Vergi Ceza, s.271

¹⁷⁰ KIZILOT/KIZILOT, s.510

¹⁷¹ CANDAN, s.12

gerekir. Dış dünyadaki bu değişikliğe netice adı verilir. Son olarak hareketle neticenin irtibatlandırılması yani illiyet bağının bulunması gerekmektedir.¹⁷²

Miyb düzenleme veya kullanma fiilinde de maddi unsur, bir hareket ve bu harekete bağlı netice ile suçun meydana gelmesidir.¹⁷³

Çalışmamızın bu bölümünde öncelikle suçun konusunu oluşturan belgeler incelenecek ardında da suçun maddi unsurları incelenecektir.

5.2.1. Suçun Konusu

Miyb düzenlemek ve kullanmak suçunun konusu, vergi kanunlarına göre ibraz ve saklama mecburiyeti bulunan belgeler olup saklama ve ibraz mecburiyeti olan defterler bu suçun konusunu oluşturmazlar. Suçun konusu olan belgeler Vergi Usul Kanunu'nun 229. İla Mükerrer 242. Maddelerin arasında düzenlenmiş olup, bunlar; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ve muhabere evrakıdır. Bu belgeler niteliği itibariyle Türk Ceza Kanunu'nun 207. Maddesi gereği özel belgedir ancak Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükmünü içeren özel bir Kanun olması sebebiyle özel hükmün önceliği gereği Vergi Usul Kanunu'na göre soruşturma ve kovuşturma yapılacaktır.¹⁷⁴

Öncelikle belge kavramı ve suçun konusunu oluşturan belgelerin kısaca tanımları aşağıdaki bölümde açıklanacaktır. Belgelerin tanımlarına yer verdikten sonra ise VUK'un Mükerrer 257. Maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığının tutulmasını ve düzenlenmesini istediği belgelerin suçun konusunu oluşturup oluşturmadığı kanunilik ilkesi çerçevesinde tartışılacaktır. Devamında ise, yanıltıcı belgenin tanımı yapılarak sahte belge ile yanıltıcı belge arasındaki farklar incelenecektir.

¹⁷² HIZLI, s.57

¹⁷³ KIZILOT/KIZILOT, s.510

¹⁷⁴ UĞUR, s.193

5.2.1.1. Vergi Hukukunda Belge

Belge, sözlük anlamı olarak, “bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, doküman” olarak tanımlanmıştır.¹⁷⁵ Belge, Arapça kökenli “vesika” sözcüğünün yerine kullanılan bir kelime olup VUK’un Mükellefin Ödevleri başlıklı ikinci kitabının üçüncü kısmı vesikalar başlığı altında düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu’nda belgenin tanımına yer verilmemiş ancak Vergi Usul Kanunu’nda mükelleflerin düzenlemesi gereken belgeler sırayla belirtilmiştir. Bu belgelere kısaca değinelim.

5.2.1.1.1. Fatura

Fatura vergi hukukunun en temel belgelerinden biridir. VUK’un 229. Maddesinde faturanın tanımı; “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır” şeklinde yapılmıştır.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere, fatura yalnızca tüccar olan kişiler tarafından düzenlenen ticari bir vesika olup, tacir olmayan kişilerin verecekleri belgeler fatura sayılmaz.¹⁷⁶

Vergi Usul Kanunu’nun 230. Maddesinde faturada en az hangi bilgilerin bulunması gerektiği belirtilmiştir.¹⁷⁷ Bu bilgilerin eksik olduğu veya yer almadığı belgeler fatura olarak kabul edilmeyecektir.

Bu bilgilerin yer almadığı ya da eksik olduğu bir belge fatura olarak kabul edilmeyecektir.

Fatura malın teslim edildiği veya hizmetin sunulduğu tarihten itibaren **en geç yedi gün** içinde düzenlenir. Eğer fatura bu süre içerisinde düzenlenmemiş ise hiç düzenlenmemiş

¹⁷⁵ Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=BELGE, erişim tarihi 2.2.2018

¹⁷⁶ UYSAL/EROĞLU, s.393

¹⁷⁷ i.Faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası;

ii.Faturayı düzenleyeninin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;

iii.Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;

iv.Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı;

v. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasıdır.

sayılır. (VUK 231/5) Faturanın düzenlenmesinin son gününün tespitinde malların teslim veya hizmetin ifasının tamamlandığı tarih önemlidir.¹⁷⁸

Kimlerin fatura düzenlemek ve kullanmak zorunda olduğuna ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 232. Maddesinde hüküm altına alınmıştır. Fatura düzenlemek zorunda olanlar; birinci ve ikinci sınıf tacirler, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerdir. Bu kişiler, düzenledikleri faturaları, birinci ve ikinci sınıf tüccarlara; serbest meslek erbaplarına; kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara; defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnaflara vermek ve bunlar da fatura istemek zorundadırlar.

5.2.1.1.2. Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi, ekonomi içindeki emtia hareketlerini düzenli bir şekilde takip etmek, ticari emtianın nakli sırasında kolayca kontrol edilmesini sağlamak ve belge düzeninin daha sağlıklı işlenmesini temin etmeye yarayan bir vesikadır.¹⁷⁹

Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.¹⁸⁰

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması zorunludur. İrsaliyeler hakkında fiyat ve bedeller ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere Vergi Usul Kanunu m. 230 ve 231 hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilmek zorunludur. Nihai tüketicilerin satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmamaktadır. .^{181 182}

¹⁷⁸ Numune üzerine veya tecrübe ve muayene şartıyla yapılan satışlarda; vergiyi doğuran olayın, malın sevk edildiği tarihte değil kabulünün yapıldığı tarihte meydana geldiği ve fatura düzenleme mecburiyetinin de bu tarih itibariyle başlayacağı belirtilmiştir. (Dan. E. 1994/2198, K. 1995/527)

¹⁷⁹ UYSAL/EROĞLU, s. 412

¹⁸⁰ Vergi Usul Kanunu m. 230

¹⁸¹ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Bursa 2013, ss. 109-110

¹⁸² Vergi Usul Kanunu m. 230

5.2.1.1.3. Perakende Satış Belgeleri

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, fatura vermek zorunda olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerini perakende satış belgelerine bağlamak zorundadırlar. Yani, perakende satış belgeleri faturaya bağlanması zorunlu olamayan 1000 Türk Lirası'nı¹⁸³ aşmayan perakende satışlarda kullanılır.¹⁸⁴

Perakende satış belgeleri, işletmenin düzenlediği perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları; giriş ve yolcu taşıma biletleri şeklinde düzenlenmiştir.¹⁸⁵

Perakende satış belgeleri alıcı yönünden satıcı tarafından verilen faturanın terine geçmekte olup, bu belgelerde işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilmek zorundadır.¹⁸⁶

5.2.1.1.4. Gider Pusulası

VUK'un 234 üncü maddesine göre, "gider pusulası"; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçiler tarafından düzenlenmektedir.

Bu kişiler, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları iş karşılığında veya emtia satın aldıklarında iki nüsha gider pusulası düzenlerler. Düzenlenen bu gider pusulası bu işi yapana veya emtiayı satan kişiye imza ettirirler.¹⁸⁷ Bu nüshasının ilkinin bu kişiye verilirken ikinci nüshayı da kendilerinde bırakırlar. Bu şekilde düzenlenen ve bir nüshası alınan gider pusulası, vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.¹⁸⁸¹⁸⁹ Gider pusulası düzenlenmesinde faturada olduğu gibi bir parasal

¹⁸³ 2018 Yılı Fatura Düzenleme Sınırı 1.000 TL olarak belirlenmiştir.

¹⁸⁴ KARAKOÇ, Genel Vergi, s.403

¹⁸⁵ Vergi Usul Kanunu m. 233/f. 1-3

¹⁸⁶ ŞENYÜZ, Vergi Genel, s.109

¹⁸⁷ UYSAL/EROĞLU, s.407

¹⁸⁸ UYSAL/EROĞLU, s.407

¹⁸⁹ Dan. 4. D. 1996/5811 E., 1997/4024 K., "Gider pusulası, fatura hükmünde bir belge olduğundan; malın teslim edilmesinden veya hizmetin yapılmasından itibaren en geç 10 gün içinde düzenlenmesi gerekir. Bu süre içinde düzenlenmemiş gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır."

sınır öngörülmemiştir.¹⁹⁰ Gider pusulası en az iki örnek olarak düzenlenmekte olup, aksi takdirde hiç düzenlenmemiş sayılır.

Gider pusulası; işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarının ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder.¹⁹¹

5.2.1.1.5. Müstahsil Makbuzu

Müstahsil makbuzu, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal satın alan birinci ve ikinci sınıf tacirler ile defter tutmak zorunda olan çiftçilerin düzenlediği bir belgedir. Müstahsil makbuzu malı satın alanlar tarafından iki nüsha olarak düzenlenir. Malı satın alanlar, makbuzun bir nüshasını imzalayarak malı satan çiftçiye vermeye ve bir nüshasını da çiftçiye imzalatılarak almaya mecburdurlar. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.¹⁹²Müstahsil makbuzu için parasal bir sınır öngörülmemiştir.

Bu belgede, makbuzun tarihi; malı satın alan tüccar veya çiftçinin adı, soyadı ve ikametgâh adresi; satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli yer almakta olup, müstahsil makbuzunda seri ve sıra numaraları birbirini izleyecek şekilde düzenlenir.¹⁹³

5.2.1.1.6. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek erbabının mesleki faaliyetleri ile ilgili olarak yaptığı tahsilatı belgelemek için düzenlediği makbuza serbest meslek makbuzu denir.

Serbest meslek makbuzunda en az şu bilgileri içermesi gerekmektedir:

- i. Makbuzu veren kişinin adı, soyadı veya unvanı, adresi,
- ii. Vergi dairesi ve hesap numarası
- iii. Müşterinin adı, soyadı veya unvanı ve adresi
- iv. Alınan paranın miktarı

¹⁹⁰ ŞENYÜZ, Vergi Genel, s.108

¹⁹¹ ŞENYÜZ, Vergi Genel, s.108

¹⁹² OKTAR, s. 262

¹⁹³ Vergi Usul Kanunu, m.235

- v. Paranın alındığı tarih
- vi. Alınan katma değer vergisi

Bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır. Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numaraları birbirlerini izleyecek şekilde düzenlenmelidir.¹⁹⁴

5.2.1.1.7. Ücret Bordrosu

Ücret bordrosu, işverenlerin hizmet erbabına her ay ödedikleri ücretler için düzenledikleri belgedir.¹⁹⁵ İşverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu düzenlemek zorundadır. Ancak Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz.¹⁹⁶

Ücret bordrolarında bulunması gereken bilgiler; “hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü (ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan işverenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.); varsa vergi karnesinin tarih ve numarası; birim ücreti (aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti); çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre ve ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı” şeklinde sayılmıştır.¹⁹⁷

Ücret bordrosunun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın 20. gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.¹⁹⁸

5.2.1.1.8. Taşıma İrsaliyesi

Taşıma irsaliyesi, ücret karşılığında eşya taşıyan bütün gerçek ve tüzel kişiler taşıdıkları eşya için kullanmaları zorunlu oldukları seri ve sıra numaraları birbirini izleyen belgelerdir. Bu belgelerde, Vergi Usul Kanunu 209. Maddede yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarası yer alır.

¹⁹⁴ Vergi Usul Kanunu, m.237

¹⁹⁵ OKTAR, s. 263

¹⁹⁶ Vergi Usul Kanunu, m.238

¹⁹⁷ Vergi Usul Kanunu, m.238

¹⁹⁸ Vergi Usul Kanunu, m.238

Taşıma irsaliyesinin bir nüshası eşyayı taşıtırana, bir nüshası eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir. Bir nüshası ise taşımayı yapan tarafından saklanır. Bu hükümler nakliye komisyoncuları ile acenteleri kapsar.¹⁹⁹

5.2.1.1.9. Yolcu Listesi

Yolcu listesi, şehirlerarasında yapılan yolcu taşımalarında, yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükelleflerin (T.C. Devlet Demiryolları hariç) düzenledikleri, taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı olarak gösteren listedir.²⁰⁰

Yolcu listesi iki nüsha olarak düzenlenerek bir nüshası sefer sonuna kadar taşıtta, diğer nüshası ise iş yerinde bulundurulmaktadır. Eğer yolcu taşıma biletleri komisyoncu ya da acente tarafından kesilir ise, yolcu listeleri üç nüsha olarak düzenlenmekte olup üç nüshanın bir nüshası komisyoncudaki muhafaza edilmektedir.

Yolcu listelerinde, yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı veya unvanı ile adresi; taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası; taşıtın plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati; bilet numaraları işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hâsılat tutarı yer almaktadır.²⁰¹

5.2.1.1.10. Günlük Müşteri Listesi

Günlük müşteri listeleri, otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun şekilde müteselsil seri ve sıra numaralı olarak düzenlemek ve işletmede bulundurmak zorunda oldukları belgedir.²⁰²

Günlük müşteri listesinde, mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi, oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti, düzenleme tarihi yer alır.²⁰³

¹⁹⁹ ŞENYÜZ, Vergi Genel, s.110

²⁰⁰ OKTAR, s.264

²⁰¹ Vergi Usul Kanunu, m.240

²⁰² Vergi Usul Kanunu, m.240/C

5.2.1.1.11. Muhabere Evrakı

Tacirlerin her türlü ticari işlemleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektup, telgraf ve hesap özetleri muhabere evrakını teşkil eder. Tacirler, gerek kendileri tarafından gönderilen, gerekse kendilerine gelen muhabere evraklarını dosyalarda muhafaza etmek zorundadırlar.²⁰⁴²⁰⁵

5.2.1.1.12. Diğer Belgeler

Vergi mevzuatı gereğince yukarıda belirtmiş olduğumuz belgelerin dışında kalan ve yukarıda belirtilen belgeler kadar yaygın olmayan bazı belgeler de bulunmaktadır. Söz konusu belgelere şöyle örnek verebiliriz; Adisyon, reçete, ambar tesellüm fişi, döviz alım belgesi, döviz satım belgesi, dekont, sigorta poliçesi, sigorta komisyon gider belgesi, işlem sonuç formu, ödünç sözleşmesi, uygunluk belgesi vb.²⁰⁶

Vergi Kanunlarının uygulanmasında kullanılan belge çeşitlerini kısaca açıklamaya çalıştık. Suçun kanuniliği ilkesi gereğince, suçun konusunu oluşturan belgelerin “Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti olan belgelerden” olması gerekmektedir. Her ne kadar Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 11.03.2014 tarihli, 2012/11-1382 E., 2014/124 K. Sayılı kararında, VUK’un mükerrer 257. Maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı tarafından tutulması ve ibrazı istenen belgelerden olan; “adisyon, ambar tesellüm fişi, özel muayenehane, poliklinik, hastane sahibi veya hekimlerce düzenlenen reçeteler, döviz alım satım belgesi gibi belgelerin de” suçun konusunu oluşturabileceği belirtilmiş²⁰⁷ ise de kanunilik ilkesi gereğince bu kararın doğru olmadığı kanaatindeyiz.²⁰⁸ Bu durumda fatura irsaliyesi suçun konusunu oluşturabilecek midir? Fatura irsaliyesi faturanın ve sevk irsaliyesinin

²⁰³ Vergi Usul Kanunu, m.240/C

²⁰⁴ UYSAL/EROĞLU, s.434

²⁰⁵ Vergi Usul Kanunu, m. 241

²⁰⁶ ŞENYÜZ, Vergi Genel, s.111

²⁰⁷ UĞUR/ELİBOL, s. 424, aynı görüş CANDAN, s. 352

²⁰⁸ Aynı görüş ÖZCAN, ss. 107-108, Aynı görüş ERDEM, Erdem’e göre; Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesinde açıkça “vergi kanunlarına göre” ibaresinin bulunması idarenin düzenleyici işlemle kullanma zorunluluğu getirdiği belgeleri vergi kaçakçılığı suçunun kapsamı dışında bırakmaktadır. (aktaran, ÖZCAN, s.107, dipnot 27)

aynı belgede düzenlendiği belge olup idarenin düzenleyici işlemiyle oluşturulmuş belge değildir. Bu sebeple muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçunun konusunu oluşturacağı kanaatindeyiz.²⁰⁹

Suçun konusunu oluşturan belgelerin, yukarıda bahsetmiş olduğumuz kanuni şekle ve öngörülen zorunlu bilgiler taşınması gerekmekte olup aksi takdirde Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddenin 3. Fıkrası gereği hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.²¹⁰ ²¹¹Bu nedenle, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçundaki eylemlerin, VUK 227/3' teki belgelerle yapılması halinde suç oluşmayacaktır.²¹²

Yargıtay yerleşik içtihatlarına göre, vergi usul kanunlarında tutulması zorunlu olmayan belgelerde yapılan sahtecilik, bu suçun konusunu oluşturmayacak, faile TCK'da yer alan sahtecilik suçundan ceza verilecektir.²¹³

5.2.1.2. Yanıltıcı Belge Tanımı

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, 4369 sayılı yasayla yapılan değişikliğe kadar Vergi Usul Kanununda tanımlanmamıştır. Vergi Usul Kanununun 359 'uncu maddesinin

²⁰⁹ ÖZCAN, s. 108

²¹⁰ OK/GÜNDEL, s. 315

²¹¹ Yargıtay 11. CD. 30.11.2016 tarihli, 2016/10020 E., 2016/7937 K. "...Sanığın yetkilisi olduğu... A.Ş.'nin 2005 takvim yılı içerisinde otomobil satışlarında hizmet bedeli faturası adı altında ayrı bir fatura tanzim ederek muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunu işlediği iddia edilen kamu davasında; sanığın savunmalarında söz konusu şirket yetkilisinin genel müdür olan ... isimli kişi olduğunu savunduğu, bu kişi hakkında aynı şirket ve takvim yılına dair aynı suçlama ile ... 24. Asliye Ceza Mahkemesi'nin 2013/890 Esas 2013/1324 Karar sayılı dosyasında yargılama yapıldığı, hükmün Yargıtay incelemesinden geçip bozularak mahkemesine gönderildiği, ilk derece mahkemesince ... 24. Asliye Ceza Mahkemesi'nin 2013/890 Esas 2013/1324 Karar sayılı dosyasında sanık olan ...'nin aldığı mahkumiyet sebebiyle zamanaşımının kesildiğinin yani sanıklar arasında iştirakin varlığının kabul edildiği anlaşılacakla aralarında hukuki ve fiili irtibat bulunan bu iki dosya birleştirilip; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenleme suçunda suçun maddi konusunun fatura olması ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanun'un Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanılan mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki düzenlemeye göre faturaların Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi karşısında, mükellef kurum tarafından 20.06.2005 ve 12.09.2005 tarihleri arasında düzenlenen ve yanıltıcı nitelikte oldukları kabul edilen 6 fatura temin edilip dosya arasına konulduktan sonra, incelenerek kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve değerlendirmesinde zorunluluk bulunması ...", (www.kazanci.com)

²¹² CANDAN, s.352

²¹³ BAYER, A. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu, Fasikül Hukuk Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 16, Mart 2011, Sayfa: 38, Yargıtay 11. CD, 14.02.2002, 2002/427 E., 2002/1245 K. , Yargıtay 11. CD, 14.02.2002, 2002/33 E., 2002/1263 K.

(a) fıkrasının 2 numaralı bendinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, yine parantez içinde “*gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtılan belge*” olarak tanımlanmıştır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin ne olduğuna ilişkin uygulama ve öğretide farklı görüşler mevcuttur.

Vergi İdaresi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye ilişkin ilk tespiti 22/10/1951 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7 sıra no’lu VUK Genel Tebliği ile; “*muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, içeriğine doğru olmayan isimler, yer, zaman ve olay kaydedilmiş olan belge*” şeklinde tanımlamıştır. 01/08/1988 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış 28 sıra no’lu KDV Genel Tebliği’nde ise; “*muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş ancak içerdiği bilgiler yanlış olan belge*” şeklinde tanımlanmıştır. Tebliğin devamında da, “*buna göre mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden daha az veya daha çok gösteren, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası “tahrif” suretiyle değiştirilmiş belgelerin, gerçek durumu göstermeyen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edileceği*” açıkça belirtilmiştir. Bu tebliğde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin olayın özelliklerine göre değişerek başka şekillerde de ortaya çıkacağı belirtilmiştir. Bu tebliğin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile ilgili olan (D) bölümü 23/11/2001 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 84 sıra no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile ortadan kaldırılarak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge yeniden tanımlanmaya çalışılmıştır.

Bu tanıma göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; *gerçek bir muamele veya durumu mahiyet veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Buna göre;*

- *mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren,*
- *alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş,*
- *mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu*

belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecek.)

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olmaktadır.

Her iki tebliğ arasındaki tek fark, mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayan kişiler tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş olan belgelerin kullanıcısı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilmesi gerektiğinin belirtilmesidir.²¹⁴ Mezkur tebliğlerde de görüldüğü üzere, belgeyi düzenleyen veya adına belge düzenlenen mükellefler açısından eğer biri gerçek ise, belge o mükellef için muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

Son olarak 8 Şubat 2008 Tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ve aynı tarih itibariyle yürürlüğe giren 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin “a” fıkrasının 2 numaralı bendinin hükmünde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve “b” fıkrasında da sahte fatura tanımlanmıştır. Yukarıda da belirttiğimiz üzere söz konusu maddeye göre “*muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.*”²¹⁵

Erdem, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden söz edebilmesi için, gerçek bir muamele veya durumun belge üzerine ya mahiyet ya da miktar itibariyle yanıltıcı olarak aktarılmış olması gerektiğini belirtmiştir. Erdem’e göre her iki durumun da yanıltıcı ibareler içermesi neticesinde artık bu belgenin yanıltıcı değil, sahte olacağını ifade etmektedir.²¹⁶ Bu hususu da, bir belgenin hem mahiyeti hem de miktar olarak yanıltıcı olması halinde izlenebilirliğinin ortadan kalkması ve sahte belgeden farkı olmayacağı şeklinde gerekçelendirmiştir.²¹⁷

²¹⁴ ÖZCAN, s. 183

²¹⁵ NALBAT, Mehmet, “VUK ve TCK Açısından Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek ya da Bilmeyerek Ayrımı”, s.6

²¹⁶ ERDEM, Tahir, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, Vergi Sorunları Dergisi, s.105

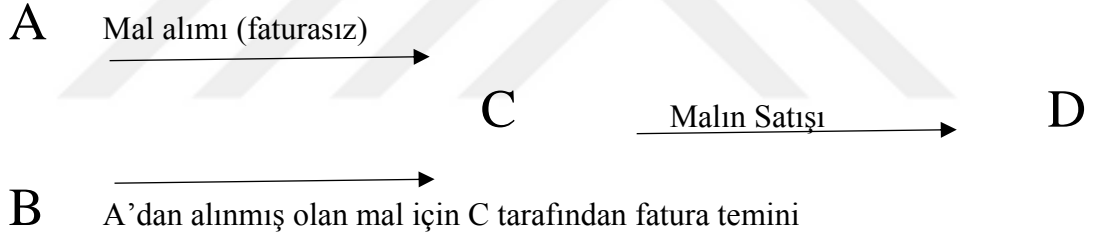
²¹⁷ ERDEM, s.105

Özcan, kanun koyucunun muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımında, sadece belgede yer alan taraflar arasında vuku bulan gerçek bir muamele veya durumun varlığını yeterli görerek, bu durumun belgeye az veya çok yansıtılmış olup olmamasını aramadığını ileri sürmektedir. Bu durumu da şöyle örneklendirmiştir. Faiz karşılığı borç vermiş olan bir şirket verdiği borcu, düzenlediği belgede borç verdiği şirkete mal satmış gibi faturalandırılmış olur ise, bu faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge hükmünde olacağını, sahte belge olmayacağını ifade etmiştir.²¹⁸

Yanıltıcı belgeyi bir örnekle açıklayacak olursak;

Örneğin; herhangi türde inşaat işi yapan bir müteahhidin 2.000 torba çimento almasına rağmen, bu mal alım işlemine ilişkin satıcı tarafından düzenlenen satış faturasının 3.000 adet şeklinde düzenlenmesi halinde, söz konusu fatura, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olmaktadır.

Örnek:



Bu örnekte (C), malı (A)'dan almış, fakat bu mal için fatura alamayıp, fatura yokluğunu (B)'den'temin ettiği fatura ile gidermeye çalışmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesine ve 84 no.lu KDV Genel Tebliği'ne göre, bir belgede yazılı işlem başka biri ile yapılmış da olsa, belgeyi düzenleyen veya kullanan açısından gerçeklik payı varsa, o fatura sahte sayılamaz. Böyle bir belge (C) açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.²¹⁹

²¹⁸ ÖZCAN, ss.190-191

²¹⁹ NALBAT, s.6

Uygulamada en sık rastlanılan olay türü yukarıda vermiş olduğumuz örneğin benzeri olarak, piyasadan faturasız mal alınması ve bu malın başka birisinden temin edilen fatura ile belgeli hale getirilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.²²⁰

5.2.1.3. Sahte Belge- Yanıltıcı Belge Ayrımı

Yanıltıcı belgenin tanımını ayrıntılı olarak yukarıda açıkladık. Şimdi sahte belgenin ne olduğunu ve yanıltıcı belge ile arasında bulunan farkları irdeleyeceğiz.

Sahte belge düzenleme fiili ilk olarak 5432 sayılı Kanunda²²¹ yer alarak, bu fiilin ihlaline idari para cezası öngörülmekte idi. Daha sonra vergi kaçakçılığı ile mücadelede 5432 sayılı Kanunun yeterli olmadığı anlaşılmış ve 5815 sayılı Kanun²²²,la birlikte vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan hareketlerden biri olarak sahte belge düzenlemek mevzuatta yerini almıştır. 4369 Kanun öncesinde 28 Seri nolu KDV Genel Tebliği'nde sahte belge, hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsura sahip olmayan belge olarak belirtilmiş, bu çerçevede; bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler, belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler, başkası adına bastırılıp kullanılan belgelerin sahte olarak kabul edileceği belirtilmiştir.²²³

Sahte belge, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinin b bendinde "(...) gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge" şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir anlatımla sahte belge, vergi muamelelerinde kullanılan ve doğru, gerçeğe uygun bilgiler yerine, gerçeğe uygun olmayan (gerçek dışı), yanlış bilgiler içeren belgedir.²²⁴

²²⁰ NALBAT, ss.6-7

²²¹ 5432 sayılı yasada, 213 sayılı yasada hileli vergi suçu olarak düzenlenen, ceza mahkemesinde yargılamayı gerektiren vergi kaçakçılığı fiillerine hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına yer verilmemiştir. Vergi kaçakçılığı suçu yasanın 324 üncü maddesinde "mükellefin veya sorumlunun vergiyi kaçırma kastıyla aşağıdaki şekillerde vergi ziyanına sebebiyet vermesi kaçakçılıktır" şeklinde tanımlanmış ve suçun maddi unsurunu oluşturacak fiiller 8 bent halinde sıralanmıştır. HIZLI, Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara 1984, ss.12-13

²²² 5815 sayılı yasada para cezası ile birlikte hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına gidilmiştir.

²²³ ÖZCAN, s.202

²²⁴ YİĞİT, Uğur, Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul Mart 2004, s.146

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, sahte belgeden çok daha yaygın kullanılmaktadır. En yaygın kullanım şekline, mükelleflerin dönem sonlarında stok dengesinin sağlanmasına maliyet /gider ayarlamasına yönelik olarak kullanılmasını göstermek mümkündür.²²⁵

Genellikle karşımıza çıkan sahte belge fillerine; “gerçekte olmayan bir mükellef adına belge bastırılması ve düzenlenmesi, gerçek bir mükellef adına aynı numaralar kullanılarak belge bastırılması ve düzenlenmesi, gerçek bir mükellef tarafından, hiç var olmayan bir alışveriş için belge düzenlenmesi, mükellefiyetini terk etmiş bir mükellefin daha önce bastırıldığı belgeleri düzenlemesi, belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basılması, Vergi Usul Kanununun aradığı şekil şartlarına uygun olamayan belge düzenlenmesi” şeklinde örnek verebiliriz.^{226 227}

Miyb fiillerine ise; “Gerçek bedelinin altında veya üstünde fatura düzenlenmesi²²⁸, gerçek satış miktarının faturada düşük veya yüksek gösterilmesi, faturada gerçekte satılan mal yerine başka bir malın satıldığının gösterilmesi, işletmeye ait olmayan gider veya maliyetlerin işletmeye aitmiş gibi gösterilmesi, alıcısı veya satıcısı gerçekte olduğundan farklı şekilde fatura düzenlenmesi” şeklinde örnekler vermek mümkündür.²²⁹²³⁰

Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 11.7.2014 tarihli 2012/11-1512 E., 2014/366 K. Sayılı kararında sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin farkı şu şekilde açıklanmıştır: “...Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark

²²⁵ NALBAT, s.9

²²⁶ NALBAT, s.8

²²⁷ Saniğin O. Genel Müdürlüğü'ne düzenlediği faturanın dip koçanında bedeli eksik ve muhatabı farklı yazması eylemi, sahte fatura düzenleme suçunu teşkil eder. (Yargıtay 11. C. D. 2010/5975 sayılı kararı)

²²⁸ Yargıtay 11. CD. 05.04.2011, 2209/2975, “ Saniğin gerçek satışla ilgili müşterilerine verdiği suça konu faturaların alt ve üst nüshalarını miktar ve bedel olarak farklı düzenlediği oluşturma uygun olarak kabul edilmesine ve bu şekilde düzenlenen faturaların, 4369 sayılı Kanunla değişik 213 Sayılı Kanunun 359. Maddesinin a-2 bendinde tanımlanan “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler”den sayılmasına göre; bu bent yerine sahte olduklarından bahisle b-1 bendi uyarınca mahkumiyet hükmü kurulması yasaya aykırıdır.” aktaran OK/GÜNDEL, s. 323

²²⁹ NALBAT, s.9

²³⁰ “...Saniğin babası A.Ü. adına kayıtlı xxx Kırtasiye başlıklı faturanın alt ve üst nüshalarını tarih, emtia cinsleri ve tutarları farklı olarak düzenleyip U. Medikal Limited Şirketine verdiği, adı geçen şirketin faturayı 1997 yılında kullandığı, böylece vergi ziyasına sebebiyet vermek şeklinde oluşan eylemin, 213 sayılı yasanın 359/a-2 maddesinde öngörülen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçunun oluşturduğu; vergi mükellefiyetinin bulunmaması, bu suçun oluşmasına engel teşkil etmediği....”(Y. 11. CD. 18.10.200, E. 8931-K. 9683)

olmayıp sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tamamen sahtecilik, gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen sahtecilik ise, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer almasıdır. Örneğin; gerçek emtia satışı için düzenlenen faturada ayrıca yapılmayan emtia satışının da gösterilmesi gibi,

Kısmen sahte belgeyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet ya da miktarında gerçeğe aykırılık bulunmaktadır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur.

Bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetin başka bir mükellefin belgesi ya da sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir. Nitekim 213 Sayılı Vergi Usul Kanunundan kaynaklanan işlere bakmakla görevli Yargıtay 11. Ceza Dairesinin istikrarlı uygulamaları da bu yöndedir. (Örneğin; 11. Ceza Dairesinin 4.12.2007 gün ve 7063-8834 ile 18.11.2013 gün ve 19291 – 17107 Sayılı kararları)...”. Gerek yukarıdaki bölümlerde yapmış olduğumuz açıklamalar gerekse Vergi Usul Kanunu’nda yapılan tanımlar gerekse de Yargıtay’ın istikrarlı uygulamalarını incelediğimizde, yanıltıcı belgede gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet ya da miktarında gerçeğe aykırılık bulunduğu, kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusu olduğu görülmektedir.

Yapmış olduğumuz tüm bu açıklamak göstermektedir ki, sahte belgede, belgenin kendisi ve içeriği gerçek durumu yansıtmamaktadır. Miyb de ise; mezkur belge şekil şartlarına uygun ve belgenin düzenlenmesini gerektiren muamele ve gerçek olmasına karşın, işlemin gerçek hukuki niteliği, olduğundan farklı olarak ya da gizlenerek

yanılmaya sebep olacak şekilde düzenlenmesi söz konusudur. Özetle, belgenin kendisi gerçek olmakla birlikte belgenin içeriği gerçeğe uygun olarak düzenlenmemiştir.²³¹²³²

5.2.2. Suçun Fiili

Suçun fiili, suça konu olan belgelerin muhteviyat itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi veya kullanılmasıdır.²³³ Her iki fiili de ayrıntılı olarak aşağıda inceleyeceğiz.

5.2.2.1. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek

Miyb düzenleme suçunun oluşabilmesi için öncelikle, belgeyi alan ve düzenleyen arasında oluşan ticari ilişkinin gerçek bir muameleyle ya da duruma ilişkin olması gerekmektedir.²³⁴

Suçun düzenlendiği bentte, hareketin konusunu belgeler oluşturmaktadır. Miyb, vergi kanunlarında belirtildiği üzere, bu kanunlara göre tutulması gereken ya da düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti olan belgelerden olmalıdır. Bu belgeler 213 sayılı VUK'un 2. Kitabının "Vesikalar" başlıklı üçüncü kısmında belirtilmiş olup bu belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları(perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma bilet), gider pusulası, müstahsil makbuzu, ücret bordrosu, serbest meslek makbuzu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi şeklinde belirtilmiştir. Yargıtay'ın yerleşik içtihat ve uygulaması incelendiğinde, Maliye Bakanlığı tarafından VUK mükerrer 257. Maddesinin verdiği yetkiyle

²³¹ TAŞTAN, Mehmet, Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçu, Adalet Dergisi, 2014, sayı 48, s.209

²³² Yargıtay 11. CD 21.02.2002 tarihli, 2001/11356 E., 2002/317 K. "İki adet mal alış faturasının miktar ve tutarlarında tahrifat yapan sanığın eyleminin, 213 sayılı Yasanın 359/a-2 maddesinde öngörülen "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" suçunu oluşturduğu gözetilmeden, sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçuyla ilgili aynı yasanın 359/b-1 maddesiyle hüküm kurulması hatalıdır." Verilen karar ile kanunun lafzındaki ayırım Yargıtay Kararlarında da dile getirilmiştir.

Yargıtay 19. CD 2.12.2015 tarihli 2015/18146 E., 2015/7956 K. "...VUK'nun 359/b-1 maddesinde düzenlenen sahte belge kullanmak ve aynı Kanun'un 359/a-2. maddesinde düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suçlarının birbirinden bağımsız ayrı suçları oluşturduğu, mal ve hizmet alımı olmadığı halde düzenlenen belgelerin kullanımının sahte fatura kullanma suçu kapsamında kalacağı, gerçek muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele ve durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı yansıtan belgenin kullanılması halinde ise muhteviyatı itibariyle sahte belge kullanma suçunun oluşacağı, bu kapsamda sanığın herhangi bir ticari ilişkisi bulunmayan şirketten temin ettiği sahte faturaları kullanmasının 213 sayılı Kanun'un 359/b-1 maddesinde düzenlenen suçu oluşturduğu gözetilmeksizin hatalı bilirkişi raporuna dayanarak Kanun'un 359/a-2 maddesi uyarınca eksik ceza tayini..."

²³³ UĞUR/ELİBOL, s.425

²³⁴ ÖZCAN, s.186

düzenleme zorunluğu getirdiği belgeler de suçun konusu olarak kabul edilmektedir.²³⁵ Suçun konusunu belgeler oluşturmak olup, defter ve kayıtların üzerinde yapılan eylemler neticesinde bu suçun gerçekleşmesi mümkün değildir.

Yanılıcı belge düzenlemek hareketinde anlaşılması gereken, belgeyi ilk defa meydana getirmektir. Sonradan yapılan mahiyet ve miktara ilişkin yapılan değişiklikler şartları oluşması halinde tahrifat olarak değerlendirilecektir.²³⁶

Özetle, maddi unsuru, öncelikle belgeyi düzenleyen Vergi Usul Kanununa uygun mükellef sıfatına sahip olmayı, yasal yollardan edinilmiş belgeyi ve gerçek bir muamele veya durumun varlığını gerekli kılar. Bunların bir araya gelmesi sonucunda düzenlenen belgede, muamele veya durumun mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı olarak gösterilmesi halinde suçun maddi unsuru gerçekleşmiş sayılır.²³⁷

Miyb düzenlemek suçu, belgenin düzenlendiği anda tamamlanır. Belgenin kullanılması suçun oluşması için aranmadığından belgenin kullanılıp kullanılmamasının önemi yoktur.

Belgenin asıl veya suretinin yanılıcı olarak düzenlenmesi mümkündür. Belgenin düzenleyen mükellefte kalan nüshası da muhataba verilen nüshası da yanılıcı olarak düzenlenebilir.

Yanılıcı belge düzenleme suçunda, belgeyi düzenleyen ve alan arasında gerçek bir muamele ve durum mevcuttur. Örneğin, borç verilerek faiz alınmıştır, bağışta bulunulmuştur, satış işlemi yapılmıştır. Söz konusu iki kişi arasında oluşan hukuki işlemin ya da durumun gerçek mahiyeti böyle olup belgede gerçek mahiyet gizlenerek durum veya muamele vergi kapsam dışına çıkarılmıştır (örn: emanet gösterilmek suretiyle satış işleminde düzenlenen belge) ya da verginin matrahının azalması (örn: satış bedelinin faturada düşük ya da yüksek gösterilmesi) sağlanmıştır.²³⁸

²³⁵ Bu hususa ilişkin öğretilerde tartışmalar bulunmaktadır. Çalışmamızın “suçun konusu” bölümünde bu konuya değinilmiş olması sebebiyle yeniden değinilmeyecektir.

²³⁶ ÖZCAN, s.186

²³⁷ OK/GÜNDEL, s.315

²³⁸ CANDAN, s.152

5.2.2.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak

İlgili bentte düzenlenen hareket seçimli hareket olup, kullanmak eylemi bu seçimlik hareketlerin ikincisini oluşturmaktadır. Kullanma hareketinin de ayrı suç olarak düzenlenmesiyle, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen dışında, bu belgeyi kullanan üçüncü kişilerin de cezalandırılması söz konusu olmaktadır.

Burada, öncelikle kullanılan belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge şeklinde düzenlenmiş olması gerekmektedir olup belgenin sahte olarak düzenlenen bir belgenin kullanılmasında sahte belge kullanmak suçu oluşacaktır.

Miyb kullanmak suçunun işlenmesi için mükellef olma şartı bulunmamaktadır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasının ne anlama geldiğine ilişkin doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır.

Bazı yazarlar, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasının ancak belgenin VUK uyarınca tutulması ve muhafazası zorunlu defterlere kaydedilmiş olması halinde olduğunu ileri sürmektedir. Bu görüşü savunanların dayanağı, vergi ziyanının suçun unsuru olmaktan çıkarılmasıdır. Zira suçun oluşması için matrahta azalmanın bir önemi olmayıp, deftere kayıt anında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma hareketinin oluştuğunu ileri sürmektedirler.²³⁹

Bazı yazarlar ise, kullanmanın, düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden yarar sağlanması için gerekli faaliyetin bütünü şeklinde ifade etmektedir.²⁴⁰ Bu sebeple muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmış sayılmasının ancak bu belgeyle ilgili beyannamede yer verilmesi ve bu beyannamenin de vergi dairesine teslimi ile mümkün olduğunu ileri sürmektedir.²⁴¹

Bayer ise, muhteviyatı itibariyle düzenlenen olan yanıltıcı belgenin kasıtlı bir şekilde kabulü ile kullanma hareketinin gerçekleşmiş olacağını iddia etmektedir.²⁴²

²³⁹ ÖZCAN, s.192

²⁴⁰ OK/GÜNDEL, s.316

²⁴¹ OK/GÜNDEL, s.316

²⁴² BAYAR, İbrahim, Vergi Kaçakçılığı, Ankara, 2013, s.109

Kanaatimizce, kullanmanın anlamı, hukuki sonuç doğuracak şekilde defter veya diğer kayıt ortamlarına aktarılması, ibraz edilmesi, vergilendirilmeye esas alınacak şekilde vergi idaresine karşı herhangi bir hukuk ilişkide dikkate alınmasını sağlamaya çalışmak olup bu doğrultuda belgenin kullanılması, ilk defa yasal defterlere kaydedilmesiyle gerçekleşmekte ve hukuki sonuç doğurmaktadır.

Miyb kullanma ve düzenleme suçu ani hareketle işlenen bir suç olduğu için kullanma hareketi gerçekleştiğinde suç oluşacaktır.

5.3. MANEVİ UNSUR

5237 sayılı TCK'nın 21. Maddesinde; *“suçun oluşması, kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenilerek gerçekleştirilmesidir.”* Şeklinde düzenleme yer almakta olup, kastın tanımına yer verilmiştir.

Türk Ceza Kanunu'nun 21. Maddenin gerekçesinde yer alan açıklamada; kast, kişi ile işlediği suçun maddi unsurları arasındaki psikolojik bağı ifade etmektedir. Suçun yasal tanımındaki maddi unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesi, kastın varlığı için zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda 4369 sayılı kanunla birlikte büyük değişiklikler yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinin 4369 sayılı Yasa ile değiştirilmeden önceki metninde suçun oluşması için söz konusu belgenin *“bilerek”* kullanılması gerektiği belirtilmiş olmasına rağmen, 4369 sayılı Yasayla yapılan değişiklikle *“bilerek”* ifadesi yasa metninden çıkarılmıştır. Bunun üzerine uygulamada, bu belgeleri bilmeden kullandığı tespit edilenler hakkında suçun oluşup oluşmayacağı konusunda çelişki oluşmuş ve Maliye Bakanlığı tarafından bu çelişkilerin ortadan kaldırılması adına 306 seri no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini yayımlamak zorunda kalmıştır. Söz konusu tebliğde, *“bilerek”* sözcüğünün yasa metninden çıkarılmasının fiilin kasten işlenebilir suç olma özelliğini değiştirmediği açıklanmıştır.²⁴³

²⁴³ TAŞTAN, s.212

“Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, yapılan incelemeler sonucu sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükellefler için kasıt unsurunun araştırılıp araştırılmayacağı, bu belgeleri bilmeden kullandığı belirlenenler hakkında vergi suçu raporları düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında duraksamaya düşüldüğü anlaşılmış ve aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.

Görüldüğü üzere, failin cezalandırılabilmesi için, kastın varlığı aranmakta olup, kastın gerçekleşmesi için de eylemin bilerek ve istenmek suretiyle işlenmesi gerekmekte ve bu hususun da araştırılması gerekmektedir.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun(1) 4369 sayılı Kanunla(2) 29/07/1998 tarihli ve Mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. değişmeden önceki 344 üncü maddesinin 2 numaralı bendinde, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak kaçakçılık fiili olarak belirlenmiş ve bu belgeleri düzenlemek yada bilerek kullanmak suretiyle vergi ziyana neden olunması halinde oluşan kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında hükmolunacak ağır hapis cezası da değişmeden önceki 359 uncu maddenin 2 numaralı bendinde düzenlenmiş idi.

4369 sayılı Kanunla, 01/01/1999 tarihinden geçerli olmak üzere ceza hükümlerinde bazı değişiklikler yapılmış ve kaçakçılık suçları ile bu suçlar için hükmolunacak hapis cezalarına yeniden düzenlenen 359 uncu maddede yer verilmiştir. Bu düzenlemede kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli fiiller kaçakçılık suçu olarak belirlenmiş ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanması da kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır.

Maddede sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan, Türk Ceza Kanununun(3) 1 inci maddesinde suçlar; cürüm ve kabahat olarak belirlenmiş, aynı Kanunun 45 inci maddesinde de, cürümde kastın bulunmaması halinin cezaı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir.

Yukarıdaki hükümler göz önüne alındığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyana da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Tebliğ olunur.”

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ve kullanılması hareketlerinin ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. MİYB düzenlenmesinde, kastın karinesi olup ayrıca bu hususun araştırılmasına gerek yoktur. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda yanıltıcı belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Zira kullanıcın belgenin yanıltıcı olduğunu bilmesi gerekiyorsa bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 ‘uncu maddede belirtilen anlamda bir yanıltıcı belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilmeyecektir.²⁴⁴

Yanıltıcı belge kullanan mükellefler için dikkat edilmesi gereken nokta, mükellef tarafından yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesidir. Bunun tespit edilmesinde inceleme elemanı tarafından yapılacak inceleme belirleyici olacaktır. İnceleme elemanı da bu kararı verirken, kasıt unsurunun bulunup bulunmadığını araştırarak ve bu hususlar neticesinde değerlendirmesini yapacaktır.²⁴⁵

VUK’un 359. Maddesinde, miyb düzenlemek ve kullanma suçunun taksirle işleneceğine ilişkin özel bir düzenleme bulunmaması sebebiyle, söz konusu fiillerin taksirle işlenmesi mümkün değildir. Örneğin; miyb düzenleyen bir kişinin, manevi unsurun yokluğu nedeniyle gerçekleştirmiş olduğu eylemler neticesinde cezai sorumluluğundan bahsedilemez.²⁴⁶

5.4. HUKUKA AYKIRILIK

Hukuka aykırılık sebepleri, Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümlerinin düzenlendiği birinci kitabın ikinci kısmında “Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler” başlığı altında düzenlenmiş olup, ayrıca hukuka uygunluk sebepleri başlığı altında düzenlenmiştir.

²⁴⁴ NALBAT, s.15

²⁴⁵ NALBAT, s.16

²⁴⁶ ÖZCAN, s.219

Artuk/Gökçen/Yenidünya'ya göre hukuka aykırılık,; “işlenen ve kanundaki tarife uygun bulunan fiile hukuk düzenince ceviz verilmemesi, bu fiilin mubah sayılmaması, yalnız ceza hukukuyla değil, bütün hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunması” dır.²⁴⁷ Bir fiilin belirli bir kabahat veya suç tanımına uygun olması bu fiilin hukuka aykırı olduğunu göstermeyecektir. Zira aynı fiil bir hüküm tarafından cezalandırılırken, başka bir hüküm tarafından hukuka uygun olarak kabul edilirse, bu durum o fiilin suç olarak nitelendirilmesini engeller.²⁴⁸ Ceza Kanunlarınca yasaklanmış bir fiilde hukuka uygunluk sebeplerinin bulunması halinde fiilin hukuka aykırılığında söz etmek mümkün olmayacaktır.

Hukuka uygunluk sebepleri dört ana başlıkta toplanmış olup, bunlar; kanunun hükmünü yerine getirme (Türk Ceza Kanunu m. 24/1), meşru savunma (Türk Ceza Kanunu m. 25/f. 1), hakkın kullanılması (Türk Ceza Kanunu m. 26/f. 1) ve ilgilinin rızasıdır (Türk Ceza Kanunu m. 26/f. 2).

Öğretide, zorunluluk halinin hukuka uygunluk sebebi olup olmadığı hususunda görüş birliği bulunmamaktadır. Hukuka aykırılık unsuru, vergi kaçakçılığı suçlarından olan miyb kullanmak ve düzenlemek suçu bakımından ayrı bir özellik göstermemektedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçunda hukuka uygunluk sebebi olarak, hakkın kullanılması, meşru müdafaa, mağdurun rızası ve kanun hükmünün yerine getirilmesi olarak sayılan hukuka uygunluk sebeplerinin uygulanamayacağı görüşüne katılmaktayız.

Zorunluluk halinin hukuka uygunluk sebebi olarak kabulü halinde ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçunda hukuka uygunluk sebebi olarak tatbik edilebileceği kanaatindeyiz.²⁴⁹ Kaçakçılık suçları için bu duruma hileli iflas gösterilebilir.²⁵⁰

Kaşıkçı'ya göre ise, hileli iflas durumunun gerçekleşme ihtimalinin düşük olması ve sosyal koşullarla bağdaşmayan olasılık olması, iflas durumunda bile kanunen yaşamsal

²⁴⁷ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, Ceza Genel, s.396

²⁴⁸ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2017, s.26

²⁴⁹ Bknz. Aynı görüş. ERMAN, s.25 “...ıztırrar hali, bir kimsenin bilerek sebebiyet vermediği ağır ve muhakkak tehlikeden kendisini veya başkasını korumak zorunda kalarak suç işlemesidir. Vergi suçlarında böyle bir tehlike, ancak iflas halinde düşünülebilir...”, Aynı görüş, OKTAR

²⁵⁰ ATEŞ, s.378

faaliyetlerin elinden alınmasına izin verilmediği gerekçesiyle iflas tehlikesinin zorunluluk hali olarak değerlendirilmeyeceğini ve diğer hukuka uygunluk sebeplerinin de vergi kaçakçılığı suçlarında uygulama yeri bulamayacağı görüşündedir.²⁵¹



²⁵¹ KAŞIKÇI, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, ss.182-184, aktaran ÖZCAN, ss.224-225

6. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

Bu bölümde, miyb düzenleme veya kullanma suçları bakımından teşebbüs, iştirak, içtima ve tekerrür durumları açıklanacaktır.

6.1. TEŞEBBÜS

Türk Ceza Kanunu'nun 35. maddesinde *“kişinin, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaması...”* şeklinde düzenlenen *“suça teşebbüs”* suçun özel görünümü olarak değerlendirilmektedir.

Suç tanımında belirlenmiş olan fiilin icrasına başlanmış olmakla birlikte, bu fiile ilişkin icra hareketleri tamamlanamamış olabilir. Keza, fiil icra edilmiş olmakla birlikte; suç tanımında ayrıca bir unsur olarak belirlenmiş olan netice gerçeklemediği olabilir. Bu durumlarda suç teşebbüs aşamasında kalmış olacaktır.

4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten önce vergi kaçakçılığı suçlarının oluşumu için vergi ziyanının meydana gelmesi aranmakta idi. Vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs Vergi Usul Kanununun 358. Maddesinde düzenlenmişti.²⁵² Vergi Usul Kanunu'nun 358. Maddesinde de görüleceği üzere, Türk Ceza Kanunu'nun teşebbüse ilişkin genel hükümlerinden farklı olarak, vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiillerin verginin tarhi için Kanun'da öngörülen sürenin dolmasından önce meydana çıkarılması durumunu kaçakçılığa teşebbüs olarak kabul edilmiş idi.

²⁵² “1) 344 üncü maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçları veya bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az dört defa fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu düzenlenmeme ve iki defa vesikasız mal bulundurma fiilleri, verginin tarhi için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyanına neden olup olmayacağına bakılmaksızın; 2) Bu Kanunun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretili görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sürücüsü; 3) Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge basan veya mükerrer 257 nci maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan Yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmeyen anlaşmalı matbaalar ile anlaşması olmadığı halde bu Kanun uyarınca tutulması veya düzenlenmesi zorunlu belgeleri basanlar ve bu belgeleri kullananlar; Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar.”

4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklerden sonra vergi ziyayının vergi kaçakçılığı suçlarının oluşumu için şart olmaktan çıkarılmış ve kaçakçılığa teşebbüsü düzenleyen VUK'nun 358. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

Vergi Kaçakçılığı suçunda teşebbüse ilişkin özel düzenlemesinin kaldırılmasıyla birlikte, TCK'nın 5. Maddesinde “*Bu Kanununun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*” şeklinde yapılan atıfa istinaden, VUK'un 359. maddesi açısından da geçerli olarak kabul edileceği kuşkusuzdur.

Öğretide teşebbüs kurallarının vergi kaçakçılığı suçu bakımından oluşup oluşmadığına ilişkin fikir birliği bulunmamakta olup bu konuda tartışma vardır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme suçları neticesi harekete bitişik suçlardır. Neticesi harekete bitişik olan suçlarda, hareketin yapılmasıyla suç tipi ihlal edilir. Tamamlanması bakımından neticenin gerçekleşmesi gerekli olmayan suçlara sırf hareket suçu(neticesiz suçlar) denir.²⁵³ Doktrinde, neticesi harekete bitişik olan suçların teşebbüse elverişli olmadığı görüşü hâkimdir.²⁵⁴ Neticesi hareketten ayrılabilen suçlarda teşebbüsün olacağı kabul edilmektedir. Ancak neticesi harekete bitişik bir suça yönelik icra hareketleri parçalara bölünebildiği takdirde bu suç tipleri de teşebbüse elverişlidir.²⁵⁵

Yukarıdaki bölümlerde kullanma eyleminin, düzenlenmiş olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan belgenin vergi işlerinde yararlanmak amacıyla işleme konulması olarak tanımlamış idik. Bu nedenle, satıcıdan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge alan bir mükellefin bu belgeyi zilyetliğinde tutması tek başına hazırlık hareketi olarak nitelendirileceğinden suç oluşturmayacak, aynı mükellefin suça konu belgeyi defterine kaydetmekte iken yakalanması halinde, hareket tamamlanmamış olduğundan teşebbüs hükümleri uygulanacaktır.²⁵⁶

Özellikle, satıcının başka bir mükelleften temin etmiş olduğu yanıltıcı belgeyi, alıcıya vermesinin de bir kullanma şekli olması sebebiyle, bu belgenin posta yoluyla yollandığı

²⁵³ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, Ceza Genel, s.275

²⁵⁴ CENTEL/Nur, ZAFER/ Hamide, ÇAKMUT/Özlem, Ceza Hukukuna Giriş, s. 458

²⁵⁵ ÖZCAN, s. 245 (aynı görüş DONAY, s. 153)

²⁵⁶ ÖZCAN, s. 245, DONAY, s.153

ve alıcıya ulaşmadığı durumunda, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu teşebbüs aşamasında kalmış olacaktır.²⁵⁷

Başka bir görüşe göre ise, miyb düzenlenmesi veya kullanılmasında suç, belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi veya kullanılmasında tamamlanır. Bu sebeple ani suç özelliği taşır. 4369 sayılı Kanunla vergi zıyainın unsur olmaktan çıkarılması sebebiyle tehlike suçudur. Belgenin muhteviyatı itibariyle gerçeğe aykırı düzenlenmesi öncesindeki hareketlerin hazırlık hareketi olması ve hazırlık hareketlerinin bitirilmesiyle de suç tamamlanacağından suçun teşebbüse uygun olmadığını ileri sürmektedir.²⁵⁸

Şenyüz ise, vergi kaçakçılığını teşebbüse elverişli olan ve olmayanlar olmak üzere ikiye ayırmıştır. Miyb düzenlemek ve kullanmak suçunu teşebbüsün mümkün olduğunu belirtmiştir.²⁵⁹

Bayraklı'ya göre, miyb düzenleme ve kullanma suçunun dış âleme yansıyan hareketlerinin bölünmesi mümkün olmadığından, teşebbüs mümkün değildir.²⁶⁰

Öğretide, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerden hangilerine teşebbüsün elverişli olduğuna ilişkin bir fikir birliği bulunmamaktadır. Kanaatimizce tez konusu olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçunda hareket parçalara bölünebiliyorsa teşebbüs mümkün olacaktır.

6.2. İÇTİMA

Türk Ceza Kanunu'nun gerekçesinde “*ceza hukukunun temel kurallarından biri, “kaç tane fiil var o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır” şeklinde ifade edilmektedir. Bunun istisnaları, suçların içtimaı bölümünde belirlenmiş”* şeklinde belirtilmiş olduğu üzere, bu istisnalar dışında kalan durumlarda, işlenen her suça ilişkin ayrı ceza verilmektedir.²⁶¹

²⁵⁷ ÖZCAN, s. 245

²⁵⁸ OK/GÜNDEL, s. 317

²⁵⁹ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, ss.519-520

²⁶⁰ BAYRAKLI, H.H., Vergi Suç ve Kabahatleri, 2008, s.71

²⁶¹ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, Ceza Genel, s. 666

Suçların içtimainda, birden fazla suçun tek failde toplanması, birleşmesi söz konusudur. Türk Ceza Kanunu'nda içtima, "Suçların İçtimaı" başlığı altında, birinci kısım beşinci bölümde 42. ve 44. Aralığında düzenlenmiştir. Suçların birleşmesi değişik şekillerde olabilir. Failin işlediği bir suç, diğer suçun ağırlaştırıcı sebebinin veya unsurunu teşkil edebilir. Bu durumda TCK'nın 42. Maddesinde düzenlenen **bileşik suçtan** bahsedilir. Failin kanunun aynı hükmünü birden fazla ihlal etmesine rağmen bu tek suç sayılabilir. Burada da TCK 43/1'de düzenlenen **zincirleme suç** söz konusu olacaktır. Failin tek bir hareketle birden farklı suç işlemesi durumunda ise **fikri içtimadan** söz edilecektir. (TCK 43/2-44)²⁶²

Vergi Usul Kanunu'nda, suç ve cezalardaki birleşme sadece vergi cezaları bakımından öngörülmüştür. VUK'un 340. Maddesinde düzenlendiği üzere, vergi cezaları ile, ceza mahkemelerinde yapılan yargılama sonucu verilen cezalar ile içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilmez.

Bir diğer yandan, VUK'un 353. Maddesinde vergi cezası niteliğinde olmakla beraber, özel usulsüzlük cezaları da vergi ziyayı veya genel usulsüzlük cezaları ile birleşmediği hususu belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere, Vergi Usul Kanunu'nda bir eylemin hem vergi kabahati hem de vergi suçu oluşması durumunda nasıl bir yol izleneceği ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Suçların birleşmesi konusunda ise Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümleri geçerlidir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme suçunun içtimaina ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda özel bir düzenleme bulunmaması sebebiyle, Türk Ceza Kanunu'nun içtima hükümleri bu suç için de geçerli olacaktır. Ancak failin işlemiş olduğu miyb düzenlemek ve kullanmak suçunun ayrıca vergi ziyasına sebebiyet vermesi halinde fail hakkında ayrıca VUK 359. Maddenin son fıkrası gereği 344. Madde gereği vergi ziyayı cezası da verilecektir.

Konuyu bir örnekle açıklayalım. Bir mükellef yanıltıcı evrak düzenlemek ve bu vesikayı kullanmak suretiyle vergi ziyasına sebep olmuştur. Bu fiil vergi kanunları bakımından, vergi ziyayı ve kaçakçılık suçu sayılır. Ayrıca bu fiil, Türk Ceza Kanunları kapsamında

²⁶² ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, Ceza Genel, s. 666

da soruşturulması gereken bir suçtur. İşte bu gibi durumlarda; fail hakkında vergi kanunları bakımından ayrı, Türk Ceza Kanunu yönünden ayrı soruşturma yapılacak olup, suçlar birleştirilmeksizin ayrı ayrı ceza kesilecektir. ²⁶³

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçu incelendiğinde, biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturan fiillere rastlanmaması sebebiyle bileşik suç açısından elverişli olmadığı görülmektedir.

Zincirleme suçun şartlarına bakıldığında ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanma suçunun zincirleme olarak işlenmesi mümkündür. Zincirleme suçun en belirgin özelliği “bir suç işleme kararının bulunması”dır. Suç işleme iradeleri arasındaki ilişkiyi kesen veya bozan unsurlar zincirleme suçun oluşumuna engel olur. Örneğin, suç fiillerinin farklı hesap dönemleri içerisinde işlenmesi zincirleme suçun oluşumuna engel olacaktır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun bir kararında kaçakçılık suçlarının farklı hesap dönemleri içerisinde işlenmesi halinde zincirleme suç şartının gerçekleşmeyeceğini kabul etmiştir. Kararın özeti şöyledir: “*Müteselsil suçun mevcudiyeti için ortada müteaddit suçların bulunması, bu suçların yasanın aynı hükmünü ihlal etmesi ve bu suçların aynı bir suç işleme kararına bağlanması gerekir. Suç işleme kararından maksat, yasanın aynı hükmünü çeşitli kereler ihlal etmek hususunda önceden kurulan bir plan, genel bir niyettir. Katma Değer Vergisi indirimden yararlanma amacıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun her hesap dönemi takvim yılı için teselsül eden bir suç olarak kabulü gerekir.*” ²⁶⁴ Yargıtay vermiş olduğu başka bir kararında ise; her takvim yılındaki eylemler ayrı ve bağımsız suçlardır. Aynı yılda değişik zamanlarda birden fazla sahte fatura düzenlenmişse zincirleme suç hükümleri uygulanmalıdır. ²⁶⁵ Sahte belgenin farklı vergilendirme dönemlerine ait olması durumunda ise, eylemler benzer olsa da her dönem için ayrı suç oluşmaktadır.²⁶⁶ Zincirleme suçunun diğer şartlarına bakacak olursak, “suçun farklı zamanlarda işlenmesi”, “bu işlenen suçların aynı olmaması” ve “işlenen birden fazla suç olması” gerekmektedir.

²⁶³ UYSAL/EROĞLU, s. 777

²⁶⁴ BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima), TAAD, Yıl:7, Sayı:30, Nisan 2017, s. 12. , Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E: 2002/11-28, K: 2002/179.

²⁶⁵ Yargıtay 11.CD, 01.06.2010, 2008/889 E., 2010/6690 K.

²⁶⁶ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 10. Baskı, Ekin 2017, s. 454

Uygulamada görüldüğü üzere, her takvim yılı(hesap dönemi) içerisinde işlenen eylemler tek suç olarak kabul edilecek olup, aynı takvim yılı içerisinde farklı tarihlerdeki eylemler zincirleme suç olarak değerlendirilecektir.²⁶⁷ Bu durumda, zararın ağırlığı, belgenin sayısı ve bedeli, suçun işlenmesindeki özellikler ve kastın yoğunluğu dikkate alınacak ve temel ceza verilirken alt sınırdan uzaklaşılacaktır.²⁶⁸

Miyb düzenlemek ve kullanmak suçunun ayrı ayrı suçlar olduğu da unutulmamalıdır.²⁶⁹ Örneğin; bir mükellef hakkında 2016 ve 2017 yıllarında yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçlardan dava açılmışsa, eylemin sübut olması halinde faile 2 kez düzenlemek, 2 kez de kullanmak suçlarından ceza verilecektir. Eğer her takvim yılı içerisinde değişik zamanlarda birden fazla belge düzenlenmiş ve kullanılmış ise burada ayrıca zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır.²⁷⁰

Tek bir fiil ile birden fazla ve farklı suç işlenmesi halinde ise ağır olan cezaya hükmolunur. Örneğin; bir veya birkaç fatura aynı anda hem kısmen sahte hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenirse, mesela 5 adet bilgisayar satıldığı halde 7 adet gösterilir ve satılmayan 5 şarj aleti de satılmış gibi gösterilirse buradaki fatura hem muhteviyatı itibariyle yanıltıcı hem de kısmen sahtedir. Burada fikri içtima gereği en ağır ceza uygulanacaktır.^{271 272}

²⁶⁷ Yargıtay 11. CD. 01.06.2010, 2008/889 E., 2010/6690 K., "... Her takvim yılındaki eylemler ayrı ve bağımsız suçlardır. Aynı yılda değişik zamanlarda birden fazla sahte fatura düzenlenmişse zincirleme suç hükümleri uygulanmalıdır..."

Yargıtay 19. Ceza Dairesi, E. 2015/8891, K. 2015/5938, T. 21.10.2015 "...Aynı takvim yılı içerisinde birden fazla yanıltıcı belge kullanılmasının tek suç oluşturduğu ve zincirleme suçla ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği..."

²⁶⁸ **KIZILOT/KIZILOT**, s. 599. Yargıtay 11 CD. 18.07.2007, 2007/3968 E., 2007/5181 K.

²⁶⁹ Yargıtay 11 CD. 15.06. 2011, 2011/2801 E., 2011/2729 K. , "...Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlardır..."

²⁷⁰ **UĞUR**, Hüsamettin/**ELİBOL**, Mert, Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, Adalet 2016, 2.Baskı, s. 429

²⁷¹ **UĞUR/ELİBOL**, s.430

²⁷² Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2016/4460 E., 2017/4129 K., T. 1.6.2017 "...Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun oluşabilmesi için belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğunun bulunmasının gerektiği, belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenmiş olması halinde ise sahte belge düzenleme, başka şahıs/şirket tarafından sahte düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması halinde de sahte belge kullanma yine başka şahıs/şirket tarafından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı şekilde düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması ile de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşacağı, belgelerin bir kısmı tamamen sahte, bir kısmı da yanıltıcı belge ise TCK'nın 44. maddesi gereği fikri içtima hükümlerinin uygulanması suretiyle cezası daha ağır olan VUK'nın 359/b maddesinden hüküm kurulmasının gerektiği cihetle; somut olayda, 14.01.2009 tarih ve 2009/1204/13 Sayılı vergi suçu ve 1204/1 Sayılı vergi tekniği raporlarında, sanığın sahte veya muhteviyatı itibariyle

6.3. İŞTİRAK

Kanunen ve niteliği gereği tek kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kimsenin aralarında yaptıkları anlaşma gereği birlikte işlemesi halinde iştirak söz konusu olacaktır. Bu suretle işlenen suçlara da iştirak halinde işlenen suçlar adı verilir.

273

İştirak suçunu, çok failli suçlarla karıştırmamak gerekmektedir. Çok failli suçların tek fail tarafından işlenmesi mümkün olmadığından, birden fazla failin birlikte bulunması gereklidir. Çok failli suçlara örnek olarak rüşvet ve suç işlemek amacıyla örgüt kurma gösterilebilir.

Özel kanun ile genel kanun ilişkisi TCK'nın 5. maddesinde *"Bu kanun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır"* şeklinde ifade edilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde özel kanunlarda hüküm bulunmadığı hallerde diğer kanunlarda yer alan suçlar için de Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçunda iştirake ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmadığından Türk Ceza Kanunu hükümlerinin vergi suçlarında suçun özel görünüş şekillerinin değerlendirilmesinde esas alınacaktır.²⁷⁴

Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçunda iştirake ilişkin, "cezada indirim müessesesi" haricinde bir hüküm yoktur. Vergi Usul Kanunu'nun "Cezadan İndirim" başlıklı 360'ıncı maddesi; *"359'uncu maddede yer alan suçta iştirak eden suç ortaklarının suçun işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması halinde, TCK'nin suçta iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısının indirileceği"* şeklinde belirtilmiştir. Bu hüküm gereğince; Türk Ceza Kanunu'nun 37-41. maddeleri arasında düzenlenen hükümler kaçakçılık suçuna iştirak konusunda geçerli olacak ancak; *"menfaat gözetmeksizin iştirakte bulunanlar"* bakımından Vergi Usul Kanununun 360'ıncı maddesindeki indirim müessesesi devreye girecektir. Bu sebeple, vergi kaçakçılık

yanıltıcı belge düzenlediğinin belirtilmesi bu yönde de 01.04.2009 tarihli iddianame tanzim olunması karşısında, sübutu halinde eyleminin TCK'nın 44. maddesi delaletiyle 213 Sayılı Kanun'un 359/b-1. maddesi kapsamında bulunan sahte belge düzenleme suçunun oluşacağı gözetilmeden yazılı şekilde karar verilmesi; ..." (www.kazanci.com)

²⁷³ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, Ceza Genel, s.630

²⁷⁴ MERCİMEK, Fulya/GERÇEK, Adnan, Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk., TAAD, Y:4, Sayı:14, Temmuz 2013, s. 200

suçunda İştirakin incelenmesi ve değerlendirilmesi açısından TCK'nın iştirake ilişkin hükümleri geçerli olacaktır ve bu hükümler çerçevesinde vergi kaçakçılığına iştirak hali incelenecektir. Bir diğer yandan belirtmek isteriz ki, madde metninde TCK'daki iştirake ilişkin hususların geçerli olduğu ayrıntılı olarak belirtmiştir. Bu husus VUK 360. Maddede belirtilmemiş olsa dahi TCK'nın 5. Maddesi gereğince de yine bu sonuca ulaşılacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 360. Maddesinde düzenlenen ceza indirimi yalnızca vergi kaçakçılığı suçu için geçerlidir.²⁷⁵ Ayrıca sahte fatura düzenlemek, sahte fatura kullanmak, miyb düzenlemek ya da kullanmak gibi vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin fiiller, birbirinden bağımsız suç olması sebebiyle, sahte fatura kullananın sahte fatura düzenleyenle; miyb kullananın, miyb düzenleyene iştiraki mümkün değildir.²⁷⁶

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçlarının da içerisinde bulunduğu VUK'un 359. Maddesindeki suçlara katılanların durumu Türk Ceza Kanunu'ndaki 37-41. Maddelerinde düzenlenen iştirak hükümlerine göre belirlenir. Türk Ceza Kanunu'nda iştirak müessesesi faillik, yardım etme ve azmettirme olarak düzenlenmiştir. Suçu, birden fazla kişinin suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştirmesi birlikte faillik, suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanılması dolaylı faillik, başkasına suç işletme veya suçun işlenmesine yardım etmesi hallerinde iştirakin varlığı kabul edilmiştir.²⁷⁷

Türk Ceza Kanunu'nun 40/2. Maddesinde özgü suçlara iştirak edenlerin ancak yardım eden ya da azmettiren olarak cezalandırılacağı belirtilmiştir. Miyb düzenlenmek suçunu yalnızca mükellef işleyebilecek olup, Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunu işlemek için mükellef olma şartı yoktur. Bu sebeple özgü(mahsus) suç niteliğine haiz olan yanıltıcı belge düzenleme suçuna iştirak hükümleri uygulanırken, bu suça iştirak halinde müşterek faillik mümkün olmayıp, azmettirme ve yardım etme mümkün olacaktır.

²⁷⁵ KARAKOÇ, Vergi Ceza, s.108

²⁷⁶ AĞAR, Serkan, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin, Nisan 2016, s.272 Yargıtay 11. CD. 29.12.2008, 2008/458 E., 2008/13886 K.

²⁷⁷ YAVAN, Sercan, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi, Maliye Araştırmaları Dergisi, Temmuz 2017, Cilt: 3, Sayı: 2, s. 124

Suça iştirak eden, yardım eden konumunda ise VUK'un 359. Maddesi uyarınca bildirilen temel ceza, TCK m.39 gereği yarı oranında indirilecek olup, suça iştirak edenin menfaatinin bulunmaması halinde ise VUK 360. Maddesi gereği tekrar yarı oranında indirilecektir. Böylece, ilk verilen ceza iki kez yarıya indirilmek suretiyle dörtte birine düşecektir.²⁷⁸



²⁷⁸ UğUR/ELİBOL, s.267

7. CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN HALLER

Vergi Ceza Hukukunda suçun işlenmiş olmasına rağmen, ceza ilişkisini ortadan kaldıran bazı durumlar vardır. Bu bölümde bu durumları kısaca değerlendirerek çalışmamızın konusu olan suç bakımından sonuçlarını inceleyeceğiz.

7.1. ÖLÜM

Vergi Usul Kanunu'nun 372. Maddesinde; ölüm halinde vergi cezasının düşeceği belirtilmiştir. 372. Maddede belirtilen vergi cezası vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları gibi idari nitelikteki cezaları kapsamakta olup, adli nitelikteki vergi suçlarını bakımından bir önemi bulunmamaktadır.²⁷⁹

Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçlarının failinin ölümü halinde ne olacağına ilişkin bir düzenleme olmaması sebebiyle, TCK'nın 5. Maddesi uyarınca, TCK'nın "*Sanığın ve Hükümlünün Ölümü*" başlıklı 64. Maddesindeki düzenleme dikkate alınacaktır. İlgili madde gereğince, sanığın veya hükümlünün ölümü halinde ceza ilişkisinin düşmesine karar verilecektir.²⁸⁰ İlgili maddede şüphelinin ölümüne ilişkin ayrıca bir düzenleme bulunmamakta olup, uygulamada şüphelinin ölümü halinde kovuşturmayaya yer olmadığına karar verilecektir.

Miyb düzenleme suçuna iştirak eden faillerden birinin ölmesi halinde ise, yalnızca ölen kişi hakkında düşme kararı verilecek olup, iştirak eden failer hakkında yargılama aynı şekilde yapılacaktır.

Hükümlünün ölmesi halinde, kesinleşmiş hapis ve henüz infaz edilmemiş adli para cezaları ortadan kalkacak olup, müsadere ve yargılama giderleri hükümlünün ölümünden etkilenmeyecektir.²⁸¹ Örneğin, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellef hakkında yapılan yargılama sonucunda hüküm kesinleştikten sonra

²⁷⁹ ÖZCAN, s. 385

²⁸⁰ Yargıtay 7 CD.'nin 30.01.2008 tarihli, 2005/8227 E., 2008/501 K. "*Sanık hakkında kurulan hükme yönelik temyiz incelemesinde; hükümden sonra, sanığın dosyaya celbedilen nüfus kaydına göre vefat ettiği anlaşılmış bulunduğundan sanık hakkındaki kamu davasının düşürülmesi gerekmesi...*" , aktaran KIZILOTT/KIZILOTT, s.602

²⁸¹ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2017, s.477

mükellef ölür ise, hükmedilen yargılama giderleri hükümlünün mirasçılarından istenebilecektir.²⁸²

7.2 ZAMANAŞIMI

Zamanaşımı, suçun işlenmesinden itibaren, belirli bir süre geçmesi halinde, fiilin kamu vicdanı üzerindeki etkisi kaybolacağından artık cezalandırılmasında sosyal bir yarar olmayacağı düşüncesiyle suçlunun cezalandırılmasından vazgeçilmesidir.²⁸³

Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçlarından olan miyb düzenleme ve kullanma suçuna ilişkin zamanaşımı hükümlerine yer vermemiştir. Bu sebeple TCK'nın 5. Maddesi gereği, TCK'daki zamanaşımı hükümleri burada da geçerli olacaktır.

Ceza hukukunda dava ve ceza zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımından söz edilmektedir.

7.2.1. Dava zamanaşımı

Bir suçtan dolayı kanunda belirtilen süreler içerisinde davanın açılmaması ya da davanın sona erdirilmemesi neticesinde dava zamanaşımından bahsedilmektedir.²⁸⁴

Dava zamanaşımında, belirli bir sürenin geçmesi sonucunda kamu davasının açılmayacak ya da kamu davasının düşmesine karar verilecektir.²⁸⁵

Türk Ceza Kanunu'nun 66/1. Maddesinde dava zamanaşımı süreleri; “(1) Kanunda başka türlü yazılmış olan haller dışında kamu davası; a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda otuz yıl, b) Müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi beş yıl, c) Yirmi yıldan aşağı olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıl, d) Beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını gerektiren suçlarda on beş yıl, e) Beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl, geçmesiyle düşer.” şeklinde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 359 a/2 bendinde düzenlenen miyb düzenlemek veya kullanmak suçunun üst sınırı üç yıl olduğundan, 5237 sayılı TCK'nın 66/1 fıkrası gereğince dava zamanaşımı süresi sekiz yıl, 765 sayılı TCK'nın 102/4 maddesine göre ise beş yıldır. Suç tarihinin, 5237

²⁸² ÖZCAN, s. 388

²⁸³ DONAY, s.218

²⁸⁴ KIZILOĞLU/KIZILOĞLU, s. 603

²⁸⁵ AĞAR, s. 237

sayılı TCK'nın yürürlüğe giriş tarihi olan 1 Haziran 2005 yılından önce olması halinde zamanaşımına ilişkin daha lehe hükümler içeren 765 sayılı TCK geçerli olacak ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun zamanaşımı süresinin beş yıl olduğu dikkate alınacaktır.²⁸⁶

Dava zamanaşımının süresi, TCK 66/6'ya göre ; *“Zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden, çocuklara karşı üstsoy veya bunlar üzerinde hüküm ve nüfuzu olan kimseler tarafından işlenen suçlarda çocuğun on sekiz yaşını bitirdiği günden itibaren işlemeye başlar.”* itibaren başlar.²⁸⁷

Zamanaşımını durduran ve kesen sebepler TCK'nın 67.maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, soruşturma ve kovuşturma yapılması, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna ise; izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar dava zamanaşımı durur.

Bir suçla ilgili olarak; şüpheli veya sanıklardan birinin savcı huzurunda ifadesinin alınması veya sorguya çekilmesi; şüpheli veya sanıklardan biri hakkında tutuklama kararının verilmesi; suçla ilgili olarak iddianame düzenlenmesi ve sanıklardan bir kısmı hakkında da olsa, mahkûmiyet kararı verilmesi halinde dava zamanaşımı kesilir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun muhakeme şartı olan mütalaa ise dava zamanaşımı durduran sebepler arasında gösterilmediğinden, mütalaa alınması için verilen durma kararı, zamanaşımını durdurmuyacak ve durma süresince fail lehine zamanaşımı süresi işleyecektir.²⁸⁸ Ancak yapılan yargılamada,

²⁸⁶ **KIZILOT/KIZILOT**, s. 604. Yargıtay 11 CD. 18.06.2007 tarihli, 2005/5454 E., 2007/4825 K., *“Kaçakçılık suçunun işlendiği tarihten sonra kanunun değişmesi nedeniyle, lehe olan yasanın belirlenip sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının değerlendirilmesi zorunludur.”* Yargıtay 11. CD. 02.04.2007 tarihli, 2007/1689E., 2007/2304 K., *“Sahte fatura düzenleme fiiline ilişkin dava zamanaşımının belirlenmesinde suç tarihinde yürürlükte ve sanığın lehine olan hükümlerin uygulanması gerekir.”*

²⁸⁷ **ÖZCAN**, s.392

²⁸⁸ **UĞUR/ELİBOL**, s. 298. Yargıtay 11. CD. 14.05.2012 tarihli, 2012/5247 E., 2012/8561 K. *“...dava şartı olan mütalaa alınmadan kamu davası açılması üzerine eksikliğin gidermesi için 1412 sayılı*

başka bir ceza mahkemesinin görevine giren bir sorunun çözülmesine bağlı ve bu sorun bekletici mesele yapıldıysa, zamanaşımı süresi meselenin çözümüne kadar duracaktır.²⁸⁹

Dava zamanaşımı sürelerinin kesilmesi durumunda, zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlar. Dava zamanaşımını kesen birden fazla nedenin bulunması halinde, zamanaşımı süresi son kesme nedeninin gerçekleştiği tarihten itibaren yeniden işlemeye başlayacaktır. (TCK 67/3) Kesilme halinde, zamanaşımı süresi ilgili suça ilişkin olarak kanunda belirlenen sürenin en fazla yarısına kadar uzayacaktır.(TCK67/4) Burada Kanun bir üst sınır koyarak yeniden başlayan zamanaşımı süresinin Kanunda belirtilen zamanaşımı süresinin yarısından fazla olamayacağını belirtmiştir.²⁹⁰

Kararın kesinleşip hüküm hali olana kadar dava zamanaşımı devam ettiğinden, davaların belirli bir sürede tamamlanması gerekmektedir. Yargılama aşaması sona erip infaz aşaması başladığında ceza zamanaşımı devreye girecektir.²⁹¹

Vergi suçlarında hakkında başlatılan soruşturma aşamasında savcı tarafından dava zamanaşımının dolduğunu tespit eden savcı, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 172. Maddesi gereğince kovuşturmanın yer olmadığına dair karar verecek olup, kovuşturma aşamasında dava zamanaşımının dolduğunun tespit edilmesi halinde ise CMK'nın 223. Maddesinin 8. Fıkrası uyarınca düşme kararı verilecektir.²⁹²

7.2.2. Ceza zamanaşımı

Kesinleşmiş bir cezanın, hüküm tarihinden itibaren kanunda belirtilen süreler içerisinde infaz edilmemesi halinde ceza zamanaşımı söz konusu olacaktır.

Türk Ceza Kanunu'nun 68. Maddesinin 1. Fıkrasında ceza zamanaşımı sürelerine “a) *Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarında kırk yıl* b) *Müebbet hapis cezalarında otuz yıl*

CMUK'un 253/4. Maddesi uyarınca verilen durma kararı 765 sayılı TCK'nun 107. Maddesinde gösterilen zamanaşımını durduran kararlardan olmadığından tebliğnamedeki düşünceye iştirak edilmemiştir... sanık hakkında açılan kamu davasının gerçekleşen zamanaşımı nedeniyle 765 sayılı TCK'nun 102/4,104/2 ve 5271 sayılı CMK'nun 223/8. Maddeleri uyarınca DÜŞÜRÜLMESİNE...” benzer karar Yargıtay 11. CD. 04.09.2013, 2012/25413 E., 2013/12091 K.

²⁸⁹ UĞUR/ELİBOL, s. 298. Yargıtay 11. CD. 16.04.2012 tarihli, 2012/1173 E., 2012/5700 K. Sayılı kararında mahkemece arar kararlar bir başka mahkemenin dosyası beklenmişse, TCK'nun 67/1. Maddesi gereği bu süre boyunca zamanaşımı duracağını belirtmiştir.

²⁹⁰ KARAKOÇ, s. 345

²⁹¹ KARAKOÇ, ss. 343-344

²⁹² ÖZCAN, s. 402

c) Yirmi yıl ve daha fazla süreli hapis cezalarında yirmi dört yıl d) Beş yıldan fazla hapis cezalarında yirmi yıl e) Beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıl” yer verilmiştir. Bu itibarla muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suçunun cezası için on yıllık ceza zamanaşımı söz konusu olacaktır. Ancak, ceza zamanaşımı mahkûmiyet hükmüne bakarak belirlenecektir. Örneğin, müteselsil şekilde işlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçunda verilen altı yıllık bir hapis cezasının ceza zamanaşımı yirmi yıl olacaktır.

Vergi suçlusunun birden fazla suç işlemesi halinde ise, ceza zamanaşımının süreleri, verilen hapis cezalarının toplanması suretiyle değil ayrı ayrı değerlendirilmesi şeklinde hesaplanacaktır. Örneğin aynı davada hakkında, hem muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçundan üç yıl, hem de belgeleri ibraz etmemekten dolayı üç yıl hapis cezası kesinleşmiş vergi suçlusunun, hükmün kesinleşmesi anından itibaren başlayan ceza zamanaşımı, cezaların toplanması suretiyle altı yılın ceza zamanaşımı süresi olan yirmi yıllık süre değil, her iki suçun da ayrı ayrı karşılığı olan on yıllık ceza zamanaşımı süresi olacaktır.²⁹³

Verilen mahkûmiyet cezalarında iki çeşit ceza olması halinde ise, Türk Ceza Kanunu’nun 68. Maddesinin 4. Fıkrası gereğince en ağır ceza için konulan sürenin geçmesiyle ceza zamanaşımı dolacaktır.²⁹⁴

Ceza zamanaşımı süresi, cezanın infazı başlamamış ise hükmün kesinleştiği tarihte başlayacaktır. Cezanın infazı başlanmış ancak herhangi bir sebeple kesintiye uğramış ise de kesintinin gerçekleştiği günden başlayacaktır.²⁹⁵ Örneğin, hükümlünün firar etmesi sonucunda infaz kesintiye uğrayacaktır.²⁹⁶

Türk Ceza Kanunu’nda ceza zamanaşımının durma sebeplerine yer verilmemiştir ancak mevzuatta bu konuya ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. 5320 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun’un 15. Maddesinde; “ (1) Birden fazla mahkumiyeti olan kişi bu mahkumiyetlerden birine ilişkin cezayı infaz kurumunda çektiği sürece, diğer cezaları açısından ceza zamanaşımı

²⁹³ ÖZCAN, ss. 403-404

²⁹⁴ KARAKOÇ, Vergi Ceza, s. 348

²⁹⁵ ÖZCAN, s. 404

²⁹⁶ KIZILOĞLU/KIZILOĞLU, s.609

işlemez. (2) Cezanın infazının ertelenmesi veya durdurulması halinde, bu cezaya ilişkin zamanaşımı işlemez.” Şeklinde düzenleme yer almakta olup ceza zamanaşımını durduran sebepler belirtilmiştir. Bununla birlikte, Anayasanın 83. Maddesinin 3. Fıkrasında ise, milletvekilinin, seçiminden önce veya sonra verilmiş bir ceza hükmünün yerine getirilmesi gerektiğinde, hükmün infazının üyelik sıfatının sona ermesine bırakılacağı ve üyelik süresince zamanaşımının işlemeyeceği belirtilmiştir.²⁹⁷

Ceza zamanaşımının kesilmesi sebepleri ise, Türk Ceza Kanunu’nun 71. Maddesinde; *“(1) Mahkûmiyet hükmünün infazı için yetkili merci tarafından hükümlüye kanuna göre yapılan tebligat veya bu maksatla hükümlünün yakalanması ceza zamanaşımını keser. (2) Bir suçtan dolayı mahkûm olan kimse üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlediği takdirde, ceza zamanaşımı kesilir.”* şeklinde düzenlenmiş olup sayılan hallerin gerçekleşmesi halinde ceza zamanaşımı kesilecektir. Ceza zamanaşımının bu sebeplerden biri halinde kesilmesi halinde, süre kesilme sebebinin gerçekleştiği gün de dâhil olmak üzere yeniden ve tam olarak işlemeye başlayacaktır.²⁹⁸

Ceza zamanaşımının dolması sonucunda, devletin infaz yükümlülüğü ortadan kalkacak olup, hükümlünün cezalandırılmasını talep etmesi halinde dahi devlet cezayı hiçbir şekilde infaz edemeyecektir.²⁹⁹³⁰⁰

7.3 İNFAZ

Mahkeme tarafından verilen ve kesinleşen ceza veya güvenlik tedbirlerinin yerine getirilmesine infaz denir.³⁰¹ Yapılanan yargılamanın sonunda mahkeme tarafından verilen ceza, infaz edilmekle sona ermektedir.³⁰²

²⁹⁷ ÖZCAN, s. 405

²⁹⁸ KARAKOÇ, Vergi Ceza, s.349

²⁹⁹ ÖZCAN, s. 405

³⁰⁰ TCK MADDE 72

(1) Dava ve ceza zamanaşımı süreleri gün, ay ve yıl hesabıyla belirlenir. Bir gün, yirmi dört saat; bir ay, otuz gündür. Yıl, resmî takvime göre hesap edilir.

(2) Dava ve ceza zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler.

³⁰¹ AĞAR, s. 241

³⁰² KIZILOT/KIZILOT, s. 602

Vergi suçluları hakkında hükmolunan hürriyeti bağlayıcı cezaların sona ermesi, infaz edilmesi halinde mümkündür.³⁰³ Mahkemeler tarafından verilen kararlar da, “5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun” hükümleri doğrultusunda infaz edilecektir.

7.4. AF

Af, ceza veya infaz ilişkisini sona erdiren bir diğer hal olup yasama veya yürütme organının yaptığı bir işlem sonucunda kamu davasının, cezanın ya da sadece cezanın infazının sona ermesidir.

Anayasa’da hangi suçların af kapsamında olduğuna ilişkin bir düzenleme bulunmamakta olup, 169. Maddenin 3. Fıkrasında; “...münhasıran orman suçları için genel ve özel af çıkarılmayacak ve ormanları yakmak, yok etmek veya daraltmak amacıyla işlenen suçlar genel ve özel af kapsamına alınmayacaktır.” şeklinde düzenleme yapılarak hangi suçların af kapsamına girmediği belirtilmiştir. Vergi suçlarının bu kapsamda olmadığı görülmekte olup, genel ve özel affin konusunu oluşturabilir.³⁰⁴

Af kanunları, TBMM’nin üye tam sayısının beşte üç çoğunluğuyla yani “nitelikli oy çoğunluğu” ile kabul edilmesi gereken kanunlardır. (Any. M.87/1)

Türk Ceza Kanunu’nda aflar genel ve özel af olmak üzere ikiye ayrılmış olup, Anayasa’nın 104. Maddesine dayalı olarak Cumhurbaşkanı tarafından, belirli kişilere, sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile ferdi özel af yetkisi tanınmaktadır.

Afların kamu davası açılmasından önce çıkması halinde dava açılmaz, kamu davası açılmasından sonra çıkması halinde ise kamu davasının düşmesine karar verilir.³⁰⁵

Genel af, suçu ve cezayı ortadan kaldırmakta olup, özel af ise sadece cezayı ortadan kaldırır.³⁰⁶ Vergi cezaları da af kanunlarıyla kısmen veya tamamen ortadan kaldırabilir.

³⁰³ KARAKOÇ, Vergi Ceza, s.331

³⁰⁴ ÖZCAN, s. 406

³⁰⁵ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2017, s. 497

³⁰⁶ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2017, s. 497

Vergi Usul Kanunu'nda af ile ilgili ayrı bir düzenleme bulunmamakta olup, değişik dönemlerde çıkarılan af kanunları ile vergi cezalarının affı yoluna gidilmiştir.³⁰⁷ Vergi incelemesinin yetersizliğinin sonuçları, af kanunları ile hafiflemektedir. Sık sık af kanunlarının çıkması, vergi cezalarının önleyici işlevini azaltacağından bu yola yalnızca zorunlu durumlarda başvurulması gerekmektedir.³⁰⁸

7.5 HÜKMÜN AÇIKLANMASININ GERİ BIRAKILMASI

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesi CMK'nın 231/5. maddesinde *“Sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl(2) veya daha az süreli hapis veya adlî 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.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Miyb düzenleyen veya kullanan fail hakkında yapılan yargılama sonucunda mahkeme tarafından hükmedilen cezanın iki yıl veya daha az olması sonucunda şartları oluşması halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına (HAGB) karar verilebilir. CMK'nın 231. Maddesinde belirtilen şartları ayrıntıları ile inceleyelim.

7.5.1. Vergi Suçu Failinin Yargılamanın Sonucunda Mahkûm Olması

HAGB karar verilebilmesi için, fail hakkında öncelikle yargılama yapılması, yapılan yargılama neticesinde de vergi suçu failinin suçunun sabit bulunması ve mahkûmiyetine karar verilmesi gerekmektedir. Hüküm verilmeden HAGB kararı verilmesi halinde verilen karar bozma sebebidir.

³⁰⁷ AĞAR, s. 246

³⁰⁸ KARAKOÇ, Vergi Ceza, s.333

7.5.2. Vergi Suçu Failine Verilecek Cezanın İki Yıl veya Daha Az Hapis veya Adli Para Cezası Olması

Mahkeme tarafından yapılan yargılama sonucunda HAGB kararı verilebilmesi için, vergi suçu failine verilecek cezanın iki veya iki yılın altında ya da adli para cezası olması gerekmektedir.

Vergi suçu faili aynı dava kapsamında birden fazla suçtan yargılanır ve birden fazla cezaya hükmolursa her suça ilişkin verilen cezanın ayrı ayrı değerlendirilerek HAGB sınırında olup olmadığına bakılması gerekmekte olup cezaların toplanması suretiyle değerlendirilmeyecektir.³⁰⁹

7.5.3 Vergi Suçu Failinin Daha Önce Kasıtlı Bir Suçtan Kesinleşmiş Mahkûmiyet Hükümünün Bulunmaması

HAGB kararı verilmesinin bir diğer şartı ise, failin suçu işlediği tarihten önce “kasıtlı” bir suçtan kesinleşmiş mahkûmiyetinin bulunmaması gerekir. Vergi suçu işleyen failin yargılaması devam ederken, işlediği başka suçtan mahkûmiyet kararı alması halinde, bu durum devam eden yargılamada HAGB kararı verilmesine engel oluşturmayacaktır. Aynı şekilde, daha önce işlediği suçtan hakkında verilmiş olan HAGB kararı var ise, denetim süresi içinde veya sonunda yeni bir suç işlemesi halinde, bu ikinci suçun işlendiği tarihten önce herhangi bir kesinleşmiş mahkûmiyet hükmü olmaması sebebiyle yeniden hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilecektir.³¹⁰³¹¹ Bu

³⁰⁹ ÖZCAN, s.417

³¹⁰ ÖZCAN, s.418

³¹¹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 13.04.2010 tarihli, 2010/11-40 E., 2010/81 K. “Soruşturma aşamasında C. savcısı tarafından alınan, sanığın adli sicil kaydına göre, 1979 yılında işlediği hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanma suçundan Sinop Asliye Ceza Mahkemesince cezalandırılmasına; yine 1979 yılında işlediği rüşvet vermek suçundan Yüce Divan tarafından cezalandırılmasına karar verilip, her iki cezasının da infaz edildiği ve 1996 yılında her iki ceza yönünden de memnu haklarının iadesine karar verildiği, bu sabıka kayıtları yönünden suç tarihi itibarıyla adli sicilden silinme koşullarının oluştuğu, ancak, ayrıca 1989 yılında işlediği dolandırıcılık suçundan dolayı Ankara 15. Asliye Ceza Mahkemesince cezalandırılmasına karar verilip bu cezasının da 10.07.1996 yılında infaz edildiği, anlaşılmaktadır. Bu sabıka kaydı yönünden 3682 sayılı Adli Sicil Yasasının 8/1-b maddesi uyarınca 10 yıllık süre öngörülmesi bulunduğu, suç tarihi itibarıyla silinme koşullarının oluşmadığı anlaşılmaktadır.

Her ne kadar, yargılama aşamasında sanık tarafından sabıka kaydının silinmesi talebinde bulunulması üzerine, sabıka kaydının silindiği ve sanık müdafii tarafından Yargıtay C. Başsavcılığının itirazının sağlanması için başvurulduğunda, başvuru dilekçesi ekinde 08.01.2010 tarihinde alınan ve sanığın sabıkasının bulunmadığına ilişkin kayıt da sunulmuş ise de; Ceza Genel Kurulunun ve Özel Dairelerin

durum HAGB kararı verilmesine engel teşkil etmeyecektir ancak mahkeme nezdinde sanık hakkında suçunu yeniden işlemeyeceği yönünde olumsuz bir kanaat oluşturabilecek ve sanığın suç eğilimini göz önünde bulundurarak mahkeme tarafından HAGB kararı verilmeyebilecektir.

Fail hakkında daha önce verilmiş olan taksirli suçlara ilişkin kesinleşmiş mahkûmiyet kararı, HAGB kararı verilmesine engel teşkil etmeyecektir. Bilinçli taksir de taksir kavramına dâhil olup, taksirli suçların düzenlenmiş olduğu TCK'nın 22. Maddesinin altında yer almaktadır.³¹²

7.5.4 Mahkeme Tarafından Vergi Suçu Failinin Yeniden Suç İşlemeyeceği Kanaatine Varılması

Mahkeme tarafından verilecek kararın, delillerle doğrudan doğruya, bizzat temasa geçerek vermesini ifade eden ilkeye yüz yüzelik (doğrudan doğruyalık) ilkesi denir. Yargılamadaki yüz yüzelik (doğrudan doğruyalık) ilkesinin en temel sonucu sanık hakkında mahkemenin bir kanaatinin oluşmasıdır. Mahkeme tarafından bu kanaat oluşturulurken dikkat edilmesi gereken iki husus bulunmaktadır. Bunlar, failin kişilik özellikleri ve duruşmadaki tutum ve davranışlardır.³¹³ Kişilik özellikleri değerlendirilirken failin sosyal çevresi, aile yaşantısı ve mesleği göz önünde bulundurulmalıdır.

yerleşmiş kararlarında da vurgulandığı üzere, 01.06.2005 tarihinden önce işlenen suçlar yönünden, önceki mahkûmiyetin 765 sayılı TCY'nın 95/2. maddesi uyarınca esasen vaki olmamış sayılacağı haller veya 3682 sayılı Adli Sicil Yasasının 8 ve 5352 sayılı Adli Sicil Yasasının geçici 2. maddesi hükümleri uyarınca silinme koşullarının oluşup oluşmadığı, adli sicilden silinmiş olup olmadığına bakılmaksızın, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasının objektif koşullarının değerlendirilmesinde nazara alınacaktır. Bu nedenle dosya içerisinde yer alan sanığın adli sicil sabıka kaydında, silinme koşulları oluşmayan önceki mahkûmiyeti, objektif koşullar yönünden hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına engel oluşturmakta olup, yerel mahkemeye bu nedene dayalı olarak hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına yer olmadığına karar verilmesi isabetli ve yasaya uygundur.” (aktaran ÖZCAN, s. 418)

³¹² CENTEL/Nur, ZAFER/Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta,8. Baskı, İstanbul 2011, s. 717

³¹³ ÖZCAN, s.420

7.5.5 Vergi Suçu Failinin Hükümün Açıklamasının Geri Bırakılmasını İstemesi

24.7.2010 tarihinde kabul edilen 6008 sayılı Terörle Mücadele Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 7. maddesi ile hükmün açıklanmasının geri bırakılmasının düzenlendiği 231. Maddeye yeni bir şart daha eklenerek, sanığın kabulü halinde HAGB kararı verileceği düzenlenmiştir. Sanığın kabul etmemesi halinde mahkeme diğer şartlar oluşsa dahi hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesini uygulayamayacaktır. Sanık tarafından suçtan zarar görenin zararlarının giderilmesi hükmün açıklanmasının geri bırakılmasının kabulü anlamına gelmemekte olup kabul açık olmalıdır.³¹⁴

Uygulamada sanığın ifadesinin alınmasıyla birlikte HAGB müessesinin istenip istenmediği sorulmaktadır. Yargılamanın başında bu durumun sorulması masumiyet karinesinin ihlalini oluşturmak olup, hüküm kurulmadan önceki son savunmada bu hususun sorulmasının daha doğru olduğu kanaatindeyiz.³¹⁵

7.5.6 Vergi Suçu Failinin Kamunun veya Mağdurun Zararını Gidermesi

HAGB müessesinin uygulanması için en önemli şartlardan bir diğeri ise, mağdurun ya da kamunun uğramış olduğu zararın aynen iadesi ya da önceki haline getirilmesidir. HAGB şartlarından zararın giderilmesi şartında bahsedilen zarar maddi olanları kapsamakta olup, söz konusu suç ile manevi zarara uğranması bu kapsamda değerlendirilmemektedir.³¹⁶

HAGB müessesinden yararlanmak isteyen sanığın, zararı bizzat gidermesi şartı bulunmamaktadır, Sanık adına veya sanığın rızası ile uğranmış olan zararın giderilmesi de HAGB müessesinden yararlanmak için yeterlidir. Önemli olan zararın giderilmesi hususudur. HAGB şartlarından zararın giderilmesi yalnızca zarar doğurmaya elverişli suçlar açısından geçerlidir. Tez konumuz olan miyb düzenleme veya kullanma

³¹⁴ CENTEL/ZAFER, ss.717-718

³¹⁵ Aynı görüş ÜNVER, Yener/HAKERİ, Hakan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Cilt 2, Adalet, Ankara 2013, s.278

³¹⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 19.03.2015 tarihli, 2013/5073 E., 2015/24021 K. "...hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına dair 5271 Sayılı C.M.K.nun 231/6-c madde ve bendinde işaret olunan zarar kavramının, kanaat verici basit bir araştırmayla belirlenebilir, ölçülebilir maddi zararlara dair olduğu, manevi zararların bu kapsama dahil edilmemesi gerektiği..."(http://www.kazanci.com)

hareketleri bakımından geçmiş yıl zararları nedeni ile kurumlar vergisi, devreden KDV'nin fazla olması nedeni ile de KDV kaybının oluşmadığı durumda, zarar oluşmaması sebebiyle vergi suçlusu hakkında HAGB karar verilebilmesi için zararın tazmini koşulu aranmayacaktır.³¹⁷

Burada hakim tarafından yapılması gereken, yapılan yargılamanın bir ceza yargılaması olduğu ve şahsi hak davası olmadığı dikkate alınarak basit bir araştırma yapmak suretiyle zararın giderilip giderilmesi hususunun araştırılmasıdır. Nitekim, sanık hakkında HAGB kararı verilmesi, mağdurun daha sonra zararın kalan kısmına ilişkin dava açmasına engel teşkil etmemektedir.³¹⁸

Yukarıda ayrıntıları ile belirtmiş olduğumuz HAGB müessesinden yararlanan vergi suçu faili, CMK 231/8 gereği beş 5 yıl süreyle denetime tabi tutulacaktır. Bu süre içerisinde, bir yıldan fazla olmamak üzere denetimli serbestlik tedbiri olarak; *“bir meslek veya sanat sahibi olmaması halinde, meslek veya sanat sahibi olmasını sağlamak amacıyla bir eğitim programına devam etmesine; bir meslek veya sanat sahibi olması halinde, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılmasına ya da belli yerlere gitmekten yasaklanmasına, belli yerlere devam etmek hususunda yükümlü kılınmasına ya da takdir edilecek başka yükümlülüğü yerine getirmesine,”* karar verilebilir. Bu süre içerisinde vergi suçu failinin yeniden suç işlemesi ya da denetim yükümlülüklerine aykırı hareket etmesi halinde mahkeme tarafından hüküm açıklanacaktır. Bu durumda mahkeme tarafından, sanığın durumu yeniden değerlendirilerek; cezanın yarısına kadar belirlenecek bir kısmın infaz edilmemesine veya şartlarının oluşması halinde verilen hapis cezasının ertelenmesine veya seçenek yaptırımlara çevrilmesine karar verilebilir. (CMK m.231/11)

³¹⁷ ÖZCAN, s.423

³¹⁸ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 3.02.2009 tarihli, 2008/11-250E. , 2009/13 K. Sayılı karar (<http://www.kazanci.com>)

8. SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA USULÜ

Çalışmamızın bu bölümünde ise, suçun soruşturma ve kovuşturma usulü irdelenmeye çalıőlmıőtır. Bu bölümde tez konusu suçun muhakeme Şartı olan mütalaa ve uygulama sıklıkla karşılaşılan Vergi Teknik Raporlarının mükelleflerin masumiyet karinesini ne derece ihlal ettiği tartıőılmıőtır.

8.1. MÜTALAA

CMK'nın 158-160. Maddelerinde, bir suçun işlendiğini öğrenen soruşturma yapmakla yükümlü makamların, suçu öğrenmeleri halinde ceza muhakemesi sürecini baőlatmaları gerektiği belirtilmiştir. Bu durumun bazı istisnaları bulunmakta olup, bazı durumlarda belli Őartların gerçekteőmesi halinde soruşturmanın veya kovuşturmanın baőlatılması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumlar muhakeme Şartı olarak adlandırılmakta olup, tez konumuz olan vergi kaçakçılığı suçlarından miyb düzenlenme veya kullanma suçunda da bu Şartlardan olan “mütalaa” karşımıza çıkmaktadır.

Ceza hukukunda bazı suçlar hakkında kovuşturma yapılabilmesi için o suçun mağduru olan kurum tarafından verilen yazılı görüş mütalaa olarak adlandırılmakta olup vergi idaresi tarafından verilen mütalaa kovuşturma/yargılama Şartı olarak kabul edilmektedir. Bu husus Yargıtay'ın istikrarlı uygulamalarında da sabittir.

Muhakeme Şartlarının bulunmaması ceza muhakemesini engellemektedir. CMK'nın 223/8. maddesinde de düzenlendiği üzere muhakeme Şartlarının gerçekteőmediėi durumlarda, gerçekteőmesini beklemek amacıyla mahkeme tarafından durma kararı verilmektedir. Bu Őartın gerçekteőmeyeceėinin anlaşılması sonucunda da mahkeme tarafından dosyanın düşmesine karar verilecektir. Mezkur maddenin devam bendine göre, derhal beraat kararı verilmesinin söz konusu olması halinde düşme kararı verilmesi bozma sebebi olup, verilmesi mümkün değildir.

Tez konumuz olan suçun vergi kaçakçılığı suçlarından biri olması sebebiyle VUK'da 359. Madde kapsamında belirtilen tüm Şartlar miyb düzenleme veya kullanma suçu için de geçerli olacaktır. VUK'un 367. Maddesinde de vergi kaçakçılığı suçlarında mütalaa Şartı düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, yapılan vergi incelemesinde vergi kaçaklığı suçunun tespit edilmesi halinde, ilgili kişiler tarafından durumun yetkili Cumhuriyet

Başsavcılığı'na bildirilmesi gerekmektedir. Bu kişilerden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarının doğrudan doğruya savcılığa başvurma yetkisi bulunmaktadır. Vergi inceleme yetkisine sahip memurların ise doğrudan doğruya savcılığa başvurma hakkı bulunmamakta, ilgili rapor değer komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlık kanalıyla durumu Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda bahsettiğimiz durumlar dışında da Cumhuriyet Başsavcılığı'nın suçu öğrenmesi mümkündür. Bu durumda savcılık derhal ilgili vergi dairesine durumu bildirerek inceleme yapılmasını ve yapılacak inceleme sonucunda görüş talep edecektir. Burada da kamu davasının açılması için bu inceleme sonucunda verilecek görüşün savcılığa bildirilmesi beklenecektir.

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen 10.2.2011 tarihli, 136-181 sayılı kararda, mütalaanın, konusu uzmanlık isteyen bir suç olan vergi kaçakçılığı gibi bir suçta, yeterince uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarına yardımcı olacak bir müessese olduğu belirtilmiştir.

Bu görüşün alınmasıyla ilgili ulaşılmak istenen amaç 5815 sayılı Yasa'nın 367. madde gerekçesinde; *"Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyet mülahazasıyla bazı kayıtlara bağlanmıştır. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve muavinleriyle Defterdarlar haricinde kalan inceleme yetkisine haiz memurların tetkik neticelerine bağlı buldukları Defterdarın mütalaasıyla birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı belli hileli vergi suçları için, alakalı Defterdarlıktan inceleme istemesi bu sebep ve mülahazayla yerinde görülmüştür. Diğer taraftan adalet cihazının tetkikine ve yetkisine tevdi olunan hileli vergi suçları için mali cezaların tatbiki gerekli olduğu da bir fıkra halinde belirtilmiştir"* şeklinde açıklanmıştır. Madde gerekçesinde de belirtildiği üzere, bu suçta muhakeme şartının olmasını, "vatandaşın mali emniyet mülahazası" yani "mali güvenlik" düşüncesine bağlamıştır.

Her iki amaç birbiriyle uyum içerisinde olup, uzman kişiler tarafından yapılacak inceleme neticesinde yapılan yargılamalarda daha dikkatli bir sonuçlar elde edilecek ve vatandaşların mali hakları korunma altında olacaktır.³¹⁹

Yukarıda kısaca belirtmiş olduğumuz üzere, VUK'un 367. Maddesinde yer alan düzenleme dikkate alındığında, suç haberi ya vergi inceleme sırasında yapılan tespitlerle ya da savcılık tarafından kendiliğinden her hangi bir şekilde öğrenilecektir.³²⁰

8.1.1. Suç Haberinin Savcılık Tarafından Doğrudan Öğrenilmesi Hali

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 160/1. Maddesinde, Cumhuriyet Savcısının görevi; *“Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar.”* şeklinde düzenlenmiştir. Soruşturmanın başlaması için savcının şüphe duyması yeterli olup, suçun öğrenilmesi ile birlikte delillerin toplanması aşamasına geçilmesi gerekmektedir.

Ceza muhakemesinin en önemli amacı maddi gerçeği araştırmak ve ortaya çıkmasını sağlamaktır. Maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için de somut delillerin ortaya konulması gerekmektedir. Miyb düzenlenmesi veya kullanılması suçunda da maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasının en temel dayanağı mütaladır. Mütalaa savcılığın dışında düzenlenen bir belge olup muhakeme şartıdır. İdare tarafından tanzim edilen mütalaa veya görüş, şüphelinin lehine düzenlemeler içerse dahi, savcılık tarafından yapılan araştırmada şüpheli hakkında mevcut bilgi ve belgelerle yeterli şüpheye oluşması halinde davanın açılmasına karar verilebilir. Bu durumun tam tersi de mümkündür. Yani, mütalaa şüphelinin aleyhine düzenleme içerse dahi savcılık tarafından yeterli şüphenin bulunduğu kanaatine ulaşılamazsa kamu davasının açılmayarak kovuşturmanın yer olmadığına karar verilir.³²¹

³¹⁹ Erdem de vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiillerin gerçekleşip gerçekleşmediğinin vergi hukuku alanında vergi ödevlerine bağlı teknik bir yönünün bulunduğunu, bu yüzden de vergi incelemesi ve mütalaa temeline sayılı bir yapıya ihtiyaç duyulduğunu belirtmektedir. (ERDEM, Tahir, Kaçakçılık Suçlarının Bildiriminde Ve Cezalandırılmasında Usul, s.87)

³²⁰ ÖZCAN, s. 506

³²¹ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş, İzmir Barosu Dergisi, Mayıs 2016, Sayı 2, s. 17

VUK 367/2 de ise, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesini öğrenen Cumhuriyet Başsavcısının hangi usulde hareket etmesi gerektiği düzenlenmiştir.

Suçun işlendiği hakkında bir şekilde bilgi sahibi olan savcı, derhal Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 160'ıncı maddesinin 1'inci fıkrası kapsamında "araştırma mecburiyeti ilkesi" gereğince harekete geçerek araştırmalarını yapacaktır. Soruşturma aşamasında vergi dairesinden inceleme talep edilmeden önce savcının araştırma yapmasına engel yoktur ancak dava açma aşamasına geçmeden önce, hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasının talep edilmesi gerekmektedir. Bu husus Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 1'nci fıkrasında kanunî bir gereklilik olarak düzenlenmiştir. Bu kanuni gereklilik, savcının "araştırma mecburiyeti ilkesine" karşı bir sınırlama getirmemekte olup, kovuşturma aşamasına geçilmesini engellemektedir. Zira, vergi dairesince yapılan incelemeye kadar savcının hareketsiz kalacağını iddia etmek ceza muhakemesi hukukunun temel ilkesi olan maddi gerçeğe ulaşmak amacıyla bağdaşmayacaktır.

VUK 367/3. Fıkrasında ise, vergi incelemesinin sonucunun cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine kadar kamu davasının açılması ertelenecektir.^{322 323} Burada "dava açma mecburiyetine" getirilen bir sınırlama söz konusudur.³²⁴

Her ne kadar cevabın verilmesine kadar ertelemenin yapılacağı belli olsa da, cevap süresine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Yapılan inceleme sonucu ile savcılık her ne kadar bağlı olmasa da, inceleme sonucu verilen mütalaa/görüşte suç yeri, suçun ne zaman işlendiği, nasıl işlendiği, kim tarafından işlendiği, suça ilişkin tüm delillerin gösterilmesi gerekmektedir. Verilen mütalaa sonucunda savcılık tarafından suçun işlendiğine ilişkin yeterli şüphenin olduğu kanaatine getirilmesi haline kamu davasının

³²² ÖZCAN, s.508

³²³ Yargıtay 11. CD'nin 14.11.2007 tarihli, 2006/6740 E. , 2007/7940 K. Sayılı kararında; "Sanığın sahte fatura düzenlemekten ibaret eylemi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 259/b-1 maddesinde ön görülen suçu oluşturur. Suçun işlendiğini haber alan Cumhuriyet Savcısı'nun ilgili Vergi Dairesi'ni haberdar ederek inceleme yapılmasını istemesi gerekir. Kamu davasının açılması hususunun inceleme sonucunun bildirilmesine kadar ertelenmesi gerekir " şeklinde karar verilerek kamu davasının açılmasının ertelenmesi gerektiği belirtilmiştir.

³²⁴ ÖZCAN, s.508

açılması doğrultusunda, oluşmadığına kanaat getirilmesi halinde ise kovuşturmayaya yer olmadığına (takipsizlik) kararı verilecektir.^{325 326}

8.1.2. Yapılan Vergi İncelemesi Sırasında Öğrenilen Suç Haberinin Vergi İnceleme Yetkisine Sahip Olan Kişiler Tarafından Öğrenilmesi Hali

Mükelleflerin vergi kaçırıp kaçırmadıkları, vergi ile ilgili bir usulsüzlük yapıp yapmadıklarının denetlenmesi gerekmektedir. Vergi suçları vergi incelemesi yapanlar tarafından yapılan bu denetimler sonucunda da ortaya çıkabilir. Bu sebeple yasa koyucu vergi idaresinde belli kişilere mükellefleri denetleme yetkisi vermiştir. Bu kişilerin suçu öğrendiği anda bildirim yükümlülükleri bulunmaktadır. Aksi halde suçu ihbar etmeyen kamu görevlileri hakkında, özgü suç niteliğindeki kamu görevlisinin suçu bildirmemesi fiili işlenmiş olacaktır.

Mütalaa alınmadan soruşturmaya yapılmış ve kovuşturma aşamasına geçilmişse, mahkeme davaya devam etmeyerek “yargılamanın durdurulmasına” karar verir. Yargılamaya devam edilebilmesi için mütalaa işleminin tamamlanması için dosya savcılığa geri gönderilir.^{327 328} Mütalaa alınması için verilen durma kararı, Türk Ceza Kanunu’nun 67/1. Maddesi uyarınca zamanaşımını durdurmaz.³²⁹

Doğrudan doğruya bildirimde bulunma yetkisi olmayanların uygun mütalaa almadan yaptıkları bildirim üzerine dava açılmış olması halinde mahkeme durma kararı verdikten sonra ya da durma kararı vermeden ara karar ile kovuşturma şartının gerçekleşip

³²⁵ ŞENYÜZ, Vergi Kaçakçılığı, s. 30

³²⁶ “(...) savcılık mütalaaı suç duyurusu gibi değerlendirmeli ve delillerle temasa geçmeli ve delilleri kamu davasının açılması için yeterli olup olmadığı noktasında değerlendirmelidir. Ancak yeterli delil varsa fiil hakkında yeterli delil varsa fiil hakkında iddianame düzenlenmelidir. Savcılık fiille bağlı ise de hukuki niteleme ile bağlı olmamalıdır. (...) mütalaanın dayandığı vergi suçu ve vergi tekniği raporlarının bir bilirkişi raporu özelliği de bulunmaktadır. Teknik tespitlerde bu mütalaaaya dayanılması bu yönüyle olağandır. Ancak uygulamada mütalaaların iddianamenin unsurları bakımından değerlendirilmeden doğrudan iddianameye konu yapılması eleştiriye açıktır.” CENTEL, Nur, ZAFER, Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, 12. Baskı, s.94, dipnot, 59, aktaran, AĞAR, s. 339, dipnot, 79”

³²⁷ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza 2013, s.355

³²⁸ Mütalaa alınmadan yargılamanın devam etmeyeceğine ilişkin Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 24.09.2008 tarihli 2008/11806 E. , 2008/9246 K. sayılı kararında “... İddianamede yer alan sahte fatura kullanmak suçundan 213 Sayılı Yasanın 367. Maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa alınmadan yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması usul ve yasaya aykırıdır.” şeklinde belirtilerek mütalaa alınmadan verilen kararın usul ve yasaya aykırı olduğunu belirtmiştir.

³²⁹ AĞAR, Serkan, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin, Nisan 2016, s.342, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 14/05/2012, 2012/5247 E., 2012/8561 K.

gerçekleşmeyeceğini yetkililerden soracaktır. Mütalaa, evrak üzerinden yazılı olarak verilecektir. Yetkili kimsenin duruşmaya çağırılarak mütalaa alınması geçerli olmayacaktır.³³⁰ Yapılan araştırma sonucunda kovuşturma şartı olan mütalaanın verilmeyeceğinin bildirilmesi durumunda mahkemece CMK'nın 223/8 inci maddesi gereğince "düşme kararı" verilecektir.³³¹

Mütalaa da tespit edilen suç ile dava açılan suç aynı olması gerekmektedir. İnceleme elemanının vergi inceleme raporundaki suç ile dava açılan iddianamedeki suç farklı ise dava şartının oluştuğundan bahsedilemez. Örneğin; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup birinin diğerine dönüşme ihtimali bulunmamakta olup³³² muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak ve sahte belge kullanmak suçları birbirine dönüşebilir.³³³ VUK'un 367 nci

³³⁰ Yargıtay 9. CD. 18.01.1990, 3649/260, "...mütalaanın ilgili dairece evrak üzerinden inceleme yapılarak yazılı olarak verilmesi gerekir. Bu husus nazara alınmadan Defterdarın mahkemece dinlenmesi cihetine gidilerek (Davanın açılmasına rıza gösteriyorum. Sanığın cezalandırılmasını talep ediyorum.) şeklindeki beyanına istinaden duruşmaya devamla hüküm kurulması yasaya aykırıdır." (aktaran **OK/GÜNDEL**, s.22)

³³¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 25.05.2004 gün ve E.2002/12183, K.2004/4553 sayılı kararı; "Adıyaman Defterdarlığının 19.03.2001 gün ve 625 sayılı yazısında, sahte fatura düzenleme suçundan mütalaa verildiği ve mütalaa atıfta bulunulan vergi suçu raporunda sahte fatura basmak suçundan bir işlem yapılmayacağı belirtilmesine göre, sahte fatura basmak suçundan açılan kamu davasının yargılama şartının gerçekleşmemesi nedeni ile düşürülmesi yerine yazılı şekilde beraat kararı verilmesi.", Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 20.01.2014 tarihli 22123-994 sayılı kararı; "Gaziantep Cumhuriyet Başsavcılığının 20.10.2009 gün ve 2009/20410 esas sayılı iddianamesi ile sanık hakkında 2006-2007 takvim yıllarında muhteviyatı itibariyle sahte fatura düzenlemek suçundan kamu davası açıldığı, anılan suç yönünden 213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaanın bulunmaması nedeniyle mahkemece idareden, 213 sayılı VUK'nun 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği 21.02.2012 tarihli ara karar ile sorulduktan sonra, sanık hakkında yapılacak herhangi bir işlem bulunmadığı ve vergi suçu raporu düzenlenmeyeceğine dair idarenin 20.03.2012 tarihli cevabi yazısı nazara alınıp, açılan kamu davasının 5271 sayılı CMK'nun 223/8 madde ve fıkrası uyarınca düşürülmesi gerektiği mahkemece dosya içeriğine uygun şekilde gerekçeleri gösterilerek kabul ve taktir kılınmış olduğundan, Cumhuriyet savcısı ve katılan vekilinin yerinde görülmeyen temyiz itirazlarının reddiyle hükmün ONANMASINA," (AYDOĞAN, Dündar, Vergi Suçlarının Soruşturulması ve Kovuşturulması Usulü, s.6), Yargıtay 11. CD., 08.04.2013, 2013/2159 E., 2013/5784 K., "Defterdarlık veya Vergi Dairesi Başkanlığından, 213 sayılı Yasanın 367. Maddesi gereğince dava şartı olan mütalaa alınmadan açılan davada, mahkemece verilen durma kararı üzerine, Kırıkkale Defterdarlığının sanık hakkında kovuşturma yapılması konusunda mütalaa vermediğinin anlaşılması karşılığında, kamu davasının CMK'nın 223/8. Maddesi uyarınca düşürülmesine karar verilmesi gerekirken, yargılamaya devamla sanığın beraatine hükümolunması yasaya aykırı..." (aktaran, UĞUR, H. Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367), Terazi Hukuk Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 88, Aralık 2013, Sayfa: 34-43)

³³² Yargıtay 11. CD. 08.11.2017 tarihli, 2016/2668 E., 2017/7595 K. "...Birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan "sahte fatura düzenlemek" ve "sahte fatura kullanmak" suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden iddianame dışına çıkılarak sanık hakkında "muhteviyatı itibariyle sahte ve yanıltıcı belge kullanmak" suçundan mahkumiyet hükmü kurulmasının isabetsizliği" www.kazanci.com

³³³ Yargıtay 11. CD. 15.11.2017 tarihli, 2016/2540 E. ,2017/7864 K., "...Kemalpaşa Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 05.08.2008 tarihli iddianamesi ile sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suçundan kamu davası açıldığı, sahte fatura kullanmak ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı

maddesi uyarınca yargılama şartı olan mütalaanın bulunmaması nedeniyle “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme” suçundan düzenlenen mütalaayla “muhteviyatı itibariyle sahte yanıltıcı belge kullanma” suçundan dolayı kovuşturma yapma imkânı bulunmamaktadır.³³⁴

Uygulamada genellikle mütalaa içeren yazıda vergi suçu raporu ve diğer raporlara atıf yapmakla yetildiği ve bu raporların geçerli ve yeterli olduğu görülmektedir. Mütalaanın Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesinde düzenlenen hangi kaçakçılık suçlarından olduğu, yılı, kimin için verildiğinin açıkça belirtilmesi gerekmektedir.³³⁵

Mütalaa bulunmadan yapılan yargılamada isabetli bir şekilde beraat kararı da verilse, bu durum bozma sebebidir.³³⁶ Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesinde düzenlenen mütalaa verilmesinin gerekli olduğu suçlarda, zarar görenin Maliye Bakanlığı olduğu ve davalarda katılan sıfatıyla bulunması gerektiği aşikârdır. İdarenin, mütalaa vermesine rağmen usulüne uygun olarak talepte bulunarak davaya müdahil olmamışsa mahkeme tarafından verilen kararı temyiz etme hakkı bulunmayacak ancak idarenin usulüne uygun olarak katıldığı davada, mütalaa olmaması sebebiyle davanın düşmesine karar verilmişse idare bu kararı temyiz edebilecektir.³³⁷

8.2. VERGİ TEKNİK RAPORLARI

Vergi Teknik Raporu özellikle miyb düzenleme ve kullanma suçlarında sıkça düzenlenen bir rapor türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi Teknik Raporunun tanımı vergi mevzuatımızda yapılmamış ancak, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği’nde Vergi teknik Raporu’nun hangi durumlarda düzenleneceği ve vergi inceleme raporuna ek yapılıp yapılmayacağına ilişkin bazı belirlemelere yer verilmiştir.

belge kullanmak suçlarının birbirine dönüşebileceği de gözetilerek tebliğnamedeki bozma isteyen düşünceye iştirak edilmemiş...” www.kazanci.com

³³⁴ Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı 11.03.2014 gün, 2012/11-1382-2014/12, Yargıtay 11. CD., 17.05.2012, 2010/16685 E., 2012/9185 K., “Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak ve düzenlemek” suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, Karabük İl Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü’nün 11.09.2007 gün ve... sayılı mütalaasının ve 06.09.2007 gün ve ... sayılı Vergi Suçu Raporunun 2004 ve 2005 yıllarında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlemek suçuna ilişkin olduğu, kamu davasının konusu olan “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak” suçuyla ilgili olarak 213 sayılı VUK’un 367. Maddesi uyarınca yargılama şartı olan mütalaanın bulunmağı gözetilmeden sanığın mahkumiyetine karar verilmesi...”

³³⁵ AĞAR, s.342

³³⁶ UĞUR, H. Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa, ss.34-43

³³⁷ UĞUR, H. Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa, ss.34-43

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin “Vergi İnceleme Raporları” başlıklı 57 inci maddesinde vergi tekniği raporuna ilişkin bazı düzenlemeler yer almaktadır. Maddeye göre; yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebileceği belirtilmiştir. Maddeye göre Vergi Teknik Raporu, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur. VUK’un 359. Maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda aynı kanununun 367. Maddesi uyarınca yeterli sayıda Vergi Suçu Raporu düzenlenir.

Yönetmeliğin mezkur maddesinde, sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmayacağı, ancak sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verileceği düzenlemesine de yer verilmiştir.

Uygulama yaşanan en büyük sıkıntı, mükellefler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarında yapılan tespitlerin mükelleflerin masumiyet karinesini ihlal edip etmediğine ilişkindir. Şöyle ki; Vergi Denetim Kurulu, mükellefin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğine ilişkin bir ihbar aldığı anda veya bazı veriler elde ettiğinde ilgili mükellefleri incelemeye almaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda, mükellefin miyb düzenleyicisi olduğuna yönelik tespitlerin yapılması halinde, bu kez yanıltıcı belge düzenleyici olduğu nitelenen mükellefin fatura düzenlediği kişi veya şirketler hakkında da yanıltıcı belge kullanma nedeniyle incelemeler başlamaktadır. Düzenlenen bu teknik raporlar içeriğinde kimlerin ve hangi tarihlerde ve hangi tutarda sahte fatura kullandığını gösterir ayrıntılı tablo halinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı belirtilmektedir.

Vergi Tekniği Raporu üzerine yanıltıcı belge kullanıcısı olduğu varsayımı ile incelemeye alınan mükellefler nezdinde yapılan incelemelerde, Vergi Teknik Raporun’da yer alan bilgi ve veriler çoğu kez “mutlak gerçek” bilgi ve veriler gibi

değerlendirilerek, Vergi Teknik Raporunda yanılıcı belge düzenlediği belirtilen mükelleften mal veya hizmet almış mükellefler doğrudan miyb kullanıcısı olduğu varsayımı ile incelenmektedir.

Vergi Tekniği Raporunda yer alan ve çoğunlukla düzenleyici olduğu iddia edilen mükellefle ilgili tek taraflı tespitlere dayanan, sınırlı bazı bilgi ve bulgulardan hareketle, miyb kullandığı varsayımı ile hakkında Vergi İnceleme Raporu ve bazı durumlarda kaçakçılık suçu raporu düzenlenen mükellefler ciddi mağduriyetler yaşayabilmektedir. Özellikle fiili olarak ticaretle uğraşan, bu arada bazı mükelleflere sahte veya muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenleyen mükelleflerden gerçekten mal veya hizmet almış mükellefler “genel” ve “varsayımaya” dayalı değerlendirmeler nedeniyle “sahte belge veya yanılıcı belge kullanıcısı” damgası yiyebilmektedir.

Vergi tekniği raporunun tanzimi sonrasında, bazen yüzlerce mükellefi ilgilendiren, vergi idaresi ve yargısı için önemli bir iş yükü oluşturan bir sürecin geliştiği dikkate alınarak, bu tür raporların yazımında konu hakkında ihtisas sahibi ve yeterli tecrübeye sahip Vergi Müfettişlerinin görevlendirilmesi yöntemi tercih edilebilir. Veyahut bu tür raporların kıdemli Vergi Müfettişlerinden oluşan heyetler tarafından hazırlanması yöntemi benimsenebilir. Böylece, vergi tekniği raporlarının kalite standartları yukarı çekilebilir. Böyle bir uygulama, vergi denetim birimleri, vergi idaresi, vergi yargısı ve mükellefler açısından büyük faydalar sağlayacaktır.

Ayrıca rapor tanzim eden heyetin içerisinde hukukçuların da yer alması, tanzim edilen raporların daha kaliteli olmasına sağlayacaktır. şayet hukukçuların rapor tanzim etmemeleri halinde de, vergi müfettişlerinin adeta yargılama makamı yerine geçerek “suçun işlendiği sabit olmuştur, cezalandırılması gerekmektedir” şeklinde ifadelerden uzaklaşarak, yalnızca maddi olaya ilişkin tespitler yapması gerektiği kanaatindeyiz. Aksi durum mükelleflerin masumiyet karinesini ihlal etmektedir. Nitekim, soruşturma makamları tanzim edilen Vergi Teknik raporlarındaki değerlendirmeyi aynen dikkate almakta ve başkaca delil araştırılmadan soruşturma evresini sonlandırmaktadır. Kovuşturma aşamasında ise bu Vergi Teknik Raporlarına yönelik bilirkişi raporları da çoğunlukla adeta kopyala yapıştır yöntemiyle hazırlanmakta ve aynı doğrultuda bilirkişi raporları hükme esas teşkil etmektedir. Tüm bu hususlar Vergi Kaçakçılığı suçlarında alınan Vergi Teknik Raporlarının hükme esas teşkil eden en önemli delil niteliği

taşıdığını gözler önüne sermektedir. Bu sebeple Vergi Teknik Raporunun tanzim edilme sürecince kullanılan ifadelerin ve delillerin ele geçirilme sürecinin mükellefler hakkında verilecek kararı etkileyeceği unutulmamalıdır.



9. SUÇTA ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Çalışmamızın son bölümünde ise, yargılama aşamasında karşılaşılan diğer ceza muhakemesi meselelerine değinilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda, suçun cezası ve lehe kanun, suçun tarihi, görevli ve yetkili mahkeme, vergi-ceza mahkeme kararlarının etkileşiminden bahsedilmiş ve genel bir sonuç bölümüyle değerlendirilerek çalışmamız tamamlanmıştır.

9.1. CEZAI MÜEYYİDE VE LEHE KANUN UYGULANMASI

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince, her fiil işlendiği tarihte yürürlükte olan kanuna tabidir.³³⁸ Kanunların zaman bakımından uygulanması ilkesi gerek Anayasa md 38/1 'de "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." şeklinde yer alan düzenleme ile, gerekse Türk Ceza Kanunu'nun 7. Maddesinde "İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolünmüştü infazı ve kanunî neticeleri kendiliğinden kalkar.

Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.

Hapis cezasının ertelenmesi, koşullu salıverilme ve tekerrürle ilgili olanlar hariç; infaz rejimine ilişkin hükümler, derhal uygulanır.

Geçici veya süreli kanunların, yürürlükte buldukları süre içinde işlenmiş olan suçlar hakkında uygulanmasına devam edilir." şeklinde yer alan düzenleme ile koruma altına alınmıştır.

Kanun hükümlerinde de görüldüğü üzere, suçun işlendiği zaman yürürlükte olan kanun ile, sonradan yürürlüğe giren kanunun farklı olması halinde, failin lehine olan kanun

³³⁸ KARAKOÇ, Vergi Ceza, s.88

geçerlidir. Çünkü, yeni kanun kamu yararı ve adalet duygusu açısından o fiile karşı daha az ceza ön görmektedir. Bu sebeple, bir fiili suç olmaktan çıkararak veya daha az ceza öngören yani daha lehe olan kanunlar geçmişte yürütülmektedir.³³⁹

5252 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 9/3 maddesi uyarınca lehe kanun belirlenirken suç tarihinde yürürlükte bulunan kanun ve sonradan yürürlüğe giren kanunun tüm hükümlerinin ayrı ayrı değerlendirilmesi ve ortaya çıkan sonuçların birbirleriyle karşılaştırılması suretiyle belirlenir.³⁴⁰ ³⁴¹ Örneğin, ceza türü ve miktarı açısından daha hafif olan kanun ya da hapis cezası yerine adli para cezası ön gören kanun daha lehedir.³⁴² Her iki kanun arasındaki fark yalnızca cezanın tür ve miktarıyla ilgili olmayabilir. Örneğin, erteleme, zamanaşımı, soruşturma ve kovuşturma şartları, tekerrür, ağırlaştırıcı veya hafifletici sebepler bakımından da olabilir. Burada yapılması gereken her iki kanunun da ilgili hükümlerinin somut olaya uygulanarak lehe olan uygulamanın tespit edilmesidir. Yoksa her iki kanunun da lehe olan hükümlerinin alınıp somut olaya aktarılması mümkün değildir.³⁴³

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu için kanun koyucunun ön gördüğü ceza hürriyeti bağlayıcı cezadır.

- 08.02.2008 tarihinden önce işlenen suçlarda ceza, altı aydan üç yıla kadar hapis idi.
- 5728 sayılı Kanun değişikliğiyle suçun cezası, 08.02.2008 tarihinden itibaren bir yıldan üç yıla kadar hapis,
- 03.07.2009 tarihinden itibaren işlenen suçlarda ise, 5904 sayılı Kanun'un 23. Maddesi ile yapılan değişiklikle, on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacaktır.

Türk Ceza Kanunu'nun 49. Maddesinde bir yılın altındaki hapis cezalarının kısa süreli hapis cezası olduğu belirtilmiş olup, bu kısa süreli hapis cezalarının adli para cezasına hükmedilmesi mümkündür. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya

³³⁹ KARAKOÇ, Vergi Ceza, s.88

³⁴⁰ AĞAR, s. 312

³⁴¹ Yargıtay 11. CD 12.02.2013, 2011/1049 E.,2013/2220 K. "...Sonradan yürürlüğe giren kanun gereğince, somut karşılaştırma yapılarak lehe yasa değerlendirilmelidir..."

³⁴² ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2017, s. 47

³⁴³ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2017, s. 47

kullanma suçunun alt sınırının on sekiz ay olması sebebiyle adli para cezasına çevrilmesi mümkün değildir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen veya kullanılan belgelerin adet ve tutarları,³⁴⁴ zarar miktarı, kastın yoğunluğu, suçun işlenmesindeki özellikler gibi hususlar ile Türk Ceza Kanunu'nun 61. Maddesi hükmü³⁴⁵ nazara alınarak cezanın alt sınırı ve üst sınırı arasında ceza verilecektir.³⁴⁶ Cezanın alt sınırdan uzaklaşarak ceza verilmesi halinde ise bu durumun karada gerekçelendirilmesi gerekmektedir.³⁴⁷

³⁴⁴ Yargıtay 19. Ceza Dairesi E. 2015/18146, K. 2015/7956, T. 2.12.2015, "...Kullanılan fatura adedi ve tutarı gözetilerek TCK'nın 3/1 ve 61/1.maddeleri uyarınca alt sınırdan uzaklaşımak suretiyle cezaya hükümlenmesi gerektiğinin düşünülmemesi..." (www.kazanci.com)

³⁴⁵ **CEZANIN BELİRLENMESİ**

Madde 61 - (1) Hâkim, somut olayda;

- a) Suçun işleniş biçimini,*
- b) Suçun işlenmesinde kullanılan araçları,*
- c) Suçun işlendiği zaman ve yeri,*
- d) Suçun konusunun önem ve değerini,*
- e) Meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığını,*
- f) Failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığını,*
- g) Failin güttüğü amaç ve saiki,*

Göz önünde bulundurarak, işlenen suçun kanunî tanımında öngörülen cezanın alt ve üst sınırı arasında temel cezayı belirler.

(2) Suçun olası kastla ya da bilinçli taksirle işlenmesi nedeniyle indirim veya artırım, birinci fıkra hükmüne göre belirlenen ceza üzerinden yapılır.

(3) Birinci fıkarda belirtilen hususların suçun unsurunu oluşturduğu hâllerde, bunlar temel cezanın belirlenmesinde ayrıca göz önünde bulundurulmaz.

(4) Bir suçun temel şekline nazaran daha ağır veya daha az cezayı gerektiren birden fazla nitelikli hâllerin gerçekleşmesi durumunda; temel cezada önce artırma sonra indirme yapılır.

(5) Yukarıdaki fıkralara göre belirlenen ceza üzerinden sırasıyla teşebbüs, iştirak, zincirleme suç, haksız tahrik, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı ve cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsî sebeplere ilişkin hükümler ile takdiri indirim nedenleri uygulanarak sonuç ceza belirlenir.

(6) Hapis cezasının süresi gün, ay ve yıl hesabıyla belirlenir. Bir gün, yirmidört saat; bir ay, otuz gündür. Yıl, resmî takvime göre hesap edilir. Hapis cezası için bir günün, adli para cezası için bir Türk Lirasının artakanı hesaba katılmaz ve bu cezalar infaz edilmez.

*(7) (Ek fıkra: 29/06/2005-5377 S.K./7.mad) *1* Süreli hapis cezasını gerektiren bir suçtan dolayı bu Madde hükümlerine göre belirlenen sonuç ceza, otuz yıldan fazla olamaz.*

*(8) (Ek fıkra: 29/06/2005-5377 S.K./7.mad) *1* Adli para cezası hesaplanırken, bu Madde hükmüne göre cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesine yönelik artırma ve indirimler, gün üzerinden yapılır. Adli para cezası, belirlenen sonuç gün ile kişinin bir gün karşılığı ödeyebileceği miktarın çarpılması suretiyle bulunur.*

(9) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K. 1.md) Adli para cezasının seçimlik ceza olarak öngörüldüğü suçlarda bu cezaya ilişkin gün biriminin alt sınırı, o suç tanımındaki hapis cezasının alt sınırından az; üst sınırı da, hapis cezasının üst sınırından fazla olamaz.

(10) Kanunda açıkça yazılmış olmadıkça cezalar ne artırılabilir, ne eksiltilebilir, ne de değiştirilebilir.

³⁴⁶ TAŞTAN, s. 223

³⁴⁷ Yargıtay 11. CD. 10.5.2017 T., 2017/3538 E., 2017/3558 K. "...Sanık hakkında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçundan 213 Sayılı VUK.nun 359/a-2. maddesiyle cezalandırılması için vergi incelemesi yapılması ve kamu davası açılmış olmasına karşın, aynı Kanununun 359/a-1. maddesiyle hüküm kurulması ve suç tarihi itibariyle 213 Sayılı Kanun'un 359/a-1. maddesinde öngörülen temel cezanın alt sınırının 6 ay olduğu gözetilmeden ve teşdit uygulanmasına dair bir gerekçe gösterilmeden temel cezanın 6 ay yerine 18 ay olarak belirlenmesi suretiyle fazla ceza tayini, yasaya aykırı..." (www.kazanci.com)

9.2. SUÇ TARİHİ

Türk Ceza Kanunu'nun 2/1 ve 7. maddeleri uyarınca, suç tarihi, zaman itibarı ile uygulanacak mevzuat hükümlerini doğrudan etkiler. Suç tarihinin tespiti özellikle zamanaşımı, lehe kanun tatbiki açısından oldukça önemlidir.

Suç tarihi eğer yanlış belirlenirse, zamanaşımına uğramış bir dosyada mahkûmiyet hükmü kurulabilir ya da sonradan yürürlüğe giren lehe bir yasa maddesinin uygulanma kabiliyeti bulamaması sonucu doğabilir.³⁴⁸ Bir diğer yandan bu durumun tam tersi olarak, esasa ilişkin hüküm kurulması gereken bir davanın zamanaşımı nedeniyle düşürülmesi yahut eylem tarihine göre sehven lehe bir yasa maddesi ile noksan ceza verilmesi sonucu doğacaktır.³⁴⁹

Uygulamada hazırlanan vergi teknik raporlarında ve hazırlanan suç ihbarlarında suç tarihi tam olarak belirtilmemekte ve vergilendirilmeye esas takvim yılı veya yıllarının gösterildiği görülmektedir.³⁵⁰

Yanılıcı belge suçunda suç tarihini, düzenleme ve kullanma olarak iki başlık altında inceleyeceğiz.

Yargıtay 11. CD. 22.11.2016 T., 2016/4475 E., 2016/7016 K. "...5237 Sayılı TCK'nun 61. maddesi uyarınca hakim somut olayda; suçun işleniş biçimini, suçun işlenmesinde kullanılan araçları, suçun işlendiği zaman ve yeri, suç konusunun önem ve değerini, meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığını, failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığını ve failin güttüğü amaç ve saiki göz önünde bulundurarak, işlenen suçun kanunî tanımında öngörülen cezanın alt ve üst sınırı arasında temel cezayı belirler. 5237 Sayılı TCK'nun "... ve kanun önünde eşitlik ilkesi" başlıklı 3/1. maddesi uyarınca suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur. Bu itibarla; kanunda öngörülen alt ve üst sınır arasında temel cezayı belirlemek hâkimin takdir ve değerlendirme yetkisi içindedir. Ancak, Anayasa'nın 141, 5271 Sayılı CMK'nun 34, 230 ve 289. maddeleri uyarınca, hükümde bu takdirin denetimine olanak sağlayacak biçimde, hak ve nesafet kurallarına uygun, dosya içeriği ile uyumlu yasal ve yeterli gerekçesinin gösterilmesi zorunludur. Yasa metinlerindeki ifadelerin tekrarı bu metinlerdeki genel nitelikli ölçütler somut olaya ve failine özgülenmediği müddetçe yeterli bir gerekçe değildir. Bu açıklamalar ışığında, sanıklar hakkında yasal ibarelerin tekrarı ile yetinilip somut dosya içeriğine uygun bir gerekçe gösterilmeden alt sınırdan uzaklaşarak ve taktiri indirim hükümleri uygulanmadan ceza tayin edilmesi, ..." (www.kazanci.com)

³⁴⁸ Yargıtay 11. C.D. 05/06/2013 T. 2012/2351 E. 2013/9345 K.

³⁴⁹ **KIZMAZ**, Birol, Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçaklığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi, Ankara Barosu Dergisi, 2015/1, s. 333, Yargıtay 11. C.D. 11/06/2013 T. 2013/6336 E. 2013/9855 K.; Yargıtay 11. C.D. 13/06/2013 T. 2012/2905 E. 2013/10110 K.; Yargıtay 11. C.D. 20/06/2013 T. 2012/6025 E. 2013/10541 K.; Yargıtay 11. C.D. 23/05/2013 T. 2012/91 E. 2013/8487 K.

³⁵⁰ **AĞAR**, s.318

9.2.1. Düzenleme

Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle işlenen suçta, suç tarihi belgenin düzenlendiği tarih olacaktır. Birden fazla belgenin söz konusu olması halinde ise son belgenin tanzim edildiği gün, suç tarihi olacaktır.^{351 352}

9.2.2. Kullanma

Miyb düzenleme veya kullanma suçunda vergi ziyanının suçun unsuru olmaktan çıkarılması ve bu suçların ani suçlardan olması sebebiyle suçun oluşması için belgenin kullanılması yeterli olup suç tarihi de belgenin kullanıldığı tarih olarak kabul edilir. Özellikle suçun yaptırımının sürekli değişikliğe uğramış olduğu miyb düzenleme veya kullanma suçunda, sanık hakkında uygulanacak lehe düzenleme tespiti açısından, suç tarihinin tespiti çok önemlidir.

Vergi Usul Kanunu anlamında bir belgenin kullanılmış sayılması için, hukuki sonuç doğuracak şekilde defter veya diğer kayıt ortamlarına aktarılması, ibraz edilmesi, vergilendirilmeye esas alınacak şekilde vergi idaresine karşı herhangi bir hukuk ilişkide dikkate alınmasını sağlamaya çalışmak olup bu doğrultuda belgenin kullanılması, ilk defa yasal defterlere kaydedilmesiyle gerçekleşmekte ve hukuki sonuç doğurmaktadır.³⁵³

Yargıtay uygulamasına göre,4369 sayılı kanun öncesinde (vergi ziyanının suçun unsuru olduğu dönemde) olduğu gibi, suç tarihi mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre belirlenmektedir.³⁵⁴

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge KDV'de kullanılmışsa, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41. ve 45. Maddeleri uyarınca KDV açısından faturanın kullanıldığı ayı takip eden ayın 25'i; belge, Gelir Vergisinde kullanılmışsa, Gelir Vergisi Kanunu'nun

³⁵¹ **KIZMAZ**, s.336 , Yargıtay 11. C.D. 08/04/2013 T. 2011/11402 E. 2013/5778 K.; Yargıtay 11. C.D. 09/05/2013 T. 2011/5090 E. 2013/7612 K.

³⁵² Yargıtay 11. CD. 3.10.2012, 2010/14261 E., 2012/16483 K. "...Düzenlemede suç tarihi en son düzenlenen fatura tarihidir..."

³⁵³ **UĞUR**, s.86

³⁵⁴ **KIZMAZ**, s. 336, Yargıtay 11. CD, 19/04/2012 T. 2012/4466 E. 2012/6089 K.; Yargıtay 11. C.D. 23/12/2011 T. 2009/22527 E. 2011/23980 K.

92. Maddesi uyarınca, faturanın kullanıldığı yılı takip eden yılın mart ayının 26'sı; belge, Stopaj Vergisinde kullanılmışsa, suç tarihi verginin tarh dönemi olan ertesi ayın 21'i; belge Kurumlar Vergisi'nde kullanılmışsa, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25. Ve 28. Maddesinin 2. Fıkrası gereği faturanın kullanıldığı yılı takip eden yılın nisan ayının 26'sı olacaktır.³⁵⁵

Öğretide bu görüş eleştirilmekte ve yargı kararında da muhalefet şerhi olarak yazılmıştır.³⁵⁶

³⁵⁵ ÖZCAN, s. 394, UĞUR/ELİBOL, s. 287

³⁵⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 2013/2593 E., 2014/21446 K. Sayılı kararında Üye Hüsametin Uğur tarafından yazılan muhalefet şerhinde; "...Daire de istikrarlı olarak, sahte belge düzenleme gibi, sahte belge kullanma suçunu da neticesi harekete bitişik, ani suç kabul etmekte, suç için vergi kaybının oluşmasını aramamakta, teşebbüse elverişli kabul etmemektedir. İcra hareketleri bölünemediği için teşebbüse elverişli olmadığı kabul edilen bir suçta, zarar veya başka bir netice aranmadığı halde, suç tarihini altı ay, bir yıl, hatta 15 ay sonrasına götürmenin gerekçesi nedir? (Çoğunluk görüşüne göre, suçta konu belge Ocak 2007'de deftere kaydedilse de Gelir veya Kurumlar Vergisi için kullanıldığında, suç tarihi 14- 15 ay sonrası olan 26.03.2008 ve 26.04.2008 olacaktır.)

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile 1.1.1999 tarihinden itibaren vergi ziyai suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı halde neden sahte belge kullanma suçu yönünden değişiklikten önceki uygulama sürdürülerek, suç tarihi beyanname tarihine götürülmektedir? Sahte fatura kullanma, faturanın deftere kaydedilmesi ile gerçekleşmektedir. Mükellef için defter tutma ve ticari işlemlerini, belgelerini deftere kaydetme zorunlu olduğuna göre, bu tarihin esas alınması gerekir. Ayrıca başka bir mükellef yönünden (karşıt inceleme yapılırken) de bu kayıtlar delil olabilmektedir.

Örneğin, bir mükellef başkasından aldığı Ocak 2007 tarihli faturayı defterlerine işlemiş olsun. Gelir veya Kurumlar vergisi mükellefi olarak bunu Mart veya Nisan 2008'de beyannameye dahil edecektir. Ancak 2007 yılı içinde herhangi bir zamanda incelenmek üzere belgeleri istenmiş olsun. Yapılan incelemede sonucunda, belge düzenine uymamaktan hakkında usulsüzlük veya vergi ziyai cezası kesilebilir mi? Evet. Bir başka mükellef yönünden karşıt inceleme amacıyla belgeleri istenmiş olsun. Buna göre de birileri hakkında suç veya kabahatten işlem yapılabilir mi? Evet. O halde nasıl belge henüz kullanılmadı denilerek suç tarihi, beyanname verilmesi gereken son güne taşınmaktadır?

Öğretide de belgenin kullanılmasının, belgenin tutulması ve muhafazası zorunlu ticari defterlere (veya diğer kayıt ortamlarına) geçirilmesini ifade ettiği, dolayısıyla suç tarihinin bu tarih olduğu (Bkz.: KAŞIKÇI, Mahmut, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul, 2007, s. 286, 287, ŞENGÖZ, Yunus, *Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Suçunun Suç Tarihi, Dava Zamanasımı Süresi ve Başlangıcı, Vergi Sorunları Dergisi*, Y: 31, S:233, Ankara, 2008, ÖZEN, Mustafa, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Ankara, 2014, s. 37, KIZILOL/KIZILOL'dan aktaran, KÖSTÜ, Ozan Muzaffer, *Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti*, Ankara, 2011, s. 89, ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s. 491, CANDAN, Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 3. Baskı, Ankara, 2010, s. 366) belirtilerek, dairenin kabul ve uygulaması doğru bulunmamakta, haklı olarak eleştirilmektedir (DONAY, Süheyl, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta, İstanbul, 2008, s. 227-229, BAYKARA, Bekir, *Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul, 2008, s. 433, BAYAR, İbrahim Nihat, *Vergi Kaçakçılığı*, Mali Akademi, Ankara, 2013, s. 150, 151, ŞENGÖZ, a.g.m.)

Daire çoğunluğu şu düşüncüyü benimsemektedir: "Sahte belgenin mükellef tarafından defterine kaydedilmesi, beklenen yararı sağlamayacağından kullanma gerçekleşmiş sayılamaz. Kaldı ki, deftere kaydedilmeyen sahte belgenin beyannameye gösterilmesi mümkündür." (OK, Nuri; GÜNDEL, Ahmet; Açıklamalı-İçtihatlı, *Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara 2002, s. 224, 225) Ayrıca deftere kaydedilen sahte belge beyannameye dahil edilmeyebilir.

Bu düşünce ve kabuller, suçun oluşması için vergi kaybının arandığı 1999 yılı öncesi için doğru olsa da bu tarihten sonrası için kabulü mümkün değildir... Sonuç olarak; sahte belgeyi alıp defterlerine kaydeden mükelleflerin, bu belgede yazılı miktardaki gelir ve/veya gideri beyannameye göstermesi kadar beyan dışı

Kanaatimizce de Yargıtay uygulamasına katılmak mümkün değildir. Zira bu görüş, ancak vergi ziyanının suçun unsuru olarak kabul edildiği dönemde savunulabilirdi. Örneğin; vergi mükellefi olan şahıs, daha az vergi ödemek için sahte belge alıp kaydetmiş ve bu sahte belgeleri alıp 2007 yılında deftere işlemiş ve daha sonra işlerin idaresini oğluna devretmiş olsun. Burada durumu bilmeyen oğul, Mart 2008 de beyanname vermeye gittiğinde suç faili olarak kim sorumlu olacaktır?³⁵⁷ Suçun korunan hukuki değerinin öncelikle kamu düzeni olduğu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda, suç tarihinin son beyanname gününü dikkate alarak ileri bir tarihe taşımak kanaatimizce de ceza hukuku ilkeleriyle bağdaşmamaktadır.

9.3. GÖREVLİ MAHKEME

Adli yargı, hukuk ve ceza yargısı olmak üzere ikiye ayrılmış olup, konusu suç teşkil eden fiillerin yargılaması ceza yargısı kısmında yer almakta ve ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir.³⁵⁸ Ceza yargılamasında ilk derece mahkemeleri asliye ceza ve ağır ceza mahkemeleri olmak üzere ikiye ayrılmakta olup, suçun ağırlığına göre görevli mahkeme değişmektedir. Görevli mahkemeler 5235 sayılı “ Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun” çerçevesinde belirlenir.³⁵⁹ (5235 sayılı Kanun Md. 1)

Görev kamu düzenine ilişkin olup, yargılamanın her aşamasında ve hakim tarafından re’sen gözetilir. Mahkemenin görevsizliğine karar verilmesi halinde, dosya görevli mahkemeye gönderilir.

bırakmalarının mümkün olmasına, Dairece de suçun sübutu açısından beyanname verilip verilmediği, verilmişse ne zaman verildiği, suça konu belgelerin beyanname kapsamına dâhil edilip edilmediği aranmadığına göre, suç tarihini beyanname verilmesi gereken son tarihe taşımak, sanıkların aleyhine olduğu gibi, suç ve cezaların kanuniliği ilkesine (Any. m. 38, TCK m. 2), kanunun zaman bakımından uygulanmasına ilişkin TCK’nun 7. maddesi ile aynı Kanun’un 5. maddesindeki “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağına” ilişkin hükümlerine aykırıdır...” şeklinde yazmış olduğu muhalefet şerhinde de görüldüğü üzere, suç tarihinin son beyanname tarihine taşımak suretiyle ileriye atılmasının uygulamadaki sıkıntılarını dile getirmiştir.

UĞUR, ss. 88-89

³⁵⁷ UĞUR, s. 91

³⁵⁸ ŞENYÜZ, Vergi Ceza 2015, s. 389

³⁵⁹ Madde 1: “Bu Kanun, adli yargı ilk derece mahkemeleri ile bölge adliye mahkemelerinin kuruluş, görev ve yetkilerini düzenler”

5235 sayılı Kanun'un 11. Maddesinde asliye ceza mahkemelerinin görev alanı *“Kanunların ayrıca görevli kaldığı hâller saklı kalmak üzere, sulh ceza hâkimliği ve ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere asliye ceza mahkemelerince bakılır.”* Şeklinde belirlenmiştir.

Aynı kanunun 12. Maddesi ise ağır ceza mahkemelerinin görev alanı *“Kanunların ayrıca görevli kaldığı 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”* şeklinde belirlenmiştir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçuna ilişkin, 5235 sayılı Kanundaki sınırlar içerisinde değerlendirildiğinde görevli mahkeme *asliye ceza mahkemesi* olacaktır.

9.4. YETKİLİ MAHKEME

VUK'da miyb kullanmak veya düzenleme suçunda yetkili mahkemenin belirlenmesine ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Bu sebeple genel kanun olan Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 12. Maddesinde yer alan; *“(1) Davaya bakmak yetkisi, suçun işlendiği yer mahkemesine aittir. (2) Teşebbüste son icra hareketinin yapıldığı, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği yer mahkemesi yetkilidir.”* düzenleme dikkate alınarak belirlenecektir.

Vergi incelemelerinin, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından yapılması sebebiyle, suç da burada işlenmiş sayılacaktır.³⁶⁰ Özetle, yetkili mahkeme mükellefin

³⁶⁰ AĞAR, s.316

bağlı bulunduğu vergi dairesindeki asliye ceza mahkemesidir. Örneğin, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi Beşiktaş'ta ise Çağlayan Adliyesi, Kozyatağı'nda ise Anadolu Adliyesi yetkili olacaktır.

9.5. VERGİ VE CEZA MAHKEME KARARLARININ ETKİLEŞİMİ

Vergi Usul Kanunu'nda hem idari vergi cezaları hem de adli vergi cezaları düzenlenmiştir. İdari vergi cezaları olan kabahatler vergi mahkemesinin, adli vergi cezalarını kapsayan vergi suçları ise ceza mahkemelerinin konusuna girmektedir. Mükellefin vergi kaçakçılığı suçlarından birini işlemesi sonucunda kesilen vergi cezasının iptaline ilişkin dava açılması halinde vergi mahkemesinde yapılacak yargılama ile vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ceza mahkemesinde yapılacak yargılama arasında etkileşimin olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir.

VUK/367-son hükmünde, “*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamayacağı*” belirtilmiştir.

VUK 367. Maddenin son hükmü vergi mahkemesi ve ceza mahkemeleri arasındaki etkileşimi değil, her iki mahkeme arasındaki ilişkiyi düzenlemektedir.³⁶¹

Vergi mahkemesi ve ceza mahkemesinde yargılanan fiiller, aynı fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlığın farklı boyutlarıyla yargılamaya konu olmasıdır. Bu sebeple her iki mahkeme yapılan yargılamanın birbirini etkilemeyeceğini söylemenin güç olduğu kanaatindeyiz. Zira konusunda uzman olan vergi mahkemelerinin, vergi kaçakçılığı konusundaki nitelendirmeleri ve vergi ziyayı konusunda verilen kararların ceza mahkemeleri tarafından dikkate alınması gerekmektedir.³⁶² Bu husus, vergi mahkemelerinin ceza mahkemeleri kararı doğrultusunda karar vereceği anlamı taşımamaktadır. Yargıtay uygulaması da bu yönde olup, vergi suçlarına bakan ceza mahkemelerinin gerekli araştırma yapmayarak Vergi Mahkemesi kararına dayanarak karar vermesi sebebiyle eksik araştırma neticesinde bozma kararı vermektedir.^{363 364}

³⁶¹ CUMHUR, Yusuf, “Vergi Suçu Cezasında Adli ve İdari Yargı Kararları Etkileşimi”, Terazi Hukuk Dergisi, Sayı: 64, Yıl: 6, 2011, s. 61

³⁶² CUMHUR, s.60

³⁶³ UĞUR/ELİBOL, s.180

Şu hususa da dikkat çekmek isteriz. “Belgenin sahteliği” konusunda uzman mahkeme ceza mahkemesi olup, vergi mahkemesinin bu hususu dikkate alması gerekmekte olup, “verginin matrahının azaltılması” konusunda ise uzman olan vergi mahkemelerinin ceza mahkemelerince dikkate alınması gerekmektedir.³⁶⁵

Son olarak belirtmek isteriz ki, hem ceza hem vergi mahkemelerinde re’sen araştırma ilkesi geçerli olup, her iki yargı yerinde ortaya çıkan delil ve durumların birbirlerini etkileyeceği söylemek mümkündür.³⁶⁶



³⁶⁴ Yargıtay 11. C.D. 28.10.2010, 2008/19974 E. , 2010/12024 K. “Sanığın kullandığı iddia olunan faturaların sahte olup olmadığının belirlenmesi için, faturaları veren şirket hakkında düzenlenen raporlar getirilip incelenmesi, dava açılmış ise mümkünse birleştirilmesi, değilse bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına konulması, kullanılan faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için karşılaştırılmalı bilirkişi incelenmesi yaptırılmasından sonra sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken, ceza hakimini bağlamayan “yeterli tespit ve araştırma yapılmadığına” dayanan vergi mahkemesi kararı ve yetersiz bilirkişi raporu esas alınarak eksik soruşturma ile beraat hükmü tesisi yasaya aykırıdır.” Aktaran UĞUR/ELİBOL, s. 180, dipnot.346

³⁶⁵ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, Ekin 2012, ss.410,411, aktaran UĞUR/ELİBOL, s.182

³⁶⁶ BAYKARA, s.481

10. SONUÇ

Devletin en önemli gelir kaynakları arasında olan vergilerin mükellefler tarafından eksiksiz yerine getirilmesi için hukuk devletinin gerekli önlemleri alması gerekmekte olup bu önlemler gerek ceza kanunları gerekse özel kanunlarla koruma altına alınmıştır.

Mükellefler bilerek ya da bilmeyerek vergi ödevlerini yerine getirmemesi neticesinde kabahat ya da suçlar ortaya çıkmakta olup, uygulama en sık karşılaşılan suça örnek olarak vergi kaçakçılığı suçu gösterilebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, her bendinde ayrı suçun düzenlendiği seçimli hareketli bir suç olarak düzenlenmiştir. Seçimli hareketlerden biri olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmek ya da kullanmak suçu ise vergi kaçakçılığı suçlarından 2 ayrı hareketi oluşturmaktadır. Yanıltıcı belgeyi düzenlemek ve kullanmak ayrı suçlardır.

Uygulamada yanıltıcı belge ve sahte belge birbirine karıştırılmaktadır. Yanıltıcı belge ve sahte belgenin en önemli ayrımı işlemin gerçek olup olmadığı noktasında toplanmaktadır. Sahte belgede, hem belgenin kendisi hem de belgenin içeriği gerçek değildir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede ise; söz konusu belge şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesine, belge ve belgenin düzenlenmesini gerektiren muamelenin gerçek olmasına karşılık, işlemin gerçek hukuki niteliği, olduğundan farklı olarak ya da gizlenerek yanılmaya sebep olacak şekilde düzenlenmesi söz konusudur.

Vergi Usul Kanununda kaçakçılık suçunun düzenlendiği 359. Maddede yapılan değişiklikler incelendiğinde suçun cezasının gerek alt sınırı gerekse üst sınırında artırıma gidildiği görülmektedir. Uygulamaya bakıldığında ise en sık karşılaşılan vergi kaçakçılığı suçunun muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak olduğu görülmektedir. Bu demektir ki ceza sınırında yapılan artırımlar suçun işlenmesi açısından caydırıcılık etkisi yaratmamış tam aksine mükellefler vergi kaçırmak için yanıltıcı belge düzenlemeye veya kullanmaya devam etmiştir.

Vergi suçlarında mücadele etmek ve mükelleflerin vergi kaçırmalarının önüne geçilmesi için öncelikle vatandaşların vergi konusunda bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Zira

vergi bilincinin toplumlarda oluşmaması neticesinde vergiler bir külfet olarak görülecek ve cezası sınırı ne kadar yüksek olursa olsun, mükellefler vergi kaçırmak için çeşitli yollara başvuracaktır.

Vergi bilincinin oluşması tek başına yeterli değildir. Vergi denetimlerinin de sıklıkla yapılması ve caydırıcı vergi cezalarına hükmedilmesi gerekmektedir. Örneğin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun alt sınırının on sekiz ay olması neticesinde diğer şartlarının oluşması halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesi veya erteleme müessesesi uygulanabilecektir. Bu da verilecek cezanın caydırıcı özelliğini azaltmaktadır. Pek tabii ki ceza hukukunun temel ilkelerinden olan ıslah prensibi gereği, cezalarının miktarını arttırarak suçun işlenmesinin azaltılması söz konusu olmayacaktır. Öncelikle vergi bilincinin tüm vatandaşlara aktarılması gerekmektedir. Mükelleflerden alınan vergilerin tekrar onlara döneceği inandırılmalıdır. Devamın da eğitimli denetmenler tarafından sıklıkla yapılacak denetimler neticesinde vergi kaçırmanın önüne geçilebilecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

AĞAR, Serkan, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin, Nisan 2016

ARTUK/ GÖKÇEN/ YENİDÜNYA, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Turhan, 2009
Ankara

BAHTİYAR, Mehmet, Ortaklıklar Hukuku, İstanbul: Beta Yayınları, 2015

BAYKARA, Bekir, Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara 2008.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Külcüoğlu Yayınları, Afyonkarahisar 2006

BAYRAKLI, H. H. (2008), Vergi Suç ve Kabahatleri, Celepler Matbaası

CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2010

CANDAN, Turgut, Vergi Suç ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, 2010

CENTEL/Nur, ZAFER/Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta, 8. Baskı, İstanbul 2011

CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta, İstanbul 2008

ÇAVUŞ, Adnan, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, Beta, Haziran 2016

ÇOMAKLI, Şafak Ertan, Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı, Savaş, Ankara 2008

ÇOMAKLI, Şafak Ertan, Vergi Hukukunda Mahsus Suç, Savaş Yayınevi, Ankara 2008

DONAY, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta, İstanbul 2008

DÖNMEZER, Sulhi / ERMAN, Sair, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt III, Filiz Kitabevi

DÖNMEZER, Sulhi/ ERMAN, Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku (Genel Kısım), C.I, 12.Basım, Beta, İstanbul, 1997

EDİZDOĞAN /TAŞ/ÇELİKKAYA, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin, Bursa 2007

ERDEM, Tahir, Kaçakçılık Suçlarının Bildiriminde Ve Cezalandırılmasında Usul

ERMAN, Sahir, “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler”, Maliye Enstitüsü Konferansları, İÜİF Maliye Enstitüsü Yayınları, İstanbul 1958

ERMAN, Sahir, Sahtecilik Suçları, 4. Baskı, İstanbul, 1981

ERMAN, Sahir, Vergi Suçları, İstanbul, 1988

- GÜNDEL, Ahmet/ OK,Nuri, Açıklamalı – İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin,2002
- HIZLI, Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara 1984
- ILICA, Zeynel/ ILICA, Ömür Güncel Danıştay ve Yargıtay Kararları Işığında Vergi Hukukunda Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge, Adalet, Mayıs 2016
- İÇEL, Kayıhan/DONAY, Süheyl, Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku (Genel Kısım),5. baskı, İstanbul 2006
- İNAN, Ali Naim/ YÜCEL, Özge, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 4. Baskı, Ankara, Ekim 2014, s. 404
- KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin 5. Baskı, Ankara 2011 (Kısaltma: Karakoç, Genel Vergi)
- KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin, Ankara 2016 (Kısaltma: Karakoç, Vergi Ceza)
- KIZILOT, Şükrü/KIZILOT, Zuhale, Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2009
- MUTLUER, Kamil, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan 2014, Ankara
- OKTAR, Ateş, Vergi Hukuku, İstanbul, 2016 (Kısaltma: OKTAR, Vergi 2016)
- OKTAR, S. A., 2012. *Vergi Hukuku*.8. Baskı. İstanbul (Kısaltma: OKTAR, Vergi 2012)
- ÖZCAN, Onur, Vergi Suçları, Seçkin 1. Baskı, Nisan 2015
- PARLAR/DEMİREL, Açıklamalı-İçtihatlı Adli İdari Vergi Suçları
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin 7. Baskı, 2013
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, 4. Baskı, 2008
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin, Bursa 2015,
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin, Bursa, 2013
- ŞİMŞEK, Mehmet, Anayasal İlkeler karşısında vergi kabahat ve yaptırımları, Adalet, Ocak 2016
- TAŞTAN, Mehmet, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Adalet, Nisan 2015
- TOROSLU, Nevzat/ TOROSLU, Haluk, Ceza Hukuku Genel Kısım, Ankara, Savaş Yayınevi, 2015
- YİĞİT, Uğur, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınları, İstanbul, 2004
- UYSAL, Ali/ EROĞLU, Nurettin, Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu, Ankara 2009
- ÜNVER, Yener/HAKERİ, Hakan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Cilt 2, Adalet, Ankara 2013

YİĞİT, Uğur, Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul 2004



Sürekli Yayınlar

AĞAR, Serkan, “Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları

BAYER, A. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu, Fasikül Hukuk Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 16, Mart 2011, Sayfa: 37-43

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima), TAAD, Yıl:7, Sayı:30, Nisan 2017

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin/BOZDAĞ, Ahmet, Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Sayı:158, Ocak-Haziran 2010

CUMHUR, Yusuf, “Vergi Suçu Cezasında Adli ve İdari Yargı Kararları Etkileşimi”, Terazi Hukuk Dergisi, Sayı: 64, Yıl: 6, 2011

ERDEM, Tahir, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, Vergi Sorunları Dergisi

GEÇER, Ahmet Emrah/ Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi, Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi

GÜNDEL, Ahmet, Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 122, Şubat 2003

KIZMAZ, Birol, Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçaklığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi, Ankara Barosu Dergisi, 2015/1

MERCİMEK, Fulya/GERÇEK, Adnan, Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk, TAAD, Y:4, Sayı:14, Temmuz 2013

NALBAT, Mehmet, “VUK ve TCK Açısından Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek ya da Bilmeyerek Ayrımı makale

ŞENYÜZ, Doğan, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA DAVA ŞARTI OLARAK MÜTALAA /GÖRÜŞ, İzmir Barosu Dergisi, Mayıs 2016, Sayı 2 (Kısaltma: Vergi Kaçakçılığı)

TAŞTAN, Mehmet, Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçu, Adalet Dergisi, 2014, sayı 48

UĞUR, H. Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367), Terazi Hukuk Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 88, Aralık 2013

YAVAN, Sercan, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi, Maliye Araştırmaları Dergisi, Temmuz 2017, Cilt: 3, Sayı: 2