

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI
CEZA VE CEZA USULÜ HUKUKU BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DEFTERLER ve
BELGELERLE İLGİLİ HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZAYI
GEREKTİREN VERGİ SUÇLARININ ANALİZİ ve
DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
ELİF YILMAZ
048258117

Tez Danışmanı
Prof. Dr. ATILLA ÖZER

ANKARA- 2008

ONAY

Elif YILMAZ tarafından hazırlanan “Türk Vergi Hukukunda Defterler Ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi Ve Değerlendirilmesi” başlıklı bu çalışma 24/04/2008 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliği / oy çokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim Dalı / Ceza ve Ceza Usulü Hukuku Bilim Dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

BAŞKAN : Prof. Dr. Atilla ÖZER

ÜYE : Prof. Dr Şükrü KIZILOT

ÜYE : Prof. Dr. Cumhur ŞAHİN

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
GİRİŞ	1
KISALTMALAR.....	viii
TABLolar CETVELİ.....	x

BİRİNCİ BÖLÜM

KURAMSAL AÇIDAN VERGİ SUÇ VE CEZALARININ TEMEL ÖZELLİKLERİ

I. GENEL ANLAMDA SUÇ ve CEZA	3
A. SUÇUN TANIMI, UNSURLARI ve SUÇLARIN SINIFLANDIRILMASI	3
1. Suçun Tanımı.....	3
2. Suçun Unsurları	5
a. Maddi Unsur	6
aa. Bir Haksızlık Olarak Fiil.....	7
ab. Netice	8
ac. Nedensellik Bağı	9
ad. Fail.....	10
ae. Suçun Konusu.....	11
af. Mağdur	12
b. Manevi Unsur	12
c. Hukuka Aykırılık	16
3. Suçların Sınıflandırılması	19
B. CEZANIN TANIMI, ÖZELLİKLERİ, AMAÇLARI, DİĞER MÜEYYİDELERDEN FARKI ve ÇEŞİTLERİ	20
1. Cezanın Tanımı	20
2. Cezanın Özellikleri	22
3. Cezanın Amaçları	24
4. Cezanın Diğer Müeyyidelerden Farkı.....	26

5. Cezanın Çeşitleri	28
a. Kanuni Bakımdan Cezalar	29
b. Nitelikleri Bakımından Cezalar	29
c. Süreleri veya Ağırlıkları Bakımından Cezalar	29
II. VERGİ SUÇ ve CEZALARI	30
A. VERGİ SUÇUNUN TANIMI, ÖZELLİKLERİ, UNSURLARI ve SINIFLANDIRILMASI	30
1. Vergi Suçunun Tanımı	30
2. Vergi Suçunun Özellikleri	32
3. Vergi Suçunun Unsurları	33
a. Maddi Unsur	33
b. Manevi Unsur	34
c. Hukuka Aykırılık	35
4. Vergi Suçlarının Sınıflandırılması	35
B. VERGİ CEZASININ TANIMI, HUKUKİ NİTELİĞİ, AMAÇLARI, SINIFLANDIRILMASI ve VERGİ SUÇ VE CEZALARINDA SORUMLULUK.	37
1. Vergi Cezasının Tanımı	37
2. Vergi Cezasının Hukuki Niteliği	39
a. Vergi Zammı Görüşü	40
b. Tazminat Görüşü	42
c. İdari Ceza Görüşü	45
d. Ceza Hukuku Anlamında Para Cezası Olduğu Görüşü	48
3. Vergi Cezalarının Amaçları	49
4. Vergi Cezalarının Sınıflandırılması	50
a. Yönelindikleri Çıkarlar Bakımından	50
b. Ceza Kesen Organ Bakımından	51
c. Aralarındaki İlişkiler Bakımından	51
5. Vergi Suç ve Cezalarında Sorumluluk	51
C. CEZA HUKUKUNUN GENEL İLKELERİ AÇISINDAN VERGİ SUÇ ve CEZALARININ İNCELENMESİ	54
1. Kanunilik İlkesi Açısından	54

2. Cezaların Şahsiliği İlkesi Açısından	58
3. Cezanın Suç ile Orantılı Olması İlkesi Açısından	59
III. VERGİ SUÇ ve CEZALARININ BAZI YABANCI HUKUK	
SİSTEMLERİNDE DÜZENLENME BİÇİMİ	61
A. FRANSA.....	61
B. ALMANYA	64
C. İNGİLTERE	66
D. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ	68

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DEFTERLER ve BELGELER İLE İLGİLİ HÜRRİYETİ BAĞLAYICI VERGİ SUÇ ve CEZALARI

I. VERGİ USUL KANUNU'NDA DEFTER TUTMA ve BELGE DÜZENİNE	
UYMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE DAYALI VERGİ SUÇ ve CEZALARI	70
A. DEFTER TUTMA ve BELGE DÜZENİNE UYMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ	70
B. VERGİ USUL KANUNU'NDA DEFTER ve BELGELERLE İLGİLİ	
VERGİ SUÇ ve CEZALARI	71
II. VERGİ USUL KANUNU'NDA DEFTER ve BELGELERLE İLGİLİ	
İDARİ VERGİ SUÇ ve CEZALARI	72
A. VERGİ ZİYAI SUÇUNUN UNSURLARI ve CEZASI	72
1. Genel Açıklama	72
2. Vergi Ziyai Suçunun Unsurları	74
a. Maddi Unsur	75
aa. Hareket	75
aaa. Ağır Nitelikli Fiiller.....	76
aab. Hafif Nitelikli Fiiller.....	77
aac. Orta Nitelikli Fiiller.....	77
bb. Netice	78
bc. Nedensellik Bağı	78

b. Manevi Unsur	78
c. Hukuka Aykırılık.....	79
3. Vergi Ziyai Suçunun Cezası	79
B. USULSÜZLÜK SUÇLARININ UNSURLARI ve CEZASI	81
1. Genel Açıklama	81
2. Genel Usulsüzlük Suçu	82
a. Genel Usulsüzlük Suçunun Unsurları	83
aa. Maddi Unsur	83
ab. Manevi Unsur	85
ac. Hukuka Aykırılık	86
b. Genel Usulsüzlük Suçunun Cezası	86
3.Özel Usulsüzlük Suçu.....	87
a. Özel Usulsüzlük Suçunun Unsurları.....	88
aa. Maddi Unsur	89
ab. Manevi Unsur	94
ac. Hukuka Aykırılık	94
III. DEFTER ve BELGELERLE İLGİLİ ADLİ VERGİ SUÇ ve CEZALARI	94
A. KAÇAKÇILIK SUÇUNUN TANIMI	95
B. KAÇAKÇILIK SUÇUNUN UNSURLARI	96
1. Maddi Unsur	97
a. Hareket.....	99
aa. Altı Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren	
Fiiller.....	100
aaa. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hilelerinin	
Yapılması	100
aab. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu	
İşlemlerle İlgili Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açılması..	101
aac. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemlerin Tamamen	
veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt	
Ortamlarına Kaydedilmesi	102
aad. Defter, Kayıt ve Belgelerin Tahrif Edilmesi.....	104
aae. Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi.....	106

aaf. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması	109
ab. On Sekiz Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Fiiller	113
aba. Defter, Kayıt ve Belgelerin Yok Edilmesi, Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koyulması veya Hiç Yaprak Koyulmaması.....	113
abb. Belgelerin Asıl veya Suretlerinin Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenmesi veya Bu Belgelerin Kullanılması	114
abc. Belgelerin Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Basılması, Sahte Olarak Basılması ve Kullanılması	117
b. Netice.....	119
c. Nedensellik Bağı	120
2. Manevi Unsur	121
3. Hukuka Aykırılık	123
C. KAÇAKÇILIK FİİLLERİ İÇİN ÖNGÖRÜLEN CEZALAR.....	123
1.Kaçakçılık Fiilleri İçin Öngörülen Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar.....	124
2.Kaçakçılık Fiilleri İçin Öngörülen Maddi Cezalar.....	125
3.Kaçakçılığa İştirak Halinde Uygulanacak Cezalar	125
D. GÜMRÜK KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI ve CEZALARI	126
E. ADLİ VERGİ SUÇLARININ CEZALANDIRILMASINDA USUL	134
1. Ceza Mahkemesi ile Vergi İdaresi Kararlarının Birbirine Etkisi.....	134
2. Ceza Mahkemesi ile Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi	135
F. YENİ TÜRK CEZA KANUNU GENEL HÜKÜMLERİNİN VERGİ SUÇ ve CEZALARINA ETKİSİ	136
1. Yeni Türk Ceza Kanunu ve Vergi Suç ve Cezaları.....	136
2. Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Sonrasında Vergi Suç ve Cezalarının Durumu	139
IV. DEFTER ve BELGELERLE İLGİLİ KATMA DEĞER VERGİSİ ve SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ MALİ	

MÜŞAVİRLİK ve YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER MEVZUATINDAKİ DÜZENLEMELER.....	144
A. KATMA DEĞER VERGİSİ MEVZUATINDAKİ DÜZENLEMELER	144
B. SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ MALÎ MÜŞAVİRLİK ve YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MEVZUATINDAKİ DÜZENLEMELER.....	152

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DEFTER ve BELGELERLE İLGİLİ HÜRRİYETİ BAĞLAYICI VERGİ CEZALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

I. VERGİ SUÇLARINA UYGULANMASI GEREKEN YAPTIRIMIN NİTELİĞİ HUSUSUNDAKİ TARTIŞMALAR ve TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MALİ ve HÜRRİYETİ BAĞLAYICI NİTELİKTEKİ YAPTIRIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	161
A. VERGİ SUÇLARINA UYGULANMASI GEREKEN YAPTIRIMIN NİTELİĞİ HUSUSUNDAKİ TARTIŞMALAR.....	161
1. Mali Nitelikte Yaptırım Uygulanması Gerektiği Görüşü	162
2.Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Uygulanması Gerektiği Görüşü.....	163
B. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MALİ ve HÜRRİYETİ BAĞLAYICI NİTELİKTEKİ YAPTIRIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	165
II. TÜRK HUKUKUNDA SAHTE veya KAPSAMI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME ve KULLANMA FİİLİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	173
A. GENEL OLARAK SAHTE veya KAPSAMI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME ve KULLANMA FİİLİ ve SAHTE FATURA KAVRAMI.....	173

B. SAHTE FATURADAN DOĞAN

SORUMLULUKLAR.....178

1.Vergi Usul Kanunu’ndan Doğan Sorumluluklar.....178

2. Türk Ticaret Kanunu’na Göre Faturadan Doğan Sorumluluklar.....184

3. Türk Ceza Kanunu’ndan Doğan Sorumluluklar.....186

III. HÜRRİYETİ BAĞLAYICI VERGİ CEZALARINDA ETKİNLİĞİN

SAĞLANMASI.....195

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME202

KAYNAKÇA205

ÖZET213

ABSTRACT214

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
a.g.t.	: adı geçen tez
Any.	: Anayasa
bkz.	: bakınız
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C.	: Cilt
CBÜ SBE	: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
CD.	: Ceza Dairesi
Çev.	: Çeviren
D	: Danıştay Dairesi
DİBK	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu
Dn.	: Danıştay
Dn. Der.	: Danıştay Dergisi
DV	: Damga Vergisi
E.	: Esas
Fak.	: Fakültesi
Gen. Teb.	: Genel Tebliğ
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi

KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
İ.Ü.	: İstanbul Üniversitesi
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
md.	: madde
RG	: Resmi Gazete
s.	: sayfa
S.	: Sayı
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SMİYB	: Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge
T.	: Tarih
TCK	: Türk Ceza Kanunu
vd.	: ve devamı
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y.CGK.	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu
Y.CD.	: Yargıtay Ceza Dairesi
Yay.	: Yayını
Y.	: Yıl
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLAR CETVELİ

Tablo 1. Mükellef Grupları İtibariyle 1. ve 2. Derece Usulsüzlüklere İlişkin Ceza Hadleri

Tablo 2. Türkiye’de Vergi Türleri İtibariyle Beyan Edilen ve Kaçırılan Tutar

GİRİŞ

Toplumun örgütlenmiş biçimi olan devletin topluma karşı üstlendiği pek çok görev vardır. Bu görevleri yerine getirmek için ise çeşitli harcamalarda bulunması gerekmektedir. Özellikle sosyal devlet anlayışının gelişmesine ve kamu hizmetlerinin çeşitlenmesine paralel olarak, devletin yaptığı harcama miktarında da artış olmuştur. Devlet, yapacağı bu harcamalar için finansmana gereksinim duymaktadır. Bu finansman, kamu gelirleri aracılığıyla karşılanmaktadır. Devletin kamu hizmetlerini aksatmadan sunabilmesi için başvurduğu gelir kaynakları içerisinde en sağlıklı ve sürekli olan vergi, devletin egemenliğinden aldığı yetkiyle gerçek kişilerden, tüzel kişilerden ve tüzel kişiliği haiz olmayan kuruluşlardan aldığı, zorunlu, özel bir karşılığı olmayan, tek taraflı bir ödemedir. Vergi, günümüz kamu gelirleri içerisinde ilk sırada yer almaktadır ve önemi gün geçtikçe artmaktadır. Bu derece öneme sahip olan vergi ile ilgili ödevlerin hiç yerine getirilmemesi ya da aksatılması, bir yandan devletin gelir akışını kesintiye uğratacak; diğer yandan da kamu hizmetlerinde aksamalara yol açacaktır.

Vergi mükellefi ise, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen kişidir. Mükelleflerin yerine getirmesi gereken pek çok yükümlülük mevcuttur. Bu yükümlülükleri, maddi ve şekli yükümlülükler olarak ikiye ayırmak mümkündür. Bunlardan usul ve biçime ilişkin ödevlere biçimsel (şekli) ödevler adı verilmektedir. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ise, vergi suçu olarak nitelendirilmekte olup, bir takım yaptırımlara tabi tutulmuştur. Vergi suç ve cezaları ise, vergi ceza hukuku kapsamında ele alınmaktadır. Vergi hukukunun bölümlerinden biri olan vergi ceza hukuku, gerek vergi hukukunun gerek ceza hukukunun ilkeleri doğrultusunda düzenlenmiştir.

Bu çalışmada, Türk hukukunda suç ve ceza kavramları, vergi suçu ve vergi cezası kavramları, bunların unsurları, idari ve adli vergi suçu ayrımı ortaya koyulacak, bu suçlardan özellikle adli vergi suçları üzerinde durulacaktır. Bu bağlamda, tezimizin amacı, Türk vergi hukukunda kullanılan defterler ve belgelerle ilgili ödevlere uyulmaması neticesinde öngörülen

hürriyeti bağlayıcı cezaları bir diğer deyişle; vergi kaçakçılığı suçu ve cezasını ceza hukuku ve vergi hukuku boyutuyla ele almak, 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu'nun vergi suçlarına etkisi üzerinde durmak, vergi kaçakçılığı suçu ile mücadele konusunda uygulanması gereken müeyyidenin niteliğinin ne olması gerektiği konusunda bir değerlendirme yapmaktır.

Bu doğrultuda çalışmanın ilk bölümünde, kuramsal açıdan suç ve ceza kavramları, bunların unsurları incelenecektir. Buradan hareketle, vergi suçu ve cezası kavramları mahiyetleri itibariyle değerlendirilecek, ceza hukuku genel ilkelerinin vergi suç ve cezalarına etkisi ele alınacak, vergi suç ve cezalarının bazı yabancı hukuk sistemlerindeki uygulanma biçimi anlatılacaktır.

İkinci bölümde ise, belge düzeni ile ilgili suç ve cezalar ele alınacaktır. Belge düzenine uyma yükümlülüğü, bu bağlamda Katma Değer Vergisi ve Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirler Mevzuatındaki ilgili hükümler ele alınacak, vergi ziyaı suçu, usulsüzlük suçları ve ceza mahkemelerinin görevine giren, hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına bağlanmış vergi suçları üzerinde durulacaktır. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı ve gümrük kaçakçılığı suç ve cezaları ayrıntılı olarak incelenecektir. Ayrıca, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu genel hükümlerinin ve Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un vergi suç ve cezalarına etkileri de ele alınacaktır.

Üçüncü ve son bölümde ise, vergi suçlarına karşılık uygulanması gereken yaptırımın niteliği hususundaki görüşler ele alınarak, Türkiye'de vergi kaçakçılığı suçuna karşılık öngörülmüş olan hürriyeti bağlayıcı cezaların bir değerlendirmesi yapılacak, söz konusu cezalarda etkinliğin sağlanması üzerinde durulacaktır. Ayrıca sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve bunları kullanma fiili ve sahte fatura kavramı, Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ceza Kanunu açısından ele alınacak, yeni düzenlemeler ışığında vergi cezalarının bir değerlendirmesi yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KURAMSAL AÇIDAN VERGİ SUÇ VE CEZALARININ TEMEL ÖZELLİKLERİ

I. GENEL ANLAMDA SUÇ ve CEZA

A. SUÇUN TANIMI, UNSURLARI ve SUÇLARIN SINIFLANDIRILMASI

1. Suçun Tanımı

Bilindiği üzere, insan sosyal bir varlıktır ve toplum halinde yaşamaktadır. Kişi, kendisinin maddi ve manevi gelişimini sağlaması, kendisini maddi ve manevi bakımdan olgunlaştırması konusunda etik bir yükümlülükle karşı karşıya bulunmaktadır. İnsan şahsiyetinin bu tekamülü ise, ancak toplum halinde yaşamakla mümkündür¹. İnsanların bir arada yaşama durumunda olmaları, birbirleri ile olan ilişkilerinin düzenlenmesini ve disiplin altına alınmasını gerektirmiştir. Bu gereklilik, toplumsal yaşamda kendini uyulması gereken kurallar şeklinde göstermiştir. Zira, hiçbir kuralın olmadığı, kurallara uymamanın da herhangi bir yaptırıma bağlanmadığı toplumlarda anarşi ve düzensizlik baş gösterecektir. Bu sebepten, mevcut kuralların nihai amacı, bireylerin karmaşıklıktan uzak, mutlu bir yaşam sürmelerini sağlamaktır. İnsanların kurallara uygun yaşamaları ve davranmaları esas olmakla beraber, hukuka aykırı davranmaları da mümkündür. Bu durumda ise, devlet müdahalesi ile karşı karşıya kalınacaktır.

Suç, hukuki, kriminolojik ve sosyolojik niteliği olan bir kavramdır. Bugüne kadar suçun hukuki açıdan pek çok tanımı yapılmıştır ve yapılmaktadır. Bunlardan örnek verecek olursak:

¹ İzzet ÖZGENÇ, **Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi Genel Hükümler**, 3. Bası, Ocak 2006, s. 191.

Suç, insanların toplum halinde yaşamaları ile doğmuş ve kimi zaman dini, kimi zaman ahlaki ve kimi zaman da sosyal dayanışma gereği toplum tarafından kabul edilmeyen davranışlar olarak karşımıza çıkmıştır². Devlet, koyduğu hukuk kurallarını ihlal edenleri cezalandırma yoluna gidiyorsa, bu fiil veya filler suç olarak nitelendirilir. Bu açıdan suç, cezai müeyyide ile korunan normlara uymama³; suç kuralı da, suç olan eylemi hukuk kuralı durumuna getiren kurallar⁴ şeklinde tanımlanabilir. O halde, bir fiilin suç olabilmesi için; kanunlar ile korunmak istenen hukuki bir yararın, suçun faili olanlar tarafından yapılan hareket neticesinde ihlal edilmesi ve kanunlarda buna ilişkin bir müeyyidenin yer alması gerekmektedir. Örneğin, kasten insan öldürme suçuyla (TCK md. 81) korunan hukuki yarar, yaşama hakkı iken; hırsızlık suçuyla (TCK md. 141) korunan hukuki yarar, mülkiyet hakkıdır⁵.

Suç, kısaca, kanunun cezalandırdığı fiillerdir. Ancak; suçun tanımını ceza kavramından yola çıkarak; ceza kavramını da suç kavramından yola çıkarak tanımlamaya çalışmak, kısır bir döngü halini alacağı için pek sağlıklı bir yöntem değildir. Suç, toplumsal düzenin devamı açısından korunması gereken hukuki değerlerin açık ve bilinçli ihlali veya en azından bu değerleri korumaya yönelik kurallara özensizlik niteliği taşıyan insan davranışlarıdır. Bu yönü itibarıyla, suç bir haksızlıktır; bir başka ifadeyle, hukuka aykırılık arz eden muayyen bir fiildir⁶. O halde, suç konusu eylemler, kanunla konulan yasak ve emirlere aykırı davranışta bulunmak olarak karşımıza çıkmaktadır⁷.

Suç olarak kabul edilen fiiller, icrai (yapma, aktif davranış) veya ihmali (yapmama, pasif davranış) bir hareketle meydana getirilebilir. Ancak icrai davranış, doğal bir olgu olduğu halde, ihmali davranışın esasını normatif bir

² Hasan Hüseyin BAYRAKLI, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyonkarahisar, 2006, s. 59.

³ Kamil MUTLUER, **Türk Vergi Sistemi**, 24. ünite, Anadolu Üniversitesi Yay. 941, Açık Öğretim Fak. Yay. 511, Eskişehir, 2000, s. 353.

⁴ Öztekin TOSUN, **Suç Hukuku El Kitabı**, 2.B., İstanbul, 1982, s.17.

⁵ Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, 2005, s. 2.

⁶ DÖNMEZER-ERMAN, suçu, "Sorumlu bir kimse tarafından müspet veya menfi bir hareketle meydana getirilen, ceza tehdidini taşıyan bir kanunda yazılmış tarife uygun ve hukuka aykırı olan bir fiil" olarak tanımlamaktadırlar. DÖNMEZER-ERMAN I, s. 449; aktaran İzzet ÖZGENÇ-Cumhur ŞAHİN, **Uygulamalı Ceza Hukuku**, Ankara, 2001, s. 91.

⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., 2005, s. 2.

değerlendirme oluşturmaktadır.⁸ İcrai eyleme örnek olarak VUK'a göre tutulan defterlerden sayfa kopartmak; ihmali eyleme örnek olarak ise defterleri tasdik ettirmemek verilebilir⁹.

2. Suçun Unsurları

Ceza hukuku bakımından suçun çok değişik açılardan (hukuki, sosyolojik, kriminolojik) tanımları yapılmıştır. Tüm bu tanımlarda ortak olan nokta, toplumun üstün saydığı beşeri bir kurala şu ya da bu biçimde aykırı davranılması, eylemde bulunmasıdır. Pozitif hukuk açısından suç; isnat kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai ve ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren eylemdir¹⁰. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere; (etken veya edilgen-aktif veya pasif-icrai veya ihmali) bir eylemin suç sayılabilmesi için eylem sahibinin kusurlu iradesinin ürünü olması, kanunda yazılı tipe uygun bulunması ve nihayet bir yaptırımın (cezanın) uygulanmasını gerektirmesi gereklidir. Aynı tanımda, suçun unsurlarına da topluca değinilmek suretiyle suç kavramının izahının yapılmaya çalışıldığını belirtmekte yarar vardır.

Suçun unsurları, bir suçun mevcudiyeti için bulunması gerekli şartlardır. Hukuk düzeni bakımından suçun oluşabilmesi için söz konusu şartların oluşması mutlak bir gerekliliktir¹¹. Şöyle ki, suçun unsurlarından biri veya birkaçı eksikse, meydana gelen fiil suç niteliğini taşımaz. Bir görüşe göre; bir eyleme suç niteliğini verebilmemiz için, kanuni unsur (tipiklik), maddi unsur (fiil), manevi unsur (kusur) ve hukuka aykırılık olmak üzere dört unsurun da gerçekleşmesi gerekmektedir¹². Diğer bir ifadeyle; suçu tipe uygun, hukuka aykırılık ve kusurluluk niteliklerine sahip bir eylemle ceza normlarının ihlali şeklinde tanımlayabiliriz. Zira ceza hukukunda da cezayı gerektiren eylemin

⁸ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 195.

⁹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 2.

¹⁰ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 20.

¹¹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 2.

¹² Hakan HAKERİ, **Yeni Türk Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, Ankara, 2005, s. 80-81.

bütün unsurları tamam olmadan kişinin cezalandırılmayacağı yönünde temel bir ilke mevcuttur. Bir diğer ifadeyle; varsayım ve kıyas yoluyla bir fiile suç vasfını yüklemek ve dolayısıyla bu eylemden ötürü kişiyi cezalandırmak mümkün değildir. Çağdaş ceza hukuku ve ceza muhakemesi hukuku da özellikle sanık lehine gelişmekte, sanığı ödevlerine oranla hakları çoğunlukta olan bir süje haline getirmekte iken; varsayım veya kıyas yoluyla ceza tayini ve suçun tüm unsurları tamam olmadan fiile suç vasfı yüklemek, insan haklarıyla ve ceza hukukunun en temel ilkeleriyle kesinlikle bağdaşmamaktadır.

Yeni TCK sisteminde esas alınan suç teorisinde ise suçun unsurları üçe ayrılmaktadır: 1. Maddi unsurlar, 2. Manevi unsurlar, 3. Hukuka aykırılık. Kusurluluk, bu sistemde suçun bir unsuru değil; işlediği suç dolayısıyla fail hakkında bulunulan bir değerlendirme yargısıdır¹³.

a. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru, kanuni tarife uygun bir fiilin bulunmasıdır. Maddi (objektif) unsur, suçun zorunlu unsurudur¹⁴. Şöyle ki; dış dünyada değişiklik meydana getirmeye yönelik olumlu veya olumsuz bir hareket bulunmadığı sürece, bir suçun varlığından da söz edilemeyecektir. Bu özellikleri taşımayan, yani; bir hareket şeklinde ortaya çıkmayan bir düşünce veya niyet ne kadar kötü olursa olsun ceza hukukunun kapsamı dışında kalacak ve suç teşkil etmeyecektir¹⁵. Bir kısım yazara göre; maddi unsuru teşkil eden fiilin birinci kısmını hareket, ikinci kısmını netice oluşturmaktadır. Hareket ile netice arasında bir bağlantı bulunmalıdır. İşte bu bağlantıya nedensellik (illiyet) bağı adı verilmektedir. Bu üç kavramın meydana getirdiği bütüne, suçun maddi unsuru veya objektif unsur ya da fiil adı verilir¹⁶. Prof. Dr.

¹³ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 194.

¹⁴ Faruk EREM-Ahmet DANIŞMAN-Mehmet Emin ARTUK, **Ceza Hukuku**, Seçkin Yayınları, İstanbul, 1997, s. 253.

¹⁵ Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C. II, İstanbul, 1997, s. 366.

¹⁶ EREM-DANIŞMAN-ARTUK, a.g.e., s. 253.

Cumhur ŞAHİN ve Prof. Dr. İzzet ÖZGENÇ'e göre ise; maddi unsur; fiil, suçun faili, suçun konusu, mağdur, netice ve illiyet bağından oluşmaktadır¹⁷.

aa. Bir Haksızlık Olarak Fiil

Suç ve öncelikle haksızlık teşkil eden bu fiil, bir insan hareketidir. Suç, haksızlık teşkil eden bir fiil olmakla beraber; her haksızlık suç teşkil etmez. Suç teşkil eden fiiller, ancak muayyen haksızlıklardır. Bir haksızlığın suç teşkil ettiği, önceden mesela kanunla belirlenmiş, tayin edilmiş olmalıdır. Fakat bir fiil, mücerret olarak sadece kanunda tarif edildiği için, kendisine ceza atfedildiği için haksızlık ve dolayısıyla suç vasfını kazanmaz. Bir fiil kanunen suç olarak tarif edilmeden önce de toplumda hakim olan değer yargılarına göre bir haksızlık teşkil etmelidir. Toplumda hakim olan değer yargılarına göre bir fiil, failin muaheze edilmesini gerektirecek ölçüde bir haksızlık ifade ediyorsa, bu fiil dolayısıyla toplumdaki hukuk düzeni önemli ölçüde ihlal edilmekteyse suç niteliği taşıyacaktır. İşte bu sebeplerdendir ki, hangi veya hangi şartlardaki haksızlıkların suç olarak tavsif edilmesi gerektiği, önce suç siyasetiyle belirlenecektir. Suç siyaseti mülahazalarıyla suç olarak tavsif edilen bir haksızlık, ceza hukukunun teminat fonksiyonu gereğince, kanunda muayyen unsurları gösterilerek tarif edilmelidir¹⁸.

Fiil, olumlu bir şekilde, bir "icra" olarak ortaya çıkıp belirli bir neticeyi gerçekleştirebileceği gibi; olumsuz bir şekilde, yani bir "ihmal" olarak da aynı neticeyi doğurabilir¹⁹. Ama her ne şekilde olursa olsun işlenen fiil ile korunan bir hukuki yarar ihlal edilmiş olur. İcrai suçlar, çoğunlukla yapma suçlarıdır. Bu manada, hırsızlık suçu, icrai hareketlerle gerçekleştirildiği için yapma suçlarına bir örnek teşkil etmektedir. Kanunen yapılması emredilen bir şeyi yapmama halinde ise ihmali suç söz konusudur. Örneğin; bir annenin süt emzirmemesi nedeniyle çocuğunun ölümüne sebebiyet vermesi gibi.

¹⁷ Bkz. ÖZGENÇ-ŞAHİN, a.g.e., s.91-127; ÖZGENÇ, a.g.e., 194-220.

¹⁸ İzzet ÖZGENÇ, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler Ceza Hukukuna Giriş Suç Teorisi Yaptırım Teorisi Milletlerarası Ceza Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, 2007, s. 169.

¹⁹ EREM-DANIŞMAN-ARTUK, a.g.e., s. 371.

Fiil, mutlaka dış dünyada tezahürü olan bir insan davranışdır, salt düşünce hiçbir zaman ceza hukukunun konusu olamaz ve sorumluluk sebebi oluşturmaz. Bir düşüncenin sözle ya da herhangi bir şekilde ifade edilmesi ise, fiil niteliği taşımaktadır. Hukukta fiil, insandan kaynaklanan bir davranıştır, hayvana izafe edilen davranışlar, hiçbir zaman hukuki anlamda fiil niteliği taşımaz.

İnsandan kaynaklanan her davranış da fiil niteliği taşımaz. Bazı insan davranışları, iradenin mutlak bir şekilde devre dışı kalması itibarıyla, fiil olarak nitelendirilemezler. Zorunluluk halinde gerçekleştirilen insan davranışı, zorlanmış da olsa bir iradeye dayandığı için fiil niteliği taşımaktadır. Ani karar sonucu gerçekleştirilen insan davranışları da fiil niteliğini haizdir. Nakil vasıtası sürücülerinin araç kullanma esnasındaki “yarı otomatik” davranışları da fiil olarak nitelendirilebilecek davranışlardır. Söz konusu davranışlar, aktüel şuur tarafından yönlendirilmektedir ve hakim olunabilir bir mahiyet arz etmektedir. Buna karşılık; refleks hareketleri, fiil vasfını haiz değildir. Çünkü refleks, iradi etkileşim olmaksızın vücudun gösterdiği reaksiyondur²⁰.

İnsandan kaynaklanan davranışın fiil niteliği taşıması için davranışı gerçekleştiren kişinin mutlaka kusur yeteneğinin var olması gerekmez; kusur yeteneğine sahip olmayan küçük yaştaki kişilerin davranışları da fiil niteliği taşımaktadır. Bir insan, fiil ehliyetine sahip olmakla birlikte kusur yeteneğine sahip olmayabilir. Bu sebeple, prensip olarak her insanın fiil ehliyetine sahip olduğunu kabul etmek gerekir²¹.

ab. Netice

Suçun maddi unsurunu oluşturan öğelerden biri olan netice, hareketlerle kanuni tarifte belirtilen dış alemde meydana getirilen değişikliktir. Bir diğer ifadeyle netice, bir insan iradesinin fiil şeklinde açığa vurulmasıdır. Kanuni tarifte yer alan, dış dünyada meydana gelen değişikliği ifade eden -ki bu

²⁰ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 171.

²¹ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 172.

değişiklikler, maddi-manevi olabileceği gibi, birden fazla da olabilmektedir-netice, bir zarar, tehlike yahut hukuki ihlal şeklinde gerçekleşebilir²².

Netice, fiilin bir alt unsuru değildir. Bu sebeple netice, suçun maddi unsuru içinde ele alınmaktadır²³. Yeni TCK 'ya hakim olan suç teorisinde, her suçta mutlaka bir netice vardır şeklindeki klasik anlayış terkedilmiştir. Bunun sonucu olarak; “neticesi harekete bitişik” veya “neticesi hareketten ayrı suç” ayrımından söz edilemeyecektir²⁴.

Çoğu suçlar açısından fiilin icra edilmesiyle suç tamamlanmış olur. Örneğin; hakaret suçunda (125. md.), bir insanın şerefine tecavüz oluşturan söz ve davranışların icra edilmesi ile suç tamamlanmış olmaktadır. Buna karşılık; bazı suçlarda salt fiilin icra edilmesinden ayrı olarak kanuni tarifte belirtilen neticenin meydana gelmesi gerekir ki suç tamamlanmış olsun. Bu tip suçlara “neticeli suçlar” adı verilmektedir.

ac. Nedensellik Bağı

Gerçekleşen neticenin faile objektif isnadiyetini ifade eden illiyet ya da nedensellik bağı, söz konusu neticenin failin fiilinin eseri olduğuna işaret etmektedir. Diğer bir ifadeyle nedensellik bağı, dış alemdeki değişikliğin bir kişinin hareketinden doğması nedeniyle, bu değişikliğin ilgili şahsa isnat olunabilmesidir. Dış alemdeki bir değişikliğin bir kimsenin davranışına bağlanabilmesi için söz konusu değişikliğin onun hareketinden doğması, kişinin yapmak veya yapmamak şeklindeki fiili ile dış dünyada meydana gelen zarar veya tehlike şeklindeki değişiklik arasında, neden-sonuç ilişkisinin kurulabilmesi gerekir²⁵. Hareket ile netice arasındaki ilişkiyi ifade eden nedensellik bağının kurulması, hayatın genel akışı ve tecrübelerine göre belirlenmesi gereken bir husustur. Hareket ile netice arasındaki bu ilişkinin kurulması bazen kolaydır çünkü açıktır. Bazı durumlarda ise illiyet

²² DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 1, s. 381.

²³ EREM-DANIŞMAN-ARTUK, a.g.e., s. 265.

²⁴ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 177.

²⁵ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 1, s. 469.

bağının kurulması, çok karmaşık analizleri gerektirmektedir. Dış alemdeki değişiklik, failin hareketi sonucu meydana gelmemişse, failin bu neticeden sorumlu tutulmaması gerekmektedir.

Suç teşkil eden bir neticenin varlığını iddia edebilmek için, bunun insanın hareketine nedensellik bağı ile bağlanması gerekmektedir. Ceza hukuku alanında önemli bir neticeden söz edebilmek için, bu neticenin varlığını gösteren bir unsura ihtiyaç vardır²⁶. TCK'nın illiyet bağı hususunda kabul ettiği genel bir hüküm yoktur. Eski düzenlemede olduğu gibi, yeni ceza kanunu düzenlemesinde de nedensellik bağına izah eden bir hüküm mevcut değildir. Tamamen doğal bir olgu olan illiyet bağlantısıyla ilgili olarak kanunda genel bir hükme yer verilmemesi, bir eksiklik değil; doğru bir tercihtir. Üzerinde durulması gereken husus, nedensellik bağına bir kişinin kendi hareketinden doğmayan bir neticeden sorumlu tutulmasının engellenmesi suretiyle, ceza hukukunun en temel ilkelerinden birini oluşturan “kişisel sorumluluk” esasının belirlenmesinde önemli bir rol oynadığıdır²⁷. 19. yüzyıl ceza hukuku anlayışının devamı olan illiyet bağlantısının hukuki bir fenomen olduğu yönündeki görüşler isabetli değildir. Çünkü illiyet bağı, tamamen doğal bir olgudur, tabii bir vakıadır, fenomendir²⁸.

ad. Fail

Ceza kanunlarında tanımlanan suçlar kural olarak, herkes tarafından işlenebilen suçlardır. Bazı suçlar ise; özel bir yükümlülük altında bulunan ve belli faillik vasfını taşıyan kişiler tarafından işlenebilir. Örneğin; Kanunun İkinci Kitap Dördüncü Kısım “Kamu İdaresinin Güvenilirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar” başlıklı Birinci Bölümünde yer alan suçların çoğunda ancak kamu görevlisi olan kişiler fail olabilir.

Kanuni tarifinde faille ilgili olarak herhangi bir insan olmanın ötesinde belli özel ve objektif vasıflardan söz edilen suçlara, özgü suç adı verilmektedir. Bu

²⁶ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 1, s. 469.

²⁷ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 1, s. 470.

²⁸ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 179.

suçlarda suçun faili, diğer insanlara nazaran özel bir yükümlülük altındadır. Örneğin; bir kamu göreviyle görevlendirilen kişi, bu görev dolayısıyla bir kamu hukuku yükümlülüğü altına girmektedir.

Özgü suçlardan bir kısmı, münhasıran özel faillik vasfını taşıyan kişiler tarafından işlenebilir. Söz konusu suçlara, gerçek özgü suçlar denilmektedir. Örneğin; görevi kötüye kullanmak suçunun faili, ancak kamu görevlisi olan kişiler olacaktır.

Özgü suçlar, suçun nitelikli şekli olarak da karşımıza çıkabilmektedir. Şöyle ki; suçun basit şekli herkes tarafından işlenebilirken; nitelikli şekli ancak belli özel faillik vasfını taşıyan kişi tarafından işlenebilmektedir. Bu tip suçlara, görünüşte özgü suçlar adı verilmektedir. Örneğin, resmi evrakta sahtecilik suçunun kamu görevlisi tarafından işlenmesi halinde faile daha ağır bir ceza verilmektedir²⁹.

ae. Suçun Konusu

Suçun maddi unsurlarından beşincisidir. Suçun konusu, eşya veya şahsın fiziki, maddi yapısıdır, bünyedir. Konusuz suç olmaz. Hırsızlık suçunda olduğu gibi bazı suç tanımlarında, suçun konusunu bir nesnenin oluşturduğu açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Bazı suç tanımlarında suç ile mağdur, iç içe olmakla birlikte aynı şeyler değildir. Örnek vermek gerekirse, kasten yaralama suçunda mağdur, yaralanan kişidir; konu ise bu kişinin vücududur.

Suç teşkil eden fiilin ihlal ettiği hukuki değer ile maddi unsurlardan birini oluşturan suçun konusu kavramları birbirine karıştırılmamalıdır. Korunan hukuki değer, suçun işlenmesiyle ihlal edilmektedir. Buna karşılık suçun

²⁹ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 189.

işlenmesiyle, suçun konusuna zarar verilmekte veya tehlikeye maruz bırakılmaktadır³⁰.

af. Mağdur

Suçun maddi unsurlarından altıncısıdır. Suçun mağduru, suçun konusunun ait olduğu kişidir ve haksızlığa uğramış kişi anlamına gelmektedir. Örneğin; hırsızlık suçunun konusu çalınan eşyadır. Suçun mağduru ise, bu malın sahibi olan kişidir. Mağduru olmayan bir suç olmadığı gibi, bütün suçlarda mağdur ancak gerçek kişilerdir. Tüzel kişiler, bir suçun işlenmesi dolayısıyla zarar görmüş olabilirler ancak mağdur olamazlar³¹.

b. Manevi Unsur

Manevi unsur, işlenen fiil ile kişi arasındaki manevi bağı ifade etmektedir. Bu bağ kurulmadan gerçekleştirilen davranış, fiil niteliğini taşımayacak ve bir suçun varlığından da söz edilemeyecektir³².

Ceza hukukunda iradilik niteliği hakimdir. Ceza sorumluluğunun temel şartı, insan davranışının iradi olarak gerçekleştirilmesidir. İradi olmayan bir fiilin, hukuka aykırılık olsa dahi, suç teşkil etmeyeceği kabul edilmiştir. Bu açıdan, iradi olarak gerçekleştirmediği hareketi hukuka aykırı olsa bile, bir kimsenin söz konusu eylemden dolayı sorumlu tutulması düşünülemez. Suç işleyen faile ceza verebilmek için, işlediği fiilin kendisine yüklenebilmesi esastır. Bir diğer deyişle; fiilin, faile isnadı kabul olacak şekilde kusurlu olarak işlenmesi şarttır. Failin kusurlu bir şekilde hareket etmeye ehil olması, hareketin ona isnat edilebilmesi için şahsi niteliklerin failde bulunması gerekir. Zira; kusurlu bir şekilde hareket etmeye ehil olmayan bir kişinin belirli bir olayda kusurlu olduğu ileri sürülemez³³. Failin kusurlu şekilde hareket etmeye

³⁰ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 204.

³¹ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 207.

³² ÖZGENÇ, a.g.e., s. 233.

³³ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 2, s. 143.

ehil olmasına kusur (isnat) yeteneği, somut olayda kusurlu bir şekilde hareket etmiş bulunmasına da kusurluluk denilmektedir³⁴.

Ateş OKTAR'a göre suçun manevi unsuru, anlama, algılama ve isteme yeteneği olarak tanımlanan isnat yeteneği ve kusurluluktan oluşmaktadır³⁵. Buna göre, bir hareket tipik veya hukuka aykırı olsa dahi, bu hareket failine bir kusur olarak yüklenemiyor, kişinin kusurluluğundan söz edilemiyor ise, ceza hukuku bakımından bu kişinin sorumluluğu yoluna gidilemeyecektir. Çünkü, ceza hukuku, kusursuz cezalandırmayı kabul etmemekte³⁶, manevi unsur ya da kusurluluk, suçun fiil unsuruna hayat veren bir nitelik göstermektedir³⁷.

Ancak; kusurlulukla manevi unsur birbirine karıştırmamak gerekmektedir. Kusurluluk, işlediği suç dolayısıyla kişinin kınanması gerektiği konusundaki yargıyı ifade etmektedir. Bu bakımdan kusurluluk, işlediği fiil ile irtibatlı olarak kişi açısından bulunulan bir değerlendirme yargısıdır ve de suçun bir unsuru değildir. Bir diğer ifadeyle, kişi işlediği fiil dolayısıyla kusurlu bulunmasa bile, bu fiil suç olma özelliğini korumaktadır. Buna karşılık, kanuni tanımda aranan manevi unsur gerçekleşmediği takdirde, suç oluşturan bir haksızlıktan söz edilemeyecektir. Sonuç olarak, yeni TCK'na hakim olan suç teorisinde, suçun manevi unsuru ile kusurluluk, birbirleriyle irtibatlı ve fakat, içerik ve fonksiyonları bakımından birbirinden ayrı kavramlardır³⁸.

Manevi unsur başlığı altında kast, taksir, netice sebebiyle ağırlaşmış suç, amaç veya saik ile ilgili açıklamalara yer verilecektir.

Suç teşkil eden haksızlık, kasten işlenebileceği gibi, taksirle de işlenebilecektir. Bir diğer ifadeyle; kast ve taksir, suçun manevi unsurunu

³⁴ BAYRAKLI, a.g.e., s. 63.

³⁵ S. Ateş OKTAR, "Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk", **Vergi Sorunları**, Sayı: 167, Ağustos 2002, s. 117

³⁶ Ayhan ÖNDER, **Ceza Hukuku**, C. 2, İstanbul, 1989, s. 251.

³⁷ Kayıhan İÇEL-İzzet ÖZGENÇ-Adem SÖZÜER- Fatih S. MAHMUTOĞLU-Yener ÜNVER, **Suç Teorisi**, C. 2, İstanbul, 2000, s. 204.

³⁸ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 233.

meydana getirmektedir. Prof. Dr. İzzet ÖZGENÇ ve Prof. Dr. Cumhuriyet ŞAHİN'e göre; kast ve taksir, suç teşkil eden haksızlığın birer işleniş tarzıdır. Yoksa bunlar, birer kusurluluk şekli değildir³⁹.

Kast, kişi ile gerçekleştirdiği eylem arasında manevi bir bağ kurmaktadır. Bir suçun kanuni tarifinde belirtilen kanuni unsurların bilinerek suç işlenmesi halinde kasıttan söz edilecektir. Suç teşkil eden bir haksızlık dolayısıyla kişiyi cezalandırabilmek için, bu haksızlığın kasten işlenmiş olması esastır. Ancak; bir fiilin taksirle dahi işlenmesi, kanunda suç olarak tanımlanmış ise, bu durumda taksirle işlenen haksızlıklar da cezalandırılmaktadır. Taksirle işlenmiş bir fiilin cezalandırılabilir olması için, suçun kanuni tarifinde bu hususun açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Kast ve taksir, adli nitelikli suçlar açısından bir nitelik olup, idari nitelikli suçlar açısından aranmaz. TCK anlamında suç vasfı taşımayan fiillerin cezalandırılması için kast veya taksiri aramaya gerek yoktur. İşlenmesi halinde kasta veya taksire dayanan suçtan değil, kurallara aykırılığı cezalandırılan suçtan bahsedilir⁴⁰.

Bazı suç tanımlarında, kişinin kastettiğinden ayrı veya başka bir netice gerçekleşmektedir. Kişi, suçun temel şekli veya belli bir suç bakımından kasten hareket etmektedir ancak, işlemeyi kastettiği suçtan veya bu suçun neticesinden daha ağır veya başka bir netice meydana gelmektedir. Yeni TCK sisteminde, kişiyi bu neticeden sorumlu tutabilmek için kişinin en azından taksire dayalı kusurunun olması gereklidir (TCK 23.md.).

Bu sistemde nedensellik bağı temeline dayanan sorumluluk izahından ve objektif sorumluluktan vazgeçilmiştir. Üzerinde deney yapılan kişinin ölmesi, kasten yaralama fiilinin mağdurun vücudunda ağır etkiler bırakması gibi örneklerde olduğu gibi meydana gelen ağır veya başka netice açısından fail

³⁹ ÖZGENÇ-ŞAHİN: a.g.e., s.147.

⁴⁰ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 11.

çoğu kere olası kastla hareket etmektedir. Bu durumda, failin olası kastla gerçekleştirdiği ağır netice dolayısıyla sorumlu tutulması gerekmektedir⁴¹.

Bazı suç tanımlarında, suçun unsurlarına ilişkin kastın yanı sıra, failin belli bir amaç doğrultusunda veya belli bir saikle hareket etmesi, bir manevi unsur olarak aranmaktadır. Amaç veya saik, kasttan önce gelen, kastı hazırlayan bir düşüncedir⁴².

Suç delillerini yok etme, gizleme veya değiştirme suçu açısından, “gerçeğin ortaya çıkmasını engellemek amacı”yla hareket edilmesi; tefecilik suçu açısından, “kazanç elde etmek amacıyla başkasına ödünç para verilmesi” örneklerinde olduğu gibi amaç veya saik, bazı suçlar açısından, suçun temel şekline ilişkin bir unsurdur⁴³. Kasten öldürme suçunun, “bir suçu gizlemek, delillerini ortadan kaldırmak veya işlenmesini kolaylaştırmak amacıyla” veya “kan gütme saikiyle” ya da “töre saikiyle”; kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçunun, “cinsel amaçla” işlenmesi örneklerinde olduğu gibi bazı suçlar bakımından ise amaç veya saik, suçun kanuni tarifinde suçun nitelikli şekline ilişkin ve faile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren bir nitelikli unsur olarak belirtilmiştir⁴⁴.

Kanuni tarifte gerek suçun temel şekli gerek nitelikli şekli bakımından bir unsur olarak kabul edilmiş olan amaç, Fransız hukukunun etkisiyle Türk hukukunda “özel kast” olarak ifade edilmiştir. Yeni TCK sisteminde ise, amaç veya saik, kastla özdeş veya kastın bir türü olmayıp, artık “genel kast”- “özel kast” ayrımı terkedilmiş durumdadır⁴⁵.

⁴¹ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 234.

⁴² Emin ARTUK, **Hürriyeti Tahdit Cürmü, Halid Kemal Elbir’e Armağan**, İstanbul, 1996, s. 48 vd.; aktaran ÖZGENÇ, a.g.e., s. 235.

⁴³ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 235.

⁴⁴ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 236.

⁴⁵ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 235.

c. Hukuka Aykırılık

Suçun unsurlarından biri olarak fiilin tüm hukuk düzenlerine aykırılığını ifade eden hukuka aykırılık, işlenen ve kanuni tarife uygun fiilin, hukuk düzeni tarafından kabul edilmemesi, uygun sayılmamasıdır⁴⁶. İşlenen ve kanundaki tarife uygun bulunan fiile hukuk düzenince cevaz verilmemesi, bu fiilin mübah sayılmaması, yalnız ceza hukuku ile değil, bütün hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunması” demektir⁴⁷. Diğer bir ifadeyle hukuka aykırılık, “bir emri veya yasağı tespit etmiş olan norma aykırılıktır⁴⁸.” Suç, hukukla bir tezat teşkil ettiğine göre, hukuka aykırılık da yalnızca ceza hukuku ile değil hukuk düzenini oluşturan tüm hukuk kuralları ile çatışma demektir. Hukuka aykırılık unsuru, kanuni tipe uygun fiilin aynı zamanda genel hukuk düzenine aykırı bulunmasıdır.

Bir fiilin hukuka aykırı olması, söz konusu fiilin bütün hukuk sistemine aykırı olmasını ifade etmektedir. Hukuk bir bütündür. Uygulamada işbölümü kolaylığı sağlaması ve didaktik amaçlı olarak hukukun çeşitli disiplinlere ayrılması, bu disiplinler arasında hukuka uygunluk veya aykırılık açısından farklı ölçütler olduğu anlamına gelmemektedir. Bir davranış, örneğin medeni hukukta olduğu gibi ceza hukukunda da hukuka uygundur veya aykırıdır; medeni hukukta hukuka aykırı ve fakat ceza hukukunda hukuka uygun olarak nitelendirilemez. Aynı şekilde, bir davranışın sadece bir hukuk disiplinine aykırılığından söz edilemeyecektir⁴⁹.

Hukukla ahlak arasında da hiçbir zaman bir çelişkidenden söz edilemez. Şöyle ki; ahlak ve hukuk kuralları, müşterek bir zemine sahip bulunmaktadırlar. Bu itibarla, hukuki olan bir davranış, aynı zamanda ahlakidir. Hukuk, hiçbir zaman ahlaka aykırı bir davranışı koruma altına almaz. Ancak; bu müşterek zemine karşılık; hukukla ahlak arasında farklılık mevcuttur. Davranış normlarına aykırı her davranış, ahlaka aykırılık arzeder ve ahlaki sorumluluğu

⁴⁶ BAYRAKLI, a.g.e., s. 69.

⁴⁷ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 2, s. 1-2.

⁴⁸ ÖNDER, a.g.e., C. 2, s. 13.

⁴⁹ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 237.

gerektirir. Hukukun alanı ise, bu davranış normlarına aykırılığın hukuk toplumu, bu toplumda hakim olan düzeni bozucu bir boyuta ulaştığı anda başlamaktadır. Örnek vermek gerekirse, soyut yalan, doğru sözlülüğü emreden davranış normlarına ve dolayısıyla ahlaka aykırı bir davranışken; yalanın bir başkasının hukukunu etkilemesi halinde hukukun meseleye müdahale alanı başlamaktadır. İftira, suç uydurma, yalan tanıklık, hile, sahtecilik, dolandırıcılık gibi çeşitli yalan beyan tarzları itibariyle, hukukun müdahale edebileceği bir norma aykırılık söz konusu olacaktır⁵⁰.

Hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran ve fiili ceza kuralının amacına ters düşmekten çıkararak nedenlere hukuka uygunluk nedenleri adı verilmektedir⁵¹. Hukuka aykırılık tespit edilirken, fiili hukuka uygun hale getiren bir hukuka uygunluk sebebinin bulunup bulunmadığı da araştırılacaktır⁵². Fiile ilişkin olarak bir hukuka uygunluk sebebinin varlığı sonucuna ulaşırsa, artık söz konusu fiilin bir haksızlık teşkil ettiğinden söz edilemeyecektir. Bu durumda, her ne kadar kanunla muayyen bir suç tanımına uygun bir fiil işlenmişse de, söz konusu fiilin hukuka aykırılığından söz etmek mümkün olmayacaktır⁵³.

Klasik suç teorisinde fiilin haksızlık muhtevasının tespitinde sadece netice esas alındığı için bir hukuka uygunluk sebebinden yararlanabilmek için, bu sebebin şartlarının objektif olarak mevcudiyeti yeterli görülmekteydi. Günümüz ceza hukuku anlayışında ise; kişi, işlediği fiilin hukuka aykırılık teşkil ettiğinin bilincinde olmalıdır⁵⁴.

Hukuka aykırılık, tipikliği ihlal eden fiille yakın bir ilişki içindedir. Tipiklik, hukuka aykırı olan hareketi ve bunun karşılığındaki ceza yaptırımını belirlemektedir⁵⁵. Bir fiilin tipikliği, aynı zamanda onun hukuka aykırılığı bakımından bir karine teşkil etmektedir. İstisnai durumlar dışında, somut

⁵⁰ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 239.

⁵¹ BAYRAKLI, a.g.e., s. 64.

⁵² ÖNDER, a.g.e., C. 2, s. 14.

⁵³ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 241.

⁵⁴ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 242.

⁵⁵ ÖNDER, a.g.e., C. 2, s. 15.

olayda tipik fiilin hukuka aykırılığını kaldıran bir neden bulunmadığı takdirde, tipik fiil aynı zamanda hukuka aykırıdır⁵⁶. Hukuka aykırılık niteliği taşımayan, toplumsal yaşam açısından vazgeçilmez değerlerin ihlali niteliğini haiz olmayan insan davranışları kanunda suç olarak tanımlanamaz⁵⁷.

Haksızlık ve hukuka aykırılık kavramlarını birbirlerine karıştırmamak gerekmektedir. Çünkü; "Hukuka aykırılık, suç teşkil eden fiilin bir vasfıdır. Fakat haksızlık ise, suç teşkil eden fiilin bizzatı kendisini oluşturmaktadır⁵⁸." Hukuka aykırılığın bir derecelendirmeye tabi tutulması mümkün değildir. Örneğin; hafif bir müessir fiil, daha ağır bir müessir fiilden daha az hukuka aykırıdır demek mümkün değildir. Bir fiil, ya hukuka aykırıdır ya da değildir. Ancak; hukuka aykırı fiillerin ifade ettikleri haksızlık muhtevaları birbirlerine nazaran farklılık arz edebilmektedir. Örneğin; malvarlığına karşı suçlarda suç konusu eşyanın değeri, işlenen suçun haksızlık muhtevasının artmasına veya azalmasına sebep olmaktadır⁵⁹

Hukuka aykırılık, önceleri kendine özgü yapısal bir unsur olarak görülmeyip daha çok kusurluluk unsuru içinde veya cezalandırmaya engel teşkil eden sebepler arasında incelenmekteydi⁶⁰. Bu görüşe yakın görüşler günümüzde de devam etmektedir. Fiilin hukuka aykırılığının suçun yapısal unsurlarından biri olarak ve ayrıca ele alınması tarihi açıdan oldukça yenidir. Bu konudaki temelin atılması, 19. yüzyılın sonlarına rastlamaktadır. Hukuka aykırılık ancak, suçun diğer unsurlarının ceza hukukçuları tarafından açıkça kabul edilip ele alınmasından oldukça sonra benimsenmiştir. Bakış açılarındaki farklılık, yazarların kendine özgü suç genel teorisi anlayışından kaynaklanmaktadır⁶¹. Hukuka aykırılıkla ilgili olarak bir tartışmalı husus da, hukuka aykırılığın suçun bir niteliği mi yoksa unsuru mu olduğudur⁶². Sonuç

⁵⁶ İÇEL-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER, a.g.e., C. 2, İstanbul, 2000,s.101.

⁵⁷ ÖZGENÇ-ŞAHİN, a.g.e., s.15,

⁵⁸ İzzet ÖZGENÇ, **Yargıtay Dergisi** 19, Sayı: 4, 1993, s. 490; aktaran ÖZGENÇ-ŞAHİN, a.g.e., s.202.

⁵⁹ ÖZGENÇ, a.g.e., s. 240.

⁶⁰ İÇEL-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER, a.g.e., C. 2, s. 101.

⁶¹ İÇEL-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER, a.g.e., C. 2, s. 111.

⁶² EREM-DANIŞMAN-ARTUK, a.g.e., s. 61-62.

olarak, hukuka aykırılığın suçun bağımsız bir unsuru olup olmadığı tartışması, onun kapsam ve genişliği ile yakından ilgilidir. Hukuka aykırılık kavramı, geniş kapsamda ele alındığı zaman, hukuka aykırılığın bütün hukuk düzenine aykırılık olarak bağımsız bir unsur olduğu kolayca anlaşılmaktadır.

3. Suçların Sınıflandırılması

Suçların, çeşitli kriterlere göre sınıflandırılması mümkündür. Hukuki açıdan da söz konusu sınıflandırmaların yararları vardır. Sınıflandırma, fail ve mağdurun vasıfları ve suçun hukuki konusu gibi kriterlerden yararlanmak suretiyle yapılabileceği gibi, suçun unsurlarına göre de yapılabilir. Bu sınıflandırmalar yapılırken bir ölçüt olarak suçu işleyenin kişiliği ve suçluyu suç işlemeye iten sebepler ele alınmamıştır⁶³.

Suçlar, ağırlıkları ve uygulanacak yaptırım türleri açısından sınıflandırılabilir. Kabahatler-cürümler ayrımı, karşımıza bu noktada çıkmaktadır. Ceza mevzuatının suçların ağırlıkları bakımından değerlendirilmesinde iki eğilim mevcuttur. Bu eğilimlerden ilki, ceza kanunlarında yalnızca en ağır suçlara yer verilmesi, kabahat adını alan hafif nitelikteki suçların ceza kanunları dışında kalan mevzuatta düzenlenmesi doğrultusundadır. Diğer eğilim ise, ceza kanununda ağır-hafif ayrımı yapılmadan suç kavramını içeren bütün fiillerin kapsama alınması yönündedir⁶⁴.

Kabahat-cürüm ayrımını düzenleyen kanunlar bakımından da suç tasnifinde nasıl bir kriterin dikkate alınması gerektiği konusunda da tartışmalar olmuştur. Fakat; günümüzde ölçüt açısından ağırlık kazanan görüş, devletin sosyal düzeni güvence altına alırken bu düzeni ihlale yönelik fiillerin niteliğine göre uygulayacağı cezanın ağırlığının da farklı olması gerektiği doğrultusundadır. Bazı fiillerin daha ağır cezalara bağlanması halinde, toplum düzeninin ihlallerden çok daha iyi korunabileceği

⁶³ Erol TUTAR, "Suç Tasnifleri", www.kriminoloji.com, 10.11.2002.

⁶⁴ Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C. II, İstanbul 1997, s. 352.

varsayımıyla, kanunda bu tür fiiller cürüm olarak saptanır. Asıl önemli olan husus, fiillerin sosyal tehlike boyutudur. Kimi zaman da çok şiddetli davranmaya gereksinim duyulmaz ve bu gibi fiiller kabahat addedilir⁶⁵.

Ceza kanunları, bazı fiillerin hukuka aykırılıklarındaki ağırlık ve toplum düzeni içindeki önemini nazara alarak cürüm olarak nitelendirirken; hafif zarar ve tehlike oluşturan fiilleri de kabahat olarak öngörülmektedir. Mevcut sistemimizde ise, cürüm-kabahat ayrımı kaldırılmıştır. Bu konudaki takdir yetkisi, tamamen kanun koyucuya aittir. Kanun koyucu, bir takım kurallara uymak koşuluyla, bir fiili cürüm yahut kabahat olarak belirlemekte tam anlamıyla serbesttir⁶⁶. Fakat; sosyal tehlike ölçütü nesnel bir yapıda değildir. Bu sebeple, kesin ve ilmi kriter olmadığını kabul etmek gerekir. Çünkü; belirli bir dönemde az tehlikeli olarak nitelendirilip kabahat sayılan bir fiilin, daha sonra cürümler kapsamına dahil edilmesi mümkündür. Zaten, bir suçun kabahat mi, yoksa cürüm mü olduğunu tespit etmek için yararlanılan temel kıstas, bu suçlara karşılık olarak konulmuş cezadır. Dolayısıyla, kabahatler ile cürümler arasındaki mevcut farklar, esasen yapısal olmayıp ceza kanunun yaratmış olduğu işlem farklılıklarıdır⁶⁷.

B. CEZANIN TANIMI, ÖZELLİKLERİ, AMAÇLARI, DİĞER MÜEYYİDELERDEN FARKI ve ÇEŞİTLERİ

1. Cezanın Tanımı

Hukukun temel işlevi, hakların korunması perspektifinde, bireyin ve toplumun en az sürtüşme ile barış ve saygı içinde yaşamlarını sürdürmelerinin sağlanmasıdır⁶⁸. Toplum halinde yaşayan insanların yaşamlarını bir arada, barış içinde sürdürebilmeleri için devlet tarafından getirilen sosyal normlara uymaları gerekmektedir. Söz konusu sosyal

⁶⁵ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 1, 1997, s. 358.

⁶⁶ ÖNDER, a.g.e. s. 144.

⁶⁷ ÖNDER, a.g.e., C. 2, s. 145; BİLGİN, a.g.t., s. 6.

⁶⁸ Tahir ERDEM, "Eskiden Yeniye Vergi Ziyai Cezası", **Mali Pusula**, Yıl: 2, Sayı: 20, Ağustos 2006, s.127.

normlar, hukuk kuralları haline dönüştürülmüştür. Dolayısıyla, bunlara aykırılık teşkil eden davranışlar devlet tarafından cezalandırılmaktadır. Cezalandırma yetkisi, bu davranışlara tepki olarak ortaya çıkmakta olup, yaptırım şeklinde kullanılmaktadır. Bir ülke ve toplumda siyasi ve hukuki birlik gereği her harekete bir tavır belirleneceğinden, her fiile karşılık olan reaksiyonu, yaptırımı da ülkede devlet durumundaki siyasi güç veya güçler belirler⁶⁹. Merkel'in de belirttiği üzere; cezanın esas ve kaynağı konusu, hukuktan ziyade "suç siyasetini" ilgilendirmektedir⁷⁰.

Her kural ihlali bir yaptırımla karşılaşır. Yaptırım (müeyyide), geniş anlamda bir borcun yerine getirilmemesinin uygulanmasını haklı kılan, tamir edici nitelikte de olsa bütün tedbirleri kapsayan hukuki bir terimdir⁷¹. Yaptırımın amacı, hukuk düzeninin ihlalini engellemek, şayet düzen ihlal edilmişse mümkün olduğunca eski duruma getirmek veya hukuka aykırı davranışın zararlı sonuçlarını ortadan kaldırmaktır⁷². Buradan hareketle, kanuna aykırı davranışlara suç, bunlara bağlanan yaptırımlara ise ceza denir. Ceza, toplumun suç karşısındaki tepkisi olup, kanunun suç saydığı fiiller için öngörülen yaptırım; suç teşkil eden bir davranışa bağlanmış sosyal tepkiye verilen isim şeklinde tanımlanabilmektedir. Diğer bir ifadeyle ceza, suç işleyen kişiye, hukuka aykırılığın ve kusurluluğunun ağırlığına göre uygulanan ve kişiyi belirli yoksunluklara uğratan yaptırımdır⁷³. Ceza, suç işleyenleri eleme uğratmak, onlara ızdırap çektirmek gayesiyle onları bir takım mahrumiyetlere maruz bırakmak şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Ceza, maddi bakımdan iki safhada ortaya çıkmaktadır. Bu iki safha birbirini izlemektedir. Söz konusu safhalar, "cezanın tehdit" ve "ceza tehdidinin fiilen gerçekleşmesi" veya "cezanın bil fiil verilmesi" safhalarıdır. Bu

⁶⁹ Doğan SOYASLAN, **Yürütme Organın Suç ve Ceza Koyma Yetkisi**, Ankara, 1990, s. 22.

⁷⁰ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. II, 1997, s. 544.

⁷¹ Haluk ÇOLAK, "Anayasamızda Cezanın Yeri ve Ceza Kavramı", Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Sistemi ve Sorunları Paneli, 21 Ocak 2000, 21. **Yüzyıla Girerken Cezaların İnfazı Sempozyumu**, Ankara, 2001, s. 9.

⁷² Süheyl DONAY, **Para Cezaları**, İstanbul, 1972, s. 5.

⁷³ Kayıhan İÇEL-Süheyl DONAY, **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku Genel Kısım**, İstanbul, 1999, s. 26.

safhalar, cezanın ihlalden önceki ve sonraki iki farklı işlevi ifade etmektedir. Söz konusu işlevler, önleme ve bastırmadır⁷⁴.

2. Cezanın Özellikleri

Cezanın özelliklerini maddeler halinde şu şekilde özetlemek mümkündür:

i. Ceza, faili bazı yoksunluklara tabi tutarak, elem ve ızdırap verici mahiyettedir. Söz konusu elem ve ızdırap, hürriyeti bağlayıcı nitelikte olabileceği gibi, ekonomik çıkarlara yönelik de olabilmektedir.

ii. Cezaların kanuniliği ilkesi gereği, ceza ancak kanunla öngörülür. Anayasamızın 38. maddesinde de, “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konur” denilmektedir.

iii. Cezaya ve ceza miktarına karar verecek olan, bağımsız yargı organlarıdır. İşlenen suça karşılık olarak uygulanacak müeyyide olan cezanın ve söz konusu cezanın miktar itibarıyla belirlenmesinde bağımsız yargı organları yetkili ve görevlidir. Zira, 1982 Anayasasına göre; devleti teşkil eden üç kuvvetten ve fonksiyondan (Yasama, Yürütme, Yargı) yargı erki, bağımsız Türk mahkemelerine aittir. Dolayısıyla, yargı fonksiyonunu icra edecek olan da bağımsız Türk mahkemeleridir.

iv. Ceza sorumluluğu şahsidir. Ceza, suçluya ilişkin olarak kişiselleştirilmelidir. Ceza, yalnızca suç işleyen şahsa uygulanmaktadır. Bu ilke, insanlığın gelişmesinin bir sonucudur. Zira geçmişte suçla herhangi bir ilgisi olmayan kişilere de ceza verilebilmekteydi.

v. Ceza, önleyici, korkutucu, caydırıcı, ıslah edici, tasfiye edici olmalıdır⁷⁵.

vi. Ceza, geri alınabilir nitelikte olmalıdır. “Cezalarla ilgili hataların tamir edilebilir olması gerekmektedir. Esas olan adli hataların önlenmesidir. Fakat;

⁷⁴ Zeki HAFIZOĞULLARI, **Ceza Normu**, Ankara, 1996, s.186-187.

⁷⁵ BAYRAKLI, a.g.e., s. 65.

adliyenin işleyişine pek çok değişik faktörün müdahalesi sonucu adli hataları tamamen önleyebilmek, adli hata halinde cezanın tamamen düzeltilmesi imkan dahilinde değildir. Bu bakımdan; adli hataya maruz kalan kişinin mali tazminat hakkını korumaya hizmet eden kanuni düzenlemeler mevcuttur. O halde cezalar, adli hataların tamir edilmesine olanak verecek niteliği haiz olmalıdır. Ölüm cezasına yönelik en önemli eleştirilerden birisi de, adli hataların düzeltilmesine olanak tanımamasıdır⁷⁶.”

vii. Cezalar, insani olmalıdır. Diğer bir ifadeyle; cezalar, insan haysiyeti ve vakarı ile bağdaşabilir ve toplumda yerleşik bulunan ahlaki değerlerle uyum içinde olmalıdır. 1982 Anayasasının 17. maddesinde de “Kimseye işkence ve eziyet yapılamaz; kimse insan haysiyetiyle bağdaşmayan bir cezaya veya muameleye tabi tutulamaz” hükmüne yer verilmiştir.

viii. Cezalar, etkili olmalıdır. Uygulanan ceza, fail üzerinde bir daha suç işlemesine engel olacak bir etki göstermesinin yanı sıra, toplumda henüz suç işlememiş bireyleri de suç işlemekten caydırıcı bir nitelik taşımaktadır.

ix. Ceza, bölünebilir olmalıdır. Çünkü; ancak bu şekilde cezanın, fiilin ağırlığına ve sorumluluk derecesine uydurulması mümkün olmaktadır.

x. Toplumun dirlik ve düzenini, toplum barışını sağlama, toplum vicdanında yaşayan adalet anlayışını kavrama bakımından mevcut kuralları ihlal edenlerden öç alma dürtüsünün de cezanın tayininde rol oynadığı bilinse bile, çağdaş hukuk düzeninde cezanın asıl ve nihai amacı, mağdurların mağduriyetini azami ölçüde giderebilmek ve suçluların topluma, sosyal yaşama sağlıklı bir şekilde adaptasyonunu sağlamak, onları topluma tekrar kazandırmaktır. Zira toplumda dirlik, düzen ve barış ortamı ancak bu şekilde gerçek anlamda inşa edilebilecektir.

⁷⁶ Nevzat TOROSLU, **Ceza Hukuku**, Ankara, 2005, s. 271.

xi. Ceza, suç ile orantılı olmalıdır; kefarete anlayışının bir neticesi⁷⁷ olarak, suçlunun sorumluluk derecesi ve fiilin ağırlığıyla orantılı olarak uygulanır.

3. Cezanın Amaçları

Yunan filozoflarından günümüze kadar geçen süreç içerisinde cezanın amaçları, sosyologları, hukukçuları ve diğer araştırmacıları yakından ilgilendiren konulardan biri olmuştur. Bu süreç içerisinde belirlenen ve tartışılan fikirlerin bütününden, modern ceza hukukunda bir cezanın genel amaçları olması gerektiği yargısına ulaşmak mümkündür. Temelde cezada amaç, suçların önlenmesidir. Suç işleyeni cezasını çektirmek suretiyle ıslah etmek ve onu bu yolla topluma tekrar kazandırmaktır. Buna cezanın yapıcı amacı demek mümkündür. Cezaların amacı konusunda geçmişten günümüze kadar uzanan süreç içerisinde ileri sürülen görüşleri iki ana düşünce etrafında toplayıp, incelemek mümkündür⁷⁸:

i. Ceza geçmişe yönelmiştir. Geçmişte işlenmiş hukuka aykırı bir fiil dolayısıyla cezaya hükmedilir.

ii. Ceza geleceğe yönelmiştir. Hem uygulandığı kişi hem de toplum bakımından cezadan beklenen yararlar sebebiyle ceza uygulanır.

Cezayı geçmişe yönelik olarak kabul eden görüş, esasen toplumun kendisinde uyanan kızgınlık ve öfke hislerini tatmin etme duygusuna dayanır. Ceza, bu noktada yapılan haksızlığı ödeticisi, kefaret edici bir araçtır. İkinci görüş ise, cezanın kefaret amacını dikkate almaz. Söz konusu görüşün temelinde, suçun beşeri ve sosyal bir olay olduğu mantığından hareket eden “toplumsal sorumluluk” ilkesi olan pozitif doktrin yer almaktadır. Buna göre, suçlu, suçtan daha önemlidir. Suç, failin toplum açısından tehlikeli bir varlık olduğunu ortaya koyan bir belirtidir. Amaç, bu belirti uyarınca doğru teşhis koymak yani; suçlunun kişiliğini tanımak ve onu suça iten sebepleri

⁷⁷ TOROSLU, a.g.e., s. 271.

⁷⁸ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 2, s. 559.

saptayarak, bunlara karşı önlem almak, suçluyu tekrar suç işlemeyerek topluma zarar vermeyecek duruma getirmektir⁷⁹.

Her iki görüşü de abartılı bulan, üçüncü bir görüş daha vardır ki; bu görüş karma görüş olarak anılmaktadır. Karma görüş, birbirine zıt olan ilk iki görüşü bağdaştırmaktadır⁸⁰. Cezanın temelinde ödetme, kefarete olduğunu, insanlarda kendilerine yapılan kötülüğü ödetmek eğiliminin doğal olduğunu kabul eden karma görüş uyarınca, insanların kanunlara karşı saygı göstermesinin temin edilmesi, kanunlara karşı gelenlere nefret duygusunun beslenmesini gerektirir. Bu konuda kamuoyu desteği, azap çektirerek aktif tutulabilir. Böylece, ceza bir taraftan suçlu için ileride aynı kusuru işlemekten kaçınmasını sağlayacak bir ihtar niteliğinde olacak, diğer taraftan da kişinin daha ahlaklı davranmasını temin edecek bir işlev görecektir. Karma görüş, cezanın amaçları arasında kefarete yer vermektedir. Ayrıca, cezanın geleceğe yönelmiş olduğu görüşünden almış olduğu faydacı amaç ve fonksiyonlar da mevcuttur. Bunları, korkutma-önleme, korkutma-uslandırma, tasfiye ve yok etme olarak sıralamak mümkündür⁸¹.

Devlet, ceza yaptırımını uygulamakla; misilleme/bedel ödetme (kefarete), caydırıcılık yapamaz duruma getirme, rehabilitasyon konularından birisini ve/veya birkaçını tatmin etmektedir⁸². Buradan hareketle, ceza, hukuk normlarına uyulmasını temin eden diğer koruyucu tedbirlerden farksız olarak başlıca üç açıdan incelenmektedir:

i. Ceza, amaç bakımından koruma, esirgeme veya savunma adı verilen himaye vasıtası olarak anılmaktadır.

ii. Himayenin konusu bakımından ceza, toplumun savunması, esirgenmesi veya himayesi aracıdır.

⁷⁹ Mustafa KARAYEL, "Ceza Hukukunda Temel Yaklaşımlar ve Günümüzden Bir Bakış", **Ceza ve Adalet Sistemi ve Polis Sempozyumu**, Ankara, 6-8 Mayıs 1998, s. 66.

⁸⁰ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 2, s. 560.

⁸¹ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 2, s. 561.

⁸² Önder AYTAÇ, "Hapishanelerin Alternatif Cezalandırma Sistemleri", **Ceza Adalet Sistemi ve Polis Sempozyumu**, Ankara, 6-8 Mayıs, 1998, s. 426.

iii. Toplum ve toplumsal hayatın çıkarlarının hukuki himayesinin gerçekleştiği araç açısından ceza, himayenin hukuki vasıtası olarak karşımıza çıkmaktadır⁸³.

Her ne kadar çağdaş ceza hukukunda cezanın suçluyu yeniden topluma kazandırma amacına yönelik olması aranmaktaysa da, cezanın uygulandığı kişiyi sıkıntılara, zorluklara maruz bırakma özelliği günümüzde de kabul edilmektedir. Ceza, kişinin özgürlüğüne yönelik ise, hürriyeti bağlayıcı ceza; malvarlığına yönelik ise, para cezası veya müsadere (el koyma) şeklinde ortaya çıkmaktadır. Pozitif hukukumuzda varolmayan ölüm cezası ise, yaşama hakkına yönelik cezadır. Kamu hizmetlerinden yasaklılık, belirli bir meslek ve sanatın tatili cezaları ise, kişinin çalışma özgürlüğünü kısıtlamaktadır. Topluma karşı icra edilen zararlı bir fiilin karşılığı olarak toplum tarafından uygulanan bir yaptırım olduğundan dolayı ceza, uygulandığı kişinin sosyal saygınlığını da azaltıcı bir etkiye sahiptir. Bu sonuç, fiilen gerçekleşmektedir dolayısıyla; bu durum, çoğu kere cezanın amacı değildir⁸⁴.

Cezadan beklenen amaçlara ulaşabilmek için yapılması gerekenler, belirlenmiş çeşitli amaçlar göz önünde tutularak, cezaların türleri itibariyle çeşitli olmaları ve sistem içinde aralarında denge ve ahenk kurulması ve kanunda yer alan ceza türlerinin değişik amaçları gerçekleştirecek nitelikte olmasıdır. Yerine göre bu amaçlardan bazılarına üstünlük tanınmalıdır⁸⁵.

4. Cezanın Diğer Müeyyidelerden Farkı

Hukuk kuralları dışındaki diğer sosyal düzen kurallarına uyulmamasının neticesinde de çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalınmaktadır. Örneğin; bir ahlak kuralının ya da görgü kuralının çiğnenmesi halinde; bu tutum, “ahlaksızlık” veya “ayıp”; din kurallarının ihlali ise, “günah” olarak nitelendirilmekte ve müeyyide olarak da örneğin, kişi toplum tarafından

⁸³ ÇOLAK, a.g.m., s.10.

⁸⁴ İÇEL-DONAY, a.g.e., s. 26.

⁸⁵ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 2, s. 565.

dışlanabilmektedir. Hukuk da toplum hayatının barış içinde devamı için öngörölmüş sosyal düzen kurallarıdır. Hukuk kurallarının ihlali halinde karşılaşılabacak müeyyide ise, diğer müeyyidelerden ayrılmaktadır. Çünkü; hukuk kurallarına uyulması, bizzat devlet tarafından temin edilmekte yani; devlet müeyyidesine bağlanmaktadır. Diğer sosyal düzen kuralları bakımından ise aynısını söylemek mümkün değildir. Ceza, anti sosyal bir fiile sosyal bir tepkidir. Söz konusu tepkinin devlet tarafından düzenlenmesi ile ceza hukuku bir veçhe kazanmış olmaktadır. Ceza, ceza hukukunun zorunlu bir unsurudur. Diğer müeyyidelere göre çok daha ağır bir müeyyide olduğu için cezanın uygulanmasında daha farklı teminat aranmış, idare tarafından herhangi bir suiistimale meydan vermemek için de bağımsız yargı organlarınca uygulanması uygun görölmüştür⁸⁶.

Cezanın idarenin uyguladığı yaptırımlardan farkına gelince, idari ceza hukukunun konusunu oluşturan bütün fiillerin cezalandırılmasındaki amaç, düzeni bozucu davranışların önlenmesidir. İdare, düzeni sağlamak için ya zorlayıcı tedbirlere başvurmakta ya da düzeni bozmama yükümlölüğü altında bulunan kişiye bu yükümlölüğünü hatırlatmak için bir yaptırım uygulamaktadır. Yani; idarenin uyguladığı ve ceza olarak adlandırdığımız yaptırım, aslında ceza olmayıp göreve aykırı hareket eden şahsa görevinin hatırlatılması için yapılan bir uyarı niteliğindedir. Suçlunun cezalandırılmasında da düzeni sağlama amacı izlenmektedir. Ancak, bu amaç tek hedef değildir. Dolayısıyla, gerçek manada cezalar, adli sicile kaydedildikleri, tekerrüre esas oldukları ve ileride işlenecek bir suçun cezasının ertelenmesine engel teşkil ettikleri halde, idarenin uyguladığı yaptırımlar bu sonuçları doğurmamaktadır⁸⁷.

Hukukun diğer dallarına ait müeyyideler, ceza hukukunda olduğu gibi, kişiyi yoksunluklara tabi tutma amacı taşımaz. Bundan ziyade, zararı telafi etme, eski hali iade amaçlarıyla hareket etmektedirler. Bu durum, ceza

⁸⁶ Faruk EREM, **Ceza Hukuku**, C. II, Ankara, 1985, s.150-151.

⁸⁷ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. I, s. 485-486.

hukukundaki bir diğer yaptırım şekli olan güvenlik önlemleri bakımından da geçerlidir⁸⁸. Ceza hukukunda uygulanan bir yaptırım şekli olarak güvenlik tedbirlerinin uygulanma amacı, failin şahsi durumunu gösteren tehlikeliliğidir⁸⁹. Bunlar, “suçludaki tehlike haliyle orantılı olarak hükmedilen ve sosyal savunma amacına yönelmiş müeyyidelerdir⁹⁰.” Doktrinde, tam olarak tanımı verilemeyen ve ceza ile arasındaki farklar belirlenmek suretiyle açıklanmaya çalışılan güvenlik tedbirleri, kusurluluk şartlarını taşıyın veya taşımasının suçlu tehlike arz etmekte ise, onun hakkındaki bir ıslahın gerekliliği inancına dayanmaktadır⁹¹. Ceza ise, toplum adına suçluya gösterilen bir tepki olduğu için, cezadan beklenen yarar, ceza ile iade edilmesi istenen amaçlar dikkate alınmak suretiyle ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak, teknik hukuk bakımından ceza hukukunun başta gelen müeyyidesini teşkil etmekte olan ceza hakkında yapılacak olan tanımlamanın, ceza kurumunu diğer hukuka aykırı fiil ve hareketlerin sonucunda verilen müeyyidelerden ayırmaya yarayacak özellikler taşıması gerekmektedir. Söz konusu amaç doğrultusunda bir tanımlama yapacak olursak: “Ceza, topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı devletin son çare olarak kanun ile yarattığı ve izlediği diğer yapıcı amaçlar yanında, özellikle suç işleyen bazı yoksunluklara tabi kılmak ve toplumun işlenen fiili onamama tutumunu belirtmek üzere ilke olarak bir yargı kararı ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı biçimde uygulanan korkutucu, caydırıcı bir müeyyidedir⁹².”

5. Cezanın Çeşitleri

Cezaların sayısı, geçmişten günümüze kadar uzanan süreç içerisinde, ceza hukukundaki gelişmelerle paralel olarak azalmıştır. Günümüzde failin hayatına, hürriyetine, malına, hukukuna etkili olabilecek cezalar tespit

⁸⁸ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 2, s. 545.

⁸⁹ ÖNDER, a.g.e., s. 21.

⁹⁰ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 2, s.567.

⁹¹ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 2, s.567.

⁹² ÇOLAK, a.g.m., s.10.

edilmiştir. Bu cezalar, doktrinde çeşitli unsurlar göz önüne alınarak sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır⁹³.

a. Kanuni Bakımdan Cezalar

Kanun koyucunun cezalara bağladığı hukuki neticelere, suç ayrımını karşılamak üzere kanunda ayrı ayrı oluşturulmuş cezaların farklılığına ve ceza türlerine göre kanuni bakımdan cezalar sınıflandırılabilir. Mevcut sistemimizde ceza türleri yönünden bir sadeleştirmeye gidilmiş ve iki ana ceza unsuru olarak hapis ve para cezası öngörülmüştür. TCK'nın 46. maddesinde de hapis cezaları ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezası olarak sınıflandırılmıştır.

b. Nitelikleri Bakımından Cezalar

Bu tasnif, ihlal ettikleri hak ve yararların niteliklerine göre de yapılabilir. Mali nitelikli cezalar ve hürriyeti bağlayıcı cezalar ayrımı bu tasnifte karşımıza çıkmaktadır.

c. Süreleri veya Ağırlıkları Bakımından Cezalar

Bu sınıflandırma, ancak hakları veya hürriyeti bağlayan cezalar arasında mümkün olabilecektir. Bütün sınıflandırma şekilleri açısından cezaları, cürüm ve kabahatlere ilişkin cezalar; asli-fer'i ve mütemmim; hürriyeti bağlayıcı cezalar-mala yönelik cezalar; para cezaları; korkutucu-uyarıcı-uslandırıcı cezalar; müebbet-muvakkat cezalar olmak üzere ayrımlara tabi kılmak mümkündür. Ancak; belirtmek gerekir ki; mevcut sistemimizde cürüm-kabahat ayrımı terkedilmiştir.

⁹³ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 2, s. 565.

II. VERGİ SUÇ ve CEZALARI

A. VERGİ SUÇUNUN TANIMI, ÖZELLİKLERİ, UNSURLARI ve SINIFLANDIRILMASI

1. Vergi Suçunun Tanımı

Anayasanın 2. maddesinde devletimizin nitelikleri arasında “sosyal hukuk devleti” olduğu belirtilmiştir. Bu ilkeyi, en basit şekliyle “güçsüzün güçlüye karşı korunması” şeklinde ifade etmek mümkündür. Ancak; söz konusu ilkeyi hayata geçirebilmek için, devletin mali olanaklara sahip olması gerektiği bilinmektedir⁹⁴. Kamu ekonomisi, finansman sorununu kamu gelirlerini inceleyerek çözmeye çalışmaktadır. Mali hukuk, kamu gelirlerinin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına ilişkin hukuk kurallarını içeren bir daldır⁹⁵. Vergi de, bir kamu geliri türü olarak, bu mali olanaklardan biri ve en önemlisidir. Zira, günümüzde vergi kamu gelirleri içerisinde de ilk sırayı almıştır. Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere alınan ekonomik değerler olduğu için bir miktar paranın devlet hazinesine aktarılması söz konusudur. Dolayısıyla, mükelleflerle devlet arasında kanundan doğan bir borç-alacak ilişkisi kurulmaktadır. Bu sebepten, vergi ilişkisinde taraflar eşit durumda değildir; özel hukuktaki gibi yatay ilişkiler değil, dikey hukuki ilişkiler söz konusudur.

Vergi ilişkisi, toplumsal bir ilişkidir. Dolayısıyla, toplumsal düzenin bir parçasını oluşturmaktadır. Vergi ilişkisinin düzenlenmesi bakımından bazı kurallar öngörülmüş ve mükelleflere bazı davranışlarda bulunmaları, bazılarında ise bulunmamaları emredilmiştir⁹⁶. Örneğin, bazı defterleri tutmak, bazı belgeleri saklamak, zamanında beyanname vermek, defter ve belgelerde tahrifata gitmemek ve vergi borçlarını zamanında ödemek v.s. Kısaca, vergi hukuku, mükelleflerce yerine getirilmesi gereken emir ve yasak

⁹⁴ ŞENYÜZ, a.g.e., s.19.

⁹⁵ Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s.1.

⁹⁶ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 2002, s.173.

şeklinde pek çok kuralı içermektedir. Buradan hareketle, vergi suçu da, vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin Vergi Usul Kanunu'nda tanımı yapılan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleridir. Doç. Dr. Ahmet Burçin YERELİ'nin ifadesiyle, "Vergi suçu, vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve vergi idaresi ile bunların dışında olup ancak vergi suçu sayılan fiil ile ilişkisinin varlığı tespit edilen üçüncü kişilerin, Vergi Usul Kanunu ile diğer vergi kanunlarında belirtilen ödev ve görev hükümlerine cezayı gerektirecek bir şekilde aykırı hareket etmeleridir⁹⁷." VUK'da vergi suçu şeklinde genel bir suç tanımı yerine, hangi fiillerin suç sayılacağı ve söz konusu suçlar için öngörülen cezalar tanımlanmış bulunmaktadır.

Vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucunu içeren ve kanunların cezalandırdığı fiillere verilen isim olarak da tanımlanmakta olan vergi suçu, tek fiilden oluşabileceği gibi birden fazla fiilden de oluşabilmektedir. Örneğin; vergi kaçakçılığı suçu, tek maddede gösterilmiş çok sayıda fiilden oluşmaktadır. Bu fiiller, maddi ve şekli vergi yükümlülüğü ile ilgili olarak kanunların yap dediğini yapmamak (emirlere aykırı gelmek) veya yapma dediğini yapmak (yasakları ihlal etmek) şeklinde davranışlar ile karşımıza çıkabilmektedir. Bu fiillerin bazılarında vergi kaybı ortaya çıkmakta ve devlet mali yönden zarara uğramaktadır. Bazı fiiller, kamu düzenini bozucu etkiler yaratırken, bazıları kanunlarda yer alan biçimsel düzenlemelere ters düşmektedir. Farklı nitelik ve sonuçları olan bu vergi kanunlarına aykırı fiillerin hepsine geniş anlamda vergi suçu denmektedir. Dar anlamda vergi suçu dendiğinde ise, yalnızca vergi kaybına (ziyana) sebebiyet veren vergi suçları anlaşılmaktadır⁹⁸.

Sonuç olarak, doktrinde vergi suçunun tanımı, suçun tanımı kadar çeşitlidir. Vergi suçunu, devletin veya amme idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vermesi melhuz fiiller olarak tanımlayanlar bulunduğu gibi,

⁹⁷ Ahmet Burçin YERELİ, "Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 237, Mayıs 2001, s. 113.

⁹⁸ KIRBAŞ, a.g.e., s.174.

devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suç şeklinde tanımlayanlar da vardır. Eski bir idari metinde ise, vergi suçunun, vergi kanunlarının koyduğu görev ve ödev hükümlerine, yükümlüler ve sorumlular tarafından cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket edilmesi olduğu belirtilmiştir. Vergi suçu, vergi mükellefi veya vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle ve mecburiyetlere aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan ya da kamu düzenini bozan, kanunda öngörülen ve cezayı gerektiren fiiller olarak da ifade edilebilecektir⁹⁹.

2. Vergi Suçunun Özellikleri

Vergi suçu, vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya vergilendirme işlerinde görevli olanlarca işlenebilir. Vergi yükümlüsü veya sorumlusu ve iştirakçiler tarafından işlenen vergi suçları, “doğrudan doğruya vergi suçları”; vergilendirme işlerinde görevli olan memurlarca işlenebilecek vergi suçu ise, “görevden doğan vergi suçları” olarak isimlendirilebilecektir. Vergi suçu, vergi kanunlarında gösterilen maddi ve biçimsel veyahut hem maddi hem de biçimsel yükümlülüklerle aykırı hareket edilmesi suretiyle işlenebilir. Bir fiili vergi suçu olarak niteleyebilmemiz için, kanunlarda bu fiiller için ceza öngörülmüş olmalıdır¹⁰⁰. Zira bu durum, temel bir ilke olan suçta ve cezada kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu ve gereğidir. Vergi suçları neticesinde devletin vergi kaybına uğraması söz konusu olabileceği gibi, vergi kaybı ihtimali ile kamu düzenin bozulması da mümkündür.

Ceza hukukunda yer alan genel ilkeler bakımından vergi suç ve cezalarını soyutlamak mümkün değildir. Fakat vergi suç ve cezalarının da kendine has bir yapısı vardır. Esas amaç, kamu düzeninin sağlanması ve kanunların en iyi şekilde uygulanmasıdır. Vergi suç ve cezaları bakımından vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenmesi, dolayısıyla devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınması esastır. Söz konusu amaç, özellikle dar anlamda

⁹⁹ ŞENYÜZ, a.g.e., s.20.

¹⁰⁰ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 20.

vergi suçları bakımından karşımıza çıkmaktadır¹⁰¹. Devletin ve kamu idaresinin gelir kaynakları, yalnızca geniş anlamda vergiler değildir. Vergi niteliğinde olmayan örneğin taşınmazın kirası, iç ve dış borçlanma gibi gelir kaynakları da vardır. Bu gelir kaynaklarına zarar verici nitelikteki eylemlerin vergi suçu sayılmaları olanaklı değildir.

Vergilendirme alanında istenmeyen davranışlar, öncelikle kamu giderlerinin karşılanması amacıyla bağlantılıdır. Bu, sadece bir mali amaç olarak görülmemelidir. Çünkü; toplanan vergilerle kamu giderleri karşılanıyorsa, sosyal yarar toplumca paylaşılacaktır. Vergiler ödenmiyorsa, sosyal zarar kamu tarafından ödenecektir. Cezai nitelikli suçlardaki kamu yararı ile idari nitelikli suçlardaki kamu yararı arasında herhangi bir fark yoktur. Sadece suçun nitelenmesinde veya türünde bir fark vardır¹⁰².

3. Vergi Suçunun Unsurları

Bir fiile vergi suçu vasfını yükleyebilmemiz için, vergi suçuna ilişkin tüm unsurların söz konusu fiilde mevcudiyeti esastır.

a. Maddi Unsur

Genel ceza hukukunda olduğu gibi, vergi hukukunda da bir suçun varlığından söz edilebilmesi için, kanuna aykırı bir hareketin (fiil) icra edilmiş olması yani; bu hareketin, VUK veya diğer vergi kanunlarınca mükellef veya vergi sorumlusuna ya da diğer kişilere yüklenmiş olan hükümlere aykırılık teşkil etmesi ve aynı zamanda cezayı gerektirmesi icap etmektedir¹⁰³. Bu bağlamda, vergi suçunun maddi unsuru, mükelleflerin, vergi sorumlularının ve bunlarla ilişkisi bulunan üçüncü kişilerin kanuna aykırı davranışlarını ifade eder. Maddi unsurunun oluşabilmesi için vergi kanunlarına aykırı bir fiilde bulunulması gerekir. Hareket, netice ve nedensellik bağı olarak üç unsurun meydana getirdiği bütüne, suçun objektif unsuru veya maddi unsuru ya da fiil

¹⁰¹ KIRBAŞ, a.g.e., s. 173.

¹⁰² Nihal SABAN, **Genel Kısım Vergi Hukuku**, İstanbul, 2003, s. 290.

¹⁰³ YERELİ, a.g.m., s. 113.

adı verilir¹⁰⁴. Suçun maddi unsuru zorunlu bir unsurdur. Çünkü; dış dünyada bir değişiklik meydana getirmeye yönelik olumlu veya olumsuz bir hareket olmadıkça, bir suçun varlığı da ileri sürülemeyecektir. Bir hareket şeklinde ortaya çıkmayan bir niyet ya da düşünce ne kadar kötü olursa olsun suç teşkil etmez ve ceza hukukunun kapsamının dışında kalır¹⁰⁵.

b. Manevi Unsur

Vergi suçunda manevi unsur; eylem sahibinin kusurlu iradesidir. Kusurlu irade olmadan ilgili davranışı kanuna aykırı eylem olarak nitelendirmek mümkün değildir. Eylem sahibinin kusurlu iradesi, kasıt ve taksir şeklinde ortaya çıkabilir. Kast; kanunun suç saydığı eylemi, sonuçlarını bilerek ve isteyerek işlemek demektir. Ceza hukuku anlamında suç niteliği taşıyan ve hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanan vergi suçları yani; kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma suçları, kasten işlenebilecek suçlardır. Bu suçları oluşturan fiillerin ortak özelliği, niyet, amaç ve plan unsurlarını taşımalarıdır. Söz konusu unsurlar da fiilde kastın varlığını ispatlar¹⁰⁶. Ceza hukuku anlamında suç oluşturan bu fiillerin saptanması ve yaptırım uygulanması, ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Dolayısıyla, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasında ceza hukuku ilkeleri doğrultusunda hareket edilmesi gerekir. Bu bakımdan uygulanacak yaptırım, 5237 sayılı Kanun düzenlemesi ile cürüm ve kabahat ayrımı terk edildiği ve kabahatler ayrı bir düzenlemeye konu olduğu için, fiil cürüm niteliği taşıyacaktır. Cürümler ise, kasta dayalı suçlardır.

Taksir ise, istenerek yapılan bir eylemden istenilmeyen kanuna aykırı sonuçlar doğmasıdır. Vergi hukukunda bir kısım fiiller kasta bakılmaksızın suç oluşturur. Bu fiillerin yaptırımı cezai değil parasaldır. Bu nedenle, bu fiillerin suç oluşturup oluşturmadığı objektif sorumluluk ilkesine göre belirlenir. Usulsüzlük cezaları bu tür fiillere örnek olarak gösterilebilir.

¹⁰⁴ EREM-DANIŞMAN-ARTUK, a.g.e., s. 253.

¹⁰⁵ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., s. 336.

¹⁰⁶ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi-Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti**, Ankara, 1998, s. 85.

c. Hukuka Aykırılık

Hukuka aykırılık, işlenen ve kanuni tarife uygun fiilin, hukuk düzeni tarafından kabul edilmemesi, uygun sayılmamasıdır¹⁰⁷. “İşlenen ve kanundaki tarife uygun bulunan fiile hukuk düzenince cevaz verilmemesi, bu fiilin mübah sayılmaması, yalnız ceza hukuku ile değil, bütün hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunması” demektir¹⁰⁸. Bir hareketin varlığı ve kanuni tipe uygunluğu fiilin suç olarak kabul edilmesi bakımından yeterli değildir. Fiil, hukuka aykırı olmadıkça suçun oluştuğu iddia edilemez¹⁰⁹.

Bir hareket, ceza hukukuna özgü bir ceza yaptırımını tehdidi altında işlenmiş ise, kural olarak bu hareket objektif hukuka aykırılığı ifade etmektedir¹¹⁰. Fiilin cezalandırılması için bütünüyle hukuka aykırı olması gerekmektedir¹¹¹. Suç işlendiği zaman kanun koyucunun bir hukuki yararı korumak için kanunla düzenlemiş olduğu emir veya yasak ihlal edilmiş olmaktadır. Fakat; bu hukuka aykırı fiilin, bir kişi tarafından icra edilmeden önce, mutlaka kanunda tanımlanmış olması gerekmektedir. Vergi ceza hukuku bakımından, özellikle anayasalarında “vergide kanunilik” ilkesine yer veren ülkeler açısından, hukuka aykırılık teşkil eden ve suç olarak addedilen fiillerin vergi kanunlarında düzenlenmesi en önemli şarttır. Hukuka aykırılık, kanuni tipe uygun eylemin sadece ceza hukuku ile değil, bütün hukuk düzeni ile çelişmesini, çatışma halinde olmasını ifade etmektedir¹¹².

4. Vergi Suçlarının Sınıflandırılması

En genel ifadesiyle vergi suçu, vergi ile ilgili yükümlülüklerin kanuna uygun olarak yerine getirilmemesidir. Ancak; suç unsurlarını da ihtiva eden bir tanım yapacak olursak; “Vergi suçu, sorumluluğu olan vergi mükellefi veya sorumlusu ya da vergilendirme işlerinde görevli olanlar tarafından vergi

¹⁰⁷ BAYRAKLI, a.g.e., 1999, s. 69.

¹⁰⁸ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 2, s. 1-2.

¹⁰⁹ İÇEL-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER, a.g.e., C. 2, s. 100.

¹¹⁰ ÖNDER, a.g.e., C. 2, s. 149.

¹¹¹ ŞENYÜZ, a.g.e., 2003, s. 9.

¹¹² İÇEL-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER, a.g.e., C. 2, s. 100.

kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle ve zorunluluklara aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan ya da kamu düzenini bozan, kanundaki suç tanımına uygun, cezayı gerektiren fiillerdir¹¹³.”

Belirli fiillerin suç olarak nitelendirilmesi ile belirli hukuki yararların korunması amaçlanır. İhlal edilen hukuki yarara göre vergi suçlarını, idari ve adli vergi suçları olarak ikiye ayırmak mümkündür. İdari vergi suçları, hazine yararını esas alırken; adli vergi suçları, kamu düzeninin korunmasını esas almaktadır. Buradan hareketle, vergi suçları, vergi ile ilgili ödevlerin eksik yerine getirilmesi sebebiyle ortaya çıkan hazine kaybını önlemek ve bunun ötesinde doğmuş olan gelir kaybını telafi etmeyi aşan bir amaç taşımaktadır. Kimi vergi suçları ise, kamu düzeninin bozulmasını önlemek ve bozulmuş olan kamu düzenini tekrar tesis etmek amacını taşımaktadır¹¹⁴.

Toplumsal çıkarların ve cezalandırma tekelinin sahibi olan devlet, vergilendirme alanındaki düzenlemelere aykırı hareket edilmesi halinde suçtan zarar görendir¹¹⁵. Korunan hukuki menfaatin hazine yararı (kamu yararı) olduğu suçlar, kendi arasında “zarar suçu” ve “tehlike suçu” niteliği taşıyabilmektedirler. Zarar (netice) suçlarında zarar, vergi ziyayı şeklinde ortaya çıkarken; tehlike suçlarında tehlike, hazinenin ileride karşılaşabileceği vergi kaybına neden olma olasılığı şeklinde ortaya çıkmaktadır¹¹⁶. Zarar suçları ile ihlal edilen hazine yararı, vergi kaybı şeklinde ortaya çıkan zarara; tehlike suçları ile de hazinenin ileride karşılaşabileceği vergi kaybı ihtimaline karşı korunmaktadır. Hazine yararını esas alan suçlardan zarar suçlarında devletin gördüğü zarara eşit bir karşılık (tazmin veya misil zammı) almak değil; zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla suçluyu cezalandırmak amaçtır. Nitekim, vergi cezaları bir zarar karşılığı olmadığından suçlunun ölümü halinde mirasçılara geçmemekte, düşmektedir.

¹¹³ BAYRAKLI, a.g.e., 1999, s. 73.

¹¹⁴ ŞENYÜZ, a.g.e., 2003, s. 16.

¹¹⁵ Yılmaz HIZLI, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, s. 106.

¹¹⁶ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s. 209.

Vergi suçları, vergi kanunlarına aykırı davranışın sonucuna göre idari vergi suçları ve kamusal vergi suçları diye ikiye ayrılmaktadır. İdari vergi suçları, daha çok vergi ziyanına (vergi kaybına) neden olması sonucu olan vergi kanunlarına aykırı davranışlardır. Kamusal vergi suçları ise, kamu düzenini bozucu nitelikte olanlardır. Kamusal vergi suçlarının ceza hukuku ilkelerine tabi diğer suçlardan hukuki konuları ve sosyal düzeni bozucu amaçları bakımından farkları yoktur. Kaçakçılık suçunu kamusal (adli) vergi suçlarına örnek göstermek mümkündür. Vergi suçları; bu suçların cezalandırılmasında vergi idaresinin hem taraf hem de yargıç pozisyonunda bulunması özelliğine bakılarak idari kabahat hatta disiplin suçu olarak da nitelendirilmektedir. Vergi suçları bakımından genel ceza hukukunda olduğu gibi cürüm-kabahat ayrımına gidilmemiştir. Fakat, bu suçlara ilişkin kanuni düzenlemelere bakılacak olursa, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren fiiller için açıkça kast kavramı kullanılsa bile, cürüme özgü cezalar verildiği görülmektedir.

B. VERGİ CEZASININ TANIMI, HUKUKİ NİTELİĞİ, AMAÇLARI, SINIFLANDIRILMASI ve VERGİ SUÇ ve CEZALARINDA SORUMLULUK

1. Vergi Cezasının Tanımı

Ceza, devletin, topluma özel derecede zarar veren fiiller için kanunlarla belirlediği ve suç failini bazı yoksunluklara zorlayan ve yargısal kararlar sorumluluk derecesi ile orantılı olarak uygulanan korkutucu, önleyici ve tasfiye edici yaptırımlardır¹¹⁷. Kamu düzeninin sağlanması ve toplumsal barışın korunması anlamında devletin üstlendiği görevlerin en önemli finansman kaynağı olan vergilendirme de, amacına uygun şekilde hayata geçirebilme yönünden çeşitli ceza düzenlemeleri ile koruma altına alınmıştır¹¹⁸. Vergi kanunlarının suç saydığı eylemler bakımından öngörülen cezalara da vergi cezaları adı verilmektedir. Diğer kapsamlı bir ifadeyle, vergi cezaları, devletin kanunlarla koyduğu yükümlülükleri yerine getirmeksizin

¹¹⁷ BAYRAKLI, a.g.e., s. 64.

¹¹⁸ ERDEM, a.g.m., s.126.

vergi suçu işleyen kişilere uygulanan ve onları bir takım yoksunluklara uğratan yaptırımlardır¹¹⁹. Vergi hukukunda düzenlenen vergi suçlarının yaptırımlarına genel olarak vergi cezaları adı verilmektedir¹²⁰.

VUK'da yer alan vergi cezaları, gayri meşru yollarla hazinenin çıkarlarına zarar veren bir vergi mükellefi ya da kanunun belirttiği bir hususu yapmaya ya da yapmamaya mecbur kılınan bir kişinin davranışını yaptırıma bağlamaktan ibaret bulunan bir takım önlemlerdir biçiminde tanımlanmıştır¹²¹. Vergi cezaları tabiri, vergi suçları karşılığında uygulanacak tüm yaptırımları kavrayacak biçimde geniş anlamda kullanılmaktadır.

Vergi cezaları oluşturulurken, ceza hukukundaki suç ve cezalardan hareket edilmiştir. İdari vergi cezalarını adli cezalardan ayıran en önemli özellik, vergi suçlarının karşılığında VUK'da parasal olarak belirlenmiş cezaların yer almasıdır. Bazı kasıt unsurları ve verginin kasten kayba uğratılmış olduğu durumlarda VUK, adli ceza hukukuna atıfta bulunarak aynı zamanda adli cezayı gerekli kılan hususlara da yer vermiş bulunmaktadır¹²². Yani; vergi mükelleflerinin ve vergi sorumlularının, vergi kaybına sebebiyet verecek iş ve işlemlerden uzak durmalarını sağlamak amacıyla kanun koyucu, mükelleflerce işlenen bazı suçlar için maddi cezalar; bazıları için de hürriyeti bağlayıcı nitelikte adli cezalar öngörmüştür. Bu bakımdan, vergi suç ve cezaları ile ilgili olarak zaman zaman adli yargıya atıfta bulunulduğu söylenebilmektedir.

Mali nitelikli vergi cezaları da, tüm yükümlü ve sorumlulara uygulanır. Vergi yükümlüsünün kamu hizmeti gören bir kurum olması vergi cezasının uygulanmasına engel değildir¹²³. Vergi idaresi, hangi kanun hükümlerine aykırı davranılmışsa, bu aykırılığa uygun vergi cezasını keser. Cezaya karşı

¹¹⁹Hasan Hüseyin BAYRAKLI, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yayın No:5, Afyon, 1996, s. 87.

¹²⁰Nihat EDİZDOĞAN, **Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları**, Örnek Kitabevi, Bursa, 1986, s. 5.

¹²¹Marcel WALİNE, "Mali Cezaların Hukuki Mahiyeti", 1. ve 2. Bölüm, Çev. İ.UÇKAN, **Siyasi İlimler Mecmuası**, Sayı: 226-227, Ocak-Şubat, İstanbul, 1950, s. 391.

¹²²YERELİ, a.g.m. s. 113.

¹²³Dn. 9. D. 21.4.1981 gün ve E.1980/2038, K.1981/2151, Dn. Der., S.44-45, s. 463, 464.

açılan davada, yargı yerinin vergi cezasını, olayın niteliğine göre isabetli görmeyerek, diğer bir vergi cezasına çevirmesine bir engel yoktur¹²⁴.

Anayasa Mahkemesince de ifade edildiği üzere, “Vergi hukukunda yer alan vergi cezaları da mükelleflerin ya da sorumluların yasalarda belirtilen vergi suçlarını işlemeleri durumunda uygulanan mali ve hürriyeti bağlayıcı nitelikteki yaptırımlardır. Gecikme zammı ve gecikme faizinde amaç, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı hazinenin uğradığı zararı karşılamak olmasına karşın, vergi cezaları belirlenen vergi suçlarını işleyenleri cezalandırmak amacını taşır. Bu cezalar, vergi idareleri tarafından idari usullerle ve yargı kararı gerekmeksizin uygulanan mali ve idari nitelikli yaptırımlar olabileceği gibi yargı organlarınca ceza yargılama usulleri uygulanarak hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindeki yaptırımlar da olabilir¹²⁵.”

Vergi cezalarının hukuki, mali, sosyal, psikolojik etkileri olmaktadır. Vergi cezalarının bu etkilerinin doğru bir şekilde dış dünyaya yansması halinde vergi cezalarından beklenen yararı elde etmek mümkün olabilir.

2. Vergi Cezasının Hukuki Niteliği

Vergi ceza hukukunda yer alan suç ve cezalara ilişkin olarak bir sınıflandırma yapılacak olursa, bir kısmının vergi idaresince uygulanan, mali nitelikli; diğer bir kısmının ise, ceza mahkemesince uygulanan, ceza hukuku anlamında suç ve cezalar olduğu bilinmektedir. Ceza hukuku anlamında suçlar ve bunlara dair yaptırımların yani cezaların hukuksal niteliği hususunda önemli tartışmalar mevcut değildir. Diğer bir ifadeyle, kamu düzenini bozucu nitelikteki suçlara verilen cezaların, ceza hukuku anlamında ceza olduğu konusunda görüş birliği vardır¹²⁶. Oysa, vergi idaresince

¹²⁴ Dn. 7.D. 21.9.1972 gün ve E.1971/2804, K.1972/3030, Dn. Der. S. 11, s. 260,261; Dn. 23.11.1983 gün ve E.1983/2202, K. 1983/ 9134, Dn. Der. S. 54-55, s. 187-189.

¹²⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 24.6.1993 tarihli ve E.1992/29, K.1993/23 sayılı Kararı, 23.12.1999 tarihli ve 23915 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁶ Uğur YİĞİT, **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları Ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayınları, 2004, s.55.

uygulan, mali nitelikteki vergi suç ve cezalarının hukuki niteliğine dair farklı görüşlerin olduğu bir gerçektir¹²⁷. Vergi zammı görüşü, tazminat görüşü, idari ceza görüşü ve ceza hukuku anlamında para cezası olduğu görüşü, söz konusu görüşler arasında yer almaktadır.

a. Vergi Zammı Görüşü

Bu görüş, yaptırım esasına dayanmaktadır. Aslında mali yaptırım bir ceza olmayıp, bir vergi zammı, bir misil zammıdır. Bu bakımdan doğrudan doğruya vergi niteliği taşımaktadır. Yani; vergi zammı almadaki esas amaç, kamu harcamalarının finansmanına yardımcı olmaktır¹²⁸. Mali yaptırım tezi, daha çok Fransız görüşünü yansıtmaktadır. Bu görüş, vergi cezalarının gerçek niteliğini ortaya koyamadığı gerekçesiyle eleştiriye uğramıştır¹²⁹. Vergi zammı görüşü ile ilgili eleştirileri şu şekilde özetlemek mümkündür:

i. Cezanın doğrudan doğruya vergi tutarı üzerinden verginin katı veya yüzdesi olarak artırımı şeklinde hesaplanması, ona vergi zammı niteliği kazandırmaz. Örnek vermek gerekirse; vergi oranı yüksek olan bir gelir vergisi üzerinden üç kat misil zammı alındığında, söz konusu zam, verginin ağırlığını dört kata ulaştıracaktır. Böylelikle, tüm matrahı alıp götür, ve de mükelleflerin malvarlığını oldukça olumsuz yönde etkileyen bir kamu alacağının, vergi hukuku ilkeleri uyarınca vergi olamayacağı ortadadır¹³⁰.

ii. Vergi cezalarının matrahtan indirilmemesi, genel bir ilkedir. Oysa; vergi cezalarının vergi zammı niteliğinde kabul edilmesi halinde, bunların matrahtan indirilmesi kaçınılmaz olacaktır. Bu durum ise, vergi hukukunun ilkeleri ile çelişmektedir.

¹²⁷ Marcel WALINE, "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği", Çev. Tahsin YAĞMURLU, **Dn.Der.**, Y. 8, s.28-29, 1978, s.76 vd.; Sadık KIRBAŞ, a.g.e., s. 174-175.

¹²⁸ Kamil MUTLUER, "Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Görüşler ve Vergi Suç ve Cezalarında Yapılması Düşünülen Değişiklikler", **Yaklaşım**, Yıl: 2, Sayı: 14, Şubat 1994, s. 13.

¹²⁹ MUTLUER, a.g.m., s. 13.

¹³⁰ MUTLUER, a.g.m., s. 13.

iii. Vergi zammı görüşünün kabulü halinde, bu yükün, her vergi için ayrı ayrı düzenlenmesi gerekecektir. Dolayısıyla, vergi cezalarının, tüm vergileri kapsayacak şekilde belirli ve genel ilkelere göre düzenlenmesi imkanı ortadan kalkacaktır¹³¹.

iv. Vergi kamu harcamalarından doğan yüklerin, fertler arasında dağıtılmasına yarayan bir araçtır. Vergi cezası bakımından aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Zira, vergi cezasında amaç, vergi kanunlarına aykırı hareket edenleri uslandırmak, korkutmak, işlediği suça karşı kişide bir baskı yaratmak ve böylece vergi suçu işleme eğiliminde olanlara karşı da etkili bir önlem almaktır. Vergi cezasını belirleyen tek ölçüt, onun amacıdır. Bu amaç, kamu giderlerinin fertler arasında dağıtımına hizmet etmedikçe, vergi cezasının verginin nisbi veya yüzdesiyle ölçülmesine bakarak onu vergi niteliğinde kabul etmek olanaklı değildir¹³².

v. Vergi cezası uygularken devlet, vergide olduğu gibi egemenlik hakkına değil; toplum düzeninin muhafazası için cezalandırma amacına ve yetkisine dayanmaktadır.

vi. VUK'da vergi cezalarına ilişkin olarak var olan hükümler, genel ceza hukuku ilkelerinden esinlenilerek düzenlenmiştir. Bu durum da vergi cezalarının bir vergi zammı olmadığına dair bir delildir.

vii. Verginin hesaplanması bakımından “tarh” terimi kullanıldığı halde; vergi cezasının hesaplanması bakımından “ceza kesilme” terimi kullanılmaktadır¹³³.

viii. VUK, vergi mükellefiyeti veya sorumluluğu için medeni hakları kullanma yani; fiil ehliyeti aranmayacağını düzenlemiştir. Dolayısıyla, mükellefiyet ve sorumluluk esas olarak küçük ve kısıtlılara yüklenmiştir.

¹³¹ MUTLUER, a.g.m., s. 14.

¹³² MUTLUER, a.g.m., s. 14.

¹³³ MUTLUER, a.g.m., s. 14.

Oysa, vergi cezaları bakımından küçük ve kısıtlılara cezai sorumluluk yüklenmemiş ve vergi cezasının suçu işleyenlerden alınacağı kabul edilmiştir.

ix. Vergi cezalarında daima kamu cezalarında olduğu gibi lehte olan kanun hükmü uygulanır¹³⁴.

Özetlemek gerekirse, vergi kanunlarına aykırı hareketlere mali yaptırım uygulanır. Bu görüşe göre, vergi cezası aslında bir ceza değil, bir vergi zammı ve bir misil zammıdır. Amaç, vergide olduğu gibi devlete gelir sağlamaktır. Vergi cezalarının korkutma amacı, ölüm halinde vergi cezasının mirasçılara intikal etmemesi, küçük ve kısıtlıların vergi cezalarından sorumlu olmaması sebebiyle vergi zammı görüşü eleştirilmektedir¹³⁵. Bu görüşe yöneltlen en önemli eleştiri, cezaların şahsiliği bakımındandır. Bu görüş kabul edilecek olursa, vergi borcunda olduğu gibi bunun da mirasçılara intikali gerekecektir. Oysa, vergi cezasının suçla ilgisi olmayan kişilere, mirasçılara intikali kabul edilemez. Diğer bir ifadeyle, vergi borcu, mükellefin ölümü halinde mirası reddetmemiş olan mirasçılara geçerken; vergi cezası, yalnızca suçun failine uygulanacak, bu sebeple de suçla ilgisi bulunmayan mirasçılara intikal etmeyecektir. Bu ilke, “ölüm halinde vergi cezası düşer” şeklinde özetlenebilir. Üstelik VUK’un düzenlenme biçimi ve vergiyi doğuran olayla vergi cezasına sebebiyet veren olayın farklı oluşu itibarıyla de vergi cezasının esasen vergi zammı olduğu görüşüne katılmaya imkan bulunmamaktadır. Söz konusu görüş, günümüzde neredeyse terkedilmiş durumdadır.

b. Tazminat Görüşü

Tazminat niteliğindeki ceza, devlet hazinesine verilen zarar dolayısıyla hükmedilen parasal müeyyide şeklinde tanımlanabilir. Doktrinde tazminat türünden para cezalarının hukuki niteliği tartışma konusudur. Bu konuda iki görüş ileri sürülmüştür. Söz konusu görüşlerden ilki, bu cezaların gerçek

¹³⁴ MUTLUER, a.g.m., s. 14.

¹³⁵ YİĞİT, a.g.e., s. 55.

ceza olduğu yönündedir. İkinci görüş ise, bu cezaların karma nitelik taşıdığı yönündedir. İlk görüşe göre; sözü edilen cezalar, ceza olma niteliğini kaybetmeden devlet hazinesine verilen zararın giderilmesi niteliği taşımaktadır. Bu nedenle de, cezaya yalnızca ceza mahkemeleri tarafından hükmedilebilecektir. Tazmini nitelikteki cezaların sabit ve götürü olması ve devlete verilen zararlar orantılı olmaması, bunun gerçek bir ceza olduğunun göstergesidir¹³⁶. İkinci görüşe göre; bu tür cezalar, sadece bir ceza değil; aynı zamanda bir tazminattır. Fakat, buradaki tazminat, gerçek değil; götürü bir tazminattır. Tazminatın tutarı, zarardan az olabileceği gibi çok da olabilmektedir. Ancak, genellikle tazminat tutarı zarardan daha fazladır. Uygulamada bu ikinci görüş ağır basmaktadır¹³⁷. Vergi cezalarının tazminat niteliğindeki para cezalarıyla benzer yönleri şöylece özetlenebilir:

i. Takdiri hafifletici sebeplerden dolayı tazminat türünden para cezalarında indirim yapılamaz. Aynı durum, vergi cezalarında da söz konusudur.

ii. Tazminat türünden para cezalarının yerine getirilmesi, genellikle 6183 sayılı Kanun'a göre yapılır. Vergi cezaları da aynı süreç içinde yapılır. Oysa ki; diğer cezaların yerine getirilmesi başka hükümlere tabidir¹³⁸.

iii. Maddi bakımdan suç işleme imkanı bulunmayan tüzel kişiler, vergi cezalarından sorumlu tutulmaktadır¹³⁹. Aynı durum, tazminat türündeki para cezaları için de geçerlidir. Fakat, böyle bir kuralın, ceza hukuku uygulamasında pek yeri yoktur¹⁴⁰.

iv. Tazminat türünden para cezalarında idarenin uzlaşma hakkı vardır. Aynı şekilde, vergi cezalarında da uzlaşma müessesesi mevcuttur.

¹³⁶ MUTLUER, a.g.m., s. 14.

¹³⁷ DONAY, a.g.e., s.130-132.

¹³⁸ DONAY, a.g.e., s. 124.

¹³⁹ Nedenleri için bkz. VUK, Hükümet Gerekçesi, TBMM 80. Birleşim Tutanağı, s. 14-17.

¹⁴⁰ Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Kısım, C. II, İstanbul, 1974, s. 440- 461.

v. Ceza hukukunda para cezalarının aşağı ve yukarı hadleri; en az ve en çok tutarları gösterilir. Vergi cezaları için bir sınırlama yapmak, tazminatlardaki gibi mümkün değildir. Vergi cezaları, kayba uğratılan vergiye bağlanmıştır. VUK'da istisnai bir durum olarak, yalnızca, usulsüzlük suçları için kesilen cezaların tutarı sabit olarak belirlenmektedir¹⁴¹.

Vergi cezalarının tazminat niteliğinde olduğu yönündeki görüş, aşağıdaki nedenlerle çürütölmek istenmiştir:

i. Tazminat, mağdurun özel hukuka ilişkin zararını gidermek amacını taşır. Mağdur lehine talep üzerine tazminata hükmedilir. Buna karşın, para cezası, toplumun suça karşı tepkisinin bir yaptırımıdır. Ceza uygulanabilmesi için talepte bulunmaya gerek yoktur. Ayrıca, ceza mağdura değil devlete ödenir.

ii. Vergi kanunlarını ihlal etmiş olanların verdiği maddi zarar, verginin kendisidir. Devletin alması gereken miktar, vergi kadar olmalıdır. Oysa ki; alınan miktar verginin kat kat fazlası olmaktadır. Verginin katı olarak alınan kısmı artık bir tazminat olarak nitelendirmemek gerekir. Kaldı ki; usulsüzlük cezalarında herhangi bir maddi zarar da söz konusu değildir¹⁴².

iii. Vergi cezasına ancak, açık bir hükmün varlığı halinde hükmedilir. Tazminat konusunda ise, kanunda genel bir hükmün varlığı yeterlidir.

iv. Teşvik ve yardım durumlarında vergi cezası, fail sayısı kadardır. Her suçlu, bu fiillerden ayrı ayrı sorumludur. Oysa ki; tazminat miktarları, bütün failler için tektir ve aynıdır.

v. Vergi cezalarında tekerrür ve birleşme, genel ilkelerdendir. Tazminat ise, bu ilkelere yabancısıdır.

¹⁴¹ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s. 391.

¹⁴² İ.Hakkı ÜLKMEN, "Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Cezasının Hukuki Mahiyeti", **İktisat ve Maliye Mecmuası**, C. II, Sayı: 2, İstanbul, 1956, s. 168-169.

vi. Tazminat türünden cezalar bakımından, yaş küçüklüğü sebebiyle indirim yapılmaz. Vergi cezaları bakımındansa, yaşı küçük olanların ceza sorumluluğu yoktur¹⁴³.

vii. Vergi cezaları, genellikle Devlet Hazinesi içinde yer almaktadır. Tazminat türünden cezalar, kamu kuruluşları tarafından tahsil edilir ve idare bütçesine gelir kaydedilir¹⁴⁴.

Özetle, tazminat niteliğindeki para cezaları, hem devletin ekonomik ve mali zararını karşılayan, hem de suç işleyeni cezalandırma amacı taşıyan parasal yaptırımlardır¹⁴⁵, vergi suçlarına verilen cezalar da bu niteliktedir¹⁴⁶. Yine cezaların şahsiliği prensibi gereğince eleştiriye uğrayan bu görüşe göre, vergi cezası, devlet hazinesine verilen zarar sebebiyle alınan parasal bir yaptırımdır. Zarar, uğrayan şahsın ölümü ile murisin özel hukuka ilişkin zararını gidermeye yönelik tazminatlar mirasçılara intikal etmektedir. Vergi cezaları ise, ölümle birlikte sona ermekte, cezaların şahsiliği ilkesi gereğince mirasçılara intikal etmemektedir. Ayrıca tazminatların aksine, vergi cezalarında ehliyetsizlik nazara alınmaktadır. Bu ikinci görüş de eski önemini kaybetmiş bulunmaktadır.

c. İdari Ceza Görüşü

Ceza mahkemelerini küçük davalarla oyalamamak, onların iş yükünü daha da artırmamak düşüncesiyle, bu tür davaların çözümü idareye bırakılmıştır. Yani; idari cezaları diğer cezalardan ayıran temel kıstas organik ölçüdür. Buradan hareketle, idari cezalar, kanunda açıkça öngörülen düzenlemelere uymamaya ilişkin olarak verilecek para cezası uygulama yetkisinin idareye tanıdığı cezalardır, biçiminde tanımlanabilir¹⁴⁷. Daha kısa bir ifadeyle, idari para cezası, idare tarafından, adli bir organın aracılığı

¹⁴³ MUTLUER, a.g.m., s.15.

¹⁴⁴ DONAY, a.g.e., s. 75, 76, 144,157.

¹⁴⁵ DONAY, a.g.e., s. 140-142.

¹⁴⁶ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. II, s. 719-720.

¹⁴⁷ DONAY, a.g.e., s. 157.

olmadan verilen para cezası olarak tanımlanabilir¹⁴⁸. İdari cezaların hukuki niteliği tartışma konusu olmuştur. Bu noktada idari cezaların gerçek manada ceza olup olmadığı konusunda iki farklı görüş ileri sürülmüştür. Ancak genel kanaat, idari cezaların gerçek ceza olmadığı yönündedir¹⁴⁹. İdari cezaların vergi cezalarını da kapsadığı yani; vergi cezalarının hukuki niteliğinin idari cezalardan olduğuna dair görüşün dayandığı gerekçeler şunlardır:

i. Kamusal cezalar, ceza mahkemeleri tarafından ve ceza usul hukuku kuralları uyarınca verilmektedir. Buna karşın, vergi cezaları, idari organlar tarafından verilmektedir. Bu tür cezaların dava konusu yapılması dahi durumu değiştirmeyecektir. Çünkü; bu halde verilen karar yeni bir karar olmayıp, idari kararın onaylanması veya ortadan kaldırılması niteliği taşımaktadır¹⁵⁰.

ii. Kamusal para cezaları, toplum düzenini korumaya yönelik kanunlara uymamanın karşılığıdır. Vergi cezaları ise, daha ziyade önleyici niteliktedir¹⁵¹.

iii. Vergi cezalarının korkutucu niteliği, onlara kamusal ceza niteliği kazandırmaz. Diğer bir ifadeyle, vergi cezalarının kayba uğratılan vergilerden fazla olması, onları kamusal ceza sınıfına sokmayacaktır¹⁵².

Vergi cezalarının idari ceza niteliğinde olduğuna dair görüş, şu gerekçelere dayanılmak suretiyle çürütülmeye çalışılmıştır:

i. Vergi cezalarının gerçek manadaki cezalara oranla daha az önemli olduğu savunulamaz. Çünkü; cezanın önemli olup olmadığı, mekana ve zamana göre değişebilen bir nitelik arz etmektedir¹⁵³.

¹⁴⁸ DONAY, a.g.e., s. 157.

¹⁴⁹ DONAY, a.g.e., s. 157.

¹⁵⁰ DONAY: a.g.e., s. 160.

¹⁵¹ Sahir ERMAN, Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Kaideler, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Beşinci Seri, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 10, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961, s. 208.

¹⁵² DONAY, a.g.e., s. 166.

¹⁵³ Öztekin TOSUN, **Hileli Vergi Suçları**, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 191, Baha Matbaası, İstanbul, 1992, s. 35.

ii. Vergi cezalarının idari para cezası olduğunu savunanlar, bunu biraz da tazminat görüşüne yaklaştırmaktadırlar. Oysa, vergi cezalarının esas amacının bu olmadığı açıktır¹⁵⁴.

iii. Eğer; verilen ceza, fiilin sebebiyet verdiği zarardan çok ise, doktrinde bu tür cezalara gerçek ceza gözüyle bakılmaktadır. Çoğu zaman vergi cezaları da kayba uğratılan verginin çok üstündedir¹⁵⁵.

Sonuç olarak, idari ceza görüşü uyarınca, vergi suç ve cezalarının bir kısmı sadece vergi hukukunu ilgilendirmekte ve fiil ve yaptırım idari usullerle saptanmaktadır. Vergi idaresince fiil suç olarak saptanmakta ve yine vergi idaresince ceza kesilmektedir. Diğer bir ifadeyle, dar anlamdaki vergi suçlarında fiil ve müeyyide idari usullerle belirlenmektedir. Söz konusu fiillere dair cezalar parasaldır. Bu suçların cezalandırılmasında idare hem taraf hem de hakim işlevine sahiptir. Vergi idaresi, kestiği ceza üzerinde tasarruf edebilmekte, cezaya ilişkin işlemde hata varsa düzeltebilmektedir. Ceza hukuku anlamında bir ceza üzerinde hiçbir idari merciin bu tür bir yetkisi söz konusu değildir. Vergi ceza hukukunda, idare bir yana, ceza muhatabının bile tasarrufta bulunabildiği özel bir durum söz konusudur: VUK'un 376. maddesinde şartlarını yerine getiren ceza muhatapları için, ceza miktarının 1/2 ve/veya 1/3'ü üzerinde söz sahibi olabilecekleri otomatik bir indirim mekanizması düzenlenmiştir¹⁵⁶. Bu tip vergi suçlarını idari suç ya da idari kabahat olarak nitelendirmek mümkündür. Vergi cezalarının ceza hukukunun pek çok ilkesini bünyesinde barındırdığı bir gerçektir ama yapısal açıdan idari cezalara daha çok benzemektedir, diyen bu görüş daha az eleştiri almıştır.

¹⁵⁴ Sahir ERMAN, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler", **Maliye Enstitüsü Konferansları, On Beşinci Seri**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 34, Sermet Matbaası, İstanbul, 1965, s. 74.

¹⁵⁵ Recep TURGAY, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İkinci Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1965, s. 886.

¹⁵⁶ Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, 2004, s. 343.

d. Ceza Hukuku Anlamında Para Cezası Olduğu Görüşü

Kamu para cezası, suç olarak düzenlenen fiili işleyen kişiye, kanunda belirtilen sınırlar dahilinde tayin olunacak ve ödenmemesi halinde diğer yaptırımlara çevrilebilen, kamu gücüne bir miktar paranın ödenmesi hususunda bir emir niteliği taşıyan cezadır. Cezalar hakkındaki kural ve esaslara tabidir¹⁵⁷. Vergi cezası, ceza kanunlarında düzenlenen ve suçluyu belli bir miktar parayı ödemeye mahkûm eden bir para cezasıdır, diyen bu görüş de bazı eleştirilerle karşılaşmıştır. Çünkü; para cezalarının aksine, vergi cezalarında vergi alacağının güvence altına alınması amaçtır. Yine vergi cezalarında tüzel kişilerin cezai sorumluluğu varken para cezalarında bu söz konusu değildir. Ödenmeme durumunda vergi cezası hapis cezasına çevrilemez. Vergi cezaları, kural olarak genel af kapsamına alınamaz. Vergi cezaları bakımından söz konusu olan uzlaşma, pişmanlık gibi müesseseler, para cezalarında mevcut değildir. Vergi idaresince verilen cezaların hürriyeti bağlayıcı niteliği olmadığı gibi, ceza hukuku bakımından aklanmış olmak, vergi cezasının ödenmeyeceği anlamını da taşımamaktadır¹⁵⁸.

Vergi kaçakçılığı suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükellefin özel işlerini yapma suçu ve vergi mahremiyetine yasayla getirilen istisnaların kötüye kullanılması suçunun kamusal ceza niteliğinde olduğu kuşkusuzdur. Zira, adı geçen suçlarda uygulanan yaptırım, hürriyeti bağlayıcı ceza niteliği taşımaktadır ve ceza yargılama mercileri tarafından, ceza yargılama usulü uygulanmaktadır. Bu bakımdan, söz konusu vergi cezalarının teknik anlamda ceza olduğu açıktır¹⁵⁹. Dar anlamda vergi suçları, kamu düzenini bozucu niteliktedir. Bu suçlara verilen cezalar, tam anlamıyla kamusal ceza niteliği taşımaktadır¹⁶⁰.

¹⁵⁷ YİĞİT, a.g.e., s. 56.

¹⁵⁸ Marcel WALİNE, "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği", Çev. Tahsin YAĞMURLU, **Dn.Der.**, Y.8, s.28-29, 1978, s.76 vd.; KIRBAŞ, a.g.e., s.174-175.

¹⁵⁹ HIZLI, a.g.e., s. 25.

¹⁶⁰ MUTLUER, a.g.e., s. 41; YİĞİT: a.g.e., s.56.

3. Vergi Cezalarının Amaçları

İnsanlık tarihinin her döneminde ceza uygulamasına rastlanır. Zaten, cezanın gerekliliği ve zorunluluğu hususunda tartışma yoktur¹⁶¹. Çünkü; sosyal düzeni ve devleti ceza yaptırımına başvurmaksızın korumanın mümkün olmadığı konusunda herkes hemfikirdir¹⁶². Genel ceza sisteminde esas amaç, mümkün olduğunca çok kişinin ceza hukuku kurallarına uymasını temin etmek, bu suretle de suçluluğu azaltmaktır. Bu sebepten, ancak suçların azaltılması ve ceza kanunlarına uyulması amaçları doğrultusunda olduğu takdirde devletin ceza uygulaması meşrudur.

Vergi suç ve cezalarında güdülen amaç, vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallar dahilinde yerine getirilmesini temin etmektir. Bir diğer ifadeyle, vergi cezalarında amaç, kanunlarına aykırı davranmaya eğilimli vergi mükellefleri ve diğer idare edilenler üzerinde caydırıcı etki yaparak, vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsilinin sağlanmasıdır¹⁶³. Yani; VUK'da vergi idaresi tarafından kesilmesi veya ceza mahkemeleri tarafından hükmolunması öngörülmüş vergi cezalarında amaç, vergi kanunlarını ihlal etmeye eğilimli vergi mükellefleri ve diğer idare edilenler üzerinde caydırıcı etki yaparak, vergi alacağının tahsilinin zamanında ve en az kayıpla gerçekleştirilmesidir¹⁶⁴. Bu konuda Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı mevcuttur¹⁶⁵.

Mükellef-devlet arasında kurulan vergi ilişkisi açısından devlet, hem hazineye karşı olan bir vergi borcunun alacaklısı, hem de emir ve yasaklarına uymayan şahıslar hakkında öngörmüş olduğu tehdidi yaptırım olarak

¹⁶¹ EREM-DANIŞMAN-ARTUK, a.g.e., s. 679.

¹⁶² DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. II, s. 576.

¹⁶³ YİĞİT, a.g.e., s.55.

¹⁶⁴ Turgut CANDAN, **Vergi Suç ve Cezaları**, Ankara, 1995, s. 31.

¹⁶⁵ DİBK'nın, 12.06.1980 tarihli ve E.1977/1, K.1980/2 sayılı Kararı, 29.12.1980 tarihli ve 17205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Konu ile ilgili olarak, "Vergide amaç, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlanmasıdır. Vergi cezalarında ise, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidi ile söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür." ifadelerine yer verilmiştir.

uygulamaya koyan ve bu açıdan egemenlik hakkını kullanan bir kamu otoritesi sıfatını kullanmaktadır. Devlet, vergi ilişkisi içinde, bir fiilin yapılması veya yapılmamasını mali çıkarları bakımından zarar olarak nitelendiriyorsa, hem bu çıkarların alacaklısı sıfatıyla, hem de bu fiilleri emreden ve yasaklayan organ sıfatıyla müdahalede bulunacaktır. Buradan hareketle, devlet açısından da vergi cezalarının iki temel amacı vardır: Vergilendirme alanında istenmeyen davranışların (suç) engellenmesi, caydırma ve ülkede geçerli olan hukuk prensiplerine göre adaletin sağlanması. Bazı vergi cezalarının, mali sonuçları veya hürriyeti bağlayıcı özellikleri nedeniyle, azap çektirici veya ızdırap verici etkileri dikkate alındığında, vergi cezalarının bir amacının da, vergi kanunlarına aykırı hareket eden vergi mükellefleri ve sorumlularına ızdırap çektirmek olduğunu söylemek mümkündür¹⁶⁶. Ancak, bu amaç, vergi cezalarının asıl amacını, ekonomik, sosyal ve politik nedenler dolayısıyla gerçekleştirememesi halinde söz konusudur¹⁶⁷.

4. Vergi Cezalarının Sınıflandırılması

Vergi kanunlarına aykırı fiiller için öngörülen yaptırımlar, VUK'a tabi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler bakımından, VUK'un dördüncü kitabının "Vergi Cezaları" başlıklı ikinci kısmında düzenlenmiştir. VUK'a tabi olmayan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler için ise, vergi cezaları, ilgili vergi kanunlarında düzenlenmiştir.

a. Yöneldikleri Çıkarlar Bakımından

Yönelmiş oldukları çıkarlar bakımından vergi cezaları, para cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezalar şeklinde sınıflandırılmıştır. Kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma ve vergi mahremiyete getirilen istisnaların kötüye kullanılması suçlarında hürriyeti

¹⁶⁶ YİĞİT, a.g.e., s. 55.

¹⁶⁷ CANDAN, a.g.e., 1995, s. 31-32.

bağlayıcı cezalara hükmolunmaktadır. Vergi ziyaı suçu, genel ve özel usulsüzlük suçlarında ise uygulanacak ceza, para cezasıdır¹⁶⁸.

b. Ceza Kesen Organ Bakımından

Genel ve özel usulsüzlük cezaları, vergi idaresince kesilmektedir ve bu cezalar, idari cezalar olarak nitelendirilmektedir. Kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçları bakımından ceza, bağımsız ceza mahkemelerince kesilmektedir. Kamusal ceza olarak nitelendirilen bu cezalar, hürriyeti bağlayıcı nitelik taşımaktadır¹⁶⁹.

c. Aralarındaki İlişkiler Bakımından

Cezaları bu kritere göre asli ve ekli cezalar olarak ayırmaktayız. Şöyle ki; doğrudan doğruya işlenen suçun karşılığı olarak çekilen asli ceza; kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs ve usulsüzlükler sonucu verilen cezalardır. Asli cezaya eklenmekle beraber, ceza kesme kararında ayrıca belirtilmesi gereken cezalar ise ek cezalardır¹⁷⁰.

5. Vergi Suç ve Cezalarında Sorumluluk

Vergi suçlarında cezai sorumluluk, kanunda vergi suçu olarak tanımlanan fiilleri işleyen failin fiiline uyan suçtan cezalandırılabilmesini ifade etmektedir. Failin cezalandırılabilmesinin mümkün olması için fiilin kanunda yer alan suç tiplerine uygun olması gerekmektedir. Bundan sonra failin isnat kabiliyetinin bulunması, kusurluluk ve doğru muhatap olması şartları aranmaktadır¹⁷¹. Gerçek kişilerin vergi ödevlerini yerine getirmemelerinden sorumlu tutulma hali, medeni hukuktaki fiil ehliyeti ile ilişkilendirilmiştir. Şöyle ki; tam ehliyetli bir kişinin vergi hukukuna ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinden dolayı

¹⁶⁸ BAYRAKLI, a.g.e., 1996, s. 88-89.

¹⁶⁹ BAYRAKLI, a.g.e., 1996, s. 88.

¹⁷⁰ BAYRAKLI, a.g.e., 1996, s. 89.

¹⁷¹ Ebru KİLİMCİOĞLU, **Vergi Suç ve Cezalarında Sorumluluk**, Yüksek Lisans Tezi, 2002, CBÜ SBE Tez Özetleri, www.bayar.edu.tr/~sosyal/tezler.htm.

ceza ehliyeti kendisine ait olacaktır. Fiil ehliyetini haiz olmayan kişilerin mükellef olsun veya olmasın vergi hukuku açısından ceza ehliyetleri bulunmamaktadır. Fiil ehliyetine sahip olmayan bir gerçek kişinin vergiye ilişkin ödevleri kanuni temsilcileri yani; veli, vasi, kayyım tarafından yerine getirilmektedir. Kanuni temsilcilerin temsil ettikleri kişilerin üzerlerine düşen ödevleri yerine getirmemeleri durumunda ceza, doğrudan kanuni temsilciye kesilecektir (VUK md. 332). Kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı, velayet/vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi kayyıma devredilenler cezaya muhatap olmazlar. Diğer bir ifadeyle, vergi ehliyeti veli, vasi veya kayyıma ait olmakla beraber; ceza ehliyeti de veli, vasi veya kayyıma ait olacaktır. Bunun sebebi ise, cezalandırmaya neden olan hareketin bizzat bu kişiler tarafından yapılmasıdır. Kanuni temsilcilerin, kendilerine kesilen cezalar nedeniyle temsil ettikleri kişilere rücu etmeleri de söz konusu değildir. Suçlara iştirak edenlere de durumlarına uygun düşen cezalar kesilir¹⁷².

Vergi suç ve cezalarında asli kaynak, VUK'un ceza hükümleri olmakla birlikte, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçların yargılama ve cezalandırma usulü genel ceza hukukuna tabidir. VUK'da sayılan tüm vergi suç ve cezaları için VUK'da hüküm bulunmayan hallerde de genel ceza hukukunun esaslarına başvurulmaktadır. Mali nitelikli ceza gerektiren suçlarda, vergi suçlarının özel niteliği gereği TCK'nın aradığı anlamda kusurluluk aranmamaktadır. İsnad yeteneği de TCK'dan farklıdır. Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçlarda ise, TCK'nın aradığı anlamda kusurluluk yani; kasıt unsuru aranmakta ve kasıtle işlenmediği hallerde cezai sorumluluk doğmamaktadır. Vergi suçlarında TCK'da belirlenen suçlardan farklı olarak cezai muhatapı belirlemek özellik göstermektedir. TCK'da esas olan fiili işleyen failin cezalandırılması iken; vergi suçlarında müteselsil sorumluluk halleri kabul edilmiş, tüzel kişilerin cezai sorumluluğuna yer verilmiştir. Hürriyeti bağlayıcı cezalar açısından tüzel kişilerde cezai muhatap, kanuni

¹⁷² Şükrü KIZILLOT-Doğan ŞENYÜZ-Metin TAŞ-Recâi DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim, 2006, s. 238.

temsilciler ve 4369 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme neticesinde suça konu fiili işleyendir. Vergi cezalarının uygulanmasında cezalandırma işlemi, fiillerin tekliği, çokluğu, fiil ayrılığı, suçların birleşmesi ve tekrarlanmasına göre farklılıklar göstermektedir. Vergi cezaları, kusurluluğu veya cezayı ortadan kaldıran nedenlerin varlığı halinde sona ererler. Vergi cezalarını tamamen ortadan kaldırmayan ancak hafifleten hukuki durumlar da mevcuttur. Vergi cezaları, ödeme, yanılma, pişmanlık ve ıslah, ölüm, mücbir sebepler, zamanaşımı, vergi cezalarında yapılan hataların düzeltilmesiyle tamamen ortadan kalkarken, uzlaşma ve cezalarda indirim yoluyla da kısmen ortadan kalkabilmektedir.

Tüzel kişilerin vergi mükellefiyetine ilişkin ödevleri kişi organ (örneğin; limited şirket müdürü) veya kurul organ (örneğin; anonim şirketler yönetim kurulu) tarafından yerine getirilmektedir. İdari vergi suçlarıyla ilgili tüzel kişilerin ceza sorumluluğu kabul edilmiştir. Suçu tüzel kişi işlemişçesine cezadan doğrudan doğruya tüzel kişi sorumlu tutulmakta ve ceza tüzel kişiye kesilmektedir. Tüzel kişilerin mal varlığından alınamayan vergi cezaları, kanuni ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin malvarlığından alınır (VUK md. 333). Vergi mükellefi olan tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinden alınamayan vergi cezalarından dolayı -limited şirketlere ilişkin ayrık düzenleme hariç- başvurulabilecek kişi yoktur. Kesilen cezanın AATUHK hükümlerine göre kanuni temsilcilerden tahsili yoluna gidilir. Limited şirketlerde, şirketten tahsil imkanı bulunmayan vergi cezaları için kanuni temsilciye başvurulur. Eğer; vergi cezası kanuni temsilci veya temsilcilerden alınamazsa; ortaklardan her biri, vergi açısından sermayedeki hisseleri oranında sorumlu olacaklardır (AATUHK md. 35). Kanuni temsilci, kanun, tüzük ve ana sözleşme izin verdiği ölçüde temsil yetkisini başka bir veya birkaç kişiye devredebilmektedir. Bu durumda; cezaya muhatap olacak kişi de temsil yetkisini devralan kişi olacaktır. Tasfiye zamanında sorumluluk tasfiye memurlarına aittir. Tüzel kişiliği haiz olmayan teşekküllerde kanuni temsilci yoksa ceza sorumluluğu bunları idare edenlere ait olacaktır.

Vergi cezalarında ilke olarak şahsi sorumluluk olmasına karşılık müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümlere de yer verilmiştir. (VUK mük. md. 227 (meslek mensuplarının sorumluluğu), DV md. 25, AATUHK md. 35 vb). Müteselsil sorumlulukla birden fazla kişi vergi cezalarından sorumlu tutulmaktadır. Ancak; sorumluluk kapsamına alınan kişi mükellefin dışında biri olmasına karşın, adeta suçu işleyen kişiymiş gibi sorumlu tutulmaktadır. Bu kişilere ceza sorumlusu demek mümkündür¹⁷³.

C. CEZA HUKUKUNUN GENEL İLKELERİ AÇISINDAN VERGİ SUÇ ve CEZALARININ İNCELENMESİ

1. Kanunilik İlkesi Açısından

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, aydınlanma devrinin ceza hukukuna kazandırmış olduğu bir ilkedir. İlk olarak da Fransız düşünür Montesquie tarafından kullanılmış ve 1789 Fransız İnsan Ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nde ifade edilmiştir. Ceza hukukunda kanunilik ilkesi, kıyas veya hukukun genel ilkelerine ve örf ve adetlere dayanılarak bir fiilin suç sayılamayacağını ve suç olarak nitelendirilmiş bir fiil için kanunda öngörülenden daha ağır bir ceza ile cezalandırılmayacağını ifade etmektedir¹⁷⁴. Suçların kanun tarafından tespiti diğer bir deyişle; suçta kanunilik ve cezaların kanun tarafından belirlenmesi ya da cezada kanunilik ilkeleri, ceza hukukunun en başta gelen ilkeleridir. Ceza hukukunda kanunilik ilkesi, diğer hukuk dallarına kıyasla daha güçlüdür ve ceza hukukunun temelini oluşturmaktadır¹⁷⁵.

Kanunilik ilkesi, evrensel bir nitelik taşımakta ve bireylerin haklarının da bir güvencesini oluşturmaktadır. Şöyle ki; suç adı verilen ve ceza müeyyidesi ile karşılaşan fiillerin kanun tarafından saptanması ve yasak eylemlere yalnızca kanuni cezaların uygulanabilmesi, çağdaş kamu hukukundaki temel ilkelerden birini teşkil etmektedir¹⁷⁶. Bir fiilin suç sayılması ve

¹⁷³ KIZILOLOT-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s. 239.

¹⁷⁴ Turgut CANDAN, **Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Kasım 2004, s. 7.

¹⁷⁵ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. I, s.17.

¹⁷⁶ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. I, s.17.

cezalandırılması yetkisinin ancak kanun şeklinde yapılacak düzenlemelere tanınması, kişilere özgürlüklerinin sınırı hakkında bilgi verecektir. Zira ceza hukuku, kişi hak ve hürriyetlerine en fazla müdahale eden hukuk disiplini. Bu sebepten, kanunilik ilkesi, kişilerin hak ve özgürlüklerinin bir güvencesidir. Zira kişi hak ve hürriyetlerine doğrudan tesir eden ceza kavramı ve buna dair hususların, suç ve ceza ihdas etme yetkisinin idarenin keyfi tutumuna bırakılmaması ve hukuki güvenliğin sağlanması, hukuk devletinin gereği ve olmazsa olmaz şartlarıdır. Yasama yetkisi de, yasama organına ait ve devredilemez bir yetki olduğuna göre, suç ve ceza getiren normları yani; kanunları yapmak da yasama organının tekelindedir.

Kanunilik ilkesi, Türk anayasa hukukunda da uzun süredir yer almaktadır. 1982 Anayasası'nın 38. maddesinde söz konusu ilke şu şekilde ifadesini bulmuştur: "Kimse işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz. Kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri sadece, kanunla konulur." Bu ifadeden de anlaşıldığı üzere, kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemeyecektir. Kanunun açıkça cezayı artırıcı bir neden olarak öngörmediği bir husustan dolayı kimsenin cezasını artırmak da mümkün değildir. Suçta kanunilik ilkesinin gereği olarak, suç teşkil eden bir fiilin bütün unsurlarının kanunla tanımlanmış olması gerekmektedir.

Cezada kanunilik ilkesi gereğince ve bu ilkenin ilk sonucu olarak, kanunen suç olarak nitelendirilmemiş fiiller için ceza veya güvenlik tedbirine hükmolunması mümkün değildir. Cezada kanunilik ilkesinin ikinci neticesi olarak ise, kanunda suç olarak nitelendirilen bir eylem neticesinde ne gibi bir müeyyide uygulanabileceği ve bu yaptırımın miktarının ne olacağı hususları da, ancak kanunla belirlenebilecektir. Kanun teriminden ceza hukukuna kaynak olabilme şartlarını haiz metinler anlaşılmalıdır. Diğer bir ifadeyle, cezada kanunilik ilkesi gereğince, kanunda suç olarak nitelendirilen bir eylem neticesinde ne gibi bir müeyyide uygulanabileceği ve bu yaptırımın miktarının

ne olacağı hususları ancak kanunla belirlenebilir. Hiç kimse, belli bir suçla ilgili olarak kanunda öngörülmemiş bir ceza ile ya da kanunda o suç için öngörülmüş cezadan daha ağır bir ceza ile cezalandırılamayacaktır.

5237 sayılı TCK'nın "suçta ve cezada kanunilik ilkesi" başlığını taşıyan 2. maddesi şu şekildedir: "Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka ceza ve güvenlik tedbirine hüküm olunamaz." İkinci fıkrada ise, idarenin düzenleyici işlemleriyle bir suç tanımlamasının yapılamayacağı ve ceza konulamayacağı düzenlenmiştir. Bilindiği üzere, anayasamız gereği; olağanüstü hal ve sıkıyönetim halleri dışında kişi hak ve hürriyetleri konusunda kanun hükmünde kararname ile düzenleme yapılamaz. Bu yasak, idarenin diğer düzenleyici işlemleri için de geçerlidir. Madde gerekçesinde de belirtildiği gibi, bu düzenleme ile anayasada yer alan normların gereği yerine getirilmiş ve idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza ihdasının önüne geçilmiştir.

Kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş başka bir olaya uygulanmasıdır. Kanunlardaki boşlukları doldurmak maksadıyla kıyasa başvurulabilmektedir. Ancak, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi, kıyas yasağının da sınırını çizmektedir. TCK'nın 2. maddesinin 3. fıkrasında da, "Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanamaz" ifadesine yer verilmiştir. Bu düzenleme ile, kanunilik ilkesini tamamlayan "kıyas yoluyla genişletme ve kural yaratma esasının uygulanamayacağı" vurgulanmıştır. Vergi hukukunda, vergi ceza hukukunda kıyas yoluna başvurmak, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve suç ve cezaların kanuniliği ilkesine ters düşmektedir. Bir kişiye bir suçtan dolayı ceza verebilmek için, suça ilişkin tüm unsurlarla icra edilen eylem örtüşmelidir. Aksi halde, suçun varlığından söz etmek mümkün değildir. Ayrıca varsayım ya da kıyas yoluyla da suç ve

ceza tayinine de imkan yoktur. Filin işlendiği tarihte fiili suç sayan bir kanun yürürlükte olmak zorundadır.

Ceza kanunlarının geçmişe yürümeyeceği kuralı ise şu şekilde ifade edilmiştir: “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.” Dolayısıyla; sonradan yürürlük kazanan ceza hükmünün, eski hükme kıyasla lehte olması durumunda, faile lehine olan bu yeni hüküm uygulanacaktır. Adli vergi suçları açısından yeni getirilen kanunlarda lehe hükümler, geçmişe etkili olarak uygulanabilecektir (TCK md.7/2). İdari vergi suçları bakımından, vergi veya ceza hükmü sonradan kaldırılrsa bile fiilin işlendiği zamanda yürürlükte olan kanuna göre uygulama yapılacaktır¹⁷⁷.

1982 Anayasasının 73. maddesinin III. fıkrasında hükme bağlanan vergide kanunilik ilkesi gereği; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” Buradan hareketle; vergi hukuku alanında kanunilik ilkesi, dayanağını anayasadan alan bir ilkedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini ancak genel, soyut, objektif, kişisel olmayan ve yasama organınca anayasal usuller doğrultusunda çıkartılan kanunlarla kullanabileceği anlamını taşımaktadır¹⁷⁸. Vergi ceza hukukunda kanunilik ilkesi, vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden bir davranışın vergi suçu olarak nitelendirilmesinin, kanunda tipleri gösterilen ve vergi suçu sayılan fiillere uygun olmasını; cezalandırılabilmesi bakımından ise, cezanın kanunda gösterilmiş bulunmasını ifade etmektedir¹⁷⁹.

Sonuç olarak, suç ve cezaların yalnızca, ulus iradesini temsil eden yasama organı tarafından belirlenmesi, kişi hak ve hürriyetleri sağlanan en

¹⁷⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 4.

¹⁷⁸ Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 103.

¹⁷⁹ CANDAN, a.g.e., s. 7.

önemli anayasal güvencelerden biri olan kanunilik ilkesi, hukuk devletinin bir gereği ve hukuki güvenlik fonksiyonunun hayata geçirilmesi açısından vazgeçilmez bir ilkedir. Bu sebeplerle de, vergi ceza hukukunda da kanunilik ilkesi geçerlidir.

2. Cezaların Şahsiliği İlkesi Açısından

Cezaların şahsiliği ilkesi, tıpkı cezada kanunilik ilkesi gibi ceza hukukunun temel ilkelerindendir. Bu ilke, kanunda suç olarak tespit edilmiş fiili kim icra etmiş ise ceza sorumluluğunun da o kişiye ait olmasını ifade etmektedir. Ceza hukukunda ceza sorumluluğunun esası, suçun fiili icra eden şahsa yüklenebilmesi sorunudur¹⁸⁰. İlkel toplumlarda kurallara uyulmasını temin etmek amacıyla etkin bir yöntem olarak kabul edilebilecek kolektif sorumluluk ilkesi cezaların şahsiliği ilkesi ile tezat haldedir. Şöyle ki; kolektif sorumlulukta kişiler, başkasının suç oluşturan ve yasak olan fiilinden sorumlu tutulabilmektedirler.

Günümüzde ise, kolektif sorumluluk anlayışı terkedilmiş durumdadır. Başka bir ifadeyle, modern toplumlarda geliştirilmekte olan sosyal ve hukuki denetim yöntemleri sayesinde kolektif sorumluluk yöntemi gereksiz hale gelmiştir. Zira, kolektif sorumluluk anlayışından şahsi ceza sorumluluğuna geçiş, toplum yaşamındaki gelişmelere ve iyileşmelere paralel olarak gerçekleşmiştir¹⁸¹. Kusur ilkesi gereği; ceza, yalnızca failin fiilden dolayı kınanabilmesi durumunda uygulanabilecektir. Kusur ilkesi de, çağdaş ceza hukukunda ceza sorumluluğunun saptanması bakımından asli bir işleve sahiptir. Bu ilke gereği; kişi, yaşamı boyunca ne kadar antisosyal ve davranışlarında kusurlu olursa olsun, somut olay bakımından herhangi bir

¹⁸⁰ Kamil MUTLUER, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir 1979, s. 57.

¹⁸¹ Kayıhan İÇEL-Fusun SOKULLU AKINCI-İzzet ÖZGENÇ-Adem SÖZÜER-Fatih S. MAHMUTOĞLU-Yener ÜNVER, **Yaptırım Teorisi**, C. 3, İstanbul 2000, s. 14.

kusuru söz konusu değilse, sorumlu tutulması mümkün değildir¹⁸². Kısaca, cezaların şahsiliği ilkesi, kusur ilkesinin doğal bir sonucudur¹⁸³.

Kişileri, başkalarının fiillerinden dolayı cezalandırabilen totaliter rejimlerin insanlığa getirdiği acı deneyimler sonrasında bir kişinin yalnızca kendi fiil ve ihmalden sorumlu tutulabileceği anayasalarda yer almaya başlamıştır¹⁸⁴. Ancak; bu dönemde cezalarda şahsilik ilkesi esas alınarak cezalandırmada failin kusurlu olması şartı ile ilgili bulunmasının kabulüne rağmen, şahsilik ilkesinin kollektif sorumluluk ilkesine alternatif olarak ortaya çıktığı dönemlerde henüz kusur aranmamaktaydı. 13. yüzyıldan sonra cezalandırmada kusurun önem kazanmasıyla beraber cezada şahsilik ilkesi failin kusurlu hareketlerinden sorumluluğu kadar, failin istenmeyen sonucun meydana gelmesi sebebiyle cezalandırılmaması halini de kapsamıştır¹⁸⁵. Cezada şahsilik ilkesini yalnızca kusur çerçevesinde açıklamaya çalışmak her zaman mümkün değildir.

3. Cezanın Suç İle Orantılı Olması İlkesi Açısından

Ceza, “topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı devletin son çare olarak kanunla yarattığı ve izlediği diğer yapıcı amaçlar yanında, özellikle suç işleyeni bazı yoksunluklara maruz bırakmak ve toplumun işlenen fiili onamama tutumunu belirtmek üzere ilke olarak bir yargı kararı ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı şekilde uygulanan, korkutucu ve caydırıcı bir müeyyidedir¹⁸⁶.” Tanımdan da anlaşıldığı üzere, ceza yaptırımının nitelik ve özellikleri hukukun öteki yaptırımlarından farklıdır. Ceza, faili bir takım yoksunluklara maruz bırakır. Bu yoksunluğun şiddeti, tarih içerisinde farklılık göstermiştir. Ama, cezanın acı ve ızdırap vericiliği ve bastırmacılık niteliğini ortadan kaldırmaz. Toplum, ceza yaptırımının zorunluluğu ve gerekliliği konusunda hemfikirdir. Zira, sosyal düzeni ceza yaptırımı uygulamadan

¹⁸² İÇEL-DONAY, a.g.e., C. 1, s. 69-70.

¹⁸³ İÇEL-DONAY, a.g.e., C. 1, s. 70.

¹⁸⁴ İÇEL-DONAY, a.g.e., C. 1, s. 70.

¹⁸⁵ İÇEL-SOKULLU AKINCI-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER, a.g.e., C. 3, s. 15.

¹⁸⁶ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 2, s. 543.

korumanın mümkün olmadığı hususunda fikir birliği mevcuttur. Ceza, zaman içerisinde insanlığın ilk dönemindeki zarar verici hareketlere karşı tabii ve içgüdüsel bir tepki biçiminden, sistemli ve kurallı hale gelerek hukuk biçimini almıştır¹⁸⁷.

Cezanın özelliklerinden bir tanesi, fiilin ağırlığı ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı biçimde düzenlenen ve uygulanan bir yaptırım olmasıdır¹⁸⁸. Fakat; cezanın suçu tam manasıyla karşılayacak oranda düzenlenmesi son derece güçtür. Toplumun devletten beklentisi, bunu detaylı bir araştırma ile belirlemesi yönündedir. Ceza, olması gerekenden daha az miktarda tayin edilmişse, fazla miktarda verilmiş gibi cezalandırmadaki amacın elde edilmesinde başarılı olmaz. Eğer ceza, işlenmiş suçun bedelini aşar ise, bu sefer de fail haksız cezalandırılmış olacaktır¹⁸⁹.

Devlet, vergi ceza hukukunda diğer vergi suçları gibi vergi suçlarını da yaptırım altına alarak onları cezalandırmaya başlamıştır. Hareket unsurlarına göre vergi suçlarının nitelikleri değişmektedir. Bazı vergi suçları, yalnızca vergi kaybına sebep olma veya vergi kanunlarının belirlemiş olduğu şekli düzenlemelere uymama biçiminde; bazıları ise, kamu düzenini bozma şeklinde işlenmektedir. Her iki suçta da geniş anlamda vergi suçu denilmektedir¹⁹⁰. Ancak; vergi suçları, “mali nitelikli vergi suçları” ve “ceza hukuku anlamında vergi suçları” olarak ikiye ayrılmaktadır.

Cezanın suçu tam olarak karşılayacak oranda düzenlenmesi, genel ceza hukuku alanında ne kadar zorsa vergi ceza hukukunda da o kadar zordur. Genellikle diğer ülke uygulamaları ile paralel ceza düzenlemelerine gidilmeye çalışılmıştır. Suç ve ceza oranlamasında suç ve ceza konusunda tartışma yaratan ve özel bir yaptırım şekli olan işyeri kapatma cezası kaldırılmıştır. Hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasında Çin Halk Cumhuriyeti’nde olduğu gibi

¹⁸⁷ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 2, s.542.

¹⁸⁸ DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., C. 2, s.551.

¹⁸⁹ İÇEL-SOKULLU AKINCI-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER, a.g.e., C. 3, s. 24.

¹⁹⁰ MUTLUER, a.g.e., s. 38.

10 yıla varan hapis cezası ve istisnaen uygulanan idam cezası gibi uç örneklere yer verilmemiştir¹⁹¹.

III. VERGİ SUÇ ve CEZALARININ BAZI YABANCI HUKUK SİSTEMLERİNDE DÜZENLENME BİÇİMİ

Ülkelerin özelliklerine ve yaptırımın ağırlığındaki farklılıklara rağmen vergi suçlarının işleniş şekilleri benzerlik arz etmektedir. İngiltere, Fransa, Almanya, ABD gibi pek çok ülkede vergi suçları, esas vergi suçu ve cezai vergi suçu diye nitelendirilebilecek iki kısımdan oluşmaktadır. Vergi ceza sistemlerinin birbirlerine benzerliği yanında farklı durumların olduğu da görülmektedir. Genel olarak vergi kaçakçılığı ile mücadelede, hemen ülkelerin tümünde idarî ve mali yaptırımların yanı sıra, cezaî nitelikte yaptırımlara da yer verildiğini ve vergi cezalarının ilgili verginin türüne, failde vergi kaçırma kasdının varlığına, vergi kaçırma sırasında hileli ve yanıltıcı yollara başvurulup başvurulmamasına göre düzenlemelerde bulunulduğunu ve bazı ülkelerde ise hazinenin vergi kaybının büyüklüğünün de göz önünde bulundurulduğunu görmekteyiz¹⁹².

A. FRANSA

Fransa'da vergi suç ve cezaları, 1948 tarihinde yürürlüğe giren ve 29 Aralık 1977 tarih ve 77-1453 sayılı Kanun ile değişikliğe uğrayan Code General des Impôts ile düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 1741. maddesinde; vergi beyannamesini kasıtlı olarak zamanında vermemek, vergiye tabi gelirlerini gizlemek, kasıtlı olarak kendini vergi borcunu ödemekten aciz hale düşürmek, başkaca fiillerle verginin tahsilini önlemek ve her türlü hileli davranışlarla vergi kaçırmak veya kaçırmaya teşebbüs etmek vergi kaçakçılığı suçu sayılmış; 1743. madde de, yevmiye ve envanter defterlerine geçirilmesi zorunlu hususların kaydedilmemesi, bu tür defterlere gerçeğe

¹⁹¹ M. Erkan ÜYÜMEZ, **Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2004, s. 170-171.

¹⁹² HIZLI, a.g.e., s. 17.

aykırı kayıtlar yapılması veya yaptırılması, menkul sermaye iradında stopaj yapmak zorunda olan vergi sorumlularının sermaye iradı sahiplerinin gelirlerini gizleme amacıyla vergi stopajı yapmaması halini de aynı ceza yaptırımı ile cezalandırmıştı¹⁹³. Bu tür fiillerle vergi kaybına sebep olunması veya bu suça teşebbüs edilmesi halinde öngörülen vergi cezaları ise, hürriyeti bağlayıcı ceza, para cezası, fail hakkında verilen mahkûmiyet hükmünün ilânı, meslek ve sanatın icrasından mahrumiyet şeklindeydi. Ayrıca, hileli vergi suçundan mahkûm olanların kanunda öngörülen mahalli vergi komisyonlarında görev alamayacakları da bir yaptırım olarak öngörülmüştü¹⁹⁴. Vergi suçlarında tekerrür ile ilgili özel bir düzenleme getirilerek, verilen ceza ağırlaştırılmış ve bazı hallerde meslekten men ve sürekli olarak işyerinin kapatılması yoluna gidilebilmesi de temin edilmişti. Tekerrür hali için günümüzde uygulanacak ceza ise, on yıla kadar hapis ve para cezasıdır.

Günümüzde Fransa'da vergi cezaları, verginin geç ödenmesi, beyanname verilmemesi veya bir kişinin vergilenebilir gelirinin beyan edilmemesi ve vergi hilelerine başvurulması olmak üzere genel olarak üç durumda uygulanmakta¹⁹⁵ ve Genel Vergiler Kanunu diyebileceğimiz "Code General des Impôts" ile düzenlenmektedir. Vergi suçlarına öngörülen yaptırımlar, ilgili verginin türüne, kaçırılan vergi miktarına, hileli hareketlerin var olup olmamasına göre değişmektedir. Fransa'da vergi cezaları iki büyük gruba ayrılmaktadır. Bunlar, idari cezalar ve ceza hukuku anlamında cezalardır. İdari cezalar daha çok parasal cezalardır. Para cezalarının yanında ek cezalar da söz konusu olabilmektedir. Bunlar, belirli bazı kurulların üyesi olunmasının engellenmesi, alım sözleşmelerini onaylamamak gibi cezalar olabilmektedir. Ceza hukuku anlamında cezalar ise, hürriyeti bağlayıcı cezalar, meslek ve sanatın tatili, medeni hakların geçici olarak sınırlandırılması, sürücü ehliyetini geçici olarak iptali gibi cezalardır. Tüzel kişiler

¹⁹³ HIZLI, a.g.e., s. 18.

¹⁹⁴ HIZLI, a.g.e., s. 18.

¹⁹⁵ Jacques GROSCLAUDE-Philippe MARCHESSOU, **Procedures Fiscales**, Dalloz, Çev. Elif PÜRSÜNLERLİ, Yayınlanmamış Çeviri Notu, 1998, s. 174.

cezalardan tamamen sorumludur. İdari cezalar bakımından tüzel kişilik tek başına sorumludur. Kasten vergi kaçırma söz konusu ise, kanuni temsilcilerin şahsi olarak da ceza hukuku anlamında cezai sorumlulukları vardır.

Fransa'da vergi yönetiminin bize göre oldukça sağlıklı örgütlenmesine karşın vergi kaçakçılığı önemli boyutlara ulaşmaktadır. Fransız Maliye Bakanı'nın 1970 yılında L'Express dergisine verdiği demece göre, tüm mali gelirlerin % 10-14'i tutarında vergi kaçırılmakta ve bu miktar 15 ile 23 milyar frank civarında bulunmaktadır. Diğer yandan, bazı yazarlar ise 1975'lerde kaçırılan verginin 50-60 milyar frank arasında olduğunu belirterek, bu rakamın Fransız bütçesinin % 20-25'i tutarında olduğunu söylemektedirler. Söz konusu yazarlara göre kaçırılan vergiler ulusal eğitim harcamalarına eşittir¹⁹⁶.

Vergi kaçakçılığı suçu, "... yasalarda öngörülen sürelerde kasıtlı olarak beyanname vermemek, vergiye tabi gelirlerinin bir bölümünü gizlemek, kendini kasıtlı olarak vergi ödemekten aciz hale düşürmek ya da diğer hileli hareketler ile verginin tahsilini engellemek sureti ile failin tamamen ya da kısmen hileli olarak vergi kaçırmaya ya da vergi kaçırmaya teşebbüs etmesi" şeklinde tanımlanmıştır. İştirak halinde şeriklerin de aynen vergi kaçırmaya yönelik hileli hareketleri gerçekleştiren asıl fail gibi cezalandırılacakları öngörülmüştür¹⁹⁷. Vergi kaçakçılığı suçunun cezası olarak beş yıla kadar hapis ve para cezası öngörülmüştür. Verilen mahkumiyet hükmünün Resmi Gazete'de ve mahkemece karar verilecek diğer gazetelerde ve buna ek olarak üç ay süre ile hükümlünün ikametgahı ya da genel olarak resmi ilanlara ayrılmış yerlerde ya da hükümlünün işyeri ya da evinin kapısında ilan edileceği kuralına yer verilmiştir. Bunun yanı sıra, tamamlayıcı bir ceza olarak üç yıla kadar meslek ve sanatın tatili ya da sürücü belgesinin iptali cezasına veya beş yıldan on yıla kadar medeni haklardan yoksun bırakılma cezasına

¹⁹⁶ Kemal KILIÇDAROĞLU, "Vergi Dünyası Fransa'da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı", www.tbmm.info, 01.08.1982.

¹⁹⁷ GROSCLAUDE-MARCHESSOU, a.g.e., s. 175.

hükmedilebileceği öngörülmüştür. Kanun, cezanın uygulanması konusunda hakime geniş bir takdir yetkisi tanımıştır¹⁹⁸.

B. ALMANYA

Almanya'da vergi yargısı, vergi mahkemeleri (Finanzgerichte) ve federal maliye divanı (Bundesfinanzhof) olmak üzere iki organdan oluşmakta¹⁹⁹ ve vergi suç ve cezaları, "Vergi Düzenine Aykırılıklar Kanunu" ya da "Genel Vergi Kanunu" olarak isimlendirebileceğimiz "Abgabenordnung"da düzenlenmektedir²⁰⁰. On bölümden oluşan söz konusu kanunun sekizinci bölümünde ceza hükümleri yer almaktadır (369-412). Almanya'da da ülkemizdeki gibi, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasını gerektiren vergi suçlarında ceza, yargılama sonucu verildiği halde; kanun koyucunun daha basit olarak nitelendirdiği vergi suçlarında mali nitelikteki para cezası uygulaması vergi idaresinin yetkisine bırakılmıştır²⁰¹. Buna ek olarak, vergi aslına gecikme zammı ile faiz uygulanmaktadır. Vergisel aykırılıklar, Kanunda genel olarak "yükümlü ya da mali danışmanın kusurlu eylemleri neticesinde vergi miktarının azaltılmasını ya da yasal olmayan bazı avantajlar elde etmesini sonuçlayan eylemler" şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca, Kanun ile doğru olmayan belgeler kullanmak sureti ile vergi ziyasına sebebiyet vermek, idarece istenilen bilgilere geç cevap vermek, idarece istenilen bilgilere eksik cevap vermek veya gerçeği yansıtmayan hesap işlemlerini gerçekleştirmek, bir gelir kaynağını belirtmemek ya da bunu vergi matrahına yansıtmamak gibi bir takım özel vergisel aykırılıklar da belirlenmiştir. Bu özel vergisel aykırılıklar, "genel vergisel aykırılık kapsamına" girmediği takdirde para cezası ile cezalandırabilecektir.

¹⁹⁸ Jean Yves MERCIER-Bernard PLAGNET, **Les Impôts en France: Traite de Fiscalite**, Editions Francis Lefebvre, 2000-2001, Çev. Elif PÜRSÜNLERLİ, Yayınlanmamış Çeviri Notu, 1999, s. 545.

¹⁹⁹ Şükrü KIZILOĞLU-Zuhal KIZILOĞLU, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 11. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006, Ankara, s. 89.

²⁰⁰ Wolfgang JAKOB, **Abgabenordnung Steuerverwaltungsverfahren und finanzgerichtliches Verfahren**, Çev. Ali DEĞİRMENDERELİ, Yayınlanmamış Çeviri Notu, München, 1991, s. 76-78.

²⁰¹ HIZLI, a.g.e., s. 21.

Kanunun 370. maddesi, vergi kaçakçılığı suçunu "Failin kendisine veya üçüncü bir kişiye mali çıkar sağlamak için kasten vergi hasılatını azaltacak biçimde davranışlarda bulunması" olarak tanımlamaktaydı²⁰². Günümüzde ise, vergi kaçakçılığı suçu; "Failin kasten vergilendirme ile ilgili bilgileri idareye vermemesi ya da eksik veya gerçeğe aykırı bilgi vermesi şeklindeki fiiller ile kendisine ya da bir başkasına vergi avantajları sağlaması veya vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet vermesi" şeklinde tanımlanmıştır. Bu fiillerin yaptırımı ise, para cezası veya üç aydan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Suçun tahrif edilmiş veya sahte olarak düzenlenmiş belgeler kullanılarak işlenmesi; suça vergi idaresi görevlilerinin katılması ve suçun konusunun belirli bazı vergiler olması²⁰³ ağırlaştırıcı sebeplerdir. Bu ağırlaştırıcı sebeplerin varlığı durumunda hürriyeti bağlayıcı cezanın altı aydan on yıla kadar olabileceği hüküm altına alınmıştır. Hukuka aykırılıkların tekerrürü halinde doğal olarak ceza miktarı da ağırlaştırılmaktadır. Tek bir fiille birden fazla kanun hükmünün ihlal edilmesi halinde, tek bir ceza uygulanacaktır. Fakat; ceza miktarı açısından, ihlal edilen hükümlerden hangisi daha ağır yaptırımlar içeriyorsa o hükme ilişkin ceza uygulanacaktır²⁰⁴.

Fail, belirli koşullar altında fiilinden vazgeçerse, durumu ilgili makamlara bildirirse ve idarenin kanuni takibe başlamasından önce pişman olursa ceza uygulanmayacaktır. Söz konusu Kanunla idareye, suçları takip etmek ve araştırmak konularında geniş yetkiler de verilmiştir. Bu yetkiler arasında hazırlık soruşturmasında savcıya ait olan soruşturma, bilirkişiden yararlanma, dosyayı gerektiğinde bakana aktarma gibi geniş yetkiler bulunmaktadır²⁰⁵.

²⁰² HIZLI, a.g.e., s. 21.

²⁰³ Klaus TIPKE-Joachim LANG, **Steuerrecht**, Verlag Dr. Otto Schmidt, Çev. Ali DEĞİRMENDERELİ, Yayınlanmamış Çeviri Notu, Köln, s. 835-860.

²⁰⁴ Ali ALAYBEK, **Almanya'da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza**, Maliye Tetkik Kurulu, Haziran 1959, s. 83.

²⁰⁵ TIPKE-LANG, a.g.e., s. 835-860.

Temsilcilerin tüzel kişilik ya da ortaklık adına yaptıkları işlemler sebebiyle hukuka aykırılık doğmuşsa ya da kanuni temsilcilerin hukuka aykırı işlemleri nedeniyle tüzel kişilik ya da kanuni temsilcilerin hukuka aykırı işlemleri nedeniyle tüzel kişilik ya da ortaklığın bir fayda elde etmesi söz konusu ise ya da fayda elde etmeyi düşünmüşse, öncelikle tüzel kişilik ya da ortaklık cezalandırılacak; ikinci olarak ise tüzel kişilik ya da ortaklık lehine hukuka aykırı fiil işlemiş kişiye cezai müeyyide uygulanacaktır. Cezalar ayrı ayrı ve bağımsız olarak uygulanmaktadır²⁰⁶. Tüzel kişiliklerde ve ortaklıklarda ceza miktarı, temsilcinin sorumluluğuna, ekonomik duruma ve hukuka aykırılığın ciddiyetine göre hesaplanmaktadır. Dolayısıyla, temsilciye uygulanan ceza ile tüzel kişiliğe ya da ortaklığa uygulanan cezalar farklı olabilmektedir.

C. İNGİLTERE

En önemli özelliklerinden biri olarak vergi kanunlarına en saygılı davranan bir halka sahip ülke olan²⁰⁷ İngiltere’de idari para cezası gerektiren aykırılıklar, "Taxes Management Act" ile düzenlenmiştir²⁰⁸. "Taxes Management Act" adı verilen Kanunun özelliği, gelir vergisine ilişkin vergi suçları ile kurumlar vergisine ilişkin vergi suçları arasında ayırım yapmış olmasıdır. Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmemesi, gerçeğe aykırı beyanda bulunulması ve yükümlünün hesaplarının gerçeğe aykırı olduğunun belirlenmesi durumları birer vergi suçu sayılmakta ve cezaları ayrı ayrı gösterilmektedir. Başlıca suçlar, kanuni süreleri içinde yükümlünün vergiye tabi olan işlemlerini bildirmemesi, kanuni süresi içinde vergi beyannamesinin verilmemesi ya da hiç verilmemesi, hileli ya da ihmalkar fiillerle gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulmasıdır. Yaptırım olarak ise, idari nitelikteki para cezası öngörülmüştür. İngiltere’de mükellefin suçunun cezayla ilişkilendirilmesinde gelir idaresi işlev görmekle birlikte, ceza tutarı bağımsız mahkemelere dava edilebilmektedir.

²⁰⁶ ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 132-136.

²⁰⁷ Walter SINCLAIR, **Tax Guide 2002-2003**, 3. Baskı, St James Place, London, 2002, s. 112.

²⁰⁸ **Taxes Management Act 1970**, Her Majesty's Stationery Office, London, s. 63-70.

Hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasını da gerektiren vergi suçları, yalan tanıklık ve yalan yere yemin fiillerinin düzenlendiği 1911 tarihli “Perjury Act”daki düzenlemeye göre; bilerek ve isteyerek gerçeğe aykırı vergi beyanında bulunulması kabahat (misdemeanor) türünden bir suç sayılmakta ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile birlikte para cezasına da hükmolunabilmektedir. Mükellefine ait defter ve kayıtları tutan muhasebecilerin durumu ayrı bir düzenleme ile ele alınmakta ve müşterisinin lehine bir vergi kaçakçılığı suçuna karışan muhasebeci suça katılmış sayılmaktadır²⁰⁹. 1952 tarihinde yürürlüğe giren Income Tax Act²¹⁰, ayrıca gerçek dışı beyan ile devletten haksız yere vergi iadesi sağlayan vergi yükümlüsü hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza verileceğini belirtmektedir²¹¹. Hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasını da gerektiren vergi suçlarının bir bölümü, günümüzde de “Perjury Act”de yer almaktadır ve bir vergi mükellefinin cezayı gerektirir yanlış beyanda bulunması durumunda, eğer o yanlış vergi beyanının hazırlanmasında mali danışmanın yönlendirmesiyle hukuka aykırılık doğdu ise, cezai sorumluluk mali danışmanın olmaktadır²¹². İdareci ya da sorumlu kişi, tüzel kişiliğin cezasından, şirkete ek olarak ve onunla birlikte sorumlu tutulmamaktadır.

Ceza uygulamasından önce mükellef, kendi isteği ile doğru beyanda bulunacak olursa cezada indirim yapılır. Vergi borcunu ödemeyen mükellefin ödemesi gereken vergi miktarı konusunda gönüllü olarak beyan da bulunulup bulunulmadığı, hukuka aykırı fiilin ciddiyeti, vergi borcunu ödemeyen kişinin gelir idaresinin soruşturmasına yardımcı olup olmadığı konulan cezanın miktarını belirlemede kriter olarak kullanılmaktadır²¹³. Sistem içinde en ağır ceza uygulaması, vergi kaybını doğuracak davranışın bilinçli yapılması halinde öngörülmüştür. Vergi kaybına ihmalkarlıkla sebebiyet verilmesi halinde ise, daha hafif bir ceza düşünülmüştür. Vergi suçu işleyen failden

²⁰⁹ BEATTIE C.N., **Element Of The Law Of Income Capital Gains Taxation**, Ninth Edition, London, 1970, s. 225; aktaran HIZLI, a.g.e., s. 20.

²¹⁰ BEATTIE, a.g.e., s. 226; aktaran HIZLI, a.g.e., s. 20.

²¹¹ HIZLI, a.g.e., s. 20.

²¹² ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 158-163.

²¹³ ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 163.

vergi cezası ile birlikte kaçırılan vergi üzerinden hesaplanan aylık gecikme faizi (zammı) de alınır. Bu şekilde, vergi aslının vadesinde ödenmemiş olmasından doğan devletin kaybı, faiz geliri ile karşılanmaktadır²¹⁴. Yükümlünün ihmalkar davranışları sonucunda vergi kaybına yol açılması halinde usulsüzlük cezasının yanında, ödenmesi gereken gerçek vergi miktarı ile ödenen vergi miktarı arasındaki farkın tahsili ile yetinilmektedir. Kasıtlı davranışlarda ise, usulsüzlük cezası haricinde ziyaa uğratılan vergi aslının yanı sıra bir katı tutarında da ilave ceza öngörülmektedir. Kendisine ihtarname gönderilerek uyarılan bir yükümlünün kasti davranışları tekerrür ederse; geçmiş yıllar gelir eğilimlerine bakılarak hesaplanan tahmini gelirin vergisi de tahsil olunabilmektedir²¹⁵. Tekerrür halinde daha ağır ceza verilmektedir. Fakat; bu cezanın ödenmesi gereken verginin %100'ünü aşamaması gerekmektedir. Vergi kaybı suçuna iştirak halinde para cezası verilmektedir²¹⁶.

D. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalara adli mahkemelerce bakılmakta olan²¹⁷ ABD'de vergi suç ve cezaları, Internal Revenue Code ile düzenlenmiştir²¹⁸. Federal Gelir Kanunu olan Internal Revenue Code, çeşitli tarihlerde çıkartılan kanunlarla bir takım değişikliklere uğramıştır.

Kanuna göre, vergi kaçırmaya yönelik hareketlerde bulunanların kasdının kanıtlanması halinde hükmolunacak ceza, para cezası, beş yılı geçmemek üzere hürriyeti bağlayıcı ceza veya para cezasının yanı sıra hürriyeti bağlayıcı ceza olmaktadır. Tahakkuk etmiş herhangi bir vergiyi ödemeyenler, vermek zorunda oldukları beyannameleri vermeyenler, kayıtları gereği gibi tutmayanlara ve hazine tarafından istenen yükümlülüklerine ilişkin bir bilgiyi zamanında sağlamayanlar para cezası ve/veya bir yıldan fazla olmamak

²¹⁴ BEATTIE, a.g.e., s. 224; aktaran HIZLI, a.g.e., s. 20.

²¹⁵ Öcal GÖZÜKARA, "İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları-1", **Vergi Dünyası**, Mayıs 1992, s. 50.

²¹⁶ ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 163.

²¹⁷ KIZILOLOT-KIZILOLOT, a.g.e., s. 89.

²¹⁸ ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 158-163.

üzere hürriyeti bağlayıcı cezaya mahkum edilir. Hileli ve gerçek dışı beyanlarla vergi kaçırma bakımından, sahte belge düzenlenmesi veya hileli hareketlerin bizzat yükümlü tarafından yapılmış olması halinde de, başkası tarafından düzenlenen bu tür belgelerin bilerek kullanılması halinde ceza uygulanmaktadır. Bu doğrultuda, "yükümlünün hileli eylemler ya da gerçeğe uymayan beyanlar sureti ile vergi ziyaına sebebiyet vermesi ya da sahte belge düzenlemesi" ve "üçüncü şahıslarca düzenlenen sahte belgelerin yükümlü tarafından kullanılması" fiilleri suç olarak düzenlenmiştir. Sahte belge düzenlemek ya da hileli hareketlerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi, beş yıla kadar hapis ve para cezasını gerektirmektedir. Başkaları tarafından düzenlenen sahte belgelerin kullanılması durumunda uygulanacak ceza ise, bir yıla kadar hapis ve para cezasıdır. Bu gibi durumlarda somut olayın özelliklerini ve failin kişiliğini dikkate alarak cezalardan yalnızca birini uygulamak yetkisi de tanınmıştır²¹⁹.

Vergi incelemesine yetkili elemanlar tarafından yapılan tanıklık çağrılarına uymayanlar ve istenilen belgeleri vermeyenler, vergi dairesine yalan beyanda bulunanlar için hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür. Internal Revenue Code'de kamu görevlilerinin vergi kaçakçılığı suçuna iştirakleri düzenlenmektedir. Bu tür kaçakçılık fiillerine katılan kamu görevlileri için daha ağır cezalar öngörüldüğü gibi, bunların kamu görevinden çıkarılmalarına dahi karar verilebilmektedir.

²¹⁹ ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 158.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DEFTER VE BELGELER İLE İLGİLİ

HÜRRİYETİ BAĞLAYICI VERGİ SUÇ ve CEZALARI

I. VERGİ USUL KANUNU'NDA DEFTER TUTMA ve BELGE DÜZENİNE UYMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE DAYALI VERGİ SUÇ ve CEZALARI

A. DEFTER TUTMA ve BELGE DÜZENİNE UYMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Vergi mükelleflerinin yerine getirmesi gereken pek çok yükümlülük mevcuttur. Bu yükümlülükler, maddi ve şekli yükümlülükler olarak ikiye ayrılmaktadır. Mükellefin ilk ve en önemli ödevi, vergi borcunu vergi kanunlarında öngörülen zamanda, miktarda ve biçimde ödemektir. Bu temel yükümlülüğe maddi yükümlülük denir. Fakat; devletle mükellefler arasındaki vergi ilişkisinin düzgün işleyebilmesi için vergi kanunlarına uygun olarak hesaplanan vergi borcunu ödeme dışında, mükelleflerin pek çok ödevi de yerine getirmeleri gerekmektedir. Usul ve biçime ilişkin bu ödevlere biçimsel (şekli) ödevler adı verilmektedir. Bu ödevler, başta VUK olmak üzere çeşitli vergi kanunlarında yer almaktadır. Söz konusu ödevlere uyulmasının, işletmelerle ilgili kişilerin sağlam bilgiler edinmesini sağlamak, firmaların işletme ve muhasebe yöntemlerini geliştirmek, ekonominin bütünü hakkında değerlendirme yapacak kamusal ve özel kuruluşlara daha doğru veriler sağlamak gibi yan faydaları da mevcuttur.

Vergi sistemimizde, mükelleflerin beyanları esastır. Beyana dayalı sistemlerde; mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu sağlamak üzere vergi kanunlarıyla mükelleflere çeşitli yükümlülükler getirilmiştir. Bunlar, mükellefiyetle ve ticari işletmeyle ilgili değişiklikleri vergi idaresine bildirme, defter tutma, vergi kanunlarıyla belirlenen belgeleri düzenleme, kullanma,

muhafaza ve ibraz etme olarak sayabiliriz²²⁰. Bir diğer ifadeyle; Türk vergi sisteminde matrahın tespiti bakımından mükellefler etkin rol oynamaktadırlar. Olaya bu yönüyle bakıldığında, belge düzeninin beyan usulünün zorunlu bir tamamlayıcısı olduğu açıktır²²¹. Çünkü devlet, mükelleften vergi alırken mükellefin beyanına göre hareket etmekte ve mükellef tarafından beyan edilen matrah üzerinden vergi hesaplanmaktadır. Beyan esasının uygulandığı bir vergi sisteminde, mükelleflerin defterlerinde yer alan kayıtların gerçeği yansıtması büyük önem arz etmektedir. Bunun ispatı ise, mükelleflere düşmektedir. Söz konusu kayıtların, dolayısıyla da beyanının doğruluğunu mükellef belgelere dayanarak ispatlayabilecektir. Belge ve belge düzeni, hem mükelleflerin iddialarının ve beyanlarının ispatında hem de vergiyi doğuran olayın tespiti bakımından son derece büyük önem taşımaktadır.

Belgeleme düzeni gereksinimi gerçekte, faaliyet alanı genişleyen, dolayısıyla yatay ve dikey örgütlenme ihtiyacındaki mükellef için de yaşamsal önem taşımaktadır. Belgeleme düzenine uymayan, faaliyetinin özelliğine uygun belgeleme ve denetim mekanizması kurmayan, geliştirmeyen mükellefin ticari ömrü uzun olamayacaktır. Devletin de yüklendiği kamu hizmetlerini “sosyal devlet” bilinci içinde vermesi için, her alanda olduğu gibi, vergileme alanında da belgeleme düzeni kurup yerleştirmesi, sağlıklı biçimde işleyişini temin etmesi gerekir²²².

B. VERGİ USUL KANUNU’NDA DEFTERLER ve BELGELERLE İLGİLİ VERGİ SUÇ ve CEZALARI

VUK, ceza hukuku açısından temel ceza kanunu olan TCK’yı tamamlayıcı niteliktedir. Sık sık değişikliğe uğrayan VUK, kendine özgü kurallarıyla

²²⁰ Sadettin ÇAKILI-Yasin CEYLAN, “Kanuni Defterlerin Tasdikinin KDV İndirimine Etkisi”, <http://archive.ismmmo.org.tr>, s. 1.

²²¹ Şükrü KIZILOĞ, “Vergi Hukukunda Naylon Fatura Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Bunları Bilerek Kullanılma”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 188, Nisan 1997, s. 5.

²²² Nuri OK-Ahmet GÜNDEL, **Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 157.

bağımsız bir “vergi ceza hukuku” oluşturma yolundadır ve idari ceza, adli ceza ayırımında özgün bir suç ve ceza sistemi özelliği göstermektedir²²³.

Türk vergi sisteminde kullanılan belgeler ve defterler ile ilgili en kapsamlı düzenleme VUK’da yapılmıştır. Şöyle ki VUK, yalnızca kullanılacak defter ve belgeleri belirtmekle yetinmemiş, söz konusu defter ve belgelerle ilgili olarak uyulması gereken kurallar konusunu da düzenlemiştir. Ayrıca, söz konusu kurallara, düzenlemelere uyulmaması halinde oluşacak suç ve cezalar da detaylı olarak belirtilmiştir. Türk vergi hukukunda defterler ve belgelerle ilgili suçlar, idari ve adli vergi suçları olarak ikiye ayrılmaktadır.

II. VERGİ USUL KANUNU’NDA DEFTERLER ve BELGELERLE İLGİLİ İDARİ VERGİ SUÇ ve CEZALARI

İdari nitelikli vergi suç ve cezaları, VUK’un dördüncü kitabının ikinci kısmının bir ve ikinci bölümünde düzenlenmiştir. Birinci bölümde, vergisel ödevlere ilişkin aykırılıkların vergi ziyayı doğurması halinde uygulanacak vergi ziyayı cezası; ikinci bölümde ise vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması halinde uygulanacak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları yer almaktadır.

A. VERGİ ZİYAI SUÇUNUN UNSURLARI ve CEZASI

1. Genel Açıklama

VUK’un 344. maddesinin 4369 sayılı Kanunun 11. maddesiyle yapılan değişiklikten önceki şekli, vergi idaresinin cezalandırma yetkisine giren kaçakçılık suçunu tanımlamaktaydı. Madde başlığı ise, “Kaçakçılık Suçunun Tarifi” idi. Kanunun mükerrer 347. maddesinde ağır kusurun; 348. maddesinde ise kusurun tanımına yer verilmiş bulunmaktaydı. 4369 sayılı Kanun, 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, mükerrer 347 ve 348. maddeler ile bu suçların cezalarını düzenleyen 349 ve mükerrer 349.

²²³ Ahmet SOFUOĞLU, **Türk Ceza Yargılaması Açısından Vergi Kaçakçılık Suçları Değerlendirmesi**, Yüksek Lisans Tezi, 1996, www.bayar.edu.tr/~sosyal/tezler.htm.

maddeleri yürürlükten kaldırmıştır. 344. madde de yeniden kaleme alınmıştır. Yapılan değişiklikle vergi ziyaına bağlı kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılmış, “vergi ziyaı suç ve cezası” adı altında tek bir ceza uygulamasına yer verilmiştir. Yeni düzenleme ile, vergi ziyaına yol açan suçların cezasında karmaşa önlenmiş ve çok daha basit bir suç modeli getirilmiştir. Vergi ziyaı suçu, 3. fıkrada 359. maddede yazılı eylemlere yapılan atıf nedeniyle, değişiklikten evvelki kusur ve kaçakçılık suçlarının karşılığıdır. Fark ise, suçun isminde ve cezanın hesabındadır²²⁴.

Maddenin değişiklik gerekçesinde, vergi kaybına yol açan fakat kasıtlı olmayan fiiller için de kullanılan kaçakçılık ve ağır kusur gibi ifade tarzı itibariyle rencide edici terimler yerine “vergi ziyaı cezası” ibaresiyle ceza kesilmesi yönteminin getirilmiş olduğu belirtilmiştir. Kanundaki suç tanımı şu şekildedir: “Vergi ziyaı suçu, yükümlü veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir” Tanımdan hareketle;

- i. Vergi ziyaı suçu, vergi mükellefi veya sorumlular tarafından işlenebilir.
- ii. Vergi ziyaı suçunda suç fiillerine yer verilmiş değildir.
- ii. Vergi ziyaı suçunun sonucu, 341. maddedeki şekliyle vergi ziyadır²²⁵.

VUK'un 341. maddesine göre de; "Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir. Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez."

²²⁴ CANDAN, a.g.e., 2004, s.41.

²²⁵ BAYRAKLI, a.g.e., s. 255.

VUK'un 344. maddesindeki tanıma göre; vergi ziyai suçu, yalnızca vergi yükümlüleri ve sorumluları tarafından işlenebilecektir. Ancak, mükellef veya sorumlu olmayanların vergi kanunlarına aykırı davranışları, koşulları varsa, mükellef veya sorumlular tarafından işlenen suça iştirak teşkil edebilecektir²²⁶. Tanımdan çıkan bir diğer sonuca göre ise, vergi ziyai suçunun oluşabilmesi, vergi ziyasına (kaybına) sebebiyet verilmesine bağlıdır. Vergi ziyai ise, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, verginin zamanında fakat noksan tahakkuk ettirilmesi, zamanında tahakkuk ettirilen verginin haksız yere geri alınması veya haksız iadesine sebebiyet verilmesidir²²⁷. Vergi ziyainın teşekkülünde iki unsur vardır²²⁸: Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemeli veya eksik tahakkuk ettirilmeli, geç veya eksik tahakkuk, mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi yahut eksik yerine getirmesinden doğmalıdır.

2. Vergi Ziyai Suçunun Unsurları

Mali nitelikli cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan faile ceza kesilemez. Bunun nedeni, idari/vergi cezaları için de geçerli olan, cezayı gerektiren fiilin bütün unsurları tamam olmadan ceza uygulanamayacağına dair genel ceza hukuku ilkesidir ki bu ilke, kıyas ya da varsayım yoluyla ceza tayinine imkan vermemektedir.

Vergi ziyai suçu, VUK'da 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonucu oluşturulan ve meydana getirdiği neticeden ismini alan bir vergi suçudur. Ekonomik suçlar içinde önemli bir yere sahip olan vergi ziyai suçu, VUK'un 344. maddesinde düzenlenmiştir. Kaynak değerine sahip bir normda yer alması bakımından bir sorun bulunmamaktadır. VUK'un 344. maddesinde düzenlenen vergi ziyai suçunun cezası, aynı maddenin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Kanunda hem suça hem de cezaya yer verilmiştir²²⁹. Kaçakçılık suçundan farklı olarak, vergi ziyai suçunda vergi kaybı neticesini

²²⁶ CANDAN, a.g.e., s. 42.

²²⁷ CANDAN, a.g.e., s. 43.

²²⁸ Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1998, s. 813.

²²⁹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 40.

doğuran fiil açısından bir sınırlama yoktur. Vergi ziyaı suçu, serbest hareketli suçlara örnektir. Şöyle ki; serbest hareketli suçlar, kanunlarda yalnızca neticesi gösterilmekle yetinilen suçlardandır, söz konusu neticenin nasıl bir fiille gerçekleştirilmiş olduğu üzerinde durulmaz²³⁰.

a. Maddi Unsur

Vergi ziyaı suçunun maddi unsuru, kanuna uygun bir fiilin bulunması olup, hareket ve netice olarak iki alt gruba ayrılmaktadır. Elbette hareket ile netice arasında nedensellik bağının bulunması da gerekmektedir²³¹. Kanun, vergi kaybına sebep olan her türlü hareketi vergi ziyaı suçunun hareket unsuru kabul etmiştir. Çünkü; 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile vergi kaybını kendine netice olarak alan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçları ortadan kaldırılmış ve vergi ziyaı suçu düzenlenmiştir. VUK'un 344/1. maddesi uyarınca vergi ziyaı suçu, 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir. VUK md. 344/1'deki düzenlemeyle, vergi ziyaı suçunun oluşabilmesi için vergi ziyasına VUK md. 341'de yazılı hallerle sebebiyet verilmesi aranmıştır. Kısaca; vergi ziyaı suçunun maddi unsuru, VUK'un 341. maddesinde vergi ziyasına sebebiyet veren haller olarak düzenlenen kanuna aykırı davranışlardır²³².

aa. Hareket

Ceza hukuku alanında önem taşıyan hareket, kanunun suç saydığı sonuca neden olan harekettir. Kanunlarda hareket unsuru ya teker teker sayılır ya da genel olarak açıklanır²³³. VUK'un 341. maddesinde vergi ziyaı, vergi ile ilgili

²³⁰ BAYRAKLI, a.g.e., s.256.

²³¹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 41.

²³² Yılmaz ÖZBALCI'ya göre; vergi ziyaı cezası uygulamasını gerektiren suçlarda, suçun maddi unsuru, vergi ziyasının ortaya çıkmasıdır. Vergi ziyaı olmadan söz konusu suçtan bahsetmek mümkün olmadığı gibi, ceza uygulaması da yapılamayacaktır. Turgut CANDAN'a göre ise, vergi ziyaı suçunun maddi unsuru, vergi ziyaı değil, vergi ziyasına sebebiyet verdiği 341. maddede söylenen fiillerdir. Yani; vergi ziyaı suçunun oluşabilmesi, vergi ziyasının anılan hallerden biri veya birkaçı ile meydana gelmiş bulunmasına bağlıdır. Bu, 344. maddenin ilk fıkrasına göre böyledir. 344. maddenin 3. fıkrasına göre ise, vergi ziyasına VUK'un 359. maddesinde düzenlenen eylemler ile sebebiyet verilmiş olmalıdır.

²³³ MUTLUER, a.g.e., s. 375.

ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır. Vergi ziyanına neden olan hareketler ise: Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar veya sair suretlerle verginin eksik tahakkukuna veya geri verilmesine neden olmak, yukarıda belirtilen durumlarda verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ya da haksız iadenin geri alınması, vergi ziyanına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesidir.

Vergi ziyanına sebebiyet veren her türlü hareket, vergi ziyayı suçunun hareket unsuru olarak kabul edilmiştir. Cezalandırmada ise, ağırlıkları farklı düzeylerde olan fiiller üç grupta toplanmıştır. Bu üç grup içinde yer alan fiillerden herhangi birinin icra edilmesi halinde ilgili şahıs suç işlemiş olacaktır²³⁴. Kanun koyucu, farklı gruplar için de farklı ağırlıkta cezalara yer vermiştir. Ancak; burada üzerinde durulması gereken nokta, vergi ziyasının suçun bir unsuru olmadığıdır. Çünkü, vergi ziyayı bir suçtur. Suç unsurları açısından bakılınca, maddi unsurun bir karşılığı değildir²³⁵. Vergi ziyayı suçunda hareket, yapma veya yapmama şeklinde de olabilmektedir. Örneğin, beyanname vermemek, yapmama şeklinde; matrahın eksik bildirilmesi ise yapma şeklinde gerçekleştirilen hareketlerdir²³⁶.

aaa. Ağır Nitelikli Fiiller

VUK'un 344. maddesinin 3. fıkrasında yer alan atıfla VUK'un 359. maddesindeki fiiller, vergi ziyayı suçunun hareket unsuru olarak düzenlenmiştir. Bu fiiller aynı suç kapsamında yer alan orta ve hafif nitelikli fiillerden daha ağır biçimde cezalandırılmaktadır. Bu hareketlerin suç oluşturması için "vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler" üzerinden işlenmesi, vergi açısından buna dayanılması esastır.

²³⁴ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 41.

²³⁵ SABAN, a.g.e., s. 289.

²³⁶ BAYRAKLI, a.g.e., s.256.

Ağır nitelikli fiilleri şu şekilde sıralayabiliriz: Hesap ve muhasebe hileleri yapmak, uydurma hesaplar açmak, çift defter kullanmak, belgeleri ve defter kayıtlarını tahrif etmek veya gizlemek, yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak, defterleri, kayıtları veya belgeleri yok etmek, defter sayfalarını kopartarak yok etmek, sahte belge düzenlemek ya da kullanmak, matbaalarca sahte belge basımı veya bunların kullanımı.

aab. Hafif Nitelikli Fiiller

Kanunda, beyannamenin kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilmesi, hafifi nitelikli fiil olarak belirtilmiştir. Buradan hareketle, fiilin hafif nitelikli fiil teşkil etmesi açısından ilk şartın, beyannamenin kanuni süresi geçtikten sonra verilmesi olduğunu söyleyebiliriz. Beyana dayalı vergilerde beyan süreleri ise, ilgili kanunlarda gösterilmiştir. İkinci şart olarak, burada sözü edilen mükellefin beyanname verme mecburiyeti olan kişilerden olması gerekmektedir. Beyannamenin kendiliğinden verilmesi ile anlatılmak istenen ise, beyannamenin verildiği an itibariyle daha önceden “mükellef nezdinde” vergi incelenmesine başlanılmamış veya “işlemin takdir komisyonuna sevk edilmemiş” olmasıdır. Mükellef nezdinde inceleme başladıktan veya takdir komisyonuna sevk edildikten sonra beyanname verilmesi, vergi ziyayı suçu açısından hafif nitelikli fiil olarak nitelendirilemeyecektir²³⁷.

aac. Orta Nitelikli Fiiller

Vergi ziyayı suçuna yol açan orta nitelikli fiiller, kanunda sayılmış değildir. Söz konusu fiillerin neler olduğu, kanunda yar alan ağır ve hafif nitelikli fiillerden yola çıkılarak belirlenmiştir. O halde, bir fiilin vergi ziyayı suçu açısından orta nitelikli olarak değerlendirilebilmesi için, söz konusu fiilin ağır ve hafif nitelikli fiillerin dışında kalması ve vergi ziyayına sebebiyet vermesi yeterlidir. Bu durum, her ne kadar cezalandırmada geçerli olan açıklık ve

²³⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 61.

belirlilik ilkelerine ters düşüyor olsa da, orta nitelikli fiillerin sayılmak suretiyle tespiti nerdeyse imkansızdır²³⁸.

ab. Netice

Vergi ziyai suçu açısından netice, vergi ziyanının yani vergi kaybının varlığıdır. Bu, suçun tamam olması için şarttır. Vergi ziyai suçunda, “vergi kaybı” ögesi yer aldığı için bu suç, “zarar suçu” olarak nitelendirilmektedir. Çünkü; söz konusu suçun işlenmesiyle devlet hazinesi bir zarara uğramaktadır. Vergi ziyanına yol açan fiil ne zaman gerçekleştirilirse gerçekleştirilsin suç, vergi ziyanının meydana geldiği anda işlenmiş kabul edilir. Mesela, 24.08.2005 tarihli sahte faturayı bu tarih itibariyle kullanan bir mükellef açısından, eksik vergi tahakkukuna dayanan vergi ziyanına neden olduğu Katma Değer Vergisi itibariyle 20.09.2005; Gelir Vergisi itibariyle 15.04.2006 tarihi suç tarihi olarak kabul edilecektir. Sahte fatura kullanmak, aynı zamanda adli nitelikli bir suç olan kaçakçılık suçunu oluşturduğundan buna ilişkin ceza da ayrıca verilecektir. Bu suçun işlenmiş sayılması için vergi ziyai aranmadığı için suç tarihi, sahte belgenin fiilen kullanıldığı tarih yani 24.08.2005 olacaktır²³⁹.

ac. Nedensellik Bağı

Vergi ziyai suçunda da, nedensellik bağı açısından, vergi kaybının vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun fiili neticesinde meydana gelmiş olması gerekmektedir²⁴⁰. Vergilendirme ile ilgili ödevleri eksik yerine getirme veya getirmeme sonucu eğer vergi kaybı oluşuyor ise uygun illiyet bağı vardır²⁴¹.

b. Manevi Unsur

Vergi ziyai suçunun manevi unsuru konusunda VUK’da açık bir düzenleme mevcut değildir. Vergi ziyai suçunda, suçun meydana gelmesi açısından vergi

²³⁸ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 62, 63.

²³⁹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 63.

²⁴⁰ BAYRAKLI, a.g.e., s.259.

²⁴¹ SABAN, a.g.e., s. 289.

kaybı ister hata, ister ihmal, ister kasıtlı davranışla gerçekleştirilmiş olsun bir farklılık arz etmeyecektir. Madde gerekçesinde de“...vergi kaybı (ziya) ister hatadan, ihmalden veya bir usulsüzlükten doğmuş olsun, isterse nitelikli ve kasıtlı olsun vergi cezası kesilmesi konusunda farklılık arz etmeyeceği” belirtilmiştir. Kabahatler Kanunu açısından da vergi zıya suçu, hem basit hem taksirli işlenebilecektir. Kabahatler Kanunu’nun 3. maddesi, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilse bile, vergi zıya suçu, hem kasten hem de taksirle işlenmeye elverişlidir.

c. Hukuka Aykırılık

Vergi ceza hukukunda da bazı suç fiilleri açısından hukuka uygunluk sebebi öngörölmüş olabilmektedir. Bu durumda, vergi zıya suçu ve dolayısıyla da cezası öngörölmemiştir. Bir fiilin vergi zıya suçuna sebebiyet veren bir fiil olarak nitelendirilmesi için, hukuka aykırılık unsurunu taşıması ve hukuka uygunluk sebebi olarak adlandırılan bir durumun olmaması gerekmektedir. Zira, bu durum bütün suçlar için geçerlidir.

3. Vergi Zıya Suçunun Cezası

Vergi zıya suçunun cezası, vergi idaresi tarafından kesilen idari cezalardan olduğu için, para cezası şeklinde öngörölmüştür. 4369 sayılı Kanun ile getirilen sistemde üç tür vergi zıya cezası kesilmektedir:

i. Genel olarak kesilecek ceza miktarı, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarıdır. 5479 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce bu tutara her ay için gecikme faizinin yarısı eklenmekteydi.

ii. Vergi zıya, VUK’un 359. maddesinde yazılı kaçakçılık fiilleriyle işlenirse kesilecek ceza, vergi zıya cezasının üç katı olarak uygulanacaktır. Kaçakçılık fiillerinin iştirak halinde işlenmesi halinde, iştirakçilere kesilecek cezalar, vergi zıya cezasının bir katı tutarındadır. Kaçakçılık fiillerinin müeyyidesi, hürriyeti bağlayıcı cezadır. Vergi zıya cezasının kesilmesi, söz konusu hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

iii. Vergi mükellefinin vergi ziyai suçuna konu olan eylemi, kanuni süresi içerisinde beyanname vermeme şeklinde gerçekleştirilmiş olabilir. Yükümlü, beyannamesini vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verecek olursa, kesilecek vergi ziyai cezası, normal cezanın yüzde ellisi oranında olacaktır.

VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasında, vergi ziyai suçunu işleyene kesilecek cezanın, ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu kanunun 112. maddesine göre ziya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesiyle hesaplanacağı belirtilmekteydi. Formül ile ifade edecek olursak, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından önce vergi ziyai suçunun cezası şu şekilde hesaplanmaktaydı: Ziyaa uğratılan vergi miktarı + (VUK'un 112. maddesine göre hesaplanacak gecikme faizi/2) = Vergi ziyai cezasının miktarı.

Vergi ziyai cezasının bu şekilde hesaplanması çok eleştirilmiştir. Eleştirilerin odak noktasında, ek cezanın vergi idaresi tarafından tespiti ve ceza ihbarnamesinin düzenlenmesinin temel ölçüyü oluşturması ve açık olması ilkeleri, hukuki güvenlik, eşitlik ve kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesine aykırı olması yer almaktadır. Yerel bir vergi mahkemesinin Anayasa Mahkemesi'nde açmış olduğu itiraz davası sonucunda Anayasa Mahkemesi vergi ziyai cezasının hesaplanmasına ilişkin hükmü iptal etmiştir. Söz konusu iptal kararının yürürlüğü için de 6 ay süre öngörülmüştür. Gerekçe olarak ise, ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenecek ve cezanın hesabında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin belirlenmesi ve bu durumun öngörülecek cezanın miktarında belirsizliğe yol açması olarak gösterilmiştir. Anayasa Mahkemesi, burada cezada kanunilik ilkesine aykırılık noktasında durmuştur. Aynı dönemde aynı miktarda suç işleyenlere uygulanacak ceza miktarının farklı olması, kanun önünde eşitlik ve hukuk devleti ilkelerine de aykırılık teşkil etmektedir. Cezaların niteliklerinden bir tanesi de belirli olmasıdır. Diğer bir ifadeyle, suç

işlenmeden evvel müeyyide olarak öngörülmüş ceza bilinmelidir. Oysa, gecikme faizi oranının yarısı kadar cezaya eklenmesi, cezaların belirliliği ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Yasama organı, anayasaya aykırılığı ortadan kaldırmak için 5479 sayılı Kanun ile gerekli düzenlemeyi yapmış ve vergi ziyai suçunun cezasını “kayba uğratılan verginin bir katı tutarında ceza” olarak tespit etmiştir. Böylelikle, kayba uğratılan verginin bir katına gecikme faizinin yarısının eklenmesinden vazgeçilmiştir.

B. USULSÜZLÜK SUÇLARININ UNSURLARI ve CEZASI

1. Genel Açıklama

VUK'un 351. maddesinde usulsüzlük, “vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi” olarak tanımlanmıştır. Vergi yükümlülüğü, maddi ve biçimsel yükümlülüklerden oluştuğuna göre, maddi yükümlülüğe aykırı hareket edilmesi, vergi ziyai suçuna sebebiyet vermektedir²⁴². Usulsüzlük suçları, her ne kadar tehlike suçu niteliği taşısa da, suçun neticesi bazen vergi aslına bağlı olarak vergi ziyai şeklinde olabilir²⁴³. Biçimsel yükümlülüklerle aykırı hareket etmek, aynı zamanda vergi ziyasına da sebep olmuşsa, fikri içtima hükümleri gereğince, tek fiil ile usulsüzlük yanında vergi ziyai suçu da işlenmiş ise, kesilecek ceza, miktarı itibarıyla en ağır olanıdır (VUK md. 336).

Usulsüzlükle ilgili düzenlemelerin amacı, vergi idaresinin, mükelleflerin vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemleri üzerindeki denetimini kolaylaştırmak, vergi kaçağını asgariye indirecek bir vergi güvenlik mekanizması oluşturmaktır. Yükümlülerin bu düzenlemelere aykırı hareket etmeleri halinde, söz konusu güvenlik mekanizması etkisiz hale gelecektir. Bu durum aynı zamanda, devletin vergi gelirlerinin azalmasına sebebiyet verebilecek niteliktedir. Bu sebepten, anılan yükümlülüklerle aykırı davranışlar, vergi suçu olarak nitelendirilmiş ve müeyyideye tabi tutulmuştur. Usulsüzlük fiilleri, vergi

²⁴² ŞENYÜZ, a.g.e., s. 85.

²⁴³ BAYRAKLI, a.g.e., 1999, s. 263.

ziyayı tehlikesi oluşturmamasının yanı sıra devletin koymuş olduğu şekli yükümlülüklerin de ihlali sonucunu doğuracağı için cezalandırma yoluna gidilmektedir²⁴⁴.

Usulsüzlük suçuna konu olan fiil, vergi mükellefi veya sorumlusunun iradi bir hareketi olabilir. Fakat, bu iradi hareketin her zaman vergi kaçırma amacına yönelik olması söz konusu değildir. Bu fiillerin usulsüzlük teşkil etmesi için, dikkat ve özen eksikliğinden kaynaklanması da gerekmemektedir. Bu yönüyle usulsüzlük suçları, ceza hukukundaki objektif sorumluluk hallerine benzemektedir. Vergi idaresinin ceza kesebilmesi için, mükellefin iradesinin kusurlu olduğunu ispatlama mecburiyeti yoktur. Ceza muhatabı da, kanunda öngörülen haller dışında, kusursuzluğunu ispatlayarak cezadan kurtulma imkanına sahip değildir. Fiilin varlığını ve muhatap alınan vergi yükümlüsüne veya sorumlusuna aidiyetini yani; illiyet bağıını tespit eden vergi idaresi, ceza kesme yetkisini kullanabilecektir. Ceza sorumlusu, eylemin gerçek olmadığını veya gerçekliği kanıtlanmış olsa dahi, kendisine atfedilemeyeceğini yargı organı önünde ispat edebilirse cezadan kurtulabilecektir.

2. Genel Usulsüzlük Suçu

Usulsüzlük suçunun ilk şekli olan genel usulsüzlük suçu, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması halini ifade etmekte (VUK md. 351) ve vergi mükellefiyetine bağlı olarak, bildirim, belge alma-verme, belge bulundurma, defter tutma ve tasdik ettirme vb. hususlara ilişkin aykırılıkları cezalandırmayı amaçlamaktadır. Kısaca, şekli ödevlerin hedef alındığı görülmektedir²⁴⁵. Vergi ödevi ilişkisi içerisinde şekli yükümlülüklerin ihlal edilmesi, kamu menfaatinin ihlali anlamına gelmektedir. Çünkü; kamu düzeninin korunması ve kamu menfaatlerinin ihlal edilmemesi, vergilerin şekli yükümlülüklerinden beklenen amaçtır²⁴⁶. Genel usulsüzlük suçu, vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun olarak

²⁴⁴ BAYRAKLI, a.g.e., 1999, s. 253.

²⁴⁵ KIZILOL-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s. 246.

²⁴⁶ BAYRAKLI, a.g.e., s. 264.

yerine getirilmemesi ile oluşur. Ortaya çıkan vergi kaybı ise, mali nitelikli ceza ile karşılanır.

a. Genel Usulsüzlük Suçunun Unsurları

Genel usulsüzlük suçu, VUK'un 351. ve 352. maddeleriyle düzenlenmiştir. VUK'un 352. maddesinde yapılan atıf gereği cezalar, kanuna bağlı cetvel şeklinde belirtilmiştir. Suça ilişkin ceza, mükellef grupları itibariyle maktu para cezaları şeklinde tespit edilmiştir²⁴⁷.

aa. Maddi Unsur

Suçlarda hareket unsuru denilince, kanunun suç saydığı bir sonuca neden olan hareketin varlığı anlaşılmaktadır. Genel usulsüzlük suçunun oluşması için kanunda belirtilen fiillerden herhangi birinin icrası yeterlidir. Bu sebeple bu suç, tek ve bağlı hareketli suç kategorisinde yer almaktadır²⁴⁸. Vergi kaybı önemli olmaksızın hareketin icrası, suçun oluşması için yeterli görülmüştür²⁴⁹. Usulsüzlük suçu, vergi kaybı yaratmasa bile vergi kaybı oluşma tehlikesi yarattığı için tehlike suçu niteliğindedir. Bu sebepten, her iki derece yer alan fiiller neticesinde herhangi bir vergi kaybı doğmasa bile, o fiile uyan ceza mutlaka kesilecektir. Fakat; fiilin işlenmesiyle vergi ziyayı da meydana gelmiş ise; hangi cezanın kesileceği meselesi, suçlarda içtima hükümlerine göre çözüme kavuşturulacaktır.

Genel usulsüzlük suçu fiilleri, taşıdıkları ağırlıklara göre kendi içinde birinci ve ikinci derece fiiller olarak ayrılmaktadır. Birinci derece fiiller şunlardır: Beyannamelerin kanuni süresinde verilmemesi, defterlerin tutulmaması, kayıt ve belgelerin noksan, usulsüz ve karışık oluşu, ekim-sayım beyanında bulunulmaması, defterlere ilişkin kayıt nizamına uyulmaması, işe başlamanın zamanında bildirilmemesi, defter tasdiklerinin yaptırılmaması veya ek

²⁴⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 86.

²⁴⁸ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 86.

²⁴⁹ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, 11. Baskı, Ankara, 2005, s. 87.

süreden sonra tasdiki, diğer ücretlerin zamanında tarh edilmemesi, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin birinci ek süreden sonra verilmesi²⁵⁰. VUK'un 172. maddesinde belirtilen; ticaret ve sanat erbabına, ticaret şirketlerine, iktisadi kamu müesseselerine, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelere, serbest meslek erbabına ve çiftçilere, tutulması mecburi olan defterlerle ilgili olarak; tutulan bu defterleri belirlenen süreler içinde tasdik ettirme, defterleri usul hükümlerine uyarak tutma, bu defterleri ilgili kanunlarında belirtilen sürelerle muhafaza etme ve yetkili makamlarca istendiğinde ibraz etme yükümlülükleri getirilmiştir.

VUK'un 171. maddesinde defter tutmadaki amaçlar; mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinde kontrol etmek ve incelemek, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek olarak açıklanmıştır²⁵¹. VUK'un 220. maddesinde de tasdik ettirilmesi zorunlu olan defterler; yevmiye ve envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat defteri, istihsal vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri ve serbest meslek kazanç defteri olarak belirlenmiştir. Mükellefler, VUK'un 220. maddesinde belirtilen defterleri Kanunun 221 ve 222. maddelerinde belirtilen süreler içinde tasdik ettirmek zorundadırlar. Mükelleflerin, kanuni defterlerini kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay içinde tasdik ettirmeleri halinde, haklarında aynı Kanunun 352/II-6 maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanması gerekmektedir. Kanuni defterlerini kanuni süresi içinde ve de kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay içinde tasdik ettirmeyen mükellefler hakkında da, aynı kanunun 352/1-8 maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası uygulanması gerekmektedir. Aynı Kanunun 30/3 maddesinde ise, tutulması zorunlu defterlerden hepsinin veya bir kısmının tasdik ettirilmemiş olması

²⁵⁰ KIZILOĞ-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s. 246.

²⁵¹ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 157.

resen takdir nedeni olarak sayılmıştır. Defterlerini tasdik ettirmeyen mükellefler hakkında uygulanacak birinci derece usulsüzlük cezalarının iki kat olarak kesilmesi gerekmektedir.

İkinci derece fiiller ise şunlardır: ViV beyannamesinin birinci ek sürede verilmesi (ViV beyannamesinin, beyanname verme süresini takip eden 15. günde), ikinci derece fiil olarak belirlenmiştir. Ekim-sayım beyanlarının yapılmaması, eksik veya yanlış yapılması (Ekim sayım beyanında bulunmak durumunda olan çiftçiler, bu ödevlerini her yılın kasım ayında yerine getirirler. Bu sürede ekim-sayım beyanında bulunmamak, bulunmakla birlikte VUK'un 243. maddesindeki bilgilere yer vermemek veya yanlış bilgi vermek ikinci derece usulsüzlük fiili olarak düzenlenmiştir). Bildirimlerin zamanında yapılmaması (Mükelleflere işe başlamayı bildirme dışında çeşitli hususlarda bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu bildirimlere genel olarak VUK'un 157-169. maddeleri arasında yer verilmiştir. Kanunda yer alan bu bildirimler, genel olarak şunlardır: işyeri adres değişikliği, ikametgâh adres değişikliği, mükellefiyet değişiklikleri, işyeri sayısındaki değişiklikler, işi bırakma bildirimi, bina ve arazinin kullanım tarzının değişmesi, inşaatın bitmesi, taksim ve ifraz edilmesi). Diğer ücretlilerin vergi karnelerini almamaları, defterlerin geç tasdiki, beyannamelerin, bildirimlerin ve belgelerin şekil ve içeriğe uymaması, bazı belgelerin ibraz edilmemesi de ikinci derece fiillerdendir.

ab. Manevi Unsur

Usulsüzlük suçlarını, ceza hukukundaki kabahatlere benzetmek mümkündür. Usulsüzlüklerde maddi fiilin işlendiği objektif olarak ortaya çıktığında, failin kast ve taksirle hareket edip etmediğini araştırmaya gerek yoktur. Dolayısıyla usulsüzlüklerde kusurluluk aramaya gerek yoktur. Çünkü;

burada önemli olan, kanunda belirtilen usule ve şekle ilişkin hükümlere uyulmamasıdır²⁵².

ac. Hukuka Aykırılık

Hukuka uygunluk nedenleri, bu suç açısından düzenlenmiş değildir.

b. Genel Usulsüzlük Suçunun Cezası

Genel usulsüzlük suçunun cezası, maktu para cezası olarak düzenlenmiştir. Cezalar, suç fiillerinden hemen sonra değil; VUK'a bağlı cetvel şeklinde düzenlenmiştir. Cezalar, cetvelde fiillerin dereceleri ve mükellef grupları itibariyle farklılığa tabi tutulmuştur. Her fiil için ceza öngörülmemiş, hangi fiil olursa olsun girdiği derece itibariyle cezalandırılmıştır²⁵³. İkinci derece fiiller, birinci derece fiillere göre kamu düzenini daha az ihlal eden ve vergi ziyanına yol açma bakımından daha az tehlike arz eden hareketlerdir. Dolayısıyla, ikinci derece fiiller için öngörülen cezalar, birinci derecedekilere oranla daha az tutulmuştur. Bir, iki istisna hariç, ikinci derece fiillere verilen cezalar, birinci derece fiillere verilenin yarısı olacak şekilde uygulanmaktadır²⁵⁴. Verilecek cezalar, derece olarak ve mükellef grupları itibariyle farklılaştırılmıştır²⁵⁵.

364 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olan hadler Tablo 1'de görülmektedir²⁵⁶:

²⁵² ŞENYÜZ, a.g.e., s. 100.

²⁵³ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 100.

²⁵⁴ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 100.

²⁵⁵ KIZILOT-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s. 246.

²⁵⁶ 364 sıra no.lu VUK Genel Tebliği, 20.12.2006 tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Tablo 1. Mükellef Grupları İtibariyle 1. ve 2. Derece Usulsüzlüklere İlişkin Ceza Hadleri

Mükellef Grupları	Birinci Derece Usulsüzlükler İçin 01.01.2006 tarihinden itibaren (YTL)	İkinci Derece Usulsüzlükler İçin 01.01.2006 tarihinden itibaren (YTL)
1. Sermaye Şirketleri	75	43
2. Sermaye Şirketleri Dışında Kalanlar Birinci Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	49	24
3. İkinci Sınıf Tüccarlar	24	12,7
4. Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	12,7	6,4
5. Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	6,4	3
6. Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	3	1,7

Kaynak: www.muhasabenet.net.

3. Özel Usulsüzlük Suçu

Özel usulsüzlük suçu, genel usulsüzlük suçu fiillerinde olduğu gibi vergi kanunları tarafından öngörülen şekle ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesine dayanır. Aralarındaki fark ise, özel usulsüzlük suçunun vergi yükümlülüğünü daha ağır noktalarda ihlal etmesi, dolayısıyla vergi ziyayı yaratma açısından daha elverişli ortam yaratmasıdır²⁵⁷. Özel usulsüzlük suçu, kamu düzenini genel usulsüzlük suçlarına oranla daha çok ihlal eden, vergi ziyasına neden olmaya daha yakın suçlardır. Bu sebeple, özel usulsüzlük suçu, “yakın tehlike suçu” olarak nitelendirilebilecek fiilleri kapsamaktadır²⁵⁸. Bu filer incelendiğinde, vergileme işlerinde büyük önemi olan belge düzenine uymama ve bilgi vermeme gibi suç fiilleri oldukları için, özel usulsüzlük suçu için öngörülen cezalar, genel usulsüzlük cezalarına oranla daha fazladır ve fikri içtima kabul edilmemektedir²⁵⁹.

²⁵⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 103.

²⁵⁸ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 103.

²⁵⁹ BAYRAKLI, a.g.e., s. 275.

Özel usulsüzlük suçunun fiilleri esas itibariyle vergi dönemi kapanmadan da dikkate alınabilecek, çoğunlukla vergi ziyayı ile ilişkilendirilebilecek vergi denetiminin hayata geçirilmesine uygun ortam yaratmaktadır²⁶⁰. Kanun koyucu, özel usulsüzlük suçunun vergi denetiminde arzulan etkiyi temin edeceği inancını taşımaktadır²⁶¹. Özel usulsüzlük suçu, genel usulsüzlük suçunun cevap vermediği konular için oluşturulmuştur. Genel ve özel başlığı altında iki ayrı suç oluşturulmasına rağmen yargıya taşınan uyuşmazlıklarda bu ayrımın çok net olmadığı görülmektedir²⁶².

a. Özel Usulsüzlük Suçunun Unsurları

Özel usulsüzlük suçu, 1980 sonrasında vergi kanunlarında yapılan bir dizi değişiklik sırasında 2365 sayılı kanun ile değiştirilmiş, daha sonra sırasıyla 3239, 3505, 3946, 4008, 4108 ve 4369 sayılı Kanunlarla değiştirilerek son şeklini almıştır. Özel usulsüzlük suçu, VUK'un 343, 353, mükerrer madde 354, 355, mükerrer madde 355, 356. maddelerinde düzenlenmiştir. Fiillere ilişkin cezalara da aynı kısımda yer verilmiştir. Bu suça ilişkin fiiller, çeşitli zamanlarda yapılan ilaveler ve yürürlükten kaldırmalarla sistematikten uzak, karışık bir yapıya sokulmuştur²⁶³.

Özel usulsüzlük suçu, daha ağır cezaya tabi olmasına karşın; genel usulsüzlük suçunda olduğu gibi biçimsel ödevlerin yerine getirilmemesi suretiyle kamu düzeninin bozulmasına yol açmaktadır. Kimi zaman da kamu düzenini bozmanın yanında vergi kaybı da doğmaktadır. Ancak; özel usulsüzlükler sonucu vergi kaybı da meydana gelmişse, bu kaybın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir. Kısaca; genel usulsüzlük suçunda olduğu gibi VUK'un 336. maddesine göre ictima uygulanmaz.

aa. Maddi Unsur

²⁶⁰ CANDAN, a.g.e., 1995, s. 220.

²⁶¹ Nihat EDİZDOĞAN-Metin TAŞ, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa, 1993, s. 119.

²⁶² SABAN, a.g.e., s. 300.

²⁶³ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 104.

Özel usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller, VUK'un 352. maddesinde belirtildiği üzere, vergi kanunlarınca öngörülmüş şekle ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmemesine dayanmaktadır. Özel usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller, vergileme işlerinin sağlıklı ve güvenli bir şekilde yürümesi bakımından büyük öneme sahip olan defter tutma, belge düzenine uyma, bilgi verme gibi ödevlerin ihlalini içermektedir. Özel usulsüzlük suçları, hareket (tehlike) suçları olduklarından, kanunda nitelikleri belirtilen eylemin varlığı suçun oluşması için yeterli görülmüştür. Hareket unsuru ile sonuç unsuru iç içe girmiş durumda olup, hareketin yapılması suçu ortaya çıkarmaktadır. Bu sebeple, özel usulsüzlük suçu, neticesi harekete bitişik suçlardandır. Suçun fiilleri şu şekildedir:

i. Belge düzenine ilişkin aykırılıklar dolayısı ile söz konusu olacak cezalar şöyledir:

-Fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu ve müstahsil makbuzunun verilmemesi, alınmaması veya farklı meblağlara yer verilmesi halinde kesilecek ceza: almayana ve vermeyene ayrı ayrı olmak üzere 139 YTL'den²⁶⁴ az olmamak üzere bu belgelerde yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u tutarında nispi para cezasıdır. Verilecek ceza, her bir belge nevi için 6.400 YTL'den az olmamak üzere yıl içinde toplam 64.000 YTL'yi geçemez.

-Perakende satış fişi, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, günlük müşteri listesi ve yolcu listesinin düzenlenmemesi veya farklı meblağlara yer verilmesi veyahut taşıtta bulundurulması gerekenlerin bulundurulmaması suç fiillerindendir. Kesilecek ceza, her bir belge için 139 YTL²⁶⁵ para cezasıdır. Verilecek ceza, her bir belge nevi için 6.400 YTL'den az olmamak üzere bir takvim yılı içinde toplam 64.000 YTL'yi geçemez. Belge almayanın düz tüketici olması halinde kendisine verilecek ceza, düz tüketici olmamış olsaydı kesilecek cezanın 1/5'i oranında olacaktır.

²⁶⁴ 01.01.2007'dan itibaren belirlenen tutar, bkz. VUK Genel Tebliği No: 364.

²⁶⁵ 01.01.2007'den itibaren belirlenen tutar, bkz. VUK Gen. Teb. No: 364.

ii. Günü gününe tutulan defterlere (serbest meslek kazanç defteri) kayıt yapılmaması, defterlerin işyerinde bulundurulmaması halinde kesilecek ceza, 139 YTL para cezasıdır.

iii. İşyerine vergi levhasının asılmaması halinde kesilecek ceza, 139 YTL²⁶⁶ para cezasıdır.

iv. Muhasebe sistemine uyulmaması halinde kesilecek ceza, 3.000 YTL²⁶⁷ para cezasıdır.

v. Vergi kimlik numarası kullanılmadan işlem yapılması halinde kesilecek ceza, 160 YTL²⁶⁸ para cezasıdır.

vi. Nakil araçlarının durdurulmaması halinde kesilecek ceza, 490 YTL²⁶⁹ para cezasıdır.

vii. Elektronik ortamda beyanname verilmemesi veya geç verilmesi halinde kesilecek ceza, eğer beyannameyi elektronik ortamda vermesi gereken, birinci sınıf tüccar veya serbest meslek erbabı ise 1.390 YTL²⁷⁰; ikinci sınıf tüccar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ise 640 YTL²⁷¹; diğer kişilere 300 YTL²⁷² para cezasıdır. Elektronik ortamda verilen beyannamelerin yine elektronik ortamda olmak koşuluyla yasal süresinin sonundan başlayarak 15 gün içinde verilmesi halinde ilgili cezanın ¼'ü, izleyen 15 gün içinde verilmesi halinde ise, uygun düşen cezanın ½'si verilecektir.

-Bildirim zorunluluğuna uyulmaması dolayısı ile söz konusu olacak cezalar ise şöyledir:

²⁶⁶ 01.01.2007'den itibaren belirlenen tutar, bkz. VUK Gen. Teb. No: 364.

²⁶⁷ 01.01.2007'den itibaren belirlenen tutar, bkz. VUK Gen. Teb. No: 364.

²⁶⁸ 01.01.2007'den itibaren belirlenen tutar, bkz. VUK Gen. Teb. No: 364.

²⁶⁹ 01.01.2007'den itibaren belirlenen tutar, bkz. VUK Gen. Teb. No: 364.

²⁷⁰ 01.01.2007'den itibaren belirlenen tutar, bkz. VUK Gen. Teb. No: 364.

²⁷¹ 01.01.2007'den itibaren belirlenen tutar, bkz. VUK Gen. Teb. No: 364.

²⁷² 01.01.2007'den itibaren belirlenen tutar, bkz. VUK Gen. Teb. No: 364.

Matbaaların bastıkları belgelerin vergi dairesine bildirilmemesi halinde kesilecek ceza, 490 TYL²⁷³ para cezasıdır. 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere, 640 YTL²⁷⁴ para cezasıdır. Zirai kazanç komisyonlarına bilgi verilmemesi, incelemeye yetkili kişilere bilgi verilmemesi, devamlı bilgi verme yükümlülüğüne uyulmaması, ölüm olaylarının ve intikallerin bildirilmemesi, vergi incelemesinin zorlaştırılması, ibraz mecburiyetine uyulmaması, vergi inceleme elemanının çalışma ortamının temin edilmemesi, gezip görmesine yardımcı olunmaması halinde kesilecek ceza, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbaplarına 1.390 YTL²⁷⁵ ; ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenlere 640 YTL²⁷⁶; diğer kişilere ise 300 YTL²⁷⁷ para cezasıdır. Yani bu fiillerde verilecek ceza, fiili işleyen şahsın konumuna göre farklılaştırılmış durumdadır²⁷⁸. Damga vergisine ilişkin usulsüzlüklerde kesilecek ceza, maktu damga vergilerinde %50, nispi vergilerde %10'dur.

Bakanlar Kurulu, ayrı cezalar belirlemediği takdirde, 2008 yılı vergi cezaları ise şu şekilde olacaktır:

Yeniden değerlendirme oranı netleşince, 2008 yılında uygulanacak, yeni vergi cezaları da belli olmuştur. Buna göre; fatura ya da fiş düzenlemeyen bir esnafa, tüccara ya da şirkete, 149 YTL'den 68 bin YTL'ye kadar ceza kesilebilecektir. Aynı ceza doktor ve avukatlara da uygulanabilecektir. Satıcıdan fiş, fatura ya da doktordan makbuz almayanlara da ceza kesilebilecektir²⁷⁹.

²⁷³ 01.01.2007'dan itibaren belirlenen tutar, bkz. VUK Gen. Teb. No: 364.

²⁷⁴ 01.01.2007'den itibaren belirlenen tutar, bkz. VUK Gen. Teb. No: 364.

²⁷⁵ 01.01.2007'dan itibaren belirlenen tutar, bkz. VUK Gen. Teb. No: 364.

²⁷⁶ 01.01.2007'dan itibaren belirlenen tutar, bkz. VUK Gen. Teb. No: 364.

²⁷⁷ 01.01.2007'dan itibaren belirlenen tutar, bkz. VUK Gen. Teb. No: 364.

²⁷⁸ KIZILOLOT-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s. 249.

²⁷⁹ Şükrü KIZILOLOT, "2008 Yılı Yeni Vergi Cezaları", **Hürriyet**, 7.11.2007.

1 Ocak 2008 tarihinden itibaren, 2007'de 560 YTL olan fatura kesme sınırı, 600 YTL'ye yükseltilmektedir. Bakanlar Kurulu, yetkisini kullandığı takdirde, bu tutar daha farklı olabilecektir. 2008'de, 600 YTL'yi aşan mal satışı ya da hizmet nedeniyle, müşteri istemese dahi fatura düzenlenmesi gerekmektedir²⁸⁰.

Fatura düzenlemeyen esnaf, sanatkar, tüccar ya da şirketlere; faturaya yazılması gereken tutarın % 10'u oranında "özel usulsüzlük" cezası kesilecektir. Ancak bu cezanın tutarı, düzenlenmeyen her fatura için 149 YTL'den aşağı olamayacaktır. Örneğin; 30 bin YTL'lik satışa fatura düzenlemeyene, 3.000 YTL ceza kesilecek fakat 2008 yılı içinde, fatura düzenlemeyen bir mükellefe kesilecek toplam ceza tutarı 68 bin YTL'yi aşamayacaktır²⁸¹.

Fatura vermeyene olduğu gibi, almayana da ceza söz konusudur. 2008 yılında; birinci ve ikinci sınıf tüccarların (şirketlerle, işletme ya da bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin) ve serbest meslek erbabının satın aldıkları mal ya da hizmetler için, tutarı 600 YTL'nin altında dahi olsa, fatura almaları gerekmektedir. Almadıkları takdirde, satıcıya kesilen "özel usulsüzlük cezası"nın aynısı, bunlara da kesilecektir. Sadece "tüketici" durumunda olanlara ise, fatura almadıkları takdirde 29 YTL 80 Yeni Kuruş özel usulsüzlük cezası kesilecektir.²⁸²

1 Ocak 2008'den itibaren; yazar kasa fişi ve perakende satış fişi düzenlemeyenlere, sinema, konser salonu ve tiyatro gibi eğlence yerlerinde; giriş bileti kesmeyenlere ya da taşımacılık yapıp da yolcu bileti düzenlemeyenlere, düzenlemedikleri her belge için 149 YTL "özel usulsüzlük cezası" kesilecektir. Örneğin 2 YTL'lik sandviçe ya da 25 Yeni Kuruşluk sakıza fiş kesmeyen esnaf, her fiş için 149 YTL ceza ödeyecektir.

²⁸⁰ KIZILOT, a.g.m., **Hürriyet**, 7.11.2007.

²⁸¹ KIZILOT, a.g.m., **Hürriyet**, 7.11.2007.

²⁸² KIZILOT, a.g.m., **Hürriyet**, 7.11.2007.

²⁸² KIZILOT, a.g.m., **Hürriyet**, 7.11.2007.

Bu belgeleri almayanlara da söz konusu durumun tespiti halinde 29 YTL 80 YKr özel usulsüzlük cezası kesilecektir²⁸³.

Sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listesi düzenlemeyen, kullanmayan ve bulundurmayanlara, her bir belge için 149 YTL (örneğin 20 irsaliye düzenlemeyene 2 bin 980 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilecektir²⁸⁴. Doktorlar da, hastadan tahsil ettikleri "muayene bedeli" ya da başka ad altında aldıkları paralar için, anında "serbest meslek makbuzu" düzenlemediği takdirde; doktorun vermediği her makbuz için en az 149 YTL özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Makbuz almayan hastaya da 29 YTL 80 YKr, özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak makbuz vermeyen doktora kesilecek ceza, 2008 yılında 68 bin YTL'yi geçemeyecektir²⁸⁵.

Maliye'nin istediği bilgileri vermeyenlere 330 YTL ile 1.490 YTL arasında, vergi kimlik numarası kullanılmaması durumunda 686 YTL, maliyecilerin ikazına rağmen aracını durdurmayanlara 525 YTL, muhasebe standartlarına uymayanlara 3.216 YTL özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Defter tutmayan, defterleri usulsüz noksan ve karışık olan, beyanname vermeyen; sermaye şirketlerine 160 YTL, birinci sınıf tüccarlara ve serbest meslek erbabına 105 YTL, ikinci sınıf tüccarlara 50 YTL iki kat "birinci derece usulsüzlük cezası" kesilecektir. Olay takdir komisyonuna da intikal ettirilecektir. Komisyon tarafından resen takdir yolu ile belirlenen matrah üzerinden hem "vergi" hem de "vergi ziyai" cezası kesilecektir²⁸⁶.

ab. Manevi Unsur

Bu suç, KK'ya göre kabahat olması sebebiyle kast veya taksirle işlenebilir.

ac. Hukuka Aykırılık

²⁸⁴ KIZILOT, a.g.m., **Hürriyet**, 7.11.2007.

²⁸⁵ KIZILOT, a.g.m., **Hürriyet**, 7.11.2007.

²⁸⁶ KIZILOT, a.g.m., **Hürriyet**, 7.11.2007.

Bu suç açısından hukuka uygunluk nedenleri, düzenlenmiş değildir.

III. DEFTER ve BELGELERLE İLGİLİ ADLİ VERGİ SUÇ ve CEZALARI

Vergi sistemimizde temel ilke, ekonomik suça ekonomik yaptırım uygulanmasıdır. Fakat; vergicilikte uygulanan ekonomik amaçlı cezaların kendinden beklenen amacı tam olarak sağlayamadığı düşüncesinden hareketle, ekonomik yaptırımdan başka cezaların da verilmesi gündeme gelmiş²⁸⁷ ve VUK'un 359. maddesinde düzenlenen fiilleri işleyenlerin ceza mahkemelerinde yargılanarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacakları hükme bağlanmıştır. Bu fiiller, 1980 öncesinde kanunda "hileli vergi suçu" adı altında düzenlenmekteydi. Adı geçen suçlarda mükellef, sorumlu ve bunların suçlarına iştirak edenler, belge düzenini bozma, vergilendirmenin gerçeğe uygun olmasına engel olma ya da vergi kaybına yol açma sonucunu doğuracak biçimde hileli birtakım fiiller işlemektedir²⁸⁸.

VUK'un 359, 360, 362 ve 363. maddelerinde, hapis cezasını gerektiren vergi kanunlarına aykırı eylemler düzenlenmektedir. Anayasanın "İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz" (Any. md. 38/XI) hükmüne uygun olarak, bu suçluların yargılanması ve bu cezaların uygulanması ceza mahkemelerinin görevine girmektedir. Bu sebeple, hapis cezasını düzenleyen ceza hükümleri, VUK'un "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" başlığı altında düzenlenmektedir²⁸⁹. Vergi kanunlarına ağır ve vahim nitelikte aykırılık teşkil eden bu fiiller hapis cezası ile karşılanmaktadır. Ceza mahkemeleri tarafından VUK'da belirtilen hapis cezalarına hükmedilmesi, bir fiil hakkında ayrıca idari yaptırımların uygulanmasına engel teşkil etmemektedir²⁹⁰.

A. KAÇAKÇILIK SUÇUNUN TANIMI

²⁸⁷ EDİZDOĞAN-TAŞ, a.g.e., s. 134.

²⁸⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s. 213.

²⁸⁹ KARAKOÇ, a.g.e., s. 356-357.

²⁹⁰ KARAKOÇ, a.g.e., s. 357.

Kaçakçılık, vergi hukukunun önemli kavramlarından biridir. Bu önem, toplum içerisinde “kaçakçılık” kavramına verilen önemden kaynaklanmaktadır. Çünkü; kaçakçılık sadece bir vergi suçunun adı değil; hukuk içinde yer alan ve toplum ruhunu rencide eden diğer suçları da çağrıştıran bir isimdir²⁹¹. Vergi suçları içinde de kaçakçılık suçları önemli bir yere sahiptir. Çünkü; ekonomik suçlara ekonomik ceza ilkesi, sanki bütün vergi suçlarına ekonomik ceza verilmesi gibi algılanmaktadır. Bu sebeple, vergi cezaları içinde yer almakta olan hürriyeti bağlayıcı cezaların kaldırılması bile teklif edilmiştir. Ancak; vergi kaçakçılığının önlenmesi konusunda yalnızca verilen maddi cezaların yeterli olmadığı, mükellef psikolojisini olumlu yönde etkileyerek, vergi etiğinin yerleşmesini sağlayacak tedbirlere de önem verilmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır²⁹².

Kaçakçılık suçu, şu şekilde tanımlanabilir: “Vergi ziyai şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiillere kaçakçılık suçu adı verilir²⁹³.” 4369 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçu ve bu suç için öngörülen cezalar yeniden düzenlenmiş ve 359. maddede kaçakçılık sayılan haller teker teker tanımlanmıştır. Kanun koyucu, kaçakçılık suçunu tanımlarken kapsamı oldukça geniş tutmuştur. VUK’un 359. maddesinde düzenlenen suçlar, genel çizgileriyle ceza hukukundaki sahtecilik suçlarının türleridir, özelde ise özel evrakta sahtekarlık suçuna yaklaşmaktadır. Kaçakçılık suçu, VUK’daki eski hileli vergi suçu ile benzerlik taşır; ancak “vergi ziyai” ve “kasden” kelimeleri yeni düzenlemede yer almaz.

Kaçakçılık suçu, geçirdiği evrim itibariyle değerlendirildiğinde, önceleri “zarar suçu” niteliğinde iken; bugün itibariyle “tehlike suçu” haline

²⁹¹ BAYRAKLI, a.g.e., s. 241.

²⁹² Naci Tolga SARUÇ, “Vergi Etiğinin Vergi Kaçırma Üzerindeki Etkileri, Deney ve Adalet Yöntemiyle Yapılan Bir Araştırma”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 176, Mayıs 2003.

²⁹³ BAYRAKLI, a.g.e., s. 241.

dönüşmüştür²⁹⁴. Bu suç, doktrinde tehlike suçları adı verilen suç grubundandır. Suçun toplumsal açıdan değer taşıyan bir hukuksal yararın ihlali olarak kabul edilmesi de, hukuksal yarara sadece zarar veren fiillerin değil, tehlikeye sokan fiillerin de cezalandırılmasını gerektirmiştir. VUK'un 359. md. gerekçesine ve tartışmalarına baktığımızda da kaçakçılık suçu, topluma karşı işlenmiş, mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik bir suç olarak tespit edilmiştir. Yeni düzenleniş şekli ile kaçakçılık suçu, tamamen ceza hukuku bağlamında kabul edilmiş bir suç tipidir. Cezası da, tipik bir adli ceza şeklindedir²⁹⁵.

B. KAÇAKÇILIK SUÇUNUN UNSURLARI

Kaçakçılık suçu, yeni düzenlenmiş biçimiyle ceza hukuku anlamında kabul edilmiş bir suç tipidir. Bu fiiller, ekonomik suç olarak görülmez, kamu düzenini ağır bir şekilde bozucu niteliktedir. Caydırıcılığı sağlamak amacıyla da hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılır. Kaçakçılık suçunun bazı fiilleri, vergi ziyayı suçu ile aynı ise de, vergi ziyayı suçunda vergi ziyayı yaratılması aranırken; kaçakçılık suçunda böyle bir netice aranmamaktadır²⁹⁶. VUK'un 359. maddesi, kaçakçılık suçunu oluşturan fiilleri iki grup halinde sınıflandırarak düzenlemiştir. Dolayısıyla kaçakçılık suçu, "bağlı hareketli suçlara" örnek teşkil etmektedir²⁹⁷. Çünkü; kaçakçılık suçu, kanunda iki grup halinde düzenlenen fiillerle işlenebilmektedir. Bu fiillerin haricinde bir fiille kaçakçılık suçunun işlenmesi söz konusu değildir²⁹⁸. Kaçakçılık suçunun cezası da, suç teşkil eden fiillerin ağırlıklarına ve niteliklerine göre madde de iki ayrı bentte düzenlenmiştir.

1. Maddi Unsur

²⁹⁴ Billur Yatlı SOYDAN, "Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu İle Ölçmeli, Adil ve Oranlı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün Müdür?", **Vergi Sorunları**, Sayı: 169, Ekim 2002, s. 51.

²⁹⁵ BAYRAKLI, a.g.e., s. 241.

²⁹⁶ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 254.

²⁹⁷ BAYRAKLI, a.g.e., s. 23.

²⁹⁸ BAYRAKLI, a.g.e., 243.

Kaçakçılık suçunun kanuni tanımı, VUK'un 359. maddesinde iki ana grup halinde yapılmaktadır. İlk gruba giren kaçakçılık suçlarını oluşturan ve suçun maddi unsuru olarak anılan fiiller şunlardır:

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

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

İkinci gruba giren kaçakçılık suçlarını oluşturan fiiller ise şunlardır:

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

ii. Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak ile sahte olarak basmak veya bu belgeleri kullanmak.

Bu sınıflandırmada kanunda kullanılan ölçütler, verilecek cezalar ve nitelikleri dikkate alınmıştır. Her iki grubun ortak paylaşımı ise, suça konu olan yükümlülüklerin aynı olmasıdır²⁹⁹. Kanunun belirlediği hareketlerden birinin yapılması halinde, kaçakçılık suçu işlenmiş olacaktır. Ancak VUK'un 359. maddesinde yer alan "çift defter kullanmak" fiiliyle ilgili olarak, "vergi matrahının azalması" sonucu öngörüldüğünden, sadece hareketle yetinilmemiş, o harekete bağlı sonucun gerçekleşmesi de aranmıştır³⁰⁰. Bunun dışındaki fiillerin kaçakçılık suçu sayılabilmesi için, vergi matrahının

²⁹⁹ BAYRAKLI, a.g.e., s.123.

³⁰⁰ SABAN, a.g.e., s 319.

azalması veya başka türlü bir sonucun ortaya çıkmış olması gerekmez³⁰¹. Çünkü; bu fiillerle gerçekleştirilen kaçakçılık suçlarında, sadece hareket tanımlanmıştır. Kanun koyucunun sadece hareketi tanımlayıp, ayrıca sonuç aramadığı suçlar, “sonucu harekete bağlı suçlar” olarak nitelendirilir³⁰². Bu suçlarda, sonuç harekete bitişiktir ve hareket yapıldığı anda sonuç da gerçekleşir ve nedensellik aranmaz. Çünkü; bu suçlarda nedensellik ayrıca aranmayacak kadar belirgindir³⁰³. Kanun koyucunun hapis cezası ile cezalandırdığı bu fiiller, “doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına” yöneliktir³⁰⁴. Ekonomik faaliyetle ilişkilendirilen bu fiiller sonucu, önemli olan vergi kaybı olup olmadığıdır. Eğer vergi kaybı söz konusu ise, paraya çevrilebilen hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanır.

VUK md. 359a’da suçun işlenmesi için birden fazla hareket biçimi verilmiştir. O halde suç, seçimlik hareketlidir; yasanın belirlediği hareketlerden birinin yapılması halinde suç işlenmiş olacaktır. VUK md. 359.a.1’de defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar biçiminde ifade edilen hareketlerde kanun koyucu, ayrıca bir netice aramamış, ancak defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler biçiminde ifade edilen hareketlerde ayrıca vergi ziyayı aranmış, yani netice verilmiştir.

Kaçakçılık suçunda ikinci grup fiiller ise, VUK’un 359. maddesinin b bendinde sayılmıştır. Söz konusu fiiller, kamu düzenini bozma adına daha cüretkar nitelik taşırlar³⁰⁵. Bu fiilleri VUK’un 359. maddesinin (a) bendinde düzenlenen fiillerden ayıran en önemli husus, herhangi bir mal veya hizmet hareketi olmaksızın tamamen sahte belge düzenlenmesidir³⁰⁶. 4369 sayılı

³⁰¹ ŞENYÜZ, a.g.e., 201.

³⁰² SABAN, a.g.e., s 317.

³⁰³ SABAN, a.g.e., s 318.

³⁰⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 85.

³⁰⁵ BAYRAKLI, a.g.e., s. 230

³⁰⁶ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 86.

Kanunun gerekçesinde de belirlendiği üzere, bu grupta yer alan fiillere ilişkin ceza, kanunun benimsendiği “ekonomik suça ekonomik ceza” anlayışı dışında topluma karşı işlenmiş suçlar bağlamında değerlendirilmiştir. Dolayısıyla, artık topluma karşı işlenmiş gerçek anlamda bir suçun hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gerekir³⁰⁷. Bu fiiller, kanun koyucu tarafından toplum ruhunu daha çok rencide edici ve kamu düzenini bozucu görüldükleri³⁰⁸ için paraya çevrilmeyen ağır hapis cezası ile cezalandırılırlar.

a. Hareket

Kanun koyucu, suç fiillerini iki grup halinde toplamış durumdadır. Bu ayrım için kanunda kullanılan kriterler, verilecek cezalar ve nitelikleri göz önüne alınmıştır. Her iki grubun ortak paydası ise, suça konu teşkil eden yükümlülüklerin aynı olmasıdır. Söz konusu yükümlülükler ise, belge düzenine uyma, defter tutma, defter ve belgeleri saklama ve ibraz yükümlülüğüdür³⁰⁹.

Maddi unsurun hareket kısmı, kanunda düzenlenmiş fiillerin işlenmesidir. Suç, seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir. Bu sebeple, ilgili maddede belirtilen fiillerin herhangi birinin yapılması yeterlidir. Aşağıda belirtilecek fiiller, aynı zamanda idari vergi suçlarından vergi ziyai suçunun hareket unsurlarından bir kısmını oluşturmaktadır³¹⁰.

aa. Altı Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Fiiller

aaa. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hilelerinin Yapılması

Muhasebe hileleri, muhasebe sisteminden beklenen, işletmenin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir şekilde tutulması amacına engel olan

³⁰⁷ BAYRAKLI, a.g.e., s.230.

³⁰⁸ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 87.

³⁰⁹ BAYRAKLI, a.g.e., s. 243.

³¹⁰ ŞENYÜZ, a.g.e., 255.

fiiller³¹¹, defter kayıtlarının muhasebe kayıtlarına aykırı şekilde yapılarak vergi matrahının doğru olarak tespitini zorlaştırmaya yönelik, aldatmaya yönelik hareketlerdir³¹². Muhasebe hilelerinin ne olduğu kanunda belirtilmiş değildir. Muhasebe ve hesap hileleri vergi matrahını daha az göstermek ya da başka nedenlerle, çok ve çeşitli yöntemlerle yapılabilir. Bu sebeple, kanun koyucu bu hileleri tek tek sayma yolunu tercih etmemiştir. Ayrıca, bunların tümünü kapsayacak bir tanımın yapılması da zordur. İnsan zekasına ve teknolojik gelişmelere paralel olarak her geçen gün yeni bir muhasebe hilesi bulunabildiği günümüzde kanun koyucunun bir tanımlamaya gitmemesi yerindedir³¹³. Bu suç, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 359/a-1 numaralı alt bendinde düzenlenmiştir. Değişiklik öncesi muhasebe hileleri vergi ziyayı şartına bağlanmıştı. 4369 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1.1.1999'den itibaren işlenen suçlarda vergi ziyayı unsur olmaktan çıkarıldığı için anılan eylem kaçakçılık suçunu oluşturur.

Sahte ve yanıltıcı belge düzenleme fiillerinde işlemlerin temelini oluşturan alım-satım veya hizmet ilişkilerinde ya da kısmen sahtecilik unsuru varken burada işlem ve hesaplar gerçek ilişkilere dayanmakla birlikte "kayıtlarda vergi matrahını azaltmak amacıyla kasten işlemleri başka türlü göstermek" söz konusudur³¹⁴. Suçun konusu, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter ve kayıtlardır³¹⁵. Suçun oluşması için aranan ilk şart, o yıla ait defterlerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasıdır³¹⁶. Maddi unsur, daha önceden doğru olarak gerçekleştirilen işlem ve hesapların defter ve kayıtlarda başka türlü gösterilmesidir. Amaç, vergi matrahının azaltılmasını

³¹¹ BAYRAKLI, a.g.e., s. 243.

³¹² KIZILOĞ-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s.241.

³¹³ HIZLI, a.g.e., s. 126.

³¹⁴ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 337.

³¹⁵ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 337.

³¹⁶ YİĞİT, a.g.e., s. 122.

sağlayarak vergi kaçırmaktır. Suçun işlenmesi için genel kast yeterlidir³¹⁷. Bu suç, neticesi harekete bitişik suçlardandır³¹⁸.

Kasıtlı olarak yapılan her türlü hesap ve muhasebe hilesi, vergi kaçakçılığı fiilini oluşturur. VUK hükümleri uyarınca pişmanlık vs. yollarla hatanın düzeltilme imkanı vardır, bu durumda suç oluşmaz. Ortada bir matrah azalması bulunmakla birlikte, bu azalmaya yol açan kayıtlar makul bir şekilde izah edilebiliyorsa, alışılmamış bir sistemin kullanılmamış olması, hileli bir davranışın kabulü için yeterli olmayacaktır³¹⁹.

Uygulamada en fazla karşılaşılan örnekler; kayıt dışı işlemler, bilinçli yanlışlıklar, gerçeği yansıtmayan tarihte kayıt düşme, uydurma hesaplar, vesika sahtekarlığı, bilançoda maskelemeler yapmak, sonuç hesaplara aktarılması gereken işlemlerin şahsi hesaplara aktarılması, kasa hesabına alacak ya da borç yazılan tutarlarla, kasa mevcudunu kasanın gerçek durumuna uydurma gibi fiillerdir³²⁰. Örneğin; imalatı düşük göstermek için hammaddenin satılmış gösterilmesi böyledir.

aab. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açılması

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle suç, 359. maddenin a bendinin 1 numaralı alt bendine alınmış ve suç tanımı da genişletilmiştir. Doktrinde bu düzenlemenin gereksiz olduğu, çünkü; bu fiilin "hesap ve muhasebe hileleri" fiilinin kapsamına girdiği ileri sürülmüştür³²¹. Bu suç, ekonomik bir faaliyet olmakla birlikte, karşı taraf hakkında gerçeğe aykırı davranışta bulunulması, aslında var olmayan kimseleri alacaklı ve borçlu göstermektir³²². Hayal ürünü, gerçekte olmayan bir kişiyi var ve yaşıyor gibi gösterip uydurma

³¹⁷ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 337.

³¹⁸ YİĞİT, a.g.e., s. 122.

³¹⁹ Sahir ERMAN, **Vergi Suçları**, İstanbul, 1988, s. 58.

³²⁰ Osman Selim KOCAHANOĞLU, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, 1. Bası, İstanbul, 1977, s. 302.

³²¹ HIZLI, a.g.e., s. 126.

³²² BAYRAKLI, a.g.e., s. 244.

adlarla veya gerçekte varolan fakat, işlemlerle hiç ilgisi bulunmayan şahıslar adına hesap açılarak işletmeyle ilgili bazı hususların gizlenmesi amaçlanmaktadır³²³. Gerçek olmayan ve kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açılması suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır. Ticari bir ilişkiye girmemiş olan bir şahsı, işletmeden alacaklı veya borçlu göstermek, çalışmayan bir kişiyi çalışmış ve ücret almış gibi göstermek, stokta bulunan bir malı gerçekte olmayan bir kişiye satılmış gibi defterlere kaydetmek, yüksek fiyatla faturasız yapılan satışları, var olmayan ya da kendisine satış yapılmayan kimseler adına fiyatı düşük göstererek fatura düzenleyerek deftere kaydetmek gibi³²⁴.

aac. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemlerin Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydedilmesi

Deftere kaydı gereken bir işlem sebebiyle suçun oluşabilmesi için, mükellefin defter tutma yükümlülüğü bulunmalıdır. Defter tutma yükümlülüğü, gerçek usulde vergilendirilen mükellefler için söz konusudur³²⁵. VUK ve diğer vergi kanunları hükümlerine göre tutulması ve saklanması zorunlu defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi suçun maddi unsurudur³²⁶. Noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle varlığı kanıtlanabilen defterler mevcut değilse suç oluşmayacaktır. Diğer kayıt ortamlarından maksat; mükellefin hesap ve işlemlerini kaydedebileceği bilgisayar, disket, ajanda, özel defter gibi ortamlardır. Kanun koyucu bunları tek tek saymak yerine her türlü kayıt ortamı ibaresi ile, benzeri durumları da kapsama dahil etmiştir³²⁷.

³²³ KIZILOĞ-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s.241.

³²⁴ ÖZBALCI, a.g.e., s. 601.

³²⁵ BAYRAKLI, a.g.e., s. 244.

³²⁶ YİĞİT, a.g.e., s. 124.

³²⁷ YİĞİT, a.g.e., s. 125.

Alım-satım, hizmet ifası ve diğer işlemlerin kanunlarda gösterilen süre ve şekillerde kanuni defterlere kaydı zorunludur. Vergilendirmeye esas teşkil edecek işlemler ancak bu şekilde belirlenebilir. Uygulamada bazı mükelleflerin hesap ve işlemlerini kanuni defterleri yerine özel defter, ajanda, takvim vb. kâğıtlara geçirerek vergi kaçırdıklarına sıkça rastlanılmakta; görevlilerin işyerlerinde yaptıkları aramalarda bu tür özel nitelikli defterlerin ele geçirildiği bilinmektedir³²⁸. Eğer, mecburi defterlere kaydı gereken hususlar, hiçbir yere kaydedilmemişse, burada aranan "diğer defter, belge ya da kayıt ortamlarına kaydetmek" koşulu gerçekleşmemiş olacağından bu suçun hareket unsuru, dolayısıyla suç oluşmayacaktır³²⁹.

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle vergi kaçakçılığı suçu ve cezası 359. maddede düzenlendiği ayrıca vergi ziyaının tüm kaçakçılık fiilleri için gerçekleşmesi şartına yer verilmediği halde, yalnızca (a) fıkrasının birinci bendinde; defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin diğer kayıt ortamlarına geçirilmesi fiilinin suç oluşturabilmesi için, vergi ziyayı koşulu aranmıştır. Suçun oluşumu için hesap ve işlemlerin kanuni defterler dışındaki ortamlara kaydı tek başına yeterli değildir. Kayıtların vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak özellikte olması gerekir. Vergi matrahının azalması, gelirin düşük gösterilmesi veya giderlerin fazla gösterilmesi şeklinde olabilir³³⁰. Vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak biçimde başka defterlere geçirilmesi, asıl yazılması gereken tutarın eksik yazılması sonucunu doğurur. Bunun için, yasal defterlere yazılması zorunluluğunun olmaması gerekir³³¹. Aynı hesap ve işlemlerin hem kanuni defterlere, hem de özel nitelikli belgelere geçirilmesi fiili vergi matrahının azalması sonucunu doğurmadığından suç teşkil etmez³³². Dolayısıyla, yabancı işletmelerin kendi dillerinde tuttıkları defterler, kayıtlar, müsvedde olarak kullanılan defterler,

³²⁸ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 341-342.

³²⁹ YİĞİT, a.g.e., s. 126.

³³⁰ BAYRAKLI, a.g.e., s. 245.

³³¹ HIZLI, a.g.e., s. 120.

³³² YİĞİT, a.g.e., s. 126.

vergi matrahı ile ilgisi olmayan özel defterlerdeki kayıtlar bu bentte belirtilen vergi kaçakçılığı fiilini oluşturmayacaktır³³³.

aad. Defter, Kayıt ve Belgelerin Tahrif Edilmesi

Tahrifat, kelime anlamı olarak bozmak, aslından farklı hale getirmek, kalem oynatmak demektir. Yargıtay "tahrif etmek" fiilini; "belgeleri tahrif etmek, gerçeğe uygun olarak düzenlenmiş belgelerdeki rakam ve yazıların kazınması, eczalı maddelerle silinmesi ya da bunların yerine yeni rakamlar yazılmasıdır" şeklinde tanımlamıştır³³⁴. Tahrifat; defter, kayıt ve belgelerde yer alan, esasen gerçeği ifade eden yazı veya rakamların üzerinde ilave veya eksilme şeklinde oynamalar yapılarak değiştirilmesi suretiyle gerçeğe uymayan durumların yaratılmasıdır³³⁵. Defterde yer alan yanlış bir kaydın düzeltilmesi sırasında silinerek gerçeğe uygun hale getirilmesi, kaçakçılık suçu olarak değil; usulsüzlük suçu olarak değerlendirilmelidir³³⁶.

Ceza hukuku açısından serbest hareketli suçlardan olan bu suç, icraî hareketle işlenir, ihmali hareketlerle işlenemez. Aynı tarh döneminde işlenen fiillerin, yeni kasıtların ürünü olması halinde bağımsız suçlar ortaya çıkacaktır. Fakat; yeni kastın varlığını belirlemek zordur³³⁷.

Suçun maddi unsuru; defter, kayıt ve belgelerin maddi varlığına dokunulmaksızın, bunlara işlenmiş olan ve gerçeği yansıtan yazı ve rakamların çeşitli yöntemler kullanılarak değiştirilmesidir. Böylelikle, meblağ az gösterilmek suretiyle gelir gizlenebileceği gibi, fazla gösterilmek suretiyle giderler şişirilmiştir olabilir. Her iki durumda da vergi matrahının yanlış hesaplanmasına sebebiyet verilir³³⁸. Gerçeği yansıtan yazı ve rakamların mekanik ya da kimyasal araçlar kullanılarak çeşitli yöntem ve araçlarla

³³³ HIZLI, a.g.e., s. 120.

³³⁴ Y.CGK., 17.3.1986, 1985/9-462-1986/125.

³³⁵ KIZILOT-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s.242.

³³⁶ Mehmet Ali ÖZYER, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanununun Uygulanması**, Ankara, 2001, s. 635.

³³⁷ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 332.

³³⁸ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 330.

kazınıp, silinerek yerlerine arzu edilen yazı ve rakamlar yazılır. Bir başka tahrifat şekli de, yazılara özellikle rakam eklemeleri yapmak ve eksiltmektir. Tahrifatın yapılış tarzı önemli değildir. Önemli olan husus, gerçeğe aykırı bir düzenleme yapılmış olmasıdır³³⁹.

Defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapmak fiili, belge düzenine ilişkin suçlardan olup, iradi olarak vergi ödememek veya eksik ödemek için işlendiği için vergi ceza hukukunda kaçakçılık suçu kapsamında düzenlenmiştir³⁴⁰. Tahrifat sebebiyle mükellefin cezalandırılması için, değiştirilmiş defter, kayıt ve belgeler nedeniyle vergi ziyayı doğması zorunlu olmadığı gibi; söz konusu defter ve belgelerin bizzat veya üçüncü kişiler tarafından kullanılması da gerekli değildir³⁴¹. Tahrifatın aldatma yeteneğine sahip olup olmamasının suçun oluşumunda etkisi yoktur. Kabaca yapılan bir tahrifat da suçu oluşturabilir³⁴². Tahrifatın, VUK uyarınca tutulması zorunlu olan defterler, defterlere geçirilmek zorunda bulunan kayıtlar ya da her işletmenin uğraş alanına göre bulundurmakla yükümlü oldukları belgeler üzerinde yapılması zorunludur³⁴³. Tahrifatın, belgenin aslı ya da suretinde yapılmasının bir önemi yoktur. Her iki halde de tahrifat fiili işlenmiş olacaktır³⁴⁴. Tahrifatın vergilendirme ile ilgili belge üzerinde yapılması ve matrahının azalmasına uygun olması gerekir. Vergi ziyayının gerçekleşip gerçekleşmediği değil, failin kastının matrahın azalmasına yönelik olup olmadığının belirlenmesi önemlidir³⁴⁵.

aae. Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi

³³⁹ YİĞİT, a.g.e., s. 128.

³⁴⁰ Ali PARLAR-Güleç DEMİREL, **Adli-İdari Vergi Suçları**, Ankara, 2002, s. 37-38.

³⁴¹ BAYRAKLI, a.g.e., s. 245.

³⁴² OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 331.

³⁴³ YİĞİT, a.g.e., s. 128.

³⁴⁴ Y. 11. CD. 16.5.2001-4444/5014.

³⁴⁵ YİĞİT, a.g.e., s. 129.

Gizleme hali, mahiyet itibariyle tahrifattan farklı bir nitelik arz etmektedir³⁴⁶. Gizleme kavramı kanunda şöyle tanımlanmıştır: Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir. Suçunun maddi unsuru, vergi incelemesi amacıyla istenen defter, kayıt ve belgelerin belirlenen süre içinde yetkililere ibraz edilmemesidir. Suç teorisi açısından; şekli suçtur. Tehlike suçudur. Bu suça teşebbüs mümkün değildir. İhmalî hareketle işlenebildiği için teselsüle konu olmaz. Gizleme suçu işlendikten sonra aynı döneme ait defter, kayıt ve belgelerin yeniden ibrazlarının istenmesine rağmen gizlenmesi, yeni bir suçu oluşturmaz. Bir yazı ile istenen birden fazla takvim yılına ait defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi, tek gizleme suçudur³⁴⁷. Kısmen ibraz, suçun oluşmasına engel teşkil etmez³⁴⁸. Defter ve belgeleri gizlemek yoluyla kaçakçılık suçunun gerçekleşmesi için; defter, kayıt ve belgelerin noter tasdiki veya diğer şekillerde mevcudiyetinin tespit edilmiş olması gerekmektedir. Defter ve belgelerin noterde onaylatıldıktan sonra vergi incelemesine yetkili görevlilere teslim edilmesi gerekmektedir. Eğer defter ve belgeler notere onaylatılmamışsa gizleme fiili gerçekleşmeyecektir. İbraz isteminin de, vergi incelemesi amacıyla ve incelemeye yetkili elemanlarca, VUK'un öngördüğü prosedüre uygun olarak yapılmış olması gerekir. Usulüne uygun olarak yapılan tebligata rağmen istenen defter ve belgelerin VUK'un 13. maddesinde gösterilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer sebeplere dayanmadan yetkililere ibraz edilmemiş olması gerekir³⁴⁹.

Suçun oluşumu bakımından defter, kayıt ve belgelerin gizlenmiş sayılması için, bunların varlığının noter kayıtları veya sair suretlerle³⁵⁰ sabit olması koşulu aranmıştır³⁵¹. Tutulmayan defterler ve kayıtlar, düzenlenmeyen belgeler, suça konu olmazlar. "Sair suretler", defter kayıt ve belgelerin

³⁴⁶ KIZILOLOT-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s.242.

³⁴⁷ Y. 11. CD. 31.01.2001-6201/569.

³⁴⁸ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 163.

³⁴⁹ YİĞİT, a.g.e., s. 130.

³⁵⁰ Y. 11. CD. 25.04.2001-3598/4124.

³⁵¹ Y. 11. CD. 01.02.2001-3169/674.

varlığını ispata yarayacak mahkeme ilamı ve tutanakları, vergi dairesi kayıtları gibi araçlardır. Mükellefin takvim yılının başında bir defter tasdik ettirmiş olması, bunun mevcut olduğunun kabulü açısından bir karine teşkil edecek, inceleme sırasında defter talep edildiği anda, mükellefin bunu yedinde bulundurduğunu ispata gerek kalmayacaktır³⁵².

Vergi incelemelerinden maksat, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit ve temin etmektir. VUK'un 135. maddesine göre; hesap uzmanları ve yardımcıları, ilin en büyük mal memuru (defterdar), vergi denetmenleri, denetmen yardımcıları, vergi dairesi müdürleri, maliye müfettişleri ve yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nın³⁵³ merkez ve taşra teşkilatında müdür unvanlı kadrolarında görev yapanlar, vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler. Bu sayılanların dışındaki vergi idaresi görevlilerinin ibraz isteğinin yerine getirilmemesi bu suç kapsamında değerlendirilemez³⁵⁴. Yoklamaya yetkili olanlara veya mali müşavirlerin sınırlı yetkilerine dayanarak istediği defter ve belgelerin ibraz edilmemesi yahut vergi incelemesine yetkili kişi tarafından ancak defter ve belgelerin vergi incelemesi dışında başka bir sebeple talep edilmesi durumunda anılan suçun unsurları meydana gelmez³⁵⁵.

VUK'un 139. maddesinde incelemenin yapılacağı yer, düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde

³⁵² ERMAN, a.g.e., s. 61.

³⁵³ Gelirler Genel Müdürlüğü, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 35. maddesinin d bendi ile yürürlükten kaldırılmıştır. RG T: 16.05.2005, no: 25817. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün kaldırılması ile birlikte Bakanlık Gelirler Genel Müdürlüğü oluşturulmuştur. 5452 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG T: 07.02.2006, no: 26073. Böylece, Gelirler Genel Müdürlüğü Gelir İdaresi Başkanlığına dönüştürülmüştür.

³⁵⁴ YİĞİT, a.g.e., s. 132.

³⁵⁵ Y. 11. CD. 29.11.1999-7173/8170.

istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için uygun bir süre verilir. VUK'un 139/2. maddesinde öngörülen istisnai koşulların gerçekleşmesi halinde, mükellefe defter ve belgelerini ibraz etmesi için VUK'un 14/2. maddesi uyarınca 15 günden az olmamak üzere uygun bir süreyi tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder. VUK'un 14/2. maddesinde belirlenen sürenin verilmemesi halinde suç oluşmaz. İdarece belirlenen ve tebliğ edilen sürenin sona ermesini takip eden gün suç oluştuğu, suçun işlendiği tarihtir³⁵⁶.

Defter ve belgelerin incelenmek üzere ibraz edilmesini içeren yazı, VUK'un 93 ile 109. maddeleri arasında düzenlenen özel usul ve esaslara göre tebliğ edilecektir. Usulüne uygun yapılmayan tebligat sebebiyle ibraz yapılmazsa suç oluşmaz³⁵⁷. Tebligat; VUK'un 253. maddesindeki defter ve belgelerin muhafazası için süre içerisinde diğer bir deyişle; defter ve vesikaların ait olduğu yılı takip eden takvim yılından başlayan beş yıllık süre içinde yapılmalıdır. Muhafaza süresinin bitiminden sonra yapılan tebligata uymamak suç oluşturmaz³⁵⁸. Defter veya belgelerinin kaybolduğunu iddia eden mükellef, mücbir sebeplerle veya kastı kaldıran sebeplerle kaybolduğunu kanıtlamalıdır. Defter ve belgelerin irade dışında kaybolmasının kanıtlanamaması halinde suç tüm unsurlarıyla gerçekleşir³⁵⁹.

Mevcut sistemimizde, defterleri ibraz etmeme halinde; söz konusu defterlerden sadece bir tanesi ibraz edilmese dahi hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmaktadır. Örneğin; defter-i kebir, tasdiki zorunlu bir defter değildir; yevmiye defterinden kayıtlar buraya aktarılmaktadır. Bu sebepten; defterlerden herhangi birinin ibraz edilmemesi halinde hürriyeti bağlayıcı

³⁵⁶ YİĞİT, a.g.e., s. 134.

³⁵⁷ Y. 11. CD. 31.01.2001-6203/560.

³⁵⁸ Y. 11. CD. 03.10.2001-8089/8949.

³⁵⁹ YİĞİT, a.g.e., s. 138.

ceza uygulanması durumunu tekrar gözden geçirmek, yine vergi kaybının varlığını dikkate almak faydalı olacaktır.

aaf. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması

“Yanıltıcı belge, maddeten bozulmamış evrak, içeriğinde doğru olmayan isimler, yer, zaman, olay kaydedilerek gerçekleştirilen belgedir³⁶⁰.” Daha geniş ifadeyle, gerçek durum ya da işleme dayanmakla birlikte, bu işlem veya durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. İçeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, vergiye konu işlem meydana gelmiş olmasına rağmen bunun nicelik ve nitelik itibariyle gerçeği yansıtmayacak şekilde düzenlenmesidir³⁶¹. Halk arasında “naylon fatura” olarak adlandırılan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin (fatura, serbest meslek makbuzu gibi) düzenlenip verilmesi veya bilerek kullanılması, vergi tarhiyatı ve buna bağlı parasal cezalar yanında, hürriyeti bağlayıcı cezalara da sebebiyet verebilmektedir. Yaptırımın hürriyeti bağlayıcı ceza³⁶² niteliğinde olması, caydırıcı olması bakımından oldukça ağırdır³⁶³. Naylon fatura sorunu, büyük bir hızla büyümektedir. Bu büyüme hızının başlıca etkeni ise, vergi idaresinin ve denetimin etkin olmamasıdır. Yetersiz inceleme raporları nedeniyle mükellefler, kendilerini bir anda naylon fatura kullanıcısı sanık olarak bulabilmektedir³⁶⁴.

Belgenin yanıltıcı olması, onun üretilmesiyle ilgilidir. Belge, başlangıçta gerçek iktisadi ilişkiyi içerecek biçimde meydana getirilip, sonradan üzerinde oynamak veya kalem oynatmak suretiyle gerçeğinden farklı bir hale getiriliyorsa; yanıltıcı belge düzenlemekten değil; tahrifattan söz edilir. Belge

³⁶⁰ Hatice TUNA, “Vergi Hukukunda Yanıltıcı Belge”, **PETKİM Uygulamalı Mevzuat Dergisi**, PETKİM Petrokimya Holding A.Ş. Yayını, Sayı: 11, Ekim 1980, s. 21.

³⁶¹ BAYRAKLI, a.g.e., s. 247.

³⁶² Adnan ÇAVUŞ, Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza, **Yaklaşım**, Sayı: 103, Temmuz 2001, s. 203.

³⁶³ Adnan ÇAVUŞ, Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özellikleri, **Yaklaşım**, Sayı: 105, Eylül 2001, s. 220-223.

³⁶⁴ Bumin DOĞRUSÖZ, “Hukuka Göre”, www.dunyagazetesi.com.tr, 17.11.2005.

ilk meydana getirilirken gerçek iktisadi ilişkiyi yansıtmaktan uzak düzenlenmişse; yanıltıcı belge tanzimi söz konusu olacaktır. Düzenlenen belge, meydana gelen mali olayı eksiksiz olarak yansıtmaktan uzak hale getirilmişse yanıltıcılık niteliği kazanmış demektir. Örneğin; X malından ton fiyatı 2000 YTL olmak üzere 10 ton satılmasına rağmen; X malının Y malı ve/veya 2000 YTL'lik ton fiyatın 1000 ve/veyahut 10 tonun 5 ton olarak gösterilmesi belgeyi yanıltıcı hale getirir³⁶⁵.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiili, daha önce VUK'un 344/2. maddesinde sahte belge düzenleme ve kullanma fiiliyle birlikte düzenlenmişken; 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle VUK'un 359/a-2. maddesinde düzenlenmiştir. Madde metninde parantez içi hükümle, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı, "Gerçek bir muamele ya da duruma dayanmakla birlikte, bu mahiyet veya durumu, mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belgedir" şeklinde yapılmıştır. Değişiklik gerekçesinde; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiili, "Belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütsel suç niteliğinde" değerlendirilmiştir. Vergi ziyayı da suç unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Bu sebeple, tehlike suçudur. Suç, belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi veya bu belgenin kullanılmasıyla tamamlandığı için, ani suç niteliğindedir. Şekli suçtur, teşebbüs mümkün değildir³⁶⁶.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun maddi unsuru; failin mükellef sıfatına sahip olması, belgenin yasal olarak edinilmesi ve gerçek bir muamele veya durumun varlığı ve bunların bir araya gelmesi neticesinde düzenlenen belgede, muamele veya durumun mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı olarak gösterilmesidir³⁶⁷. Bu suç, mükellef sıfatına

³⁶⁵ KIZILOL-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s.242.

³⁶⁶ YİĞİT, a.g.e., s. 139.

³⁶⁷ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 315.

sahip olmayanlar tarafından işlenemez³⁶⁸. Kayıtlarına sahte belgeyi intikal ettiren mükellef, bu suçun failidir, cezaya muhatap olacak kişidir³⁶⁹.

Düzenlenen yanıltıcı belgenin, VUK ve Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca elde edilmiş ve vergi işlemlerinde kullanılacak olması gerekir. Aksi takdirde, muamele veya durum gerçek, mahiyet veya miktar yönlerinden gerçeğe aykırı da olsa, düzenlenen belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak nitelendirilemez. Belgenin sahteliği veya anlaşması olmayan matbaa tarafından basılan belgenin kullanılması fiilleri söz konusu olacaktır³⁷⁰. Madde metninde sadece belgelerden bahsedildiği için, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı defter düzenlenmesi suç kapsamı dışındadır.

Bir görüşe göre; sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge birbirinden farklı değildir³⁷¹. İkinci görüş ise, tersini iddia etmektedir³⁷². İkinci görüşe katılmak isabetli olacaktır. Şöyle ki; sahte belgede yer alan hususlar gerçek dışıdır. Sahte belge, gerçekte olmayan muamele veya duruma dayalı olarak düzenlenirken; yanıltıcı belge gerçek bir muamele veya duruma bağlı olarak düzenlenir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi durumunda, temelde gerçek bir ilişki vardır ancak; belgede kimlik, adres, vergi kimlik numarası, miktar, fiyat gibi bilgiler yanıltıcı olarak yazılmıştır³⁷³. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiili, belgenin düzenlenmesi esnasında işlenebilir. Belgenin düzenlenmesinden sonra belgenin içeriğine yönelik olarak yapılan müdahale, tahrifat olarak kabul edilmelidir³⁷⁴. Suç, birden fazla düzenlenmesi kanun gereği olan belgenin her nüshası üzerinde bağımsız olarak işlenebilir³⁷⁵. Belgenin düzenleyen mükellefte kalan nüshası muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenebileceği gibi, muhataba verilen

³⁶⁸ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 315.

³⁶⁹ Raci ÜN, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Kaçakçılık Suçunun Oluşumu İçin Kasıt Unsurunun Varlığı Gerekliliği", **Yaklaşım**, Sayı: 106, Ekim 2001, s. 72.

³⁷⁰ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 315.

³⁷¹ Öztekin TOSUN, **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul, 1962, s. 69.

³⁷² HIZLI, a.g.e., s.123.

³⁷³ Y. 11. CD. 20.06.2001-6288/7043.

³⁷⁴ YİĞİT, a.g.e., s. 141.

³⁷⁵ Y. 11. CD. 06.06.2001-4917/6352.

nüshası da bu nitelikte düzenlenebilir. Bu durumlar, suçu ve cezayı etkilemez³⁷⁶.

Kullanma, düzenlenmiş olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden vergi işlerinde yararlanmak amacıyla belgenin işleme konulmasıdır. Değişiklik öncesi bu fiil, "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri bilerek kullanmak" şeklindeydi. "Bilerek" kullanma fiilinde bilerek kullanılmadığının ispatı halinde suç oluşmamaktaydı. Değişiklikle, "bilerek" şartı kaldırılmak suretiyle belge düzenine uyma daha çok teşvik edilmiş, bilinmediğini ileri sürerek suçun oluşumuna engel olunmasının önüne geçilmiştir³⁷⁷. Yanıltıcı belgeyi düzenleyen ve kullananın aynı kişi olduğu durumda iki ayrı suç değil; tek suç oluşur. Dolayısıyla, kullanma suçu, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin, bu belgeyi düzenleyen kişiden başkası tarafından kullanılması halini kapsar. Belgenin düzenleyen kişiden başkası tarafından kullanılma halinin söz konusu olduğu durumda, düzenleyen kişi de iştirak kurallarına göre ayrıca cezalandırılacaktır. Kanun metninde "düzenleyenler ve bu belgeleri kullananlar" demek suretiyle düzenleyenden ayrı olarak, onu kullanmış olan kişi de ayrıca bu fiili işlemiş kabul edilmektedir³⁷⁸. Kullanan yükümlünün kendisine verilen belgenin doğruluğunu kontrol etmeden defterine kaydetmesi ve beyannamede göstermesi, yaşamın olağan gözlemlerine uygun düşmediği gibi, içeriğin doğruluğunu kontrol yönünden de sorumluluk taşır³⁷⁹. Yanıltıcı belgeyi kullanma suçunun kapsamı sadece mükellef tarafından tutulması zorunlu defterlere veya kayıtlara geçirilmesiyle sınırlı değildir. Ayrıca, belgenin kullanılmasından çıkar sağlayan ve fiilen yararlanan şahıs da madde kapsamına girmektedir³⁸⁰.

³⁷⁶ YİĞİT, a.g.e., s. 142.

³⁷⁷ BAYRAKLI, a.g.e., s. 247.

³⁷⁸ YİĞİT, a.g.e., s. 142.

³⁷⁹ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 316.

³⁸⁰ HIZLI, a.g.e., s. 123.

ab. On Sekiz Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Fiiller

aba. Defter, Kayıt ve Belgelerin Yok Edilmesi, Defter Sayfalarının Yok Edilerek Yerine Başka Yapraklar Koyulması veya Hiç Yaprak Koyulmaması

Yok etmek fiili, bilgiye ulaşmayı imkansız hale getirmektir. Çünkü; yok etmek suretiyle defter ve belgelerin maddi varlığına son verilmektedir. Maddi varlığa son vermek ise, söz konusu defter ve belgelerin yakılması, imha edilmesi, yırtılıp parçalandıktan sonra tekrar ulaşılamayacak şekilde çöpe atılması biçimde olabilmektedir³⁸¹. Bu fiil nedeniyle kişinin sorumlu tutulabilmesi için; defter, kayıt ve belgelerin VUK gereğince tutulması ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerden olması gerekir. Kayıtların yok edilmesi ise, bilgisayar ortamındaki hesapların silinmesi gibidir. Saklama süresi sona erdikten sonra defterlerin yok edilmesi halinde bu suç fiili gerçekleşmez³⁸². VUK'da öngörülen 5 yıllık saklama süresi dolmuşsa, bu defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi kaçakçılık fiilini oluşturmayacaktır³⁸³.

Esas itibariyle yok etmek suçu icraî hareketlerle, istisnai olarak da ihmali hareketlerle işlenir. Serbest hareketli suçlardandır. Sonucu doğuran her türlü hareket örneğin, yakmak, yırtmak, bozmak kirletmek, silmek, parça parça etmek, tamamen karalanmak suretiyle defter, kayıt veya belgenin okunamayacak hale getirilmesi³⁸⁴ gibi hareketlerle yok etmek mümkündür. Suça teşebbüs mümkündür. Müteselsilen işlenebilir. Bu suç, defter tutma mecburiyetinde olmayanlar tarafından işlenemeyeceği gibi, vergi incelenmesine göre tutulmasına gerek bulunmayan yardımcı birtakım defter, kayıt ya da belgelerin yok edilmesi halinde de bu fiil oluşmayacaktır³⁸⁵. Suçun oluşması için tutulması zorunlu olan tüm defterler ile; düzenlenmesi, alınması ve muhafazası zorunlu olan belgelerin tamamının yok edilmesi şart

³⁸¹ KIZILOT-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s.242.

³⁸² BAYRAKLI, a.g.e., s. 247.

³⁸³ YİĞİT, a.g.e., s. 144.

³⁸⁴ Necmi YÜCEL, **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İstanbul, 1985, s. 290.

³⁸⁵ HIZLI, a.g.e., s. 128.

değildir³⁸⁶. Yok edilen sayfa yerine sonra aynı bilgiyi içeren yeni bir sayfanın konması halinde fail fiilinden ihtiyariyle vazgeçmiş sayılacağından, faile ceza verilmez³⁸⁷. Defter, kayıt ve belgelerin kısmen veya tamamen yok edilmesi, defter sayfalarının ortadan kaldırılması suçun maddi unsurudur. Sayfaların yerine başka yapraklar konulmasının, maddi unsurun oluşması bakımından önemi yoktur³⁸⁸. Defter veya belgenin mürekkep dökülerek okunamayacak hale getirilmesi bu kapsamdadır. Ancak; doktrinde bazı yazarlara göre; tamamen okunamayacak hale getirilmesinde defter, kayıt ya da belgenin maddeten mevcut olup, incelemeye bu şekilde de olsa ibraz edilmiş olduğundan, tahrif fiili işlenmiş olup, yok etmeden söz edilemeyecektir³⁸⁹.

abb. Belgelerin Asıl veya Suretlerinin Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenmesi veya Bu Belgelerin Kullanılması

Sahte belge, gerçek bir işlem ya da durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir³⁹⁰. Hiçbir iktisadi faaliyette bulunulmamasına rağmen yani; mal veya hizmet hareketi olmaksızın sanki bu tarz bir faaliyette bulunmuş gibi belge düzenlemektir. Kısaca; mal alımı ve satımı olmadığı halde düzenlenen belge sahte niteliktedir. Sahte belge, düzmece ve yapmacık belge olup hileli bir işlemi ifade etmektedir. Sahte belge; vergi işlemlerinde kullanılan, doğru ve gerçeğe uygun bilgiler yerine, gerçeğe uygun olmayan, yanlış bilgiler ihtiva eden belgedir. Halk arasında yaygın olarak kullanılan deyimle "naylon fatura"³⁹¹ düzenlemek ve kullanmaktır. Gerçekte hiç yapılmamış bir muamele ile ilgili belgeyi ifade etmektedir³⁹². Örneğin; gerçekte yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesi sahte belge düzenlemektir. Sahtecilik, belgenin asıl veya sureti itibariyle gerçekleşebilir, asıl veya suretin sahte düzenlenmesi yeterlidir. Örneğin; belgenin sureti

³⁸⁶ YİĞİT, a.g.e., s. 144.

³⁸⁷ YİĞİT, a.g.e., s. 144.

³⁸⁸ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 347.

³⁸⁹ ERMAN, a.g.e., s. 60.

³⁹⁰ Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Fatura", **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 130, Ekim 2003, s. 17.

³⁹¹ Ekrem SARISU, "Vergide Hapis Cezası ve Sorunları", Finansal Forum, www.turmobil.org.tr, 14.01.2002.

³⁹² PARLAR-DEMİREL, a.g.e., s. 336.

gerçek bir ilişkiye yönelik olarak düzenlenirken; aslı bir başka ilişkiye yönelik düzenlenmiş olabilir³⁹³. 4369 sayılı Kanun, belgenin aslının ya da suretinin sahte olarak düzenlenmesini aynı bent kapsamına almıştır. Düzenlenen belgeler, ekonomik bir ilişkiyi ya da durumu yansıtır. Böyle bir ilişki olmaksızın varmış gibi düzenlenmesi, bilinçli olarak belge düzenine aykırı hareket etmektir. Böyle bir suç, topluma karşı işlenmiş bir suç olacağı için hapis cezası ile cezalandırılmıştır³⁹⁴. Anılan suç, sahte belgenin düzenlenmesi veya kullanılmasıyla tamamlandığından ani suç, vergi ziyaı unsur olmadığından tehlike suçu niteliğini haizdir. Aynı zamanda şekli suçtur, teşebbüs mümkün değildir.

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi suçun maddi unsurudur. Sahte belge düzenlemeden maksat, belgenin VUK ve/veya Maliye Bakanlığı'nın yetkisi dahilinde gösterdiği şekle uygun ve öngörülen zorunlu bilgilerin yazılıp imzalanarak hukuki sonuç bağlanacak şekilde vücuda getirilmesidir. Düzenleyici bakımdan suçun maddi unsuru, kanuni şekle uygun belgeyi vücuda getirip, ona maddi varlık kazandırılmasıdır³⁹⁵.

Belgede sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tam sahtecilik, gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen ibaresi; gerçeği tam olarak yansıtmayan, var olan bir ilişkiyle ilgili olarak düzenlenen belgenin bazı yerlerinde gerçekte var olmayan ibarelerin yer alması, yani; gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer almasıdır. Kısmi sahtecilik biçim ve içerik olarak değişik şekillerde görülebilir³⁹⁶. Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge arasında kesin bir ayırım yapmak mümkün değildir; aralarında ayırım yapma konusunda kavram kargaşası vardır. Ayırımdaki güçlük sebebiyle,

³⁹³ KIZILOT-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s.243.

³⁹⁴ BAYRAKLI, a.g.e., s. 248.

³⁹⁵ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 224.

³⁹⁶ YİĞİT, a.g.e., s. 147.

faile şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereğince daha az ceza öngören "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme" suçundan ceza verilir³⁹⁷.

Sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan indiriminden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır³⁹⁸.

Sahte belgeyi düzenleyen, aynı zamanda bunu kullanacak olursa, bu durumda iki ayrı suç değil, tek suç oluşturacağından, kendisine sadece düzenleme fiilinden dolayı ceza verilecektir. Sahte belge kullanma suçu, düzenlemeye iştirak etmeksizin kullanılma halinde gündeme gelir. Sahte belge kullanmak fiilinin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturması için belgenin; kanunun öngördüğü koşullara uygun olması ve vergisel işlemlerde kullanılmış olması gereklidir. Kullanma, yapılan sahtecilikten beklenen faydanın sağlanmasını ifade etmektedir³⁹⁹.

Kullanma, belgelerin vergisel bir ilişkide kullanılmasını ifade ettiği için, kişinin belgenin sahte olarak düzenlendiğini bilmemesi mümkün değildir. Bu sebeple; "bilerek" kullanma şartı yeni düzenleme ile kaldırılmıştır⁴⁰⁰. Örneğin; bir faturanın düzenlenmesinde, mal veya hizmetin karşılığında parayı alan kişi; karşı taraf ise mal ve hizmetten yararlanan kişidir. Fakat; kişinin bunu bilmediğini ispat etmek suretiyle sorumluluktan kurtulması mümkündür⁴⁰¹. Kullanma fiili gerçekleştiği an, belgenin mükellef tarafından defterine kaydedilmesi değil; beyannamede gösterilmesi ve beyannamenin de vergi dairesine verildiği andır. 4369 sayılı Kanunla "bilerek" sözcüğü kaldırılrsa da;

³⁹⁷ YİĞİT, a.g.e., s. 148.

³⁹⁸ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 222.

³⁹⁹ YİĞİT, a.g.e., s. 148.

⁴⁰⁰ Osman ARIÖĞLU, "Vergi Reform Kanununa Göre Ceza ve Uzlaşma Sisteminde Yapılan Düzenlemeler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 204, Ağustos 1998, s. 15.

⁴⁰¹ Ateş OKTAR, "Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk", **Vergi Sorunları**, Sayı: 167, Ağustos 2002, s. 128.

suçun manevi unsuru yönünden kullananın, belgenin sahteliğini bilip bilmediği araştırılacaktır. Gerçek hizmet alana, hizmet veren tarafından sahte belge verilmesi halinde; alıcı, belgenin içeriği itibariyle sahteliği bilmediğini ileri süremez. Fakat; belgenin anlaşmalı matbaalar tarafından basılmış veya sahte olarak basılmış veya bir başka mükellefin belgesini kullanmış olduğu durumlarda yapılan sahteliği bilip bilmediğini araştırmak icap etmektedir⁴⁰².

Sahte belge, beyannamede yer verilerek kullanıldığı için suç, beyannamelerin verildiği tarihte işlenmiş kabul edilir. Beyanname dönemini takip eden dönemlerde yeni sahte belgelerin kullanılmasıyla da yeni bağımsız suçlar meydana gelecektir. Birbirinden bağımsız tarh dönemlerine işlenen eylemler arasında teselsül söz konusu olmaz, her döneme ilişkin suç ayrı bir suçtur⁴⁰³. Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin; aynı anda kullanılması durumunda, en ağır cezayı içeren sahte belge düzenleme ve kullanma suçundan ceza verilir yani fikri içtima kuralı uygulanır. Farklı tarihlerde ve değişik mükelleflere düzenlenmesinde ise, şartları mevcut ise teselsül hükmü uygulanacaktır⁴⁰⁴.

abc. Belgelerin Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Basılması, Sahte Olarak Basılması ve Kullanılması

Belge düzeninin sağlanabilmesi amacıyla getirilen kurallardan birisi de, belgelerin ancak yetkili matbaalarda basılmasıdır. Böylece, belge düzeni ilk aşamasından itibaren kontrol altına alınmış olacaktır. “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre, defterdarlıklar tarafından kendileriyle anlaşma yapılan matbaalar basım ve dağıtım yapılabilir. Anılan yönetmelikle matbaalara basım hakkı verilirken; belge düzeninin denetlenmesi amacıyla bir takım yükümlülükler de getirilmiştir. Bunlardan birisi bildirim, diğeri de bastığı belgelerde matbaanın kimliğinin

⁴⁰² OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 225-226.

⁴⁰³ YİĞİT, a.g.e., s. 151.

⁴⁰⁴ YİĞİT, a.g.e., s. 151.

gösterilmesidir. Şöyle ki; matbaanın adı, soyadı, ticaret unvanı, adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarası ile defterdarlıkla yapılan anlaşmanın tarihi belgenin altına yazılmalıdır (Yönetmelik md. 13)⁴⁰⁵.

Sahte belge basmak fiili, vergi işlemlerinde kullanılan belgelerin matbaalar tarafından gerçek mükelleflere ait gibi basılması işlemidir⁴⁰⁶. Vergi kayıp ve kaçacağını kaynağında önlemek isteyen kanun koyucu, belgelerin anlaşma olmadan basılması, sahte olarak basılması fiillerini suç saymıştır⁴⁰⁷. Basmak sözcüğü, en geniş anlamıyla anlaşılmalıdır. Yalnızca tabi aletleriyle yapılan basma değil; türlü vasıtalarla çoğaltma da basma kapsamında değerlendirilmektedir. Basım işlemi doğası gereği kısa sürede tamamlanamaz, birkaç gün veya daha fazla süre devam edebilir. Süreklilik taşıyan basım faaliyeti tek suçu oluşturur. Hukuki ve fiili kesintiler yeni suçları gündeme getirir⁴⁰⁸.

Adı geçen yönetmeliğe göre; belgelerin basım ve dağıtımı Maliye Bakanlığı ya da defterdarlık ile matbaa işletmeleri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanacaktır. Taraflar arasında böyle bir anlaşma olmadan veya herhangi bir nedenle anlaşma sona erdiği ya da feshedildiği halde bu belgeleri basanlar kaçakçılık fiili işlemiş olurlar⁴⁰⁹. Böyle bir fiil, belge düzenine aykırı hareketin ilk çıkış noktası olacaktır⁴¹⁰. Belgeleri basma konusunda bir anlaşması olan kendisine yetki verilen matbaanın bu belgeleri gerçeğe aykırı olarak, sahte bir şekilde, kendileri adına ya da başkası nam ve hesabına basması ya da basıp dağıtması suçu oluşturan harekettir. Bastırmanın, mükellef olup olmaması önem taşımadığı gibi varlığı da şart değildir⁴¹¹. O halde; sahte belge basmak, basılan belgeleri kullanma yükümlülüğü olmayan kişiler ile

⁴⁰⁵ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik, RG T: 02.02.1985, No: 18654.

⁴⁰⁶ BAYRAKLI, a.g.e., s. 248.

⁴⁰⁷ YİĞİT, a.g.e., s. 153.

⁴⁰⁸ YİĞİT, a.g.e., s. 154.

⁴⁰⁹ YİĞİT, a.g.e., s. 154.

⁴¹⁰ BAYRAKLI, a.g.e., s. 249.

⁴¹¹ YİĞİT, a.g.e., s. 155.

belge bastırma izni bulunmayan gerçek veya tüzel kişiler adına vergi işlemlerinde kullanılan belgelerin basılmasıdır⁴¹².

Belge kullanmak, düzenleme yükümlülüğü altında olduğu belgelerin vergiye konu olan ilişkilerde düzenlenip karşı tarafa verilmesidir. Bu belgeler, anlaşması olmayan matbaada basılması veya matbaanın anlaşması olsa bile sahte olarak basması sonucu oluşan belgelerdir. Belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmıyorsa sahtedir. Bunları kullanan kişiler, bilinçli olarak belge düzenini ihlal etmektedir. 4369 sayılı Kanunla "bilerek" kullanma şartı kaldırılmıştır. Zaten mükellefin bunu bilmediğini ileri sürebileceği bir durum da söz konusu değildir⁴¹³. Gerçek muamele veya durum mevcut ancak, sahte basılan veya anlaşma olmaksızın basılan belge kullanılıyorsa; bu bentteki kullanma gerçekleşecektir. Belgeyi kullanacak kişinin, belgenin hukuka aykırı niteliğini bilmesi ve buna rağmen kullanması şarttır. Belgelerin anlaşma yapılmadan basıldığı bilinmeden kullanılması söz konusu olursa, kast yokluğundan kullanan sorumlu tutulamaz⁴¹⁴. Burada önemli olan husus, basılan belgeden vergi dairesinin bilgisi olmamasıdır. Ceza ile engellenmek istenen budur⁴¹⁵.

b. Netice

VUK'da 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi vergi kaçakçılığı suçunda sonuç, vergi ziyaının doğmasıydı. VUK'un 344. maddede yer alan fiiller icra edildiği halde vergi ziyaı doğmamışsa; TCK hükümleri gereğince ya da şartları varsa teşebbüsten dolayı faile ceza verilebiliyordu. Değişiklikten sonra VUK 359/a-1'de düzenlenen "defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin başka kayıt ortamlarına geçirilmesi" fiili dışındaki diğer fiillerin vergi ziyaı doğurması sonucu aranmamaktadır. VUK 359/a-1'de düzenlenen "defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin başka kayıt ortamlarına geçirilmesi" fiili dışındaki aynı maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı fiilleri

⁴¹² BAYRAKLI, a.g.e., s. 249.

⁴¹³ BAYRAKLI, a.g.e., s. 249.

⁴¹⁴ YİĞİT, a.g.e., s. 155.

⁴¹⁵ OK-GÜNDEL, a.g.e., s. 352.

bakımından kanunda belirlenen hareketin icrasıyla suç tamamlanır. Kaçakçılık suçlarının sonucu harekete bitişiktir. Bu sebeple, sırf hareket suçu, şekli suç ve tehlike suçu kategorisindedir⁴¹⁶. Kaçakçılık suçunun neticesi, kamu düzeninin bozulmasıdır. Bu fiiller neticesinde vergi ziyayı da doğabilir. Ancak; bu durum zorunlu bir sonuç değildir⁴¹⁷. Vergi ziyayı doğması durumunda, vergi ziyayı cezası kesilecektir ve bu ceza, normal vergi ziyayı cezasının üç katı olarak belirlenmiştir.

c. Nedensellik Bağı

Suç teşkil eden neticenin cezalandırılabilmesi için, bunun bir kişinin hareketine bağlanması gerekmektedir. Kaçakçılık suçunda, bu suçun neticesi harekete bitişik suçlardan olması sebebiyle, başka bir ilişki aranmaksızın fiili gerçekleştiren şahsın cezalandırılması yoluna gidilmektedir. Suç fiilleri neticesinde, vergi ziyayı da meydana gelmişse, bu neticenin fiili icra eden şahsa yüklenebilmesi gerekmektedir. Vergi ziyasına yol açan suç fiilleri bakımından illiyet bağının kurulmuş olması gerekmektedir⁴¹⁸.

Vergi kaçakçılığı fiilleri, hareketi sonuca bitişik olduklarından, illiyet bağı açısından bir özellik arz etmezler. Kanunla yasaklanmış sonuç, yine kanunda tanımlanan hareketten kaynaklanıyorsa illiyet bağı var demektir⁴¹⁹. Yargıtay kararlarında belirtildiği gibi, yasal olarak öngörülen hapis cezasının uygulanmasında “suç ile suçlu arasındaki illiyet bağı” sorununu çözmek, mahkemenin takdir ve yetkisindedir⁴²⁰. Fakat; illiyet bağında önem taşıyan husus, VUK’un 359/a-1’de yer alan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri diğer kayıt ortamlarına geçirmek fiilinde, netice olarak ortaya çıkması gereken vergi ziyasının, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin diğer ortamlara kaydedilmesinden kaynaklanması gerektiğidir⁴²¹.

⁴¹⁶ YİĞİT, a.g.e., s. 156.

⁴¹⁷ BAYRAKLI, a.g.e., s. 250.

⁴¹⁸ BAYRAKLI, a.g.e., s. 251.

⁴¹⁹ YİĞİT, a.g.e., s. 157.

⁴²⁰ Veysi SEVİĞ, “Vergi Hukukunda Suçla İlliyet Bağı”, **Dünya**, 06.08.2002.

⁴²¹ YİĞİT, a.g.e., s. 157.

2. Manevi Unsur

Yapıları itibariyle kaçakçılık suçu fiilleri, bilmeden ve istemeden işlenmesi neredeyse imkansız fiillerdir. 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde de belirtildiği gibi, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin ortak özelliği, niyet, amaç ve plan unsurlarını taşımalarıdır. Bu üç unsur da fiilin kast özelliğini ortaya koymaktadır. Zira, herhangi bir iktisadi faaliyetin olmadığı bir ortamda belge düzenlemek veya hiçbir mal alışverişi olmadan birisinden belge alıp, onu deftere işlemek, bilmeden istemeden yani; kast olmadan yapılabilecek bir hareket değildir⁴²². Fakat; 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile bu kanundan önce 345. maddedeki “kast” ve “bilerek kullanma” deyimlerine yeni düzenlemenin 359. maddesinde yer verilmemiş olması, vergi kaçakçılığında kast unsurunun kaldırılması yönünde tartışmalara yol açmıştır⁴²³. Söz konusu değişiklik hükmünden hareketle, kaçakçılıkta kusursuz sorumluluğun kabul edilmiş olduğu yaklaşımı, hem çağdaş ceza hukukunun esas tutmuş olduğu kusur sorumluluğu bakımından, hem de Kanun gerekçesinde kast unsuru açık bir şekilde ifade edildiği için kabul edilemez⁴²⁴. Şöyle ki; 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde belirtildiği gibi, kaçakçılık fiillerinin niyet, amaç ve plan unsurlarını taşıması sebebiyle kastla işlenebileceğini belirtmesi; 5237 sayılı TCK’nın cürüm-kabahat ayrımını kaldıracak temel ceza olarak hapis cezasını benimsemesi ve kast unsurunu açıkça tanımlaması nedeniyle bu fiiller kasıt dışında bir niyetle işlenemez, kasıt dışında bir psikolojik ortam ile işlenmesine hemen hemen imkan yoktur⁴²⁵. VUK’un 359. maddesinde, kaçakçılık suçunun oluşumu için gerekli olan manevi unsur hususunda ise açık bir belirleme bulunmamaktadır. Maddi unsuru “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak” fiili olan kaçakçılık suçu dışındaki kaçakçılık suçlarında, suçun manevi unsurunun “genel kast” olduğu ortak görüştür.

⁴²² ŞENYÜZ, a.g.e., 2003, s. 201.

⁴²³ Bekir BAYKARA, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı?”, **Maliye Postası**, 15.09.2001, s. 68.

⁴²⁴ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., 2002, s. 214.

⁴²⁵ Kamil MUTLUER, **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul, 2006, s. 125.

Ancak, maddi unsuru “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak” fiili olan kaçakçılık suçunda suçun manevi unsurunun “kasıt” olup olmadığı hususunda tartışma bulunmaktadır. Zira, VUK’un 359. maddesinin 4369 sayılı Kanun ile değişmeden önceki eski şeklinde, suçun maddi unsuru, “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi bilerek kullanma” şeklinde belirtilerek, suçun manevi unsurunun “kasıt” olduğu “bilerek” ifadesi ile açıklanmakta iken; 4369 sayılı Kanun ile maddeden “bilerek” ifadesi çıkarılmıştır. Bu değişikliğin, suçun manevi unsurunun değiştirilmesi anlamına geldiğini ileri sürenlerce artık, “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak” fiili ile vücut bulan kaçakçılık suçunun manevi unsurunun “kasıt” olmadığı iddia olunmuş ve konu doktrinde tartışılmıştır.

Ancak, Maliye Bakanlığı’nca çıkarılan 306 Seri No.lu VUK Genel Tebliği’nde “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 ve hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal ve 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. maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise, suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir” açıklamasına yer verilerek, idari yorum suçun manevi unsurunun halen “kasıt” olduğu şeklinde yapılmıştır.

3. Hukuka Aykırılık

Kanuni suç tanımına uygun eylem, tek başına suçun oluşumu için yeterli değildir. Çünkü; bu eylemi hukuka uygun hale getiren nedenlerin olmaması, eylemin hukuka aykırı olması gerekmektedir. TCK'da genel olarak hukuka uygunluk sebepleri, kanunun hükmünü icra, yetkili merciin emrini ifa, meşru müdafaa ve zorunluluk hali ile kanunda düzenlenmeyen hakkın kullanılması ve mağdurun rızasıdır⁴²⁶. Kaçakçılık suçuna ilişkin olarak ne TCK'da, ne de VUK'da hukuka uygunluk sebepleri gösterilmiştir. Kısaca, sayılan hukuka uygunluk sebepleri, kaçakçılık suçu açısından hukuka uygunluk sebebi teşkil etmemektedir.

C. KAÇAKÇILIK FİİLLERİ İÇİN ÖNGÖRÜLEN CEZALAR

Daha önce de belirtildiği üzere, kanun koyucu, kaçakçılık suçu için hem maddi cezalar, hem de hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörmüştür. Maddi cezalar, idari nitelikte olup idari yargı organları tarafından; hürriyeti bağlayıcı cezalar ise adli yargı organları tarafından hüküm altına alınmaktadır.

Kaçakçılık suçu, seçimlik hareketli suçlardandır. Dolayısıyla, suçun oluşması açısından VUK'un 359. maddesindeki hareketlerden yalnızca birinin yapılması yeterlidir. Failin, kaçakçılık suçunu oluşturan birden fazla fiili işlemesi durumunda, içtima/birleşme hükümleri uygulanmayacak, faile tek ceza verilmesi gerekecektir⁴²⁷. VUK md. 340 uyarınca; 213 sayılı Kanunda düzenlenen vergi ziyai ve usulsüzlük suçları, yine VUK md. 359'da düzenlenen kaçakçılık suçları ve diğer kanunlarla yazılı suçlar ve cezalarla içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Her bir ceza ayrı ayrı uygulanır. Bu suçların birinden işlem yapılması diğerleri hakkında işlem yapılmasını engellemez. 359. ve 360. maddeler uyarınca uygulanan hapis

⁴²⁶ YİĞİT, a.g.e., s. 157.

⁴²⁷ ERMAN, a.g.e., s. 75.

cezaları, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel değildir⁴²⁸.

Kaçakçılık suçu ve cezası için ne tarhiyat öncesi uzlaşma ne tarhiyat sonrası uzlaşma mümkündür. Pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında ise kaçakçılık cezaları uygulanmaz. VUK md. 372 uyarınca; “Ölüm halinde vergi cezası düşer.” Cezaların şahsiliği gereğince; ölen mükellefin mirasçılarına vergi cezası geçmez. Ortaklılar hakkında kesilecek cezada ise, ölen ortağın payına isabet eden kısım düşer, kalan kısım diğer ortak ya da ortaklarca ödenmek zorundadır⁴²⁹.

1. Kaçakçılık Filleri İçin Öngörülen Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar

Kaçakçılık sayılan fiiller, 359. maddede sayılmıştır. Söz konusu maddenin a bendinde sayılan ve bu çalışmada ikinci derece kaçakçılık fiilleri olarak adlandırılan haller için altı aydan üç yıla kadar hapis cezası; b fıkrasında sayılan ve birinci derece kaçakçılık fiilleri olarak adlandırılan haller için ise, onsekiz aydan üç yıla kadar (ağır) hapis cezası öngörülmüştür.

Birinci grupta yedi bent halinde sıralanan ve altı aydan üç yıla kadar hapis cezasını gerektiren fiilleri işleyenler, söz konusu fiiller Asliye Ceza Mahkemelerinin görev alanına girdiği için bu mahkemelerde yargılanırlar. Bu gruptaki suçlara tayin olunan bir yıla kadar hapis cezaları para cezasına çevrilebilir. İki yıla kadar hapis cezaları da ertelenebilir. Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır⁴³⁰. Hükmolunan para cezası ertelenemez. İkinci grupta 6 bent halinde sıralan ve 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasını gerektiren fiiller, Ağır Ceza Mahkemelerinde yargılanırlar. Mahkemece hükmolunacak hapis cezası, 18

⁴²⁸ Ahmet Burçin YERELİ, “Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 237, Mayıs 2001, s. 116.

⁴²⁹ PARLAR-DEMİREL, a.g.e., s. 37-38.

⁴³⁰ Şükrü KIZILOĞLU, “Hapis Cezalarının Paraya Çevrilmesi”, **Sabah**, 16.03.1996, s. 7.

aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezasıdır. Cezanın niteliği ve süresi itibarıyla para cezasına çevrilmesine ve ertelenmesine olanak yoktur⁴³¹.

2. Kaçakçılık Fiilleri İçin Öngörülen Maddi Cezalar

VUK'un 344. maddesine göre, kaçakçılık sayılan fiillerin işlenmesi suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde, vergi ziyai cezası üç kat artırılarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezaların ya da bunların paraya çevrilerek uygulanması, 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Vergi ziyai cezası; kayba uğratılan verginin bir katı tutarındadır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyai cezası %50 oranında uygulanır⁴³².

3. Kaçakçılığa İştirak Halinde Uygulanacak Cezalar

VUK'un 360. maddesine göre; birden fazla kişi, 359. maddede sayılan fiillerin yapılmasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri, bundan ayrı ayrı maddi çıkar gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Buna göre, ilk gruba giren kaçakçılık suçlarına iştirak halinde, altı aydan üç yıla kadar hapis cezası (para cezasına çevrilmesi mümkündür); ikinci gruba giren kaçakçılık suçlarına iştirak halinde ise, on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası uygulanacaktır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar verilir. Bu fiillere maddi çıkar gözetmeksizin iştirak edenlere ise söz konusu fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur. Ayrıca, kaçakçılık sayılan hallere iştirak etmek suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde ise, VUK'un

⁴³¹ Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Fatura", **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 130, Ekim 2003, s. 18.

⁴³² YERELİ, a.g.m., s.115.

344. maddesinde tanımlanan vergi ziyai cezası kadar para cezasına hükmolunmaktadır⁴³³.

Madde kapsamında düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanabilmesi için varlığı gerekli şartlar şunlardır: Suça iştirak eden kişide öncelikle bu suça katılma iradesi bulunmalıdır. Suçun en az iki kişi tarafından işlenmesi gerekir. İştirak edilen suç, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarından biri olmalıdır. İştirak kapsamında, kaçakçılık suçu ya bizzat işlenmeli (asli maddi fail) ya da işlenmesine yardımda bulunulmalı (fer'i fail) veya kaçakçılık suçuna bir başka kişi azmettirilmelidir. Maddi menfaat gözetip gözetmeme suçun unsuru olmayıp, cezayı hafifletici neden olarak öngörülmüştür⁴³⁴.

D. GÜMRÜK KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI ve CEZALARI

Gümrük suçu, gümrük işlemlerinin yapılması ile ilgili usul ve esaslara aykırı davranışlar olarak tanımlanabilecektir⁴³⁵. Gümrük suçları, kendi içinde idari suçlar ve adli suçlar olarak ikiye ayrılmaktadır. İdari suçlar, 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerinin ihlali nedeniyle gümrük idaresi tarafından parasal nitelikte ceza verilmesini gerektiren; adli suçlar ise, 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümlerine aykırı davranışlardan dolayı gümrük kaçakçılığı niteliği taşıyan ve ceza mahkemelerince cezalandırılan suçlardır⁴³⁶. Uyuşmazlık konusu, Gümrük Kanunu'nda vergi ve cezaya ilişkin olarak ayrı ayrı düzenlenmiş durumdadır⁴³⁷.

Gümrük işlemleri ile ilgili düzenlemelere karşı ağır ihlallerin varlığı halinde, bunlar, hürriyeti bağlayıcı cezalar, ceza hukuku yaptırımı olan adli para cezaları veya eşyanın müsaderesi gibi cezalara bağlanmıştır. Adli gümrük

⁴³³ YERELİ, a.g.m., s. 115.

⁴³⁴ Yusuf Gökhan PENEZOĞLU, "Vergi Suçları ve Yeni Türk Ceza Kanunu Genel Hükümlerinin Vergi Suçlarına Etkisi", www.vergidegundem.com, 2005, s. 2.

⁴³⁵ Nevzat SAYGILIOĞLU-Adnan GERÇEK, **Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 237.

⁴³⁶ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 237.

⁴³⁷ Şahap YILMAZ, "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları", **Yaklaşım**, Yıl:7, Sayı: 74, Şubat 1999, s. 48.

suçları, daha çok kamu düzenini ve devlet otoritesini yakından ilgilendiren suçlar olduğu için cezalandırma yetkisi ceza mahkemelerine aittir⁴³⁸. Adli gümrük suçlarına gümrük kaçakçılığı suçları da denilmektedir. Gümrük kaçakçılığı suçları ve cezaları, 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme uyarınca, ülkemizden ihracı ya da ülkemize ithali yasak olan eşyaların ihraç veya ithal edilmesi, ticaretinin serbest olması durumunda da gümrük muamelesine tabi olan eşyaların gümrük işlemleri yaptırılmadan ithal veya ihraç edilmesi, bunların yurt içerisine bilerek sokulması ve yurtiçinde satılması gümrük kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır⁴³⁹. 4926 sayılı Kanun'un suç saydığı fillerin; teşekkül halinde işlenmesi, devletin siyasi, mali, iktisadi veya askeri güvenliğini bozacak nitelikte olması, çevre ya da toplum sağlığını tehdit edecek nitelikte olması halinde adli para cezalarının yanı sıra hürriyeti bağlayıcı cezalar da öngörülmüştür. Bu nitelikteki fillerle işlenen kaçakçılık suçuna konu eşyanın ayrıca müsaderesine de hükmolunmaktadır. Sayılan nitelikleri taşımayan kaçakçılık filleri ile suç işlenmesi halinde cezalar sadece adli para cezası şeklinde uygulanmaktadır⁴⁴⁰.

Kanunda yazılı kaçakçılık suçlarından herhangi birine katılmış kişi, haber alınmadan önce suçu, faillerini ve eşyanın saklanmış veya satılmış olduğu yerleri pişmanlıktan yararlanarak yetkili memurlara ihbar etmesi durumunda cezalardan kurtulacaktır. Yetkili birimler tarafından haber alındıktan sonra fiilin bütünüyle ortaya çıkmasına hizmet ve yardım eden suç ortaklarının cezası ise yarıya indirilmektedir. Kaçakçılık suçu şüpheli veya sanıklarının hazırlık soruşturması sırasında ve yargılama aşamasında yurtdışına çıkışları geçici olarak yasaklanabilir. Kanunda yazılı fiillerin bir kısmı, gümrük komisyonlarının; ağır hapis cezası gerektiren suçlar, ağır ceza

⁴³⁸ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 243.

⁴³⁹ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 243.

⁴⁴⁰ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 243.

mahkemelerinin, bunlar dışında kalan suçlar ise, asliye ceza mahkemesinin görevi dahilindedir⁴⁴¹.

Adli gümrük suçlarına ilişkin kaçakçılık filleri, 4926 sayılı Kanunun 3. maddesinde sayılmaktadır. Söz konusu fillere ilişkin cezalar ise Kanunun 4. maddesinde düzenlenmiştir⁴⁴².

1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun, 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. 4926 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 19.7.2003 tarihinden sonra, 5237 sayılı TCK 1/6/2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 5237 sayılı TCK'nın 5. maddesinde bu Kanunun genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı düzenlenmiştir.

5252 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 5349 sayılı Kanunla değişik geçici 1. maddesinde; "Diğer kanunların, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Birinci Kitabında yer alan düzenlemelere aykırı hükümleri, ilgili kanunlarda gerekli değişiklikler yapıncaya ve en geç 31 Aralık 2006 tarihine kadar uygulanır" hükmü yer almaktadır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndan sonra, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile 5326 sayılı Kabahatler Kanunu 1.6.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinde de, bu Kanunun genel hükümlerinin diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

5237 sayılı TCK'nın 5. maddesi ile 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesi gereğince; 4926 sayılı Kanunun suç ve kabahatlere ilişkin genel düzenlemelerinin 5237 sayılı TCK ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'na uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Bu uyum çalışmaları sırasında 4926 sayılı Kanunun uygulamada tereddüt yaratan hükümleri de gözden geçirilmiş ve madde metinleri sadeleştirilmiş ve 5237 ve 5326 sayılı kanunlarda

⁴⁴¹ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 244.

⁴⁴² SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 244-245.

düzenlenmiş bulunan genel hükümler 4926 sayılı Kanun metninden çıkarılmıştır. Öngörülen bu düzenlemeler, 4926 sayılı Kanunun madde düzeni ve sıralamasında büyük değişiklikler gerektirdiği için 4926 sayılı Kanunun tamamını yürürlükten kaldıran bir tasarı hazırlanmıştır. Söz konusu tasarı, 21.3.2007’de kabul edilerek yasalaşmış ve 26479 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu düzenleme ile dış ticaretin önündeki engellerin ortadan kalkacağı iddia edilmekte, "ekonomik suça ekonomik ceza" uygulanacağı belirtilmektedir.

Kanun, kaçakçılık suçunu yeniden tanımlamaktadır. 5237 sayılı TCK’nın genel hükümleri karşısında, 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nda tanımlanan fiillerin bir kısmı müeyyidesiz kalacağından, söz konusu boşluğun doldurulması amacıyla, madde hükmünde suç tanımları yeniden yapılmış ve bazı fiiller, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu hükümlerine göre idari para cezasını gerektiren kabahat olarak tanımlanmıştır. 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun mevcut sisteminde, suç oluşturan fiiller 3. maddede, buna karşılık bu fiillerin yaptırımı ise 4. maddede düzenlenmiştir. 3. maddede yapılan değişiklik, suç veya kabahat oluşturan fiillerin yaptırımı da aynı madde kapsamında düzenlenmiştir. Kanunda suçlar ve kabahatlere ilişkin düzenlemeler şu şekildedir:

Eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın Türkiye’ye ithal eden kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Eşyanın, belirlenen gümrük kapıları dışından Türkiye’ye ithal edilmesi halinde, verilecek ceza üçte birinden yarısına kadar artırılır.

Eşyayı, sahte belge kullanmak suretiyle gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin, Türkiye’ye ithal eden kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

Transit rejimi çerçevesinde taşınan serbest dolaşımda bulunmayan eşyayı, rejim hükümlerine aykırı olarak gümrük bölgesinde bırakan kişi, altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

Belli bir amaç için kullanılmak veya işlenmek üzere ülkeye geçici ithalat ve dahilde işleme rejimi çerçevesinde getirilen eşyayı, sahte belge ile yurt dışına çıkarmış gibi işlem yapan kişi, altı aydan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

Birinci ile dördüncü fıkralarda tanımlanan fiillerin işlenmesine iştirak etmeksizin, bunların konusunu oluşturan eşyayı, bu özelliğini bilerek ve ticari amaçla satın alan, satışa arz eden, satan, taşıyan veya saklayan kişi, altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

Özel kanunları gereğince gümrük vergilerinden kısmen veya tamamen muaf olarak ithal edilen eşyayı, ithal amacı dışında başka bir kullanıma tahsis eden, satan veya devreden ya da bu özelliğini bilerek satın alan veya kabul eden kişi, üç aydan bir yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

İthal kanun gereği yasak olan eşyayı ithal eden kişi, fiil daha ağır bir cezayı gerektiren suç oluşturmadığı takdirde, iki yıldan altı yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. İthal yasak eşyayı, bu özelliğini bilerek satın alan, satışa arz eden, satan, taşıyan veya saklayan kişi, aynı ceza ile cezalandırılır.

Antrepo veya geçici depolama yerlerindeki serbest dolaşımda bulunmayan eşyayı, gümrük idaresinin izni olmadan kısmen veya tamamen çıkaran veya değiştiren kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

Geçici ithalat, dahilde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi çerçevesinde ülkeye getirilen eşyayı, gümrük işlemlerini gerçekleştirmeksizin serbest dolaşıma sokan kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

Genel düzenleyici idari işlemlerle ithali yasaklanan eşyayı ithal eden kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir. Eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idarî para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına yirmi bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına dört yüz Türk Lirası olarak hesaplanır.

İthali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olan eşyayı, aldatıcı işlem ve davranışlarla ithal eden kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir. Eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına beş bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına yüz Türk Lirası olarak hesaplanır.

İhracı kanun gereği yasak olan eşyayı Türkiye'den ihraç eden kişi, fiil daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

Genel düzenleyici idari işlemlerle ihracı yasaklanan eşyayı ihraç eden kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir. İhracı, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi olan eşyayı aldatıcı işlem ve davranışlarla ihraç eden kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin yarısı kadar idari para cezası verilir.

İhracat gerçekleşmediği halde gerçekleşmiş gibi göstermek ya da gerçekleştirilen ihracata konu malın cins, miktar, evsaf veya fiyatını değişik göstererek ilgili kanun hükümlerine göre teşvik, sübvansiyon veya parasal

iadelerden yararlanmak suretiyle haksız çıkar sağlayan kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Beyanname ve eki belgelerde gösterilen ile gerçekte ihraç edilen eşya arasında % 10'u aşmayan bir fark bulunması halinde, sadece 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre işlem yapılır.

Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye'den ihraç eden kişiye, eşyanın gümrük vergilerinin iki katı idari para cezası verilir.

İhracatın, aracı şirket üzerinden gerçekleştirilmesi halinde, iştirake ilişkin hükümler saklı kalmak üzere bu madde hükümlerine göre ceza yaptırımı, imalatçı veya tedarikçi ihracatçılar hakkında uygulanır. Ancak bu Kanunun gerekli kıldığı nezaret görevini yerine getirmeyen aracı şirket yetkililerine, malın gümrüklenmiş değerinin yarısı kadar idari para cezası verilir.

On altıncı fıkra hariç, bu maddede tanımlanan kabahatler, ancak kasten işlenebilir. Yukarıdaki fıkralarda tanımlanan suçlar ile onuncu fıkroda tanımlanan kabahat fiilleri, teşebbüs aşamasında kalmış olsa bile, tamamlanmış gibi cezalandırılır.

Bu Kanunda tanımlanan suçların ve kabahatlerin, bir örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenmesi halinde, verilecek ceza iki kat artırılır. Bu Kanunda tanımlanan suçların ve kabahatlerin, üç veya daha fazla kişi tarafından birlikte işlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır. Bu Kanunda tanımlanan suçların, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde veya yararına olarak işlenmesi halinde, ayrıca bunlara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunur. Bu Kanunda tanımlanan suçların, kaçakçılık fiillerini önlemek, izlemek, araştırmak ve soruşturmakla görevli kişiler tarafından veya meslek ve sanatın sağladığı kolaylıklardan yararlanmak suretiyle işlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır. Bu Kanunda tanımlanan suçların ve kabahatlerin,

belgede sahtecilik yapılarak işlenmesi halinde, ayrıca bu suçtan dolayı da cezaya hükmolunur.

Kaçakçılık fiillerini önlemek, izlemek ve araştırmakla görevli olup da bu Kanunda tanımlanan suçların işlenmesine kasten göz yuman kişi, işlenen suçun müşterek faili olarak sorumlu tutulur. Kaçakçılık suçunun konusunu oluşturan eşyanın, devletin siyasi, iktisadi veya askeri güvenliğini bozacak ya da çevre veya toplum sağlığını tehdit edecek nitelikte olması halinde, fiil daha ağır cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, verilecek hapis cezası on yıldan az olamaz.

3. maddede tanımlanan suçlardan veya kabahatlerden birine iştirak etmiş olan kişi; resmi makamlar tarafından haber alınmadan önce, fiili, diğer failleri ve kaçak eşyanın saklandığı yerleri merciine haber verirse, verilen bilginin, faillerin yakalanmasını veya kaçak eşyanın ele geçirilmesini sağlaması halinde cezalandırılmaz. Haber alındıktan sonra fiilin bütünüyle ortaya çıkmasına hizmet ve yardım eden kişiye verilecek ceza üçte iki oranında indirilir.

Yedinci fıkrası hariç, 3. maddede tanımlanan suçlardan birini işlemiş olan kişi, etkin pişmanlık göstererek, soruşturma evresi sona erinceye kadar suç konusu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı kadar parayı devlet hazinesine ödediği takdirde, hakkında, bu Kanunda tanımlanan kaçakçılık suçlarından dolayı verilecek ceza yarı oranında indirilir. Bu fıkra hükmü, mükerrirler hakkında veya suçun bir örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenmesi halinde uygulanmaz.

Bu Kanundaki kabahatler dolayısıyla verilen idari para cezasına ilişkin karar kesinleştikten sonra tekrar kabahat işlenmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanır. Tekerrür halinde, idari para cezası yarı oranında artırılır. İdari para cezasının tamamen yerine getirilmesinden itibaren üç yıl geçtikten sonra işlenen kabahat açısından, önceki kabahat, tekerrüre esas

teşkil etmez. Tekerrüre esas alınacak idari para cezaları hakkındaki kayıtların, Gümrük Müsteşarlığı bünyesinde tutulmasına ilişkin esas ve usuller yönetmelikle düzenlenir.

E. ADLİ VERGİ SUÇLARININ CEZALANDIRILMASINDA USUL

Vergi idaresi, mükellefin ceza mahkemelerinde yargılanmasını gerektirecek bir suç işlediğini tespit ettiği takdirde, keyfiyet ilgili Cumhuriyet Savcılığına bildirilir (VUK md. 367). Söz konusu suçlarla ilgili yargılama, ceza mahkemeleri tarafından yapılmakta ve cezalar da aynı mahkemelerce verilmektedir⁴⁴³. Yaptıkları inceleme sırasında 359. ve 360. maddelerde yazılı durumların varlığını tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların muavinleri ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaasıyla, keyfiyetin yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi zorunludur. Kaçakçılık suçunun işlendiğini diğer şekillerde öğrenen Cumhuriyet Savcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını ister. Kamu davasının açılması için, inceleme sonucunun Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilmesi gerekmektedir.

1. Ceza Mahkemesi ile Vergi İdaresi Kararlarının Birbirine Etkisi

Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarının vergi idaresi tarafından herhangi bir yargısal karara gerek olmaksızın doğrudan doğruya verildiğini ifade etmiştik. Mükellefin, verilen cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açması ve bu yolla cezanın haklılığının mahkeme tarafından incelenmesi, cezanın niteliğini değiştirmez. VUK'un 367. maddesinin 5. fıkrasında; ceza mahkemesi ve idari makamların kararlarının birbirini bağlamayacağı belirtilmiştir. Ceza mahkemelerinin verecekleri kararlar vergi cezası

⁴⁴³ Hapis cezasını gerektiren suçlar, yeni Türk Ceza Kanunu'na göre Asliye Ceza Mahkemelerinin görev alanına girmektedir.

uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına müessir olmadığı gibi bu makamların tahsis edeceği işlemler ceza hakimini bağlamaz⁴⁴⁴. İdarenin ceza kesme yetkisini kullanırken kullandığı kıstaslar ile ceza mahkemesinin aynı fiillerden dolayı yargılama yapıp hüküm verirken başvurduğu kurallar farklıdır⁴⁴⁵. Ceza mahkemesinin, suçun manevi unsurunun oluşmadığı, mütalaa şartının gerçekleşmediği vs. sebeplerle beraat ya da düşme kararı vermesi, vergi idaresinin ceza kesme yetkisini ortadan kaldırmayacaktır. Vergi idaresi, vergi kaçakçılığı fiilinden dolayı ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarındaki para cezasını kesebilecektir⁴⁴⁶. Diğer taraftan; kaçakçılık fiili için vergi idaresi tarafından vergi ziyai cezası verilmemiş olması, ceza hakimini bağlamayacaktır. Ceza hakimi, bütün delilleri serbestçe değerlendirerek suçun unsurlarının oluşup oluşmadığını araştırarak ve kararını verecektir⁴⁴⁷.

2. Ceza Mahkemesi ile Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi

Ceza mahkemesinden çıkacak kararlar, VUK'un "Vergi Cezaları" başlıklı kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etki edemeyeceği gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamayacaktır. Ceza hakimi, delilleri serbestçe araştırma ve değerlendirme ilkesine göre, Danıştay ve vergi mahkemesinin kararı ile bağlı olmaksızın dosyadaki inceleme raporu ile diğer bilgi ve belgeleri değerlendirerek hüküm tesis eder. Kural olarak; Danıştay ve vergi mahkemelerinin kararları, ceza mahkemelerini bağlamaz⁴⁴⁸. Ancak; vergi mahkemesi kararlarının ceza mahkemesi hakimini bağlamamasına rağmen; ihtisas mahkemesi niteliğindeki vergi mahkemelerinin, vergi kaçakçılığı konusundaki nitelendirmeleri ve vergi ziyai konusundaki kararları, ceza mahkemesi tarafından dikkate alınmalıdır⁴⁴⁹. Yargıtay kararlarında da ifade edildiği gibi; bir belgenin sahte olup olmadığı konusunda karar verecek olan

⁴⁴⁴ Yunus ŞENGÖZ, "Vergi Ziyai Suçu ve Cezası İle Kaçakçılık Suçu ve Cezasının İçtimalı Halinde Vergi Ziyai Cezasının Uygulanması", **Vergi Sorunları**, Eylül 2001, Sayı: 156, s. 39.

⁴⁴⁵ YİĞİT, a.g.e., s. 179.

⁴⁴⁶ YİĞİT, a.g.e., s. 180.

⁴⁴⁷ YİĞİT, a.g.e., s. 180.

⁴⁴⁸ Y. 11. CD. 12.3.1998, 1706-1681.

⁴⁴⁹ YİĞİT, a.g.e., s. 181.

yargı mercii, ceza mahkemeleridir. Bu tespitin hukuken tartışılması, mevcut mevzuat açısından mümkün değildir. Dolayısıyla, mevcut yasal düzenlemelerden ve yetkilendirmeden anlaşılabacağı gibi, belgelerin sahte ve yanıltıcı olduğu iddiası karşısında öncelikle söz konusu belgelerin hukuki bakımdan belirlenmesi gerekmektedir⁴⁵⁰. Belgenin sahteliği hususunda ceza mahkemesinin vermiş olduğu karar, vergi idaresini ve vergi yargısını bağlayacaktır. Ceza ve vergi mahkemeleri ile idare arasında benzer konularda farklı uygulamaların doğmasını önlemek, hukuki güvenlik ve birlik açısından, uzmanlık konularına göre bağlayıcı olacak kararlar kanunda özel olarak düzenlenmelidir⁴⁵¹.

F. YENİ TÜRK CEZA KANUNU GENEL HÜKÜMLERİNİN VERGİ SUÇ ve CEZALARINA ETKİSİ

1. Yeni Türk Ceza Kanunu ve Vergi Suç ve Cezaları

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu⁴⁵² ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu⁴⁵³ ile Türk ceza sistemi yeni bir anlayış ve şekle kavuşmuştur. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Özel Kanunlarla İlişki" başlıklı 5. maddesindeki, "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" hüküm gereği; 213 sayılı VUK'un 357 ile 363. maddeleri arasında düzenlenen ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren vergi suçları hakkında, TCK'nın 1 ile 75. maddeleri arasında düzenlenen genel hükümler uygulama alanı bulacaktır. Bu durum, vergi suçlarının müeyyidelendirilmesi ve yargılama konusunda bazı değişiklikler getirmektedir:

Suçlara verilecek cezalar, 765 sayılı eski Ceza Kanunun 11. maddesinde cürümlere mahsus olarak; idam, ağır hapis, hapis, ağır cezayı nakdi ve

⁴⁵⁰ Veysi SEVİĞ, "Sahte Belge Kullanımında Yargı Kararı", **Dünya**, 10.07.2002.

⁴⁵¹ YİĞİT, a.g.e., s. 182.

⁴⁵² 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁵³ 31.03.2005 tarih ve 25772(mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hidemat-ı ammeden memnuiyet (kamu hizmetlerinden yasaklanma); kabahatler için ise, hafif hapis, hafif cezayı nakdi ve muayyen bir meslek veya sanatın tatili icrası olarak belirlenmişti. Yeni ceza kanunun “cezalar” başlıklı 45. maddesinde yapılan belirleme uyarınca “suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır.” Bu çerçevede, ceza türleri yönünden bir sadeleştirmeye gidilmiş ve iki ana ceza unsuru olarak hapis ve para cezası öngörülmüştür. Yine TCK’nın 46. maddesinde de hapis cezaları ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezası olarak sınıflandırılmıştır. 49. madde uyarınca süreli hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az ve yirmi yıldan fazla olamayacaktır.

Ceza türleri bakımından, yeni ceza yasasında hapis ve adli para cezası şeklinde ikili bir yaklaşım getirilirken, 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun ile özel ceza kanunları ile ceza içeren kanunlarda öngörülen ceza hükümlerinin yeni TCK’ya uygunluğunun sağlanması yönünde düzenlemeler yapılmış, bu çerçevede, 5252 sayılı Kanun’un, 5349 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile değişik 6. maddesi ile “kanunlarda öngörülen ağır hapis” cezaları, “hapis” cezasına dönüştürülmüştür.

i. Buna göre, Yeni TCK’nın 01.06.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi ile birlikte, VUK’un 359. maddesi kapsamında düzenlenen ikinci grup kaçakçılık suçları hakkında “ağır hapis” cezası verilemeyecek; bu suçlar için “süreli hapis cezası” uygulanabilecektir. Bu etkinin, 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun’un yargılama usulüne ilişkin etkileri ile birleşmesi sonucunda ise, 01.06.2005 tarihinden itibaren ikinci grup kaçakçılık suçlarına ilişkin yargılama “asliye ceza mahkemeleri” nezdinde gerçekleştirilecektir.

ii. Kısa süreli hapis cezası, yeni ceza kanunun 49. maddesinde, hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası olarak nitelendirilmiştir.

Bu noktada, hapis cezasının kısa süreli hapis cezası olarak değerlendirilip değerlendirilmemesinde, kanunda fiile öngörülen cezanın alt ya da üst sınırı değil, bu sınır dahilinde yargı merciince hükmedilen süre esas alınacaktır. Yeni TCK'nın 50. maddesiyle belirli şartlar dahilinde, suçluya kısa süreli hapis cezasına seçenek olarak farklı yaptırım tercih etme imkanı tanınmıştır. Nitekim, yeni ceza yasasının 50. maddesi uyarınca kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama süresinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre adli para cezasına ya da diğer yaptırım veya tazmin araçlarına dönüştürülebilir. Yeni TCK'nın bu hükümleri gereğince; ilk gruba giren kaçakçılık suçlarında hükmedilen hapis cezasının bir yıldan fazla olması halinde dahi para cezasına çevrilmesi mümkün olacaktır. Para cezasına çevrilme halinde erteleme mümkün olmayacaktır. Para cezasına çevirme yerine 51. madde çerçevesinde cezanın ertelenmesine de hükmolunabilecektir. İkinci gruba giren kaçakçılık suçlarında hükmedilen hapis cezasının iki yıla kadar olması halinde ise ertelenmesi mümkün olacaktır. Bu bağlamda, işlediği suçtan dolayı iki yıl ve daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır⁴⁵⁴. Ancak; erteleme kararının verilebilmesi için kişinin daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkum edilmemiş olması ve suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması gerekir⁴⁵⁵.

iii. Yeni TCK'nın vergi suçlarının unsurlarında gerçekleştirdiği tek değişiklik ise, maddi unsuru sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek olan kaçakçılık suçlarında söz konusu olmaktadır. TCK'nın 22. maddesinin birinci fıkrasında, taksirle işlenen fiillerin kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılacağı belirtilmektedir. Buna göre; VUK'un 359.

⁴⁵⁴ PENEZOĞLU, a.g.m., s. 4.

⁴⁵⁵ Tahir ERDEM, "Yeni Ceza Yasası Sonrasında Kaçakçılık Suç ve Cezaları", **Vergi Sorunları**, Sayı: 205, Ekim 2005, s. 110.

maddesinde kaçakçılık suçunun manevi unsuru açıkça “taksir” olarak belirtilmediğinden, maddi unsuru “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak” fiili olan kaçakçılık suçlarının manevi unsuru hususundaki tartışma sona ermekte; manevi unsurun “kasıt” olduğu açıklığa kavuşmaktadır⁴⁵⁶.

iv. Yeni TCK’nın 66. maddesinde dava zamanaşımının, beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda, sekiz yıl olduğu belirtilmiştir. Kaçakçılıkta dava zamanaşımı beş yıldan sekiz yıla çıkarılmıştır. Dava zamanaşımı süresinin uzatılması, zamanaşımının durması veya kesilmesi halinde zamanaşımı süresinin uzayabileceği en fazla süreyi de uzatmıştır. Buna göre; dava zamanaşımını süresini kesen ve uzatan hallerde, zamanaşımı süresinin çıkabileceği üst sınır 7,5 yıldan 12 yıla çıkmıştır. Zamanaşımı sürelerinin belirlenmesinde, suçun kanunda yer alan cezasının üst sınırı nazara alınır; seçimlik cezaları gerektiren suçlarda zamanaşımı bakımından hapis cezası esas alınır⁴⁵⁷.

2. Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Sonrasında Vergi Suç ve Cezalarının Durumu

5237 sayılı TCK ve 5326 sayılı KK ile Türk ceza sistemi yeni bir anlayış ve şekle kavuşmuş, TCK’da kabahat-cürüm ayrımı kaldırılmıştır. Kabahatler ise, terminolojik olarak suç tanımından çıkarılarak KK’da düzenlenmiştir. Bu değişiklikler neticesinde, VUK’un Dördüncü Kitabındaki “Ceza Hükümleri” başlıklı maddelerdeki düzenlemelerin durumu ve geçerliliği tartışmalı hale gelmiştir. TCK ve KK’nın genel kanun niteliği taşımaları sebebiyle, söz konusu kanunlarda yapılan yeni düzenlemelere uyum sağlamak amacıyla ceza normu içeren pek çok kanunun yanı sıra VUK’da da değişiklikler yapmak üzere 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli

⁴⁵⁶ PENEZOĞLU, a.g.m., s. 4.

⁴⁵⁷ ERDEM, a.g.m., s. 111.

Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁴⁵⁸ çıkartılmıştır. Söz konusu kanun, VUK'da özellikle vergi suç ve cezaları bakımından oldukça önemli değişiklikler getirmiştir.

344. maddenin başlığı "Vergi ziyayı ve cezası" şeklinde değiştirilmiş, maddenin birinci fıkrasında geçen "suçu" ibaresi madde metninden çıkartılmış ve ikinci fıkrasında yer alan "ziyayı suç işleyenlere" ibaresi "ziyayına sebebiyet verenlere" şeklinde değiştirilmiştir. Dördüncü Kitap, İkinci Kısımının Üçüncü Bölüm başlığı ise; "Suçlar ve Cezaları" şeklinde değiştirilmiştir. Vergi suçları, daha önce farklı şekillerde sınıflandırılmış ve genellikle idari vergi suçları-adli vergi suçları ayrımı kabul görmüştür. Yapılan değişikliklerle, TCK ve KK ile yapılan suç ve kabahat ayrımına uygun olarak, vergi ceza hukukunda da vergi kabahati ve vergi suçu ayrımı daha net hale gelmiştir. Temel ceza kanunlarında ve VUK'da yapılan değişiklikler sonrasında, vergi kanunlarına aykırı hareketler vergi kabahati ve vergi suçu olarak iki grupta toplanmış olup, bunlar hakkında usul hükümleri VUK'da düzenlenmiş olmaktadır.

KK'nın 2. maddesi uyarınca; "kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık" anlaşılır iken; 16. maddesine göre "Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirlerden ibarettir." Vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları, idari para cezası niteliğinde olduklarına göre, bu yaptırımların uygulanmasına yol açan vergi kanunlarına aykırı hareketler için "kabahat" tabirinin kullanılması gerekmektedir⁴⁵⁹.

TCK'nın genel hükümleri içinde yer alan kısa süreli hapis cezasının paraya çevrilmesi (TCK 50. md.), hapis cezasının ertelenmesi (TCK 51. md.) gibi hükümlerin vergi cezalarına etkileri dikkate alınarak, özellikle VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalar yeniden

⁴⁵⁸ 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁵⁹ Adnan GERÇEK, "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu", **Yaklaşım**, Yıl:16, Sayı:183, Mart 2008, s. 275.

belirlenmiştir. Kaçakçılık suçu ve cezaları bakımından ikili yapı, üçlü yapıya dönüştürülmüştür. VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrası, suç fiilleri bakımından aynen korunmuştur. Bu fiiller için öngörülen ceza ise, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir. Böylece, cezanın alt sınırı bir yıla çıkarılmıştır. Söz konusu fıkradan paraya çevrilmeye ve ertelemeye ilişkin hükümler çıkarılarak, hükmolunan hapis cezasının paraya çevrilmesinde ya da ertelenmesinde TCK 50 ve 51. madde hükümlerinin dikkate alınması benimsenmiştir. Şu halde; sadece 1 yıl olan alt sınıra göre hapis cezasına hükmolunması halinde, erteleme mümkün hale gelmiştir. Buna karşılık; iki yıl ve daha az süreli hükmolunan hapis cezası için 5271 sayılı CMK'nın⁴⁶⁰ 231/5 maddesi uyarınca "hükmün açıklanmasının geri bırakılması" müessesesinden yararlanma imkanı getirilmiştir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, tesis edilen hükmün sanık hakkında bir hukuki sonuç doğurmamasını ifade etmektedir.

VUK'un 359. maddesinde yapılan en önemli değişiklik ise, (b) fıkrasının birinci ve ikinci alt bentlerinin ayrı cezalara bağlanmasıdır. Söz konusu maddenin (b) fıkrasının ilk alt bendinde sayılan fiiller aynen korunmuş olup, bu fiilleri işlemiş olanlar için "üç yıldan beş yıla kadar hapis" cezası verilmesi hükmüne bağlanmıştır. Hapis cezasının alt sınırının üç yıl olarak belirlenmesi sebebiyle; hapis cezasının paraya çevrilmesi, ertelenmesi veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması hükümlerinden yararlanma imkanı ortadan kaldırılmıştır.

Eski 359. maddenin (b) fıkrasının ikinci alt bendindeki suç, yeni 359. maddenin (c) fıkrasında "Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, bakanlıkla anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar" olarak tanımlanmıştır. Söz konusu suçun cezası ise, "iki yıldan beş yıla kadar hapis" şekline dönüştürülmüş, (c) fıkrasında öngörülen cezanın alt sınırı (b) fıkrasına göre daha hafifi tutulmak suretiyle bir ayırım yapılmış, dolayısıyla (c) fıkrasındaki fiilleri işleyenlerin alt sınırdan ceza almaları veya fiili işleyenlerin 18

⁴⁶⁰ 17.12.2004 tarih ve 25673 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yaşından küçük veya 65 yaşından büyük olmaları durumunda hapis cezasının ertelenmesi veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması müesseselerinden yararlanmalarına imkan sağlanmıştır.

359. maddenin (c) fıkrasında Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların belge basımı suç olarak düzenlenmiştir. Fakat; anlaşması olanların sahte belge basması, suç olarak düzenlenmiş değildir. Bu durumda; söz konusu fiili işleyenlere VUK'un 359. maddesinin (c) fıkrasına göre ceza verilmesi mümkün değildir. Sahte olarak basılmış belgeleri boş (kullanılmamış) olarak bulundurmak fiili, eskiden olduğu gibi suç kapsamına alınmadığı için söz konusu fiili işleyenlerin de cezalandırılması mümkün değildir.

Genel bir değerlendirme yapacak olursak; TCK'daki cezalandırma rejiminde öngörülmüş olan yeni unsurların etkileri dikkate alınarak, vergi cezalarının etkinliğinin korunabilmesi amacıyla yeni düzenlemede vergi cezalarında artış yönünde bir eğilim sergilenmiştir. Buna paralel olarak, hapis cezalarının paraya çevrilmesi ve ertelenmesinin kapsamı daraltılırken; ilk defa hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına olanak tanınmıştır.

5728 sayılı Kanunla VUK'da yapılan değişiklikler ile diğer vergi suçlarına verilecek cezalara da açıklık getirilmiştir. VUK'un 362. maddesinde vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyenlere TCK'nın 239. maddesi hükümleri uyarınca ceza verileceği hükmüne bağlanmak suretiyle konuya ilişkin tereddütler giderilmiştir. Söz konusu suçun cezası, "bir yıldan üç yıla kadar hapis" ve "beş bin güne kadar adli para cezası" olmaktadır. Tekerrür hali için öngörülen müeyyide kaldırılarak genel hükümlerin uygulanma imkanı ortaya çıkarılmıştır.

VUK'un 363. maddesinde ise, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyenlerin TCK'nın 257/1. maddesi hükmü uyarınca cezalandırılacağı hükmüne bağlanmıştır. Söz konusu suçun cezası, "bir yıldan üç yıla kadar hapis" olmaktadır.

VUK'un 5. maddesinin 6. fıkrası "... mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez" şeklinde değiştirilmiştir. Söz konusu suçun cezası ise

düzenlenmemiştir. Bu durumda; genel kanun durumundaki TCK'nın 125. maddesinde düzenlenen "Hakaret" suçu için öngörülmüş olan cezanın verilmesi gerekmektedir. Haysiyet ve şerefe tecavüz suçuna verilecek ceza, "üç aydan iki yıla kadar hapis" veya "adli para cezası" olmaktadır⁴⁶¹.

VUK'un 246. maddesinde görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin TCK'nın 257. maddesinde düzenlenen "görevi kötüye kullanma" suçuna ilişkin hükmüne göre cezalandırılacağı belirtilmiş durumdadır. Ekim sayım beyanlarını denetlememe suçuna verilecek ceza, görevi ihmal durumunda "altı aydan iki yıla kadar hapis" cezası iken; görevi suiistimal halinde "bir yıldan üç yıla kadar hapis" cezası olmaktadır. Söz konusu suçlar için verilen hapis cezasının iki yıl veya daha az süreli olması halinde; bunun ertelenmesi veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması mümkündür. Hapis cezasının bir yıl veya daha az süreli olması durumunda ise; bunun paraya çevrilmesi de olanak dahilindedir.

5728 sayılı Kanun ile VUK'un 360. maddesinde düzenlenen "iştirak" hükmü kaldırılmış ve madde kenar başlığı "Cezadan İndirim" biçiminde değiştirilmiştir. Böylelikle; sadece iştirake ilişkin bir ceza indirimi müessesesine dönüştürülmüştür. Bu sayede; vergi suçu, kaçakçılık suçu merkezinde toplanmak suretiyle, iştirak konusunun TCK'nın genel çerçevesi içinde çözümlenmesi amaçlanmıştır⁴⁶².

VUK'un 360. maddesinde "359. maddede yer alan suça iştirak eden suç ortaklarının suçun işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması halinde, TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısının indirileceği" belirtilmiştir. Buna göre; kaçakçılık suçuna iştirak konusunda TCK'nın 37 ile 41. maddeleri arasında düzenlenen hükümler geçerli olacak ancak; menfaat gözetmeksizin iştirakte bulunanlar bakımından VUK'un 360. maddesindeki indirim devreye girecektir. VUK'un 360. maddesinin yeni düzenlemesi neticesinde kaçakçılık suçunda "iştirak" uygulaması kaldırılmış değildir.

⁴⁶¹ KIZILOĞLU-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s. 223.

⁴⁶² GERÇEK, a.g.m., s. 278.

Yalnızca bu konu ile ilgili hükümler VUK'un yerine TCK'da düzenlenmiş olup, VUK'da maddi menfaatin olmaması halinde indirim uygulaması ile ilgili özel bir hükme yer verilmiştir.

Özetle; temel ceza kanunlarına uyum amacıyla VUK'da yapılan değişiklikler sonrasında vergi ceza hukukunda “vergi kabahati” ve “vergi suçu” ayrımı netlik kazanmıştır. İdari para cezası gerektiren vergi ziyaı ve usulsüzlükler, “vergi kabahati” niteliği taşımaktadır. Vergi hukukunun kendisine mahsus özellikleri dolayısıyla bunlar hakkında Kabahatler Kanunu yerine VUK'un usule ilişkin hükümlerinin uygulanması benimsenmiş durumdadır. Temel ceza kanunlarındaki normlara uyum sağlamak maksadıyla VUK'da vergi suçları ve cezalarına ilişkin maddelerde önemli değişikliklere gidilmiştir. Vergi cezalarının etkinliğinin korunabilmesi için söz konusu değişiklikler genel olarak vergi cezalarının artırılması doğrultusundadır. Bunun paralelinde; hapis cezalarının paraya çevrilmesi ve ertelenmesinin kapsamı daraltılırken; hükmün açıklanmasının geri bırakılması imkanı tanınmıştır. Vergi suçlarına iştirak ile ilgili hükümler, TCK'nın genel çerçevesi içinde çözümlenmiş olduğu için VUK'da iştirakte menfaat bulunmaması halinde indirim uygulanması ile ilgili özel bir hükme yer verilmesi ile yetinilmiştir.

IV. DEFTER ve BELGELERLE İLGİLİ KATMA DEĞER VERGİSİ ve SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ MALÎ MÜŞAVİRLİK ve YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER MEVZUATINDAKİ DÜZENLEMELER

A. KATMA DEĞER VERGİSİ MEVZUATINDAKİ DÜZENLEMELER

Tutulması ve tasdik ettirilmesi zorunlu olan defterlerin tasdik ettirilmemesi halinde mükellefler ile vergi idaresi arasında uyuşmazlıklar meydana

gelmekte ve mükellefler, VUK ve Katma Değer Kanunu'ndaki çeşitli yaptırımlarla maruz kalmaktadırlar⁴⁶³.

KDV Kanunu'nun 29 ve 34. maddeleri uyarınca; mükelleflerin yüklenmiş oldukları vergileri indirebilmeleri için, şu şartlar topluca varolmalıdır⁴⁶⁴: Yüklenilen KDV mükellefiyetle ilgili olmalıdır, yüklenilen KDV indirilecek nitelikte olmalıdır, KDV fatura ve benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilmelidir, fatura ve benzeri belgeler kanuni defterlere kaydedilmelidir⁴⁶⁵. KDV Kanunu'nun 29. maddesinin 1 numaralı bendinde, "Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler" denilmiş, aynı bendin, (a) bendinde ise "Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi" denilerek de indirim yapma şartlarından biri belirtilmiştir. KDVK'un 29. maddesinin 3 numaralı bendinde de, "İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir" denilerek vergi indiriminin şartlarından biri daha sayılmıştır. KDVK'un 34. maddesinin 1 numaralı bendinde, "Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir" ifadesiyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için faturada gösterilmesi ve kanuni defterlere kaydedilme şartı getirilmiştir⁴⁶⁶.

Tasdiki hiç yaptırılmayan, tutulması ve tasdiki mecburi defterlerin tasdik ettirilmeden kullanılması halinde, bu defterlere kaydedilen gider belgelerine ilişkin yüklenilen KDV'leri ile bir önceki takvim yılında veya hesap döneminde tasdik ettirilerek kullanılan, tutulması ve tasdiki mecburi olan defterlerin boş

⁴⁶³ ÇAKILI-CEYLAN, a.g.m., s. 1.

⁴⁶⁴ Şükrü KIZILOĞ, "KDV İndirimi ve Şartları", **Hürses**, 22.12.1997, s. 7.

⁴⁶⁵ Ercan BAYAZITLI, "KDV İndirimi İçin Fatura veya Benzeri Belgenin Yıl Sonuna Kadar Defterlere Kaydedilmesi Gerektiği", **Yaklaşım**, Yıl:6, Sayı:71, Kasım 1998, s. 70.

⁴⁶⁶ ÇAKILI-CEYLAN, a.g.m., s. 2.

sayfalarına bir sonraki takvim yılında veya hesap döneminde de ara tasdik yapılmadan, gider belgelerinin ve bunlara ilişkin yüklenilen KDV'nin kaydedilmesi halinde, kaydedildikleri dönemde hesaplanan KDV'den indirilen KDV'lerin indirimi, defterlerin tasdik muamelelerinin yaptırılmaması sebebiyle defterler tutulmamış sayıldığı için, vergi idaresince genel olarak kabul edilmemektedir⁴⁶⁷.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri, tebliğdeki özel esaslara göre yerine getirilecektir. İade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecek mükellefler kapsamında; SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda haklarında rapor bulunan mükellefler, bu mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler ve rapor bulunanlardan mal alanlar, haklarında rapor olmamakla birlikte olumsuz tespit bulunan (SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları, adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki sebeplerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya süresinden sonra verilenler hariç birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini vermedikleri hususunda tespit bulunanlar) veya bu tespitler nedeniyle incelenmesi istenilenler ile bunlardan mal alanlar, kendileri hakkında katma değer vergisi açısından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulananlar, işletme kapasitesi ile iş hacmi arasında bariz nispetsizlik bulunanlar yer almaktadır⁴⁶⁸.

⁴⁶⁷ ÇAKILI-CEYLAN, a.g.m., s. 3. Ancak Danıştay 1. Dairesinin 14.02.1996 tarih ve E. 1996/77, 1996/686 sayılı kararında özetle, "Defterlerde noter tasdikinin olmamasının KDV indirim hakkını ortadan kaldırmayacağı, bu defterlere kaydedilen belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin kabul edilmesi gerektiği" belirtilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın 20.01.1994 tarih ve 3998 sayılı özelgesinde özetle, "Tasdiksiz de olsa kanuni defterlere ilgili takvim yılı içinde kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin ödendiğinin ve bu verginin satıcı tarafından beyan edildiğinin inceleme ile tespit edilmiş olması şartlarıyla, bu belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin kabul edilebileceği", belirtilmektedir.

⁴⁶⁸ 23 Kasım 2001 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 24592, KDV Genel Tebliği (Seri No:84), www.vergiturk.com, 2007.

İade taleplerinin yerine getirilebilmesi, düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerliliğine ve gerçeği yansıtmalarına bağlıdır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu gerekçesi ile iade taleplerinin tebliğdeki özel esaslara göre yerine getirilmesini gerektiren belgeler, iadeye esas teşkil eden belgelerdir. Örneğin; sipariş mektupları ve proforma faturaların nihai faturalar veya gümrük beyannameleri ile uyumsuz ise, nihai faturaların veya gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiği tespit edilmedikçe, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslara göre işlem yapılamayacaktır⁴⁶⁹.

Mükellefler hakkında SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı inceleme raporları “olumsuz rapor” sayılır. Bunlar, iade taleplerinin genel esaslar yerine özel esaslara göre, yükseltilmiş teminat karşılığında veya münhasıran inceleme raporuna göre yerine getirilmesine yol açmaktadır. SMİYB kullanıldığı konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlarda, raporun ait olduğu her bir vergilendirme döneminde SMİYB kullanılması nedeniyle reddedilen katma değer vergisi iade alacağının, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5’ini aşması halinde bu rapor olumsuz rapor sayılır. SMİYB düzenlendiği konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlar başka bir koşul aranmaksızın olumsuz rapor addedilir⁴⁷⁰.

İade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla düzenlenen olumlu raporlar, teminat miktarının azaltılmasına veya genel esaslara göre iade yapılmasına dönüşü sağlamaktadır. Katma değer vergisi iade uygulamaları bakımından bir raporun “olumlu rapor” sayılabilmesi için; iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin) % 90 veya daha fazlasının onaylanmış

⁴⁶⁹ KDV Genel Tebliği (Seri No:84), www.vergiturk.com, 2007.

⁴⁷⁰ KDV Genel Tebliği (Seri No:84), www.vergiturk.com, 2007.

olması, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler sebebiyle reddedilen bir kısım varsa bu kısmın, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5'ini aşmaması gerekmektedir. Tebliğde aksine hüküm olmadıkça, YMM tasdik raporları da olumlu rapor olarak kabul edilir. Fakat raporlarda; iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin doğruluğunun onaylanma oranı ile SMİYB olduğu gerekçesi ile reddedilen bir kısım varsa, belgelerin düzenleyicileri, tarih ve numaraları, toplam tutarları, bu tutarın toplam iade talebi içindeki payı ve belgelerin SMİYB addedilme nedenlerinin, SMİYB dışındaki nedenlerle reddedilen bir kısım varsa, ilgili mevzuat hükümlerine de atıf yapılarak red gerekçelerinin, bu nedenlerle reddedilen tutarlar ve bu tutarların toplam iade talebi içindeki paylarına da yer verilmek suretiyle açıkça belirtilmesi gerekmektedir⁴⁷¹.

Olumsuz tespit kabul edilen durumlar şunlardır: Belge düzenleyen veya kullanan mükellef nezdinde yapılmakta olan incelemede veya bu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer kişi veya kurumların incelenmesi sırasında yahut yetkili makamların yazıyla bildirmesi üzerine SMİYB düzenlendiği veya kullanıldığının vergi dairesinin ıttılana girmesi, mücbir sebep sayılan haller dışındaki sebeplerle ilgili dönem defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesinin (süresinden sonra verilenler hariç) verilmemesi, yapılan yoklama ve araştırmalarda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması (bu durumda olan mükelleflerden iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönem itibarıyla vergiye müteallik ödevlerini yerine getirdiği tespit edilenlerin işi bıraktığına ilişkin bildirimde bulunmamış olmaları olumsuz tespit sayılmaz), mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi olanlarda tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettikleri işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispetsizlik bulunması. Söz konusu

⁴⁷¹ KDV Genel Tebliği (Seri No:84), www.vergiturk.com, 2007.

tespitin en az vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından mükellefin iş yerinde yapılacak bir yoklama ile tutanağa bağlanmış olması gerekmektedir⁴⁷².

Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunanların, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri 4 kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da vergi inceleme raporu ile çözülür⁴⁷³.

SMİYB düzenlediği vergi inceleme raporlarıyla tespit edilen mükelleflerin, ilgili dönemler için göstermiş oldukları teminatlar, VUK hükümlerine göre tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar ile hesaplanacak gecikme faizini karşılamazsa, bu alacakların tahsili için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gerekli tedbirler derhal alınacaktır. Fakat mükelleflerin SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dahil) ödemeleri ya da tamamına teminat göstermeleri halinde raporun vergi dairesine intikalinden sonraki nakden ve mahsuben iade talepleri, indirimli teminat uygulamasından yararlananlarda % 100, diğerlerinde % 200 teminat karşılığında yerine getirilecektir⁴⁷⁴. SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi durumunda, bu raporlar hiç düzenlenmemiş kabul edilecektir. SMİYB düzenleme raporları ile yapılan tarhiyatların ödenmesi veya tamamına teminat gösterilmesi ve yükseltilmiş teminat uygulamasına geçilmesinden sonra, vergi dairesine vergi incelemesine yetkili elemanlar tarafından düzenlenmiş bir olumlu raporun intikal etmesi halinde, olumlu raporun ilişkin olduğu vergilendirme döneminden itibaren bu mükelleflerin

⁴⁷² KDV Genel Tebliği (Seri No:84), www.vergiturk.com, 2007.

⁴⁷³ KDV Genel Tebliği (Seri No:84), www.vergiturk.com, 2007.

⁴⁷⁴ KDV Genel Tebliği (Seri No:84), www.vergiturk.com, 2007.

nakden veya mahsuben iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilecektir.

SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunan dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin, bu belgelere dayanarak iade aldıkları verginin aynı dönemde iade edilen toplam verginin % 4'ünü aşmaması ve tarihi öngörülen vergi ile kesilmesi istenen ceza ve hesaplanacak gecikme faizini ödemeleri veya tamamı için teminat göstermeleri halinde iade talepleri olumlu rapor beklenmeden genel esaslara göre yerine getirilecektir. Ödeme veya teminat gösterme şartını yerine getirmeyen mükelleflerde, yazılan olumlu raporlar genel esaslara dönüşü sağlamayacaktır.

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği konusunda rapor bulunanların katma değer vergisi iadelerinin genel esaslara göre yerine getirilmeye başlanması durumunda; bunların bu sebeple yükseltilmiş teminat istenen kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı olduğu mükelleflerin ve bunlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilecektir. Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunan mükelleflerle ilgili olarak yapılan düzenlemeler, bu mükelleflerin raporun ait olduğu vergilendirme dönemindeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler bakımından da geçerlidir. Kooperatifler ve sermaye şirketlerinde bu hüküm bunların kanuni temsilcileri ile sadece SMİYB düzenlenmesine sebep olan ortakları ve bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketleri hakkında uygulanacaktır⁴⁷⁵. Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerin raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri, 4 kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir. Fakat; SMİYB kullanma gerekçesiyle iadesi reddedilen verginin iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla

⁴⁷⁵ KDV Genel Tebliği (Seri No:84), www.vergiturk.com, 2007.

yüklenilen verginin % 5'ini aşması gerekmektedir. Bu oranın aşılması halinde genel esaslara göre iade yapılacaktır.

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın haklarında SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri; tespit bulunan dönemler için münhasıran vergi inceleme raporuna göre, diğer dönemler için dört kat teminat karşılığında yerine getirilecektir. Teminat gösterilmemesi halinde vergi inceleme raporuna göre iade yapılacaktır. Teminat gösterilmişse, teminatlar vergi inceleme sonucuna göre çözülecektir. Adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri konusunda tespit bulunanların iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Mükellefin başvurusunun değerlendirilmesi veya vergi idaresinin belirlemeleri sonunda olumsuz tespit sayılan nedenlerin ortadan kalktığına anlaşılmaması halinde (mükellefin defter ve belgelerini sonradan ibraz etmesi, vermediği beyannameleri usulüne uygun olarak tamamlaması, yoklama ile tespit edilmek kaydıyla geçerli bir adresinin ortaya çıkması gibi) genel esaslara göre iade yapılır⁴⁷⁶.

Hakkında olumsuz rapor bulunanlardan alınan kısma isabet eden vergiye ilişkin teminat, iade talebinde bulunan nezdindeki; olumsuz tespit bulunandan alınan kısma isabet eden vergiye ilişkin teminat ise, hakkında olumsuz tespit bulunan mükellefle ilgili, incelemenin sonucuna göre çözülecektir. Fakat; belirtilen durumların varlığı halinde de genel esaslara göre iade yapılır. Olumsuz raporda öngörülen vergi, ceza, gecikme zammı ve faizlerin ödenmesi veya bunların toplamı kadar teminat gösterilmesi halinde, bunlardan mal ya da hizmet alanların bütün dönemlerdeki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilecektir.

⁴⁷⁶ KDV Genel Tebliği (Seri No:84), www.vergiturk.com, 2007.

İade talebinde bulunan mükellefin, haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanlardan alışlarına ilişkin ödemelerini veya iade talebinde bulunan mükellefe satış yapan ve haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanların kendi alışlarına ilişkin ödemelerini, anılan Tebliğin müteselsil sorumluluğa ilişkin bölümünde belirtildiği şekilde yaptıklarını tevsik etmeleri durumunda; kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan ancak haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilecektir. Ödeme, iade talebinde bulunan mükellefin yeminli mali müşaviri tarafından düzenlenmiş tasdik raporuyla veya tasdik raporu sonradan ibraz edilmek üzere teminat karşılığı iade talep edilmişse bu konuda düzenlenmiş kısa bir raporla da tevsik edilebilecektir⁴⁷⁷.

B. SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MEVZUATINDAKİ DÜZENLEMELER

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lerin Çalışma ve Usul Esasları Hakkındaki Yönetmelikte "hukuki sorumluluk" başlığını taşıyan 21. maddede, meslek mensuplarının verdikleri hizmet sırasında VUK'da yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan eylemleri nedeniyle sorumlu oldukları ve kanun ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümlerinin ayrıca uygulanacağı belirtilmiştir.

VUK'da yer alan iştirak, teşvik ve yardım sadece kaçakçılık suçuna ilişkin hükümler taşımaktadır. Dolayısıyla, kaçakçılık suçu dışında meslek

⁴⁷⁷ KDV Genel Tebliği (Seri No:84), www.vergiturk.com, 2007.

mensubunun iştirak, teşvik ve yardım nedeniyle hukuki sorumluluğuna gidilemeyecektir⁴⁷⁸.

13/06/1989 tarih ve 20194 no.lu Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu, “Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk” başlığını taşıyan 12. maddesinde, “Yeminli malî müşavirler, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler. Yeminli malî müşavirler, yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır” hükmü yer almaktadır.

Mükelleflerin beyannameleri, kendilerine 3568 sayılı Kanunun 2/A-a maddesinde belirtilen hizmetleri bir bütün olarak fiilen veren meslek mensupları tarafından imzalanacaktır. Beyanname imzalayan meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerle ilgili olarak herhangi bir rapor yazmalarına gerek bulunmamaktadır.

Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de

⁴⁷⁸ Halil AYGÜNDÜZ, “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Hizmetinden Doğan Sorumlulukları”, www.vergidegundem.com/files/makale3_vegutemmuz.doc, Temmuz 2005.

sorumlu olacaklardır. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle uyumlu olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu dahilindedir. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde, keyfiyeti meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirmeleri gerekmektedir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun sözkonusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır⁴⁷⁹. Sorumluluğun tespitinde, ortaya çıkan vergi ziyaının varlığı yeterli olmaktadır.

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre belirlenen dönem kâr/zararının doğruluğundan da sorumludurlar. Meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemler sebebiyle vergi ziyayı ortaya çıktığı takdirde beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır. Diğer taraftan, VUK'un 360. maddesinde birden fazla kişi 359. maddede (kaçakçılık suçları ve cezaları) sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılacağı, söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunacağı, bu fiilleri maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri uygulanacağı belirtilmiştir. Yukarıda belirtilen sorumluluklar, mükellefin beyannamesini imzalayan meslek mensubu için de geçerli bulunmaktadır⁴⁸⁰. Beyanname ve eklerini yeminli mali müşavirlere

⁴⁷⁹ 3568 sayılı Kanunun 4 Sıra No.lu Tebliği, 29 Haziran 1997 Tarihli Resmi Gazete Sayı: 23034, Maliye Bakanlığı, www.alomaliye.com/3568_gen_teb_4.htm, 2007.

⁴⁸⁰ 3568 sayılı Kanunun 4 Sıra No.lu Tebliği, www.alomaliye.com/3568_gen_teb_4.htm, 2007.

tasdik ettiren mükelleflere ait muhasebeye ilişkin işlemlerin ruhsatlı meslek mensuplarınca yerine getirilmesi durumunda, söz konusu meslek mensupları da yaptıkları işlerden yukarıda belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sorumludurlar. Bu sorumluluk, ayrıca tasdiki yapan yeminli mali müşavirin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Kağıt ortamda düzenlenip verilen beyannamelerle elektronik ortamda düzenlenip gönderilen beyannamelerin hukuki sonuçları itibariyle hiçbir farkı bulunmamaktadır. Şöyle ki; meslek mensuplarının beyannamelerin düzenlenmesi, tasdik edilmesi ve imzalanmasına ilişkin olarak 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 213 sayılı VUK ve diğer mevzuatta yer alan sorumlulukları, elektronik ortamda düzenledikleri beyannameler için de aynen geçerli olmaktadır⁴⁸¹.

YMM'lere vergi incelemesinin tüm tekniklerini kullanma görev ve sorumluluğu verilmektedir. Tüm belgelerin doğruluğu araştırılacaktır. Belge düzeninin yerleşmediği, sahte ve içeriği itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanılabildiği bir ortamda (ki bu sorun en çok KDV iadesi kapsamındaki tasdik raporunda ortaya çıkmaktadır, YMM'nin tasdik raporu düzenlediği mükellefin aldığı faturanın naylon fatura (yanıltıcı belge) çıkması ya da aldığı firmaya satış yapan kişinin yani alt firmanın faturasının naylon fatura çıkması durumlarında YMM sorumlu tutulmaktadır) yetersiz olanaklarla bu görevleri tam olarak yerine getirebilmesini beklemek gerçekçi olmayacaktır⁴⁸².

Yeminli mali müşavirlerce tasdik edilen beyannamelerin, Maliye Bakanlığı müfettişi, gelirler kontrolörü, hesap uzmanları ve vergi denetmenlerince incelenmesi sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde; denetim elemanlarının yeminli mali müşavirlerin neden sorumlu olduklarını vergi inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koymaları gerekecektir.

⁴⁸¹ 3568 sayılı Kanunun 4 Sıra Nolu Tebliği, www.alomaliye.com/3568_gen_teb_4.htm, 2007.

⁴⁸² AYGÜNDÜZ, a.g.m., www.vergidegundem.com, Temmuz 2005.

Yeminli mali müşavirin sorumlu tutulması gereken bir durumun tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporunun onaylı bir örneği Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilecektir⁴⁸³. Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır. Vergi dairelerince yapılacak olan takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Bununla birlikte, yeminli mali müşavirin bilgi ve rızası dışında mükellefin tek taraflı sonucu kesinleşen ve yeminli mali müşavir tarafından ödenen vergi ve cezalar için mükellefe rücu hakkı saklıdır. Sorumluluğu tespit edilen yeminli mali müşavirle ilgili takibat ise, yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilecektir⁴⁸⁴.

VUK'un 256. maddesi hükmü uyarınca, yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar, yeminli mali müşavirlere defter ve belgelerini ibraz etmekle yükümlüdürler. Bu zorunluluk, yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilen hesap ve işlemler ile ilgili defter ve belgelerle sınırlıdır. Yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemler dışındaki konularla ilgili olarak defter ve belge ibrazını isteme yetkileri, böyle bir talebe muhatap olan mükelleflerin ise buna uyma zorunlulukları bulunmamaktadır⁴⁸⁵.

Defter ve belgelerini yeminli mali müşavirlere ibraz etmekten imtina edenler hakkında VUK'un mükerrer 355. maddesi hükmüne göre işlem yapılacaktır. Anılan madde hükmü çerçevesinde işlem yapılabilmesi için, yeminli mali müşavirlerin defter ve belge ibraz edilmesine ilişkin yazılarında, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin VUK'un ilgili maddelerine göre cezai işlem yapılmasını gerektirdiği belirtilecektir. Yeminli mali müşavirler defter ve

⁴⁸³ AYĞÜNDÜZ, a.g.m., www.vergidegundem.com, Temmuz 2005..

⁴⁸⁴ AYĞÜNDÜZ, a.g.m., www.vergidegundem.com, Temmuz 2005..

⁴⁸⁵ 06/12/2000 tarih ve 24252 no.lu Resmi Gazete'de yayımlanan 27 Seri Nolu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği, www.turmob.org.tr, 27.02.2007.

belgelerini ibraz etmeyen mükellefleri bunların bağlı oldukları vergi dairelerine yazılı olarak bildireceklerdir⁴⁸⁶.

Yönetmeliğin 4. maddesinin ilk fıkrasında tasdik kavramı, “Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması” şeklinde tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 14. maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda oldukları belirtilmiş, “Denetim Teknikleri” başlıklı 15. maddesinin (d) bendinde ise, işletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit edilmesi de denetim teknikleri arasında sayılmıştır. 3568 Sayılı Kanunun 12. maddesi hükmü ve maddedeki yetkiye dayanılarak çıkarılan Yönetmeliğin yukarıda değinilen hükümleri uyarınca, yeminli mali müşavirler mükelleflerin tasdik kapsamına giren işlemlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlüdürler. Buna göre; yeminli mali müşavirlerin hem tam tasdik işlemleri için hem de KDV iadesi tasdik işlemleri için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun vermiş bulunduğu bir karar uyarınca; yeminli mali müşavirlerin VUK'un 135. maddesinde sayılan incelemeye yetkili olan kişilerden olmamaları nedeniyle üçüncü kişiler nezdinde karşıt inceleme yapma yetkilerinin bulunmadığı sonucuna varılmıştır⁴⁸⁷. Bu durumda, yeminli mali müşavirlerin inceleme yapma yetkisi, sözleşme yaparak işlemlerini yürüttüğü yükümlünün işlemlerinin biçime uygunluğu ile sınırlı olup, bu bağlamda karşıt inceleme ile belirlenmesi söz

⁴⁸⁶ 27 Seri Nolu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği, www.turmob.org.tr, 27.02.2007.

⁴⁸⁷ 22.10.1999 gün ve E. 1999/89; K. 1999/438.

konusu olan olaylarda, belgelerin gerçeğe aykırılığından dolayı sorumlu tutulmaları hukuken tartışılır hale gelmektedir.

Gerçekte VUK'un vergi incelemesi yapmaya yetkili olanları belirleyen maddesinde yer alanlar dışında herhangi bir kişinin bu tür bir görevi yerine getirmesi de mümkün değildir. Bu bağlamda; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda da yeminli mali müşavirlerin yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadıklarının üçüncü kişiler nezdinde incelemeler yapılarak araştırılmasına yönelik özel bir yetkinin verilmesini öngören herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesinde yer alan yeminli mali müşavirlerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri belirtilmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları yatırımın miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği konuları yer almışsa da burada çıkarılacak yönetmeliklerle yapılacak düzenlemelerin kapsamı ve niteliği yasal düzenlemelerle sınırlı olacaktır⁴⁸⁸.

Ancak; 02.01.1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'in 8. maddesinde, yeminli mali müşavirlere tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt inceleme yetkisi veren düzenleme yapılmış ve 08.11.1995 gün ve 22457

⁴⁸⁸ Veysi SEVİĞ, "YMM Karşıt İnceleme Yetkisi ve Sorumluluğu", **Dünya**, 08.09.2005.

sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 19 sıra numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası Genel Tebliği'nde de yeminli mali müşavirlerin karşıt inceleme yapma yetkisi olduğu belirtilmiştir. Ancak; Vergi Dava Daireleri Kurulu kararıyla, söz konusu meslek yasasında yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini karşıt inceleme ile araştırma görev ve yetkisini yeminli mali müşavirlere veren bir kural yer almadığı; dolayısıyla yönetmelikte yer alan hükümlerin de bu biçimde bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte olmadığı gerekçesi ile yeminli mali müşavirlerin bu yetkisi iptal edilmiştir⁴⁸⁹. Bu hukuki durum karşısında; yeminli mali müşavirlerin, üçüncü kişilerden defter ve belge istemek suretiyle karşıt inceleme yapma yetkisinin sadece vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin, muhasebe usul ve esasları ile kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olduğu açık bulunmaktadır. Bu bakımdan; yeminli mali müşavirlerin sahip olmadıkları yetkinin kullanılmamasından dolayı sorumlu tutulmaları hukuken olanaklı değildir. Bu bağlamda bir yargı kararına göre de; "Gerçek mahiyeti tespiti yönelik karşıt inceleme yapma yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavir adına tasdik kapsamı ile sınırlı sorumluluğu aşılarak düzenlenen ödeme emri hukuka aykırı"dır⁴⁹⁰. Teyit alan yeminli mali müşavirler, aldıkları teyit yazılarındaki bilgileri kontrol etmekle yükümlüdürler. Teyit yazılarındaki bilgilerin birbiriyle veya teyidi isteyen yeminli mali müşavirin elindeki bilgi ve belgelerle uyumlu olmadığı hallerde veya tereddüt uyandıran sair hallerde, teyit yazıları işleme konulmadan önce gerekli araştırmalar yapılacaktır. Yapılan araştırmalar neticesinde teyit yazısı ile ilgili uyumsuzluklar ve tereddütler giderilirse teyit yazısı işleme konulabilecektir. Gerçeğe aykırı düzenlenmiş ya da eksik bilgi içeren teyit yazılarını gerekli kontrolleri yapmadan işleme koyan yeminli mali müşavirler doğacak sonuçlardan sorumlu olacaklardır. Karşıt incelemelerin bizzat incelemeyi yapan yeminli

⁴⁸⁹ Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 22.10.1999 gün ve E. 1999/89; K. No: 1999/439 sayılı Kararı.

⁴⁹⁰ Danıştay 3. Daire E.No: 2002/2514, K. No:2004/200.

mali müşavir tarafından yapıldığı hallerde tutanaktaki bilgilerden yeminli mali müşavir sorumlu olacaktır.

Yeminli mali müşavirlerin özellikle konuya ilişkin inceleme yetkileri uzun süredir hem tartışma konusudur, hem de idarece yanlış uygulamalara ve yönlendirmelere yol açan bir özellik arz etmektedir. Konunun bu bağlamda incelenmesi ve gereksiz işlemlere ve uygulamalara yer verilmemesi için olayın hukuki özelliklerinin dikkate alınarak yeni yasal düzenlemelerle çözümlenmesi gerekmektedir⁴⁹¹.

Türkiye’de vergi inceleme oranının çok düşük ve sistemin karmaşık bir yapıya sahip olması nedeniyle Yeminli Mali Müşavirlik mesleği Maliye Bakanlığı ile mükellefler arasında bir köprü vazifesi görmekte ve Bakanlığın üzerindeki yükü yapılan denetimlerle hafifletmektedir⁴⁹². Bakanlığın ve ilgili kurumların bu konudaki girişimleri ile mesleğin bu anlamda korunması, geliştirilmesi gerekmektedir⁴⁹³.

⁴⁹¹ SEViĞ, a.g.m., **Dünya**, 08.09.2005.

⁴⁹² SEViĞ, a.g.m., **Dünya**, 08.09.2005.

⁴⁹³ SEViĞ, a.g.m., **Dünya**, 08.09.2005.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DEFTERLER ve BELGELERLE İLGİLİ HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. VERGİ SUÇLARINA UYGULANMASI GEREKEN YAPTIRIMIN NİTELİĞİ HUSUSUNDAKİ TARTIŞMALAR ve TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MALİ ve HÜRRİYETİ BAĞLAYICI NİTELİKTEKİ YAPTIRIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. VERGİ SUÇLARINA UYGULANMASI GEREKEN YAPTIRIMIN NİTELİĞİ HUSUSUNDAKİ TARTIŞMALAR

Yaptırım, ceza biçimindeki kamusal nitelikli güç kullanımını ve uygulamayı kapsayan bir içerik taşımaktadır. Ceza, devlet tarafından suç işleyen kişilere uygulanan yaptırımdır. Cezanın temelinde suç işleyen kişiye elem ve ızdırap çektirilmesinin yattığını söylemek mümkündür. Fakat; herhangi bir eylemin ya da ızdırabın ceza olduğu söylenemez. Her ne kadar cezanın özünde elem ve ızdırap unsuru bulunsa da cezanın suç işleyende mutlaka ızdıraba yol açması gerekmemektedir. Cezanın “normal” bir insan bakımından ızdıraba neden olacak nitelikte bulunması yeterlidir⁴⁹⁴.

Vergi suçlarına uygulanacak yaptırım ile kamu vicdanını rahatlatması, vergi alacağının bir an önce tahsil edilmesi, uygulanan yaptırımın buna engel olmaması ve hatta mümkün ise bunu kolaylaştırması; hiç suç işlememiş kişileri suç işlemekten, faili ise yeniden suç işlemekten alıkoyması amaçlanmaktadır. Bu noktada, cezanın amacının ne olduğu konusunda değişik teoriler ortaya çıkmış ve bugün dahi görüş birliği sağlanmış değildir. Ancak; bugün modern infaz hukukunda suçun önlenmesinin ve suçlunun

⁴⁹⁴ Bülent SEVEN, “Vergi Suçlarına İlişkin Olarak Uygulanması Gereken Yaptırımın Niteliği Konusundaki Tartışmalar”, **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

terbiye edilmesinin cezanın temel amaçları arasında yer aldığı hususunda görüş birliği mevcuttur⁴⁹⁵.

Ceza ve ceza infaz hukukunda asıl önemli olan husus, suç ile ona uygulanacak yaptırım arasında kabul edilebilecek bir oran kurulması ve öngörölmüş bulunan yaptırımın da mutlaka uygulanmasıdır. Diğer bir ifadeyle temel amaç, hukuk devletinin ulaşmış olduğu boyutları da göz önünde bulundurarak çağdaş ceza hukukunun amaç ve ilkelerine uygun, suç ile orantılı ve kabul edilebilir; mağdurun, kamunun ve hatta failin vicdanını rahatsız etmeyecek yaptırımların öngörölüp uygulanması olmalıdır.

Vergi suçlarına ilişkin olarak uygulanması gereken yaptırımın niteliği hususunda doktrinde ve uygulamada çeşitli tartışmalar ve görüşler mevcuttur. Söz konusu görüşlerden bazılarına göre; vergi suçlarının önlenmesi için hukuk sisteminde hürriyeti bağlayıcı cezalara yer verilmesi gereklidir; diğer görüş taraftarlarınca ise, mali nitelikli yatırımların yeterli olduğu savunulmaktadır.

1. Mali Nitelikte Yaptırım Uygulanması Gerektiği Görüşü

Yaptırımsız bir hukuki düzenleme, kendisinden bekleneni gerçekleştiremeyecektir. Bunun için ise, yaptırımın yeterli ve etkili olması gerekmektedir. Vergi cezaları yetersiz ya da uygulanamaz durumdaysa kayıt dışı faaliyete girişmek kolaylaşacaktır⁴⁹⁶. Vergi suçları için öngörülen cezalar, mükellefleri vergi suçu işlemekten caydıramıyorsa ve diğer mükellefler açısından ibret verici olamıyorsa, o ülkede vergi suçu işlenmesinin önüne geçilemeyecektir⁴⁹⁷.

Yaptırım ile ilgili olarak doktrinde tartışılan konulardan biri, vergi suçlarının ekonomik suçlardan olduğu, ekonomik suçlar için ekonomik cezalar öngörölmesi gerektiğidir. Bu görüşteki yazarlar, aşağıda belirtilen

⁴⁹⁵ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁴⁹⁶ Hurşit GÜNEŞ, "Kayıtdışı Nasıl Azalacak?", **Milliyet**, 26.01.2007.

⁴⁹⁷ BAYRAKLI, a.g.e., 74.

gerekçelerle vergi suçları bakımından en etkin ve ideal cezanın mali nitelikte cezalar olduğunu ifade etmektedir:

i. Vergi kaçırana uygulanan parasal cezalar, tekrar vergi kaçırmak isteyenlerin sayısını azaltır. Bu sebeple, vergi kaçakçılığına karşı parasal cezalar yeterlidir. Vergi suçlarının önlemesi amacıyla cezaların artırılması “demode” ve çok da etkin olamayan bir yöntemdir⁴⁹⁸.

ii. Vergi suçları, ekonomik nitelikte yaptırımlardır. Dolayısıyla, ekonomik nitelikteki suçlara ekonomik nitelikte ceza uygulanması yerinde olacaktır. Diğer bir ifadeyle, bu tür suçlara hürriyeti bağlayıcı cezalar yabancıdır⁴⁹⁹.

iii. Hapis cezaları, mükellef üzerinde çok büyük sosyal ve ekonomik kayba sebep olmakta; suç ile ceza arasında olması gereken oran, cezanın ağırlığı sebebiyle göz ardı edilmektedir⁵⁰⁰.

iv. Vergi sistemimizde cezalar, esas itibarıyla vergi cezası biçimindedir ve hürriyeti bağlayıcı cezalar, geçici ve ihmal edilebilir nitelik taşımaktadır⁵⁰¹.

v. Vergi suçları, “doğal suçlar” olarak isimlendirilen adam öldürme, ırza geçme, sahtekarlık ve dolandırıcılık suçları ile karşılaştırıldığında toplum için daha az tehlike oluşturmaktadır. Kanun koyucu da, vergi suçlarını diğer suçlar kadar tehlikeli görmediği için belli vergi suçlarına ilişkin yaptırımlar yargı mercileri yerine idare tarafından verilmektedir⁵⁰².

2. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Uygulanması Gerektiği Görüşü

Vergi suçlarının ekonomik suçlardan olduğu, ekonomik suçlar için ekonomik cezalar öngörülmesi gerektiği yönündeki yaklaşım, bir yere kadar doğru bir yaklaşımdır. Fakat; hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması gerektiği

⁴⁹⁸ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁴⁹⁹ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵⁰⁰ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵⁰¹ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵⁰² SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

görüşü taraftarlarına göre; bazı suçlar için ekonomik yaptırımlar yeterli olamamakta, hürriyeti bağlayıcı cezaların öngörülmesi gerekmektedir. Vergi suçlarına uygulanması gereken yaptırımın hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğinde olması gerektiği yönündeki görüş taraftarlarının gerekçelerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

i. Vergi kavramı, günümüz toplumsal ve ekonomik koşullarında devlet faaliyetlerinin devamlılığı, düzenliliği, verimliliği ve etkinliği bakımından büyük bir önem taşımaktadır. Böylesine büyük bir önem taşıyan vergi ödevini gerektiği gibi veya hiç yerine getirmeyenlerin ağır yaptırımlarla karşılaşması doğal ve son derece gereklidir⁵⁰³.

ii. Özellikle hileli davranışlarla gerçekleştirilen vergi suçlarında devlet gelir kaybına uğramakta, kamu düzeni ciddi ve ağır bir şekilde bozulmakta, devlet itibarı zedelenmektedir⁵⁰⁴.

iii. Hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmesi gereken vergi suçlarına ilişkin olarak ceza hukukunun genel ilke ve kuralları uygulanmaktadır⁵⁰⁵.

iv. Mali cezalar tek başına vergi suçlarının işlenmesini önleyebilecek nitelik ve etkide değildir. Bu durum ise, vergi sisteminde vergi suçları açısından hürriyeti bağlayıcı cezalara da yer verilmesini zorunlu kılmaktadır. Hürriyeti bağlayıcı cezalar, mali cezalar ile karşılaştırıldığında vergi suçlarını çok daha etkin biçimde önlemekte ve daha caydırıcı olmaktadır. Bu nedenle, hapis cezasının mali nitelikteki cezalara psikolojik bir üstünlüğü vardır⁵⁰⁶.

v. Çağdaş ülkelerdeki eğilim ve gelişim de ekonomik nitelikli yaptırımlar yerine veya bunlarla birlikte hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması yönündedir. Bu doğrultuda, kanunlarda öngörülmüş bulunan hürriyeti bağlayıcı cezalar mutlaka uygulanmalı, infaz hukukunda bu yönde düzenlemeler yapılmalıdır.

⁵⁰³ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵⁰⁴ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵⁰⁵ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵⁰⁶ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

Örnek vermek gerekirse, hürriyeti bağlayıcı cezaların para cezasına çevrilmesi, genel olarak hürriyeti bağlayıcı cezanın caydırıcılığını ortadan kaldırdığı gerekçesiyle eleştirilmektedir⁵⁰⁷.

Vergi ile ilgili yükümlülüklerin kanunların öngördüğü şekilde yerine getirilmemiş olması ile ilgili fiillerin bir bölümü, kamu düzeni açısından sakıncalı görülmüştür. Bu sebeple, söz konusu fiiller dolayısıyla vergi suçu işleyenlerin bir taraftan toplumdan ayrı tutulmaları; diğer taraftan uslanmalarının temini önem taşımaktadır. Vergi ile ilgili işlemler esas itibarıyla ekonomik nitelikteki işlemlerin bu niteliği dikkate alınarak, vergi suçu işleyenlere uygulanacak yaptırımların da ekonomik nitelikte olması gerektiğini düşünmek mümkündür. Fakat; söz konusu suç fiilleri, verginin ekonomik niteliklerini aşan, toplum düzeninin sağlığını ve etkinliğini ilgilendiren bir nitelik taşımaktadır. İşte bu sebeple, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına yer verilmek suretiyle, kanunlara uygun davranmayı sağlamak bakımından bir yönlendirme yapıldığı görülmektedir⁵⁰⁸. Ancak bu şekilde verilecek cezaların da, ceza muhatabının ekonomik hayatını sona erdirici biçimde olmamasına çok özen gösterilmelidir⁵⁰⁹.

B. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MALİ ve HÜRRİYETİ BAĞLAYICI NİTELİKTEKİ YAPTIRIMLARIN DEĞERLENDİRMESİ

Türkiye’de vergi suçları, cezaları uygulamaya yetkili birimler esas alınmak suretiyle, idari ve adli suçlar olarak tasnif edilmektedir. VUK’da düzenlenen suç ve cezaların büyük bir kısmı, yalnızca vergi hukukunu ilgilendirmektedir. İdari nitelikli vergi suç ve cezaları, VUK’un dördüncü kitabının ikinci kısmının bir ve ikinci bölümünde düzenlenmiştir. Birinci bölümde, vergisel ödevlere ilişkin aykırılıkların vergi ziyayı doğurması halinde uygulanacak vergi ziyayı cezası; ikinci bölümde ise vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin

⁵⁰⁷ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵⁰⁸ Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)**, Yedinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2008, s. 121.

⁵⁰⁹ BAYRAKLI, a.g.e., 74.

hükümlerine uyulmaması halinde uygulanacak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları yer almaktadır. Bu bakımdan, suç olarak addedilen eylem ve karşılığında uygulanacak olan yaptırım idari usullerle tespit edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, VUK'da yer alan idari para cezaları, kanunda açıkça öngörülen idari ihlaller nedeniyle, bir yargı kararına gerek olmadan, kanunun doğrudan doğruya idari merciler tarafından karar verebileceğine izin verdiği ve bir miktar paranın alınması sonucunu doğuran idari yaptırım türüdür⁵¹⁰.

Adli vergi suçları için ise, yargı mercileri tarafından hükmedilecek olan ve genel itibariyle hürriyeti bağlayıcı nitelik arz eden cezalar öngörülmektedir⁵¹¹. Yargılanması ve cezalandırılması ceza mahkemelerinin görevine giren vergi suçları ve bunlara ilişkin cezalar, VUK'un ceza hükümlerini içeren dördüncü kitabının vergi cezalarını belirleyen ikinci kısmının "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar" başlıklı üçüncü bölümünde, 359, 360, 362 ve 363. maddelerinde, hapis cezasını gerektiren vergi kanunlarına aykırı eylemler olarak düzenlenmektedir.

Adli vergi suçlarının, cezası idare tarafından kesilen idari vergi suçlarından farkı, yargılama ve cezalandırma sürecinde ortaya çıkmaktadır. İdari vergi suçları için mali cezalar öngörülmüşken; adli vergi suçları için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüş durumdadır. Cezalandırma süreci de, Ceza Muhakemesi Kanunu uyarınca ceza mahkemelerince yapılacak yargılamaya bağlanmıştır⁵¹². Bu bağlamda, 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda gümrük kaçakçılığı suçlarına; VUK'da ise, vergi kaçakçılığı suçuna karşılık hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüş olup, kaçakçılık teşkil eden fiillere ilişkin yargılama adli yargıda, ceza mahkemeleri tarafından yapılmaktadır. Kanun koyucunun bu düzenlemesinin iki temel nedeni vardır:

⁵¹⁰ Hakan AY- Ömer ÇAKICI, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim", **Vergi Dünyası**, Sayı: 242, Ekim, 2001, s.151.

⁵¹¹ Tahir ERDEM, "Yeni Ceza Yasası Sonrasında Kaçakçılık Suç ve Cezaları", **Vergi Sorunları**, Sayı: 205, Ekim, 2005, s. 103.

⁵¹² ERDEM, a.g.m, s. 103.

i. Yargılama sırasında ceza hukukunun temel ilke ve kuralları göz önünde bulundurulacak ve bu işlemler Ceza Muhakemesi Kanunu çerçevesinde gerçekleşecektir. Kanun koyucu, genel ceza hukukunun ve ceza muhakemesi hukukunun uygulandığı bir yargılamanın vergi mahkemeleri yerine bunu zaten sürekli olarak yapmakta olan ceza mahkemelerinde yapılmasının çok daha uygun ve faydalı olacağını düşünmüştür⁵¹³.

ii. Hukuk sistemimizde hürriyeti bağlayıcı cezalar söz konusu olduğu zaman, bu yaptırımı gerektiren fiillere ilişkin yargılama genel ceza mahkemelerinde yapılmakta ve hüküm bu yargı yerlerince tesis edilmektedir. Dolayısıyla, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren vergi suçları bakımından da yargılamanın vergi mahkemeleri yerine genel ceza mahkemelerinde yapılması, bu genel sistemin bir gereğidir⁵¹⁴.

Vergi sistemimizde temel ilke, ekonomik suça ekonomik yaptırım uygulanmasıdır. Fakat; vergicilikte uygulanan ekonomik amaçlı cezaların kendinden beklenen amacı tam olarak sağlayamadığı düşüncesinden hareketle, ekonomik yaptırımdan başka cezaların da verilmesi gündeme gelmiştir⁵¹⁵. Bu doğrultuda, adli nitelikli bir vergi suçu olarak VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiillerini ve 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenip gümrük kaçakçılığı sayılan fiilleri işleyenlerin ceza mahkemelerinde yargılanarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacakları hükme bağlanmıştır.

Vergi ceza hukuku, ilkeler itibariyle hürriyeti bağlayıcı cezalar yönüyle ceza hukukuna, idari para cezaları yönüyle de idari ceza hukukuna bağlıdır. İdari ceza hukuku da genel ceza hukukunun ilkelerine bağlıdır. 4369 sayılı Kanunun bugüne kadar yürürlükte kalabilmiş ender düzenlemelerinin başında vergi ceza hukukuna ilişkin düzenlemeleri gelmektedir. Ancak bu düzenlemelerde yer alan hem idari para cezasına hem de hürriyeti bağlayıcı

⁵¹³ SEVEN, a.g.m , **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵¹⁴ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵¹⁵ EDİZDOĞAN-TAŞ, a.g.e., s. 134.

cezaya ilişkin hükümler, Anayasa Mahkemesi'nin çeşitli iptal kararlarına maruz kalmıştır⁵¹⁶.

“Ceza sistemimizin, uygulamada en çok sıkıntı yaşanan düzenlemesi ise, hürriyeti bağlayıcı ceza ile müeyyidelendirilen fiillerin düzenlendiği 359. madde düzenlemesidir. Özellikle tüzel kişilerde ceza muhatabı tartışması, vergi ziyaının suçun unsuru olmaktan çıkartılması, kasdın pek çok halde aranmaması gibi düzenleme bazındaki sorunlar, idarenin uygulamadaki etkinsizliği ile birleşince binlerce kişi haksız yere sanık sandalyesine taşınmaktadır”⁵¹⁷. Söz konusu fiiller belirlenip yaptırıma bağlanırken, eski düzenlemede olduğu gibi, fiillerin "vergi ziyaına" yol açması koşulu, suçun bir unsuru olmaktan çıkartılmıştır. Bu konu eleştirilmiş, vergi kanunlarının, suç ihdas ederken, ancak hazine menfaatini nazara alarak hareket edebileceği, bir vergi suçundan bahsedilebilmesinin ancak vergi kaybının bulunması veya vergi kaybının gerçekleşmesi tehlikesinin belirlenmiş olması veyahut vergi düzeninin zedelenmesi koşullarına bağlanabileceği belirtilmiştir⁵¹⁸. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından mevcut sistemimizde vergi kaçıran-kaçırmayan ayrımı yapılmamakta; vergi ziyası olmasa dahi hürriyeti bağlayıcı ceza verilmektedir. Oysa yapılması gereken, vergi kaçırma, vergi kaybına sebebiyet verme durumunun aranması ve ceza verilirken de bu doğrultuda ikili bir ayrıma gitmektir. Buradan hareketle, vergi ziyası söz konusu değilse; örneğin öngörülen cezanın % 50 oranında uygulanmasını önermek mümkündür.

Yeni TCK, 2 yıla kadar olan hapis cezalarının ertelenmesini öngördüğünden, vergi kanunlarında paraya çevrilmesi öngörülme-yen bazı cezaların da yeni kanun hükümlerine göre ertelenmesi mümkün hale gelmiştir. Örneğin; defter ve belgelerini yok eden, sahte belge düzenleyen ya da kullanan kişilere, 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası uygulanması öngörülmektedir. Vergi kaçırmaya yönelik en ağır suç niteliğinde olan bu fiil

⁵¹⁶ Bumin DOĞRUSÖZ, “Vergi Ceza Sistemi Değişmelidir” **Dünya**, 12.06.2003.

⁵¹⁷ DOĞRUSÖZ, a.g.m., **Dünya**, 12.06.2003.

⁵¹⁸ DOĞRUSÖZ, a.g.m., **Dünya**, 12.06.2003.

için öngörülen ağır hapis cezasının paraya çevrilmesi mümkün bulunmamaktadır. Defter ve kayıtlarında hesap ve muhasebe hilesi yapanlar, defter, kayıt ve belgelerini tahrif edenler veya gizleyenler, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında ise, 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası uygulanması öngörülmektedir. Hükmolunan hapis cezası paraya çevrilebilmektedir.

1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren yeni TCK'da hapis cezası türleri, ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve süreli hapis cezası olarak 3 gruba ayrılmıştır. VUK'un hapis cezalarını düzenleyen maddesinde öngörülen cezaların tamamı, yeni TCK'ya göre süreli hapis cezası kategorisine girmektedir. TCK'da 1 yıl veya daha az süreli hapis cezalarının (kısa süreli hapis cezası) adli para cezasına çevrilebilmesi; iki yıla kadar hapis cezalarının ise ertelenebilmesi öngörülmüştür. Böylece, VUK'un mevcut hükümlerine göre ağır hapis cezasını gerektiren ve paraya çevrilmesi mümkün bulunmayan fiiller için 2 yıldan az hapis cezasına hükmolunması halinde bu cezanın TCK hükümlerine göre ertelenmesi mümkün hale gelmiştir. Buradan hareketle; 18 aylık hapis cezası paraya çevrilememekte ancak 2 yıla kadar hapis cezalarının ertelenmesi mümkün olmaktadır. Bu da, daha ağır bir suç işleyenleri adeta ödüllendiren ve koruyan bir sistem yaratmaktadır.

Hal böyle olunca, VUK'da vergi suç ve cezalarını düzenleyen maddelerde değişiklik yapılması gereği ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda; TCK ve KK'nın genel kanun niteliği taşımaları sebebiyle, söz konusu kanunlarda yapılan yeni düzenlemelere uyum sağlamak amacıyla ceza normu içeren pek çok kanunun yanı sıra VUK'da da değişiklikler yapmak üzere, 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun çıkarılmıştır. Söz konusu kanun, VUK'da özellikle vergi suç ve cezaları bakımından oldukça önemli değişiklikler getirmiştir.

Temel ceza kanunlarında ve VUK’da yapılan değişiklikler sonrasında, vergi kanunlarına aykırı hareketler, vergi kabahati ve vergi suçu olarak iki grupta toplanmıştır. Bu doğrultuda; idari para cezası gerektiren vergi ziyayı ve usulsüzlükler, “vergi kabahati” niteliği kazanmıştır. Kanunun 344. maddesinde belirtilen fiiller, idari yaptırımını gerektirdiğinden "suç" ibaresine madde metninde yer verilmemiştir. Diğer bir ifadeyle; 344. maddede yapılan değişikliklerle, TCK ve KK ile yapılan suç ve kabahat ayırımına uygun olarak, vergi ceza hukukunda da vergi kabahati ve vergi suçu ayırımı daha net hale gelmiştir. Vergi hukukunun kendisine mahsus özellikleri dolayısıyla bunlar hakkında Kabahatler Kanunu yerine VUK’un usule ilişkin hükümlerinin uygulanması benimsenmiştir.

TCK’nın genel hükümleri içinde yer alan kısa süreli hapis cezasının paraya çevrilmesi (TCK 50. md.), hapis cezasının ertelenmesi (TCK 51. md.) gibi hükümlerin vergi cezalarına etkileri dikkate alınarak, özellikle VUK’un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalar yeniden belirlenmiştir. Kaçakçılık suçu ve cezaları bakımından ikili yapı, üçlü yapıya dönüştürülmüştür. VUK’un 359. maddesinin (a) fıkrası, suç fiilleri bakımından aynen korunmuştur. Bu fiiller için öngörülen ceza ise, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir. Böylece, cezanın alt sınırı bir yıla çıkarılmıştır. Söz konusu fıkradan paraya çevrilmeye ve ertelemeye ilişkin hükümler çıkarılarak, hükmolunan hapis cezasının paraya çevrilmesinde ya da ertelenmesinde TCK 50 ve 51. madde hükümlerinin dikkate alınması benimsenmiştir. Şu halde; sadece 1 yıl olan alt sınıra göre hapis cezasına hükmolunması halinde, erteleme mümkün hale gelmiştir. Buna karşılık; iki yıl ve daha az süreli hükmolunan hapis cezası için 5271 sayılı CMK’nın 231/5 maddesi uyarınca “hükmün açıklanmasının geri bırakılması” müessesesinden yararlanma olanağı getirilmiştir.

VUK’un 359. madde maddenin (b) fıkrasının ilk alt bendinde sayılan fiiller aynen korunmuş olup, bu fiilleri işlemiş olanlar için “üç yıldan beş yıla kadar hapis” cezası verilmesi hükme bağlanmıştır. Hapis cezasının alt sınırının üç yıl olarak

belirlenmesi sebebiyle; hapis cezasının paraya çevrilmesi, ertelenmesi veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması hükümlerinden yararlanma olanağı ortadan kaldırılmıştır.

359. maddenin (c) fıkrasında “Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, bakanlıkla anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar” için “iki yıldan beş yıla kadar hapis” cezası öngörülmüş; öngörülen cezanın alt sınırı (b) fıkrasına göre daha hafif tutulmak suretiyle bir ayırım yapılmıştır. Dolayısıyla (c) fıkrasındaki fiilleri işleyenlerin alt sınırdan ceza almaları veya fiili işleyenlerin 18 yaşından küçük veya 65 yaşından büyük olmaları durumunda hapis cezasının ertelenmesi veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması müesseselerinden yararlanmalarına imkan sağlanmıştır.

Genel bir değerlendirme ile; TCK’daki cezalandırma rejiminde öngörülmüş olan yeni unsurların etkileri dikkate alınarak, vergi cezalarının etkinliğinin korunabilmesi amacıyla yeni düzenlemede vergi cezalarında artış yönünde bir eğilim sergilenmiş, hapis cezalarının paraya çevrilmesi ve ertelenmesinin kapsamı daraltılmış; ilk defa hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına olanak tanınmıştır.

5728 sayılı Kanunla VUK’da yapılan değişiklikler ile diğer vergi suçlarına verilecek cezalara da açıklık getirilmiştir. Örneğin; VUK’un 362. maddesinde vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyenlere TCK’nın 239. maddesi hükümleri uyarınca ceza verileceği hükme bağlanmak suretiyle konuya ilişkin tereddütler giderilmiştir. VUK’un 363. maddesinde ise, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyenlerin TCK’nın 257/1. maddesi hükmü uyarınca cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.

VUK’un 246. maddesinde ise; görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin TCK’nın 257. maddesinde düzenlenen “görevi kötüye kullanma” suçuna ilişkin hükmüne göre cezalandırılacağı belirtilmiştir.

VUK'un 5. maddesinin 6. fıkrası "... mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez" şeklinde değiştirilmiştir. Söz konusu suçun cezası ise düzenlenmemiştir. Bu durumda; genel kanun durumundaki TCK'nın 125. maddesinde düzenlenen "Hakaret" suçu için öngörülmüş olan cezanın verilmesi gerekmektedir.

5728 sayılı Kanun ile VUK'un 360. maddesinde düzenlenen "iştirak" hükmü kaldırılmıştır. Madde kenar başlığı "Cezadan İndirim" biçiminde değiştirilerek sadece iştirake ilişkin bir ceza indirimi müessesesine dönüştürülmüştür. Bu sayede; vergi suçu, kaçakçılık suçu merkezinde toplanmak suretiyle, iştirak konusunun TCK'nın genel çerçevesi içinde çözümlenmesi amaçlanmıştır. Vergi suçlarına iştirak ile ilgili hükümler, TCK'nın genel çerçevesi içinde çözümlenmiş olduğu için VUK'da iştirakte menfaat bulunmaması halinde indirim uygulanması ile ilgili özel bir hükme yer verilmesi ile yetinilmiştir.

Özetle; temel ceza kanunlarına uyum amacıyla VUK'da yapılan değişiklikler sonrasında vergi ceza hukukunda "vergi kabahati" ve "vergi suçu" ayrımı netlik kazanmış, idari para cezası gerektiren vergi ziyası ve usulsüzlükler, "vergi kabahati" olarak nitelendirilmiştir. Vergi cezalarının etkinliğinin korunabilmesi için söz konusu değişiklikler genel olarak vergi cezalarının artırılması doğrultusundadır. Bunun paralelinde; hapis cezalarının paraya çevrilmesi ve ertelenmesinin kapsamı daraltılırken; hükmün açıklanmasının geri bırakılması imkanı tanınmıştır.

II. TÜRK HUKUKUNDA SAHTE veya KAPSAMI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME ve KULLANMA FİİLİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. GENEL OLARAK SAHTE veya KAPSAMI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLİ ve SAHTE FATURA KAVRAMI

Fatura, satılan mal ya da yapılan iş karşılığında, müşterinin borçlandığı tutarı göstermek üzere, malı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari belgedir (VUK md. 229).

Naylon fatura ise, vergi yasalarında yer almamasına rağmen, gerek halk arasında gerekse maliye camiasında, çok sık kullanılan bir deyimdir. Naylon fatura deyimi ile “sahte veya kapsamı itibariyle yanıltıcı belge” ifade edilmek istenilmektedir⁵¹⁹. Diğer bir ifadeyle, sahte faturayı ifade etmek üzere uygulamada naylon fatura ifadesi kullanılmaktadır. Oysa naylon fatura hukuki bir terim değildir. Bu adlandırma şekli ve bu terimin Danıştay kararlarına da geçmiş olması ve böylece avam kavramların hukuk literatüründe yer alması son derece yanlıştır⁵²⁰. Doktrinde de vergi uygulamasına girmiş olan bu faturalara “şike fatura” veya “muvazaalı fatura” adı da verilmektedir⁵²¹.

Belge düzenlenmesindeki ana amaç, ekonomik olayların gerçeğe uygun şekilde kayıtlara geçişini ve kanıtlanmasını sağlamaktır. Belge düzenindeki bazı sapmalar, vergi kayıp ve kaçagını da beraberinde getirmektedir. Bu sapmalar, hiç belge düzenlenmemesi şeklinde olabileceği gibi, sahte ya da

⁵¹⁹ Şükrü KIZILOĞ, “Naylon Fatura ve KDV İndirimi Konusunda Önemli Bir Yargı Kararı”, **Yaklaşım**, Sayı: 178, Ekim 2007, s. 21.

⁵²⁰ Oğuz Kürşat ÜNAL, “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı:1-2, Temmuz 2006.

⁵²¹ Şükrü KIZILOĞ, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, c. 2, Ankara, 1994, s. 1943.

kapsamı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi biçiminde de olabilmektedir⁵²².

Halk arasında “naylon fatura” diye adlandırılan belgeler, vergi uygulamasında;

1- Sahte belge (gerçek bir işlem ya da durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belge),

2- Kapsamı itibariyle yanıltıcı belge (gerçek bir işlem ya da duruma dayanmakla birlikte, bu işlem ya da durumu, mahiyet ve miktar itibariyle, gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge), olarak karşımıza çıkmaktadır⁵²³. Sahte belge düzenlenmesi ya da kullanılması fiili, 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasını; kapsamı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ya da kullanılması fiili ise, 6 aydan 3 yıla kadar, hapis cezasını gerektirmektedir (VUK md. 359).

Buradan hareketle, sahte fatura iki şekilde düzenlenebilmektedir:

1. Fatura hiç bir temel borç ilişkisi bulunmadan tamamen gerçek dışı olarak doldurulmakta,

2. Faturada satılan veya üretilen malın veya verilen hizmetin miktarında, satış bedelinde gerçeğe aykırı bilgiler yer verilmektedir. Sahte faturalar şekil ve görünüm itibarıyla TK ve VUK hükümlerine uygun olmakla birlikte gerçeği yansıtmayan belge niteliğindedirler. Ancak temelinde herhangi bir hukuki ilişki yoktur ve sadece vergi kaçırmak, kaçakçılık suçlarında esas faili cezadan kurtarmak, işlenmiş bir gümrük veya vergi kaçakçılığı fiilinin meydana

⁵²² Şükrü KIZILOĞ, “Vergi Hukukunda Naylon Fatura Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Bunları Bilerek Kullanılma”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 188, Nisan 1997, s. 5.

⁵²³ Bu konuda geniş bilgi için bkz. Şükrü KIZILOĞ, **Vergi Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanılma Fiili**, (Yayınlanmamış Doçentlik Tezi), Ankara, 1995.

çıkmasını sağlamak veya hayali ihracatı gerçekleştirmek maksadıyla kullanılmaktadır⁵²⁴.

Türk Ticaret Kanunu, esas itibarıyla fatura düzenlenip düzenlenmemesi konusunda hukuki veya cezai bir müeyyide koymamıştır. VUK ise, faturalarla ilgili olarak hem hukuki hem de cezai sorumluluklar öngörmüştür. Bu sorumluluklar fatura düzenlenmemesi, fatura alınmaması, faturada şekil şartlarına uyulmaması ve sahte fatura ile ilgilidir. TCK'da yer alan ekonomi, sanayi ve ticarete ilişkin suçlar (TCK md. 235-242), hileli veya taksirli iflas suçları (TCK md. 161, 162), güveni kötüye kullanma (TCK md. 155), dolandırıcılık (TCK md.157, 158), özel belgede sahtecilik (TCK md. 207), özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek (TCK md. 208) resmi belgede sahtecilik (TCK md. 204, 205, 206) suçları bu nevidendir. Vergi usul hukukundaki ayrıma göre; sahte veya muhtevası itibarıyla yanıltıcı fatura tanzim etmek ve kullanmak suretiyle de TCK'da tanımlanan bu suçların işlenmesi de mümkün olduğundan, bu nevi suçlar TCK bakımından faturada cezai sorumluluk hallerine de örnek teşkil edebilmektedir⁵²⁵.

Faturada tarafların sorumluluğu, temel borç ilişkisinden ayrı olarak faturanın hiç düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesi yahut sahte fatura düzenlenmesi hallerinde söz konusu olmaktadır⁵²⁶. Vergilendirmede ilke, vergi doğuran olayın esas alınmasıdır. Bu olayın da bir vesika ile tevsiki gerekir. Gerçek olmayan fakat temelinde gerçek bir hukuki ilişki varmışçasına düzenlenen ve kanuni şekil şartlarını da taşıyan bu belgelerin kayıtları tevsik etmesi de düşünülemez. Çünkü tevsike yarayan belgelerden birisi olan faturanın, TK md. 23 hükmüne göre tacirin; bir mal satması, bir mal imal etmesi, bir iş görmesi veya bir menfaat temin etmesi hallerinde karşı tarafa verilmesi gerekmektedir.

⁵²⁴ ÜNAL, a.g.m., s. 1.

⁵²⁵ ÜNAL, a.g.m., s. 1.

⁵²⁶ ÜNAL, a.g.m., s. 1.

VUK md. 229 hükmü de benzer bir şekilde faturayı, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında verilen bir vesika olarak nitelemektedir. Bütün bu hükümlere göre, gerçek bir faturadan söz edebilmek için, taraflar arasında daha önce herhangi bir satım, hizmet veya istisna sözleşmelerinden doğan hukuki bir ilişkinin varlığı şarttır. Bu şartın gerçekleşmemesi halinde her türlü hukuki şekil şartlarını haiz olarak düzenlenen bir fatura hayali bir işlemi göstermekte ve sahte bir belge niteliği taşımaktadır. Ancak hukuki görünüm bakımından gerçek bir fatura söz konusu olduğundan, sahteliği ispat edilinceye kadar gerçek faturanın hüküm ve sonuçlarını doğurmaktadır.

Fatura gerçek anlamıyla bir taraftan; fatura tanzim eden tacirin gelirini göstermekte, diğer taraftan da alan kimsenin giderini ifade etmektedir. Ancak sahte faturada gerçek bir hukuki işlem olmadığı gibi, gerçek bir gelir ya da gider de söz konusu değildir. Bu bakımdan vergi ziyanına sebep olacak, dolayısıyla suç teşkil edecek bir işlem söz konusu olacaktır⁵²⁷.

Vergi mükellefi, yaptığı harcamalar karşılığında gerçek fatura alamamakta ve bundan doğan açığın sahte fatura temin etmek suretiyle karşılamakta veya daha az bir vergi ödemek için gerçek olmayan bir gideri göstermek üzere sahte fatura temin etmektedir. Vergi hukuku açısından doktrinde ve Danıştay uygulamasında iki ihtimalin sonuçları farklı olarak değerlendirilmektedir⁵²⁸. Birinci ihtimalde; gerçek harcama miktarını tespit etmesi ve bunu aşan kısmı matrah farkı olarak bulmasının uygun olacağı; vergilemede esas olan gelirin gerçek miktarını kavramak ve bunun üzerinden vergi almak gerekçesiyle, sahte fatura alan kişinin bu fatura kapsamında yazılı harcamaları hiç yapmadığı varsayımıyla, faturalarda yazılı tutarın tamamını matrah farkı olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı, inceleme elamanının gerçek harcama miktarını tespit etmesi ve bunun aşan kısmı matrah farkı olarak bulmasının uygun olacağı savunulmaktadır. İkinci ihtimalde ise; sahte faturalar vergilemede yok

⁵²⁷ ÜNAL, a.g.m., s. 4.

⁵²⁸ ÜNAL, a.g.m., s. 4.

sayılmakta ve matrah takdir yoluyla tespit edilmektedir⁵²⁹. Doktrinde ise sahte (nylon) faturanın gider kabul edilmesi gerektiği savunulmaktadır⁵³⁰.

Gerek TK md. 23 hükmü gerekse VUK md. 229 hükmü birlikte değerlendirildiğinde, tacir fatura vermek ve almak zorundadır. Gerçek giderini belgelemek için fatura istemesine rağmen alamayan kişi bu hususu kanuni yollarla tevsik etme imkanına her zaman sahiptir. Bunun yerine sahte fatura temini belki daha kolay bir yoldur. Ancak hukuk sistemi içinde kabul edilmemesi ve herhangi bir şekilde prim verilmemesi gereken bir yoldur. Çünkü bu yolla bir taraftan fatura vermekten kaçınan kimseye, diğer taraftan sahte fatura veren kimseye haksız kazanç sağlanmaktadır. Ancak burada gerçekten bir mal satın almış, bir mal imal ettirmiş, bir iş gördürmüş veya bir menfaat sağlamış ve bunların karşılığında bedel ve hizmeti de doğru gösteren, tüm kanuni şekil şartlarını haiz olan bir faturayı alan iyi niyetli kimselerin de korunması gerekmektedir. Zira fatura verenin, tahsil ettiği KDV veya sair stopajlardan kaçmak maksadıyla sahte fatura verdiğini de iddia etmesi her zaman mümkündür. Böyle bir durumda da, söz konusu belgenin sahte fatura olup olmadığı, bunu tevsik edebilecek; irsaliye, tartı fişi sayım evrakı, anbar girişi, imalata sevk, nakliye faturası, sigorta poliçesi, kasa ve banka ödeme evrakı, havale belgeleri, bono ve çek, poliçe ve diğer kıymetli evrak gibi belgeler araştırılarak sonuca varılması gerekmektedir. Fatura muhtevasını tevsik edebilecek buna benzer belgelerin varlığı halinde "sahte fatura" düzenlendiği iddiasının da nazara alınmaması, belgeleri doğru ve tam olan mükellefin korunması gerekmektedir. Ancak burada korunacak olan, sahte fatura ve sahte fatura tanzim eden ve hiçbir temel borç ilişkisi olmadığı halde kullanan kimse değil; vergi doğuran olayın gerçek olduğunun ve vergi ziyasına sebebiyet vermediğinin tespiti sonucu, iyi niyetli olan, adına sahte fatura tanzim edilen iyi niyetli mükelleflerdir⁵³¹.

⁵²⁹ KIZILOĞ, a.g.e., s. 1943.

⁵³⁰ ÜNAL, a.g.m., s. 5.

⁵³¹ ÜNAL, a.g.m., s. 5.

Sahte veya yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşmasının "bilerek kullanma" koşuluna bağlı olmaktan çıkartılması da muhtelif yazarlar tarafından eleştirilmiş; ileri sürülen görüşlere katılmayan yazarlar ise, "vergi kaybı koşulu"nun veya "bilerek kullanma" koşulunun suçun doğası gereği aranacağını, ceza mahkemelerinin bu hususa dikkat edeceklerini ileri sürmüşlerdir⁵³². Yargı mercileri ise, kanunda yer almayan bu koşulları aramamaktadırlar. Örneğin; Yargıtay tarafından "Usulüne uygun yapılan tebligata rağmen, yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen sanığın, bu fiilinin, vergi kaybına neden olup olmadığına bakılmaksızın, sübuta eren bu suçtan mahkumiyetine karar verilmesi gerekir" şeklinde hüküm tesis edilmiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi, bu kararı ile yerel mahkemenin, vergi kaybı doğmadığı yönündeki bilirkişi raporuna istinaden verilen beraat kararını bozmuştur⁵³³.

Özetle, sahte fatura tanzimi ve kullanılması, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi nedeniyle vergi kaçakçılığı suçu ya da vergi kaçakçılığına teşebbüs oluşturabileceği gibi Türk Ceza Kanunu açısından da belgede sahtecilik suçunu oluşturabilmektedir.

B. SAHTE FATURADAN DOĞAN SORUMLULUKLAR

1. Vergi Usul Kanunu'ndan Doğan Sorumluluklar

Naylon faturanın, daha doğru ifadeyle; sahte veya kapsamı itibarıyla yanıltıcı belgenin, düzenlenmesi ve kullanılması fiilinin ortaya çıkarılması halinde, bir yandan ziya uğratılan vergi, gecikme faizi ile birlikte istenirken, diğer yandan da "ziya uğratılan verginin üç katı" vergi ziyayı cezası ve "üç yıla kadar hapis cezası" uygulanması söz konusu olabilmektedir.

Naylon faturayı kullananlar açısından ciddi sorunlar yaşanmaktadır. Naylon fatura kullananlar hakkında; Gelir ya da Kurumlar Vergileri, KDV

⁵³² DOĞRUSÖZ, a.g.m., **Dünya**, 12.06.2003.

⁵³³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi E.1999/6980 K. 1999/8295 sayı ve 1.12.1999 tarihli Kararı.

yönünden, tarhiyat yapılmakta ve cezalar uygulanmaktadır. Ancak, naylon faturada yazılı olan hizmetten yararlanıldığı ya da malın kullanıldığının, örneğin inşaatta, faturada yazılı demir ya da çimentonun kullanıldığının kanıtlanması durumunda, Gelir ya da Kurumlar Vergisi yönünden o fatura, kısmen ya da tamamen “gider” ya da “maliyet” unsuru olarak, kabul edilebilmektedir. Ancak KDV yönünden, faturada yazılı KDV’nin tamamının indirimi reddedilmekte ve “müteselsil sorumluluk” hükümlerine göre, bu KDV üç kat vergi ziyai cezası ile birlikte, faturayı kullanan istenilmektedir. Ayrıca, hapis cezası uygulanması istemiyle, olay Cumhuriyet Savcılığına da intikal ettirilmektedir⁵³⁴.

Katma Değer Vergisi ile ilgili 84 Seri No.lu Genel Tebliğ’de⁵³⁵, KDV uygulamasındaki “müteselsil sorumluluk” müessesesi ve işleyişi ile ilgili açıklamaya yer verilmiştir. Buna göre; “Mal teslimlerinde, alım-satım taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu aşamadaki hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere, Hazine’ye intikal etmeyen KDV’den, aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde, müteselsilen sorumlu olacaklardır⁵³⁶. Mal ve hizmet alım-satımında, satıcının KDV’yi Hazine’ye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanacak KDV ile sınırlı olmak üzere, satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.” şeklinde açıklama yapılmıştır. Ardından da, müteselsil sorumluluk kapsamında işlem yapılamayacak uygulamalar belirtilmiştir⁵³⁷:

i. 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri ve bu kurumlarca ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya özel finans

⁵³⁴ KIZILOT, a.g.m., s. 22.

⁵³⁵ 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵³⁶ KIZILOT, a.g.m., s. 22.

⁵³⁷ KIZILOT, a.g.m., s. 22.

kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,

ii. Ödemenin çekle yapılmış olması halinde TTK'nın 697. maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır. Bu çerçevede, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde, gönderilen havaleler sorumluluğu kaldırmayacaktır. Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin de ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gerekmektedir⁵³⁸.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmayacaktır⁵³⁹. 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca; ödemenin, banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması, ödemenin, çekle yapılmış olması halinde, faturayı alan şahıs ya da kurum adına, müteselsilen sorumluluk hükümlerine göre, “üç kat para cezası” ve “hapis cezası” uygulanamamaktadır.

Naylon fatura söz konusu olduğunda, genellikle; faturayı düzenleyen firmanın; faaliyetinin olmadığı, demirbaş ve mal mevcutlarının bulunmadığı, işçi çalıştırılmadığı, motorlu araçlarının bulunmadığı, aynı nitelikte araçların kiralanmadığı, faturaya konu işleri yapacak organizasyona sahip olmadığı gibi nedenlerle, KDV yönünden, “müteselsil sorumluluk” hükümlerine göre,

⁵³⁸ KIZILOT, a.g.m., s. 22.

⁵³⁹ Bu konuda geniş bilgi için bkz. Şükrü KIZILOT, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007; Nuri DEĞER, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

cezal vergi istenilmekte ve olay hapis cezası istemiyle savcılığa intikal ettirilmektedir⁵⁴⁰.

Dantay'ın, özellikle son bir yılda "naylon fatura" konusuna yaklaşımı, belli unsurların araştırılması gerektiği şeklinde dir. Bu kararlardan birinin⁵⁴¹ zeti şöyledir: "İçeriği itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna varılan faturaları veren şirket hakkında düzenlenen raporlar üzerine idarece ne gibi işlemler yapıldığı, bu raporlara dayalı olarak komisyon geliri elde etmekten dolayı tarhiyat yapılp yapılmadığı, yapılmış ise sonucunun ne olduğu, bu raporlarla ilgili yargı kararlarının bulunup bulunmadığı, söz konusu şirketin mükellefiyetinin idarece terkin edilip edilmediği, edilmişse dava konusu yapılp yapılmadığı, davacıya fatura düzenlediği dönemlerde, Katma Değer Vergisi beyannamelerini verip vermediği, adına Katma Değer Vergisi tarhiyatı yapılmış ise bu konuda yargı kararı bulunup bulunmadığı hususları davalı idareden ya da faturaları düzenleyen şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesinden araştırılıp bu araştırma sonucuna göre karar verilmesi gerekirken davanın reddedilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, mükellefin temyiz isteminin kabulüyle, Vergi Mahkemesi kararının, belirtilen hususlar araştırılarak sonucuna göre yeniden karar verilmek üzere bozulmasına, oybirliğiyle karar verildi⁵⁴²".

Dantay'ın görüşü; sahte ya da yanıltıcı faturaları verenler hakkında, düzenlenen raporlar üzerine idarece ne gibi işlemler yapıldığı, bu raporlara dayalı olarak "komisyon geliri" elde etmekten dolayı, işlem yapılp yapılmadığı, yapılmış ise sonucunun ne olduğu, bu raporlarla ilgili, yargı kararlarının bulunup bulunmadığı, söz konusu firmanın mükellefiyetinin, idarece silinip silinmediğinin, silinmişse dava konusu yapılp yapılmadığının, fatura düzenlendiği dönemlerde, KDV beyannamelerini verip vermediği, adına tarhiyat yapılmışsa, bu konuda yargı kararı bulunup bulunmadığı gibi hususların araştırılması ve ortaya çıkan sonuca göre karar verilmesi

⁵⁴⁰ KIZILOT, a.g.m., s. 22.

⁵⁴¹ Dn. 4. D.'nin, 26.04.2007 tarih ve E. 2006/1742, K. 2007/1408 sayılı Kararı.

⁵⁴² KIZILOT, a.g.m., s. 22.

gerektiği şeklidir⁵⁴³. Örneğin; hafriyat işi yaptıran bir müteahhit; ödemelerinin tamamını çekle yaptığını, hafriyatçının bu çeklerden bir kısmını akaryakıtçıya ciro edip akaryakıt aldığını, yapılan hafriyatın ayrıca işveren konumundaki kamu kurumunun yetkili elemanları, hafriyat olayını denetlendiğini ve yeşil deftere de kayıt yapıldığını kanıtlayabiliyorsa, bu tür olaylarda, gerekli araştırma yapılmadan, hafriyat işi yaptıran müteahhit firmayı “müteselsilen sorumlu” tutmak ve “sahte belge” kullanmakla suçlamak, mümkün olamayacaktır. Yukarıdaki kararın, “naylon fatura kullanılması” konusunda, iyi niyetli mükellefleri koruyan, önemli bir gelişme olduğunu da ifade etmek mümkündür⁵⁴⁴.

Faturada yer alması gereken unsurlar, VUK'un 230. maddesinde beş bent halinde sıralanmıştır. 4 no.lu bentte, faturada bulunması gereken unsurlar arasında; malın veya işin; nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı yer almaktadır.

Bir belgenin, kapsamı itibariyle yanıltıcı belge olarak nitelendirilmesi yönünden, VUK'un 359/a-2. maddesinde; belgede iki unsurun birlikte ya da iki unsurdan birinin gerçeğe aykırı olma özelliği aranmaktadır. Bu iki unsurdan; biri “mahiyet”(yani satılan malın cinsi veya niteliği); diğeri ise “miktar” (satılan malın sayısı, ağırlığı, hacmi)dir⁵⁴⁵. Kanunda “bedel” sözcüğünden söz edilmemektedir. Bu da kanun koyucunun, bedelin düşük gösterilmesi fiilini, “kaçakçılık suçu” olarak nitelendirmediğinin bir göstergesi olmaktadır. Malın bedeli kavramı, kanun koyucunun yabancı olan bir kavram değildir. Mal bedelinin düşük gösterilmesi, “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme” fiili olarak nitelendirilmiş olsaydı, ilgili madde metninde buna yer verilirdi. “Malın ya da hizmetin bedeli” kavramına, kaçakçılık suçu ile ilgili 359. madde metninde yer verilmeyişi, kanun koyucunun, “bilinçli bir tercihi” olarak değerlendirilmelidir⁵⁴⁶.

⁵⁴³ KIZILOT, a.g.m., s. 22.

⁵⁴⁴ Şükrü KIZILOT, “Naylon Fatura Konusunda Önemli Bir Gelişme”, **Hürriyet**, 12.9.2007, s.22.

⁵⁴⁵ Metin TAŞ, “Faturada Satış Bedelinin Düşük Gösterilmesi Yanıltıcı Belge Düzenlendiği Anlamına Gelir Mi?”, **Yaklaşım**, Yıl: 15, Sayı:178, Ekim 2007, s. 26.

⁵⁴⁶ TAŞ, a.g.m., s. 26.

Satış bedelinin faturada düşük gösterilmesi, vergi ziyai cezasını gerektiren bir fiildir. Ancak, vergi ziyai cezasının üç kat uygulanması ve hapis cezası istemiyle, olayın ceza mahkemesine intikal ettirilmesi, yasanın lafzına ve ruhuna aykırıdır. Bir an için satış bedelinin faturada düşük gösterilmesinin, üç kat vergi ziyai cezası veya hapis cezası gerektiren bir fiil olduğunu varsaydığımızda, son beş yılda bu yönde yapılan ve bulunan hasılat farkı nedeniyle vergi ziyai cezası kesilen, tüm vergi incelemelerinin yanlış yapıldığı ve bu incelemelere konu edilen mükelleflere üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi ve hapis cezası uygulamasının başlatılması gibi anlamsız bir sonuç doğuracaktır⁵⁴⁷.

Elde ettiği gelir karşılığında hiç fatura düzenlemeyene, üç kat vergi ziyai cezası uygulanamazken, düzenlediği faturada bedeli düşük gösteren mükellefe, üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi ve hapis cezası uygulanması adil olmayacağı gibi, eksik fatura düzenleyenleri de hiç fatura düzenlememeye yönlendirebilecektir. Başka bir ifade ile kayıtdışının en büyük teşvikçisi olacaktır⁵⁴⁸.

Sonuç olarak, naylon fatura düzenlenmesi ya da kullanılması durumunda, hem “üç kat kaçakçılık cezası” hem de “üç yıla kadar hapis cezası” uygulanmaktadır. Naylon fatura olayında, özellikle bu belgeyi kullananların canı yanmaktadır. Naylon faturada yazılı olan hizmetten yararlanıldığı ya da malın kullanıldığının, örneğin inşaatta faturada yazılı demir ya da çimentonun kullanıldığının kanıtlanması durumunda, gelir ya da kurumlar vergisi yönünden, o fatura kısmen veya tamamen gider olarak kabul edilmektedir. Ancak KDV yönünden, faturada yazılı KDV'nin tamamının indirimi reddedilmekte ve VUK md. 11'deki “müteselsil sorumluluk” hükümlerine göre, bu KDV üç kat kaçakçılık cezası ile birlikte, faturayı alandan istenilmektedir. Ayrıca, yukarıda yazılı hapis cezasının uygulanması istemiyle, olay savcılığa da intikal ettirmektedir. 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca;

⁵⁴⁷ TAŞ, a.g.m. , s. 27.

⁵⁴⁸ TAŞ, a.g.m. , s. 27.

ödemenin, banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması, ödemenin, çekle yapılmış olması halinde, faturayı alan şahıs ya da kurum adına, müteselsilen sorumluluk hükümlerine göre; KDV istenememekte, “kaçakçılık cezası” yani üç kat para cezası ve “hapis cezası” uygulanamamaktadır⁵⁴⁹.

2. Türk Ticaret Kanunu’na Göre Faturadan Doğan Sorumluluklar

TTK, esas itibarıyla fatura düzenlenip düzenlenmemesi konusunda hukuki veya cezai bir müeyyide koymamıştır. Faturaya ilişkin TK md. 23 hükmü, tacirler arasındaki bir hukuki işlemi düzenlemekte ve bunun verilmesini ise fatura alanın iradesine bırakmaktadır. TK md. 23 f. 1 hükmüne göre; “Ticari işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş veyahut bir iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş olan tacirden, diğer taraf kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.” Görünen o ki; TK md. 23 hükmüne göre fatura verme zorunluluğu olmadığı gibi alma zorunluluğu da bulunmamaktadır.

Naylon fatura konusu, Türk vergi sisteminin kanayan yaralarından birini oluşturmaktadır. Mevcut hukuk sisteminin, özellikle TTK’nın, bu tür yollara başvurmayı kolaylaştırması da olayın bir başka boyutudur. Şirket kuruluşlarında, gösterilen sermayenin belli bir kısmının bankaya bloke edilmemesi, şirket yönetim kurulunda ve diğer yöneticilerin de asgari bir özellik aranmaması, denetçiler bakımından kanunda okur-yazarlık koşulunun bile yer almayışı, ilk akla gelen eksiklikler olarak göze çarpmaktadır. Sorunun bir başka boyutu ise, vergi inceleme elemanlarının naylon fatura düzenleyenlerden çok, kullananların üzerine gitmesi, düzenleyenlerin “% 2 komisyon aldım” demesinin dahi yeterli bulunmasıdır⁵⁵⁰.

Bazı “iyi niyetli” mükellefler, yaptırdıkları iş ya da aldıkları mal nedeniyle, banka aracılığıyla ya da senetle ödeme yapmalarına rağmen “müteselsilen

⁵⁴⁹ KIZILOT, a.g.m., Hürriyet, 12 Eylül 2007, s. 22.

⁵⁵⁰ KIZILOT, a.g.m., s. 22.

sorumluluk” uygulaması yönünden zor durumda kalabilmekte ve hapis cezası istemiyle ceza mahkemelerinde yargılanabilmektedir. Danıştay’ın “naylon fatura” ve “müteselsil sorumluluk” konusunda, bazı kıstaslar getiren kararları, iyi niyetli mükellefleri koruyan ve bazı uygulamaların gözden geçirilmesine olanak sağlayan, önemli bir gelişmedir⁵⁵¹.

TK, ne faturanın düzenlenmemesini ne eksik düzenlenmesini ne de muhtevası itibarıyla sahte düzenlenmesini bir rnüeyyideye bağlamıştır. Fakat, dolaylı olarak defter tutma ve defterlerin tacirler arasında delil olma özelliklerini düzenleyen TK.m.66, 70, 84, 85,86 hükümleri defterlerin kanuna uygun olarak tutulma mecburiyetini ifade etmektedir. TK’nın bu hükümlerindeki başlıca özellik, kayıtların doğru olması ve bunların mesnedi teşkil eden ekonomik olayların tevsikini öngörmesidir⁵⁵².

TK md. 66 hükmü, diğer kanun hükümlerini mahfuz tutarak defter tutma mükellefiyetini ve diğer belgelerle birlikte faturaları saklama zorunluluğunu, yevmiye defteri tutma mükellefiyetini düzenleyen TK md. 70 hükmünün 6. bendi, her kaydın dayandığı vesikaların nevi ve varsa tarih ve numaralarının defterde belirtilmesi zorunluluğunu hüküm altına almaktadır. Ticari defterlerin delil kuvvetini düzenleyen TK md. 84, 85, 86 hükümleri ticari defterlerin kanuna uygun tutulması şartını ifade etmektedir.

Ticari defterlerin kanuna uygun tutulmasının bir şartı da, defterlerdeki kayıtların tevsik edilmesidir. Tevsik edici belgelerden birisi de fatura olduğuna göre, tacirin bir mal alması veya satması, bir mal üretmesi veya ettirmesi, bir hizmet görmesi veya gördürmesi yahut bir menfaat temin etmesi veya ettirmesi hallerinde bu ekonomik olayları defterlerine geçirirken, bu hususları tevsik edecek faturayı da vermek veya almak zorundadırlar.

⁵⁵¹ KIZILOĞ, a.g.m., s. 22.

⁵⁵² ÜNAL, a.g.m., s. 7.

Aksi takdirde defterlerin kanuna uygun olarak tutulduğundan bahsedilemeyecektir⁵⁵³.

Defterlerin kanuna uygun tutulmamasının müeyyidesini, TK md. 70 f. 3 hükmü ile TK md. 84, 85, 86 hükümleri düzenlemektedir. Bu müeyyideler dolaylı da olsa TK'nın fatura düzenlenmemesi veya alınmamasını yahut eksik veya muhteva itibarıyla sahte fatura düzenlenmesinin TK bakımından müeyyidelerini ifade etmektedir.

TK 67/3 66. maddenin 1. fıkrasının 1 ile 3. bentlerinde sayılan defterleri tutma mükellefiyetini hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyip de 2. fıkraya göre sorumlu olanlar, yüz liradan bin liraya kadar para cezası ile cezalandırılır. Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmaması halinde, bunları tutmakla görevlendirilmiş olan kimseler de aynı cezaya mahkum edilirler. Diğer kanunlarda bulunan cezai hükümler mahfuzdur. TK md. 82, 86 hükümleri de, defterlerin kanuna uygun tutulmaması halinde defterlerin ispat kuvveti kalmayacağını hükme bağlamaktadır.

Sonuç olarak; fatura düzenlenmemesi, alınmaması, düzenlenen faturanın eksik veya sahte olması ve bu tür faturaların defterlere kaydedilmesi, defterlerin kanuna uygun tutulmadığını da ifade etmektedir. TTK'nın buna bağladığı hukuki müeyyide ise, ticari defterlerin delil kuvvetinin ortadan kalkmasıdır. Cezai müeyyidesi ise, yüz liradan bin liraya kadar para cezasıdır. Söz konusu kanun hükmü ayrıca diğer kanunlarda bulunan cezai hükümleri de mahfuz tutmuştur. Diğer kanunlardan kastedilen ise ceza kanunumuz ve vergi kanunlarımızdır⁵⁵⁴.

3. Türk Ceza Kanunu'ndan Doğan Sorumluluklar

TCK'da tacirin veya tacir olmayanların fatura vermemesi veya fatura almaması herhangi bir suç oluşturmamaktadır. Ancak ceza kanunlarında

⁵⁵³ ÜNAL, a.g.m., s. 7.

⁵⁵⁴ ÜNAL, a.g.m., s. 8.

yer alan suçların bir kısmı da ticaret hayatı ile doğrudan doğruya ilgilidir. TCK'da yer alan ekonomi, sanayi ve ticarete ilişkin suçlar (TCK md. 235-242), hileli veya taksirli iflas suçları (TCK md. 161, 162), güveni kötüye kullanma (TCK md.155), dolandırıcılık (TCK md. 157,158), özel belgede sahtecilik (TCK md. 207), özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek (TCK md. 208), resmi belgede sahtecilik (TCK md. 204, 205, 206) suçları bu nevidendir. Vergi usul hukukundaki ayrıma göre, sahte veya muhtevasi itibarıyla yanıltıcı fatura tanzim etmek ve kullanmak suretiyle de TCK'da tanımlanan bu suçların işlenmesi de mümkün olduğundan, bu nevi suçlar TCK bakımından faturada cezai sorumluluk hallerine de örnek teşkil edebilmektedir.

Suçun oluşmasında zorunlu bir unsur olan kast unsurunun tespit ve ispatında fatura önemli bir rol oynayabilmektedir⁵⁵⁵. Örneğin; satın alınan mal, miktar ve değer itibarıyla ticari bir nitelik taşımakta ise, bu malların fatura ile alınmaması veya ibraz olunan faturaların usulsuz olmaları halinde, malların kaçak olduklarının bilerek satın alınmış oldukları, faturaları veren kişinin ticari defterlerinin sıhhatli olmaması ve faturalarda birçok atlamaların bulunması, faturaların kaçak eşyanın ele geçmesinden sonra ibraz edilmeleri, malların ecnebi tipli ve tacir olmayan bir kişiden satın alınmış bulunmaları, eşyanın kimden alındığının ispat olunmaması, satıcıların kimliklerinin açıklanamaması, satıcının kimliği hakkında sanığın değişik ifadelerde bulunması ve satıcı olarak gösterdiği kişinin gerçek bir tacir olmayıp sahte fatura tanzimiyle iştigal eden bir kişi olması, ibraz edilen faturanın sahte olduğunun anlaşılması, faturanın satış tarihinden sonra düzenlenmiş olup, düzenleyen kişinin yurt dışına kaçmış, faturayı ciro⁵⁵⁶ eden şahsın da mevhum bir kimse olması gibi hallerde failin bilerek hareket ettiği kabul edilmektedir⁵⁵⁷.

⁵⁵⁵ÜNAL, a.g.m., s. 25.

⁵⁵⁶Şükrü KIZILOĞLU, "Faturaların Ciro Edilmesi Olayı ve KDV İndirimi", **Yaklaşım**, Yıl:3, Sayı:36, Aralık 1995, s. 57-61.

⁵⁵⁷ÜNAL, a.g.m., s. 26.

Görüldüğü üzere; ceza hukukumuzda faturaya mahsus özel bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak faturanın da bir evrak olması sebebiyle, özel belgede sahtecilik (TCK md. 207), özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek (TCK md. 208), faturada sahtecilik hallerini de kapsamaktadır.

Sahte fatura düzenlemek veya sahte olarak düzenlenmiş olan faturayı kullanmak, suçun manevi unsurunu oluşturan kastın varlığı halinde, TCK'da tanımlanan özel belgede sahtecilik suçunu oluşturmaktadır. Çünkü; belgede sahtecilik suçu TCK'da ancak kasten işlenebilen bir suç olarak tanımlanmıştır. Bu husus, özellikle sahte olarak düzenlenmiş olan faturayı kullanan iyiniyetli kişilerin ceza hukuku sorumluluğu bakımından önemle üzerinde durulması gereken bir noktayı oluşturmaktadır⁵⁵⁸.

Söz konusu suçu oluşturan hareketlerden biri, faturayı sahte olarak düzenlemektir. Esasında düzenlenmiş bir fatura mevcut olmadığı halde, mevcutmuş gibi sahte olarak üretilmektedir⁵⁵⁹. Suç, hukuka uygun olarak düzenlenmiş gerçek bir faturayı başkalarını aldatacak şekilde değiştirmek suretiyle de işlenebilmektedir. Seçimlik hareketle, aslında mevcut olan fatura üzerinde silmek veya ilaveler yapmak suretiyle değişiklik yapılmaktadır. Mevcut olan özel belge üzerinde sahtecilikten söz edebilmek için, yapılan değişikliğin aldatıcı nitelikte olması gerekmektedir. Aksi takdirde, özel belgeyi bozma suçu oluşacaktır⁵⁶⁰.

Sahtelikten söz edebilmek için, düzenlenen belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı bir durumun varlığı gereklidir. Başka bir deyişle, sahteliğin beş duyuyla anlaşılabilir olmaması gerekmektedir.

⁵⁵⁸ ÜNAL, a.g.m., s. 26.

⁵⁵⁹ ÜNAL, a.g.m., s. 26.

⁵⁶⁰ ÜNAL, a.g.m., s. 26.

Özel bir incelemeye tabi tutulmadıkça gerçek olmadığı anlaşılamayan belgenin sahte belge olarak kabulü gerekmektedir⁵⁶¹.

Sahteciliğin, fatura üzerindeki bilgilerin bir kısmına veya tamamına ilişkin olmasının, suçun oluşması açısından bir önemi bulunmamaktadır. Suçun tamamlanabilmesi için, bu iki seçimlik hareketten birinin gerçekleşmesinin yanı sıra, düzenlenen sahte belgenin kullanılması gerekmektedir⁵⁶². Diğer bir deyişle, fatura düzenlemek suretiyle özel belgede sahtecilik suçunun oluşabilmesi için, faturanın sahte olarak düzenlenmesinin yanı sıra, kullanılmış olması da gereklidir. Bu açıdan, sahte olarak düzenlenmiş olmakla birlikte, faturanın henüz kullanılmamış olması halinde, belgede sahtecilik suçu tamamlanmış olmayacaktır. Yargıtay, 765 s. TCK'nın uygulamasında sahte olarak düzenlenmiş olan özel belgenin henüz kullanılmamış olması halinde özel belgede sahtecilik suçunun oluşmadığını kabul etmekteydi. Bu bakımdan, kişi sahte olarak düzenlediği faturayı kullanamamışsa, Yargıtay'ın bu uygulamasına göre özel belgede sahtecilik suçuna teşebbüsten dolayı cezalandırılması yoluna gidilememekteydi. 5237 s. TCK'nın sisteminde ise, durum bu bakımdan farklılık göstermektedir.

5237 s. TCK'nın sistemine göre; fatura düzenlemek suretiyle özel belgede sahtecilik suçunun oluşması için, bir unsur olarak kullanmanın gerçekleşmesi gerekir. Kullanmadan maksat, sahte faturanın herhangi bir hukuki ilişkide veya herhangi bir hukuki işlem tesisinde dikkate alınmasını sağlamaya çalışmaktır⁵⁶³.

Özel belgede sahtecilik suçu, başkaları tarafından sahte olarak düzenlenmiş olan bir faturanın kullanılması suretiyle de işlenebilmektedir. Fakat; bunun için kullanan kişinin, faturanın sahte olduğunu bilmesi

⁵⁶¹ ÜNAL, a.g.m., s. 26.

⁵⁶² ÜNAL, a.g.m., s. 26.

⁵⁶³ ÜNAL, a.g.m., s. 27.

gerekmektedir. Bu durumda söz konusu suç ancak doğrudan kastla işlenebilecektir⁵⁶⁴.

VUK'a göre, fatura örnekleri ancak Maliye Bakanlığı ile aralarında anlaşma bulunan ve bu suretle yetkilendirilen kişilere ait matbaalarda bastırılabilir. Maliye Bakanlığı ile aralarında anlaşma bulunmayan kişilere ait matbaalarda fatura örneği bastırılması ve bu örnekler kullanılarak fatura düzenlenmesi, VUK'da bağımsız bir suç olarak tanımlanmıştır. Ancak, gerçek bir ticari ilişkiye dayanılmak koşuluyla, bu örnekler kullanılmak suretiyle düzenlenen faturaların sahteliğinden söz edilemeyecek; bir diğer deyişle, bu durumda özel belgede sahtecilik suçu oluşmayacaktır⁵⁶⁵.

Fatura, özel belgede sahtecilik suçunun konusunu oluşturmaktadır. Fatura, kural olarak özel belgedir. Ancak, istisnai hallerde, fatura resmi belge niteliğini de taşıyabilmektedir.⁵⁶⁶

Bir belgenin resmi belge niteliğini taşıyabilmesi için, bir kamu görevlisi tarafından görevi gereği olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Düzenlenen belge ile, kamu görevlisinin ifa ettiği görev arasında bir irtibat bulunmalıdır. Bu bakımdan, bir kamu kurumu ile akdedilen sözleşme dolayısıyla özel hukuk hükümlerinin uygulama kabiliyetinin olması halinde dahi, resmi belge vardır. Çünkü sözleşme, kamu kurumu adına kamu görevlisi tarafından imzalanmaktadır. Özel hukuk hükümlerine bağlı olan bir ticari ilişkinin tarafı olan kamu kurumu adına düzenlenen fatura resmi belge niteliği taşımaktadır. Ayrıca, bir özel hukuk kişisi tarafından düzenlenmiş olmakla birlikte, resmi bir işleme tabi tutulmuş olan, örneğin resmi bir belge eki olarak noter ya da kamu kurumu tarafından tasdik edilen fatura da resmi belge niteliğini kazanmaktadır⁵⁶⁷.

⁵⁶⁴ ÜNAL, a.g.m., s. 27.

⁵⁶⁵ ÜNAL, a.g.m., s. 27.

⁵⁶⁶ ÜNAL, a.g.m., s. 27.

⁵⁶⁷ ÜNAL, a.g.m., s. 28.

Resmi belge niteliğini taşıyan fatura üzerinde sahtecilik yapılması durumunda TCK'nın özel belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerinin değil, resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Özel belgede sahtecilik suçundan farklı olarak, resmi belgede sahtecilik suçunun oluşması için, resmi belge niteliğindeki fatura üzerinde sahteciliğin yapılması yeterlidir; üzerinde sahtecilik yapılan faturanın ayrıca kullanılmasına gerek bulunmamaktadır⁵⁶⁸.

Faturaların Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişi ve kuruluşlarca bastırılıp kullanılması, kullanılan bu tür belgelere sahte noter tasdiki yapılması, gerçek olmayan kişiler adına ya da gerçek olmayan işlemler için belge düzenlenmesi, sahte imza kullanılması başkasına ait hesap numarası kullanılarak belge düzenlenmesi belgenin içerdiği tutarın düşük veya fazla gösterilmesi, düzenlenen faturanın sahteliğini göstermektedir⁵⁶⁹.

TCK, belgelerde sahtecilik suçunu resmi belgede (TCK md. 204, 205, 206) ve özel belgede (TCK md. 207) sahtecilik olmak üzere iki çeşit sahteciliği ayrı ayrı düzenlemiştir. Bu bakımdan faturanın resmi ya da özel evrak olarak mı kabul edileceğinin tespiti gerekmektedir.

Mülga ceza kanunu, resmi evrakı tarif etmek yerine bu konuyu doktrin ve içtihatlarla bırakmıştır. Doktrinde, resmi evrak (varaka), "bir memur tarafından, görev ve fonksiyonu sebebiyle düzenlenen yazıdır" şeklinde tarif edilmektedir. Diğer taraftan, Ceza Kanununun, 29.6.1956 tarih ve 6763 sayılı Ticaret Kanununun Mer'iyet ve Şekli Tatbiki Hakkındaki Kanunun 44. maddesiyle değiştirilen 349. maddesinin ikinci fıkrasında "Emre ve hamile yazılı olarak tanzim edilen kambiyo senetleriyle emtiayı temsil eden evrak (konşimento, varant, makbuz senedi, banka tasarruf cüzdanları, cari hesaplar, posta çekleri, traveller's çekler, nakliye poliçeleri, depo edilen malları temsil eden

⁵⁶⁸ ÜNAL, a.g.m., s. 28.

⁵⁶⁹ ÜNAL, a.g.m., s. 28.

makbuzlar ve benzerleri), resmi varaka hükmündedir" denilmekle resmi evraka eşit sayılan varakaları belirtmiştir⁵⁷⁰.

Meri ceza kanunu ise (TCK md. 210),

1. Özel belgede sahtecilik suçunun konusunun, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması halinde, resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanacağını hükme bağlamış,

2. Gerçeğe aykırı belge düzenleyen tabip, diş tabibi, eczacı, ebe, hemşire veya diğer sağlık mesleği mensubu, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır. Düzenlenen belgenin kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç doğurucu nitelik taşıması halinde, resmi belgede sahtecilik hükümlerine göre cezaya hükmolunacağını ifade etmiştir.

Özel belge ise; resmi belge sayılmayan her türlü yazılı belgelerdir. Ancak bir yazının özel belge sayılması, onun özel bir kişi tarafından düzenlenmesinden ileri gelmez, göz önünde tutulacak nokta, belgenin resmi bir fonksiyonunun, yani bir kamu görevinin yapılması sırasında ve bu fonksiyon sebebiyle düzenlenmiş bulunmasıdır. Bunu düzenleyen kimsenin isteyerek veya kanunen mecbur olduğu için belgeyi düzenlemiş olması önemli değildir. Bu itibarla, TTK gereğince tutulması zorunlu olan ticari defterler, özel belgeden sayılmaktadır. Özel belgenin kanunen belirli şekilde yazılmış olmaması da bu niteliğini değiştirmeyecektir⁵⁷¹.

Fatura ise, tanzim edenin şahsına ve tanzim sebebine bağlı olarak resmi evrak sayılabileceği gibi özel evrak niteliğinde de olabilmektedir. Zira kanun "Düzenlenen belgenin kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya

⁵⁷⁰ ÜNAL, a.g.m., s. 29.

⁵⁷¹ ÜNAL, a.g.m., s. 29.

da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç doğurucu nitelik taşıması halinde, resmi belgede sahtecilik hükümlerine göre cezaya hükmolunacağını" emretmektedir. Dolayısıyla, sahte fatura düzenlenmesinde de kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç doğurucu nitelik taşıması halinde, bu faturanın resmi evrak sayılması gerekecektir. Sahte faturanın ticari deftere işlenmiş olması vergi ziyanına, dolayısıyla kamunun zararına; sahte faturanın ispat aracı olarak kullanılması gibi durumlarda da kişilerin zararına sonuç doğuracağından ve her iki halde de tanzim eden veya kullanan kişiye haksız menfaat temin edeceğinden, bu gibi hallerde fatura Ceza Kanunu bakımından resmi evrak sayılacaktır⁵⁷².

Fail, resmi evrakta sahtecilik suçunu aşağıdaki dört şekilde işlenebilecektir:

1. Tamamen veya kısmen baskalarını aldatacak şekilde sahte bir belge düzenler (TCK md. 204; 207);

2. Gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirir (TCK md. 204(2); 207);

3. Gerçek bir varakayı kısmen veya tamamen yok eder, bozar veya gizler (TCK md. 205, 208);

4. Bir resmi belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunur (TCK md. 206).

TCK, resmi evrakta sahtekarlık suçunu işleniş şekline göre değişik müeyyideler koymuş ve üç ay ile sekiz sene arasında değişen hapis cezaları öngörmüştür.

Resmi evrakta sahtecilik suçunda suçun oluşması için bu fillerin birinin yapılması veya bu belgelerin kullanılması yeterli olmasına

⁵⁷² ÜNAL, a.g.m., s. 30.

karşılık; özel evrakta sahtecilik suçunda sahte evrakın bizzat sahte belgeyi düzenleyen veya başkası tarafından bilerek kullanılması gerekmektedir. Başka bir deyişle, resmi evrakta sahtecilik suçunda suçun oluşması için belgenin kullanılma şartı bulunmamaktadır (TCK md. 304). Kullanmadan maksat, ispat vasıtalarının gerçeğe uygunluğunu tehlikeye düşüren bir faaliyettir; belge sahte olmasa idi ne gibi bir netice meydana getirecek idiyse, aynı neticelerin elde edilmesine yönelmiş bir faaliyet söz konusudur. Fiilin suç oluşturmaları için genel veya özel bir zarar imkanı yahut ihtimalinin bulunması ve fail ya da faillerin kastının bulunması şarttır⁵⁷³.

Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ile 15/7/1950 tarihli ve 5681 sayılı Matbaalar Kanununun;

a) 6. maddesi şu şekilde değiştirilmiştir: “Bu Kanunun 1. maddesine göre beyanname vermeden matbaa açanlarla 2, 4 ve 5. maddeleri hükümlerine aykırı hareket edenler, Cumhuriyet savcısı tarafından yüz Türk Lirasından beş bin Türk Lirasına kadar idari para cezasıyla cezalandırılır.”

b) 7. maddesi ise şu şekilde değiştirilmiştir: “Hakikate aykırı beyanname veren kimse Türk Ceza Kanununun belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.”

TCK, bazı hallerde cezada indirim öngörmüş ve bir hukuki ilişkiye dayanan alacağın ispatı veya gerçek bir durumun belgelenmesi amacıyla belgede sahtecilik suçunun işlenmesi halinde, verilecek cezanın yarısı oranında indirileceğini hükme bağlamıştır (TCK md. 211). Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde ise, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunacaktır (TCK md. 212).

⁵⁷³ ÜNAL, a.g.m., s. 31.

III. HÜRRİYETİ BAĞLAYICI VERGİ CEZALARINDA ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI

Devlet, toplumsal barışı, kamu düzenini, bireylerin güvenlik ve huzurunu sağlamakla yükümlüdür. Devlet, bazı durumlarda bu sorumluluğunu alacağı ceza önlemleriyle yerine getirmeye çalışır. Kanun koyucu, bu konuda düzenleme yaparken kişi yararı kadar kamu yararını da dikkate almak durumunda olduğu için bazı suçların niteliğini, işlenme şekli ve toplum açısından doğurduğu zarar ya da tehlikeyi de gözetererek değişik cezalar verilmesini uygun bulabilmektedir. Vergi suçlarına uygulanacak cezaların niteliğinin tartışılmasında önce belli temel ilke ve esaslar üzerinde uzlaşmaya varılması ve bunun da ortaya konulması gerekmektedir. Buna göre; olayda kast unsurunun varolması ve bunun da saptanması durumunda, vergi kaybı ögesi ortaya çıktığı takdirde, vergi suçunun organize bir şekilde işlenmesi ve kaçakçılığa konu olan veya kaçırılmak istenen ya da ödenmesi gereken vergi miktarının kanun tarafından belirlenmiş bir miktarı aşması durumunda faile en ağır yaptırımlar uygulanmalıdır. Vergi suçlarına uygulanacak yaptırım, nitelik ve nicelik olarak belirlenmelidir. Zira, en uygun yaptırımın uygulanması vergi suçluluğunu önleyebileceği gibi, kamu vicdanını da rahatlatacaktır. Diğer taraftan, uygulanacak yaptırım, vergi alacağının biran önce tahsiline engel olmamalı ve hatta mümkünse bunu kolaylaştırmalıdır. Dolayısıyla, vergi alacağının tahsilini imkânsız hale getiren bir yaptırım rasyonel olmayacaktır⁵⁷⁴.

Vergi cezaları, kamu gelirleri içerisinde yer alsa da, asıl amaç kamu hizmetlerinin finansmanı için gelir temin etmek değil; kanunun suç olarak kabul ettiği fiil ile bozulan toplum düzeninin yeniden tesis edilmesidir. Burada önemli olan nokta, yaptırımın suç olarak öngörülen fiil ile orantılı olmasıdır. Caydırıcılık amacı gereği yaptırım, diğer kişileri suç işlemekten; faili ise tekrar aynı nitelikte suç işlemekten alıkoymaya yöneliktir. Uygulanan yaptırımın ağır olması sosyal barış ve sükunun sürekli olarak sağlanması

⁵⁷⁴ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

amacı bakımından olumsuz sonuçlar yaratmaktadır. Şiddetli cezalar ve ağır yaptırımlar başlangıçta şok etkisi yaratabilir ve suçluluğu önlemek bakımından olumlu görülebilmektedir. Fakat; fiil ile orantılı olmayan, şiddetli ceza zamanla suçlunun işlediği fiil ve kusurunu unutturacak ve suçluyu mağdur durumuna sokacaktır. Her zorunlulukta olduğu gibi ceza vermede de, ancak bu zorunluluğun gerektirdiği ölçü ve miktarlarda meşruluk söz konusu olacaktır⁵⁷⁵.

Cezanın miktarının saptanması, hiçbir ölçüt getirmeden hakimnin takdirine bırakılması, hataları artıracağı gibi, kişisel takdirler sebebiyle aynı suç için farklı ve çelişkili sonuçlar doğabilecektir. Buna karşılık, aynı suçu işleyenler için değişmez cezaların öngörülmesi, suçun işleniş şekil ve şartlarını, suçlunun kişiliğini, onu suça iten etkenleri dikkate alma olanağı vermeyeceği için hakimi yalnızca maddede yazılı cezayı bildiren bir konuma sokarak cezanın kişiselleştirilmesine imkan vermeyecektir. Hangi suçların toplum açısından daha tehlikeli olduğuna dair hüküm, bir değer yargısından ibarettir ve bunun objektif bir geçerliliğe sahip olması, ortaya çıkan görüşün objektif ölçütlere dayanılarak açıklanması mümkün değildir. Fakat; kamu hizmetlerinin finansmanı açısından zorunlu bir araç olan vergilere ilişkin çeşitli yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ve yasaklara uyulmaması neticesinde ortaya çıkan vergi suçlarının, toplumun temel ve ortak ihtiyaçları için zorunlu kaynakları azalttığı veya bunların azalması tehlikesi yarattığı ve mağdurun her zaman devlet ve dolayısıyla bütün toplum olduğu düşünülecek olursa; vergi suçlarının diğer suçlardan daha az tehlikeli olduğu savunulamaz⁵⁷⁶.

“Doğal suçlar” olarak adlandırılan adam öldürme, yağma, ırza geçme gibi suçların vergi suçlarından daha tehlikeli olarak görülmesi, bu suçların somut, belirgin sonuçlar doğurması, mağdurun gerçek kişiler olması ve üçüncü kişilerin kendilerini mağdurun yerine koymaları halinde ortaya çıkan

⁵⁷⁵ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵⁷⁶ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

psikolojik sonucun yarattığı etkiden kaynaklanmaktadır. Vergi suçlarının doğurduğu sonuç, çoğu kere somut değildir ve çoğunlukla uzun vadede anlaşılır, mağduru ise devlettir. Özellikle uzun vadede vergi suçlarının devlet fonksiyonları ve yaşamı açısından yıkıcı etkileri çok daha net biçimde anlaşılacaktır⁵⁷⁷.

Ceza hukuku, yapısı itibarıyla toplumun kültürel uygarlık düzeyi, sosyal ve ekonomik yaşantısı ile yakından ilgilidir. Ayrıca, ancak devlet tarafından konulabilir ve biçimlendirilebilir olması sebebiyle siyasal nitelik de taşımaktadır. Çağdaş ceza hukuku, suç olarak öngörülen fiil ile bozulan toplum düzeninin yeniden kurulması amacını kefarete ve ibret maksatlarında ve cezalarda şiddet eğiliminde bulmamaktadır. Vergi suçları gibi toplumsal düzeni ciddi biçimde bozan ve kamu hizmetlerini aksatan suçların işlenmesi halinde uygulanacak yaptırımın tespitinde sadece ızdırap verme amacını gütmek doğru değildir. Yaptırımın bünyesinde yapıcı amaçlara da yer verilmelidir. Bunun yanı sıra, ceza hukukundaki gelişmelerin sonucu olarak faile uygulanacak cezanın bireyselleştirilmesi gerektiği de artık kabul görmektedir. Cezanın bireyselleştirilmesi, suçluya uygulanacak yaptırımın, ceza hukukunun amaçları doğrultusunda suçlunun kişiliğine uygun hale getirilmesini ifade etmektedir⁵⁷⁸.

Özellikle vergi kaçakçılığı suçunda mükellef, genellikle yakalanması ve bu durumun ortaya çıkması halinde karşılaşacağı yaptırımı değil; elde edeceği ekonomik değeri düşünmektedir. Dolayısıyla mükellef, vergi kaçakçılığında incelikli bir risk hesabı yapmamaktadır. Sonuç olarak, şu çıkarımlara varmak mümkündür:

i. Ceza belirleme, kanun koyucuya ait bir yetki olmakla beraber sınırsız bir yetki değil; anayasanın konuya ilişkin hükümleri ve hukukun genel ilkeleri ve kuralları ile sınırlandırılmış bir yetkidir. Buradan hareketle ceza kanunları, ceza hukukunun ana ilkeleri ile anayasanın konuya dair hükümleri başta

⁵⁷⁷ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵⁷⁸ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

olmak üzere, ülkenin genel durumu, sosyal ve ekonomik hayatın gerekleri dikkate alınarak saptanacak ceza politikasına göre düzenlenmektedir⁵⁷⁹.

ii. Cezalandırma hakkının temelini, adaletle sınırlandırılmış toplumsal fayda düşüncesi oluşturmaktadır. Dolayısıyla, kanun koyucu bir düzenlemeye giderken kamu yararını en az iki kişinin yararı kadar düşünmelidir. Kamu yararını takdir edecek olan da yasama organıdır. Fakat yasama organı, gerekçe göstererek kamu yararını dilediği miktarda ceza saptayabileceği gibi, kişiye anayasa ile tanınmış ve güvence altına alınmış olan hakların özüne de dokunamaz⁵⁸⁰.

iii. Çağdaş ceza hukuku sisteminde hürriyeti bağlayıcı cezalar ancak çok zorunlu durumlarda kabul görmekte ve uygulanmaktadır. “Çok zorunlu durumlar” ise, kişi dokunulmazlığı ve bütünlüğü ilkelerinin ihlal edildiği ve kamu düzenini ciddi şekilde bozan fiillerin icra edildiği hallerdir. Verginin işlevleri nazara alındığında vergi suçları, “kamu düzenini ciddi şekilde bozan fiiller” kapsamında ele alınmalıdır. Bu sebeple, kast ögesinin yoğun biçimde bulunduğu durumlarda faile uygulanması gereken ceza, hürriyeti bağlayıcı nitelikte olmalıdır. Ceza kanunlarında, ekonomik suç kapsamında değerlendirilebilecek suçlar bakımından (zimmet, irtikap, rüşvet, devlet ihalelerine fesat karıştırma vs.) ağır yaptırımlar öngörülmektedir. Belli vergi suçları için de bu genel çerçeve içerisinde hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüş olmasını doğal karşılamak gerekmektedir. Diğer taraftan, pek çok demokratik ve gelişmiş ülkede vergi kaçakçılığı suçu, topluma karşı işlenmiş bir suç olarak kabul edilmekte ve etkili bir şekilde hapis cezası uygulanmaktadır. Ancak, şunu eklemek gerekir ki; hürriyeti bağlayıcı cezalarda yanılmayı en aza indirebilmek için oldukça kapsamlı ve titiz bir yargılama süreci gerekmektedir. Çünkü; bu tür cezaların yanılma halinde telafisi bulunmamaktadır⁵⁸¹.

⁵⁷⁹ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵⁸⁰ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵⁸¹ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

iv. Cezanın amacı, kişiyi yeniden topluma kazandırabilmektir. Cezanın caydırıcılığı ve suçlunun topluma uyum sağlayabilmesi kısaca, suçlunun topluma tekrar kazandırabilmesi, ceza politikasının temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Cezanın infazı da, suçlunun topluma uyum sağlamasını ve yeniden topluma kazandırılmasını amaçlamalıdır. Cezai tedbirlerden beklenen, suçlunun ıslahı yoluyla onu topluma kazandırmanın yanı sıra, suç sebebiyle bozulmuş olan toplumsal barışın tekrar kurulması ve suçların önlenbilmesidir.

v. Sadece sosyal hayatın ve hukukun zorunlu kıldığı fiiller suç sayılmalı; faile uygulanacak ceza, suçun ağırlık ve niteliğine uygun ölçüde belirlenmeli; hukukun nihai amacı olan adalet kavramı ile bağdaşmayan cezalar öngörülmemeli ve uygulanmamalıdır⁵⁸².

vi. Vergi suçlarına uygulanacak yaptırımlar, söz konusu suçları önlemek ve sayılarını azaltmak bakımından tek başına yeterli olmayacaktır. Bunun için, asıl yapılması gereken, kriminolojik, teknik ve ekonomik araştırmalarla vergi suçluluğunu doğuran faktörleri tespit ederek bunları uygun araç ve yöntemlerle ortadan kaldırmaktır.

vii. Müsadere, eski çağlardan bu yana uygulanmakta olan bir yaptırım türüdür. Söz konusu yaptırımın farklı nitelikte ve yapıdaki her suç için yaygın bir biçimde uygulanması, ceza hukuku sisteminin ilkeliliğini gösterir. Fakat; vergi suçları gibi ekonomik nitelikteki suçlar bakımından müsadere yaptırımına başvurulması, caydırıcı bir etki yaratabilir. Vergi kaçakçılığında, suçun icrasında kullanılan ve faile veya suç ortaklarına ait araçların müsadere yoluna başvurulması, vergi suçluluğunu azaltacak önemli bir yaptırım olacaktır⁵⁸³.

viii. Vergi ceza hukuku açısından, idare karşısında vergi kaçakçıları korumayan, aynı zamanda idarenin temel hukuk kuralları kapsamında

⁵⁸² SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵⁸³ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

yaptırım uygulamasına imkan tanıyan bir sistemin kurulması, bir ideal olmalıdır⁵⁸⁴.

4369 sayılı Kanun ile birlikte, vergi suç ve cezalarında yapılan değişiklikler, özellikle kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak için öngörülen cezaları bu fiillerden kaçınmayı gerektirecek şekilde ağırlaştırmıştır. Ancak; vergi cezalarının ağırlaştırılmasının vergi suçlarında caydırıcılığı artırmadığı geçmiş tecrübelerle sabittir. Kayıtdışılığın önlenemediği ülkemizde sahte (naylon) fatura basma veya kullanmayı meslek haline getirmiş olanlar için bu cezaların ağırlaştırılması tek başına yeterli olmayacaktır. Bu tür kişilerle mücadele için, bu tür cezaların yanı sıra başkaca ve birbirini tamamlayan nitelikte araçlara da ihtiyaç duyulmaktadır⁵⁸⁵.

Aşağıdaki tabloda⁵⁸⁶ gösterilmekte olan Türkiye’de vergi türleri itibariyle beyan edilen ve kaçırılan tutarlara dikkat edilecek olursa; vergi cezalarında etkinliğin sağlanmasının ve toplumda vergi ahlakının yerleşmesine yönelik çalışmaların yapılmasının önemi daha iyi anlaşılabilecektir.

Tablo 2. Türkiye’de Vergi Türleri İtibariyle Beyan Edilen ve Kaçırılan Tutar

Vergi türü	Rapor Sayısı	Beyan Edilen (Milyon YTL)	Kaçırılan Tutar(Milyon YTL)
Gelir Vergisi	26.684	1.519	1.533
Kurumlar Vergisi	10.289	3.425	2.831
KDV	28.250	20.534	3.271
KDV İadesi	2.030	2.130	846
Geçici Vergi	11.890	1.510	3.766
Ver. İntikal Vergisi	110	9	93
BSMV	1.395	15.805	32.970
Damga Vergisi	923	418	1.472
Diğerleri	28.871	1.446	721
Toplam	110.442	46.797	47.419

Kaynak: Şükrü KIZILOĞ, “En Büyük Vergi Kaçağı Banka ve Sigorta Şirketlerinde”, *Hürriyet*, 05.05.2007.

⁵⁸⁴ SEVEN, a.g.m., **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

⁵⁸⁵ Adil ÖNER, “Sahtecilik ve Artan Vergi Cezaları”, **Hukuk Gündemi**, Sayı: 2, Ağustos 2005, s. 43.

⁵⁸⁶ Şükrü KIZILOĞ, “En Büyük Vergi Kaçağı Banka ve Sigorta Şirketlerinde”, **Hürriyet**, 05.05.2007.

Bu bağlamda, yapılması gerekenler, mevcut yasal düzenlemeleri kararlılıkla uygulamanın yanı sıra, vergi kayıp ve kaçığının temel nedenlerini tespit ettikten sonra vergi denetimlerini etkinleştirerek kayıtdışılığın mümkün olduğunca önüne geçmek, mükelleflerde vergi ödeme gayretinin kırılmasına ve mükellefler arasında eşitsizliklere yol açan af kanunlarına en azından vergi aslı için başvurmamak, toplumda vergi ahlakının yerleşmesine yönelik çalışmalar yapmak, yasal düzenlemelerde karışıklığa sebebiyet verecek ifadeler yer vermemek, kısaca mükelleflerin vergi kaçırmak için arkasına sığındıkları bahanelerin önüne geçmeye yönelik ortamı hazırlamak olacaktır⁵⁸⁷.

⁵⁸⁷ Bu konuda daha geniş bilgi için bkz. Turgut CANDAN, “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağı”, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu**, 10- 14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, Ağustos 2004.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Sağlıklı, adil ve verimli bir vergi düzeninin kurulup sürdürülmesi bakımından mükelleflerin kanunda belirtilen defterleri tutması, belge düzenleyip vermesi, bunları belirlenen süre saklaması ve istendiğinde yetkililere ibraz etmesi son derece önemlidir. Vergilerle ilgili olarak düzenlenen, matrahın tayin ve tespitine ilişkin bulunan belgelerin gerçeği yansıtması ve VUK'da belirtilen türden belge niteliğini taşıması gerekmektedir. Defter tutmama ve belge düzenine uyulmaması halinde çeşitli yaptırımlarla karşılaşılacaktır. Çünkü; vergilendirme düzeninin bozulması veya kötü işlemesi, devletin varlığını ve etkinliğini doğrudan tehdit eden bir unsurdur. Bu sebeple, vergi düzenini bozmaya yönelik eylemler hukuk düzeni tarafından cezalandırmaya tabi tutulmuştur.

Toplumsal düzeni ceza yaptırımına başvurmada korumak çok zordur. Bu nedenle devlet, sosyal ve hukuki düzeni ceza aracılığıyla korumaya çalışmaktadır. Ceza aracılığıyla emredici kanun hükümlerine uyulması sağlanarak suçluluğun azaltılması hedeflenirken; vergi cezaları ile çeşitli sebeplerle vergi ödememe veya daha az ödeme eğilimi taşıyan mükelleflerin vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmeleri sağlanmaya çalışılmaktadır. Vergi kaybı ve kayıp tehlikesi sonucunu doğuran fiiller ceza yaptırımına bağlanırken öncelikli amaç, kamu hizmetlerinin finansmanı için kaynak sağlamak değildir. Devlet, vergi cezaları aracılığıyla hem vergi kaybını tazmin etmeye, hem de kanun tarafından suç olarak nitelendirilen fiil sonucu bozulan kamu düzenini yeniden tesis etmeye çalışmaktadır.

Vergi suçlarının ekonomik nitelik taşıması, söz konusu suçların karşılığında yalnızca ekonomik yaptırım uygulanmasını zorunlu kılmamaktadır. Şöyle ki; hileli yollara başvurarak işlenen vergi suçlarında ihlal edilen menfaat, hazine yararından ziyade kamu düzenidir. Kamu düzeninin bozulmasını önlemek veya bozulan kamu düzeninin yeniden tesisini sağlamak için kanun koyucu hürriyeti bağlayıcı cezalara başvurmaktadır. Hileli fiiller ile gerçekleştirilen vergi suçlarının yalnızca mali nitelikli cezalarla

karşılanması, suçun niteliği ile bağdaşmaz. Söz konusu suçlar, vergi kaybına sebebiyet vermesinin yanı sıra, topluma karşı işlenmiş bir suç niteliği de taşıdığı için “ekonomik suçlara ekonomik ceza” anlayışı, bütün vergi suçlarına ekonomik ceza uygulanması şeklinde algılanmamalıdır. Ekonomik kayba sebep olan fiiller için mali nitelikli ceza uygulaması, suçun hileli fiiller ile işlendiği durumlar için vergi kaçakçılığını engellemek bakımından yetersiz kalabilmektedir. Eğer amaç, acı ve ızdırap çektirmek değil, sadece devletin vergi alacağını tahsil edebilmek ise, mali nitelikli ceza uygulanacaktır. Fakat; amaç, vergi kaybıyla mücadeleden ibaret olmayıp, kamu düzeninin korunmasını de kapsamaktaysa, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanacaktır. Buradan hareketle, vergi cezalarının türleri itibarıyla çeşitli olmaları ve sistem içinde aralarında bir denge ve ahenk kurulması, büyük önem taşımaktadır.

Vergi kanunlarının uygulanması bakımından önemli bir nokta da, kanun ile korunan değer ile söz konusu değer ihlali halinde öngörülen ceza arasında makul bir oranın bulunması gereğidir. Kısaca, korunan değer bedelini aşan bir cezaya yer verilmemesi lazımdır. Fakat, cezanın suçu tam anlamıyla karşılayacak oranda düzenlenmesi oldukça güçtür. Şöyle ki; vergi kaybına yol açan hukuka aykırı bir fiil için hürriyeti bağlayıcı nitelikte ceza uygulanması, işlenen ekonomik suçun bedelini aşarak faili mağdur duruma düşürecek; hileli fiillerle işlenen suça hürriyeti bağlayıcı nitelikte ceza uygulanmaması ise, fiilin ağırlığı ve failin sorumluluk derecesi ile orantılı olmayacaktır. Dolayısıyla, suçun karşılığı olan ceza, olması gerekenden az miktarda verilmiş ise, cezalandırmada güdülen amaç bakımından başarılı olunamamış demektir. Aynı şekilde, suça uygulanan ceza, suçun bedelini aşarsa fail, haksız yere cezalandırılmış ve cezalandırmada güdülen amaç aşılmış olacaktır. Bu sebeple, hangi fiillerin suç teşkil ettiğinin ve bu suçların faillerinin mali nitelikli mi yoksa hürriyeti bağlayıcı nitelikli cezaya mı maruz kalacakları vergi kanunlarında açık bir biçimde düzenlenmelidir. Nitekim kanun koyucu; VUK’da vergi düzenini bozucu, dolayısıyla toplumsal düzeni bozucu fiilleri “Ceza Hükümleri” başlığını taşıyan dördüncü kitabında ayrıntılı bir şekilde düzenlemiştir.

Vergi kaçakçılığı, vergi uygulamasında en ağır suç olarak kabul edilmekte ve en ağır ceza yaptırımı da bu suçu işleyen kişilere verilmektedir. Kanun, vergi kaçakçılığı suçunu çok net bir şekilde tarif etmiş ve ilgili maddede belirli hareketlerin yapılması durumunda idari nitelikli vergi cezaları yanında adli cezaların da uygulanacağını belirtmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından mevcut sistemimizde vergi kaçıran-kaçırmayan ayrımı yapılmamakta; vergi ziyai olmasa dahi hürriyeti bağlayıcı ceza verilmektedir. Oysa; yapılması gereken, vergi kaçırma, vergi kaybına sebebiyet verme durumunun aranması ve ceza verilirken de bu doğrultuda ikili bir ayrıma gitmek olmalıdır. Buradan hareketle, vergi ziyai söz konusu değilse; örneğin öngörülen cezanın % 50 oranında uygulanmasını önermek mümkündür.

Yine mevcut sistemimizde, defterleri ibraz etmeme halinde; söz konusu defterlerden sadece bir tanesi ibraz edilmese dahi hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmaktadır. Örneğin; defter-i kebir, tasdiki zorunlu bir defter değildir; yevmiye defterinden kayıtlar buraya aktarılmaktadır. Bu sebepten; defterlerden herhangi birinin ibraz edilmemesi halinde hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması durumunu tekrar gözden geçirmek, yine vergi kaybının varlığını dikkate almak faydalı olacaktır.

Sonuç olarak, vergi suçlarını önlemek ve kamu düzenini korumak yahut bozulan kamu düzenini tekrar tesis etmek bakımından hürriyeti bağlayıcı nitelikte vergi cezalarına da ihtiyaç olduğu bir gerçektir. Ancak; önemli olan etkinliğin sağlanmasıdır. Açık ve amacını gerçekleştirecek nitelikte bir ceza düzenlemesi idare tarafından uygulanabildiği takdirde etkin olacaktır. Düzenlenen cezanın ağırlığı yanında vergi cezasının idare tarafından uygulamasındaki etkinlik de büyük önem taşımaktadır. Bu etkinlik, mali ve hürriyeti bağlayıcı cezaların tavizsiz bir şekilde uygulanmasıyla oldukça yakından ilgilidir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)**, Yedinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2008.

ALAYBEK, Ali: **Almanya'da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza**, Maliye Tetkik Kurulu, Haziran 1959.

ARIOĞLU, Osman: "Vergi Reform Kanununa Göre Ceza ve Uzlaşma Sisteminde Yapılan Düzenlemeler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 204, Ağustos 1998.

AY, Hakan-ÇAKICI, Ömer: "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim", **Vergi Dünyası**, Sayı: 242, Ekim, 2001.

AYGÜNDÜZ, Halil: "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Hizmetinden Doğan Sorumlulukları", www.vergidegundem.com, (Erişim):Temmuz 2005.

AYTAÇ, Önder: "Hapishanelerin Alternatif Cezalandırma Sistemleri", **Ceza Adalet Sistemi ve Polis Sempozyumu**, Ankara, 6-8 Mayıs, 1998.

BAYAZITLI, Ercan: "KDV İndirimi İçin Fatura veya Benzeri Belgenin Yıl Sonuna Kadar Defterlere Kaydedilmesi Gerektiği", **Yaklaşım**, Yıl:6, Sayı:71, Kasım 1998.

BAYKARA, Bekir: "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı?", **Maliye Postası**, 15.09.2001.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin: **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yayın No:5, Afyon, 1996.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin: **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon, 1999.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin: **Vergi Ceza Hukuku**, Afyonkarahisar, 2006.

BİLİCİ, Nurettin: **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, 11. Baskı, Ankara, 2005.

CANDAN, Turgut: "Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağı", **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu**, 10- 14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, Ağustos 2004.

CANDAN, Turgut: **Vergi Suç ve Cezaları**, Ankara, 1995.

CANDAN, Turgut: **Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Kasım 2004.

ÇAĞAN, Nami: **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

ÇAKILI, Sadettin-CEYLAN, Yasin: “Kanuni Defterlerin Tasdikinin KDV İndirimine Etkisi”, <http://archive.ismmmo.org.tr> (Erişim): 2007.

ÇAVUŞ, Adnan: Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza, **Yaklaşım**, Sayı: 103, Temmuz 2001.

ÇAVUŞ, Adnan: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özellikleri, **Yaklaşım**, Sayı: 105, Eylül 2001.

ÇOLAK, Haluk: “Anayasamızda Cezanın Yeri ve Ceza Kavramı”, Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Sistemi Ve Sorunları Paneli, 21 Ocak 2000, **21. Yüzyıla Girerken Cezaların İnfazı Sempozyumu**, Ankara, 2001.

DEĞER, Nuri: **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

DOĞRUSÖZ, Bumin: “Hukuka Göre”, www.dunyagazetesi.com.tr, (Erişim): 17.11.2005.

DOĞRUSÖZ, Bumin: “Vergi Ceza Sistemi Değişmelidir” **Dünya**, 12.06.2003.

DONAY, Süheyl: **Para Cezaları**, İstanbul, 1972.

DÖNMEZER, Sulhi-ERMAN, Sahir: **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C. II, İstanbul, 1997.

DÖNMEZER, Sulhi-ERMAN, Sahir: **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Kısım, C. II, İstanbul, 1974.

EDİZDOĞAN, Nihat: **Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları**, Örnek Kitabevi, Bursa, 1986.

EDİZDOĞAN, Nihat-TAŞ, Metin: **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa, 1993.

ERDEM, Tahir: “Eskiden Yeniye Vergi Ziyai Cezası”, **Mali Pusula**, Yıl: 2, Sayı: 20, Ağustos 2006.

ERDEM, Tahir: “Yeni Ceza Yasası Sonrasında Kaçakçılık Suç ve Cezaları”, **Vergi Sorunları**, Ekim 2005.

EREM, Faruk: **Ceza Hukuku**, C. II, Ankara, 1985.

EREM, Faruk-DANIŞMAN, Ahmet-ARTUK, Mehmet Emin: **Ceza Hukuku**, Seçkin Yayınları, İstanbul, 1997.

ERMAN, Sahir: "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, On Beşinci Seri, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 34, Sermet Matbaası, İstanbul, 1965.

ERMAN, Sahir: **Vergi Suçları**, İstanbul, 1988.

ERMAN, Sahir: Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Kaideler, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Beşinci Seri, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 10, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961.

GERÇEK, Adnan: "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu", **Yaklaşım**, Yıl:16, Sayı:183, Mart 2008.

GÖZÜKARA, Öcal: "İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları-1", **Vergi Dünyası**, Mayıs 1992.

GROSCLAUDE, Jacques-MARCHESSOU, Philippe: **Procedures Fiscales**, Dalloz, Çev. Elif PÜRSÜNLERLİ, Yayınlanmamış Çeviri Notu, 1998.

GÜNEŞ, Hurşit: "Kayıtdışı Nasıl Azalacak?", **Milliyet**, 26.01.2007.

HAFIZOĞULLARI, Zeki: **Ceza Normu**, Ankara, 1996.

HAKERİ, Hakan: **Yeni Türk Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, Ankara, 2005.

HIZLI, Yılmaz: **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984.

İÇEL, Kayıhan-DONAY, Süheyl: **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku Genel Kısım**, İstanbul, 1999.

İÇEL, Kayıhan-ÖZGENÇ, İzzet-SÖZÜER, Adem-MAHMUTOĞLU, Fatih S.-ÜNVER, Yener: **Suç Teorisi**, C. 2, İstanbul, 2000.

İÇEL, Kayıhan-SOKULLU AKINCI, Füsun-ÖZGENÇ, İzzet-SÖZÜER, Adem-MAHMUTOĞLU, Fatih S.-ÜNVER, Yener: **Yaptırım Teorisi**, C. 3, İstanbul 2000.

JAKOB, Wolfgang: **Abgabenordnung Steuerverwaltungsverfahren und finanzgerichtliches Verfahren**, Çev. Ali DEĞİRMENDERELİ, Yayınlanmamış Çeviri Notu, München, 1991.

KARAKOÇ, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, 2004.

KAŞKAR, Muhammet Emin: **Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği ve Vergi Kaçakçılığını Önlemedeki Rolü**, Yüksek Lisans Tezi, 1996, www.bayar.edu.tr/~sosyal/tezler.htm.

KARAYEL, Mustafa: “Ceza Hukukunda Temel Yaklaşımlar ve Günümüzden Bir Bakış”, **Ceza ve Adalet Sistemi ve Polis Sempozyumu**, Ankara, 6-8 Mayıs 1998.

KILIÇDAROĞLU, Kemal: “Vergi Dünyası Fransa’da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı”, www.tbmm.info(Erişim):_ 01.08.1982.

KIRBAŞ, Sadık: **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 2002.

KIZILOT, Şükrü: “2008 Yılı Yeni Vergi Cezaları”, **Hürriyet**, 7.11.2007.

KIZILOT, Şükrü: “Naylon Fatura Konusunda Önemli Bir Gelişme”, **Hürriyet**, 12.9. 2007.

KIZILOT, Şükrü: “En Büyük Vergi Kaçağı Banka ve Sigorta Şirketlerinde”, **Hürriyet**, 05.05.2007.

KIZILOT, Şükrü: “Fiş Kesenler Arttı Mı, Azaldı Mı”, **Hürriyet**, 15.05.2007.

KIZILOT, Şükrü: “Hapis Cezalarının Paraya Çevrilmesi”, **Sabah**, 16.03.1996.

KIZILOT, Şükrü: “KDV İndirimi ve Şartları”, **Hürses**, 22.12.1997.

KIZILOT, Şükrü: **Vergi Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanılma Fiili**, (Yayınlanmamış Doçentlik Tezi), Ankara, 1995.

KIZILOT, Şükrü: “Naylon Fatura ve KDV İndirimi Konusunda Önemli Bir Yargı Kararı”, **Yaklaşım**, Sayı: 178, Ekim 2007.

KIZILOT, Şükrü: “Vergi Hukukunda Naylon Fatura Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Bunları Bilerek Kullanılma”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 188, Nisan 1997.

KIZILOT, Şükrü: “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Fatura”, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 130, Ekim 2003.

KIZILOT, Şükrü: **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007.

KIZILOT, Şükrü: “Faturaların Ciro Edilmesi Olayı Ve KDV İndirimi”, **Yaklaşım**, Yıl:3, Sayı:36, Aralık 1995.

KIZILOT, Şükrü: **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, c. 2, Ankara, 1994.

KIZILOT, Şükrü-KIZILOT, Zuhale: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 11. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ekim 2006.

KIZILOT, Şükrü-ŞENYÜZ, Doğan-TAŞ, Metin-DÖNMEZ, Recai: **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006.

KİLİMCİOĞLU, Ebru: **Vergi Suç ve Cezalarında Sorumluluk**, Yüksek Lisans Tezi, 2002, CBÜ SBE Tez Özetleri, www.bayar.edu.tr/~sosyal/tezler.htm.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim: **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, 1. Bası, İstanbul, 1977.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi-Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti**, Ankara, 1998.

MERCIER, Jean Yves-PLAGNET, Bernard: **Les Impôts en France: Traite de Fiscalite**, Editions Francis Lefebvre, 2000-2001, Çev. Elif PÜRSÜNLERLİ, Yayımlanmamış Çeviri Notu, 1999.

MUTLUER, Kamil: “Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Görüşler ve Vergi Suç ve Cezalarında Yapılması Düşünülen Değişiklikler”, **Yaklaşım**, Yıl: 2, Sayı: 14, Şubat 1994.

MUTLUER, Kamil: **Türk Vergi Sistemi**, 24. ünite, Anadolu Üniversitesi Yay. 941, Açık Öğretim Fak. Yay. 511. Eskişehir, 2000.

MUTLUER, Kamil: **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir 1979.

MUTLUER, Kamil: **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul, 2006.

OK, Nuri-GÜNDEL, Ahmet: **Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002.

OKTAR, Ateş: “Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 167, Ağustos 2002.

ÖNCEL, Mualla-KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami: **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.

ÖNDER, Ayhan: **Ceza Hukuku**, C. 2, İstanbul, 1989.

ÖNER, Adil: “Sahtecilik ve Artan Vergi Cezaları”, **Hukuk Gündemi**, Sayı: 2, Ağustos 2005.

ÖZBALCI, Yılmaz: **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1998.

ÖZGENÇ, İzzet: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler Ceza Hukukuna Giriş Suç Teorisi Yaptırım Teorisi Milletlerarası Ceza Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, 2007.

ÖZGENÇ, İzzet: **Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi Genel Hükümler**, 3. Bası, Ocak 2006.

ÖZGENÇ, İzzet-ŞAHİN, Cumhur: **Uygulamalı Ceza Hukuku**, Ankara, 2001.

ÖZYER, Mehmet Ali: **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu’nun Uygulaması**, Ankara, 2001.

PARLAR, Ali-DEMİREL, Güleç: **Adli-İdari Vergi Suçları**, Ankara, 2002.

PENEZOĞLU, Yusuf Gökhan: Vergi Suçları ve Yeni Türk Ceza Kanunu Genel Hükümlerinin Vergi Suçlarına Etkisi, www.vergidegundem.com (Erişim): 2005.

SABAN, Nihal: **Genel Kısım Vergi Hukuku**, İstanbul, 2003.

SARISU, Ekrem: “Vergide Hapis Cezası ve Sorunları”, Finansal Forum, www.turmob.org.tr(Erişim): 14.01.2002.

SARUÇ, Naci Tolga: “Vergi Etiğinin Vergi Kaçırma Üzerindeki Etkileri, Deney ve Adalet Yöntemiyle Yapılan Bir Araştırma”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 176, Mayıs 2003.

SARUÇ, Naci Tolga: “Mükellefin Gelir Beyanını Teorik Düzeyde Açıklayan Vergi Modelleri ve Optimum Vergi Kaçağı Politikası”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 253, Eylül 2002.

SAYGILIOĞLU, Nevzat-GERÇEK, Adnan: **Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

SEVEN, Bülent: “Vergi Suçlarına İlişkin Olarak Uygulanması Gereken Yaptırımın Niteliği Konusundaki Tartışmalar”, **Türk Hukuk Sitesi**, Temmuz 2001.

SEVİĞ, Veysi: “Sahte Belge Kullanımında Yargı Kararı”, **Dünya**, 10.07.2002.

SEVİĞ, Veysi: “Vergi Hukukunda Suçla İliyet Bağı”, **Dünya**, 06.08.2002.

SEVİĞ, Veysi: "YMM Karşıt İnceleme Yetkisi ve Sorumluluğu", **Dünya**, 08.09.2005.

SINCLAIR, Walter: **Tax Guide 2002-2003**, 3. Baskı, St James Place, London, 2002.

SOFUOĞLU, Ahmet: **Türk Ceza Yargılaması Açısından Vergi Kaçakçılık Suçları Değerlendirmesi**, Yüksek Lisans Tezi, 1996, www.bayar.edu.tr/~sosyal/tezler.htm.

SOYASLAN, Doğan: **Yürütme Organın Suç ve Ceza Koyma Yetkisi**, Ankara, 1990.

SOYDAN, Billur Yatlı: "Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu İle Ölçmeli, Adil ve Oranlı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?", **Vergi Sorunları**, Sayı: 169, Ekim 2002.

ŞENGÖZ, Yunus: "Vergi Ziyai Suçu ve Cezası İle Kaçakçılık Suçu ve Cezasının İçtimai Halinde Vergi Ziyai Cezasının Uygulanması", **Vergi Sorunları**, Sayı: 156, Eylül 2001.

ŞENYÜZ, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, 2003.

ŞENYÜZ, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, 2005.

TAŞ, Metin: "Faturada Satış Bedelinin Düşük Gösterilmesi Yanıltıcı Belge Düzenlendiği Anlamına Gelir Mi?", **Yaklaşım**, Yıl: 15, sayı:178, Ekim 2007.

Taxes Management Act 1970, Her Majesty's Stationery Office, London.

TIPKE, Klaus-LANG, Joachim: **Steuerrecht**, Verlag Dr. Otto Schmidt, Çev. Ali DEĞİRMENDERELİ, Yayınlanmamış Çeviri Notu, Köln.

TOROSLU, Nevzat: **Ceza Hukuku**, Ankara, 2005.

TOSUNER, Mehmet: "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", **Vergi Sorunları**, Sayı: 85, Ekim 1995.

TOSUN, Öztekin: **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul, 1962.

TOSUN, Öztekin: **Hileli Vergi Suçları**, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 191, Baha Matbaası, İstanbul, 1992.

TOSUN, Öztekin: **Suç Hukuku El Kitabı**, 2.B., İstanbul, 1982.

TUNA, Hatice: “Vergi Hukukunda Yanıltıcı Belge”, **PETKİM Uygulamalı Mevzuat Dergisi**, PETKİM Petrokimya Holding A.Ş. Yayını, Sayı: 11, Ekim 1980.

TUNCER, Mehmet: “Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 181, Ekim 2003.

TURGAY, Recep: **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İkinci Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1965.

TUTAR, Erol: “Suç Tasnifleri”, www.kriminoloji.com, 10.11.2002.

ÜLKMEN, İ.Hakkı: “Vergi Usul Kanunu’na Göre Vergi Cezasının Hukuki Mahiyeti”, **İktisat ve Maliye Mecmuası**, C. II, Sayı: 2, İstanbul, 1956.

ÜN, Raci: “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Kaçakçılık Suçunun Oluşumu İçin Kasıt Unsurunun Varlığı Gerekliliği”, **Yaklaşım**, Sayı: 106, Ekim 2001.

ÜNAL, Oğuz Kürşat: “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı:1-2, Temmuz 2006.

ÜYÜMEZ, M. Erkan: **Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2004.

WALİNE, Marcel: “Mali Cezaların Hukuki Mahiyeti”, 1. ve 2. Bölüm, Çev. İ.UÇKAN, **Siyasi İlimler Mecmuası**, Sayı: 226-227, Ocak-Şubat, İstanbul, 1950.

WALİNE, Marcel: “Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”, Çev. Tahsin YAĞMURLU, **D.D.**,Y.8, 1978.

YERELİ, Ahmet Burçin: “Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 237, Mayıs 2001.

YILMAZ, Şahap: “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları”, **Yaklaşım**, Yıl:7, Sayı: 74, Şubat 1999.

YİĞİT, Uğur: **Vergi Usul Kanunu’nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004.

YÜCEL, Necmi: **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İstanbul, 1985.

ÖZET

[YILMAZ,Elif]. [Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi], [Yüksek Lisans Tezi],Ankara, [2008].

Kamu hizmetlerinin sürekliliği açısından verginin sürekliliğinin sağlanması gerekmektedir. Bu sebepten, verginin sürekliliğinin sağlanması amacıyla, vergi sistemlerinde vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak birçok güvenlik önlemi mevcuttur. Vergi ödevlerinin ihlali halinde uygulanan vergi cezaları da söz konusu önlemlerdendir.

Vergi ödevleri konusunda vergi mükellefleri, bazı durumlarda bilerek ya da bilmeyerek hukuka aykırı davranabilmekte ve bu davranışlar sonucunda vergi suçları oluşmaktadır. Kural olarak vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen suç niteliğindedir. Mükelleflerin kanuni ve idari düzenlemelere aykırı davranışları neticesinde ortaya çıkmakta olan bu suçlar, ekonomik nitelik taşımaktadır. Söz konusu suçlar için mali nitelikli cezalar uygulanmaktadır. Bu şekilde, devletin vergi kaybı uygulanan mali cezalarla telafi edilmektedir. Ancak; bazı vergi suçlarıyla kamu düzeni ihlali edilmektedir. Mali nitelikli vergi suçlarına nazaran daha ağır nitelik taşıyan bu suçlar için hürriyeti bağlayıcı nitelik taşıyan yaptırımlar öngörülmüştür. Çünkü; bu suçlar, devletin vergi gelirlerinde azalışa sebep olabilmesinin ötesinde, bütün topluma karşı işlenmiş suç niteliği taşımaktadır. Ancak; önemli olan husus, vergi cezalarında etkinliğin sağlanmasıdır. Vergi cezalarında etkinliğin sağlanabilmesi için ise, gerek kanun koyucuya gerekse idareye bir takım görevler düşmektedir. Kanun koyucu, cezanın tüm unsurlarını kapsayan, açık, anlaşılır düzenlemeler yapmalı; idare ise, suçun niteliğini saptayarak yaptırımları kararlı bir şekilde uygulamalı, taviz verme yoluna gitmemelidir.

Anahtar Sözcükler

1. Türk Vergi Hukuku
2. Vergi Suçları
3. Vergi Cezaları
4. Defterler ve Belgeler
5. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza

ABSTRACT

[YILMAZ,Elif]. [Tax Offences About Books and Documents That Require Penalty of Imprisonment in Turkish Tax Law], [Master Thesis], Ankara, [2008],

The continuity of tax should be provided because it's being one of the important income of the government. For this reason, due to this aim, a lot of security measures have been taken about tax systems and doing tax duties. Tax penalty is one of these measures.

Tax obligators may behave illegally about tax duties consciously or unconsciously. These behaviors form different types of tax guilts. It is known that tax guilts are guilts that are committed to exchequer. These economical guilts occur when obligator behaves opposite administrative and legal orders, for these guilts financial penalties are applied. Thus, government's loss of tax is compensated by financial penalties; however, in some of tax guilts, infraction of public order has more priority than tax loss. Towards this, penalties restrict freedom. For both type of penalties, to attain goals, in other words, to provide penalties' efficiency legislators and administrative authorities have important duties. Legislators' regularities should consist all components of penalties clearly and certainly. And, administrative authorities should determine guilt actively and put into laws without concession.

Key Words

1. Turkish Tax Law
2. Tax Offences
3. Tax Penalty
4. Books and Documents
5. Penalty of Imprisonment