

T.C.  
GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

## VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

DOKTORA TEZİ

Aykut Alp KAPUSUZOĞLU

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Vesile Sonay EVİK

MART 2024

## ÖNSÖZ

Romanında “Mektep” diyor Tanpınar, “...gençlik için daima ehemmiyetlidir. Her şeyden sarfinazar o yaşlarda ömrün en azaplı meselesi olan ‘ne olacağım?’ sualini geciktirir. Bırakın ki vaktinde yetişir, sonuna kadar sabreder, aktarmaları tam zamanında yaparsanız, içindekini behemehal bir yere götüren trenlere benzer.” Doktoramı vermekle bu yaşıma kadar daima geri planda hayatımı yöneten “mekteb”in sonuna gelmiş bulunuyorum. Ne yazık ki pek azı akademik olan türlü badireler yüzünden ziyadesiyle uzun ve yıpratıcı bir hâl alan bu yolculuğun beni hangi istasyonda bıraktığını henüz bilmiyorum ancak söyleyebileceğim kesin bir şey var: Trenden inmek güzel!

Elinizdeki tezi hazırlarken bu yorucu süreci kısaltmak uğruna akademik standartlardan ödün vermediğime inanıyorum. Bu çalışmada yazılmamış, eksik kalmış kısımlar elbet vardır. Ancak yazılmış kısımlarda gerekli ciddiyeti takındığım ve ufak da olsa kendi gördüğüm bir kusuru yahut karşılaştığım bir sorunu, başkalarının dikkat etmeyeceğini umarak geçiştirmedığım konusunda vicdanen rahatım. Bilmeden ettiğim kusurlara gelince... Avukatlık mesleğinin insanın bütün zamanını tüketen yoğunluğu nedeniyle bu tez mecburen, neredeyse bütünüyle, geceleri yazılmıştır. Şüphesiz ki bu bir mazeret değil; ancak tesadüf edilen hatalar, özensizliğime değil uykusuzluğuma verilirse bu bana bir parça ferahlık verir.

Böyle eserler ne kadar inziva halinde de yazılsa yine tek kişinin emeği değil. O yüzden lafı uzatmadan bu eseri mümkün kılanlara ve bitirmeme benden çok sevenlere teşekkürlerimi sunmak isterim:

Bu süreçte tez danışmanım, değerli hocam Prof. Dr. Vesile Sonay Evik’ten sınırsız destek gördüm. Tüm yardımları, nezâketi ve güler yüzü için ne kadar teşekkür etsem azdır. Bir başkasıyla çalışsaydım bu tezi bitirmekten uzun zaman önce vazgeçebilirdim. Tek üzüntüm kendisiyle akademik hayatta daha erken karşılaşmamış olmaktır.

Sevgili annem Atike Kapusuzoğlu'nun ne olursa olsun beni seveceğini bilmek, bu dünyada sahip olduğum en büyük güvencedir. O her kusurumu hoş görmüş, daima beni anlamış ve bana koşulsuz inanmıştır. Böyle bir güvence olmadan bu tezin altından kalkamazdım. Kendisine sonsuz teşekkür ederim.

Doktora derecemi almam için gerekli birikimi elde etmemde en büyük pay, ilk hocam, sevgili babam, Recai Kapusuzoğlu'nundur. Beni kitaplarla barışık büyüttüğü, merakımı hep canlı tuttuğu, bu yaşında dahi her sorumu usanmadan cevapladığı, ancak en önemlisi, insanların en sevdiklerine bile sevgi gösterileri yapmaktan çekindiği bir toplumda beni ve kardeşlerimi çok sevdiğini her an gösterdiği için kendisine hep minnettar olacağım.

Doktora hikâyemin her ânını benden başka, sadece bir kişi bilmektedir. Beni hiç yalnız bırakmamış; her şeyi birlikte atlatmışızdır. Fakat ona teşekkür borcum kadar büyük, bir de özür borcum var. Çünkü bu tez için harcadığım her dakika, ondan çalınmıştır. Ve düşünüyorum da ne çok böyle dakika var. Özür dilerim, Beril. Sonunda bitti, sevgilim.

**Aykut Alp Kapusuzoğlu**

## İÇİNDEKİLER

|                   |      |
|-------------------|------|
| ÖNSÖZ .....       | II   |
| KISALTMALAR ..... | VIII |
| RÉSUMÉ .....      | X    |
| ABSTRACT.....     | XII  |
| ÖZET .....        | XIV  |
| GİRİŞ .....       | 1    |

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİ KAÇAKÇILIĞININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ VE KONUYA İLİŞKİN HUKUK VE POLİTİKANIN TARİHÇESİ

|                                                                       |    |
|-----------------------------------------------------------------------|----|
| I. FİLOLOJİK VE SOSYOPOLİTİK AÇIDAN VERGİ KAÇAKÇILIĞI<br>KAVRAMI..... | 5  |
| A. Kaçakçılık Terminolojisi.....                                      | 5  |
| 1. Kaçak ve Kaçakçılık Terimlerinin Geçmişi .....                     | 5  |
| 2. Vergi Kaçakçılığı ile İlişkili Kavramlar .....                     | 11 |
| a. Vergiye Direniş.....                                               | 12 |
| b. Vergi Kaçkınlığı .....                                             | 16 |
| c. Vergi Dolandırıcılığı .....                                        | 18 |
| d. Vergi Ziyana Neden Olma .....                                      | 21 |
| e. Vergiden Kaçınma .....                                             | 24 |
| B. Kanun ve Politika Yapıcıların Kavrama Yaklaşımı .....              | 29 |
| 1. Klasik Ceza Hukuku ve Klasik İktisatın Bakışları .....             | 33 |
| 2. Günümüz Ulusal Hukuk Sistemlerindeki Düzenlemeler .....            | 39 |
| a. Amerika Birleşik Devletleri .....                                  | 41 |
| b. Birleşik Krallık.....                                              | 52 |
| c. Almanya.....                                                       | 54 |
| d. İspanya.....                                                       | 56 |
| II. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ TARİHÇESİ .....                              | 63 |
| A. Tanzimat Öncesi Dönem .....                                        | 69 |
| 1. Ticari Vergiler.....                                               | 81 |
| 2. Zirai Vergiler .....                                               | 89 |

|    |                               |     |
|----|-------------------------------|-----|
| B. | Tanzimat Dönemi.....          | 95  |
| C. | Erken Cumhuriyet Dönemi ..... | 112 |
| 1. | Kazanç Vergisi .....          | 121 |
| 2. | Dolaylı Vergiler .....        | 130 |
| 3. | Servet Vergileri .....        | 141 |
| D. | Ara Değerlendirme .....       | 145 |

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ USUL KANUNU'NDA DÜZENLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

|     |                                                                          |     |
|-----|--------------------------------------------------------------------------|-----|
| I.  | VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ MEVZUATTAKİ YERİ .....                      | 148 |
| A.  | 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu (1949) .....                               | 152 |
| 1.  | Kanunun İlk Halindeki Düzenlemeler .....                                 | 155 |
| 2.  | 5815 sayılı Kanun Değişiklikleri (1951) .....                            | 160 |
| 3.  | 6094 sayılı Kanun Değişiklikleri (1953) .....                            | 166 |
| B.  | 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961) .....                                | 168 |
| 1.  | Kanunun İlk Halindeki Düzenlemeler .....                                 | 168 |
| 2.  | 2365 sayılı Kanun Değişiklikleri (1980) .....                            | 171 |
| 3.  | 3239 sayılı Kanun Değişiklikleri (1985) .....                            | 176 |
| 4.  | 3505 sayılı Kanun Değişiklikleri (1988) .....                            | 178 |
| 5.  | 4008 sayılı Kanun Değişiklikleri (1994) .....                            | 180 |
| 6.  | 4108 sayılı Kanun Değişiklikleri (1995) .....                            | 184 |
| 7.  | 4369 sayılı Kanun Değişiklikleri (1998) .....                            | 185 |
| 8.  | 5728 sayılı Kanun Değişiklikleri (2008) .....                            | 190 |
| 9.  | 7318 sayılı Kanun Değişiklikleri (2021) .....                            | 193 |
| 10. | 7394 sayılı Kanun Değişiklikleri (2022) .....                            | 194 |
| 11. | 7423 sayılı Kanun Değişiklikleri (2022) .....                            | 194 |
| C.  | Ara Değerlendirme .....                                                  | 195 |
| II. | VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ SUÇ TEORİSİ BAĞLAMINDA<br>İNCELENMESİ ..... | 201 |
| A.  | Korunan Hukuki Yarar .....                                               | 201 |
| B.  | Suç Tipleri .....                                                        | 211 |
| 1.  | Maddi Unsur .....                                                        | 216 |
| a.  | Fail .....                                                               | 216 |

|                                                                                                                                                                                                   |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| b. Mağdur.....                                                                                                                                                                                    | 226 |
| c. Konu .....                                                                                                                                                                                     | 233 |
| i. Defter.....                                                                                                                                                                                    | 238 |
| ii. Kayıt.....                                                                                                                                                                                    | 242 |
| iii. Belge.....                                                                                                                                                                                   | 243 |
| iv. E-Defter, E-Kayıt, E-Belge .....                                                                                                                                                              | 249 |
| d. Hareket.....                                                                                                                                                                                   | 251 |
| i. Birinci Tip Kaçakçılık Suçu .....                                                                                                                                                              | 255 |
| aa. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri<br>Yapmak.....                                                                                                                                | 255 |
| bb. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi<br>Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak.....                                                                                                 | 275 |
| cc. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi<br>Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde<br>Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer<br>Kayıt Ortamlarına Kaydetmek..... | 280 |
| dd. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek.....                                                                                                                                                  | 286 |
| ee. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek veya İbraz Etmemek                                                                                                                                        | 292 |
| ee.1. Gizleme .....                                                                                                                                                                               | 297 |
| ee.2. İbraz Etmeme.....                                                                                                                                                                           | 299 |
| ff. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Bu<br>Belgeleri Kullanmak.....                                                                                                         | 307 |
| ii. İkinci Tip Kaçakçılık Suçu .....                                                                                                                                                              | 318 |
| aa. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek.....                                                                                                                                                     | 318 |
| bb. Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar<br>Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak.....                                                                                                 | 322 |
| cc. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen<br>Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak                                                                                   | 323 |
| iii. Üçüncü Tip Kaçakçılık Suçu .....                                                                                                                                                             | 331 |
| iv. Dördüncü Tip Kaçakçılık Suçu .....                                                                                                                                                            | 333 |
| v. Beşinci Tip Kaçakçılık Suçu .....                                                                                                                                                              | 343 |
| e. Netice .....                                                                                                                                                                                   | 346 |
| 2. Hukuka Aykırılık Unsuru .....                                                                                                                                                                  | 350 |
| 3. Manevi Unsur .....                                                                                                                                                                             | 354 |
| C. Unsurlar Dışında Kalan Cezalandırmaya Etkili Sebepler.....                                                                                                                                     | 361 |
| 1. Cezada İndirim Gerektiren Objektif Sebepler .....                                                                                                                                              | 361 |
| a. Vergi Ziyatının Yokluğu (VUK md. 359/8).....                                                                                                                                                   | 362 |
| b. Menfaat Yokluğu (VUK md. 360) .....                                                                                                                                                            | 364 |
| 2. Cezayı Kaldıran Şahsi Sebepler .....                                                                                                                                                           | 365 |
| a. Pişmanlık (VUK md. 359/6 - 371).....                                                                                                                                                           | 365 |
| b. Etkin Pişmanlık (VUK md. 359/7).....                                                                                                                                                           | 367 |

|           |                                                                       |            |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>D.</b> | <b>Kusurluluğu Etkileyen Haller .....</b>                             | <b>372</b> |
| 1.        | Mücbir Sebep .....                                                    | 374        |
| 2.        | Hukuki Hata.....                                                      | 380        |
| <b>E.</b> | <b>Suçun Özel Görünüş Biçimleri .....</b>                             | <b>386</b> |
| 1.        | Teşebbüs .....                                                        | 386        |
| 2.        | İştirak.....                                                          | 387        |
| 3.        | İçtima .....                                                          | 397        |
| a.        | Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Birbiriyle İçtimaı.....                  | 399        |
| i.        | Zincirleme Suç.....                                                   | 399        |
| ii.       | Fikri ve Gerçek İçtima.....                                           | 404        |
| b.        | Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Başka Suçlarla İçtimaı.....              | 409        |
| i.        | Sahtecilik Suçlarıyla İçtimaı .....                                   | 409        |
| ii.       | Zarar Verme Suçlarıyla İçtimaı .....                                  | 422        |
| iii.      | Aldatma Suçlarıyla İçtimaı .....                                      | 424        |
| c.        | Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Vergi Kabahatleriyle İçtimaı .....       | 426        |
| i.        | Çifte Cezalandırma Yasağı .....                                       | 447        |
| ii.       | Kabahatler Kanunu'nun İçtima Kuralı.....                              | 450        |
| <b>F.</b> | <b>Yargılama Usulü .....</b>                                          | <b>451</b> |
| 1.        | Vergi İdaresinin Mütalâası (VUK md. 367).....                         | 451        |
| 2.        | Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi ..... | 458        |
|           | <b>SONUÇ .....</b>                                                    | <b>465</b> |
|           | <b>KAYNAKÇA.....</b>                                                  | <b>468</b> |

## KISALTMALAR

|               |   |                                                                                                              |
|---------------|---|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>alm.</b>   | : | Almanca                                                                                                      |
| <b>AATUHK</b> | : | Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun                                                               |
| <b>AIHM</b>   | : | Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi                                                                               |
| <b>AIHS</b>   | : | Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi                                                                              |
| <b>AY</b>     | : | Anayasa                                                                                                      |
| <b>AYM</b>    | : | Anayasa Mahkemesi                                                                                            |
| <b>BK</b>     | : | Borçlar Kanunu                                                                                               |
| <b>Bkz.</b>   | : | bakınız                                                                                                      |
| <b>BSMV</b>   | : | banka ve sigorta muameleleri vergisi                                                                         |
| <b>CD</b>     | : | Ceza Dairesi                                                                                                 |
| <b>CGK</b>    | : | Ceza Genel Kurulu                                                                                            |
| <b>CMK</b>    | : | Ceza Muhakemesi Kanunu                                                                                       |
| <b>D.</b>     | : | Digesta                                                                                                      |
| <b>DKA</b>    | : | Danıştay Karar Arama ( <a href="https://karararama.danistay.gov.tr">https://karararama.danistay.gov.tr</a> ) |
| <b>DVK</b>    | : | Damga Vergisi Kanunu                                                                                         |
| <b>ECtHR</b>  | : | European Court of Human Rights                                                                               |
| <b>çev.</b>   | : | çeviren                                                                                                      |
| <b>d.</b>     | : | doğumu                                                                                                       |
| <b>düz.</b>   | : | düzenleyen                                                                                                   |
| <b>ed.</b>    | : | editör                                                                                                       |
| <b>E.T.</b>   | : | erişim tarihi                                                                                                |
| <b>f.</b>     | : | fıkra                                                                                                        |
| <b>fr.</b>    | : | Fransızca                                                                                                    |
| <b>GV</b>     | : | gelir vergisi                                                                                                |
| <b>haz.</b>   | : | hazırlayan                                                                                                   |
| <b>HKVK</b>   | : | Harp Kazançları Vergisi Kanunu                                                                               |
| <b>Ibid.</b>  | : | ibidem ( <i>aynı yer</i> )                                                                                   |
| <b>İBK</b>    | : | İçtihadı Birleştirme Kurulu                                                                                  |
| <b>İİK</b>    | : | İcra ve İflas Kanunu                                                                                         |
| <b>ing.</b>   | : | İngilizce                                                                                                    |
| <b>isp.</b>   | : | İspanyolca                                                                                                   |
| <b>it.</b>    | : | İtalyanca                                                                                                    |
| <b>KDV</b>    | : | katma değer vergisi                                                                                          |
| <b>KDVK</b>   | : | Katma Değer Vergisi Kanunu                                                                                   |
| <b>KMK</b>    | : | Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu                                                                                 |
| <b>KK</b>     | : | Kabahatler Kanunu                                                                                            |
| <b>KKEG</b>   | : | kanunen kabul edilmeyen gider                                                                                |
| <b>KHK</b>    | : | Kanun Hükmünde Kararname                                                                                     |
| <b>KİT</b>    | : | kamu iktisadi teşebbüsü                                                                                      |
| <b>Krş.</b>   | : | karşılaştırınız                                                                                              |
| <b>KV</b>     | : | kurumlar vergisi                                                                                             |



|                 |   |                                                                                                                |
|-----------------|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>KVK</b>      | : | Kurumlar Vergisi Kanunu                                                                                        |
| <b>lat.</b>     | : | Latince                                                                                                        |
| <b>md.</b>      | : | madde                                                                                                          |
| <b>MGK</b>      | : | Milli Güvenlik Konseyi                                                                                         |
| <b>mük.</b>     | : | mükerrer                                                                                                       |
| <b>MVK</b>      | : | Muamele Vergisi Kanunu                                                                                         |
| <b>op. cit.</b> | : | opus citato ( <i>adı geçen eser</i> )                                                                          |
| <b>ö.</b>       | : | ölümü                                                                                                          |
| <b>ör.</b>      | : | örneğin                                                                                                        |
| <b>ÖTV</b>      | : | özel tüketim vergisi                                                                                           |
| <b>ÖTVK</b>     | : | Özel Tüketim Vergisi Kanunu                                                                                    |
| <b>R.G.</b>     | : | Resmî Gazete tarihi                                                                                            |
| <b>RKHK</b>     | : | Rekabetin Korunması Hakkında Kanun                                                                             |
| <b>s.</b>       | : | sayfa                                                                                                          |
| <b>sic</b>      | : | sic erat scriptum ( <i>bu şekilde yazılmış</i> )                                                               |
| <b>SGvGSSK</b>  | : | Sosyal Güvenlik ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu                                                               |
| <b>sk</b>       | : | sayılı kanun                                                                                                   |
| <b>SPK</b>      | : | Sermaye Piyasası Kanunu                                                                                        |
| <b>T.</b>       | : | karar tarihi                                                                                                   |
| <b>TBK</b>      | : | Türk Borçlar Kanunu                                                                                            |
| <b>TBMM</b>     | : | Türkiye Büyük Millet Meclisi                                                                                   |
| <b>TCK</b>      | : | Türk Ceza Kanunu                                                                                               |
| <b>TMK</b>      | : | Türk Medeni Kanunu                                                                                             |
| <b>TTK</b>      | : | Türk Ticaret Kanunu                                                                                            |
| <b>UİVK</b>     | : | Umumi İstihlâk Vergisi Kanunu                                                                                  |
| <b>VDDK</b>     | : | Vergi Dava Daireleri Kurulu                                                                                    |
| <b>YMM</b>      | : | yeminli mali müşavir                                                                                           |
| <b>VUK</b>      | : | Vergi Usul Kanunu                                                                                              |
| <b>YKA</b>      | : | Yargıtay Karar Arama ( <a href="https://karararama.yargitay.gov.tr/">https://karararama.yargitay.gov.tr/</a> ) |
| <b>yy</b>       | : | yüzyıl                                                                                                         |

## RÉSUMÉ

"L'impôt" et la "sanction", bien que séparés, ont été au cœur des réformes des Tanzimat qui ont débuté en 1839. L'État s'est engagé à restructurer les fameux systèmes fiscaux et pénaux et a fourni aux sujets des garanties procédurales contre les impôts et les poursuites injustes. Les voies des nouvelles lois fiscales et pénales se croisaient rarement et, lorsqu'elles le faisaient, elles étaient principalement conçues pour punir les percepteurs d'impôts qui dépassaient les limites, et non les contribuables. Le droit pénal, tant matériel que procédural, a été rapidement codifié par des lois générales au cours des décennies suivantes. Cependant, alors que l'administration fiscale subissait également une réorganisation considérable et adoptait des méthodes d'imposition modernes, ce n'est qu'en 1949 que le pays a promulgué un code fiscal général dans le but de mettre en place un système d'imposition unifié.

Le code de procédure fiscale, un acte parlementaire unique en son genre, est entré en vigueur afin d'établir les règles de base qui régissent le mode de fonctionnement de l'administration fiscale turque après une décennie de travaux préparatoires. Étant donné que toutes les mesures et garanties sont désormais en place pour faciliter la navigation dans le système fiscal, le législateur a durci sa position à l'égard des infractions commises par les contribuables. En effet, l'exposé des motifs du projet de loi ne se limitait pas à établir un "droit fiscal" dans le pays, une nouvelle discipline favorable aux contribuables, distincte des finances publiques et qui constitue déjà un objectif enthousiaste en soi, mais précisait que la loi créerait également un "droit pénal fiscal" (*Steuerstrafrecht*). Les infractions fiscales nouvellement créées sont restées jusqu'à ce jour avec des modifications mineures.

Cette étude examine la fraude fiscale criminelle, l'élément clé du droit pénal fiscal turc. Elle se compose de deux parties : **(i)** Premièrement, elle tente d'apporter un nouveau regard sur ces infractions à l'aide de méthodes de recherche juridique anciennes mais moins utilisées. En particulier, les deux premiers canons de von

Savigny, à savoir grammatical et historique, sont utilisés de manière extensive. Dans ce contexte, il suit l'évolution de l'idée d'"évasion" et de la terminologie qui s'y rapporte. Les études philologiques et la perspective du droit comparé montrent qu'une chaîne de malentendus s'étendant de la fin de la période ottomane au début de la période républicaine a engendré une perception très problématique de la fraude fiscale. L'étude conclut que les questions contemporaines concernant ces infractions, telles que la distinction entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale, ne peuvent être résolues qu'une fois corrigée l'idée de la fraude fiscale, établie de longue date mais construite de manière erronée. **(ii)** Deuxièmement, l'étude examine la fraude fiscale criminelle dans le cadre du droit positif. À cette fin, les politiques fiscales et pénales qui sous-tendent les règles sont d'abord examinées, puis les normes sont déconstruites à l'aide d'un outil utile, la doctrine allemande de la criminalité (*Verbrechenslehre*), et chaque élément de la criminalité est isolé et soumis à un examen approfondi. De nombreuses confusions rencontrées par les fiscalistes et les avocats fiscalistes sont traitées grâce à cette perspective de droit pénal pur.

**Mots-clés :** Fraude fiscale, évasion fiscale, évitement de l'impôt, évasion des lois, histoire de la criminalité fiscale en Turquie.

## ABSTRACT

“Tax” and “punishment”, though separately, were central topics of Tanzimat reforms that began in 1839. The state committed itself to restructure the notorious tax and criminal justice systems and provided the subjects some procedural guarantees against unfair taxation and prosecution. The paths of new tax laws and criminal laws were rarely crossing and when they do, they were mostly designed to punish the tax collectors who crossed the line, not the taxpayers. Criminal law, both substantive and procedural, were quickly codified by general statutes within the next few decades. However, while the revenue administration also underwent a huge reorganization and adopted modern taxation methods, it was not until 1949 that the country enacted a general fiscal code in search of a unified tax system.

Tax Procedure Code, a first-of-its-kind parliamentary act, was put into force in order to set the ground rules that governs the way in which Turkish tax authority operates after a decade long preparatory works. Since all the measures and safeguards were in place now to facilitate the navigation around the tax system, the lawmaker hardened the stance on taxpayers’ contraventions. Indeed, the statement of the reasons (*exposé des motifs*) of the bill did not confine itself to establish a “tax law” in the country, a new taxpayer-friendly discipline separate from public finance and which is already an enthusiastic goal in its own right, but further stated that the law will create a “tax penal law” (*Steuerstrafrecht*) as well. The newly created tax offences have remained to this day with minor changes.

This study examines criminal tax evasion, the key component of Turkish tax penal law. It is composed of two parts: **(i)** First, it tries to provide a new insight into these offences with old but lesser-used legal research methods. Particularly, the first two canons of von Savigny, i.e. grammatical and historical, are employed in an extensive manner. In this context, it tracks the advancement of the idea of ‘evasion’ and related terminology. Philological studies and comparative law perspective show that a chain of misunderstandings extended from the late Ottoman period to early

Republican period caused a very problematic perception of tax evasion. The study concludes that the contemporary issues regarding these offences, such as the distinction between tax evasion and tax avoidance, can be solved only after the long-established but wrongly constructed evasion idea is corrected. **(ii)** Secondly, the study examines criminal tax evasion within the scope of positive law. To this end, first the fiscal and criminal policies behind the rules are discussed and then the norms are deconstructed with a useful tool, the German doctrine of crime (*Verbrechenslehre*) and each element of crime is isolated and subjected to in-depth review. Many confusions experienced by tax practitioners and tax lawyers are addressed thanks to this pure criminal law perspective.

**Keywords:** Tax evasion, tax avoidance, tax fraud, evasion of laws, history of tax crime in Turkey

## ÖZET

“Vergi” ve “ceza”, ayrı ayrı da olsa, 1839’da başlayan Tanzimat reformlarının iki temel meselesi olmuştur. Devlet böylece kötü şöhretli vergi ve ceza sistemlerini yeniden yapılandırmak istemiş ve tebaaya ilk kez haksız vergilendirmeye ve ceza kovuşturmalara karşı usulî güvenceler sağlamıştır. Bu dönemde yeni vergi ve ceza kanunlarının yolları nadiren kesişiyor ve kesiştiğinde de mükellefleri değil sınırlarını aşan vergi memurlarını cezalandırıyordu. Sonraki birkaç on yılda, ceza hukuku, gerek maddi hukuk gerek muhakeme hukuku yönüyle çabucak kodifiye edilmiştir. Ne var ki aynı dönemde gelir idaresi de büyük bir yeniden örgütlenme geçirdiği ve modern vergilendirme yöntemleri benimsediği halde 1949’a kadar vergi sisteminde birlik sağlayacak genel bir vergi yasası kanunlaşamamıştır.

Türünün ilk örneği olan Vergi Usul Kanunu, Türk vergi idaresinin işlem yapma biçimleri konusundaki temel kuralları koymasına için on yıla varan bir hazırlık çalışmasından sonra yürürlüğe sokulmuştur. Böylece artık vergi sistemi içinde güvenle hareket edilebilmesine olanak veren tüm tedbir ve güvenceler sağlanmış olduğu için kanun koyucu mükelleflerin yaptıkları ihlaller konusundaki tutumunu da sertleştirmiştir. Gerçekten, gerekçesine göre ülkede eski kamu maliyesinden farklı mükellef yanlısı yeni bir disiplin olarak bir “vergi hukuku” kurmak amacı -ki bu başlı başına yeterince iddialı bir amaçtır- taşıyan kanun tasarısı, bununla yetinmiyor, kanunla ayrıca bir de “vergi ceza hukuku” (*Steuerstrafrecht*) yaratılacağını söylüyordu. Yeni ihdas edilen vergi suçları küçük değişikliklerle günümüze kadar gelmiştir.

Bu çalışma, Türk vergi ceza hukukunun ana bileşeni olan vergi kaçakçılığı suçlarını incelemektedir. İki bölümden oluşmaktadır: **(i)** İlk bu suçlara eski fakat az kullanılan hukuki araştırma yöntemleri kullanılarak yeni bir bakış açısı getirilmeye çalışılmıştır. Özellikle von Savigny’nin ilk iki kanonu, yani gramatik ve tarihi yorum yöntemleri, geniş biçimde kullanılmıştır. Bu bağlamda “kaçakçılık” düşüncesinin ve ilgili terminolojinin gelişimi izlenmiştir. Filolojik çalışmalar ve karşılaştırmalı hukuk

perspektifinden bakış, geç Osmanlı döneminden erken Cumhuriyet dönemine uzanan bir dizi yanlış anlamının oldukça sorunlu bir vergi kaçakçılığı algısının yerleşmesine yol açtığını göstermektedir. Bu çalışma, bu suçlar hakkındaki vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasındaki ayrım gibi çağdaş meselelerin ancak bu uzun zamandır yerleşik ancak yanlış oluşturulmuş kaçakçılık fikrinin düzeltilmesiyle mümkün olabileceği sonucuna varmıştır. **(ii)** Çalışma, ikinci olarak, vergi kaçakçılığı suçlarını pozitif hukuk açısından incelemektedir. Bu doğrultuda önce kuralların geri planındaki maliye ve ceza politikaları tartışılmış ve daha sonra yararlı bir araç olan Alman suç teorisi (*Verbrechenslehre*) kullanılarak suçlar yapısal olarak sökülmüş ve suçun her bir unsuru yalıtılarak derinlikli bir şekilde incelenmiştir. Bu salt ceza hukuku bakış açısıyla vergi uygulamacıları ve vergi avukatlarının yaşadığı bazı karışıklıklara çözüm aranmıştır.

**Anahtar sözcükler:** Vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, vergi dolandırıcılığı, kanundan kaçma, Türkiye’de vergi suçlarının tarihi

## GİRİŞ

*“Sağduyulu olmayan bir vergi, kaçakçılığa yönelik büyük cazibe uyandırır. Fakat kaçakçılığın cezaları bu cazibeyle orantılı olarak artmaktadır. Kanun, tüm alışılmış adalet ilkelerine aykırı olarak, önce cazibeyi yaratıyor, sonra ona kapılanları cezalandırıyor ve genelde aynı zamanda –kuşkusuz aslında onu hafifletmesi gerektiği halde- suç işlemenin cazibesine oranla cezayı da artırıyor.”<sup>1</sup>*

**Adam Smith (1776)**

*“Vergi, bu nedenle, hangi eşitlik ilkeleri konulursa konulsun, uygulamada berbat şekilde eşitsizdir, çünkü en ağır şekilde en vicdanlı olana yüklenmektedir. İlkesiz olanlar, ödemeleri gerekeni büyük oranda kaçırmayı başarırlar; hatta namuslu kişiler dahi olağan işlemlerinde –en azından en ufak şüpheye ya da tartışmaya açık tüm noktalarda kendi lehlerine karar verecek derecede- vicdanlarını kandırmanın cazibesine kapılırlar. Buna karşılık sıkıya doğrucu olanlar, mükellefin saklama yeteneğine karşı son savunma aracı olarak mecburen komiserlere bırakılan keyfi takdir yetkisi aracılığıyla, devletin niyetinden daha fazlasını ödemek durumunda bırakılabilmektedir.”<sup>2</sup>*

**John Stuart Mill (1848)**

*“Herkes işlerini vergilerini olabildiğince düşük tutacak şekilde ayarlayabilir. Hazine’ye en yüksek ödemeyi yapacak modeli seçmek zorunda değildir, hatta vergilerini artırma konusunda bir vatanseverlik ödevi de yoktur.”<sup>3</sup>*

*“Tekrar tekrar mahkemeler bir kişinin işlerini vergileri olabildiğince düşük tutacak şekilde ayarlamasında şeytani bir şey olmadığını söylemiştir. Herkes, zengin ya da fakir, böyle yapmaktadır ve doğru yapmaktadır; çünkü hiç kimsenin kanunun gerektirdiğinden daha fazla ödeme yapma konusunda kamusal bir ödevi yoktur: Vergiler, zorla alınan şeylerdir, gönüllü katkılar değildir. Ahlâk adına daha fazlasını talep etmek yapmacıktır.”<sup>4</sup>*

**Learned Hand (1934, 1947)**

Anayasa’nın münhasıran kendisine tevdi ettiği vergi-koyucu ve ceza-koyucu kisveleri, kanun-koyucuya iki ayrı çehre verir: Kanun koyucu ilki içinde belki ancak bir alacaklı kadar sevimsiz görünürken ikincisinde büsbütün zorba ve göz korkutucu bir görüntüye bürünür. Fakat bu görünüş aldatıcıdır. Aslında görünenin aksine son çare (*lat. ultima ratio*) olmak işlevini gönüllü olarak üstlenen ve yalnız en ağır hukuki ihlallerle ilgilenen ceza-koyucu, donatıldığı yetkileri kullanma konusunda hiç de aceleci değil iken temas ettiği her şeyi kendi konusu sayma eğiliminde olan vergi-koyucu çoğu zaman olabildiğine talepkâr, ısrarcı ve müsamahasızdır. Bu zıt

<sup>1</sup> Adam Smith, **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**, Volume: II, London: W. Strahan and T. Cadell, 1776, s. 425. Metinde geçen “kaçakçılık” ifadesi, “*evasion*” değil “*smuggling*” çevirisidir ancak aynı bölümde “*to evade tax*” ibaresi de geçmektedir. Serbest ticaret yanlısı Smith, bu satırları yazdıktan iki yıl sonra, ironik şekilde, İskoç gümrüğüne komiser olarak atanmış ve ömrünün son on iki yılını bu görevde kaçakçılarla mücadele ederek geçirmiştir.

<sup>2</sup> John Stuart Mill, **The Principles of Political Economy with Some of Their Applications to Social Philosophy**, Volume: II, London: John W. Parker West Strand, 1848, s. 376. Metinde geçen “*evading*” ifadesi burada yaygın eğilime uygun şekilde “*kaçırma*” olarak çevrilmiştir ancak doğrusu “*kaçma*” olmak lâzım gelir. “*Concealment*” ise “*saklama*” olarak çevrilmiştir.

<sup>3</sup> ABD 2. Bölge Federal Temyiz Mahkemesi kararı: Gregory v. Helvering, 69 F. 2d 809, 810 (2d Cir. 1934).

<sup>4</sup> ABD 2. Bölge Federal Temyiz Mahkemesi kararı: Commissioner v. Newman, 159 F. 2d 848, 851 (2d Cir. 1947) (karşı oy).



karakterlerin aynı bünyede birleşmesi, kanun-koyucunun yasama yetkisini başka vesilelerle kullandığı sırada suç ve ceza politikası yapıcılar ile mali politika yapıcılarının zıt tesirleri etkisinde kalmasından kaynaklanır. Böylece ayrı ayrı kanunilik ilkesinin geçerli olduğu (AY md. 38, 73) iki kamu hukuku alanındaki benzerlik yüzeysel kalmış, farklı konularda farklı kuvvet ve yaklaşımların sevkıyla hareket eden kanun koyucu eliyle birbirinden tamamıyla farklı iki ayrı sorumluluk rejimi yaratılmıştır:

Ceza hukuku hukuk düzeninde sorumluluğun en dar olduğu alandır. Her şeyden önce, ceza sorumluluğu şahsidir (AY md. 38/7, TCK md. 20/1); bu nedenle sadece fiilin işlenmesine bizzat iştirak edenler sorumlu tutulabilirler. Özel hukuktaki haksız fiil sorumluluğunda olduğu gibi kusursuz sorumluluk halleri (TBK md. 65 vd.) mevcut değildir. Kezâ, birçok ülkede olduğu gibi Türk hukukunda da medeni hukuk yönünden fiil ehliyetleri bulunsu dahi aslında fiil yetenekleri bulunmayan tüzel kişilerin ceza sorumluluğu kabul edilmemiştir (TCK md. 20/2). Özetle, birey ceza koyucuyla ancak kendi kusurlu fiilinin varlığı halinde muhatap olur ve bu temas sırasında birçok hukuki güvencenin koruması altındadır.

Vergi hukuku ise sorumluluğun kapsamının genişliği bakımından ceza hukuku şöyle dursun, özel hukukun ötesine geçer: Medeni hukuk, bir kişinin kendi fiilleriyle hak edinebilmesi ve borç altına girebilmesi için fiil ehliyeti ararken (TMK md. 9, 49); konu vergi borcu olunca, fiil ehliyeti bir kenara, hak ehliyeti dahi aranmamıştır.<sup>5</sup> Nitekim, tüzel kişiliği ve dolayısıyla hak ehliyeti dahi olmayan “teşekküller” sorumlu tutulmuş ve sorumluluk bunları idare edenlere de teşmil edilmiştir (VUK md. 10). Vergi sorumluluğunu doğuran, kanunun sonuç bağladığı bir “olay”dır; mükellefin ya da sorumlunun kusurlu-kusursuz bir “davranış”ı aranmamıştır. Doğal olarak müteselsil sorumluluk da mümkündür. Vergiyi doğuran olayın kanunen yasaklanmış olması dahi sorumluluğu kaldırmaz (VUK md. 9/2).<sup>6</sup> Bir başka deyişle, kişiler arasındaki sözleşmeleri kesin hükümsüz kılan haller (TBK md. 27) vergi borcunu etkilemez. Vergi hukuku, vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşmeleri de tanımaz (VUK

<sup>5</sup> VUK md. 9/1: “Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.”

Öte yandan, kanun vergi asılları yönünden olmasa da vergi cezaları yönünden küçüklerin ve kısıtlıların yerine veli, vasi ve kayyımları sorumlu tutmuştur (VUK md. 332).

<sup>6</sup> VUK md. 9/2: “Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.”

md. 8/3)<sup>7</sup> ve vergiyi doğuran işlemin taraflarca nasıl nitelendirildiğiyle de ilgilenmez (VUK md. 3/B).<sup>8</sup> Hatta kanunun vergiyi doğuran olay saydığı hukuk kavramlarının yerleşik anlamlarıyla da kendini sınırlı görmez: Teslim olmayan haller, teslim (KDVK md. 3); hizmet olmayan haller, hizmet (KDVK md. 5); Türkiye’de elde edilmeyen kazanç, Türkiye’de elde edilmiş (GVK md. 7/son) “sayılır”. Görüleceği üzere, vergi koyucu kendinden kaçış yollarını çoğu defa kapatmıştır ve kaçanı da ceza koyucu eliyle ayrıca cezalandırılmak niyetindedir.

Şu hâlde, “*vergi ceza hukuku*” olarak adlandırılan disiplinlerarası alan, hukuk düzeninde sorumluluğun kişiliği dahi bulunmayan oluşumlara yüklenebilecek kadar geniş olduğu bir hukuk dalı ile hukukun kişi olarak tanıdığı her süjeyi bile sorumlu tutmayan ve sorumluluğu -çoğu zaman- yalnız fiili gerçekleştiren gerçek kişilere özgüleyen bir başka hukuk dalının buluştuğu bir alandır. İşte birbirini pek gözetmeyen iki kamu politikasının tesiriyle oluşan bu iki çok farklı sorumluluk anlayışının çatıştığı bu alanın ortasında -bizdeki adıyla- vergi kaçakçılığı suçları yer almaktadır.

Bu çalışmada uygulamada çok sık karşılaşılmamasına<sup>9</sup> rağmen yukarıda bahsettiğimiz teorik zorluklar nedeniyle sorunlu uygulamalara neden olabilen vergi kaçakçılığı suçlarını inceleyeceğiz. Çalışma daha çok Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı üzerinde yoğunlaşacaktır. Türk hukukunda gümrük vergileri, Vergi Usul Kanunu’na değil Gümrük Kanunu’na göre takip ve tahsil edildiği (VUK md. 2) ve gümrük vergilerine yönelik kaçakçılık da Vergi Usul Kanunu’nda değil Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nda yaptırıma bağlandığı için, konusu gümrük vergileri olan kaçakçılık fiillerinden yalnız genel açıklamalar çerçevesinde bahsedilecek, bunlar üzerinde suç tipi incelemesi yapılmayacaktır. Benzer şekilde, kriminolojik açıdan vergi kaçakçılığı sayılabilecek olsa da başka

<sup>7</sup> VUK md. 8/3: “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.*”

<sup>8</sup> VUK md. 3/B: “*...Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*”; Ayrıca bkz. DVK 4/2: “*...Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır.*”

<sup>9</sup> VUK, 2021 yılında ceza mahkemelerinde en çok dava konusu olan özel ceza yasaları arasında beşinci sıradadır. Bir başka deyişle, TCK’da düzenlenen suçlar hariç olmak üzere, icra-iflas suçları, gümrük kaçakçılığı suçları, ateşli silahlar suçları ve çek suçlarından sonra uygulamada en sık görülen suçlar, vergi suçları olmuştur. Bu yıl içerisinde verilen 60.652 kararın %58,2’si mahkûmiyet ve yalnız %14,7’si beraat yönündedir. Bkz. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, **Adli İstatistikler 2021**, Ankara: 2022, s. 47.

kanunlarda başka isimlerle düzenlenmiş olan suçlar, örneğin Türk Ceza Kanunu'ndaki sahte vergi veya harç pulu üretme biçiminde işlenen kıymetli damgada sahtecilik suçu (TCK md. 199/4) bu çalışma kapsamı dışındadır. Ancak mukayese gerektiren hususlarda bu suç tiplerinden bahsedilecektir.

Çalışma iki bölümden oluşmaktadır: İlk bölümde genel olarak vergi kaçakçılığı kavramı incelenecek, bu kapsamda sırasıyla kaçakçılıkla ilgili terminoloji, vergi kaçakçılığının benzer kavramlardan farkları, vergi kaçakçılığı olgusunun bazı belli başlı yabancı kanun ve politika yapıcılar tarafından ele alınışı ve kaçakçılık düşüncesinin Türk hukuk düşüncesine dahil oluşu açıklanacaktır. Çalışmanın ikinci bölümü ise Türk pozitif hukukundaki vergi kaçakçılığı düzenlemelerinin incelenmesine ve uygulamadaki sorunların tartışılmasına ayrılmıştır. Bu bağlamda önce söz konusu suçları düzenleyen VUK md. 359'un mevzuattaki yeri ve ilk düzenleme tarihinden bu yana geçirdiği değişimler gösterilecek ve daha sonra VUK md. 359'da tanımlanan ve yakın zamanda aralarına yenileri eklenen suç tipleri, suç teorisi metoduna uygun olarak incelenecektir. Çalışmayı konuya ilişkin önerilerimizin yer aldığı sonuç bölümüyle tamamlayacağız.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ KAÇAKÇILIĞININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ VE KONUYA İLİŞKİN HUKUK VE POLİTİKANIN TARİHÇESİ

#### I. Filolojik ve Sosyopolitik Açından Vergi Kaçakçılığı Kavramı

Vergi kaçakçılığı suçlarının günümüz kanunlarındaki düzenleniş biçimi ve uygulamasının aksayan yanlarını tespit edebilmek için öncelikle kaçakçılık olgusunun ortaya çıkışını, suç haline gelişini ve kavramsal özelliklerini ele almayı gerekli buluyoruz. Bu sayede yürürlükteki normun algımızı kendi sınırlarına hapsedmesine izin vermeden konuya ilişkin bütüncül bir kavrayış geliştirmeyi ve bu kavrayışla norma dair sorunların üstesinden gelmeyi umuyoruz.

#### A. Kaçakçılık Terminolojisi

##### 1. Kaçak ve Kaçakçılık Terimlerinin Geçmişi

“Kaçak” sözü, günlük dilde adeta bütün suçları içine alacak şekilde “kanuna aykırı” anlamında kullanılmakta, özellikle izin gerektirdiği halde izinsiz yapılan faaliyetler<sup>10</sup> kaçak sıfatıyla anılmaktadır. Sözcülemi, mevzuatta başka isimlerle düzenlenmiş olsa da günlük yaşamda inşaata çıkılan “kaçak kat”tan, av yasaklarına uymayan “kaçak avcı”dan, ormanda yapılan “kaçak kesim”den, toplu taşıma aracına biletsiz binen “kaçak yolcu”dan, ücreti ödenmeden kullanılan “kaçak elektrik”ten, sigortasız çalışan “kaçak işçi”den yahut ruhsatsız çalıştırılan “kaçak işyeri”nden bahsedilir. Bunun yanında kaçak kelimesinin “asker kaçağı” gibi fiili değil, faili

<sup>10</sup> Sözcüğün bu kullanımı Anglo-Sakson hukukundaki suçlara dair eski bir sınıflandırma olan *mala in se* (özü gereği yanlış) ve *mala prohibita* (yasaklandığı için yanlış) ayrımını hatırlatmaktadır. Türkçede kaçak olarak nitelendirilen fiiller bu ayrımdaki ahlaki olarak yanlış oldukları için değil, kanunla yasaklandıkları için yanlış olan ikinci grup suçları çağrışırlar. (Anlamlar için bkz. Henry Campbell Black, **Black’s Law Dictionary**, St. Paul: West Publishing, 1968, s. 1106) Nitekim Türk hukukunda da bu tür karakterdeki suçlar, çoğunlukla özel ceza kanunlarında düzenlenmiştir ve yasaklanan hareket genelde idarece düzenlenen (regülasyon) bir alanda idareden izin veya ruhsat alınmaksızın ya da idarenin haberi olmaksızın yahut idarenin koyduğu kurallara uymaksızın hareket etmektir.

nitelediği durumlar da vardır.<sup>11</sup> Hatta firari mahkûmlar ve suç örgütü mensupları başta olmak üzere bütün suçlulara “kanun kaçağı” dendiği görülebilir.<sup>12</sup>

Mevzuatta “kaçakçılık” adıyla anılan suçlar ise temel olarak Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nda düzenlenen gümrük ve bir kısmı eski tekel kaçakçılığı suçları ile Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarıdır. Gerçekten gerek gümrük kaçakçılığı ile tekel kaçakçılığı suçlarının modern görünümünü<sup>13</sup> düzenleyen KMK’nın 3. maddesinin, gerek VUK’un vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen 359. maddesinin başlığında vergi, gümrük ya da başka bir kelimeyle tamlama oluşturmaksızın yalnız “*kaçakçılık suçları*” ibaresi geçmektedir.

Bunlar dışında mevzuatta “kaçakçılık” olarak adlandırılmayan kimi suç tipleri kriminoloji alanında yahut halk arasında uyuşturucu kaçakçılığı,<sup>14</sup> organ kaçakçılığı,<sup>15</sup> silâh kaçakçılığı,<sup>16</sup> tarihi eser kaçakçılığı<sup>17</sup> gibi isimlerle anılmaktadır. Vergi kaçakçılığının aksine bu adlandırmalar, hukuk terminolojisine aktarılmamıştır. Bunun tek istisnası, TCK’da kaçakçılık olarak adlandırılan tek suç olan “göçmen kaçakçılığı” suçudur.<sup>18</sup> Söz konusu suçların kaçakçılık olarak adlandırılmasının iki sebebi bulunur: Bunlar ya bir şeye yasak olduğu halde yahut gizli şekilde ülke

<sup>11</sup> Benzer fiilleri işleyenler mevzuatta da “kaçak” ya da “yoklama kaçağı” olarak adlandırılmıştır. (Bkz. Askerlik Kanunu md. 12; Askeri Ceza Kanunu md. 63, 73).

<sup>12</sup> CMK’da da benzer olarak hakkındaki soruşturmanın veya kovuşturmanın sonuçsuz kalmasını sağlamak amacıyla yurt içinde saklanan veya yabancı ülkede bulunan ve bu nedenle Cumhuriyet savcısı veya mahkeme tarafından kendisine ulaşılamayan kişiye kaçak denmektedir (md. 247).

<sup>13</sup> Devlet tekellerinin ortadan kalkması ve bunun yerine belli piyasaların düzenleyici ve denetleyici kurumların denetimine bırakılması ile tekel kaçakçılığı suçları kaldırılmış ancak zamanla bu piyasalara özgü kaçak üretim ve ticaret suçları ortaya çıkmıştır. Kendi kanunlarında düzenlenen bu tür suçlardan tütün ve alkollü içkiler kaçakçılığı suçları ile akaryakıt kaçakçılığı suçları en son 2014 yılında 6545 sayılı Kanun ile tekrar Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’na dâhil edilmiştir. Şu an itibarıyla, halen yürürlükte olan kaçakçılıkla mücadele kanunundaki bütün suçlar “kaçakçılık suçları” başlıklı 3. maddede toplanmış bulunmaktadır ve yirmi iki fıkradan ibaret bu maddenin ilk on fıkrasında çeşitli gümrük kaçakçılığı suçları, sonraki beş fıkrasında akaryakıt kaçakçılığı suçları ve nihayet devamındaki dört fıkrasında tütün ve alkollü içkiler kaçakçılığı suçları yer almaktadır. Kimisi kaçak ithalat ve ihracata, kimisi kaçak üretime ve kimisi kaçak ticarete ilişkin bu suçların hepsi kanunda yalnız kaçakçılık suçları olarak adlandırılmıştır.

<sup>14</sup> TCK’da “uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti” adıyla düzenlenmiştir (TCK md. 188).

<sup>15</sup> TCK’da “organ veya doku ticareti” adıyla düzenlenmiştir (TCK md. 91).

<sup>16</sup> Ateşli Silahlar ve Bıçaklar ile Diğer Aletler Hakkında Kanun’da isimsiz olarak düzenlenmiştir (md. 12-15). Ancak bu suçlara CMK’nın birçok maddesinde de silâh kaçakçılığı ismiyle atıf yapılmaktadır (ör. CMK md. 100/b,3).

<sup>17</sup> Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu’nda “kültür ve tabiat varlığını yurt dışına kaçırmak”, (md. 65/3) “kültür varlığı ticaretine aykırı hareket” (md. 67/2), “izinsiz kazı ve defin araştırma” (md. 74) gibi tanımlamalar yapılmıştır.

<sup>18</sup> İlk kez aynı isimle 2002 yılında 4771 sayılı Kanun ile mülga TCK’ya eklenmiş olup (md. 201/a), yürürlükteki TCK’da da mevcuttur (md. 79). Ancak ilginç şekilde hemen sonrasında düzenlenen “insan ticareti” suçu (TCK md. 80) aynı şekilde ülkeye sokma ve ülkeden çıkarma ve hatta fazladan olarak “kaçırma” seçimlik hareketiyle işlendiği halde “kaçakçılık” olarak adlandırılmamıştır.

sınırını geçirme biçiminde ya da yasak yahut gizli bir üretim yahut ticaret yapma şeklinde işlenirler.<sup>19</sup>

Vergi kaçakçılığı ise kaçakçılık olarak adlandırılan diğer suçlarda görülen ne yasak yahut gizli ithalat ne de yasak yahut gizli ticaret biçimlerine uymaktadır. Bu bakımdan zoraki olarak akraba olmadığı bir suç ailesine mensup kılınmış gibi görünen “vergi kaçakçılığı”nın bir tabir olarak hukuk terminolojimizdeki serüveni araştırılmaya muhtaçtır.

Günümüz Türkçesinde bu kadar zengin bir kullanım alanı olan “kaçak” ve “kaçakçılık” sözlerinin diğer dillerdeki karşılıklarına baktığımız zaman böyle geniş bir suç grubunun tek bir kelime ile ifade edilişinin Türkçeye özgü bir durum olduğu görülür: Sözelimi, İngilizcede vergi kaçakçılığı için “*tax evasion*” (to evade > lat. evadere: kaçmak, > ex+vadere: dışarı gitmek<sup>20</sup>) tabiri kullanılırken, gümrük kaçakçılığı için “*smuggling*” (to smuggle > *töton*. smug: fark ettirmeden sinsice içeri girmek<sup>21</sup>) yahut nadiren “*contraband*” (> lat. contra+ban: ilan edilmiş emre, yasağa karşı<sup>22</sup>) kelimesi; başka bazı sınır aşan suçlar için “*trafficking*” (> fr. trafique: ticaret, it. traffico: ticaret, dikkatli idare<sup>23</sup>) kelimesi (ör. human trafficking: insan ticareti) ve kaçak faaliyetler için “*illicit*” (> lat. illicitus: izinsiz) sıfatı kullanılmaktadır (ör. illicit distilling: kaçak içki damıtma; illicit trade: yasaklı ticaret).<sup>24</sup> Kaçak avlanmaya “*poaching*” (> fr. pocher: torbalamak, kendi torbasına atmak<sup>25</sup>) denmesi gibi, kaçak bir faaliyetin kendine özgü bir isminin bulunduğu durumlar da vardır. Benzer şekilde

<sup>19</sup> Ancak kanun koyucu mevzuatta kaçakçılık terimini tutarlı bir şekilde kullanmamıştır. Gerçekten, maddi unsurları arasında bir malı izinsiz olarak ülkeye sokma ya da ülkeden çıkarma bulunduğu halde birçok suç, kaçakçılık olarak adlandırılmamıştır. Örneğin; insan ticareti (TCK 80), tehlikeli maddelerin izinsiz olarak bulundurulması veya el değiştirmesi (TCK 174), çevrenin kasten kirletilmesi (TCK 181/2), parada sahtecilik (TCK 197), kıymetli damgada sahtecilik (TCK 199), para ve kıymetli damgaları yapmaya yarayan araçlar (TCK 200), müstehcenlik (TCK 226), yasak cihaz ve programlar (TCK 245/A) böyledir. Kezâ, yasak ya da gizli bir ticari faaliyet mahiyetinde olduğu halde yahut maddi unsurları arasında “nakletme” bulunduğu için sınır geçerek de işlenebilen bazı suçlar da kaçakçılık olarak adlandırılmamıştır. Örneğin; organ veya doku ticareti (TCK 91), bozulmuş veya değiştirilmiş gıda veya ilaçların ticareti (TCK 186), kişilerin hayatını ve sağlığını tehlikeye sokacak biçimde ilaç yapma veya satma (TCK 187), zehirli madde imal ve ticareti (TCK 193) de böyledir.

<sup>20</sup> Walter William Skeat, *An Etymological Dictionary of the English Language*, Oxford: Clarendon Press, 1882, s. 196, 197 Krş. ing. to invade = istila etmek, lat. in+vadere = içeri gitmek, invasion = istila, Ibid. s. 300.

<sup>21</sup> Ibid. s. 567.

<sup>22</sup> Ibid. s. 132.

<sup>23</sup> Nihai kökeni belirsiz ise de muhtemelen Latince'dir: trans+vicare: karşıdan karşıya değiş tokuş. Ibid. s. 653.

<sup>24</sup> Bu nedenle bahsi geçen kelimelerin birden fazlası aynı metinde kullanıldığında Batı dillerinden Türkçe'ye yapılan çeviriler sorunlu hâle gelmektedir.

<sup>25</sup> Ibid. s. 452-453 Krş. pouch: torba, pocket: cep.

“kaçak” bir kişi olduğunda genelde zanlı ya da mahkûm ise “*fugitive*” (> *lat. fugere*: kaçmak<sup>26</sup>), köle ise “*runaway*” (*run+away*<sup>27</sup>) , asker ise “*deserter*” (> *lat. deserere*: terk etmek, > *de+serere*: katıl-mamak<sup>28</sup>), yolcu ise “*stowaway*” (*stow+away*<sup>29</sup>), göçmen ya da işçi ise “*illegal immigrant/worker*” (*il+legal*: kanuna aykırı<sup>30</sup>) olarak anılmaktadır.<sup>31</sup>

Bu bakımdan Türkçede “kaçak” ve “kaçakçılık” kelimelerinin bir anlam enflasyonuna uğradığı söylenebilir. Şu iki örnek bunu daha iyi açıklayacaktır: (i) Türkçede yalnız “*fugitive*” değil “*outlaw*” kelimesi de genelde “kaçak” yahut “kanun kaçağı” tabirleriyle karşılanmaktadır. Oysa “*outlaw*” kanundan kaçmamakta, bilakis devlet tarafından kanunun ve koruma alanının dışına çıkarılmaktadır. Benzer şekilde haydut anlamındaki “*bandit*” de kanun alanından kovulan (*to banish*) kişidir.<sup>32</sup> (ii) Kaçak asker ile asker kaçağı aynı şeydir; ancak kaçak elektrik ile elektrik kaçağı aynı şey değildir; üstelik ikincisinde “kaçak” hukuka aykırılık anlamını da kaybetmektedir. Havagazı gibi yeni teknolojilerin Türkiye’ye geldiği 19. yy sonunda mevzuatta buna “kaçıntı” (*ing. leakage*) denmekteydi (ör. gaz kaçıntı mahalleri<sup>33</sup>) fakat “kaçak” kelimesi 20. yy’da hem günlük dilde hem hukuk dilinde bir çok kelimeyi öldürmüş, bundan aynı kökten gelen “kaçkın” ve “kaçıntı” da kurtulamamıştır. Gerçi bugün kanun koyucu ve vergi idaresi, sıklıkla yaptıkları gibi vergiden havagazı gibi bahsettikleri zamanlarda, herhalde “vergi kaçağı ve kaçak vergi” demenin gülünçlüğünden kaçınmak için, “vergi kayıp ve kaçağı”<sup>34</sup> tabirini

<sup>26</sup> Ibid. s. 222.

<sup>27</sup> *To run*: kaçmak, koşmak, akmak; *Away* > *on+weg*: kendi yolunda. Ibid. s. 520, 45.

<sup>28</sup> Ibid. s. 162.

<sup>29</sup> *To stow*: yerleştirmek, yerine kaldırmak; *Away* > *on+weg*: kendi yolunda. Ibid. s.601, 45.

<sup>30</sup> Ibid. s. 281.

<sup>31</sup> Bu paragrafta anılan İngilizce kelimelerle eş kökenli olan kelimeler diğer Batı dillerinde farklı anlamlarda kullanılabilmektedir. Mesela, göçmen kaçakçılığı tamlamasındaki kaçakçılık için İngilizce ve Almancada sırasıyla kökteş kelimeler “*smuggling*” (*people smuggling*) ve “*Schmuggel*” (*Menschenschmuggel*) kullanılırken, İtalyanca ve İspanyolcada sırasıyla bir başka kökten gelen “*traffico*” (*traffico di migranti*) ve “*tráfico*” (*tráfico ilegal de personas*) kullanılmaktadır. Oysa İngilizcede bu sonuncularla kökteş olan “*trafficking*” yukarıda da belirttiğimiz üzere göçmen kaçakçılığı için değil, daha ağır bir fiil olan insan ticareti (*human trafficking*) için kullanılmaktadır. Öte yandan, İtalyanca ve İspanyolcada insan ticareti için ise genelde sırasıyla “*tratta*” (*tratta di esseri umani*) ve “*trata*” (*trata de personas*) tercih edilmektedir ancak bu kelimelerin kökteşi olan İngilizce “*trade*” suç adlarında pek karşımıza çıkmamaktadır; yalnız köle ticareti için “*slave trade*” tabiri yerleşmiştir.

<sup>32</sup> Ibid. s. 50.

<sup>33</sup> **Düstur**, I. Tertip, V. Cilt, Ankara: Başvekâlet Matbaası, 1937, s. 960.

<sup>34</sup> 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, mülga md.4/j: “...vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak”, mülga 13/e: “Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmek...”

kullanmaktadır ancak vergi kaçan ya da kaçırılan bir şey olmadığı için bu tabir de daha az yanlış olmayan bir galat olmaktan öteye gidememektedir.

İngilizcede “kaçmak” anlamına gelen “*evasion*” kelimesi, en az 18. yy’dan beri ustalıkla, bahaneyle, hileyle kaçış anlamını kazanmış durumdadır.<sup>35</sup> Nitekim aynı yüzyılda hukuk İngilizcesinde de “*evasion*”, “*hakikati bertaraf etmek yahut kanunun öngördüğü katlanılmayacak cezadan kaçmak için kurnazca bir çaba*”<sup>36</sup> olarak tanımlanmaktaydı. Bu tanımlı yapan müellif, şu örneği vermiştir: Bir kimse diğerine ona vurmayacağını hatta ilk önce o vurursa kendisine bir bardak bira ısmarlayacağını vaat ettiği halde karşısındakinin vurması üzerine karşılık verirse, bu karşılık cezalandırılabilir ve üstelik bu karşılık sonucu ilk vuran ölürse fiili “*murder*” (adam öldürmenin ağır hali)<sup>37</sup> sayılır.<sup>38</sup> “*Çünkü hiç kimse kastını*”<sup>39</sup> böyle bir oyun ile saklayarak hukukun adaletinden **kaçamaz.**” (... for no Man shall **evade** the justice of the law, by such a pretence to cover his malice.)<sup>40</sup> Ayrıca “*hiç kimse kanundan kaçmak için onu bilmediğini öne süremez.*” (No one may plead ignorance of the law to **evade** it.)<sup>41</sup> İlginçtir ki her iki örnekte de “*evasion*”, vergiden kaçmada olduğu gibi bir başka kanuna aykırılığın ceza kanununca suç sayıldığı bir davranışı değil, doğrudan ceza kanunundan kaçma ya da ceza sorumluluğundan kaçınma davranışını ifade etmektedir ve yaptırımı da kendine ait müstakil bir ceza değil, ilgili suçun cezası karşısında hukuk tarafından koruma görmeyecek olmaktır. Bir başka deyişle, meşru savunma yahut haksız tahrikin hükümlerinden yararlanmak için kanunun şartlarını şeklen yaratan, yani özel hukuk deyimiyle ceza kanununun genel hükümlerine karşı hile yapan kişi hileyle dayanmak istediği bu hükümlerden yararlanamayacaktır. Müellifin verdiği ikinci örnekte ise kanunu bilmemenin yahut bilmediğini iddia etmenin doğrudan kanundan kaçma mı sayıldığı yoksa kanundan kaçma kastının ayrıca araştırılmasının mı gerektiği açık değildir; ancak Türk kanun

<sup>35</sup> “*Evasion: Excuse, subterfuge, sophistry, artifice; artful means of eluding or escaping.*” Bkz. Samuel Johnson, **A Dictionary of English Language**, Vol: I, London: W. Strahan, 1755.

<sup>36</sup> “*Evasion: A subtle endeavouring to set aside truth, or to escape the punishment of the law, which will not be endured.*” Bkz. Giles Jacob, **A New Law Dictionary**, Savoy: E. and R. Nutt, and R. Gosling, 1739, (Sayfalar numaralandırılmamıştır.).

<sup>37</sup> *Common law*’da adam öldürmenin nitelikli hali olan *murder*, kasten, taksirle hatta kusursuz olarak işlenmiş olabileceği gibi; adam öldürmenin hafif hali olan *manslaughter* da yine kasten, taksirle hatta kusursuz olarak işlenmiş olabilir. Bu nedenle *murder* teriminin Türkçeye yaygın olarak “kasten öldürme” şeklinde çevrilmesi hatalıdır.

<sup>38</sup> Ibid.

<sup>39</sup> *Malice: Murder*’ın unsuru olan nitelikli kasıt.

<sup>40</sup> Ibid.

<sup>41</sup> Ibid.



koyucusunun neredeyse üç yüz yıl sonra bile bu meseleyi çözemediği düşünülürse, müellifi mazur görmek gerekir: Şöyle ki 5237 sayılı TCK'nın ilk halinde eski TCK'dan tevarüs edilen “*Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz.*” (TCK md. 4) kuralına bir istisna getirilmek istenmiş ancak kısa süre sonra “*Ancak sakınamayacağı bir hata nedeniyle kanunu bilmediği için meşru sanarak bir suç işleyen kimse cezaen sorumlu olmaz.*” şeklindeki istisna alalecele kaldırılmış, diğer yandan “hata” bahsini düzenleyen maddeye “*İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz.*” (TCK md. 30/4) hükmü eklenmiştir. Bu hızlı değişikliğin hukuk düzeninde gerçek bir değişikliğe yol açıp açmadığı ayrı bir tartışmadır. Yalnız burada konumuz açısından bir anda hiçbir gerekçe sunulmaksızın “sakınabilirlik” kriterinden “kaçınabilirlik” kriterine geçilmesinin hikmetini bilemeyişimiz nedeniyle kanundan, cezadan yahut vergiden sakınma, kaçınma yahut kaçma üzerine kanun koyucunun yeterince, belki de hiç, düşünmemiş olduğu fikrine kapılıyoruz.

İngiltere, 19. yy başında gelir vergisini dünyada ilk kabul eden ülke olmuştur. “*Evasion*” da vergi sahasına buna bağlı olarak girmiş yahut bu dönemde öne çıkmış olmalıdır. Nitekim, o dönemde Fransız Danıştayının başkan yardımcısı -ve daha sonraki başkanı- Félix Esquirou de Parieu, 1866 tarihli kitabında İngilizlerin “*income tax*”ini (sic) incelerken İngiliz kanunlarının kendi tabirleriyle “*fraude*”a, İngilizlerin tabiriyle “*évasion*”e yol açıp açmadığını sormaktadır.<sup>42</sup> Yazarın ifadelerinden o tarihte “*evasion*” ya da Fransızca biçimiyle “*évasion*” kelimesinin, tıpkı doğrudan İngilizce olarak kullandığı “*income tax*” terimi kadar, Fransız vergi literatürüne yabancı olduğu anlaşılmaktadır.<sup>43</sup> Öte yandan yazar bu mukayeseli çalışmasında 1863 yılında Türkiye’de devletin gelirlerinin üçte birinin “*vergu*” (vergi) ve daha eskiden “*salian*” (salyan) denilen ve doğru ya da yanlış olarak “*income tax*” ile

<sup>42</sup> “La loi anglaise donne-t-elle lieu à beaucoup de fraudes, ou pour nous servir d'un expression anglaise d'*évasions*?” (Vurgu yazarına ait.) Félix Esquirou de Parie, *Traité des Impôts*, Tome: 2, Paris: Librairie de Guillaumin et Cie, 1866, s. 20.

<sup>43</sup> Fransızcada da “*évasion*” aslında kaçmak anlamına gelir. Sözelimi, 1858 Ceza Kanunu’nun sekizinci faslının başlığında “mahpus kaçırmak” sözü ve bu faslın ilk maddesinde “fırar” kelimesi mehzaz 1810 Fransız Ceza Kanunu’nda “*évasion de détenus*” olarak geçmektedir (§ IV, md.237). Ancak İngilizce modern vergi hukuku terminolojisinde ortaya çıkan kaçma-kaçınma (*evasion - avoidance*) dikotomisi, Fransızcada oluşmamıştır ve bugün dahi hem “*évasion*” hem “*évitement*” kaçma değil, kaçınma anlamında kullanılmaktadır. Vergi kaçakçılığı yerine ise aslında vergi dolandırıcılığı diye çevirebileceğimiz “*fraude fiscale*” tabiri yerleşmiştir. Oysa İngilizcede “*tax fraud*” vergi kaçakçılığının hile içeren bir görünümüdür.

karşılaştırılan bir vergiden geldiğini söylemekte<sup>44</sup> ise de gerçek gelir vergisi Türkiye’ye 1949 yılında 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile gelmiştir ve incelediğimiz vergi kaçakçılığı fiilleri de aynı “Büyük Vergi Reformu”nun parçası olarak ilk kez aynı sene yürürlüğe giren 5432 sayılı ilk Vergi Usul Kanunu’nda yer almıştır. Böylece kavramsal olarak vergi kaçakçılığının diğer vergi türlerinden ziyade gelir vergisinden kaçmaya yönelik bir fiil olarak ortaya çıktığını söylemek hatalı olmaz. Bu açıdan meselenin, halkın dolaylı vergilerin yarattığı vergi yükünü hissetmeyişi, buna karşılık halk tarafından doğrudan hissedilen dolaysız vergilerin vergi kaçakçılığına neden olduğu şeklinde ifadesi<sup>45</sup> yanıltıcı olabilir; çünkü “*evasion*” zaten dolaysız vergilerin yaygınlaşmasıyla içeriği oluşmuş bir kavramdır.

Görüleceği üzere, İngilizcede vergi kaçakçılığının karşılığı olarak kullanılan “*tax evasion*”, aslında “vergi kaçırmak” değil, “vergiden kaçmak” -daha doğrusu “vergiyi kaçmak”- anlamına gelmektedir. Gümrük kaçakçılığının (*smuggling*) bazı biçimleri, aynı zamanda gümrük vergisinden kaçmak (*customs duty evasion*) mahiyetini taşıyabilirse de kaçırılan, eşya; kaçılan, vergidir. Nitekim, “*to evade*” fiilinin kullanıldığı başka ifadelerde, örneğin “*draft evasion*” (askere almadan yahut kurasından kaçma) ve “*to evade the law*” (kanundan kaçmak) gibi sözlerde bir şeyi “kaçırmaktan” değil, bir kuraldan ya da kuralın getirdiği yükümlülüğten “kaçmak”tan bahsedilmektedir. Buna rağmen tuhaf şekilde başka yükümlülüklerden sakınma fiillerinin Türkçe karşılıklarında kaçakçılık yerine kaçaklıktan söz edildiği halde (ör. yoklama kaçağı), konu vergi ödevine geldiğinde, vergi, “kaçılan” yahut “kaçınılan” değil, gümrükten kaçırılan bir mal gibi “kaçırılan” bir şey haline gelmiştir.

## 2. Vergi Kaçakçılığı ile İlişkili Kavramlar

Teorik kısmı vergi hukukundan daha önce sistemleşen ceza hukuku, bireyin kanuni yükümlülüklerine aykırı davranışlarını onun “hareket”i ve “kusur”una göre anlamlandırmıştır. Buna göre, ceza kanununa aykırı fiil, yani suç, kural olarak failin kasıtlı olarak gerçekleştirdiği bir harekettir. Bu kasıtlı hareket, kanunun yasağına karşı gelen bir “icrai” hareket yahut emrine karşı gelen bir “ihmalî” hareket şeklinde ortaya çıkabilir. Öte yandan, ceza kanunlarının faili bir neticeye taksirle neden

<sup>44</sup> Ibid. s. 52.

<sup>45</sup> Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul: Baha Matbaası, 1962, s. 14.

olmaktan sorumlu tuttuğu suç tipleri de bulunmaktadır. Vergi kanunlarına aykırı hareketler ise Kelsen'in özlediği türden bir "saf hukuk" teorisiyle ele alınamamıştır. Bunun başlıca sebebi, vergi teorisinin iktisatçı ve maliyeciler arasında vergi hukukundan çok uzun süre önce oluşmasıdır. Gerçekten vergi literatüründe ve kimi zaman mevzuatında vergi kanunlarına aykırı hareketlerin onlarca farklı adı bulunmaktadır. Mevzuattaki vergi kaçakçılığı suç "tiplerini" anlamak için vergi literatüründeki bu davranış "tipolojilerinin" de anlaşılmasına ihtiyaç vardır. Bu nedenle aşağıda bunların başlıcalarının vergi kaçakçılığı kavramı ile ilişkisini göstermeye çalışacağız. Hemen ifade edelim ki bu kavramların hemen tamamı önce İngilizce literatürde ortaya çıkmış, sonra diğer dillere aktarılmıştır; dolayısıyla her durumda orijinal İngilizce terimin yaratılmasındaki temel fıkre dikkat etmek gerekmektedir.

#### a. Vergiye Direniş

Türkçeye genelde vergi direnci ya da vergi mukavemeti olarak çevrilen ancak mükellefin vergiye tahammül kuvveti olarak anlaşılabilmesi adına "vergiye direniş" denmesi daha doğru olan "*tax resistance*", mükelleflerin felsefi ya da siyasi sebeplerle vergi ödemeyi reddetmesidir.<sup>46</sup> Sivil itaatsizliğin bir görünümü olduğu için vergi itaatsizliği (*ing. tax disobedience*) olarak da anılabilmektedir.

Bir başka deyişle, kaçakçılıkta ya da dolandırıcılıkta olduğu gibi ödemesi gerektiğini bildiği halde maddi yarar elde etme amacıyla vergi ödememe şeklinde bir davranış değil, kendisine kanunun yahut otoritenin yüklediği sorumluluğu kabul etmeyen ve vergi ödevini toptan reddeden bir davranış söz konusudur. Üstelik kaçakçı ve dolandırıcının fiili, doğası gereği otoriteye yakalanmamak çabasını da içerir iken direnişçi çoğu defa davranışını açıktan yapmaktadır.

Türkiye tarihindekiler de dahil olmak üzere salınan verginin miktarının, keyfiliğinin, tahsil usulünün yahut harcandığı yerlerin yarattığı huzursuzluklardan

<sup>46</sup> Ancak ayaklanma [*rébellion*] şeklindeki, şiddet içeren direniş, vergiye mukavemetin dört biçiminden yalnız biri sayan, bunun dışında bir işlemi hukuki bir şekle bürümek [yani vergiden kaçınma, *évasion fiscale*] ve kanun ve idari tedbirlere karşı gelmek [yani vergi kaçakçılığı, *fraude fiscale*] davranışlarını da vergiye mukavemetin diğer biçimleri olarak kabul eden bir görüş de bulunmaktadır (Bkz. Marcel-Francis Capet, **Vergi Kaçakçılığı**, çev. Celal Erçoklu, Ankara: Akın, 1954, s. 3). Capet'e göre büyük sanayiciler mali müşavirlerden danışmanlık alarak vergiden kaçınır; orta sınıflar vergi kaçırır; amele sınıfı ayaklanır; köylü sınıfı ise hem ayaklanır hem Parlamento üzerinde baskı yapar. Ibid.

kaynaklanan vergi isyanları, vergi direncine örnek olarak gösterilebilir. Ancak dünya tarihinde bu konunun öteden beri salt fikir planında ve anayasal temelde tartışıldığı ülke ABD olmuştur. 1765'te Britanya parlamentosunun hemen her türlü kağıt üzerinden damga vergisi alınmasını öngören bir yasayla (Stamp Act) ilk defa Amerika'daki yerleşimcilere bir doğrudan vergi koyması, itirazları beraberinde getirmiş; devamındaki süreçte maliye bakanı Townshend'in adıyla anılan (Townshend Acts) bir dizi yasayla -çay da dahil olmak üzere- bir çok mal üzerine yeni vergiler konulması yerleşimciler arasındaki rahatsızlığı artırmıştır. Yerleşimcilerin o dönemde Britanya parlamentosu seçimlerinde oy hakkı ve parlamentoda temsilcisi bulunmadığı için bu rahatsızlık daha sonra "*Temsil yoksa, vergi de yok!*" (ing. no taxation without representation) şeklinde formüle edilen<sup>47</sup> sistemli bir itiraza dönüşmüş ve önce 1773'te Amerika'da çay satma imtiyazı elde eden Doğu Hindistan Şirketi'ne (East India Company) ait Boston limanında demirli gemilerdeki çayların denize atılması biçimindeki meşhur protesto olayı (Boston Tea Party) yaşanmış ve nihayet olaylar, ABD'nin ilk nüvesini oluşturan 13 Koloni'nin 1776'da bağımsızlıklarını ilân etmesi ile sonuçlanmıştır. Ancak vergi veren herkesin temsil hakkına sahip olması iyi bir şey ise de vergi verneyen hiç kimsenin temsil hakkına sahip olmaması konusunda aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Nitekim ABD bağımsızlığını kazandıktan sonra uzun süre çoğu eyalet oy hakkını, yalnız mülk sahibi, vergi veren, beyaz erkeklere tanımış; bu küçük azınlığın dışında kalanların kendilerini vatandaş ve seçme-seçilme gibi hakları vatandaşlık hakkı saydırması için vergi dışındaki alanlarda direniş göstererek medeni ve siyasi haklar mücadelesi vermeleri gerekmiştir. Vergiye itiraz kültürü ise günümüze kadar devam etmiş ve anayasal haklardan yararlandığı halde karşılığında vergi ödevini yerine getirmeye başka anayasal prensiplerden hareketle itiraz eden kişiler (*tax protesters*) zaman zaman bu itirazlarını mahkemeye de taşımıştır.

Temsil hakkı Türkiye'de de başta vergi verene yahut mükelleflere tanınmıştır. Birinci Meşrutiyet devrinde ilk Meclis-i Mebusan'a temsilci seçimini düzenleyen ve bu meclisten geçmekle birlikte ya Ayan Meclisi'nden geçmediği ya da padişah onayı almadığı için o dönemde kanunlaşamayıp layiha halinde kalan ve ancak İkinci

<sup>47</sup> Bu formülasyonu kimin yaptığı belli değildir. James Otis'e atfedilen "*Temsil olmadan vergilendirme, tiranlıktır.*" (ing. Taxation without representation is tyranny) sözünden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Meşrutiyet döneminde kanunlaşabilen<sup>48</sup> ve ABD'deki başkanlık seçimlerinde hâlâ uygulanan, halkın elektörleri, elektörlerin başkanı seçtiği “*electoral college*” sisteminde olduğu gibi birinci derece seçmenlerin ikinci derece seçmenleri, ikinci derece seçmenlerin mebusları seçtiği bir seçim sistemi öngören İntihab-ı Mebusan Kanunu'nun 11. maddesinde seçme-seçilme hakkına sahip olabilmek için sayılan asgari şartlar arasında “*doğrudan doğruya devlete az çok vergi vermek*”<sup>49</sup> de vardır. “*Doğrudan doğruya devlete az çok vergi vermeyenler*”in “mükellefiyet kaydı bulunmayanlar” anlamına mı geldiği de ancak meclisin otuz yıl kapalı tutulduktan sonra yeniden açıldığı İkinci Meşrutiyet döneminde tartışılmış, bu döneme ait bir bakanlık yazısında ikinci derece müntehip ve/veya mebus intihap olunmak için mükellefiyet kaydı aranmaması, birinci derece müntehip olmak için ise “az çok vergi ile mükellefiyet kaydı” aranacağı fakat bundan yalnız emlak ve temettü gibi gibi [şehirden alınan] vergileri veren kayıtlı mükelleflerin değil âşar ve ağnam gibi [kırsaldan alınan] vergileri verenlerin de anlaşılması gerektiği söylenmiştir.<sup>50</sup> İkinci Meşrutiyet yahut o günkü adıyla Hürriyet'in İlânı ile kazanılan bu siyasi hakların elde edilmesinde vergiye direnişin payını ölçmek zordur, ancak ihtilalciler bu yönden de direniş çağrısı yapmıştı. Gerçekten, 1907'de Paris'te toplanan ve devrin bütün ihtilalci fırka ve komitelerinin katıldığı II. Jön Türk Kongresi'nin sonuç beyannamesinde verginin istibdat rejimini finanse etmesinden öfkeyle bahsedildikten<sup>51</sup> ve vergiler altında ezilen halktan destek istendikten sonra<sup>52</sup> onlara tavsiye edilen altı eylem plânından biri “*Hükümeti hazıraya vergi vermemek*”ti<sup>53</sup>.

<sup>48</sup> Recai Okandan, **Âmme Hukukumuzda İkinci Meşrutiyet Devri**, İstanbul: Kenan Matbaası, 1947, s. 18, dipnot 20.

<sup>49</sup> **Düstur**, II. Tertip, I. Cilt, İstanbul: Matbaa-i Osmaniye, 1913, s. 21.

<sup>50</sup> **Takvim-i Vekâyi**, Sene: 1, Sayı: 6, 21 Eylül 1324, s. 2.

<sup>51</sup> “...Birtakım haris ve namussuz memurlar tarafından toplanan haksız vergiler yol ve kanal inşasına hasredilmiyor; Sarayın kasalarını doldurmaya, Yıldız haşeratını beslemeye, zenginlendirmeye, haftıyeleri ve hariçte Türkiye ahvaline dair Avrupa'yı aldatan ve memleketin en büyük düşmanı olan Abdülhamid'in medih ve sitayişinde bulunan gazeteleri doyurmaya sarf olunuyor.

*Amedi şüddün men'i ve bermucibi emir kimseye pasaport verilmemesi faaliyeti ticariyeyi mümkünsüz kılıyor. Mükellefatı resmiye, murabaha, âdemi asayiş ve emniyet, vasitai nakliyenin yokluğu, köylünün elinden tohumların bile cebren alınması ziraati mahvediyor. Bir zaman dünyanın zahire anbarı addedilen o en münbit ve mahsuldar topraklar bile şimdi kuru bir çöl halinde! Ormanlar, mâdenler açılmıyor, işletilmiyor. Vakıa devletin başına çıkmış bir sürü sermayedarane imtiyazlar bahşediliyor. Fakat bunların o imtiyazlardan istihsal ettikleri menafi yalnız kendi ceplerine münhasır kalıyor.”* Aynen aktaran bkz. Ahmed Bedevi Kuran, **İnkılâp Tarihimiz ve Jön Türkler**, İstanbul: Tan Matbaası, 1945, s. 239.

<sup>52</sup> “...umumun bize muavenette bulunmasını isteriz. ...miri memurları tarafından soyulan, işkence çeken, haksız vergiler altında ezilen, bir kuru ekmekten, bir avuç topraktan bile mahrum kalan köylülere, çiftçilere, emniyet ve hürriyetin yokluğundan naşi işinde gücünde devam edemeyen tacirlere, aç, çıplak, sefalet içinde olan ve sonra da padişahın emriyle vatandaşları üzerine yürümeye

ABD'nin bağımsızlık sürecinde Britanya'nın koyduğu vergilere karşı direnç önce çay kaçakçılığı şeklinde kendini göstermiş, fakat kaçakçılığın takibi konusunda sert cebri tedbirlere başvurulması, beraberinde şiddeti de getirmiştir. Bu bağlamda vergi direnci, bilfiil devlete karşı ayaklanma şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma şeklinde de ortaya çıkabilir.

Bugün AY md. 73, “herkes”e vergi ödevi yüklemektedir. Bu anayasal ödevi yerine getirmemek için bir ayaklanma çıkarılırsa yani eğer vergiye direniş, cebir ve şiddete dönüşürse, öncelikle TCK md. 309 vd. maddelerde düzenlenen anayasal düzene karşı suçlar gündeme gelecektir. Böyle bir hareket sırasında işlenecek kişilere ve mala karşı suçların ayrıca cezayı gerektireceği tabiidir.

Vergiye direniş, vergi kaçakçılığı şeklinde ortaya çıktığında da failin ceza sorumluluğuna etkisi olmayacaktır. Çünkü öncelikle bu tür suçların oluşumunda failin saiki önem taşımaz. Dolayısıyla vergi ödemesi gerektiğini düşünmeyen kişinin suçun kanuni tanımındaki hareketi kasten yapması suçun oluşumu için yeterli olacak, hareketini felsefi amaçlarla işlemesi sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. İkinci olarak, düşünce hürriyetinin (AY md. 25) bu suçlar bakımından bir hukuka uygunluk sebebi oluşturması da -en azından bugünkü hukuk telâkkimize göre- mümkün değildir.

Öte yandan “her Türk’e” askerlik ödevi (vatan hizmeti) yükleyen AY md. 72 kapsamındaki vicdani ret (*ing. conscientious objection*) tartışmaları, vergi alanında henüz yaygın bir şekilde yapılmamıştır. Bir başka deyişle, vicdani ret hakkıyla ilgili toplantı ve yürüyüşlerde kullanılan “*Kaçak değil, vicdani retçiyiz.*” sloganının işaret ettiği görüş ayrılığının, vergi kaçakçılığı ya da direnişi konusunda yaşanıp yaşanmayacağını zaman gösterecektir. Bilhassa Türkiye gibi ülkelerde askeri harcamaların bütçedeki payının yüksekliği ve bütçenin ana gelir kaleminin vergiler olduğu düşünüldüğünde, vicdani reddin arka planındaki dünya görüşünün vergiye direnişe neden olması da olasıdır.

Vergiye direniş, vergiden kaçınma konusunda da mükellefe ek bir koruma sağlamaz. Eğer bir kaçınma karşıtı kural mevcut ise mevzuatın vergi ödemesi

---

*mecbur tutulan askerlere, hasılı devletin dehşetli bir tazyiki altında ezilen bütün milletlere bu talebimizi tekrar ederiz.*” Ibid. s. 241.

<sup>53</sup> Ibid. s. 242.

gerektiğine inanmayan mükellefe sağladığı yegâne imkân, vergisini ihtirazi kayıtlı (*ing. payment under protest*) ödemesi ve daha sonra iadesi için dava açabilmesidir (İYUK md. 27/4). Ancak mükellef böylece ceza ve gecikme faizi riskinden korunacak ise de iade için açacağı davada tahakkuku hukuka aykırı kılan kanuni düzenlemeleri öne sürmesi gerekecek, salt felsefî görüşler tahakkukun iptalini sağlamayacaktır.

### **b. Vergi Kaçknlığı**

Türkçe malî terminolojideki galatlardan bir diğeri, İngilizce “*tax haven*” tabirinin Türkçeye hatalı biçimde aktarılmasından kaynaklanan “vergi cenneti” tabiridir. Oysa “*haven*” (sığınak, liman) ve “*heaven*” (cennet) kelimeleri arasında semantik ya da etimolojik hiçbir bağlantı yoktur. Düşük vergi oranlarının geçerli olduğu bazı ülkelerin “*tax haven*” sayılması bazı mükelleflerin burada bir cennet hayatı yaşamasından değil, bu ülkelerin bu mükelleflere kanundan ve vergiden kaçabilecekleri bir sığınak sağlaması nedeniyledir. Nitekim geçmişte korsanların, gümrük kaçakçılarının liman/sığınak olarak kullandığı Karayiplerdeki bazı ada ülkeleri, bugün de gelir vergisi kaçaklarına korunak sağlayan ülkelerin başında gelmektedir. Bir başka deyişle, geçmişin “*pirate haven*”larının bir kısmı bugün “*tax haven*”a dönüşmüştür.

Kanundan yahut otoriteden kaçmanın temel şekli, kanunun yahut otoritenin olmadığı yahut daha zayıf olduğu bir bölgeye kaçmaktır. Bu, bireyden daha azını bekleyen başka bir egemenin bölgesine girerek onun kanun ve otoritesine tabi olmak biçiminde olabileceği gibi, otoritenin olmadığı bir bölgeye gitmek -mesela dağa çıkmak- biçiminde de gerçekleşebilir. Modern dönemde bireylerin belli bir yargı çevresinden kaçmaları hukukun hemen her alanında görülmüştür. Bunun engellenmesi için -TCK’da olduğu gibi- çeşitli kanunlarda “yer bakımından uygulanma” kuralları geliştirilmiştir. Vergi hukukunda da vergi kanunları genelde mülklik esas çerçevesinde uygulandıkları için mükelleflerin kanunun geçerli olduğu yargı çevresini terk etmelerine sıklıkla rastlanmaktadır. İngilizcede “*tax exile*” denen bu kişilere -birebir çevirisi yapıp “sürgün” denmesi sanki bunlar rızaları hilafına ülke dışına gönderilmiş gibi bir yanlış anlamaya neden olacağı için- biz başlıktaki gibi “vergi kaçkını” demeyi uygun gördük.

Vergi kaçınılığı, tüzel kişiler açısından da söz konusu olabilir. Hatta günümüzde şirketlerin kanuni merkezlerini daha düşük vergilendirme vaat eden “vergi sığınakları”na taşımaları oldukça sık görülmektedir. Öte yandan, çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmalarının suistimali (*treaty abuse*) yahut sırf daha avantajlı bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerinden yararlanmayı hedefleyen bir iş modeli kurmayı (*treaty shopping*) da vergi kaçınılığı ile bağlantılı olarak düşünmek gerekir. Çünkü bunların tamamında kanunların yahut antlaşmaların yer bakımından uygulanması kurallarından kaçmaya yahut bunların suistimaline yönelik bir amaç vardır. Vergi anlaşmalarında yer alan kanunlar ihtilafı kuralları çeşitli gelir türlerini anlaşmacı devletlerden birinin vergilendirme yetkisine bağlama noktaları aracılığıyla bağladığı<sup>54</sup> ve söz konusu bağlama noktası genelde ikâmetgah olduğu<sup>55</sup> için anlaşmaya hileli olarak bağlanma da ya ikâmetgah tesisi yahut mukim statüsünün yorumu üzerinden<sup>56</sup> sağlanmaktadır. Dolayısıyla uluslararası bir hukuk metninin suistimali yoluyla vergiden coğrafi olarak kaçılmaya çalışılmaktadır.

Kural olarak bu tür davranışlarda yaptırımı gerektiren bir durum bulunmamaktadır. Ancak gelişmiş ekonomiler mukimlerinin vergisel yükümlülükler açısından daha cazip ülkelere kaçmaları üzerine<sup>57</sup> haksız yahut zararlı vergi rekabeti üzerine yeniden düşünmeye başlamış, nihayet diğer ülkelerin de bu sorunla tek başlarına mücadele edemeyeceklerini anlamalarıyla<sup>58</sup> vergi rekabetinin bırakılarak uluslararası mali sisteme zarar veren bu kaçınılıları engellemek adına ortak hareket edilmesi eğilimi daha baskın hâle gelmiştir. Halen OECD’nin en büyük programları, özellikle “uluslararası vergi hukuku düzeninin en geniş kapsamlı işbirliği girişimi”<sup>59</sup> olan BEPS, uluslararası vergi hukukunun temel sorunu olan “kârların [başka ülkeye] kaydırılması” (*profit shifting*) ile mücadele üzerinedir. OECD bu mücadeleyi vergiden kaçınma (*tax avoidance*) başlığı altında ele almaktadır ancak geliştirilen eylem planları yerel vergi yasalarından kanunkoyucunun amaçlamadığı avantajlar elde etmenin önlenmesine yönelik değil, bazı iş modellerinin “daimi işyeri statüsünden yapay olarak kaçınma” (*artificial avoidance of permanent establishment*

<sup>54</sup> Ayhan Selçuk Özgenç, **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması**, İstanbul: On İki Levha, 2016, s. 83.

<sup>55</sup> Ibid. s. 84.

<sup>56</sup> Ibid. s. 86.

<sup>57</sup> Ayhan Selçuk Özgenç, **Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları**, İstanbul: On İki Levha, 2021, s. 18.

<sup>58</sup> Ibid.

<sup>59</sup> Ibid. s. 16.



*status*) suretiyle kazancını vergilenmesi gereken ülkede vergilenmekten kaçırması yahut sınır aşırı iş yapan çok uluslu şirketlerin uluslararası vergi sisteminin çifte vergilemeyi önlemeye yönelik mekanizmalarını suistimal ederek kazancını hem kendi bulunduğu hem kazancı elde ettiği ülkede vergilemeden kaçırmasının (*double non-taxation*) önlenmesine yönelik olduğu için genel vergiden kaçınma kavramından farklı, ülkelerin egemenlik ve vergilendirme haklarından kaçmayla ilgili bir yön bulunmaktadır. Ancak bu tür davranışların ceza hukukunun kapsamına alınması henüz yaygın değildir. Nitekim OECD'nin kendi "Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Küresel İlke" adlı çalışmasında birinci ilke olarak vergi suçlarının mutlaka adli ceza ile cezalandırılması istenmekle birlikte vergi suçuna verilen örnekler<sup>60</sup> yerel vergilendirme işlemleri sırasındaki hileli davranışlardır.

### c. Vergi Dolandırıcılığı

Malî ve ticarî alanda işlenen suç tiplerinin birçoğu, en temel suç tiplerinden olan dolandırıcılık suçunun özel birer görünümüdür. Bunların ortak özelliği, dolandırıcılığın temel unsuru olan "hile" yahut "aldatma" yoluyla işlenmeleridir. Yabancı literatürde hemen daima vergi kaçak(çı)lığı ile birlikte zikredilen bir suç türü olan vergi dolandırıcılığı (*ing. tax fraud, isp. fraude fiscal*) da konusu vergi olan ya da vergi idaresine karşı işlenen dolandırıcılıktır. Vergi kaçakçılığı (*ing. tax evasion, isp. evasión fiscal*) ile vergi dolandırıcılığı terimleri kimi zaman birbirinin yerine de kullanılıyor ise de en dar anlamlarıyla ele alacak olursak, bir yükümlülüğten kaçmak niteliği taşıyan; vergiyi doğuran olayı beyan etmemek, mükellefiyet tesis ettirmemek, mali durumunu saklamak gibi fiiller vergi kaçakçılığı olarak; unsurları arasında bazen doğrudan "hile" yahut "aldatma", bazense sahte belge kullanma gibi hileli sayılabilecek hareketler bulunan suçlar ise vergi dolandırıcılığı olarak adlandırılabilir. Bu bağlamda geliri ya da vergiye tabi bir işlemi beyan dışı bırakmayı cezalandırmayan fakat çeşitli aldatıcı hareketleri cezalandıran VUK md. 359'daki suçlar, isimlerine rağmen vergi kaçakçılığından ziyade vergi dolandırıcılığı mahiyetindedir.

Vergi kaçakçılığı ile vergi dolandırıcılığı kavramları gelir vergisi ve beyan üzerine tarh usulüyle yakından alakalı olduğu için bu kavramların köklerini gelir

<sup>60</sup> OECD, **Fighting Tax Crime - The Ten Global Principles**, Paris: OECD Publishing, 2021, s. 15-17.

vergisinin dünyada ilk kez icat edildiği İngiltere’de aramak gerekir. Şüphesiz bu ayırım hemen oluşmamıştır. Örneğin; henüz gelir vergisinin İngiltere’de yeni olduğu dönemde<sup>61</sup> Mill, yalnız defterin gelir tarafına kayıt yapmamak şeklindeki fiilin sahte gider yaratma ve hile yapmaktan daha kolay olduğunu söylemektedir: “*Temel dayanak noktası, her zaman olduğu gibi, kişinin verdiği beyannamelere istinat etmek zorundadır. Hesapların gösterilmesi, daha çok göze batan sahtelik (=falsehood) durumları hariç, çok işe yaramayacaktır; ve hatta bunlara karşı da denetim çok kusursuz değildir, çünkü eğer amaç dolandırıcılıksa (=fraud), gelir memurlarının elinde bulunan her türlü sorgulama aracını şaşırtmak üzere sahte hesaplar (=false accounts) oluşturulabilir: kurgusal (=fictitious) borçlar ya da harcamaların yardımına gerek kalmaksızın alacak tarafına yapılacak kayıtları ihmal etmek şeklindeki kolay beceri, genelde yeterlidir.*”<sup>62</sup> Bir başka deyişle, geliri beyan etmemek ya da kayıt etmemek şeklindeki ihmali hareketin – yani gerçek vergi kaçak(çı)lığının- diğer ustalıklı aldatıcı hareketlerden farkı tespit edilmişse de, her ikisi için de “*fraud*” kelimesi kullanılmış, “*evasion*” kelimesi kullanılmamıştır. Zamanla İngilizcede bu kelimeler kısmen ayrılmıştır. Bununla birlikte, vergi dolandırıcılığı ile vergi kaçakçılığı ayırımı bazı dillerde hiç ortaya çıkmamıştır. Örneğin, Fransızca literatürde vergi dolandırıcılığı yani “*fraude fiscale*” her iki fiili kapsayacak şekilde kullanılmakta, diğer dillerde vergi kaçak(çı)lığı için kullanılan “*évasion fiscale*” ise vergiden kaçınma (ing. tax avoidance) anlamında kullanılmaktadır. Dolayısıyla bu dilde “*évasion fiscale*” ile “*évitement fiscale*” arasında da bir farklılık oluşmamıştır. Bazı ülkelerde ise dilde ayırım mevcut ise de mevzuatta değildir. Örneğin, İspanya’da her iki türden fiiller ortak “vergi suçu” (*delito fiscal*)<sup>63</sup> ismi altında düzenlenmiştir. Öte yandan dolandırıcılık, daha ustalıklı hareketler ve daha yoğun bir kasıt ile işlendiği için, özünde sadece ihmali bir hareket yatan kaçak(çı)lıktan daha ağır cezayı gerektiren bir suç olarak kabul edilmesi mümkün ise de bu durum da her ülkede böyle değildir. Örneğin, ABD’de “*fraud*”un suç teşkil eden ve etmeyen biçimleri (“*criminal*” ya da “*civil*”) bulunmakta iken “*evasion*” daima suçtur.

<sup>61</sup> Gelir vergisi 1799’da ilk kez yürürlüğe konmuş, 1816’da kaldırılmış; 1842’de tekrar yürürlüğe konmuştur. Mill’in eseri 1848 tarihlidir.

<sup>62</sup> Mill, **op. cit.**, s. 376.

<sup>63</sup> “*Fiscal*” aslında Latince devlet hazinesi anlamına gelen “*fiscalis*”den gelir ancak modern dillerde artık “vergiyle ilgili” anlamı kazandığı için “hazine suçu” yerine “vergi suçu” olarak çevirdik. “Mali suç” denirse de yanlış olmaz.

Türk hukukunda ise “vergi dolandırıcılığı” tabiri hiçbir zaman kullanılmamıştır. Osmanlı dönemi vergi kanunlarında vergi kaçakçılığı olarak adlandırılabilir fiiller genelde “saklamak” anlamındaki “ketm etmek” hareketiyle ifade edilirken, vergi dolandırıcılığı sayılabilecek fiiller ise genelde “hile (ya da hiyle) etmek” hareketiyle gösterilmiştir. Hile bazen anlamdaşları olan “*hud’a*” ve “*desise*” ile birlikte de kullanılmış, bu kullanımlar Cumhuriyet dönemi kanunlarına da taşınmıştır. Örneğin, 1926 tarihli Türk Ceza Kanunu’nda dört yerde “*hile ve huda*”, üç yerde “*hile ve desise*”, bir yerde sadece “*desise*”, dört yerde sadece “*hile*”, üç yerde “*gizlice veya hile ile*”, üç yerde “*aldatmak*”, altı yerde “*kandırmak*”, iki yerde “*sanıa*” ifadesi geçmektedir.<sup>64</sup> Bu kelime kalabalığına rağmen, aslında anılan kelimeler farklı anlamlara gelmez ve bazıları sırf kulağa hoş geldikleri için<sup>65</sup> birlikte kullanılmış gibi görünmektedir. Vergi Usul Kanunu 1949’da ilk yapıldığında ceza mevzuatındaki bu terim kirliliğinden sakınılmışsa da “*fraude*” ve “*évasion*” kelimelerinin aynı anlama geldiği zannedildiği için kaçak(çı)lık-dolandırıcılık ayrımı da yapılmamıştır. Ancak 1951’deki kanun değişikliğinde bir takım kaçakçılık fiilleri için adli ceza öngörülmüş ve bunlar “hileli vergi suçu” olarak adlandırılmıştır. Hileli vergi suçu tabirinin vergi dolandırıcılığı ile aslında aynı şeyi ifade ettiği söylenebilir.

Aslında VUK’taki suçların adının ne hileli vergi suçu olduğu dönemde ne de kaçakçılık olduğu dönemde, suç tanımındaki seçimlik hareketler yahut araç fiiller arasında “hile yapmak”, “dolandırmak” yahut “aldatmak” hareketlerine yer verilmemiştir. Sadece seçimlik hareketlerden biri, “muhasabe hilesi yapmak”tır. Fakat diğer seçimlik hareketlerin unsurları tarif edilirken kullanılan “yanıltıcı”, “sahte”, “gerçek olmayan” gibi sıfatların ve “tahrif etme”, “gizleme” gibi fiillerin de

<sup>64</sup> 2004 tarihli Türk Ceza Kanunu’nda ise yirmi yerde “hile” ve beş yerde “aldatma” ifadesi yer almaktadır. İki kelime yalnız dolandırıcılık suçunun tanımında bir arada kullanılmıştır. Md. 157: “*Hileli davranışlarla bir kimseyi aldatıp,...*” Bir başka deyişle, ceza mevzuatında terim kalabalığı büyük ölçüde ortadan kaldırılmıştır. Özel hukukta ise bu terimler zaten ceza hukukunda olduğu gibi topluca kullanılmıyordu. Örneğin, 1926 tarihli Borçlar Kanunu’nda iradeyi sakatlayan bir hal olarak düzenlenen “hile” (md. 28), 2011 tarihli Türk Borçlar Kanunu’nda “aldatma” adıyla düzenlenmiştir (md. 36). 1956 tarihli Türk Ticaret Kanunu’nda da hile ve aldatma kelimeleri farklı maddelerde tek başlarına kullanılmıştır. Yalnız 2011 tarihli Türk Ticaret Kanunu’nda kelime kalabalığı artmış “hile ve dolan” (md. 207), “yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı..., gerçeğin saklanmış bulunması” (md. 549) gibi ifadelerle yer verilmiştir.

<sup>65</sup> Tietze, halk ağzına “*hile hurda*” şeklinde geçen “*hile hud’a*” sözünün, aynı anlamdaki kelimelerden oluşan, *alliteratif* ve *labialisasyon*’a yönelmiş bir terkip olduğunu belirtmektedir. Bkz. Andreas Tietze, **Tarihi ve Etimolojik Türkiye Türkçesi Lügati**, Cilt: 2, Viyana: Verlag Der Österreichischen Akademie der Wissenschaften, 2009, s. 316. Bir başka deyişle, bu tür kullanımların, bir kelimenin peşi sıra çoğulunu söyleme şeklindeki ve genelde halk zekâsının resmî dili hafife yahut alaya alırken kullandığı, neyse ki mevzuata aktarılmamış, “hak hukuk”, “kayıt kuyut”, “şart şur(u)t” gibi kullanımlardan farkı yoktur.

mahiyeti itibariyle hileli birer davranış olduğu, buna mukabil sırf beyan etmemenin birçok dönemde ve halihazırda olduğu gibi suç teşkil etmediği düşünüldüğünde hileli vergi suçu ya da vergi dolandırıcılığı tabiri, aslında anılan suçları kaçak(çı)lığa göre daha iyi ifade etmektedir. Gerçekten özel norm olan VUK md. 359 olmasa idi, bu fiillerin bir kısmını -yarar sağlama yani bir anlamda vergi ziyayı yaratma şartıyla- kamu kurumları aleyhine nitelikli dolandırıcılık (TCK md. 158/e) kapsamında cezalandırmak mümkündü. Nitekim, birçok ülke sosyal güvenlik dolandırıcılığını vergi dolandırıcılığı ile birlikte özel olarak düzenlerken, Türkiye’de bir özel suç tipi olmadığı için konusu sosyal güvenlik primleri olan aldatıcı hareketler bu madde kapsamında kovuşturulmaktadır. Fakat hileli vergi suçları konusunda Milli Güvenlik Konseyi böyle düşünmemiş ve “*Suçun hilelisi, hilesizi olmaz.*”<sup>66</sup> (!) denilerek suçların adını “kaçakçılık suçları” olarak yeniden düzenlemiştir. Bu terminoloji günümüzde de muhafaza edilmektedir.

Hilenin ve dolandırıcılığın, “kanuna karşı hile yapmak” (*fr. fraude à la loi*) ve “kanunu dolanmak” (*ing. circumventing the law*) ile ilişkisi ise konumuz açısından büyük önem arz eder. Çünkü ilk ikisi vergi dolandırıcılığına ya da kaçak(çı)lığa işaret ederken, son ikisi aşağıda inceleyeceğimiz, suç teşkil etmeyen, vergiden kaçınma konusuna ilişkindir. Bu noktada hile kavramına ceza hukukunda verilen anlamın kanuna karşı yapıldığı varsayılan hileden farklı olduğunu ve kanuna karşı hilenin kural olarak dolandırıcılık suçu işlemek anlamına gelmeyeceğini belirtmek gerekir. Konumuz özelinde de bir vergiden kaçınma davranışı, kanuna karşı hile sayılsa bile vergi dolandırıcılığı sayılması için ayrıca bu suçun unsurlarının aranması gerekir. Bir başka deyişle, kanuna karşı hile yapmak ile vergi idaresine karşı hile yapmak ya da vergi idaresini aldatmak aynı şey değildir.

#### **d. Vergi Ziyayına Neden Olma**

Vergi kaçakçılığı ile yakın ilişki içinde olan kavramlardan biri de vergi ziyayıdır. Özellikle vergi ziyayı, mevzuattaki eski kaçakçılık tanımlarının bir parçası olduğu ve mevcut düzenlemede kaçakçılık suçunun bir unsuru olmaması eleştirildiği ve en önemlisi kaçakçılık, vergi ziyayına neden olma kabahatinin daha ağır idari para cezasını gerektiren nitelikli hali olduğu (VUK md. 344/2) için üzerinde durulmayı hak etmektedir.

<sup>66</sup> Bkz. **Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi**, Cilt: 2, 29ncu Birleşim, 29 Aralık 1980, s. 104.

Zayi olmak, “kaybolmak, ortadan kalkmak, elden çıkmak” anlamına geldiğine göre aslında henüz tahakkuk etmemiş yani varlık kazanmamış ve ele geçmemiş verginin zayi olmasının mümkün olmaması gerekir. Ancak mevzuatta öteden beri, tahakkuk etmesi gerekirken etmeyen vergilerin zayi olduğu kabul edilmiştir. Verginin zayi olması tabiri, 16. yy kanunlarında dahi mevcuttur: Trabzon Livası Kanunnamesi’nde öşrün (md. 8),<sup>67</sup> Ohri Kanunu’nda cizye ve ispençenin (md. 9),<sup>68</sup> Mısır Kanunnamesi’nde rüsumun (md. 27)<sup>69</sup> ve haracın (md. 31)<sup>70</sup> zayi olmasından bahsedilmektedir. Bu kanunların dilinde genelde ekilmesi gerekirken ekilmeyen araziden vergi alınamaması verginin zayi olması sayılmıştır. Vergilendirmenin modern usullerle yapılmaya başladığı daha yakın dönemlerde ise vergisini beyan etmeyerek eksik vergi tahakkukuna neden olmak, verginin zayi edilmesi anlamına gelmeye başlamıştır. Cumhuriyetin ilk dönem kanunlarında vergi ziyayı terimine bir tarifi yapılmaksızın birçok kanun hükmünde yer verilmiştir, ancak bunlar ilginç şekilde dolaylı vergilerle ilgili kanunlardır: 1926 Umumî İstihlâk Vergisi Kanunu, md. 12; 1926 Eğlence ve Hususi İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun, md. 17; 1927 Muamele Vergisi Kanunu, md. 14 vb. Dolaysız vergilerle ilgili kanunlarda ise genelde bir kavramlaştırma yapılmamış, beyanların tetkiki sonrasında “fark”, “fazlalık” yahut “noksanlık” bulunması halinde vergilerin zamlı olarak alınacağı belirtilmiştir. Yine bu kanunlarda vergi ziyasına neden olma için sıklıkla “mektumat” dendiği de görülebilmektedir. Bir başka deyişle, kaçakçılıkla vergi ziyasına neden olma arasında kavramsal bir ayrım yapılmamıştır. İstisnai bir hüküm olan 1926 Kazanç Vergisi Kanunu, md. 23’te ise “*Hazinenin ziyasını müeddi olacak mektumat*”tan bahsedilmektedir.<sup>71</sup> Bu hüküm de hem vergi ziyayı ile hazine zararının henüz ayrılmadığına işaret etmekte, hem de mektumatın (kaçakçılığın) vergi ziyasına neden olmayabileceğini göstermektedir.<sup>72</sup>

<sup>67</sup> Ömer Lütfi Barkan, *XV ve XVI ncı asırlarda Osmanlı İmparatorluğunda Zirai Ekonominin Hukuki ve Malî Esasları, Birinci Cilt: Kanunlar*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1943, s. 60.

<sup>68</sup> Ibid. s. 293.

<sup>69</sup> Ibid. s. 370.

<sup>70</sup> Ibid. s. 377.

<sup>71</sup> Bu kanundaki hukuka aykırı fiil isimlendirmelerinden ilginç bir tanesi de “vergiyi tenkis ettirmek”tir (md. 20).

<sup>72</sup> Dolaylı vergilere ilişkin dönem kanunlarında da vergi ziyayı, suçun bir unsuru değildir; yalnız vergi ziyayı oluşmuşsa ayrıca idari para cezası alınır. Bkz. 735 sayılı Umumî İstihlâk Vergisi Kanunu, md. 12; 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, md. 14.

Vergi ziyaının bir tanımının yapılması 1949 reformuyla birlikte gündeme gelmiştir. İlk VUK'un hükümet tasarısındaki kaçakçılık düzenlemesi içerisinde yer alan tanım, meclis komisyonu tarafından müstakil bir maddeye alınmıştır. Kanunun bu şekilde yasalaşan 321. maddesine göre;

*“Vergi ziyayı, mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*

*Bu gibi hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi vergi cezasını kaldırmaz.”*

Bu düzenlemenin asıl tanımın yer aldığı ilk fıkrası bugünkü 341. maddede halen muhafaza edilmektedir. Yalnız maddenin 2. ve 3. fıkraları aşağıdaki hali almıştır:

*“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 ziyayı hükmündedir.*

*Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.”*

Böylece mükellefin kayıtlarında yahut beyanlarında, kasten yahut taksirle, yaptığı her türlü yanlışlık, bir verginin eksik tahakkuk ettirilmesine yahut haksız yere iade alınmasına sebep olduğunda vergi ziyayı sayılacaktır.

İlk VUK'un hükümet tasarısında vergi cezalarının türleri olan kaçakçılık ve kusur için, “Kaçakçılık kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.” (md. 320) ve “Kusur, ihmal yüzünden ...vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.” (md. 327) şeklinde tanımlar yapılmış; bir başka deyişle kaçakçılık vergi ziyasına neden olmanın kasıtlı hali, kusur ise taksirli hali olarak düzenlenmişti. Ancak tasarı yasalaşırken, kaçakçılık yalnız belli hareketlerle ve “vergiyi kaçırmak kastı ile” vergi ziyasına neden olmak (md. 324), kusur ise geri kalan biçimlerde vergi ziyasına neden olmak (md. 329) şeklinde tanımlanmıştır. Bir başka deyişle, kaçakçılık o tarihte, bugün yalnız vergi ziyasına neden olma adıyla bildiğimiz kabahatin (VUK md. 344) bir türü

olmuştur. Zaman içinde ayırıcı özelliği vergi ziyanının yokluğu olan usulsüzlükten<sup>73</sup> farklı olarak, kaçakçılık, kusur, ağır kusur gibi türleri olan vergi ziyanına neden olma kabahatleri ortaya çıkmış; ancak 1998’de bu kabahatlerin tamamı, vergi ziyaı cezası adı altında birleştirilmiştir.

Mevcut VUK md. 344’e göre ceza için vergi ziyanının ortaya çıkmış olması yeterlidir. Bu kabahat, birçok ülke kanunundaki düzenlemelerden ve Türk gümrük mevzuatındaki gümrük vergisinin ziyanına (kaybına) neden olunması kabahatlerinden (GK 234 vd.) farklı olarak, serbest hareketli olarak düzenlenmiştir; yani kabahatin oluşumu için vergi ziyanına herhangi bir şekilde neden olunması yeterlidir.

Bugün kaçakçılık olarak bildiğimiz hareketler ilk defa 1951 yılında “hileli vergi suçları” adıyla suç olarak düzenlenirken, vergi ziyaı da yaptırımı idari nitelikli olan kaçakçılığın tanımına dahil edilmiştir: “*Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesidir.*” Hileli vergi suçlarının ise yalnız bir kısmının unsurları arasında açıkça vergi ziyaı denmese de “*verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya noksan tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verme*” şeklinde bir ifadeyle vergi ziyaı suçun bir unsuru sayılmıştır. Ancak 1998 yılında 4369 sayılı Kanun’la yapılan değişikliklerle vergi ziyaı neticesi, suçların bir unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Halen VUK md. 359’daki suçların oluşması için vergi ziyanının ortaya çıkmasına gerek bulunmamaktadır. Yalnız seçimlik hareketlerden çift defter tutma fiili bakımından fiilin matrahın azalmasını doğuracak şekilde olması aranmaktadır. Suç tipinin oluşumu bakımından -tartışmalı tek seçimlik hareket hariç- vergi ziyaı aranmaması nedeniyle, ortada kaçırılan [sic] bir vergi olmadığı içins suçların adının yeniden hileli vergi suçu olarak değiştirilmesi önerilmiştir.<sup>74</sup>

#### **e. Vergiden Kaçınma**

Bazı hukuki ve yarı hukuki<sup>75</sup> kavramların Türk hukuk ve maliye literatürü ile uygulamasında son derece özensiz ve hatta gayriciddi biçimde kullanılmasına şaşırmamak elde değildir. Bu türden kavramların bir grubunu Vergi Usul

<sup>73</sup> Bugün Gümrük Kanunu’nda da kabahatler “*Vergi Kaybına Neden Olan...*” (md. 234 vd.) ve “*Usulsüzlük*” (md. 239 vd.) şeklinde iki grup halinde düzenlenmiştir.

<sup>74</sup> Elif Sonsuzoğlu, “Kaçakçılık Suçlarının Oluşmasında Vergi Ziyaı Şart mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 18, Sayı: 210, Haziran 2010, s. 28.

<sup>75</sup> Bunlara ya da en azından bazılarına sözde (*pseudo*) hukuki de denilebilir.

Kanunu'nun 3. maddesi<sup>76</sup> etrafında dönen tartışmalar sırasında sürekli işitmek mümkündür. Peçeleme, kanuna karşı hile, vergi planlaması, özün önceliği, gerçek mahiyet, matrahın aşındırılması, ekonomik yaklaşım vs. gibi tamamı yabancı dillerden<sup>77</sup> çeviri yoluyla ve ne yazık ki oldukça sistemsiz şekilde dilimize giren söz konusu kavramların tamamını kendisi de bu kavramlardan olan “vergiden kaçınma” başlığı altında ele alabiliriz. Esasen vergiden kaçınmanın tanımı yahut kapsamı konusunda dünyada halen bir uzlaşa bulunmamaktadır ve bu tanımı yapmakta yaşanan zorlukları ele alan Guttman'ın vardığı sonuç, bu tanımlama işinin “*her ülkenin kültürü, tarihi, hukuk sistemi ve siyasetine bağlı bir süreç*” olduğu ve bu konuda yabancı vergi modellerinden “iktibas”ın haklı bir gerekçesi bulunmadığıdır.<sup>78</sup>

Vergiden kaçınma olgusu, ülkemizde Vergi Usul Kanunu'nun Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile beraber ilk kez yasalaştığı 1949 reformu sırasında dahi gayet iyi bilinen bir olgudur. Sistemin mimarlarından Ali Alaybek bunun tarifini şu şekilde vermektedir:

<sup>76</sup> Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat:

**Madde 3 –**

**A) Vergi kanunlarının**

**uygulanması** : Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.

**B) İspat**

: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

<sup>77</sup> Peçeleme ve ekonomik yaklaşım (*alm. wirtschaftliche Betrachtungsweise*) Almanca literatürden (Bkz. Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Filiz, 1989, s. 46 vd.) diğerleri İngilizce literatürden aktarılmış ancak bu kavramların Türk hukukunda -VUK md. 3'ün 1980 yılında kanunlaşması öncesi ve sonrasında- özel bir anlamının olup olmadığı tartışılmamıştır.

<sup>78</sup> Daniel Gutmann, “Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması”, çev. Selçuk Özgenç, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, İstanbul: Beta, 2014, s. 11-12.



“...muvazaalı muamelelerle vergiden kaçınmağa vergi lisanında ‘fraude legale’,<sup>79</sup> ‘évasion légitime’ yani meşru veya kanuni vergi kaçakçılığı denir.”<sup>80</sup>

İlk Gelir Vergisi Kanunu’nun gerekçesinde ise daha doğru olarak muvazaa unsuruna yer verilmeden, kaldırılan kazanç vergisinin “kanunun hudutları dâhilinde kalmak şartıyla kaçakçılığa bünyesi icabı müsait olduğu” belirtilmiş ve böyle vergi hasılatını kanuni yoldan düşüren fiiller “kanuni kaçakçılık”<sup>81</sup> olarak adlandırılmıştır.<sup>82</sup> Burada sözü edilen ‘kanuni kaçakçılık’,<sup>83</sup> aslında vergiden kaçınmadan başka şey değildir.<sup>84</sup>

<sup>79</sup> Alaybek’in Fransızcadan verdiği bu örneği kanuni kaçakçılık yerine kanuni dolandırıcılık ya da kanuni hile olarak Türkçeye çevirmek lazım gelir. Nitekim bizim kanuna karşı hile dediğimiz terimin Fransızcası “fraude à la loi”dır.

<sup>80</sup> Alaybek, **Gelir Vergisi Davamız**, Ankara: Yeni E-konomi, 2017, s. 65. Alaybek, bazı misallerini de verdiği vergiden kaçınmanın ülkede çok yaygın olduğunu ve hatta vergiden kaçınmayan tüccarların parmakla gösterilebilecek kadar az olduğunu, fakat o günün vergi rejimi dahilinde bu durumla bazen mücadele edilemediğini bazen de mücadele edilmesinin doğru olmadığını, yine de milli ekonominin gelişmesi üzerinde oldukça tahrip edici etkileri bulunduğunu ifade etmektedir. Ibid.

<sup>81</sup> Yine 1940’lı yıllara ait bazı İngilizce yayınlarda da “legal evasion” tabiri geçmektedir. Örneğin; A. Farnsworth, ““Legal Evasion” of Taxation”, **The Modern Law Review**, Vol. 6, No. 4 (Dec., 1943), s. 243-245; A. Farnsworth, “Legal Evasion of Taxation and Mens Rea”, **The Modern Law Review**, Vol. 10, No. 4 (Oct., 1947), s. 429-432. Türkçe literatürde de uzun süre bu fiiller “meşru kaçakçılık” olarak anılmaya devam etmiştir: “(G)elir vergisine tabi olmamak için muayyen hadden fazla alış ve satış yapmamak hadisenin vukuundan kaçınmadır; meşru kaçakçılıktır.” Şahabettin Acar, **Hesap ve Muhasebe Yolu ile Yapılan Vergi Kaçakçılığı - Vergi Hilesi ve Meydana Çıkarılması Usulleri**, İstanbul: İnkılâp Kitabevi, 1958, s. 14.

<sup>82</sup> Gelir Vergisi Kanunu tasarısı ve Geçici Komisyon raporu (1/171), s. 7. Ekinde yer aldığı tutanak dergisi için bkz. **TBMM Tutanak Dergisi**, Cilt 18, Dönem VIII, Toplantı 3, Yirmi sekizinci Birleşim, 29.4.1949. Vergiden kaçınmanın o günkü adı olan kanuni kaçakçılığa, gerekçede şu örnekler verilmiştir: “Ferdî teşebbüsten şirket halinde teşebbüslere kaymak ve bunların içinden bilhassa vergi nispeti en düşük kademedede sabit olan «Eşamlı Şirket» şeklini tercih etmek, alım satım işlerinde araya iratlı mükellefler koymak suretiyle kazancın mühim bir kısmını bunlara aktarmak, işletmeye dâhil bina ve tesisat ve emsali gayrimenkulleri yüksek bedellerle kiralanmış gibi göstermek.” (Ibid.) Aslında burada sayılan örneklerden şirketleşmeyi vergiden kaçınma olarak saymak zordur, çünkü şirketleşmeyle elde edilen vergisel sonuç kanun koyucunun gözünden kaçan ya da amacından farklı bir sonuç olmasa gerektir. Kezâ, kira bedelini olduğundan yüksek göstermeyi de idareyi yanıltmaya yönelik bir fiil olduğu için esasen kaçakçılık saymak gerekir.

<sup>83</sup> Geçici Komisyon raporunda ise kaçakçılığın meşru ve hileli şekillerinden bahsedilmektedir ki burada bahsi geçen ‘meşru kaçakçılık’ da vergiden kaçınma olmalıdır: “Kazanç Vergimiz, verimliliği düşük olan bir vergidir. Bunun başlıca sebepleri, vergi mezuunun dar olması, aynı mevzu dâhilinde nispetleri çok farklı olan çeşitli mükellefiyet şekillerinin yanyana yürümesi ve nihayet verginin meşru ve kısmen de hileli şekillerde geniş ölçüde kaçırılmasıdır.” Bkz. Ibid. s. 45.

<sup>84</sup> Dikkate değer ki gerekçede “vergiden kaçınma” tabiri de geçmekte ancak sanki ‘kanuni kaçakçılık’ ile kanun dışı kaçakçılığın ortak adı olarak kullanılmaktadır: “Mükellefler aşırı ve haksız olduğunu hissettikleri bir vergi karşısında, iktisadi varlıklarını muhafaza edebilmek endişesi ile, kanunların hudutları içinde kalarak, ve hattâ bazan bu hudutları aşır açık vergi kaçakçılığına başvurarak, vergiden kaçınma imkânlarını ararlar ve çok defa bu imkânları bulurlar.” Bkz. Ibid. s. 36-37 Bir başka yerde ise büyük işletmelerin “gayritabii surette bölünmesi” bugünkü anlamına daha benzer şekilde bir vergiden kaçınma yolu olarak gösterilmiştir: “Bu yüzden tüccarın büyük kısmı iratlı mükellefiyete kaçmakta, bu vaziyet ise, ticari ve sinai işletmelerin büyümesine ve iktisaden gelişmesine mâni olmakta, hattâ birçok büyük işletmelerin gayritabii surette bölünmesine ve borçlanmasına sebebiyet vermektedir. ... İşlerinin icabı iratlı mükellefiyete kaçmıyan, veyahut başkaca vergiden

Verilen muğlak tanımlardan anlaşılacağı üzere, vergiden kaçınma (*ing. tax avoidance*) ile vergi kaçakçılığı (*ing. tax evasion*) arasındaki tek fark, vergiden kaçınmanın hukuka uygun, vergi kaçırmanın ise hukuka aykırı oluşudur. Bir başka deyişle, mükellef, -sözde kanun boşluğu olarak ifade edilen durumlar da dâhil olmak üzere- kanunun kendisine sağladığı bütün imkânlardan yararlanarak mümkün olduğunca az vergi ödediğinde vergiden kaçınmış; ancak vergi kanunlarının açık hükümlerini ihlâl ederek yahut vergi idaresini aldatarak ödemesi gereken vergileri ödemediğinde vergi kaçırılmış (daha doğrusu vergiden kaçmış) olur. Kural olarak hukuka uygun olan vergiden kaçınmanın kaçınma karşıtı kurallar ihdas edilerek yasaklanması mümkündür.

Vergi yükümlülüğünden kurtulma mahiyetindeki bu iki hareketin biri meşru hatta ticari hayatın bir gereği sayıldığı, diğeri ise suç teşkil ettiği için kaçınmanın kaçakçılıkla ilişkisini ortaya koymak bu çalışma açısından önem arz etmektedir. Hemen ifade edelim ki bu iki olgunun kavramlaştırılması ve birbirinden farklı terimlerle ifade edilmesi ilk önce İngilizce literatürde başlamıştır ve aslında bu iki kavramı karşılayan İngilizce terimlerin sözlük anlamları Türkçedekilere göre birbirine daha yakındır. Çünkü yukarıda da açıkladığımız üzere Türkçedeki karşılığı vergi kaçakçılığı olan “*tax evasion*” terimi aslında vergi kaçırmak değil, vergiden kaçmak anlamına gelmektedir. Bu bakımdan, bir yükümlülüğünden kaçmak anlamındaki “*to evade*” fiili ile kaçınmak anlamındaki “*to avoid*” fiili birbirine çok yakın anlamlar taşıdıkları halde ilkinin çok ağır cezalar gerektiren fiilleri tanımlamak için, ikincisinin ise hukuken izin verilen fiilleri tanımlamak için kullanılması dikkate değerdir.<sup>85</sup>

Kendilerine bağlanan hukuki sonuçlar çok farklı olmasına rağmen bu iki kelimenin ifadelerinin benzer oluşu ve bu benzerliğin özellikle vergi etiği açısından pozisyon almayı zorlaştırması, vergiden kaçınma yerine başka isimlendirmeler yapılmasına neden olmuştur. Vergiden kaçınmayı her basiretli tacirin tercih edeceği bir kanuni hak olarak kabul edenler, *tax planning* (vergi planlaması), *tax structuring* (vergi yapılandırması), *tax mitigation* (verginin hafifletilmesi), *tax efficiency* (vergi

---

*kaçınma imkânı bulamıyan, ferdî teşebbüs sahipleri, bir taraflı olan çok ağır bir vergi yükü altında, iktisaden çalışamıyacak bir hale girmektedirler.”* Bkz. Ibid. s. 11.

<sup>85</sup> “Evasion” ve “avoidance” kelimelerinin birçok sözlükte eş anlamlı olarak gösterildiği, günlük kullanımda aralarında yalnız bir koyuluk farkı olduğu, fakat bu koyuluğun gelir vergisi yorumunda temel bir fark haline geldiği hk. bkz. Montgomery B. Angell, “Tax Evasion and Tax Avoidance”, *Columbia Law Review*, Vol. 38, No. 1, (Jan., 1938), s. 81.

verimliliği), *tax optimization* (verginin en uygun hale getirilmesi) ya da *tax minimisation* (verginin asgaride tutulması) gibi, yapılan uygulamanın ticaret hayatının bir gereği olduğunu vurgulayan tabirler kullanılmaktadırlar.<sup>86</sup> Çünkü kanunun izin verdiği yerde artık bir yükümlülük yoktur ve olmayan bir yükümlülüğten kaçınılması da mümkün değildir. Karşı tarafta ise vergiden kaçınmanın vatanseverlik duygularıyla ve toplumsal sorumluluklarla bağdaşmayacağını öne süren söyleme uygun olarak, kaçınma yerine, daha küçük düşürücü –belki Türkçeye “vergiden kaytarma” şeklinde çevrilebilecek- “*tax dodging*”, “*tax shunning*” ve “*tax shirking*” gibi tabirlere rastlanmaktadır. Ancak etik yönden yapılan değerlendirmeler ne olursa olsun bu davranışların tamamı öğretide ve kimi hukuki metinlerde vergiden kaçınma (*tax avoidance* ya da nadiren *tax elusion*) olarak ele alınmaktadır ve fiil, vergi dolandırıcılığı (*tax fraud*) ya da kaçakçılığı (*tax evasion*) boyutuna ulaşmadığı müddetçe genelde hukuka aykırı sayılmamaktadır.

Bununla birlikte, vergiden kaçınmanın hukuka aykırı sayıldığı ya da kılındığı durumlar da vardır. Vergiden kaçınmanın engellenmesi ya da sınırlandırılması yönünde iki hukuki eğilim ortaya çıkmıştır: Bunlardan ilki, ABD ve Birleşik Krallık’ta 20. yy’ın ilk yarısında yargısal içtihatlarla yansıyan, vergiden kaçınmanın hukuki işlem ve yasaların yorumlanmasına yönelik bazı yorum yöntemleri ile engellenmesi eğilimidir. İkincisi ise 20. yy başında erken bir örneği Almanya’da görülen ve ancak 21. yy’da ABD ve Birleşik Krallık’ta denenmeye başlanan, kanunda açıkça vergiden kaçınmayı engelleyici kaçınma karşıtı kurallara (*ing. anti-avoidance rule*) yer vermek eğilimidir. Bu kurallar belirli hukuki işlemlere özgü özel kaçınma karşıtı kurallar (*ing. specific anti-avoidance rule, SAAR*) olabileceği gibi, bütün hukuki ilişkilerde uygulanma kabiliyeti bulunan genel kaçınma karşıtı kural (*ing. general anti-avoidance rule, GAAR*) mahiyetinde de olabilirler. Ancak Türk hukukunda genelde vergi güvenliği müessesesi olarak anılan vergiden kaçınma

<sup>86</sup> Örneğin; *IRC v. Willoughby* davasında Lord Nolan, vergiden kaçınma (*tax avoidance*) ile verginin hafifletilmesi (*tax mitigation*) terimlerini ayırmakta ve vergiden kaçınmaya daha kötü bir anlam yüklemektedir: “*Vergiden kaçınma, verginin hafifletilmesinden ayırtedilmelidir. Vergiden kaçınmanın esas özelliği, mükellefin vergi yükümlülüğünü Parlamento’nun indirime hakkı olan mükelleflerin katlanmasını amaçladığı ekonomik sonuçlara maruz kalmadan azaltmasıdır. Verginin hafifletilmesinin esas özelliği ise mükellefin vergi kanunlarınca kendisine sağlanan mali olarak cazip bir seçenekten yararlanması ve Parlamento’nun bu seçenekten yararlanmaya hakkı olan mükelleflerin katlanmasını amaçladığı ekonomik sonuçlara gerçekten katlanmasıdır.*” Bkz. *Commissioners of Inland Revenue v Willoughby* [1997] STC 995.

karşıtı kuralların ihlal edilmesi, mutlaka suç işlendiği anlamına gelmez.<sup>87</sup> Özellikle özün biçime önceliği prensibini bir genel suistimal önleme hükmü<sup>88</sup> haline getirmek isteyen VUK md. 3/B'nin kanun boşluklarını doldurmaya yarayan bir hüküm olmadığı<sup>89</sup> ve kanunda öngörülmeleyen bir verginin tarhına bile imkân vermeyeceği düşünüldüğünde soyut olarak VUK md. 3/B'ye aykırı addedilen davranışların VUK md. 359 açısından gerçeğe aykırılık, sahtelik yahut hilenin varlığını tek başına göstermesi mümkün değildir. Esasen Türk hukukunda VUK md. 359'un kazuistik yapısı nedeniyle çoğu defa kaçınma karşıtı kurallara yahut vergi güvenliği müesseselerine aykırı davranışlar yalnız idari nitelikli vergi ziyayı cezasını gerektirirler.

## B. Kanun ve Politika Yapıcıların Kavrama Yaklaşımı

Vergi, uzun zaman boyunca bugün kısaca ekonomi dediğimiz ekonomi-politiğin konusu olarak kalmış ve “*économie politique*” tabirinden de anlaşılacağı üzere genelde politika çerçevesinde ele alınmış ve politik teorileri iktisatçı ve maliyeciler tarafından oluşturulmuştur. Bir hukuk dalı olarak “vergi hukuku”ndan bahsedilmesi ve hukuk formasyonuna sahip kişilerce çalışılmaya ve ayrı bir hukuk disiplini haline getirilmeye başlaması Avrupa’da 1920’lerden, Türkiye’de 1950’lerden sonradır. Ülkemizde vergi konuları hukuk fakültelerinde Darülfünun’un kuruluşundan beri müfredatta uzun süre “maliye ilmi” adı altında maliyeciler tarafından okutulmuş, 1933 Üniversite Reformu’ndan hemen sonra politik sebeplerle Almanya’dan Türkiye’ye gelen ve o tarihte ayrı bir iktisat fakültesi olmadığı için hukuk fakültesinde görev alan çok sayıdaki Alman iktisatçıdan Fritz Neumark, bir yandan hukuk fakültesinde bu maliye derslerini okuturken diğer yandan ilk iktisat fakültesinin açılışına öncülük etmiş; sonraki dönemde ise Türk vergi hukukunun kurucu metni sayılabilecek ve vergi kaçakçılığı suçlarının yer aldığı Vergi Usul Kanunu’nun yapılışında da yine öncü bir rol üstlenmiştir. Özetle, Vergi Usul Kanunu’ndan önce Türkiye’de bir vergi hukuku disiplininin bahsetmek olanaklı

<sup>87</sup> Bu nedenle “ülkemizde sık rastlanan vergi kaçırma eylem türleri” başlığı altında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının sayılması (Bkz. Faruk Güçlü, Fevzi Engin, **TCK Açısından Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Ankara: Ürün, 2019, s. 129) hatalıdır. Eğer ilişkili işlemler arasındaki işlemler sırasında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmamış ise hareket VUK md. 359 açısından tipik değildir. İlişkili kişiler arasındaki bedelin emsaline uygun olmaması da tek başına muhasebe hilesinin varlığını göstermez.

<sup>88</sup> Billur Yaltı, “VUK md. 3B’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 262, Temmuz 2010, s. 11.

<sup>89</sup> Ibid. s. 13.

değildir ve bu kanun da maliyecilerin elinden çıkmıştır. Vergi hukukunun akademik bir alan olarak kendini kabul ettirmesinden sonra ise ceza hukukundaki “tipiklik” kavramının “vergiyi doğuran olay” biçiminde ödünç alınması gibi istisnalar dışında yeni soyutlamalar üretmekten kaçınılmış, ceza hukukuna göre daha az sistematik, kendi yöntemlerini oluşturmaktan çok genel hukukbilim yöntemlerine yaslanan bir metodoloji kullanılagelmıştır. Bu bağlamda hukukbilimde hukuki pozitivizmin güçlenmesine paralel olarak politikanın vergi hukukundan dışlanmaya başladığı söylenebilir ancak özellikle “vergiden kaçınma” konusunun daima vergi hukukunun en önemli meselelerinden biri olması ve Vergi Usul Kanunu’na 1980’de eklenen 3. madde ile kanunun “ruh”unun ve “iktisadi, ticari ve teknik icaplar”ın bir hüküm kaynağı sayılması ile vergi politikası vergi hukuku metodolojisine yeniden güçlü biçimde dahil olmuştur.

Ceza hukuku ise aydınlanmadan sonra derhal hukukçular elinde sistemleşmeye başlamıştır. Ceza kanunları kodifiye edilirken, bu yeni kanunlardaki suçların incelenmesi, hızla mevzuat şerhinden, analitik incelemeye dönüşmüş, böylece yaygın inceleme yöntemi suçu “unsur”larına ayırarak incelemek haline gelmiştir. Özellikle Alman öğretisi, 20. yy başından itibaren suçu bir “tip” olarak kabul etmiş ve bu tipik davranışın incelemesini “suç teorisi” denilen kapalı bir sistem haline getirmeye çalışmıştır. Vergi teorisinden en önemli farkı, suç teorisinden “politika”nın tamamen dışlanmış olmasıdır. Bir başka deyişle, klâsik suç teorisinde “olan” (“is”) ile “olması gereken” (“ought”) kesin bir şekilde birbirinden ayrılmıştır. Diğer yandan keyfî yargı kararlarına karşı mücadelenin ve tamamen objektif bir hukuk arayışının sonucu olarak hukuk disiplininin genelinde de hukukî pozitivism baskın anlayış haline gelmiş, böylece hukukbilim (jurisprudence), başta ahlâk ve siyâset olmak üzere, “kendine yabancı” unsurlardan arındırılmak istenmiştir. Bu bağlamda, ceza hukukunun, suç teorisi sayesinde hukuki pozitivismi en ileriye taşıyan hukuk dalı olduğu söylenebilir. Ancak Vergi Usul Kanunu yapıldığı dönemde Türk ceza hukukçuları, suçun “unsur”larından bahsediyor iseler de henüz yayınlarda Almanların suç teorisi gibi ceza hukukunun bütün genel hükümlerini kapalı bir sistem halinde ele almaya çalışan bir yaklaşım yoktu. Bu yolda belki ilk yayın olarak kabul edilebilecek Kunter’in Suçun Kanunî Unsurları Nazariyesi, 1949’da Vergi Usul Kanunu ile aynı sene yayımlanmıştır. Öte yandan Alman ceza hukukçuları 1950’lerde, dünyadaki genel hukuki pozitivism eğiliminden farklı olarak,

Almanya'ya özgü sebeplerle, hukuki soyutlamaların sayısını daha da artırmış ve suç teorisini tamamen içine kapalı hale getirmiştir. Bu yaklaşımlar mevcut Türk Ceza Kanunu'nun kabul edildiği 2005'ten sonra Türkiye'deki çalışmaları da etkilemiştir.

Şüphesiz ki vergi kaçakçılığı suçlarının ilk kodifikasyonu sırasında Türkiye'de vergi hukukunun henüz disiplin haline gelmemiş yahut ceza hukukunda suçların bugünkünden farklı yöntemlerle çalışılıyor olması bugün bu suçları çalışırken bizi yöntem bakımından sınırlayacak bir husus değildir. Hatta yöntem konusunda bugün genel kabul gören yaklaşımdan kısmen ayrılacak olmamızı da burada açıklamak isteriz: Türk ceza hukuku çalışmalarında öteden beri suç tipi incelemelerinin, suç teorisi ile sınırlı tutulması eğilimi vardır. Ancak hem genel hukukbilimde hem de ceza hukukbilimindeki gelişmeler bu yaklaşımı değiştirmeyi gerekli kılmaktadır:

Genel hukukbilimde Hart'ın anladığı şekliyle hukuki pozitivizme Dworkin'den önemli bir itiraz gelmiştir: Hakimler, “zor davalar”da (*ing. hard cases*) istesek de istemesek de politikayı dikkate almaktadır. Öyleyse, politikayı -ki konumuz özelinde bu sadece suç ve ceza politikası değil, aynı zamanda vergi politikasıdır- hukuk dışı kabul etmek yerine kullanımının metoda bağlanması gerekmektedir.

Ceza hukukbiliminde ise politika ile suç teorisi uzlaştırılma yoluna gidilmiştir. Son elli yılın muhtemelen en etkili ceza hukukçusu olan Roxin, 1970 tarihli “Ceza Politikası ve Ceza Hukuku Sistemi” (*alm. Kriminalpolitik und Strafrechtssystem*) adlı çalışmasıyla ceza dogmatigi yerine ceza politikasını önceleyen, daha doğrusu ceza politikasını ceza dogmatiginin içine katan bir yaklaşım geliştirmiş ve sonraki yıllarda bunu izleyen çalışmalarıyla ceza hukukunun odağını önemli ölçüde suçun yapısına ilişkin tartışmalardan uzaklaştırmıştır. Bu kitabın İspanyolca çevirisinin 2000 yılında yapılan yeni bir baskısına yazdığı önsözde müellif, otuz sene önce bu kitabı yazdığında ceza hukukunu sistemleştirmeye yönelik illiyetçi ve amaççı çabalara yani ontolojik temelli teorilere, ceza hukuku sistemini ceza politikası değerlendirmelerine yönlendirecek normatif bir anlayışla karşı çıkmak istediğini, o günden beri de bu yolda devam ettiğini söylemektedir.<sup>90</sup> Bu yaklaşım yine hem kendi ülkesinde hem yurtdışında takipçisi çok olan bir başka ceza hukukçusu Günther Jakobs tarafından daha radikal bir hale getirilmiştir. Jakobs kitabının 1983 tarihli ilk

<sup>90</sup> Claus Roxin, **Política Criminal y Sistema del Derecho Penal**, çev. Francisco Muñoz Conde, Buenos Aires: Hammurabi, 2002, s. 8.

baskısının girişinde önceki dönemin otoritesi Welzel'e tarizde bulunduktan sonra *"Burada yollar ayrılıyor. Ontolojik ceza dogmatigi çöktü."* der ve kendi yaklaşımını *"Bu bakış açısında, ...illiyet, kabiliyet, ehliyet, kusur vb. kavramlar hukuk öncesi içeriklerini yitirir ve sorumluluğun derecesini belirleyen kavramlara dönüşür. Bu kavramlar, ceza hukuku için düzenleyici modeller sunmazlar, yalnızca ceza hukuku düzenlemeleri bağlamında ortaya çıkarlar."* şeklinde açıklar.<sup>91</sup> Esasen her iki müellif de kitaplarında suçu, suç teorisi yöntemiyle incelemeye devam etmiştir ancak yapı yerine içeriğe odaklanmışlar ve aynı kategorileri yeni bir içerikle ele almışlardır. Jakobs, *"Amaç yürürlükteki ceza hukukunun (her zaman tamamen başarılmasa da) en uygun şekilde sistematizasyonudur."*<sup>92</sup> derken "sistem"den vazgeçmediğini ortaya koyar ancak vurgu yaptığı şey sistem değil, sistematize edilecek ceza hukukunun "yürürlükte" (geçerli, mevcut, uygulanabilir) olma vasfıdır. Bir başka deyişle, normlar, kendilerinden önce oluşturulmuş bir sistem yahut teoriye göre anlamlandırılmayacak; anlam ya da sistem var olan normlardan çıkarılacaktır. Jakobs ceza hukukbilimindeki bu paradigma değişikliğini suç teorisinin bütün kavramlarının cezanın amacı ve ceza hukukunun işlevi çerçevesinde anlamlandırılmaya başlandığı şeklinde açıklar: *"Yalnızca ceza dogmatiginin açıkça bir öz ve -daha muğlak olarak- (objektif mantıkçı, hukuk öncesi) bir yapı atfettiği kusur ve hareket kavramları (ve soyutlamanın daha alt seviyesindeki diğer birçokları) ceza hukukunun amacını dikkate almaksızın haklarında hiçbir şey söylenemeyen kavramlara dönüşmedi, yüklenen öznenin bile işlevselci bir kavram olduğu ortaya çıktı. ...Eğer ceza dogmatigi konularının özünden (ya da yapısından) değil de ceza hukukunun amacından hareket edilirse, bu [bizi] kavramların (yeniden) normativizasyonuna götürür. Bu bakış açısında, özne bir olayı gerçekleştirebilen ya da engelleyebilen biri değil fakat ondan sorumlu olabilen kişidir. Aynı şekilde, illiyet, kabiliyet, ehliyet, kusur vb. kavramlar hukuk öncesi içeriklerini yitirir ve sorumluluğun derecesini belirleyen kavramlara dönüşür. Bu kavramlar, ceza hukuku için düzenleyici modeller sunmazlar, yalnızca ceza hukuku düzenlemeleri bağlamında ortaya çıkarlar."*<sup>93</sup>

Politikanın ceza hukuku metodolojisine dahil edilmesi, doğal hukuk anlayışına yahut ahlakçı yaklaşımlara dönüş değildir; ceza hakimine keyfi karar verme

<sup>91</sup> Günther Jakobs, **Derecho Penal Parte General**, çev. J. Cuello Contreras, J. L. Serrano González de Murillo, Madrid: Marcial Pons, 1997, s. IX-X.

<sup>92</sup> Ibid. s. X.

<sup>93</sup> Ibid.

konusunda bir ruhsat da sağlamamaktadır. “Kanun” nasıl pozitivist yöntemlerle çalışılabilirse, “politika” da çalışılabilir; hâkimin normu yorumlarken politikayı nasıl kullanacağını metotları geliştirilebilir. Kaldı ki her türlü meşru kamu politikasının kaynağı her şeyden önce -zaten hukuki olmaktan ziyade politik bir metin olan- Anayasa’dır. Anayasa’nın kanunlardan üstün olduğu konusunda ise bir tartışma bulunmamaktadır. Bu bağlamda normların yorumlanmasında politikanın gözetilmesi, Anayasa’nın ceza davalarında doğrudan uygulanabilirliğini artıracaktır. Sözelimi “mali güce göre vergileme” Anayasa’nın da kabul ettiği (AY md. 73) bir politikadır. Bu politikanın herhangi bir ceza normunun yorumu faaliyeti sırasında kullanılması meşrudur. Her halükârda hakimlerin kanunun açık olmadığı davalarda hüküm kurarken sırf kendi vicdanları yerine hukuk sistemi içinde meşru olduğu rasyonel şekilde gerekçelendirilebilecek kamu politikalarını gözetmeleri, kabul etmeseler bile tartışmaları yaptıkları yorum faaliyetinin niteliği yükselecektir Vergi kaçakçılığı suçlarını da birer suç tipi olsalar da sırf ceza hukukunun kavram ve yöntemleriyle anlamak mümkün değildir; en başta vergi hukukunun birikiminden yararlanmak gerekmektedir. Vergi hukuku ise hiçbir zaman ceza hukukunda olduğu kadar bir teori-politika ayrışması yaşamamıştır. Vergi hukuku, idare hukukunun içinden çıkmıştır. Her ne kadar “*Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz.*” (AY md. 125/4) ise de bahsedilen hukuka uygunluğun büyük ölçüde içtihadî bir hukuk alanı olan idare hukukuna uygunluk olması ve içtihadî olarak geliştirilen idari işlem teorisinin idari işlemin beş unsurundan birini “kamu yararı” olarak kabul etmesi ve kamu yararının yine içtihadî olarak takdir edilecek olması gerek idare gerek vergi hukukunda kamu politikasını kamu hukukundan ayrı düşünmeye imkân vermemektedir. Öte yandan vergi davaları, özellikle vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın tartışıldığı davalar, genelde Dworkin’in zor dava dediği davalardandır. Bu davaların çözümünde suç teorisi ve idari işlem teorisi gibi analitik inceleme yöntemleri yetersiz kalmaktadır. Bu bakımdan vergi kaçakçılığını önce suç ve ceza politikası ile mali politikalar çerçevesinde anlamlandırmak gerekmektedir.

### 1. Klasik Ceza Hukuku ve Klasik İktisatın Bakışları

Klasik ceza hukuku ve klasik iktisatın kuruluşu aynı devirde aynı fikirler etrafında gerçekleşmiştir. Beccaria’nın ilkinin, Adam Smith’in ise ikincisinin kurucu babası sayılması, daha çok “Suçlar ve Cezalar” ile “Milletlerin Serveti”nin



yakaladığı başarıyla ilgilidir. Oysa ceza hukukçusu sayılan Beccaria, iktisat üzerine ve iktisatçı sayılan Adam Smith hukuk üzerine çokça çalışma yapmıştır. Her ikisinin ölümünden sonra yayımlanan ders notlarına<sup>94</sup> bakılırsa bu konularda yayımladıklarından çok daha fazlasını üniversitede okuttukları söylenebilir. Nitekim Schumpeter, Beccaria için “*İtalyan A.Smith*” ve Adam Smith için “*İskoç Beccaria*” demektedir.<sup>95</sup> Hukuk ve iktisat meselelerini daima birlikte düşünen bu iki öncü aydının vergi ve ceza hukukuna kesin ve doğrudan etkileri, her ikisi açısından da kanunilik prensibini kabul ettirmek olmuştur. Ancak onların ardından vergilere ve suçlara ilişkin teori, politika ve hukuk ayrı yollardan ilerlemiş; nitekim pozitif hukuktaki vergilerin ve suçların ele alınışı konusunda farklı yöntemler ortaya çıkmıştır. Bu nedenle aslında şaşırtıcı olmayarak her ikisi de kaçakçılık suçları hakkında kafa yormuş ise de vergi kaçakçılığının onlardan sonra iktisat ve hukuk yahut vergi hukuku ve ceza hukuku alanlarında ele alınışı birbirinden farklı olmuştur.

Beccaria’nın 1764 tarihli Suçlar ve Cezalar Üzerine adlı eserinde incelediği suçlardan biri gümrük kaçakçılığıdır. Beccaria, kaçakçılığın (*it. contrabbando*) egemene ve millete karşı işlenen gerçek bir suç olsa da cezasının lekeleyici (*it. infamante*) olmaması gerektiğini çünkü kamuoyunca yüz kızartıcı (*it. infamia*) olarak kabul edilmediğini söylemektedir.<sup>96</sup> Ona göre hükümdara ve millete karşı işlendiği halde bu suçun hiçbir zaman failinin şöhretini lekelememesinin sebebi, insanların kendilerine karşı işlenmesi mümkün olmayan suçları işleyenlere içerlememesidir.<sup>97</sup> Bu nedenle toplum, hırsızlığı ya da belgede sahteciliği kınadığı kadar kaçakçıyı kınamaz.<sup>98</sup> Gerçi kaçakçılığın bazı türlerinin, devlet gelirlerini çok fazla etkilemekte olduğundan hapis cezasını hatta zorla çalıştırmayı hak ettiği söylenebilir, ancak yine de ceza, suçun mahiyetiyle orantılı olmalıdır.<sup>99</sup> Sözelimi bütün kaçakçısının cezası, hırsız ya da soyguncunun cezasıyla bir olmamalıdır; cezanın mahiyeti, failin

<sup>94</sup> Bkz. Cesare Beccaria, “Elementi di Economia Pubblica”, **Scrittori Classici Italiani di Economia Politica**, Tomo: XI-XII. Milano: G. G. Destefanis, 1804; Adam Smith, **Lectures on Justice, Police, Revenue and Arms delivered in the University of Glasgow by Adam Smith and reported by a Student in 1763**, haz. Edwin Cannan, Oxford: Clarendon Press, 1896.

<sup>95</sup> Joseph A. Schumpeter, **History of Economic Analysis**, New York: Oxford University Press, 1994, s. 179, 181.

<sup>96</sup> (Beccaria), **Dei Delitti e Delle Penne**, Monaco, 1764, s. 92.

<sup>97</sup> Ibid. s. 94.

<sup>98</sup> Ibid.

<sup>99</sup> Ibid.

aldatmaya (it. defraudare) çalıştığı kraliyetin uğradığı zararlarla sınırlı olan davranışına uygun olmalıdır.<sup>100</sup>

Beccaria aynı sene İtalyan aydınlanmasının en önemli süreli yayını olan “*Il Caffè*” dergisinde kaçakçılık konusunda bir de makale<sup>101</sup> yayımlamıştır. Kısa fakat çağının oldukça ötesinde olan bu makale muhtemelen ilk matematiksel ekonomi ve ilk hukukun iktisadi analizi çalışmasıdır: Girişinde önce matematiksel yöntemi savunarak, cebirin miktarlarla ilgili akıl yürütmenin hızlı ve hassas bir yöntemi olduğunu; sadece geometri ve diğer matematik bilimlerine değil, “bir şekilde artan ya da azalan veya aralarında karşılaştırılabilir bir ilişki bulunan her şeye uygulanabileceğini”, dolayısıyla bu yöntemi belli bir yere kadar siyaset biliminin de kabul edeceğini söyler.<sup>102</sup> Müellifin bundan sonra yaptığı inceleme ise tamamen kaçakçılık failini suç işlemekten alıkoyacak optimum tarifeyi hesaplamaya yöneliktir: Kabaca özetleyecek olursak, müellif öncelikle herhangi bir eşyanın ithali yahut ihracı üzerine vergi koyan bir egemenin genelde onu [vergiyi] çalmaya çalışacak olanların cezasını, malın kaybedilmesi [yani müsadere] olarak belirlediğini tespit eder. Bu durumda, ona göre, gümrük kaçakçılığında devletin riski, vergi kadar; tüccarın riski, eşyanın kıymeti kadardır.<sup>103</sup> Eğer vergi, eşyanın kıymetine eşitse risk iki tarafa eşit şekilde dağılmış demektir.<sup>104</sup> Eğer vergi, eşyanın kıymetinden yüksekse devletin yüklendiği risk daha fazladır.<sup>105</sup> Öyleyse doğru bir tarife oluşturmak için, bir tüccarın ne kadarlık bir kazanç için devleti aldatmaya çalışmasına değeceğini, yani malların geri kalanını kaybetse bile kaçakçılıktan elde ettiği kazanç sayesinde ilk sermayesini koruyabileceğini<sup>106</sup> hesaplamak gerekir. Beccaria, matematiksel işlemlerle bu hesabı yapmış ve sonuçta şu “genel teorem”e ulaştığını söylemiştir: Eşit hacim, eşit gözetim ve azami sayıdaki endüstri ve tüccarın varlığı halinde, vergi ile kaçakçılığı dengelemek için gerekli bakiyeye eşyanın kıymetinin karesinin, kıymet ve vergi toplamına bölünmesi ile ulaşılabacaktır.<sup>107</sup>

<sup>100</sup> Ibid. s. 94-95.

<sup>101</sup> (Beccaria), “Tentativo analitico su i contrabbandi”, *Il Caffè*, Tomo: I, Venezia: Pietro Pizzolato, 1766, s. 207.

<sup>102</sup> Ibid.

<sup>103</sup> Ibid.

<sup>104</sup> Ibid.

<sup>105</sup> Ibid. s. 208.

<sup>106</sup> Ibid.

<sup>107</sup> Ibid. s. 209.

Böylece Beccaria davranışsal ekonominin ilk çalışmalarından birini ortaya koyduğu bu makalesinde ekonomik suçlarda failin suça eğiliminin matematiksel olarak hesaplanabileceğini iddia ederek ahlaki endişelerden daha uzak bir suç tipi olarak gördüğü kaçakçılık üzerinden ceza hukukunu rasyonel bir temele oturtmak istemiştir. Dikkate değerdir ki Beccaria kaçakçılığın önlenmesini yüksek cezanın değil düşük verginin caydırıcılığında aramaktadır. Ayrıca onun anlatımında “kaçakçı”, o günün anlayışına göre bugünün “terörist”i gibi özel olarak kınanan bir suçlu değil, arzularının peşinde alelâde bir adamdır.

Adam Smith de yüksek vergilerin kaçakçılığı cazip hale getirdiğini, fakat kaçakçılığın cezasının söz konusu vergi ve dolayısıyla cazibe ile orantılı olarak arttığını ve böylece insanları hem suça itenin hem de cezalandıranın kanun olduğunu, oysa adalet ilkelerine göre bu durumun tam tersine cezayı hafifletmesi gerektiğini söylemektedir.<sup>108</sup> Smith’in bahsettiği cazibe, şair Ovid’in “*Hep yasaklının peşinden koşarız, göz koyarız bizden alıkonana.*” (lat. Nitimur in vetitum semper cupimusque negata<sup>109</sup>) dediği gibi yalnız günahın günah olmasından kaynaklanmamakta söz konusu günahın gerçekten kişinin ekonomik yararına dokunmasından kaynaklanmaktadır. Böylece Smith de kaçakçıyı kendi maddi menfaatlerine uygun davranan rasyonel bir adam olarak değerlendirmekte, hatta kötü kanunun suç işlemekteki menfaati artırmakla onu suça ittiğini söylemekte ve böyle bir dışsal etki altında suç işleyen kişiyi kısmen mazur görmektedir. Bir başka deyişle, bugün kaçakçılığa konu malın kıymetinin fahiş olmasını, ağırlatıcı; hafif olmasını, hafifletici bir neden sayan Türk Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’ndan (KMK md. 3/23) tam zıddı bir suç ve ceza politikasını savunmaktadır.

Kaçakçılığın sebebini failde yahut toplumda değil kanunda arayan bir anlayış Beccaria ve Smith’ten önce Rousseau’da da görülür: Diderot’nun *Encyclopédie*’sine “*Économie*” maddesini 1755’te Rousseau yazmış, ekonomiyi adeta idare hukukunu tarif eder gibi anlattığı uzunca maddenin sonlarında, malın değeri ile üzerindeki verginin orantılı olması gerektiğini, böylelikle [suçtan] elde edilmesi olası kârın büyüklüğünün kaçakçılığı çok cazip kılarak bireylerin açgözlülüğünü tahrik etmesine

<sup>108</sup> Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Volume: II, London: W. Strahan and T. Cadell, 1776, s. 425.

<sup>109</sup> P. Ovidius Naso, *Amores*, Tom.: I, Lipsiae: Aedibus Bg Teubner, 1888, s. 51.

izin verilmemiş olacağını söylemiştir.<sup>110</sup> Yine ona göre kaçakçılıkla mücadele için vergilerin önemli kısmı, [idareden] saklanması zor mallar üzerine konulmalı ve tüm vergileri -verginin büyüklüğü kendisinde kaçakçılık arzusu doğurabilecek ve kaçakçılık için daha fazla olanağı bulunan- satıcı yerine tüketici ödemelidir.<sup>111</sup> Bir başka deyişle, Rousseau da kaçakçılıkta suçluluğun -ceza değil- vergi kanunlarının iyi tasarlanmasıyla önlenebileceği görüşündeydi.

19. yy'da ilk modern ceza kanunları yapılırken ceza hukukçuları ve kanun koyucular bu türden görüşlerin etkisindeydi. Bu nedenle bugün ekonomik suçlar denen suç tiplerine ceza hukukunda yer açılması çabuk olmamıştır. Klasik ceza hukuku anlayışının kanunlaşmasında -bilhassa 1926 TCK'nın mehazı olan 1889 İtalyan Ceza Kanunu üzerinde- büyük etkisi olan Carrara, kitabının önsözünde ceza hukukunu ayrı bir hukuk dalı olarak görmeyen, diğer hukuk dallarının tamamına aykırı davranışların yaptırımlarının toplandığı bir alan olarak gören Rousseau'ya itiraz ederek<sup>112</sup> ceza hukukunu, hukukun hatta kamu hukukunun diğer şubelerinden amaç ve politikayla ilişkisi yönünden kesin biçimde ayırmakla birlikte amacı yine öncekilerden farklı olmayarak ceza hukukunu sınırlamaktır. Ona göre, birbiriyle karıştırılan cezalandırma yetkisi ile “iyi idare” (*it. buon governo*) [polis] yetkisi arasında uçurum vardır.<sup>113</sup> “Polis” (*it. polizia*) [politika yapma/uygulama] yetkisinin meşruiyetinin temeli “yarar” (*it. utilità*) ilkesinden başka şey olamaz. Bu nedenle bu yetkinin icrası için kusurlu bir fiilin varlığı aranmaz ve her zaman titiz bir şekilde adalete uygun davranılması gerekmez.<sup>114</sup> Bu alanda daha büyük bir iyilik (*it. maggior bene*) için insan özgürlüğüne gerçek anlamda sınırlama getirilir.<sup>115</sup> Cezalandırma yetkisi ile hiçbir ortak yanı olmayan<sup>116</sup> “*Polis yetkisini bizim bilimimizin [sic] bir parçası olarak düşünmek büyük hatadır. O ceza hukukuna değil daha çok ekonomi hukukuna aittir. ...Polis yetkisini ceza hukukuna dahil etmek, düşüncelerin karışmasına yol açar ve birinin diğerine uygun olmayan normlarının alışverişi ile*

<sup>110</sup> (Jean-Jacques) Rousseau, “Économie”, *Encyclopédie, ou, Dictionnaire Raisonné des Sciences, des Arts et des Métiers*, Tome: 5, Paris: Chez Briasson vd., 1755, s. 348.

<sup>111</sup> Ibid.

<sup>112</sup> Francesco Carrara, *Programma del Corso di Diritto Criminale*, Lucca: Tip. Canovetti, 1863, s. 22.

<sup>113</sup> Ibid. s. 17.

<sup>114</sup> Ibid.

<sup>115</sup> Ibid.

<sup>116</sup> Ibid.

*keyfiliğe kapı açar.*”<sup>117</sup> Yine Carrara’ya göre, otoritenin halkın ahlakını ve gerçek medeniyetin gelişimini teşvik ve insanların yalnız zorunlu ihtiyaçları için gerekli olana değil hayatlarını en iyi şekilde zenginleştirecek olanlara da sahip olduğundan emin olmak için ticaret, maliye, bayındırlık gibi çok çeşitli konularda çıkardığı kanunlar vardır ve bunların hepsi idare hukukuna ve ekonomi-politiğe aittir.<sup>118</sup> Fakat bunlar [ceza hukuku gibi] mutlak ve sabit bir hukuk manzumesi oluşturamadılar çünkü kanunları “yarar”dı.<sup>119</sup> Müellife göre cezalandırma yetkisinin söz konusu olduğu yerde daima bir ahlaki kuralın ihlali ve kınanabilir bir kasıt (*it. intenzione riprovevole*) vardır. Oysa “iyi idare” erkinin, hukukunun temelini politik gereklilik (*it. politica necessità*) ve hatta yarara dayandırması doğaldır.<sup>120</sup> Carrara, otoritenin vatandaşa bir kötülük yaptığı her durumun ceza hukukunun konusu olmadığını, mali ve ticari kanunların da çeşitli cezalar içerdiğini, fakat hafif olmak zorunda olan bu yaptırımları gerektiren fiillerin suç (*it. delitto*) değil kabahat (*it. trasgressione*) oluşturduğunu, böylece suç ve kabahat ile ceza öğretisi ve “iyi idare” öğretisini ayıran şeyin aynı olduğunu söylemiştir: İlki yalnız ahlaken kınanabilir fiilleri cezalandırır ve mutlak adalet anlayışı ile sınırlıdır; oysa ikincisi ahlaken masum fiilleri de cezalandırabilir, çünkü [kamusal] yararı esas alır.<sup>121</sup> “Eğer bir kanun sınıflandırmada bu kurala riayet etmez ve bir kabahati ceza kanununa ya da gerçek bir suçu polis/politika kanununa (*it. legge di polizia*) dahil ederse bile bu, ilkenin gerçekliğini değiştirmez; yalnız kanun koyucunun hatasını ve eksikliğini gösterir.”<sup>122</sup> (!)

Böylece, Carrara, ceza hukukunu hatta onun deyimiyle “bilimini” oldukça dar bir alana sıkıştırmış, o tarihte henüz sistemleşmemiş olan idare hukukuna ve adı dahi geçmeyen vergi hukukuna ise geniş bir alan bırakmış; tüm kabahatleri, kanun koyucunun politika-yapıcı rolü üstlenerek koyduğu tüm kanunları, tüm ekonomik meseleleri, otoritenin kamu yararı adına serbestçe hareket etmesini hoş gördüğü ikincisine itelemiştir. Bu bakımdan bu dönemde vergi kaçakçılığının ceza hukukunun konusu sayılmamasına şaşılmaz.

---

<sup>117</sup> Ibid. s. 18.

<sup>118</sup> Ibid. s. 21.

<sup>119</sup> Ibid.

<sup>120</sup> Ibid. s. 23.

<sup>121</sup> Ibid. s. 22.

<sup>122</sup> Ibid. s. 23.

Carrara'ya göre ceza hukuku, -diğer hukuk dallarının sınırladığı- bireysel özgürlükleri korumayı amaçlar.<sup>123</sup> Bir başka deyişle, ceza hukuku, cezalandıran yani cezanın muhatabının özgürlüğünü sınırlandıran bir araç değil cezalandırma gücünü elinde tutanı sınırlandıran bir araç, bir anlamda sanık yanlısı bir disiplindir. Benzer görüşleri Almanya'da suç teorisinin kurucularından von Liszt de savunmuştur: Ona göre de “*Ceza hukuku, suçluların Magna Carta'sıdır.*”<sup>124</sup> ve “*Ceza hukuku, ceza politikası için aşılmaz bir bariyerdir.*”<sup>125</sup> Böylelikle klasik ceza hukuku, -klasik iktisat gibi- klasik liberalizm ve belki klasik cumhuriyetçilik anlayışları etrafında şekillenmiştir. Suçtan bireysel olarak zarar gören mağdurun dahi söz sahibi olmadığı bir ceza hukuku sisteminde vergi kaçakçılığı gibi belirli bir mağduru olmayan -hatta devlete karşı işlenmiş görünen- bir davranışın suç sayılmaması da doğaldır.

## 2. Günümüz Ulusal Hukuk Sistemlerindeki Düzenlemeler

Aydınlanma düşüncesinin asıl odak noktası siyasi otoritenin sınırlandırılması ve bireyin onun aşırı müdahalelerinden korunması olduğu için eski mutlakiyetçi rejimlerin sert bir şekilde cezalandırdığı gümrük ve tekel kaçakçılığı suçlarının failleri mazur görülebilmiş; vergi kaybındaki kusur, kaçakçı yerine kanun koyucuya isnat edilmişti. Yine aydınlar, kaçakçılığın toplum nezdinde kınanmayan bir davranış olduğunun hatta kaçakçıların kahramanlaştırıldığının farkındaydılar ve bunu yadırgamıyorlardı. Avrupa'da kaçakçılığa bakış 19. yy'ın ortalarında değişmeye başlamış olmalıdır. Nitekim İngiliz gümrük idaresi tarafından Parlamento'ya sunulan 1857 tarihli bir raporda geçen şu ifadeler aslında kaçakçılığın ancak serbest ticaretle ve halkın maddi menfaatleri ile çelişik bir davranış hale gelmesi yahut bu şekilde algılanması ile önlenebileceğini doğrulamıştır: “*Gümrük vergilerinin azaltılması ve gereksiz ve rahatsız edici sınırlamaların kaldırılması ile kaçakçılık büyük ölçüde ortadan kalktı ve kamuoyunun bu konudaki duyguları kayda değer bir değişime uğradı. Kaçakçı, artık, genel bir sempatinin nesnesi veya romans kahramanı değildir. Halk onun davranışının [devlete ait] gelire yönelik bir dolandırıcılık olmaktan çok dürüst tüccarın soyulması olduğunu anlamaya başlamıştır.*”<sup>126</sup>

<sup>123</sup> Ibid. Benzer şekilde bkz. Ibid. s.16.

<sup>124</sup> Franz von Liszt, “Die Forderungen der Kriminalpolitik und der Vorentwurf eines schweizerischen Strafgesetzbuchs”, *Archiv für Sozialwissenschaft und Sozialpolitik*, Vol: 6, 1893, s. 401.

<sup>125</sup> Ibid.

<sup>126</sup> **First Report of the Commissioners of Her Majesty's Customs on The Customs**, London: George E. Eyre and William Spottiswoode, 1857, s. 38, 39.

Sanayi Devrimi'nin alt sınıflar üzerindeki tahribatını gidermek adına 19. yy'ın ikinci yarısında İngilizlerin refah devleti (*ing. welfare state*) ve Almanların sosyal devlet (*alm. Sozialstaat*) dediği toplumcu politikalara dönüşle birlikte, vergiye ve kaçakçılığa bakış da değişmiştir. Verginin artık gelir dağılımını dengeleme gibi bir fonksiyonu da vardır; tüketim malları üzerindeki regresif vergilerin yerini gelir üzerinden alınan artan oranlı, progresif vergiler almaya başlamıştır. Böylelikle gümrük ve tekel vergileri kaçakçılığı önemini kaybetmiş, giderek yaygınlaşan gelir vergisinin kaçakçılığı -yani aslında bu çalışmanın konusu olan vergi kaçakçılığı- önem kazanmıştır. Bu türlü kaçakçılık artık fakir tebaanın egemenden yahut devletten çalması değil, eşit yurttaşların birbirinden çalmasıdır. Bu bağlamda bugün bildiğimiz vergi kaçakçılığı, klasik cumhuriyetçilikten ziyade modern cumhuriyetçiliğe ait bir mesele olarak ortaya çıkmıştır. 1930'lardaki Büyük Buhran ile birlikte dünyanın klasik ekonomi yerine Keynesyen ekonomiye geçmesi de ceza kanunlarını etkilemiştir. Çünkü artık ceza hukukunun ekonomi-politiğe bigâne kalması, ekonomik suçları kapsamı dışında bırakması olanaksız hâle gelmiştir.

Modern vergi politikası tartışmaları sırasında vergi miktarlarını yükseltmenin geri teptiği ve devletin vergi gelirlerini artırmak için vergileri indirmesi gerektiği yolundaki klasik liberalizm etkisindeki görüşleri savunmaya devam edenler halen bulunmaktadır. Örneğin, her vergide üretimi ve dolayısıyla devletin vergi gelirini maksimize den %0 ile %100 arasında optimum bir oran bulunduğunu ve bu nedenle bazen vergi gelirini artırmak için vergi oranlarında indirim yapmak gerektiğini iddia eden Laffer'in bu görüşünü göstermek için çizdiği parbole benzeyen Laffer Eğrisi,<sup>127</sup> Beccaria ve Adam Smith'in yukarıda bahsettiğimiz görüşlerine benzer bir yaklaşımın ürünüdür. Fakat kaçakçılık cezalarının da yüksek vergiler gibi üretim ve devletin gelirlerinin artması açısından böyle ters etkili olduğuna dair bir görüş sıkı sıkıya klasik liberalizme bağlı olanlar arasında dahi yoktur. Vergi kaçakçılığının mücadele edilmesi ve cezalandırılması gereken bir fenomen olduğu konusundaki anlayış artık evrenseldir. Tartışmalar yalnız neyin vergi kaçakçılığı neyin vergiden kaçınma sayılacağı noktasındadır.

<sup>127</sup> İlk bahseden Laffer'in kendisi değil, bunu anekdot şeklinde aktaran şu makaledir: Jude Wanniski, "Taxes, revenues, and the 'Laffer curve'", **Public Interest**, No:50, Winter 1978, s. 3-16.

İktisat/maliye ve ceza hukuku alanlarındaki anlayış birliği üzerine birçok modern hukuk sisteminde vergi kaçakçılığı cezalandırılmıştır. Aşağıda bunlardan birkaçını inceleyeceğiz.

#### **a. Amerika Birleşik Devletleri**

ABD hukuku, Türk hukukunun resepsiyon yoluyla kural aldığı yahut Türk akademisinin literatürünü yakından takip ettiği bir hukuk sistemi değildir. Belki yalnız ceza muhakemesi alanında yakın zamanda bazı etkilerden söz edilebilir. Bununla birlikte bizim konumuz olan vergi kaçakçılığı, bu ülkede evvelden beri önemli bir gündem maddesi olma vasfını haizdir. Bu durum Türk kanun yapıcılarında yer yer TBMM görüşmelerine de yansıyan bir merak uyandırmış, sözgelimi vergi kaçakçılığının ilk defa suç haline getirildiği 1951 görüşmelerinde hukukçu bir milletvekili “Amerikan filmleri”ni delil göstererek ABD’de vergi kaçakçılığını meslek edinen vergi danışmanları olduğu söylemiş ve Türkiye’de de vergi kaçırmak için hesap uzmanları ile mali işlerden anlayan uzman avukatlara başvuranların ortaya çıkmaya başlamasını cezaların azlığına bağlamış;<sup>128</sup> bir başka defa eski ekonomi bakanı Amerika’da vergi kaçakçılığı cezalarının çok ağır olduğunu iddia etmiş ve delil olarak “meşhur gangster Alkapon”un çok insanlar öldürmesine rağmen hapse atılmadığı halde “vergi cezasını ödemediği için” [sic] “kırk küsur sene hapse mahkum edilmesini” örnek vererek gelişmiş ülkelerde vergi kaçakçılığının mutlaka cezalandırılması gerektiğini söylemiştir.<sup>129</sup> ABD hukukuna yapılan bu atıflar herhangi bir karşılaştırmalı hukuk çalışmasına dayanmayan kulaktan dolma bilgilere dayandıkları ve yüzeysel ve daha kötüsü yanlış oldukları için kanunlarımızda ABD hukukundan yararlanma imkânı olmamıştır.

Aslında ABD hukuku yahut tecrübesi, vergi kaçakçılığının gümrük ve tekelle kaçakçılığı ile, örgütlü suçlar ile, ülkenin iktisadi durumu ve politikaları ile ve modern cumhuriyetçi düşünce ile ilişkisini göstermesi bakımından değerlidir. Ancak tabi vergi kaçakçılığının -hele vergisini yahut vergi cezasını ödememenin- çok sayıda kişiyi öldürmekten daha sıkı soruşturulduğu ve daha ağır -hatta kırk yıldan fazla hapis cezası ile- cezalandırıldığı doğru değildir. Kaldı ki herhangi bir suçun ağır

<sup>128</sup> **TBMM Tutanak Dergisi**, Dönem: 9, Cilt: 9, Toplantı: 1, Doksan dokuzuncu Birleşim, 13.7.1951, s. 135.

<sup>129</sup> **TBMM Tutanak Dergisi**, Dönem: 19, Cilt: 7, Toplantı: 1, Elli dördüncü Birleşim, 18.3.1992, s. 311.



yahut hafif cezalandırılması üzerinden yapılacak bir suç ve ceza politikası değerlendirmesi oldukça yüzeysel olacaktır. Asıl önemli olan iki hukuk sisteminin kavramlara verdiği anlamların karşılaştırmasını yapmak ve farklılıkların nedenlerini araştırmaktır.

ABD'nin kurucu babalarından, ülkenin ilk hazine (maliye) bakanı Alexander Hamilton, kaleme alınmasında da etkin rol aldığı ABD Anayasası'nın onaylanmasını teşvik için "Publius" müstear adıyla bugün Federalist Yazılar (*ing. Federalist Papers*) olarak anılan bir dizi denemenin çoğunu kaleme almış olup, 30. ila 36. sıra arasındaki yedi yazı vergi koyma erki üzerinedir. Hamilton ilk yazının hemen başında Türkiye'den bahsetmiştir:

*"Osmanlı yahut Türk İmparatorluğu'nda, egemen, diğer konularda tebaasının hayatları ve geleceklerinin mutlak efendisi olduğu halde, yeni bir vergi koyma hakkına sahip değildir. Bunun sonucu şudur ki, paşalarının ve valilerinin halkı acımasızca yağmalamasına izin verir ve daha sonra kendisinin yahut devletin ihtiyacını karşılamak gerektiğinde onlarda toplananı zorla alır. Amerika'da, benzer bir sebeple, Birlik hükümeti giderek bir çöküş durumuna doğru küçülmüş ve neredeyse yok olma noktasına gelmiştir. Her iki ülkede halkın mutluluğunun kamunun ihtiyaçlarının gerektirebileceği gelirleri sağlaması ile doğru ellerdeki yetkili otoriteler tarafından teşvik edilmiş olacağından kim şüphe edebilir?"*<sup>130</sup>

Hamilton, Türk hukuku hakkındaki gözlemleri Hume'dan<sup>131</sup> almış olmalıdır. Türkiye'de sultanın yeni bir vergi koyamadığı teorik olarak doğru değildi ancak dış ticaretten alınan vergiler ahitnamelerle sabitlenmiş olduğu, içerde ise vergilerin büyük kısmı zirai vergilerden oluştuğu ve toprağın verimi ile topraktan elden edilen kazancın tahammül edebileceği vergi belli olduğu için olağanüstü dönemler haricinde yeni vergiler pek görülüyordu. Hamilton'ın 18. yy Türkiyesindeki yerel idarecilerin belli ki Yeni Dünya'ya kadar ulaşan kötü şöhretlerini hak eden suistimallerine -bunu Montesquieu gibi Türklerin yönetim kültürünün geriliğine ve yozluğuna yormak yerine<sup>132</sup>- rasyonel bir izah aranması ise bir hoşluktur. Türkiye'nin asıl sorunu serbest vergi politikaları geliştirecek bir iktisadi bağımsızlığa

<sup>130</sup> Alexander Hamilton, "Concerning Taxation", **The Federalist**, Vol: 1, New York: J. & A. McLean, 1788, s. 185.

<sup>131</sup> Bkz. *infra*, "Tanzimat Öncesi Dönem"

<sup>132</sup> Bkz. *infra*, "Tanzimat Öncesi Dönem".

sahip olmayışydı ancak sonucu itibariyle egemenin bu konudaki hareket alanının sınırlılığının halkın mutluluğunu tehdit ettiğı doğrudur. Hamilton, bunları federal yani merkezi hükümetin vergi koyma yetkisini savunmak için yazmıştı. Bu bakımdan kendisine ve çevresine “federalist” denmesi kısmen hatalıdır; çünkü federalizmi değil eyalet hükümetlerine karşı güçlü bir federal yani milli hükümeti savunuyordu. Amerikan Devrimi, Britanya hükümetinin kolonilere koyduğu çeşitli vergilere direnişle başlamış, hatta “*Temsil yoksa, vergi de yok!*” (ing. no taxation without representation) gibi vergiye toptan karşı çıkar gibi görünen sloganlar meşhur olmuşsa da Anayasa’nın onaylanması ve federal hükümetin kurulması ile birlikte federal hükümete Hamilton’ın istediğı gibi her türlü vergi koyma yetkisi de verilmiştir. Hatta bu defa Hamilton’ın iç ticarete koyduğu ilk vergi olan viski vergisi isyana neden olmuştur. Ancak konulan ilk federal vergiler, politik bağımsızlığını kazanmış olsa da henüz Britanya’dan ekonomik bağımsızlığını kazanmamış olan Amerika’daki yerli üretimi korumaya yönelik gümrük vergileri oldu. Hamilton, 1791’da Temsilciler Meclisi’ne sunduğı raporda yavru sanayilerin (ing. infant manufacture) yabancı rakiplerine karşı devlet eliyle korunması ve desteklenmesini savunmuş,<sup>133</sup> görüşleri daha sonra Friedrich List’in korumacı<sup>134</sup> “milli ekonomi”<sup>135</sup> modeline ve Alman Gümrük Birliğı “Zollverein”ın kuruluşuna ilham olmuştur. Hamilton’ın siyasi rakipleri olan Jefferson ve Madison ise devlet teşviklerine karşı olsalar da gümrük tarifeleri konusunda daha da korumacı bir politikayı savunmuşlardır. Özetle, ABD’liler dönemin popüler eğilimi olan serbest ticaret anlayışına yüz vermemiş ve bir milli ekonomi modeli ilk defa ABD’de uygulanmış ve başarılı olmuştur. Türkiye ise Hamilton’ın yukarıda bahsettiğimiz federalist yazısında hem Amerika hem Türkiye için önerdiği bağımsız vergi politikasını uygulayamadı. ABD 1913’te ilk federal gelir vergisini kabul edene kadar federal hükümet bütçesi gelirlerinin tamamına yakını gümrük vergilerinden geliyordu. Korumacı gümrük vergileri ile yerli üretim rekabete karşı korunmuş, buradan gelen gelirin bir kısmı ile yerli üreticiler ayrıca desteklenmiştir. ABD bu sayede kısa sürede Britanya’ya olan ekonomik bağımlılığından kurtulup sanayileşirken Türkiye, 1838 Baltalimanı

<sup>133</sup> Alexander Hamilton, **Report of the Secretary of the Treasury of the United States, on the Subject of Manufactures**, London: J. Debrett, 1793, s. 78-79.

<sup>134</sup> Korumacılık (ing. protectionism), Hamilton’ın henüz “yavru” olan sanayinin her yavru gibi korunması gerektiğı fikrinden ileri gelir: “...yavru olduklarından korunmaları gerekir.” (ing. ...being still in their infancy, they require protection.) Ibid. s. 107.

<sup>135</sup> Bkz. Friedrich List, **Das nationale System der politischen Oekonomie**, Stuttgart/Tübingen: J. G. Cotta'scher Verlag, 1841, s. 240 vd.

Anlaşması ile birlikte bir süredir uygulamaya çalıştığı korumacı yed-i vahid (tek el) sisteminden Britanya lehine vazgeçmek zorunda kalmıştır. Milli ekonomi anlayışı ise ancak Bismarck politikalarının etkisiyle 1. Dünya Savaşı yıllarında (Ziya) Gök Alp ve (Munis) Tekin Alp'in çıkardığı İktisadiyat Mecmuası'nda savunulabilmiş ve milli gümrük politikalarını esas alan ilk Gümrük Kanunu da 1918'de, artık devletin dağıldığı zamanda, yapılabilmektedir.

ABD federal vergilerinin daha ziyade gümrük vergilerinden oluştuğu dönemde kaçakçılığın temel şekli de gümrük kaçakçılığı idi. Bu tezin konusu olan vergi kaçakçılığı ise ancak 1913'te ilk federal gelir vergisinin kabulüyle birlikte bir mesele haline gelmiştir. Bu dönemde bazı örgütlü suç liderlerinin gelir vergisi kaçakçılığından mahkûm edilmesi ise vergi kaçakçılığının ABD'de kişiye karşı işlenen suçlardan veya gümrük ya da tekel kaçakçılığından daha önemli sayılmasından değil bu yeni verginin adli makamlara bir soruşturma kolaylığı sağlamasından ileri gelmiştir: ABD tarihinde kısaca “Yasak” (“Prohibition”) olarak bilinen 1920-1933 arasında tüm ülkede uygulanan içki yasağı döneminde şaşırtıcı olmayarak içki kaçakçılığı kârlı bir iş haline gelmiş ve ilk meşhur çıkar amaçlı suç örgütleri ortaya çıkmıştır. Bir başka deyişle, tarihte örneği sıklıkla görüldüğü üzere, yasak, suç örgütlerini yaratmıştır. Bu örgütlerin birden zengin olan ve zenginliğini gözler önünde yaşayan liderlerini yargılamak ise insanların bunlar aleyhine tanıklık yapmaya çekinmesi nedeniyle mümkün olmamıştır. Bu dönemde kişilerin kanun dışı yollarla elde ettikleri gelirlerin de gelir vergisi kapsamına alınması ve beyan edilme zorunluluğu getirilmesi ile çeşitli suç örgütü liderleri asıl suçları yerine vergi kaçakçılığından dolayı yargılanmaya başlamıştır. Esasen hiç kimsenin “kendi aleyhine tanıklık yapmaya zorlanamayacağı” (*ing. ...nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself*) güvencesi ABD Anayasası'na 1791'de eklenen ve Haklar Bildirgesi olarak da bilinen ilk on madde içinde beşinci ek maddenin bir parçası olarak Anayasa'ya girmişti. Bu nedenle kişilerin vergi beyannamesi verme zorunluluğunun vergi suçlarında bu güvenceyi ihlal edip etmediği sorusu gündeme gelmiş ve ilk ciddi tartışma U.S. v. Sullivan<sup>136</sup> kararında yapılmıştır. Aslında o dönemde suç örgütü liderlerinin vergi kaçakçılığı ile itham edilmesi gerçekten taktikseldi. Ancak Sullivan'ın davasında Yüksek Mahkeme adına kararı yazan ünlü hâkim ve hukuk düşünürü Oliver Wendell Holmes, eğer

<sup>136</sup> United States v. Sullivan, 274 U.S. 259 (1927).

beyanname kişiden bazı sorulara cevap vermesini istiyorsa ve vereceği cevaplar kendisini suçlaması anlamına gelecekse bu itirazını beyanname üzerinde yapabileceğini ancak hiç beyanname vermemelik edemeyeceğini, gelirin suçtan elde edilmiş olmasının da bu mecburiyeti kaldırmayacağını söylemiştir. Böylece VUK md. 9/2’de de yer alan “vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağı” kuralı, vergi beyanında bulunmamanın kaçakçılık sayılmasıyla birleşmiş ve ABD hukukunda vergi suçları dışındaki suçlar ve örgütlü suçlulukla mücadelenin bir aracı olmuştur. Holmes’un kararı bitirirken bazılarının suçtan elde edilen gelir vergilendirilecekse yasadışı giderlerin, örneğin rüşvetin de yasadışı gelirden mahsubunun gerekeceğini söylediğini ancak bu hususta karar vermek için bir mükellef bunu öne sürecek küstahlığa (*ing. temerity*) sahip olana kadar yeterince zamanları bulunduğunu belirtmesi<sup>137</sup> de örgütlü suçluluğa karşı hoşgörüsüz bir yargısal tavrı gösterir.

ABD hukuku, vergi kaçakçılığı ile ilgili bazı yüksek profilli davaların kaynağı olmak dışında vergi kaçırma ve vergiden kaçınma dikotomisinin de kaynağıdır. Konunun ilk kez ortaya atılıp tartışıldığı ABD’de vergiden kaçınma ile ilgili literatür oldukça eskidir. Örneğin daha 1873 tarihli *United States v. Isham*<sup>138</sup> davasında ABD Yüksek Mahkemesi, bir damga vergisi uyuşmazlığında bir kâğıdın damga vergisine tabi olup olmadığının ancak kâğıdın üzerindeki ifadelerden anlaşılabileceğini, kâğıtta yer almayan dış dünyadaki olayların dikkate alınamayacağını<sup>139</sup> ve ortada vergi sorumluluğunun bulunup bulunmadığı konusunda bir şüphe varsa yorumun istisna lehine yapılması gerektiğini, çünkü vergilendirme yönünde apaçık bir ifade olmaksızın kimseye vergi yüklenemeyeceğini<sup>140</sup> belirttikten sonra uyuşmazlık dışı şu örneği vermektedir: Dikkatli bir birey, 1862 Damga Vergisi Kanunu’na göre 20 dolardan yüksek tutarlı çekler üzerinden 2 dolar damga vergisi alındığını dikkate alacak ve ödemesi gereken 20 dolar için tek bir çek yerine her biri 10 dolar tutarlı iki ayrı çek düzenlemeyi yeğleyecektir; bu hareket, kanuna aykırı değildir. Çünkü mahkemenin ifadesiyle “*Kişinin ödeme belgelerini bölerek, vergiden kaçınma hakkı vardır.*”<sup>141</sup>

<sup>137</sup> Ibid.

<sup>138</sup> *United States v. Isham*, 84 U.S. 496 (1873).

<sup>139</sup> Ibid. s. 505.

<sup>140</sup> Ibid.

<sup>141</sup> Ibid. s. 507.

Vergiden kaçınmanın suç teşkil etmediği yönündeki anlayış, 1930’lu yıllardaki mahkeme kararlarında yerleşmiştir. Hâkim Learned Hand’ın kaleme aldığı, konuyu gayet veciz şekilde ortaya koyan bu döneme ait bir kararı ve bu karar hakkındaki üst merciinin onama kararını özellikle anmak istiyoruz: Söz konusu davada Gregory adlı mükellefin tek ortağı olduğu şirket, elindeki bir başka şirkete ait hisseleri satmaya niyetlenir ancak bunu yaparsa hisse satışı üzerinden vergi ödeyecek ve bu para daha sonra mükellefe kâr payı olarak dağıtılırsa ayrıca vergilendirilecektir. Bunun yerine Gregory, yeni bir şirket kurar ve diğer şirketin elindeki hisseler bu şirkete devredilir. Devirden hemen sonra hiçbir ticari faaliyeti olmayan yeni şirket tasfiye edilir, şirketin elindeki hisseler ortak durumundaki Gregory’ye dağıtılır ve Gregory hisseleri kendi adına satar. Mükellef Gregory hisse satışından elde ettiği kazancı, şirket yeniden yapılanmaları için vergi muafiyeti sağlayan kanuni düzenleme kapsamında indirimli olarak beyan eder ancak vergi idaresi bunun gerçek bir şirket yeniden yapılanması olmadığından bahisle, hisse devrini yok hükmünde sayarak, bütün işlemler bir kâr payı dağıtımı imiş gibi tarhiyat yapar. İtiraz üzerine ilk derece yargılama mercii, muamelelerin gerçek olduğundan bahisle mükellefi haklı bulur. Fakat ikinci derece mahkemesi kararı bozar ve vergiden kaçınmanın hukuki sınırlarını çizer. Hâkim Learned Hand’ın ifadesiyle, vergiden kaçınma kural olarak serbesttir:

*“(B)ir işlem, vergi kanunundaki istisnalar saklı kalmak üzere, vergilendirmeden kaçınma veya, eğer [yapanın] tercihi böyleyse, vergi kaçırma amacıyla yapıldı diye muafiyetini kaybetmez. Herkes işlerini vergilerini olabildiğince düşük tutacak şekilde ayarlayabilir. Hazine’ye en yüksek ödemeyi yapacak modeli seçmek zorunda değildir, hatta vergilerini artırma konusunda bir vatanseverlik ödevi de yoktur.”*<sup>142</sup>

Ancak, mahkeme, kanunun gerçekten olaydaki somut davranışa izin verip vermediğini araştırma yoluna gitmiş ve bu araştırmayı yaparken kanun koyucunun

<sup>142</sup> Gregory v. Helvering, 69 F. 2d 809, 810 (2d Cir. 1934); Learned Hand’ın aynı mahkemenin verdiği bir başka kararında yazdığı karşı oy da dikkate değerdir: “Tekrar tekrar mahkemeler bir kişinin işlerini vergileri olabildiğince düşük tutacak şekilde ayarlamasında şeytanî bir şey olmadığını söylemiştir. Herkes, zengin ya da fakir, böyle yapmaktadır ve doğru yapmaktadır; çünkü hiç kimsenin kanunun gerektirdiğinden daha fazla ödeme yapma konusunda kamusal bir ödevi yoktur: Vergiler, zorla alınan şeylerdir, gönüllü katkılar değildir. Ahlâk adına daha fazlasını talep etmek yapmacıktır.” Commissioner v. Newman, 159 F. 2d 848, 851 (2d Cir. 1947).

amacını ve en önemlisi herhangi bir hükmün lafzından ve tek başına anlamından çok kanunun genelinin ifade ettiği anlamı sorgulamıştır:

*“Maddi olay, kanuni tanımda kullanılan terimlerin her birinin sözlük anlamlarını karşılasa bile; bundan, ABD Kongresi’nin bu türden [“gelir vergisinden kurtulmak için özenle tasarlanmış bir düzen olan”] bir işlemin kapsama girmesini kastettiği sonucu çıkarılamaz. Kurul’un [ilk derece mercii] çok iyi belirttiği gibi, kanunun artikülasyonu arttıkça, yoruma kalan alanın daralacağı doğrudur fakat bir cümlemin anlamı ayrı ayrı kelimelerden daha fazlasıdır; bir melodinin onu oluşturan notalardan daha fazlası olduğu gibi; ve hiçbir özellikli durum, hepsinin içinde birlikte yer aldıkları ve ortaklaşa yarattıkları düzeneğe başvurmayı engellemez.”<sup>143</sup>*

Sonuç olarak, bölge mahkemesi kanunun hisse sahiplerini vergisel yükümlülüklerinden kurtarmayı amaçlamadığı sonucuna vararak, mükellefi haksız bulmuştur. Bundan sonra dava, ABD Yüksek Mahkemesi’ne intikal etmiş ve karar onanmıştır. Yüksek Mahkeme de kanunun amacından hareket etmiş, mükellefin kurduğu yeni şirketi, *“gerçek mahiyetini gizlemek için şirket yapılanması biçiminde yapılan; tek amacı ve marifeti önceden hazırlanmış bir planı tekemmül ettirmek ve bir işi ya da parçasını yeniden yapılandırmak değil, şirket hisselerinin başvurucuya devri olan bir araçtan ibaret; işle ilgili yahut kurumsal hiçbir amacı olmayan bir operasyon.”<sup>144</sup>* olarak nitelendirmiş ve yalnız vergiden kaçınma amacıyla kurulan bu tür şirketler üzerinden yapılan işlemlere izin vermemiştir:

*“Şüphesiz, yeni ve geçerli bir şirket yaratılmıştır. Fakat bu şirket yukarıda tarif edilen amaca yönelik bir tertibattan başka şey değildir. Herhangi başka bir amaçla varlık kazandırılmamıştır; en başından itibaren yerine getirmesi düşünülen işlevden başkasını yerine getirmemiştir. Bu sınırlı işlevi yerine getirince de derhâl hayatına son verilmiştir.*

*Bu durumda, olaylar söze gerek bırakmamaktadır ve yalnız bir çeşit yoruma elverişlidir. Tüm girişim, [muafiyetle ilgili] (B) alt bendinin hükümlerine göre icra edilmiş olsa dahi, aslında şirket yeniden yapılanması olarak maskelenmiş, ayrıntılı ve dolambaçlı bir devir işleminden başka şey değildir. Vergiden*

<sup>143</sup> Ibid.

<sup>144</sup> Gregory v. Helvering, 293 U.S. 469 (1935).

*kaçınma amacını değerlendirme dışı tutan kural bu duruma uymamaktadır çünkü işlem, görünüşü itibariyle kanunun yalın amacının dışında kalmaktadır. Aksini kabul etmek, kurnazlığı hakikatin üstüne çıkarmak ve kanun hükmünü bütün ciddiyetinden mahrum bırakmak olacaktır.”<sup>145</sup>*

Bu uyuşmazlıkta ikinci derece mahkemesi olan ABD 2. Bölge Federal Temyiz Mahkemesi’nin kanun hükümlerinin tek başlarına değil, diğer hükümlerle bir bütün halinde anlam ifade ettikleri yönündeki yaklaşımı ile son merci olan ABD Yüksek Mahkemesi’nin kararındaki “gerçek mahiyet”<sup>146</sup> kavramı ve hukuki işlemlerin ekonomik anlamları ile ticari gerekliliklerden kaynaklanıp kaynaklanmadıklarının araştırılması, sonraki yargı kararlarında vergiden kaçınmanın sınırlandırılması yönündeki doktrinlerin gelişmesine yol açmıştır. Karar vergiden kaçınmadan bir hukuki hak olarak bahsetmekle onu tamamen yasaklayan bir karar değilmiş gibi görünse de kanunun amacından hareketle vergiden kaçınmaya ciddi yargısal sınırlar konulabileceği anlamına gelmektedir:

*“Mükellefin kanunun izin verdiği yollar ile vergilerini oluşturacak tutarları düşürmesi yahut bunlardan tamamen kaçınması konusundaki hukuki hakkının varlığı kuşkusuzdur. Fakat karar verilmesi gereken mesele bu yapılanın -vergisel amaç dışında- kanunun amaçladığı şey olup olmadığıdır.”<sup>147</sup>*

Öte yandan vergiden kaçınmanın yasaklanması, bunun mutlaka vergi kaçakçılığı sayılacağı anlamına gelmemektedir. Ancak neyin vergi kaçakçılığı olduğu konusunda da yapılacak değerlendirme de salt kanunun lafzı üzerinden değil kanunun amacı üzerinden yapılabilmektedir. Kanunun amacı ise ister istemez kanun koyucunun vergi politikası ile ceza politikasını değerlendirmeyi zorunlu kılmaktadır. Nitekim, daha 1916’da Yüksek Mahkeme, -yargıç Holmes’un yazdığı kararda- politikaya aykırı hareketin kaçakçılık sayılacağına karar vermiştir:

*“Kaçakçılıktan (ing. evasion) bahsetmiyoruz çünkü kanun bir çizgi çizdiği zaman durum bunun ya bir tarafında yahut diğerinde kalır ve güvenli tarafta iken bir kişinin kanunun izin verdiğinin tümünden yararlanmasının hukuken zararı yoktur.*

<sup>145</sup> Ibid. s. 469-470.

<sup>146</sup> Bugün bizim mevzuatımıza da girmiş olan tabir, bu kararda “real character” olarak geçmektedir ancak ABD’deki ve Birleşik Krallık’taki başka kararlarda “true nature”, “real nature” gibi başka ifadelerle de rastlanmıştır.

<sup>147</sup> Ibid. s. 469.

*Kaçakçılık olarak kınanan davranış, kanunun salt lafzının değilse bile politikanın (ing. policy) gösterdiği çizginin yanlış tarafında olmaktır.”<sup>148</sup>*

Holmes bu tanımda kaçakçılık ve kaçınmayı, birinin hukuka uygun diğerinin aykırı olması ile ayırmış ise de sonradan kaçınma da hukuken sınırlanmış ve her ikisi bakımından da kanunlar yorumlanırken kanunun amacından yahut kamu politikalarından yararlanılabildiği için halen hangi davranışın suç teşkil ettiği konusu güncelliğini korumaktadır. Federal ceza kanunlarında vergi kaçakçılığının serbest hareketli olarak düzenlenmiş olması da hâkime yorum konusunda daha geniş bir alan bırakmaktadır.

Federal vergi suçlarının büyük çoğunluğu ABD Kanunlar Külliyyatı’nın (“US Code”) ülkenin ceza kanunu sayılabilecek 18. başlığında değil, İç Gelir Kanunu’nu (“Internal Revenue Code”) içeren 26. başlığında diğer vergi düzenlemeleri arasında yer almaktadır. Bu bölümdeki 7201.-7217. maddeler<sup>149</sup> arasında çok çeşitli suç tipleri

<sup>148</sup> Bullen v. Wisconsin, 240 U.S. 630-1 (1916).

<sup>149</sup> Bkz.

- 7201. Vergiyi kaçırmaya ya da bertaraf etmeye teşebbüs  
(*Attempt to evade or defeat tax*)
- 7202. Vergiyi kasten toplamama [tevkif etmeme] ve ödememe  
(*Willful failure to collect or pay over tax*)
- 7203. Kasten beyanname vermeme, bilgi sağlamama veya vergi ödememe  
(*Willful failure to file return, supply information, or pay tax*)
- 7204. Çalışanlara hileli beyanda bulunma veya hiç beyanda bulunmama  
(*Fraudulent statement or failure to make statement to employees*)
- 7205. Hileli stopaj istisna belgesi veya bilgi sağlamama  
(*Fraudulent withholding exemption certificate or failure to supply information*)
- 7206. Dolandırıcılık ve aldatıcı beyanlar  
(*Fraud and false statements*)
- 7207. Hileli beyannameler, beyanlar ve diğer belgeler  
(*Fraudulent returns, statements, or other documents*)
- 7208. Pullarla ilgili suçlar  
(*Offenses relating to stamps*)
- 7209. Pulların yetkisiz kullanımı ve satışı  
(*Unauthorized use or sale of stamps*)
- 7210. Çağrıya uymama  
(*Failure to obey summons*)
- 7211. Alıcılara veya kiracılara vergiyle ilgili sahte beyan  
(*False statements to purchasers or lessees relating to tax*)
- 7212. Dahili vergi kanunlarının icrasına müdahaleye teşebbüs  
(*Attempts to interfere with administration of internal revenue laws*)
- 7213. Bilgilerin yetkisiz olarak açıklanması  
(*Unauthorized disclosure of information*)
- 7213A. Beyanname ve beyanname bilgilerinin yetkisiz olarak incelenmesi  
(*Unauthorized inspection of returns or return information*)
- 7214. Birleşik Devletler memur ve çalışanları tarafından işlenen suçlar  
(*Offenses by officers and employees of the United States*)
- 7215. Toplanmış vergilere ilişkin suçlar  
(*Offenses with respect to collected taxes*)



düzenlenmiştir. Bununla birlikte 18. başlıktaki genel suç tipleri arasında da vergi idaresine karşı işlenebilecek olan suçlar<sup>150</sup> vardır.

Vergi suçlarının en önemlisi, 7201. maddedeki vergiyi kaçırmaya ya da bertaraf etmeye teşebbüs (ing. tax attempt to evade or defeat) suçudur: “Her kim herhangi bir biçimde, isteyerek, bu başlıkta yükümlü kılındığı bir vergiyi yahut ödemesini kaçırmaya<sup>151</sup> yahut bertaraf etmeye teşebbüs ederse, kanunla öngörülen diğer cezalar yanında, cürüm [ing. felony] işlemekten dolayı \$100.000’den fazla olmamak (tüzel kişi ise \$500,000) üzere para cezası veya 5 yıldan fazla olmamak üzere hapis cezası veya her ikisi ile birlikte yargılama giderlerine mahkum olur.”

Suçun iki şekli bulunmaktadır: Fail, vergiden yani onun tarhından kaçmış ya da verginin tarhını engellemiş olabileceği gibi vergiyi ödemekten kaçmış ya da ödenmesini engellemiş de olabilir.<sup>152</sup> Suçun verginin tahakkuk ettiği yahut muaccel geldiği aşamada işlenen ikinci durum, Türk hukukunda “amme alacağının tahsiline engel olma”<sup>153</sup> suçu başta olmak üzere 6183 sayılı Kanun’da düzenlenen suçlara

7216. Beyanname hazırlayanların bilgi açıklaması ve kullanması

(Disclosure or use of information by preparers of returns)

7217. Yürütme erkinin mükellef incelemeleri ve diğer soruşturmalarına nüfuzu yasağı

(Prohibition on executive branch influence over taxpayer audits and other investigations)

<sup>150</sup> Örneğin bkz.

286. İdareyi talep yoluyla dolandırmak için anlaşma (komplo kurma)

(Conspiracy to defraud the Government with respect to claims)

287. Sahte, uydurma veya hileli talepler

(False, fictitious or fraudulent claims)

371. Suç işlemek veya Birleşik Devletler hükümetini dolandırmak için anlaşma (komplo kurma)

(Conspiracy to commit offense or to defraud United States)

514. Uydurma yükümlülükler

(Fictitious obligations)

1001. Genel olarak bildirimler ve kayıtlar

(Statements or entries generally)

1028. Kimlik belgeleri, doğrulama araçları ve bilgileri bağlantılı dolandırıcılık ve ilişkili fiiller

(Fraud and related activity in connection with identification documents, authentication features, and information)

1956. Parasal araçların aklanması

(Laundering of monetary instruments)

<sup>151</sup> “To evade” ve “evasion” kelimelerinin Türkçedeki hatalı karşılıkları olan “kaçırma” ve “kaçakçılık” kelimelerini değiştirmedik için “ödemeyi kaçırmak” şeklindeki kulağa tuhaf gelen ifadeyi de bozmadık. Burada kastedilen kişinin vergiyi/vergiden yahut ödemeyi/ödemeden kaçmasıdır. Bu konuda yukarıda terminoloji konusunda yaptığımız açıklamalara bakınız.

<sup>152</sup> Sansone v. United States, 380 U.S. 354 (1965).

<sup>153</sup> Amme alacağının tahsiline engel olanlar, md. 110:

“Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadiyle mallarından bir kısmını veya tamamını:

1. Mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette,

2. Gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek, yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

karşılık gelmektedir. Bir başka deyişle, ABD hukukunda Türk hukukundan farklı olarak verginin tahsili aşamasında işlenen fiiller de vergi kaçakçılığı sayılmıştır.

“*Evade*” (kaçmak) fiili her ne kadar ihmali bir davranışı düşündürüyor ise de ABD Yüksek Mahkemesi suç tanımındaki “*attempt*” (teşebbüs) ifadesinden yani teşebbüsün tamamlanmış bağımsız bir suç gibi cezalandırılmasından dolayı suçun oluşması için icrai bir hareketin (*ing. affirmative action*) varlığının gerekli olduğu sonucuna varmıştır.<sup>154</sup> Mahkemeye göre kanuni bir ödevi bilerek pasif kalmak suretiyle ihmal etmek daha hafif bir kanuna aykırı fiil oluşturacak ancak olumlu bir davranışta bulunmak suretiyle kaçmaya teşebbüs etmek vergi kaçakçılığı teşkil edecektir.<sup>155</sup> Bir başka deyişle sırf beyanname vermemek yahut sırf vergi ödememek -7203. maddedeki suçu oluşturabilirse de- vergi kaçakçılığı değildir. Mahkeme maddedeki “herhangi bir biçimde” (*ing. in any manner*) ifadesinden dolayı da icrai davranışların sınırlı olmadığına karar vermiş ancak şu davranışların örnek olabileceğini söylemiştir: Çift defter tutmak, tahrif niteliğinde sahte kayıtlar atmak, sahte fatura veya belge düzenlemek, defter ve kayıtları yok etmek, varlıkları gizlemek ya da gelir kaynaklarını karartmak, işlerini o türden işlemlerle ilgili olağan kayıtları atmaktan kaçınacak surette görmek ve yanlış yönlendirici yahut gizleyici etki taşıması muhtemel her türlü davranış.<sup>156</sup> Esasen verilen örnekler, son ikisi hariç, bu kararın verildiği dönemde hazırlanan VUK’taki kaçakçılık sayılan hareketlerle örtüşmektedir ancak mahkemenin bunları tüketici değil örnekleyici olarak saydığını belirtmesi ve sonunda yanlış yönlendirme yahut gizleme etki taşıması muhtemel her türlü davranışın (*ing. ...any conduct, the likely effect of which would be to mislead or to conceal*) icrai bir davranışla kaçakçılığa teşebbüs yani kaçakçılık sayılacağını söylemesinden anlaşılacağı üzere ABD’de suçun kapsamı çok daha geniştir. Özellikle sırf beyanname vermemek kaçakçılık sayılmıyor ise de bilerek yanlış bilgiler içeren, hileli beyanname (*ing. false or fraudulent tax return*) vermek hem 7207. maddedeki cezası 1 yıl hapis olan hafif suçu (*ing. misdemeanor*) hem 7201. maddedeki cürüm niteliğindeki vergi kaçakçılığı suçunu oluşturabilmektedir.<sup>157</sup> Beyanname kapsamında olmasa bile vergi memurlarına yapılan her türlü beyan da

<sup>154</sup> *Spies v. United States*, 317 U.S. 499-500 (1943).

<sup>155</sup> *Ibid.*

<sup>156</sup> *Ibid.*

<sup>157</sup> *Sansone v. United States*, 380 U.S. 352 (1965); *United States v. Coppola*, 425 F. 2d 660 (2d Cir. 1969).

vergi kaçakçılığı teşkil edebilir.<sup>158</sup> Her halükârda vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için failin kasten hareket etmesi ve vergi ziyana (*ing. tax deficiency*) neden olması da gerekir.<sup>159</sup>

### **b. Birleşik Krallık**

Birleşik Krallık ceza hukuku, Birleşik Devletler ceza hukukuna göre daha dağınıktır: ABD Yüksek Mahkemesi daha 1812’de federal ceza mahkemelerinin içtihadi suç tiplerinden (*ing. common law offences*) dolayı mahkumiyet kararı veremeyeceğine hükmederek<sup>160</sup> bütün eyaletlerde olmasa da en azından federal düzeyde kanunilik ilkesine geçilmesini sağladığı halde bu yöndeki tüm çabalara rağmen Birleşik Krallık’ta hâlen tamamen kanunilik ilkesine geçilememiş ve hem İngiliz hem İskoç hukukunda ayrı ayrı kanuni suç tipleri (*ing. statutory offences*) yanında içtihadi suç tipleri de varlığını korumuştur. İçtihadi suç tiplerinin cezaları da kanuni değildir; bunlardan mahkûmiyet hükmü kurulurken sınırsız para veya süresiz hapis cezası verilebilir. Ancak içtihadi bir suç tipinin yalnız cezasının kanuni olarak düzenlenip sınırlandırılması da mümkündür.

İngiliz ortak hukukundaki malvarlığına karşı işlenen içtihadi suç tiplerinin birçoğu 1968’de çıkarılan Hırsızlık Kanunu (*Theft Act*) ile kanuni suç tipleriyle değiştirilmiş, örneğin klasik hırsızlık olan “*larceny*” yerine daha geniş tanımlı “*theft*” geçmiş, yağma (*ing. robbery*) ve konut dokunulmazlığını ihlâl (*ing. burglary*) aynı isimlerle kanuni olarak düzenlenmiştir. Kanunda hile yoluyla işlenen fiillerin bulunduğu bölümün başlığı “dolandırıcılık” (*ing. fraud*) olduğu halde bu isimde bir suç tipine yer verilmemiş ancak hile yoluyla mal edinme (*ing. obtaining property by deception*) adıyla bir suç düzenlenmiş ve bu suç ortak içtihadi hukuktaki “*cheating*” (hilekârlık) suçunun yerine geçmiştir. Yalnız kamu gelirlerine karşı hilekârlık (*ing. cheating public revenue*) suçu Kanun’un 32/1,a maddesi ile istisna tutulmuş ve bu suç kaldırılmamıştır. Bu nedenle bu kanundan sonra verilen mahkeme kararlarında da vergi kaçakçılığı teşkil eden davranışlar bir içtihadi suç tipi olan hilekârlık suçundan cezalandırılmaya devam etmiştir. Öte yandan bu kanunla vergi kaçakçılığı ile ilgili olabilecek bir kanuni suç tipi de yaratılmıştır: Hileli muhasebe (*ing. false accounting*) suçunu düzenleyen 17. maddeye göre: “*Her kim dürüstlüğe aykırı*

<sup>158</sup> United States v. Beacon Brass Co., 344 U.S. 45 (1952).

<sup>159</sup> Lawn v. United States, 355 U.S. 361 (1958); Sansone v. United States, 380 U.S. 351 (1965).

<sup>160</sup> United States v. Hudson, 11 U.S. 34 (1812).

*biçimde kendisi veya başkasına kazanç sağlamak yahut kendisi veya başkasına zarar vermek için (a) bir hesabı veya kaydı veya belgeyi yok eder, bozar, saklar ya da tahrif eder ise veya (b) esaslı biçimde yanıltıcı, sahte veya aldatıcı olduğunu yahut olabileceğini bildiği böyle herhangi bir hesabı, kaydı yahut belgeyi herhangi bir amaçla bilgi verirken gösterir ya da kullanırsa hakkında iddianame düzenlenerek 7 yıldan fazla olmamak üzere hapis cezası ile cezalandırılır.”* Aslında herkese karşı işlenebilecek bir suç olmakla birlikte özellikle vergi idaresine karşı yaygın olarak işlenen bu suçun hareketleri, Türk hukukundaki VUK md. 359 kapsamında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketlerine oldukça benzerlik göstermektedir. Bu kanundaki “dolandırıcılık” suçu da 2006 tarihli Dolandırıcılık Kanunu (*Fraud Act*) ile yeniden düzenlenmiş olup bu suçun da herkes gibi vergi idaresine karşı da işlenebilmesi mümkündür ve md.1/3b’ye göre cezası 10 yıla kadar hapistir. Yine içtihadi bir suç tipi olan dolandırıcılık için komplo kurma (*ing. conspiracy to defraud*) suçu da vergi idaresine karşı işlenebilecek türden bir suç olup, diğer içtihadi suç tiplerinde olduğu gibi süresiz olan cezası 1987 yılında Ceza Adaleti Kanunu’nun (*Criminal Justice Act*) 12. maddesi ile 10 yıl ile sınırlanmıştır. Türk hukukunda ise kamu kurum ve kuruluşlarının zararına olarak işlenen dolandırıcılık, bu suçun nitelikli hali olmakla birlikte (TCK md. 158/e) uygulamada vergi kaçakçılığı davalarında bu suçtan dava açılmamakta, dolayısıyla herhangi bir içtima tartışması dahi yapılmamaktadır.

Birleşik Krallık kanunlarında bütünüyle vergi suçu olan suç tipleri de bulunmaktadır: Dolaysız vergilerin temel usul kanunu olan Vergilerin Yönetimi Kanunu’nun (*Taxes Management Act*) 106a no.lu maddesinde hileli gelir vergisi kaçakçılığı (*fraudulent evasion of income tax*); 1994 tarihli KDV Kanunu’nun (*VAT Act*) 72. maddesi ile ise hileli KDV kaçakçılığı (*ing. fraudulent evasion of VAT*) düzenlenmiştir. İki suçun tanımları, suçun konusu verginin türünün farklı olması dışında örtüşmekte olup, ilgili verginin kaçakçılığına bilerek dahil olmak, karışmak (*ing. knowingly concerned in*) suç sayılmıştır. Konusu gümrük vergileri olan suçlar ise gümrük usulü kanunu olan 1979 tarihli Gümrük ve Özel Tüketim Vergileri Yönetimi Kanunu’nun (*Customs and Excise Management Act*) 50, 170 ve 170b no.lu maddelerinde düzenlenmiştir. 50. maddede malların usulsüz ithali (*ing. improper importation of goods*) suçu düzenlenmiş olup, devleti her hangi bir gümrük resmi konusunda aldatmak (*ing. to defraud*) veya bir yasak ya da kısıtlamadan kaçmak

(*ing. to evade*)) amacıyla çeşitli usulsüz gümrük işlemleri yapmak suç sayılmış; hileli gümrük resmi kaçakçılığı (*ing. fraudulent evasion of duty*) suçunu düzenleyen 170. madde ile kaçakçılığa konu malların edinilmesi gibi fiiller yanında yukarıda bahsettiğimiz gelir vergisi ve KDV kaçakçılığı suçlarına benzer şekilde hileli gümrük resmi kaçakçılığına -hatta kaçakçılığına teşebbüse (*ing. attempt to evade*)- karışmak cezalandırılmış ve benzer şekilde özel tüketim resmi kaçakçılığı için hazırlık hareketlerinde bulunma (*ing. taking preparatory steps for evasion of excise duty*) suçunu düzenleyen 170b no.lu maddede konusu özel tüketim vergilerin olan kaçakçılık fiillerine “karışmak” suç haline getirilmiştir. Bahsi geçen üç kanundaki özel vergi suçlarının azami cezası, yukarıda bahsi geçen hileli muhasebe suçunda olduğu gibi 7 yıla kadar haptir.

Vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen kanun maddelerinde “*evasion*” tanımı yapılmadığı ve “*concern in*” gibi elastikî bir ifade kullanıldığı için suç tiplerinin kapsamının çok geniş olduğu söylenebilir. Bir başka deyişle, vergi kaçakçılığı fiilleri içtihadi suç tipleri kapsamında değil kanuni suç tipleri kapsamında cezalandırıldığında da kanunilik ilkesi Türk hukukunda olduğu kadar sıkı bir tarzda anlaşılmamaktadır. Öte yandan, kanuniliğin hiç geçerli olmadığı içtihadi bir suç tipi olan kamu gelirlerine karşı hilekârlık (*ing. cheating public revenue*) suçunun cezası zaten hepsinden ağırdır ve uygulamada da en ağır sayılan vergi kaçakçılığı fiillerinde failler bu suçtan itham edilmektedir. Üç sanığın KDV kaçakçılığından yargılandığı bir davada sanıklar savcılığın yukarıda bahsettiğimiz diğer kanunlardaki suç tipleri yerine cezasının üst sınırı bulunmayan bu içtihadi suç tipinden iddianame düzenlemesine itiraz etmiş ancak İngiltere ve Galler Temyiz Mahkemesi, bu suça konu davranışların “sıradan” (*ing. ordinary*) davranışlar olmadığını ve Parlamento’nun bilinçli olarak bu içtihadi suçu hukuk düzeninden çıkarmadığı ve cezasına üst sınır getirmediğini belirterek sanıkların hapis cezalarının sırasıyla 13, 10 ve 8 yıllık kısımlarını onamıştır.<sup>161</sup>

### c. Almanya

Alman hukukunda vergi kaçakçılığı suçları, asıl olarak Vergi Kanunu’nda (*Abgabenordnung*) düzenlenmiştir. 369. maddede nelerin vergi suçu (*alm. Steuerstraftat*) sayılacağı gösterilmiş ve (i) vergi kanunlarınca cezalandırılan fiiller,

<sup>161</sup> Dosanjh & Ors v R | [2014] WLR 1780.

(ii) yasal olmayan şekilde ithalat, ihracat ve malların transiti, (iii) sahte malî pul üretimi ya da buna teşebbüs ve (iv) bu sayılanlara yardım fiilleri vergi suçu sayılmıştır. Vergi kanunlarında aksi söylenmedikçe vergi suçlarına ceza kanununun genel hükümleri uygulanacaktır (md. 369/2). Vergi kaçakçılığını (*alm. Steuerhinterziehung*) düzenleyen 370. maddeye göre “*Her kim malî idareye yahut diğer otoritelere vergisel bir konuda yanlış veya eksik bilgi verir yahut vergisel ödevi olduğu halde mali idareye bununla ilgili bir bilgiyi vermez yahut yükümlü olduğu halde mali pulları veya mali pul makinelerini kullanmaz ve neticesinde vergilerini eksik beyan eder yahut kendisi ya da başkası için haksız vergi avantajları elde eder ise 5 seneye kadar hapis ya da para cezası ile cezalandırılır.*” Maddede suçun, cezası 10 yıla kadar hapis olan nitelikli hali de düzenlenmiş olup, bunun için failin **(i)** kasten geniş ölçüde vergilerini olduğundan az beyan etmesi yahut haksız vergi avantajı elde etmesi veya **(ii)** kamu görevlisi ya da AB kamu görevlisi olarak yetkisini yahut makamını suistimal ederek suçu işlemesi veya **(iii)** yetki ve makamını suistimal eden bir kamu görevlisi ya da AB kamu görevlisinin yardımını alması veya **(iv)** sahte ya da hileli belgeler kullanarak birden fazla kez vergilerini az beyan etmesi veya haksız vergi avantajı elde etmesi veya **(v)** yukarıdaki ilk bentte gösterilen fiili birden fazla kez işlemek için bir araya gelmiş bir grup bünyesinde KDV ve özel tüketim vergilerinin eksik beyan edilmesi veya haksız KDV ve özel tüketim vergileri yönünden haksız avantaj elde edilmesi veya **(vi)** üçüncü ülkelerdeki doğrudan ya da dolaylı şekilde kontrol edebildiği yahut tek başına ya da ilişkili kişilerle birlikte üzerinde ciddi etkisinin bulunduğu bir şirketi vergiyle ilişkili gerçekleri saklamak ve bu sayede haksız vergisel menfaat elde etmek amacıyla kullanmak gerekmektedir.

371. maddede bu suça özel bir etkin pişmanlık düzenlemesi yapılmıştır. 372. maddede yasak mal kaçakçılığı (*alm. Bannbruch*), 373. maddede ise örgütlü gümrük vergisi kaçakçılığı (*alm. Schmuggel*) düzenlenmiştir. İki gümrük kaçakçılığı suçundan ikincisi bir vergi kaçakçılığı suçudur. Hatta vergi kaçakçılığını düzenleyen 370. maddede yalnız suçun adında kaçakçılık (*alm. Hinterziehung*) ifadesi geçtiği halde 373. maddede suç teşkil eden hareket bu kelimeyle ifade edilmiştir. 374. maddede kaçakçılık suçuna konu eşyanın satın alınması (*alm. Steuerhehlerei*) ayrı bir suç olarak düzenlenmiştir. (Kanunun 71. maddesi, vergi kaçakçılığına konu malları satın alanları bu malların vergilerinden ve faizlerinden de sorumlu tutmaktadır.) Son

olarak 375. maddede bu suçlara özel hak yoksunluğu yaptırımları ve 376. maddede daha ciddi ihlaller için 10 yıllık daha uzun bir zamanaşımı öngörülmüştür.

Kanunun uzunca bir bölümü ise (md. 385-413) ise bu kanundaki suçlarla ilgili özel ceza muhakemesi hükümlerine ayrılmıştır. Bunlar içinde 386. maddeye göre vergi ve gümrük idarelerinin bu suçları savcılıktan bağımsız olarak soruşturabilmeleri; vergi usulüyle ceza muhakemesinin ilişkisini düzenleyen 393. maddeye göre normalde md. 328'e göre uygulanan zorlayıcı tedbirlerin vergi suçunun söz konusu olduğu durumlarda kişinin kendini suçlamaya zorlanması anlamına geleceği için uygulanamaması ve kişinin vergi kanunları nedeniyle vergi idaresine beyan ettiği bir bilginin vergi suçları dışındaki bir fiilin yargılaması sırasında kendi aleyhinde kullanılamaması; 398 ve 398a no.lu maddelere göre savcılığın belli durumlarda kamu davasını açmakta takdir yetkisine sahip olması; 399. ve 402. maddelere göre vergi ve gümrük idarelerinin soruşturmayı bizzat yürüttüklerinde savcılığın, savcılıkla birlikte yürüttüklerinde polisin yetkilerine sahip olması dikkate değerdir.

Vergi Kanunu'ndaki bu suç tipleri yanında Alman Ceza Kanunu'nda da vergi kaçakçılığı olarak düşünülebilecek bazı davranışların cezalandırıldığı suç tipleri bulunmaktadır. Kanunun 264. maddesinde oldukça ayrıntılı bir teşvik dolandırıcılığı (*alm. Subventionsbetrug*) suçu, 266a no.lu maddesinde ise işverenlerin sosyal güvenlik primleriyle ilgili suç teşkil eden davranışları yer almaktadır.

#### **d. İspanya**

1995 İspanyol Ceza Kanunu'nun 14. başlığı "*Hazineye ve Sosyal Güvenliğe Karşı Suçlar*" başlığını taşımaktadır. Avrupa'nın genç ceza kanunlarından biri olmasına rağmen bu bölümdeki suçların oldukça karmaşık şekilde kaleme alınmış olması eleştiriyi hak etmektedir. Kanunda madde başlıkları olmadığı için suçların birer resmi adı yoktur. Buna rağmen bu başlık altında düzenlenen suçları kabaca şöyle isimlendirebiliriz: Md. 305 ve mükerrer md. 305'te merkezi ve yerel idareler aleyhine vergi dolandırıcılığı; md. 306'da Avrupa Birliği ve kurumları aleyhine vergi dolandırıcılığı; md. 307, mükerrer md. 307 ve ikinci mükerrer md. 307'de sosyal güvenlik sistemi dolandırıcılığı; md. 308'de sübvansiyon ve kamu destekleri konusunda dolandırıcılık, mükerrer md. 308'de bu bölümdeki suçlar için hapis

cezasının ertelenmesinin şartları; md. 310'da muhasebe usulsüzlükleri ve mükerrer md. 310'da tüzel kişiler için para cezaları düzenlenmiştir.<sup>162</sup>

Bahsi geçen suçlardan en önemlisi olan ve öğretide malî suç (*delito fiscal*) olarak anılan suçun tanımını içeren 305. maddenin ilk bendi şu şekildedir:

*“Her kim, icra ya da ihmâl suretiyle; vergileri, tevkifatları ya da tevkif edilmesi gereken tutarları ya da geçici vergileri ödemekten kaçınarak; (isp. eludiendo > eludir)<sup>163</sup> haksız yere iade alarak ya da aynı şekilde mali faydalardan yararlanarak; devlet, otonom bölge, bölgesel ya da yerel yönetim hazinesini aldatırsa; (isp. defraude > defraudar) hile konusu tutarın, ödenmeyen tevkifatın ya da geçici verginin ya da haksız yere alınan iade ya da kazanılan veya yararlanılan mali faydanın yüz yirmi bin Avro'yu geçmesi ve [failin] bu maddenin 4. bendine göre vergisel durumunu uyumlu hale getirmemiş olması şartıyla; 1 ila 5 yıl hapis ve söz konusu tutarın 6 katı para cezası ile cezalandırılır.*

*Sadece beyannamelerin (isp. declaración)<sup>164</sup> ya da özel beyanların (isp. autoliquidación)<sup>165</sup> sunulması başka olgularla doğrulandığı zaman hilenin oluşumunu engellemez.*

*Sorumlu, gösterilen cezalar dışında 3 yıldan 6 yıla kadar sübvansiyon veya kamu desteklerini elde etme imkânı ve vergi veya sosyal güvenlik avantaj ve teşviklerinden yararlanma hakkından yoksun bırakılır.”*

Mükerrer 305. maddede ise bu suçun nitelikli hali düzenlenmiştir. Buna göre, **(i)** tutarın 600 bin Avro'yu geçmesi, **(ii)** suçun örgütlü olarak işlenmesi, **(iii)** suçun gerçek kişi, tüzel kişi veya tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerin aracı (isp. interpuestos)<sup>166</sup> olarak kullanılması; “inançlı” (isp. fiduciarios)<sup>167</sup> işlemler veya sözleşmeler veya vergi cennetleri veya vergilendirmenin olmadığı yerlerin

<sup>162</sup> Md. 309 ise 2012 yılında ilga edilmiş olup, Avrupa Birliği fonlarından haksız olarak yararlanmayla ilgiliydi.

<sup>163</sup> Krş. *Evitar*: Kaçmak, *Evasión*: Kaçak(çı)lık;

<sup>164</sup> İspanyol Genel Vergi Kanununa (md. 119) göre vergi beyannamesi vergi idaresine vergilendirmeye ilgili hususlarda sunulan “her türlü” beyanı içermektedir. Bu bakımdan söz gelimi idarenin bilgi isteme yazılarına verilen cevaplarda yapılan yanıltıcı beyanlar da madde kapsamına girebilir.

<sup>165</sup> İspanyol Genel Vergi Kanununda (md. 120) düzenlenmiş özel bir beyan biçimi. Mükellef böyle beyanlarda tahakkuk için gerekli bilgiler yanında kendi kendine yaptığı değerlemeleri, hesapladığı vergileri de idareye bildirir.

<sup>166</sup> Burada bahsedilenin suçun birini “araç olarak kullanarak” işlenmesi hali olmadığını anlıyoruz. Çünkü failliği düzenleyen 28. maddede dolaylı faillik (*autoría mediata*) başka bir terminoloji ile ifade edilmiştir: “...por medio de otro del que se sirven como instrumento” (fiili ...araç teşkil eden bir başkası aracılığıyla gerçekleştirilen).

<sup>167</sup> Roma hukukundaki “fiducia”, İngiliz hukukundaki “trust” a karşılık gelmektedir.



kullanılması; mükellefin ya da suçtan sorumlunun kimliğinin, hile konusu tutarın veya mükellefin ya da suçtan sorumlunun malvarlığının saklanması veya tespitinin zorlaştırılması hallerinden herhangi birinin varlığı halinde ceza, 2 yıldan 6 yıla kadar hapis ve hile konusu tutarın 2 katından 6 katına kadar para cezası olacak; teşvik ve kamu desteklerinden yoksunluk süresi ise 4 yıldan 8 yıla kadar olacaktır.

305. maddenin yukarıda verdiğimiz ilk bendi haricinde oldukça uzun 6 bendi daha bulunmaktadır. 2. bentte yukarıda bahsi geçen 120 bin Avro'nun nasıl hesaplanacağı; 3. bentte suçun Avrupa Birliği hazinesine karşı işlenmesi hali (Para sınırı bu durumda 100 bin Avro ve daha az cezayı gerektiren halde 10 bin Avro'dur); 4. bentte ilk bentte de bahsedilen vergisel uyum; 5. bentte suça konu vergilerin diğerlerinden ayrı olarak tahsil edilebileceği, ceza soruşturmasının idarenin tahsil işlemlerini durdurmayaacağı ancak yürütmenin durdurulması kararı verilebileceği; 6. bentte failin suçlamaları öğrenmesinden itibaren iki ay içerisinde vergileri ödemesi ve maddi olguları mahkemede anlatması ya da şeriklerin suçun aydınlatılması ve diğer sorumluların yakalanması için aktif bir şekilde işbirliği yapması halinde cezalarının bir ya da iki derece hafifletilebileceği şeklinde bir etkin pişmanlık hali; 7. bentte yargılamayı yapan hakim ya da mahkemenin yargılamaya konu vergi ya da cezaların tahsili için idareden yardım isteyeceği düzenlenmiştir.

Maddenin 4. bendinde düzenlenen ve ilk bentte atıfta bulunulan failin vergisel anlamda uyumlu hale (*isp. regularizada*) gelmesi durumu birkaç şekilde mümkün olmaktadır. Failin, hakkında vergi idaresi ya da savcılık soruşturması başlamadan önce sorumluluğunu kabul edip bütün vergileri ödemesi yani pişmanlık hali ya da vergi borcunun takdiri konusunda idarenin kanuni imkanlarının kalmaması halinde mükellef uyumlu hale gelecek ve bu borca münhasır olarak, yaptığı “muhasebe usulsüzlükleri ve belgede sahtecilik fiilleri” hakkında soruşturma açılmayacaktır. Bu bentte kastedilen durumlar etkin pişmanlık, zamanaşımı, uzlaşma gibi cezayı ortadan kaldıran nedenler olup, aslında tipikliğe ilişkin hususlar değildir; bu nedenle ilk bentteki suç tanımına dahil edilmeleri bize gereksiz görünmüştür. Nitekim 6. bentte yargılama aşamasındaki etkin pişmanlık hali suç tanımından bağımsız olarak ayrıca düzenlenmiştir. Öte yandan, mali suçun tanımında hareket tarif edilirken muhasebe usulsüzlükleri ve belgede sahtecilik şeklinde bir daraltma yapılmadığı halde, cezayı kaldıran bir sebep düzenlenirken yalnız bu iki hareketten bahsedilmesi de garip görünmektedir.

Avrupa Birliği ve kurumları aleyhine vergi dolandırıcılığı, kanun tekniği bakımından sorunlu bir şekilde md. 305/3'ten sonra md. 306'da tekrar düzenlenmiştir. Yaptırım miktarları aynıdır. Md. 306'da diğer maddenin kapsamadığı durumlar ve ayrıca *“kullanılan fonları alınma amacının dışında kullanmak”*, *“şartları konusunda sahtecilik yaparak haksız olarak fon almak”* ve *“fonun verilmesini engelleyecek durumları saklamak”* hareketleri suç olarak düzenlenmiştir.

Sosyal güvenlik sisteminin dolandırılmasını düzenleyen 307. ve mükerrer 307. maddeler vergi kaçakçılığının temel ve nitelikli hallerini düzenleyen maddelerin birer kopyası gibidir. Sadece suçun konusu vergiler yerine, sosyal güvenlik primleridir ve suçun oluşması için daha düşük tutarlar için hile yapılması yeterli görülmüştür. İkinci mükerrer 307. maddeye göre ise kendisi ya da başkası için, muvazaa ya da gerçeklerin çarpıtılması veya bildirim yükümlülüğü olanlarca bilerek saklanması kaynaklanan bir hata aracılığıyla, sosyal güvenlik sisteminden yararlanma hakkı elde eden, haksız yere yararlanma süresini uzatan veya başkaları tarafından hak kazanılmasını kolaylaştıran ve kamu idaresinin zararına yol açan kişi 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacak; eğer ortaya çıkan zarar önemli bulunmaz ise yalnız zararın 6 katı para cezası verilecektir. Bunun yanı sıra fail her durumda vergi ve sosyal güvenlik teşvik ve desteklerinden 3 yıldan 6 yıla kadar yoksun bırakılacaktır. Bu maddenin diğer bentleri de suçun nitelikli hali, pişmanlık gibi vergi kaçakçılığı suçlarındaki düzenlemelere oldukça benzer düzenlemelere sahiptir.

Kanunda devlet teşvik ve desteklerinden hileli olarak yararlanma da ayrı bir maddede düzenlenmiştir. Md. 308'in ilk bendi şu şekildedir:

*“Avrupa Birliği de dahil olmak üzere kamu idarelerinin 100 bin Avro'yu geçen bir tutar ya da değerdeki sübvansiyon ve yardımlarını bunlar sağlanması için gerekli şartların varlığı konusunda sahtecilik yaparak veya bunlardan yararlanmayı engelleyecek şartları saklayarak elde edenler, 6. bende göre geri ödeme yapılmamış ise, 1 yıldan 5 yıla kadar hapis ve tutarın 6 katı para cezası ile cezalandırılır.”*

Bu maddenin kalan bentlerinde de yine hak yoksunluğu, tutarın büyüklüğüne bağlı olarak nitelikli hal, pişmanlık vs. gibi bu bölümdeki diğer suçlardaki düzenlemeler tekrarlanmıştır. Söz konusu düzenlemelere, mükerrer 308. maddede hapis cezalarının ertelenmesi bakımından yapıldığı gibi, bir ortak hükümler

maddesinde yer verilmek yerine, oldukça uzun olan maddelerin tekrar edilmesi kanun tekniği açısından sorunludur.

Öğretide muhasebe suçu (*delito contable*) olarak anılan ve bir takım muhasebe usulsüzlüklerini yaptırıma bağlayan 310. maddedeki düzenleme ise şu şekildedir:

*“Vergi kanunlarına göre şirket muhasebesini, defterlerini ve vergi kayıtlarını tutmakla yükümlü olan kişi (aşağıdaki hallerde) 5 aydan 7 aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır;*

- a) Gerçek usulde (isp. estimación directa)<sup>168</sup> vergilendirmenin söz konusu olduğu durumlarda bu yükümlülüğünü kesin olarak yerine getirmemişse,
- b) Aynı faaliyet ve hesap dönemine ilişkin olarak şirketin gerçek durumunu saklayan ya da muvazaalı kılan farklı hesaplar tutarsa,
- c) Zorunlu defterlere işleri, etkinlikleri veya genel olarak ekonomik işlemleri kayıt etmezse veya gerçekte olduklarından farklı tutarlarla kaydederse,
- d) Zorunlu defterlere gerçek olmayan kayıtlar girerse.

*(c) ve (d) bentlerindeki fiillerin suç olarak değerlendirilmesi için vergi beyannamelerinin verilmemiş olması veya verilenlerin gerçeğe aykırı muhasebeyi yansıtmaması ve girilmeyen ya da yanlış girilen tutarın, aşağı yukarı, aralarında aritmetik düzeltme yapılmaksızın her bir hesap dönemi için 240 bin Avro ’yu geçmesi gerekir.”*

Mükerrer md. 310’da tüzel kişiler için uygulanacak cezalar, ilginç şekilde gerçek kişilerin alacakları cezalara bağlı olarak artan biçimde ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek kişilerin 2 yıldan fazla hapse mahkum olacakları suçlar için tüzel kişiye hile ile ödenmeyen ya da haksız olarak iade alınan tutarın 2 katına kadar; 5 yıldan fazla hapse mahkum olacakları suçlar için ise tutarın 4 katına kadar para cezası uygulanacaktır. Bunun yanında tüzel kişi 3 yıldan 6 yıla kadar devlet teşvik ve yardımlarından mahrum bırakılacak; aynı zamanda kamu ihalelerinden yasaklılık yaptırımı uygulanabilecektir.

İspanyol hukukundaki düzenlemeleri, Türk hukukundaki düzenlemeler ile karşılaştıracak olursak;

<sup>168</sup> Birebir çevirisi “doğrudan tarhiyat” olur ancak İspanyol Genel Vergi Kanununda (md. 51) yapılan tanım gereği Türk hukukundaki en yakın kavramı gösterdik. Tarhın diğer yöntemlerinden *estimación objetiva* (objektif tarh, md. 52) için yapılan tanımda da götürü usulde vergilendirmeye işaret edilmesi bu çeviriyi doğrulamaktadır. Ancak tarhın üçüncü yöntemi olan *estimación indirecta* (dolaylı tarh, md. 53) Türk mevzuatındaki resen tarhiyata karşılık gelmektedir. Dolayısıyla ilk yöntem, “beyan üzerine tarh” diye de çevrilebilir. İki hukuk sistemi, vergilendirme ve tarh yöntemleri bakımından farklı taksonomiler kullandığı için ancak bu şekilde çevirebildik.

- (i) İspanya’da, gerek vergi suçlarının gerek vergi kabahatlerinin vergi usul kanununda düzenlendiği Türkiye’den farklı olarak, vergi suçları ceza kanununda, vergi kabahatleri ise vergi usul kanununda düzenlenmiştir. Her iki kanundaki düzenlemeler de Türk kanunlarına göre çok daha ayrıntılıdır.

Vergi kabahatleri (md. 191-206), hafif, ağır ve çok ağır olarak üçe ayrılmış; vergi ziyai-usulsüzlük ayrımı yapılmamıştır. Yalnız vergi ziyai yaratan kabahatlerin cezaları nispi, diğerlerinin maktudur. Vergi kaybı yaratan kabahatler Türkiye’de olduğu gibi tek bir vergi ziyai kabahati olarak değil, haksız iade alma veya haksız biçimde teşviklerden yararlanma gibi farklı fiillerle işlenen ve karşılığında farklı oranda para cezaları öngörülen 7 ayrı kabahat şeklinde düzenlenmiştir (md. 191-197). Bazı kabahatler için kendi içinde de farklı para cezaları öngörülmüştür. Sözgelimi, “vergilerin tahsili için gerekli bildirimleri ya da belgeleri tam ve doğru olarak vermeme” kabahati (md. 192), 3 bin Avro veya daha az bir vergi kaybına yol açtığında ve gizleme (*ocultación*) içermediğinde “hafif” sayılacak ve %50 ceza uygulanacak; tutar, 3 bin Avro’yu geçer ve gizleme içerir yahut tutardan bağımsız olarak sahte fatura veya yardımcı belgeler kullanılarak işlenir veya defter ve kayıtlardaki yanlışlık yaratılan vergi kaybının %10’undan fazla %50’sinden az olursa “ağır” sayılacak ve %50’den %100’e kadar bir ceza uygulanacak; hileli araçlar (*medios fraudulentos*) kullanılarak işlenirse “çok ağır” sayılacak ve %100’den %150’ye kadar bir ceza uygulanacaktır. Tanımlarda geçen “gizleme” ve “hileli araç” ifadeleri ayrı bir maddede kazuistik olarak tanımlanmıştır (md. 182/2,3). Kabahatlerin ağır ya da çok ağır olması, idari para cezaları yanında teşvik ve yardımlardan yararlanamama ve kamu ihalelerine katılamamama gibi parasal olmayan yaptırımları da gerektirmektedir (md.186).

İspanya’da yukarıda incelediğimiz vergi suçu düzenlemeleri de Türk kanunlarına göre oldukça ayrıntılıdır. Türk kanunlarında seçimlik hareket olarak dahi yer almayan devlet teşviklerinden hileli olarak yararlanma ayrı bir suç olarak düzenlenmiştir.

- (ii) İspanyol kanununda sosyal güvenlik katkılarını konu edinen suçlar, ayrı maddelerde de olsa vergi suçlarıyla aynı bölümde çok ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Oysa Türkiye’de ilgili Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nda herhangi bir suç tipi yer almadığı gibi, bu fiiller TCK’da da özel olarak düzenlenmemiştir. Söz konusu fiiller ancak kamu kurum ve kuruluşlarının zararına nitelikli dolandırıcılık suçu (TCK md. 158/e) ya da sahte belge kullanılmışsa belgede sahtecilik suçları (TCK md. 204 vd.) kapsamında cezalandırılabilir.
- (iii) Öte yandan, İspanya’nın da Türkiye gibi ayrı bir kaçakçılıkla mücadele kanunu (*Ley Orgánica de represión del contrabando*) bulunmaktadır. Bir başka deyişle, sosyal güvenlik primleri vergilerle aynı kanunda korunurken gümrük vergileri bir başka mevzuatın konusudur. Türk kanununa benzer şekilde “kaçakçılık” (*contrabando*) suçlarının tek maddede düzenlendiği bu kanunda kaçakçılık sayılan fiillerin bazıları birer vergi suçudur. Bunlardan ilki olan suç tipi, “(Değeri 150 bin Avro’dan fazla olan) Ticareti serbest bir ticari malı gümrük ofislerine ya da gümrük idaresi tarafından kullanılan yerlere göstermeden ithal ya da ihraç etmek”tir (md. 2/1,a). Suçun konusu olan eşyanın yurda giriş çıkışı serbest olduğu ve suçun faili yalnız gümrük vergilerinden kurtulmak maksadı ile hareket ettiği için bu suçun gümrük vergisi kaçakçılığı olduğu söylenebilir.
- (iv) İspanya Ceza Kanunu’ndaki suç tanımında araç fiiller “ödemekten kaçınma”, “haksız iade alma” ve “mali faydalardan yararlanma”; cezalandırılan hareket ise yalnız “aldatma”dır. Türk kanunundaki gibi hareketler, kazuistik şekilde sayılmamıştır. Cezalandırılan fiil aldatma olduğu için, bu suç bir vergi dolandırıcılığı suçudur. Bu bakımdan suçun tanıma göre ihmali hareketle de işlenebilecek olması ilginçtir. Maddede ihmali hareketlerin ve yalnız beyanname vermenin hile sayılabileceği belirtilmiştir.
- (v) İspanyol düzenlemesinde suçun nitelikli halinde suçun örgütlü olarak işlenmesi ve vergi cennetlerinin (*paraísos fiscales*) kullanılması durumlarından bahsedilmiştir. Bu bakımdan İspanyol kanununun daha

çağdaş kavramlara yer verdiği, Türk kanununun ise 50'li yıllarda kaldığı söylenebilir.

(vi) İspanya'da temel vergi suçu, vergi ziyanının suçun unsuru olmadığı Türkiye'den farklı olarak bir zarar suçudur ve 120 bin Avro'luk bir sınır konmuştur. Bu bakımdan İspanyol kanun koyucusunun hedefinin küçük işletmeler değil büyük mükellefler olduğu söylenebilir.

(vii) İspanya'da hapis cezası dışında vergi ziyanının 6 katı para cezası ve 3 yıldan 6 yıla kadar sübvansiyon veya kamu desteklerini elde etme imkânı ve vergi veya sosyal güvenlik avantaj ve teşviklerinden yararlanma hakkından yoksunluk yaptırımları mevcuttur. Hapis cezalarının üst sınırları da suçun gerek temel hali gerek nitelikli hali yönünden Türkiye'den yüksektir.

## II. Vergi Kaçakçılığının Tarihçesi

Vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nda yapılan sayısız değişikliğin Türk toplumunun gerçek sorunlarına gerçek çözümler üretmemesinin ve bu konudaki yüksek yargı kararlarının da kanunlar adaletsiz yahut anlamsız bile olsa hiç değilse topluma rasyonel bir şikâyet merciinin güvencesinde olduğu duygusunu verecek ve sonuca razı olmasını sağlayacak gerekçeli kararlar üretememesinin temelinde metotsuzluk yatmaktadır. Türk hukukçusunun ve kanun ve politika yapıcılarının en kolay uygulayabilecekleri metodoloji ise tarihçi yöntemidir. Ancak yalnız yürürlükteki kanunun gerekçesine bakılarak bu yöntemle başvurulmuş olunmayacaktır. Bu nedenle aşağıda öncelikle vergi kaçakçılığı kavramının tarihçesinin çalışma konumuz açısından değerini ve kendi yaklaşımımızı açıklamak istiyoruz.

20. yy'da hukukbilimde (*ing.* jurisprudence, *fr.* théorie du droit, *alm.* Rechtswissenschaft) hukukî pozitivizmin hâkim olmasıyla beraber hukukçular dikkatlerini “yürürlükteki” (mer’î) hukukla sınırlandırmaya başlamış, geçmişteki hukuka olan ilgileri azalmıştır. Oysa mülga mevzuat da mer’î mevzuat gibi “mevzû” (vaz’ edilmiş > ar. *vaz*’: koymak) yani “pozitif” (> lat. *positus* > lat. *ponere*: koymak) niteliktedir; dolayısıyla insanüstü bir doğal hukuku değil, insan eliyle “konulmuş” pozitif hukuku temsil eder. Öyleyse hukuki kavram ve sorunların geçmişinin analizi,

hukukî pozitivizme aykırı bir tutum değildir; bilakis pozitif hukuku anlamının pozitif bir yöntemidir.

Aslında “saf hukuk” teorisinin sahibi Kelsen dahi “yasa” ve “görenek” ilişkisini ele alırken Savigny’nin hukukun kaynağını “*Volksgeist*” (milli ruh) olarak kabul etmesi gibi görüşlerini doğal hukuk anlayışının bir çeşitlemesi olarak niteleyerek reddetse de<sup>169</sup> “hak” ve “ödev” ilişkisini işlerken Savigny’nin öncülerinden olduğu Alman Tarihî Hukuk Okulu’nun temsilcilerini “19. yy hukukî pozitivizminin kurucuları” olarak saymaktan geri kalmaz.<sup>170</sup> Bir diğer Viyanalı Popper da baştan sona bir epistemolojik yöntem olarak tarihselciliğe (*historicism*) hücum etmek üzere yazdığı eserinde, tarihçi yöntemi (*historism*) bu ilkinden özellikle ayırır: İlki, ona göre, tarihin akışında bazı kalıplar, trendler, “yasa”lar aramak iken; ikincisi, çeşitli sosyolojik öğreti ve düşünce akımlarını belli bir tarihî dönemdeki tercih ve yararlar ile ilişkilendirerek incelemeye ve açıklamaya çalışmaktan ibarettir ve -bütün eleştirilerinin hedefi olan- ilki ile karıştırılmamalıdır.<sup>171</sup> Gerçekten, Dubber’ın ifade ettiği üzere, 19. yy’da tarihçi analiz, felsefî analizden üstün sayılıyordu çünkü bu anlayış 18. yy’ın spekülasyondan ibaret doğal hukuk teorisine karşı, tarihi kaynakların hakikaten bilimsel bir yöntemle çalışılmasına dayanıyordu ve ortaya çıkışı da Alman hukukbiliminin ve Alman üniversitesinin ortaya çıkışıyla aynı tarihlere rastlar.<sup>172</sup>

Savigny, 1814 tarihli kanun koyuculuk ve hukukçuluk mesleği üzerine eserinde kodifikasyona doğal hukuku savunduğu için değil bilakis oldukça pragmatik olarak (i) kusurlu ve temelsiz bir hukukî bilginin harici bir otorite tarafından sabitlenmesi tehlikesinin kaçınılmaz olacağı ve bu tehlikenin, kalkışılan işin kapsamı genişlediği yahut uyanmakta olan millî menfaatler ile ilişkilendirildiği ölçüde büyüyeceği<sup>173</sup> ve (ii) o gün için ellerinde kanun yapmaya elverişli teknik bir “dil” bulunmadığı<sup>174</sup> gerekçeleriyle karşı çıkar. Ancak aynı dönemde tam aksine kodifikasyonu savunan

<sup>169</sup> Hans Kelsen, *The Pure Theory of Law*, çev. Max Knight, Berkeley: University of California Press, 1970, s. 227.

<sup>170</sup> Ibid. s. 129.

<sup>171</sup> Karl R. Popper, *The Poverty of Historicism*, New York: Harper Torchbooks, 1964, s. 3, 17.

<sup>172</sup> Markus D. Dubber, “New Historical Jurisprudence: Legal History as Critical Analysis of Law”, *Critical Analysis of Law*, Sayı: 2/1, 2015, s. 10.

<sup>173</sup> Friedrich Carl von Savigny, *Vom Beruf unserer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft*, Heidelberg: Mohr und Zimmer, 1814, s. 50.

<sup>174</sup> Ibid. s.52. Savigny, Almanca’nın kuvvetini sorgulamak niyetinde olmadığını, ortak bir araç olarak değil, “sanatsal” (meslekî) bir araç (*alm. Kunstmittel*) olarak dilden bahsettiğini özellikle belirtmiştir.

ve ilk modern ceza kanunlarından 1813 Bavyera Ceza Kanunu’nu<sup>175</sup> da bizzat hazırlayan ve bu kapsamda yalnız özel hükümleri değil bazı genel ilkeleri de kodifiye eden Feuerbach, telif ettiği ders kitabında ceza hukukunun genel kısmını “Felsefi (genel) Kısım” (*Philosophischer -allgemeiner- Theil*) ve özel kısmını “Pozitif (özel) Kısım” (*Positiver -besonderer- Theil*) olarak adlandırmakta,<sup>176</sup> böylece bir anlamda ceza hukukunun genel kısmını pozitif hukukun dışında telâkki etmektedir. Bu durumda Feuerbach’ın aynı eserde “Ceza Hukukunun En Yüksek Prensipleri” gibi hiç de pozitivist sayılamayacak bir başlık altında tanıttığı ve henüz tedvin edilmemiş kanunilik ilkesinin ilk kez Latince olarak formüle edilmesi anlamına gelen üç alt ilkeyi (*nulla poena sine lege / nulla poena sine crimine / nullum crimen sine poena legali*)<sup>177</sup> de herhalde hukuki pozitivismden çok doğal hukuka ait formülasyonlar olarak kabul etmek gerekir. Bu nedenle, her ne kadar ilerleyen dönemde Kıta Avrupası ve Türkiye’de kodifikasyon hareketi galip gelmiş -hatta ceza hukukunun kodifikasyonuna Savigny de katılmış-<sup>178</sup> ve dolayısıyla pozitif hukukun hacmi artmış ise de bu yeni kodların yarattığı geniş pozitif hukukun rasyonel bir şekilde uygulanması için gerekli pozitivist araçlar bu kodifikasyon hareketinin içinden çıkmamış, ironik şekilde, Savigny’nin “bugünkü” Roma Hukuku’na ait münferit normları yorumlarken yararlanmak üzere geliştirdiği dört yorum yöntemi, yani onun deyimiyle kanun yorumunun “gramatik” (*grammatische*),

<sup>175</sup> Kanun metninin tamamı için bkz. *Strafgesetzbuch für das Königreich Baiern*, München: Redaction des Regierungsblatts, 1813.

<sup>176</sup> (Paul Johann Anselm Ritter von) Feuerbach, *Lehrbuch des gemeinen in Deutschland geltenden Peinlichen Rechts*, Giessen: Georg Friedrich Heyer, 1801, s. 2,3,145.

<sup>177</sup> Ibid. s. 20. Bu formülasyonların Latince olması, Savigny’nin o tarihte kanun yapacak teknik bir dilin olmayışı şikâyetinin temelsiz olmadığını gösterir. Benzer şekilde, kitapta bazı ceza hukuku terimleri Latince olarak yer almaktadır. Sözelimi, kasıt, Latince “*dolus*” adıyla anlatılmıştır. (Ibid. s.51) 1813 tarihli Kanun’un ilgili 39. maddesinde ise bu terim bu defa önce Almanca “*Vorsatz*” [sic] ve fakat yine yanında parantez içinde “*dolus*” kelimeleriyle ifade edilmiştir. Öte yandan tabi ki milli hukuk dilinin oluşması zaman alacaktır; dolayısıyla bunu kodifikasyona karşı geçerli bir argüman saymak zordur. Nitekim, Feuerbach’ın kitabında taksir için kullandığı Latince “*culpa*” (Ibid. s. 52), sadece on iki yıl sonra çıkan adı geçen kanunda yalnız Almanca “*Fahrlässigkeit*” olarak ifade edilmiştir (md. 64). Kanunilik ilkesi de ilk maddede Latincesi kadar veciz şekilde olmasa da Almanca olarak tedvin edilmiştir. 1948’e kadar Prusya adalet bakanlığı yapan Savigny’nin de hazırlıklarına katıldığı 1851 Prusya Ceza Kanunu’nun 2. maddesinde ise ilkenin Latince formülasyonuna biraz daha benzeyen bir ifade vardır. Bkz. *Strafgesetzbuch für die Preussischen Staaten*, Berlin: Verlag der Dechterschen Geheimen, 1851. İlke, bugünkü Alman Ceza Kanunu’nun 1. maddesinin başlığında ise veciz Almanca ifadesiyle yer almaktadır: “*Keine Strafe ohne Gesetz*” (Kanunsuz ceza olmaz.)

<sup>178</sup> Bkz. Joachim Rückert, “Friedrich Carl von Savigny, the Legal Method, and the Modernity of Law”, *Juridica*, XI/2006, s. 66.



“mantikî” (*logische*), “tarihî” (*historische*) ve “sistematik” (*systematische*) unsurları,<sup>179</sup> kullanılmak durumunda kalınmıştır.

Gerçekten, Feuerbach’ın kodifiye ettirdiği “kanunilik” ilkesi çağdaş bir ceza ve aynı zamanda vergi hukuku sistemi açısından genel bir güvence teşkil ediyor ise de bir cezaya yahut vergiye dayanak olan “kanun”un keyfî şekilde uygulanmasını önlemek bakımından Savigny’nin kodifiye edilmemiş<sup>180</sup> kanun yorumu yöntemleri kadar elverişli bir araç teşkil etmemektedir. Çünkü pozitif hukuk kuralları rasyonel bir şekilde uygulanmadıklarında varlıklarının ve var olmalarını sağlayan kanunilik ilkesinin herhangi bir güvence fonksiyonu kalmamaktadır. Somut uyuşmazlıklarda sonucu belirleyen de çoğu defa bizatihi kendileri yoruma muhtaç olan “ilkeler” yahut Feuerbach’ın deyimiyle “yüksek prensipler” değil, teknik hukuk kurallarıdır. Gerçi Feuerbach’ın kanunilik formülasyonu sadece birkaç sene içinde Stübel tarafından “suç tipi” (*Tatbestand*)<sup>181</sup> adlı daha teknik bir kalıba dökülmüş ve ceza hukukbilimi soyut ilkeler üzerinden spekülasyon yapmak yerine bu “tip”ler üzerinde giderek teknikleşen çözümlemeci bir inceleme yöntemini tercih etmiş ve nihayet Beling’in 1906 tarihli “Suç Öğretisi”<sup>182</sup> adlı eseri ile artık ceza hukukunun genel kısmının neredeyse tamamını içine alan bir dogmatik halini almışsa da bu suç öğretisi -yahut Türkçe literatürdeki daha yaygın ismiyle suç teorisi- de bahsi geçen suç tipleri üzerinde eksiksiz bir akıl yürütme için yeterli değildir. En basit ifadeyle, suç teorisi suçu unsurlarına ayırarak daha iyi görmemiz ve bu sayede her suç bakımından tutarlı ve objektif bir uygulama yapabilmemiz ve tabi ceza hukukçularının birbirini anlayabilmesi bakımından oldukça yararlı ise de tespit edilen unsurların anlamlandırılması konusunda bütün teknik araçlara sahip değildir. Bu noktada yine Savigny’nin “kanonlarına” başvurmak gerekebilir.

Öte yandan, geliştirdiği yorum yöntemleriyle hukukbilimin rasyonelleşmesine kalıcı bir katkı yapan Savigny’nin tarihçi yöntemi, kendi ifadesine göre birbirine önceliği dahi bulunmayan, bu dört yorum yönteminden “tarihi unsur” ile sınırlı değildir. Zaten kendisi bu kanonları, yalnız tekil normları yorumlamak için

<sup>179</sup> Friedrich Carl von Savigny, *System des heutigen Römischen Rechts*, Band: I, Berlin: Veit und Comp., 1840, s. 213 vd.

<sup>180</sup> 1969 Uluslararası Anlaşmalar Hakkında Viyana Konvansiyonu’nun anlaşmaların yorumuna ilişkin 31. maddesinde Savigny etkisi vardır.

<sup>181</sup> Christoph Carl Stübel, *Ueber den Thatbestand der Verbrechen*, Wittenberg: Samuel Gottfried Zimmermann, 1805.

<sup>182</sup> Ernst Beling, *Die Lehre vom Verbrechen*, Tübingen: Verlag von J. C. B. Mohr, 1906.

kullanmıştır. Ancak onun asıl metot kaygısı, sürekli olarak kendi kendine geliştiğini ve ilerlediğini kabul ettiği hukukun bir bütün halinde bilimsel yöntemlerle incelenmesine yöneliktir ve hukukun oluşumunun böyle belli bir zamana yayılması da “gerçekten” tarihçi bir metotla inceleme yapmayı gerekli kılmaktadır.<sup>183</sup>

Biz de adli yahut idari cezaları değerlendirirken 20. yy’da artık yegâne suç inceleme yöntemi haline gelen “suç teorisi”nin yahut bundan da basit olan idare hukukundaki “idari işlem teorisi”nin ve bunlardan mülhem vergi hukukundaki “vergilendirmenin unsurları teorisi”nin hukuki metinleri anlamlandırmak bakımından tek başına yeterli olmadığını; bir başka deyişle yalnız suçu üçe, idari işlemi beşe, vergilendirmeyi dörde ayırarak incelemekle normlardan rasyonel bir hüküm çıkarmanın mümkün olmayacağını, bilakis her bir unsuru yalnız kendi gerçekliği içinde değil aynı zamanda bütün bir hukuk sisteminin içinde görmek gerektiğini ve bunun da ilgili hukukun oluşum süreci göz önüne alınmadan yapılamayacağını düşünüyoruz.

Ayrıca, tarihçi metoda hukuk dışında kamu politikasını incelerken de çok gereksinim duyulacaktır. Vergi politikası hiçbir zaman vergi hukukundan ayrılmamış ise de ceza hukuku -özellikle Türkiye’de- ceza politikasına uzun süre kayıtsız kalmıştır. Bu alışkanlık da aslında olanla olması gerekeni (*ing. is/ought*) haklı olarak ayıran ve hukukçunun misyonunu yalnız ve yalnız iyi ya da kötü yürürlükteki yasayı doğru bir şekilde uygulamak olarak tayin eden bir hukuki pozitivizm anlayışından yadigardır. Ancak özellikle Roxin’in 1970’lerden itibaren yaptığı -aşağıda değineceğimiz- çalışmalarla birlikte ceza politikası da ceza hukukunun çalışma konusu haline gelmiştir. Bu yönde yapılacak bilimsel çalışmalarda tarihçi metoda ihtiyaç daha da fazladır. Hatta Popper’ın “*Trend, yasa değildir.*”<sup>184</sup> hükmüne ve dolayısıyla tarihin hep bir döngü içinde olduğu, yani Türkiye’deki popüler söylemle “tekerrürden ibaret” olduğu iddiasını safsata saymasına katılıyor olsak da ceza politikası çalışırken onun tarihselci dediği bu türlü yaklaşımları olan düşünür, sosyolog yahut tarihçilerin çalışmalarına bigâne kalmanın yararı da yoktur. Çünkü hukukun bir tarafı hep “ilkeler”den yani pozitif hukuk kılığına girmiş doğal hukuktan oluştuğu sürece bilimsel bilgiye kapalı olmaktan kurtulamayacaktır. Bu nedenle, sözgelimi hukukçu Dicey, “*rule of law*” hakkında hangi romantik açıklamaları

<sup>183</sup> Rückert, **op. cit.**, s. 58-60.

<sup>184</sup> Popper, **op. cit.**, s. 115.

yaparsa yapsın,<sup>185</sup> tarihçi Thompson'ın bunun pek de hukukçuların sandığı gibi hukukun doğal evrimi içinde ortak sağ duyunun ürünü olarak ortaya çıkmadığı bilakis basbayağı Parlamento'da hâkim konumdaki bir grup tarafından kendi çıkarlarını korumak için konulmuş kanlı bir yasanın sıkı bir şekilde uygulanması için aynı grup tarafından yürütülen retorik bir parçası olarak öne çıktığı ve ancak bu yasanın arkasında bıraktığı hasarın telafisi için oluşan toplumsal uzlaşma arayışı sayesinde bir kültürel kazanım haline geldiği -yine de koşulsuz şekilde insanlığın yararına olduğu için küçümsememek gerektiği- sonucuna vardığı incelemesi<sup>186</sup> “politika” çalışmalarına Dicey ve diğer hukuk “otorite”lerinden daha bilimsel ve daha zihin açıcı veriler sunmaktadır. Yine kabul etmek gerekir ki Thompson'ın Popper'a karşı tarihsel materyalizmi ve Marksist historiografiyi -ve makalesinin başlığına bakılırsa geniş anlamda “teori”ye karşı “tarihselliği”- müdafaa ederken söylediği, tarihin kendine has “ayrı” bir mantığının bulunduğu, fizikteki gibi bir mantıktan bahsedilemeyeceği, bunun kesin bir doğru üretmediği ancak bilgi ürettiği yolundaki ve bizce yalnız tarih felsefesi açısından değil hukuk felsefesi açısından da kıymetli açıklamaların<sup>187</sup> hukuki pozitivistizmin hukuka has bir mantık ve yöntem bulunduğu fikrinden çok uzak değildir. Kezâ, Thompson tarihi ele alırken ona bir “anlam” ve “değer” atfetmenin kaçınılmaz olduğunu ve bunu doğal olarak yaşayan kişinin kendi yargılarıyla yaptığını söylüyor<sup>188</sup> ki bu da aslında hukuktaki normatif teorilerinden çok farklı değildir; bir başka deyişle tarihi bilgiyi kategorik şekilde

<sup>185</sup> “Rule of law”u tartışmasız bir ilke olarak İngiliz hukuk düşüncesine yerleştiren Dicey, bu kavramı açıklamaya başlar başlamaz Normanların istilasından -yani en başından- beri İngiliz kamu kurumlarının iki özelliğinin bulunduğunu, ilkinin merkeziyetçi hükümet olduğunu, kralın her zaman hukukun kaynağı ve düzenin koruyucusu sayıldığını ve mahkemelerin temel ilkesi olan “*tout fuit in luy et vient de lui al commencement*” (Her şey ona çıkar ve ondan gelir) maksiminin gerçek ve tartışmasız bir gerçeği yansıttığını; ikincisinin ise hukukun egemenliği yahut üstünlüğü (*rule or supremacy of law*) olduğunu ve bunun da mahkemelerin kararlarına “*La ley est le plus haute inheritance, que le roy ad; car par le ley il même et toutes ses sujets sont rulés, et si la ley ne fuit, nul roi, et nul inheritance sera*” (Hukuk kralın sahip olduğu en yüksek mirastır; çünkü hukuk aracılığıyla, kendisi ve tüm tebaası yönetilir ve eğer hukuk olmazsa ne kral ne de miras olmayacaktır.) şeklinde yansıdığını söylemektedir. Böyle kralın ya da onun yetkilerini devralan parlamentonun mahkemeler için pekâlâ İslam'daki insanların ondan gelip ona gittiği (Bkz. Bakara 2:156) bir tanrı olduğu ve üstelik kendi koyduğu kurallarla da bağlı olduğunu hem kendisinin hem tebaasının en başından beri tartışmasız olarak kabul edtiğini söylemek ve “hukukun üstünlüğü”nü bu şekilde meşrulaştırmak şüphesiz ki romantiktir. Bkz. A. V. Dicey, **Introduction to the Study of the Law of the Constitution**, London: Macmillan and Co., 1897. s. 175 vd.

<sup>186</sup> E. P. Thompson, **Whigs and Hunters: The Origin of Black Act**, Middlesex: Penguin Books, 1977, s. 258 vd.

<sup>187</sup> E. P. Thompson, **The Poverty of Theory & Other Essays**, New York: Monthly Review Press, 1978, s. 37 vd.

<sup>188</sup> Ibid. s. 41.

kanıtlanamaz ve gayriilmi sayarak tarih araştırmalarını bir kenara atarsak aynı şekilde hukuk araştırmalarını da bırakmamız gerekir.

Özetle, tarihçi yöntem hukukbilimin diğeri yöntemlerinden daha az değeri değildir ve yalnız hukukçuya bir genel kültür sağlamayacak vergi kaçakçılığı düzenlemelerinin uygulanışına ve üretilişine doğrudan katkı sağlayacaktır.

### **A. Tanzimat Öncesi Dönem**

Aydınlanma dönemi aynı zamanda karşılaştırmalı hukuk ve politik ekonomi çalışmalarının başladığı zamandır. Bu çalışmalarda Osmanlı hukuku, herhalde Avrupalı aydınların nispeten hakkında bir kısım bilgiye ulaşabildikleri ayrıca Avrupa ülkelerinkinden tamamen farklı bir hukuk sistemi olmakla iyi bir karşılaştırma imkânı ve hatta bazen de bu “öteki” düzen üzerinden kendi kanun ve politika yapıcılarına ahlaki dersler verme fırsatı sunduğu için bir karşılaştırma unsuru olarak bolca kullanılmıştır. Ancak o döneme kadar Avrupa’da çok sert ve gayri insani şekilde cezalandırılan kaçakçılık konusunda Osmanlı hukuk düzeninin yeterince korkutucu örnekler sağlamaması aydınlanma düşünürlerini bazı eksik fikirler yürütmeye itmiştir. Aynı hataya düşmemek için öncelikle bu değerlendirmelerin yapıldığı dönemde Avrupa’nın hukuk ve iktisat düzenini bir miktar hatırlamakta fayda vardır.

Temel amacı ithalatı kısmak ve ihracatı artırmak olan merkantilist ekonomik düzende, gümrük kaçakçılığı ve o dönemde bununla birlikte düşünülmesi gereken korsanlık affedilmez ancak yaygın bir günahı. Sözgelimi, İngiltere’deki kaçakçılığın tarihini yazan Williams, İngilizlerin çoğu için vergiden kaçınma (“*avoid*”) arzusunun asırlar boyunca sabit kaldığını, yüksek vergi oranları yüzünden kraliyet gelir idaresini kandırmanın (“*cheating*”) neredeyse milli bir uğraş haline geldiğini, vergi tahsildarının her zaman İngiliz halkı üzerinde en kötü içgüdüleri uyandırdığını ancak hiçbir gelir kaleminin gümrük kadar kalıcı ve yaygın şekilde kaçakçılığa (“*evasion*”) maruz kalmadığını, İngilizler olarak 19. yy ortasına kadar denizci ve esnaf bir millet olmaktan çok, kaçakçılar milleti (“*nation of smugglers*”) olduklarını ve ancak serbest ticaret anlayışı ortaya çıkınca kaçakçılığın düşüşe geçtiğini ve Cervantes’in satırlarındaki “*Dürüstlük en iyi siyasettir.*” (“*Honesty is the best policy*”) ilkesinin

milli ahlâkın ayırıcı bir özelliği haline geldiğini söylemektedir.<sup>189</sup> Gerçekten, 13. yy’da I. Edward’ın ülke genelinde kalıcı gümrükler kurması üzerine başlayan<sup>190</sup> kaçakçılık, yaygınlığına paralel olarak giderek sertleşen yasalar ile cezalandırılmıştır. Artık belki bu yasal şiddetin doruk noktasını teşkil eden 1746 tarihli yasa ile kaçakçılık için teşekkül oluşturma tek cezası ölüm haline getirilmiştir.<sup>191</sup> Ancak yasanın kabulüne rağmen uygulamada çok az kaçakçı yakalanabilince bu defa bir tür otomatik yargılama düzenlemesine geçilmiş ve adlarının Londra Gazetesi’nde yayımlanmasından itibaren kırk gün içinde teslim olmayanlar için de ölüm cezası öngörülmüştür.<sup>192</sup> Kaçakçılara yataklık edenlerin cezası da aynıdır.<sup>193</sup> Ancak sorumluluk suça iştirak etmeyenlere de teşmil edilmiş, kıyı şehirlerinde kurulan mahkemelerdeki jürilerin hemşerilerini kayırarak mahkumiyet kararı vermekten kaçınmasını engellemek için altı ay içinde mahkumiyete karar verilmemesi halinde o şehirde yaşayanlara kolektif cezalar uygulanmasına izin verilmiştir.<sup>194</sup>

Bu sert kaçakçılık yasaları yalnız himayeci dış ticaret politikalarını desteklemekle kalmamış, devletin gelir elde etme yöntemleri karmaşılaştıkça, ithalde alınan vergiler kadar dahilde alınan vergileri de korumak yahut yalnız vergi gelirlerini değil tekel gelirlerini de korumak için aynı sertlikte kaçakçılık yasaları konulmuştur. Bu hususta Fransız “*ancien régime*”inin kötü hatıralarla yüklü tuz vergisi “*gabelle*” ve buna has bir kaçakçılık olan “*sahte tuzculuk*” (*fr. faux saunage*) ile mücadele yasaları iyi bir örnek teşkil eder: Fransız devleti -en geç 17. yy’ın ilk yarısında- zengin ve fakir herkesin tüketmek zorunda olduğu bir mal olan “tuz” üzerinden sürekli bir gelir elde etmeyi amaçlayan kapsamlı bir sistem kurmuştur. Tuzu devletten almak ve dolayısıyla devletin belirlediği fiyattan almak zorunlu hale getirilmiş,<sup>195</sup> yabancı tuzların ithalatı yasaklanmış ayrıca tüketime azaltılması

<sup>189</sup> Neville Williams, **Contraband Cargoes: Seven Centuries of Smuggling**, London: Longmans, Green and Co., 1959. Bu kitap tarihçi yöntemin kusurlarını açığa vuran bir kabul ile başlar: Williams’a göre kaçakçının kanununda en büyük günah, yakalanmaktır. Bu nedenle kaçakçılığın tam bir tarihi yazılamaz. Çünkü başarılı bir kaçakçının arkasında bıraktığı iz ya az ya hiçti; yani o gün gümrük tahsildarlarından [oyun ederek] “kaçtığı” (“*eluded*”) gibi bugün de [tarih araştırması yapan] bizden aynı şekilde “kaçmaktadır”. Ibid. s. xii Müellifin söyledikleri bugünkü adli istatistiklere dayalı çalışmalar için de geçerlidir. Tarihler ve sayılar bize çoğu defa başarısız suçlulara ilişkin bir resim sunmaktadır.

<sup>190</sup> Ibid. s. 1.

<sup>191</sup> Ibid. s. 112.

<sup>192</sup> Ibid.

<sup>193</sup> Ibid.

<sup>194</sup> Ibid.

<sup>195</sup> *Yazar adı yok, A Compendious History of the Taxes of France, and of the Oppressive Methods of Raising Them*, London: J. M. and B. B., 1694, s. 10.

yoluyla bu vergiden kaçınılmasını önlemek için her aileye üye sayısı ve arazisinin büyüklüğüyle orantılı şekilde periyodik olarak -kullansın kullanmasın- belli bir miktar tuz satın alma zorunluluğu getirilmiştir.<sup>196</sup> Halkın kendilerine yüksek fiyattan zorla aldırılan bu tuzu başkasına satması ise yasaktı: Satanlara ilkinde para cezası veriliyor, ikincide yanağına veya omzuna kızgın demirle [Fransız kraliyetinin simgesi olan] bir *fleur-de-lis* dağlanıyor ve üçüncüde forsa olarak gemilere gönderiliyordu.<sup>197</sup> *Gabelle* vergisinin farklı bölgelerde farklı oranlarda alınması, özellikle Bretonya'dan içeri bölgelere doğru kaçakçılığı da beraber getirmiş ve adlarına “*faux-sauniers*” (sahte tuzcular) denen tuz kaçakçıları ortaya çıkmıştır. Ancak hangi davranışın tuz kaçakçılığı sayılacağı konusunda uygulama oldukça genişti. Sözelimi, balıkçıların ya da kıyı halkının denizden aldığı tuzlu suyu kullanması kaçak tuzculuk sayılıp aynı şekilde cezalandırılabilirdi.<sup>198</sup> 1680'de - Jean Baptiste Colbert'in maliye bakanlığı zamanında- çıkarılan yasaya göre bu fiili işleyenlerden ilk kez yakalanan erkek faillere para cezası verilmekte, ikinci kez yakalananlar ise küreğe konulmaktaydı.<sup>199</sup> Failler kadın ya da genç kız olduğunda da cezalar hafif değildi: Bunlara da ilkinde yine para cezası, ikincide ise çıplak şekilde meydanda kırbaçlanma cezası verilmekteydi, yalnız bu ceza önce beş yıl, tekrarı halinde ise süresiz sürgüne çevrilebiliyordu.<sup>200</sup> Kaçakçılığın doğası gereği çoğu defa örgütlü şekilde işlenmesi, bir başka deyişle bu suçun yalnız devlet gelirlerini sekteye uğratmakla kalmayıp aynı zamanda asayiş ve buna bağlı bütün bir toplum düzenini bozan “suç örgütleri”ni ortaya çıkarması, toplu işlenen kaçakçılığın daha ağır şekilde cezalandırılması ihtiyacını ortaya çıkarmış olmalıdır. Nitekim, 1704 tarihli yasa ile tuz kaçakçılarının beşten fazla kişiden oluşan silahlı bir teşekkül içinde yakalanmalarının cezası ölüm; teşekkülün üye sayısının daha az olması durumunda ise ilk defasında kürek, ikincisinde ölüm haline getirilmiştir.<sup>201</sup> Ancak failler bir defa yakalanınca ismini değiştirdiği ve belki de ikinci defa yakalanmış olanların yargılaması sırasında kimse bunları tanıyamadığı ya da tanımak istemediği için tekerrürü ispatlamak zordu. 1724 tarihli yasa ile buna önlem alınmış ve

---

<sup>196</sup> Ibid. s. 11.

<sup>197</sup> Ibid. s. 12.

<sup>198</sup> Ibid.

<sup>199</sup> Alphonse Callery, **La Fraude des Gabelles**, Fontainebleau: E. Bourges, 1882, s. 11.

<sup>200</sup> Ibid.

<sup>201</sup> Ibid.

yakalananların sırtlarına küreğe konulur konulmaz kızgın demirle “G.A.L.” harflerinin dağlanmasına başlanmıştır.<sup>202</sup>

Aydınlanma, bu drakonyen yasaların hâkim olduğu katı mutlakiyetçi dönemin içinden çıkmış ve aydınlanmanın hem ekonomik hem hukuki zihniyette yarattığı değişimler hemen olmasa da uzun vadede kanunların kaçakçılar ya da kaçakçılık şüphesi altında olanlar lehine esnemeye başlamasına yol açmıştır. Bu gelişme iki yönlüdür: Bir yandan hem iç hem dış ticaretin serbestleşmesi eğilimi ve kısmen buna paralel olarak dolaysız vergileme yollarının aranması, gümrük ve tekel kaçakçılığını eskisi kadar kârlı ve korkunç bir günah olmaktan çıkarmaya başlamış; diğer yandan ceza hukukunun, hem maddi hukuk hem muhakeme hukuku yönünden, failer ve sanıklar lehine bazı güvencelere kavuşması ile özellikle bu suçların takibinde gösterilen şiddet zamanla azalmıştır. Öte yandan aslında “karşılaştırmalı hukuk” da bir metot olarak bu dönemde düşüncenin rasyonelleşmesi yönünde bir adım olarak ortaya çıkmış ise de Türkiye’deki kaçakçılığı bu dönemin karşılaştırmalı hukuk çalışmaları üzerinden okumak her zaman mümkün değildir çünkü yapılan bazı çıkarımlar ya eksik bilgiye dayandıkları ve yeterince şüpheli olmadıkları için yahut doğrudan önyargılara dayandıkları ve tarafsız olmadıkları için rasyonel değildir:

Montesquieu, 1748 tarihli Kanunların Ruhu’nun bir kitabını vergi hukukuna ayırmış ve vergi adaletinin bazı temel ilkelerini saptamaya çalışmıştır.<sup>203</sup> Ona göre, bir mal üzerindeki vergi, malın değerine göre orantısız şekilde artırıldığında kaçakçılık (fr. *fraude*) çok kârlı hale gelmekte ve bunun doğal ve en makul cezası olan müsadere, kaçakçılığı engellemeye yetmemektedir.<sup>204</sup> Bu nedenle bunlara en büyük suçlara verilen abartılı cezalar verilmekte, bu ise cezadaki ölçülülüğü tamamen ortadan kaldırmaktadır.<sup>205</sup> Oysa kötü adam dahi sayılamayacak kimselerin böyle alçaklar gibi cezalandırılması, dünyada ılımlı bir hükümetin ruhuna en aykırı olan şeydir.<sup>206</sup> Yine Montesquieu’ye göre, halk için daha fazla mültezimi aldatma (fr. *frauder*) fırsatı yaratıldıkça, halk daha da yoksullaşmakta mültezim daha da

<sup>202</sup> Ibid. s. 12.

<sup>203</sup> (Charles-Louis de Secondat de Montesquieu), **De l'esprit des loix**, Tome: I, Geneve: Chez Barrillot et fils, 1748, s. 336 vd.

<sup>204</sup> Ibid. s. 345.

<sup>205</sup> Ibid.

<sup>206</sup> Ibid.

zenginleşmekte; kaçakçılığın önlenmesi için mültezime olağanüstü eziyet edici yetkiler verildiği vakit ise “her şey kaybedilmektedir” [sic].<sup>207</sup>

Ancak sırf yanlış vergiler yüzünden insanların mecbur kaldığı, adeta devlet tarafından teşvik edildiği bir davranış için insanların böyle ağır cezalandırılmasını eleştiren Montesquieu, o dönemde Türkiye’de vergilerin ve cezaların -kendi kabulüne göre- hafif olmasını da iyiye yormaz: Öncelikle yönetim şekillerini cumhuriyet, monarşi ve despotluk olarak üçe ayıran ve despotluğu -tek kişinin sabit ve yerleşik kanunlara göre karar verme yetkisini elinde tuttuğu monarşiden farklı olarak- tek kişinin her şeye kendi keyfine göre karar verdiği bir yönetim şekli olarak tarif eden Montesquieu’nün despotluktan bahsederken zihnindeki model çoğu zaman Türkiye’dir. Ona göre despotik devletlerde hükümdar askerlere ve divanındakilere para vermez, topraklarını dağıtır; bu nedenle vergilerin hafif olması doğaldır.<sup>208</sup> Kaldı ki bu türlü yönetimde vergiler çok hafif olmak zorundadır, yoksa toprağı işleyecek kimse bulunamaz.<sup>209</sup> Ayrıca karşılığında tebaaya hiçbir şey sağlanmayan ağır vergilerin ödenmesi de zaten mümkün değildir.<sup>210</sup> Bir başka deyişle, ılımlı hükümetlerde vergilerin ağırlığını özgürlük dengelerken despotik devletlerde özgürlüğü hafif vergiler ikâme eder.<sup>211</sup> Öte yandan, hükümdarın sahip olduğu olağanüstü yetkiler ve tebaanın zayıflığı bu ikisi arasında herhangi bir şey konusunda belirsizlik bulunmasını kaldırmamaktadır. Bu nedenle [mecburen] vergiler anlaşılması kolay ve çok açık bir biçimde konulmuş olmalı ve kimseye artırıp azaltma olanağı bırakmamalıdır.<sup>212</sup> Bu bakımdan, bu tür yönetime vergi olarak yalnızca [basit vergiler olan] tarım ürünlerinin bir kısmı, baş vergisi ve emtianın belli bir yüzdesi miktarınca gümrük resmi uyar.<sup>213</sup> Bu bağlamda, cumhuriyetlerde ve monarşilerde vergiler artırılabilirken, despotik yönetimlerde artırılamaz, çünkü “[zaten] *son haddinde olan kulluk* [daha fazla] *artırılamaz*”.<sup>214</sup> Montesquieu, despotik ülkelerde baş vergilerinin, ılımlı yönetim ülkelerinde ise mallar üzerine konulan vergilerin doğal olduğunu belirttikten ve bugün dahi dolaylı vergilerin esasını açıklayacak şekilde, tüccarın devlete gümrük vergisini öderken aslında nihai

<sup>207</sup> Ibid.

<sup>208</sup> Ibid. s. 351.

<sup>209</sup> Ibid. s. 346.

<sup>210</sup> Ibid.

<sup>211</sup> Ibid. s. 349.

<sup>212</sup> Ibid. s. 346.

<sup>213</sup> Ibid.

<sup>214</sup> Ibid. s. 350.



olarak müşterinin katlanacağı bu vergileri bütün bireylere kredi olarak vermiş gibi olduğunu söyledikten sonra, İngiltere’de bir tüccarın aldığı her şarap fıçısı için 50-60 sterlin aslında devlete borç veriyor olduğu örneğini verir ve şu soruyu sorar: “*Hangi tacir, Türkiye gibi yönetilen [servetinin geleceği belirsiz olan] bir ülkede buna cesaret edebilir?*”<sup>215</sup>

Montesquieu, malî cezalar (*fr. peines fiscales*) başlıklı bölümde ise bunların Avrupa’da yüksek, Asya’da ise düşük olduğunu; örneğin Avrupa’da hem malların hem gemi ve araçların müsadere edildiğini; oysa Türkiye’de tüccarların sadece bir defa girişte gümrük (“*droit*”) ödediğini, sonrasında bütün ülkenin onlara açık olduğunu, gerçeğe aykırı beyannamelerin (“*déclarations fausses*”) ne müsadereye ne de gümrük resminin artmasına neden olduğunu belirtmektedir.<sup>216</sup> Müellif, bu durumu Avrupa’da tüccarların kendilerini baskıya karşı koruyacak hâkimlerin güvencesine sahip olmasına karşın Asya’da despot hâkimlerin kendilerinin baskıcıların yerini almasına bağlamakta ve “*Bir tüccar, mallarını müsadere etmeye karar vermiş bir paşaya karşı ne yapabilir?*” diye sormaktadır.<sup>217</sup>

Görüleceği üzere, Montesquieu’ye göre, ağır, yeni ve karmaşık vergiler Avrupa monarşilerinin sağladığı özgürlük ve hukuk güvenliğinin doğal bir sonucu olup yalnız şiddetli kaçakçılık cezaları ölçülü değildir. Aynı dönemde Türkiye’deki yerleşik ve basit vergiler ve olmayan vergi cezaları ise despotizmin getirdiği bir mecburiyettir, yani iyi yönetim işareti olmak şöyle dursun aksine despotizmin delilidir. Fakat Montesquieu’nün sözlerinde despotun ağır vergi ve cezalar koyması ihtimalinde tebaanın isyan edeceği ve despotun iktidarı yitireceği gibi bir iddia da yoktur. Hatta ona göre bu çoğu zaman olmaz çünkü ılımlı hükümet birçok faktörün bir araya gelmesini gerektirdiği için kurulması zordur.<sup>218</sup> Bu durumda kendine yönelik alaşağı edilmek tehdidi de yüksek olmadığına göre sanki despotun despotizmi tutarlı bir şekilde uygulamak zorunluluğu varmış gibi vergi ve cezaları hafif tutmak mecburiyeti olduğu yönündeki çıkarımlar tamamen temelsiz hale gelmektedir.

<sup>215</sup> Ibid. s. 352.

<sup>216</sup> Ibid. s. 347.

<sup>217</sup> Ibid.

<sup>218</sup> Ibid. s. 100.

Hume da 1752 tarihli “Siyasi Söylemler” adlı eserinde buradaki, teoriye uymayan duruma değinmiş, ancak Türkiye’de vergilerin kağıt üzerinde hafif, fakat uygulamada baskıcı oluşunu finansal bir mecburiyete bağlamıştır. Ona göre, padişah yeni vergiler koymadığı için mecburen yöneticilerin sertliğine izin vermektedir:

*“...vergilerle ilgili olarak, siyasi kurumlarda sıklıkla ortaya çıkan, bir şeyin sonuçlarının ilk görünüşüne dayalı beklentimizle taban tabana zıt olduğu bir durumumuz var. Türk hükümetinin temel bir düsturu şu kabul edilir: Büyük Senyör [Padişah], her bir bireyin hayatı ve servetinin mutlak efendisi olsa dahi yeni bir vergi koymaya yetkisi yoktur ve böyle bir girişimde bulunan her Osmanlı prensi [hükümdarı] geri adım atmak ya da ısrarının ölümcül sonuçları ile karşılaşmak zorunda bırakılmıştır. Bu önyargı ya da yerleşik görüşün dünyada baskı (“oppression”) karşısındaki en sıkı engel olup olmadığı düşünülebilir, fakat aslında etkisi tam tersidir. İmparator, gelirlerini artırma konusunda düzenli bir yönteme sahip olmadığı için paşalarının ve valilerinin tebaa üzerindeki baskı ve suistimallerine izin vermek zorunda kalır. Ve bunları yönetimden [görevden] dönüşlerinde sıkır [suyunu çıkarır, parasını alır]. Oysa, bizim Avrupalı prenslerimiz [hükümdarlarımız] gibi yeni bir vergi koyabilseydi, kendi yararı ile halkının yararı birleşecek, düzensiz mali yükümlülüklerin (“levies of money”) kötü etkilerini derhal [kendisi de] hissedecek ve anlayacaktı ki genele yüklenen bir sterlinin (“pound”) eşitsiz ve keyfi şekilde alınan bir şilinden daha az zararlı etkileri vardır.”<sup>219</sup>*

Montesquieu ve Hume, şüphesiz ki herhangi bir Osmanlı kanunnamesini yahut mahkeme kararını, yani Osmanlı hukukunun birincil kaynaklarını incelemiş değillerdi. Ancak Osmanlı hukuku hakkında kimi doğru, kimi yanlış, kimi eksik bazı bilgileri vardır. Bilhassa Montesquieu’nün despotik rejimlerden bahsederken, Türkiye’nin adını bazen vererek bazen vermeyerek, farklı konularda verdiği örneklerden mîrî arazi rejimi, tımar sistemi, müsadere, pişkeş gibi Osmanlı mali hukukuna dair kurumlarından, Avrupalı tüccarların Osmanlı gümrüğüyle temaslarında yanlarında yasakçı bulundurması gibi uygulamaya dair bazı ayrıntılardan haberdar olduğu anlaşılmaktadır. Yalnız bazı bilgileri Osmanlı klâsik dönemine aittir, yani eskidir. Özellikle, Montesquieu’nün birçok eleştirisinin temeli

<sup>219</sup> David Hume, **Political Discourses**, Edinburgh: A. Kincaid and A. Donaldson, 1752, s. 121-122.

ülkede aristokrasi bulunmaması ise de aslında bu kitabın yazıldığı dönemde Türkiye’de merkezi idare zayıflamış, tımar sistemi çoktan bozulmuş, “sipahi” önemini kaybetmiş ve ülke yönetiminde -herhalde Montesquieu’nün daha çok beğeneceği- “âyan”ların ağırlığı artmıştı. Özetle, tüm toprakların bir adama ait olduğu,<sup>220</sup> özel toprak mülkiyetinin ve miras hakkının tanınmadığı, egemenin sahip olduğu itibarı altındakilerle kademeli olarak paylaşmadığı, devlet içinde yükselenlerin bile öldüklerinde terekelerinin müsadere edildiği<sup>221</sup> bir düzen, “Baron” Montesquieu’yü aristokrasi namına çok endişelendirmiş ve bu korkunç düzenin herhalde yönetim biçimlerinin en iyisi olan bir “monarşi” sayılamayacağı fikrine itmiş ise de aslında eserini yazdığı dönemde Türk kanunlarının “ruhu” da değişmiş, iltizamlar malikâne usulüyle verilmeye başlamış, sürekli aynı bölgedeki iltizamları alan âyan aileleri ortaya çıkmıştı. Fakat böylece Montesquieu’nün memlekette aristokrasi olmaması halinde hiçbir şeyin tamir edilmeyeceği ya da geliştirilmeyeceği, insanların [kendilerine ait olmayacağı için] evinin önüne ağaç bile dikmeyeceği, miras hakkı olmayan büyük adamların altın ve gümüşten başka zorla alabilecekleri ve saklayabilecekleri şey olmayınca bin türlü opresif yöntem kullanmak durumunda kalacakları yönündeki kehanetlerinin<sup>222</sup> ortaya çıkmasının engellenmiş olup olmadığı mesela daha önce dikilmeyen bazı ağaçların âyanlar tarafından dikilip dikilmediği yahut âyanın sipahiye göre hayırseverlik işlerine daha fazla vakit ayırıp ayırmadığı ayrı bir araştırma konusudur. Her halükârda, Montesquieu’nün “*halkın kanunlara ve büyüklerin [sic] ise hükümdarın fantezilerine göre yargılandığı; en alttaki tebaanın kellesi güvende iken paşanın kellesinin daima tehlikede olduğu*”nu<sup>223</sup> söylediği bir sistemi “korku”<sup>224</sup> ile ayakta duran “canavarca”<sup>225</sup> bir sistem olarak nitelendirmesi, monarkı zapturapt altına alacak bir meşrutî monarşiyi tebaanın bütününden ziyade aristokrasi namına özlediğini göstermektedir. Nitekim monarşinin gerçek ruhunu yansıttığını söylediği eski Fransız kanunlarının, “mali cezalar” söz konusu olduğunda soylu olmayanları daha hafif cezalandırdığını ancak “suçlar” konusu olduğunda bunun tam tersine soylunun “onur”unu [sic] ve divandaki söz hakkını kaybederken, kaybedecek “onur”u [sic]

<sup>220</sup> Montesquieu, *op. cit.*, s. 96.

<sup>221</sup> Ibid. s. 97.

<sup>222</sup> Ibid.

<sup>223</sup> Ibid. s. 42.

<sup>224</sup> Ibid. s. 41.

<sup>225</sup> Ibid. s. 42.

olmayan köylünün cismani cezalar gördüğünü<sup>226</sup> gayet doğal bir hukuk düzeni olarak aktarır.

Hume da monarşi yanlısıdır. Hatta Montesquieu'dan farklı olarak Türkiye'deki suistimallerin de sorumluluğunu sultana değil, soylu olmayan paşalara ve valilere yüklemiştir. Kezâ aydınlanmacılar “*Kral, devletin birinci hizmetkârıdır!*” (fr. le roi c'est le premier serviteur de l'état<sup>227</sup>) diyen Prusya Kralı II. Friedrich'in başını çektiği “aydınlanmış mutlakiyet”e (alm. Aufgeklärter Absolutismus<sup>228</sup>) doğru bir yönelime ön ayak olmuşlar ise de Hume, “*Devlet benim!*” (fr. l'état c'est moi) diyen Fransa Kralı XIV. Louis'nin katı mutlakiyetçi dönemini övmekten de çekinmez. 1741 tarihli bir denemesinde, Fransa'yı despotik bir yönetim olarak anar, hatta bu ülkenin özgürlüğün gölgesini az bile olsa hiçbir zaman tatmadığını söyler; ancak ona göre Fransa sanatta ve bilimde evrendeki her milletten daha ileri gitmiştir ve hatta ticaretin serbest hükümet olmadan ilerlemeyeceği yönündeki yerleşik kanaati de çürütecek gibidir.<sup>229</sup> Yine ona göre, Avrupalı monarşiler artık bir cumhuriyette olduğu gibi özel mülkiyet üzerinde tam güvence sağlamış, egemenin şiddeti tehlikesini ancak bir yıldırım, deprem ve başkaca olağanüstü kaza tehlikesi kadar olası hale getirmiştir,<sup>230</sup> eskiden cumhuriyetler için söylenen “adamların değil, kanunların hükümeti” lafı artık monarşiler için geçerlidir.<sup>231</sup> Hükümdarlar tebaası içinde çocukları arasındaki bir baba gibi güvenliktedir.<sup>232</sup> Yaklaşık elli sene sonra Kral XVI. Louis, “vatandaş” Louis Capet (fr. Citoyen Capet) olarak giyotine gideceği için Hume'un bu tespiti, gerçekleşmeyen bir temenniden öteye gidememiştir. Yalnız Hume'un Fransa'nın eski şedit vergilerinin vebalini de monarşiye ve aristokrasiye değil, o dönemde şirketleşmiş olan mültezimlere yüklemesi dikkate değerdir: Hume, saf monarşinin mükemmel bir örneği olduğunu söylediği Fransa'daki en büyük suistimallerin vergilerin sayısı ve ağırlığından değil, vergilendirmedeki pahalı, eşitsiz, keyfi ve çapraşık yöntemlerden kaynaklandığını, bunların yoksulları, özellikle köylü ve çiftçileri yıldırıldığını, tarımı dilenci ve kölelere yakışır bir uğraş haline getirdiğini, öte yandan bundan fayda sağlayanın da -her ne

<sup>226</sup> Ibid. s. 132.

<sup>227</sup> Wilhelm Roscher, *Geschichte der National-Oekonomik in Deutschland*, München: R. Oldenburg, 1874, s. 380, 381.

<sup>228</sup> Ibid.

<sup>229</sup> David Hume, *Essays, Moral and Political*, Edinburgh: A. Kincaid, 1741, s. 178, 180.

<sup>230</sup> Ibid. s. 181.

<sup>231</sup> Ibid. s. 184.

<sup>232</sup> Ibid.

kadar bu yönetim şeklinde soylular saygınlığa sahip ve monarşinin asıl destekçisi de soylular ise de- gerçekte arazileri ve kiracıları harap olan soylular değil, soyluların ve tüm krallığın nefret ettiği bir tür adam olan “*Finançiers*” [sic] [bir araya gelerek ortaklık halinde büyük iltizamları alan yatırımcı/finansör kişiler] olduğunu öne sürmüştür.<sup>233</sup>

Yine de ne Montesquieu ne Hume’da Fransa’da ve Britanya’daki ağır dolaylı vergiler ve bunlara bağlı kaçakçılık, önemli bir hukuki sorun olarak işlenmemiştir. Montesquieu, aristokrasinin muaf olduğu “*gabelle*”den ismen bile bahsetmemiş, yalnız -herhalde bu vergiyi düşünerek- verginin malın değerine göre çok yüksek olabilmesi için hükümdarın vergiye tabi malı bizzat satması ve insanların bunu başka yerden alamaması gerektiğini, bunun ise bin türlü sakıncası olan bir uygulama olduğunu<sup>234</sup> söylemekle yetinmiştir. Montesquieu ve Hume’un ortak bir fikri ise dolaylı vergileri savunmalarıdır. Montesquieu’ye göre ticari mallar üzerindeki resimler (dolaylı vergiler), halk tarafından en az hissedilen vergilerdir.<sup>235</sup> Bunları şeklen halk değil satıcı öder ancak aslında kendi adına değil, bunu daha sonra satış fiyatının içinde tahsil edeceği tüketici adına ödemiştir.<sup>236</sup> Vergiyi doğrudan vatandaştan almak ise evlerde arama yapmak gibi özgürlükler açısından en ağır bir ihlal teşkil eden uygulamalara neden olurdu.<sup>237</sup> Öte yandan, kişiyi vergilemek adil olmayacak,<sup>238</sup> araziyi vergilemek de adaletsiz ise de aşırı miktarda alınmadığı sürece zorunluktan dolayı tahammül edilebilir sayılabilecektir.<sup>239</sup> Hume da avamın tükettiği mallar üzerine vergi konduğunda, yoksulların hayatlarından bir şeyleri kısmak ya da ücretlerini artırmak zorunda kaldığını ancak üçüncü bir sonucun ise yoksulların [aynı miktardaki] emekleri için daha fazla ücret talep etmek yerine daha fazla çalışmaya başladığını, dolayısıyla vergiler ılımlı olursa insanları daha çalışkan hale getirmek gibi iyi bir avantaj elde edilebileceğini söylemektedir.<sup>240</sup> Yine Hume tüm vergilerin eninde sonunda arazi üzerine yüklenmiş olacağı yönünde bir görüş olduğunu

<sup>233</sup> Ibid. s. 184-185.

<sup>234</sup> Montesquieu, **op. cit.**, s. 344.

<sup>235</sup> Ibid. s. 343.

<sup>236</sup> Ibid.

<sup>237</sup> Ibid. s. 344.

<sup>238</sup> Ibid. s. 341.

<sup>239</sup> Ibid. s. 342.

<sup>240</sup> David Hume, **Political Discourses**, s. 115-116.

hatırlatıp niçin arazi sahiplerinin (“*landed gentleman*”) tüm sistemin kurbanı seçildiğini ve kendisini savunamadığını anlayamadığını söyleyerek buna itiraz eder.<sup>241</sup>

Hume bu tartışmayı daha sonra merkantilizmden ilk kopuşu temsil eden ve zenginliğin kaynağını cari dengede değil toprak ve tarımda bulan fizyokrasi düşüncesinin temsilcisi Fransız maliye bakanı Turgot ile olan mektuplaşmalarında da devam ettirmiştir. Turgot’nun Hume’a yazdığı 1766 tarihli mektubunda vergilendirmenin amacını “tavuğu bağırtsadan yolmak” (“*à plumer la poule sans la faire crier*”)<sup>242</sup> olarak nitelemesi, halkı “yolunacak kaz” olarak görmesinden değil -ki zaten Turgot’nun vergi tarihindeki rolü bunun tam tersidir-, dolaylı vergilerin niçin daha yaygın olduğunu açıklamak içindir. Turgot, dolaylı vergilerin arazi sahiplerinden mi tüketiciden mi alınması gerektiği konusunda Hume ile yaptıkları uzun tartışmayı içeren mektuplaşmada<sup>243</sup> bağırmanın arazi sahipleri olduğunu hükümetlerin de dolaylı olarak saldırmak zorunda kaldığını, böylece uğradıkları zararı, ancak konu kanun haline geldikten sonra anlamalarının sağlandığını ve ayrıca zekânın toplumda yeterli dağılım göstermediğini ve [vergi hakkında] geçerli olan

<sup>241</sup> Ibid. s. 121.

<sup>242</sup> J. H. Burton (ed.), **Letters of Eminent Persons Addressed to David Hume**, Edinburgh: William Blackwood and Sons, 1849, s. 148.

<sup>243</sup> Hume ile Turgot arasındaki mektuplaşma dolaylı vergilerin arazi sahiplerinden mi tüketiciden mi alınması gerektiği konusunda ilginç bir tartışma içermektedir. Önce Turgot, Hume’a ödüllü bir makale yarışması açtıklarını haber vermek ve katılmasını istemek için yazmış; Hume buna konuyu neden sanki herkesçe kabul edilen bir gerçekmiş gibi vergi yükünün tamamen arazi sahipleri üzerinde kaldığını varsayarak sınırlandıklarını soran ve aslında bu hipotezi kabul eden hiçbir dönemde hiçbir ülke olmadığını, bilakis verginin ürünleri tüketenler üzerinde kaldığının evrensel bir kural olarak tanındığını bildiren bir mektupla cevap vermiş; Turgot ise Hume’a cevap olarak neden dolaylı verginin arazi sahipleri yönünden daha tercih edilebilir olacağını söyleyenlerin ödül için yapılacak yarışma dışı bırakılacağını düşündüğünü anlamadığını, eğer yarışmaya bu türlü bir bakış açısıyla yazılmış bir eser gönderirse dikkate alınacağı konusunda kendisini temin ettiğini, talimatların yazarları dediği şekilde yönlendirir gibi görüldüğü doğrusu da aslında dolaylı vergilerin etkilerini tahmin etmek konusunda insanların ne yapabileceğini anlamak için bu yarışmayı açtıklarını, zaten kendisinin de vergiden hangi sınıfın payına ne kadar düştüğü konusunda kesin bir fikrinin olmadığını, böyle bir genel tartışma açtıktan sonra kararını vereceğini, bildiği gibi dünya üzerindeki bütün hükümetlerin en büyük amacının “itaat” ve “para” elde etmek olduğunu ancak “dendiği gibi” tavuğu bağırtsadan yola çalışmayı amaçladıklarını yazmıştır. Bunun üzerine Hume, Turgot’ya kamu gelirlerinin milletin tamamının savunması için kullanıldığını, dolayısıyla bunun herkes üzerine yüklenmesinin hakkaniyete daha uygun olacağını, zannettiği gibi verginin iş gücü fiyatlarını etkilemeyeceğini, bunu belirleyen vergi değil, her zaman arz ve talep olduğunu, tüketim üzerine konacak verginin fiyatların artışını değil, tüketicinin ya daha az tüketmesini ya daha çok çalışması sonucunu doğuracağını, ayrıca meselenin yalnız arazi sahipleri ve yoksul işçilere ilgilendirmedikçe, ülkede büyük sermaye sahibi ve çok sayıda yoksul işçi çalıştıran bir tüccar takımı bulunduğunu, bunların da toplum için gerekli ödemeyi yapmaları gerektiğini ve bunun vergileme tüketim aşamasında yapılmadığı sürece mümkün olmayacağını, bu şekilde tüccarların vergi yükünü arazi sahipleri üzerine kaydırıldığını yazmış; son olarak Turgot, Hume’a bunlara cevap vermek için bir kitap yazmak ve koyduğu ödülü kendisi almak gerekeceğini söyleyerek oldukça uzun bir cevap vermiştir. Mektuplar için bkz. A. R. J. Turgot, **Reflections on the Formation and the Distribution of Riches**, çev. William J. Ashley, New York: The Macmillan Co., 1898, s. 101 vd.

prensiplerin onlar için uğradıkları kötülüğü gerçek sebebine izafe etmeleri için yeterince açık olmadığını söylemiştir. Yoksa Turgot, Hume’a cevaben yazdığı oldukça uzun mektubunda Hume’un doğal gördüğü şekliyle vergi nedeniyle insanların daha çok çalışmak zorunda kalmasına izin vermenin doğru olmadığını vurgulamak için daha halkçı bir analogi ile, şüphesiz gücü yettiği kadar çok çalışmayacak hiçbir adam olmayacağını ancak bir adamı çalışabileceği kadar çok çalıştırmanın da “*bir yayı gerilebileceği kadar germekten*”ten daha doğal olmadığını söylemiş, hatta Molière’in Cimri’sindeki “Beş kişi için kurulan sofrada altıncı da yiyecek bir şeyler bulur” cümlesini hatırlatarak bu akıl yürütmeyi biraz daha sürdürmenin kısa süre sonra absürt bir sonuç vereceğini söylemiştir.<sup>244</sup> Turgot, bu mektuplaşmayı kaçakçılık bahsiyle bitirir: Tüketicileri vergilemek vatandaşların özgürlüklerine sürekli bir saldırı anlamına gelecek, gümrüklerde aranacaklar, evlerine girilmek durumunda kalınacaktır, [ortaya çıkaracağı] “*kaçakçılığın ve Hazine’nin maddi yararı için insan hayatını feda etmenin korkunçluğundan bahsetmeye gerek bile yoktur – haydutluğu öğütleyen bir mevzuat!*”<sup>245</sup>

Böylece Turgot ile birlikte, seleflerinden Colbert zamanında kurulan, asiller ve din adamlarının muaf olduğu çeşitli dolaylı vergilerin vergi ve tekelin iç içe geçtiği karmaşık usullerle toplanmasına ve bu işin de iltizamla büyük yatırımcılardan oluşan şirketlere ihale edilmesine, bu şirketlerin kârlarını azaltan kaçakçılık fiillerine karışan halktan insanların ise sert bir şekilde cezalandırılmasına dayanan sisteminin de sonuna gelinmiştir. Turgot’nun hocası, Gournay’in icat ettiği “*bürokrasi*” kelimesi ve “*laissez faire et laissez passer*” sloganı sırasıyla yeni döneme hâkim olacak gücü ve anlayışı haber verir. Devrim ile birlikte Fransa’da eski rejimin vergi düzeni tamamen ortadan kalkmıştır. Britanya’da da Adam Smith’in klâsik ekonominin kurucu metni olan 1776 tarihli Milletlerin Serveti kitabıyla serbest ticaret anlayışı yerleşmiş ve gümrük vergilerinin ve dolayısıyla bu vergilerin kaçakçılığının önemi azalmıştır. Turgot’nun savunduğu ve Adam Smith’in de makul bulduğu arazi vergileri ile tüketici ve tüccarı hedef tutan dolaylı vergileme yerine büyük arazi sahiplerini hedef tutan dolaysız vergilemeye doğru bir yönelim başlamıştır. Büyük Britanya başbakanı ve maliye bakanı “Genç” William Pitt’in 1798’de yürürlüğe koydurduğu ilk -ve

<sup>244</sup> Ibid. s. 109,110. Ona göre, her makinede her an kopma riski taşımadan çalışmasını sağlayan bir esneme payı vardır ve iş gücünde bu esneme payı [savunduğu aşamada konulan] vergi konduktan sonra da etkisini devam ettiren bin türlü sebeple sabitlenmiştir, bu nedenle en başta gerilim artsa da her şeyin doğal haline dönmesi uzun sürmeyecektir.

<sup>245</sup> Ibid.

üstelik artan oranlı- gelir vergisi (“*income tax*”) bu yönelimin en önemli merhalesini teşkil eder. Felsefesi, mantığı, jargonu dolaylı vergilemenin alışıldık vergilerinden tamamen farklı olan gelir vergisinin, kaçakçılığı da apayrı bir olgu olarak ortaya çıkmış; Fransız ve Amerikan devrimlerinin ardından güçlenen cumhuriyetçi hislerin vergiyi de tebaanın egemene borcu olmaktan çıkarıp vatandaşın vatandaşa borcu haline getirmesiyle kaçakçılara duyulan sempati azalınca yeni vergi kaçakçılığı suçları gündeme gelmiştir.

Görüleceği üzere iktisadî ve malî bir suç olan kaçakçılık suçunun Avrupa’daki tarihi, tamamen iktisat ve maliye tarihi ile paraleldir. Bu bağlamda Türkiye’de kaçakçılığın geçmişini de Türkiye’nin iktisadi ve mali tarihinde aramak gerekir. Aşağıda mukayeseye elvermesi adına konu ticari ve zirai vergiler bakımından ayrı ayrı ele alınacaktır:

### 1. Ticari Vergiler

Osmanlı Türkiye’sinin iktisadi düzeninde, Avrupa’nın aksine, himayeci gümrük politikalarının karakterize ettiği merkantilizm hiçbir dönemde görülmemiştir. Hatta, aynı dönemdeki başka bazı doğu ülkelerinde de olduğu gibi, merkantilizmin temel düsturlarının tam tersi yönde bir anlayış benimsenmiştir. Bir görüşe göre, bu “anti-merkantilist” siyaset, bu ülkelerde baskın kuvvetlerin bürokratlar ve askerler olması ve bunların da ekonomi anlayışının vergileme ve iaşeden ibaret bulunmasından kaynaklanmaktadır.<sup>246</sup> Doğulu hükümetlerin asıl derdi, şehirlerin iaşesidir çünkü yokluk zamanlarında sakinleri sorun çıkarırlar.<sup>247</sup> Bu nedenle ithalat teşvik edilmiş; ihracat engellenmiştir.<sup>248</sup>

Genç, bu ekonomik düzeninin prensiplerini provizyonizm, fiskalizm ve tradisyonalizm olarak adlandırır.<sup>249</sup> Provizyonizm yahut iâşe mantığında amaç, ülke içinde mal ve hizmet arzının bol ve ucuz olmasını sağlamaktır.<sup>250</sup> Pazarlarda mal çeşitliliği ve ucuzluğunun ithalat yoluyla sağlanmasında da bir sakınca görülmemiştir. Fizkalizm ise, Genç’e göre, Hazine gelirlerini mümkün olan en üst

<sup>246</sup> Charles Issawi, *An Economic History of the Middle East and North Africa*, New York: Columbia Press, 1982, s. 17.

<sup>247</sup> Ibid.

<sup>248</sup> Ibid.

<sup>249</sup> Mehmet Genç, “19. Yüzyılda Osmanlı İktisadî Dünya Görüşünün Klasik Prensiplerindeki Değişmeler”, *Divan*, Sayı:6, Haziran 1999, s. 2-3.

<sup>250</sup> Ibid. s. 2.



düzeye çıkarmanın amaçlanmasıdır; fakat üretim kapasitesi ve parasal mübadele hacminin sınırlılığı nedeniyle Osmanlı ekonomisinde bu çok zor olmuş, bir zaman sonra gelirleri artırmak yerine giderlerin kısılmasına yönelinmiştir.<sup>251</sup> Genç, tradisyonalizmi ise zamanla dengenin bulunduğu bir konuyu değiştirmeme eğilimi olarak açıklamaktadır.<sup>252</sup>

Gerçekten süratle donanma kurduğu ve iki yüz sene içinde yüzlerce yıllık denizci milletlerin donanmalarını Akdeniz ve Karadeniz’de domine ettiği halde, Avrupalı tüccarlar gibi denizaşırı ticaret yapacak bir tüccar sınıfı çıkaramamış ve bu alanda rekabete de girişmemiş olan Osmanlı idaresi, dış ticaret açısından, Avrupa’nın ancak merkantilizmi geride bırakırken sloganlaştırdığı “*bırakınız geçsinler*” cümlesini adeta en başından beri düstur edinmiş, bu bağlamda gümrük duvarlarını olabildiğine indirmiş, ithalatı kısıtlamamış, tam tersine ahitnamelerle, kapitülasyonlarla, imtiyazlarla yabancı ithalatçıya hukuki koruma sağlamış, hatta dönem dönem hububat gibi ülke içinde halkın iâşesi için elzem olan hammaddelerin ihracatını engellemeye çalışmış ve böylece yabancı tüccarların Osmanlı ülkesine rahatlıkla girip çıktığı bir ekonomik düzeni yüzlerce sene devam ettirmiştir. Dış ticaret açığına neden olacağı, yerli tüccar aleyhine haksız rekabet yaratacağı ve yerli sanayinin gelişmesini engelleyeceği için Avrupa iktisadi düşüncesi içinde böyle bir anlayışı anlamlandırmak imkânsızdır. Nitekim 19. yy’da yani artık serbest ticaretin popüler olduğu dönemde çıkan bir İngiliz dış ticaret yıllığında dahi şöyle der:

*“Türkiye, egemenlik alanından hiçbir şeyi dışarı bırakmamak ve oraya her şeyin serbestçe girişine izin vermekle zengin, bayındır ve kudretli olmak hülyasına kapıldı: Ne kadar mal düşkününü bir mevzuat, doğrusu! Türkler’e yazıktır, [çünkü] bunun elverişli şekilde gerçekleştirilmesi imkânsızdı ve her zaman da öyle olacaktır.”*<sup>253</sup>

Aslında Genç’in provizyonizm ve tradisyonalizm dediği anlayışların hâkim olduğu bir ekonomik düzende kaçakçılığın önemli bir mesele olarak ortaya çıkmaması -Avrupa’da serbest ticaretin yaygınlaşması ile gümrük kaçakçılığının öneminin azalmış olması ile aynı sebepten ötürü- gayet doğaldır. Devlet gümrük duvarlarını indirdiği vakit artık kaçakçılık kârlı bir faaliyet olmaktan çıkmakta,

<sup>251</sup> Ibid.

<sup>252</sup> Ibid. s. 3.

<sup>253</sup> John Macgregor, **Commercial Statistics**, Vol: II, London: Charles Knight and Co., 1844, s. 13.

dolayısıyla olası faillere cazip gelmemekte; yine de bu işle uğraşmaya devam edenler olsa bile artık onların takibi ülkenin maliye ve ceza politikaları açısından bir dikkat odağı olmaktan çıkmaktadır.

Bununla birlikte Osmanlı idaresinde dış ticaretin ithalat tarafındaki serbesti, ihracat tarafında her zaman, iç ticarete ise hiçbir zaman yoktu. Ancak bunları da yine iaşecilik çerçevesinde açıklamak mümkündür: Devletin temel iktisadi kaygısı pazarı daha doğrusu pazar yerini canlı tutmaktır. İthalat, pazar yerine bol, çeşitli ve ucuz mal sağladığı için engellenmemiş; ihracat ise pazar yerinde temel tüketim mallarının kıtlığına yol açma tehlikesi yaratabileceği ölçüde kısıtlanmıştır. Doğrudan pazar yerinde cereyan eden alışveriş konusunda ise pazar yerinin baş aktörü olan tüketiciyi korumak için son derece müdahaleci davranılmıştır. O dönemde kadı yardımcılarında biri, muhtesip -yahut ihtisap ağası ya da ihtisap emini- sıfatıyla -bugünkü belediye zabıtalara benzer şekilde- sürekli pazar yerlerini gezer ve sıkı bir düzenleme ve denetleme faaliyeti yapar, bu arada pazar vergilerini de toplardı. Muhtesip eliyle devlet müdahalesinin piyasa üzerindeki en hissedilir uygulaması “narh”tır. 19. yy ortalarına kadar varlığını sürdüren narh sisteminde pazar yerlerinde hemen her şeyin azami fiyatı, muhtesip eliyle devlet tarafından belirleniyordu. Ne var ki devlet bazı hammaddelerin ihracatını yasaklasa ve Anadolu kıyılarına gizlice yanaşıp mal alarak bu yasakları delmeye çalışan yabancı ticaret gemilerini engelleme çabalarının hukuki belgelere yansıyan birçok izleri varsa da “*deryaya tereke vermek*”<sup>254</sup> yahut “*memnû meta*”<sup>255</sup> olarak anılan bu suçla ilgili ayrı bir ihracat kaçakçılığıyla mücadele mevzuatı tedvin edilmemiştir. Benzer şekilde muhtesip eliyle yapılan yoğun piyasa regülasyonuna aykırı “kaçak” iç ticaret faaliyetleri hakkında bir özel ceza hukuku alanı da yaratılamamış yahut yaratılmasına gerek duyulmamıştır. Ancak her halde bir tür kaçakçılık sayılabilecek “pazar yeri dışında

<sup>254</sup> Mühimme defterlerine kayıtlı hükümlerde sultan kadılara şu türden ifadelerle ihracat kaçakçılığının engellenmesini buyurmaktadır: “*Deryaya tereke virülmesin*”, “*emr-i şerifüme mugayir deryâya küffâr-ı hâksâra tereke virdürmeyesin*”, “*deryâya bey’ için terekesin getürenlerin terekelerin anda narh-ı rûzî üze bey’ idüp küffâr-ı hâksâra ve deryaya virdürmeyesin*”, “*deryâda ve küffâr-ı hâksâra taht-ı kazânuzdan tereke virdü[r]meyesiz diyü emrüm olmuş idi*”, “*tereke almağa gelmiş kefer gemisi var ise re’isin habs idüp tereke ile gemiyi girift idesin diyü emr olunmuşdur*”, “*Şöyle ki, birinizün taht-ı kazâsından emr ile İstanbul için varan gemilerden gayrıya tereke virile ve yâhûd deryâda küffâr-ı hâksâra virile ve yâhûd kefer gemisi gelüp taht-ı kazânuzdan tereke alup girift idüp arz eylemeyesiz, azl ile iktifâ olunmayup mu’âkab olmanız mukarrer bilüp ana göre basîret üze olup fermân-ı hümayûnuma mugayir iş itmekden hazer idesiz*.” Bkz. **3 Numaralı Mühimme Defteri, 966-968 / 1558-1560**, Ankara: Başbakanlık Devlet Arşivleri, 1993, s. 65-66, 190, 194.

<sup>255</sup> “*...küffâr-ı hâksâra tereke ve at ve sâ’ir memnû’ olan metâ’dan nesne geçürtmeyüp*”, “*...öte canibe gitmek memnû’ olmayan metâ’larınun âdet ü kanûn üze gümrüklerin edâ itdüklerinden sonra*” vb. Ibid. s. 718.

mal satılması”nın yasaklanmasına yönelik kanunname hükümleri<sup>256</sup> gösteriyor ki tüccardan beklenen yalnız satışlarını pazar yerinde, muhtesibin gözü önünde ve böylece devletin bilgisi dahilinde yapmasıdır. Mal bir kez pazar yerine girdikten sonra pazar yerine devlet adına hâkim olmak yani kaçak ticarete ve dahilde alınan vergilerin kaçakçılığına engel olmak ise muhtesibin sorumluluğunda sayılmış olmalıdır. Muhtesip, kurala uymayanların “hakkından gelir”<sup>257</sup>.

Kapalıçarşı gibi görkemli sabit pazar yerleri bu sistemin iyi işlediği dönemin yadigârıdır. Ancak kırsalda toprak düzeninin bozulduğu dönemde, şehirlerde de pazarların düzeni bozulmuştur. Selânikî Mustafa Efendi’nin 1598 yılı itibariyle pazarlarda yapılan suistimalleri anlattığı ve bir bakıma Osmanlı klâsik döneminin sonunu haber verdiği satırlar tam bir iktisadi yozlaşmayı gösterir: Önce altın ve kuruşun [yabancı sikke, döviz] değeri yerli para olan akçaya karşı gitgide artmış; üzerine kalpazanların ayarı düşük sahte akçalar üretip piyasaya bol miktarda sürmesiyle ticari hayat tamamen felç olmuş; batan tüccarların arkasından oluşan boşluğu çeşitli askerî gruplar doldurarak pazar yerlerini ele geçirmiş ve sermaye sahibi haline gelerek tekeller oluşturmuş; aynı grup “gemiciler” yani kendilerine ticaret serbestisi tanınan Avrupalı tüccarlar ile “hissedar ve faidelerinde müşterek” ortaklıklar kurarak önce tefeciliğe ve sonra karaborsacılığa başlamış ve böyle ihtikâr ile zengin olarak halkı yoksulluğa itmiştir.<sup>258</sup> Yozlaşma derhâl devlete de sirayet eder: Artık devlet ileri gelenleri devletten ucuza aldıkları altın ve kuruşu oldukça yüksek fiyattan piyasaya satmakta, Hazine ise halkın elindeki altın ve kuruşu çok düşük fiyattan geri almaktadır.<sup>259</sup> Üstelik bozulan ekonominin maliyeti yine halka yüklenmiş, halktan toplanan çok çeşitli olağan üstü vergiler yüksek oranda artırılmış ve bu vergiler Selanikî’nin “zaleme-i afârit [şeytanların zalimleri] eline defterler

<sup>256</sup> Örneğin Kanunnâme-i Vilayet-i Şam, md. 20 ve 22. Bkz. Ömer Lütfi Barkan, **op. cit.**, s. 223.

<sup>257</sup> Berkes, çarşı pazarda yapılan fiyat teftişlerinde birinin “hakkından gelme”nin en hafifinin “falaka” olduğunu, teftişe çıkan muhtesiplerin maiyetinde portatif falaka takımı taşındığını belirtmektedir. (Bkz. Niyazi Berkes, **Türkiye İktisat Tarihi, İkinci Cilt: Osmanlı Devletinin Ekonomik Çöküşü**, İstanbul: Gerçek Yayınevi, 1975, s. 233-234.) Kanunnamelerde sıkça geçen “hakkından geline” ve “tedip oluna” tabirlerinin her ikisi de ilgiliye sopa vurulması anlamına geliyor olmalıdır.

<sup>258</sup> Selânikî Mustafa Efendi, **Tarih-i Selânikî II**, haz. Mehmet İpşirli, Ankara: Türk Tarih Kurumu, 1999, s.784-785: “..ve hünkar kulları solak ve Bölük-başı ve Yeniçeri ve Sipâhî ve Cebeci ve Topcu cemi’ hirfetde ve ehl-i bazarda uncılıkda ve buğdaycılıkda ve yağcılıkda ve balcılıkda sâhib-i sermâye olup; kimse müstail kâr u kisbe kâdir olmayup, riba horlukda gemiciler ile hissedâr ve fâidelerinde müşterek olmak ile üzerlerine hâkimü’l-vakt hükmin icrâ itmekde acz ü furu’-mânde olup ve erbâb-ı ihtikâr olan melâ’in gelen zât u zevâdeyi nihânî der-anbar u der-mahzen eyleyüp ve İstanbul kesret ü izdihâmı ise niçe yüz bin millet ile mâl-â-mâl olup ve nüfus-ı zâyi’anun pâyânı olmayup ve fukarâ vü zu’afâ vü mesâkine nihâyet yok.”

<sup>259</sup> Ibid. s. 785.

*virildi*”<sup>260</sup> demesine bakılırsa bir takım zalimâne usullerle toplanmıştır. Selanikî nihayet devletin koyduğu fiyatın üzerinde altın ve kuruş alışverişinin ve alışverişte ayarı bozuk akça kabulünün yasaklandığını ve bunun “*muhkem yasakdur*” diye çığırtkanlarla duyurtulduğunu ve yasağa uymayanların “siyaset olunması” [idamı] için bostancıbaşıya emir verildiğini aktarmaktadır.<sup>261</sup> Buradan hareketle, sayılan çok çeşitli mali ve ticari suçlar içinde konusu para olanların devlet idaresi tarafından daha ağır görüldüğü sonucu çıkarılabilir. Kaba kuvvetle pazarları ele geçiren beli silahlı takımın tekelleşmesine ve bir yandan iç pazarı yabancı tüccara açarken diğer yandan muhtemelen onlara ahitnamelerin sağladığı dokunulmazlıkları istismar ederek, belki piyasadan çektikleri malı bunların gemilerinin ambarlarında saklayarak, karaborsacılık yapmasına ve böylece ihtikâr yoluyla haksız servet edinmesine karşı da kayda değer bir tedbir alınsa idi herhalde Selânikî bunu da kaydederdi.

Yabancı tüccara ve asıl işi onların yerel makamlarla olan ilişkileri yürütmek olan konsoloslara verilen ticari ve adli imtiyazların suistimaline devlet müdahalesini bundan iki yüz sene sonra Mütercim Asım Efendi’nin Tarih’inde görüyoruz. Onun anlattıklarından 1806 yılı civarında -Nizam-ı Cedit döneminde- yozlaşmanın artık sonuna dayandığı, yabancı tüccarın baştaki gibi yalnız askerlerle ortaklık kurarak iç pazarı bozucu hareketlerde bulunmakla kalmayıp, askeri artık yalnız güvenliği için “yasakçı” olarak kendi hizmetinde çalıştırırken kendisine tanınan vergi muafiyetlerini, ticari imtiyazları, adli dokunulmazlıkları yerli tebaaya -herhalde satarak- kullandığı ve ülkede vergi ve yargıya karşı bağışıklık kazanmış tufeyli bir zümre oluşturduğu anlaşılmaktadır: Âsım Efendi, “nizâm”ın “şirâze”sinin çıktığını, zımmîlerin konsolosluklara tercüman yazılıp, kendi ve çocukları dışında iki de hizmetçilerini vergiden muaf ettiklerini, İstanbul’daki sarraf, tûlbentçi ve diğer esnafın çoğunun ya tercüman ya tercüman hizmetkârı haline geldiğini ancak aslında bu işi yapmadıklarını, konsolosun bulunduğu yerde bile oturmadıklarını aktarmakta, hatta doğrudan isim vererek meşhur sarraflardan Tinkıroğlu Simyon’un Yeni Han’da (yani İstanbul’da) odası olduğu halde İnebahtı (yani Güney Yunanistan) konsolosundan tercüman beratı aldığı için “himayede” olduğunu söyleyerek gösteriş yaptığını söylemektedir.<sup>262</sup> “Tercüman”lığın suistimali, meşhur Mütercim’i bilhassa

<sup>260</sup> Ibid.

<sup>261</sup> Ibid.

<sup>262</sup> Mütercim Asım Efendi, **Âsım Efendi Tarihi**, 1. Cilt, haz. Ziya Yılmaz, İstanbul: Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı, 2015, s. 344-345.

öfkelenirmiş olmalı ki -pek davasını ispat edici olmasa da- bahsi geçen sarrafın kendi lisanı olan Ermeniceyi bile doğru dürüst konuşamamasının dil bilmediğine göstermeye yettiğini<sup>263</sup> yani herhangi bir konsolosa tercümanlık edecek bir dil yeteneğinin olmadığını söylemeden edememiştir. Fakat toplumdaki dinamikleri izlemek açısından şurası mühimdir ki bir devlet, tebaası içindeki en yetenekli tercümanı, ülkedeki makroekonomik sarsıntılardan doğrudan etkilenen sabit bir ücretle çalıştırırken, bu türlü sarsıntılara yol açması kaçınılmaz olacak şekilde, bir başkasını -üstelik muhtemelen gerçekten hiç dil bilmeyen bir adamı- “tercüman” sıfatına vergi muafiyeti tanıyarak ve üstüne bu sıfatın keyfi şekilde dağıtılabilmesine imkân sağlayarak haksız yere zenginleştirirse buna karşı bir tepkinin oluşması kaçınılmazdır ve bu tepkinin, yaygınlaştığı dönemlerde sosyal barışı bozucu toplumsal hareketlere evrilmesi de şaşırtıcı olmaz. Bu bakımdan bazı siyasi işlere de karıştıkları düşünülen bu tercümanların “*memleket umûruna ve ticâretine karışmayup, ırz u edebleriyle olmaları*” tembih edildikten ve tercüman beratları iptal edildikten sonra bile konsolosluklara “*zehirlik*” (rüşvet) vererek el atından bu işlere devam ettikleri anlaşılınca elçiliklerin uyarılıp ancak mugalatalı cevaplar alınınca bu defa o günkü hariciyenin başı olan Reis Efendi’nin<sup>264</sup> yabancı elçileri toplayıp Fransa, İngiltere, Rusya, Prusya, Nemçe (Avusturya), İsveç ve Danimarka ile sulh halinde olduklarını, bunların imparator ve “ministro”larının bu olayların Osmanlı ülkesinin içişlerinde fesada ve hazine yönünden zarara neden olduğunu gereği gibi bilseler buna kesinlikle izin vermeyeceklerini ve daha önce kendilerine bu konuda genel nitelikli bir yazı yazmışlar ise de özel bir örnek vermek istediğini söyledikten sonraki ifadeleri dikkate değerdir: Reis Efendi bu devletlerin tüccarının kendi ülkelerinden getirdikleri ve kendi ülkelerine alıp götürdükleri eşyadan ahitnameye göre yüzde %3 gümrük resmi vermesine sözünün olmadığını söylemiş ancak Edirne “sâkinlerinden” Artin isimli bir Ermeni’ye “...adının sonuna *Odic* lafzını izafe ile ‘*Artin Odic nâm Nemçelü tacirdir*’ deyerek *tüccâr fermânı alup, ticâret ettirmek kankı devlete yakışur?*” diye sormuş ve bu adamın elindeki metayı çevre illerden topladığını ve bunun vergisi belli bir tutara ulaştığında “*Ben Nemçelüyüm*” diyerek “akran”ları arasında “imtiyâz davası”na başlayacağını, ne [reaya gibi] “*hisse-i tekâlif*”i (dahildeki vergisini) vereceğini ne de [beratlı tüccar gibi] eşyayı gümrüğe

---

<sup>263</sup> Ibid.

<sup>264</sup> reis-ül küttab.

getirip “*resm-i gümrük*” ödeyeceğini, hatta soydaşlarının mallarını da üzerine alıp cizyelerini de ödetmeyeceğini söyleyerek itiraz etmiştir.<sup>265</sup>

Görüleceği üzere devletin merkantilist yahut korumacı bir itirazı yoktur; Reis Efendi bu konuda devletin “*cedîd iradesi*” olmadığını, sadece beratlarda yazılı şartların icrası hakkında iddiada bulunduklarını ve bunun da ahitnameye uygun olduğunu, Avrupalı tüccarın sadece yüzde üç gümrükle tam bir serbestiyet içinde ticaret yapmasının hakkı olduğunu açıkça söylemiştir.<sup>266</sup> Devleti endişelendiren, bazı yabancı görünümlü yerli tüccarın her iki sıfatın kendisine sağladığı muafiyetleri sonuna kadar kullanarak hiç vergi vermemesi, hatta belki bu işi genişleterek bir çok yerlinin de vergilerden kurtulmasını sağlaması, ancak maliyeye vereceği bu zarardan daha önemlisi “akran”ları arasında haksız zenginleşerek asayiş bozabilecek olaylara neden olabilecek olmasıdır. Sonuçta elçiler ikna olmuş ve reayadan alınacak tercümanlardan bazı şartlara uymalarını aramayı kabul etmişlerdir. Uymayanların beratları iptal edilecektir. Ancak Asım Efendi herhangi bir cezadan bahsetmiyor; hatta reayadan tercüman alınması dahi yasaklanmamıştır.

Asım Efendi, Osmanlı tabiiyetinden ve dolayısıyla buna bağlı vergilerden kaçmanın tercümanlık dışındaki bazı şekillerinden de bahsetmekte, reayadan bazılarının “pesaporta kağıdı” [sic] aldığını ve kendisini Rusya reayası yazdırdığını ve bu sayede “patente kağıdı” (diplomatik korumayı gösteren mektup) da alarak Rusya “mahmî”lerinden (*protégé*) ayırt edilemez hale geldiğini ve elinde “patente” olan kişinin Osmanlı gemilerine kaptan olunca Rusya bayrağı çekmek yetkisini de elde ettiğini, bu nedenle o tarihe kadar Akdeniz kıyılarının gemileri ve reayası genelde Tersane-i Amire ve Donanma-ı Hümâyun hizmeti ile mükellef tutulurken bu “*vacibe-i zimmetlerini edâdan imtinâ*” etmek için Rusya bayrağı çekmeye başladıklarını söylemektedir.<sup>267</sup> Bunun için bazı denetimler yapılmış ve söz konusu Rusya bayrakları ile patente ve pasaportlara el konulmuştur.<sup>268</sup> Vakanüvis yine başkaca bir cezadan bahsetmemiştir.

Devlet bu dönemde yalnız kendi tebaasının kendi kanunlarından kaçması ile mücadele eder görünmektedir. Aslında Asım Efendi’nin anlattıkları içinde,

<sup>265</sup> Ibid. s. 347-348.

<sup>266</sup> Ibid. s. 347.

<sup>267</sup> Ibid. s. 350.

<sup>268</sup> Ibid.

halihazırda üzerlerinde çok az bir vergi yükü bulunduğu halde bununla yetinmeyen yabancı elçi ve tüccarların kendi hesaplarına yaptıkları suistimaller de bulunmaktadır: Elçiler bu dönemde yüksek hacimde kıymetli taş ticaretine başlamıştır ancak “gümrük vermemek için” malları İstanbul’dan “yasakçı”ları nezaretinde Bağdat, Basra, Bosna ve Belgrad taraflarına sevk etmektedirler.<sup>269</sup> Kafil yolda soyulur ya da başka sebeple mallar zayı olursa şikâyet için geldiklerinde gümrükten mal kaçırdıkları yüzlerine vurulunca mahcup olurlarsa da yine de yardım için olayın yaşandığı bölgeye emirler göndermektedir. Tüccarlar ise yurtiçinden ihraç kaydıyla aldıkları malları ülkelerine götürmeden yurtiçinde satmaya başlamış,<sup>270</sup> bu durum yerli tüccarın yurtiçindeki ticaretine zarar verdiği için rahatsızlığa neden olmuştur.<sup>271</sup> Ayrıca yabancı tüccar ahidnamelerdeki %3 gümrük resmini de vermemenin yollarını aramaya başlamış, gümrükçülerden -belki de rüşvet karşılığı- aldıkları bazı geçerliliği olmayan kağıtları “*Tarife defteridir deyü*” gösterip bunun yarısından az gümrük öder hale gelmiştir.<sup>272</sup> Bunlara karşı da devletin tepkisi ancak bu eksik gümrük oranlarını ahidname ve tarifelere yazdırma taleplerinin reddi<sup>273</sup> olmuştur.

Böylece devletin güçlü olduğu yani herhangi bir dayatmanın mümkün olamayacağı 16. yy’da genelde nüfusun iâşesi ve bu sayede yurtiçinde asayişin korunması, belki biraz da bazı yerli unsurlara kâr imkânları sağlaması sebebiyle kabul edilen imtiyâzat yahut kapitülasyonlar, 19. yy başında artık devletin istese de geri alamadığı, uymazsa anlaşmayı bozduğu gerekçesiyle savaş tehdidi ile karşılaşabildiği, Avrupalı devletlerden biri bir sebeple kendi ahidnamesine daha avantajlı bir şart eklenmesini dayatabilirse bütün ahitnamelerde olan “en çok kayırlan ülke” şartı nedeniyle hepsinin bundan yararlandığı, tüccar ve konsoloslara tanınan imtiyazların gayrimüslim tebaaya da kullandırıldığı, böylece kamu maliyesinin tamamen bozulmasından başka tebaanın bir kısmının her bakımdan ayrıcalıklı hale getirilerek diğeri aleyhine zenginleştirildiği bir düzen yaratmıştır. Öte yandan kapitülasyonlar temelden yanlış, devletin egemenlik haklarına aykırı ve adaletsiz oldukları halde mevcut halleriyle bile kendilerine imtiyaz tanınanların suistimallerine konu olabilmiş, ancak devlet bunları yakalarsa uyarmış, usulsüz düzenlenen

<sup>269</sup> Ibid. s. 348.

<sup>270</sup> Ibid. s. 349.

<sup>271</sup> Ibid.

<sup>272</sup> Ibid.

<sup>273</sup> Ibid.

belgelere el koymuş yani bu davranışları engellemeye çalışmakla yetinebilmiş, failleri yargılayıp cezalandıramamıştır. Zaten ahidnameler bundan yararlananları yalnız Osmanlı vergilerinden muaf kılmamakta Osmanlı mahkemelerinin yargı yetkisinden de çıkarmaktadır. Dolayısıyla ahidnameden hileli olarak yararlanan reayadan farklı olarak bunların ahidnameyi ihlalden yahut ahidname konusuna girmeyen bir konuda Osmanlı kanunlarına muhalefetten dolayı cezalandırılması da mümkün değildir.

Osmanlıların Tanzimat'tan önce de zengin bir kanunname külliyesi bulunduğu ve kanunnamelerin çoğu da birer vergi kanunu olduğu bu kanunnamelerde vergi cezaları pek yer almaz. Yukarıda bahsettiğimiz pazar yerlerindeki ekonomik suçların hafif olanlarının faillerinin muhtesip eliyle “hakkından gelindiği”, ağır olanlarının faillerinin ise bostancıbaşı eliyle “siyâset olunduğu” uygulama da vergi suçlarıyla ilgili değildir. Ayrıca bunlar da büyük ölçüde merkezden taşradaki kadınlara giden buyrulduklarda olaya özgü birer hüküm olarak kalmış genelde kanunnameler çerçevesinde tedvin edilememiştir. Yine de ihtisap kanunlarında “*eksik satduklarından kaç dirhem eksik satarsa ol miktar akçe cerime alınur*”<sup>274</sup> gibi para cezası hükümleri bütünüyle yok da değildir.

## 2. Zirai Vergiler

Osmanlı kanunnamelerinin zirai vergilerle ilgili külliyesi ise daha zengindir. Gerçekten, Türkiye Tanzimat döneminde Avrupa'daki kodifikasyon hareketine eş zamanlı olarak katılmış ve birçok yeni tip kanun yapmış ise de aslında Tanzimat'tan önce de kodifikasyona oldukça aşınaydı. Çoğu bölgesel vergi kanunları olan bu kanunnamelerde genelde ortak vergileme prensiplerini saptamaya çalışmayan yalnız “tarife” türünden hükümler vardır. Bizim konumuz açısından dikkate değer olan ise kimden ne sebeple vergi alınacağına dair ayrıntılı hükümlere ve bazı vergiden kaçınma karşıtı düzenlemelere rağmen bir suç olarak vergi kaçakçılığına ilişkin önlemlere yahut yaptırımlara bu kanunnamelerde yer verilmemiş olmasıdır:<sup>275</sup>

<sup>274</sup> Barkan, *op. cit.*, s. 400.

<sup>275</sup> Barkan'ın yayımladığı kanunnamelerde vergilerin kaçırılmasına dair düzenlemelere tesadüf edemesek de vergiden kaçınmaya ilişkin hükümler yok değildir: Örneğin, 1583 tarihli Yeni İl Kanunu'nun 3 maddesinde değirmenlerden alınan ve değirmenin yıllık olarak çalıştığı ay miktarı üzerinden tarh edilen resimler için değirmencinin suyun azlığını bahane etmesine olanak tanınmamış ve tembellik nedeniyle vergiyi doğuran olaydan sakınmanın verginin doğmasını engellemeyeceği hükme bağlanmıştır: “*Ammâ şöyle ki değirmenin suyu vefâ idüb yörümeğe kabil olub ve ögüdecek*



Gerçekten, sözgelimi 1498 tarihli İstanbul Hasları Kanunu'nda üzerinden öşür alınan tarım ürünlerini gizleyenlerin ellerinden kendilerine tahsis edilen çiftliğin alınması öngörülmüş, üzerinden ağnam resmi alınan koyunlarını “gizleyenlere” ise gizlememeleri emredilmiş, fakat gizlenen koyunlar sonradan bulunsa da bunlardan aynı verginin alınacağını belirtilmesiyle yetinilmiş, hiçbir ceza öngörülmemiştir.<sup>276</sup> “*Son pişmanlık fayda virmez.*” şeklindeki yaptırım tehdidinin bu şekilde verginin vergilendirme dönemi geçtikten sonra da olsa alınacağını hatırlatılmasından mı ibaret olduğu yoksa kanunnameye gösterilmeyen, belki cismani bir cezaya mı işaret ettiği ise belli değildir. Aynı kanunda biraz daha ileri bir kaçakçılık yöntemi olarak kişilerin bir başkası adına şarap satması yasak edilmiş, buna tedbir olarak şarapların mühürlenmesi ve mührü bozanların “hakkından gelinmesi” emredilmiştir.<sup>277</sup> Vergisini kaçırana sopa vurmamak dışında ek bir maddi cezaya ancak 1716 tarihinde Mora Vilayeti Kanunnamesi'nde tesadüf ediyoruz: Bu kanunda “*resim vermemek için koyun gizleyen*” kişilerden bir kat fazla vergi alınması öngörülmüştür.<sup>278</sup> Yine de denilebilir ki Tanzimat'a kadar vergi mevzuatı cezalar yönünden zengin değildir.

Vergi kaçakçılığına ve vergi cezalarına ilişkin çok açık düzenlemeler, Osmanlı idaresi tarafından tedvin edilmeyen fakat Osmanlı döneminde de geçerli kabul

---

*nesne dahi bulunurken reaya tekâsül ve tehavün eyleyüb üzerine durub yürütmeye ol hinde taksirât kendü kıbelinden olmuş olur 'özrü makbul olmayub değirmenim yörümedi didüğüne 'amel olunmayub veçhi meşfûr hesabınca takdir olunan resmin vire ki takdir olunan rüsuma noksan gelmeye*” Bkz. Ibid. s. 76. Kezâ, 1566 tarihli Çanad ve Güla (Romanya'daki Csanád ve Macaristan'daki Gyula şehirleri) Reayası Kanunnâmesi'nde işleri ve kazançları ayrı olduğu halde tek vergi vermek için aynı evde yaşayan aile üyelerinin ve damatların bu şekilde vergiden kaçınmasının önüne geçilmiş, cizyenin adam başı alınacağı bildirilmiştir: “...ol hane içinde olan eğer biraderler ve eğer ataları oğullarıdır ki yemekleri ve ekinleri ve ticaretleri başka başka ola her birinden başka cizye alına. Cümlemiz bir hane içindeyiz dimek fayda itmez. Oğulları yahud biraderleri olmayub bigâne olandan dahi cizye alalar. Etmegümüz ve ekinümüz bir yerdedir didüğüne i'tibar yokdur. Bigâne olduğu için alınur. Hariçden geliüb reaya kızın almakla bir yerde oluruz didüğü fayda virmez cizyesi alınur.” Bkz. Ibid. s. 319.

<sup>276</sup> “*Ve haslar sınırunda kullar ve yaya başları çiftlik idinmişlerdir. Harman ve üzüm vaktinde hâsulların gizleyüb nesne virmezler imiş. İmdi buyurdum ki anun gibi idenlere hâkim-ül-vakit olanlar gereği gibi tekîd ideler ki min ba' d öyle itmeyeler. Söyle ki hâsulların gizleyüb sonra bulunacak olur ise buyurdum ki kadı ma'rifetile ol çiftliği anlardan alub gayra vireler.*”; “...*Ve hisar erenlerinin ve gayrı mansıb ehlinin haslar sınırunda koyunları var imiş. Resim virmezler imiş. Buyurdum ki anların gibilerin şöyle ki üzerlerine bir yıl geçe 'âdet üzere resmin alıvireler. Ve hisar erenlerinin ve gayrı mansıb ehlinin haslar sınırunda koyunları var imiş Aralarında koyunu gizlerler imiş. Anı dahi kadı ma'rifetile göre. Şöyle ki bundan böyle kimesne koyun gizlemeye. Eğer sonra bulnacak olur ise anlardan dahi tekrar koyun 'âdeti alınmak lâzım olur. Son pişmanlık fayda virmez.*” Bkz. Ibid. s.100

<sup>277</sup> Md.30: “*Ve beyliğe müteveccih olan şîre için mevsiminde iki ay monopolye tutulmak mukarrer ma'mûldür. Amma yasak eslemeyüb ehli karye üzerine kendü şîrelerin satarlarmış. Emr olundu ki min ba'd monopolye zamanında köylünün şîresin mühürlenüb sattırılmaya. Mührün bozub satanın eminleri gereği gibi haklarından gele.*” Barkan, **op. cit.**, s. 99.

<sup>278</sup> Md. 9: “*Ve koyun hakkı mayıs ayında koyun ve keçi dölünü dökdükden sonra kuzı ve oğlağıle me'an sayılıb birer akçe resmi agnâm alınur. Şöyle ki rüsûm virmemek için koyun gizleyüb saydırmasa bulundukda ikişer akçe alınur.*” Bkz. Ibid. s. 328.

edilerek uygulanmaya devam eden Dulkadiroğlu Beyliği'ne ait iki ceza kanununda bulunmaktadır. Bunlardan ilki Alâ-üd-devle Bey Kanunu,<sup>279</sup> ikincisi Bozok Kanunnâmesi olup, aşağıdaki ortak hükümlerinde açıkça öşür ve ağnam kaçakçılığı cezalandırılmıştır:

“30. Eğer sayıcıdan koyun gizleseler koyun başına bir akçe alına

31. Ve ölçümden tahıl gizlese kabıyla [?] alalar.”<sup>280</sup>

Görüleceği üzere; koyunu ve dolayısıyla koyun vergisini kaçırmanın cezası, para cezasıdır. Tahılı ve dolayısıyla öşür vergisini kaçırın için kullanılan “*kabıyla alalar*” ifadesi ise açık değilse de bu tahılların [herhalde kabuklarıyla ya da kaplarıyla birlikte] müsadere edildiğini düşündürmektedir. Kanunun 51. ve son maddesinde yer alan “*Ve bu kanunnâmenin hükmüne muhalefet idenler suçludur 'itaba müstahak olurlar.*”<sup>281</sup> hükmü ise bu fiillerin suç olduğunu ve faillerin bundan dolayı azarlanacağını, onur kırıcı bir ceza alacaklarını söylemektedir. Vergi kaçakçılığı için hapis yahut bedeni ceza öngörülmemiştir. Bozok Kanunnamesi'nin 38. maddesinde yalancı tanıklık yapan ya da yalan yere yemin edenler için yüzüne kara sürülüp teşhir edilmesi cezasının öngörülmesine<sup>282</sup> bakılırsa, vergi kaçakçılığının yalancı tanıklık kadar ağır bir fiil olarak algılanmadığı sonucu çıkarılabilir.

Kanunun mükellefe karşı yumuşak bir tavır takındığına delâlet eden başka hükümler de mevcuttur: Bozok Kanunnamesi'nin 32. maddesine göre reayanın tımarlardan vergi toplayan sipahiye el kaldırması on altın cezayı gerektirmektedir.<sup>283</sup> Ancak 37. maddeye göre, sipahi, köylüyü incitirse ve buna mukabil köylü sipahiye döverse ceza verilmeyecektir.<sup>284</sup> Böylelikle vergi memurunun daha doğrusu vergilerin toplanmasından sorumlu o bölgenin en yüksek mülki amirinin haksız tahriki cezayı kaldıran bir sebep olarak düzenlenmiştir.

Osmanlı idaresi, Dulkadiroğlu Beyliği'ni ortadan kaldırınca o bölgede bir süre daha bu kanunları uygulamış, daha sonra “*bid'at*” sayarak kaldırmıştır.<sup>285</sup> Aslında

<sup>279</sup> Kanunun tarihi belli değildir. Ancak, Dulkadiroğlu Beyliği'nin başı Alaüddeve Bozkurt Bey'in kendi torunu olan Osmanlı padişahı Yavuz Sultan Selim tarafından idam ettirilmesi 1515 yılında gerçekleşmiştir. Şu hâlde kanun da 16. yy başına tarihlenebilir.

<sup>280</sup> Bkz. Ibid. s. 122, 127. İkincide “kabıyle” şeklinde yazılmış.

<sup>281</sup> Bkz. Ibid. s. 124.

<sup>282</sup> Ibid.

<sup>283</sup> Ibid.

<sup>284</sup> Ibid.

<sup>285</sup> Ibid. s. 120, 128 dipnot 1.

Osmanlı sultanları da örfî hukuk alanında serbestçe kanun koyabildikleri -ve koydukları- için buradaki bidat yargısı Osmanlı kanunnameleri sanki şer’î imiş gibi yanlış bir izlenim uyandırmaya müsait olmakla birlikte, Dulkadirîlerin yukarıda söz geçen ceza kanunlarının Osmanlı kanunlarına göre daha serbest bir kanunlaştırma eseri olduklarını da kabul etmek gerekir. Osmanlı idaresinin Tanzimat’tan önceki ceza kanunnameleri böyle ayrıntılı değildir. Vergi kanunnamelerinde ise ceza düzenlemeleri neredeyse hiç yer almamaktadır. Ayrıca karşılığında ceza öngörülmemesi bir yana, yukarıda bahsettiğimiz az sayıdaki örnek dışında bu kanunnamelerde kaçakçılık konusundan neredeyse hiç bahsedilmemiştir.

İmparatorluğun klâsik döneminde tarımsal vergiler açısından vergi kaçakçılığının önemli bir sorun olarak kayıtlara geçmemesi, bilhassa kanunnamelere girmemesi, dönemin iktisadi koşulları dışında, kısmen bu vergilerin toplanma usulü ile ilgilidir. Şöyle ki, erken dönem Osmanlı maliyesinde devletin gelirleri merkez vilayetlerde “*dirlik*” (yahut *tımar*) sistemi ile toplanmaktaydı.<sup>286</sup> Bu sistemde devlete ait tarımsal araziler ayrıcalıklı bir asker sınıfı olan “*sipahi*” sınıfına dağıtmakta ve tımar sahibi sipahiler kendi tımarlarında kayıtlı çiftçilerin vergisini toplamaktadır.<sup>287</sup> Ancak bu vergiler doğrudan toplandığı yerdeki asker ve memurlara tahsis edilmiş olup, merkezdeki hazineye intikal etmemektedir.<sup>288</sup> Dolayısıyla sipahinin devletten kaçıracağı bir vergi yoktur –ki olsaydı da herhalde vergi kaçakçılığından değil zimmetten bahsetmek gerekirdi. Çiftçinin sipahiden vergi kaçırması ise -her iki taraf da kendi çıkarını gözettiği ve yükümlülüklerinden kaçmak için çaba gösterdiği için tımar sahipleriyle köylüler arasındaki ilişkinin her an bozulmaya müsait olduğu söylenmişse de<sup>289</sup>- sipahilerin çiftçiler üzerinde çok sıkı bir kontrolü bulunduğu, bilhassa ürün hasadına bizzat nezaret ettikleri için pratik olarak mümkün gözükmemektedir.

Öte yandan, sipahiler 19. yüzyıla kadar varlıklarını sürdürmüş olmakla birlikte,<sup>290</sup> 16. yüzyılın ikinci yarısında ortaya çıkan “*iltizam*” usulü giderek yaygınlaşmış<sup>291</sup> ve vergilendirmenin temel aktörü mültezimler haline gelmiştir. Bu

<sup>286</sup> İncalcık, **op. cit.**, s. 168.

<sup>287</sup> Ibid. s. 169-170.

<sup>288</sup> Yavuz Cezar, **Osmanlı Maliyesinde Bunalım ve Değişim Dönemi**, Alan Yayıncılık, 1986, s. 28.

<sup>289</sup> İncalcık, **op. cit.**, s. 170-171.

<sup>290</sup> Ibid. s. 172.

<sup>291</sup> Mehmet Genç, “İltizam”, **TDV İslâm Ansiklopedisi**, Cilt: 22, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 2000, s. 155.

dönemde tımar sisteminden farklı olarak, tarımsal vergiler dışındaki vergiler, örneğin gümrük resmi, de iltizama verilmiştir. Buna karşılık Tanzimat’a kadar “*emanet*” yâni vergilerin devlet memurları eliyle toplanması usulü yaygınlaşmamış, vergiler genelde bu “*iltizam*” yâni vergi toplama hakkının peşin ödeme karşılığında bazı kişilere ihâle edilmesi yoluyla toplanmıştır.<sup>292</sup> İltizam usulü, tebaayı kamu gücü kullanan fakat kamu görevlisi de olmayan mültezimlerin haksız uygulamalarına maruz bıraktığı için vergi kaçakçılığında daha büyük bir sorun olan vergi direncine neden olmakta idi. Bu nedenle Tanzimat’tan itibaren emanet usulü yeğlenmeye başlanmış olmakla birlikte, imparatorluğun sonuna kadar iltizam usulü tamamen kaldırılamamıştır.<sup>293</sup>

Roma’dan bu yana çeşitli medeniyetlerde uygulanan iltizam (*ing. tax-farming*) yönteminin en önemli avantajları, devleti taşraya kadar geniş bir maliye teşkilatı oluşturma yükünden kurtarması ve devlet üzerindeki vergi açığı riskini mültezimlere üstlendirmesidir. Vergi açığını oluşturan başlıca kalem, mükelleflerin vergi kaçırmaları olduğu halde; bu risk, mültezim üzerinde kaldığı için bu dönemdeki vergi kaçakçılığının boyutunu da ölçmek kolay değildir. Osmanlı uygulamasında uyumsuzluk mükellefle mültezim arasında kaldığı için belki gelirini peşinen elde eden devletin vergi kaçakçılığına müdahale etmek şöyle dursun vergi kaçakçılığının olup olmadığını araştırma konusunda bile istekli davranmadığı söylenebilir. Nitekim, örneğin, 1793 tarihli “Penbe Resmi Nizâmı” ile devlet hem pamuk ve pamuk ipliği mukataasını mültezimlerin elinden almış, hem de vergisi ödenmemiş pamuk ya da pamuk ipliği yakalandığında yükümlüden iki kat resim alınmasını öngörerek<sup>294</sup> kaçakçılık konusunu düzenlemiştir.

Vergilerin toplanma usulü yanında tarh usulü de vergi kaçakçılığının ortaya çıkmasını engellemiş olabilir. Vergiler günümüzde çoğunlukla beyan üzerine tarh edilmektedir. Bu tarh usulünde beyanın gerçeğe aykırılığı bizi doğrudan vergi kaçakçılığı olgusuna götürmektedir. Hâlen VUK’ta muhafaza edilse de tahrir dayalı tarhın uygulaması kalmamıştır. Yalnız Emlâk Vergisi Kanunu’ndaki özel tarh şekli (md.11), tahrir usulüne benzemektedir. Osmanlı döneminde ise tımarlara bölünen eyâletlerde mükellefler ve ödemekle yükümlü oldukları vergiler tahrir defterlerine

<sup>292</sup> Genç, **op. cit.**, s. 154.

<sup>293</sup> Ibid.

<sup>294</sup> Cezar, **op. cit.**, s. 187-188.

yazılıyor idi. Dolayısıyla vergi kaçırmak, eksik ya da hiç beyanda bulunmamak şeklinde değil, olsa olsa ya yukarıda örneklerini verdiğimiz vergiye tabi malını saydırmamak yahut hiç tahrir yazılmamak şeklinde işlenebilir. İkincisi kolay değildir. Fakat defterleri tutanlara rüşvet vererek yazımdan kaçılması mümkün olabilir. Nitekim, 1578 tarihli Kengırı (Çankırı) Livası Kanunnamesi'nde verginin kaçırılması için çift sahiplerinin deftere “bilinmiyor” olarak yazdırılması<sup>295</sup> ve 1583 tarihli Trabzon Livası Kanunnamesinde mükellef reayanın gizlenmesinden yahut hile yapılarak bazı reayanın mükerrer olarak yazdırılmasından bahsedilmektedir.<sup>296</sup> Yazımdan kaçılması, özellikle savaşların yoğun olduğu ve “ketm-i nüfus” suçunun mevzuata girdiği imparatorluğun son döneminde olduğu gibi vergiden kaçmaktan çok, askerden kaçmak saikiyle de yapılıyor olabilir.

Yine sistemin elverişliliğinden kaynaklanan hukuka aykırı davranışlardan biri, ödenmemiş verginin ödendiğinin iddia edilmesidir. İmparatorluk döneminde vergisi tahsil olunanlara bunu belgeleyen bir “temessük” yahut “tezkire” veriliyor böylece çifte vergilemenin, özellikle yer değiştiren reayadan ikinci defa vergi alınmasının, önüne geçilmesi amaçlanıyordu.<sup>297</sup> Ancak temessüklerin sahte olarak düzenlenmesi yoluyla vergi ödemekten kaçıldığı oluyordu.<sup>298</sup> Örneğin, 1630'da İstanbul'da yave cizye (meskun olduğu yerden başka yerde bulunan gayrimüslimlerden alınan cizye) tahsildarının kayıtlarda vergisi ödenmemiş görünen bir çok kişinin elinde tezkire bulunduğundan şikâyet ettiği, kendisine cevaben kayıtlarla uyuşmayan tezkireleri dikkate almaması ancak bu durumu reayaya kötü muamele etmek için bir mazeret olarak kullanmaktan da kaçınması talimatı verildiği aktarılmaktadır.<sup>299</sup> Bir başka deyişle, imparatorluk döneminde resmi belgede sahtecilik gibi en ağır bir fiil vasıtasıyla işlenen vergi suçları söz konusu olduğunda bile yalnız verginin tahsilinin sağlanmasına odaklanılmış, faillerin cezalandırılmasına yönelik bir yaklaşım geliştirilmemiştir.

<sup>295</sup> Md. 15: “Bu behâne ile re'ayaya mevcud yerin **resmin ketm için** nâ ma'lûm yazdırmak vâki' olmuş ise ba'd es-sübût resimleri alına.” Bkz. Barkan, **op. cit.**, s. 38.

<sup>296</sup> Md. 12: “Ve şol reaya ki hîni tahrirde **reaya ketm etmek** ile veya gaflet ile kitabet olmayub kalmış ola ki ahara dahi yazılmış olmayalar anın gibiler dahi karye sipahisininindir 'âmil dahi eylemez Hususâ ki raiyet oğlu ve karındaşı olalar. Ve ba'zı reaya ve sipahi **hile idüb ba'zı raiyetleri mükerrer yazdırmış** ola anın gibiler on yıldan ziyâde kangî karyede sâkin ise resmin ol sâkin olduğu karye sipahisine virir.” Bkz. Barkan, **op. cit.**, s. 61.

<sup>297</sup> Linda T. Darling, **Revenue-Raising and Legitimacy: Tax Collection and Finance Administration in the Ottoman Empire, 1560-1660**, Leiden: E. J. Brill, 1996, s. 206.

<sup>298</sup> Ibid. s. 207.

<sup>299</sup> Ibid.

## B. Tanzimat Dönemi

Kaçakçılık tabiatıyla ancak serbestinin olmadığı bir iktisadi ve hukuki düzende gündeme gelmektedir. Bu bakımdan Tanzimat öncesinde genelde ticaretin serbest olmasına paralel olarak belirgin bir kaçakçılık meselesi söz konusu olmamıştır. Ancak Osmanlı ülkesindeki Avrupalıların da gözlemlediği meşhur ticaret serbestisi, aslında fiilen Akdeniz ticareti için söz konusuydu. Kanuni'nin 1538'deki Boğdan seferi sonrası bir iç deniz haline gelen Karadeniz'de ise verilen kapitülasyonlara rağmen bu serbesti işletilmiyordu.<sup>300</sup> 1703'te Sultan II. Mustafa'nın Çar I. Petro'ya yazdığı mektubunda Karadeniz'e “*yabancı bir kayığın dahi*” çıkmasına tahammül edilmeyeceğini<sup>301</sup> söylemesi Karadeniz'in dış ticarete kapalı bir deniz olduğu konusunda kesin bir tavır bulunduğunu göstermektedir. Ancak bütün kıyıların Osmanlı kontrolünde olduğu devirde kaçakçılık fiilen mümkün olmadığı için hukuken de önemli bir sorun değildir. Fakat Rusya'nın 1783'te Kırım'ı ilhak ederek Karadeniz'e kıyıdaş hale gelmesi ve aynı tarihte Osmanlı ile yaptığı ticaret antlaşması ile ticaret hakkı elde etmesi, bir yandan Rusya'nın sürekli daha fazlasını talep ettiği ve Osmanlı üzerine tahakküm kurmaya çalıştığı diğer yandan diğer Avrupalı devletlerin de hem benzer imtiyazlardan yararlanmak hem Rusya'nın Osmanlı ülkesine tek başına hâkim olmasını engellemek amacıyla mücadeleye giriştiği, günümüze kadar uzanan bir süreci başlatmıştır. Türkiye'de anayasal gelişmeler ve Batılılaşma, bu sürecin Türklerde yarattığı egemenlik kaygısı ile şekillenmiştir. Osmanlılarda iktisadi anlayışın değişmeye başlaması ve buna uygun mali kanunların da yapılma ihtiyacının ortaya çıkması da bu çerçevede gerçekleşmiştir.

1789'da tahta çıkan III. Selim'in daha sonra *Nizam-ı Cedit* (Yeni Düzen) olarak anılan reform programı yeniliklere direnen gruplar nedeniyle yarım kalmış, kapsamlı reformlar ancak 1808'de tahta çıkan II. Mahmut'un 1826'da Yeniçeri Ocağı'nı kaldırmasıyla mümkün olmuştur. Bu dönemde savaşımlardan kaynaklanan kontrol eksikliği nedeniyle vergisinin büyük kısmını ödemeyenler yahut himaye ve iltimas gördüğü için hiç vergi ödemeyenler bulunuyordu.<sup>302</sup> Buna tedbir olarak ülkede ilk kez nüfus sayımı ve mülk yazımı yapılmış, herkesin mali gücüne göre

<sup>300</sup> Kemal Beydilli, “Karadeniz'in Kapalılığı Karşısında Avrupa Küçük Devletleri ve “Mîrî Ticâret” Teşebbüsü”, **Belleten**, Cilt: 55, Sayı: 214, Aralık 1991, s. 688.

<sup>301</sup> Ibid. s. 751.

<sup>302</sup> Enver Ziya Karal, **Osmanlı Tarihi**, V. Cilt, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları, 2007, s. 156.

vergi vermesi esası getirilmiş; Mart ayı mali sene başı kabul edilmek üzere herkese bir senede ödeyeceği verginin miktarını gösterir bir senet verilmesi ve malvarlıklarını takip için memleketin her tarafına yazım memurları gönderilmesi kararlaştırılmıştır.<sup>303</sup> Devlet bu arada ilk defa miri ticaret ve yed-i vahit (tek el) gibi doğrudan ticarete girdiği devletçi ve korumacı uygulamalar denemeye başlamıştır ancak yabancı devletlere tam serbesti tanınmak zorunda kalınan 1829 tarihli Edirne Antlaşması ve 1838 tarihli Baltalimanı Antlaşması gibi metinler bu girişimlerin kısa ömürlü ve başarısız olmasına neden olmuştur. Devletin vergilemekte dahi zorlandığı ticareti, yaptırıma tabi tutması ise o günün siyasi ve iktisadi zayıflığı karşısında kolay değildir ve düşünülmemiştir.

Münferit reformların diğer devletlerle rekabet için yetersiz kalması karşısında devletin sistemli bir şekilde çağa ayak uydurma ve bu arada yabancılarla rekabet edemeyen yerli unsurların şartlarını düzeltme niyeti, 1839 yılında Abdülmecit'in saltanatı sırasında ilân edilen Tanzimat Fermanı ile belli olur. Fermanla herkese devletin bireylerin haklarına doğrudan ve en ağır şekilde müdahale ettiği alanlar olan şu üç başlıkta güvence verilmiştir: (i) Can ve mal güvenliği, (ii) Vergi, (iii) Askerlik. Ayrıca verilen güvenceleri somutlaştırmak bakımından bu alanların sonuncusu hakkında Bab-ı Seraskerinin görüşü üzerine yine ferman verileceği, ilk ikisi hakkında ise Meclis-i Ahkâm-ı Adliye'nin kanunlar hazırlayacağı haber verilmiştir.<sup>304</sup> Çıkarılacak kanunlara rütbesi ne olursa olsun herkes uyacak, uymayanların cezalandırılması için ayrıca bir ceza kanunnamesi çıkarılacaktır.

Fermanla vergi alanında iltizam usulü açıkça zararlı bir usul olduğu beyan edilerek yerilmiş<sup>305</sup>, her ferdin mali gücüne uygun vergiler tayin olunarak kimseden fazla bir şey alınmaması gerekliliği belirtilmiştir. Öncelikle can ve mal güvenliğinin güvence altına alınmasına yönelik bazı tedbirler de dolaylı olarak vergi alanını

<sup>303</sup> Ibid.

<sup>304</sup> Yalnız Tanzimat döneminde vergi alanında vaadedilen düzenlemeler hiçbir zaman şekli anlamda "kanun" olarak yapılmamış, genelde nizamnameler ve bir kısım talimatnameler ile iradeler biçiminde yapılmıştır. Bkz. Abdüllatif Şener, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İstanbul: İşaret Yayınları, 1990, s. 79.

<sup>305</sup> İlgili bölümün günümüz Türkçesine çevrilmiş hali için bkz. Enver Ziya Karal, **op. cit.**, s.175: *"Eskiden gelir olarak kabul edilmiş olan yed-i vahid usulünden memleketimiz bundan önce kurtulmuş ise de, yıkıcı bir âlet karakterini taşıdığı için hiçbir faydası görülmiyen iltizam usulü hâlâ yürürlüktedir. Bu ise bir memleketin siyasî ve malî işlerini bir adamın isteğine ve insafına bırakmak demektir -ki, eğer o adam iyi değil ise, daima kendi çıkarına bakar. Böyle bir adamın hareketleri ve düşünceleri de ezicilik ve haksızlıktan başka bir şey olamayacağına göre, bundan böyle her kişinin varlık derecesine göre uygun bir vergi bağlanacak ve bu vergiden başka kendisinden hiçbir suretle fazla' bir şey istenmeyecektir."*

ilgilendirmektedir. Fermanda herkesin mal ve mülklerine tam bir serbestlikle malik ve tasarrufa ehil olduğu, ona kimsenin müdahale edemeyeceği vurgulanarak, mülkiyet hakkı tanınmış; suçlama altındakilerin mallarının müsaderesi yasaklanmıştır. Ayrıca hiç kimsenin aleni olarak yargılanıp hakkında hüküm verilmeden idam edilemeyeceği biçiminde adil yargılanma hakkının ilk nüvesi sayılabilecek bir güvence verilmiş, suçlama altındakilerin mirasçılarının suçlanamayacağı biçiminde yine cezaların şahsiliği ilkesini hatırlatan bir güvence vaat edilmiştir. Bu güvenceler 1876'da ise Kanun-u Esasi ile anayasal hale gelecektir. Tanzimat Fermanında yapılacağı belirtilen düzenlemeler oldukça hızlı bir şekilde yapılmış; altı ay içerisinde iltizam usulünü ilk kaldırma denemesi gerçekleştirildiği gibi vaat edilen ceza kanunnamesi de çıkarılmıştır. Bu kanunda vergi suçlarına da yer verilmiş olup, bunları aşağıda inceleyeceğiz. Ancak yaptırımlara geçmeden önce bu dönemde kurulan yeni vergi sistemine daha yakından bakmayı gerekli buluyoruz.

Son dönem maliyecileri Tanzimat'tan önceki vergileri şer'i vergiler – örfi vergiler olarak ayırıp, yalnız Tanzimat'tan sonraki vergileri güncel bir ayırım olan *tekâlîf-i bilâ-vasıta* (vasitasız/dolaysız vergiler) ve *tekâlîf-i bi'l-vasıta* (vasıtalı/dolaylı vergiler) olarak ikili bir tasnife tabi tutma eğilimindedir.<sup>306</sup> Osmanlı son dönemi maliyecilerinden Süleyman Sûdî Efendi, yalnız vasitasız tekâlîfe “*vergi*” adını vermekte, vasıtalı tekâlîf için ise “*resim*” terimini kullanmaktadır.<sup>307</sup> Ona göre, vasitasız tekâlîf; emlak vergisi, arazi vergisi, patent vergisi, temettü vergisi, eşhas vergisi ve bedel-i askerî<sup>308</sup> iken; vasıtalı tekâlîf; gümrük resmi, damga resmi, mezrûât resmi<sup>309</sup>, hayvanât resmi, müsikirât (içki) resmi ve saydiye (av) resmidir.<sup>310</sup> Emekli

<sup>306</sup> Bkz. Süleyman Sûdî, **Osmanlı Vergi Düzeni (Defter-i Muktesid)**, haz. Mehmet Ali Ünal, Isparta: Fakülte Kitabevi, 2008, s. 49.

<sup>307</sup> Bkz. Ibid. s. 50. Yazar “matrah” terimini de bugün bildiğimiz anlamda kullanmamaktadır. Ona göre; tekâlîfin matrahı şahıs ya da mal olur. Matrah; vergilerde şahıs, resimlerde maldır. Mal üzerine tekâlîf konulduğunda malın kıymeti artacağı için sahibine tesiri olmayacağı düşünülür.

<sup>308</sup> Cizye vergisi, 1856 tarihli Islahat Fermanı ile kaldırılmış, yerine “bedelât-ı askerîye” alınmaya başlamıştır. Ibid. s. 84.

<sup>309</sup> Yazar, mezrû'at resminin a'şardan başka bir şey olmadığını belirtmektedir. (Bkz. Ibid. s. 124) Bu durum yazarın yaptığı ayırımın günümüzde geçerli dolaysız-dolaylı vergiler ayırımı ile tam olarak örtüşmediğini düşündürmektedir. Çünkü yazarın vasıtalı tekâlîften saydığı ve resim olarak adlandırdığı âşâr, aslında doğrudan zirai kazancın vergilendirmesi olup bugünkü anlamda dolaysız vergilere örnektir. Fakat kendisi de âşârı, vasitasız tekâlîften zannedenler bulunduğunu ancak isimlerine hürmeten bu görüşün, âşârın eski tahsil usulünden kaynaklandığına yordugunu belirtmekte ve bu verginin o dönemki tahsilinin “kimin ekip biçtiği sorulmayarak yalnız meydana görülen tarım ürünleri”nin vergisinin ayrılması yoluyla yapıldığı için gümrük resminden farkının olmadığını ve vasitasız tekâlîften sayılamayacağını belirtmektedir. (Bkz. Ibid.) Öte yandan, yazar hayvanat resmi için de benzer iddiada bulunmakta fakat bu defa gerekçe olarak verginin “hayvanların bir senede



maliye nazırı Abdurrahman Vefik Sayın ise farklı bir ayırım yapmakta, *tekâlîf-i bilâ-vasıta*yı vergiler, bedeller, resimler, öşürler ve hisse-i îâneler olarak göstermekte,<sup>311</sup> *tekâlîf-i bi'l-vasıta* altında ise müskirât resmi, tönbeği bey'iyyesi, gümrük resimleri, bahriye resimleri, hayvan sağlığı resimleri ve saydiye resimlerini saymaktadır.<sup>312</sup>

Bu dönemde vergilerin tahsilinde iltizam usulü terkedilerek emanet usulüne geçilmeye gayret edilmiştir. Böylece vergiler mültezimler yerine devlet memuru olan muhassıllar (tahsildar) tarafından toplanacaktır. Fakat bazı vergilerin tahsili için daha çeşitli memur sınıfları oluşturulmuştur. Örneğin; mevrûat resminin tarh ve tahsilinde muhammin (değer biçen, eksper), muaşşir (öşürcü), kolcu ve anbarcı ünvanlı memurlar; gümrük resminin tarh ve tahsilinde ise ilk üçü bugünkü gümrük personeline oldukça benzer isimler taşıyan muayeneci, muhafız, müfettiş, mubassır (kâtip) ve mukaddir (değer biçen, eksper) ünvanlı memurlar görev almakta idi.<sup>313</sup>

Devletin vergiyi kendi memurları eliyle toplamaya başlaması ve tahsil edilemeyen vergilerin riskini bizzat üstlenmesi, vergi ziyayı ve kaçakçılığının yaptırıma tabi tutulması ihtiyacı doğurmuş olmalıdır. Örneğin, muaşşire (öşürcü) haber verilmeyerek tarladan ve harman yerinden kaldırılan ve her ne suretle olursa olsun öşürü verilmemek üzere saklanan tarım ürünleri kaçak addedilip, iki kat vergi alınmıştır.<sup>314</sup> Gümrüklerden kaçırılırken yakalanan eşya hakkında ise eşyanın türüne ve kaçakçılığın yöntemine göre değişen bir uygulama mevcuttur. Tuz, tütün,

---

vereceği hasılat üzerinden hesaplanarak tarh edilmesini” gerekçe göstermektedir. (Bkz. Ibid. s. 174) Oysa bahsi geçen vergilendirme yine muamele üzerinden değil doğrudan gelir üzerinden alınan bir vergi olmakla dolaysız bir vergidir.

<sup>310</sup> Ibid. s. 53 Yazar, vergi ve resimler dışında “*vâhidler yâhud inhisarlar*”, “*emlâk-ı miriye yâhud emlâk-ı devlet*”, “*hasılat-ı mütenevvia yâhud rûsumât-ı müteferrika*” ve “*vergiyi maktular yâhud fazla-i vâridâtlar*” kategorilerinden bahsetmiştir. “Harçlar”, çeşitli hasılatlar ve ayrık resimler kategorisinde yer almaktadır.

<sup>311</sup> Bkz. Abdurrahman Vefik Sayın, **Tekâlîf Kavaidi (Osmanlı Vergi Sistemi)**, Ankara: Maliye Bakanlığı, 1999, s. 356. Dolaysız vergilerden “vergi” kısmı yazara göre, ancemaatin olarak toplanan eski örfî vergiler ile tahrir dayalı olarak tarh ve tahsil olunan emlâk, arazi, temettü vb. vergilerdir. Resimlere örnek olarak ise ağnam ve türevlerini göstermiş, orman ve madenlerden alınan resimleri de mülhak resim saymış, kezâ damga resmi, harç ve kaydiyyeleri de “*aslında vasıtasız tekaliften olmasa da*” aynı kısımda incelemiştir. Fakat dolaylı vergilere örnek gösterdiği vergilerin de çoğu “resim” adı taşımaktadır.

<sup>312</sup> Bkz. Ibid. s. 641.

<sup>313</sup> Süleyman Sudi, **op. cit.**, s. 250. Yazar muhamminlerin yüzeysel bir kıymet takdiri yaptığını, mukaddirlerin ise eşyanın gerçek kıymetini takdir ettiğini, bu nedenle her mukaddirin muhammin olabileceğini ancak tersinin mümkün olmadığını belirtmektedir. Mukaddirlere daha önceki devirlerde “damgacı” ve daha sonraları “istimator” denmiştir.

<sup>314</sup> Ibid. s. 159. Müellif, çiftçinin mevruat resmini “mukaddes” tanıdığı için bunun “mektûmât ve kaçagının” nadiren görüldüğünü, ancak öşürü verilmemek üzere ketm edilen mahsulün “kaçak” addedilip “nizâmı iktizâsı”na iki kat resim alınacağını bildirmektedir. Yazar bu uygulamanın dayanağını aktarmamış ise de dayanak, vergi mevzuatı değil aşağıda bahsedeceğimiz 1851 Ceza Kanunu’ndaki hüküm olmalıdır.

güherçile (potasyum nitrat), barut gibi ticareti devlet tekelinde olan yahut yurda girişi yasak olan bir eşya yakalanırsa müsadere edilmektedir.<sup>315</sup> Ancak yasak eşya söz konusu değilse, iki durum söz konusu olur: Gümrüğe getirilen ancak muayene sırasında tezkeresinde yazılı cins ve miktardan fazla çıkan eşya, kaçak sayılmaz ve yalnız üzerinden iki kat gümrük resmi alınarak bir katı eşyayı yakalayanlara verilmektedir.<sup>316</sup> Hiç gümrük muamelelerine tabi tutulmadan kaçırılan eşyanın ise kural olarak müsaderesi gerekiyor ise de uygulamada eşyanın sahibi ile uzlaşarak iki-üç kat ve belki daha fazla gümrük resmi alınarak bir kısmı yine eşyayı yakalayanlara verilmekte, eşya ise sahibine bırakılmaktadır.<sup>317</sup> Bu uygulamalar, gümrüklerde ceza uygulamasının biraz keyfi olduğunu ve takibatın kolluğun gayretine bırakıldığı göstermektedir. Dâhilde alınan vergiler bakımında da manzara dağınık bir görünüm arz etmektedir. Farklı nizamname, talimatname ve iradeler ile mevzuata sistemsiz olarak serpiştirilmiş hükümlerde hem vergi memurları hem mükellefler için bazı cezalar öngörülmüştür.<sup>318</sup>

Bununla birlikte, mevzuatta tesadüf edilen cezalar genelde, vergi memurlarının yolsuzluk fiillerine ilişkindir.<sup>319</sup> Bizce bu durum Tanzimat'ın ruhuna uygundur. O dönemde devletin malını tebaaya karşı koruma içgüdüsü değil, tebaayı yolsuz memur ve mültezimlere karşı koruma isteği baskındır. Tanzimat dönemi devlet adamları, devletin içinde bulunduğu mali sıkıntıların sebebinin bütünüyle fakir bir tarım toplumu olan halkın vergi kaçırması olmadığını bilecek kadar akıllıdır.

Öte yandan, Tanzimat dönemi henüz memleketin tam anlamıyla “tanzim” edilebildiği bir dönem değildir. Kaldırılan bazı vergilerin iletişim eksikliği nedeniyle ülkenin bazı bölgelerinde sekiz-on sene kadar daha tahsil edildiği,<sup>320</sup> yetmiş senelik kanunlaştırma hareketine rağmen 1910 bütçesinde hâlâ “teamüle dayalı olarak” toplanan vergiler kalemi bulunduğu aktarılmaktadır.<sup>321</sup> Bu düzensizlik içerisinde vergi cezaları rejiminin de derli toplu olması beklenmez. Bu bakımdan yükümlüsü olduğu vergiden dahi zor haberdar olan tebaayı bir de ceza tehdidi altında bırakmak istenmemiş olabilir.

<sup>315</sup> Ibid. s. 257.

<sup>316</sup> Ibid. s. 258.

<sup>317</sup> Ibid.

<sup>318</sup> Şener, **op. cit.**, s. 83.

<sup>319</sup> Bazı örnekler için bkz. ibid.

<sup>320</sup> Ibid. s. 79.

<sup>321</sup> Ibid. s. 80.

Son olarak Tanzimat öncesi dönem için söylediğimiz gibi, verginin tarhı usulleri nedeniyle uygulamada bugünkü anladığımız manada vergi kaçakçılığının ortaya çıkması bu dönemde de zordur. Şöyle ki, vergiler Tanzimat döneminde ya an-cemâatin olarak ya da tahrire dayalı olarak tarh ediliyordu. Her iki usulde de mükellefin pek rolü yoktur. Oysa kaçakçılık doğası gereği daha çok bugün artık kural haline gelen beyana dayalı tarh usulünde, mükellefin gerçeğe aykırı beyanı ile ortaya çıkmaktadır.

An-cemâatin ya da “komşuca” tevzi edilen vergilerde muhassıllar, her yerde herkesin adını, ne kadar emlâk, arazi, hayvanı ve -eğer tüccar ve esnaf ise- geliri bulunduğunu araştırıp deftere kaydettikten sonra, her mahalle ve köyün yıllık vergisi hesaplanır ve bu yekûn tek tür vergi olarak o bölgeye yüklenir ve nihayet ödeme gücüne göre orda yaşayanlara paylaştırılan bu vergi, yerleşim yerinin imamı, papazı yahut muhtarı tarafından toplanırdı.<sup>322</sup> Bu usulde suiistimaller, özellikle vergiyi toplayan temsilciler tarafından işlenmiştir. Bunun da başlıca sebebi, mükellef vergisini ödediğinde yalnız vergiyi toplamakla görevli temsilcinin bu durumu defterine yazmasıyla yetinilmesi, mükellefe ödemeyi ispatlayıcı bir belge verilmemesidir.<sup>323</sup> Nitekim muhtarların aldıklarını deftere yazmaması ve zimmetine geçirmesi nedeniyle tekrar vergi ödemek zorunda kalanlar yüzünden “feryatların ayyuka çıktığı” aktarılmaktadır.<sup>324</sup> Mükellefin bu surette toplanan bir vergiyi kaçırmaması pratikte mümkün değildir.

Tahrir usulünde de yine kaçakçılığın zor olduğunu, bunun olsa olsa kendini deftere yazdırmamak biçiminde ortaya çıkabileceğini yukarıda Osmanlı klasik dönemini anlatırken açıklamıştık. Gerçekten bu usulde vergi kaçakçılığı (ve askerden kaçmak) ketm-i nüfus olarak adlandırılan bir olguyla bağlantılıdır. Nüfus sayımından kaçan kişi vergisini ödemekten ve askere gitmekten kurtulabilir. Bu çifte tehlike nedeniyle fiil çok ağır cezalandırılmıştır. Mesela, Yanya Eyâleti’ne yönelik 1859 tarihli bir talimât-ı seniyyede vergi ve askerlikten kaçmak için ketm-i nüfus edenlerin

<sup>322</sup> Ayrıntılar için bkz. Sayın, **op. cit.**, s. 358-367; Şener, **op. cit.**, s. 94-102.

<sup>323</sup> Şener, **op. cit.**, s. 102.

<sup>324</sup> Bkz. Sayın, **op. cit.**, s. 364: “...eşrâf-ı ahali evlâdını hizmet-i mefrûza-i askeriyyeden kurtarmak ve vergiyi herkesten az vermek için ketm-i nüfus ve servete cesâret ederek hakk-ı sükut yolunda sâir ahalinin dahi nüfus ve servetini izhardan te’âmî ettikleri umûr-ı malûmeden olduğu cihetle bunların men’-i vukû’una dört şey ittihâz kılınacak. Birincisi, ketm-i nüfus edenler her kim olur ise olsun üç sene pranga-bend olmak...”

üç sene prangaya vurulacağı belirtilmektedir.<sup>325</sup> Aynı hüküm bir sene sonra çıkarılan Tahrir-i Nüfus ve Emlâke Dâir Nizamname’de de (2. fasıl, 7. bend) tekrar edilmiştir. Aşağıda inceleyeceğimiz ceza kanunlarındaki yaptırımların hafifliği göz önüne alındığında, burada asıl hedefin askerden kaçmayı engellemek olduğu düşünülebilir. Fakat, talimatta sadece “ketm-i nüfus ve servet” denilerek, malvarlığının gizlenmesine de vurgu yapılmış olması bu düşüncüyü zayıflatmaktadır. Diğer yandan, sırf vergi açısından ele alındığında da söz konusu fiil, ağır bir cezayı hak edecek türden bir fiildir. Çünkü anılan hareket ile belirli bir kazanç ya da muamelenin belirli bir vergisi kaçırılmamakta, hiç mükellef kaydı yaptırılmayarak her türlü vergiden kaçılmaktadır.

Bahsi geçen nizamnamenin bir başka maddesinde ilgili komisyona haber verip vergilerini ödemedi bina inşa eden dülger ve kalfanın 3 ay hapsedileceği ve bina sahibinden iki senelik vergisi kadar para cezası alınacağı bildirilmektedir.<sup>326</sup> Pranga ve hapis gibi cezalar, adli ceza olmak lazım gelirse de anılan metinlerde mahkemelere ya da o vakit artık yürürlükte olan 1858 Ceza Kanunu’na bir atıf yapılmamıştır. Bu durum bu cezaların adli ceza mı idari ceza mı olduğu konusunda tereddüt yaratmaktadır.

Mevzuattaki çeşitli vergi cezalarında da tam bir beyan yükümlülüğü yok ise de basit bildirim yükümlülüklerini yerine getirmeme yahut sayımdan kaçma fiilleri cezalandırılmaktadır. 1861 tarihli nizamnameye göre damga vergisine tabi muameleler, kanunda zorunlu kılınan belge üzerine yazılmaz yahut olduğundan düşük tutarlı belge üzerine yazılırsa imza edenler ve elinde bulunduranlardan eksik resme ek olarak belgedeki kıymet üzerinden yüzde 3 ve belgede tutar yoksa maktu olarak 50 ilâ 300 kuruş ceza alınmaktadır.<sup>327</sup> Aynı tarihli bir başka nizamnameye göre “kaçak” müskirattan iki kat resm-i mîr’i alınmaktadır.<sup>328</sup> 1862 tarihli “*Her Nevi Ebniyeden Alınacak Harç ve Rüsümata Dair Nizamname*”nin<sup>329</sup> 9. maddesine göre harç ve resmi ödenmeksizin inşasına başlanan binaları yapanlardan yahut binaların sahiplerinden ödenmeyen harç ve resmin iki katı; 10. maddeye göre ise idareye verdikleri istidanamede binanın katlarını ya da yüzölçümünü olduğundan az

<sup>325</sup> Bkz. Ibid. s. 376.

<sup>326</sup> Bkz. Ibid. s. 386.

<sup>327</sup> Ibid. s. 600.

<sup>328</sup> Ibid. s. 644.

<sup>329</sup> **Düstur**, I. Tertip, II. Cilt, İstanbul: Matbaa-i Amire, 1873, s. 519.

gösterenlerden vergi farkının beş katı cezayı nakdî alınmaktadır. 1876 tarihli nizamnameye göre tezkiresiz olarak yakalanan yahut cins ve miktarı tezkiresine uygun olmayan kereste, odun ve kömürler “kaçak” sayılarak üzerinden iki kat resim alınacak, beşte biri muhbire verilecektir.<sup>330</sup> Tahrir usulüyle toplanan emlâk ve temettü vergileriyle ilgili 1879 tarihli nizamnamenin 13. maddesine göre; emlâk ve arazi ketm olunursa ketmden bunun ortaya çıktığı tarihe kadar hesaplanması gereken vergi senelik vergisine yüzde yirmi ilâve ile birlikte alınmaktadır.<sup>331</sup> Temettü vergisine dair daha sonra çıkan bir başka nizamname gereğince tezkiresiz ticaret ve sanat icra etmek, bir anlamda mükellefiyet tesis ettirmemek, iki kat resim alınmasını gerektirmektedir.<sup>332</sup> 1898 tarihli nizamnameye göre, ağnam bakımından da kaçırılan koyundan iki kat resim alınmaktadır.<sup>333</sup>

Tanzimat dönemindeki asıl yenilik ise ceza mahkemelerince görülen vergi suçlarının ceza kanunlarına girmiş olmasıdır. Ancak bu vergi suçları çoğunlukla mükellefin fiillerini değil vergi memurlarının fiillerini cezalandırmaya yöneliktir. Bunun sebebi, Tanzimat’ın her şeyden önce tebaanın -daha önce bulunmadığı kabul edilen- hukuk güvenliğine sahip kılınmasına yönelik bir hareket olması; ayrıca, bu dönem devletin daha fazla örgütlendiği ve daha fazla memur istihdam ettiği ve bu nedenle memurlarla tebaanın daha fazla karşı karşıya geldiği bir dönem olacağı için devlet-tebaa ilişkisinin daha da bozulmasının önüne geçmek amacı olmalıdır.<sup>334</sup>

Tanzimat Fermanı’nda çıkarılacağı vaat edilen ve gerçekten kısa sürede çıkarılan 1840 Ceza Kanunu, kodifikasyon usulü bakımından modern bir kanun olmaktan uzaktır. Kanunda hiçbir genel hükme yer verilmemiştir. Ancak kanun, Tanzimat’ın ruhuna uygun olarak tebaanın can ve mal güvenliğini sağlamak ve tebaayı devlet müdahalelerine karşı korumak üzere çeşitli suçlar ihdas etmiştir. Kanunun 6. faslı başlı başına vergi memurlarının yolsuzluğuna ayrılmıştır. Bu faslın ilk maddesinde tuhaf şekilde, vergi ve gümrük memurları artık tamamıyla devlet

<sup>330</sup> Ibid. s. 573.

<sup>331</sup> Sayın, **op. cit.**, s. 401.

<sup>332</sup> Bkz. ibid. s. 453.

<sup>333</sup> Ibid. s. 490.

<sup>334</sup> Buna uygun olarak örneğin 1858 Ceza Kanunnamesi’nde gerek tebaanın memurlara (md. 112-116) ve bundan da fazla memurların tebaaya (md. 103-111) karşı suçları ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Kanunda bunlar dışında da yine memurlar tarafından işlenen çok ayrıntılı düzenlenmiş rüşvet suçları (md. 67-79), yine bir kısmı memurlar tarafından işlenen zimmet, kamu malının çalınması ve kamunun dolandırılması suçları (md. 82-93) ile görevi kötüye kullanmanın çeşitli görünümleri olan başka memur suçları (md. 94-102) bulunmaktadır.

tarafından istihdam edileceği için “artık” (!) bunların hırsızlık ve irtikaplarına “mahal kalmadığından” (!) bu “mekruh” fiillerden sakınılması ve ikinci maddesinde padişahça belirlenen maaştan başka para alınmaması emredilmektedir.<sup>335</sup> Eğer bu fiillere cesaret eden olursa hangi rütbede bulunursa bulunsun alenen yargılanacak ve “çaldığı” mal ya da nakiti yoksa aynı miktarda malı müsadere edilecek, kendisi devlet memurluğundan çıkarılacak ve 3 sene kürek cezası verilecektir.<sup>336</sup> Bahsi geçen maddelerde suç tarif edilirken memurların devlet adına fazla vergi tahsil etmesi kastedilmemektedir. Vergi memurlarının kendi adlarına fazladan aldıkları para ise zimmet yahut rüşvet olarak değil doğrudan hırsızlık (sirkat) olarak adlandırılmıştır. Kanunun 7. faslında ise tahsilat yapan memurların hesap ve defterlerinin denetlenmesine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.<sup>337</sup> Kanunun 8. faslına bir ceza kanununda niçin yer verildiği ise meçhuldür. Burada her memlekette hükümetin üç nev’inin bulunduğu, bunlardan birinin din ve kanun adamları, diğerinin askerler ve üçüncüsünün maliye memurları oldukları ve her bir grubun görevleri açıklanmış; daha sonra bu grupların rütbe farkına bakılmaksızın “karındaşça” ve yardımlaşarak çalışacakları belirtilmiş fakat kesinlikle birbirlerine müdahale etmeleri yasaklanmıştır. Müdahale veya başka sebeple haset ortaya çıkar ve şikâyet edilirse, gerekli soruşturma yapılacak ve haksız olan taraf “te’dib” edilecektir.<sup>338</sup>

1840 Ceza Kanunu, mükellefin fiillerini de ilk kez suç haline getirmiştir. 9. faslın ilk maddesi bu fiillere ayrılmıştır.<sup>339</sup> Burada da yine acemice bir kanun tekniğiyle önce sevkedilecek hükmün arkasındaki düşünce açıklanmış, adeta kanun gerekçelerine, kanun maddelerinin içinde yer verilmiştir. Bu faslın ilk maddesine göre, “yeni kanunlar uyarınca herkes seviyesi ne olursa olsun haklarına kavuşmuş ise de şeri ve kanuni hükümler ile devlet büyüklerinin emirlerine uymak zorunda olduğundan” ve aksine hareketten sorumlu olacağından “büyük ve küçük herkes”in

<sup>335</sup> Md. 1: “Devlet-i Aliyyenin umûr-u maliyesinde bulunanlar yani tahsilat ve imâlât ve masârifât husûslarına memur olanlar ve taşralarda olan muhassıllar ve gümrük ve ebniyye ümenası ve onların istihdam edeceği hall ü halince saye-i Devlet-i Aliyyede kâffeten muvazzaf olduklarından artık bunlar için irtikap ve sirkate kat’an mahal kalmamakla ba’dezin bu fiil-i mekruhdan kemaliyle ittika oluna.” Bkz. Ahmet Gökçen, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Ceza Kanunları ve Bu Kanunlardaki Ceza Müeyyideleri**, İstanbul: Yazarın Kendi Yayını, 1989, s. 100.

<sup>336</sup> Md. 3: “Şayet sirkat töhmetine cesaret eden olur ise yani az-çok bir şey irtikap eder ise herhangi rütbe-i aliyyede bulunur ise bulunsun alenen muhakeme olunarak cünhası sabit olduktan sonra fakat emvâl-i mesrûka yedinden nez’ ve istirdad ve makd-i mevcudu olmadığı halde yalnız ol miktar emvâl ve emlâktan istifâ ile kendisi fîmâbad mesâlih-i Devlet-i Aliyyede istihdam olunmamak şartıyla rütbesinden hatt ve tenzil olunarak üç sene müddet için küreğe vaz’ oluna.” Bkz. Ibid.

<sup>337</sup> Bkz. ibid. s. 101.

<sup>338</sup> Bkz. ibid. s. 102.

<sup>339</sup> Bkz. ibid. s. 102-103.

mali gücüne ve malvarlığının miktarına göre tayin olunacak vergisini zamanında vermesi boynunun borcudur; vermezse hapsedilecektir.<sup>340</sup> Maddedeki çok büyük bir eksik; yaptırım olarak öngörülen hapis cezasının üst sınırının kanunda yer almamasıdır. 1851’de yürürlüğe giren bir sonraki ceza kanununun mukaddimesinde bu kanundaki bazı suçların cezasının olmayışı eleştirilmiş ise de buradaki gibi cezanın olduğu fakat miktarının sınırlanmadığı bir hüküm çok daha tehlikelidir ve ne yazık ki aynı madde 1851 Ceza Kanunu’nda da yer aldığı halde (3. Fasl, 7. Madde) yine hapis cezasının üst sınırı gösterilmemiştir.

1840 Ceza Kanununun 13. faslında ise taşradaki muhassıllara (tahsildar) “emirler merkezden verildiği için” onlara muhalefet etmek bu kanundaki suçları işlemiş olacaklar kanunda yazılı cezaları uygulamak konusunda “dakika geçirilmemesi” emredilmektedir.<sup>341</sup> Ancak bahsi geçen kişilerin hangi maddedeki hangi suçu işlemiş olacağı ve karşılığında yine hangi maddedeki hangi cezanın uygulanması gerektiği açıklanmamıştır. Kanunun 9. ve 13. fasıllarındaki bu suçları, vergi kaçakçılığı olarak nitelendirmek zordur. İlgili maddeler daha ziyade idarece tespit edilen vergileri ödememek için direnmeyi cezalandırmaktadır.

Batılı usulde bir kanun denemesi olmakla birlikte, bu türdeki ilk ceza kanunu olduğu için her bakımdan acemi bir metin olan bu ceza kanununu tamamlaması için 1851’de bir ceza kanunu daha yapılmıştır. 1851 Ceza Kanununun 3. faslının 2. maddesinde, 1840 Ceza Kanunu’nun 6. faslındaki vergi memurlarının irtikap ve sirkatini düzenleyen yukarıda verdiğimiz 3 madde birleştirilmiş ve aşağı yukarı aynen tekrar edilmiştir.<sup>342</sup> Yalnız bu fiiller için kürek yanında nef’i ve tağrib (sürgün) cezası da getirilmiştir. Aynı faslın 6. maddesinde de 1840 Ceza Kanunu’nun yukarıda bahsettiğimiz 8. faslı; ve 7. maddesinde yine eski kanunun 9. faslının ilk maddesi –mukaddimedeki farkındalığa rağmen yine hapis cezasının üst sınırı gösterilmeksizin (!)- tekrar edilmiştir.

<sup>340</sup> Md. 1: “Kavânin-i cedide iktizasınca herkes alesseviye imtiyâzât-ı tabiiyye ve hukûk-u mefrûzasına nail olmuş ise de cümlesi emr-i ulûlümre ve ahkâm-ı şer’iye ve kanunîye itaat ve inkiyad ile memur ve mecbur olarak aksine hareketi takdirinde mesul ve muatep olacağından ezcümle büyük ve küçük herkes kuvvet-i maliyye ve kemiyet-i emlakına göre tayin olunacak vergisini vakti ve zamanı ile vermesi farîza-i zimmeti olmağla bu hususta muhalefeti vukuunda ahz ve hapis ile icbar oluna.” Bkz. Ibid. s. 102.

<sup>341</sup> Bkz. ibid. s. 103-104.

<sup>342</sup> Bkz. ibid. s. 111.

1851 Ceza Kanunu'nun konumuz açısından bir yenilik getiren asıl maddesi 3. faslın 14. maddesidir:

*“Zahirelerine öşür vermemek için bilâ özür şer’i kaldıranlar hem emvali beytûlmalı telef etmiş hem de ol zahireyi kendilerine haram eylemiş olacaklarından o makule zabîtanın haberi olmaksızın ve öşrü alınmaksızın harman yerinden zahireyi kaldırıp ketmüağşar edenler olur ise gümrükten mal kaçırınlar haklarında iki kat gümrük alındığı misillû bunlardan dahi kaldırdığı zahireden nizamem iki kat öşür tahsisıyla haklarında mücâzât oluna.”*<sup>343</sup>

Görüleceği üzere burada öşür kaçakçılığı ya da “ketm-i âşâr” olarak adlandırılabilir bir suç tipine yer verilmiştir. Bu düzenleme birkaç noktadan önemlidir: Öncelikle bu hüküm, Dulkadiroğulları'nın 16. yy'da Alaaüddevle Bey Kanununda yer verdiği türden düzenlemelere, örfî vergi ve örfî ceza koyma konusunda hep daha çekingen davrandığı söylenebilecek Osmanlı yönetiminin ancak 19. yy'da cesaret ettiğini göstermesi bakımından önemlidir. Maddeye göre, vergiler vergisini kaçırandan –yalnız kaçırılan verginin zorla alınmasını öngören eski kanunnamelerdeki yaklaşımın aksine- cezalı olarak alınacaktır. Madde metninde, ceza kanunu tekniğiyle bağdaşmıyor olsa da, bu yeni düzenlemenin gerekçeleri de açıklanmıştır: İlk, bu fiil, devlet hazinesine zarar vermektedir ve ayrıca haramdır. Böylelikle bunun adeta kamu malını çalmak olduğu vurgulanmıştır. İkinci olarak, gümrük kaçakçılığı ile paralellik kurulmuş ve gümrükten mal kaçırın nasıl cezalandırılıyorsa öşürcüden mal kaçırının da aynı şekilde cezalandırılmasının gerektiği söylenmiştir. Bu bakımdan bu madde, dolaysız vergilerin önem kazanmaya başladığı bir dönemde bunlara ilişkin cezaların da daha yerleşik olan gümrük mevzuatından kıyas yoluyla alınmak istendiğini ve “vergi kaçırma” tabirinin gümrükte olduğu gibi vergiye tabi malı kaçırmayı ifade eden tabirlerden evrildiğini göstermek bakımından da önemlidir.

Ancak bu kanun sadece 7 yıl yürürlükte kalmış ve 1858'de 1810 tarihli Fransız Ceza Kanunu esas alınarak yeni bir ceza kanunu yapılmıştır. Genel hükümleri olan, çok farklı suç tipleri yaratarak hemen her konuyu düzenleyen ve çok daha profesyonel bir dil ile kaleme alınan 1858 Ceza Kanunnamesinde vergi suçları, ancak vergi memurlarının işleyebileceği suçlar olarak düzenlenmiştir. Kanunun 100.

<sup>343</sup> Bkz. ibid. s. 114.



maddesinde bazı bürokratların zorunlu ihtiyaç maddelerinin ticaretini yapması yasaklanmış ve bu bürokratlar arasında defterdar ve mal müdürleri de sayılmıştır.<sup>344</sup> 108. maddede ise her türlü vergi memurları ve hatta memur olmayan mültezimlerin devletçe kararlaştırılmış vergi, öşür, resim ve diğer mali yükümlülüklerden daha fazlasını alması cezalandırılmaktadır.<sup>345</sup> Sonraki üç maddede yine tebaanın mülkiyet hakkına başka haksız müdahale biçimleri; kanunen tayin olunandan fazla para cezası almak, ücretsiz adam çalıştırmak (angarya) ve tebaanın zorla hanesine ve yiyeceklerine el atmak da ayrı ayrı cezalandırılmıştır.<sup>346</sup>

Aslında 1858 Ceza Kanunnamesi, oldukça modern bir ceza kanunudur. Bu kanunda eski kanunlarda yer alan can, mal ve namus güvenliğine ilişkin bilinen suç tipleri dışında iktisadi ve ticari hayata ilişkin çok çeşitli suç tipleri yer almaktadır.<sup>347</sup> Buna mukabil, kanunda mükellefin işleyeceği vergi suçları düzenlenmemiştir. Kamu malını çalanlar (md. 82) ve hatta devlet adına yapılan satın alım ve üretimlere fesat karıştıranlar için en az 5 sene kalebentlik cezası öngörüldüğü halde, vergi kaçırmanın cezasız bırakılması dikkate değerdir.<sup>348</sup> Vergi kaçakçılığı suçları model alınan 1810 Fransız Ceza Kanunu'nda da yer almadığı için, aslında daha önce 1851 Ceza

<sup>344</sup> Bkz. **Düstur**, I. Tertip, I. Cilt, İstanbul: Matbaa-i Amire, 1872, s. 559.

<sup>345</sup> Md. 108: “*Re’s-i memuriyette bulunan büyük ve küçük memur ve bunların maiyetlerine tayin olunan memurlar ve memurinin istihdam eyledikleri adamlar ve her nev’i vâridât-ı devleti maktûan deruhte edenler ve bunların adamları devletçe muayyen olan vergi ve aşâr ve rûsumat vesair aidatın miktarından ziyade bir şey ahz ve istihsal ederler ise re’s-i memuriyette bulunan memurîn ile mültezimler muvakkaten kalebentlik cezası ile maiyet memurları ve memurîn adamları altı aydan üç seneye kadar hapis cezası ile mücazat olunur. Ve zâit olarak aldıkları akçe her ne miktar ise reddettirildikten sonra ma’hûzları olan akçenin bir misli dahi cezayı nakdi olarak ahz ve istihsal kılınır.*” Md. 109: “*Elhasıl taraf-ı eşref-i Hazret-i Şahane’den kendisine ta’yin olunan maaşdan maada hiçbir nam ve vesile ile bir yerden bir akçe alınması caiz olmaya.*” Bkz. Ibid.

<sup>346</sup> Bkz. ibid.

<sup>347</sup> Örneğin; ihaleye fesat karıştırma (md. 80,238), mühür bozma ve resmi evraklara zarar verme (md. 122-128), ruhsatsız matbaa işletmek ve yasak yayın yapmak (md. 137-139), kalpazanlık (md. 143-147), damgada sahtecilik (md. 149-151), resmi belgede sahtecilik (md. 148, 152-154), fikri haklara ve marka hakkına tecavüz (md. 150,241), özel belgede sahtecilik (md. 155), hancıların sahte kayıt yapması ya da defter tutmaması (md. 158, 256), sahte ya da usule aykırı yolculuk belgesi düzenlemek veya kullanmak (md. 157,159), sahte hekim raporu düzenlemek ya da düzenletmek (md. 160,161), satmak için barut bulundurmak (md. 166), şahadetnamesiz eczane işletmek (md.195), halk sağlığına zararlı kimyasallar satmak (md. 196), hileli iflas (md. 231-232), dolandırıcılık (md. 233), güveni kötüye kullanma (md. 234,236), açığa imzanın kötüye kullanılması (md. 235), fiyatları etkileme (md. 239), kıymetli maden ve taş ticaretinde dolandırıcılık (md. 240), bozulmuş gıda satma (md. 257), ölçü ve tartıda hile (md. 262), narhtan fazlasına satış yapma (md. 263) Bkz. Ibid. s. 537 vd.

<sup>348</sup> Eğer kaçakçılık bir sahte belge kullanmak suretiyle yapılıyor ise teorik olarak belki cezası 3 yıla kadar hapis olan özel evrakı sahte olarak düzenlemek ve kullanmaktan (md. 155) yahut resmi defter ve senetler ile bazı özel belgelerin yok edilmesi suretiyle yapılıyor ise yine 3 yıla kadar hapis ve para cezası gerektiren bir başka suçtan (md. 251) hüküm kurma yoluna gidilebilir ancak uygulamayı bilmiyoruz. Bilhassa 251. maddede yer alan “hükümete ait defterler”in o dönem için aslında mükellefe ait olan muhasebe defterlerini içerecek şekilde anlaşılıyor olma ihtimali vardır ve bu durumda bu suç, bugünkü defterleri yok etme suçunun muadili olacaktır. Mehazı 1810 Fransız Ceza Kanunu’nun 439. maddesidir.

Kanunu'nda düzenlenen bir konunun kanun iktibası nedeniyle mevzuatın dışında kaldığı söylenebilir. 1858 Ceza Kanunu, bu eksiğiyle birlikte, 1926 tarihli Türk Ceza Kanunu yürürlüğe girene kadar yürürlükte kalmıştır. Ancak aradaki dönemde ceza kanunu dışındaki başka vergi kanunlarında daha ağır cezaları gerektiren bazı suç tipleri bulunduğu anlaşılmaktadır. Örneğin, 1873 tarihli damga vergisi nizamnamesine göre sahte pul yapan, bilerek satan ya da sürmeye çalışan kimseler 10 sene kürek ve kullanılmış pulları tekrar bilerek kullananlar 3 sene hapis cezası ile cezalandırılmaktaydı.<sup>349</sup>

Vergi cezalarının hafifliğinden de anlaşılacağı üzere, Tanzimat, vergi yönünden tebaaya karşı müşfik bir harekettir. Zaten bu alandaki en esaslı yeniliği; iltizama son vermektir. Doğal olarak mültezimlerin yerine memurlar geçsin de istenmemiştir. Nitekim kanunlarda yaratılan suç tiplerinin, neredeyse bütünüyle, mükelleflerin işleyebileceği suçlar değil, vergi memurlarının işleyebileceği türden suçlar olduğu görülmektedir. Buradan hareketle devletin bu dönemde kabahati mükellefte aramadığı ve dikkatinin de bu nedenle kaçakçılığa yönelmediği söylenebilir. Ancak ne zaman ki, devletin gelirleri Rüsum-u Sitte İdaresi, Duyun-u Umumiye ve Tütün Rejisi tarafından toplanmaya başlanmıştır, o zaman menfaat sahipleri –kendilerine tahsis edilen vergi türleri bakımından- kaçakçılığın menine ve takibine canla başla çaba göstermiştir. Bir başka deyişle, Osmanlı idaresinde kaçakçılığın asıl cezalandırıldığı ve takip edildiği dönem, vergi gelirlerinin yabancı alacaklılara devredildiği dönemdir.

Kaçakçılık olgusunun Türk hukukuna gözle görülür biçimde dâhil olduğu bu döneme yakından bakacak olursak; şöyle bir manzarayla karşılaşırız: İmparatorluk son dönemde vergi gelirleri yeterli olmayınca bazı alanlarda devlet tekelleri oluşturmaya başlamıştır. 1862 yılında tuz ve tütün başta olmak üzere çeşitli mallar, devlet tekeline alınır. Buna rağmen borçlarını ödeyemez hale gelen devlet nihayet iflas ederek 1875 yılında moratoryum ilân etmiştir. 1879'da tuz ve tütün resimlerinin de dâhil olduğu altı verginin alacaklılara tahsisini sağlayan Rüsum-u Sitte idaresi kurulur. Bu da yeterli olmayınca 1881'de Duyun-u Umumiye idaresi kurularak devletin birçok vergi geliri bu idarenin kontrolüne verilir. Alacaklıların kontrolündeki bu idare, vergilerin toplanması konusunda memurlara güvenmez. 1883

---

<sup>349</sup> Sayın, **op. cit.**, s. 603.

yılında alacaklılar tarafından, kısaca Reji yahut Tütün Rejisi olarak anılan<sup>350</sup> “Memalik-i Osmaniyye Duhanları Müşterekü'l-Menfaa Reji Şirketi” (*La Société de la Régie Co-intéressée des Tabacs de l'Empire Ottoman*) isimli şirket kurulur ve tütün tekeli bu şirkete devredilir. 1914'e kadar tek başına ülkedeki yabancı yatırımların %23'ünü oluşturmakla kalmayıp ülkenin en büyük şirketi olan<sup>351</sup> ve Cumhuriyet'in ilk yıllarına kadar varlığını sürdürecektir Reji'nin şartnamesi gereği 1887'de aynı gün iki önemli düzenleme çıkarılır: İlki “*Zürraın Rejiye ve Rejinin Zürraa Karşı Olan Hukuk ve Vezai'fine ve Ahkâm-ı Cezaiyeye dair Nizamname*”dir<sup>352</sup> ve kaçakçılık fiillerini düzenleyen bir ceza kanunudur. İkincisi ise “*Tütün Kaçakçılığının Men'i Hizmetinde Kullanılacak Kordon Bölüklerine Dair Talimat*”tır<sup>353</sup> ve adeta bir ceza muhakemesi ve kolluk teşkilat kanunudur. Böylece bir “şirket”, ülkede kendi ceza hukukunu yaratmış ve otuz seneden fazla uygulamıştır.

Tütün üreticisi Reji'den izin almadan tütün ekemiyor ve yetiştirdiği tütünü Reji'den başkasına satamıyordu. Ancak Reji'nin üreticinin elindeki tütünü bazen satın almaması ve aldığına da düşük fiyattan satın alması, çiftçileri kaçakçılığa yöneltmiştir.<sup>354</sup> Yine Reji'nin fire ve tartı hileleri ile köylüyü istismar ettiği,<sup>355</sup> hile nedeniyle tütünü tartıda az çeken köylünün bir de ceza ödemek durumunda bırakıldığı söylenmektedir.<sup>356</sup> Tüketici ise Reji tütününün pahalı ve kalitesiz olması nedeniyle kaçağa yönelmiştir.<sup>357</sup> Esasen Reji'nin arzı kısarak fiyatı yükseltmek başta

<sup>350</sup> Namık Kemal, şirketin yeni kurulduğu dönemde kaleme aldığı “Reji” başlıklı makalesinde bazen “reji idaresi” bazen “reji kumpanyası” tabirini kullanıyor. (Bkz. Mustafa Nihat Özün, **Namık Kemal ve İbret Gazetesi**, İstanbul: Yapı Kredi, 1997, s. 145) Bir sermaye şirketine böyle başından beri “idare” vasfı yüklenmesi oldukça sorunludur. Hele Kemal'in dediği gibi Perşembe Pazarı'ndan Aksaray'a giden birinin sekiz on kez reji memuruna rasgeleceği ve hiçbirinden zembilini muayene ettirmeden geçemeyeceği (s. 146), reji kolcularının devlet postasını basıp, evrak-ı resmiye çantalarında tütün aramak istediği yolundaki rivayeti (s. 147) aktarıyor ki bu şirketin yalnız idare değil, idareler üstü bir idare haline geldiğini gösterir. O dönemde de Avrupa'da fenn-i hukuk öğretenlerin buna itiraz ettiklerini ancak fenn-i servet (ekonomi) tahsil edenlerin bunu doğal bulduklarını söylemektedir. (Ibid. s. 148).

<sup>351</sup> Murat Birdal, **The Political Economy of Ottoman Public Debt**, London: I. B. Tauris Publishers, 2010, s. 15, 132.

<sup>352</sup> **Düstur**, I. Tertip, V. Cilt, Başvekâlet Matbaası, 1937, s. 696.

<sup>353</sup> Ibid. s. 733.

<sup>354</sup> Olcay Pullukçuoğlu Yapucu, **Aydın Sancağı 1845-1914 (Sosyal, Ekonomik, İdari, Kültürel Durum)**, Ege Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 2006, s. 176.

<sup>355</sup> Mehmet Akpınar, “Reji Uygulamalarına Bir Tepki: Tütün Kaçakçılığı”, **Türkler**, Cilt: 14, Ankara, 2002, s.541

<sup>356</sup> Ahmet Yüksel, “Türkiye’de Tütüncülerin Kaçakçılığa Sürecinde Kolculuğun Baskısını İki Kolcunun Tercüme-i Hâlinde Anlama Denemesi”, **Kebikeç**, Sayı: 34, 2012, s. 191.

<sup>357</sup> Filiz Dıñoğlu, “Selanik Ekonomisinde Unutulmuş Bir Alan: Tütün Üretimi, Ticareti ve Reji (1883-1912)”, **Osmanlı Araştırmaları**, Sayı: 43, s. 259.

olmak üzere tüketiciyi türlü yöntemlerle istismar etmesi “tekel” olmanın doğası gereğidir. Yine Reji’ye ait işletmelerde işçi ve idarecilerin daima Türk olmayanlardan seçilmesi, Türklerin yalnız kolcu ve memur olarak istihdam edilmesi<sup>358</sup> ve toplanan gelirlerin devlete değil yabancı alacaklılara gitmesi halkın gözünde Reji’yi istenmeyen bir kurum haline getirmiş ve onun zararına işlenecek fiilleri cazip hale getirmiş olmalıdır. Faillerin saikleri üzerinde kendi maddi menfaatleri yanında yabancı sermayeye karşı siyasi tutumlarının da etkili olması, vergi kaçakçılığı ile vergi direnci olgularının karıştığına işaret eder. Bu direnç, öyle tuhaf bir hâl almıştır ki, bazı asker ve devlet görevlileri de kaçakçılığa karışmakta,<sup>359</sup> daha da önemlisi ülke genelinde kaçakçılığa göz yumulmakta<sup>360</sup> ve hatta kaçakçılar devlet tarafından kollanmaktadır.<sup>361</sup>

Kaçakçılık, Reji’den önce de vardır ancak Reji ile beraber artmıştır.<sup>362</sup> Sosyal sebepler dışında bunun hukuki sebebi, Reji’nin nizamnamesinde çok çeşitli fiillerin kaçakçılık olarak tanımlanmasıdır. Esasen, yukarıda terminoloji bahsinde açıkladığımız üzere ülkemizde kaçakçılık suçlarını ve kaçakçılık mevzuatını gerçek anlamda yaratan Reji’dir. Daha önce devlet tarafından takip edilmeyen fiillerin kendi kolluk teşkilatını kuran Reji tarafından takip edilmesi de kaçakçılık olgusunu görünür kılmıştır.

Reji döneminde kaçakçılığın suç olmak şöyle dursun kahramanlık olarak algılanmasının, özellikle bazı bölgelerde kaçakçılıkla uğraşan zeybek gruplarına türküler yakılmasının<sup>363</sup> bir sebebi de Reji’nin kaçakçılıkla mücadelede başvurduğu yöntemlerdir. Reji’nin kurduğu kordon bölükleri, halk arasındaki adıyla “kolcular”ın daha sonra silah taşımaya da izin verilmiştir. Eski suçlu ve sabıkaların istihdamı ile oluşturulan<sup>364</sup> bu birliklerin başına buyruk tavırları, keyfi arama yapımları, üst

<sup>358</sup> Pullukçuoğlu Yapucu, **op. cit.**, s. 176.

<sup>359</sup> Dıġıroġlu, **op. cit.**, s. 258.

<sup>360</sup> Ibid.

<sup>361</sup> Akpınar, **op. cit.**, s. 542, 544.

<sup>362</sup> Dıġıroġlu, **op. cit.**, s. 256.

<sup>363</sup> En ünlülerinden biri Bodrum yöresine ait Muzaffer Sarısözen’in Rüştü Gür’den derlediği “Çökertme’den Çıktım” türküsüdür:

*Gidelim gidelim Çökertme’ye varalım*

*Kolcular görürse nerelere kaçalım*

*Teslim olmayalım yaylım ateş saçalım*

(TRT Müzik Dairesi Başkanlığı Yayınları, THM Repertuar No: 2607)

<sup>364</sup> Salih Zeki Ekinci’nin 1928 tarihli “*Türkiye’de Tütün, Ziraat, Sınat ve Ticareti*” isimli eserinden nakleden Ahmet Yüksel, **op. cit.**, s. 188.

araması bahanesiyle insanları taciz etmeleri<sup>365</sup> halkta büyük rahatsızlık uyandırmışlardır. Kolcular ile kaçakçılar arasındaki çatışmalar nedeniyle ölen insan sayısı konusundaki tahminler 20 bin ilâ 90 bin arasında değişmektedir.<sup>366</sup>

Tütün kaçakçılığı için oluşturulan suç örgütleri zamanla silah ve başka malzemelerin kaçakçılığına da başlamıştır.<sup>367</sup> Şu hâlde Reji'nin ülkede çıkar amaçlı suç örgütlerinin önünü açmış, mükellefte kaçakçılığa karşı bir iştah uyandırmış ve insanlarda kolluğa karşı önyargı oluşmasına neden olmuş olması mümkündür. Böylelikle Reji döneminin ülkede vergi hukuku ve ceza hukuku açısından önemli yaralar bıraktığı söylenebilir.

Bunun dışında devlet, İmparatorluk döneminin sonuna kadar büyük çoğunluğu dar gelirli halk kesimleri olan mükelleflere yönelik ağır vergi cezaları düşünmemiştir. Ancak vergilendirmeyi şehirlere kaydırmaya ve ilkel de olsa bir gelir vergisi oluşturmaya çalışan vergi kanunlarında da pek hürriyeti bağlayıcı cezalar yoktur. Bir başka deyişle, Batı'da vergi kaçakçılığı daha çok dolaysız vergilerle ilgili bir kavram olarak ortaya çıkarken, bu gelişmeler Türkiye'ye gerçek anlamda 1949 reformuna kadar yansımamıştır. Tanzimat'ın ilk yıllarından itibaren ticari kazançlar üzerinden alınıyormuş gibi görünen bazı vergiler bulunmaktadır.

Ticaret ve sanat erbabına yüklenen ilk vergi, 1826 yılında yeni kurulan orduyu finanse etmek üzere ihdas edilen ihtisap resmidir.<sup>368</sup> Öte yandan, 1839 yılında büyük şehirlerde çok az oranda (%1) alınan ve belediyelerin giderlerini karşılamakta kullanılan bir temettü vergisi yaratılmışsa da tahrirlerde tebaanın yalnız servet bilgisi yer aldığı, yıllık kazanç bilgisi yer almadığı için pek uygulanamamıştır.<sup>369</sup> 1858 ve 1860 tahrirlerinde ilk kez şahsi servetler yanında yıllık kazançlara ilişkin bilgilere de yer verilince<sup>370</sup> vergi uygulanabilir hale gelmiştir. 1886 yılında ilk defa maaş ve ücretler üzerinden alınan bu vergi, bu tarihte imparatorluğun ilk gerçek gelir vergisi olmuştur.<sup>371</sup> İlgili Emlak ve Temettü Vergisi Nizamnamesi'nin<sup>372</sup> 4. maddesine göre

<sup>365</sup> Şikâyetlere örnekler içeren gazete yazıları için bkz. *ibid.*

<sup>366</sup> Ahmet Yüksel, *op. cit.*, s. 188, dipnot 8.

<sup>367</sup> Akpınar, *op. cit.*, s. 550.

<sup>368</sup> Sayın, *op. cit.*, s. 442.

<sup>369</sup> Stanford J. Shaw, "The Nineteenth-Century Ottoman Tax Reforms and Revenue System", *International Journal of Middle East Studies*, Vol. 6, No. 4, Ekim 1975, s. 428.

<sup>370</sup> *Ibid.*

<sup>371</sup> *Ibid.*

<sup>372</sup> Bkz. **Düstur**, I. Tertip, V. Cilt, Ankara: Başvekâlet Devlet Matbaası, 1937, s. 503.

verginin konusu tüccarlar ile sanat ve hîrfet ile meşgul olan kişilerin yıllık kazancıdır. Yalnız 5. maddeye göre bir tacir ve sanatkârın temettüsünün takdiri, muhammin tarafından yapılacaktır. Kazancı mükellef beyan etmediği ve muhammine yardımcı olmak gibi bir yükümlülüğü de bulunmadığı için bu verginin uygulamasında mükellefin kanuna aykırı davranması pek mümkün değildir, bu nedenle doğal olarak nizamnamede temettü vergisiyle ilgili cezalara yer verilmemiştir. Kanunda yer alan tek ceza hükmü, kanundaki diğer vergi olan emlâk vergisiyle ilgili olup emlâk ve arazisini tahrirde saklayanların vergisine %20 zam öngörülmüştür.<sup>373</sup> Kanunda temettü vergisi için ceza uygulaması bulunmamakla birlikte, mükelleflerin takdir esasından kaynaklanan türlü şikâyetleri nedeniyle<sup>374</sup> önce 1907 tarihli Temettü Vergisi Nizamnamesi ve daha sonra 1914 tarihli Temettü Vergisi Hakkında Kanun-u Muvakkat tedvin edilmiştir. Bu arada 1903 yılında kazançtan alınan vergilerin genele yayılması amacı kapsamında, Vergiyi Şahsi Hakkında Nizamname<sup>375</sup> ile bazı muhtaçlar ve askerler dışında ülkedeki on sekiz yaşından büyük bütün erkek nüfusa bir şahsi vergi konulmuş ve tevkifat gibi modern vergileme usullerine de yer verilmiş ise de bu nizamnamede de ceza hükümleri yoktur. Temettü vergisi kanunlarında hürriyeti bağlayıcı cezalar olmasa da iki kat vergi alınması şeklinde idari nitelikli cezalar mevcuttur. Örneğin, 1907 tarihli kanunun 19. maddesine göre, tezkeresiz ticaret ve hîrfet ve sanat icra edenlerden iki kat resim alınır.<sup>376</sup> Kezâ, 1914 tarihli kanunun 36. maddesinde beyannamelerinde çalışanlarının adeti ve ücreti konusunda noksan ya da yanlış bilgi verenlerden noksan verginin iki kat olarak tahsil olunacağı düzenlenmiştir.<sup>377</sup>

Bununla birlikte devlet, haksız kazanç elde ederek zengin olduğuna inandığı kimselere yönelik olarak olağanüstü vergiler koyduğu gibi, bu vergilerin kaçırılmasını da hapisle cezalandırabilmiştir. Nitekim, işgal altındaki İstanbul'da çıkarılan 1919 tarihli Harp Kazançları Vergisi Hakkında Kararname'nin 34.

<sup>373</sup> Md. 13: “Esnayı tahrirde **ketmedilipte** muahharan meydana çıkarılan emlâk ve arazinin **ketmolunduğu** tarihten meydana çıktığı zamana kadar teraküm eden vergisi bilhesab balığ olacağı meblâğın her sene muayyen olan vergisinin yüzde yirmisi nisbetinde bir miktarı vergiyi senevisine ilâveten istifa olunarak arkası alınacaktır.”

<sup>374</sup> Sayın, **op. cit.**, s. 444-445.

<sup>375</sup> Bkz. **Düstur**, I. Tertip, VII. Cilt, Ankara: Başvekâlet Devlet Matbaası, 1941, s. 1064.

<sup>376</sup> Bkz. **Düstur**, I. Tertip, VIII. Cilt, Ankara: Başvekâlet Devlet Matbaası, 1943, s. 663.

<sup>377</sup> Bkz. **Düstur**, II. Tertip, VII. Cilt, İstanbul: Matbaa-i Amire, 1918, s. 158.

maddesi,<sup>378</sup> bugünkü kaçakçılık suçlarından çift defter tutma ve defterlerde tahrifat yapma gibi “hile ve desise” içeren fiiller için üç seneye kadar hapis öngörmekle kalmamış; sorumluluğu imza yetkilisi ortaklar, müdürler, muhasebeciler, tasfiye memurları ve şirket dışından iştirakçilere teşmil etmiştir.

### C. Erken Cumhuriyet Dönemi

Kapitülasyonlar devletin hem kendi dış ticaretini serbestçe düzenlemek ve vergilemek hem kendi ülkesinde işlenen suçları kendi mahkemelerinde kendi kanunlarına göre yargılamak konusundaki egemenlik haklarını kısıtlıyordu.<sup>379</sup> Devletin kapitülasyonlar nedeniyle vergileyemediği ve cezalandıramadığı kesimin yarattığı mali yüke ise tarıma dayalı Osmanlı ekonomisinin geleneksel vergi mükellefi olan köylüler katlanıyordu. Bu adaletsizliğe büyük tepki duyan Atatürk’ün mali politikaları bu nedenle Millî Mücadele’nin başından itibaren milli egemenlik ve halkçılık ekseninde şekillenmiş; Mahmut Esat Bozkurt da bu politikayı çok başarılı şekilde kanun kalıbına dökmüştür. Bu bağlamda vergiler köylü lehine azaltılırken, artırılan şehirli vergileri yönünden de yaptırım sistemini genişletmek konusunda aceleci davranılmamıştır.

Atatürk, 1 Mart 1922’de üçüncü yasama yılını açarken yönetimin şeklini “*İdare usulümüz bilâ kayd-ü şart hâkimiyetine sahip olan halkın mukadderatını bizzat ve bilfiil idare etmesi esasına müstenittir.*” ve amacını “*Hükümet, memlekette kanunu hâkim kılmak ve adaleti hüsnü tevzi etmekle mükelleftir.*” şeklinde tanıttıktan sonra adliye siyasetlerinin gayesini “*evvelâ halkı yormaksızın*” süratle, isabetle, emniyetle adaleti tevzi etmek olarak açıklamıştır.<sup>380</sup> Denilebilir ki o gün için “*mükellef*” olan halk değil hükümdardır; adaleti tevzi edecek ve halkı yormayacaktır. Atatürk, ardından iktisadi siyasetlerini de açıklamak istemiş ve Meclis’e önce

<sup>378</sup> Md. 34: “*Sahte ve mükerrer defter tanzimi veya defatir-i ticariyede tahrifat icrası gibi hile ve desâis istimali suretiyle temettuatını kısmen veya tamamen **ketm eden** bir mükellef **ketm ettiği** temettua ait vergisinin mikdarına göre 17 ve 22’nci maddeler mucibince itasına mecbur olacağı cezadan maada üç aydan üç seneye kadar hapis ile de mücazat edilir. İş bu hapis cezası kolektif ve adi komandit şirketlerde şirketin imzaya mezun şerik veya vekillerine ve anonim şirketlerde o mahiyete haiz diğer şirketlerde müdür ve muhasebecilerine veya tasfiye-i hesap memurlarına tatbik olunur. Ve anonim şirketlerle o mahiyete haiz olan diğer şirketlerde iş bu hapis cezasına sebep olan fiili irtikap edenlerden başkaca 25 liradan 5.000 liraya kadar ceza-yı nakdi alınır.*”

*Kezalik efal-i mezkureye hariçten iştirak edenler iş bu hapis ve ceza-i nakdinin her ikisi ile mücazat edilirler.*” **Düstur**, II. Tertip, XI. Cilt, İstanbul: Evkaf Matbaası, 1928, s. 515.

<sup>379</sup> Bilsel, bu adli, mali ve idari imtiyazları kırk başlık altında özetlemiştir. Bkz. Cemil Bilsel, **Devletler Hukuku**, İstanbul: Kenan Basımevi, 1940, s. 127 vd.

<sup>380</sup> Atatürk, **Söylev ve Demeçler I**, Ankara: Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, 2006, s. 236 vd.

“Türkiye'nin sahibi ve efendisi kimdir?” diye sormuş ve Meclis’den de beklediği cevabı alarak alkışlar arasında “Türkiye'nin sahibi hakikisi ve efendisi, hakiki müstahsil olan köylüdür. O halde, herkesten daha çok refah, saadet ve servete müstahak ve lâyük olan köylüdür. Binaenaleyh, Türkiye Büyük Millet Meclisi Hükümetinin siyaset-i iktisadiyesi bu gaye-i asliyeyi istihsale matuftur. Efendiler! Diyebilirim ki bugünkü felâket ve sefaletin bais-i yegânesi bu hakikatin gafili bulunmuş olmamızdır.” demiştir.<sup>381</sup> Böylece Atatürk, ülkenin siyasi ve iktisadi sorunlarının temelini ülkenin asıl sahibi olan köylünün fakir bırakılmasına bağlamış ve bu durumun sebebini (i) yönetici sınıfın nankörlüğü,<sup>382</sup> (ii) çiftçiyi himaye edeceği yerde ona zarar veren yanlış ziraî ve malî politikalar<sup>383</sup> ve (iii) kapitülasyonlar olarak göstermiştir. Sonuncusundan bahsederken çiftçiden alınan vergilerin kimlerden alınmayan vergiler olduğunu da açıklar:

“Tanzimatın açtığı<sup>384</sup> serbest ticaret devri Avrupa rekabetine karşı kendisini müdafaa edemiyen iktisadiyatımızı bir de iktisadi kapitülasyon zincirleriyle bağladı. Teşkilât ve ferdi kıymet nokta-i nazarlarından iktisat sahasında bizden çok kuvveti olanlar memleketimizde, bir de fazla olarak, imtiyazlı mevkide bulunuyorlardı. Temettü vergisi vermiyorlardı. Gümrüklerimizi ellerinde tutuyorlardı. İstedikleri zaman istedikleri eşyayı, istedikleri şerait tahtında memleketimize sokuyorlardı. Bütün şuabat-ı iktisadiyemize bu sayede hâkim-i mutlak olmuşlardı.

Efendiler! Bize karşı yapılan rekabet hakikaten çok gayrimeşru, hakikaten çok kahir idi. Rakiplerimiz bu suretle inkişafa müsait sanayiimizi de mahvettiler. Ziraatimizi de rahnedar eylediler. İnkişaf ve tekâmül-ü iktisadi ve maliyemizin önüne geçtiler.

<sup>381</sup> Ibid.

<sup>382</sup> “...yedi asırdan beri cihanın muhtelif aktarına sevk ederek, kanlarını akıttığımız, kemiklerini topraklarında bıraktığımız ve yedi asırdan beri emeklerini ellerinden alıp israf eylediğimiz ve buna mukabil daima tahkir ve tezlil ile mukabele ettiğimiz ve bunca fedakârlık ve ihsanlarına karşı nankörlük, küstahlık, cebbarlıkla uşak menzilesine indirmek istediğimiz bu sahib-i aslinin huzurunda bugün kemali hicap ve ihtiramla vaz’ı hakikimizi alalım.” Ibid.

<sup>383</sup> “Milletimiz çiftçidir. Milletin çiftçilikteki mesaisini asri tedabir-i iktisadiye ile haddi âzamiye isal etmeliyiz. Köylünün metayîç ve semerat-ı mesaisini kendi menfaati lehine haddi âzamiye iblâğ etmek siyaset-i İktisadiyemizin ruhu esasidir. Binaenaleyh, bir taraftan çiftçinin mesaisini tezyid edecek ve müsmir kılacak malûmat, vesait ve alâtı fenniyeinin istimal ve tamimine ve diğer taraftan onun netayic-i mesaisinden âzami istifadesini temin eyliyecek tedabir-i İktisadiyenin vaz’ına çalışmak lâzımdır. Şimdiye kadar mevcut olan yolsuzluk, asri vesait-i nakliyenin mefkudiyeti, mübadele usullerinin çiftçi aleyhine olması ve hükümet kanunlarının çiftçiyi himaye edememesi gibi mevaniin ref’i lâzımdır.” Ibid.

<sup>384</sup> Kapitülasyonlar Tanzimat’tan önce de vardı ancak özellikle 1838 Baltalimanı Anlaşması ile tamamen yıkıcı bir hale gelmiştir.



*Efendiler! Artık serbest ve müstakil bir hayata atılan Türkiye için hayat-ı iktisadiyesini boğmakta olan kapitülâsyonlar mevcut değildir. Ve olamaz!”*<sup>385</sup>

Görüleceği üzere Atatürk, yabancı tüccarın ne dolaylı ne de dolaysız vergi verdiğinin, bütün vergi yükünün köylü üzerinde kaldığının farkındadır. Bu nedenle iktisadi politikanın başlıca hedefi, kapitülasyonların lağvının Batılı devletlerce de kabulünü ve köylünün zenginleşmesini sağlamaktır. Mahmut Esat Bozkurt, birkaç ay sonra iktisat vekilliğine getirilmiş ve bu dönemde önce iktisat sonra adliye vekili olarak milli egemenliği önceleyen ve halkçı bir çizgi izleyen mali kanunların oluşturulmasında, böylece Türkiye’nin kangren halini almış bazı malî sorunlarının kanun yoluyla çözülmesinde belirleyici bir rol oynamıştır. Bozkurt, kapitülasyonlar hakkındaki doktora tezini Fribourg Üniversitesi’de 1918’de vermiş, tezinde kapitülasyonların bütün tarihini anlattıktan ve hem iç hukuk hem devletler hukuku cephesiyle tartıştıktan sonra “ahidname” ile “muahede”nin farklı şeyler olduğunu, bunlardan yalnız ikincisinin çağdaş anlamda “antlaşma” sayılabileceğini iddia etmiş ve sonuç olarak Osmanlı Devleti’nin zaten tek yanlı olarak verdiği bu ayrıcalıklara yine tek yanlı olarak son verebileceğini savunmuştu.<sup>386</sup> En önemli uyuşmazlık başlıklarından biri kapitülasyonlar olan Lozan Barış Konferansı’nda görüşmeler tıkanıp heyet Türkiye’ye dönünce İzmir İktisat Kongresi’nin toplanmasına öncülük etmiştir.

Kongrenin açılış konuşmasını Atatürk, ikinci konuşmasını Bozkurt yapmıştır. Atatürk bu kez konuşmasında kapitülasyonların tarihini daha geriye götürmüş ve yalnız Tanzimat idarecilerini değil ondan önceki Osmanlı hakanlarını da eleştirmiş; Tanzimat dönemi için ise yabancı tüccara ek olarak “ecnebi sermayesi”ne de dokundurmuştur: Atatürk, ecnebi sermayesine hasım olduklarının sanılmamasını istemiş ve “kanunlarımıza riayet şartıyla” kendilerine lazım gelen teminatı vermeye hazır olduklarını söylemiş ancak geçmişteki teslimiyetçiliği şiddetle yermiş ve buna izin verilmeyeceğini açıkça ifade etmiştir: “*Tanzimat devrinden sonra ecnebi sermayesi müstesna bir mevkie malikti, devlet ve hükûmet ecnebi sermayesinin jandarmalığından başka birşey yapmamıştır. Her yeni millet gibi Türkiye buna*

<sup>385</sup> Ibid.

<sup>386</sup> Zeki Arıkan, “Mahmut Esat Bozkurt ve Kapitülasyonlar”, *Çağdaş Türkiye Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 4, 1994, s. 226, 229.

muvafakat edemez. Burasını esir ülkesi yaptırmayız.”<sup>387</sup> Atatürk’e göre, kendi tebaasına koyduğu vergiyi ecnebilere koyamayan Osmanlı Devleti, müstemleke haline gelmiştir.<sup>388</sup> Bozkurt da konuşmasında Türkiye’de belirgin bir sınıf olmadığını tüccarın da çiftçinin de sanayi erbabının da amelenin de yani bütün iktisadi aktörlerin “doğrudan doğruya yabancı sermayesinin esir ve hizmetkârı” olduğunu ancak ecnebi sermayesine karşı bir taassuplarının bulunmadığını söylemiş ve “memleketimizde meşru bir surette kazanmak ve yaşamak isteyen”, “kanun ve nizamlarımıza tabi olmak üzere”, “fazla bir imtiyaz, bir hiyle ardında koşmamak şartıyla” yabancı sermayeye diğer ülkelerden daha fazla kolaylık göstereceklerini söylemiştir.<sup>389</sup>

Kongreye çiftçi, tüccar, sanayici ve işçi grupları ayrı ayrı katılmış; alınan kararlar maddeler halinde yayımlanmıştır. Çiftçi grubunun oybirliğiyle üzerinde uzlaştığı ilk esas “reji idare ve usulünün ilgası”dır.<sup>390</sup> Bir diğer önemli mesele ise “âşarın lağvı”dır. Çiftçi ve işçi grupları âşarın kaldırılmasını oybirliği ile kabul ederken, sanayi ve ticaret grupları âşar usulünün lağviyle yerine âdil bir usulün ikâmesini teklif etmiştir.<sup>391</sup> Yine çiftçiler bunun yerine “Türkiye’de yaşayan bütün efrada şâmil mutedil bir vergi ihdas edilmesi” konusunda ısrar ederken, işçiler bu konuda bir layiha hazırlayacaklarını söylemiş, sanayici ve tüccarlar ise yeni ve mutedil bir âşar usulü teklif edeceklerini söylemişlerdir.<sup>392</sup> Tüccar grubunun esasları içinde “bir çok siyasi entrikalara alet olan inhisarların memleketi daima kemirmek ve emmekten başka serbesti-i say ve amel ve ticareti de ilga edecek mazarratlar tevliid eylediği” için yabancı sermayenin hükümetle birlik olarak tekel oluşturması usulünün kaldırılması oy çokluğuyla kabul edilmiştir.<sup>393</sup> İşçi grubu da bütün rejisi inhisarının hemen ilgasını ve imtiyazlı ecnebi müesseselerin devletleştirilmesini kabul etmişlerdir.<sup>394</sup> Himayeci bir gümrük sistemini hem tüccarlar hem sanayiciler, kuvvetle talep etmişlerdir.<sup>395</sup> Ancak bunun doğal sonucu olacak gümrük

<sup>387</sup> Afet İnan, **İzmir İktisat Kongresi**, Ankara: Türk Tarih Kurumu, 1989, s. 57 vd.

<sup>388</sup> “Bir devlet ki, teb’asma koyduğu vergiyi ecnebilere koyamaz; bir devlet ki gümrükleri için rüsum muamelesi vesaire tanzimi hakkından men’edilir, bir devlet ki ecnebler üzerinde hakk-ı kazasını tatbikten mahrumdur. O devlete müstakil denilemez. ...Hayatını teminden aciz olan bir devlet müstakil olabilir mi? Osmanlı ülkesi ecneblerin müstemlekesinden başka bir şey değildi. Osmanlı halkı, Türk milleti esir vaziyetine getirilmişti.” Ibid. s. 61.

<sup>389</sup> Ibid. s. 77.

<sup>390</sup> Ibid. s. 21.

<sup>391</sup> Ibid. s. 24.

<sup>392</sup> Ibid.

<sup>393</sup> Ibid. s. 40.

<sup>394</sup> Ibid. s. 54.

<sup>395</sup> Ibid. s. 39, 48.

kaçakçılığından hiç bahsedilmemiştir. Kaçakçılıktan yalnız bir yerde bahsedilmiş, tüccarlar kereste kaçakçılığının denetimi sırasında bir kez memur tarafından nakliye tezkeresi verilince artık tüccar ve köylünün serbest bırakılmasını istemiştir.<sup>396</sup> Öte yandan âşar dışında dolaysız vergilere ilişkin ciddi bir talep yoktur. Tüccarlar temettü vergisinin tadilini, sanayiciler teşvik mahiyetinde vergi muafiyetinin genişletilmesini, işçiler sıhhat vergisi namiyle temettü vergisine ek bir vergi alınmasını, servet ve kazançtan alınacak temettü vergisi için kanun tanzimini ancak kendilerinin temettü vergisinden muaf tutulmasını istemişlerdir.<sup>397</sup>

Kapitülasyonların ve tekellerin hâkim olduğu, vergi yükünün de yerli unsurlar üzerinde dengesiz biçimde dağıldığı böyle bir düzende vergi suç ve cezalarını çeşitlendirmek yahut ağırlaştırmak, bir başka deyişle kaçakçılık mevzuatını genişletmek, şüphesiz ki yabancılar karşısında zaten dezavantajlı olan kesimi bir parça daha ezdirmek anlamına gelecekti. Bu nedenle cezalar, vergi mevzuatının öncelikli bir parçası olarak düşünülmemiştir. Atatürk'ün yukarıda yer verdiğimiz konuşmasında reddettiği ve mülga saydığı kapitülasyonların kaldırılmış olmağı, İzmir İktisat Kongresi'nden sonra açılan ikinci tur Lozan görüşmelerinde Avrupalı devletlere de kabul ettirilmiş ayrıca Duyun-ı Umumiye'nin de tasfiyesi kararlaştırılmıştır. Bu mali yüklerden kurtulunduktan birkaç ay sonra da Cumhuriyet ilân edilmiştir. Ancak yabancıları ve bunlardan suistimal yoluyla yararlanan bazı yerlileri imtiyazlı kılan kapitülasyonlar kaldırıldığı ve hatta iktisadi olarak güçlendirilmek istenen çiftçi lehine imtiyazlar tanındığı halde yine de vergi meselesinde adli cezalar verme yoluna gitme konusunda acele edilmemiştir:

Ağnam vergisi, 1924 yılında 410 sayılı Sayım Kanunu ile sayım vergisine dönüştürülmüş ve beyan esası getirilmiştir. Kanuna göre hayvanlar, sahipleri tarafından imam, muhtar ve ihtiyar heyetinin tuttuğu deftere kaydettirilecek; daha sonra tahsildarlar tarafından defter kayıtlarının gerçeğe uygunluğunu denetlemek için yoklama yapılacak ve nihayet mal memurları vergileri hesaplayarak her bir mükellefe ayrı ayrı tezkerelerle tebliğ edecektir. Bu kanunda birçok yerde 'kaçak'tan bahsedilmiş ve karşılığında yaptırım öngörülmüştür. Örneğin, yoklama sırasında

<sup>396</sup> Ibid. s. 36.

<sup>397</sup> Ibid. s. 46, 49, 51, 54.

‘kaçak’ olduğu tespit edilen resim, beş kat alınacaktır.<sup>398</sup> Kanunda bu tutarın tamamı ceza olarak adlandırılmışsa da bunu resmin aslına ilaveten dört kat ceza olarak değerlendirmek gerekir. Deftere kaydedilmediği dolayısıyla beyan dışı bırakıldığı anlaşılan hayvanlara ait resmin idarece zamlı olarak tahsil edilmesinden ibaret bu yaptırım, bugünkü manada idari nitelikli bir cezadır.<sup>399</sup> Yalnız maddede hayvanın değil resmin kaçaklığından bahsedilmiş ve “kaçığın tahakkuk”u ifadesine yer verilmiş ise de resmin aslında tebliği ve tahakkuku şöyle dursun henüz mal memurunca tarh dahi edilmediği yoklama aşamasında yapılan tespitle kaçakçılığın oluşacağı kabul edilmiş olmaktadır. Böylece beyanı gereken vergiyi doğuran olayın beyan döneminde beyan edilmemiş olması, günümüz vergilendirme usulündeki gibi beyan üzerine derhal tahakkuk fişi düzenlenerek vergi tarh ve tahakkuk ettirilmediği için henüz teknik olarak vergi ziyayı ortaya çıkmamışsa da, kaçakçılık için yeterli sayılmıştır.<sup>400</sup> Kanunun 13. maddesinde ise resim için değil, hayvan için ‘kaçak’ sıfatı kullanılmıştır: Maddeye göre “*Her ne suretle olursa olsun tezkeresiz nakliyatla bulunanların hayvanatı da kaçak addedilir*” ve yine ceza olarak kaçırılan resim bir kat alınır. Kanunun üçüncü kısmı ise cezalar ve ikramiye bahsine ayrılmış; 15. maddede son derece genel bir ifadeyle kanunda yer alan yükümlülükleri süresinde yerine getirmeyerek ihmalkârlık gösterenler hakkında kanuni soruşturma yapılacağı belirtilmiştir.<sup>401</sup> Bu hükümde soruşturmanın hangi suç isnadı ile yapılacağı ve dolayısıyla cezasının ne olduğu belirtilmemiştir. Kezâ, suçun defterleri tutmak ve mülki amirlere vermek gibi görevleri bulunan imam, muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri ile yoklama yaptırma görevi bulunan mal memurları tarafından işlenebileceği açıksa da hayvan sahiplerinin sayım muamelesine katılmamak, beyan etmemek yahut nakliye için vesika almamak suretiyle bu suçun faili olup olamayacağı açık değildir.

<sup>398</sup> Md. 10: “*Yoklama esnasında defter harici zuhur edip kaçak olduğu tahakkuk eden davar, deve ve canavar resmi cezaen beş misli olarak istifa olunur.*”

<sup>399</sup> Maddenin ilk halinde kaçak hayvanların müsadere edilmesi öngörülmüşken, meclis görüşmeleri sırasında bu yaptırımın etkisiz ve ağır olması yanında bir ‘ceza’ da olmadığı gerekçesiyle madde değiştirilmiştir. Kezâ, yaptırım ağır olduğunda hâkimlerin bunu uygulamaya çekindikleri ve böylelikle fiillerin büsbütün yaptırımsız kaldığı ifade edilmiş, bu fiillere yaptırım uygulama işinin mahkemelere verilmesi halinde mahkemelerin işgal edilmiş olacağı, ağır bir yaptırımı uygulama işinin yoklama memuruna bırakılmasının ise sakıncalı olduğu ifade edilmiştir. Bkz. **TBMM Zabıt Ceridesi**, Cilt 5, Devre II, İçtima Senesi 1, Doksansekizinci İçtima, 9 Şubat 1340, s. 667-668.

<sup>400</sup> Burada beyan ile tarh ve tahakkuk arasına giren yoklama işlemini, gümrük vergilemesindeki muayene aşamasına benzetebiliriz. Muayene memuru da beyandaki gerçeğe aykırılığı fark ettiğinde, vergiler ilk defa olarak cezalı olarak tahakkuk ettirilmektedir.

<sup>401</sup> Md. 15: “*Mevaddı sabıkada tâyin olunan vezaifî miadında ifa etmiyerek terahi ve tekâsülü görülenler veya vazifelerini suiistimal edenler hakkında müstacel kaydiyle takibatı kanuniye icra olunur.*”

Madde mecliste görüşülürken de hiç kimse söz almadığından kanun koyucunun buradaki amacı anlaşılamamaktadır.<sup>402</sup> Bu maddenin kaçığı adli ceza ile cezalandırıp cezalandırmadığı, yani koyununu saydırmayanlar için 10. maddedeki dört kat idari ceza yanında adli ceza da gerektirip gerektirmediği belli olmamakla birlikte,<sup>403</sup> bu kısımda iki yerde kaçaktan bahsedilmektedir. Kanunun 17. maddesinde görevliler dışında “*kaçak koyun, keçi, deve ve canavar haber verenlere*” ikramiye verilmesi; 18. maddesinde ise sınır dışında hayvanı bulunanların bunu beyan etmesi ve hayvanlar sınır içine döndüğünde fazla çıkanların vergisinin derhal tahsil edilmesi ancak ‘kaçak resmi’ alınmaması gereği düzenlenmiştir.

Ağnam konusunda köylüye tanınan kolaylıklardan sonra sıra köylünün sırtındaki asıl vergi yükünü oluşturan âşara gelmişti. Tarıma dayalı bir ekonominin devralınmış olmasına ve devlet gelirlerinin önemli bir yüzdesini oluşturmalarına rağmen, yüzyıllardır tarımsal ürünler üzerinden aynı olarak alınan ve üretici üzerinde büyük bir yük oluşturan, üstelik mültezimler eliyle toplandığı için çiftçinin zulme uğramasına neden olan âşar vergisi, 1925 yılında ‘Âşarın İlgasıyla Yerine İkame Edilecek Vergi Hakkında Kanun’un “*Âşar usulü mülğadır.*” şeklindeki ilk cümlesi ile kaldırılmıştır. Meclis görüşmelerinde âşar aleyhinde heyecanlı konuşmalar yapılmış; mültezimlerin zalimliğine misaller verilmiş;<sup>404</sup> âşarın iptidai bir vergi hatta

<sup>402</sup> Bkz. **TBMM Zabıt Ceridesi**, Cilt 5, Devre II, İçtima Senesi 1, Doksansekizinci İçtima, 9 Şubat 1340, s. 672. Yalnız ikramiye bahsinde söz alan Bozok mebusu Süleyman Sırrı Bey’in sözleri maddenin mükellefin değil köydeki görevlilerin cezalandırılmasına yönelik olduğunu düşündürmektedir: “*Malûmuâliniz şimdi kabul ettiğimiz maddede vazifesini tamamiyle ifa etmemiş veyahut matlubolan defterleri vakit ve zamanında tanzim ederek vermemiş olan heyeti ihtiyariyeyi mesul edip tecziye ediyoruz.*” Bkz. Ibid. s. 674.

<sup>403</sup> Bu dönemde aslında Tanzimat’tan bu yana devam eden mükellefi değil, vergi memurlarını hapisle cezalandırma anlayışı muhafaza edilmektedir. Mesela aynı yıl yürürlüğe giren Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu’nda hapis cezası yalnız fazla vergi tahsil eden kamu görevlileri için öngörülmüştür: Md. 46: “*Belediye rüsum ve tekâlifini işbu kanunda muharrer ve belediyelerce yapılan tarifelerden fazla tahsil eden mültezim veya memur üç aydan üç seneye kadar hapis ve fazla tahsil ettiği para sahibine iade olunur.*”

<sup>404</sup> Aksaray mebusu Besim Atalay aralarında anlaşıp danışıklı olarak ihaleleri aldıktan sonra köylünün varına yoğunla el koyan mültezimlerin zulmünü şöyle anlatır: “*...Arkadaşlar! Size şahidi olduğum bir feciadan bahis edeceğim. Nasılsa bir köyde taşir zamanında bulunuyordum. Sabaha kadar sarhoş olarak, karı oynatarak vakit geçiren iki mültezim sabahleyin geldiler. Mehmet Ağa isminde birinin harmanının başında durdular. Ne vereceksin? diye sormadan «Ayarıcı Ahmet ölç şuradan» dedi ve Allahuekber diyerek namaza durdu. Halbuki sabaha kadar sarhoştı. Namaz bozulmaz, namaza taarruz edilmez. O ölçüyor gidiyor, harmanın yarısı bölündü. Daha namaz bitmiyecek mi? Nihayet namaz bitti. İki kamçı herifin sırtına «Sen çaldındı, sen aldındı» Allah şahit ki bunu gözlerimle gördüm arkadaşlar. Adamcağızı bir iyice dövdü. Oradaki hasılatın yarısı kalmadı. Ondan sonra kalk bakalım dedi. Arkasından imam geldi, hakkını aldı, berber geldi hakkını aldı, tahsildar geldi hakkını aldı, aldı aldı. Harman sahibesi kadıncağız orada oturdu başladı ağlamaya.” “...Halkın alın teri olan şeyleri böyle türemiş, tufeyli bir sınıfa yedirmek caiz değildir. Bendeniz eğer millî bayramların çokluğuna taraftar olaydım, aşarın ilgası gününün millî bayram ittihazını teklif ederim. Çünkü köylü sınıfı inkılâbın manasını ancak bu şekilde duyacak ve bu şekilde anlayacaktır. Arkadaşlar! Bu*

‘belâ’<sup>405</sup> olduğu vurgulanmış; köylünün fakirliği, memleketin geriliği<sup>406</sup>, üretimin azlığı<sup>407</sup>, sermayenin birikmemesi, ahâlinin cahil kalması<sup>408</sup> âşara bağlanmış; kanunun bütünü hakkındaki oylama sonunda muhalif kalacak tek mebusa karşı “Kızdırma ağnamı da kaldırırız ha!”<sup>409</sup> denmiş; kanunun çıktığı günün “Rençberin Bayramı”<sup>410</sup> adıyla bayram olarak kabulü teklif edilmiştir. Böylece Meclis, savaş zamanı kendi gönüllü katkılarından başka Tekâlif-i Milliye emirleri üzerine elindeki çoğunu orduya veren ve Milli Mücadele’nin arkasındaki asıl gücü oluşturan köylüyü bu şekilde ödüllendirmiş; bazı köylüler buna mukabil Meclis’e bir şükran ifadesi olarak iki adet buğday başağı göndermiştir.<sup>411</sup>

---

kanunun teklifi Meclisi Âliniz için Heyeti Celileniz için büyük ve tarihî bir şereftir.” **TBMM Zabıt Ceridesi**, Cilt 14, Devre II, İçtima Senesi II, Ellialtıncı İçtima, 15.2.1341, s. 7.

<sup>405</sup> Bkz. Ibid. s. 8.

<sup>406</sup> Başvekil Ali Fethi Bey’in sözleri için bkz. Ibid. s. 10-11: “Devletimizin varidatının üçte birini teşkil eden aşar varidatı ilga olunduğu vakit bunun tesiri ne olacak? Heyeti Celilenize arz etmek isterim ki aynı zamanda hiç şüphe etmiyorum, bütün Heyeti Celilenizin tercümanı olarak arz etmek istiyorum ki bunun tesiri gayet iyi olacaktır ve gayet nafi ve hayırlı olacaktır. (Bravo sesleri, alkışlar)...” “...Zannediyorlar ki memleketimiz de hakikaten muhtaç olduğumuz ümran ve maarif vesaire masrafını temin edecek olan menbai varidatın en büyük bir kısmı aşar varidatından ibarettir. Şimdiye kadar böyle idi. Fakat bu aşar varidatının şimdiye kadar memlekete temin ettiği ümran nedir? Hiç bir ümran hasıl olamamıştır. Maalesef harabî hasıl olmuştur. Köylülerimiz zengin olamamıştır. Ziraat ilerliyememiştir. Bir memleketin köylüsü zengin olmazsa, ziraat ilerliyemezse, o memlekette, başka türlü ümran tasavvur etmek mümkün müdür? Mümkün değildir. (Doğru sesleri) Mümkün olmamıştır ve olmayacaktır. Binaenaleyh ümrana vasıta olmak için bir derece de köylüyü zengin etmek lâzım gelir. Halbuki mevcut olan aşar vergisi dolayısıyla, köylü şimdiye kadar kutlâyemut derecesinde geçiniyordu. Köylünün arazi zerinden hasıl edeceği menfaat, ancak kendisinin geçimini temin etmektedir, bazen bunu da temin etmemektedir. Nitekim Meclisi Âliniz zürraa kerraren tohumluk tevzi etmeye mecbur kalmıştır. Arazimiz münbittir, derecesine göre mahsuldardır. O halde sebebi nedir ki köylü tohumluğunu temin ve tedarik edemeyecek bir hayatı ziraiye takip ediyor? (sebebi aşardır sesleri) sebebi, aşar vergisidir. Efendiler! Bu vergiyi kaldırdığımız takdirde köylü zengin olacak, köylü zengin olunca memleketin en mühim menabii varidatı zengin olacaktır. Bu zenginlik sayesinde memleketimizde nihayetsiz ümran ve refah husul bulacaktır. (İnşallah sesleri) Bu itibarla bunun tesiri ziraat ve iktisat noktai nazarından gayet azim olacaktır.”

<sup>407</sup> Kanun layihasına dair Ziraat Encümeni Mazbatası, bkz. Ibid. s. 29: “Hiçbir esası ilmî ve iktisâdiye istinat etmeyip, kadimden beri ziraatimizin inkişafına ve kudreti istihsaliyemizin artmasına en büyük engel olan Aşar Vergisi...”

<sup>408</sup> Çorum Mebusu İsmail Kemal Bey’in sözleri için bkz. Ibid. s. 12: “...Köylülerimizin harabiyetine, ahalinin cahil kalmasına sebep, hep aşardır. Eğer aşar olmasaydı istihsalâtımız artacak ahali refah bulacak, mektepler açılacak ve yollarımız şimdiye kadar yapılacaktı. Nüfusumuz artacaktı. Onun için aşarın baki kalması lehinde söylemek cinayettir. (Kâfi sesleri) Efendiler! Aşar hasılatı gayri safiyeden sekizde bir alınıyor. Sekiz sene zarfında zürrain tohumu ve sermayesi elinden alınıyor. Buna kim dayanabilir ve sermayesini sekiz sene zarfında kaybedecek olan hangi sermayedar, hangi tüccar bu işe devam edebilir? Binaenaleyh aşarın devamını istemek, mültezim zihniyeti ile hareket etmek veyahut zulüm tevali ve devam etsin demektir.”

<sup>409</sup> Ardahan mebusu Talât Bey’in Çanakkale Mebusu Şükrü Bey’e tepkisi için bkz. Ibid. s. 13.

<sup>410</sup> Bozok mebusu Süleyman Sırrı Bey ile Kastamonu mebusu Fuat Bey’in takriri ile önerilmiş fakat kabul edilmemiştir. Bkz. **TBMM Zabıt Ceridesi**, Cilt 14, Devre II, İçtima Senesi II, Ellisekizinci İçtima, 17.2.1341, s. 95.

<sup>411</sup> Bozok mebusu Süleyman Sırrı Bey’in seçim bölgesinden Eski nahiyesi ahalisince gönderilmiştir. Bkz. **TBMM Zabıt Ceridesi**, Cilt 19, Devre II, İçtima Senesi III, Yüz Onuncu İçtima, 26 Teşrinievvel 1341, s. 3.

Âşarı ilga eden ve yerine bir takım vergiler öngören bu kanunun cezaya ilişkin tek maddesinde hangileri oldukları sayılmaksızın genel bir ifadeyle kanuna aykırı fiiller için verginin üç kat alınacağı belirtilmiştir. Buradaki iki kat zammın cezaî bir karakter taşıdığı madde metninde açıkça yer almakta,<sup>412</sup> bu cezanın idari nitelikte olduğu da tahakkuk ve tahsilatın diğer kamu alacakları gibi Tahsili Emval Kanunu'na göre idarece yapılacağından anlaşılmaktadır. Kanuna aykırılıklar arasında bir derecelendirme yapılmamıştır ancak yaptırım, ziyaa uğrayan vergiye nispetlendiğinden fiilin cezalandırılması için vergi ziyanının oluşması gerektiği tabiidir. Bir başka deyişle, kanuna aykırı bir usulsüzlük, örneğin nakledilecek toprak mahsulleri için nakliye tezkeresi almamak, vergi ziyayı yaratmadığında yaptırıma tabi tutulmayacaktır.

Âşarın kaldırılması ve yerine geçici olarak ürünlerin deniz yahut demiryolu ile nakli halinde iskele yahut istasyonda kesilecek -yani dolaylı- bir 'mahsulâtı arziye' (*toprak mahsülleri*) vergisi alınmasını öngören kanun hükümleri yalnız bir sene yürürlükte kalmış ve 1926 yılı önemli bir vergi reformuna sahne olmuştur.<sup>413</sup> Yeni sistemde vergi yükü kırsaldan şehirlere kaydırılmış ve aynı ay içerisinde (i) doğrudan gelirden alınan vergilerin ilk modern örneği olan Kazanç Vergisi Kanunu, (ii) bugünkü dolaylı vergilerimizin atası olarak kabul edilebilecek Umumî İstihlâk (*Genel Tüketim*) Vergisi Kanunu, (iii) lüks sayılabilecek hizmetlere yönelik Eğlence ve Hususî İstihlâk (*Özel Tüketim*) Vergisi Hakkında Kanun ile (iv) bugün dahi mevcut olan bu vergiyi ilk kez sistemli şekilde mevzuatımıza sokan Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun kabul edilmiştir.

1926 yılı, vergi hukukumuz bakımından günümüz vergi uygulamalarının da temelini oluşturan modern kanunların kabul edildiği bir yıl olurken; ceza hukukumuz bakımından da çok önemli bir gelişmeye sahne olmuş ve yaklaşık seksen yıl yürürlükte kalacak olan 765 sayılı Türk Ceza Kanunu kabul edilmiştir. 1926 TCK'da 'vergi' kelimesi sadece bir yerde geçer. Vergi toplayanlarca mükelleften fazla vergi alınmasını cezalandıran 247. madde,<sup>414</sup> 1858 Ceza Kanunu'ndan yadigâr olup iltizam

<sup>412</sup> Md. 9: "İşbu kanun ahkâmına tevfiik muamele edilmeyen ahvalde istifası lâzım gelen vergi cezaen üç kat olarak Tahsili emval kanununa tevfikân tahsil olunur."

<sup>413</sup> 1926 yılı, Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girdiği ve böylece ceza hukuku açısından da önemli bir reformun yaşandığı bir yıl olup aşağıda bahsedilecektir.

<sup>414</sup> Md. 247: "Memurlardan biri veya her nevi varidatı Devleti maktuan deruhte edenler ile adamları kanunen ve nizamen muayyen olan vergi, rûsumat ve sair aidatın miktarından ziyade bir şey alırlarsa memurlar ile mültezimler altı aydan üç seneye kadar ve adamları altı aya kadar hapis cezasile

usulü kaldırıldığı halde maddede hâlen mültezimlerin ve hatta adamlarının cezalandırılacağına belirtilmesi ilginçtir. TCK'da vergi kaçakçılığına ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak şartlarının gerçekleşmesi halinde vergi kaçakçılığı fiillerinin 503. maddenin 2. fıkrasındaki kamu kurumlarının dolandırılması biçimindeki nitelikli dolandırıcılık suçunu yahut 345. maddedeki özel evrakta sahtecilik suçunu oluşturması mümkündür. Fakat günümüze değin Türk hukukunda vergi suçlarının birer özel ceza yasası niteliğinde olan vergi kanunlarında düzenlenmeye devam ettiğini belirtmemiz gerekir.

İmparatorluk döneminden çok fakir bir ülke miras alınmış olması, bütün 30'lu yıllar boyunca devam eden dünya tarihinin en büyük küresel ekonomik krizi (Büyük Buhran) ve hemen ardından patlak veren İkinci Dünya Savaşı gibi etkenler nedeniyle, Cumhuriyet'in kuruluşundan 1949 vergi reformuna kadar olan dönem vergi kanunlarının çok sık değiştiği bir dönem olmuştur. Yukarıda saydığımız kanunlar kısa bir zaman dilimi içerisinde birbiri ardına tadilata uğramış ve hatta bütünüyle değiştirilmiştir. Yalnız vergi gelirlerine ihtiyacın had safhada olduğu bu zor dönemde dahi kaçakçılıkla mücadele için ağır adli cezaların bilhassa hapis cezasının pek düşünülmediğini vurgulamak isteriz.

1926 yılında çıkarılan temel kanunlarla birlikte vergi mevzuatının daha sistemli bir yapıya kavuşmaya başladığı ancak henüz bir vergi usul kanununun bulunmadığı bu dönemi vergi türleri açısından gruplayarak incelemek daha yararlı olacaktır:

### 1. Kazanç Vergisi

1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile birlikte temettü vergisi<sup>415</sup> kaldırılmış, günümüzün gelir vergisine benzer modern bir vergi getirilmiştir. Verginin tarhı yönünden beyanname usulü benimsenmiş; kanunda verginin ne

---

*cezalandırılır. Fazla olarak aldıkları para her ne miktar ise reddedildikten sonra aldıkları paranın bir katı dahi ağır cezayı naktî olarak alınır."*

<sup>415</sup> Önceleri 1907 tarihli Temettü Vergisi Nizamnamesi ve daha sonra 1914 tarihli Temettü Vergisi Hakkında Kanun-u Muvakkat kapsamında alınan bir kazanç vergisidir. İlk Meclis'in yaptığı 1920 tarihli 4 sayılı Temettü Kanunu, bu sonuncusunu yürürlükten kaldırmaksızın oranlarına zam yapmıştır. Bu kanunlarda hürriyeti bağlayıcı ceza yoktur. Yalnız iki kat vergi alınması şeklinde idari nitelikli cezalar mevcuttur. Örneğin, 1907 tarihli kanunun 19. maddesine göre, tezkeresiz ticaret ve hırfet ve sanat icra edenlerden iki kat resim alınır. Bkz. **Düstur**, I. Tertip, VIII. Cilt, Ankara: Başvekâlet Devlet Matbaası, 1943, s. 663. Kezâ, 1914 tarihli kanunun 36. maddesinde beyannamelerinde çalışanlarının adeti ve ücreti konusunda noksan ya da yanlış bilgi verenlerden noksan verginin iki kat olarak tahsil olunacağı düzenlenmiştir. Bkz. **Düstur**, II. Tertip, VII. Cilt, İstanbul: Matbaa-i Amire, 1918, s. 158.



şekilde tarh edileceği, hangi giderlerin kazançtan indirilebileceği, defter tutma ve saklama yükümlülüğü, beyanların doğruluğunun tetkiki, verginin tahakkuk ettirilişi, tebligat ve itiraz usulleri, ihbarname esas, verginin tahsili ve zamanaşımı konuları düzenlenmiştir. Kısaca günümüz vergi kanunlarında istisnasız yer alan, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil şeklindeki modern vergilendirme usulü bu kanunda bütünüyle yer almıştır.

Kanunda ayrıca önceki vergi kanunlarına nazaran daha ayrıntılı ceza düzenlemelerine yer verilmiştir. Sözelimi, defter tutmamanın ve istenen defter ya da belgeyi ibraz etmemenin yaptırımı, yüzde yirmi zamlı re'sen tarhiyattır.<sup>416</sup> Kezâ, tahakkuk memurlarının yazılı sorularına zamanında cevap vermeyenlerin beyannameleri de yok hükmünde sayılacak ve haklarında yüzde elli zamlı re'sen tarhiyat yapılacaktır.<sup>417</sup> Bunların dışında beyanların tetkiki sonucunda bulunan kazanç ile beyan arasında en az yüzde on veya bin lira üzerinde bir fark bulunursa mükelleften izahat istenecek, cevap verilmezse ya da 'vergiden kurtulmak' amacıyla gerçeğe aykırı beyanda bulunulduğu anlaşılırsa vergi iki kat olarak aranacaktır.<sup>418</sup> İlginçtir ki bu hükümde eksik vergi beyanının mükellefin 'kanunlara iyi nüfuz edememesi'nden kaynaklanması ve 'kötü niyetli olmadığının' anlaşılması halinde zammın aranmaması öngörülmüş ve böylece 'hukuki hata' sorumluluktan kurtaran bir mazeret sebebi olarak kabul edilmiştir.

Bu maddeler, kanunun son bölümündeki ceza hükümleri arasında düzenlenmemiştir. Madde metinlerinde de fazladan alınan vergiler için 'tezyit' (*artırma*) ifadesi kullanılmış ve nitekim kanunun başka maddelerinde de bu hükümlerdeki fazladan alınan vergiler 'zam' olarak nitelendirilmiştir. Ancak gerek idarece tahakkuk ettirilecek olmaları, gerek failin kanuna aykırı davranışı

<sup>416</sup> Md. 16: "...Beyanname verdiği halde defter ibraz etmeyen veya defter tutmayan veya aranan vesaike ibrazdan imtina eden mükellefinin kazançları resen tebeyyün ettirilir ve tahakkuk edecek vergileri yüzde yirmi nisbetinde tezyit olunur..."

<sup>417</sup> Md. 18: "...Mükellef tahriren tebliğ tarihinden itibaren on beş gün zarfında sorulan şeylere cevap vermeğe mecburdur. ...Cevap vermeyenlerin beyannameleri keenlemeyekün addolunarak kazançları resen takdir ve vergileri yüzde elli nisbetinde tezyit olunur. İki sene zarfında tekerrür vukuunda başkaca on liradan yüz liraya kadar cezayı nakti ile mücazatlandırılır."

<sup>418</sup> Md. 20: "Mükellef cevap vermez veya cevabı kanaatbahş görülmez ve verdiği hilafı hakikat cevaplarla vergiden kısmen kurtulmak gayesini takip ettiği tezahür eylerse aradaki farkın istilzam eylediği vergi iki kat olarak tahakkuk ettirilir. Mükellefin cevabı ahkâmı kanuniyeye hakkile ademi nüfuzdan ileri gelip vergiyi tenkis ettirmek gibi bir suiniyete matuf görülemediği takdirde farkı mezbur zamsız tahakkukata ilâve edilir."

karşılığında ödetici ve caydırıcı nitelikte olmaları nedeniyle bu zamların aslında idari ceza karakteri taşıdığını söyleyebiliriz.

Kanunun ‘sulh mahkemeleri tarafından hüküm altına alınacağı’ belirtilen (md.69) ceza hükümlerinde ise bir takım fiiller için adli ceza öngörülmüştür. Bunlardan başlıcası, deftere kaydı gereken ticari işlemleri kaydetmemektir ve cezası yukarıdaki zamma ilâveten kanunda belirtilen miktarda adli para cezasıdır.<sup>419</sup> Burada karşılığında yaptırım öngörülen fiilin kriminolojik anlamıyla “kaçakçılık” olarak kabulü mümkündür ve cezayı verecek merci, mahkeme olduğundan bir vergi kaçakçılığı suçu yaratıldığını söyleyebiliriz. Dikkate değer ki ihdas edilen ilk vergi kaçakçılığı suçlarından olan bu suç tipi, benzer davranışı sadece çift defter tutma halinde cezalandıran bugün yürürlükteki vergi kaçakçılığı suçlarından farklı olarak tek başına deftere kaydı gereken vergiyi doğuran olayın kayıt edilmemesini de cezalandırmaktadır.

Öte yandan, bu kanunda vergi suçu ile vergi kabahati arasındaki fark, her zaman bu kadar açık değildir. Sözelimi, tahakkuk memurları ve müfettişlerin bilgi isteme yazılarına cevap vermeme fiili için yukarıda açıklandığı üzere öncelikle zamlı vergi öngörülmüş iken fiilin tekerrürü halinde zam yanında adli para cezası da uygulanacaktır.<sup>420</sup> Yaptırımı bu şekilde tekerrüre bağlı olarak adli cezaya dönüşen bir diğer fiilde ise çalışanlar adına verilen beyannameler üzerinde “*Hazinenin ziyasını müeddi olacak mektumat*” yani vergi kaybı yaratan saklama, gizleme ya da kaçakçılık cezalandırılmaktadır.<sup>421</sup> Ancak yaptırım, ilk defasında dört katı zam olmak üzere beş kat vergi iken, tekerrür durumunda ayrıca adli para cezası alınmaktadır. Kabahatin tekerrürü halinde bu şekilde suça dönüşmesi bugünkü ceza hukuku anlayışımıza yabancı olmakla birlikte, o dönemde kaçakçılığın bugünkü anlamıyla

<sup>419</sup> Md. 66: “Kazançlarını beyanname ile ihbara mecbur olan birinci kısma dahil mükellefin işbu kanunun mevkii tatbika vazolunduğu tarihten itibaren kâtibi adilden veya ticaret odalarından musaddak ve lisanı resmî ile muharrer olmak üzere Ticaret kanunu mucibince tutacakları defatire muamelâtı meslekîyelerinin bilcümle netayici maliyesini kayde mecburdurlar. Hilâfına hareketi tebeyyün edenler hakkında vergiye ilâve olunacak zamaimden başka on liradan yüz liraya kadar cezayı naktî hüküm ve tekerrürü halinde bu ceza tazîf olunur. İki sene zarfında aynı halin vukuu tekerrürden maduttur.”

<sup>420</sup> Md. 18 son cümle, Bkz. dipnot 414.

<sup>421</sup> Md. 23: “Memurin ve müstahdemin hakkında verilen beyannamelerin sıhhati buna dair kuyudun tedkiki suretile tebeyyün ettirilir. Neticei tetkikat hukuku Hazinenin ziyasını müeddi olacak **mektumatın** vukuunu ispat eylediği takdirde **ketmedilen** miktara ait vergi birinci defasında beş misil olarak tahakkuk ettirilir ve iki sene zarfında tekerrür vukuu halinde beş misilden başka on liradan yüz liraya kadar cezayı naktî alınır. Bu suretle verginin aslı haricinde kalan dört misil ile cezayı nakdi, müstahdemine hakkı rücuu olmamak şartile, istihdam edenlere raci olur.”

bir kabahat olarak düzenlendiği, iki sene içinde tekrar işlenmesi halinin ise suç olarak kabul edildiği görülmektedir.

Böylelikle bu kanunda ticari işlemleri tasdikli ve Türkçe olarak tutulan defterlere kaydetmemek ya da bugün muhtasar beyanname ile beyanı gereken bir hususu gizleyerek vergi kaybı yaratmak suretiyle vergi kaçakçılığı, suç olarak kabul edilmiş ve karşılığında adli para cezası öngörülmüştür.

Kanunda hapis gerektiren tek fiil ise bugün dahi Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bir özgü suç olan 'vergi mahremiyetini ihlâl' suçudur.<sup>422</sup> Öte yandan, açıkça 'cürüm' olarak nitelendirilen bu fiilin tekerrürü için, memuriyetten men gibi, hak yoksunluğu biçiminde bir güvenlik tedbirini çağrıştıran, ancak süreklilik arz ettiği için 'tedbir' tanımına da uymayan ve mahkemece hükmedildiği için disiplin cezası da sayılamayacak fakat her halükârda oldukça ağır bir yaptırım getirilmiştir. Kanun koyucu böylelikle vergi memurlarının öğrendikleri ticari sırları ifşa etmesini, mükellefin vergi kaçırmamasından daha ağır bir fiil olarak değerlendirmiştir.

Âşar kaldırılmış ancak zirai kazançlar, 1926 ve 1934 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu'na dâhil edilmemiştir. Her iki kanunda dükkân açmaksızın kendi yetiştirdiklerini satan çiftçiler vergiden istisna tutulmuştur (sırasıyla md. 2/2 ve 3/9).<sup>423</sup> Çiftçinin hayvan satışları da kazanç vergisinden istisna olmakla birlikte, ağnama ilişkin mevzuat yürürlükte olduğu için canlı hayvanlar üzerinden vergi alınmaya devam etmektedir. 1931 yılında ağnam yahut sayım vergisi de 1839 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu ile yeniden düzenlenmiştir. Kanunun 19. maddesinde<sup>424</sup> kaydettirilmediği yoklamada ortaya çıkan hayvanların üç kat, yoklamadan sonra ortaya çıkan ve bu nedenle "mektum" sayılan hayvanların ise beş kat vergiye tabi tutulacağı düzenlenmişse de mükellef için adli ceza öngörülmemiştir. Hatta aynı

<sup>422</sup> Md. 67: "İşbu kanun mucibince vergi tarhı ile mükellef muvazzaf memurin ve matruh vergileri itirazen veya temyizen tetkik eden komisyonlar azaları hasbelvazife muttali olacakları esrarı ticariyeyi başkalarına ifşa etmemekle mükelleftirler. Hilâfında hareketi sabit olanlar yüz liradan beş yüz liraya kadar cezayı nakdi ile beraber bir haftadan üç aya kadar hapis ile mücazat olunur. Muvazzaf memurların işbu cürmü tekerrür ettiği halde bir daha hizmeti Devlette istihdam olunmazlar."

<sup>423</sup> İkinci Dünya Savaşı yıllarında 1943 ve 1944 tarihli, 4429 ve 4553 sayılı kanunlar çerçevesinde bir toprak mahsulleri vergisi alınmış ise de 1946 başında bu vergi 4840 sayılı kanun ile kaldırılmıştır. 1949 tarihli ve 5421 sayılı ilk Gelir Vergisi Kanunu'nda da zirai kazançlar vergiye tabi tutulmamıştır.

<sup>424</sup> Md. 19: "Yoklama müddeti içinde kaydettirilmeyip yoklamada meydana çıkarılan hayvanlar üç misil vergiye tabi tutulur.

Yoklama müddetinden temmuz onuna kadar geçecek müddet içinde kayıt harici kaldıkları anlaşılan hayvanlar mektum addolunarak beş misil vergiye tabi tutulur.

...Nakledilen hayvanların tamamı veya bir kısım nevi ve adet itibarile nakil ve ifraz tezkerelerindeki miktardan fazla zuhur ederse fazlası mektum sayılır. ...."

maddede nakledilen hayvanların nevi ve adet itibariyle nakil ve ifraz tezkerelerindeki miktardan fazla zuhur etmesi durumunda fazlasının ‘mektum’ sayılacağı belirtilmişse de günümüzdeki anlamıyla muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belge sayılacak böylesi aldatıcı bir tezkerenin varlığı durumu için dahi adli ceza düşünülmemiştir. Türk Ceza Kanunu’na atıfla adli ceza ve hapis içeren tek hüküm yalnız ‘ketme meydan veren’ görevli muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri için sevk edilmiştir.<sup>425</sup> Görüleceği üzere bu kanunda kaçakçılık değilse de kaçakçılığa yol açmak suçtur ve bu fiiller de sahte kayıt ve yoklama ilmühaberi düzenlemek şeklinde işlenmektedir. Ancak yaptırım bakımından resmi evrakta sahtecilik suçuna değil; görevi kötüye kullanma suçuna atıf yapılmıştır.

1929’da başlayan Büyük Buhran’ın bütün dünya gibi Türkiye’yi de etkilediği dönemde kazanç vergisi yeterli olmamış ve bu vergiye tabi kazançların ayrıca vergilendirilmesi için 1890 sayılı İktisadî Buhran Vergisi Kanunu (1931) ve 1980 sayılı Muvazene Vergisi Kanunu (1932) gibi kanunlarla olağanüstü vergiler de kabul edilmiştir. Her iki kanunda da (sırasıyla 9.<sup>426</sup> ve 6.<sup>427</sup> maddeler) bordro ve beyannamelerde istihkakların noksan gösterilmesi veya ‘ketmedilmesi’ için öncelikle zam yani idari ceza ve fiillerin tekerrürü halinde adli ceza olarak ‘ağır para cezası’ öngörülmüştür. Bordroda gerçeğe aykırı bilgi yer alması bugünkü anlamda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek anlamına geleceğinden söz konusu ceza, bordro bakımından günümüze göre hafif; beyanname bakımından ise sırf vergiyi beyan etmemek bugün kaçakçılık fiilleri arasında düzenlenmediğinden ağırdır. Burada zammın, istihdam edene ait olduğunun belirtilmesi ise ceza sorumluluğunun şahsiliği açısından olumludur; çünkü vergi, işçiye ait olsa bile, idari

<sup>425</sup> Md. 23: “Davar ve hayvanları deftere kaydetmeksizin sahiplerine kayıt ilmühaberi veren muhtar ve ihtiyar meclisi âzasile yoklama esnasında bilerek **ketme meydan veren** ve esbabına yolsuz olarak yoklama ilmühaberi verdiği sabit olan memurlar hakkında da türk ceza kanununun ikinci kitabının üçüncü babının dördüncü faslındaki hükümlere göre takibat icra olunur.

Bu cürümleri irtikâp eden muhtar ve ihtiyar meclisleri âzalarının ve memurların ikramiye istihkakları dahi sakıt olur.”

<sup>426</sup> Md. 9: “Aylık bordrolarda veya beyannamelerde istihkaklar **noksan gösterilir veya ketmedilirse** vergi resen takdir ve tarh ve üç misil zam ile tahsil olunur. Tekerrür halinde başkaca yirmi beş liradan aşağı olmamak üzere istihdam edene ağır para cezası hükmolunur.”

<sup>427</sup> Md. 6: “Aylık bordroları vaktinde vermiyenlerin istihdam ettikleri şahıslara ait istihkaklar resen takdir ve vergileri tarhedilerek bir misil ve tekerrürü halinde iki misil zam ile istihdam edenlerden tahsil olunur. Bordro ve beyannamelerde istihkaklar **noksan gösterilir veya ketmedilirse** vergi resen takdir ve üç misil zam ile tahsil olunur. Tekerrürü halinde, istihdam edene ayrıca elli liradan aşağı olmamak üzere ağır para cezası hükmolunur.

Vergilere icra edilecek zamlar, istihdam edenlere racidir. Bunların müstahdemlere rücu hakları yoktur.”

ceza karakteri gösteren zammın, beyan yükümlülüğünü ihlal eden işverene ait olması gerekir. Bununla birlikte istihdam edenin bordroyu bizzat düzenlemediği ve noksanlıktan haberdar olmadığı bir durumda sorumlu tutulması yine şahsiliğe aykırı olacaktır. Öte yandan, yukarıda bahsettiğimiz önceki tarihli bazı kanunlarda da yer alan, idari cezanın tekerrür halinde adli cezaya dönüşmesi durumunun teorik açıdan sorunlu olduğunu belirtmek isteriz. Çünkü, bir defa bu türden düzenlemeler, adli ceza ile idari ceza arasındaki farkın nitelik farkı değil nicelik farkı olduğu kabulünü beraberinde getirmektedir. Mükellefin tüzel kişilik olduğu ve idari cezanın muhatabının tüzel kişi; adli cezanın muhatabının ise tüzel kişi yöneticisi gerçek kişi olduğu ve dolayısıyla farklı sorumluluk rejimlerinin söz konusu olduğu durumlarda, böyle bir kabulü açıklamak zordur. Ayrıca böyle bir kabulden hareket edildiğinde dahi, tekerrürün, fiilin haksızlık içeriğini artırıp artırmadığı ve dolayısıyla daha ağır cezayı gerektirip gerektirmediği, özellikle niçin aynı fiilin ancak tekerrür halinde idare yerine mahkemece yaptırıma tabi tutulduğu yönünden bir tartışma yapmak gerekmektedir.

Bu tarihe kadar Kazanç Vergisi Kanunu da birçok kez değişikliğe uğramış ve 1934 yılında 2395 sayılı yeni Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe girerek öncekini ilga etmiştir. Bu kanunda vergilendirme usulleri daha kapsamlı düzenlenmiş ve cezalar bakımından daha ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Kanunun “*Doğru çıkmayan beyannameler*” başlıklı 42. maddesine<sup>428</sup> göre hesap uzmanları yahut tahakkuk memurlarının incelemeleri neticesinde beyan edilen ve bulunan matrahlar arasında yüzde ondan yahut bin liradan fazla fark bulunursa mükelleften farkın açıklanması istenecek, mükellef cevap vermez yahut cevabı kanuna uygun görülmezse bir kat ceza yahut zam (terimler maddede birbirinin yerine kullanılmıştır) uygulanacaktır. Madde, yalnız belli bir tutarın üzerinde vergi kaybını cezalandırması yönüyle

<sup>428</sup> Md. 42: “Yapılan tetkik neticesinde vergiye tâbi kazanç miktarında beyannamede yazılı miktardan, bin lirayı geçmemek şartıyla, yüzde ona kadar bir fazlalık olduğu meydana çıkarsa, bu fazlanın vergisi alınarak ceza aranılmaz.

Çıkan fark, bin lirayı geçerse keyfiyet mükellefe yazı ile tebliğ ve itirazı varsa tebliği takip eden günden başlayarak on beş gün içinde yazı ile bildirmesi ihtar olunur. Mükellefin vereceği cevap üzerine aradaki farkın maddî bir yanlışlıktan ileri geldiği ve sui niyet olmadığı anlaşıldığı takdirde, tetkik neticesinde bulunan fark, zamsız olarak matraha ilâve olunur.

Mükellef yazı ile yapılan tebliğe cevap vermez veya cevabı bu kanunun hükümlerine uygun gelmezse, aradaki fark matraha ilâve ve fazlaya ait vergi iki kat olarak tarholunur.

Mükellef, kazancının noksan bildirilmesinin yanlışlıktan ileri geldiğini, verginin ait olduğu malî yıl içinde görüp, beyannamesi alâkalı memurlar tarafından tetkike başlanmazdan evvel varidat dairesine yazı ile haber verdiği takdirde bu kısma ait vergi zamsız olarak tarh ve tahsil olunur.”

günümüz Vergi Usul Kanunu uygulamasından çok Gümrük Kanunu (md. 234<sup>429</sup>) uygulamasına benzemektedir.<sup>430</sup> Bu maddedeki, farkın tespiti halinde öncelikle mükelleften açıklama istenmesine benzer bir kurum ise 2016 yılında “izaha davet” adıyla yeniden Vergi Usul Kanunu’na (md. 370) dâhil edilmiştir.<sup>431</sup> Öte yandan, mükellefin cevabından farkın maddi hatadan kaynaklandığı ve kötü niyet bulunmadığı anlaşılırsa ceza uygulanmayacaktır. Böylelikle buradaki günümüz tabiriyle vergi ziyana neden olma kabahatinin manevi unsuruna ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmiş olmaktadır. Maddi yanlışlık ibaresi ile yalnız beyanname üzerindeki hataların mı kastedildiği yoksa muhasebenin tutulmasındaki kayıt yahut hesaplama hatalarının da kapsama alınıp alınmadığı açık değilse de ‘kötü niyetin bulunmaması’na sorumluluktan kurtarıcı bir sonuç bağlanmış olması, kabahatin oluşumu bakımından bir vergi kaçırma kastı yani özel kast arandığı dolayısıyla hukuki yorum hatasından kaynaklanan noksanların da cezalandırılmadığı şeklinde yorumlanabilir. Yalnız hemen belirtelim ki, kanunun kaçakçılığa ilişkin asıl maddesi “kötü niyet”e değil “hile”ye ve “ketm”e sonuç bağlayan 76. maddedir ve orada gösterilen belli fiillerin işlenmesi halinde hem idari ceza miktarı artmakta hem idari cezaya ilâveten adli ceza öngörülmektedir.

Bu noktada ilginç bir husus, 42. maddenin ilk halinde şirketlerin matrahları için fark bulunduğunda yalnızca bu farkın tarh edilmesini öngören, fakat cezadan bahsetmeyen, böylelikle cezaları yalnız gerçek kişilere özgüleyen fıkranın madde mecliste görüşülürken kanun metninden çıkarılmış olmasıdır.<sup>432</sup> Bu durumda tüzel kişi olan şirket zaten kasıtlı yahut kötü niyetli olamayacağına göre gerçek kişi olan şirket çalışanı yahut muhasebecisinde manevi unsur aranacak olsa gerektir. Son olarak, maddede pişmanlık düzenlemesine de yer verilmiş, matrah farkını

<sup>429</sup> Md. 234/ 1,a: “...beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5’i aştığı takdirde...”

Md. 234/ 1,c: “...miktar itibarıyla %5’i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında...”

<sup>430</sup> Bugün vergi cezalarında bilhassa matrah farkının emsal tespiti ile takdir edildiği (örneğin, örtülü kazanç dağıtımı, KVK md. 13) ve dolayısıyla son derece sübjektif olduğu durumlarda bir kuruşluk fark için dahi doğrudan ceza çıkması, cezaları keyfi hale getirmektedir. KDV’de olduğu gibi bedelin emsal bedele göre “açık bir şekilde düşük” olmasının (KDVK md. 27/2) arandığı kanunlarda dahi kanuni bir had konulmadığından keyfilik önlenememektedir.

<sup>431</sup> Benzer bir düzenleme daha önce 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nun yukarıda bahsettiğimiz 20. maddesinde de vardı.

<sup>432</sup> İzmir mebusu Kitapçı Hüseyin Bey’in teklifiyle kaldırılmıştır. Bkz. **TBMM Zabıt Ceridesi**, Cilt 20, Devre IV, İçtima 3, Otuzuncu İnikat, 20.3.1934, s. 119.

kendiliğinden haber verenlerden yalnız farkın tahsili ve zam aranmaması öngörülmüştür.

1934 Kazanç Vergisi Kanunu'nun asıl yeniliği, yukarıda da bahsettiğimiz üzere, vergi kaçakçılığı suçunu kapsamlı şekilde düzenliyor olmasıdır. “*Ketim*” başlıklı 76. maddede hesap hilesi yapmak ve çift defter tutmak gibi fiiller için 3 kat vergi cezası yanında üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüş,<sup>433</sup> böylelikle hem vergi kaçakçılığı fiillerinin bugün dahi mevzuatımızda mevcut olan bazı şekilleri gösterilmiş hem de ilk kez bu fiillerin yaptırımı olarak hapis cezası getirilmiştir.<sup>434</sup> İkinci fıkrada ‘ketim’ sayılan üç fiil gösterilmiştir: (i) Ticari defterlerde hesap hilesi yapmak, (ii) Muntazam vesikalar bulundurmamak, (iii) Çift defter tutmak. Burada veciz şekilde yer alan fiillerden ikisi, hesap hilesi yapmak ve çift defter tutmak fiilleri, mevcut Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin ilk bendinde, biraz kelime kalabalığı içerisinde, birlikte düzenlenmiş olup mevzuatımıza işbu Kazanç Vergisi Kanunu ile girmiştir. Diğer fiil olan, muntazam vesikalar bulundurmama fiili ise günümüz mevzuatının cezalandırdığı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerini akla getirmektedir. Bu nedenle anılan 76. maddeyi vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin mevcut düzenlemelerimizin atası olarak kabul edebiliriz.

<sup>433</sup> Md. 76: “*Kazanç vergisinin tarh ve tahakkuk muameleleri ikmal ve vergi de tahsil olunduktan sonra gerek senesi içinde ve gerek tahakkuk müruru zamanları olmadan her hangi bir ihbar olur veya yeni deliller çıkarsa bu surette bulunan noksanın tamamlanması için mahallin en büyük varidat memurunun teşebbüsü ile mükellef nezdinde yapılması lâzımgelen tetkikat, mütehassıs kullanılan şehirlerde mütehassıslar tarafından ve mütehassıs bulunmayan şehirlerde resen takdir heyetleri veya Maliye müfettiş veya murakiplerince yapılır.*

*Tetkikat neticesinde, ticarî defterlerde hesap hileleri veya muntazam vesikalar bulundurulmaması veya çift defter tutulması gibi vasıtalarla müracaatle verginin ketmedildiği meydana çıkarsa bu kısma ait vergi, dört kat olarak tahsil olunur ve bu gibi hallere cüret edenler ayrıca üç aydan üç yıla kadar hapis cezasile cezalandırılırlar*

*Bu kanuna göre vergiye tâbi bir iş ve teşebbüs tamamen mektum kalırsa bu iş ve teşebbüs beyannameye tâbi olduğuna göre ketim müddetine ait vergileri resen ve üç kat olarak tarhedilip yarısı derhal ve diğer yarısı da tarhiyatın katiyet kesbettiği tarihten itibaren dördüncü ay içinde tahsil olunur. Mektum kalan teşebbüs, beyannameye tâbi olmayan işlerden ise işin mahiyetine göre tarholunacak vergiler iki kat olarak aynı suretle tahsil edilir.*

*Resen icra edilen takdir sırasında, nazarı dikkate alınmış olan vesikalar ve malûmat haricinde tahakkuk müruru zamanları vaki olmadan yeni deliller ve malûmata münhasır olmak üzere ikmalen tarhiyat yapılır. Bu teşebbüs beyannameye tâbi işlerden ise ikmalen yapılacak tarhiyat iki kat ve beyannameye tâbi olmayan işlerden ise vergi zamsız olarak alınır.”*

<sup>434</sup> Maddenin encümeninden gelen halinde yalnız 3 kat idari vergi cezası öngörülmüş ve adli para cezası dahi öngörülmemiş iken, madde Giresun mebusu Hakkı Tarık Bey'in şu sözleri üzerine encümene geri gönderilmiş ve maddeye hapis cezası eklenerek bu fiillere ‘cüret etmek’ suç haline getirilmiştir: “...*bu vaziyet, hile vaziyetidir. Doğrudan doğruya kendisinin vergi ile mükellefiyetini bile onu vermemek için Devlete karşı büyük bir ihanet irtikâp etmiş olduğu aşikâr değil midir? Buna karşı yalnız verginin bir kaç misli alınması ile iktifa etmek doğru mudur? Ayrıca bir suç değil midir? Ayrıca ceza tertibi lâzım gelmez mi?*” Bkz. **TBMM Zabıt Ceridesi**, Cilt 20, Devre IV, İçtima 3, Otuz birinci İnkat, 21.3.1934, s. 132.

Maddeye göre, sayılan fiiller yoluyla yapılan kaçakçılığın cezalandırılması için verginin tahsil aşamasının dahi tamamlanmış olması, ihbar ya da yeni delil mevcut olması ve en büyük gelirler memurunun isteği üzerine varsa hesap uzmanı, yoksa re'sen takdir heyeti veya Maliye müfettişi veya murakıby tarafından inceleme yapılmış olması gerekmektedir. Bu kanundaki tahakkuk usûlü; günümüzden farklı olarak önce kazancın mükellefçe beyan edilmesi, sonra varidat memurlarınca genel yoklama yapılarak verginin tarh edilip mükellefe ihbarname yoluyla bildirilmesi şeklinde olduğundan; henüz tahakkuk işlemlerinin tamamlanmadığı yoklama aşamasında bu fiillerin tespit edilmesi halinde fiillerin cezalandırılmayacağı anlaşılmaktadır. Kezâ, bu madde gereğince yapılacak tetkikatın yani vergi incelemesinin, hesap uzmanı ya da varidat tahakkuk memurlarınca 41. maddeye göre yapılacak alelâde hesap tetkikinden farklı olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre somut vergi kaçakçılığı şüphesinin varlığı halinde en büyük gelirler memuru, kanunda gösterilen kişilere bu amaca yönelik özel bir vergi incelemesi yaptırmalıdır. Bu tetkikatı bir tür muhakeme şartı olarak değerlendirmek gerekir.

Maddenin üçüncü fıkrasında bir işin tamamen saklanması yani hiç mükellefiyet tesis ettirilmeden vergiye tabi kazanç getirici iş yapılması için de 'mektum' (kaçak) tabiri kullanılmışsa da karşılığında yalnız idari ceza öngörülmüştür.

1936 yılında 2897 sayılı yeni Hayvanlar Vergisi Kanunu yürürlüğe girer. Kanundaki yükümlülöklere aykırı hareketler 24. maddede çok ayrıntılı şekilde düzenlenmişse de yaptırım olarak sadece her fiil türü için farklı miktarda zam yani idari ceza öngörülmüş; bunlardan yalnız en ağır ceza olan dört kat zammı gerektiren fiiller için 'mektum' (kaçak) sıfatlandırması yapılmıştır.<sup>435</sup> Daha önceki kanuni düzenlemelerde zam ve ceza kelimeleri çoğu zaman ayrı ayrı yerlerde kullanılmışken; bu maddede kullanılan "zam cezası" tabiri ile vergi zammının ceza niteliğinde olduğu da açıklanmış olmaktadır. Adli ceza ise 27. ve 28. maddelerde

<sup>435</sup> Md. 24 (Son kısım): "...G - Her mahallin yoklaması bittiği tarihten taksit müddetlerinin sonuna kadar kayid harici oldukları ihbar ve tahkikat ile meydana çıkarılan hayvanlar **mektum** sayılarak vergilerinden dört kat;

F - Nakledilen hayvanların nevi ve adedile nakil ve ifraz tezkereleri muhteviyatı arasında fark çıkarsa fazla kısım **mektum** sayılarak keza dört kat;

Zam cezası alınır.

Ancak vergi farkı olmaksızın erkeklik ve dişilik bakımından fark zuhur eder ve bunun **kaçakçılıkla** bir ilgisi olmazsa bunlardan ceza alınmaz."



yalnız bir önceki kanunda olduğu gibi kaçakçılığa yol açan memur, muhtar ve jandarmalar için düşünülmüştür.<sup>436</sup>

## 2. Dolaylı Vergiler

1926 yılında Kazanç Vergisi Kanunu ile dolaysız vergiler alanı yeniden düzenlenirken, 735 sayılı Umumî İstihlâk Vergisi Kanunu ile de dolaylı vergiler alanına çeki düzen verilmeye çalışılmıştır. Günümüzde farklı kanunlar gereği KDV ve BSMV'ye tabi olan bir takım işlemlerin, bir parçası müşteride ve diğer parçası satıcıda kalacak bir pul ile vergilendirilmesini öngören on yedi maddeden ibaret bu kanunda vergiyi doğuran olay, istisnalar, matrahın unsurları, pul yapıştırma, defter tutma ve tasdik ettirme yükümleri ve itiraz usulü düzenlenmiş; bunun yanında kanuna aykırı hareketlerin yaptırımları da belirlenmişti. Kanuna göre defter tutulmaması ya da tasdik ettirilmemesi halinde emsâl üzerinden üç kat ve fiillerin tekerrürü halinde beş kat vergi alınacak;<sup>437</sup> kanuna aykırı diğer usulsüzlükler için ise yine tekerrür halinde ağırlaşan miktarda bu defa cezayı nakti yani adli para cezası kesilecekti.<sup>438</sup> Adli cezayı gerektiren bu fiillerden 'satışların kısmen ya da tamamen deftere kaydedilmemesi' şeklindeki, vergi kaçırma olarak nitelendirilebilecek fiil, vergi ziyasına da yol açmış ise, maktu adli cezaya ilaveten nispi idari ceza öngörülmüştü. Bu hükümlerden, vergilerin kaçırılması sonucunu doğursun doğurmasın, defter tutulmaması ya da tasdik ettirilmemesi fiilleri hariç olmak üzere kanuna aykırı hareketlerin tamamının suç olarak düzenlendiği; vergi ziyasının buradaki suçların bir unsuru olmadığı ancak bu fiiller vergi ziyasına da neden olmuş ise bunun için ayrıca zamlı vergi ya da idari ceza öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

<sup>436</sup> Md. 28: "Hayvanları kaydettirmeksizin sahihlerine kayid ilmühaberi veren belediye memur ve muhtar ve ihtiyar meclisi azası ile yoklama esnasında bilerek **ketme meydan veren** veya her hangi bir suretle vazifesini suiistimal eden memurlar ve jandarmalar hakkında da Türk ceza kanununun hükümlerine göre takibat icra olunur.

Bu suçları işleyen muhtar ve ihtiyar meclisleri azalarile jandarma efrad ve zabitanının ve memurların ikramiye istihkakları dahi sakıt olur."

<sup>437</sup> Md. 11: "Defter tutmayan veya tuttuğu defter musaddak olmayanlar emsali müessesata kıyasen vergiye tâbi tutulup vergi kendilerinden üç, tekerrürü halinde beş kat olarak alınır. Bu gibiler kendilerine ihbarname tebliğinden itibaren bir hafta zarfında mahallî belediye meclisine müracaatle defterlerinin vücudunu ispat ve mukayesenin tarzına itiraz edebilirler..."

<sup>438</sup> Md. 12: "On birinci maddede münderiç ahval hariç olmak üzere işbu kanunun ahkâmı sairesine muhalif harekât vukuu takdirinde, vergi ziyayı yoksa mütecasirlerinden birinci defasında maktuan yirmi, ikinci defasında elli lira cezayı nakti ahiz ve satış muamelâtının bazısını deftere kaydetmemek veya noksan kaydetmek gibi bir hal ile vergi ziyayı olduğu da tebeyyün ettiği takdirde maktu cezayı naktiden başka tahakkuk eden vergi noksanı iki kat olarak istifa olunur.

Mükellef bu baptaki ihbarnameler üzerine tavan tediyatta bulunmayacak olursa sulh mahkemesine ve olmayan yerlerde mahkemeî asliyeye müracaat ve bu surette cezaya yüzde beş zam ve ilâve edilir."

Böylece aynı yıl yürürlüğe giren Kazanç Vergisi Kanunu ile Umumi İstihlak Vergi Kanunu'nda vergi yahut Hazine zararı kavramından bahsedilmeye başlanmış ve bugün dahi devam eden anlayışa uygun olarak, vergi ziyana suç teşkil eden bir fiil ile sebep olduğunda dahi, açıkça yasaklanan fiilin karşılığı olarak adli ceza, vergi ziyayı neticesinin karşılığı olarak ise ayrıca idari ceza öngörülmüştür.

İlgili maddenin son cümlesinde ise tuhaf bir hüküm yer almakta ve buradaki cezaları (yalnız idari cezalar kastediliyor olsa gerektir) kendi isteğiyle (*tav'an*) ödemeyenlerin cezalarına mahkeme kararıyla yüzde beş zam ilâve edileceği belirtilmektedir. İster adli ister idari olsun devletin elinde cezaları zor kullanarak infaz etme imkânı varken, mükellefin ihbarname üzerine ödeme yapmaması halinde cezanın artırılmasını ceza hukuku ilkeleriyle bağdaştırmak zordur.<sup>439</sup>

Öte yandan bu kanunda da adli ceza ve hapis gerektiren tek fiil ise, aynı tarihli Kazanç Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi 'vergi mahremiyetini ihlâl'dir.<sup>440</sup> Böylelikle 1926 yılında iki modern temel kanunla doğrudan ve dolaylı vergilerimizin idari usûl kuralları belirlenirken, bir vergi meselesi yüzünden mükellefin hapsedilmesi düşünülmemiştir. Hapis tehdidi altında olan yalnız toplum hafızasında kötü hatıralar bırakan vergi memurlarıdır.

Yine diğerleri gibi 1926 Şubatında kabul edilen 737 sayılı Eğlence ve Hususi İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun'da hapis cezası gerektiren bir suç yer almamış, ancak Umumi İstihlâk Vergisi Kanunu'ndaki hükmün aynısına yer verilmiş ve "*satış ve muamelâtının bazısını deftere kaydetmemek veya noksan kaydetmek gibi bir hal ile*" vergi ziyana neden olunması halinde bir kat nispi idari para cezasının yanı sıra maktu adli para cezası öngörülerek bir vergi kaçakçılığı suçuna yer verilmiştir.<sup>441</sup>

<sup>439</sup> Örneğin aynı dönemde kabul edilen Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda ödenmeyen vergi cezalarının Tahsili Emval Kanunu'na göre yani cebri icra yoluyla tahsil edileceği bildirilmiştir:

Md. 38: "*İşbu kanun mucibince tahakkuk eden vergilerle cezaen tayin olunan vergi zamları, müddeti muayyenesi zarfında tediye etmeyenlerden, tahsili emval kanununa tevfikân tahsil olunur.*"

<sup>440</sup> Md. 13: "*İşbu kanunun tatbikile mükellef olan memurin hasbervazife muttali olacakları esrarı ticariyeyi başkalarına ifşa etmemekle mükelleftirler.*"

*Hilâfında hareketi sabit olanlar (100) liradan (500) liraya kadar cezayı nakti ile beraber bir haftadan üç aya kadar hapis ile mücazat olunur.*

*Muvazzaf memurların işbu cürmü tekrerrir ettiği halde bir daha hizmeti Devlette istihdam olunmazlar.*"

<sup>441</sup> Md. 17: "*On altıncı maddede münderiç ahval hariç olmak üzere işbu kanunun ahkâmı sairesine muhalif harekât vukuu takdirinde, vergi ziyayı yoksa mütecasirlerden birinci defasında maktuan yirmi, ikinci defasında elli lira cezayı nakti ahiz ve satış ve muamelâtının bazısını deftere kaydetmemek veya noksan kaydetmek gibi bir hal ile vergi ziyayı olduğu da tebeyyün ettiği takdirde maktu cezayı naktiden başka tahakkuk eden vergi noksanı iki kat olarak istifa olunur. Mükellef bu bapta ihbarnameler*

Cezaları kendi isteğiyle (*tav'an*) ödemeyenlerin cezalarına mahkeme kararıyla yüzde beş zam ilâve edileceği hükmü bu kanunda da yer almıştır.

1926 yılında kabul edilen yukarıda saydığımız temel vergi kanunları, daha kabul edildikleri seneden itibaren birçok kez değişikliğe uğramıştır. Âşarın ilgasıyla yerine bir mahsulâtı arziye vergisi getiren kanun bir sene kadar yürürlükte kaldığı gibi, bunun yerine geçen<sup>442</sup> Umumi İstihlâk Vergisi Kanunu da bir sene yürürlükte kalabilmiş ve 1927 yılında yerini 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'na bırakmıştır. Umumi istihlâk vergisinin kaldırılmasının sebeplerinden biri “*büyük alışverişlerde bayi ile müşterinin müşterek menfaatlerinin pek çok vergilerin mektum kalmasına sebep olması*”<sup>443</sup> ise de yeni kanunda kaçakçılığın önlenmesine dair yeni mekanizmalar yer almamıştır. Ancak her türlü ticari mal ve hizmet satışlarından her aşamada alınan bir vergi yerine; malların sanayi kurumlarında imali ve Türkiye'ye ithali üzerinden tek aşamada alınan bir vergi yaratılmış olduğuna bakılırsa kanun koyucunun daha kolay kontrol edilebilecek toptan satış muamelelerinin vergilendirilmesiyle kaçağı önlenmeyi hedeflediği söylenebilir. Kanunun ceza içeren tek maddesinde vergilerin -kanun gerekçesindeki ifadeyle- ‘mektumiyet’ine özel bir düzenleme yapılmamış ve geç beyanname vermek ve geç ödeme yapmak dışındaki kanuna muhalif hareketler genel bir ifadeyle suç haline getirilmiştir.<sup>444</sup> Umumi İstihlak Vergisi Kanunu'na göre adli para cezası tutarı bir miktar artmış, tekerrüre bağlı olarak ceza artırımı kaldırılmış, vergi ziyanının suçun bir unsuru olmaması prensibi korunmuş, cezayı verecek makamın mahkeme olduğu açıkça belirtilerek cezanın adli bir ceza olduğu vurgulanmıştır. Öte yandan ceza davası için ‘maliye memurlarının müracaatı’ bir yargılama şartı olarak belirlenmiştir ki bu da bugün vergi kaçakçılığı suçlarının yargılanması açısından mevcut olan mütalâa şartına benzer şekilde bu tür suçların yargılanmasını idari bir işleme bağlamıştır.

---

*üzerinden tavan tediyyatta bulunmayacak olursa sulh mahkemesine ve olmayan yerlerde mahkemei asliyeye müracaat ve bu surette cezaya yüzde beş zam ilâve edilir.”*

<sup>442</sup> Öştir aslında kazanç üzerinden alınmakla birlikte 552 sayılı Kanun ile bunun yerine getirilen mahsulâtı arziye vergisi, tarım ürünlerinin nakline bağlı bir vergilendirme öngördüğü için dolaylı bir vergidir. Nitekim, bu vergi de yerini 735 sayılı Kanun'un 15. maddesi ile Cumhuriyet dönemi dolaylı vergilerinin ilk örneklerinden umumi istihlak vergisine bırakmıştır.

<sup>443</sup> Kanun layihasına dair Maliye Encümeni Mazbatası bkz. **TBMM Zabıt Ceridesi**, Cilt 32, Devre II, İctima Senesi IV, Altmış Dokuzuncu İctima, 19.5.1927, s. 228. Bu gerekçe, kanunun esbabı mucibesine de dahil edilmiştir. Bkz. Ibid. s. 226.

<sup>444</sup> Md. 14: “*Sekizinci ve on üçüncü maddelerde muharrer tehhürler hariç olmak üzere bu kanun ahkâmına muhalif harekette bulunanlar hakkında memurini maliyece vukubulan müracaat üzerine sulh mahkemelerince fiilin mahiyet ve derecesine göre yirmi beş liradan iki yüz liraya kadar hafif cezayı nakti ahz olunmakla beraber vergi ziyayı sabit olduğu takdirde ziyaa uğrayan vergi miktarı dahi iki kat olarak hükmolunur.*”

1930 yılında eğlence ve hususi istihlak vergisi de yeni bir kanunla yeniden düzenlenmiştir. Ancak Umumi İstihlak Vergisi Kanunu'ndaki vergi kaçakçılığı suçu, yerine geçen Muamele Vergisi Kanunu'nda muhafaza edilmişken, benzer hüküm eski kanunda yer aldığı halde 1629 sayılı Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu'na alınmamıştır. Bu kanunda “*istihlakâtı tasdikli deftere günü gününe kaydetmiyenler veyahut tahkikat hilaflı veya noksan kaydedenler*” için yalnız zamlı vergi yani idari ceza öngörülmüştür. Kanun lâyihasını görüşen Bütçe Encümeni tarafından “*sırf kaçakçılık yapmak için bilet kullanmıyanları*”<sup>445</sup> da cezalandırması öngörülen kanunun 10. maddesinde, pulsuz bilet veren veya duhuliye ile girilmesi mutad olduğu halde bilet kullanmayan veyahut pulları bu kanunun tarif ettiği gibi yapıştırmamış müesseseler için biletlere ait vergiden başka birinci defasında 150 lira ve tekrürü halinde 300 lira ceza alınacağı belirtilmişse de; kanunun 12. maddesinde ayırım yapılmaksızın kanundaki cezaların Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirildiğinden buradaki cezaların idari nitelikli olduğu ve böylece bu kanunda vergi kaçakçılığı fiillerinin suç olarak düzenlenmediği anlaşılmaktadır.

Eğlence ve hususi istihlak vergisi, isminde “hususi istihlak” (özel tüketim) ibaresi geçmekle birlikte günümüz özel tüketim vergisine sadece o dönemde lüks kabul edilebilecek birtakım faydalanmaların vergiye tabi tutulması yönünden benzemektedir. Ancak bu iki verginin konusu tamamen farklıdır. İlki, yeme-içme, konaklama ve eğlence hizmetleri üzerinden; ikincisi ise birtakım malların ithal veya imali üzerinden alınan bir vergidir. Hatta bu yeni kanunla vergilendirme, eğlence hizmeti veren yerlerin yıllık gelirleri üzerinden yapılmaya başlanmış olduğundan söz konusu vergi, dolaylı vergi olmaktan çıkıp adeta bir kazanç vergisine dönüşmüştür. Bu bağlamda, günümüzün özel tüketim vergisine benzeyen eski vergiler; kibritle, sigara kağıdı, dokuma, kahve vs. gibi belli ürünlerden ayrı kanunlar gereği alınan istihlak resimleridir. Bu alandaki ilk derli toplu kanun ise dâhilde alınan özel tüketim vergisine benzeyen ve 1930 yılında yürürlüğe girerek şeker ve akaryakıt ürünlerinin istihsalı veya imali üzerinden dâhili istihlak vergisi alınmasını öngören 1718 sayılı Dâhili İstihlak Vergisi Kanunu'dur. Kanunun 10. maddesinde<sup>446</sup> beyan etmeden

<sup>445</sup> 114 sıra no.lu eğlence ve hususî istihlak vergisi kanununun tadili hakkında 1/304 numaralı kanun lâyihası ve İktisat, Maliye ve Bütçe Encümenleri mazbataları, s. 8. Ekinde yer aldığı tutanak dergisi için bkz. **TBMM Zabıt Ceridesi**, Cilt 18, Devre 3, İçtima 3, Kırk Yedinci İn'ikat, 14.4.1930.

<sup>446</sup> Md. 10: “*Aşağıda yazılı hallerde birinci ve ikinci maddelerdeki vergiler iki kat olarak alınır ve ayrıca fabrika ve imalâthane sahip ve mümessillerine yüz liradan bin liraya kadar para cezası hükmolunur:*

üretme başlamak, defter tutmamak, üretimi deftere kaydetmemek ve özellikle üretilen malları vergisini tahakkuk ettirmeden depodan çıkarmak ve saklamak gibi, kanunda bu isimlendirilme yapılmamış olsa da, kriminolojik açıdan kaçakçılık olarak kabul edilmesi gereken çeşitli fiiller karşılığında yaptırım öngörülmüştür.<sup>447</sup> Ancak işletme için verginin bir katı zam şeklinde idari bir ceza öngörülmüşken; üretim yerinin sahip ve temsilcileri için adli para cezası öngörülmesi dikkate değerdir. Cezanın bu fiilleri işleyenler yerine doğrudan şirketin sahip ve temsilcilerine uygulanması henüz ceza sorumluluğunun şahsiliği konusunda çağdaş bir anlayışın yerleşmediğine işaret etmektedir.

1931 yılında muamele vergisi mevzuatı tekrar değişmiş, 1860 sayılı yeni Muamele Vergisi Kanunu eskisinin yerini almıştır. Kanunda ketmetme yahut kaçırma yerine ilk kez “vergisini saklamaktan” bahsedilmiş ve 13. maddede<sup>448</sup> “vergisini saklayanlar” ve “defterine vergisini noksan yazanlar”<sup>449</sup> için bir misli zam öngörülmüştür. Önceki kanunun aksine vergi kaçırmanın cezası adli değildir. Öte yandan 16. maddede<sup>450</sup> mükellefler yönünden defterleri ibraz etmeme suçuna yer

A: Beyanname vermeksizin istihsale başlamak;

B: Kanunun tutulmasını emreylediği defterleri kısmen veya tamamen tutmamak veya tasdik ettirmemek;

C: Mevat ve müstahsalâtı kısmen veya tamamen musaddak deftere kaydetmemek;

D: Müstahsalâtın bir kısmının veya tamamının vergisini tahakkuk ettirmeden depodan çıkarmak veya saklamak veya satmak;

E: Ecnebi memleketlere ihraç edeceği malı, nakliye tezkeresi almaksızın çıkarmak.”

<sup>447</sup> Sonraki yıllarda çeşitli malların hem ithali hem imali için özel tüketim vergileri getiren başka kanunlarda ise kaçakçılığa özel hükümler yer almamaktadır. Örneğin; çay, kahve, kakao, kauçuk, deri ve çimento gibi ürünler için istihlak vergisi getiren 1934 tarihli ve 2458 sayılı Muhtelif Maddelerden Alınacak İstihlak Vergisi Hakkında Kanun; yine benzer ürünleri kapsamına alan 1935 tarihli ve 2735 sayılı Bazı Maddelerden İstihlak Vergisi Alınması Hakkında Kanun; ve günümüz ÖTV’sine benzer şekilde çeşitli alkollü içkiler için vergi koyan 1955 tarihli ve 6556 sayılı Bira, Tabii Köpüren Şarap ve Viskinin İstihlak Vergisine Tabi Tutulması Hakkında Kanun. Kezâ, tütün ürünleri ile çeşitli alkollü içkilerin dâhilde satışı üzerinden müdafaa vergisi adıyla bir vergi alınmasını öngören 1934 tarihli ve 2460 sayılı Tütün ve Müskirattan Alınacak Müdafaa Vergisi Hakkında Kanun’da kaçakçılığa karşı herhangi bir yaptırım düzenlenmemiştir.

<sup>448</sup> Md. 13: “**Vergisini saklayanlardan 11 inci madde mucibince resen tahakkuk ettirilip iktisabı katiyet etmiş olan vergiler ve defterlerine vergisini noksan yazanlardan** itiraz komisyonlarınca aleyhte karar ile iktisabı katiyet ederek noksan yazılmış olduğu anlaşılan miktar üzerinden itiraz komisyonunun kararını müteakip on beş gün zarfında bir misli zam ile tahsil olunur.”

<sup>449</sup> Verginin deftere yazılması ve yazmamanın cezalandırılması bugünün vergi tekniği açısından garipsenebilirse de gerçekten kanunun 15. maddesine göre mükelleflerin bir muamele vergisi defteri tutma ve vergiye tabi muamelelerle birlikte bu muamelelerden doğan vergiyi de bu deftere kaydetme yükümlülüğü vardır.

<sup>450</sup> Md. 16: “On beşinci maddede yazılı muamele vergisi defterlerinin, evrakı müsbitelerile birlikte iki sene müddetle muhafazası mecburidir. Tahakkuk senesi geçtikten sonra bu defterler ancak Maliye müfettişleri veya mahallin en büyük maliye memuru veya en büyük maliye memurunun tahakkuk yapan memurdan maada tevkil edeceği zat tarafından tetkik olunabilir. Mükellefler bu memurlara, müracaatlarında defterlerini ibrazla mecburdurlar. Bu mecburiyete riayet etmeyenler hakkında sulh mahkemelerince (50) liradan (200) liraya kadar para cezası hükmolunur.”

verilmiştir ki bu suç bugün dahi Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki vergi kaçakçılığı suçlarının biçimlerinden biri olarak varlığını muhafaza etmektedir.

1934 yılında Kazanç Vergi Kanunu'nun değişmesine paralel olarak Muamele Vergisi Kanunu yine değişmiştir. Meclis görüşmelerinde muamele vergisinin yolsuzluktan kaynaklanan şikâyet<sup>451</sup> ve kaçakçılığa<sup>452</sup> neden olduğu defaatle ifade edilmişse de 2430 sayılı yeni Muamele Vergisi Kanunu'nda bu türden suistimalleri önlemeye yönelik köklü değişiklikler yapılmamıştır. Kanunun 21. maddesinde<sup>453</sup> bazı kaçakçılık fiilleri ayrıntılı olarak düzenlenmiş, ancak bugün vergi kaçakçılığı fiilleri arasında düzenlenen defterleri ibraz etmemek fiili için bir kat ceza öngörülmüş; '*defterleri tahrif*' ve '*hilaflı hakikat vesika tanzim etmek*' için ise iki kat ceza yanında mükellef hakkında ayrıca 'takibat' yapılacağı belirtilmekle yetinilmiştir. Maddede bahsedilen takibatın ceza soruşturması olduğu anlaşılmaktadır, ancak bu soruşturmanın hangi suç isnadı ile yapılacağı belirtilmemiştir. Söz konusu fiiller, günümüz kaçakçılık suçlarının en sık gündeme gelen görünümü olan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiili ile VUK md. 359/a,2'de düzenlenen defterleri tahrif fiiline tekabül etmektedir. Maddenin A bendindeki defterleri ibraz etmeme fiili için de daha sonra kanunun 28. maddesinde kanun tekniği açısından bir uyumsuzluk yaratılarak ayrıca adli para

<sup>451</sup> İstanbul mebusu Hasan Vasıf Bey'in muamele vergisi uygulamasında mükellefin diğer vergilere nazaran daha çok maliye ile temas ettiği için yolsuzluğun arttığına yönelik açıklamaları için bkz. **TBMM Zabıt Ceridesi**, Cilt 22, Devre IV, İçtima 3, Kırk yedinci İnikat, 5.5.1934, s. 36.

<sup>452</sup> İzmir mebusu Kitapçı Hüsnü Bey'in muamele vergisindeki kaçığın herkesçe bilindiği, layihada bu tür fiillere yalnız zam öngörülmesinin az olduğu, sahtekârlık fiillerinin Kazanç Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi daha ağır şekilde cezalandırılması gerektiği yönündeki açıklamaları için bkz. ibid. s. 69.

<sup>453</sup> Md. 21: "*Birinci maddenin A ve B fıkralarında yazılı muamele vergisi mükellefiyetine tâbi olupta:*  
A- Bu kanuna göre tutulması lâzım gelen defterler tutulmadığı, veya defterler tutulmuş iken muhteviyatına ait evrakı müsbite muhafaza ve ibraz edilmediği takdirde vergi iki kat olarak resen tarholunur.

B- Defterler tutulupta kayıtlar muamele defterlerine noksan geçirildiği takdirde noksana ait vergi iki kat olarak resen tarholunur.

C- Defterler tahrif veya hilaflı hakikat vesika tanzim olunduğu takdirde hâsıl olan farka ait vergi üç kat olarak resen tarhedilmekle beraber haklarında ayrıca takibat yapılır.

D- Beyanname vaktinde verilmediği halde tamamı, veya beyanname defter kayıtlarına uygun olmadığı takdirde noksanı % 20 fazlasile tahakkuk ettirilir.

Fiillerin tekrerrürü halinde cezalara bir misil zammolunur. Yukarıki fıkralarda yazılı resen yapılacak tarhiyatta matrahlar, hesap mütehasssının kullanıldığı vilâyetlerde en büyük mal memurunun veya vekil edeceği memurun reisliği altında bu mütehasssislardan birile mükellefin mensup olduğu müseccel meslekî teşekküller tarafından ve bu teşekküllerin bulunmadığı yerlerde ticaret odalarının ve bu da yoksa belediyelerce kendi azalarından veya hariçten seçilecek iki vukuf ehlinde kurulan dört kişilik bir heyet tarafından tayin olunur. ..."

cezası öngörülmüştür.<sup>454</sup> Bu kanun açısından önemli bir nokta da bugün mevzuatımızda yer alan mükellefin özel işlerini yapma suçunun, bu kanunla yaptırımı açıkça belirtilmeksizin ilk kez mevzuatımıza girmiş olmasıdır.<sup>455</sup>

1940 yılına geldiğimizde muamele vergisi mevzuatı yine tümüyle değişecek ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe girecektir. Gerekçesinde muamele vergisinin “*tekniği, şümülü ve tesirleri itibarile vasıtalı vergilerimizin mihverini teşkil ettiği*” ve bu kanunla “*vasıtalı vergiler sahasında memleketimize has, bir «ana kanun»un tedvininin*” amaçlandığı belirtilmekte<sup>456</sup> ise de kanunun kendi içinde dahi birlik sağlanamamış ve kanunun konusunu oluşturan üç vergi –yani imalat muamele vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve ithalat muamele vergisi- üç ayrı kısımda adeta birbirinden tamamen bağımsız olarak düzenlenmiştir.<sup>457</sup> Bu üç kısım ve dolayısıyla üç verginin cezalara ilişkin hükümleri dahi birbirinden ayrıdır.

Bununla birlikte bu kanunun kabul ediliş amaçlarından başlıcası, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesidir ve bu amaç kapsamında önemli bazı yenilikler yapılırken, imalat muamele vergisinde vergiyi doğuran olay olarak imalat yerine “teslim”in kabul edilmesi (md.2) ve hatta daha modern, vergiden kaçınma karşıtı bir kural olarak “teslim sayılan haller”e yer verilmesi (md.6) gibi düzenlemelerle günümüz dâhilde alınan katma değer vergisinin de temelleri atılmıştır.

Muamele vergisinden önce mevcut olan umumi istihlâk vergisi gerek her aşamada alınması nedeniyle vergi piramitleşmesi (*ing. tax pyramiding*) ya da şelâle etkisi (*ing. cascade effect*) denen ‘vergiden vergi alınması’ durumuna yol açarak mükellefi gönüllü olarak vergi ödemekten alıkoymas;<sup>458</sup> gerek nihai tüketiciye

<sup>454</sup> Md. 28: “*Salahiyetli memurlara bu kanun mucibince ibrazı lâzımgelen defter, evrak ve vesikaları ibraz etmekten imtina edenler hakkında sulh mahkemelerince 25 liradan aşağı olmamak üzere hafif para cezası hükmolunur.*”

<sup>455</sup> Md. 30: “*Maliye memurları mükelleflerin hususî hesap hizmetlerini ve yazı işlerini ifa edemezler. Yapanlar memuriyet vazifelerini suiistimal etmiş sayılırlar.*”

<sup>456</sup> 161 sayılı muamele vergisi hakkında kanun lâiyhası ve İktisad, Gümrük ve İnhisarlar, Adliye, Maliye ve Bütçe encümenleri mazbataları (1/340), s. 1. Ekinde yer aldığı tutanak dergisi için bkz. **TBMM Zabıt Ceridesi**, Cilt 11, Devre VI, İçtima 1, Elli Beşinci İnıkad, 24.5.1940.

<sup>457</sup> Kanun bu adeta bir “torba kanun” olma yönüyle 1956’da yürürlüğe giren ve halen yürürlükte olan ancak arada geçen zamanda farklı bölümlerinde düzenlenen vergi türlerinin değiştiği 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nu hatırlatır. Kanunun ilk halindeki istihsal vergisi, nakliyat vergisi, PTT hizmetleri vergisi gibi vergiler, zamanla yerini özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi gibi vergilere bırakmış yalnız BSMV korunmuştur.

<sup>458</sup> Bütün satış vergilerinde yaşanan bu sorun, ancak 1984 yılında, sahip olduğu indirim mekanizması sayesinde yalnızca ticari işlemler zincirinin her aşamasında eklenen katma değer vergilenmesini sağlayan katma değer vergisi ile çözülebilecektir.

yapılan satışlara kadar geniş bir kapsamı olduğu için takibinin yapılamaması nedeniyle kaldırılmış ve kanun koyucu bunun yerine yalnız imalât yahut ithalât aşamasında ilk müşteriye yapılacak satıştan alınacak muamele vergisini getirmişti. Böylelikle devlet, 1927, 1931 ve 1934 muamele vergisi kanunlarında düzenlendiği şekliyle yalnız az sayıdaki sanayi kuruluşunu denetleyerek bu vergide kayıp ve kaçağı önlemeye çalışıyordu. Ancak anlaşılan o ki, bu dönemde bazı sanayi kuruluşları, bizce vergi kaçırma değil vergiden kaçınma olarak adlandırılması lazım gelen bir uygulamayla, kendi toptancılarını yahut perakendecilerini kurmuş<sup>459</sup> ve bunlara düşük fiyattan mal satarak (gerekçede bu durum ‘kıymet kaçakçılığı’<sup>460</sup> olarak adlandırılmıştır) imalattan satıştaki vergilendirmeden kaçınmıştır. Bu nedenle bu kanunda toptancıların yaptığı teslimler ile sanayi kuruluşlarının toptan yahut perakende satış yapan şube yahut mağazalarının yaptığı ‘teslim’ler de vergiye tabi kılınmıştır. Bunun yanında bizce modern vergileme açısından en önemli gelişme, kanunda birçok kaçınma karşıtı kurala yer verilmiş olmasıdır. Sözgelimi, 4. maddede sanayi kuruluşları ve toptancıların ilişkili kişilerine ait olup bunların mallarını satan işletmelerinin de bunların satış mağazası sayılacağı ve sanayi kuruluşlarının bir takvim yılı içinde satışlarının dörtte birinden fazlasını tek bir şahıs ve kuruma yapması halinde satış bedelinin takdir komisyonunca re’sen emsal satış bedeline göre belirleneceği belirtilmiştir. Aynı maddede toptancılar bakımından daha az şüpheli bir kurala yer verilmiş ve toptancıların sanayi kuruluşundan aldıkları malların dörtte birinden fazlasını tek kişiye ya da kuruma satmaları durumunda matrahın diğer şahıs ve kurumlara yaptıkları satışların ortalama fiyatı olacağı ve ancak aldıkları malların tamamını aynı kişiye satmaları durumunda matrahın takdir komisyonunca belirlenen emsal satış bedeli olacağı ifade edilmiştir.

Böylelikle kanunda vergi kayıp ve kaçağıyla mücadele için ilk önce yaptırımları ağırlaştırmak kolaycılığına kaçılmamış, vergiyi doğuran olay ve mükellef yeniden tanımlanarak ve vergiden kaçınma karşıtı kurallar konularak yani vergi tekniği kullanılarak suistimallerin önüne geçilmeye çalışılmıştır. Nitekim kanunun yaptırımlar kısmında da mükellefler için hapis cezası getirilmemiş, bununla birlikte önemli yenilikler yapılmıştır.

<sup>459</sup> Esbabı mucibe bkz. ibid. s. 3; Kanun layihasına dair İktisat Encümeni Mazbatası, bkz. ibid. s. 11.

<sup>460</sup> Ibid, s. 5.



‘Mektum’ tabirinin kullanılması nedeniyle kaçakçılık addedildiği anlaşılan ve karşılığında nispeten ağır zamlar öngörülen fiiller, kanunun 43. ve 44 maddelerinde yeni bir şekilde düzenlenmiştir. Muameleleri yalnız defterlere geçirmemenin cezası iki kat zamdır.<sup>461</sup> Defter ve belgeleri tahrif ise yaratılan vergi ziyayı üzerinden değil ilgili yıla ait toplam muamele vergisi üzerinden (!) beş kat zammı gerektirmektedir.<sup>462</sup> Maddede ‘tahrif’in tanımı da yapılmıştır ve sayılan fiiller, günümüz vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketlerine oldukça benzemektedir: **(i)** Kayıtların okunmayacak şekilde silinerek yerine başka bir kayıt geçirilmesi, **(ii)** Faturaların asıl ve suretlerinin birbirine uygun olmaması, **(iii)** Defter yapraklarını yok etme veya yerine başka yapraklar koymak, **(iv)** Çift defter veya belge kullanmak. Bilhassa burada defter yapraklarını yok etme veya yerine başka yaprak koyma fiilinden kanunlarda ilk kez bahsedilmiş olması; kezâ günümüzde vergi kaçakçılığı suçlarının daha çok sahte fatura düzenlenmesi ve kullanılması biçiminde işlendiği göz önüne alınırsa faturayla ilgili bir gerçeğe aykırılığın açıkça yaptırıma bağlanmış olması önemlidir.

Kanun yapma tekniğindeki tuhaflığa rağmen, kanundaki farklı yanlardan biri, ticari işletmenin zamlı vergi yani idari ceza ödemesine neden olan bu fiillerin ticari işletmenin muhasebecisi ve çalışanları yönünden adli ceza sorumluluğu doğurmasıdır. Gerçekten 83. maddeye göre kaçakçılık fiillerinin vukuu halinde kurumdan alınacak vergi zammına eşit bir tutar, varsa muhasebeci ve yoksa bu işi yapan çalışandan para cezası olarak alınacaktır.<sup>463</sup> Kanun gerekçesinde buna gerekçe olarak bir şirkette muhasebecinin bilgisi ve onayı olmadan kaçakçılık mahiyetindeki

<sup>461</sup> Md. 43: “*Teslim ettiği veyahud depolarına gönderdiği mamulâtın satış bedelini veya miktarını kısmen veya tamamen defterlerine kaydetmiyen veya 18 nci maddenin D fıkrasında yazılı imalâtı yapmak üzere aldığı maddeleri veya imal ücretlerini kısmen veya tamamen defterlerine geçirmeyen sınaî müesseselerin bu suretle mektum bıraktıkları matrahlar üzerinden ikmalen tarholunacak vergilerine iki kat zammolunur.*

*Bu fiiller sınaî müesseselerden maada mükellefler tarafından işlendiği takdirde deftere geçirilmeyen miktar veya bedeller ilâve edilmek suretile vergi matrahı yeniden tayin edilerek beyannamede münderiç vergi ile bu matrah üzerinden hesablanacak vergi arasındaki farka iki kat zam yapılır.”*

<sup>462</sup> Md. 44: “*Defterlerini veya vesikalarını tahrif edenlerin, bu tahrifin yapıldığı malî yıla aid muamele vergilerine beş kat zam yapılır.*

*Bu kanuna göre tahrif, kayıtların okunmayacak şekilde silinerek yerine başka bir kayıt geçirilmesi, faturaların aslile kopyalarının yekdiğerine mutabık bulunmaması, tasdikli defterlerin yapraklarından bir kısmının imha veya bunların yerine başkalarının ikame edilmesi, çift defter veya vesika kullanılması gibi halleri ifade eder.”*

<sup>463</sup> Md. 83: “*Kendilerine 43 ve 44 ncü maddeler mucibince zamlı vergi tarholunan sınaî müesseselerle toptancı ticarethanelerin muhasiblerinden, yoksa bu vazifeyi gören memurlarından müessese namına tarholunan misil zammı derecesinde bir para cezası alınır.”*

fiilin işlenemeyecek olması gösterilmiştir.<sup>464</sup> Tüzel kişiye idari ceza, gerçek kişiye adli ceza verilmesi modern ceza hukukuna uygun ise de, 83. maddenin gerçek kişi mükelleflerin yani 16. maddeye göre müteahhitlerin muhasebecilerini kapsamaması eşitliğe uygun değildir. Ancak 43. ve 44. maddelerdeki fiilleri yapan mükellef için adli ceza öngörülmediği için, gerçek kişi mükellefin muhasebecisinin sorumlu tutulması da faile idari ceza, şerike adli ceza verilmesi gibi garip durumlar yaratabilecektir.

Kanunun 42. maddesinde defter tutmama ve ibraz etmeme fiilleri için yalnız bir kat zam öngörülmüş<sup>465</sup> ancak 46. maddede bazı defterler yönünden zam yerini adli para cezasına bırakmıştır.<sup>466</sup> Fatura tanzim etmemeyi de cezalandıran bu maddedeki fiil, kanundaki mükellefin işleyebileceği iki suçtan (diğeri 51. madde) biridir.

Gerekçede ‘*randıman kaçakçılığı*’<sup>467</sup> olarak adlandırılan fire ve zayıat miktarını olduğundan fazla gösterilmesi fiilleri için zam öngören 49. madde de defter kayıtlarına nazaran hammadde mevcudunda eksiklik çıktığı takdirde bu noksanın ‘*kaçığa sarfedilmiş*’ addolunacağını, fazla çıktığında ise ‘*kaçığa sarfedilmek üzere*

<sup>464</sup> Ibid. s. 8: “Müesseselerin vergi kaçakçılığına teşebbüs etmelerinde mütenevvi muhasebe hileleri vücutte getiren muhasiblerin büyük bir dahi ve tesiri olduğu aşikârdır. Esasen muhasebe, kayıtlarını bu yolda hilelerle tahrif edenler mükellef müessesesinin kaçakçılığına filen iştirak ve bunu teshil etmiş olmak bakımından böyle bir ceza müeyyidesi karşısında bulundurulması lâzımgelen kimselerdir. Bir müessesede muhasibin malûmat ve muvafakati olmaksızın muamelâtın defterlere geçirilmemesi veya kayıtların ve vesikaların tahrif edilmesi imkânsız denecek derecede müstebad bulunduğundan bu gibi hallerde muhasibleri de suçta müşterek saymak ve cezalandırmak çok yerinde bir hareket telâkki edilmiştir.”

<sup>465</sup> Md. 42: “29 ve 30 ucu maddelerde yazılı defterlerden her hangi birini tutmayan veya tasdik ettirmeyen veyahud salahiyetli memurlara ibraz etmeyen, imalât muamele vergisi mükelleflerinin defter tutmadıkları veya tasdik ettirmedikleri veyahud ibraz etmedikleri devrelere aid vergileri resen ve bir kat fazlasile tarholunur. Türkçe tutulmamış defterler, hiç tutulmamış hükmündedir.

36 ncı madde mucibince yapılan kontrol sırasında defterlere kaydedilmiş olmakla beraber 31 nci maddede yazılı satış faturaları mezkûr madde hükümlerine uygun olarak tanzim edilmediği veya kopyaları saklanmadığı tebeyyün eden mamulât için sınaî müesseselerde bu mamulâtın vergisine % 50 ve sınaî müesseselerden maada mükelleflerde de senelik vergiye bu mamulât satış bedelinin binde beşi nisbetinde zam yapılır.”

<sup>466</sup> Md. 46: “30 ncu maddenin son fıkrasında yazılı satış defterini tutmayan veya ibraz etmeyen veyahud ticaret kanunu mucibince tutulan yevmiye defteri ile ayrıca defteri kebiri ibraz etmeyen veyahud 31 nci maddede yazılı faturaları tanzim etmeyen veya göstermiyen toptancı tacirlerden 200 liradan 1000 liraya kadar para cezası alınır.

Muamele vergisi mükellefleri ile münasebette bulunan ticari ve sınaî müesseseler, ticarî defterlerini ve evrakı müsbitelerini 36 ncı madde mucibince kontrol yapan salahiyetli memurlara ibraz etmedikleri takdirde, bunlar hakkında da yukarıki fıkra hükmü tatbik olunur.”

<sup>467</sup> Ibid. s. 8: “...randıman kaçakçılığı tâbir edilmesi mümkün bulunan ve ibtidaî maddeden istihsali kabil mikdarları az, fire ve zayıatı çok göstermek şeklinde tecelli eden bu kaçakçılık; eşkâlinin fazlalığı ve meydana çıkarılmasındaki güçlük dolayısıyla muamele vergisinde en fazla revaç bulan ve en çok tatbik olunan bir kaçakçılık şeklidir.”

*gizlenmiş*’ addolunacağını, hatta hammadde ve mamul mevcutları defter kayıtlarına uygun olsa bile imalat randımanı *‘normal randıman nispeti’*nden düşükse ve bu durum *‘makbul bir sebep’* ile açıklanamıyorsa bu noksanlığın yine kaçığa sarfedilmiş addolunacağını ve tüm bu durumlarda iki kat zamlı vergi alınacağını bildirmekle yeni bir düzenlemedir. Öte yandan 51. maddede defterlere kaydedilmiş olmak şartıyla gelir idaresince belirlenen yerler dışında hammadde ve mamul bulundurmamak fiili için doğrudan adli para cezası öngörölmüş ve böylece kanundaki ikinci suç tipi yaratılmıştır.

Kanun koyucu stok ve envanterdeki eksikliklerin işaret ettiğı kaçakçılığı yalnız yaptırımlarla engellemeyi düşünmemiş, bu hususta sıkı bir denetim mekanizması oluşturmuştur. Buna göre işletmeye giren ve çıkan mallar düzenli olarak yetkili memurlarca kontrol edilecek hatta 35. maddeye göre *“Maliye vekâleti lüzum gördüğü sınaî müesseselerde kontrolün devamlı olarak yapılması için bu müesseselere memur ikame edebilecek”* ve işletmeler, bu memurlara uygun bir çalışma yeri göstermeye mecbur olacaktır. Bu yükümlölük ve 33. maddedeki memurların stok sayımı için gerekli araçları sağlama yükümlölüğü ile 34. maddedeki işletmelerin bina ve müstemilâtları ile bitişik binalar arasında kapı, pencere ve saire gibi irtibat vesaiti bulundurulması yasağına aykırı davranışların yaptırımı ise 47. maddede *‘işyerinin kapatılması’* olarak belirlenmiştir. Mahkemenin karar vereceğı bu yaptırımı cezadan çok güvenlik tedbiri olarak kabul etmek gerekse de oldukça ağır bir yaptırım olduğı göz önüne alındığında hem kanun koyucunun gerekçedeki isimlendirmeye *‘randıman kaçakçılığı’*nı önemli bir sorun olarak gördüğü hem de kaçakçılığın ortaya çıkmasını engelleme fiilini kaçakçılık fiilinden daha ağır bir ihlâl olarak telakki ettiğı ortaya çıkmaktadır.

Kanun tasarısında ayrıntılı olarak düzenlenen ve yaptırıma bağlanan fatura verme yükümlölüğü yanında kaçakçılığın önlenmesi amacı kapsamında bir de nakliyatlar için bugünkü sevk irsaliyesine benzer bir *‘yollama pusulası’* isimli bir belgeyle ilgili de düzenlemeler mevcut olmasına rağmen, bu belgeye ilişkin hükümler İktisat Encümenince tasarı metninden çıkarılmıştır.<sup>468</sup> Bugün VUK’da taşınan mallar için sevk irsaliyesi düzenleme yükümlölüğü bulunduğı ve sevk irsaliyesini sahte yahut muhteviyatı itibariyle yanıltıcı biçimde düzenlemenin vergi

<sup>468</sup> Kanun lâiyhasına dair İktisat Encümeni Mazbatası, bkz. ibid. s. 16.

kaçakçılığı suçu oluşturduğu düşünüldüğünde, o gün tasarıdan çıkarılan düzenlemeye daha sonra ihtiyaç duyulduğu söylenebilir.

### 3. Servet Vergileri

1926 reformu ile olağan servet vergilerine arazi ve bina vergileri dışında, veraset ve intikal vergisi de eklenmiştir. Kazanç ve tüketim vergileri kanunlarından kısa bir süre sonra kabul edilen 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda diğer kanunlarda olduğu gibi vergi memurlarına yönelik vergi mahremiyetini ihlâl suçuna yer verilmesi<sup>469</sup> yanında, diğerlerinden farklı olarak vergi kaçakçılığı için de hapis cezası uygulanacağı dolaylı yoldan belirtilmektedir. Şöyle ki, 45. maddeye<sup>470</sup> göre alacaklı tarafından olmayan bir borcun mevcut gösterilmesi veya bir borcun miktarının olduğundan yüksek gösterilmesi yahut mükellefçe maliyeye sahte evrak ibraz edilmesi halinde kasten '*ketmedilen*' (kaçırılan) vergi mükelleften iki kat olarak alınacağı gibi ayrıca failler yani mükellef yahut söz konusu alacaklılar hakkında ceza kanunu gereğince soruşturma yapılacaktır. Böylelikle kanun, gerek o gün yürürlükte olan 1858 Ceza Kanunu gerek bu kanun kabul edildiği vakit esasen meclisten geçmiş olan fakat ileriki bir tarihte yürürlüğe girecek olan 1926 Türk Ceza Kanunu gereği hapisle cezalandırılan dolandırıcılık ve özel evrakta sahtecilik suçlarına gönderme yapmıştır. Gelirden alınan vergilerin temel kanunu olan Kazanç Vergisi Kanunu ve harcamalardan alınan vergilerin temel kanunu olan Umumi İstihlak Vergisi Kanunu'nda mükelleflerin ya da kamu görevlisi olmayan vatandaşların fiilleri için hapis cezası öngörülmediği halde, servet vergisi olan veraset ve intikal vergisi ile ilgili olarak kaçakçılığın hapisle cezalandırılacağı anlamına gelen bir hükme yer verilmesi dikkate değer bir husustur.

Öte yandan bu düzenleme, günümüz vergi kaçakçılığının en sık görülen türü olan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilini açıkça düzenleyen, tesadüf ettiğimiz ilk düzenlemedir. Maddede sahte belgeyi 'düzenlemek'

<sup>469</sup> Md. 37: "İşbu kanun mucibince vergi tarhi ile mükellef; muvazzaf memurin hasbelvazife muttali olacakları esrarı başkalarına ifşa etmemekle mükelleftirler. Hilâfında hareketi sabit olanlar yüz liradan beş yüz liraya kadar cezayı naktî ile beraber bir haftadan üç aya kadar hapis ile mücazat olunur.

Muvazzaf memurların işbu cürmü tekerrür ettiği halde bir daha hizmeti Devlette istihdam olunmazlar."

<sup>470</sup> Md. 45: "Mevcut olmayan bir deyni mevcut gösteren yahut miktarı hakikisinden ziyade borç tasdik eden dayinler ve ciheti maliyeye bilerek sahte evrak ibraz edenler hakkında, kanunu ceza mucibince takibatı kanuniye icra edilmekle beraber mükelleflerin kasten **ketmettikleri** vergi iki kat olarak kendilerinden istifa olunur."

için ayrı bir hüküm konulmamış, yalnızca belgeyi idareye ‘ibraz etmek’ dolayısıyla ‘kullanmak’ yaptırma bağlanmıştır. Maddede yer alan ‘bilerek’ ifadesi, suçun ancak kasten işlenebileceği ve suçun oluşabilmesi için kişinin ibraz etme fiilini bilerek yerine getirmesi yanında ibraz ettiği belgenin sahte olduğunu da bilmesi gerektiği anlamına gelir.

Kanunda 45. maddeye atıf yapan 23. maddede<sup>471</sup> de kaçakçılık olarak adlandırılan fiillere yer verilmiştir ancak yapılan atfın amacı açık değildir. Madde, kendisi de aynı idari ceza miktarını tekrarladığı için idari ceza bakımından yapılan atıf gereksizdir. 45. maddedeki ceza kanununa yapılan atfa bir atıf yapılmış olma ihtimali ise hem 23. maddenin kaleme alınış biçimi, hem de atfa atıf yapılmasının anlamsızlığı göz önüne alındığında düşüktür. Bu bağlamda kanun, vergiye tabi olayı beyan etmemek (md.23) ile indirimin varlığı konusunda idareyi aldatmak yahut sahte belge kullanmak (md.45) davranışlarının her ikisini de kaçakçılık olarak adlandırmış ve aynı miktarda idari cezaya tabi tutmuş ise de yalnız ikincisinin suç teşkil edeceğini düşündürmektedir. Ayrıca 23. maddede ispat yönünden farklı bir hüküm getirilmiştir ve bu ispat şeklini ceza yargılaması bakımından geçerli kabul etmek olanağı yoktur. Şöyle ki, maddede intikal eden malların beyan edilmemesi halinde iki şahidin imzalı tutanağı ile 45. maddedeki gibi bir kat ceza verilebileceği belirtilmiştir. Bu ispat standardı, yalnız idari ceza bakımından uygulanabilir niteliktedir. Çünkü her ne kadar atıf yapılan 45. maddede yalnız idari ceza düzenlenmemiş, ayrıca ceza kanununa atıfla faillerin adli ceza sorumluluğunun da doğacağı belirtilmiş ise de ceza yargılamasında kaç tane olursa olsun tanık ifadesini buradaki gibi bir kesin kanuni delil olarak kabul etmek mümkün değildir. Bu bakımdan kanun yapma tekniğindeki acemilik kafa karışıklığına neden oluyor ise de kanun koyucunun adli cezayı beyanı gereken hususları beyanname dışı bırakanlar için değil, beyannamedeki beyanın gerçeğe aykırılığının fark edilmemesi için aldatıcı belge sunanlar için öngördüğü anlaşılmaktadır.

---

<sup>471</sup> Md. 23: “Mükellefin kendisine intikal eden nükt, emval ve eşya ve saireden bir kısmını beyannamesinde kasten göstermediği vergi idaresince lâakal iki şahit tarafından imzalı bir zabıt ile tebeyyün ettirildiği takdirde **mektumata** ait vergi kırk beşinci madde veçhile iki kat olarak tahakkuk ettirilir.”

Diğer yandan kanunda ispata ilişkin bir düzenleme daha yapılmıştır: 40. maddeye<sup>472</sup> göre, beyanname ya da diğer belgelerin “hileli” olduğu mahkemede vergi memurlarınca kanunen geçerli olan her türlü belgeyle ispatlanabilecektir. 23. maddede vergiye tabi unsurların yalnız beyannamede gösterilmemiş olmasından ‘mektumat’ olarak bahsedildiği ve hile unsuruna yer verilmediği için bu maddenin sadece 45. maddeyi ilgilendirdiği düşünülmelidir. Bununla birlikte ceza mahkemesinde vicdani delil sistemi geçerli olduğu ve hâkim her türlü delili serbestçe takdir edeceği için buradaki belgeyle ispat şartını ceza yargılaması için değil, 45. maddeye göre verilecek idari cezaya karşı yapılacak itirazı inceleyecek olan sulh mahkemesi nezdinde yapılacak yargılama için kabul etmek gerekir.<sup>473</sup>

45. maddede ‘sahte’ belgeden söz edilirken, 40. maddede ‘hileli’ beyanname yahut belgeden söz edilmesi, hileli belgenin sahte belgeden daha geniş bir kavram olduğunu, muhtemelen bugünkü anlamda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri de kapsadığını ve ekindeki belgenin hileli olmasının beyannameyi de hileli kılacağına kabul edildiğini düşündürmektedir. Ayrıca burada ‘hile’ kelimesinin kullanılmış olması, daha sonra ‘hileli vergi suçları’ olarak anılacak vergi kaçakçılığı suçlarının evriminde aldatmanın ayırıcı bir unsur olarak fiillerin tarifinde kullanılmaya başlanması açısından önemli bir noktaya işaret eder.

1931 yılında bugün emlak vergisinin konusunu oluşturan alanda da reforma gidilmiş ve eski emlak ve arazi vergilerinin yerine 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ve müsakkafat vergisinin yerine 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Bu kanunlarda vergi kaçakçılığı suçları yer almaz. Bizce bu durum, bu vergilerde beyan usûlü yerine tahrir usulünün geçerli olmasıyla alâkalıdır. Nitekim Bina Vergisi Kanunu’nda istisna olarak mükelleften bildirim beklendiği hususlarda yanlış yahut eksik beyan yaptırma bağlanmış, örneğin tahrir komisyonuna bilgi vermemek yahut kasten yanlış bilgi vermek suç olarak düzenlenmiştir.<sup>474</sup> Ancak bu fiil, mutlaka

<sup>472</sup> Md. 40: “Beyannameler ve merbutatının ve borç mevcudiyetini müeyyit tasdikname ve sair vesaikin hileli olduğunu memurini maliye kanunen muteber olan kâffei vesaikle mahkemede ispat edebilirler.”

<sup>473</sup> Kanuna göre idarenin tebliğ ettiği vergilere karşı temyiz komisyonuna (md. 22), “cezaen tayin olunan vergi zam”larına yani idari cezalara karşı ise sulh mahkemesine (md. 47) itiraz edilebilmektedir. Adli cezalar (örneğin; md. 37 ve 46’daki cezayı naktî ve hapis) ise ancak ceza mahkemesi kararıyla verilecek ve kendi kanun yollarına tabi olacaktır.

<sup>474</sup> Md. 16: “Bina vergisi vermekle mükellef olanlar ve kiracılar tahrir ve iratları tahmin edilecek binaları, on beşinci maddede yazılı komisyona gösterip gezdirmeye ve müsakkafatın ahvali umumiyesine ve ciheti istimaline ve kiralarının miktarına müteallik her türlü malûmatı komisyona vermeğe mecburdurlar.

kaçakçılık anlamına gelmez. Kanunun lafzında da yalnız 38. maddede bir çeşit kaçaktan bahsedilmiş ve umumî tahrirde unutulmuş yazılmamış olan binalar için bir beyan yükümlülüğü getirildikten sonra keyfiyetin haber verilmemesi ‘mektumiyet’ addedilerek zamlı vergi alınması öngörülmüştür.<sup>475</sup> Yaptırımı idari nitelikte olduğundan bu fiil de suç değildir. Arazi Vergisi Kanunu’nda da tahrir kayıtlarına geçmemiş araziler için ‘mektum’ sıfatı uygun görülmüş ise de, herhangi bir bildirim yükümlülüğü getirilmediğinden ilgili 14. maddede<sup>476</sup> yalnız noksan vergilerin tamamlanması gereği düzenlenmiş, herhangi bir zam yani yaptırım öngörülmemiştir. Her iki kanunda mükellefler için değil yalnız görevli komisyonların üyeleri için görevi ihmal fiillerden dolayı ‘ihmal ve terahi cürmünden dolayı takibat yapılacağı’ belirtilerek (sırasıyla 18. ve 17. maddeler) hapis tehdidinde yer verilmiştir.

1940 yılında vergi tekniği açısından dönemine göre oldukça gelişmiş bir kanun olan Muamele Vergisi Kanunu’nu çıkarabilen meclisin henüz iki sene sonra servet üzerinden bir defalığına alınacak olağanüstü bir vergi ihdas eden Varlık Vergisi Hakkında Kanun ile bu birikim ve kabiliyetini inkâr etmesi ise hayret vericidir. “İktisadi şartların darlığından doğan güçlükleri istismar ederek yüksek kazançlar elde ettikleri halde kazançları ile mütenasip derecede vergi vermiyenler”<sup>e477</sup> yönelik olduğu söylenerek çıkarılan bu kanun ile esasen kazançları mevcut kanunlarda belirlenmiş nispetler üzerinden vergilendirildiği halde her nasılsa ‘kazancıyla verdiği vergi mütenasip bulunmayan’ kişiler için bir vergi öngörülmüş ise de kanunda bu verginin nispeti dahi yer almamıştır (!). Kimden ne kadar vergi alınacağına oluşturulacak servet takdir komisyonları karar verecektir (md. 6-7). Vergiler kararların listeler halinde asılmasıyla tebliğ edilecek (md. 11), komisyon kararları nihai ve kesin olacak ve bunlara karşı dava açılmayacak (md. 11), listelerde

---

*İmtina edenlerden veya kasten yanlış malûmat verenlerden, sulh mahkemesi kararıyla yirmi beş liradan iki yüz liraya kadar hafif para cezası alınır.”*

<sup>475</sup> Md. 38: “Umumî tahrirde unutulmuş yazılmamış olan binaların vergisini tediye ile mükellef olanlar, keyfiyeti tahririn hitamile verginin alınmağa başladığı malî senenin nihayetine kadar, bir beyanname ile ihbar etmeğe mecburdurlar. Bu suretle haber vermedikleri takdirde, o mahalde bu kanunun tabikatında, **mektumiyetin** meydana çıkarıldığı tarihin müsadif olduğu tasdik müddeti hitamına kadar tahakkuk edecek vergi yüzde yirmi beş fazlasile alınır.

**Mektum** olarak tahakkuk ettirilen vergilerle zamları beş senede ve asıl vergiye ilâveten tahsil olunur.”  
<sup>476</sup> Md. 14: “Tahrir kayıtlarına geçmeyip **mektum** kalmış olan arazi için yalnız, **mektumiyetin** tahakkuk ettiği seneden evvelki beş sene için vergi aranabilir. Bu senelere ait vergiler de, **mektumiyetin** tahakkuk ettiği tarihte takdir edilecek kıymet üzerinden hesap edilir ve müteakip beş sene içinde bu senelere ait vergi miktarlarına ilâve edilerek müsavi taksitlerle tahsil olunur. ...”

<sup>477</sup> 4 sıra no.lu Varlık vergisi kanunu lâyihası ve Muvakkat Encümen mazbatası (1/877), s. 1. Ekinde yer aldığı tutanak dergisi için bkz. **TBMM Zabıt Ceridesi**, Cilt 28, Devre VI, İçtima 4, Üçüncü İnikad, 11.6.1942.

isimlerin karşısında münasip görülen vergiler on beş gün içinde ödenmezse cebri icra yoluyla ve zamla tahsil edilecek (md. 12), söz konusu vergiler bir ay içerisinde ödenmezse mükellefler borçlarını tamamen ödeyinceye kadar memleketin herhangi bir yerinde bedenî kabiliyetlerine göre çalıştırılacak (md. 12), bu on beş günlük ödeme süresi bitmeden dahi ihtiyati haciz uygulanabilecek (md. 12), şirketlerin borçları için de ortakların şahsi mallarına gidilebilecek ve hatta ortaklar çalıştırılabilecek (md. 13), ve yine bu haciz, çalıştırma, tahsil vs. gibi işlemlere karşı da hiçbir adli ya da idari dava açılmayacak (md. 13), teminat olarak mükelleflerin eşlerinin ve birlikte oturdukları aile üyelerinin malları dahi sattırılabilir (md. 14). Görüleceği üzere bu kanunda ceza içeren ya da kaçakçılıkla ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak neyin hangi oranda vergiye tabi olduğunun belli olmadığı ve dolayısıyla mükellefin beyanının aranmadığı hatta mükellef daha ne olduğunu anlamadan devletin mükellefin malvarlığına el attığı bir verginin kaçırılmasına da imkân yoktur.

#### **D. Ara Değerlendirme**

Vergi kaçakçılığı suçlarının tarihçesiyle ilgili olarak yaptığımız gözlemleri ve vardığımız bazı sonuçları şu şekilde özetleyebiliriz:

- (i) Devlet, Tanzimat'a kadar örfi vergi ve örfi ceza koyma konusunda çekingen davranmıştır. Bu dönemde vergisini vermeyene hapis yahut bedeni bir ceza verilmek şöyle dursun, verginin zamlı tahsil edilmesi bile nadiren görülmektedir. Bunun çeşitli sebepleri olabilir:

- a. Dış ticarete başından beri Avrupalı tüccara kapitülasyonlar tanınmıştır. Ticaret serbestisi ve mutedil ithalat vergileri, kaçakçılığı imkânsız ve gereksiz kılmaktadır. Bu nedenle Avrupa tarihindeki katı harici ve dahili gümrük uygulamalarına bağlı sert kaçakçılık cezaları Türkiye'de görülmemiştir.
- b. Dönem dönem ihracat yasakları konduğu halde bununla mücadele münferit emirlerle yapılmış, genel kanunname tedvini yoluna gidilmemiştir.
- c. Kapitülasyonların suistimal edilmesi Tanzimat'ın arifesinde dayanılmaz bir hâl almış ancak bazı önleyici tedbirler alınmaya



çalışılmışsa da Avrupa devletleri karşısında siyasi gücü bulunmayan ve savaşlarda sürekli yenilen yönetim, mevcut halleriyle bile kabul edilemez olan kapitülasyonları iyice dayanılmaz bir hale sokan suistimallere engel olamamıştır.

**d.** Devletin asıl gelir kaynağı olan, reayadan alınan dolaysız zirai vergilerin uygulamasında da bu vergilerin tahsil biçimi nedeniyle kaçakçılık ortaya çıkması zordur. Ayrıca halihazırda sosyal yönden son derece dezavantajlı olan reayanın üzerindeki vergi yüküne ek olarak bir de ceza tehdidi yaratılmadığı düşünülebilir. İstisnai olarak bu vergiler hakkında da bazı vergi cezalarının uygulandığı görülmüştür.

**(ii)** Tanzimat döneminde yoğun bir kanunlaştırma hareketi yaşanırken kanunlara çeşitli vergi cezaları da eklenmiştir. Yerli saiklerle getirilen vergilerle ilgili vergi cezaları genelde vergiye zam şeklindedir. Mükellef için adli ceza düşünülmemiştir. Devlet mükelleften ziyade vergi memurlarının suiistimallerini cezalandırmaya önem vermiştir. Bu bir anlamda devletin toplumda asıl vergi yükünü çeken ve yüzyıllarca vergi görevlilerinin bilhassa mültezimlerin suiistimallerine maruz kalan dar gelirli kırsal nüfusla barışma çabasıdır. Bu yaklaşım, Cumhuriyet'in ilk dönem kanunlarında dahi muhafaza edilmiştir. Vergi mahremiyetini ihlâl eden yahut mükellefin özel işlerini yapan vergi memurları hapisle cezalandırılırken, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareketleri uzun süre yalnız vergi zamları ve bazen adli para cezası ile cezalandırılmıştır. İstisnai düzenlemeler bir tarafa bırakılacak olursa, 1951 tarihinde VUK'a eklenen hileli vergi suçları düzenlemesine kadar mükellefler ciddi bir hapis cezası tehdidi altında bulunmamıştır.

**(iii)** Türkiye'de kaçakçılık kavramını ve terminolojisini yaratan, Tütün Rejisi mevzuatı olmuştur. Halen geçerli kaçakçılıkla mücadele mevzuatının atası olan ancak yapıldığı dönemde aslında bir şirketin gelirlerini güvence altına almak için oluşturulan bu mevzuat ile kaçakçılık, Avrupa kanunlarında olduğu gibi ayrı bir suç grubu olarak tanımlanmış ve sert şekilde cezalandırılmıştır. Tanzimat ve Cumhuriyet yöneticilerinin kanunlaştırmayı halkın sosyal durumunu düzeltme yönünde kullanmaya yönelik genel

eğiliminden farklı olarak bu mevzuatın şiddetinden en çok etkilenen bütün çiftçisi olmuştur.

- (iv) Yerli saiklerle yapılan vergi kanunlarında ise Tanzimat'tan beri ceza hükümleri hafiftir. Cumhuriyet'in ilk yıllarında da devam eden bu geleneksel tutum, uzun süredir hatalı değerlendirmelere neden olmaktadır. Türk toplumunun ve mükelleflerin demografik yapısı çoktan değişmiş ve çeşitlenmiştir. Bugün, vergi kaçakçılığıyla mücadele edilmemesi, kazançlarının vergisi çoğu defa stopaj yoluyla kaynağında kesilen ve her alışverişinde kendilerinden çeşitli dolaylı vergiler tahsil edilen; bir başka deyişle vergi kaçırmaları söz konusu olmayan dar ve orta gelirli geniş halk kitlelerinin aleyhinedir. VUK'ta değişiklik yapan kanunların TBMM Genel Kurul'unda görüşmeleri sırasında bu durumun çoğu defa farkında olunmadığı anlaşılmaktadır. Nitekim, başka ülkelerde siyasetçilerin popülist söylemlerinde vergi kaçakçılığıyla mücadele sözü önemli bir yer tutarken, Türkiye'de tuhaf şekilde vergi cezalarının ağırlığı üzerinden popülist konuşmalar yapılabilmektedir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ USUL KANUNU'NDA DÜZENLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

#### I. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Mevzuattaki Yeri

Türkiye'nin bugün dahi bir genel idari usul yasası, yani idari işlemlerin ne şekilde tesis edileceği, kaldırılacağı, muhatapların bu işlemlere karşı hangi idari yollara başvurabileceği gibi hususları bütün kamu kurumları bakımından geçerli olacak surette ve tutarlı bir şekilde düzenleyen bir temel yasası yoktur. Ancak kamu alacaklarının toplanması hususunda devlet öteden beri bu alanın boş kalmasına izin vermemiş ve kapsamlı özel idari usul yasalarıyla bu boşluğu doldurma yoluna gitmiştir:

- (i) Kesinleşmiş kamu alacaklarının tahsili konusunda birbirinin yerine geçecek surette 1879 tarihli Tahsil-i Emvâl-i Miriyye Nizamnamesi,<sup>478</sup> 1886,<sup>479</sup> 1894<sup>480</sup> ve 1902<sup>481</sup> tarihli Tahsil-i Emvâl Nizamnameleri ve 1909 tarihli Tahsil-i Emvâl Kanunu<sup>482</sup> çıkarılmış, nihayet sonuncusunun yerini almak üzere 1953 yılında hâlen yürürlükte olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun<sup>483</sup> kabul edilmiştir.
- (ii) Kendine ait ayrı bir teşkilata ve ayrı bir mevzuata sahip olarak, dâhilde alınan vergilerden daha erken bir dönemde gelişim gösteren gümrük alanında ise daha dar kapsamlı birçok nizamname sonrasında 1891 tarihli Gümrük Nizamname-i Umumisi<sup>484</sup> ve bazı maddeleri 1999'a kadar

<sup>478</sup> Bkz. **Düstur**, I. Tertip, IV. Cilt, İstanbul: Mahmut Bey Matbaası, 1879, s. 382.

<sup>479</sup> Bkz. **Düstur**, I. Tertip, V. Cilt, Ankara: Başvekâlet Matbaası, 1937, s. 644.

<sup>480</sup> Bkz. **Düstur**, I. Tertip, VI. Cilt, Ankara: Devlet Matbaası, 1939, s. 1461.

<sup>481</sup> Bkz. **Düstur**, I. Tertip, VII. Cilt, Ankara: Başvekâlet Devlet Matbaası, 1941, s. 831.

<sup>482</sup> Bkz. **Düstur**, II. Tertip, I. Cilt, İstanbul: Matbaa-i Osmaniye, 1913, s. 624.

<sup>483</sup> Bkz. 28.07.1953 tarihli Resmi Gazete.

<sup>484</sup> Bkz. **Düstur**, I. Tertip, VI. Cilt, Ankara: Devlet Matbaası, 1939, s. 1110.

yürürlükte kalan 1918 tarihli Gümrük Kanunu<sup>485</sup> çıkarılmıştır. Sonraki dönemde bu kanunun yerini önce 1949 tarihli ve 5383 sayılı Gümrük Kanunu,<sup>486</sup> arkasından 1972 tarihli ve 1675 sayılı Gümrük Kanunu<sup>487</sup> ve nihayet halen yürürlükte olan 1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu<sup>488</sup> almıştır.

Buna rağmen, dâhilde alınan vergilerin ne surette tarh ve tahakkuk ettirileceği konusu her bir verginin kendi kanununda düzenlenegelmiş, vergilendirme sürecinin henüz kamu alacağının kesinleşmediği dönemine ilişkin bir özel idari usul yasası uzun süre çıkarılamamıştır. Türkiye 50’li yıllara girerken yukarıda bahsettiğimiz aynı alandaki diğer idari usul yasaları olan Gümrük Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’u yenileme çalışmalarına başlamış ve bunların yanı sıra 1949 yılında ilk vergi usul yasası<sup>489</sup> olan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nu<sup>490</sup> kabul etmiştir.

Cumhuriyet’in ilk yıllarında birbiri ardına kısa ömürlü vergi kanunları yapılması ve yapılan kanunların yekdiğerinde benimsenen ilke ve yöntemler ile kullanılan dil açısından tutarsızlıklar barındırması bir vergi usul yasasının eksikliğini göstermekteydi. Türk anayasal düzeninin normlar hiyerarşisinde olağan kanunların üzerinde bir nitelikli kanun türü, bazı ülkelerdeki adıyla “organik kanun”, bulunmuyor ise de genel kanun-özel kanun ilişkisi çerçevesinde böyle bir kanunun uygulamayı toparlayacağı açıktı. Nitekim 1949 tarihli ilk vergi usul yasasından bu yana vergi kanunları daha uzun ömürlü olmuş; örneğin, aynı sene kabul edilen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.

İlk Vergi Usul Kanunu’nun yapılışında Almanya’dan etkilenildiği hatta kanunun Almanya’dan iktibas edildiği yönünde bir söylenti varsa da bu doğru değildir: Aslında Almanların Türk vergi hukuku ve politikalarına iki dalga halinde doğrudan etkisi olmuştur. Bunlardan ilki I. Dünya Savaşı yıllarında Darülfünun’da görevlendirilen Alman müderrisler eliyle gerçekleşmiştir. 1915’te hukuk fakültesine

<sup>485</sup> Bkz. **Düştur**, II. Tertip, X. Cilt, İstanbul: Evkaf Matbaası, 1928, s. 459.

<sup>486</sup> Bkz. 11.05.1949 tarihli Resmi Gazete.

<sup>487</sup> Bkz. 01.08.1972 tarihli Resmi Gazete.

<sup>488</sup> Bkz. 04.11.1999 tarihli Resmi Gazete.

<sup>489</sup> Çok dar kapsamlı olmakla birlikte 1939 tarihli ve 3692 sayılı “*Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun*”u da daha erken tarihli öncü bir vergi usul yasası olarak zikretmek isteriz.

<sup>490</sup> Bkz. 15.06.1949 tarihli Resmi Gazete.

atanan dört Alman müderristen biri iktisatçı (Friedrich Hoffman) ve biri maliyeci (Anton Fleck) idi ve görevlendirilmeleri İttihat ve Terakki hükümetinin Almanya'dan örnek aldığı “Milli İktisat” politikasıyla ilişkiliydi.<sup>491</sup> Bu müderrislerin Türk mali hukuku ve politikası üzerindeki kesin etkilerini ölçmek zordur ancak Türkiye'nin ilk defa korumacı gümrük politikalarına geçişi bu dönemde gerçekleşmiştir ve Reji mevzuatı bir tarafa konursa sırasıyla dolaylı ve dolaysız vergiler kaçakçılığını ilk kez ciddi olarak ele alan 1918 Gümrük Kanunu ile 1919 Harp Kazançları Vergisi Kanunu'nun ortaya çıkmasına neden olan zihniyet değişikliğinde bir rolleri bulursa gerektir.

Hukuk fakültesi bu dönemde adli bilimler ile siyasi ve iktisadi bilimler olmak üzere iki şubeye ayrılmış<sup>492</sup> ve iktisat ve maliye dersleri müfredata kalıcı olarak girmiştir.<sup>493</sup> Nitekim iktisat şubesi, 1933 Üniversite Reformu ile birlikte Türkiye'ye gelen ve hukuk fakültesinde görevlendirilen ikinci Alman akademisyen grubundan Neumark öncülüğünde ülkemizin ilk iktisat fakültesine dönüşmüştür. Yahudi kökenli yahut muhalif olduğu için Almanya'daki Nazi yönetimi tarafından görevinden uzaklaştırılmış yahut kaçmak durumunda kalmış bu akademisyen grubunda çok sayıda iktisatçı vardı ancak bunlar içinde en uzun süre Türkiye'de kalan, bir çok Türkçe yayın ve en önemlisi çalışma konumuz olan vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun da dahil olduğu 1949'daki büyük vergi reformuna büyük katkı vererek Türk vergi hukuku ve politikaları üzerinde kalıcı etki bırakanı Fritz Neumark olmuştur.

O yıllarda vergi, hukuktan ziyade iktisat ve maliyenin konusuydu; vergi hukuku, henüz hiçbir yerde disiplinleşmiş değildi. Neumark, 1937'deki bir konferansında hem “vergiler hukuku” diye “ilmî muhtariyeti gittikçe tanınan” bir alanın varlığından bahsediyor;<sup>494</sup> hem de o günkü yaygın ismiyle “maliye ilmi” ve mukayeseli hukuk arasındaki iş birliğini teşvik ediyordu.<sup>495</sup> Ona göre bu iş birliğinin

<sup>491</sup> Emre Dölen, **İstanbul Darülfünunu'nda Alman Müderrisler**, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013, s. 264.

<sup>492</sup> Ibid. s. 265.

<sup>493</sup> Ibid. s. 290.

<sup>494</sup> Fritz Neumark, **Mukayeseli Hukukun Maliye İlminde Önemi**, çev. Orhan Aarsal, İstanbul: Arkadaş Basımevi, 1937, s. 6. Neumark, malî yönü daha ağır basan daha eski bir karşılaştırmalı çalışmasında da “vergi hukuku” tabirini kullanmıştır. Bkz. Fritz Neumark, **Malî Tekliflerin Arsiulusal Mukayese ve İstatistikleri**, çev. Refii Şükrü, Ankara: Aydınlık Basımevi, 1935, s. 20.

<sup>495</sup> Neumark, **Mukayeseli Hukukun Maliye İlminde Önemi**, s. 37.

en sıkı ve verimli olduğu alan “uluslararası çift vergi meselesi”dir.<sup>496</sup> Kendisinin mukayeseli hukuk ve maliyeye verdiği önemden anlaşılacağı üzere, Türkiye’ye olduğu gibi Alman hukuk ve politikalarını benimsetmeye çalışmak gibi bir çabası olmamış, nitekim yapılışına katkı verdiği kanunlar Almanya’dan iktibas edilmemiştir.<sup>497</sup> Sonradan yazdıklarında üyesi olduğu komisyonun yıllarca çalıştıktan sonra “Almanya tipi bir vergi düzeni” önerdiğini ifade etse de<sup>498</sup> aslında reform döneminde yazdıklarında başka kanunlardan doğal olarak ilham alınmışsa da “kopya” etmediklerini, kanunların “milli hususiyetlere intibak ettirilmiş” “tamamen orijinal” kanunlar olduğunu ve bu yönüyle daha önce iktibas yoluyla alınan medeni kanun, ticaret kanunu ve ceza kanunundan esaslı bir surette ayrıldığını belirtmiştir.<sup>499</sup> Neumark, “Vergi Usulü Kanunu” isimli yazısında<sup>500</sup> da münhasıran “vergi usulü kanunu tasarısı”nı tanıtmış ancak yine bir iktibastan bahsetmemiştir. Bu yazıda bir “vergi ceza hukuku”ndan bahsetmesi ise dikkate değerdir.

Neumark’ın kendi ifadesiyle Türkiye’de kendine bulduğu “müttefik”<sup>501</sup> olan maliyeci Alaybek ile birlikte henüz ayrı bir disiplin olamamış “vergi hukuku” yanında bir de “vergi ceza hukuku” yaratmak gibi son derece cesur bir işe kalkışmaları<sup>502</sup> hayret vericidir. İlk VUK gerekçesine göre, “*Vergi cezası «Türk Ceza Kanunundaki» ceza mefhumundan farklı olduğu gibi, vergi suçu da aynı kanundaki*

<sup>496</sup> Ibid. s. 22.

<sup>497</sup> Vergi Usul Kanunu’nun Alman kanunundan alındığı şeklinde yaygın bir söylence vardır. Bu herhalde reformun mimarlarından Neumark’ın Alman olması ve Ali Alaybek’in de bir süre Almanya’da eğitim almış olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak Almanların o tarihte yürürlükte olan vergi usul yasaları olan 1919 tarihli Genel Vergi Yasası (*alm. Reichsabgabenordnung*) ve 1934 tarihli Vergi İntibak Yasası (*alm. Steueranpassungsgesetz*) incelendiğinde VUK ile aralarında değil aynıyet, benzerlik dahi tespit etmek zordur. Nitekim, Ali Alaybek’in Batı vergi sistemlerindeki gelişmeleri mukayeseli olarak incelediği ve Türkiye’deki vergi reformlarının da kısa bir özetini yaptığı eserinde, I. Dünya Savaşı’ndan sonraki Alman vergi sistemi, “*teori, vergi hukuku ve tatbikat yönleriyle, Batının en ileri mali nizamı*” olarak tanıtılmışsa da çevirisinin yapılması şöyle dursun örnek alınan bir Alman kanunundan bahsedilmiyor. Bkz. Ali Alaybek, **Batı Vergi Politikasında Yeni Eğilim ve Akımlar**, İstanbul, 1965, s. 3.

<sup>498</sup> Fritz Neumark, **Boğaziçine Sığınanlar**, çev. Şefik Alp Bahadır, İstanbul: Kopernik, 2017, s. 254.

<sup>499</sup> Fritz Neumark, “Reform Projesine Göre Gelirin Vergilendirilmesi”, **Akşam**, 12 Eylül 1945.

<sup>500</sup> Fritz Neumark, “Vergi Usulü Kanunu”, **Akşam**, 15 Eylül 1945.

<sup>501</sup> Fritz Neumark, **Boğaziçine Sığınanlar**, s. 254.

<sup>502</sup> VUK’un gerekçesinde bu niyet açıkça belirtilmiştir: “*Memleketimizde muayyen prensiplere dayanan bir «vergi ceza hukuku» kurulmakla, sadece bu çok mühim dâva sistem bakımından halledilmekle kalmıyacak, aynı zamanda vergi kanunlarımızdan vergi ceza hukuku ile ilgili muhtelif hükümler çıkarılmakla, bu kanunlarımızın metin bakımından açıklığı ve sadeliği de sağlanmış olacaktır. ...Bugünün vergileri ve bunların tatbikatı nasıl ki yeni bir hukuk kolu olarak «Vergi hukukunu» doğurmuş ise, yine aynı sebeplerle, bu hukuk kolu içinde, kendi nazariyeleri ve kendine has prensipleri ola[n] «Vergi ceza hukuku» da meydana gelmektedir.*” Bkz. Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon raporu (1/174), s. 14-15. Ekinde yer aldığı tutanak dergisi için bkz. **TBMM Tutanak Dergisi**, Cilt 19, Dönem VIII, Toplantı 3, Sekseninci Birleşim, 4.5.1949.

*suç anlamından farklıdır.”*<sup>503</sup> Muhtemelen bu yüzden kanun “vergi ceza hukuku” yaratma işinde yalnız “*muhtelif vergi kanunlarına insicamsız bir surette dağılmış bulunan*”<sup>504</sup> vergi cezalarını toplamakla kalmamış, o tarihte yürürlükte bulunan 1926 TCK’nın genel hükümlerinden farklı çok sayıda ceza genel hükmüne yer vermiştir. Kanunun yapım çalışmalarında ceza hukukçusu şöyle dursun, hiç hukukçu çalışmadığını, üstelik VUK’un geri kalanı gibi vergi ceza hukukuna ilişkin bu kitabının da yaygın kanaatin aksine Almanya’dan iktibas edilmiş olmayıp özgün bir kanun olduğu göz önüne alınırsa yapılan işin ne derece iddialı olduğu görülür.

Gerek 1949 tarihli ilk vergi usul kanunu, gerek bunun yerini alan ve halen yürürlükte olan 1961 tarihli vergi usul kanununun birer idari usul yasaları olmalarının yanında bir diğer özellikleri de aynı zamanda birer özel ceza yasası olmalarıdır. Gerçekten bu kanunlar, her vergi türünün kendi kanununda düzenlenen ceza bahsini de kendi bünyelerinde toplamış ve hem adli hem idari vergi cezaları yönünden mevzuatta bir birlik sağlamıştır. Kanun metinlerde idari cezanın herhangi bir idari işlem olmadığı göz önüne alınarak, idari ceza gerektiren fiillere ayrı bir bölüm ayrılmış; cezaların tabi olduğu usul, diğer vergilendirme işlemlerinden ayrı olarak düzenlenmiştir. Bunun yanında daha ağır kabul edilen bazı fiillerin ceza mahkemelerince yargılanması ve cezalandırılması uygun görülmüştür. Ancak her iki tür ceza bakımından da oldukça ayrıntılı genel esaslara yer verilmiş; birçok yönden ülkenin genel ceza sisteminden farklı bir yapı kurulmuştur.

Aşağıda önce Vergi Usul Kanunu’ndaki vergi kaçakçılığı düzenlemelerinin yıllar içinde geçirdiği değişiklikler üzerinde duracak daha sonra söz konusu suçların suç teorisi yöntemi çerçevesinde incelemesini yapacağız.

#### **A. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu (1949)**

İkinci Dünya Savaşı yıllarının geride kalmasıyla siyasi ve ekonomik hayat normalleşmeye başlamış ve muhtemelen bunun da etkisiyle 1949 yılında önemli bir vergi reformu yapılmıştır: 1949 yılı Haziran ayında ardı ardına **(i)** 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu,<sup>505</sup> **(ii)** 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>506</sup> ve **(iii)** 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>507</sup> kabul edilmiştir.<sup>508</sup>

<sup>503</sup> Ibid. s. 16.

<sup>504</sup> Ibid. s. 14.

<sup>505</sup> Bkz. 09.06.1949 tarihli Resmi Gazete.

1934 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu'nun yerini oldukça modern kanunlar olan Gelir Vergisi Kanunu<sup>509</sup> ile Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>510</sup> almıştır. Bu kanunlarda ceza hükümleri yer almaz. Kezâ, 1949 reformuna dâhil edilmeyen dolaylı vergiler için de 1956 yılında 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu<sup>511</sup> yapılacak ve o kanunda da ceza hükümleri yer almayacaktır. Çünkü yeni sistemde artık ister adli ister idari nitelikli olsun bütün vergi cezaları yeni kabul edilen Vergi Usul Kanunu'nda toplanmıştır.

Bu kanun beş kitaptan oluşur: (i) Vergilendirme, (ii) Mükellefin Ödevleri, (iii) Değerleme, (iv) Ceza hükümleri, (v) Vergi ihtilafları. Günümüz vergi hukukunun vergi sorumluluğu gibi birçok temel kavramı bu kanun ile mevzuatımıza dâhil olmuş; vergilendirmenin bugün dahi geçerli olan verginin doğumu, tarhı, tahakkuku, tebliği ve tahsili şeklindeki aşamaları gösterilmiş; beyana dayalı tarhiyat, asıl tarhiyat şekli olarak benimsenmiş ve bu şekilde tarh edilen vergilerin ihbarname tebliği yerine derhal mükellefe verilecek tahakkuk fişleriyle tahakkuk ettirilmesi yöntemi kabul edilerek vergilendirme işlemleri hızlandırılmış; yoklama, vergi incelemesi ve arama konuları günümüz düzenlemelerine benzer şekilde, vergi hatalarının düzeltilmesi ise daha ayrıntılı şekilde düzenlenmiş; mükellefin tutmaları gereken defterler ve düzenlemeleri gereken belgeler ayrıntılı olarak tarif edilmiş, bilhassa gerekçede de belirtildiği gibi bunların en önemlisi olan “fatura” konusunda bir disiplin getirilmiş; değerlendirme ve vergi uyumsuzlukları konularına birer müstakil kitap ayrılmıştır.

<sup>506</sup> Bkz. 10.06.1949 tarihli Resmi Gazete.

<sup>507</sup> Bkz. 15.06.1949 tarihli Resmi Gazete.

<sup>508</sup> Aynı ay kabul edilen kanunlardan biri de 5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanunu'dur ancak bu kanun uzun ömürlü olmamış ve 1955 yılında 6582 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır.

<sup>509</sup> GVK'da dar mükellefiyet kavramına yer verilerek Türkiye'de yerleşik olmayanların Türkiye'de elde ettikleri kazancın ne surette vergilendirileceği ayrıntılı olarak düzenlenmiş (md. 6), halen çağdaş vergi hukukunun üzerine çok konuşulan konularından olan sabit işyeri ve daimi temsilci kavramları tanımlanmış (md. 8), muafiyet ve istisnalar için kategoriler yaratılmış, gelir türleri ayrı bölümler halinde çok ayrıntılı biçimde düzenlenmiş ve özellikle ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilen ve edilmeyen ödemeler sayılmış (md. 41-42) ve belki de en önemlisi, verginin tarhında beyan esasının alanı genişletilmiş ve bazı gelirlerin tevkifat (stopaj) usulüyle vergilendirilmesi usulü getirilmiştir (md. 80). Bu haliyle kanun günümüz kanununa oldukça benzemektedir.

<sup>510</sup> KVK'da da dönemine göre ileri vergilendirme konuları ilk kez düzenlenmiş, bilhassa örtülü sermaye (md. 16) ve örtülü kazanç dağıtımı (md. 17) düzenlemeleri ilk kez mevzuata girmiştir. Kezâ günümüz kanununa benzer şekilde tasfiye, birleşme ve devir konuları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir (md. 30 vd.).

<sup>511</sup> Bkz. 23.07.1956 tarihli Resmi Gazete. Kanun başta Muamele Vergisi Kanunu olmak üzere birçok dolaylı vergi düzenlemesini kendi bünyesinde toplamış; istihsal vergisine ait ilk kısmı KDV'nin uygulanmaya başladığı 1984 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. BSMV'ye ilişkin kısmı hâlen yürürlükte olan kanunun ilk halindeki nakliyat vergisi ve PTT hizmetleri vergisi sonradan ilga edilmiş bunların yerine özel iletişim vergisi ile şu an yine mülga olan şans oyunları vergisi getirilmiştir.



5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun bizim konumuz bakımından en önemli özelliği ise dördüncü kitabında yer alan kırk iki maddelik ceza hükümleri ile ülkede bir “vergi ceza hukuku”nun oluşmasına önayak olmasıdır. Nitekim, bu bahsi ayrıntılı olarak ele alan kanun gerekçesinden tasarıyı kaleme alanların böyle bir alan oluşturma amacının olduğu anlaşılmaktadır.<sup>512</sup> Gerekçede o tarihe kadar uygulanan ve çeşitli mahsurları bulunduğu söylenen<sup>513</sup> malî müeyyide karakterli vergi zamları (misil zammı ya da vergi tezyidi) yerine vergi cezaları sistemine geçildiği belirtilmektedir.<sup>514</sup> Bu bağlamda kanunun bu bölümünde sadece kanuna aykırı fiiller ve yaptırımları gösterilmemiş, küçüklerin ve tüzel kişilerin sorumluluğu (md. 313, 314) içtima (md. 316, 317, 318, 322), tekerrür (md. 319), iştirak (md. 326, 327, 328), yanılma (hata) (md. 346), (etkin) pişmanlık (md. 348), mücbir sebep (md. 350) gibi ceza genel hükümlerine ait birçok konu özel olarak düzenlenmiştir. Kezâ, kanunda cezaların kesilmesi, ödenmesi ve kalkmasına ilişkin çeşitli usul hükümleri yer almaktadır (md. 341 vd.). Öyle ki genel hükümlere ilişkin bazı konular 1926 TCK'dan daha ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Mesela, TCK'da haksızlık hatası konusu “*Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz.*” kuralıyla geçiştirilirken (md. 44), VUK'ta haksızlık hatasının birçok görünümü düzenlenmiştir.<sup>515</sup> Böylece kanun diğer özel ceza yasalarından farklı olarak adeta ülkede ikinci bir ceza hukuku rejimi yaratmıştır.

<sup>512</sup> Bkz. Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon raporu (1/174), s. 14 vd. Ekinde yer aldığı tutanak dergisi için bkz. *supra*.

<sup>513</sup> Gerekçede yer alan örneklerden o tarihe kadar vergi kanunlarına aykırı davranışı nedeniyle vergisine zam yapılan mükellefin yalnız eksik ödediği vergiyi değil ilgili dönemdeki bütün vergisini zamlı ödemek durumunda bırakılabildiği anlaşılmaktadır. Bkz. Ibid. s.16, 87. Ancak bu sadece bazı vergi kanunlarının uygulaması için geçerli olmalıdır, çünkü yukarıda yer verdiğimiz bir çok kanunda “fazlaya ait vergi üzerinden” yahut “vergi noksanı üzerinden” benzeri ifadelerle zammın yalnız vergi farkına uygulanacağı açıkça belirtilmiştir.

<sup>514</sup> Gerekçede vergi zamlarının ceza değil vergi karakterini taşıdığını öne süren bir tez olduğu fakat tutarı kimi zaman verginin matrahını dahi geçen yani “*bütün matrahı alıp götürün, üstelik mükellefin mamelekine sirayet eden ve bazı ahvalde mükellefi bunun dahi dışında borçlu bırakan bir amme alacağının*” vergi olarak kabul edilemeyeceği gerekçesiyle misil zammı ve vergi tezyidi tabirleri yerine vergi cezası teriminin kullanıldığı belirtilmektedir. Bkz. Ibid. s. 15.

<sup>515</sup> Md. 346: “*Kaçakçılık mahiyetinde olmamak şartıyla aşağıda yazılı hallerde ceza kesilmez:*

1. Yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;
2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması;
3. İkinci sınıf tüccarlarla esnaftan bilgi seviyesi düşük olması sebebiyle kanun hükümlerini veya bunların uygulanmasını bilmeyenlerin yanılmış olmaları;
4. Müphem, yoruma mütehammil bulunan hususlarda mükelleflerin yanılmış olmaları.

*Yukarda 3 ve 4 numaralı fıkralarda yazılı hallerin Maliyece tesbit ve mükellefe yazı ile ihtarından sonra yapılması yanılma sayılmaz.”*

Kanunun cezalara ilişkin hükümleri zamanla değişikliğe uğradığı için bu düzenlemeleri ve yapılan değişikliklerin arkasındaki düşünceleri ayrı başlıklar altında ele alacağız:

### 1. Kanunun İlk Halindeki Düzenlemeler

5432 sayılı VUK'un ilk halinde “Vergi cezaları” başlıklı 312. maddede “kaçakçılık”, “kusur” veya “usulsüzlük” yapanların bu kanuna göre cezalandırılacağı belirtilmiş; böylelikle cezayı gerektiren fiiller üç gruba ayrılmıştır. Madde başlığı, hatalı olarak maddede sayılanların yasaklanan fiillerin değil de bunların yaptırımlarının çeşitleri olduğunu düşündürdüğü için eleştiriye açıktır ve günümüzde dahi sözgelimi ‘vergi ziyana neden olma kabahati’ yerine ‘vergi ziyai cezası’ tabirinin yeğlenmesine yol açmıştır. Oysa sorumluluğun kaynağı fiildir ve fiile değil yaptırıma yönelik bir dikkatin özellikle genel hükümlerin uygulamasında yanlışlığa düşmesi olasıdır. Nitekim, gerekçede bu sayılanlar, “vergi suçu”nun türleri olarak gösterilmiştir. Gerekçeye göre, vergi suçu ve vergi cezası, TCK’daki suç ve cezalardan farklıdır.<sup>516</sup> Kanunda ise “suç” tabiri yalnız adli ceza gerektiren fiiller için kullanılmış olup, ilgili dördüncü bölüm “*Ceza Kanununa göre cezalandırılacak suçlar*” başlığını taşımaktadır. Bu bağlamda gerekçede bahsi geçen vergi suçu, karşılığında idari ceza gerektirdiği üzere bugünkü anlamıyla vergi kabahatinden başka şey değildir.

Kanun tasarısında kaçakçılık, “*Kaçakçılık kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir.*” şeklinde genel olarak tanımlanmış (md. 320) ve çift defter tutmak ve sahte belge kullanmak gibi belirli fiiller “*vasıflı kaçakçılık*” olarak ayrıca düzenlenmişti (md. 321). Tasarıda kaçakçılığın cezası, verginin üç katı; vasıflı kaçakçılığın cezası, verginin beş katı tutarında para cezasıydı. Ancak tasarı kanunlaşırken, bu ayırım kaldırılmış, kaçakçılığın genel bir tanımına da yer verilmemiş, tasarıda vasıflı kaçakçılık olarak adlandırılan seçimlik fiiller doğrudan kaçakçılık olarak düzenlenmiştir. Bugün yürürlükte olan 359. maddenin ilk örneği olan söz konusu “*Kaçakçılığın Tarifi*” başlıklı 324. maddede<sup>517</sup> kaçakçılık sayılan fiiller bentler halinde gösterilmiştir. Maddede dikkati çekenler şunlardır:

<sup>516</sup> Vergi suçu için gerekçede şu tanım yapılmıştır: “*Vergi Kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icabettirecek şekilde yerine getirilmemesi vergi suçudur.*” Bkz. Ibid. s. 16.

<sup>517</sup> Kaçakçılığın tarifi

- (i) Fiiller –bugünkü anlamıyla- suç olarak düzenlenmemiştir. Bir başka deyişle bu fiilleri işleyenler ceza mahkemesinde yargılanmayacak ve adli ceza almayacaktır. Fiillerin yaptırımı, yalnız ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında idari para cezasıdır (md. 325).
- (ii) Faillik, mükellef ve vergi sorumlusuna özgülenmiştir. Vergi borcundan sorumlu olmayan üçüncü kişiler fail de olamayacaktır.
- (iii) Vergi ziyai, fiilin bir unsuru olarak gösterilmiştir.<sup>518</sup>
- (iv) Vergi kaçırma kastı, özel kast olarak unsurlar arasında yer almıştır.
- (v) İlk altı bentte yer alan fiiller, ifade değişikliklerini ihmal edecek olursak bugüne kadar mevzuatımızdaki yerini korumuştur ve halen kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır.
- (vi) Yedinci bentte bugün nedense kaçakçılık kapsamında düzenlenmemiş olan ancak aslında kaçakçılığın en temel görünümü olan açıktan (belgesiz-kayıtsız) satış yapma fiili düzenlenmiştir. Üstelik bu fiilin kaçakçılık sayılmasının bazı sakıncaları da düşünülmüş ve bilhassa küçük işletmelerin

Md. 324: “Mükellefin veya sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile aşağıdaki şekillerde vergi ziyasına sebebiyet vermesi kaçakçılıktır:

1. Çift defter kullanmak;
2. Sahte vesika tanzim etmek veya bilerek kullanmak;
3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını veya vesikaları tahrif etmek;
4. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan tasdikli defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;
5. Mevhum adlara hesap açmak ve her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;
6. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter ve vesikaları yok etmek veya gizlemek;
7. Bir takvim yılı içinde üçten fazla muameleye ait olmak ve bu muamelelerden dolayı gizlenen vergi matrahının miktarı 2500 lirayı ve bu suretle gizlenen matraha isabet eden vergi, ödenecek verginin %10 unu aşmak suretiyle satış bedeli, ücret, komisyon, faiz, iştirak hissesi, kira bedeli gibi hasılatı bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden hiç birinde veya beyannamede göstermemek (Hasılatın defter veya beyannameden birinde gösterilmiş olması halinde bu fıkra hükmü uygulanmaz. Defter tutmaya mecbur olmayanlar hakkında yalnız beyannamede gösterilmiş olup olmadığına bakılır);
8. Vergilendirme ile ilgili olaylar hakkında vergi idaresince yazı ile istenilen bilgiyi idareyi yanıltacak şekilde yalan veya eksik vermek (Sual ile cevabın yazılı olması veya mükellefin imzasını havi tutanakla tesbit edilmiş bulunması şarttır).”

<sup>518</sup> Aslında maddede sayılan fiillerin doğrudan vergi ziyasını ortaya çıkarması çoğu defa mümkün değildir. Sözgelimi, idareye yanıltıcı bilgi vermek tek başına vergi ziyasını ortaya çıkarmaz. Eğer söz konusu vergi, beyan üzerine tarh edilen bir vergi ise zaten vergi ziyai daha önce ortaya çıkmıştır. Böylesi bir durumda idare tahakkuktan sonra beyanın doğruluğunu kontrol etmek istemektedir ve idarenin bilgi isteme yazısına karşı verilen yalan beyan da yalnız bunun ortaya çıkmasını engellemeye yöneliktir. Verginin tarhının ilk defa olmak üzere idarece yapıldığı durumda ise vergi ziyai, yanıltıcı beyana göre idarenin eksik tahakkuk yapması ile ortaya çıkacaktır. Bu durumda da fiil ile neticenin arasına –beyanın doğruluğunu kontrol etme yükümlülüğü de bulunan- idarenin eylemi girmektedir. Dolayısıyla vergi ziyasının fiilin bir unsuru olmak yerine, objektif cezalandırma şartı olarak düzenlenmesi daha sağlıklı idi.

ihmalleri kapsama almamak adına fiilin cezalandırılması için hem matrah hem vergi yönünden asgari sınır konmuş, hem de bir yıl içerisinde kayıt ya da beyan dışı bırakılan en az üç işlem bulunması aranmıştır. Hatta, beyanı gereken işlem beyan edilmemiş olsa bile deftere kayıt edilmişse; fiil, kaçakçılık sayılmayacaktır.

(vii) Sekizinci bentte yine bugün kaçakçılık kapsamında yer almayan ancak bizce suç olarak düzenlenmesi gereken, vergi idaresinin bilgi isteme yazılarına yanıltıcı cevap vermek fiili kaçakçılık sayılmıştır.

(viii) Kaçakçılık halinde vergi cezası ancak Takdir Komisyonu kararı ile kesilebilecektir (md. 342/2).

Bizce 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 1950 yılında yürürlüğe giren bu 324. maddesi, günümüzde yürürlükte olan ve büyük ölçüde 2008 yılında son şeklini alan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinden hemen her bakımdan daha iyi bir düzenlemedir: Fiil tanımları çok daha vecizdir ve kanun tekniği açısından mevcut kanundaki acemilikler yoktur. Ayrıca esas yönden bizce mutlaka kaçakçılık ya da vergi dolandırıcılığı sayılması gereken iki fiil, yani açıktan satış yapmak ve vergi idaresine yalan beyanda bulunmak fiilleri unutulmamıştır. Bununla birlikte bizce çok ağır fiiller olan maddede sayılan tüm fiillerin, yalnız idari birer ihlâl olmanın ötesinde suç olarak düzenlenmesi ve vergi ziyaının da bu suçların bir unsuru olmaması gerekirdi.

Kanunda kaçakçılık bakımından iştirak bahsi özel olarak düzenlenmiştir. Kaçakçılığa iştirak başlıklı 326. maddede müşterek faillerin her birinin ayrı ayrı cezalandırılacağı, kaçakçılığa teşvik başlıklı 327. maddede kaçakçılığa azmettirenlerin de fiilin tamamlanması şartıyla fail gibi fiilin tam cezası ile cezalandırılacağı ve kaçakçılığa yardım başlıklı 328. maddede “ayrı bir menfaat gözetmemek suretiyle” fiilin işlenmesini kolaylaştıranların fiilin dörtte bir cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. “*Ayrı bir menfaat gözetmeyen*” şerike indirimli ceza öngören 328. madde, suç ortağına “*suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde*” ceza indirimi öngören bugünkü VUK'un 360. maddesinin ilk nüvesidir.

Madde Meclis'te görüşülürken böyle kaçakçılıkta ayrı bir menfaat gözetmeyen kişiye misal olarak müessesenin muhasebecisi gösterilmiştir.<sup>519</sup>

Kanunda kaçakçılıktan sonra yer verilen vergi kabahati (ya da gerekçedeki tabirle vergi suçu) türü, “kusur”dur. Öncelikle, manevi unsura ait bir terim olması gereken “kusur”un bir fiil türü olarak kullanılması isabetli olmamıştır. 5432 sayılı VUK, kanun tasarısı halindeyken “kusur”, “*Kusur, ihmal yüzünden vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.*” şeklinde tanımlandığı halde bu tanım kanunda “*Kusur, kaçakçılık sayılan haller dışında herhangi bir suretle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.*” biçimine dönüşmüştür (md. 329). Bir başka deyişle, kusur kabahati, tasarıda vergi ziyasına neden olma kabahatinin taksirli hali olarak düşünülmüş iken kanunda ister kasten ister taksirle işlenmiş olsun kaçakçılık haricindeki bütün vergi ziyasına neden olma hallerinin ismi haline gelmiştir. Belirtelim ki, bir kavram olarak vergi ziyasının tanımı kanunda ayrıca yapılmış ise de (md. 321) 1998’e kadar “vergi ziyayı cezası” şeklinde bir kabahatin yahut yaptırımın adı olarak kullanılmamıştır. Kusurun cezası, ziyaa uğrayan verginin yarısıdır (md. 330).

Usulsüzlük ise kanuna göre “*vergi ziyasına sebebiyet verilmeksizin vergi kanunlarına aykırı harekette bulunulmasıdır*” (md. 332).<sup>520</sup> Kanunda usulsüzlük dört derece olarak düzenlenmiş, her bir derecede çeşitli seçimlik hareketlere yer verilmiş ancak derecelerin yaptırımları, günümüz kanununda olduğu gibi kötü bir kanun yapma tekniği ile madde metninde değil kanuna ekli cetvelde gösterilmiştir (md. 333).<sup>521</sup> Kanunda ayrıca yalnızca veraset ve intikal vergisi, hayvanlar vergisi, damga vergisi gibi belli vergi türlerini ilgilendiren “özel usulsüzlük cezaları”na da yer verilmiştir (md. 334 vd.). Görüleceği üzere halen yürürlükte olan kanunda yer alan “özel usulsüzlük cezaları”, böyle belli vergi türlerine özgü olmadıkları ve mahiyet itibarıyla diğer usulsüzlük kabahatlerinden farkları bulunmadığı halde hatalı olarak geçmişten kalan bu ismi taşımaktadırlar.

<sup>519</sup> **TBMM Tutanak Dergisi**, Dönem: 8, Cilt: 19, Toplantı: 8, Seksen dördüncü Birleşim, 11.5.1949, s. 353.

<sup>520</sup> Tasarıdaki tanım biraz daha değişik idi: “*Usulsüzlük, vergi ziyayı olmaksızın vergi kanunlarında yazılı şekle ve merasime mütaallik hükümlere riayetsizliktir.*” Bu tanım –vergi ziyasının bulunmaması şartı hariç- bugünkü usulsüzlük tanımına (VUK md. 351) benzemektedir: “*Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*” Bugün usulsüzlük teşkil eden fiil, vergi ziyasına da neden olmuşsa VUK md. 336 gereği cezaların ağır olanı kesilmektedir.

<sup>521</sup> Aslında tasarıda usulsüzlük yalnız usulsüzlük ve ağır usulsüzlük olarak ikiye ayrılmış ve cezalar madde metninde gösterilmişti. İlaven, maktu cezalar yerine özsermaye ve işyeri kirasına nispetle belirlenen cezalar öngörülmüştü.

Kanunun 4. bölümünde “*Ceza Kanununa göre cezalandırılacak suçlar*” düzenlenmiştir. Eski kanunlarda yer alan ve halen mevzuatımızda bulunan vergi mahremiyetini ihlâl (md. 339) ile mükelleflerin özel işlerini yapma (md. 340) suçları, bu kanunda da yer almıştır. Ancak bunlar mükelleflerin değil vergi memurlarının fail olabilecekleri suçlardır. Mükellefler yönünden yalnız defter, belge ve bilgi vermekten çekinme ile vergi incelemesi sırasında ödevlerini yerine getirmeme suç olarak düzenlenmiş ve memurların aksine mükellefler için hapis cezası öngörülmemiştir.<sup>522</sup> İlginç şekilde, mükellefin yalnız “üçüncü şahısların vergileriyle” ilgili olarak bilgi vermekten çekinmesi suçtur. Mükellefin kendi vergileriyle ilgili bilgi vermekten çekinmesi ise kabahat dahi değildir. Hatta mükellef kendi vergileriyle ilgili bilgi isteme yazısına karşı yalan beyanda bulunduğu bile sadece idari para cezası ile cezalandırılmaktadır (md. 324/7). Buna karşılık, mükellef vergi incelemesi sırasında 241. maddedeki<sup>523</sup> ödevlerini yerine getirmemişse, örneğin incelemeye yetkili memura işyerini gezdirmemişse, ceza mahkemesinde yargılanacaktır.<sup>524</sup>

Kanunun bazı konularda mevcut VUK’tan ileri olduğunu da belirtmek isteriz. Örneğin, mevcut kanuna göre vergi mahkemesi kararının mükellef aleyhine olması durumunda henüz bu karara karşı kanun yolları tüketilmeden vergi cezalarının ödenmesi gerekirken (md. 368), bu kanuna göre vergi cezalarının -olması gerektiği gibi- kesinleşmeden infazı mümkün değildir (md. 345).

<sup>522</sup> Md. 338: “1. Yetkili makam ve memurlar tarafından 138, 139 ve 140 ncı maddeler gereğince, üçüncü şahısların vergileriyle ilgili olarak istenilen defter ve vesikalari, çekinme sebebi olmaksızın, ibraz etmeyenlerden veya istenilen bilgileri vermiyenlerden;

2. 241 nci maddede yazılı mecburiyetlere, çekinme sebebi olmaksızın uymıyanlardan;

Hükmen 200 liraya kadar hafif para cezası alınır.

Ancak birinci fıkra gereğince istenilen bilgilerin verilmesi, (Defter ve vesika ibrazı hariç) bu bilgiyi verecek olan özel müesseseler için ayrıca gider ve külfet ihtiyarını gerektirdiği takdirde bu külfet ve giderin Maliyece deruhde edilmesi şarttır.”

<sup>523</sup> Md. 241: “Vergi inceleme ve kontrolleri ve tahrir sırasında, mükellefler aşağıda yazılı ödevleri yerine getirmeye mecburdurlar:

1. İncelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmî çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak;

2. İnceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek (Bu mecburiyet hem iş sahibine, hem de işletmede çalışan memurlara şâmilidir) ;

3. İncelemeye yetkili memurun, lüzumunda iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak;

4. Bina ve arazi tahrirlerinde iradî tahmin edilecek binayı ve kıymeti tahmin edilecek araziye Tahrir ve Tadilat komisyonlarına gösterip gezdirmek, bu gibi gayrimenkullerin genel ahvaline, kullanış tarzına ve kirada ise kira miktarına mütaallik her türlü malûmatı komisyonlara vermek (Bu fıkroda yazılı mecburiyetler kiracılara da şâmilidir).”

<sup>524</sup> Tasarıdaki düzenlemeler farklı idi. Bölüm başlığı “*Vergi tatbikatı ile ilgili suçlar*”dı ve ayrı maddelerde düzenlenen iki ayrı suç tipinde de tekerrür halinde hapis cezası öngörülmüştü. Bilgi vermekten çekinme bakımından da istenen bilginin üçüncü şahısların vergilerine ait olması unsurunu bulunmamaktaydı.

## 2. 5815 sayılı Kanun Değişiklikleri (1951)

5432 sayılı Kanun'un ceza hükümleri henüz iki sene içinde hükümetçe “*kıfayetsiz ve noksan*”<sup>525</sup> bulunmuş ve 5815 sayılı Kanun<sup>526</sup> ile kanunda kapsamlı bir değişiklik yapılmıştır. Kaçakçılık bahsine gelmeden önce vergi cezaları bakımından yapılan belli başlı değişiklikleri özetleyecek olursak; öncelikle tüzel kişilerin sorumluluğu ile ilgili 314. maddeye “*Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 ncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.*” fıkrası eklenmiş; böylece kanuni temsilcilerin vergiler yanında cezalardan da şahsi sorumluluğunun önü açılmıştır. Kanuni temsilci, özellikle büyük ölçekli işletmelerde, her zaman fiili bizzat işleyen olmadığı hatta fiile iştirak de etmemiş olabileceği için yapılan ve günümüze kadar gelen bu düzenleme cezaların şahsiliği ilkesi açısından tartışmaya açıktır. Bizce kanuni temsilcinin tüzel kişiye kesilen idari cezaların ödenmemesinden mali olarak sorumlu tutulması ile tüzel kişi bünyesinde işlenen fiiller nedeniyle doğrudan şahsi idari ceza sorumluluğuna gidilmesi ayrı şeylerdir ve özel hukuk alanına giren ilk durum kusur ilkesine aykırı değilse de ikincisi aykırıdır.

Değişiklik ile “yanılma” başlıklı 346. madde oldukça kısaltılmış; 3. ve 4. bentlerdeki “*İkinci sınıf tüccarlarla esnaftan bilgi seviyesi düşük olması sebebiyle kanun hükümlerini veya bunların uygulanmasını bilmiyenlerin yanılmış olmaları*” ile “*Müphem, yoruma mütehammil bulunan hususlarda mükelleflerin yanılmış olmaları*” durumları mazur görülür olmaktan çıkarılmıştır. Pişmanlık düzenlemesi (md.348) de kaldırılmıştır.

Ayrıca kanun değişikliği ile usulsüzlük yeniden tanımlanmış ve vergi ziyaından bahsedilmeksizin halen kanunda bulunan şu tanım verilmiştir: “*Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*” (md. 332). Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilecektir (md. 333). Usulsüzlük cezalarıyla ilgili

<sup>525</sup> Vergi Usul Kanununun bâzı maddeleri ile kanuna bağlı cetvelde değişiklik yapılmasına ve bu kanuna bâzı maddeler ve fıkralar eklenmesine dair kanun tasarısı ve Geçici Komisyon raporu (1/208), s. 2. Ekinde yer aldığı tutanak dergisi için bkz. **TBMM Tutanak Dergisi**, Cilt 9, Dönem IX, Toplantı 1, Doksan dokuzuncu Birleşim, 13.7.1951.

<sup>526</sup> Bkz. 24.07.1951 tarihli Resmi Gazete.

bölüme “*fatura cezası*” başlıklı bir ek madde eklenmiş<sup>527</sup> ve bazı belge alıp vermeme yahut deftere kaydı gerekenleri kaydetmeme fiilleri usulsüzlük olarak tanımlanmış ancak karşılığında hem diğer usulsüzlüklerden farklı olarak nispi ceza öngörülmüş hem de vergi ziyayı oluşsa bile bu fiilin kaçakçılık ve kusur fiilleriyle içtima ettirilmemesi emredilmiştir. Bu madde bütün vergi türlerini ilgilendirdiği cihetle “özel usulsüzlük cezası” olarak düzenlenmediği halde, yukarıda da bahsettiğimiz üzere benzer fiiller bugün hatalı olarak VUK md. 353’te özel usulsüzlük cezalarının arasına kaydırılmış durumdadır.

Asıl konumuz olan kaçakçılık bakımından ise, kaçakçılığın tarifi başlıklı 324. madde tamamen değiştirilmiş<sup>528</sup> ve kaçakçılık için kanun ilk hazırlandığında kanun tasarısında yer alan ancak meclis komisyonunca kanun metninden çıkarılan tanım, kanuna dâhil edilmiştir: “*Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyayına sebebiyet verilmesidir.*”<sup>529</sup> Bununla birlikte maddede açıkça sayılan bazı hareketler de kasıt aranmaksızın kaçakçılık sayılacaktır. Böylelikle kaçakçılığın taksirle hatta kusursuz olarak işlenebileceği durumlardan söz edilmiştir.<sup>530</sup> Burada sayılan hareketlerden “*beyannamede noksan bildirimde bulunulması*” fiilinin vergi

<sup>527</sup> Ek Madde 1: “221 nci maddedeki fatura vermek ve almak mecburiyetine 208 nci maddede yazılı süre içinde riayet etmeyenlerin her birine veya 224 ve 225 nci maddeler gereğince verilmesi icabeden müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu vermeyenlere veya 224 ncü maddede yazılı el defterini tutanlardan bu deftere kaydı gereken malları kaydetmeyen veya noksan kaydedenlere her fatura veya makbuz veya satın alınan mal için 20 liradan az olmamak şartıyla faturalanması veya makbuz veya el defterine yazılması gereken meblâğın % 3 ü nispetinde usulsüzlük cezası kesilir. Yukarıki fıkra yazılı usulsüzlükler neticesinde vergi ziyayı da husule geldiği takdirde bu ziyayı müstelzim olduğu kaçakçılık veya kusur cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 317 nci madde hükmü uygulanmaz.”

<sup>528</sup> Kaçakçılığın tarifi

Md. 324: “*Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyayına sebebiyet verilmesidir. Aşağıdaki şekillerden herhangi birisi ile vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halleri, kasıt aranmaksızın kaçakçılık sayılır:*

1. *Beyannamede noksan veya hakikata aykırı bildirimde bulunulması (verilen beyannamede hiç beyanda bulunulmaması veya 30 ncu maddenin 2 ve 3 ncü fıkralarındaki sebeplerle beyannamede bildirilen miktardan fazla re'sen takdir edilen matrah da noksan beyan hükmündedir);*
2. *Beyana dayanmakla beraber bildirmeleri beyanname ile yapılmıyan vergilendirmelerde, hiç beyanda bulunulmaması veya noksan veya hakikata aykırı beyanda bulunulması;*
3. *Vergilendirme dönemi geçtiği halde iş ve teşebbüsün veya beyan esasına dayanan vergilerde muafliktan mükellefiyete intikal hallerinin vergi dairesinin ıttılai haricinde bırakılması (kazançları götürü olarak tesbit edilen serbest meslek erbabı ile sabit iş yeri olan esnafta, vergilendirme dönemi yerine tarh zamanı nazara alınır);*
4. *Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe uymıyan şekilde tanzim edilmiş vesikadan faydalanılması.”*

<sup>529</sup> Öte yandan kusur tanımının değiştirilmemesi ve fiilin taksirli haline dönüştürülmemesi ilginçtir.

<sup>530</sup> Kanun gerekçesindeki ifadeler burada bir “kast karinesi” kabul edildiğini düşündürmektedir: “...objektif emare ve tezahürlerine göre vergi kaçırma iradesi ile müterafik olmadan işlenemeyecek mahiyet arzeden vergi ziyayı halleri tadat edilmiş ve bunlar kanun nazarında başka şart aranmaksızın kaçakçılık addedilmiştir.” Bkz. Ibid. s. 4.



ziyayı yaratan hemen her durumu kapsayacağı düşünüldüğünde kaçakçılığın kapsamının ne kadar genişlediği anlaşılabılır. Yalnız bu madde kapsamında düzenlenen fiillerin yani kaçakçılığın yaptırımını değiştirilmemiş olup, halen idaridir. Bir başka deyişle, kaçakçılık suç haline getirilmemiştir. Fakat o güne kadar kaçakçılık kapsamında olan fiiller, başlığı “*Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Suçlar ve Cezaları*” olarak değiştirilen bölüme eklenen bir ek maddeye taşınmış ve “*hileli vergi suçları*” adıyla, bu defa yaptırımını adli olarak, yani suç karakteri taşıyacak şekilde yeniden düzenlenmiştir.<sup>531</sup>

Yapılan düzenleme, kanun koyucunun yaklaşımında bir kırılmaya işaret eder: Daha iki sene önce “*mükellefi töhmet altında bırakacağı*” gerekçesiyle yalnız en ağır ihlallerin kasten işlenmesi için kullanılması gerektiği düşünülen “kaçakçılık” tabiri, artık daha basit fiillerin üstelik taksirli halleri için dahi kullanılır olmuş ve o tarihe

<sup>531</sup> Hileli vergi suçları

Ek Madde 2:

- “A)1. *Çift defter kullanmak (bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması, çift defter kullanmaktır;*
2. *Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;*
3. *Vesikaları tahrif etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika veya suretleri bilerek kullanmak;*
4. *Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak ve yahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;*
5. *Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfalarını yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;*
6. *Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yoketmek veya gizlemek (mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter veya vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.);*
7. *Bir vergilendirme dönemi içinde 5000 lirayı aşan satış bedeli veya 2500 lirayı aşan ücret, komisyon, faiz, iştirak hissesi, kira bedeli gibi hasılatı bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden hiç birinde veya beyannamede göstermemek (hasılatın bu defterlerden veya beyannameden birinde gösterilmiş olması halinde bu fıkra hükmü uygulanmaz. Defter tutmaya mecbur olmyanlar hakkında yalnız beyannamede gösterilmiş olup olmadığına bakılır.);*
- Hallerinden her hangi birisiyle (beyanname verilmiş olsun olmasın) verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya noksan tahakkuk ettirilmesine sebebiyet veren kimseler;*
- B) *Mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerden (kamu idare ve müesseseleri hariç) 138 nci madde mucibince istenilen bilgiyi, idareyi veya incelemeye yetkili olanları yanıltacak şekilde yalan veya eksik verenler veya tâyin edilen süre içinde vermeyenler (bu fıkra gereğince bilgi istenilirken yapılacak tebliğlerde, bilginin verilmesi için tâyin edilen süre ile süresinde cevap verilmediği veya yanıltıcı şekilde yalan veya eksik cevap verildiği takdirde haklarında kanunun cezai hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır);*
- C) (A) bendinin 1 - 7 nci fıkralarında yazılı hareketleri, verginin tahakkuku için kanunda belli edilen sürenin hülulünden önce tesbit edilenler (bu hareketlerin vergi ziyanını mucip olup olamayacağına bakılmaksızın);
- Hileli vergi suçu işlemiş olurlar.”*

kadar genelde vergi memurlarına yönelik olarak düzenlenen adli cezalar ve bilhassa hapis cezası, bu kadar kapsamlı şekilde ilk defa olmak üzere mükellefin fiilleri için öngörülmüştür. Kanun gerekçesinde nihâyet vergi kaçakçılığının evvelâ devlete karşı değil vergisini tam olarak ödeyen dürüst mükelleflere karşı işlenmiş bir fiil olduğunun ve devletin bunu gereği gibi cezalandırmaktan imtina edemeyeceğinin anlaşıldığı görülebilmektedir:

*“...(H)ileye başvurmak suretiyle vergi kaçırarak veya vergiden kaçınanların, yalnız Hazineyi değil aynı zamanda vergisini iyi niyetle ve doğru olarak ödeyen namuslu vatandaşları da zarara soktuğu ve gayrimeşru bir rekabet karşısında kendilerini müdafaa etmek zorunda kalan mükellefleri de doğru yoldan ayırarak vergilerini gizlemek imkânını aramaya sevk ve icbar eylediği bir hakikattir. O halde dürüst vatandaşları korumak, suçların vukuunu önleyecek tedbirleri alarak cemiyet ahlâkında rahneler açılıp büyümesine mâni olmak ve bir Devlet nizamı demek olan vergi nizamını bozmaktan çekinmeyenleri ibreti müessire teşkil edecek şekilde terhip eylemek zarureti aşikârdır.”<sup>532</sup>*

“Hileli vergi suçları” başlıklı Ek Madde 2’nin kapsamı, artık fiiller hapis cezası gerektirdiği halde, eski kaçakçılık maddesine göre genişletilmiştir:

- (i) Failin mükellef ya da vergi sorumlusu olması şartı kaldırılmış; yani suçlar özgü suç olarak düzenlenmemiştir.
- (ii) Vergi kaçırma kastı şartı kaldırılmış, özel kast aranmamıştır. Fiillerin genel kastla işlenmesi yeterli olacaktır.<sup>533</sup>

<sup>532</sup> Vergi Usul Kanununun bâzı maddeleri ile kanuna bağlı cetvelde değişiklik yapılmasına ve bu kanuna bâzı maddeler ve fıkralar eklenmesine dair kanun tasarısı ve Geçici Komisyon raporu (1/208), s.3. (Ekinde yer aldığı tutanak dergisi için bkz. *supra*) Kanun gerekçesinden ayrıca batılı ülkelerde bu tür fiillerin suç olarak düzenlenmesi ve ağır hapis cezaları ile cezalandırılmasından da etkilendiği anlaşılmaktadır.

<sup>533</sup> Kanun gerekçesindeki ifadeler kastın suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı şeklinde anlaşılabilecek nitelikte olsa da aslında değişiklik ile kaldırılan özel kast unsurudur: “Mevcut metinde kaçakçılık arasında sayılan diğer ahval ile daha ziyade hileli hareketlere tevessül suretiyle vergi kaçırılması halleri kavranmak istenmiş ise de çift defter tutmak, sahte vesikalar kullanmak gibi pek ağır tertiplere baş vurularak yapılmış olan bu mevsuf hareketlerin kaçakçılık vasfını ihraz etmesi ayrıca mânevi bir unsur olan vergi kaçırmak kasdının da mevcudiyetine bağlı tutulmuştur.

Hile ve tertiplerle Maliyeyi aldatarak vergiyi kaçırarak bu mükellefin redaeti ve kötü niyeti şüphe ve tereddüde mahal bırakmayacak bir vuzuhla meydanda iken bu hareketin kaçakçılık sayılabilmesi kasıt unsurunun da tesbitine vabeste kalmaktadır. O kasıt unsuru ki sübjektif mahiyeti itibariyle hemen ekseriya fiili işliyenin indiyetinde kalmaktadır. Bu haller, suça, kaçakçılık vasfının izafesini ve fiilin lâyük olduğu şekilde cezalandırılmasını engellemektedir.” Bkz. Ibid, s. 2.

- (iii) Vergi ziyana neden olma şartı “*verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya noksan tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verme*” şeklinde (a) bendinin son cümlesinde muhafaza edilmiştir. Hatta çift defter kullanma seçimlik hareketi yönünden “*vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda*” ifadesine yer verilerek, aynı şart netice unsuru dışında hareketin elverişliliği yönünden de tekrar edilmiştir. Ancak (b) bendindeki suç tipinde vergi ziyanının oluşması aranmamış, (c) bendindeki suç tipinde ise ceza sorumluluğu verginin tahakkukundan önceki yani henüz vergi ziyanının oluşamayacağı aşamaya teşmil edilmiştir.
- (iv) Sahte belge yanında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak da suç haline getirilmiştir.
- (v) Vergiye tabi işlemlerin kayıt yahut beyan dışı bırakılması ile ilgili olarak bir takvim yılında en az üç defa işlem olması ve gizlenen matraha isabet eden verginin ödenecek verginin %10’unu aşması şartları kaldırılmıştır. Bu şartın kaldırılmasıyla ilgili olarak kanun gerekçesinde bazı hakkaniyete aykırı uygulamalardan bahsedilmektedir: “*2600 liralık bir matrahı sene içindeki dört muamelede gizliyen bir mükellef kaçakçı sayıldığı halde tek bir muamele ile 100.000 liralık matrahı kaçırarak mükellef -kaçığa taallük eden muamele 3 defadan fazla olmadığı için- kaçakçı sayılmamaktadır.*”<sup>534</sup>

Ancak önemle ifade edelim ki, suçların adı “hileli vergi suçu” olarak belirlenmiş olmakla birlikte seçimlik hareketler içinde bir araç fiil olarak “hile” yahut “aldatma”dan bahsedilmemiştir. Yalnız bir seçimlik hareket doğrudan “muhasabe hilesi yapmak” şeklinde tanımlanmış ve bazı seçimlik hareketlerin unsurları gösterilirken de “yanıltıcı” sıfatına yer verilmiştir. Bunlar dışındaki fiiller aslında dolandırıcılığın birer görünümü değildir.

Maddenin kaleme alınış biçimi, kanun tekniği açısından acemice olup, vergi kaçakçılığı suçları düzenlemelerindeki bugüne kadar gelen çolpalık bu düzenleme ile başlamış olmalıdır. Maddede birçok parantez içi ifadeye yer verilmiş, bunlarda ya seçimlik hareketlerin anlamları ya sorumsuzluk halleri açıklanmıştır. Bu kadar çok parantez içinde açıklama yapılmaya ihtiyaç duyulması, suç tiplerinin oluşturulmasında başarılı olunamadığını tek başına ortaya koymaktadır. Bunun en

<sup>534</sup> Ibid.

canlı örneği; hareketin “*defterlerden hiçbirinde veya beyannamede göstermemek*” şeklinde seçimlik olarak tarif edildiği fakat parantez içinde tamamen bununla çelişecek şekilde “*hasılâtın bu defterlerden veya beyannameden birinde gösterilmiş olması halinde bu fıkra hükmü uygulanmaz*” biçiminde suçun çok hareketli bir suç olduğu anlamına gelen bir not düşüldüğü 7. banttir. Kezâ, verginin tahakkukundan önceki fiilleri cezalandıran (c) bendinde suçun oluşması hareketin yapılmasına değil, idarenin “tespit etmesine” bağlanmaktadır. Oysa, cezalandırma, fail dışındaki bir olaya sözgelimi objektif cezalandırma şartına bağlanabilirse de suçun oluşumunun failin hareketinden koparılması mümkün değildir; çünkü suç, bir insan davranışıdır. Son olarak, suçların yaptırımları nedense ayrı bir maddede<sup>535</sup> gösterilmiştir ve bu yaptırımlardan da seçimlik hareketlerin neden üç bentte gruplandığı anlaşılamamaktadır. Çünkü ilgili maddede (a) bendindeki bir kısım fiiller ile (b) bendindeki fiil için bir ceza, (a) bendindeki bir fiil ile (c) bendindeki fiil için ayrı bir ceza öngörülmüştür.<sup>536</sup>

Hileli vergi suçundan mahkûm olanlar, hapis cezası almaları yanında ticaret, sanat veya meslekten yasaklanacak ve mahkûmiyet hükmü masrafı hükümlüden tahsil edilmek üzere gazete veya diğer araçlarla ilân edilecektir. Yapılan değişiklikle kaçakçılığın cezalandırılması için daha önce öngörülen takdir komisyonundan karar alma şartı yerine, vergi incelemesi yapılması ya da mütalââ şartı getirilmiştir.<sup>537</sup> Böylelikle halen VUK’ta mevcut olan yargılama şartı mevzuatımıza girmiştir.

<sup>535</sup> Ek Madde 3: “1. Hareketleri ek 2 nci maddenin (A) bendinin 1-6 ncı fıkralarından her hangi birisine veya (B) bendine uygun bulunanlar hakkında 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezasıyla birlikte ceza müddeti kadar ticaret, sanat veya meslekten memnuiyete ve masrafı hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile, gazete çıkmıyan yerlerde mütat vasıtalarla ilânına hükmolunur.

2. Hareketleri, ek 2 nci maddenin (A) bendinin 7 nci fıkrasına veya (C) bendine uygun olanlar hakkında 3 aydan 1 yıla kadar hapis cezasıyla birlikte ceza müddeti kadar ticaret, sanat veya meslekten memnuiyete ve masrafı hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile, gazete çıkmıyan yerlerde mütat vasıtalarla ilânına hükmolunur.”

<sup>536</sup> Bu konudaki tuhaflıklar, tasarımı hazırlayan hükümete değil, onu tadil eden meclis komisyonuna aittir.

<sup>537</sup> “Ek Madde 4: “Yaptıkları inceleme sırasında hileli vergi suçunu tesbit eden Maliye müfettişleri veya hesap uzmanları ile muavinleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın mütalââsiyle, keyfiyetin yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi mecburidir.

Hileli vergi suçunun işlendiğine sair suretlerle ittila hâsıl eden Cumhuriyet Savcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Âmme dâvasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesine talik olunur.

Yukardaki ek 3 ncü maddede yazılı cezalar kaçakçılık, kusur veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına mâni değildir.

Hileli vergi suçunun failinin kaçakçılık, kusur veya usulsüzlükten ayrıca cezalandırılacağı belirtilmişse de (Ek md. 4/4) söz konusu fail kasten hareket etmiş olacağı için mantıken kusurdan değil, kaçakçılıktan ceza alması gerekir. Yeni kanun metninde ayrıca özel hukuktaki bir fiilin hem haksız fiil hem suç teşkil ettiği durumlarda hukuk mahkemesi kararı ile ceza mahkemesi kararının birbirini bağlamaması kuralına benzer şekilde,<sup>538</sup> aynı fiilin hem –bugünkü anlamıyla<sup>539</sup>– vergi kabahati hem vergi suçu teşkil ettiği durumlarda vergi cezaları hakkında karar verecek merciler ile ceza mahkemesinin kararlarının birbirini bağlamaması anlayışı benimsenmiştir (Ek md. 4/5). Görüleceği üzere bu fiillerin, suç haline getirildikleri ilk andan beri hem adli hem idari ceza ile yaptırıma tabi tutulmaları *non bis in idem* ilkesine aykırı bulunmamıştır.<sup>540</sup>

Kanunun hileli vergi suçlarının eklendiği adli suçlara ilişkin bölümünün “*Ceza Kanununa göre cezalandırılacak suçlar*” şeklindeki başlığı, “*Ceza Mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezaları*” şeklinde değiştirilmiştir. Bu bölümdeki suçlardan ilki olan defter, belge ve bilgi vermekten çekinme fiiliyle ilgili olarak istenenlerin “*üçüncü kişilerin vergileriyle ilgili olma*” şartı kaldırılmıştır.<sup>541</sup> Artık mükellefin kendi vergilerine ait her türlü bilgiyi vermemesi suç teşkil edecektir. Ancak ilginç şekilde bu fiil, hileli vergi suçları arasındaki gizleme suçuna dâhil edilmemiştir.

### 3. 6094 sayılı Kanun Değişiklikleri (1953)

1953’te verilen bir kanun teklifi üzerine yasalaşan 6094 sayılı Kanun<sup>542</sup> ile VUK’ta az sayıda fakat önemli değişiklikler yapılmıştır. Öncelikle pişmanlık düzenlemesi geri getirilmiştir. Fakat daha da önemlisi, 5815 sayılı Kanunun görüşmeleri sırasında herkesin başına gelebilecek hatalı işlemler nedeniyle birçok mükellefin kaçakçı damgası yemesine yol açacağı söylenerek büyük tartışmalara

---

*Ceza mahkemesinden sâdır olacak kararlar, Vergi Usul Kanununun dördüncü kitabının ikinci kısmının 1-3 ncü bölümlerinde yazılı vergi cezalarını uyguluyacak makam ve mercilerin muamele ve kararlarına müessir olmadığı gibi bu makam ve mercilerce ittihaz edilecek kararlar da ceza yargıcını bağlamaz.”*

<sup>538</sup> Kanun gerekçesinde düzenlemenin Borçlar Kanunu’ndan mülhem olduğu belirtilmektedir. Bkz. Ibid. s. 5.

<sup>539</sup> Dönemin ceza kanununda kabahat terimi, adli ceza gerektiren hafif suçlar için kullanılmakta iken bugünkü mevzuatta karşılığında idari ceza gerektiren fiiller için kullanılmaktadır.

<sup>540</sup> Bu konudaki güncel tartışmalar için bkz. *infra* “Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Vergi Kabahatleri ile İçtimai”

<sup>541</sup> Md. 338: “1. Yetkili makam ve memurlar tarafından 138 ve 139 ncü maddeler gereğince kamu idare ve müesseselerinden istenilen bilgileri vermiyenlerle 140 ncü maddedeki bildirme mecburiyetini yerine getirmiyenlerden;...”

<sup>542</sup> Bkz. 08.07.1953 tarihli Resmi Gazete.

neden olan kast olmaksızın kaçakçılık hallerinin yeniden düzenlenmiş olmasıdır.<sup>543</sup> Değişiklik ile bu türden kaçakçılığın unsurlarında değişiklikler yapılmış, bilhassa eksik beyanda bulunmanın kaçakçılık sayılması için hem asgari tutar belirlenmiş, hem matrahın %10'unu geçen bir noksanlık aranmıştır. Yalnız beyannameden anlaşılabilen noksanlıklar kaçakçılık sayılmayacaktır. Böylelikle sözgelimi bir istisnanın beyanname üzerinde yanlış uygulanması gibi idarece kolaylıkla tespiti mümkün hususlar kaçakçılık kapsamında cezalandırılmayacaktır. Bu hükmün sevk edilme sebebi, beyanın aldatma kabiliyetinin bulunmaması kadar, idareye ait bir kusurun mükellefe yüklenmek istenmemesi olmalıdır. Bu türden bir düzenleme, bugünkü mevzuatta mevcut değildir. Ancak Danıştay'ın Gümrük Kanunu'ndaki cezalar yönünden vergi oranlarının hatalı beyan edilmesi nedeniyle ceza verilemeyeceği, vergi oranını tespit görevinin idarede olduğu, tahakkuk görevinin mükellefe yüklenmesinin angarya yasağına aykırılık teşkil edeceği yönünde içtihadı bulunmaktadır.<sup>544</sup>

<sup>543</sup> VUK md. 324'ün ikinci fıkrasının 1 ve 3 numaralı bentleri şu şekilde değiştirilmiştir:

*"1. Bir vergilendirme dönemi içinde toplamı 5000 liradan az olmamak üzere beyannamede yazılı vergi matrahının % 10 unu geçen bir miktarın noksan veya yanlış bildirilmesi; (beyanname dışında ayrıca bir tetkika ihtiyacı göstermeksizin beyannamede yazılı malûmata istinaden vergi dairesince tesbiti mümkün olan noksan veya yanlış bildirmeler bu hükümden müstesnadır).*

*Verilen beyannamelerde hiç beyanda bulunulmaması veya 30 ncu maddenin 2 veya 3 numaralı bendlerinde yazılı sebeplerle re'sen takdir olunan ve yukarda yazılı hadleri aşan matrah veya matrah farkları da noksan beyan hükmündedir."*

*"3. a) Beyan esasına istinat eden mükellefiyetlerde beyanname verme süresi ve 322 nci maddedeki ek süre; veya,*

*b) Beyan esasına istinat etmeyen mükellefiyetlerde vergilendirme dönemi ve tarih zamanı;*

*Geçtiği halde ticari veya meslekî kazanç sahiplerinin kazançlarıyla ilgili faaliyetlerinin; veya,*

*c) Beyan esasına istinadeden vergilerde vergilendirme dönemi ve beyanname verme süresi ve 322 nci maddedeki ek süre geçtiği halde muafliktan mükellefiyete intikal halinin vergi dairesinin ıttılai haricinde bırakılması."*

<sup>544</sup> "Davacı adına tescilli 17.3.2011 gün ve 12053 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile 7228.50.69.00.00 ve 7228.50.61.00.00 gümrük tarife ve istatistik pozisyonlarında beyan ve ithal edilen iki kalem eşyanın, sırasıyla 7228.30.69.00.00 ve 7228.30.61.00.00 pozisyonlarında yer aldığından bahisle, ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisi üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemi; 4458 sayılı Gümrük Kanununun 3'üncü ve devamı maddeleriyle gümrük mevzuatını uygulayarak gümrük işlemlerini yapma yetki ve görevinin Gümrük İdaresine verildiği; bu durumda, ithal edilen eşyaya uygulanacak gümrük tarifesinin ve vergi oranının da, her beyanname ile ilgili olarak, bu İdarelerce belirlenmesinin yasal zorunluluk olduğu; Yasada, gümrük tarifesinin ve vergi oranının yükümlülere beyanını gerekli ve zorunlu kılan bir düzenlemeye yer verilmediği; bu bakımdan, olayda, ithale konu eşyanın pozisyonuna ilişkin tespit, Gümrük İdaresince, kendiliğinden yapılabilecek durumda olması karşısında; Gümrük İdaresine sunduğu bilgi ve belgelerin, anılan hususa ilişkin saptamanın yapılabilmesi amacıyla, eksik veya yanlış ya da yanıltıcı olduğu konusunda herhangi bir iddia bulunmayan davacı adına karara bağlanan para cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden Kocaeli Birinci Vergi Mahkemesinin 17.4.2012 gün ve E:2011/430; K:2012/483 sayılı ...mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine, kararın

6094 sayılı Kanun ile hileli vergi suçlarını düzenleyen maddede de değişiklik yapılmıştır. Öncelikle kazancın beyan ve kayıt dışı bırakılması seçimlik hareketi için kaçakçılıkla aynı asgari sınırlar getirilmiştir.<sup>545</sup> Böylelikle kaçakçılığın bir biçimi ile hileli vergi suçunun bir biçiminin maddi unsurları oldukça benzeştirilmiştir. Yalnız (c) bendinde yapılan değişiklikle,<sup>546</sup> bu fiilin verginin tahakkukundan önceki aşamada işlenmesi suç kapsamından çıkarılmıştır. Bir başka deyişle, hesap dönemi içinde bir muameleyi defterine kaydetmeyen mükellef ancak verginin tahakkuk zamanı gelip eksik tahakkuk gerçekleştiğinde suç işlemiş olacaktır.

### B. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961)

Hâlen yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,<sup>547</sup> 1961 yılında 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun yerini almıştır. Ancak aslında yeni kanun çok büyük bir yenilik getirmediğinden<sup>548</sup> niçin kanunun tadil edilmek yerine tamamen değiştirildiğini anlamak zordur. O dönemde iktidarı elinde bulunduran Milli Birlik Komitesi, halen yürürlükte olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nu yürürlüğe soktukten sonra, önceki dönemde hazırlanmış olan VUK değişikliği tasarısını da yeni bir kanun olarak çıkarma yoluna gitmiştir. Yıllar içinde bu kanun üzerinde çokça değişiklik yapılmış olup bunlardan vergi kaçakçılığını ilgilendiren esaslı değişiklikleri aşağıda ayrı ayrı ele alacağız:

#### 1. Kanunun İlk Halindeki Düzenlemeler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun ilk halinde 5432 sayılı VUK’un ceza sistematigi değiştirilmemiştir. İdari nitelikli vergi cezaları yine kaçakçılık, kusur ve

---

onanmasına...” (Danıştay 7. Daire, E.2012/3931, K.2016/1960) Aynı yönde bkz. Danıştay 7. Daire, E.2007/2448, K.2009/1929.

<sup>545</sup> Ek md. 2/a,7: “7. Bir vergilendirme dönemi içinde toplamı 5000 liradan az olmamak üzere beyannamede yazılı vergi matrahının % 10 unu geçen satış bedeli, komisyon, faiz, iştirak hissesi, kira bedeli, serbest meslek kazancı gibi hasılat, kazanç, iratları bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden hiçbirinde veya beyannamede göstermemek; (hasılatın, kazanç ve iradın bu defterlerden veya beyannameden birinde gösterilmiş olması halinde bu fıkra hükmü uygulanmaz.

Defter tutmaya mecbur olmıyanlar hakkında yalnız beyannamede gösterilmiş olup olmadığına bakılır).”

<sup>546</sup> Ek md. 2/c: “C) (A) fıkrasının 1-6 nci bentlerinde yazılı hareketleri, vergi tahakkuku için kanunda belli edilen sürenin hülulünden önce tesbit edilenler; (bu hareketlerin vergi ziyaını mucip olup olmadığına bakılmaksızın).”

<sup>547</sup> Bkz. 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete.

<sup>548</sup> Kanun görüşülmeye başlanırken yapılan açıklamaya göre; “417 madde halinde tanzim edilmiş olan bu kanunun 254 maddesi eski kanunun aynıdır. 100 maddesinde vuzuha götürücü tashihler yapılmıştır. 43 maddesinde küçük değişiklikler vardır. 20 maddesi de yeniden ihdas edilmiştir.” Bkz. Millî Birlik Komitesi Genel Kurul Toplantısı, Cilt:5, Yetmişinci Birleşim, 4.1.1961, s. 54.

usulsüzlüktür (md. 331). Bu cezalar yönünden usul hükümleri genelde korunmuş ancak yeni olarak bir tür önödeme ya da peşin ödeme indirimi imkânı getirilmiştir (md. 376).

Kaçakçılıkla ilgili maddede kaçakçılığın tanımı değiştirilmemiştir ancak kast gerekmeyen kaçakçılığın seçimlik hareketlerinde değişiklikler yapılmış, ayrıca bunların manevi unsuruna ilişkin bir açıklama getirilmiş ve bu hareketleri yapanlar bakımından kast karinesinin kabul edildiği fakat bu karinenin adi karine olup aksinin ispatlanabileceği anlamında ifadeler yer verilmiştir.<sup>549</sup> Gerçeğe aykırı beyan kadar hatta ondan daha fazla noksan beyanı cezalandıran kaçakçılık fiillerine noksanlık bakımından kanuni hadler konulmuş; “*Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe uymıyan şekilde tanzim edilmiş vesikadan faydalanılması*” şeklindeki seçimlik hareket maddeden çıkarılmıştır.

Hileli vergi suçu başlıklı 357. madde ise büyük ölçüde eski kanundaki Ek Madde 2’nin daha derli toplu bir tekrarıdır.<sup>550</sup> Yalnız eski maddenin (b) bendindeki

<sup>549</sup> Kaçakçılığın tanımı

Md. 344: “Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesidir. Aşağıda yazılı hallerden her hangi biri ile vergi ziyanına sebep olan fiilde, kasdin mevcudiyeti kabul edilir; mükellef veya sorumlunun itiraz ve Temyiz komisyonlarıyla Danıştayda kastının mevcudolmadığını iddia ve ispat hakkı mahfuzdur:

1. Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dâhil) toplamı on bin, diğer beyannamelerde toplamı iki bin liradan az olmamak üzere beyannamede yazılı vergi matrahının % 10 nu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi; (beyanname dışında ayrıca bir tetkike ihtiyaç göstermeksizin beyannamede yazılı bilgilere dayanarak vergi dairesince tesbiti mümkün olan noksan bildirmeler bu hükümden hariçtir.)  
30 ncu maddede yazılı sebeplerle re’sen takdir olunan ve yukarda yazılı hadleri aşan matrah veya matrah farkları da noksan beyan hükmündedir. Mezkûr maddenin 1 ve 2 nci bentlerinde yazılı sebeplerle yapılan re’sen takdirlerde bu hükmün uygulanması için takdir olunan matrahın on bin lirayı aşması yeter.
2. Beyana dayanmakla beraber bildirmeleri beyanname ile yapılmıyan vergilendirmelerde, hiç beyanda bulunulmaması veya noksan veya gerçeğe aykırı beyanda bulunulması;
3. Beyan esasına istinadeden mükellefiyetlerde beyanname verme süresi ve ek süre veya beyan esasına dayanmıyan vergilerde vergilendirme dönemi ve tarh zamanı geçtiği halde ticarî veya meslekî kazanç sahiplerinin kazançlarıyla ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin ıttılay dışında bırakılması.”

<sup>550</sup> Hileli vergi suçu

Md. 357: “Beyanname verilmiş olsun veya olmasın aşağıdaki fiillerden biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi hileli vergi suçudur.

1. Çift defter kullanmak (Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevlidedecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması, çift defter kullanmaktır.)
2. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;
3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmiyan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmiyarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak;



bilgi vermeme yahut eksik veya yalan bilgi verme fiili, eski kanunda mükerrer şekilde aynı konuyu düzenleyen 338. madde ile birleştirilerek ayrı bir madde halinde düzenlenmiştir. “*Bilgi vermekten çekinenler ile 257nci madde hükmüne uymıyanlar*” başlıklı bu 361. maddeye göre bu fiili işleyenlere ilk defasında para cezası ve tekrarında hapis cezası verilecektir. Eski maddenin (c) bendindeki, verginin tahakkukundan önce işlenen fiiller ise bu defa teşebbüs bağlamında ele alınmış olmakla birlikte, TCK’nın teşebbüse ilişkin hükümleri yeterli görülmemiş olacak ki “*hileli vergi suçuna teşebbüs*” başlıklı 358. maddede<sup>551</sup> özel olarak düzenlenmiştir.<sup>552</sup> Böylelikle vergi ziyayı, hileli vergi suçlarının tamamının bir unsuru haline gelmiştir.

Hileli vergi suçunda yapılan değişikliklerden biri de daha önce 6094 sayılı Kanun ile kaçakçılık kabahatiyle maddi unsuru büyük ölçüde aynı hale getirilen kazancı kayıt ve beyan dışı bırakma fiilinin yeniden kaçakçılıktan farklı olarak düzenlenmesi ve esasen tutarlardaki güncelleme dışında unsurlar bakımından 5815 sayılı Kanun’a dönülmesidir. Yalnız 5815 sayılı Kanun’da daha az ceza gerektiren (Ek Madde 3/2) bu fiilin cezasının artık diğer hileli vergi suçlarından farkı yoktur.

Hem hileli vergi suçunun hem de bu suça teşebbüsün cezaları yine anlaşılmaaz şekilde ayrı birer maddede düzenlenmiştir. İlkini cezası üç aydan üç yıla kadar hapis ve ikincisinin cezası, bir aydan bir yıla kadar hapistir (md. 259, 360). Fiil ister tamamlansın ister teşebbüs aşamasında kalsın eski kanunda da bulunan ticaret, sanat ve meslekten yasaklılık ve hükmün ilânı şeklindeki fer’i cezalar yine geçerli olacaktır.

- 
4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;
  5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;
  6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)
  7. Bir vergilendirme dönemi içinde toplamı yirmi bin lirayı aşan satış bedeli ve beş bin lirayı aşan ücret, faiz, komisyon, iştirak kazancı, kira bedeli gibi hasılat, kazanç ve iratları bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerden hiçbirine kaydetmemek ve beyannamede de göstermemek. (Beyanname verilmemiş olması halinde, hasılat kazanç ve iratlar beyannamede gösterilmemiş sayılır.)”

<sup>551</sup> Md. 358: “357 nci maddenin 1 - 6 nci bentlerinde yazılı fiilleri verginin tarhi için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar ile vergi daireleri veya vergi incelemesi yapanlarca vâki yazılı talebe rağmen servet beyanında bulunmayanlar, bu fiillerin vergi ziyasını mucip olup olmayacağına bakılmadan, hileli vergi suçuna teşebbüs etmiş sayılırlar.”

<sup>552</sup> Bu yeni düzenlemede yazılı talebe rağmen servet beyanında bulunmama gibi yeni bir fiil de vardır ve aslında hileli vergi suçunun icra hareketleriyle ve dolayısıyla “suça teşebbüs” kavramıyla örtüşmeyen bu davranışın, cezalandırılmak isteniyorsa bir “teşebbüs suçu” (TCK 309’da yer alan anayasal düzeni ortadan kaldırmaya teşebbüs gibi) şeklinde müstakil olarak düzenlenmesi gerekirdi.

## 2. 2365 sayılı Kanun Değişiklikleri (1980)

213 sayılı VUK'un vergi cezalarına ilişkin hükümleri yirmi sene boyunca değişmeden kalmış<sup>553</sup> ve 1980 yılında bir başka askeri yönetim (Milli Güvenlik Konseyi) döneminde ilk önemli değişikliğine uğramıştır. 2365 sayılı Kanun<sup>554</sup> ile VUK'un cezalar bölümü tamamen değiştirilmiştir.

Öncelikle, sadece cezaları değil, kanunun genelini ilgilendiren bir değişiklikten bahsetmek gerekir: 2365 sayılı Kanun ile getirilen en önemli değişiklik belki de VUK'un 3. maddesine eklenen ispat ve yorum kuralları içinde yer alan ve kimi zaman "özün önceliği ilkesi" olarak da adlandırılan "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*" şeklindeki kaçınma karşıtı kuraldır. Bu konu yukarıda vergiden kaçınma başlığı altında ayrıntılı olarak ele alınmış olduğundan tekrar edilmeyecektir. Yalnız değişiklik ile kanun koyucunun artık vergi kaçırma dışında vergiden kaçınmayı da engellemeye yöneldiğini belirtmek isteriz. Kanuna yapılan bu ekleme, kanundaki ceza rejiminin de sıkılaşıcağının habercisidir.

Kanunda cezaların genel esasları yönünden de değişiklikler yapılmıştır. Kanunun tüzel kişilerin ceza sorumluluğuyla ilgili 333. maddesine önemli bir ek yapılmış ve suç teşkil eden fiillerin işlenmesi halinde cezaların kanuni temsilci adına hükmedileceği belirtilmiştir.<sup>555</sup> Böylelikle sözgelimi muhasebecinin fiilinden kanuni temsilcinin sorumlu tutulmasına neden olabilecek, cezaların şahsiliği ilkesine aykırı bir objektif ceza sorumluluğu hali ihdas edilmiştir. Ayrıca, 368. maddenin 2. fıkrası değiştirilerek cezaların henüz temyiz sonuçlanmadan yani ceza kesinleşmeden ödenmesi zorunluluğu getirilmiş; böylece ceza hukuku prensiplerinden önemli bir sapmaya daha neden olunmuştur.

2365 sayılı Kanun, o tarihe kadar üçe ayrılan vergi cezalarını, kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük olarak dörde ayırmıştır. Kusurun cezası vergi ziyaının yarısı, yeni ihdas edilen ağır kusurun<sup>556</sup> cezası vergi ziyaının bir katı, kaçakçılığın

<sup>553</sup> Vergi asılları kadar cezalar bakımından da önemli bir kurum olan uzlaşmanın arada 205 sayılı Kanun ile 1963 yılında VUK'a eklendiğini belirtelim.

<sup>554</sup> Bkz. 31.12.1980 tarihli Resmi Gazete.

<sup>555</sup> Md. 333/son: "Bu Kanunun 344 (1 - 6 numaralı bentlerine giren fiiller) ile 358 ve 361 nci maddelerinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360 ve 361 nci maddelerinde öngörülen cezalar tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunur."

<sup>556</sup> Ağır kusurun tarifi

cezası vergi ziyaının üç katı kadar olacaktır. Kaçakçılığın eski kanunda hileli vergi suçu olarak tanımlanan biçimlerine (md. 344, ilk altı bent) ayrıca yine o kanunda hileli vergi suçunun karşılığı olarak öngörülen adli cezalar, yani 3 aydan 3 yıla kadar hapis, ticaret, sanat ve meslek icrasından men ve hükmün ilânı uygulanacaktır. Böylelikle kaçakçılık, bugün olduğu gibi hem kabahat hem suç vasfını haiz bir ihlâl haline gelmiştir.

Usulsüzlük cezaları, dört derece yerine iki derece halinde yeniden düzenlenmiştir. Özel usulsüzlük cezaları da yeniden düzenlenmiş; bunlar arasında ayrı bir maddede aynı zamanda suç teşkil eden “*bilgi vermekten çekinme ve 257nci madde hükmüne uymamama*” fiiline de yer verilmiştir. Böylece ilgiliye önce mükerrer md. 355’e göre özel usulsüzlük cezası kesilecek; cezaya ve yeniden süre verilmesine rağmen yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere md. 361’e göre hapis cezası verilecektir.

Hileli vergi suçlarına ilişkin 357. madde kaldırılmış; buradaki fiiller kaçakçılığa dâhil edilmiştir.<sup>557</sup> Yalnız vergiyi doğuran olayın eksik yahut yanlış

---

Mükerrer Md. 347: “Ağır kusur, mükellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki hallerden birisiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir.;

1. *Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup, yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dahil) toplamı 50.000 diğer beyannamelerde toplamı 10.000 liradan az olmamak üzere beyannamede yazılı vergi matrahının %10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi (Beyanname dışında ayrıca bir tetkike ihtiyaç göstermeksizin beyannamede yazılı bilgilere dayanılarak vergi dairesince tespiti mümkün olan noksan bildirimler bu hükümden harihtir.);*

*30 ncu maddede yazılı sebeplerle verginin resen tarhı halinde, yukarıdaki hadleri aşan matrah veya matrah farkları da noksan beyan hükmündedir. Mezkûr maddenin 1 ve 2 nci bentlerinde yazılı sebeplerle yapılan resen takdirlerde, bu hükmün uygulanması için, takdir edilen matrahın yıllık beyannamelerde 50.000 diğerlerinde 10.000 lirayı aşması yeterlidir.*

*Vergi matrahının para birimi dışındaki diğer birimlere göre tespiti halinde mezkûr hadlerin tayininde bu Kanunun değerlendirme hükümlerine göre bulunacak tutarları esas alınır.*

2. *Vergilendirme dönemi ve tarh zamanı geçtiği halde götürü ticaret ve götürü serbest meslek erbabının kazançları ile ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin itilâi dışında bırakılması;*

3. *Beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde götürü güder usulüne tabi çiftçilerin zirai faaliyetlerinin vergi dairesinin itilâi dışında bırakılması;*

4. *Beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratların vergi dairesinin itilâi dışında bırakılması;*

5. *Ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin, faaliyetlerini vergi dairesine bildirmekle beraber, beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde beyanname vermemeleri;*

6. *Emlak Alım Vergisi ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi beyannamelerinin kanuni ve ek süreleri içinde verilmemiş olması.”*

<sup>557</sup> Kaçakçılığın tarifi

Md. 344: “Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki hallerden birisiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir.

beyanıyla ilgili fiiller çeşitlendirilmiş, bunların bir kısmı kaçakçılığın içinde bırakılmış, aynı fiilin miktar yönünden daha az noksanlığa neden olan hali ile bazı özel kazanç türleri ve kazanç elde etmeye yönelik faaliyetlerin bildirilmemesi halleri ağır kusura dâhil edilmiştir. Bu noktada önemli bir husus; hileli vergi suçunu düzenleyen 357. maddedeki 7. bendin kaçakçılık kapsamına alınmamasıdır. Böylelikle 1951'den o tarihe kadar belli tutarın üstünde olduğunda hep adli ceza ile cezalandırılan vergiyi doğuran olayı beyan dışı bırakma fiilleri artık yalnız idari ceza gerektirecektir.

Kaçakçılığın “Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.” şeklindeki tarifî maddeden çıkarılmış ise de maddeye 9. bent olarak “Yukarıdaki haller dışında kasten vergi ziyasına sebep olunması.” ifadesi eklenmiştir. Kanun koyucu bu değişiklikle belki de eski kanundaki düzenlemeyi korumaya çalışmışsa da artık hileli vergi suçları kaçakçılığa dâhil

- 
1. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kâğıtlara kaydetmek;
  2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;
  3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak;
  4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;
  5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;
  6. Vergi kanunlarına, göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noterlik tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.);
  7. Beyan esasına dayanan mükellefiyetlerde beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde, ticari, zirai veya mesleki kazanç sahiplerinin kazançları ile ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin ıttılai dışında bırakılması;
  8. Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup, yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dahil) toplamı 150.000 diğer beyannamelerde toplamı 30.000 liradan az olmamak üzere, beyannamede yazılı vergi matrahının %10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi.  
(Beyanname dışında ayrıca hür tetkike ihtiyaç göstermeksizin beyannamede yazılı bilgilere dayanılarak vergi dairesince tespiti mümkün olan noksan bildirmeler bu hükümden hariçtir);  
30 ncu maddede yazılı sebeplerle re'sen takdir olunan ve yukarda yazılı hadleri aşan matrah veya matrah farkları da noksan beyan hükmündedir. Anılan maddenin 1 ve 2 nci bentlerinde yazılı sebeplerle yapılan re'sen takdirlerde bu hükmün uygulanması için, takdir edilen matrahın yıllık beyannamelerde 150.000 diğerlerinde 30.000 lirayı geçmesi yeterlidir.  
Vergi matrahının para birimi dışındaki, diğer birimlere göre tespiti halinde mezkûr hadlerin tayininde bu Kanunun değerleme hükümlerine göre bulunacak tutarlar esas alınır.
  9. Yukarıdaki haller dışında kasten vergi ziyasına sebep olunması.
- Bu maddenin 1 - 6 numaralı bentlerinde belirtilen hallerde, 8 numaralı bentte yer alan had ve miktarlar aranmaz.”

edildiği için vahim bir yanlış anlaşılmaya zemin hazırlanmıştır. Şöyle ki 9. bentte özellikle kasıttan bahsedildiği ve 7. ve 8. bentlerde yer alan fiiller eski düzenlemede kasıt şartından istisna edilen fiiller olduğu için ilk altı bentte yer alan suçların oluşması için de kasıt aranmayacağı gibi bir izlenim oluşmuştur.<sup>558</sup>

Yapılan hatanın ve belki kanundaki başka hataların en büyük sebebi; ülkedeki en teknik kanunlardan biri olan VUK’u değiştiren ve üstelik kanunun ceza rejimi gibi en hassas bölümlerinden birinde çok kapsamlı değişiklikler yapan 2365 sayılı Kanun’u, geniş katılımlı bir meclis yerine ne vergi hukuku ne de ceza hukuku konusunda hiçbir şekilde uzmanlıkları bulunmayan beş kişilik MGK’nın yanlarına yine asker olan MGK sekreteri ve Bütçe-Plan Komisyonu başkanı ile iki sivil bakanlık temsilcisini alarak görüşüp yasalaştırmış olmasıdır. Nitekim, bizce kaçakçılık suçlarında kasıt unsurunu tartışmalı hale getiren düzenleme MGK’da tartışılmış, bakanlık temsilcilerinden biri, *“Meri kanunda hileli vergi suçu şeklinde bir tanım vardır. Suçun hilelisi, hilesizi olmaz. Yani vergi sistemine girmiş. Biz bunun kastı için 344 ncü maddeye hileli vergi suçunu kaçakçılık olarak saydık”* gibi bilimsel (!) bir açıklama yaptıktan sonra, nasıl olsa mükellefin kastının olmadığını savunma imkânı bulunduğu için (!) kastın maddeye eklenmediğini açıklamış;<sup>559</sup> buna mukabil konuya başka açıdan yaklaşan başkan (Kenan Evren) her bir seçimlik hareketi tek tek okuduktan ve her birinin ancak kasten işlenebileceğine kanaat getirdikten sonra *“Yani, bunlar hakikaten kasıtlı yapılan şeylerdir. Üste bir daha «Kasıt» kelimesini koymakta, kastı tekrar kasıtlı yapılmasını bir daha noktalamak yahut da vurgulamakta bence yarar yok.”*<sup>560</sup> diyerek konuyu kapatmak istemiştir. Nihayet aynı bakanlık temsilcisi, o tarihte mevcut olan hileli vergi suçu düzenlemesindeki seçimlik hareketleri tekrar okuduktan sonra *“Bunlar kastın varlığının açık delilleridir. Onun için tekrar kasıt vardır yoktur şeklinde bir madde koymadık. Mükellefin itiraz hakkı olduğu için efendim, bunu arz etmek istiyorum.”*<sup>561</sup> diyerek yukarıda bahsi geçen ve hiçbirinin hukuki yanı olmayan gerekçeleri

<sup>558</sup> Gerekçede de bu izlenimi kuvvetlendiren açıklamalar mevcuttur: *“344 ncü maddenin teklif edilen yeni şekline göre, ilk 8 bentte yer alan hallerden herhangi birinin tespitinde, mükellef veya sorumlunun kasıt ve niyeti nazara alınmaksızın kaçakçılık cezası uygulanması öngörülmektedir.”* Bkz. 4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe - Plan Komisyonu Raporu (1/64), s. 14. Ekinde yer aldığı tutanak dergisi için bkz. **Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi**, Cilt: 2, 28nci Birleşim, 26 Aralık 1980.

<sup>559</sup> Bkz. **Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi**, Cilt: 2, 29ncü Birleşim, 29 Aralık 1980, s. 104.

<sup>560</sup> Ibid. s. 105.

<sup>561</sup> Ibid. s. 105-106.

birleştirmiştir. Oysa her suç zaten kural olarak kasten işlenir. Dolayısıyla eski 357. maddede özellikle kasıt unsurundan bahsedilmesine gerek yoktur. Yoksa kasttan bahsedilmeyişinin sebebi, bu fiillerin doğaları gereği sadece kasten işlenebilecek nitelikte olmaları değildir. Ancak buradaki fiiller, kasta gerek bulunmayan kaçakçılık fiillerinin düzenlendiği maddeye dâhil edilince ve üstelik ihdas edilen yeni fıkra da özel olarak kasıttan bahsedilince, buraya taşınan suçların manevi unsuru şüpheli hale gelmiştir.

2365 sayılı Kanun ile kaçakçılığa (eski hileli vergi suçuna) teşebbüs maddesi yeniden düzenlenmiş, eski kanundaki durumlara ek olarak bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az iki defa fatura, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi, müstahsil makbuzu, gider pusulası veya serbest meslek makbuzu düzenlememe fiilleri ile levha asma mecburiyetine bir hesap dönemi içinde üç defa uymama da kaçakçılığa teşebbüs sayılmıştır.<sup>562</sup>

Son olarak, kanundaki pişmanlık düzenlemesinde aslında amaçlanmayan bir değişiklik yapıldığını sanıyoruz. Şöyle ki kanunun ilk halinde 371. maddede pişmanlık şartlarını yerine getirenler hakkında “*hileli vergi suçu cezası hükmolunmaz ve kaçakçılık ve kusur cezaları kesilmez*” ifadesi yer alıyordu. 2365 sayılı Kanun ile bu ifade “*kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmez*”e dönüşmüş ve madde gerekçesinde bu değişiklik “*hileli vergi suçu kaldırılmış olduğundan bu ibareye yer verilmemiştir*”<sup>563</sup> şeklinde açıklanmıştır. Oysa hileli vergi suçu kaldırılmıştır ancak kaçakçılığın artık hem suç hem kabahat vasfı vardır ve değişiklikten sonraki düzenlemeyle pişmanlık şartlarını taşıyan faile idare tarafından vergi cezası verilmeyeceği açıksa da mahkeme tarafından hapis cezası verilip verilmeyeceği tartışmalı hale gelmiştir. Bu sorun ancak on yedi sene sonra kaçakçılık suçlarını düzenleyen maddeye “*371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu*

<sup>562</sup> Md. 358: “*344 ncü maddenin 1 - 6 numaralı bendlerinde yazılı fiilleri veya bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az iki defa fatura, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi, müstahsil makbuzu, gider pusulası veya serbest meslek makbuzu düzenlememe fiilleri, verginin tarhi için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar ile vergi daireleri veya vergi incelemesi yapanlarca vaki yazılı talebe rağmen servet beyanında bulunmayanlar, bu fiillerin vergi ziyanı mucip olup olmayacağına bakılmadan kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar.*

*Bu maddenin uygulanmasında 5 nci maddede yazılı esaslara göre levha asma mecburiyetine bir hesap dönemi içinde üç defa uymadıkları tespit edilenler kaçakçılığa teşebbüs etmiş addolunur. Şu kadarki bu fıkra hükmünün uygulanabilmesi için ikinci tespit tarihinden itibaren asgari 15 gün geçmiş olması gerekir.”*

<sup>563</sup> 4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe - Plan Komisyonu Raporu (1/64), s. 19. Ekinde yer aldığı tutanak dergisi için bkz. *supra*.

*ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.” hükmünün eklenmesiyle ortadan kalkacaktır.*

### 3. 3239 sayılı Kanun Değişiklikleri (1985)

1984 yılı birçoklarınınca en gelişmiş vergi türü olarak kabul edilen KDV’nin hayatımıza girdiği ve böylece Türkiye’de vergi sisteminin çehresinin köklü şekilde değiştiği bir yıl olmuştur. Bu değişimin vergi kaçakçılığına da etkileri büyük olacaktır. Gerçi, KDVK’da ithalde alınan KDV’nin eksik beyan edilmesi durumunda VUK’a göre değil, Gümrük Kanunu’na göre işlem yapılacağını belirten tek hüküm dışında (md. 51), kaçakçılığa yahut cezalara ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Ancak KDV, vergi kaçakçılığını hem önleyici hem cezbedici yanları bulunduğu için vergi kaçakçılığı bahsinde diğer vergi türlerinden daha çok adı geçen bir vergi olmuştur. Gerçekten KDVK’nın gerekçesinde de belirtildiği üzere, KDV diğer yayılı muamele vergilerinden farklı olarak yüklenenlere aynı zamanda indirim imkânı vermekte ve böylece her aşamada yalnız eklenen katma değer vergilendirilmesini sağlayarak herkesin vergi yükünü daha az hissetmesine neden olmakta, böylelikle kaçakçılık eğilimini azaltmaktadır.<sup>564</sup> Daha da önemlisi gerekçedeki tabirle KDV bir “otokontrol imkânı”<sup>565</sup> getirmektedir. Şöyle ki, alıcılar indirim imkânından yararlanabilmek için satıcıları kontrol etmekte,<sup>566</sup> ticari hayatın içinde herkes hem alıcı hem satıcı olduğu için bütün şirketler adeta birer vergi memuru gibi çalışmaktadır. Böylelikle KDV vergi kaçakçılığını, üstelik yalnız KDV kaçakçılığını değil diğer türden vergilerin de kaçakçılığını, önleyici bir işlev görmektedir. Bununla birlikte, ileriki yıllarda anlaşıldığı üzere KDV’nin karmaşık vergilendirme yöntemi aynı zamanda yüklenilmeyen bir KDV’nin indirilmesine hatta iade alınmasına müsait olduğu için suç işleme iştahını artırdığı da olmaktadır.

KDV uygulamasının ilk yılında VUK’ta da kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. 3239 sayılı Kanun<sup>567</sup> ile VUK’a daha öncesinde kanunda olmayan gecikme faizi (md. 112), idarenin tahakkuktan vazgeçmesi (mükerrer md. 115), -bugün mülga

<sup>564</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/498), s. 6. Ekinde yer aldığı tutanak dergisi için bkz. **TBMM Tutanak Dergisi**, Cilt 7, Dönem 17, Yasama Yılı 2, 16ncı Birleşim, 24.10.1984.

<sup>565</sup> Ibid.

<sup>566</sup> Ibid.

<sup>567</sup> Bkz. 11.12.1985 tarihli Resmi Gazete.

olan<sup>568</sup>- işyeri kapatma cezası (mükerrer md. 354)<sup>569</sup> ve tarhiyat öncesi uzlaşma (ek md. 11) düzenlemeleri eklenmiştir. Bunun yanı sıra o tarihe kadar yalnız kamu kurumlarının üzerinde bulunan devamlı bilgi verme (md. 149) yükümlülüğü gerçek ve tüzel kişilere de yüklenmiş; usulsüzlük cezası gerektiren fiillere bazı eklemeler yapılmıştır.

Kaçakçılık bakımından ise kaçaklıkla ilgili maddeye hapis gerektirmeyen bir kaçakçılık hali eklenmiş,<sup>570</sup> aynı fiilin tutar yönünden hafifine ise ağır kusur içinde yer verilmiştir.<sup>571</sup> Kezâ, 2995 sayılı Kanun ile değiştirilen ve ikinci fıkrası kaldırılan kaçakçılığa teşebbüs maddesine iki yeni teşebbüs sayılan fiil eklenmiştir.<sup>572</sup>

Yeni eklenen kaçakçılığa teşebbüs hallerinden biri ödeme kaydedici cihazlarla ilgili fiillerdir. Bu fiiller aslında 1984 tarihli ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi

<sup>568</sup> 2004 yılında 5228 sayılı Kanun ile ilga edilmiştir.

<sup>569</sup> Mükerrer Md 354: “Yetkililerce, 353 üncü maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde yazılı belgelerin bir takvim yılı içinde üç defa kullanılmadığının veya bulundurulmadığının tespiti halinde mükelleflerin işyerleri Maliye ve Gümrük Bakanlığının kararı ile bir haftaya kadar kapatılabilir. Bakanlık bu yetkisini mahalline devredebilir.

Kapatma yetkisine ve bu yetkinin mahalline devrine ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.

Ancak, işyeri kapatma cezasının uygulanabilmesi için yukarıdaki fıkra da belirtilen belgelerin kullanılmadığının veya bulundurulmadığının ikinci defa tespiti üzerine mükellefin bir yazı ile uyarılması ve tekrarı halinde işyeri kapatma cezası uygulanacağını duyurulmuş olması şarttır.

Mükellefler hakkında işyeri kapatma cezası uygulanmış olması, diğer cezaların uygulanmasına engel teşkil etmez.”

<sup>570</sup> Md. 344/8,4: “Yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dahil) 250.000, diğer beyannamelerde 50.000 lirayı geçen verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi veya bu miktarlarda vergi mahsupları veya indirimler nedeniyle ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanması;”

<sup>571</sup> Mük. md. 347/6: “Yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dahil) 150000, diğer beyannamelerde 30 000 lirayı aşan verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi veya bu miktarlarda vergi mahsupları veya indirimler nedeniyle ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanması.”

<sup>572</sup> Kaçakçılığa teşebbüs

Md. 358:

“1. 344 üncü maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı fiilleri veya bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az iki defa fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi düzenlememe ve vesikasız mal bulundurma fiilleri, verginin tarhi için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyaına neden olup olmayacağına bakılmaksızın;

2. 3100 sayılı Kanun hükmü gereğince mecbur tutuldukları halde ödeme kaydedici cihazları almayanlar, cihazları bozanlar, bozuk cihazları kullanan veya başkalarının kullanmasına müsaade edenler ile bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az iki defa cihazları kullanmamak suretiyle satış fişi vermedikleri tespit edilenler;

3. Bu Kanunun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye ve Gümrük Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen araçlarını durdurmayanlar ve mükerrer 257 nci maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan yönetmelik gereğince, Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve Defterdarlıklar ile anlaşma yapan matbaa işletmecilerinden muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge basan veya basıp dağıtanlar ile yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmeyenler;

Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar.”



Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun<sup>573</sup> ile mevzuata girmiş ve fiillerin bir kısmını işleyenlerin beş kat özel usulsüzlük cezası ve bir kısmının VUK'taki kaçakçılığa teşebbüs cezası ile cezalandırılması öngörülmüştü.<sup>574</sup> 3239 sayılı Kanun ile söz konusu düzenlemeler VUK'un içine taşınmış, 3100 sayılı Kanun'daki hükümler kaldırılmıştır. Ancak 1988 yılında 3482 sayılı Kanun<sup>575</sup> ile yeniden 3100 sayılı Kanun'a bir "Ceza ve Sorumluluk" maddesi eklenmiştir.<sup>576</sup> Maddede ödeme kaydedici cihazlarla ilgili usulsüzlük türünden birçok fiil sayılmış ve bunlar için eskiden olduğu gibi VUK'taki kaçakçılığa teşebbüs düzenlemesinden ceza verilmesi öngörülmüştür. Hatta madde ile bu defa mükellef olmayan ve kaçakçılığa iştirak etmiş de olmayan kişilere de ceza verilmesinin önü açılmıştır. Fiili yazarkasanın bakımını yapmamaktan ibaret olan, yani vergi kaçırma yönünden hiçbir icra hareketi hatta hazırlık hareketi bulunmayan yazarkasa üreticisi firma ile bir değil iki defa satış fişi vermeyen yani aslında vergi kaçıran ve bu davranışı da teşebbüs aşamasında kalmayan, bilakis tamamlanan mükellefin aynı madde kapsamında kaçakçılığa teşebbüsten cezalandırılması şüphesiz uygun bir ceza düzenlemesi değildir.

#### 4. 3505 sayılı Kanun Değişiklikleri (1988)

1989 yılında yürürlüğe giren 3505 sayılı Kanun<sup>577</sup> ile, -sonraki yıllarda VUK'un 333. maddesi gereği vergi cezaları hakkında da geçerli hale getirilen- kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile ilgili 10. maddesi değiştirilmiş ve "kasıt ve

<sup>573</sup> Bkz. 15.12.1984 tarihli Resmi Gazete.

<sup>574</sup> Md. 8: "1. Ödeme kaydedici cihazları kullanmak suretiyle verilmesi gereken fişleri vermeyen veya bedeli gerçek bedelin altında bir miktar olarak basanlara her tespit için Vergi Usul Kanununun 353üncü maddesinin birinci fıkrasında yazılı özel usulsüzlük cezaları beş kat olarak uygulanır. 2. Mecbur tutuldukları halde ödeme kaydedici cihazları almayanlar, cihazları bozanlar, bozuk cihazları kullanan veya başkalarının kullanmasına müsaade edenler ile bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az iki defa cihazları kullanmamak suretiyle satış fişi vermedikleri tespit edilenler hakkında Vergi Usul Kanununun 360 inci maddesi hükmüne göre ceza uygulanır."

<sup>575</sup> Bkz. 05.11.1988 tarihli Resmi Gazete.

<sup>576</sup> Mükerrer Md. 8/1: "Onaylanan modele uygun üretim veya ithalat yapmayan, cihazları satışa sunmadan önce Maliye ve Gümrük Bakanlığının özel mühürü ile mühürlettirmeyen, servis örgütünü (satış, bakım-onarım) kurmayan, satışını yaptığı her cihazın yedek parça da dahil olmak üzere en az on yıllık bakım ve onarımını sağlayamayan üretici veya ithalatçı kuruluşlar ile süresi içerisinde ödeme kaydedici cihazları almayan, cihazları bozan, bozuk cihazları kullanan veya başkalarının kullanmasına izin veren, bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az iki defa cihazları kullanmamak suretiyle satış fişi vermediği tespit edilen mükellefler, kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar. Bu mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununun 360 inci maddesinde yer alan ceza uygulanır. Üretici veya ithalatçı kuruluşlar, Maliye ve Gümrük Bakanlığının özel mühürü ile mühürlenene her 500 cihaz için en az bir eleman bulunduracak şekilde yurt sathına yayılmış bakım ve onarım teşkilatlarını kurmak zorundadırlar."

<sup>577</sup> Bkz. 10.12.1988 tarihli Resmi Gazete.

*ihmalleriyle*” ifadesi kaldırılarak kanuni temsilcilerin sorumluluğu kusura dayalı olmaktan çıkarılmak istenmiştir.<sup>578</sup> Gerekçede değişiklik ile kanuni temsilcilerin kasıt ya da ihmalleri aranmaksızın sorumlu tutulmasının amaçlandığı açıkça belirtilmişse de<sup>579</sup> bu amaca ulaşıldığı söylenemez. Çünkü maddedeki “*bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden*” ibaresi korunmuştur ve sorumluluğun doğması bakımından neticeye değil harekete sonuç bağlandığı ve her hareket kural olarak bilerek işlendiği için kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri bakımından yine kusurlarını aramak gerekir. Hatta maddedeki “*ihmalleriyle*” ibaresi kalktığı için artık kanuni temsilcinin ihmalinin (taksirinin) yetmeyeceği mutlaka kasıtlı olarak ödevlerini yerine getirmemesinin aranacağı da iddia edilebilir. Amaçlandığı gibi bir objektif sorumluluk halinin yaratılması için ise mutlaka kanunda özel hüküm bulunması gerekir. Bir başka deyişle anılan amaca “*kast ve ihmalleriyle*” ibaresi kaldırılarak değil, ancak “*kast ve ihmalleri aranmaksızın*” şeklinde bir ibare eklenerek ulaşılabilirdi.

Öte yandan adı geçen maddeye “*vergiye bağlı alacaklar*” ibaresi eklenerek kanuni temsilciler gecikme faizinden de sorumlu kılınmıştır. Usulsüzlük ve işyeri kapatma cezası düzenlemelerinde değişiklik yapılmış; kaçakçılığa teşebbüs ile ilgili maddeye bugün doğrudan kaçakçılık suçunu oluşturan (VUK md. 359/c) Bakanlık ile anlaşması olmaksızın belge basma fiili eklenmiştir.<sup>580</sup>

Gerek kaçakçılık gerek kaçakçılığa teşebbüsün cezalarını düzenleyen maddelere yapılan eklemelerle hapis cezasının paraya çevrilmesine hükmolunması halinde para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının her bir günü için sanayi sektörü için belirlenen, yürürlükteki asgari ücretin bir aylık tutarının yarısının esas alınması öngörülmüştür.

<sup>578</sup> Md. 10/2: “*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.*”

<sup>579</sup> Bkz. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/503), s. 3. Ekinde yer aldığı tutanak dergisi için bkz. **TBMM Tutanak Dergisi**, Cilt 17, Dönem 18, Yasama Yılı 2, 27nci Birleşim, 17.11.1988.

<sup>580</sup> Md. 358/4: “*Maliye ve Gümrük Bakanlığınca veya defterdarlıklarca izin verilmediği halde, izin almış gibi Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması veya düzenlenmesi zorunlu belgeleri basanlar ve bu belgeleri kullananlar,*”

### 5. 4008 sayılı Kanun Değişiklikleri (1994)

1994 tarihli ve 4008 sayılı Kanun<sup>581</sup> ile kaçakçılıkla ilgili madde yeniden yazılmıştır.<sup>582</sup> 1980 yılında 2365 sayılı Kanun ile ilk cümleden çıkan “kast” ibaresi geri getirilmiş; bir anlamda kanunun orijinalindeki tanıma geri dönülmüştür. Yalnız bu defa tanımın arkasına “*Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.*” gibi hukukun genel ilkeleri gereği malumun ilânından ibaret bir ifade eklenmiştir.

Tanımdan sonra ise yine kaçakçılık sayılan özel durumlar sayılmıştır ancak yapılan düzenleme manevi unsur bakımından sorunludur: Maddede sınırlı olarak sayılan durumlarda “kastın varlığının kabul edileceği” belirtilerek açıkça bir kast karinesi kabul edilmiştir. Aslında 213 sayılı Kanun’un ilk halinde de kaçakçılık bakımından kast karinesi mevcuttu ancak orada sayılan kaçakçılık fiilleri adli ceza gerektirmiyordu; yani suç değil –bugünkü anlamıyla- kabahat teşkil ediyordu. Daha sonra 2365 sayılı Kanun ile hileli vergi suçları da kaçakçılık düzenlemesinin içine dâhil edilmiş; fakat doğal olarak artık suç tipleri içeren maddeden kast karinesi çıkarılmıştı. Bu düzenlemeyle ise bu defa kanunun ilk halindeki yalnız idari ceza gerektiren fiiller kaçakçılık kapsamından çıkarılmış; yani kaçakçılığın kast aranmayan biçimleri sonradan buraya ilave edilen eski hileli vergi suçlarından ibaret kalmış, ancak anlaşılabilir şekilde maddeye tekrar kast karinesi eklenmiştir. Şu halde artık suçlar bakımından kast karinesi kabul edilmiş olmaktadır. Yapılan değişikliği modern ceza hukukunun en temel ilkesi olan kusur ilkesiyle bağdaştırmak mümkün

<sup>581</sup> Bkz. 06.07.1994 tarihli Resmi Gazete.

<sup>582</sup> Kaçakçılık Suçunun Tarifi

Md. 344: “Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.

Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyasına sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir.

1. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburî olan defterleri tutmamak, bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kâğıtlara kaydetmek.
2. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak.
3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak.
4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburî olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veya her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak.
5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburî olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak.
6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburî olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)”

değildir. Maddede yer alan genel tanımdaki daha hafif nitelikteki –yalnız idari ceza gerektiren- kaçakçılık biçimi (ilk fıkra; kasten vergi ziyana neden olmak) için kasıt aranırken, daha ağır nitelikteki -suç teşkil eden- kaçakçılık biçimleri için kasıt aranmaması mantıklı da değildir.

2365 sayılı Kanun’un görüşmeleri sırasında maddedeki suç teşkil eden fiillerin doğaları gereği kasten işlenmeye elverişli oldukları, ayrıca kast kelimesine yer verilmesine gerek olmadığı belirtilmişti. Kasıt unsurunun suç tanımında yer alması gerekmediği, bütün suçların zaten kural olarak kasten işlenebileceği doğru ise de maddeye eklenen 9. bentte özellikle kasıt unsurundan bahsedilmesi sanki önceki bentlerdeki suçlar bakımından kasıt aranmadığı gibi bir izlenim uyandırmıştı. Böylece 2365 sayılı Kanun’da yapılan kanun tekniği hatasının, 4008 sayılı Kanun’daki geri ceza hukuku anlayışına zemin hazırladığı söylenebilir.

Öte yandan, yukarıda ifade ettiğimiz gibi kaçakçılık maddesinin son üç fıkrasındaki, yaptırımı yalnız idari para cezası olan, yani suç teşkil etmeyen kaçakçılık halleri kaçakçılık olmaktan çıkarılmış, benzer fiiller ağır kusur düzenlemesinde<sup>583</sup> muhafaza edilmiştir. Ancak ilk bentteki eski adıyla çift defter

<sup>583</sup> Ağır Kusurun Tarifi

Mükerrer Md. 347: “Ağır kusur, mükellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki hallerden birisi ile vergi ziyana sebebiyet verilmesidir.

1. Verilmesi gereken vergi beyannamelerinde, toplamı 100.000.000 liradan az olmamak üzere, beyannamede yazılı vergi matrahının % 10’unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi veya beyan dışı bırakılan matrah veya matrah farkı veya yersiz vergi mahsup ve indirimleri nedeniyle ödenmesi gereken verginin 40.000.000 liradan az olmamak üzere noksan hesaplanmasına veya bu miktarı aşan verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi.

Beyanname dışında ayrıca bir incelemeye ihtiyaç göstermeksizin beyannamede yazılı bilgilere dayanılarak vergi dairesince tespiti mümkün olan noksan bildirimler ile katma değer vergisinin beyan edilmesi gereken dönemden bir dönem önce veya bir dönem sonra beyan edilmesi bu hükmün dışındadır.

30 uncu maddede yazılı sebeplerle verginin re’sen tarhı halinde, yukarıdaki hadleri aşan matrah veya matrah farkları da noksan beyan hükmündedir Mezkûr maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde yazılı sebeplerle yapılan takdirlerde, bu hükmün uygulanması için, takdir edilen matrahın 100.000.000 lirayı aşması yeterlidir.

Vergi matrahının para birimi dışındaki diğer birimlere göre tespiti halinde mezkûr hadlerin tayininde bu Kanunun değerlendirme hükümlerine göre bulunacak tutarları esas alınır.

2. Vergilendirme dönemi ve tarh zamanı geçtiği halde götürü ticaret ve götürü serbest meslek erbabının kazançları ile ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması  
3. Beyanname verme süresi geçtiği halde götürü gider usulüne tabi çiftçilerin ziraî faaliyetlerinin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması  
4. Beyanname verme süresi geçtiği halde ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratların vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması  
5. Ticarî, ziraî ve meslekî kazançlarla ilgili faaliyetlerin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması veya bu faaliyetler vergi dairesine bildirilmekle beraber, beyanname verme süresi geçtiği halde beyannamenin verilmemesi”

tutma fiilinin yanına -olması gerektiği gibi- “*Vergi kanunlarına göre tutulması mecburî olan defterleri tutmamak, bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek*” fiili eklenmiştir. Böylelikle hem ikinci bir defter tutanın cezalandırılırken hiç defter tutmayanın cezalandırılmaması şeklindeki tuhaf durumun önüne geçilmiş; hem de 1980’de bizce doğru olmayarak suç olmaktan çıkarılan bu türden fiiller daha veciz şekilde suç haline getirilmiştir. Yalnız deftere kaydedilmeyen hususun tutar yönünden sınırlanmaması ölçülülük açısından eleştiriye açık olduğu gibi, suçun oluşumu ya da cezalandırma için verginin tahakkukunun gerekmemesi de uygulamada sorun yaratmaya müsaittir.

Ağır kusur teşkil eden fiillerin ilkine eksik vergi tahakkuk ettirilmesi yanında, haksız iadeye sebebiyet verilmesi de eklenmiştir. Bu da bizce önemli bir eklemedir. Çünkü her ne kadar vergi ziyaının tanımının yapıldığı 341. maddede haksız iade almanın da vergi ziyaı hükmünde olduğu belirtilmiş ise de matrahı beyan dışı bırakma ve yersiz mahsup ve indirim yapma hareketlerinin doğal neticesi haksız iade olamayacağı için bu neticenin fıkra da açıkça gösterilmesi isabetli olmuştur.

Kaçakçılığa teşebbüs, “*kaçakçılığa teşebbüs suçu*” adıyla yeniden düzenlenmiş<sup>584</sup> olmakla birlikte maddede yine “*kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar*” ibaresine yer verildiğinden düzenlemenin, özel bir suça teşebbüs düzenlemesi mi yoksa müstakil bir teşebbüs suçu düzenlemesi mi olduğu sorusu açıkta kalmıştır. Ödeme kaydedici cihazlarla ilgili fiiller, maddeden çıkarılmıştır. Bu fiillerin çoğu yeniden düzenlenen 3100 sayılı Kanun’daki ilgili hükümde<sup>585</sup>

<sup>584</sup> Md. 358:

“1. 344 üncü maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçları veya bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az dört defa fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu düzenlememe ve, iki defa vesikasız mal bulundurma fiilleri, verginin tarhi için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyaına neden olup olmayacağına bakılmaksızın;

2. Bu Kanunun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sürücüsü;

3. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge basan veya mükerrer 257 nci maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan Yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmeyen anlaşmalı matbaalar ile anlaşması olmadığı halde bu Kanun uyarınca tutulması veya düzenlenmesi zorunlu belgeleri basanlar ve bu belgeleri kullananlar;

*Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar.*”

<sup>585</sup> Mükerrer Md. 8 /1: “1. Onaylanan modele uygun üretim veya ithalat yapmayan, cihazları satışa sunmadan önce Maliye Bakanlığının özel mühürü ile mühürlettirmeyen, servis teşkilatını (satış, bakım-onarım) kurmayan, satışını yaptığı her cihazın yedek parça da dahil olmak üzere en az 10 yıllık bakım ve onarımını sağlayamayan üretici veya ithalatçı kuruluşlar ile süresi içerisinde ödeme kaydedici cihazları almayan, cihazları bozan, bozuk cihazları kullanan veya başkalarının

muhafaza edilmiş ise de “*bir hesap döneminde iki defa satış fişi vermeme*” şeklindeki fiil kaldırılmıştır. Şu hâlde kaçakçılığın bizce tamamlanmış şekli olarak düzenlenebilecek bir fiil, artık kaçakçılığa teşebbüs dahi sayılmamaktadır. Kezâ, vesikasız mal bulundurma fiili için de fiilin iki defa işlenmesi şartı getirilmiştir. Öte yandan vergi mükelleflerince düzenlenmesi zorunlu belgelerden yalnızca fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu ve müstahsil makbuzunun düzenlenmemesi kaçakçılığa teşebbüs olarak kabul edilmiş; sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listesinin düzenlenmemesine ilişkin fiiller kaçakçılığa teşebbüs kapsamından çıkarılmıştır. Düzenlenmemesi kaçakçılığa teşebbüs sayılan belgelerin de artık iki yerine dört defa düzenlenmemesi gerekecektir.

Yeni düzenlemeye göre kast aranmaksızın kaçakçılık sayılan haller, hem idare tarafından üç kat vergi cezası, hem ceza mahkemesi tarafından altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ve ticaret, sanat ve meslek icrasından yasaklılık ile cezalandırılacaktır. Hükmün ilânı yaptırımı kaldırılmıştır. Kasten vergi ziyanına neden olmak şeklindeki yedek norm nitelikli genel kaçakçılık hali ise yalnız üç kat vergi cezası gerektirecektir. Kaçakçılığa teşebbüsün cezası üç aydan bir yıla kadar hapis cezası olmuştur. Yani hapis cezalarının alt sınırı yükseltilmiştir. Benzer şekilde ağır kusurun cezası iki kat vergi cezasına çıkarılmıştır. Özel usulsüzlük cezaları da fevkalade artırılmıştır. Örneğin, 3239 sayılı Kanun ile değişik VUK'ta fatura ve benzeri belgeleri alıp vermeme fiillerinin cezası bu belgelerde yer alması gereken meblağın %3'ü iken ve bir takvim yılı içinde bir belge türü için kesilebilecek toplam özel usulsüzlük cezası için bir üst sınır koyulmuş iken, bu kanunla aynı fiilin cezası, belgelerde yer alması gereken meblağın %25'ine çıkarılmış ve üst sınır da kaldırılmıştır (md. 353/1). Yaptırımlar bakımından hafifleyen bir fiil ise beyannamenin kanuni süresinden sonra verilmesidir. Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler için, daha önce matraha göre kaçakçılık ve ağır kusur cezası kesilirken, 350. maddeye yapılan eklemeye kusur cezası kesilmesi öngörülmüştür. Son olarak; özel usulsüzlük cezaları yeniden düzenlenmiş, işyeri kapatma cezasının mükellefin talebi üzerine paraya çevrilmesi imkânı getirilmiştir.

---

*kullanmasına izin veren mükellefler, kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar. Bu mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununun 360 inci maddesinde yer alan ceza uygulanır. Üretici veya ithalatçı kuruluşlar, Maliye Bakanlığının özel mühürü ile mühürlenmiş her 500 cihaz için en az bir eleman bulunduracak şekilde yurt sathına yayılmış bakım ve onarım teşkilatlarını kurmak zorundadırlar.”*

## 6. 4108 sayılı Kanun Değişiklikleri (1995)

4108 sayılı Kanun<sup>586</sup> ile kaçakçılığı düzenleyen 344. maddenin ilk bendindeki eski adıyla çift defter tutmak fiilinin tanımı değiştirilmiş, henüz bir sene önce 4008 sayılı Kanun ile maddeye eklenen defter tutmamak ve deftere kaydı gereken hususları kaydetmemek hareketleri maddeden çıkarılmıştır.<sup>587</sup> Gerekçede söz konusu fiillerin “*iyi niyetli mükelleflerin hata veya elde olmayan sebeplerle işleyebilecekleri fiilleri de kapsadığı hususunun dikkate alındığı*” belirtilmektedir.<sup>588</sup>

Kaçakçılık için öngörülen adli cezalar da değiştirilmiş; 344. maddede sayılan fiiller bakımından ilk defa ayırım yapılmış ve bazı bentlerdeki fiiller (çift defter tutma, defterleri tahrif etme, muhasebe hilesi yapma, defter sayfalarını yok etme, defter ve belgeleri yok etme veya gizleme) için altı aydan üç yıla, bazı fiiller (sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma; belgeleri tahrif etme veya tahrif edilmiş belgeyi kullanma) için ise üç yıldan beş yıla ceza öngörülmüştür.<sup>589</sup> Fiillerin ağırlığına göre ayrılması, bugünkü kaçakçılık düzenlemesini (md. 359) akla getirmektedir. Ancak suç ve ceza politikası bakımından ilginç şekilde o gün belgeleri tahrif etme kaçakçılığın daha çok cezayı gerektiren şekli iken, bugün daha az cezayı gerektiren şeklidir. Defter ve belgeleri yok etme ise tam tersine suçun daha az cezayı gerektiren biçimi olmaktan çıkıp, bugün daha çok cezayı gerektiren biçimi haline gelmiştir.

<sup>586</sup> Bkz. 02.06.1995 tarihli Resmi Gazete.

<sup>587</sup> Md. 344/1:

“1. Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kağıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek.”

<sup>588</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/838), s. 4. Ekinde yer aldığı tutanak dergisi için bkz. **TBMM Tutanak Dergisi**, Cilt 83, Dönem 19, Yasama Yılı 4, 92nci Birleşim, 29.03.1995.

<sup>589</sup> Md. 359: “Bu Kanunun 344 üncü maddesinin;

1. 1, 4, 5 ve 6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgarî ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.
2. 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.

Bu maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezalar bir kat artırılır.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması, 345 inci maddede yazılı vergi cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

Değişiklik ile ayrıca hapis cezasının paraya çevrilmesi ve para cezasının ertelenmesi bakımından özel düzenleme yapılmış; ticaretten, sanattan ve meslekten men cezası kaldırılmıştır. Ayrıca yalnız ilk iki bentteki fiillerin tekrarı halinde cezaların bir kat artırılacağı yönünde özel düzenleme yapılmıştır.

Yine 4008 sayılı Kanun ile değişik VUK'taki fatura ve benzeri belgeleri vermeme fiilinin karşılığında öngörülen çok ağır özel usulsüzlük cezası, belgelerde yer alan meblağın %25'inden %10'una indirilmiş ve bir takvim yılı içinde her bir belge türü bakımından kesilecek cezalar için de 4008 sayılı Kanun'dan önceki dönemde olduğu gibi üst sınır konulmuştur (md. 353/1). Özel usulsüzlük cezalarında başkaca değişiklikler de yapılmış bilhassa 1994 yılından itibaren ülkedeki muhasebe uygulamalarının standartlaşması adına mükelleflerin hesaplarını Tek Düzen Hesap Planı'na göre tutması zorunluluğu getirilmiş olduğundan<sup>590</sup> buna uyulmaması yeni bir özel usulsüzlük fiili olarak tanımlanmıştır (md. 353/6).

Genel olarak, 4008 sayılı Kanunla getirilen ağır yaptırımların senesi dolmadan 4108 sayılı Kanun ile yumuşatılması, cezaların ağırlaştırılmasının her zaman sorunları çözmediğine iyi bir örnektir.

### 7. 4369 sayılı Kanun Değişiklikleri (1998)

4369 sayılı Kanun<sup>591</sup> ile VUK'un cezalara ilişkin hükümleri kapsamlı bir değişikliğe uğramıştır. Kanundaki kaçakçılık, ağır kusur, kusur şeklindeki yapı kaldırılmış; vergi ziyayı yaratan ve idari ceza gerektiren fiillerin tümü, yani kaçakçılığın suç teşkil etmeyen biçimi olan kasten vergi ziyasına neden olmak, ağır kusur ve kusur fiilleri “vergi ziyayı suçu” adıyla tek isim altında yeniden düzenlenmiştir.<sup>592</sup> Gerekçede kaçakçılık ve ağır kusur gibi “*rencide edici*” terimler yerine bu isimlendirmenin tercih edildiği açıklanmıştır.<sup>593</sup>

<sup>590</sup> 26.12.1992 tarihli 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile kabul edilmiştir.

<sup>591</sup> Bkz. 29.07.1998 tarihli mükerrer Resmi Gazete.

<sup>592</sup> Vergi ziyayı suçu ve cezası

Md. 344: “Vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.

*Vergi ziyayı suçu işleyenlere vergi ziyayı cezası kesilir ve bu ceza ziyaya uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaya uğratılan vergi tutan üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.*

*Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*



Öncelikle belirtmek isteriz ki 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerde kullanılan dil, metnin hukukçu olmayanlarca ve tamamen maliyeci bakış açısıyla kaleme alındığını düşündürmektedir: Vergi ziyayı suçunu düzenleyen maddede “*Vergi ziyayı suçu işleyenlere vergi ziyayı cezası kesilir.*” gibi garip bir cümleye yer verildikten sonra söz konusu cezanın ziyaa uğrayan verginin bir katına, gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle “bulunacağı” (!) belirtilmiştir. Kanunda açıkça belli olması gereken cezanın failin fiilini işlediği anda mevcut olmayan, ne zaman gerçekleşeceği de belli olmayan ve en önemlisi gerçekleşmesi failin elinde olmayan bir olguya göre hesaplanması anlamına gelen bu şekildeki bir para cezası düzenlemesi, ceza içeren kanunlarımızda görülmuş şey değildir. Vergi idaresi bir hesap dönemini üç sene sonra incelediğinde verilecek ceza, ertesi sene incelediğinde verilecek cezadan çok daha yüksek olacaktır. Kanunda bununla da kalınmamış, cezaya vergiye bağlı bir alacakmış gibi gecikme faizi işletilmesine yönelik bir hüküm de sevk edilmiştir.<sup>594</sup> Neyse ki en azından gecikme faizi düzenlemesinin vahameti çabuk fark edilmiş ve ileri bir tarihte yürürlüğe girecek olan söz konusu hüküm henüz yürürlüğe girmeden 4444 sayılı Kanun<sup>595</sup> ile kaldırılmıştır.

Bilgi vermekten çekinme fiilinin ilkinde özel usulsüzlük ve tekrarı halinde hapis cezası şeklindeki düzenleme (md. 361) kaldırılarak yerine fiilin tekrarı halinde özel usulsüzlük cezasının artırılması şeklinde bir düzenleme (mükerrer md. 355) yapılmıştır. Böylelikle tekerrür halinde cezanın idari cezadan adli cezaya dönüşmesi yerine idari cezanın artırılması sağlanmıştır.

---

*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.*

*Uzlaşılabilir vergilerde ceza, uzlaşılabilir vergi tutarına göre düzeltilir.”*

<sup>593</sup> Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Belediye Gelirleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile [...] Benzer Mahiyetteki Kanun Teklifleri ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/708, 2/72, 2/73, 2/75, 2/129, 2/154, 2/166, 2/182, 2/191, 2/194, 2/221, 2/270, 2/ 287, 2/293, 2/323, 2/369, 2/420, 2/459, 2/493, 2/884, 2/959, 2/960, 2/1015, 2/1019, 2/1070), s. 12. Ekinde yer aldığı tutanak dergisi için bkz. **TBMM Tutanak Dergisi**, Cilt 55, Dönem 20, Yasama Yılı 3, 103üncü Birleşim, 17.06.1998.

<sup>594</sup> Md.368/2: “*Şu kadar ki; dava konusu yapılan vergi ziyayı cezasına, dava açma süresinin sonundan yargı kararının idareye tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 112 nci maddede belirtilen usul ve oranda gecikme faizi hesaplanır ve cezanın ödeme süresi içinde ödenir.*”

<sup>595</sup> Bkz. 14.08.1999 sayılı Resmi Gazete.

Kanunda adli ceza gerektiren fiillerin bulunduğu bölümün başlığı “*Ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezaları*” yerine “*Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları*” olmuştur. İdarenin hürriyeti bağlayıcı ceza vermesi olanaklı değil ise de adli ceza ile idari ceza gerektiren fiilleri ayıran husus bu olmadığından bizce bu adlandırma isabetli değildir. Kanun koyucu bu fiilleri ileride adli para cezası ile cezalandırmak da isteyebilir ancak söz konusu değişiklik ile kanunda adli makamlarca hükmedilen para cezalarına uygun bir bölüm kalmamıştır.

Adı geçen bölümün ilk maddesinde<sup>596</sup> kaçakçılık suçları yeniden düzenlenmiştir.<sup>597</sup> Daha önce yaptırımı düzenleyen maddede fiiller karşılığında ağırlıklarına göre farklı cezalar öngörülmüştü, ancak bu defa seçimlik hareketler gruplara ayrılmıştır. Bu düzenleme ile büyük ölçüde bugün yürürlükte olan düzenlemenin çehresi oluşmuştur. Ancak yapılan gruplandırmayı anlamlandırmak zordur: Eski düzenlemedeki 1. bentte yer alan fiiller ile 4. bentteki fiillerin bir kısmı (a) bendinin 1. alt bendinde; 3. bentte yer alan fiiller ile 4. ve 6. bentlerdeki fiillerin bir kısmı (a) bendinin 2. alt bendinde; 5. bentte yer alan fiiller ile 2. ve 6. bentteki

<sup>596</sup> Daha önce kaçakçılık suçları 344. maddede düzenlenirken, o maddede yeni vergi ziyai cezası düzenlemesine yer verilmiş; kaçakçılık suçları bugün bulundukları 359. maddeye aktarılmıştır.

<sup>597</sup> Kaçakçılık suçları ve cezaları

Md. 359:

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.),

Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yansı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- 1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.),
- 2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

fiillerin bir kısmı (b) bendinin 1. alt bendinde; eskiden kaçakçılığa teşebbüs maddesinde düzenlenen bir fiil ise (b) bendinin 2. alt bendinde düzenlenmiştir. Bentlerde ve ilk bendin alt bentlerinde gruplanan fiillerin unsurlarında bu gruplandırmayı haklı kılacak bir ortaklık yoktur. Yalnızca yaptırım bakımından bir farklılık yaratmak için bu gruplandırma yapılmış ise de ilk bentteki aynı cezayı gerektiren fiillerin kendi içinde iki alt bent halinde gruplandırılmış olması hala anlamlı değildir. Bentlerin adeta “çarpanlarına ayrılıp” ilk cümlelerindeki “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*” ifadesi ile “ortak çarpan parantezine alınmaya” çalışılması da doğru değildir, çünkü bu ifadeler her bir alt bentteki sadece ilk fiil ile anlam bütünlüğü sağlamakta, diğer fiiller ile uyuşmamaktadır. Örneğin, bu ifade “*gerçek olmayan ...kişiler adına hesap açanlar...*” fiilinin baş tarafı olabilecek nitelikte değildir. Bütün fiillerin unsuru olmayan bir ifadenin ortak çarpanmış gibi her bendin başına alınması yerinde olmamıştır. Bilhassa bu ifadenin “...veya **belgelerin** asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler” ifadesi ile anlam bütünlüğü içerisinde olduğu halde “...veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler” ibaresinden kopuk olması daha önce aynı bentte düzenlenen benzer nitelikteki iki fiil bakımından çelişkili bir görüntü yaratmıştır.

Ayrıca kaçakçılığın daha az cezayı gerektiren hallerinin cezası (altı aydan üç yıla hapis) değiştirilmemiştir ancak daha ağır cezayı gerektiren hallerinin cezası üç yıldan beş yıla kadar hapis iken on sekiz aydan üç yıla kadar hapse düşürülmüştür. Şu hâlde iki bentteki fiillerin sadece alt sınırı birbirinden farklı hale gelmiştir. Bu da kanundaki gruplandırmanın yaptırımların farklı kılınması yönünden gerekli olup olmadığını da şüpheli hale getirmektedir.

Öte yandan, daha önceki düzenlemede hapis cezalarından ağır olanı ile cezalandırılan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve belgeleri tahrif etme fiillerinin bu defa kaçakçılığın daha az cezayı gerektiren hali haline getirilmesi; buna karşılık defter sayfalarını, defter ve belgeleri yok etme fiillerinin tam tersine kaçakçılığın daha ağır cezayı gerektiren haline dönüştürülmesi, bilhassa daha önce sadece kaçakçılığa teşebbüs sayılan, Bakanlıkla anlaşmalı olmadığı halde belge basma fiilinin bu defa kaçakçılık olarak ve üstelik bu suçun daha ağır cezayı gerektiren biçimi olarak düzenlenmesi (md. 359/b,2) şeklindeki ani suç ve ceza politikası değişikliklerinin gerekçesi de açıklanmamıştır.

Kaçakçılığın seçimlik hareketlerinde de ufak değişiklikler yapılmıştır. Aslına uygun olmayan suret düzenlemek ve tahrif edilmiş belgeleri kullanmak fiilleri maddeden çıkarılmış; sadece defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suç olarak kabul edilmiştir. Bunun yanı sıra kanunda ilk defa, sahte belge ile muhteviyatı itibariyle belge tanımlarına yer verilmiştir.

Kaçakçılık tanımı bir kez daha kanundan çıkarılmıştır. Sadece maddede sınırlı olarak sayılan seçimlik hareketleri yapanlar, kaçakçılık fiilini işlemiş olacaktır. Suçları düzenleyen VUK md. 359'un vergi ziyamı düzenleyen VUK md. 344 ile bağlantısı koparıldığı için vergi ziyayı da suçun unsuru olmaktan çıkmıştır. Yasaklanan fiil, hiç vergi kaybına yol açmasa bile kaçakçılık oluşturacak ve cezalandırılacaktır. Yine maddedeki kast karinesi çok isabetli olarak maddeden çıkarılmıştır. Söz konusu suçlar, ancak kasten işlenebilecek ve her halükârda failin kastının bulunup bulunmadığı araştırılacaktır.

Kaçakçılığa teşebbüs düzenlemeleri de kaldırılmıştır. Buna paralel olarak 3100 sayılı Kanun'daki ödeme kaydedici cihazlarla ilgili yükümlülöklere uymama fiillerinden kaynaklanan ceza sorumluluğunu düzenleyen madde değiştirilmiş ve bu fiiller için kaçakçılığa teşebbüs cezası yerine özel usulsözlük cezası verilmesi öngörölmüştür.

Olumlu bir gelişme, VUK md. 333'ün değiştirilerek adli ceza sorumluluğunun suçu işleyenlere hasredilmesi<sup>598</sup> ve 1980'de getirilen kanuni temsilcilerin adli ceza sorumluluğunun kaldırılmasıdır. Öte yandan iştirak (md. 338), teşvik (md. 346) ve yardım (md. 347) başlıklı iştirak düzenlemeleri kaldırılmış yerine 360. maddede iştirak ile ilgili yeni tek bir düzenleme yapılmıştır.<sup>599</sup> Ancak yapılan düzenleme yine şeriklerin suç işlerken maddi menfaat gözetip gözetmemesine göre cezalarında farklılığa gitmiştir. Bu bakımdan ceza hukukundaki iştirak kavramına ve şeriklerin sorumluluğunun esasına tamamen yabancı sorumluluk rejimi korunmuştur. 344.

<sup>598</sup> Md. 333/3: “Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörölen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.”

<sup>599</sup> Md. 360: “Birden fazla kişi 359 uncu maddede 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 cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur.

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.”

maddede yapılan değişiklikle “iştirak” kurumundan “iştirak suçu” olarak bahsedilmesi de ceza hukuku kavramlarına karşı bir yabancılık izlenimi vermektedir.

Son olarak, 359. maddede pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında kaçakçılık suçlarından ceza verilmeyeceği yönünde açık düzenleme yapılarak 2365 sayılı Kanun’un yarattığı yukarıda bahsettiğimiz muğlak durum ortadan kaldırılmıştır.

### 8. 5728 sayılı Kanun Değişiklikleri (2008)

2004 yılında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu kabul edilmiş ve 1926 yılından beri yürürlükte olan 765 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun yerini almıştır. Yeni TCK’nın genel hükümleri, eski TCK’nın genel hükümlerinden önemli surette farklı olduğundan kanun değişikliği, ülkedeki ceza hukuku sisteminin de tümünden değişmesine neden olmuştur. Yeni sistemdeki esaslı değişikliklerden biri, suç ve kabahat terimlerinin ayrışmasıdır: 1926 TCK’da suçlar, ağırlıklarına göre cürüm ve kabahat olarak ikiye ayrılmakta iken; yeni sistemde TCK’da yalnız suçlara yer verilmiş, kabahatler ise yaptırımları idari cezaya dönüştürülerek suç olmaktan çıkarılmış<sup>600</sup> ve bunların genel esasları ayrı bir kanun olan Kabahatler Kanunu’nda düzenlenmiştir. Böylelikle yaptırımı mahkemece hükmedilen yani adli ceza olan fiiller, suç; yaptırımı idarece hükmedilen yani idari ceza olan fiiller, kabahat adını taşıyacaktır. Ancak yürürlükte bu terminolojiyle uyumlu olmayan -VUK gibi- birçok özel ceza yasası bulunduğundan, bunların ceza mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi için ayrı kanunlar yapmak gerekmiştir. 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>601</sup> bu amaca yöneliktir ve birçok kanunla birlikte VUK’ta da değişiklikler yapmıştır. Ancak aşağıda görüleceği üzere, yapılan değişikliklerin ne kadar VUK’u TCK’ya uyumlu hale getirmeye yönelik olduğu tartışmaya açıktır.

5728 sayılı Kanun ile 344. maddenin “*Vergi Ziyai Suçu ve Cezası*” olan başlığı, “*Vergi ziyai cezası*”na dönüşmüş; kaçakçılık suçlarını düzenlendiği bölümün adı ise “*Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları*” iken “*Suçlar ve*

<sup>600</sup> “Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi” olarak adlandırılan bu yaklaşım, TCK değişikliğinden önce başlamıştır. Örneğin, 2003 tarihli ve 4854 sayılı Bazı Kanunlardaki Cezaların İdari Para Cezasına Dönüştürülmesine Dair Kanun ile kırktan fazla kanundaki adli para cezaları idari para cezasına dönüştürülmüştür.

<sup>601</sup> Bkz. 08.02.2008 tarihli Resmi Gazete.

*Cezaları*” olarak değiştirilmiştir. Böylelikle “suç” terimi yalnız adli ceza gerektiren fiillere yani kaçakçılığa özgülenmiş ise de idari ceza gerektiren vergi ziyasına neden olma fiili için “vergi ziyai kabahati” denmesi gerektiği halde madde başlığına “vergi ziyai cezası” yazılması yanlıştır.

Vergi ziyai cezasının yeni düzenlemesinde yeni kabahatler rejimine uyum sağlanmak şöyle dursun, eskisinden daha uyumsuz bir düzenleme yapılmıştır. Şöyle ki eski kanunda “*Vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.*” şeklinde fiili ve faili açıkça gösteren bir düzenleme mevcuttu. Ancak yeni düzenlemede<sup>602</sup> sorumluluk, “fiil” yerine bir başka maddedeki “haller”e bağlanmış ve “fail” yerine “mükellef ve sorumlu”ya yüklenmiştir. Böylece eski kanun ile aynı şey söylenmeye çalışılmış olsa dahi bu başırlanamamış ve yeni düzenlemede eskisinden çok daha kötü bir kabahat tanımı yapılmıştır. Gerçekten, eski düzenlemede, fiil, vergi ziyasına sebebiyet vermek ve araç fiiller, 341. maddedeki hareketlerdir ve bu fiili ancak mükellef ve sorumlu işlemişse ceza sorumluluğu doğacaktır. Ancak yeni düzenlemede adeta yaptırım bir fiile değil 341. maddedeki “haller”e bağlanmış, vergi ziyai ise bir objektif cezalandırma şartı gibi ifade edilmiş ve 341. maddedeki halleri yahut vergi ziyayı kim ortaya çıkarmış olursa olsun, mükellef ve sorumlu, ceza yönünden sorumlu kılınmıştır.

Kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359. madde de yeniden yazılmıştır.<sup>603</sup> Yeni düzenlemede (a) bendindeki fiiller ile (b) bendinin 1. alt bendindeki suçların maddi

<sup>602</sup> Md. 344/1: “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.”

<sup>603</sup> Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Md. 359:

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

- b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte

unsurları değişmemiş sadece yazımlarında düzenlemeler yapılmıştır. (B) bendinin 2. alt bendi ise (c) bendi olarak ayrıca düzenlenmiş; sahte belge basma ifadesi metinden çıkarılmış ve metnin geri kalanı anlamı değişmeyecek şekilde daha ayrıntılı olarak yazılmıştır. Maddedeki cezalar ise ağırlaşmıştır: (A) bendindeki fiiller için cezanın alt sınırı altı aydan bir yıla çıkarılmış; (b) bendindeki fiiller için ceza eskiden on sekiz aydan üç yıla hapis iken yeni (b) bendindeki fiiller için üç yıldan beş yıla hapis ve yeni (c) bendindeki fiiller için iki yıldan beş yıla hapis haline gelmiştir. Özellikle bir kısım fiilin cezasının üst sınırının birden cezanın alt sınırı haline gelmesi ani bir suç ve ceza politikası değişikliğidir. Öte yandan, (a) bendindeki hapis cezasının para cezasına çevrilmesiyle ilgili fıkra da maddeden çıkarılmıştır.

5728 sayılı Kanun ile, 4369 sayılı Kanun’la VUK’a eklenen iştirak maddesi de değiştirilmiş ve “cezada indirim” başlığıyla yeniden düzenlenmiştir.<sup>604</sup> Ancak 5728 sayılı Kanun sözde özel ceza yasalarını TCK’ya uyumlu hale getireceği halde bu maddedeki uyumsuzluğu gidermemiştir. Gerçi TCK’ya atıf yapılmıştır ve eski kanuna nazaran suça katılanların cezaları üzerinde şeriklik statüleri (azmettiren ya da yardım eden) etkili olacağı için fiilleriyle daha orantılı ceza alacaklardır. Ancak şerikin suç işlerken menfaat gözetip gözetmemesinin sorumluluğun esası bakımından hiçbir önemi olmadığından, menfaat gözetmeyen şerike ceza indirimi sağlayan bu maddenin uyum çalışması kapsamında tamamen kaldırılması gerekirdi. Failde aranmayan saik veya özel kastın şerikte aranması ve buna sonuç bağlanması TCK’nın iştirak düzenlemelerine de genel olarak iştirak kurumunun mantığına da aykırıdır.

Değişiklik ile vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyenlerin TCK’daki ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması

---

*olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*

c) *Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri. Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

*371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.*

*Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."*

<sup>604</sup> "Cezadan indirim

Md. 360: "359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir."

(TCK md. 239) suçundan; mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyenlerin de görevi kötüye kullanma suçundan (TCK md. 257) cezalandırılacakları bildirilmiştir. Kanun koyucu bu fiillerin suç olmaktan çıkıp çıkmadığı tartışmasına neden olmamak için VUK'taki düzenlemeleri kaldırmak yoluna gitmemiş olmalıdır.

5728 sayılı Kanun ile birlikte, VUK'un cezalara ilişkin hükümleri -2022 yılında maddeye eklenen yeni suç tipleri hariç- büyük ölçüde bugünkü görünümüne kavuşmuştur. Bundan sonraki kanunlarda eski suç tiplerinin unsurlarını ilgilendirmeyen bazı değişiklikler yapılmıştır. Örneğin, 2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanun<sup>605</sup> ile 359. maddenin (a) bendindeki fiillerin cezasının alt sınırı bir yıldan on sekiz aya çıkarılmıştır.

### 9. 7318 sayılı Kanun Değişiklikleri (2021)

7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>606</sup> ile birlikte vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen VUK md. 359'a yeni bir (ç) fıkrası<sup>607</sup> eklenerek dördüncü bir kaçakçılık suçu tipi yaratılmıştır. Ödeme kaydedici cihazlara müdahale fiillerini cezalandıran bu yeni suç tipi, mahiyet olarak genelde muhasebe kayıtları ve belge düzeniyle ilgili fiillerden oluşan o ana kadar mevcut vergi kaçakçılığı suçlarından oldukça farklıdır ve daha çok bilişim suçlarına benzer hareketlerle işlenmektedir.

Yeni kanunla bu yeni suç tipinin yargılama usulü de özel olarak düzenlenmiştir. VUK md. 367'ye eklenen fıkra ile yeni suçun işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın vergi müfettişleri ve yardımcıları tarafından rapora bağlanması ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla

<sup>605</sup> Bkz. 03.07.2009 tarihli Resmi Gazete.

<sup>606</sup> Bkz. 30.04.2021 tarihli Resmi Gazete.

<sup>607</sup> “ç) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”



birlikte keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi ve kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartının aranmaması öngörülmüştür.

### 10. 7394 sayılı Kanun Değişiklikleri (2022)

7394 sayılı Kanun<sup>608</sup> ile yapılan değişiklikler ile Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan hapis cezalarının üst sınırlarının artırılarak (a) bendi için 3 yıldan 5 yıla, (b), (c) ve (ç) bentleri için 5 yıldan 8 yıla çıkarılması; kaçakçılık cezalarına hükmedilecek cezalar için Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesinde yer alan "zincirleme suç" hükümlerinin uygulanması; 359. maddede sayılan suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma aşamasında etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi ve bu kapsamda belli koşullarla cezalarda indirim yapılması; 359. maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma ve kovuşturmalarda mütalaaya konu fiilin, hakkında soruşturma veya kovuşturma yürütülen kişinin dışında başka bir kişi tarafından işlendiğinin veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılabilmesi için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi koşulunun aranmaması ve 359. maddede yapılacak değişikliklerin, belirli koşullar çerçevesinde, yargı mercilerinde veya infaz aşamasında olan dosyalar için de uygulanabilmesi öngörülmüştür.

Kanun dört ayrı meclis komisyonuna sevk edilmişse de yalnız Plan ve Bütçe Komisyonu rapor vermiştir. Genel Kurul görüşmelerinde bu kanundaki amacın vergi adaleti değil kaynak arayışı olduğu söylenmiştir.<sup>609</sup> Ancak ne komisyonda ne de Genel Kurul'da değişiklikler üzerine nitelikli bir tartışma yapıldığını söylemek mümkün değildir.

### 11. 7423 sayılı Kanun Değişiklikleri (2022)

7423 sayılı Kanun<sup>610</sup> ile birlikte vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen VUK md. 359'a yeni bir (d) fıkrası<sup>611</sup> eklenmiş ve tütün mamullerinin takibine ilişkin

<sup>608</sup> Bkz. 15.04.2022 tarihli Resmi Gazete.

<sup>609</sup> **TBMM Tutanak Dergisi**, Dönem: 27, Cilt: 98, Yasama Yılı: 5, 77'nci Birleşim, 07.04.2022, s. 123.

<sup>610</sup> Bkz. 10.12.2022 tarihli Resmi Gazete.

<sup>611</sup> "d) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri

sisteme müdahale fiillerini içeren yeni bir suç tipi yaratılmıştır. Bu yeni suç tipi önceki sene kanuna eklenen (ç) fıkrasındaki ödeme kaydedici cihazlar üzerinde işlenen fiillere benzer fiillerle işlenmektedir. Nitekim (ç) fıkrasındaki fiiller için kabul edilen özel yargılama usulü, bu suç tipi için de geçerli kılınmıştır.

### C. Ara Değerlendirme

Bu çalışma sırasında Cumhuriyet'in erken dönem temel vergi kanunları ile Vergi Usul Kanunu ve bu kanun üzerinde değişiklik yapan çok sayıda kanunun ceza hükümlerinin yasalaşma süreci yakından incelenmiştir. Kanun tasarı ya da teklifleri, komisyon raporları ve genel kurul görüşme tutanakları tamamen okunmuş, mevzuatın uygulamadaki hangi sorunlar nedeniyle değiştirilmek istendiği anlaşılmaya çalışılmıştır. Tespitlerimizi kaçakçılık suçlarını teknik ceza hukuku açısından incelemeye geçmeden önce bir ara değerlendirme olarak kısaca kaydetmeyi gerekli buluyoruz:

- (i) Kanunların TBMM görüşmeleri, genelde oldukça sık tartışmalarla geçmiş; vergi cezaları hakkında söz alanlar genelde ne teknik vergi hukuku ne de teknik ceza hukukuna temas etmeyen, vatandaşın gelir darlığına ve küçük esnafın işlerinin azlığına dair, konuyla ilgili olmadığı gibi herhangi bir çözüm de üretmeyen konuşmalar yapmıştır. Oysa örneğin Türkiye'de 2022 sonu itibarıyla toplam yaklaşık 4,6 milyon kayıtlı gelir vergisi mükellefi<sup>612</sup> bulunmaktadır. Bu sayı, 85 milyon civarındaki toplam Türkiye nüfusunun %5,5'inden biraz fazlasına tekâbül etmektedir. Gelir vergisi yönünden 2022 yılında incelenen mükellef sayısı ise 5.335'i<sup>613</sup> Vergi Denetim Kurulu'na bağlı vergi müfettişleri, 371'i<sup>614</sup> vergi dairesi müdürleri tarafından incelenenlerden oluşmak üzere toplam sadece 5.706'dır ve bu da bu vergi türünden kayıtlı mükelleflerin yalnız %0,2'sini oluşturmaktadır. Az sayıdaki vergi inceleme elemanı tarafından yürütülen

---

*merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”*

<sup>612</sup> Tam olarak 2.364.625 adet ticari, zirai veya meslek kazancı elde eden; 2.249.233 adet beyana tabi geliri sadece ücret, gayri menkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardan oluşan ve 74.080 adet elçilik gibi vergi mükellefiyeti bulunmayanların yanında çalışıp ücret geliri elde eden mükellef vardır. Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı 2022 Faaliyet Raporu, s. 148.

<sup>613</sup> Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2022, s. 46.

<sup>614</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2022, s. 118.

denetim faaliyetlerinin asıl odağı büyük matrahlar beyan eden, dolayısıyla daha büyük mali risk taşıyan büyük ölçekli mükelleflerdir. Bir başka deyişle, çok az kişinin kayıtlı mükellefiyeti bulunduğu gibi kayıtlı mükelleflerin bile çok azı vergi incelemesi geçirmektedir. Mükellefiyet kaydı dahi olmayan sokaktaki dar ve orta gelirli vatandaşın, kazancının vergisi işveren tarafından kesilen ücretlinin, tüketiminin vergisi mal ve hizmeti satın aldığı kişi tarafından kesilen tüketicinin hatta ticari kazancı basit usulde vergilendirilen küçük esnafın bu tartışmalarla hiçbir ilgisi bulunmamaktadır. Bunlar ne vergi incelemesi geçirirler ne de vergi cezasına muhatap olurlar. Gerçek usulde vergilendirilmekle birlikte vergi bilinçleri oldukça düşük olduğu ve kişisel harcamaların gider gösterilmesi yahut tüketiciye belgesiz satış yapılması gibi kaçakçılık addedilmesi gereken davranışları yaygın olduğu halde idarenin denetim kapasitesinin azlığı nedeniyle vergi incelemesi geçirmeyen küçük işletmeler dahi vergi cezalarına ilişkin yasal düzenlemelerden pek etkilenmemektedirler. Ancak 2022 yılı bütçesi içinde kurumlar vergisinin payının %19'dan, beyana dayanan gelir vergisinin payının ise %3'den ibaret olduğu<sup>615</sup> ve kamu harcamalarını daha çok ödedikleri dolaylı vergilerle mükellef olmayan vatandaşlar finanse ettiği düşünüldüğünde vergi kaçakçılığının maliyetine kayıtlı mükellef olmayan geniş halk kitlelerinin katlandığı sonucuna varmak zor değildir. Bu bağlamda konuyu cezaların ağırlığına-hafifliğine sıkıştıran ve üstelik ağır cezaları beyanname dahi vermeyen vatandaş için bir tehdit olarak düşünen milletvekillerinin, görüşmesinde söz aldıkları konudan bu kadar uzak olmaları hayret vericidir.

- (ii) Vergi kanunlarının hazırlanış sürecinde hukukçular çok az rol almış genelde yalnız maliye kökenli milletvekilleri aktif katılım göstermiştir. Söz konusu düzenlemelerin çoğu vergilendirmeye ilgili olduğu için bu doğaldır. Ancak kanunun cezalarla ilgili bölümünün yalnız Maliye Bakanlığı temsilcilerinin görüşleri alınarak hazırlanması ve Adalet Komisyonu yerine genelde maliyeci ve iktisatçıların görev aldığı Plân ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülüp, Genel Kurul'da da yeterince

---

<sup>615</sup> Ibid. s. 167.

tartışılmadan yasalaşması, ceza hukuku tekniği ve ceza hukuku ilkeleriyle bağdaşmayan düzenlemeler yapılmasına neden olmuştur.

Sözelimi, bazı kaçakçılık fiillerinin hileli vergi suçu adıyla kanuna dahil edilerek ilk kez suç haline getirildiği 1951 değişikliği müzakere edilirken Adalet Bakanı, Genel Kurul’da bile değildir. Müzakere edilen kanun tasarısı ceza hukukunu ilgilendirdiği için “*Ceza Kanunu ile ilgili bakan, Adalet Bakanı ya da mütehassıslar*” olmadan maddelerin görüşülmemesi önerilmiş, ancak “*Lüzumu yok, idari kanundur*” denilerek bu öneri reddedilmiş, öneri sahibi vekilin “*Değil efendim, tamamen cezai hüküm ve müeyyideleri ihtiva ediyor.*” demesine de aldırış edilmeyerek maddeler oylanmıştır.<sup>616</sup> Ceza hukukçularının hiç katılmadığı bu yasalaşma süreci sonucunda ortaya ceza mevzuatımızın en kötü suç düzenlemelerinden biri çıkmıştır.

- (iii) VUK’u değiştiren hiçbir kanunda suç tanımlarına gereken özen gösterilmemiş; belki de suç tipi oluşturma uzmanlık gerektiren bir iş olduğu anlaşılamamıştır. Gerçekten, 1949’daki ilk VUK dışında, kaçakçılık yahut hileli vergi suçu düzenlemelerinin hepsinde cezayı mucip hareketler son derece acemice kaleme alınmıştır. Bir defa suç tanımının gayet veciz, eski deyişle “*efradını câmi, ağıârını mâni*” olması gerekir. Ancak, örneğin; bu türden hareketlerin ilk kez suç haline getirildiği 1951 tarihli ve 5815 sayılı Kanun’da, ilk seçimlik hareket şu şekilde tanımlanmıştır:

*Hileli vergi suçları*

*Ek Madde 2:*

- A) 1. *Çift defter kullanmak (bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması, çift defter kullanmaktır;*

<sup>616</sup> **TBMM Tutanak Dergisi**, Dönem: 9, Cilt: 9, Toplantı: 1, Doksan dokuzuncu Birleşim, 13.7.1951, s. 138. Dikkate değer ki, 1961 yılında yeni VUK görüşülürken, bir adım ileri gidilmiş ve bu defa görüşmelere Maliye Bakanı da dahil edilmemiştir. Bir Milli Birlik Komitesi üyesi “*Tamamiyle vergiye ait bir kanundur. Maliye Bakanını yakından ilgilendirir. Bu sebeple ...Maliye Bakanımızı çağıralım. Huzurunuzda izahat versin.*” teklifinde bulunduğu halde, “*Mevzu ile Maliye Vekilinin hiçbir alâkası mevcut değildir.*” (!) denilerek bu teklif kabul edilmemiş ve hâlen yürürlükte olan VUK bakanın yokluğunda görüşülüp kanunlaştırılmıştır. Bkz. **Millî Birlik Komitesi Genel Kurul Toplantısı**, Cilt:5, Yetmişinci Birleşim, 4.1.1961, s. 54.

Önce suç teşkil eden fiili gösterip sonra parantez içinde başka fiillerle bu fiilin anlamını açıklamak son derece acemi bir tedvin tarzıdır. Eğer çift defter kullanmanın yeterince belirli bir ifade olmadığı düşünülüyor ve kanunilik açısından sakıncalı bulunuyorsa; bu ifadeye hiç yer vermeden doğrudan parantez içindeki hareketlerin suç olarak düzenlenmesi gerekir. Bu tip acemilik göstergesi parantez içi ifadeler maddenin başka bentlerinde de bulunmaktadır ve suç tiplerinin formüle edilmesinde yetersiz kalındığının itirafı niteliğindedir. Sonraki değişiklik kanunlarında da kanun koyucunun ifade güclüğü çektiğini düşündüren ibareler yer almış, bazıları hiç sorgulanmadan sonraki kanunlarda da tekrar edilmiştir. Örneğin kaçakçılık suçlarının mevcut düzenlemesinde yer alan seçimlik hareketlerden biri hâlen “*defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak*”tır. Bu suç tanımındaki “yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak” kısmının hiçbir işlevi yoktur. Defter sayfalarını yok eden kimse, ya yerine başka yaprak koyacak ya da koymayacaktır, başka bir hareket tarzı bulunmamaktadır. Dolayısıyla suç olarak düzenlenmesi gereken şey, yalnız defter sayfalarını yok etmektir. Bu bakımdan kanun koyucunun kanunda bu türden doğal bir ifadenin ürünü olmayan ve anlamı da bulunmayan ibarelere yer vermesini anlamak zordur.

Öte yandan, VUK değişikliklerinde kaçakçılık suçlarını düzenleyen maddedeki unsurların yerleri ve ifade tarzları, sürekli ve sebepsiz olarak değiştirilmiştir. Tüm bu değişikliklerin bilinçli yapıldığını ve aralarındaki hususiyetlerin farkında olunduğunu zannetmiyoruz. Ancak aynı cümlelerin başka ifadelerle yeniden yazımı zannedilen şeylerin çoğu defa suçun unsurlarını değiştirdiğini belirtmek isteriz.

Bizce VUK’taki kaçakçılık suçlarının kaleme alınış biçimi, her değişiklikte daha kötüye gitmiştir. Bilhassa 1998 yılından itibaren, 359. madde bütün özel ceza yasaları içerisindeki en kötü yazılmış suç düzenlemelerinden biri haline gelmiştir.

- (iv) Vergi Usul Kanunu’ndan önce vergi cezaları her verginin kendi kanununda tutarsız bir şekilde düzenlenmişti. Bu bakımdan bunların

VUK kapsamında bir araya toplanması ve bazı genel esaslara bağlanması yerinde olmuştur. Ancak kanun koyucu, gerekçedeki ifadeyle bir “vergi ceza hukuku” oluşturmaya çalışırken adeta ülkede ikinci bir ceza hukuku rejimi yaratmıştır. Gerçekten; sözgelimi kanunun mevcut halinde yalnızca içtima ile ilgili 11 ayrı hüküm (md. 335;, 336;, 337;, 340;, 352/2,6; 353/11; Mük. 355/8-9; 359/10-son11;, 367/4) bulunmaktadır. Hatta bunlar dışında özel usulsüzlük cezalarında fiillerden çok yaptırımları içtima ettiren başka özel içtima düzenlemeleri de bulunmaktadır (md. 353/1,2; 2,2, 2,8; Mük. 355/5). Bunun yanında iştirak (md. 360), tekerrür (md. 339), pişmanlık (md. 371), hata (md. 369), mücbir sebep (md. 373) ve cezayı kaldıran sebepler (md. 372,374) gibi maddi ceza hukuku kurumları ile idari ceza usûlüne (md. 134-147, 364-367), muhakemeye (md. 377-378) ve infaza (md. 368,376) ilişkin çeşitli konular özel olarak düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemelerin TCK ile ya da ilişkili bir alan olan gümrük kaçakçılığı mevzuatıyla uyumlu olmasına dikkat edilmemiştir. Oysa vergi cezalarının ülkedeki diğer adli ve idari cezalardan bu kadar farklı bir rejime tabi tutulmasının haklı bir açıklaması yoktur. Nitekim, bu farklılığın yerindeliğine yönelik bir açıklama ne ilk VUK’un ne de VUK’ta değişiklik yapan kanunların gerekçesinde yer almıştır.

İktisadi hayatın bazı alanlarına özgü suçların özel ceza yasalarında düzenlenmesinde sorun yoktur. Ancak çok özel bir nedeni yoksa bu yasalarda yer alan suç tiplerinin de ülkenin genel ceza kanunundaki genel hükümlere tabi olması gerekir. İstisnai hükümler genel ilkeleri zayıflatmakta, ülkedeki hukuk birliğini bozmakta ve yüksek yargının içtihat birikimi oluşturmaya engel olmaktadır. Bunlar dışında VUK özelinde göze çarpan iki sakınca daha ortaya çıkmıştır: Öncelikle, Türk ceza hukukuna hâkim olan ilkeler yurtdışındaki gelişmelere bağlı olarak çağdaşlaşırken, vergi cezalarına hâkim olan anlayış statik kalmış hatta geriye gitmiş, bu nedenle cezaya ya da ceza tehdidinde muhatap olan kişiler daha korunmasız kalmıştır. İkincisi, bu alanın teknik bir alan olduğu ve kendine özgü dinamikleri bulunduğu intibai oluşmuş; böylece ceza hukukçuları ve vergilerin asıl yükleneni olan toplum üyeleri bu

alana olan ilgisini kaybetmiştir. Bu bağlamda VUK'taki adli ve idari ceza düzenlemeleri, geniş katılımlı bir kanun yapma süreci yerine vergi idaresi ve vergi idaresiyle sürekli yüz yüze gelen büyük ölçekli mükellefler ile mali müşavirlerinin dar bir çemberdeki müzakereleri ile yasalaşmaya başlamıştır.

- (v) VUK'un kaçakçılık suçlarına ilişkin düzenlemeleri birçok defa değiştirilmesine rağmen, hiçbirinde yeni ve orijinal hükümler getirilmemiştir. Çoğu defa yapılan, daha önce kaldırılmış önceki kanunlardan birindeki hükmün geri getirilmesidir. Bilhassa suçların seçimlik hareketleri yönünden 1949'daki ilk VUK'un çizdiği çerçevenin dışına çıkılamamıştır. Hatta çift defter tutmak, belgeleri tahrif etmek vs. gibi bazı seçimlik hareketler VUK'tan önceki dönemde yaratılmış ve bugüne değin gelmiştir. Halbuki bu yetmiş senede ticaret hayatı, iş yapma ve buna bağlı olarak vergi kaçırma yöntemleri tamamen değişmiştir. Ancak VUK'taki düzenlemeler değişmemiştir.

İlginç bir şekilde Türk vergi idaresi, birçok konuda OECD'nin kılavuzluğunu takip ederken, vergi kaçakçılığı suçları konusunda karşılaştırılmalı çalışmalar yaparak kanun koyucunun bu alanda yeni ve çağdaş düzenlemeler getirmesine önayak olmamıştır.

- (vi) VUK'ta kaçakçılık konusu halen defter ve belge düzenine aykırılık bağlamında ele alınmaktadır. Bu nedenle bu suçların uygulamadaki adı neredeyse “sahte fatura suçları” -hatta bir kısmı “naylon fatura suçları”- haline gelmiştir. Oysa vergi kaçakçılığı olgusuna daha geniş bir açıdan bakılmalıdır. Kaldı ki e-fatura ve e-defter gibi uygulamalar başta olmak üzere elektronik belge düzeninin yaygınlaşmasıyla mevcut suç düzenlemelerinin bir kısmı önemini yitirmek üzeredir. Dolayısıyla kanun koyucunun bu alanda bir paradigma değişikliğine gitmesi gerekmektedir.

## II. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Suç Teorisi Bağlamında İncelenmesi

### A. Korunan Hukuki Yarar

Klasik ceza hukukunun, ilk bölümde bahsettiğimiz üzere, liberal düşüncelerin etkisiyle geliştiği dönemde kanun koyuculuk faaliyetini gereksiz ceza kanunları yapmaktan alıkoymak yahut kanunların sıkı sıkıya lafzi biçimde uygulanması suretiyle aşırılığa gidilmesini engellemek amacıyla İngiltere’de “zarar ilkesi” (*ing.* harm principle) Almanya’da “hukuki yarar” (*alm.* Rechtsgut) denen anlayışlar geliştirilmiştir. Her iki yaklaşımda da davranışın kanunla suç sayılmasının yani şekli anlamda suç olmasının ötesinde suç tanımında açıkça gösterilmeyen bir hakka yahut korunması gereken hukuki yarara zarar verip vermediğine yahut onu tehlikeye düşürüp düşürmediğine yani maddi anlamda suç olup olmadığına ilişkin bir değerlendirme yapıldığı için bu kavramlar sayesinde ceza politikası ceza hukukuna yoğun biçimde nüfuz edebilmiştir. Ancak teknik ceza hukukunun geliştiği sonraki dönemde de bu kavramlar terk edilmemiş, suç teorisine ilişkin kavramların anlamlandırılmasında kullanılmaya devam edilmişlerdir.

Kanun koyucu suç yaratarak belli şekilde davranışta bulunmayı yasaklar veya istisnai olarak belli şekilde davranmayı emreder çünkü böylesi hareketler bir ya da daha fazla hukuki yarara zarar vermekte yahut bir ya da daha fazla hukuki yararı tehlikeye atmaktadır. Bir davranışın cezaya layık görülerek suç haline getirilmesinin arkasında yatan bu olguya, Kıta Avrupası ceza öğretisinde korunan hukuki yarar (yahut değer) ismi verilmektedir. Korunan hukuki yarar, kanun açısından bakıldığında “*korumanın konusu*”<sup>617</sup> ya da fail açısından bakıldığında “*saldırının konusu*”<sup>618</sup> olarak da adlandırılmaktadır ve soyut bir değeri ifade etmektedir. Bu yönüyle bizim de aşağıda suçun maddi unsurları arasında inceleyeceğimiz, suçun üzerinde işlendiği, dış dünyadaki somut bir varlığı ifade eden “*hareketin konusu*”ndan<sup>619</sup> farklıdır.<sup>620</sup> Örneğin, belgede sahtecilik suçlarında hareketin konusu,

<sup>617</sup> Edmund Mezger, **Derecho Penal, Libro de Estudio, Parte General**, çev. Conrado A. Finzi, Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, 1958, s. 155.

<sup>618</sup> Ibid.

<sup>619</sup> Ibid.

<sup>620</sup> Hareketin konusuna “*suçun maddi konusu*”, korunan hukuki yarara ise “*suçun hukuki konusu*” da denmektedir. Bkz. Faruk Erem, “Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 1, 1968, s. 12; Santiago Mir Puig, **Derecho Penal, Parte General**, Barcelona: Editorial Reppertor, 2006, s. 221.



belge iken<sup>621</sup>; korunan hukuki yarar, öğretideki hâkim görüşe göre, belgelerin doğruluğuna ilişkin kamunun duyduğu güvendir.<sup>622</sup>

Vergi kaçakçılığı suçlarının koruduğu hukuki yararı değerlendirirken öncelikle bu tür suçların genelde diğer ülkelerde hangi yararı koruduğu yahut ideal bir dünyada hangi yararı koruması gerektiği ile VUK md. 359'daki somut kanuni düzenlemelerin hangi yararı koruduğu konusunu birbirinden ayırmalıdır. Çünkü eldeki kanuni düzenlemelerin tarif ettiği hareketlerin yasaklanmasıyla korunması fiilen mümkün olmayan hukuki yararları bu kanuni düzenlemeleri uygulayarak korumaya çalışmak kanunda olmayan anlamların metne yüklenerek kanunilik ilkesine aykırı bir uygulama yapılması sonucunu doğuracaktır. Bir başka deyişle, ceza hukukunu uygularken ceza politikasından yararlanmak yerine ceza politikası tamamen ceza hukukunun yerine geçirilmemelidir. Bu bakımdan vergi ziyaı VUK md. 359'daki suçların unsuru olmaktan çıkarıldığı vakit, Saban'ın suçların artık Hazine'nin yararını korumak yerine vergi sistemini korumayı hedeflediğine<sup>623</sup> dikkat çekmesi doğru bir yaklaşımdır. Çünkü suçun hangi hukuki yararı koruduğu, suç tanımından bağımsız olarak tayin edilemez ve suç tanımındaki değişiklikler de kanun koyucunun korunmasını istediği hukuki yararlar da bir değişikliğe gitmek istediği anlamına gelebilir.

Bize göre olması gereken hukuk açısından ideal bir vergi kaçakçılığı suçu düzenlemesinin öncelikle vergi adaletini koruması gerekir. Bunun dışında ülkemiz gibi Cumhuriyet ile yönetilen memleketlerde vergi bir vatandaşlık ödevi olduğu için bu suçların ödevini yerine getiren her bir vatandaşın diğer vatandaşlardan da ödevlerini yerine getirmelerini bekleme hakkını ve eşit yurttaşlık prensibini de koruması gerekir. Yaltı ise AİHM'in ceza yargılamalarını AİHS kapsamında adil yargılama hakkından yararlandırırken salt vergisel uyumsuzlukları devletlerin çekirdek egemenlik alanı içinde görerek bu kapsamda değerlendirmedeği Ferrazini kararını eleştirirken bu kararda vergi ödevinin vatandaşlık ödevi sayıldığını, oysa bu anlayışın 19. yy'da kaldığını, artık verginin mali egemenlikten kaynaklandığını ve demokrasinin bedeli veya demokratik toplumda hak ve özgürlüklerin maliyetine

<sup>621</sup> Ahmet Gökçen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s. 44.

<sup>622</sup> Gökçen, **op. cit.**, s. 97.

<sup>623</sup> Nihal Saban, "4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?- II", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 23, Sayı: 144, Eylül 2000, s. 95.

anonim katılma payı olarak kabul edildiğini söylemektedir.<sup>624</sup> Ancak bizce vergilendirmeyi mülkilik esasına göre yapan ülkelerde bu tür suçların devletin mali egemenlik haklarını da koruduğu söylenebilirse de verginin bir vatandaşlık ödevi yerine demokrasinin bedeli olması fikri, her bir ülkenin hükümet sistemine göre değişebilecek bir husustur. Bize göre bu düşünce başta Birleşik Krallık olmak üzere cumhuriyete dönüşümünü tamamlayamamış ancak güçlü parlamenterizm yoluyla demokratik bir düzen oturtmuş monarşilere daha çok yakışacak bir kabuldür. Fakat sözgelimi vergilemeyi herkesten önce anayasal bir çerçeveye oturtmuş ve halen vatandaşını dünyanın neresinde mukim olur ve gelir elde ederse etsin vergileyen, öyle ki vatandaş (*ing. citizen*) ve vergi mükellefi (*ing. taxpayer*) kelimelerinin günlük hayatta çoğu defa eş anlamlı olarak kullanıldığı, her türlü kamu kaynağının kısaca mükelleflerin/vatandaşların parası (*ing. taxpayers' money*) olarak anıldığı ABD gibi bir cumhuriyet için aynı şeyleri söylemek mümkün değildir. Güney ve Kuzey Amerika'daki öncülü bir devlet olmaksızın kurulan cumhuriyetlerden farklı olarak monarşiden dönüşen Avrupa cumhuriyetlerinde ve bunlardan biri olan Türkiye'de ise verginin vatandaşlık ödevi olma yönü ABD'deki kadar kuvvetli değildir ve yalnız devlete ait bir gelir yahut malvarlığı değeri olarak algılanabilmektedir. Oysa Cumhuriyet rejiminde vergiyi, tebaanın devlete yahut parlamentoya demokratik haklar karşılığında ödediği bir bedel olarak değil, eşit yurttaşların birbirine karşı yüklendikleri, her biri açısından kendi ödediğinin ödev ve diğerlerinin ödediğinin hak teşkil ettiği bir rejime katılım payı olarak düşünmek gerekir. Vergi kaçakçılığı suçlarının da -vergi adaleti yanında- ödevini yerine getiren vatandaşın, her vatandaşın aynı şekilde yükümlülüğünü yerine getireceğine ve Cumhuriyet'in de eşit yurttaşlık prensibi çerçevesinde ödevini yerine getirmeyen vatandaşların peşine düşeceğine yönelik haklı beklentisini koruması lazımdır.

Vergi ilişkisinde tarafların eşit olmadığı<sup>625</sup> açıksa da vergiyi yalnız devletin bir alacağı olarak anlamak ve suçla korunan hukuki değeri de bu şekilde devlete ait olduğu düşünülen bir hakka özgülemek, anayasal açıdan devlet-birey ilişkisini fazlasıyla devletçi bir yaklaşımla ele almak anlamına gelecektir. Gerçi 1982 Anayasası bu türden bir yoruma son derece müsaittir: Anayasa'da vergi ödevi,

<sup>624</sup> Billur Yaltı, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, No: 254, Ekim 2002, s. 96.

<sup>625</sup> Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2013, s. 3.

“Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı dördüncü bölümde düzenlenmiştir. Bu bölümde öncelikle vatandaşlık tanımlanmış (AY md. 66), daha sonra vatandaşlara seçme ve seçilme hakkı (AY md. 67) ile kamu hizmetlerine girme hakkı (AY md. 70) tanınmış; buna karşılık vatan hizmeti<sup>626</sup> (AY md. 72) ile vergi ödevi<sup>627</sup> (AY md. 73) yüklenmiştir. Bu yapı, ABD’nin henüz Cumhuriyet olmadığı 18. yy’a ait ancak onu bağımsız olmaya götüren “*Temsil yoksa, vergi de yok!*” anlayışına uygun olarak seçme ve seçilme hakkı karşılığında vergi ödevi yüklüyor gibi görünüyor ise de Cumhuriyet rejimiyle yönetilen bir ülkede, egemenin tebaası üzerinde hak sahibi olduğu monarşileri hatırlatacak şekilde, vergiyi vatandaş üzerinde devletin hakkı olarak açıklamamak gerekir.

Vergi, Cumhuriyet rejiminde eşit yurttaşların kamu harcamalarına katılımı, birbirlerine karşı yüklendikleri bir ödevdir. Yurttaş olmayanlar böyle bir toplum sözleşmesine taraf olmamış olsalar bile; fiilen kamu harcamalarından kamuyu teşkil eden bütün bireyler yararlanmakta olduğundan, bu harcamaların finansmanına da herkes katılmak zorundadır.<sup>628</sup> Öte yandan bizce devlet de kanun önünde eşitlik ilkesi (AY md. 10) gereğince vatandaşlar arasındaki eşitliği gözeterek, vergileri herkesten etkin bir şekilde tahsil etmeye çalışmak durumundadır. Bu yönüyle, tarafsız şekilde vergi toplama devlet yönünden de bir yükümlülüktür. Böylece, vergisel ödevlerini süresinde ve eksiksiz olarak yerine getiren mükellefler kendilerini haksızlığa uğramış hissetmeyecektir. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçunun yaratılmasıyla korunması hedeflenen hukuki yararlar arasında “dürüst mükelleflerin çıkarı”<sup>629</sup> da sayılmıştır. Biz de olması gereken hukuk açısından bu suçlarla korunan başlıca hukuki yararın, vergisel ödevlerini kanuna uygun şekilde yerine getiren mükelleflerin diğer mükelleflerden de ayırım gözetilmeksizin aynı şekilde vergi toplandığına yönelik haklı beklentisi olarak kabul etmek gerektiğini düşünüyoruz.

<sup>626</sup> Anayasa’da vatan hizmeti sadece bir ödev değil, aynı zamanda bir hak olarak tanımlanmıştır: “*Vatan hizmeti, her Türkün hakkı ve ödevidir.*” Ancak hemen her zaman askerlik şeklinde yerine getirilen bu hizmet kapsamında kimin silah altına alınacağına tek taraflı olarak devletin karar verdiği düşünüldüğünde hizmetin yükümlülük vasfı öne çıkmaktadır; bu nedenle “hak” vasfını vatandaşların böyle bir göreve gönüllü olacağı yönünde bir anayasa retoriği olarak kabul etmek gerekir.

<sup>627</sup> Esasen, Anayasa vergi ödevini vatandaş olmayanlar da dâhil olmak üzere “herkes”e yüklemiştir. Nitekim vatandaş olmayanlar da vergi kanunları uyarınca Türkiye’deki vergiye tabi kazanç ve işlemleri üzerinden vergi ödemektedirler. Bu kişiler açısından vergi, karşılığında temsil hakkı yaratmamaktadır. Öte yandan, dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakları da vatandaş olmayanları da içine alacak şekilde herkese tanınmıştır (AY 74).

<sup>628</sup> Adam Smith vergilendirme için ortaya attığı dört düsturun ilkinde bunu büyük bir mülkün müşterek kiracılarının yönetim giderlerine katılmak zorunda oluşuna benzetmektedir. Bkz. Smith, **op. cit.**, s. 777.

<sup>629</sup> Onur Özcan, **Vergi Suçları**, Ankara: Seçkin, Nisan 2015, s. 98.

Korunan bu hukuki yararın ticaret hayatındaki görünümü ise devletin özel teşebbüsler arasındaki haksız rekabeti önleme yükümlülüğünü yerine getireceğine yönelik haklı beklentidir.<sup>630</sup> Bu bağlamda devlet, ticari rakipler arasındaki haksız rekabet uygulamalarını TTK md. 62 kapsamında ve piyasadaki rekabeti bozucu eylemleri ise 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun kapsamında yaptırıma tabi tutmaktadır. Dış ticaret vergileri alanında ise yurtdışından ithal edilen dumpingli ürünlere karşı yerli üreticiyi korumak için ithalatçılardan 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun kapsamında dampinge karşı vergi veya telafi edici vergi alınabilmektedir. Hiç şüphe yok ki vergi kaçakçılığı da mükellefler arasındaki rekabeti bozucu bir etkiye sahiptir. Vergilerini ödemeyen yahut diğer vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler ticari rakiplerine karşı haksız bir avantaj sağlamakta böylece sadece devletin vergi gelirlerini değil, rakiplerinin ticari kazançlarını da eksiltmektedirler. Dolayısıyla, kaçakçılığın suç haline getirilmesi rekabet düzenini de korumaktadır.

Korunan hukuki değer, devletin bir hakkı olmaktan ziyade toplumun diğer üyelerinin hakkı olduğunun kabulü ve bunun topluma bu şekilde tanıtılması, ülkedeki vergi bilincinin gelişmesine de katkı sağlayacaktır. Bu sayede hâlihazırda vergi kaçakçılığı suçları kapsamında cezalandırılmayan bazı fiillerin suç haline getirilmesi konusunda toplumsal destek oluşacaktır. Örneğin, vergi kaçakçılığı en yalın anlamı ile vergiye tabi bir kazancı yahut işlemi vergi idaresine bildirmemektir. Ne var ki vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen VUK md. 359, kaçakçılık kabul edilmesi gereken açıktan satış yapma fiilini kapsamına almamaktadır. Bu durum tüketicinin bu fiili etik açıdan yeterince ciddi bir ihlâl olarak görmemesi, söz gelimi alışveriş sırasında perakende fişi almama karşılığında indirim talep edebilmesi hatta bazen bunu nezaket (!) addetmesi ile ilişkilidir. Kanun koyucu da bu nedenle kaçakçılık tanımını oldukça dar tutmuş ve rutin muhasebe uygulamaları sırasında ortaya çıkan bir görüş ayrılığı yahut mesleki yetersizlikten öteye geçen ve geniş anlamda kaçakçılık sayılabilecek kimi fiiller için yalnız “vergi ziyanına neden olma” (VUK md. 341, 344) gibi mükellefi incitmeyecek (!) pasif bir ifade bağlamında sadece idari para cezası öngörmüştür. Hatta, anayasa koyucu dahi, teknik bir terim olmamasına rağmen uzun yıllardır mevzuatımızda yer alan ve Yargıtay CGK’nın “*ahlak*

<sup>630</sup> Devletin bu konudaki pozitif yükümlülüğü AY 48’e dayandırılabilir: “Devlet, özel teşebbüslerin millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır.”

*düzeninin çok şiddetle reddettiği toplumun çok büyük ahlaki tepkiler gösterdiği suçlar*”<sup>631</sup> olarak tanımladığı “yüz kızartıcı suçlar” kavramının kapsamına hırsızlığı dâhil ettiği halde, vergi kaçakçılığını dâhil etmemiştir (AY md. 76).<sup>632</sup> Oysa hırsızlık belli bir kişiden, vergi kaçakçılığı herkesten çalmaktır. Devletten “çalmak” da hem ahlaki olarak yanlış hem hukuki olarak suç ise de komşusundan çalmayı devletten çalmaktan daha yanlış kabul eden bir toplumda, vergi kaçakçılığının her şeyden önce komşunun malına el atmak olduğunun anlaşılmasını sağlamak gerekir.

Yine dikkate değer ki, AY md. 76’da bazı suçlar, yüz kızartıcı olarak kabul edilmedikleri halde milletvekili seçilmeye engel olarak kabul edilmiştir.<sup>633</sup> Bilhassa gümrük kaçakçılığı bu kapsamda iken, vergi kaçakçılığının bu derece ciddi bir ihlâl olarak görülmemesi anlamlı değildir çünkü gümrük kaçakçılığı çoğu defa gümrük vergileri kaçakçılığı anlamına gelmektedir. Bu durum, ceza hukukundaki suç tasniflerine de uymayan bu Anayasa maddesinin gelişigüzel yazıldığını düşündürmektedir. Anayasa koyucu tarafından gümrük kaçakçılığının haksızlık derecesinin vergi kaçakçılığından daha ağır bulunması kanun koyucuya da sirayet etmiş olacak ki mevzuatta gümrük kaçakçılığı suçlarının hem yaptırımını çoğu defa daha ağırdır hem de muhakeme sırasında başvurulabilecek koruma tedbirleri daha kısıtlayıcıdır. Gerçekten, CMK’da gümrük kaçakçılığı suçları birçok koruma tedbiri bakımından daha ağır müdahalelere imkân veren katalog suçlar arasında sayılmışken,<sup>634</sup> vergi kaçakçılığı hiçbirinde bu suçlar arasında yer almamıştır ve berikinden farklı olarak idarenin mütalâası olmadan re’sen soruşturulabilen bir suç

<sup>631</sup> Yargıtay CGK, E.1996/144, K.1996/171, T.02/07/1996.

<sup>632</sup> AY md. 76’da “*zimet, ihtilâs, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar...*” ifadesi yer almaktadır ve düzenlemedeki “gibi” ibaresi nedeniyle yüz kızartıcı suçların bunlardan mı ibaret olduğu tartışmalıdır. Bu konu hakkında çelişkili yargı kararları bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığının bu kapsamda sayılıp sayılamayacağı ayrı bir tartışma konusudur. İlk kez 1961 Anayasası’nda milletvekilliğine engel olarak sayılan bu suçlar (md. 68) aynı şekilde 1965 tarihli 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nda da (md. 48) memuriyete engel olarak tekrar edilmişti. Kanun 1987’de 276 sayılı KHK ile değiştirilirken sayılan suçlara ekleme yapılmaksızın yüz kızartıcı suç tabirine “*şeref ve haysiyeti kırıcı suç*” isimlendirmesi de eklendi. Her iki ifade de isabetli olarak 2008 yılında 5728 sayılı Kanun ile madde metninden çıkarılmıştır. Bu bağlamda bir dönem yine hırsızlık şeref ve haysiyeti kırıcı nitelikte bir suç olarak kabul edilmişken, vergi kaçakçılığının bu mahiyette sayılmamış olması tuhaftır.

<sup>633</sup> AY md. 76: “*...gibi yüz kızartıcı suçlarla, kaçakçılık, resmî ihale ve alım satımlara fesat karıştırma, Devlet sırlarını açığa vurma, terör eylemlerine katılma ve bu gibi eylemleri tahrik ve teşvik suçlarından biriyle hüküm giymiş olanlar, affa uğramış olsalar bile milletvekili seçilemezler.*”

<sup>634</sup> Gözaltı (CMK md. 91/4,f), tutuklama (CMK md. 100/3,d), taşınmazlara hak ve alacaklara el koyma (CMK md. 128/2,d), şirket yönetimi için kayyım tayini (CMK md. 133/d), iletişimin tespiti, dinlenmesi ve kayda alınması (CMK md. 135/8,d), teknik araçlarla izleme (CMK md. 140/1,d), müdafinin dosyayı inceleme yetkisinin kısıtlanması (CMK md. 153/2,d), kaçakları zorlama amaçlı el koyma (CMK md. 248/2,d).

da değildir. Hatta mahiyeti gereği maddi menfaat sağlayan suçların muhakemesi sırasında uygulanmaya son derece müsait olan “taşınmazlara hak ve alacaklara el koyma” koruma tedbirinin (CMK md. 128) bu nitelikteki hemen her suç için –en basitinden hırsızlık için- uygulanması mümkün kılınmış iken<sup>635</sup> herhalde bu suçlar kadar etkin bir şekilde soruşturulmasına gerek duyulmayan vergi kaçakçılığı, katalog suçlar arasında sayılmamıştır.

Oysa vergi kaçakçılığının ülkenin ekonomik hayatı üzerindeki etkileri yıkıcıdır. Devletin gelir kaynaklarındaki açık nedeniyle kamu harcamalarını dengelemek için yeni vergilerin ihdası yahut mevcut vergilerin ağırlaştırılması gerekecek ve bu da makroekonomik değişkenleri olumsuz yönde etkileyecektir. Ayrıca daha önce vergilerini düzenli şekilde ödeyen mükelleflerin omuzlarına binen yük artacağı için bu durum onları da kaçakçılığa teşvik edecek ve bir kısır döngü oluşacaktır. Bunun yanında, vergi kaçakçılığının kayıt dışı ekonomiye neden olması sebebiyle mali göstergeler yanlış sonuçlar üretecek ve bu da geleceğe ilişkin sağlıklı kamu maliyesi politikaları üretmeyi engelleyecektir.<sup>636</sup>

Yukarıda verdiğimiz örneklerde günlük hayatta vergi kaçakçılığının genelde vergi kaybı yaratmaya yönelik bir saikle işlenmiş olduğu kabulünden hareket etmiş isek de pozitif hukuk açısından bakıldığında VUK md. 359’daki suçların cezalandırılması için vergi ziyai aranmamaktadır. Suçun vergi idaresi lehine, fail aleyhine vergisel sonuçlar doğurması dahi mümkündür.<sup>637</sup> Bu nedenle mevcut vergi kaçakçılığı düzenlemelerinin yalnız Hazine yararını değil daha genel bir kamu yararının korur hale geldiği söylenmiştir.<sup>638</sup> Ancak suçun neticesi harekete bitişik ya

<sup>635</sup> CMK md. 128’de sayılan suçlardan bazıları: Hırsızlık (TCK md. 141, 142), yağma (TCK md. 148, 149), güveni kötüye kullanma (TCK md. 155), dolandırıcılık (TCK md. 157, 158), hileli iflas (TCK md. 161), parada sahtecilik (TCK md. 197), ihaleye fesat karıştırma (TCK md. 235), edimin ifasına fesat karıştırma (TCK md. 236), tefecilik (TCK md. 241), zimmet (TCK md. 247), irtikap (TCK md. 250), rüşvet (TCK md. 252), bankacılık zimmeti vd.

<sup>636</sup> Adam Smith, kendi dönemi için bu durumu oldukça canlı şekilde anlatmaktadır: “*Hemen hemen bütün ithal edilen mallara ağır resimler konulmuş bulunduğundan, ithalatçı tacirlerimiz, ellerinden geldiğince çok mal kaçırıp gümrük defterine imkân ölçüsünde az yazdırırlar. İhracatçı tacirlerimiz ise, kâh çalım satmak ve kendilerine, resim ödemeyen malların ticaretini yapan büyük tüccar süsü vermek için, kâh bir prim kazanmak ya da resim geri almak için, gümrük defterine, tersine, ihrac ettiklerinden fazla yazdırırlar. Bu türlü türlü oyunlar yüzünden, gümrük defterlerinde, ihracatımız ithalatımızı çok aşkın görünür de, ulusal refâhı ticaret dengesi dedikleri şeyle ölçen politikacılar, tarife sığmaz bir avunma bulurlar.*” Adam Smith, **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**, Volume: II, London: W. Strahan and T. Cadell, 1776, s. 498.

<sup>637</sup> Mustafa Akkaya, “Vergi Ziyasına Neden Olmayan Kaçakçılık Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 220, Nisan 2011, s. 289.

<sup>638</sup> Sonsuzoğlu, **op. cit.**, s. 26.

da başka bir adlandırmaya göre şekli suç ya da sırf hareket<sup>639</sup> suçu yahut tehlike<sup>640</sup> suçu haline getirilmesi korunan temel hukuki yarar bakımından vardığımız sonuçları değiştirmez. Şöyle ki, tipik hareketin korunan hukuki yarara yakınlığına<sup>641</sup> ya da tipikliğinin korunan hukuki yararlar ilişkisine<sup>642</sup> göre suçlar, zarar suçları ve tehlike suçları olarak ikiye ayrılır. Zarar suçları, aynı zamanda neticeli suçlardır ve tipik neticenin gerçekleşmesiyle birlikte korunan hukuki yararda bir zarar meydana getirirler. Soyut tehlike suçlarında ise tipik hareketin yapılmasıyla korunan hukuki yarar bir tehlikeye maruz bırakılmış olur. Bu bakımdan suçların VUK md. 359'da düzenleniş biçimi dikkate alındığında da suçların koruduğu temel hukuki yararlar hâlâ yukarıda bahsettiğimiz vergilendirmeye ilgili hukuki yararlardır; sadece Türk kanun koyucusu korumayı öne çekmiş ve bu yararların tehlikeye atılmış olmasını cezalandırma için yeterli kabul etmiştir. Bu husus aşağıda netice unsuru incelenirken daha geniş şekilde ele alınacaktır. Bununla birlikte bir suçun birden fazla hukuki yararı koruması da mümkündür. Fakat vergi ziyaının suç tipinden çıkarılmasının nedeninin vergi alanı dışındaki başka hukuki yararları da korumak olduğunu söylemek zordur. Failin vergi idaresi yerine ortağını aldatmak için sahte fatura düzenlemesinin suçun oluşumunu engellememesi, bizce suçun artık ticari ortakların birbirine güvenini de koruduğu anlamına gelmez. Kanun koyucu vergilendirmeye ilişkin belgeler üzerindeki sahtecilik fiillerini vergi sisteminin işleyişi ve güvenilirliği açısından çok tehlikeli bulduğu için hangi saikle yapılmış olursa olsun bu belgeler üzerinde sahtecilik yapılmasını cezalandırmaktadır. Böyle soyut tehlike suçlarında kanun koyucu ilgili hareketi doğrudan tehlikeli olarak kabul ettiği için hâkimin somut olayda zarar tehlikesinin ortaya çıkıp çıkmadığını araştırması da gerekmeyecektir.<sup>643</sup>

Son olarak, devlet, diğer devletlere haksız vergi rekabetinde bulunmamayı taahhüt etmiş olabilir. Bu bakımdan doğrudan yabancı yatırımları ülkesine çekmek adına vergi sığınağı yaratmamanın bir ayağı bariz şekilde düşük vergi oranları uygulamamak ise bir diğer ayağı da salınan vergileri etkin bir şekilde toplamak ve

<sup>639</sup> Akkaya, ibid.

<sup>640</sup> Ibid.

<sup>641</sup> Jürgen Baumann, **Derecho Penal, Conceptos Fundamentales y Sistema, Introducción a la Sistemática Sobre la Base de Casos**, çev. Conrado A. Finzi, Buenos Aires: Ediciones De Palma, 1973, s. 89.

<sup>642</sup> Mir Puig, **op. cit.**, s. 229.

<sup>643</sup> Veli Özer Özbek vd., **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2023, s. 241; Geçer, **op. cit.**, s. 303.

kaçakçılığa göz yummamaktır. Bu bağlamda, yabancı devletlerin hakkı iç hukukta korumaya değer bir hukuki yarar olarak kabul edilmese bile,<sup>644</sup> devletin uluslararası ilişkilerdeki itibarı bu kapsamda değerlendirilebilir.

Fakat VUK md. 359'daki somut düzenlemeler ne vergi adaletini ne de vatandaşlık ödevleri konusunda vatandaşların birbirlerinden haklı beklentilerini ne de bunlarla bağlantılı hukuki yararları korumaktadır. Çünkü VUK md. 359'daki suç tipleri, gerçekten vergi yükümlülüğünden kaçma fiillerini cezalandırmak için ve cezalandırarak şekilde dizayn edilmemiştir. Failin sayılan defter, belge ve kayıtlar üzerindeki hareketleri nerde ve ne amaçla yapılırsa yapılsın, suçun oluşumu için sadece defter, belge ve kaydın vergi kanunları yahut vergi idaresinin düzenleyici işlemleriyle tutulmasını, düzenlenmesini ve saklanması mecbur tuttuğu belgelerden olması yeterli görülmüş, bunun yanında mükelleflerin hiç defter tutmamak, belge düzenlememek, tamamen kaçak ticaret yapmak gibi çok daha ağır ihlalleri aynı madde kapsamında cezalandırılmamıştır. Bu bakımdan, VUK md. 359, en çok vergi idaresinin defter, belge ve kayıt düzenini korumaktadır.

Gerçekten, tehlike suçu biçiminde düzenlenen VUK md. 359'daki suçlar, genelde idarenin denetim imkânını kısıtlayıcı ve verginin kaçırıldığına ortaya çıkmasını engelleyici fiillerden oluşmaktadır. Vergi incelemesi kural olarak defter ve belgeler üzerinde yapıldığından maddede sayılan fiillerin maddi konusu da bunlardır. Bu bakımdan suçla korunan hukuki yararlardan yani hukuki konulardan başlıcası, defter ve belge düzenidir. Kanun koyucunun sahte ya da aldatıcı belge düzenleme yahut kullanmayı veya çift defter tutmayı kaçakçılık olarak cezalandırırken, hiç belge düzenlememeyi kaçakçılık kapsamında adli ceza ile cezalandırmaması ve yalnız idari ceza niteliğindeki özel usulsüzlük cezası ile yetinmesi de suç ve ceza politikası açısından dikkate değer bir tercihtir. Bu tercih, olmayan belgenin ya da yapılmayan beyanın idare açısından yanıltıcı olmaması ve idarenin denetim imkânını ortadan kaldırmaması; buna karşılık aldatıcı nitelikteki belgenin ve eksik beyanın idareyi yanıltarak vergi düzeni açısından daha büyük bir tehdit oluşturmasıyla açıklanabilir. Ancak tabi ki korunan hukuki yararı tehlikeye düşüren fiilleri sıkı sıkıya vergi

<sup>644</sup> Tiedemann, Almanya'da Bavyera Yüksek Adalet Mahkemesi'nin vergi kaçakçılığı suçunun sadece ulusal mali menfaatleri koruduğuna, yabancı devletin tek taraflı hükümlerlik yetkisini kullanarak koyduğu ödeme yükümlülüğüne karşı hileli davranışın ne vergi kaçakçılığı ne de dolandırıcılık suçunu oluşturmayacağına karar verdiğini aktarmaktadır. Bkz. Klaus Tiedemann, **Ekonomi Ceza Hukuku**, çev. Ayşe Nuhoglu, Ankara: Seçkin, 2017, s. 262.



idaresinin belge düzeni çerçevesinde belirleyen, doğrudan vergi gelirlerine zarar vermeye yönelik fiilleri ise cezalandırmayabilen, böylece vergi kaçakçılığı suçlarını yaptırımları adli ceza olmak dışında usulsüzlük kabahatlerinden farksız hale getiren bir suç ve ceza politikası eleştiriye açıktır.

Yargıtay CGK ise belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçlarını karşılaştırdığı ve ikincisine konu sahte belgeler açısından aldatma kabiliyetinin aranmayacağına hükmettiği kararında, bu iki suç grubu ile korunan hukuki yararların farklı olmasından hareket etmiş ve *“TCK’da düzenlenen sahtecilik suçları ile korunan hukuki yarar ‘kamunun belgeye olan güvenini’ korumak olduğu halde VUK’undaki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile korunan yarar devletin vergilendirme hak ve yetkisidir.”*<sup>645</sup> sonucuna varmıştır. Yukarıda açıkladığımız üzere, olması gereken hukuk açısından vergi kaçakçılığı suçlarının koruduğu hukuki yararı “devletin vergilendirme hak ve yetkisi” olarak görmek politik olarak oldukça hatalıdır ve karar verirken kamu politikasının gözetileceği durumlarda hata yapılmasına ve anayasal olmayan sonuçlara varılmasına neden olması da mümkündür, ancak olan hukuk açısından baktığımızda Türkiye’nin vergilendirmeyi mülkilik esası ile yaptığı ve VUK md. 359’da genelde vergi idaresinin koyduğu düzeni bozma fiilleri cezalandırıldığı için yapılan çıkarım çok yanlış sayılmaz.

<sup>645</sup> Yargıtay CGK, E.2018/427, K.2018/517, T.08/11/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023.

## B. Suç Tipleri

VUK md. 359'un<sup>646</sup> "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" şeklindeki başlığından anlaşılabilirliği gibi maddede bir tek vergi kaçakçılığı suçu değil, birden fazla vergi

<sup>646</sup> Her bir bent ya da fıkraya çalışma boyunca nasıl atıf yapacağımız aşağıda ilgili bent ya da fıkranın sonunda köşeli parantez, "[ ]", içinde gösterilmiştir:

### **Kaçakçılık Suçları ve Cezaları**

#### **Madde 359 –**

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, [VUK md. 359/a,1]
- 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, [VUK md. 359/a,2]

Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. [VUK md. 359/a - bendin geneline]

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. [VUK md. 359/b]

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. [VUK md. 359/c]

ç) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. [VUK md. 359/ç]

d) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığınca elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. [VUK md. 359/d]

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. [VUK md. 359/6]

kaçakçılığı suçu düzenlenmiştir. Maddenin düzenleniş biçimi, kanun tekniği bakımından birçok eleştiriyi hak etmektedir. Hatta VUK md. 359'un mevcut halini, kanun tekniği açısından mevzuatımızda yer alan en kötü suç düzenlemelerinden biri olarak gösterebiliriz. Şöyle ki:

- (i) (a) bendinde; “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;*” ibaresine yer verildikten sonra (1) ve (2) şeklinde numaralandırılan iki alt bent açılmış ancak bu bentlerde bu ortak ibare ile anlam bütünlüğüne sahip olmayan bazı seçimlik hareketlere yer verilmiştir. Örneğin, bizce kanun koyucunun iradesi bütün hareketler bakımından suçun konusunu kanunen zorunlu olarak tutulan veya düzenlenen defter, kayıt ve belgeler yapmak ise de dilbilgisi kuralları gereği “...*gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,*” ya da “...*veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar*” cümleciklerini baştaki bu ifadenin devamı olarak okumak mümkün değildir.
- (ii) (a) bendindeki seçimlik hareketlerin neden böyle iki alt bent halinde gruplandığı da belli değildir. İlk alt bentteki üç seçimlik hareket ile ikinci alt bentteki iki seçimlik hareketin yaptırımları aynıdır ve bu grupların mahiyet itibariyle kendi içlerinde diğer grupta olmayan bir ortak yanları da bulunmamaktadır. Sözelimi, defter gizleme ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilleri birbirinden tamamen farklı fiillerdir ve diğer alt bentte yer alan muhasebe hilesi yapmak fiiline göre birbirlerine daha fazla benziyor

---

Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir. [VUK md. 359/7]

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir. [VUK md. 359/8]

**Anayasa Mahkemesi'nin 13.9.2023 tarihli ve E.2022/81, K.2023/153 sayılı kararıyla iptal edilen fıkra:** Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır. [VUK md. 359/9]

Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır. [VUK md. 359/10]

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. [VUK md. 359/11]

da değildir. Şu hâlde ya tüm bu fiillerin her birine ayrı alt bent açmak yahut hepsini toplu şekilde düzenlemek gerekirdi.

- (iii) (b) bendi ise yine (a) bendinin başındaki aynı “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;*” ibaresi ile başladığı hâlde –herhalde yaptırımı farklı olduğu için- ayrıca düzenlenmiştir ancak bu defa da cümlenin yazımından dolayı bahsi geçen ifadenin bentteki sadece ilk seçimlik hareketi mi ilgilendirdiği yoksa ikinci ve üçüncü seçimlik hareketlerin konusu bakımından da defter, kayıt veya belgenin bu nitelikte olmasının aranıp aranmadığı muğlak hale gelmiştir. Biz kanun koyucunun yine bu şartı bütün seçimlik hareketler bakımından ortak olarak kabul ettiğini düşünüyoruz ancak bu ifade her defasında tekrarlanmak istenmiyorsa olması gereken ya cümle içinde en azından “bu” işaret sıfatı kullanılarak (“*bu defter sayfelerini...*” ya da “*bu belgelerin...*” gibi) söz konusu hareketlerin cümlenin başı ile bağlantısını kurmak yahut -(a) bendindeki gibi hatalı olmamak kaydıyla- alt bent oluşturmaktır.
- (iv) (a) bendinde iki alt bent halinde seçimlik hareketler düzenlendikten sonra “*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.*” şeklinde kanun tekniğiyle bağdaşmayan bir düzenlemeye yer verilmiştir. Eğer inceleme sırasında defter ve belge ibraz etmemek fiili suç olarak düzenlenecek idiyse neden çok sayıdaki diğer seçimlik hareketlerden farklı olarak bu fiile doğrudan suç tanımında yer verilmediğine ve fakat karşılığında yaptırım öngörülen ilgili hareket yalnız “gizlemek” olarak tanımlandıktan sonra adeta bir “yasama yorumu” gibi neyin gizleme sayılacağına gösterilmesine anlam vermek zordur. Kezâ, “*varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu*” ifadesi de gereksizdir: Çünkü hem “*sair suretler*” ile ispat mümkün ise artık noter tasdikini ayrıca belirtmenin anlamı bulunmamaktadır; hem de defterin varlığı sabit değilse zaten suçun konusu yoktur; hâkim, suçun konusunun olup olmadığını suç tanımında belirtilmese de araştırmak durumundadır.

- (v) (b) bendinde ilk seçimlik hareket defter sahifelerini “yok etme” iken sonraki seçimlik hareket “yok ederek yerine başka yaprak koyma” veya “hiç yaprak koymama” (!) şeklinde düzenlenmiştir. Öncelikle “yok etme” fiili başlı başına suç olarak düzenlenmiş iken daha ağır bir yaptırım öngörülmeyecek ise yok etmeye ek olarak başka fiillerin de ayrıca suç olarak düzenlenmesinin bir anlamı bulunmamaktadır. Hele “yok ederek hiç yaprak koymama” olarak ifade edilen fiilin sırf “yok etme” fiilinden hiçbir farkı bulunmamaktadır.
- (vi) (a) ve (b) bentlerinde seçimlik hareketler arasında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma ile sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine yer verilmiş ancak bunlar birbiriyle tutarlı şekilde düzenlenmemiştir. Bu iki belge türünün konu oldukları suçların cezalarını farklılaştıracak kadar farklı nitelikte olup olmadığı dahi tartışmaya açık iken, sahte belge düzenleme fiili için belgenin “suretini” sahte olarak düzenlemek de suç sayılmış ve ayrıca belgenin “kısmen” sahte olarak düzenlenmesinin de suçun oluşumu için yeterli olduğu belirtilmiştir. Benzer ifadelere niçin muhteviyatı itibariyle belge bakımından yer verilmediği meçhuldür. Ayrıca bu biçimdeki düzenleme sonucunda cezası daha ağır olan suçun maddi unsuru daha geniş kapsamlı hale gelmiştir ve bunu haklı kılacak bir sebep de yoktur.
- (vii) (a) ve (b) bentlerinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri seçimlik hareketler arasında sayıldıktan sonra muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belgenin tanımına yer verilmiştir. Suçun unsurlarını suç tanımında göstermek yerine<sup>647</sup> ayrıca böyle sözlük maddesi üslubuyla tanım yapılması da ceza kanunu tekniği açısından yerinde değildir. Nitekim tanımların verilmiş biçimi suçun hareket unsurunun değil de konusunun gösterildiği şekilde hatalı bir çıkarım yapılmasına müsaittir. Oysa suçun konusu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı ya da sahte belge değil, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgedir. Söz konusu belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı yahut sahte olacak şekilde düzenlenmesi, suçun hareket unsurunu oluşturmaktadır.

<sup>647</sup> Olması gereken “Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge düzenleyen veya bu belgeleri kullananlar ....cezası ile cezalandırılır.” şeklinde fiili yaptırımıyla birlikte göstermektir.

- (viii) (c) bendinde Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanları ve bilerek kullananları cezalandırılan bir başka suça yer verilmiş ise de bu fiili madde başlığında yer alan “kaçakçılık” terimi kapsamında düşünmek zordur. Buna rağmen bu fiil, vergi mahremiyetini ihlâl ve mükellefin özel işlerini yapma suçları gibi ayrı bir maddede düzenlenmemiştir. Ayrıca bentte yer alan her iki seçimlik hareket de ancak kasıt ile işlenebilecek olsa da neden yalnız kullanma bakımından “bilerek” vurgusunun yapıldığı ve sanki basma bakımından kasıt aranmayacağı gibi bir izlenim yaratıldığı anlaşılamamaktadır.
- (ix) (ç) ve (d) bentlerindeki suçların da niçin bu maddede hatta bu kanunda düzenlendiği açık değildir. Mali idarenin kullandığı bazı elektronik sistemlere müdahale fiillerini içeren bu suç tipleri daha çok bilişim suçları ile Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’ndaki bazı tekel kaçakçılığı suçlarına benzetilmektedir. Öte yandan bu bentler birbiriyle de tutarlı değildir. İlk elektronik sisteme müdahale teşkil eden ve oldukça ayrıntılı şekilde gösterilen seçimlik hareketler pekâlâ ikincisi üzerinde de işlenmeye müsait olduğu halde bu defa seçimlik hareketlerin aynı şekilde sayılmasından imtina edilmiştir.
- (x) Maddenin kalan fıkralarında ise bentlerdeki harflendirilmeye devam edilmemiş, bu nedenle maddenin bu kısmına karışıklığa neden olmadan atıf yapmak olanaksız hale getirilmiştir. [Biz bu çalışmada bentlerin alt fıkralarını dikkate almaksızın harf atanmış beşinci bent olan (d) bendinden sonraki ilk fıkrayı 6. fıkra olarak kabul edeceğiz.] Ayrıca bu kısımlarda -kanunda genel hükümler ve yaptırımlarla ilgili başka maddeler bulunduğu halde- suçun unsurlarıyla ilgili olmayan etkin pişmanlık ve ıçtima düzenlemelerine yer verilmiştir. Bunların da vergi suçlarıyla ilgili genel hükümler arasında düzenlenmesi gerekirdi. Öte yandan, vergi ziyai suçun bir unsuru değil iken ziyaa uğratılan verginin ödenmesine bağlı bir etkin pişmanlık düzenlemesi yapılması ve ziyaa uğratılan bir verginin bulunmadığı durumlar için de suçun daha az cezayı gerektiren bir nitelikli halinin mi yaratıldığı konusunda şüpheyeye düşürecek şekilde daha az ceza öngören bir hüküm eklenmesi yine kanun tekniği bakımından doğru olmamıştır.

Tüm bu hususlar, maddenin gelişigüzel yazıldığını düşündürmektedir. Bununla birlikte VUK md. 359'un (a), (b), (c), (ç) ve (d) bentlerindeki fiillerin yaptırımları birbirinden farklı olduğu için her bir bendi kendi içinde ayrı bir suç tipi olarak kabul etmek gerekir. Bu bağlamda aşağıda (a) bendinde yer alan fiilleri “birinci tip kaçakçılık suçu”, (b) bendinde yer alan fiilleri “ikinci tip kaçakçılık suçu”, (c) bendinde yer alan fiilleri “üçüncü tip kaçakçılık suçu”, (ç) bendinde yer alan fiilleri “dördüncü tip kaçakçılık suçu” ve (d) bendinde yer alan fiilleri “beşinci tip kaçakçılık suçu” olarak adlandıracağız.

Bilhassa ilk iki suç tipi birbirine hiç benzemeyen çeşitli seçimlik hareketlerle işlenebilmekte ve bu hareketler bakımından suçun diğer unsurları da değişiklik gösterebilmektedir. Buna rağmen çalışmanın plânını basit tutmak adına biz söz konusu farklı fiilleri aşağıda yalnız hareket unsurunun altında ayrı birer başlık altında inceleyecek, suçun diğer unsurlarıyla ilgili hususlarda ise ayrı alt başlıklar açmak yerine farklı seçimlik hareketler bakımından özellik gösteren noktaları topluca her bir unsurun kendi başlığı altında ele alacağız.

## 1. Maddi Unsur

### a. Fail

Ceza sorumluluğunun sükreleri, “müşterek fail” (TCK md. 37/1) ve “dolaylı fail” (TCK md. 37/2) gibi görünümleri olan “fail” ile; “azmettiren” (TCK md. 38) ve “yardım eden” (TCK md. 39) gibi görünümleri olan “şerik”tir. Vergi hukukunda ise sorumluluk asıl olarak “mükellef” ya da “vergi sorumlusu”na (VUK md. 8) ve daha sonra “kanuni temsilci”ye (VUK md. 10) aittir.<sup>648</sup> İki hukuk alanının sorumluluk statülerindeki bu fark, sorumluluk rejimlerinin mahiyetleri için de geçerlidir. Gerçekten ceza hukuku, kişileri işledikleri yahut işlenmesine katıldıkları “fiil”lerden sorumlu tutmakta iken, vergi hukuku kural olarak kişileri oluşmasına katkılarının aranmadığı bir “borç”tan sorumlu tutmaktadır. Bir başka deyişle, suç “tip”i daima bir fiili içermektedir ve ceza hukuku yalnız bu fiili bizzat işleyen veya bu fiile kendi hareketleriyle katılan kişileri cezalandırmaktadır. Vergi alanındaki “tip” yahut vergi hukukbilimindeki daha yaygın tabir ile “vergiyi doğuran olay” ise adından da

<sup>648</sup> Sorumluluk daha istisnai hallerde, tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerde teşekkülü idare edene (VUK md. 10/1), Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcilerine (VUK md. 10/2), tasfiye memuruna (VUK md. 10/5), mirasçıya (VUK md. 12) ve veli, vasi ya da kayyım (VUK md. 332) ait olabilmektedir.

anlaşılacağı üzere fiil yerine bir olayın varlığını gerektirmektedir. Olay, fiil gibi bir kişiye isnat edilmeye uygun bir olgu değildir; dolayısıyla vergiyi doğuran olay ile mükellef arasında, fiil ve fail arasındaki ilişki bulunmamaktadır.

Suç her şeyden önce bir hareket olduğu ve modern ceza hukuku genelde sorumluluğu fiile ve failin kusuruna bağladığı için hareket ve kusur yeteneği olmayan<sup>649</sup> tüzel kişilerin -fail olamamak illâ ceza sorumluluğu bulunmamak anlamına gelmemekle birlikte<sup>650</sup> en azından yürürlükteki Türk ceza hukukunda-suçtan kaynaklanan ceza sorumluluğu bulunmamaktadır. Kişinin kendi fiili yerine şahsilik ilkesine aykırı biçimde bir başkasının fiilinden sorumlu tutulduğu haller ile kişinin iradi eyleminin yeterli görülüp kusuru aranmadan sorumlu tutulduğu objektif ceza sorumluluğu halleri<sup>651</sup> de geçmişte kabul görüyor iken kusur ilkesinin güçlenmesi ile büyük ölçüde terk edilmiştir. Ancak kanun koyucunun bu konuda her zaman tutarlı davrandığını söylemek zordur: Sözcğelim, TCK'dan sadece üç ay önce, üstelik "Avrupa Birliği'ne uyum" adına, kabul edilen 5187 sayılı Basın Kanunu'nda "geri" bile denilemeyecek, çünkü cezanın amacı konusunda ortaya atılan hiçbir teoriyle açıklanması mümkün olmayan bir ceza sorumluluğu rejimi getirilmiştir. Kanunun 11. maddesi, ortada bir suç varsa bundan kaynaklanan ceza sorumluluğunu mutlaka birine üstlendirmek üzere kurgulanmıştır. Gerçekten, süreli yayınlarda sorumluluk kural olarak suç teşkil eden fiilin yani eserin sahibine ait olmakla birlikte -herhangi bir sebeple- fiil/eser sahibi cezalandırılmaz ise sorumluluk, sorumlu müdüre yahut onun bağlı olduğu yetkiliye; onların karşı çıkmasına rağmen yayımlanmışsa yayımlatana yüklenmektedir.<sup>652</sup> Eser sahibinin cezalandırılmamış olmasının sebebi, adli makamların faili tespit edememesi gibi devletin kusurundan kaynaklanan bir ispat meselesi de olsa, eser sahibinin kusur yeteneğinin bulunmaması gibi bir cezalandırılabilirlik şartının eksikliği de olsa, eser sahibinin yurtdışında bulunması gibi yargılamanın yapılmasına engel fiili bir durum da olsa, -

<sup>649</sup> Zeynel Kangel, **Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu**, Ankara: Seçkin, 2003, s. 208.

<sup>650</sup> Ibid. s. 209.

<sup>651</sup> Başkasının fiilinden sorumluluk-objektif ceza sorumluluğu ayrımı için bkz. Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, İstanbul: Beta, 2014, s. 44-45.

<sup>652</sup> Basın Kanunu, md. 11/3: "Süreli yayınlarda eser sahibinin belli olmaması veya yayım sırasında ceza ehliyetine sahip bulunmaması ya da yurt dışında bulunması nedeniyle Türkiye'de yargılanamaması veya verilecek cezanın eser sahibinin diğer bir suçtan dolayı kesin hükümle mahkûm olduğu cezaya etki etmemesi hallerinde, sorumlu müdür ve yayın yönetmeni, genel yayın yönetmeni, editör, basın danışmanı gibi sorumlu müdürün bağlı olduğu yetkili sorumlu olur. Ancak bu eserin sorumlu müdürün ve sorumlu müdürün bağlı olduğu yetkilinin karşı çıkmasına rağmen yayımlanması halinde, bundan doğan sorumluluk yayımlatana aittir."



bizce en mühimi- eser sahibinin başka bir suçtan dolayı mahkum olması ve bu cezayı ayrıca çekemeyecek olması da olsa sonuç değişmemekte, ceza sorumluluğu başka biri bulunup ona yüklenmektedir. Halbuki devletin bireyden bir ceza alacağı yoktur ki onu asıl sorumlu olan eser sahibinden alamadığında başkasından alsın. Tam tersine bireyin bütün cezalar açısından cezaların şahsiliği (AY md. 38) ilkesinin koruması altında olması bir tarafa, basın suçları özelinde yararlanması gereken bir basın hürriyeti (AY md. 28 vd.) bulunmaktadır. Öte yandan Anayasa'nın bireye yüklediği bir vergi ödevi (AY md. 73) ve bu ödevden kaynaklanan bir vergi alacağı bulunmaktadır. Ancak Anayasa tarafından bireylere tanınan bir “özgürlük” olduğu halde “basın özgürlüğü”nden yararlanmayı kısıtlayan suç tipleriyle ilgili ceza sorumluluğu rejimi olabildiğine geniş iken, Anayasa tarafından bireylere yüklenen bir “ödev” olduğu halde “vergi ödevi”ni yerine getirmemenin yaptırımını düzenleyen vergi kaçakçılığı suçlarından kaynaklı ceza sorumluluğu rejimi ülkenin genel ceza kanunundaki sorumluluk rejiminden daha geniş değildir.

Bu bakımdan, şirket bünyesinde işlenen suçlarda ceza sorumluluğunun fiili bizzat işleyene mi yoksa şirket yöneticisine mi ait olacağı konusunda vergi kaçakçılığı açısından sorumluluğun daima VUK md. 359'da gösterilen fiilleri işleyen faile yahut daha sonra bahsedeceğimiz iştirak kuralları çerçevesinde bu fiillerin işlenmesine katılanlara ait olduğunu söyleyebiliriz. Örneğin, yukarıda bahsettiğimiz basın suçlarına nispetle açıklayacak olursak, Basın Kanunu, gazete çıkaran bir şirketin yöneticisini suç teşkil eden yayımlardan belli şartlarda “sorumlu müdür” ya da “yayımlatan” sıfatıyla sorumlu tutabilirken, Vergi Usul Kanunu'nun bugünkü şekli, “vergi sorumlusu” gibi statülere yalnız vergi borçlarından ve idari vergi cezalarından dolayı bir sorumluluk yüklemiş, başkasının fiilinden dolayı adli ceza sorumluluğu yüklememiştir. Gerçekten VUK md. 333/3'te<sup>653</sup> açıkça, kaçakçılık suçları için VUK md. 359'un failler ve VUK md. 360'ın şerikler için öngördüğü cezaların “bu fiilleri işleyenler” hakkında uygulanacağı belirtilmiştir. Bu bakımdan maddede özellikle belirtilmese bile bu suçların yalnız mükellef ve vergi sorumlusu tarafından işlenebileceği yönündeki görüşe<sup>654</sup> hem aslında VUK md. 333/3'te açık bir düzenleme bulunduğu hem de ceza hukukunda faili değil fail dışındakileri

<sup>653</sup> VUK md. 333/3: “Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.”

<sup>654</sup> Berrin Akbulut, “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)”, **Adalet Dergisi**, Sayı: 71, 2023, s. 663.

sorumlu tutmak için özel düzenleme aranması gerektiği için katılamıyoruz. Failin mükellef ya da vergi sorumlusu olması gerekmez.<sup>655</sup>

İlk VUK'ta kaçakçılık fiillerinin cezası adli değildi. Kaçakçılık kabahati ise yalnız “mükellef” ve “sorumlu”nun işleyebildiği<sup>656</sup> türden bir tür özgü kabahatti. Mükellefin veya sorumlunun tüzel kişi olması halinde idari ceza sorumluluğunun kanuna aykırı hareket eden yönetici yahut çalışana değil, tüzel kişiye ait olduğu özellikle belirtilmişti.<sup>657</sup> Ertesi sene idari ceza sorumluluğu kanuni temsilciye de teşmil edilmiş,<sup>658</sup> “hileli vergi suçu” olarak ayrılan ve karşılığında adli ceza öngörülen fiillerden kaynaklı sorumluluğun kime ait olacağı konusunda ise bir genel hüküm düzenlenmemiş olmakla birlikte, hatta ilgili bölümün “*Ceza Kanununa göre cezalandırılacak suçlar*” şeklindeki başlığı “*Ceza Mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezaları*” şeklinde değiştirildiği ve sanki bu suçlar ceza mahkemesinde yargılansa bile TCK yerine VUK'un genel hükümlerinin bu suçlara uygulanacağı intibai olduğu halde, suç ve ceza tanımlarında (5815 Sayılı Kanun, Ek md. 2-3) açıkça “hareket”lerin “işlenmesi”nden bahsedildiği için sorumluluğun yalnız bunları bizzat yapan faille ait olacağı anlaşıyordu. 1980'de yapılan ve kanunun felsefesini önemli ölçüde değiştiren köklü değişiklikle ise ilk defa vergi kaçakçılığı suçlarından kanuni temsilciler de sorumlu tutulmuş<sup>659</sup> ve objektif ceza sorumluluğu esası benimsenmiştir. 1998 yılındaki değişiklik ile bugünkü VUK md. 333 düzenlemesi getirilerek adli ceza sorumluluğu olması gerektiği gibi faile özgülenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının faili, VUK md. 359'da düzenlenen beş ayrı suç tipini oluşturan seçimlik hareketleri bizzat yapan kişidir. Bir başka deyişle fail, muhasebe hilesi yapan, gerçek olmayan kişiler adına hesap açan, defterlere kaydı gereken işlemleri başka yere kaydeden, defter ve belgeleri tahrif veya yok eden veya

<sup>655</sup> Özcan, **op. cit.**, s. 247; Adnan Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul: Beta, 2016, s. 71; Y. Burak Aslanpınar, **TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Seçkin, 2022, s. 95; Ahmet Emrah Geçer, **Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, Ankara: Adalet, 2021, s. 256.

<sup>656</sup> Md. 324: “Mükellefin veya sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile aşağıdaki şekillerde vergi ziyanına sebebiyet vermesi kaçakçılıktır: ....”

<sup>657</sup> Md. 314: “Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerin cezası tüzel kişiler adına kesilir.”

<sup>658</sup> Md. 314/2: “Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 ncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.”

<sup>659</sup> Md. 333/son: “Bu Kanunun 344 (1 - 6 numaralı bentlerine giren fiiller) ile 358 ve 361 nci maddelerinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360 ve 361 nci maddelerinde öngörülen cezalar tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunur.”

gizleyen, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan, Bakanlık ile anlaşmalı olmadığı halde belge basan, ödeme kaydedici cihazlar veya idarenin tütün mamulleri ve alkollü içkiler için kullandığı ürün takip sistemi üzerinde yasaklanan fiileri bizzat işleyen kişidir.<sup>660</sup> Yalnız ibraz yükümlüsü tarafından işlenebileceği söylenebilecek olan VUK md. 359/a,2’de yer alan ibraz etmeme hareketi hariç geri kalan suçlar herkes tarafından işlenebilen suçlardır, bir başka deyişle, özgü (mahsus) suç özelliği göstermezler. Özellikle bunların failinin mükellef yahut vergi sorumlusu olması gerekmez. Yargıtay CGK’nın VUK md. 359’daki suçların tamamı için kullandığı “*Vergi Kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenen objektif sorumluluğa dayalı bir anlamda mahsus suçlar olduğu*”<sup>661</sup> ifadesi, bu hükme dayanılarak hüküm kurulmamış, yalnız bir başka hükmün gerekçelendirilmesinde akıl yürütme sadedinde söylenmiş olsa bile doğru değildir. VUK md. 359’daki suçların faili, mükellef ya da sorumlu olmayanlar da olabilir. Mükellefin muhasebe işleriyle ilgilenen kişi, mükellef yahut sorumlu sıfatı bulunmadığı halde mükellef adına sahte belge kullanırsa sahte belge kullanma suçunun faili olur; mükellefin bu fiilden haberi yoksa, fiile müşterek fail yahut azmettiren olarak katılmamışsa mükellefin cezalandırılması mümkün değildir. Bu bakımdan 11. Daire’nin sahte belge kullanma suçunun failinin sadece mükellef, vergi sorumlusu, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecileri veya bunların temsilcileri olabileceği, diğer kişilerin ancak şerik olabileceği biçimindeki kararı<sup>662</sup> hem VUK md. 333/3’ün açık hükmüne hem suç teorisinin üzerinde tartışma bulunmayan temel kabullerine aykırıdır. Literatürde de

<sup>660</sup> Ali Çakmakçı, Semra Köseer, **Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları**, Ankara: Seçkin, 2019, s. 52-53.

<sup>661</sup> Yargıtay CGK, E.2002/11-28, K.2002/179; E.2018/427, K.2018/517, T.08/11/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>662</sup> “24.11.2010 tarih ve VDNR-2010-790/87 sayılı vergi tekniği raporunda; söz konusu faturaların yasal deftere kaydedildiğinden bahsedilmiş ise de; sahte fatura kullanma suçunun oluşabilmesi için faturaların bir beyanname türünde kullanılmasının zorunlu olduğu ve sanık hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda hangi beyanname türünde faturaların kullanıldığının tespit edilemediği, ayrıca sahte fatura kullanma suçunun faillerinin ancak mükellef, vergi sorumlusu, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecileri veya bunların temsilcileri olabileceği, bu suça vergi mükellefi olmayan kişilerin ancak genel hükümlere göre iştirak edilebileceğinin anlaşılması karşısında; öncelikle suça konu faturaların hangi beyanname türünde kullanıldığının tespit edilmesi, daha sonra vergi mükellefi olan kurum yetkilileri hakkında herhangi bir işlem yapıp yapılmadığı ve haklarında sahte fatura kullanma suçundan kamu davası açılıp açılmadığının araştırılması, açıldığının anlaşılması halinde mümkünse birleştirilmesi, mümkün olmadığı takdirde bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dosya arasına alınması ve toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken eksik inceleme ve araştırma ile hüküm kurulması, .... Bozmayı gerektirmiş...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/8542, K.2019/8104, T.19/11/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

sahte belge düzenleme suçunun failinin mükellef, sorumlu ve temsilci dışındakiler de olabileceği ancak sahte belge kullanma suçunun sadece bu sıfatları taşıyan kişiler tarafından işlenebileceği,<sup>663</sup> suçun konusu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğunda ise hem düzenleme hem kullanma suçlarının yalnız bu kişiler tarafından işlenebileceği<sup>664</sup> öne sürülmektedir.

Yine 11. Dairenin hatalı olarak şirket çalışanının suçta menfaati bulunmadığı gerekçesiyle yöneticinin suça katkısının araştırılmasını istediği vakidir.<sup>665</sup> Oysa şirketin menfaat yokluğu kanunda sadece bir indirim sebebi olarak düzenlenmiştir (VUK md. 360). Kanun suçtan yarar sağlayanı değil, hareketi yapanı cezalandırmaktadır. Yöneticinin hareketin yapılmasına azmettirmek yahut yardım etmek suretiyle bir katkısı varsa, bu durum iştirak kuralları nedeniyle onun da şirket sıfatıyla sorumluluğunu gerektirir ancak failin sorumluluğunu kaldırmaz.

Sadece bizim defter ve belgeleri gizleme suçunun ihmali hareketle işlenen şekli olarak kabul ettiğimiz defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunu yalnız, ceza hukuku dışından kaynaklanan bir yükümlülüğü bulunan, muhafaza ve ibraz yükümlüsü işleyebilir. İbraz yükümlülüğü kural olarak mükellefe ve istisnai durumlarda yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirlere (VUK md. 256) ait olmakla birlikte mükellefin tüzel kişi, küçük ve kısıtlı olduğu durumlarda kanuni temsilciye, vakıf ve cemaat gibi tüzel kişiliği olmayan bir teşekkül olduğunda teşekkülü idare eden kişiye geçmektedir (VUK md. 10). Bu bakımdan ibraz etmeme suçu duruma göre ancak gerçek kişi mükellef; mali müşavir; tüzel kişi, küçük yahut kısıtlı mükellefin kanuni temsilcisi ya da tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecisi tarafından işlenebilir. Suçun kanuni tipinde faile ilişkin özel bir belirleme yapılmadığı için bu suçu da diğerleri gibi özgü suç olarak kabul etmeyen görüşe<sup>666</sup>

<sup>663</sup> Nuri Ok, Ahmet Gündel, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Seçkin, 2002, s.230; Mehmet Yüce, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, Ankara: Adalet, 2018, s. 80; Ceyda Ümit, **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, Ankara: Seçkin, 2023, s. 249.

<sup>664</sup> Ok/Gündel, **op. cit.**, s. 315; Ferhat Yıldız, **Yargıtay Kararları Işığında Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Adalet, 2022, s. 193.

<sup>665</sup> "Savunma ve tanık anlatımları, yukarıda açıklanan olgu ve ölçüler ile dosya edinilen kanaate göre faturaların sanığın emir, talimat ve onayıyla alınıp alınmadığı kullanılıp kullanılmadığı, şirketin satın alma sorumlusu M. A.'ünün kendiliğinden sahte faturaları alıp, muhasebeye vermesinde özel amaç ve çıkarı bulunup bulunmadığı hususları değerlendirilip, gerektiğinde şirket ana sözleşmesi ve Ticaret Sicili Müdürlüğünden suç tarihinde sanığın şirketin kanuni temsilcisi olup olmadığı araştırılarak sonuca varılması gerekirken, yetersiz gerekçe ve eksik araştırma ile mahkumiyetine karar verilmesi..." (Yargıtay 11. CD, E.2001/5007, K.2001/8710).

<sup>666</sup> Özcan, **op. cit.**, s. 121-122.

katılmıyoruz çünkü VUK md. 256'da düzenlenen ibraz yükümlülüğü, VUK md. 359'daki suçun unsurlarına dahil olduğuna ve dolayısıyla VUK md. 359'daki suçu, yalnız VUK md. 256'da yükümlü kılınan kişiler işleyebildiğine göre ibraz etmeme suçunun yalnızca belli kişilerin fail olabileceği bir özgü suç olarak kabulü lâzımdır.

Gerçek kişi mükellefin kendisinin yahut tüzel kişi mükellefin ortağı ya da kanuni temsilcisi olan gerçek kişinin vergi kaçakçılığı suçundan yarar sağlamış olması, fail olması için yeterli değildir. Suçtan söz etmek için failin dış dünyada değişiklik meydana getiren olumlu ya da olumsuz bir davranışının olması gereklidir.<sup>667</sup> Bu nedenle VUK md. 359'daki suçların faili suçun maddi unsurunda yer alan icrai hareketleri yapan yahut yalnız ihmali bir hareketle işlenebilen ibraz etmeme suçu bakımından defterlerin ibraz edilmemesi neticesini önleme olanağı bulunduğu halde engellemeyen<sup>668</sup> kişidir.

Failliğin görünüş biçimleri bakımından da vergi kaçakçılığı suçları genelde özellik arz etmezler. Buna göre tüm suçlarda olduğu gibi fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurarak fiili birlikte işleyenler müşterek fail, fiili bir başkasını araç olarak kullanarak işleyen kişi ise dolaylı fail olacaktır. Şirket bünyesinde işlenen suçlarda yönetici ve çalışanların iradeleri olmaksızın veya aksi yöndeki iradelerine rağmen icra hareketlerini yaptıkları, suçun aslında mükellef veya sorumlunun iradesiyle işlendiği ve bu nedenle mükellef veya sorumlunun dolaylı fail olarak sorumlu olacağı biçimindeki görüş<sup>669</sup> doğru değildir. Bu örnekte mükellef ya da sorumlu ancak gerçek kişi ise ve cebir ya da tehdit gibi yönetici ve çalışanların iradesini tamamen ortadan kaldıran bir fiil ile onlara suç işletmişse dolaylı fail olur. Bunun dışında olağan şirket hiyerarşisi içinde talimatla suç teşkil eden hareketi yapan çalışan, fail; ondan bu hareketi yapmasını isteyen mükellef ise azmettiren olur. Bu suçlar yalnız mükellef ya da sorumlunun fail olabileceği suçlar değildir. Yalnız ibraz etmeme suçu bir özgü suç olduğu için bu suçun faili ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi yani ibraz yükümlüsü olabilir. İbraz yükümlüsü olmayanların ibraz yükümlüsünün fiiline şerik olarak katılması mümkündür (TCK md. 40/2). Öte yandan, vergi kaçakçılığı suçları örgütlü olarak işlenmiş ise örgüt yöneticisi kendi fiilleri dışında ayrıca her bir suçun faili olarak cezalandırılır (TCK md. 220/5).

<sup>667</sup> Centel/Zafer/Çakmut, **op. cit.**, s. 222.

<sup>668</sup> Ibid. s. 239.

<sup>669</sup> Bkz. Erdem, **op. cit.**, s. 98.

VUK'ta yer alan, küçük ve kısıtlıların veli, vasi veya kayyımın hareketlerinden dolayı cezaya muhatap olmayacağı yönündeki VUK md. 332 gibi sorumluluk düzenlemeleri ise failliğe ilişkin değildir. Kısıtlı bir kişi, şahsiliği ilkesi gereği VUK md. 332 olmasa bile bir başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Ancak kaçakçılık suçlarının kanuni tanımındaki hareketi bizzat yaparsa şüphesiz ki fail sıfatını taşıyacaktır ve fail olduğu durumlarda kendi hareketinden dolayı cezalandırılmasını engelleyen bir kanuni düzenleme de yoktur. Kezâ, kısıtlı ya da küçük, kendisi adına hareket eden veli ya da vasinin fiilinden haberdar ise iştirak düzenlemeleri kapsamında sorumlu tutulabilir. İştirake ilişkin hususlar aşağıda ilgili başlıkta tartışılacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçlarının temyiz incelemelerinden sorumlu olan Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin "fail" terimini kullanım biçimi ve diğer suç teorisi terimleriyle kurduğu ilişki doğru değildir. Şöyle ki TCK'da nedenselliğe ilişkin bir kural bulunmamakta, Yargıtay CGK ise -nedensellik bakımından şart teorisini kabul eden bazı eski kararları bulunmakla birlikte- artık uygun sebep teorisine öncelik vermektedir.<sup>670</sup> Her ne kadar uygun nedensellik teorisinde şart teorisinde olduğu gibi sırf doğal bir nedensellik yerine hareketin neticeyi meydana getirmeye elverişliliğinin hakim tarafından araştırılması gerekmekte<sup>671</sup> ise de yine de nedensellik suçun maddi unsuruna ait bir kavram olarak hareket ve netice arasında aranmaktadır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi ise çok sayıda kararında<sup>672</sup> "fiil"i "fail"e isnat etmek yani işlenen bir hareketten dolayı bir kimsenin ceza sorumluluğunun gerekip gerekmediğini belirlemek yerine irade sahibi bir insanın davranışını değil de iki doğa olayı arasındaki ilişkiyi gözlemler gibi "suç" ve "suçlu" arasında "illiyet bağı" aramaktadır. Oysa:

- (i) "Fiil" ve "fail" terimleri bizce "suç" ve "suçlu" ile ikame edilemez.<sup>673</sup> "Suçlu" ceza hukukunun değil, kriminolojinin konusudur. "Suç" ise ceza hukuku ile kriminolojide farklı anlamlara gelir. Ceza hukuku açısından suç, kriminolojide olduğu gibi yalnız toplumsal bir davranış değil, bir norm; kanun koyucunun kural koyarken kullandığı bir hukuki kalıptır. Bir

<sup>670</sup> Centel/Zafer/Çakmut, **op. cit.**, s. 271-272.

<sup>671</sup> Ibid. s. 267.

<sup>672</sup> Bkz. *supra*.

<sup>673</sup> Öğretide suç faili ile suçluyu aynı anlamda kullanan yazarlar da vardır. Bkz. Sulhi Dönmezer, Sahir Erman vd., **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku**, Cilt: II, İstanbul: Der, 2021, s. 699.

insan davranışı olan hareket (fiil)<sup>674</sup>, bu hukuki kalıbın yani suçun maddi unsurunun bir parçasıdır.

(ii) “İllyet bağı” bilim ve felsefede sebep ve netice arasındaki, ceza hukukunda ise hareket eksenli bir ceza sorumluluk sisteminin kuruluşuna binaen hareket ve netice arasında aranan ilişkidir. “Fail” hür irade ile hareket eden bir insandır. Fail, sebep ya da illet değildir. Failin sorumlu tutulmasının sebebi, üzerinde hakimiyeti bulunan şartları, neticeyi ortaya çıkaracak surette ayarlamasıdır. Daire bir kararında fiil ile fail arasında bir “bağlantı”dan bahsederek<sup>675</sup> doğruya yaklaşmıştır ancak yine de sorumluluğun öznesi ile fiil arasında alelâde bir bağlantıdan değil, öznenin fiili gerçekleştirmesinden yahut kendi hareketiyle fiile katılmasından bahsetmek gerekir. Fiil, failin eseridir.

(iii) Dairenin “suçun konusu ile eylem ve irade”<sup>676</sup> arasında yahut “suçun konusu ile failin görevi”<sup>677</sup> arasında illiyet/nedensellik bağından bahsetmesi de hatalıdır. Her hukuki ilişkinin adı illiyet değildir. İllyet yalnız sebep ve sonuç arasında olabilir. Suçun konusu ile hareket yahut kast arasındaki ilişki ancak failin bahsi geçen sahte belgeyi kendi fiiliyle ve bilerek düzenleyip düzenlemediğinin araştırılması biçiminde kurulabilir. Burada gözlem yoluyla tespit edilecek doğal bir ilişki değil, hâkimin eylemin tipe uygun olup olmadığı konusunda yapacağı bir değerlendirme söz konusudur. Ceza sorumluluğunun isnadı -doğru olarak hareket ve netice arasında aransa bile- illiyetin tespitinden ibaret değildir. Benzer şekilde kamu görevlisinin bir belgeyi görevi gereği düzenleyip düzenlemediği araştırılırken de “görev” ve “belge” arasında aranacak olan nedensellik değildir. Kaldı ki eğer “görev” ve “belge” arasında bir

<sup>674</sup> Centel/Zafer/Çakmut, **op. cit.**, s. 222.

<sup>675</sup> “...fiil ile fail arasında bir bağlantı bulunmadığının mütalaa edildiğinin anlaşılması karşısında...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/9388, K.2020/6196)

<sup>676</sup> “...mahkemeye sahtecilik suçuna konu edilen belgelerin neler olduğu ve bu belgelerle sanıkların eylem ve iradelerine yönelik illiyet bağının nasıl kurulduğu ... tartışılıp, ... sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının takdir ve tayini gerekirken...” (Yargıtay 11. CD, E.2015/6181, K.2017/7345)

<sup>677</sup> “...düzenlenen belge ile sanığın görevi arasında illiyet bağı bulunmaması nedeniyle...” (Yargıtay 11. CD, E.2013/11589, K.2015/26478). Benzer ifadeler için bkz. Yargıtay 11. CD, E.2014/12629, K.2016/3446; E.2014/14653, K.2016/2651; E.2013/19283, K.2015/29214; E.2013/1360, K.2014/21134; E.2021/12174, K.2021/7178 (karşı oy); E.2018/6275, K.2021/2806 (karşı oy); E.2018/6165, K.2021/2805 (karşı oy).

nedensellik ilişkisi mümkün olsa idi, belgeyi düzenleyeni değil görevi vereni sorumlu tutmak gerekirdi.

- (iv) Dairenin bu kararlarında şirketi temsile yetkili kişilerin araştırılmasını ve “temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar”ın tespitini istemesini de herhalde yalnızca suç teşkil eden harekete kimin kendi fiiliyle fail yahut şerik olarak iştirak etmiş olabileceğinin yani maddi olayın aydınlatılması bakımından gerekli gördüğüne yormak gerekir. Yoksa tüzel kişi bünyesinde işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının muhakemesi sırasında vekâletnameler, imza sirkülerleri, karar defterleri, şirket iç yönergeleri, esas sözleşmeler ve benzeri idari görev ve yetki alanlarını gösteren belgeler tali hususların ispatı bakımından incelense bile ceza sorumluluğunun süjesini belirlemezler. Ancak dairenin bu konuda da çelişkili kararları bulunmaktadır: Defter ve belgeleri ibraz etmeme suçu bakımından Yargıtay 11. Ceza Dairesi ibraz yükümlülüğünün kime ait olduğu konusunda şirketi “gerçekte” kimin yönettiği ile ilgilenmemekte, kağıt üzerinde “kayden yetkili görünen” mükellefi ya da vergi sorumlusunu ibraz etmeme suçunun faili olarak kabul etmektedir.<sup>678</sup> İbraz yükümlülüğünün vekaletname ile başkasına devrini de mümkün görmemektedir,<sup>679</sup> önemli olan kanunun şeklen ibraz yükümünü kime yüklemiş olduğudur. Diğer yandan aynı daire, birden fazla kanuni temsilci bulunduğu bu defa sorumluluğun “suçun şekli sorumlusu”na ait olmayacağına, cezanın şahsiliği ilkesi çerçevesinde temsil yetkisinin bölüşümüne bakılarak suçun “ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan” temsilciye yüklenmesi gerektiğine karar vermiştir.<sup>680</sup> Bu açıdan

<sup>678</sup> “213 sayılı VUK’nin 253 ve 254. maddeleri uyarınca defter ve belgeleri muhafaza ve istenildiğinde ibraz etme sorumluluğunun, mükellefe ve/veya vergi sorumlusuna ait olması, bu yükümlülüğün vekaletname ile dahi devrinin mümkün bulunmaması; mükellef olan sanığın, kayden yetkili olarak görüldüğünü ancak şirketi fiilen idare eden kişinin damadı olduğunu savunarak, 2011 yılına ait 2 cilt fatura koçanını ibrazdan kaçınmış olması nedeniyle, suçun tüm unsurlarının oluştuğu gözetilmeden, sanık hakkında mahkûmiyet yerine beraat hükmü kurulması, Yasaya aykırı...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/8134, K.2019/8007, T.14/11/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>679</sup> Ibid.

<sup>680</sup> “Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit ve saklama mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin vergi incelemesi için yetkili kimselere ibraz edilmemesi ile oluştuğu, tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluk 213 sayılı Kanunun 10 ve 333. maddelerinde düzenlenmiş olup, aynı Kanunun 359 ve 360. maddelerinde öngörülen cezaların bu fiili işleyenler hakkında hükmolunacağı belirtildiğinden, tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcisi bulunup da suç, eylem ve fikir birliği içinde işlenmemişse sorumluluğun, cezanın şahsiliği



bakıldığında kararda tespitine çalışılan “maddi gerçek”, tam anlamda vergi mahkemelerinin aradığı gibi bir “gerçek mahiyet” sayılamaz. Çünkü Yargıtay 11. Ceza Dairesi, fiilen şirketi yöneten kimse kağıt üzerinde kanuni temsilci olmadığında VUK md. 10’u sıkı sıkıya uygulayarak bu kişiyi sorumlu tutmamakta, ancak birden fazla kanuni temsilci olduğunda kanunda olmayan bir ayrıma giderek bunlardan hangisinin fiilen yönetimi üstlendiğine bakmaktadır.

### **b. Mağdur**

Vergi kaçakçılığı suçunun mağduru, toplumu oluşturan herkes yani kamudur. Suç teşkil eden hareketler vergilendirme işlemleri sırasında işlendikleri, suç sırasında failer bu işlemleri yürüten vergi idaresi ile muhatap oldukları ve idarenin uzlaşma gibi bazı kanuni mekanizmalar içinde bazı kamu alacaklarından vazgeçme yetkisi bulunduğu için suçun mağdurunun vergi idaresi olduğu yahut bu suçların devletin gelir kaynaklarına zarar verdiği düşünülerek mağdurun Hazine olduğu düşünülebilirse de vergilendirmeyi devletin birey üzerinde bir hakkı olarak değil toplum oluşturan üyelerin birbirine karşı yükümlülüğü olarak değerlendirmek gerekir.

Ceza ve ceza muhakemesi hukukunda suçun pasif süjeleri için “mağdur” (CMK md. 233 vb.), “suçtan zarar gören” (TCK md. 73 vb.), “maktul” (CMK md. 170/3,c), “ilgili” (TCK md. 26) ve “şikâyet yetkili olan” (CMK md. 96) gibi sıfatlar kullanılmaktadır. Bu sıfatlar bazen aynı kişide birleşirler ancak suçuna göre farklı kişileri ifade ettikleri de olur.<sup>681</sup> Öte yandan, ne yazık ki, bu terimler mevzuatta

---

*ilkesine bağlı olarak, temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak, suçun şekli sorumlusuna değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olduğu...*

*...maddi gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek biçimde tespiti bakımından; sanıkların şirkete ait defter ve belgelerin muhafazasına ve şirketi temsile yetkili kişiyi belirlemek amacıyla aralarında iş bölümü yapıp yapmadıkları, anılan defter ve belgeleri saklama yükümlülüğünün kime ait olduğu araştırılıp, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 17/12/1990 gün ve 312/340 sayılı kararında açıklandığı üzere birden fazla sorumlu bulunması halinde temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar ile eylemin ayrıntısını bilen temsilci tespit edilerek sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının tayin ve takdiri gerekirken...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/12892, K.2021/530, T.21/01/2021, YKA, E.T.: 31.12.2023)*

Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. CD, E.2002/1198, K.2001/3995.

<sup>681</sup> Aynı kişide birleşmemesi gereken ise fail ve mağdur sıfatlarıdır. Ancak mevzuatta “mağdur” ifadesi gelişigüzel kullanıldığı için bu hususa dikkat edilmemiştir. Örneğin, taksiri düzenleyen TCK md. 22/6’da bir tür şahsi cezasızlık sebebine yer verilmiş ve suçun neticesinin failin “mağdur” olmasına yol açtığı bir durumdan bahsedilmiştir. Böylece sözelimi uyurken bebeğinin üzerine yatarak taksirle ölümüne yol açan annenin fiilinde fail, kendi işlediği suçun mağduru kabul edilmiştir. Öte yandan, vergi kaçakçılığı yapan kişi de maddi bir kazancı olmuş ise şüphesiz bir kısmını

tutarlı bir şekilde kullanılmamıştır.<sup>682</sup> Özellikle mağdur ve suçtan zarar gören kavramları kanunda bazı yerlerde “*mağdur veya suçtan zarar gören*” (ör. CMK md. 239) şeklinde kesin şekilde birbirinden ayrılırken, bazen de “*suçtan zarar gören mağdur*” (ör. CMK md. 131/2) gibi ifadelerle birbiriyle eşitlenmiştir. Eğer bu ayrım bir anlam ifade edecekse suçtan zarar gören kavramının mağduru da içerdiğini ancak ondan daha geniş olduğunu ve suça konu menfaate doğrudan sahip olmayan fakat suçtan olumsuz etkilenen kişileri de kapsadığını kabul etmek gerekir. Mağdur ve suçtan zarar görene farklı anlamlar yükleyen bazı yazarlar bu ayrıma bir işlev daha yüklemiş ve mağdurun ancak gerçek kişi olabileceğini, tüzel kişilerin ise ancak suçtan zarar gören olabileceğini ifade etmişlerdir.<sup>683</sup>

Mağdur, öğretide genelde suçun maddi unsuru içerisinde ele alınmaktadır. Biz de mağdur konusunu öğretideki eğilime uyarak burada inceliyoruz. Ancak aslında mağdurun kimliğinin tipiklik içerisinde yer aldığı çok az sayıda suç tipi vardır. Çocuklarının cinsel istismarı (TCK md. 103) gibi mağdurun yaşının küçük olmasının suçun unsurlarından olduğu yahut kasten öldürme gibi mağdurun faile olan ailevi yakınlığının suçun nitelikli hali (ör. TCK md. 82/d) olarak kabul edildiği suçlar bunlara örnek olarak gösterilebilir. Vergi kaçakçılığı suçlarının kanuni tanımında ise mağdura ilişkin bir böyle bir belirleme yoktur. Dolayısıyla bu suçlarda failin kastının mağdura ilişkin özel bir bilgiyi içermesi gerekmez.

Mağdurun kim olduğunun tespiti, maddi ceza hukuku açısından genelde suçun oluşumundan ziyade zincirleme suç (TCK md. 43) ve etkin pişmanlık (ör. TCK md. 168/1,4,5) gibi hususlarda önem taşır. Mağdurun kimliğinin fail açısından bir şahsi cezasızlık sebebi (ör. TCK md. 167/1,b) olarak kabul edildiği düzenlemeler de vardır. Ceza muhakemesi açısından ise şikâyet, davaya katılma, kanun yollarına başvurma vb. hak ve yetkilerin sahipliğinin yahut sanığın cezaya alternatif bazı hüküm veya yaptırım türlerinden yararlanması için zararını karşılayacağı kişinin belirlenmesinde mağduru ya da suçtan zarar göreni tespit etmek gerekecektir.

---

kendinden çalmış olacaktır ancak böyle bakılırsa kamuya karşı işlenen her suçta faili aynı zamanda mağdur olarak kabul etmek gibi absürt bir sonuca varılır.

<sup>682</sup> Tuğrul Katoğlu, “Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı: 2, 2012, s. 662.

<sup>683</sup> Bkz. Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2018, s. 117; İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2018, s. 218.

Ceza hukuku öğretisinde hâkim görüş, her suçun bir mağdurunun olduğu, belli bir kişiye karşı işlenmeyen suçların toplumu oluşturan bütün bireylere karşı işlendiği, dolayısıyla bu tür suçların mağdurunun kamu olduğu yönündedir.<sup>684</sup> Bu değerlendirme, teknik ceza hukukundan çok kriminolojik bir yaklaşım gibi görünmektedir. Çünkü yukarıda da belirttiğimiz gibi aslında birçok suç tanımında mağdura ilişkin bir unsur yer almamaktadır. Ne var ki kriminoloji alanında her suçun bir mağdurunun bulunduğu görüşü yerleşik bir görüş değildir. Bilakis bir başkasına zarar vermeyen yahut suçtan etkilenenin rızasının bulunduğu suçlar, mağdursuz suç (*ing. victimless crime*) olarak adlandırılmaktadır. Örneğin, Türk ceza hukuku literatüründe mağduru kamu ya da toplum olarak gösterilen uyuşturucu madde kullanma suçu,<sup>685</sup> kriminoloji çalışmalarında mağdursuz suçlara verilen yaygın örneklerden biridir. Bunun yanında bazı suçların mağdurunun toplum olduğu ve bütün suçların mağdurunun aynı zamanda toplum olduğu yönünde görüşler de mevcuttur. Bu bağlamda, salt kriminolojik açıdan bakıldığında dahi vergi kaçakçılığı, mağdursuz bir suç değildir. Çünkü bu fiiller, vergisel ödevlerini yerine getiren bütün diğer mükelleflere karşı bir haksızlık teşkil ederler.

Mevzuatımızda ise mağdur kavramı genelde belli bir kişiyi ifade eder şekilde kullanılmış olup kamunun mağdurluğundan bahsedilmemiştir. Örneğin, CMK md. 171/3,d’de kamu davasının açılmasının ertelenmesi ve CMK md. 231/6,c’de hükmün açıklanmasının geri bırakılması için suçun işlenmesiyle “*mağdurun veya kamunun*” uğradığı zararın giderilmesi aranmıştır.<sup>686</sup> Bu ibare, en azından CMK anlamında, kamunun mağdur sıfatını taşıyamayacağı ve mağdurun yalnız bir gerçek ya da tüzel kişi olabileceği şeklinde yorumlanabilir. Karşılıksız yararlanma suçunda etkin pişmanlığı düzenleyen TCK md. 168/5’te “*mağdurun, kamunun veya özel hukuk tüzel kişisinin*” uğradığı zarardan bahsedilmesi ise tüzel kişilerin de mağdur olamayacağını ve yalnız gerçek kişilerin mağdur olabileceğini düşündürmektedir.<sup>687</sup>

<sup>684</sup> Bkz. Koca/Üzülmez, **op. cit.**, s. 116; Özgenç, **op. cit.**, s. 218.

<sup>685</sup> Bkz. Soner Hamza Çetin, “Kullanmak İçin Uyuşturucu veya Uyarıcı Madde Satın Almak, Kabul Etmek, Bulundurmak ya da Uyuşturucu veya Uyarıcı Madde Kullanmak Suçu (TCK M.191)”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 4, s. 1370.

<sup>686</sup> Aynı ifade kısa süreli hapis cezasının seçenek yaptırıma çevrilmesiyle ilgili TCK md. 50/1,b’de ve hapis cezasının ertelenmesi ile ilgili TCK md. 51/2’de de yer almaktadır.

<sup>687</sup> Yargıtay’ın görüşü ise tüzel kişilerin suç mağduru olamayacağı ancak kamunun geniş anlamda mağdur olabileceği yönündedir: “*Konunun açıklığa kavuşturulabilmesi için mağdur kavramının da değerlendirilmesi gerekmektedir. Mağdur; Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğünde, “haksızlığa uğramış kişi” olarak tanımlanmaktadır. Ceza hukukunda ise mağdur kavramı, suçun konusunun ait olduğu kişi ya da kişilerdir. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun hazırlanmasında esas alınan suç*

Ancak zincirleme suçla ilgili düzenlemeye (TCK md. 43/1) sonradan eklenen “mağduru belli bir kişi olmayan suç” kavramı ile mağduru kamu olan suçların kastedildiği söylenebilir. Bir suçun mağduru belli olmayan suç olarak kabul edilmesiyle, mağdurunun bütün toplum olduğunun kabul edilmesi arasında esasen fark yoktur. Nitekim, örneğin Yargıtay CGK, resmi belgede sahtecilik suçu ile özel belgede sahtecilik suçunun mağdurlarının geniş anlamda toplumu oluşturan tüm bireyler olmasından yola çıkarak, zincirleme suç uygulaması bakımından bu suçların “aynı suç” olduğu sonucuna varmıştır.<sup>688</sup>

Bu noktada vergi kaçakçılığı suçlarının böyle mağduru belli olmayan yahut mağduru bütün toplum (ya da en azından mükellef olanlar) olan suçlardan mı olduğu yoksa mağdurunun vergi idaresi yahut Hazine’nin şahsında devlet mi olduğu sorusu akla gelir. İkinci ihtimali dışlayabilirsek; suçun mağdurunun belli olmadığı sonucuna varabiliriz:

Devletin bir suçun mağduru olup olamayacağı tartışmalıdır. Özellikle 1926 tarihli TCK’daki “devletin şahsiyetine karşı cürümler” ile “devlet idaresi aleyhinde cürümler”in mağdurunun devlet olduğu söylenmiştir.<sup>689</sup> Bir başka görüş, her suçun

---

*teorisinde suçun maddi unsurları arasında yer alan mağdur, ancak gerçek bir kişi olabilecek, tüzel kişilerin suçtan zarar görmeleri olanaklı ise de bunlar mağdur olamayacaklardır. Suçtan zarar gören ile mağdur kavramları da aynı şeyi ifade etmemektedir. Mağdur suçun işlenmesiyle her zaman zarar görmekte ise de, suçtan zarar gören kişi her zaman suçun mağduru olmayabilir. Bazı suçlarda mağdur belirli bir kişi olmayıp; toplumu oluşturan herkes (geniş anlamda mağdur) olabilecektir.” (Yargıtay CGK, E.2015/15-651, K.2018/22, T.23/01/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023).*

<sup>688</sup> “Sahtecilik suçları bakımından ise, kanun koyucunun resmi belgede sahtecilik ve özel belgede sahtecilik suçlarının benzer şekilde düzenlemesi, her iki suçta korunan hukuki yararının kamu güveni olması, suçların mağdurunun geniş anlamda toplumu oluşturan tüm bireyler olması ve suç isimlerinin aynı olması nedeniyle, resmi belgede sahtecilik suçu ile özel belgede sahtecilik suçunun “aynı suç” kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Resmi belgede sahtecilik suçu ile özel belgede sahtecilik suçlarının 5237 Sayılı farklı maddelerde düzenlenmeleri sebebiyle sanığın gerçek içtima kuralları uyarınca cezalandırılması gerektiği ileri sürülebilir ise de, belgede sahtecilik suçlarında korunan hukuki yararın kamu güveni olması, her iki suçun geniş anlamda mağdurunun toplumu oluşturan tüm bireyler olması, unsurlarının tamamen benzer olarak düzenlenmesi de göz önüne alındığında, resmi belgede sahtecilik suçu ile özel belgede sahtecilik suçlarının “aynı suç” olduğunun kabulü gerekmektedir. Bu sebeple sanığın sahte nüfus cüzdanı ve sürücü belgesi düzenleyerek bu belgelerle katılan adına sahte oto kiralama sözleşmesi düzenlediği somut olayda; sanığın aynı suç işleme kararıyla, aynı suçu değişik zamanlarda işlediğinin ve eylemin bir bütün halinde zincirleme şekilde resmi belgede sahtecilik suçundan cezalandırılması gerektiğinin kabulünde zorunluluk bulunmaktadır.” (Yargıtay CGK, E.2014/173, K.2015/495, T.08/12/2015, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>689</sup> Anayasa Mahkemesi de bu görüştedir: “Kamu tüzel kişilerinin bir suçun faili olup olamayacakları konusunda öğretide tartışmalar olsa da, başta devlet olmak üzere diğer kamu tüzel kişilerinin bir suçun mağduru olma konumları tartışmasızdır. Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin suçtan zarar gören konumda olabilecekleri Türk ceza hukukunda da kabul edildiği için, hem ceza kanunlarında hem de suç ve ceza hükmü içeren özel kanunlarda bunlarla ilgili suç kategorileri hep var olmuştur. 765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenmiş olan devletin şahsiyetine karşı cürümler ve devlet idaresi aleyhinde işlenen cürümler bu kapsamda sayılabilir. Aynı şekilde, 5237 sayılı Türk

doğal ve zorunlu mağdurunun “devlet” olduğu yönündedir.<sup>690</sup> Bunlardan ayrılan bir görüş ise hak süjesinin ancak bireyler olduğunu, devlete hak ve yararlar izafe edilemeyeceğini ve dolayısıyla devletin mağdur olamayacağını öne sürmektedir.<sup>691</sup> Bizce özel hukuk tüzel kişiliklerinin hak ehliyetinin kabul edildiği bir hukuk düzeninde devlet tüzel kişiliği de dâhil olmak üzere kamu hukuku tüzel kişiliklerinin hak sahibi olamayacaklarını iddia etmek en azından teknik idare hukuku ile bağdaşır görünmemektedir. Ancak devletin haklarının ihlâl edildiği suçlarda toplumun gördüğü zarara üstünlük verilerek, mağdurun öncelikle bütün toplum ya da kamu olduğu söylenebilir.

İdari yapılanmamız içerisinde devletin varlıkları ve gelirlerini yöneten başlıca teşkilatlar olan Hazine, maliye ve gümrük teşkilatları,<sup>692</sup> Cumhuriyet öncesi dönemden bu yana devrin yönetiminin tercihlerine göre zaman zaman birleştirilmiş, zaman zaman ayrılmıştır. Bugün itibariyle Hazine ve maliye teşkilatları aynı bakanlık bünyesinde; gümrük ise Ticaret Bakanlığı bünyesinde yer almaktadır.<sup>693</sup> Vergilerin toplanması işini kendi bünyesindeki vergi daireleri eliyle Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı yürütmektedir. Aslında ayrı birer tüzel kişiliği olmayan bu idarelerin tamamı devlet tüzel kişiliği içerisinde yer almaktadır.<sup>694</sup> Ancak Danıştay’ın idari davalarda taraf ehliyetine sahip olmak için kamu tüzel kişiliği bulunmasının gerekmediği yönündeki görüşü<sup>695</sup> nedeniyle, (konusu gümrükte alınan vergiler ile belediye vergileri olanlar hariç olmak üzere) vergi davaları, vergilendirme işlemlerini yapan vergi daireleri aleyhine açılmakta ve

---

*Ceza Kanunu'nda millete ve devlete karşı suçların, devletin egemenlik alametlerine ve organlarının saygınlığına karşı suçların, devletin güvenliğine karşı suçların, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçların ve milli savunmaya karşı suçların düzenlenmesi, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin suçtan zarar gören konumunda olduklarına, ayrıca gerçek kişilerden ve özel hukuk tüzel kişilerinden farklı şekilde korunduklarına ilişkin düzenlemelere örnek gösterilebilir.” (Anayasa Mahkemesi, E.2006/77, K.2009/39, T.05/03/2009, R.G.27/03/2010).*

<sup>690</sup> Bkz. Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Ankara: Seçkin, Eylül 2018, s. 192.

<sup>691</sup> Bkz. Özgenç, *op. cit.*, s. 219. Yazar devletin hak sahibi kılınmasının, faşizm ve nazizm düşüncelerinin hukuka yansımış tezahürü olduğunu iddia etmektedir.

<sup>692</sup> Bu üçlüye serbest piyasa ekonomisinin gelişmesiyle ortadan kalkan ve işlevlerini büyük ölçüde düzenleyici ve denetleyici kurumlara bırakan İnhisarlar İdaresi (Tekel) de eklenebilir.

<sup>693</sup> Bkz. 1 no.lu Cumhurbaşkanlığı kararnamesi.

<sup>694</sup> Yalnız belediye vergileri, ayrı birer kamu tüzel kişiliği olan belediyelerce toplanmaktadır.

<sup>695</sup> “...idare hukuku sahasında dava ehliyetinin ancak gerçek ve tüzel kişilere tanındığı yolunda kısıtlayıcı bir ilke ve kural yoktur. 521 sayılı Yasada dava ehliyetine ilişkin bütün hallerde gerçek ve tüzel kişi terimlerinden daha kapsamlı olan ‘ilgili’ler sözcüğü kullanılmıştır. İdarede birçok merci ve organlar, tüzel kişiliklerinin olmamasına rağmen kanunen yüklendikleri görevler ve aldıkları yetkiler nedeniyle görev ve yetki sahaslarına ilişkin olarak tasarruf ehliyetini ve bu arada dava ehliyetini de haiz bulunmaktadır.” (Danıştay İBK, E.1971/1, K.1979/1, T.08/03/1979, R.G.08/02/1980).

vergi daireleri tarafından takip edilmektedir.<sup>696</sup> Öte yandan, vergi kaçakçılığı suçlarından yargılama yapılması için de vergi idaresinin mütalâası şarttır (VUK md. 367). Bu mütalâa teknik olarak şikâyet yahut izin değilse de yargılamanın yapılmasında vergi idaresine Cumhuriyet savcısından daha etkin bir konum sağlamaktadır. Tüm bunlara rağmen vergilendirme işlemlerinde görevli ve taraf olması vergi idaresini bu suçların mağduru yapmaya yetmez. Suçun mağduru olmak için suçun konusu olan menfaatin idareye ait olması gerekir. Nitekim devletin başka kamu tüzel kişiliklerine ait alacakları tahsil ettiği durumlarda, örneğin ithalat işlemleri sırasında gümrük idaresinin, devletten ayrı bir kamu tüzel kişiliği bulunan TRT adına bandrol ücretleri tahsil etmesi durumunda, tahsilatta görevli olmanın menfaat sahipliği anlamına gelmediği çok açıktır.

Yalnız önemle belirtelim ki suçun konusu olan hukuki yararın yalnız tehlikeye düşürülmüş olması da sahibine mağdur sıfatı kazandıracaktır. Şöyle ki, vergi kaçakçılığı suçları, yukarıda “korunan hukuki değer” bahsinde açıkladığımız ve aşağıda “netice” bahsinde açıklayacağımız üzere zarar suçu değil, tehlike suçudurlar. Çünkü vergi kaybı (ziyayı) suçun bir unsuru değildir. Bununla birlikte fiilin yalnız vergi gelirlerini tehlikeye düşürdüğü için cezalandırılıyor oluşu, suçun bir mağdurunun olmadığı yahut suçtan zarar gören bulunmadığı anlamına gelmez. Bu durumda sahip olduğu hukuki menfaat suç ile tehlikeye düşen kişi suçun mağduru olacaktır.

Şu hâlde verginin kimin hukuki yararı olduğunu tespit etmek gerekir. Yüksek yargı kararlarının bazılarında verginin alacaklısı olarak vergi idaresi<sup>697</sup> bazılarında ise devlet<sup>698</sup> gösterilmiştir. Öte yandan, her ne kadar mevzuatımızda vergilerin tahakkuk etmemesi ya da eksik tahakkuk etmesi, VUK’ta yalnız vergi ziyayı (VUK md. 344) ve Gümrük Kanunu’nda vergi kaybı (GK md. 234 vd.) olarak adlandırılmış ve böylece menfaatin sahibinin kim olduğu konusunda bir belirleme yapılmamış ise de bazı vergi kanunlarında söz konusu kayıp, Hazine zararı (ör. KVK md. 13/7)

<sup>696</sup> Aslında 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun’un mülga 24. maddesi de vergi dairesi başkanlıklarına vergi davalarında taraf olmak imkânı veriyordu. Söz konusu düzenleme 703 sayılı KHK ile birlikte yürürlükten kaldırılmış olsa da Danıştay’ın mevcut içtihatları birleştirme kararı gereği ilgili vergi daireleri davalarda taraf sıfatını taşımaya devam edecektir. Öte yandan VUK md. 377’nin ilk fıkrası vergi dairesine yalnız davacı olabilme imkânı sağlasa da 4. fıkrasından dolayı olarak GİB onayı bulunmak şartıyla davaların davalı sıfatıyla da vergi daireleri tarafından takip edilebileceği sonucu çıkarılabilir.

<sup>697</sup> Danıştay VDDK, E.2000/70, K.2000/272, T.29/09/2020.

<sup>698</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2016/43, K.2017/146, T.01/11/2017, R.G.20/12/2017.

olarak adlandırılarak verginin alacaklısının Hazine olduğu izlenimi yaratılmıştır. Buna karşılık, idari yargıda taraf olmak ile hak sahibi olmak arasında fark olduğu ve kişiliği bulunmayan ve dolayısıyla hak ehliyetine sahip olmayan vergi idaresi ile Hazine'nin alacaklı sıfatını taşıyamayacağı söylenebilir. Bu anlayış doğrultusunda genel bütçeye gelir kaydedilen vergiler yönünden alacaklının devlet olduğu, devlet tüzel kişiliği dışında bulunan belediyelerin topladığı vergiler bakımından ise alacaklının belediye olduğu düşünülebilir. Fakat vergi mevzuatımız maddi vergi hukuku yönünden de hak ehliyetine özel hukuktaki sonuçları bağlamamıştır. Öyle ki vergi borçlusu olmak yönünden kişinin ehliyetli olmasına gerek yoktur (VUK md. 9/1). Şu hâlde tutarlılık gereği alacaklı yönünden de aynı sonuca varmak gerekir.

Öte yandan, teknik olarak verginin alacaklısı vergi idaresi, Hazine yahut bunları bünyesine alan devlet olarak kabul edilse dahi, vergiyi yalnız devlet lehine ve mükellef aleyhine bir menfaat olarak ve anayasal düzeyde devleti vatandaşın karşısında, toplum üzerinde hakları bulunan ve bu kapsamda monarşi devrindeki gibi tebaasına tek taraflı olarak vergi salan bir yapı olarak düşünmemek gerekir. Modern devleti yaratan bir anayasa etrafında bir araya gelen bireylerdir. Vergi ise ortak yahut kamusal harcamaların finansmanı için devlet eliyle toplanan bir maddi değerdir. Dolayısıyla klasik olarak bir vatandaşlık ödevi olarak kabul edilen vergi ödevini, vatandaşın devlete karşı bir ödevi olarak değil toplumu oluşturan bireylerin birbirine karşı toplumsal sözleşme çerçevesinde yükledikleri bir ödev olarak kabul etmek gerekir. Vergisini tam olarak beyan edip ödemeyen yahut diğer vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen kişinin, beyan ve ödeme dâhil bütün vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren diğer bütün mükelleflerin hakkını ihlâl ettiğine şüphe yoktur. Devletin vergi gelirlerinin düşmesi ya da düşme tehlikesi yaşaması, bütün toplum üzerindeki vergisel yükümlülüklerin artması ya da artma tehlikesinin ortaya çıkmasına ve herkesin yararlandığı kamusal harcamaların toplumun yalnız bir kesimi tarafından karşılanmasına ya da bu yönde bir risk oluşmasına neden olacaktır. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçunun mağdurunun bütün vergi mükellefleri olduğu söylenebilir. Ancak AY md. 73 vergi ödevini “herkes”e yüklediği için fiilen vergi ödemeyen yahut bazı vergi türlerinden mükellefiyet kaydı bulunmayan kişiler de potansiyel olarak mağdurdur. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunun mağduru kamudur. Zincirleme suç uygulamasında

“mağduru belli olmayan suç” olarak kabul edilmeleri de bu değerlendirmeye aykırı değildir.

### c. Konu

VUK md. 359’da yer alan beş ayrı suç tipi ve bu suç tiplerinin seçimlik hareketlerine baktığımızda her birinin farklı maddi konular üzerinde işlendiği görülür. Ancak yakınlarda eklenen son iki suç tipi hariç suç oluşturan bu hareketlerin tamamı, tanımlarda açıkça belirtildiği üzere, defter, kayıt yahut belge üzerinde işlenmektedir. Sözgelimi, suç, “defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak” biçiminde ortaya çıktığında hareket yani hile, defter ve kayıt üzerinde yapılmakta; böylelikle suçun konusu da defter ve kayıt olmaktadır. Yalnız ilk fıkrada gösterilen “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak” fiilinde suçun konusu açıkça zikredilmemiştir fakat bu fiil bakımından da söz konusu hesaplar, defter yahut kayıtlarda açılmış olacağından; suçun konusunun yine defter yahut kayıt olduğu söylenebilir. Bu bağlamda, “suçun üzerinde işlendiği şey” olarak tarif edilegelen “suçun maddi konusu” da bazı hareketler bakımından biri, bazılarında ikisi ve bazılarında her üçü olmak üzere defter, kayıt yahut belgedir.

İlk iki fıkradaki suçlar için bu maddi konuların her üçü yönünden “vergi kanunlarına göre/uyarınca<sup>699</sup> tutulma veya düzenlenme ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunma” özelliği aranmış olup; bu türden defter, kayıt ve belgelerin nelerden ibaret olduğu aşağıda kendi başlığı altında açıklanacaktır. Üçüncü fıkradaki suç için bu defa suçun maddi konusu olan belgenin “Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği” türden bir belge olması aranmıştır.

“*Vergi kanunlarına göre/uyarınca tutulma veya düzenlenme ve saklanma ve ibraz mecburiyeti*” bakımından öncelikle “*vergi kanunu*”ndan ne anlaşılması gerektiğini tespit etmek gerekir. VUK md. 3/A’da<sup>700</sup> bu kanunda kullanılan “vergi kanunu” tabirinin işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç

<sup>699</sup> İlk bentte “göre” ikinci bentte “uyarınca” ibaresi kullanılmıştır. Candan, bu ikisi arasında bir fark olduğunu düşünmektedir. Bkz. *infra*.

<sup>700</sup> VUK md. 3/A: “*Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.*”



kanunlarını ifade ettiği belirtilmiştir.<sup>701</sup> Dolayısıyla öncelikle VUK gereği tutulan defterler ve düzenlenen belgeler bu suçun konusunu oluşturacaktır. Burada bahsedilen “bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç”ların ise VUK’un ilk iki maddesi<sup>702</sup> ile Gümrük Kanunu’nun gümrük vergileri tanımının<sup>703</sup> birlikte değerlendirilmesi sonucunda gümrük vergileri hariç olmak üzere genel bütçeye giren vergiler ve yerel yönetimlerce tahsil edilen vergiler olduğu söylenebilir. Şu hâlde, vergi idaresi tarafından tahsil edilen bir vergiyi düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu gibi ve belediyelerce tahsil edilen bir vergiyi düzenleyen Emlâk Vergisi Kanunu gibi kanunlar gereğince tutulan defter ve kayıtlar ve düzenlenen belgeler bu suçun konusunu oluşturacaktır. Bu nedenle Türk Ticaret Kanunu ya da Bankacılık Kanunu gereğince tutulan pay defteri yahut karar defteri üzerinde vergi kaçakçılığı suçu işlenemeyecektir.

Ancak yerine göre ithalde gümrük idaresi tarafından, dâhilde ise mali idare tarafından tahsil edilen KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin düzenlendiği KDV Kanunu ve ÖTV Kanunu gereği tutulan kayıt yahut düzenlenen belgelerin bu suçun konusunu oluşturup oluşturmayacağı tartışmaya açıktır. Sözgelimi, KDVK md. 34 ile ithalde yahut yurtiçinde yüklenilen KDV’nin indirimi için bunun fatura yahut gümrük makbuzu üzerinde gösterilmesi ve kanuni defterlere kaydı aranmıştır.<sup>704</sup> Gümrük vergilerini azaltmak için alış faturasında mal bedelinin azaltılmak suretiyle tahrifat yapıldığı ve bu sayede ödenmesi gereken KDV’nin daha az ödendiği varsayımında, toplanan vergi VUK’un konusuna girmemektedir. Bu verginin

<sup>701</sup> Esasen VUK’un ya da genel hükümlerinin diğer kanunlara bir üstünlüğü bulunmadığından; yeni tarihli ve söz gelimi VUK’a tabi olmayan gümrük vergilerini düzenleyen bir kanunun kendi düzenlemelerini bir vergi kanunu olarak adlandırması ve bu durumda bu düzenlemenin vergi kaçakçılığı suçlarının tipikliği açısından da sonuç doğurması mümkündür. Ancak maddedeki, VUK md. 3’ü daima bir özel hüküm kılacak, “bu kanunda kullanılan” ibaresi ile bunun önüne geçilmiştir ve bu nedenle VUK md. 359’un uygulaması bakımından daima bu hükmü göz önünde bulundurmamak gerekmektedir.

<sup>702</sup> Kanunun Şümülü, Md. 1: “*Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.*

*Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır.*”

Gümrük ve tekel vergileri, Md. 2 : “*Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır.*”

<sup>703</sup> Md. 3/8: “a) “*Gümrük vergileri*” deyiimi, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü; [...ifade eder].”

<sup>704</sup> Md. 34: “1. Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.”

ödenmemesine yönelik tahrifatın ithalat gerçekleşmişse KMK md. 3/2<sup>705</sup> kapsamında cezalandırılması mümkündür. Ancak söz konusu fatura ithalattan sonra da kullanılmaya ve hüküm doğurmaya devam etmektedir. Gerçekten, mükellefin KDV indirim hesapları mali idare tarafından takip edilmektedir ve söz konusu tahrifat her ne kadar aslında ithalde alınan bir gümrük vergisinin azaltılmasına yönelik olsa da söz konusu yüklenilen KDV, bir vergi kanunu olan KDVK gereğince indirim hesaplarına dâhil edilmektedir (KDVK md. 29/1,b). Öte yandan aslında fatura gerçek bedeli yansıtsa idi bunu defterlerine kaydeden mükellef daha fazla KDV indiriminden yararlanabilecek idi. Bir başka deyişle, buradaki tahrifat ithalde ödenen KDV'yi azaltırken dahildeki indirim hakkını da azaltmıştır. Ancak kanundaki suçun oluşması bakımından bu hususun bir önemi bulunmamaktadır. “Suçun işlenmesinde bir menfaatin bulunmaması” yalnız şerikler yönünden cezaya etki eden bir hâldir (VUK md. 360). Sonuç olarak, ithalat faturası ilk olarak gümrük idaresi nezdinde kullanılmış da olsa KDVK kapsamında saklanma ve ibraz mecburiyeti olan bir belgedir. Bunun KDV indiriminde kullanılması ile de VUK'ta düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu gerçekleşmiş olur. Bu durumda KMK ve VUK hükümleri arasında içtima hükümlerini uygulamak gerekecektir.

Maddede bahsi geçen defter, kayıt ve belgelerin çoğu aslında yine VUK'ta düzenlenenlerdir. VUK gereği tutulması ve düzenlenmesi gereken bu defter, kayıt ve belgeler için aynı zamanda yine aynı kanunda muhafaza (VUK md. 253 vd.) ve ibraz (VUK md. 256) yükümlülüğü de getirilmiştir. Dolayısıyla VUK md. 359'daki suçların konusu olan defter, belge ve kayıtlar, uygulamada daha çok VUK'ta gösterilenlerdir.

Bahsi geçen “tutulma”, “düzenlenme”, “saklanma” ve “ibraz” mecburiyetleri birer davranış olmakla birlikte bunlar VUK md. 359'daki suçların “hareket” unsuruna dahil değildir. Suç olan davranış da -defter ve belge ibraz etmeme suçu hariç- buradaki mecburiyetlere uymamak değildir. Söz konusu ifade ile yalnız objektif biçimde suçun konusu tanımlanmaktadır. Bu bakımdan suça konu defter, kayıt yahut belgenin, şahsen failin tutma, düzenleme, saklama ve ibraz yükümlülüğünün bulunduğu türden olması gerekmez. “Fatura” gibi vergi

<sup>705</sup> Md. 3/2: “Eşyayı, aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.”

kanunlarından birinde tanımlanmış ve bazı mükellefler yönünden bu mecburiyetlere konu edilmiş türden bir defter, kayıt yahut belge olması yeterlidir. Ancak doğal olarak suçun konusunun bu vasfı tipe dahil olduğu ve kastın bu tipin tamamına yönelik olması gerektiği için failin belgenin bu türden mecburiyete konu bir belge olduğunu bilmesi gerekecektir.

“*Vergi kanunlarına göre tutulma veya düzenlenme ve saklanma ve ibraz mecburiyeti*” ifadesinde “veya” bağlacı ile ayrılan hangi iki mecburiyetten bahsedildiği de tartışılmaya muhtaçtır. Kanunun kötü yazılmış olmasına rağmen buradaki “tutulma” mecburiyetinin defterler ve kayıtlar, “düzenleme” mecburiyetinin ise belgeler için geçerli olduğu anlaşılmaktadır. Ancak birbirine bağlanan bu mecburiyetlerin yer aldığı uzun ifadenin, “tutulma mecburiyeti” ile “düzenlenme ve saklanma ve ibraz mecburiyeti” şeklinde iki mecburiyetten oluştuğu söylenebileceği gibi buradaki ilk mecburiyetin de ikincisine benzer şekilde “tutulma ve saklanma ve ibraz mecburiyeti” şeklinde okunması da mümkündür. İlk seçeneğin kabulü halinde tutulma mecburiyeti getirilen defterler bakımından ayrıca saklama ve ibraz mecburiyeti getirilmiş olması aranmayacaktır. Vergi Usul Kanunu, kendisinin tutulmasını mecbur tuttuğu defterler için aynı zamanda muhafaza (VUK md. 253) ve ibraz (VUK md. 256) mecburiyeti getirdiği için bunlar açısından bu durum sorun yaratmayacaktır. Ancak başka vergi kanunlarının benzer kanun tekniği hataları nedeniyle yalnız tutulmasından bahsettiği saklanmasından yahut ibrazından bahsetmediği defterler açısından tartışma doğabilecektir. Burada düzeltici yorum yapılarak defterler yönünden de “tutulma” yanında “saklanma ve ibraz mecburiyeti”nin de aranması gerektiğini düşünüyoruz.

“*Saklanma ve ibraz*” mecburiyetlerinin suçun konusunun defter, kayıt yahut belge olmasına göre bir “tutulma” ve “düzenlenme” mecburiyetine ek olarak ayrıca aranması gerektiği konusunda ise bizce kanunun lafzı açıktır. Bu nedenle bir vergi kanunu gereği tutulmayan yahut düzenlenmeyen ancak eline geçen mükellefin muhafaza yükümlülüğü bulunan belgeler bizce bu suçun konusunu oluşturmazlar. Sözgelimi, tüccarların muhabere evrakını muhafaza yükümlülüğü vardır (VUK md. 241). Ancak muhabere evrakı, vergi kanunu gereği düzenlenmiş bir belge değil özel bir belgedir. Dolayısıyla muhabere evrakı üzerinde işlenen fiiller bizce VUK md.

359'daki suçları oluşturmamalıdır.<sup>706</sup> Kanunda muhafazası istenen “diğer vesikalar” (VUK md. 242) için de durum aynıdır.<sup>707</sup> Sözgelimi, tüccarların sözleşmelerini VUK’a göre saklama yükümlülüğü varsa da sözleşmeler VUK’a ya da bir başka vergi kanununa göre düzenlenmediği için gizleme suçuna konu olmaz.<sup>708</sup> Diğer yandan, vergi kanunları gereği düzenlenen (ör. KVK md. 14) ancak muhafaza yükümlülüğü bulunmayan, yalnızca bir defa ibrazı gereken bir belge olan vergi beyannamesi de VUK md. 359'daki suçların konusu olamaz. Bordro yerine geçen vesikalar (VUK md. 239) ise yalnızca VUK’un bahsi geçen idarelerin kendilerinin “kullandıkları” vesikaların bordro “yerine geçmesini” kabul ettiği bir düzenlemeden ibaret olup bir vergi kanununa göre düzenlenmedikleri sürece VUK md. 359’un konusunu oluşturmamalıdır.<sup>709</sup>

Son olarak belirtelim ki kanunun yazımındaki özensizlik nedeniyle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge bakımından belgenin “vergi kanunlarına göre tutulma veya düzenlenme ve saklanma ve ibraz mecburiyeti” bulunup bulunmadığı açık değildir. Çünkü bu şarta, (a) bendinin başında aşağıda iki alt bent halinde düzenlenen bütün hareketler bakımından geçerli bir hüküm gibi yer verilmiş olmasına rağmen, Türkçe gramer kurallarına uygun olarak cümleyi anlamlandırdığımız zaman, bu cümlecüğün (2) no.lu bentteki yalnız “defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler” kısmı ile bütünlük oluşturduğu, ancak ikinci “veya” bağlacından sonraki “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya kullananlar” kısmını kapsamadığı görülür. Bununla birlikte muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge yönünden bu şartın aranmaması, vergi ziyaının da bu suçun bir unsuru olmadığını göz önüne alırsak, suçu adeta özel belgede sahtecilik suçu haline getirecek ve ceza sorumluluğunun alanını oldukça genişletecektir. Bu nedenle kanun yazımındaki hatanın ihmal edilerek yani yine düzeltici yorum yapılarak “vergi kanunlarına göre tutulma veya düzenlenme ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunma” şartının “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge”ler bakımından da aranması gerektiğini düşünüyoruz.

<sup>706</sup> Aksi yönde bkz. Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, Ankara: Yetkin, 2022, s. 482.

<sup>707</sup> Aksi yönde bkz. ibid.

<sup>708</sup> İskender Ekici, **Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri**, İstanbul: On İki Levha, 2021, s. 289.

<sup>709</sup> Aksi yönde bkz. Candan, ibid.

### i. Defter

Bugünkü vergi hukukumuzda genel usul, verginin mükellefin beyanı üzerine tarh edilmesi ve vergi idaresinin şüphe üzerine yahut rutin olarak mükelleflerin hesaplarını denetlerken beyan dışı bırakılan bir matrahı fark etmesi halinde cezasıyla birlikte ek tarhiyat yapması şeklindedir. Bir başka deyişle, kural olarak mükellefin beyanı esastır. Olası bir denetim sırasında ise evvelki beyanın defter ve kayıtlara uyumlu olup olmadığı, defter ve kayıtların ise gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı denetlenecektir. Ancak kanun koyucu, defter ve kayıtlarla uyumlu olsun ya da olmasın beyanın gerçeğe uygun olmamasını yahut verginin olması gerekenden az beyan edilmesini suç olarak düzenlememiştir. Bu fiil, vergi ziyaına yol açtığı takdirde yalnız kabahat teşkil edecek ve bir tür idari para cezası olan vergi ziyayı cezasını gerektirecektir. Bununla birlikte, beyana esas olan defter ve kayıtların gerçeği yansıtmaması, kastın varlığı şartına bağlı olarak, suç olarak düzenlenmiştir. Şu hâlde kanun koyucunun gerçeğe aykırı beyan yerine, beyanın gerçeğe aykırılığının denetlenmesini zorlaştıracak yahut imkânsız hale getirecek şekilde defter, kayıt yahut belgeleri gerçeğe aykırı kılan hareketleri cezalandırmak istediği görülmektedir. Nitekim, vergi kaçakçılığı suçları, verginin mutlaka “kaçırılması” yahut Hazine yönünden vergi kaybı oluşması sonucuna bağlı olarak değil; bu zararın ortaya çıkma tehlikesinin yaratılmasına bağlı olarak yaptırıma tabi kılınmış ve birer tehlike suçu olarak düzenlenmiştir. Eğer vergi ziyayı, suçun bir unsuru olsa idi, - geçmişte böyle yapılmamış olmakla birlikte- suçun konusunun da defter ve kayıt yerine vergi beyannamesi olduğu bir düzenleme suçun mahiyetine daha uygun düşerdi.

Hemen belirtelim ki, defter tutma yahut muhasebe yalnız vergisel amaçlarla yerine getirilen bir uygulama değildir. Evvela kişinin yahut şirketin kendi finansal durumunu görebilmesi ve daha sonra gerek şirket ortakları gerek yatırımcıların sağlıklı finansal kararlar verebilmesi için hesapların doğru şekilde tutulması şarttır. Bu bağlamda, Türk Ticaret Kanunu şirketler için daha sıkı defter tutma yükümlülüğü getirmiş olmakla birlikte; Vergi Usul Kanunu’nda bazı gerçek kişiler ile şirketler dışındaki bir takım tüzel kişilerin de dahil olduğu daha geniş bir kesim için defter tutma yükümlülüğü getirilmiştir. Vergi kanunlarının tutulmasını mecbur tuttuğu defterler, mükelleflerin vergi yükümlülüklerinin denetimine imkân veren defterlerdir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının konusu; “vergi kanunlarına göre/uyarınca tutulma veya düzenlenme ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan” defterlerdir. VUK’ta mükellef türüne göre tutulma zorunluluğu getirilen defterler şunlardır: yevmiye defteri, defterikebir, envanter defteri (mevcudat ve muazene defteri) (VUK md. 182), işletme hesabı defteri (VUK md. 193), imalat defteri (VUK md. 197), bitim işleri defteri (VUK md. 200), damga resmi defteri (VUK md. 205), yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri (VUK md. 207), ambar defteri (VUK md. 209), serbest meslek kazanç defteri (VUK md. 210) ve çiftçi işletme defteri (VUK md. 213). VUK dışındaki vergi kanunları bakımından da başka defterlerin tutulma ve saklanma ve ibraz mecburiyeti getirilmesi mümkündür. Tüm bu defterler üzerinde işlenen fiiller VUK md. 359’daki ilgili fiiller yönünden suçun konusu olmaya elverişlidir. Bunun dışında kanunen tutulma yükümlülüğü kaldırıldığı halde VUK’ta ismen bahsedilmeye devam eden defterler vardır. Sözgelimi, VUK md. 220, tasdike tabi defterler arasında nakliyat vergisi ve istihsal vergisi defterlerini saymaya devam etmektedir. Oysa bu defterleri tutma yükümlülüklerini düzenleyen VUK md. 201, 202 ve 206, 1985 yılında 3239 sayılı Kanun’la<sup>710</sup> kaldırılmıştır (md. 136). Dolayısıyla ihtiyari olarak tutulmaya devam edilseler bile kanunen tutulma zorunluluğu olmayan böyle defterler üzerinde VUK md. 359’daki suçlar işlenemeyecektir.<sup>711</sup>

Öte yandan, VUK mük. md. 257, Maliye Bakanlığı’na kanunda sayılanlar dışında başka defterler tutma yükümlülüğü getirme yetkisi vermektedir. Esasen bunlar “vergi kanunlarına göre” tutulan defter sayılamayacağı için VUK md. 359’un lafzına göre suçun konusunu oluşturmamalıdır.<sup>712</sup> Fakat Yargıtay bu kanaatte değildir.<sup>713</sup> Aslında VUK md. 359 açıkça idarenin zorunlu tutacağı defter ve belgeleri kapsama alsaydı bile idarenin bu şekilde suç tanımına müdahale konusunda yetkili

<sup>710</sup> 11.12.1985 tarihli Resmi Gazete.

<sup>711</sup> Adı geçen defterleri tutma yükümlülüğü kaldırıldığı halde gizleme suçuna konu olabileceklerini söyleyen bir görüş için bkz. Mehmet Taştan, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Adalet, 2014, s. 42.

<sup>712</sup> Tahir Erdem, “Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 33, Sayı: 266, Kasım 2010, s. 91-92; Geçer, **op. cit.**, s. 227-228. Yazar bu durumda özel belgede sahtecilik suçunun oluşabileceği kanaatindedir. Ibid. s. 228.

<sup>713</sup> “Ayrıca Maliye Bakanlığının 213 sayılı Kanunun Mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusu olabilir.” (Yargıtay CGK, E.2012/1382, K.2014/124, T.11/03/2014, YKA, E.T.: 31.12.2023).

kılınması kanunilik ilkesinin ihlali<sup>714</sup> ve özellikle idarenin düzenleyici işlemlerle suç ve ceza koyamayacağı kuralına aykırı olurdu<sup>715</sup>.

Candan ise VUK md. 359'un (a) bendinde "vergi kanunlarına **göre** tutulma veya düzenlenme ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan" denilmişken, (b) bendinde "vergi kanunlarına **uyarınca** tutulma veya düzenlenme ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan" denmiş olması nedeniyle bu türlü defterlerin (a) bendindeki suçun konusunu oluşturmayacağını ancak (b) bendindeki suçun konusunu oluşturabileceğinin düşünülebileceğini fakat kanun koyucunun benzer davranışlara farklı yaklaştığının kabulü "pek doğru görünmediği" için bu ayrım yerine VUK md. 256'dan hareket edilmesi gerektiğini söylemekte ve VUK md. 256'da idarenin VUK md. 257'ye göre muhafaza yükümlülüğü getirdiği defterler için ibraz yükümlülüğü öngörüldüğü için bu türlü defterler üzerindeki fiillerin VUK md. 359'da düzenlenen suçlara konu olabilmesinde kanuniliğe aykırılık bulmamaktadır.<sup>716</sup> Bu düşüncelere şu gerekçelerle katılmıyoruz: **(i)** Öncelikle müellif, "göre" kelimesinde bir münhasırlık anlamı bulunduğunu dolayısıyla "vergi kanunlarına göre" ifadesinde doğrudan ve münhasıran vergi kanunlarına işaret edildiğini; "uyarınca" kelimesinde ise yalnız "gerektirdiği gibi" ifadesi bulunduğu için bakanlığa verilen yetkiyle tutulan defterin de vergi kanunlarının gerektirdiği gibi tutulan defter sayılabileceğini öne sürmektedir. Bizce "göre" ve "uyarınca" kelimeleri arasında, kanun koyucunun benzer iki fiil için suçun konusu bakımından tamamen farklı hükümler koymak istediğini gösterecek derece bir anlam farklılığı bulunmamaktadır. Üstelik böyle bir anlam farklılığından bahsedilecek olsaydı da "gör-" kökünden gelen "göre"nin yalnız izafet bildirdiği, "uy-" kökünden gelen "uyarınca"nın ise bir emir bildirdiğini düşünmek ve dolayısıyla tam tersine (b) bendi bakımından bir kanun emrinde tutma mecburiyeti aramak gerekirdi. **(ii)** Öte yandan (b) bendinin cezası daha ağır olduğu için kanun koyucunun bu bentteki suçlar yönünden suçun konusunu ve dolayısıyla ceza sorumluluğunun alanını ilkinde göre daha geniş tutmak isteyeceği düşünülemeyeceği gibi bizim de kanunilik ilkesini daha gevşek uygulamamızın haklı

<sup>714</sup> Ibid. Anayasa Mahkemesi'nin yaklaşımı aksi yöndedir. Bkz. *infra*.

<sup>715</sup> Zeynel Kangel, "Yanılıcı veya Sahte Belge Düzenlemek ya da Kullanmak Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçları ile Özel Belgede Sahtecilik Suçunun Maddî Unsurlarının Karşılaştırılması", **Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ'e Armağan (Hukuk)**, Bursa: Ekin, 2023, s. 254.

<sup>716</sup> Candan, **op. cit.**, s. 478-480.

bir gerekçesi bulunmamaktadır.<sup>717</sup> Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere kanun birçok kez değişmiş ve bu değişikliklerde kanun yazımı bakımından oldukça özensiz davranılmıştır. Buradaki kelime farkını da bu nedenle ihmal etmek gerekir. Ayrıca ibraz yükümlülüğünü düzenleyen VUK md. 256'nın muhafaza yükümlülüğünü düzenleyen VUK mük. md. 257'ye yaptığı atfın kanunilik ilkesinin güvence işlevini sağlar bir yanı bulunmamaktadır. Esasen idarenin VUK mük. md. 257'den aldığı yetkiyle getirdiği zorunluluklara uymamayı VUK md. 359'un suç haline getirmesi ile VUK md. 256'nın suç haline getirmesi arasında bir fark bulunmamaktadır; ikisi de kanun hükmüdür. Sonuç itibarıyla, bu tür defterlerin suça konu olabileceğinin kabulü halinde mali idare istediği zaman istediği defter için muhafaza yükümlülüğü getirebilecek ve bir suç tipinin içini serbestçe doldurabilecektir.

Ne var ki Anayasa Mahkemesi, idarenin hekimlerin yazdığı “reçete”leri VUK kapsamında düzenlenen belge haline getiren işleminin konu edildiği davada Danıştay’ın iptal istemiyle yaptığı başvuru üzerine VUK mük. md. 257 hükmünü Anayasa md. 73’e aykırı bulmamıştır.<sup>718</sup> Mahkeme bir başka dosyada da bu madde

<sup>717</sup> Müellif ayrıca kanunkoyucunun bu benzer iki davranışa “farklı yaklaştığının kabulünün, pek doğru görünmediğini” kabul etmekle birlikte VUK md. 256’daki ibraz mecburiyetinin VUK mük. md. 257’den hareketle tutma mecburiyeti getirilen defterleri de kapsadığı, bu nedenle bunların VUK md. 359’daki suçların konusunu oluşturacağı konusunda duraksama bulunmadığı; VUK md. 256 ve VUK mük. md. 257’nin lafızları birlikte değerlendirildiğinde bu defterler için hem tutulma hem muhafaza hem ibraz zorunluluğunun bulunduğu, böylece bu defterlerin konu olduğu davranışları VUK md. 359 kapsamında cezalandırmanın yasallık ilkesine aykırı olmadığı düşüncesindedir. (Ibid. s. 479-480) Buradaki argümantasyonu takip etmek biraz zor olmakla birlikte yine şu gerekçelerle itiraz etmek gerekir: (i) Burada söylenenler (a) bendi ile (b) bendi arasındaki farkı açıklamamaktadır. Çünkü anılan kanun maddeleri her iki bent için de geçerlidir. Eğer bakanlığın getirdiği bir mecburiyeti yorum yoluyla aslında kanunun getirmiş olduğunu kabul edeceksek aynı mecburiyetin (a) bendi için de geçerli olmadığını söyleyemeyiz. Nitekim müellifin kendisi de defterler için yaptığı ayrımı belgeler için yapmamıştır. (Ibid. s. 482); (ii) Her ikisi de eşit derecede kanun hükmü olan VUK md. 256 ile VUK mük. md. 257’nin birbirine yaptığı göndermelerle fiilen bakanlık tarafından getirilmiş bir mecburiyetin kanunla ihdas edilmiş bir mecburiyet sayılması imkânı yoktur. (iii) Bir defter hakkında tutma, ibraz, muhafaza mecburiyetinin bulunması tek başına suçun oluşumu için yeterli değildir. VUK md. 359 bu mecburiyetin doğrudan vergi kanunundan doğmasını aramaktadır. Dolayısıyla VUK’un diğer hükümleri bakanlığın getirdiği bir mecburiyeti tanısa bile bu mecburiyet VUK md. 359 anlamında vergi kanunlarınca getirilmiş bir mecburiyet olmayacaktır.

<sup>718</sup> “Yasakoyucunun idareye yükümlülerin sosyal, kültürel ve ekonomik alışkanlıklarını dikkate alarak, vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla günün değişen koşullarına göre, ekonomik ve teknik gerekçelere uymayan ya da olayın özelliğine göre normal ve kabul edilebilir bir durumun ortaya çıkmasında Yasa’da öngörülen belge düzeninin disiplin altına alınması için ek önlemler almaya yetki vermesi, daha önce de açıklandığı üzere, genel yönetim esaslarının gereğidir. Kaldığı, idareye verilen ve itiraz konusu yapılan yetki, vergi yasalarının salma, gerçekleştirme, bağımsızlık, ayrıklık, indirim ve oranlara ilişkin hükümlerinde herhangi bir değişiklik yapma olanağını içermemektedir. Gerçi zorunlu belge düzenleme alanının genişlemesiyle yükümlünün vergi matrahında bir artışa neden olmaktadır. Ancak, bu zorunluluk olmasa da vergi matrahı gerçek kazançları kapsamak durumundadır. İdare, bu gerçek durumu ortaya çıkarmanın önlemlerini almaktadır. Dolayısıyla idarenin matraha doğrudan müdahalesi söz konusu değildir, idare, belge düzeninde değişiklikla yapmaktan yasanın uygulanmasına açıklık getirmekte ve vergi kaçırılmasını önlemeye çalışmaktadır.



ile verilen yetki çerçevesinde bakanlığın getirdiği “adisyon kullanma mecburiyetinin” ihlali nedeniyle uygulanan özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davayı gören vergi mahkemesinin itiraz yoluyla başvurusu üzerine verdiği kararda AY md. 38’e aykırılıktan iptal kararı vermemiştir. Karardaki ifadeler AYM’nin VUK md. 359’da gösterilen davranışların “adisyon” üzerinde yahut benzer şekilde idare tarafından mecburi kılınan defter ve belgeler üzerinde işlenmesi halinde de failin kaçakçılık suçundan cezalandırılmasını Anayasa’ya aykırı bulmayacağını göstermektedir.<sup>719</sup> Fakat bahsi geçen olayda iptali istenen özel usulsüzlük kabahatinin tanımında bakanlığın düzenleme zorunluluğu getirdiği belgelerden özellikle bahsedilmektedir. VUK md. 359’da ise yalnız “vergi kanunları” ifadesi yer almaktadır.

## ii. Kayıt

Kanundaki ilk iki kaçakçılık tipinin konularından biri de yine vergi kanunlarına göre/uyarınca tutulma veya düzenlenme ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan “kayıt”lardır. VUK md. 359’un tutulma mecburiyeti getirdiği defterler de esasen işlemlerin kayıtlarından oluşmaktadır. Bu defterlere nelerin kaydedileceği konusunda yine kanuni düzenlemeler bulunmaktadır. Sözgelimi, envanter defterine belli bir tarihte çıkarılan envanterler ve bilançolar “kaydolur.” (VUK md. 185) Ancak bu kayıtlar üzerinde yapılacak hareketler zaten defter üzerinde yapılmış olacağı için kanun koyucunum VUK md. 359’daki suç tanımında ayrıca bahsettiği kayıtlar, vergi kanunlarının özel olarak tutulması istenmiş defterler dışında takibine izin verdiği

---

*Çünkü asıl olan herkesin gelir elde ettiği kadar vergi ödemesidir. Bakanlığa verilen yetki vergi kaçırmaı önleyici bir oto kontrol sağlamayı amaçlamaktadır. Bu durum karşısında, belge düzeninde değişiklik yapma yetkisini içeren 213 sayılı Vergi Usul Yasası’nın "Mükerrer 257. maddesi"nin birinci fıkrası, idareye verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde değişiklik yapmaya yetki vermediğinden, Anayasa’nın 73. maddesine aykırı değildir.” (Anayasa Mahkemesi, E.1990/29, K.1991/37, T.15/10/1991, R.G.05/02/1992).*

<sup>719</sup> “Suç sayılan eylem ve cezası yasada açıkça gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda alınacak önlemlerin duyulan gereksinmelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yürütme organına kimi kararlar almak üzere yetki vermesi idari kararlarla suç ihdası anlamına gelmez.

213 sayılı Yasa’nın 353. maddesi ile özel usulsüzlüklerin hangi eylemlerden oluştuğu ve karşılığında ne tür bir ceza verileceği açık bir şekilde ortaya konulmaktadır. İtiraz konusu kuralın yer aldığı 353. maddenin 2. fıkrasında sayılan ve düzenlenmemeleri özel usulsüzlük cezasını gerektiren belgelerin neler olduğu ve taşınması gereken bilgilerin içeriği anılan Yasa’nın 227 ila 242. maddelerinde ayrıntılı biçimde sayılmıştır. Bu fıkra da sayılan belgelerin niteliği ve amacı gözetildiğinde; vergi kayıp ve kaçakını önlemek amacıyla Maliye Bakanlığına verilen, sayılan belgelere ilaveten belge düzenlenmesini belirleme yetkisinin, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik önlem niteliğinde olduğunun kabulü gerektiğinden Anayasanın 38. maddesine aykırılık görülmemiştir.” (Anayasa Mahkemesi, E.2009/5, K.2011/31, T.03/02/2011, R.G.14/05/2011).

yahut o şekilde takibini istediği kayıtlar olmalıdır. Nitekim VUK'ta böyle bazı kayıtlar ismen zikredilmiş ve kaydın şekli konusunda esneklik tanınmakla bazı işlemlerin mutlaka kaydedilmeleri istenmiştir: Örneğin, damga resmi kayıtları (VUK md. 205) ve menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ait kayıtlar (VUK md. 208) böyledir. Bunlar da suçun konusunu oluşturacaktır.

Suçta konu kayıtların VUK md. 215 vd. hükümlerinde yer alan kayıt nizamına uygun tutulmuş olan kayıtlar olduğu, buna aykırı kayıtların yalnız idari nitelikli ceza gerektireceği söylenmiştir.<sup>720</sup> Ancak Yargıtay'ın belgeler yönünden bile VUK md. 359'un amacının şekil denetimi yapmak olmadığı ve kanuni unsurları taşımayan belgelerin de suça konu olabileceği görüşü<sup>721</sup> karşısında kayıtlar bakımından şekle uygunluk aramak tutarsız olacaktır.

### iii. Belge

Belge düzeni vergilendirme usulüyle ilgili bir husus olduğu için tabiatıyla “vergi kanunlarına göre/uyarınca tutulma veya düzenlenme ve saklanma ve ibraz mecburiyeti” olan belgeler de öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun kendisinde gösterilmiştir: Fatura (VUK md. 229), perakende satış vesikası (VUK md. 233), gider pusulası (VUK md. 234), müstahsil makbuzu (VUK md. 235), serbest meslek makbuzu (VUK md. 236), ücret bordrosu (VUK md. 238), taşıma irsaliyeleri ve yolcu listeleri (VUK md. 240) bunlardan bazılarıdır. VUK mük. md. 257 ile verilen yetki çerçevesinde bakanlığın getirdiği zorunluluklara konu belgelerin bu suça konu olup olmayacağı hususunda yukarıda aynı bahiste defterler için söylediklerimiz geçerlidir. Öte yandan “vergi kanunu” olması kaydıyla diğer kanunlarda gösterilen ve bu türden mecburiyetlere konu edilen belgeler de VUK md. 359'daki suçun konusunu oluşturabilirler.

Vergilerimiz genelde beyan üzerine tarh edildiği için vergilendirme işlemlerinin en temel belgesi, vergi beyannamesi olduğu halde, vergi kanunları gereğince düzenlenen ve idareye bir defalığına da olsa ibraz edilen vergi beyannamelerini, sözgelimi KVK md. 14/2 gereğince verilen kurumlar vergisi beyannamesini, herhangi bir muhafaza yükümü bulunmadığı için VUK md. 359'a konu belgelerden kabul edemeyiz.

<sup>720</sup> İbrahim Nihat Bayar, **Vergi Kaçakçılığı**, Ankara: Mali Akademi, 2013, s. 92.

<sup>721</sup> Bkz. *infra*.

Suçla konu belgeler, mükelleflerin düzenlediği belgelerdir. Tahakkuk fişi, ödeme makbuzu, vergi levhası gibi idarenin düzenlediği belgeler üzerinde işlenen fiiller vergiden kurtulmak amacıyla işlense bile VUK md. 359'daki suçları oluşturmazlar. Bu durumda TCK'daki resmi belgede sahtecilik suçu gündeme gelir.<sup>722</sup>

VUK md. 359'daki fiillere konu belgeler için kullanılan “sahte” yahut “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı” sıfatları suçun konusuna ait birer vasıf değil, konu üzerinde işlenen fiilin biçimini gösteren tanımlamalardır. Bir başka deyişle, ilgili suçun konusu “sahte belge” değil, “belge”dir; suç teşkil eden hareket ise “sahte belge düzenlemek”tir. Bu nedenle bunları aşağıda hareket unsuru içinde ele alacağız.

Diğer yandan konusu “belge” olan diğer suçlarda söz konusu belgede aranan niteliklerin VUK'taki belge suçları için aranıp aranmayacağı ayrıca değerlendirilmelidir. Sözgelimi, Yargıtay'ın yerleşik kararlarına göre belgede sahtecilik suçlarında suça konu belgenin, hukuki bir hüküm ifade etmesi ve objektif olarak<sup>723</sup> aldatma (iğfal) kabiliyetinin bulunması gerekir.<sup>724</sup> Diğer yandan VUK'a göre, zorunlu bilgileri taşımayan belgeler, hiç düzenlenmemiş sayılır.<sup>725</sup> Bu durumda zorunlu bilgileri taşımadığı için hiç düzenlenmemiş sayılan bir belgenin, sözgelimi faturanın, vergi kaçakçılığı suçlarının konusunu oluşturup oluşturamayacağı sorusu

<sup>722</sup> Erdem, **op. cit.**, s. 99.

<sup>723</sup> “Sahte belgenin ilk bakışta dikkati çekmeyecek biçimde düzenlenip belirli bir kişiyi değil birçok kişiyi aldatabilecek nitelikte olması ve aldatma gücünün objektif olarak saptanması gerekir. Bu nedenle örneğin, memurların bilgisizliği ve ihmalleri nedeniyle kandırıcılık yeteneği olmayan belge üzerinde işlem yapmaları belgeye hukuki geçerlilik kazandırmaz. Daha önceden var olan subjektif bir bilgi, belge üzerinde var olan aldatma yeteneğini ortadan kaldırıcı etkiye sahip değildir.” (Yargıtay CGK, E.2021/221, K.2022/173, T.15/03/2022, YKA, E.T.: 31.12.2023). Aynı yönde bkz. Yargıtay CGK, E.2019/439, K.2021/413, T.21/09/2021, YKA, E.T.: 31.12.2023; E.2019/431, K.2020/107, T.18/02/2020, YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>724</sup> “Resmî belgenin sahte olarak düzenlenmesi ya da gerçek bir resmi belgenin değiştirilmesi eyleminin sahtecilik suçunu oluşturabilmesi için, düzenlenen ya da değiştirilen belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi aldatıcı nitelikte olması gerekir. Aldatıcılık özelliği ya da başka bir ifadeyle iğfal kabiliyeti suçun temel unsuru olup, özel bir incelemeye tâbi tutulmadıkça gerçek olmadığı anlaşılamayan belge, sahte belge olarak kabul edilmelidir. Sahteciliğin kişileri aldatacak nitelikte (nesnel) bulunup bulunmadığı ve beş duyuyla ilk bakışta anlaşılabilir olup olmadığı şüpheyi yer vermeyecek şekilde belirlenmelidir.

... Suç konuları farklı olmakla birlikte, resmî ve özel belgede sahtecilik suçları unsurları itibarıyla benzer şekilde düzenlenmiştir. Her iki suç yönünden de belgede sahtecilik suçunun oluşabilmesi için, sahteciliğe konu belgenin aldatma yeteneğinin de bulunması gerekir.” (Yargıtay CGK, E.2021/97, K.2022/155, T.08/03/2022, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>725</sup> VUK md. 227/3: “Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.”

akla gelmektedir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin aksi yönde kararlarından<sup>726</sup> sonra Yargıtay CGK, bu konuda oldukça uzun bir inceleme ve karşılaştırma yapmış ve belgede sahtecilik suçlarıyla vergi kaçakçılığı suçlarının şeklen benzeseler de mahiyet itibarıyla farklı oldukları sonucuna varmış ve kaçakçılık suçunda “*belgenin şekil şartlarının ve aldatma kabiliyetinin bu suçta unsur olarak düzenlenmediği*”ne ve “*diğer delillerle suçun subuta ermesi hâlinde faturanın (belgenin) dosyaya getirtilmesinde zorunluluk bulunmadığı*”na karar vermiştir.<sup>727</sup>

Karar, özellikle derdest davanın doğrudan konusu olmasa bile benzer bir suç tipiyle geniş bir karşılaştırma içermesi bakımından genelde kıyas yasağı bahanesiyle gerekçeden tasarruf eden Türk yargı içtihatlarından farklı ve -bizim de yukarıda tanıttığımız- kanun hükümlerinin yalnız kendi lafızlarının ilk akla gelen anlamlarıyla ile değil bütün bir hukuk sistemi içinde bu sistemi oluşturan bütün politik-legal unsurlara izafeten anlamlandırılmaları yönündeki yeni metodolojik eğilimlere daha uygun olmakla birlikte hükmün başarılı bir şekilde kurulduğu söylenemez. Bilhassa vergi kaçakçılığı suçlarından kaynaklanan sorumluluk rejimi yönünden karar bazı vahim ifadeler içermektedir: Sözgelimi, daha eski bazı CGK kararlarına ait olup bu kararda da tekrar edilen “*Vergi Kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenen objektif sorumluluğa dayalı bir anlamda mahsus suçlar olduğu*” ifadesi her bakımdan yanlıştır. Bu suçlar hiçbir anlamda mahsus suç değildir; mükellef ve sorumlu ancak fail ya da şerik olurlarsa sorumlu tutulabilirler; faturanın şekil şartlarındaki eksikliğe rağmen suçun konusunu oluşturabilmesi, kanun koyucu tarafından objektif sorumluluğun kabul edildiği anlamına gelmez. Kararın kanunda daha çok bir belge düzenine aykırılık suçu gibi düzenlenen ve mahkemeler tarafından da iyiden iyiye cezası hapis cezası olan bir usulsüzlük fiiline dönüştürülen kaçakçılığın Anayasa'daki vergi ödevi ile koparılan bağlantısını yeniden kurmaya

<sup>726</sup> “2015 yılında vergi suçlarının temyiz incelemesini yapan Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nce benimsenip Dairemizce de devam ettirilen uygulamaya göre; sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarında suçun maddi konusunun fatura olması, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki “Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır” şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanununun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi, yazılan müzekkere cevapları ve sanığın beyanına göre faturalara ulaşılamaması karşısında; suça konu faturaların kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilemeyeceği ve atılı suçun unsurları itibarıyla oluşmayacağı gözetilmeden sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi, Yasaya aykırı...” (Yargıtay 11. CD, E.2018/3390, K.2018/4256, T.07/05/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>727</sup> Yargıtay CGK, E.2018/427, K.2018/517, T.08/11/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023.

çalışması doğrudur ancak bunu yaparken bu suç tiplerinin cezalar bakımından geçerli anayasal güvencelerle bağını da çözmemek gerekir. Vergi kaçakçılığı suçlarında belgede sahtecilik suçları için geçerli olan ceza hukuku ilkelerinin geçerli olmadığı yahut aynı ölçüde geçerli olmadığı doğru değildir. Her iki suç grubunun faili de AY md. 38'deki aynı güvencelerin aynı ölçüde koruması altındadır.

Bu bakımdan Yargıtay CGK kararında VUK md. 227/3'ün VUK md. 359'da düzenlenen suçun unsurlarını etkilemeyeceği sonucuna şu türlü bir gerekçeyle varılması daha doğru olurdu: VUK md. 227/3'teki belgenin hiç düzenlenmemiş sayılması durumu, bu belgeye dayanarak vergisel hak iddia edecek kişilere yönelik bir yaptırımdır. Bir başka deyişle, bu düzenleme VUK md. 359'da düzenlenen suç tipini suçun konusu yönünden daraltmak için getirilmiş bir düzenleme değildir. Hükmün asıl sevk edilme amacı dışında ayrıca VUK md. 359 üzerinde de etki göstereceğini düşünmemizi haklı kılan bir sebep ise yoktur. Bir belgenin mali hukuk açısından geçersizliği, bu belgenin düzenlenmesi, kullanılması yahut gizlenmesinin ayrıca suç olarak düzenlenemeyeceği anlamına gelmez. Nasıl vergi kanunları suçtan elde edilen geliri vergileyebiliyorsa, ceza kanunları da vergisel açıdan geçersiz bir işlemi yahut şeyi suçun konusu olarak kabul edebilir. VUK md. 227/3, VUK md. 359 açısından bir üst norm değildir. Aynı kanun koyucu kamu düzeniyle ilgili iki ayrı alanda iki ayrı düzenleme yapmıştır. İdarenin VUK mük. md. 257'deki yetkiyi kullanarak belirlediği şekil kurallarına uygun olmayan belgenin VUK md. 227/3 nedeniyle VUK md. 359'daki suçun konusunu oluşturamayacağını kabul etmenin, idareye bir davranış suç olmaktan çıkarma yetkisi vermiş olacağı ve bu nedenle kanunilik ilkesini ihlal edeceği<sup>728</sup> de söylenmiştir.

Öte yandan Yargıtay CGK'nın kararında VUK md. 227/3'ün VUK md. 359'daki suçun unsurlarını etkilemeyeceği konusundaki tespitini VUK md. 359'daki suçlara konu belgelerde aldatma kabiliyetinin hiç aranmayacağı sonucuna bağlaması hatalıdır. VUK md. 227/3, belgenin aldatma kabiliyeti bakımından değil, belki hukuki sonuç doğurmaya elverişli olmayan, ispat gücü bulunmayan bir kâğıdın belge sayılıp sayılamayacağı bakımından tartışılabilir.<sup>729</sup> Nitekim CGK kararında VUK

<sup>728</sup> Geçer, **op. cit.**, s. 244.

<sup>729</sup> Kanuni unsurları taşımayan belgelerin suçun konusunu oluşturamayacağını kabul eden Erdem, hukuki önem taşımayla aldatma kabiliyetini birbirine bağlamakta ve yalnız vergi sistemi tarafından anlam ifade eden, vergi sistemi tarafından tanınan belgelerin vergi sistemi açısından iğfal kabiliyeti taşıyacağını kabul etmektedir. Erdem, **op. cit.**, s. 91.

md. 227/3'e göre belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmasının onu delil olmaktan çıkartmayacağı belirtilerek bu hususa kısmen değinilmiştir. VUK md. 359 açısından suça konu belgenin aldatma kabiliyeti ise VUK md. 227/3'ten bağımsız olarak tartışılmalıdır. Çünkü TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarında -TCK'da VUK md. 227/3 benzeri bir düzenleme olmadığı halde- aldatma kabiliyeti aranmaktadır. Dolayısıyla tutarlı olmak adına belgede sahtecilik suçlarında aranan bir unsurun niçin vergi kaçakçılığı suçlarında aranmadığı gerekçelendirilmelidir. Ayrıca, bir belgenin aldatma kabiliyetinin bulunmadığı durumlar mutlaka VUK md. 227/3'te bahsi geçen kanuni unsurların yokluğu ile örtüşmeyebilir. Bir başka deyişle, bütün kanuni unsurları taşıyan bir belge aldatıcı olmayabileceği gibi, bazı kanuni unsurları taşımadığı halde bir belgenin aldatıcı olması mümkündür. Ceza normlarının işlevi, suç tanımlarında geçen işlem ve belgelere şekil denetimi yaptırmak değildir. Kanunlar genelde şekil sakatlıklarını usulsüzlük kabahati olarak düzenlemekte ve karşılığında idari ceza öngörmektedir. Nitekim VUK md. 227/3'e göre kanuni unsurları taşımadığı için geçersiz sayılan belge düzenleme fiili için VUK md. 353'ün 1. ve 2. bentlerinde<sup>730</sup> özel usulsüzlük cezası öngörülmüştür. Her ne kadar aynı kabahatler belgelerdeki "gerçeğe aykırılık"<sup>731</sup> durumunu da kapsıyor ise de aslında gerçeğe aykırı belge düzenleme, usulsüzlük halini aşan, daha yüksek bir hukuki değeri tehdit eden yahut aynı hukuki değeri daha ağır şekilde tehdit eden bir fiildir ve bu tür fiiller TCK'da ve özel ceza yasalarında suç sayılmıştır. Bu bağlamda bir belgenin gerçeğe aykırılığının tespiti ile vergi işlemlerini standartlaştırmak adına getirilen kurallara aykırılığının tespitinin farklı değerlendirmeler gerektirmesi doğaldır. İkincisi için belgede kanunda gösterilen unsurların aranması yeterli ya da gerekli olabilirken, şekli unsurlardan olan ilki için bundan bağımsız olarak bu

<sup>730</sup> VUK md. 353: "1. Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının ....bu Kanunun 227, 231 ve 234 üncü maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

2. Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; ... bu Kanunun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 240 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir."

<sup>731</sup> VUK md. 353: "1. ...düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi,...

2. ...düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin...."

belgeye güvenenleri kandırmaya elverişli olma yani aldatıcılık aranabilir. Bu bakımdan biz Yargıtay CGK gibi kanuni unsurları bulunmayan belge üzerinde VUK md. 359'da gösterilen fiillerin işlenebileceğini düşünsek de<sup>732</sup> Yüksek Mahkeme'den farklı olarak aldatıcılık kabiliyetinin VUK md. 227/3'ten bağımsız olarak aranması gerektiğine inanıyoruz.

Benzer şekilde VUK'taki sahte ve muhteviyatı itibariyle belge suçlarında da belgenin aldatma kabiliyetine sahip olması gerektiğini söyleyen Kangal'a göre, yanıltıcı veya sahte olduğu somut olayın koşullarında ortalama bir kişi tarafından ilk bakışta anlaşılabilirse belgenin aldatma kabiliyeti yoktur.<sup>733</sup> Bizce bu belgeler toplumun genelini değil daha çok vergi denetimi yapan kişileri aldatmaya yönelik olduğu için objektif kriter olarak ortalama bir kişi yerine, daha yoğun bir aldatıcılık gerektirecek şekilde ortalama bir vergi müfettişi, hatta herhangi bir müfettişi aldatma olanağı yeterli görülürse deneyimsiz bir vergi müfettişi standartlarının kullanılması daha isabetli olur. Müfettişin objektif olarak aldatma kabiliyeti olmayan bir belgeye gerekli dikkat ve özeni göstermemiş olmak gibi sübjektif bir sebeple aldanması belgenin aldatma kabiliyetine sahip olduğu anlamına gelmeyecektir.<sup>734</sup> Öte yandan denetim sırasında belgenin sahteliğinin anlaşılması da doğrudan belgenin vergi müfettişleri nezdinde aldatıcılığının bulunmadığı sonucunu doğurmaz. Denetimin amacı zaten kayıtların ve dayanağı belgelerin gerçekliğini denetlemektir. Bu bakımdan Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin denklik almak için ilgili idareye sunulan sahte diplomanın, ibraz edildiği idarenin ilgili yönetmelik uyarınca diplomanın gerçekliğini araştırması gerektiğinden bahisle aldatıcı olmadığı sonucuna varması<sup>735</sup> belgede sahtecilik suçları bakımından hatalı olduğu gibi böyle bir aldatıcılık standardının, vergi denetiminin varlığını suçların ortaya çıkarılması yerine suçların suç olmaktan çıkarılması aracı haline getireceği için, vergi kaçakçılığı suçları bakımından uygulanması da mümkün değildir. Bu nedenle ilk bakışta olmasa bile

<sup>732</sup> Aksi görüşte olan Candan, Yargıtay CGK kararını tartışmaksızın 11. Daire kararlarına atıfla hukuk düzeninde hiç doğmamış sayılan belgenin kaçakçılık suçunun konusunu oluşturamayacağını öne sürmektedir. Candan, **op. cit.**, s. 484.

<sup>733</sup> Kangal, **op. cit.**, s. 259.

<sup>734</sup> Ibid.

<sup>735</sup> Karar için bkz. Hasan Tahsin Gökcan, "Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 3, Mayıs 2009, s. 105.

basit bir muayeneyle sahteliği anlaşılamayan belgeyi aldatıcı olarak kabul etmek gerekir.<sup>736</sup>

#### iv. E-Defter, E-Kayıt, E-Belge

Elektronik belgelerin, konusu belge olan suçlara konu olup olamayacağı vergi kaçakçılığı suçlarından önce TCK'daki belgede sahtecilik suçları bakımından tartışılmıştır. “Belge”nin yazılı bir kağıt olması gerektiği, dolayısıyla dijital ortamdaki yazıların belge niteliğini taşımadığı konusunda bir fikir birliği mevcut ise de 2004 yılında yürürlüğe giren Elektronik İmza Kanunu’nun 5. maddesi “güvenli elektronik imza”nın “elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğuracağını” söylediği ve yalnız resmî şekle tabi belgeler ile ismen saydığı az sayıda belge ve işlemin güvenli e-imza ile “gerçekleştirilemeyeceğini” [sic] belirttiği için hiç değilse kanunun öngördüğü şekilde “güvenli elektronik imza” ile imzalanmış elektronik belgelerin ıslak imzalı kağıt belgeler gibi belgede sahtecilik suçlarına konu olması gerektiğini söyleyenler olmuştur.<sup>737</sup> Ancak bu konudaki tartışmalar devam etmektedir ve yerleşik bir yargı kararı da bulunmamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarının e-defter ve e-belge üzerinde işlenip işlenemeyeceği konusu ise kanuni düzenleme yapılmasıyla daha hızlı bir şekilde açıklığa kavuşmuştur.

Gelir İdaresi son on yıldır kapsamlı bir e-dönüşüm hareketine girişmiş, bu çerçevede birçok vergilendirme işlemini dijital ortama taşımış ve bu işlemlere ilişkin belge ve kayıtların da kağıt yerine elektronik olarak tutulmasına ve düzenlenmesine olanak tanıyacak teknik alt yapıyı kurmuştur. Hukuki altyapı konusunda ise kanuni düzenleme gerektiren konularda kanun koyucuyu yönlendirerek kanun değişikliklerine öncülük etmiş ve ikincil düzenlemelerle yeni hukuki yükümlülükleri pekiştirmiştir. Defterlerini e-defter olarak tutan ve belgelerini e-fatura, e-irsaliye gibi isimlerle e-belge olarak düzenleyen mükelleflerin sayısı, uygulamanın mükellef grupları açısından ihtiyari yahut zorunlu tutulmasına da bağlı olarak hızla artmıştır. Bu defter ve belgelerin, VUK md. 359 anlamında suçun konusunu oluşturan defter, kayıt ve belgelerden sayılıp sayılmayacağı üzerinde ayrıca durmak gerekir.

<sup>736</sup> Aksi görüşte olan Kangal’a göre ise belgenin sunulduğu kişi veya makam, sahteliği ilk bakışta anlayamamış olsa bile, bu durum normal kontroller sırasında fark edilebiliyorsa, aldatma kabiliyeti yoktur. Kangal, **op. cit.**, s. 259.

<sup>737</sup> Yıldız, **op. cit.**, s. 36.



VUK mük. md. 242, elektronik defter,<sup>738</sup> elektronik belge<sup>739</sup> ve elektronik kayıt<sup>740</sup> (ayrıca elektronik defter beratı<sup>741</sup> ve elektronik muhasebe fişi<sup>742</sup>) tanımları yapmakta ve “*Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir.*” diyerek bunları tamamen geleneksel biçimde tutulan ve düzenlenen defter, belge ve kayıtlarla eş tutmaktadır. Bu açık hüküm karşısında e-defter, e-belge ve e-kayıtların, kağıt versiyonlarının aksine VUK md. 359’da düzenlenen suçların konusunu oluşturmayacağını söylemek mümkün değildir.<sup>743</sup> Ancak VUK md. 359’da düzenlenen her davranışın bunlar üzerinde icrası fiziken mümkün olmayabilir. Sözelimi, e-defterin geleneksel defter gibi “yok etme” fiiline konu olması mümkün ise de “başka yaprak koyma” fiiline konu olması mümkün değildir; çünkü e-defter zaten yapraklardan oluşmadığı için e-defterdir.

Kanun ayrıca bakanlığa hem elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirleme konusunda hem de elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması, düzenlenmesi ve ibraz edilmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda yetki vermektedir (VUK mük. md. 242/2,6-7). Bu çerçevede yapılan düzenlemelere aykırı davranışların aynı zamanda VUK md. 359’daki suçları oluşturup oluşturmayacağını sırası gelince ilgili hareketle birlikte ele alacağız.

<sup>738</sup> VUK mük. md. 242/2,1: “*Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.*”

<sup>739</sup> VUK mük. md. 242/2,4: “*Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.*”

<sup>740</sup> VUK mük. md. 242/2,5: “*Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder.*”

<sup>741</sup> VUK mük. md. 242/2,2: “*Elektronik defter beratı, elektronik ortamda tutulan defterlere ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından onaylanmış elektronik dosyayı ifade eder.*”

<sup>742</sup> VUK mük. md. 242/2,3: “*Elektronik muhasebe fişi, şekil hükümlerinden bağımsız olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standart ve içeriğe uygun olarak elektronik ortamda düzenlenen, imzalanan, muhafaza ve ibraz edilebilen muhasebe fişine ait elektronik kayıtlar bütünüdür.*”

<sup>743</sup> Aynı yönde bkz. Candan, **op. cit.**, s. 481, 483.

#### d. Hareket

VUK'un 1949'da yürürlüğe giren ilk halinde kaçakçılık fiilleri sekiz bent halinde gayet sade olarak sayılmıştı ve bunların tamamının yaptırımını da aynıydı. Ancak ilk kez bu fiiller için adli ceza öngörülen 1951'deki değişiklikle birlikte, o günkü adıyla hileli vergi suçlarının, bugünkü adıyla kaçakçılığın seçimlik hareketleri tuhaf şekillerde gruplandırılmaya başlandı. Bunlar hakkındaki eleştirilerimize yukarıda yer verdiğimiz için burada tekrar etmeyeceğiz. Ancak aşağıda başlıklandırma yaparken VUK'taki gruplandırmayı dikkate alsak da maddenin gelişigüzel kaleme alınmış olmasından kaynaklanan bu gruplandırmanın son derece tutarsız olduğunu hatırlatmak ve söz konusu başlıkları mecburen kullandığımızı belirtmek isteriz.

Bununla birlikte, maddede yer alan seçimlik hareketlerin kriminolojik mahiyetlerinin ve TCK'daki suçlarla ilişkisinin anlaşılmasında kolaylık sağlayabilecek alternatif bir gruptama yapmayı da olanaklı görüyoruz. Şöyle ki, VUK md. 359'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının birçoğu aslında belgede sahtecilik suçlarının birer görünümüdür. Maddede bu kapsamda olmayan yalnız “muhasabe hilesi yapmak”, “gerçek olmayan kişiler hakkında kayıt açmak”, “çift defter tutmak” fiilleri ve yakın zamanda maddeye eklenen cihaz ve bilişim sistemi üzerinde işlenen fiiller bulunmaktadır. Hatta sonuncu grup dışındakiler dahi, mükellefin defterleri de TCK bakımından belge hükmünde olduğu için birer belgede sahtecilik suçu sayılabilir. Diğer yandan belge kullanmaksızın aldatma içeren fiiller, dolandırıcılığın birer görünümü olarak da ele alınabilir. Yine kanunda vergi ziyaı yaratma olanağı bulunmadığı halde, sırf bu konuda bir tehlike oluşturduğu düşünüldüğü için hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılan bazı belge düzenine aykırılık fiilleri vardır ki, bunlar da aslında VUK'taki usulsüzlük kabahatlerinin ağır hallerinden ibarettir. Sonuç olarak, şu türlü bir gruplandırma da aslında mümkündür:

**(i) Belgede Sahtecilik Mahiyetinde Hareketler (krş. TCK md. 207-208, 204/2)**

- Sahte Belge Düzenlemek (*b bendi*)
- Sahte Belge Kullanmak (*b bendi*)
- Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek (*a bendi, 2. alt bent*)
- Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek (*a bendi, 2. alt bent*)
- Defter Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek (*b bendi*)
- Defter Sahifelerini Yok Etmek (*b bendi*)

- Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek (*a bendi, 2. alt bent*)
  - Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak (*a bendi, 2. alt bent*)
- (ii) Dolandırıcılık Mahiyetinde Hareketler (*krş. TCK md. 157*)
- Muhasebe Hilesi Yapmak (*a bendi, 1. alt bent*)
  - Gerçek Olmayan Kişiler Hakkında Kayıt Açmak (*a bendi, 1. alt bent*)
- (iii) Usulsüzlük Mahiyetinde Hareketler (*krş. VUK md. 351 vd., 353/4, mük. 355*)
- Çift Defter Tutmak (*a bendi, 1. alt bent*)
  - Defter, Kayıt ve Belgeleri İbraz Etmemek (*a bendi, 2. fıkra*)
  - Anlaşmasız Belge Basmak (*c bendi*)
  - Anlaşmasız Basılan Belgeyi Kullanmak (*c bendi*)
- (iv) Bilişim Suçu Mahiyetindeki Hareketler (*krş. TCK md. 244*)
- Ödeme Kaydedici Cihazlara Müdahale (*ç bendi*)
  - Veri Merkezi Sistemine Müdahale (*d bendi*)

Aşağıdaki açıklamalarımızda yeri geldikçe bu alternatif sınıflandırmamıza da atıfta bulunacağız. Ancak yukarıda belirttiğimiz gibi başlıklandırmada mecburen suçların VUK'taki düzenleniş biçimini dikkate alacağız. Mevcut düzenlemede (a), (b), (c), (ç) ve (d) bentlerindeki fiiller, farklı cezayı gerektirdikleri için bunları beş ayrı suç tipi olarak kabul edebiliriz. Kanunda (a) bendinin (1) ve (2) şeklinde alt bentlere ayrılmasının ise hiçbir anlamı bulunmamaktadır.<sup>744</sup>

Maddedeki beş suç tipinin,<sup>745</sup> beşi de birer seçimlik hareketli suçtur. Bu husus, suç tanımında hareketlerin birbirinden virgülle ayrılarak sayılması ve son iki hareket arasında “veya” bağlacının yer almasından anlaşılabilir. Buna göre, bentte sayılan hareketlerden herhangi birinin yapılması suçun oluşması için yeterlidir. Buna karşılık VUK md. 359'da “ve” bağlacının iyi kullanılmadığını ifade etmek isteriz. Özellikle suçun konusundan bahsedilirken “defter, kayıt **ve** belge”, “defter **ve** kayıt”, “defter **ve** belge” gibi ifadeler kullanılması suç teşkil eden davranışların bunların tamamı üzerinde işlenmesi gerektiği intibayı uyandırmaktadır. Nitekim konuyu defter ve belge ibraz etmeme suçu bakımından değerlendiren bir çalışmada maddedeki “ve” bağlacının suçun oluşumu bakımından defter ve belgelerin ikisinin birden ibraz

<sup>744</sup> Şenyüz, bu alt bentleri de ayrı suç tipleri olarak kabul etmektedir. Bkz. Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin: Bursa, 2013, s. 389 vd.

<sup>745</sup> Bir görüşe göre VUK md. 359'da on ayrı suç tipi vardır. Bkz. Yıldız, **op. cit.**, s. 121, 176.

edilmemiş olmasının aranmasını gerektirdiği öne sürülmüştür.<sup>746</sup> Ancak aynı çalışmada mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz etmedikleri dönem KDV indirimlerinin reddi bakımından KDVK md. 34/1'i "koşulsuz uygulamanın vergi incelemesinde esas amaca aykırılık teşkil edeceği"<sup>747</sup>, esasen VUK'ta da defterleri ibraz etmemek re'sen tarh sebebi iken belgeleri ibraz etmemenin re'sen tarh sebebi olmadığı<sup>748</sup>, bu nedenle karşıt inceleme yoluyla tespiti mümkün olan durumlarda sırf belgenin ibraz edilmemesi nedeniyle KDV indirimlerinin reddedilemeyeceği<sup>749</sup> de öne sürülmekte olup KDV indirimi yönünden bu şekilde kanunun amacına bakılırken, kaçakçılık suçunun oluşumu bakımından sıkı sıkıya kanunun lafzına dayanılması tutarlı değildir. Aslında sorun sırf defter-belge ibraz etmeme suçu çerçevesinde düşünülebilseydi, suç tanımının da KDV indirimlerinin reddi sebepleri için önerildiği gibi kanunun amacı gözetilerek yorumlanmasıyla mükellef lehine bir sonuca ulaşılabilir; kanun koyucunun yine suçu tanımlarken özellikle "veya" yerine "ve" bağlacını kullandığı, çünkü defter ve belgelerden herhangi biri ibraz edilebiliyorsa, vergi incelemesinin sıhhatini tehlikeye düşürecek bir durum söz konusu olmayacağı, bu bağlamda yalnız defterlerin yahut yalnız belgelerin ibraz edilmemesi ile bu suçun maddi unsurlarının tamamlanmayacağı öne sürülebilirdi. Ancak maddedeki "ve" bağlacı yalnız defter-belge ibraz etmeme suçunun değil maddeki tüm suçların konusu bakımından mevcuttur. Bu nedenle bu görüş kabul edilirse, sözgelimi bir kimsenin "tahrif etme" suçundan cezalandırılması için de yalnız kanunun öngördüğü türden bir defteri tahrif etmesinin yetmeyeceği, aynı zamanda kanunun öngördüğü türden bir kayıt ile kanunun öngördüğü türden bir belge üzerinde de tahrifat yapması gerekeceği sonucuna varılacaktır. Kanun koyucunun bunu amaçlamadığı açıktır.

Bazı yazarlar ve bazı kararlarında Yargıtay<sup>750</sup> ise maddenin lafzındaki sorunu tartışmadan yahut maddenin lafzındaki "ve" bağlacının suç tanımındaki hareketlerin

<sup>746</sup> Burçin Bozdoğanoglu, "Gizleme Dolayısıyla Vergi Kaçakçılığı Suçunun Oluşumu Açısından Özellik Gösteren Durumlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 330, Mart 2016, s. 134.

<sup>747</sup> Ibid. s. 133.

<sup>748</sup> Ibid.

<sup>749</sup> Ibid. s. 134.

<sup>750</sup> Yargıtay'ın maddenin lafzını tartışmak yerine yalnız bir kısım belgelerin sunulmaması durumunda manevi unsur yönünden sanık lehine karar verdiği karar bulunmaktadır: "*Defter belgeleri ibraz etmemek suçundan verilen mahkumiyet kararına karşı katılan vekili, sanık müdafii ve Cumhuriyet savcısının temyiz nedenlerinin incelenmesine gelince; ...Dairemizin 20.02.2017 tarih, 2017/193 Esas ve 2017/1136 Karar sayılı bozma ilamı ile sanığın defter ve bir kısım belgeleri ibraz ettiği, yalnızca bazı faturaları ibraz etmediği vergi raporundan anlaşılmakla sanığın suç kastının ne şekilde oluştuğu*

hem defter hem belge üzerinde icra edilmesi gerektirdiğini iddia etmeden, failin bir kısım belgeleri ibrazı halinde gizleme/ibraz etmeme kastının yokluğu nedeniyle suç oluşmayacağını<sup>751</sup>, hatta mükellefin sunmadığı belgenin işlemin karşı tarafından elde edilebilecek olması<sup>752</sup> ya da belgelerin süre bitiminden kısa süre içinde ibraz edilmesi<sup>753</sup> durumunda da kast bulunmayacağını öne sürmüşlerdir. Ancak bu görüş de suçun konusu ve hareket unsuruyla ilgili olan sorunu hatalı olarak manevi unsurla ilişkilendirmektedir.<sup>754</sup> Kişi belgeleri ibrazı gerektiğini biliyor ancak sebebi ne olursa olsun ibraz etmiyorsa kastı tamdır. Suç tanımında bir özel kast da aranmamıştır. Eğer elinde olmayan sebeplerle ibraz edememişse bu durumda ihmali bir suç olan bu suç tipinde failin icrai bir harekette bulunma yükümlülüğünü kaldıran bir sebebin bulunup bulunmadığı tartışılabilir. Ancak bu tartışma yine yalnız defter-belge ibraz etmeme suçunu ilgilendirmekte olup, maddedeki diğer “ve” bağlaçlarının sorunlu statüsünü değiştirmemektedir.

Esasen geçmişte de ihmali hareketle işlenen bir başka mülga suç tipindeki “defterlerden hiçbirine kaydetmemek **ve** beyannamede de göstermemek” şeklinde olan hareket tanımında eski düzenlemede yer alan “veya” bağlacı yerine “ve” bağlacı kullanılmasını, eskiden kazancı deftere kaydetmeyip beyannamede göstermenin yahut deftere kaydedip de beyannamede göstermemenin suç oluşturmadığı fakat artık kazancın hem defterde hem beyannamede gösterilmesi gerektiği, aksi halde suç oluşacağı şeklinde yorumlayanlar olmuştur.<sup>755</sup> Fakat aslında varılması gereken sonuç bunun tam tersiydi: Eğer kanun kazancın defter “veya” beyanname yerine defter “ve”

---

*açıklanmadan, .... gerekçeli kararda suç kastının ne olduğunun tartışılmaması ve kasıtlı suçtan mahkumiyeti olduğu şeklindeki yanlış gerekçe ile hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına yer olmadığına karar verilmesi, Yasaya aykırı...” (Yargıtay 11. CD, E.2019/2492, K.2019/8116, T.19/11/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023). Ancak Yargıtay’ın defter sunulmamışsa yalnız bazı belgelerin sunulmasını suçun oluşumuna engel görmediği kararı da bulunmaktadır: “...sanığın bir kısım belgeleri ibraz edip varlığı noter tasdik kayıtları ile sabit olan defterleri ise süresinde ibraz etmediği, suçun sübut bulunduğu yönünde kanaate ulaşan mahkemenin takdir ve uygulamasında bir isabetsizlik bulunmadığı...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/9926, K.2019/6152, T.11/09/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023)*

<sup>751</sup> Mehmet Taştan, **op. cit.**, s. 59.

<sup>752</sup> Hakan Taştan, **Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul: İstanbul YMM Odası, 2018, s. 80; Bumin Doğrusöz, “Defter ve belgeleri ibraz etmeme”, **Dünya**, 1 Haziran 2017.

<sup>753</sup> Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, Ankara: Adalet, 2016, s. 379.

<sup>754</sup> “...verilen süre geçmesine rağmen defter ve belgelerin mücbir sebep olmaksızın ibraz edilmediği anlaşılmakla atılı suçun unsurları itibarıyla oluşacağı gözetilmeden, sanığın 2008 takvim yılına ait defter ve belgeleri bir yıl sonra vergi mahkemesine ibraz etmesi nedeniyle suçun unsurlarının oluşmayacağı şeklindeki yanlış gerekçe ile beraat hükmü kurulması, Yasaya aykırı...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/12260, K.2019/8767, T.04/12/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023)

<sup>755</sup> Bahattin Kayışoğlu, “Hileli Vergi Suçu”, **Adalet Dergisi**, Yıl: 53, Sayı: 7-8, Haziran-Temmuz 1962, s. 850.

beyannamede gösterilmemesini suç saymışsa her iki hareket de yapılmadan suç oluşmayacaktır; nitekim bahsi geçen mülga suç tanımında ayrıca “de” bağlacına da yer verilmesi aslında bu konuda kuşkuya yer bırakmamaktadır. Ancak mevcut düzenlemede bağlaçlar böyle özenli kullanılmamıştır.

Biz yürürlükteki maddede suçun maddi unsuru yönünden kanun koyucunun bilinçli bir tercihinin olmadığını, maddenin genelindeki dikkatsizliğin burada da kendini gösterdiğini ve sanık aleyhine de olsa buradaki “ve” bağlaçlarını “veya” şeklinde okumanın kanunilik ilkesi yönünden suç ve cezayı öngörülebilir olmaktan çıkaracak kadar ağır bir ihlâl yaratmayacağını düşünüyoruz. Öğretide de genelde madde lafzındaki bağlaç sorunu irdelenmeden yalnız tek bir defter veya belge üzerindeki hareketin suç oluşturmaya yeteceği kabul edilmektedir.<sup>756</sup>

VUK md. 359’da düzenlenen suçlardan aynı bentteki birden fazla seçimlik hareket yapıldığında yine tek suç oluşacaktır.<sup>757</sup> Fakat birden fazla hareketin yapılmış olması, kanundaki cezanın alt sınırı ile üst sınırı arasında bir temel ceza belirlenirken dikkate alınacaktır (TCK md. 61). Farklı bentlerdeki hareketler yapıldığında ise birden fazla suç oluşacaktır. Örneğin; hem gerçek olmayan kişiler adına hesap açan hem de muhasebe hilesi yapan kişi yahut sahte belgeyi düzenleyen ve sonra kullanan kişi, tek vergi kaçakçılığı suçu işlemiş olacak; ancak düzenlediği iki belgeden biri sahte diğeri ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan kişi iki vergi kaçakçılığı suçu işlemiş olacaktır. Bu hususu içtima bahsinde daha ayrıntılı olarak ele alacağız.

## **i. Birinci Tip Kaçakçılık Suçu**

### **aa. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak**

Bugünkü anlamıyla kaçakçılık fiilleri VUK’ta ilk kez 1951 yılında suç olarak düzenlenmiş ve idari ceza gerektiren fiillerin en ağırları “kaçakçılık” adını alırken, adli ceza gerektiren yani suç teşkil eden fiiller “hileli vergi suçları” olarak adlandırılmıştır. Hem idari hem adli ceza gerektiren fiiller için “kaçakçılık” tabirinin kullanılmaya başlandığı 1980 yılına kadar suçlar için bu adlandırma devam etmiştir ancak adlarına rağmen bu suçların maddi unsurları içerisinde doğrudan “hile”den bahseden tek hareket, hesap ve muhasebe hilesi yapmak hareketidir.

<sup>756</sup> Ok/Gündel, **op. cit.**, s. 163; Candan, **op. cit.**, s. 247; Özcan, **op. cit.**, s. 179; Serkan Açar, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Ankara: Seçkin, 2016, s. 113.

<sup>757</sup> Özcan, **op. cit.**, s. 259.

VUK'tan önceki vergi kanunlarında da tesadüf ettiğimiz bu hareket, -1998'e kadar vergi kaçakçılığı suçu, belli hareketler yoluyla vergi ziyaına neden olmak şeklinde düzenlendiği için- suçun "araç fiil"lerinden biriydi. Vergi ziyayı neticesinin suçun unsuru olmaktan çıktığı ve maddede sayılan hareketlerin işlenmesinin doğrudan cezalandırılmaya başlandığı 1998 yılından itibaren ise bu hareket suçun "seçimlik hareket"lerinden biri haline gelmiştir. Maddede yer alan diğer seçimlik hareketlerin ifade tarzı zamanla birkaç defa değiştiği halde hesap ve muhasebe hilesi yapmak fiili hiç değişmemiştir. Bu hareketin ve daima beraberinde yer alan "gerçek olmayan kişiler hakkında hesap açmak" hareketinin çeşitli kanun değişiklikleri üzerine geçirdiği evreler şu şekildedir:

| Kanun                    | Hareket Tanımı                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Ceza                                                           |
|--------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| <b>1919 HKVK</b>         | Sahte ve mükerrer defter tanzimi veya defatir-i ticariyede tahrifat icrası gibi hile ve desâis istimali suretiyle temettuatını kısmen veya tamamen ketm eden...                                                                                                                                                                                                                                                                    | Vergiye 1 misli ya da yarıya kadar zam<br>3 aydan 3 yıla hapis |
| <b>1934 KVK</b>          | ...ticarî defterlerde hesap hileleri ...gibi vasıtalarla müracaatle verginin ketmedildiği...                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Vergiye 3 katı zam<br>3 aydan 3 yıla hapis                     |
| <b>1949 VUK Tasarısı</b> | <i>Aşağıda yazılı şekillerde yapılan kaçakçılık, vasıflı kaçakçılıktır:</i><br>...Mevhum isimlere hesap açmak gibi hesap ve muhasebe hileleri yapmak                                                                                                                                                                                                                                                                               | Verginin 5 katı idari para cezası                              |
| <b>1949 VUK</b>          | <i>Mükellefin veya sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile aşağıdaki şekillerde vergi ziyaına sebebiyet vermesi kaçakçılıktır:</i><br>...Mevhum adlara hesap açmak ve her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak                                                                                                                                                                                                                    | Verginin 3 katı idari para cezası                              |
| <b>1951 VUK</b>          | Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan ...defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak,<br>...Hallerinden her hangi birisiyle (beyanname verilmiş olsun olmasın) verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya noksan tahakkuk ettirilmesine sebebiyet veren kimseler;<br>...Hileli vergi suçu işlemiş olurlar.                                                             | 1 yıldan 3 yıla kadar hapis                                    |
| <b>1961 VUK</b>          | <i>Beyanname verilmiş olsun veya olmasın aşağıdaki fiillerden biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi hileli vergi suçudur.</i><br>...Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan ...defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak,                                                                               | 3 aydan 3 yıla kadar hapis                                     |
| <b>1980 VUK</b>          | <i>Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki hallerden birisiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir.</i><br>...Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan ...defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak,                                                                                                                                                          |                                                                |
| <b>1994 VUK</b>          | <i>Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.</i><br><i>Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyaına sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir.</i><br>...Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan ...defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak, |                                                                |

|                     |                                                                                                                                                                                                                                                      |                             |
|---------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
| <b>1998<br/>VUK</b> | <i>Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;</i><br>Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar | 6 aydan 3 yıla kadar hapis  |
| <b>2008<br/>VUK</b> |                                                                                                                                                                                                                                                      | 1 yıldan 3 yıla kadar hapis |
| <b>2009<br/>VUK</b> |                                                                                                                                                                                                                                                      | 18 aydan 3 yıla kadar hapis |
| <b>2022<br/>VUK</b> |                                                                                                                                                                                                                                                      | 18 aydan 5 yıla kadar hapis |

Muhasebe hilesinin anlamını, tarihi yorum yöntemi ile açığa çıkarmak mümkün görünmemektedir: Muhasebe hilesi, Cumhuriyet'in ilk yıllarında muhtemelen vergi kaçakçılığından ziyade zimmet suçu bakımından önem taşımaktaydı. Gerçekten hesap hilesi yapmak ilk defa 1934 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu'nda bir vergi suçu olarak kısaca düzenlenmiş ise de 1926 tarihli Türk Ceza Kanunu'nda, bugün zimmetin açığa çıkmasını engellemeye yönelik her türlü hileli davranışla işlenebilen (TCK md. 247/2) nitelikli zimmet yahut ihtilâs (md. 203<sup>758</sup>) suçunun araç fiili, muhasebe hilesi sayılabilecek türden, daha ayrıntılı olarak tanımlanmış davranışlardı. Ekonominin henüz büyük ölçüde devlet eliyle yürütüldüğü bu dönemde devlete ait işletmelerin denetimi muhtemelen mükelleflerin denetiminden daha öncelikli bir konuydu. VUK'tan önceki bu dönemde KİT'leri denetlemekle görevli, adı daha sonra Yüksek Denetleme Kurulu olan ve 2010 yılında Sayıştay'a devredilen, Umumi Murakabe Heyeti uzmanlarından birinin çevirdiği, aslında yabancı müelliflerinin de vergi kaçakçılığı yahut zimmet değil hileli iflas suçu yönünden muhasebe hilesini ele aldıkları eserde muhasebenin esası doğruluk (hakikat) ve açıklık (vuzuh) şeklinde iki temel ilkeye dayandırılmış; ilkinde aykırı her şey yani "aklı selime muhalif izahat", "sahtekârlık", ikincisine aykırı her şey yani "şeklen tağyire uğramış kayıtlar", "gizleme/saklama" sayılmış<sup>759</sup> ve tamamına muhasebe hilesi ismi verilmiştir. Bu manasıyla alındığında VUK md. 359'daki defter, belge ve kayıtlar üzerinde işlenen tüm fiiller muhasebe hilesidir. Nitekim eserde muhasebe hilesine verilen iki yüzü aşkın örnek içinde muhabececinin mürekkep hokkasının defter üzerine devrilmesine yardım etmesi yahut kalemin defter üzerinde

<sup>758</sup> Md. 203: "...fiil varidat ve masarîfîn terkimine veya murakabesine mahsus olan kayıtları, defterleri ve hesapları bililtizam intizamsız olarak tutmak veya tağyir ve tahrif etmek veya ortadan kaldırmak veya bu hesaplara ait sahih olmayan bilanço ve başka evrak, defterler, vesikalar göstermek yahut para bulunan grup, torba ve paketlerin içindekileri hakikat hilâfında irae etmek hâsılı ait olduğu daireleri aldatacak ve fiilin zahire çıkmamasını temin edecek her türlü hile ve huda yapmak suretile vaki olmuş ise faili beş seneden aşağı olmamak üzere ağır hapis cezası ile cezalandırılır."

<sup>759</sup> Ernest G. Jenny, Georges Niedermeyer, **Muhasebede Hileler**, çev. Hasan Erdinç, İstanbul: Uğur Matbaası, 1942, s. 11, 149-150.



yuvarlanmasına müsaade etmesi<sup>760</sup> gibi VUK md. 359'daki defter ve belgeleri tahrif ya da yok etme kapsamında düşünülmesi gereken fiiller de vardır. Diğer yandan örnekler arasında stokların yanlış değerlemesi<sup>761</sup> gibi bugün VUK md. 359 kapsamında suç sayamayacağımız muhasebe kayıtları da bulunmaktadır.

İlk VUK yapılırken de kanun koyucunun zihninde hangi tür davranışların muhasebe hilesi sayılacağı konusunda berrak bir fikir olduğu söylenemez: Tasarı 1949 yılında Meclis Genel Kurulu'nda görüşülürken muhasebe hilesinin ne olduğu sorulmuş, komisyon sözcüsü şu cevabı vermiştir: “Muhasebe ve hesap hilelerini arkadaşım da takdir buyururlar ki, burada tadat etmeye imkân yoktur. Meselâ satar, satmadım der. Veya yüz liraya sattığını seksen liraya satmış gibi kayda geçirir.”<sup>762</sup> Oysa ticari işlemlerin eksik yahut noksan olarak kayda geçirilmesinden ibaret olan bu örneklerin ikisini de bugün hile olarak kabul etmek mümkün değildir. Benzer şekilde, “kaçakçılığın” kasten vergi ziyanına neden olmak olarak tanımlandığı, buna mukabil “hileli vergi suçu” için vergi ziyanının aranmadığı ve böylece iki kavramın birbirinden ayrıldığı, “hesap ve muhasebe hilesi”nin ise ikincinin seçimlik hareketlerinden biri sayıldığı dönemde yazılan bir eserde, işletme hesabı esasında tutulan defterlerde yapılan kaçakçılık ve hilelere (o dönem bu kavramlar arasında fark bulunduğu halde ayırım yapmaksızın) birçok örnek verilmektedir<sup>763</sup> ancak

<sup>760</sup> Ibid. s. 18.

<sup>761</sup> Ibid. s. 127.

<sup>762</sup> **TBMM Tutanak Dergisi**, Dönem: 8, Cilt: 19, Toplantı: 8, Seksendördüncü Birleşim, 11.5.1949, s. 351.

<sup>763</sup> Bkz. Acar, **op. cit.**, s. 18, 19:

- “(i) İleride yapılacak faturasız satışlar için dönem başı emtia mevcuduna bir kısım emtiayı dahil etmemek
- (ii) Dönem başı emtiasının değerinin yüksek göstererek kârı azaltmak
- (iii) Dönem sonu emtia mevcuduna bir kısım emtiayı dahil etmemek (evvelce dönem başı emtia mevcuduna geçirilmemiş veya giriş kaydı yapılmamış olan emtianın gizlenmesi maksadı ile)
- (iv) Dönem sonu emtiasının değerini az göstererek kârı azaltmak
- (v) Giriş ve ücretleri şişirmek, mevhum masraflar kaydetmek
- (vi) Pek çok emtia alış ve satışları arasında bir veya birkaç mevhum veya muvazaalı fatura ile yüksek miktar ve bedelli alış; aynı şekilde fiatı düşük satış göstererek kârı beletmek
- (vii) Satın alınan emtia, gider, ücretlere ait faturaları mükerrer kaydetmek suretile hesabın zimmetini şişirmek
- (viii) Mübayaâ edilen emtiadan iade edilenler mevcut ise bunların iade kayıtlarını unutmak
- (ix) Satılan emtiadan iade edilenler varsa, bunların giriş kayıtlarını yaptıktan sonra tekrar satışlarını göstermemek veya satılmamış ise dönem sonu envanterine dahil etmemek
- (x) Alış faturası gelmiş, fakat emtia henüz teslim edilmemiş bulunuyorsa, bu malları (mal ambarda mevcut olmadığı şeklinde safiyane bir iddia ile) dönem sonu envanterine ilâve etmemek
- (xi) Faturası henüz kesilmemiş, fakat sevkiyatı yapılmış malları (yukarıda belirtilen emtianın ambarda mevcut bulunmadığı şeklindeki aynı safiyane iddia ile) dönem sonu envanterinde nazarı dikkate almamak
- (xii) Rakamlarda yekûn, yekûnların nakillerinde iradî hatalar yapmak

sayılanlar arasında yer alan bazı davranışları Yargıtay'ın dolandırıcılık suçuyla ilgili kararlarında bahsettiği türden “ağır, yoğun ve ustaca” işlenmiş bir “nitelikli yalan” sayılamayacakları için “hile” kapsamında saymak olanaklı değildir. Gerçi bir ya da birden fazla muhasebe kaydının dolandırıcılıktaki gibi vergi idaresinin denetim olanağını tamamen ortadan kaldırması belki hiçbir zaman söz konusu olmayacaktır ve bu nedenle aynı kriteri bu suçta aramamak gerekir ancak gerçeğe aykırılığı sırf defterler üzerinde yapılacak bir inceleme sırasında kolayca fark edilebilecek, hiçbir vergi müfettişini aldatmaya elverişli olmayan kayıtların muhasebe hilesi sayılmaya yeterli ağırlığı, yoğunluğu ve ustalığı taşımadığı açıktır. Kezâ, müellif, bilanço esasında tutulan defterlerde yapılan kaçakçılık ve hilelere de kasa, emtia,<sup>764</sup> şahıs<sup>765</sup> ve netice<sup>766</sup> hesapları üzerinde yapılanları ayırarak birçok örnek göstermiştir. Ancak

(xiii) *Matraha tesir edecek şekilde rakamlarda, rakamlar arasındaki nokta veya virgüllerde aldatıcı değiştirmeler yapmak; aynı mahiyette ters rakamlar yazmak*

(xiv) *Amortisman ayrılıyorsa, amortismanı tâbi kıymetleri yüksek bedelli göstermek, mevcut olmayan veya itfa edilmiş eşyayı amortismanı tâbi tutmak veya itfa edilmiş değerleri yeniden mübayaâ gösterip tekrar amortisman mevzuu yapmak.”*

<sup>764</sup> Emtia hesaplarında yapılan kaçakçılık ya da hilelere şu örnekler verilmiştir: Emtiayı satış gösterip, dönem sonu mevcuduna dahil etmemek ve ileride daha yüksek fiyattan açıktan satmak (Ibid. s. 28), satılan hammaddeyi imalâta kullanılmış gibi göstermek (Ibid. s. 29,30), mamul satışı ayrı bir dolaylı vergiye tabi ise hammadde biçiminde satış göstermek (Ibid. s. 30), kârı azaltmak için bir başka müessese ile anlaşarak hayali satış yapma ve ertesi sene aynı malı tekrar satın alma (Ibid. s. 31) kâr ya da zararı benzer işlemlerle ertesi seneye taşıyarak geçmiş yıl zararlarının yalnız belli bir süre devretmesi hükmünden kurtulma (Ibid. s. 34) randıman oranlarının asgari hadde tutulması nedeniyle kaydı mevcuda göre oluşan üretim fazlalıklarını ya açıktan satmak yahut mamul maddenin üretimine yetecek hammadde alışı uydurarak maliyeti suni olarak artırmak ve böylece kârı azaltmak (Ibid. s. 35) satıştan iadelerin iptal kayıtlarını kasten sonraki dönemde yapmak (Ibid. s. 36,37) emtia hesabının borcuna kaydedilecek rakamları kendinden önceki küçüklerle değiştirerek (249.461 yerine 294.461 gibi) yahut alacağına kaydedilecek rakamları kendinden önceki büyüğüyle değiştirerek (193.445 yerine 139.445 gibi) yazmak (Ibid. s. 40) iskontolu alış yapıldığı halde emtiayı dönem sonu kayıtlarına iskontosuz kaydetmek, emtia hesaplarında oluşan sun'î kârı diğer zararlarla eritirken, ertesi sene kârını azaltmak (Ibid. s. 40) emtia alım satımlarında gerçek olmayan aracı kişi ve kurumlara ödenen komisyon, dellâliye, tavassut gibi ücretlerle alış fiyatlarını yükseltmek veya satış fiyatlarını indirmek (Ibid. s. 41) gerçek olmayan yahut ticari itibarı olmayan kişi ve kurumlara veresiye olarak çok kârlı satışlar yapmak ancak ertesi sene alacağı tahsil imkânsızlığı nedeniyle zarar yazmak (Ibid. s. 41) alış faturalarını mükerrer kaydetmek (Ibid. s. 42) işin terki halinde gerçekte satılmış olan emtiayı mevcut göstermek (Ibid. s. 42) farklı kalitede mal satın alan işletmenin bunları ayırdığı halde, sene sonunda sınıflandırılmış malları kendi alış değerleriyle değil, ortalama maliyet ile değerlemesi (Ibid. s. 43) bir kısım emtiayı kusurlu, kırık vs gösterip zarara atmak veya tekrar imalâta vererek maliyetleri yükseltmek (Ibid. s. 45).

<sup>765</sup> Şahıs hesaplarında yapılan kaçakçılık ya da hilelere şu örnekler verilmiştir: Peşin satışları veresiye göstermek, böylece gerçek olmayan borçlular yaratarak ve birkaç yıl sonra bunları değersiz alacak şeklinde göstererek zarara atmak (Ibid. s. 54) ödünç alınan paraları işletme dışında kullanmak ancak kasaya kaydedip faiz ve masraf tahakkuk ettirmek (Ibid. s. 54) şüpheli alacağı itfa edildikten sonra pasifte karşılık ayırmamak ve izini kaybettirerek ileride tahsil edildiği takdirde kâr yazmamak (Ibid. s. 54) emtia muamelelerini kaydedip kârlarını ilgili netice hesaplarına kaydetmemek (Ibid. s. 56) vergi borcundan haciz tehlikesi belirince şirket aktifini ortaklara geçirmek (Ibid. s. 58) işletmeye borç veren ortağın bunu anlaşmalı kişiler yahut yakınları üzerinden yapması ve faiz tahakkuk ettirmesi (Ibid. s. 58).

<sup>766</sup> Netice hesaplarında yapılan kaçakçılık ya da hilelere şu örnekler verilmiştir: Masrafları şişirmek, mükerrer masraf kaydı yapmak, bir vesikadan veya müteaddit nüshalarından birden fazla defa uzak

bunların içinde yalnız vergi ziyana neden olma kabahati kapsamında sayılması gereken muhasebe uygulamaları da vardır. Bu nedenle muhasebe hilesinin mahiyeti değerlendirilirken hilenin yahut aldatmanın unsurları arasında yer aldığı diğer suç tiplerinden yararlanmak gerekmektedir. Biz bu yöntemi aşağıda başka suç tiplerinin incelemesinde de kullanacağız ve bunun kıyas yasağına aykırı olduğunu düşünmüyoruz.<sup>767</sup>

“Hile”nin unsur olarak yer aldığı en temel suç tipi dolandırıcılıktır. Dolandırıcılık, iktisadi alandaki birçok suç tipinin de atası olup, maddi unsurları arasında hileye yahut aldatmaya yer verilen bütün suç tipleri, dolandırıcılığın birer özel görünümü olarak kabul edilebilir. Nitekim vergi kaçakçılığı suçları da bazı ülkelerde daha çok “vergi dolandırıcılığı”<sup>768</sup> (ing. tax fraud) olarak adlandırılmaktadır. VUK md. 359’da ise bir yandan vergisel işlemler sırasındaki her türlü hileli yahut aldatıcı hareket cezalandırılmamış, suç teşkil eden seçimlik hareketler ayrı ayrı gösterilmiş; diğer yandan bu seçimlik hareketler arasında mutlaka hileli bir davranış olarak sayılması gerekmeyen hareketlere de yer verilmiştir. Bununla birlikte VUK md. 359’da yer alan hareketler arasında aldatıcı niteliği olan tek fiil, muhasebe hilesi değildir. Sözgelimi, sahte belge kullanmak fiilinin de aldatıcı olduğuna şüphe yoktur. Bir başka deyişle, hesap ve muhasebe hilesi yapmak hareketi, genel anlamda hile ya da aldatıcı hareketin yalnız özel bir görünümüdür.

Bu bağlamda hesap ve muhasebe hilesinin anlamını tespit ederken daha eski ve yerleşik bir suç tipi olan dolandırıcılık suçu bakımından hilenin anlamından yararlanabiliriz: Öğretide dolandırıcılık suçu incelenirken “diğerinin düşüncesi üzerinde etki yaratan hataya düşürücü her türlü davranış”<sup>769</sup>, “belli bir vakıayla ilgili olarak kişinin yanılğıya sevk edilmesi”<sup>770</sup>, “gerçekleşmemiş olanı gerçekleştirmiş, gerçekleşmiş olanı gerçekleşmemiş gibi göstermek suretiyle bir başkasının iradesi üzerinde etki meydana getiren ve onu hataya düşürücü her türlü davranış”<sup>771</sup>,

---

tarihlere kaydederek yararlanmak, iradi toplam hataları yapmak, gerçek olmayan masraflar veya ücretler yazmak, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili olmayan masraflar yazmak (Ibid. s. 68).

<sup>767</sup> Gerekçemiz için bkz. *infra* “Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek veya İbraz Etmemek”.

<sup>768</sup> Kavram için bkz. *supra* “Vergi Dolandırıcılığı”.

<sup>769</sup> Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2023, s. 736.

<sup>770</sup> Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2015, s. 643.

<sup>771</sup> Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Murat Önok, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, Ankara: Seçkin, 2023, s. 771.

“mağduru hataya düşüren, aldatan, onun algılama ve buna uygun karar verme yeteneğini etkileyen, gayri maddi her türlü hareket”<sup>772</sup>, “başkasının iradesini etkileyerek onu hataya düşüren her türlü davranış; gerçek olmayan bir vakıanın gerçekmiş gibi gösterilmesi ya da gerçek bir vakıanın olduğundan kısmen veya tamamen farklı veya hiç olmamış gibi gösterilmesi”<sup>773</sup>, “mağduru hataya düşüren kurnazca hareketler”<sup>774</sup>, “başkasının iradesini yanıltıcı nitelikteki her türlü davranış”<sup>775</sup> gibi hile tanımları yapılmaktadır. Carrara’dan bu yana “yalan” tek başına hile sayılmamakta, buna bir “sahneye koyuş”un refakat etmesinin ve mağdurun gerçeği tahkik etmesinin güçleştirilmesinin gerektiği söylenmektedir.<sup>776</sup> Soyut yalan yazılı olsa ve tekrar edilse bile hileye dönüşmeyeceği söylenmiştir.<sup>777</sup>

Bu tanımlarda dolandırıcılık suçunun hareket unsurunu oluşturan “hile” davranışına “hataya düşürücü/yanıltıcı” ya da “hataya düşüren/yanıltan” bir nitelik biçilmesi onun suçun netice unsuru ile arasındaki ilişki bakımından önem taşır. Esasen eski TCK’nın ilk halindeki<sup>778</sup> ve 1990’da yapılan değişiklik sonrasındaki<sup>779</sup> suç tanımlarında hilenin yani hareketin önce “kandırarak” ve daha sonra “kandırabilecek” olması aranmış “hataya düşürüp” ifadesi ile de suçun neticelerinden ilki (diğeri haksız yarar sağlama) gösterilmişti. Mevcut kanunda<sup>780</sup> ise hilenin kandırıcı niteliğinden bahsedilmemiş, “hataya düşürüp” ibaresi yerine de kulağa suçun netice unsurundan ziyade hareket unsuruna ilişkin bir belirleme gibi gelen

<sup>772</sup> Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen vd., **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Ankara: Adalet, 2022, s. 671.

<sup>773</sup> Zeynel T. Kangal, “Dolandırıcılık”, **Özel Ceza Hukuku**, Cilt: IV, İstanbul: On İki Levha, 2018, s. 257.

<sup>774</sup> Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, **Kişilere Karşı İşlenen Suçlar**, Cilt: I, İstanbul: Beta, 2016, s. 470.

<sup>775</sup> Devrim Aydın, **Türk Ceza Hukukunda Dolandırıcılık Suçu**, Ankara: Yetkin, 2022, s. 34.

<sup>776</sup> Faruk Erem, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 1985, s. 648.

<sup>777</sup> Ibid.

<sup>778</sup> 765 sayılı TCK (İlk hali):

Md. 503/1: “Her kim bir kimseyi hülûs ve saffetinden bilistifade kandırarak mahiyette sanialar veya hileler yaparak hataya düşürüp o kimsenin veya aharın zararına kendisine veya başkasına haksız bir menfaat temin ederse üç aydan üç seneye kadar hapis ve elli liradan aşağı olmamak üzere ağır cezayı naktî ile cezalandırılır.”

<sup>779</sup> 765 sayılı TCK (3679 sayılı Kanunla değişik hali):

Md. 503/1: “Bir kişiyi kandırabilecek nitelikte hile ve desiseler yaparak hataya düşürüp onun veya başkasının zararına, kendisine veya başkasına haksız bir menfaat sağlayan kişiye bir yıldan üç yıla kadar hapis ve sağladığı haksız menfaatin bir misli kadar ağır para cezası verilir.”

<sup>780</sup> 5237 sayılı TCK:

Dolandırıcılık

Md 157: “Hileli davranışlarla bir kimseyi aldatıp, onun veya başkasının zararına olarak, kendisine veya başkasına bir yarar sağlayan kişiye bir yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası verilir.”

“aldatıp” ibaresi getirilmiştir. Ancak öğretilerde ağırlıklı görüş, -içlerinde aldatma/aldanmayı suçun farklı unsurları içinde ele alanlar bulunmakla birlikte- suçun oluşumu için halen hem hilenin belli bir ağırlıkta “aldatıcı” olmasını hem mağdurun “aldanmış” olmasını aramakta; aldatmaya elverişli hileli davranışa rağmen mağdurun aldanmaması halinde ise suçu teşebbüs aşamasında kalmış saymaktadır.<sup>781</sup> Yalnız Tezcan/Erdem/Önok, eski kanun döneminde suç tanımındaki “kandırabilecek” ibaresi nedeniyle özel hukuk hilesi-ceza hukuku hilesi ayırımına gidildiğini ve basit hile konulu uyuşmazlıkların hukuk mahkemelerine bırakıldığını, fakat kanun değişikliğiyle birlikte artık hilenin belli bir ağırlıkta olma şartının kalktığını öne sürmektedir.<sup>782</sup> Bu bağlamda yazarlara göre, hileli davranışın karşı tarafı aldatması suçun oluşumu için yeterlidir.<sup>783</sup> Bu görüşün bizce birkaç sorunlu tarafı bulunmaktadır: Öncelikle diğer yazarların elverişsiz teşebbüs/işlenemez suç olarak kabul ettiği, hilenin objektif ve somut bir değerlendirmeye göre aldatma kabiliyetinin olmaması ve bu nedenle mağdurun aldanmamış olması durumunda dahi suçun teşebbüs aşamasında kalacağı<sup>784</sup>, buna mukabil failin objektif olarak aldatıcı olmayan basit bir hileli davranışa başvurması ancak “*muhatapın bir şekilde aldanması*” halinde suçun tamamlanacağını söylenmesi<sup>785</sup> “elverişlilik” değerlendirmesinde aldatıcılığın tamamen dışlanması anlamına gelmektedir. Oysa tamamlanması için mağdurun aldanmasının arandığı bir suç tipinde aldatıcı olmayan bir hareketin elverişli sayılması mümkün değildir; hatta bu suç tipinde elverişliliğin zaten aldatıcılık olduğu söylenebilir. Öte yandan bu görüşe göre, bir kimsenin objektif olarak hileli bir davranışla zor kanan bir kimseyi aldatamaması halinde suç teşebbüs aşamasında kalacak ancak aynı kimsenin objektif olarak hileli olmayan bir davranışla kolay kanan bir başka kimseyi aldatarak haksız menfaat sağlaması halinde suç tamamlanmış olacaktır.<sup>786</sup> Bu şekilde aldatıcı/elverişli bir hilenin varlığına rağmen mağdurun nispeten basiretli olduğu ve bu nedenle aldanmadığı durumlarda failin yalnız teşebbüsten cezalandırılırken, aldatıcı olmayan/elverişsiz bir hile ile mağdurun aldatılabilmesi durumunda failin tamamlanmış suçtan cezalandırılması bir

<sup>781</sup> Özbek/Doğan/Bacaksız, **op. cit.**, s. 739-740; Koca/Üzülmez, **op. cit.**, s. 648-649; Artuk/Gökçen vd., **op. cit.**, s. 674, 697; Kangal, **op. cit.**, s. 261, 265; Centel/Zafer/Çakmut, **op. cit.**, s. 474, 497; Aydın, **op. cit.**, s. 57, 82.

<sup>782</sup> Tezcan/Erdem/Önok, **op. cit.**, s. 775.

<sup>783</sup> Ibid.

<sup>784</sup> Ibid. s. 777.

<sup>785</sup> Ibid.

<sup>786</sup> Ibid.

yandan basiretli kişilerin daha az kanun korumasından yararlandırılması, diğer yandan haksızlık içeriği daha yoğun bir hareketin daha hafif cezalandırılması sonucunu doğuracaktır. Bir başka deyişle, özellikle failin mağduru bizzat tanımadığı durumlarda daha hileli bir davranış tamamen failin talihine bağlı olarak daha hafif cezalandırılacaktır. Son olarak, kanun koyucunun suç tanımındaki hile kelimesinin içinde anlamı zaten saklı olan bir kelimeyi çıkarmakla Borçlar Kanunu'na göre iradeyi sakatlayan ve karşı tarafın düştüğü hata “esaslı” olmasa bile onu sözleşmeyle bağlı olmaktan kurtaran bir hâl olan “hile” (yeni adıyla “aldatma”)<sup>787</sup> durumunun hemen her zaman dolandırıcılık suçuna vücut vermesini amaçladığını sanmıyoruz. Bir kimseyi basit bir hileyle bile olsa hataya düşürerek sözleşme yapmaya ikna etmek o sözleşmenin hükümlerinden yararlandırılmamayı haklı kılabilir ancak mutlaka hileli davranış sahibinin cezalandırılmasını da gerektireceğini söylemek zordur, aksi halde ceza hukukuna bireyleri sözleşme yapmaktan caydırıcı bir rol verilmiş olur.

Dolandırıcılık suçu bakımından hilenin anlamı konusunda Yargıtay'ın içtihatları da kanun değişikliklerinden etkilenmemiş ve uzun süreden beri yerleşmiştir. Öğretideki ağırlıklı görüş gibi hilenin belli bir ağırlıkta olmasını arayan Yüksek Mahkemenin veciz ifadesiyle; “*Hile, nitelikli yalandır.*”<sup>788</sup> Yüksek mahkeme bu tanımı birçok kararında şu şekilde açmaktadır: “*Yalan belli oranda ağır, yoğun ve ustaca olmalı, sergileniş açısından mağdurun denetleme olanağını ortadan kaldırmalıdır. Kullanılan hile ile mağdur yanılgıya düşürülmeli ve yanıltma sonucu kandırıcı davranışlarla yalanlara inanan mağdur tarafından sanık veya başkasına haksız çıkar sağlanmalıdır... hileli davranışın aldatacak nitelikte olması gerekir. Basit bir yalan hileli hareket olarak kabul edilemez.*”<sup>789</sup>

<sup>787</sup> 818 sayılı Borçlar Kanunu md. 28; 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu md. 36.

<sup>788</sup> Yargıtay CGK, *inter alia*, E.2016/491, K.2019/455; E.2017/1061, K.2019/426; E.2017/4, K.2019/383; E.2017/172, K.2019/361; E.2015/838, K.2019/136. Kararların tamamı için bkz. YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>789</sup> Ibid. Yargıtay kararların devamında şu ifadelere yer vermektedir: “*..(S)adece yalan söylemek, dolandırıcılık suçunun hile unsurunun gerçekleşmesi bakımından yeterli değildir. Kanun koyucu yalanı belirli bir takım şekiller altında yapıldığı ve kamu düzenini bozacak nitelikte bulunduğu hallerde cezalandırmaktadır. Böyle olunca hukuki işlemlerde, sözleşmelerde bir kişi mücerret yalan söyleyerek diğerini aldatmış bulunuyorsa bu basit şekildeki aldatma, dolandırıcılık suçunun oluşması bakımından yeterli kabul edilmeyecektir. Yapılan yalan açıklamaların dolandırıcılık suçunun hileli davranış unsurunu oluşturabilmesi için, bu açıklamaların doğruluğunu kabul ettirebilecek, böylece muhatabın inceleme eğilimini etkisiz bırakabilecek yoğunluk ve güçte olması, gerektiğinde yalana bir takım dış hareketlerin eklenmiş bulunması gerekir.*”

Hilenin dolandırıcılık suçundaki bu tanımlarından hareketle, muhasebe hilesinin de kayıtlardaki basit gerçeğe aykırılıkların ötesinde, vergi incelemesi yapanları aldatmaya elverişli nitelikte olması gerektiğini söyleyebiliriz. Bu bağlamda hileyi, kastî hata<sup>790</sup> olarak tanımamak doğru değildir, çünkü her hatalı muhasebe kaydı, kasten de yapılmış olsa, muhasebe hilesi yapıldığı anlamına gelmez. Örneğin, “bilerek yanlış hesaba kaydetme”nin hesap ve muhasebe hilesine örnek olarak gösterilmesi<sup>791</sup> VUK md. 353/6’da<sup>792</sup> düzenlenen usulsüzlük türünden basit fiillerin yahut vergi ziyayı doğuran her kaydın hatalı olarak suç sayılması sonucunu doğuracaktır. Gerçekten sözgelimi bir ödemeyi satılan malların maliyetine eklemek yerine doğrudan gider yazan bir mükellef, bunu vergi kurallarını yanlış yorumladığı yahut kendi lehine yorumladığı için yapmış olsa bile aslında kayıt işlemi kasten yapmaktadır; bir başka deyişle bu hareketin suç teşkil etmemesinin nedeni manevi unsur eksikliği değil, bu hesapları inceleyecek müfettişi ilgili ödemenin maliyet unsuru mu gider mi olduğu konusunda yanılgıya düşürücü hiçbir vasfının olmamasıdır. Müfettiş vergi incelemesi sırasında bu ödemenin gider yazılmayacağını kolaylıkla saptayarak hesapları düzeltebilir ve gerekiyorsa tarhiyat önerebilir. Vergi incelemesinin amacı budur (VUK md. 134). Bu nedenle bir defter ve kayıta muhasebe tekniğine yahut genel kabul görmüş ya da Türk vergi idaresinin koyduğu muhasebe standartlarına aykırılık bulunması veya işlemlerin vergi kanunları açısından yanlış nitelendirilmesi muhasebe hilesinin varlığı için yeterli değildir. Hilenin defter ve kayıtlar üzerinde denetim yapacak kişilerin gerçek durum hakkında doğru bilgi sahibi olmasını önemli ölçüde zorlaştıracı, onları doğru bilgi sahibi olsalar yapacakları işlemde -örneğin tarhiyat önermekten- alıkoyucu bir yanının bulunması gerekir. Bu ise bir kaydın tek düzen hesap planında ait olduğu hesap

<sup>790</sup> Çakmakçı/Köseer, **op. cit.**, s. 96, 103.

<sup>791</sup> Bkz. S. Ateş Oktar, “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000, s. 81. Hesap ve muhasebe hilesinin, kayıt düzeninin vergi hukuku ve muhasebe hukuku kurallarına aykırı olacak şekilde değiştirilmesine yönelik hareketler şeklinde tanımlanabileceğini söyleyen yazara göre, bunlara bilinçli olarak yapılmak koşuluyla, bilerek çeşitli matematiksel hatalar yapma, bazı rakamların yerlerini değiştirme, fazla ya da eksik sıfırlar koyma; bilerek yanlış hesaba kaydetme, borcu alacak, alacağı borç olarak gösterme, sayfadan sayfaya ya da yevmiye defterinden defteri kebire bilerek yanlış aktarmalar yapma, mükerrer kayıt yapma, unutulduğu izlenimi yaratmaya çalışarak bazı işlemleri kayıt düzeninin dışında tutma; değerlendirme, amortisman ve yeniden değerlendirme konularında bilerek hatalı uygulamalar yapma; teşebbüsün durumunu, olduğundan daha kötü ya da daha iyi göstermek amacıyla bilanço maskeleymesine başvurma gibi örnekler verilebilir. Ibid.

<sup>792</sup> VUK md. 353/6: “*Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolarla ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 250.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.*”

yerine bir başka kodlu hesaba yazılmasından ibaret olamaz. Esasen hileli olan kayıt çoğu defa salt hatalı, hatta gerçeğe aykırı olan kayıt değil, bu kaydın gerçeğe aykırılığının fark edilmemesi için atılan diğer kayıt ya da kayıtlardır. Bu nedenle özellikle “gelir kayıtlarının düşük, gider kayıtlarının yüksek gösterilmesi”<sup>793</sup> gibi, herhangi bir durumun olduğundan farklı “gösterilmesi” şeklinde ifade edilen davranışlarla gerçeğe aykırı olan tek bir kayıt kastediliyorsa aslında bu davranışların suç teşkil etmediğini söylemek gerekir. Bir durumun gerçeğe aykırı şekilde gösterilmesi, ancak dolandırıcılık suçlarında olduğu gibi sahneye koyma<sup>794</sup> (*fr. mise en scène*) boyutuna vardığında ceza hukuku açısından anlamlıdır. Bu bağlamda muhasebe hilesinin çoğu defa birden fazla karmaşık muhasebe işlemini içerdiğini söylemek yanlış olmaz.

Yargıtay’ın<sup>795</sup> ve bazı yazarların<sup>796</sup> bizim de katıldığımız görüşüne göre dolandırıcılık, serbest hareketli bir suç olduğu için; hileyi de bir serbest hareket olarak saymak gerekir. Yalnız VUK bakımından hilenin defter ve kayıtlar üzerinde işlenmesi ve hesap ve muhasebe hilesi niteliğinde olması gerekmektedir. Defter ve

<sup>793</sup> Çakmakçı/Köseer, **op. cit.**, s. 103.

<sup>794</sup> Bkz. *supra*.

<sup>795</sup> “5237 sayılı TCK’nın 157. maddesinde yalnızca hileli davranıştan söz edilmiş olmasına göre, her türlü hileli davranışın dolandırıcılık suçunu oluşturup oluşturmayacağının belirlenmesi gerekmektedir.

*Kanun koyucu anılan maddede hilenin tanımını yapmayarak suçun maddi konusunun hareket kısmını oluşturan hileli davranışların nelerden ibaret olduğunu belirtmemiş, bilinçli olarak bu hususu öğreti ve uygulamaya bırakmıştır.*

*... Yerleşmiş uygulamalar ve öğretideki baskın görüşlere göre ortaya konulan ilkeler göz önünde bulundurulduğunda; hile, maddi olmayan yollarla karşısındakini aldatan, hataya düşüren, düzen, dolap, oyun, entrika ve bunun gibi her türlü eylem olarak kabul edilebilir.” (Yargıtay CGK, E.2017/665, K.2020/506, T.08/12/2020, YKA, E.T.: 31.12.2023).*

<sup>796</sup> Artuk/Gökçen vd., **op. cit.**, s. 672; Centel/Zafer/Çakmut, **op. cit.**, s. 468. Koca/Üzülmez ise suçu yalnız çok hareketli suç olarak sınıflandırmıştır, ancak hilenin ne şekilde gerçekleştirildiğinin kanunda gösterilmediğine vurgu yapmalarından kendi kabullerine göre ilk hareket olan hileli davranış serbest hareket olarak kabul ettikleri söylenebilir. Koca/Üzülmez, **op. cit.**, s. 643. Kangal ise dolandırıcılık suçunun yalnız hileli davranışlarla aldatma suretiyle işlenebilmesi gerekçesiyle bağlı hareketli suç olduğu ve kanunda belirtilen hileli davranışlarla aldatmanın herhangi bir şekilde gerçekleştirilmesinin suçu serbest hareketli hale getirmeyeceği görüşündedir. Kangal, **op. cit.**, s. 256. Esasen Alacakaptan da dolandırıcılık suçunun bağlı hareketli suçların en tipik örneği olarak kabul edildiğini söylemektedir ancak bağlı hareketi eski TCK’nın ilk halindeki suç tanımında yer alan “bir kimseyi hulus ve saffetinden bilistifade kandıracak mahiyette hile ve sanialar yaparak hataya düşürmek” olarak gösterdiği için hilenin yalnız bu ifadedeki türden olmasının mı onun bağlı hareket sayılmasına neden olduğu yoksa araç fiil yalnız hile yapmak olsaydı da bunun yine suçun bağlı hareketli olarak kabul edilmesine yetip yetmeyeceği açık değildir. Bkz. Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Ankara: Sevinç, 1975, s. 46. Bugünkü düzenleme bakımından Tezcan/Erdem/Önok uzlaşmacı bir yaklaşımla, suçun serbest hareketli mi bağlı hareketli mi sorusunun cevabının bağlı hareketli suç kavramının nasıl anlaşılacağına bağlı olduğunu belirtmekte, eğer fiil unsuru açısından herhangi bir somutlaştırma yapılmış olması yeterli kabul edilirse buna bağlı hareketli suç denebileceğini, diğer yandan hileli davranışın nasıl gerçekleştirileceğine dair kanunda bir somutlaştırma yapılmadığından bahisle serbest hareketli bir suç olduğunun da savunulabileceğini söylemektedir. Tezcan/Erdem/Önok, **op. cit.**, s. 770.



belgelere yansımayan hileler, VUK kapsamında cezalandırılmaz.<sup>797</sup> Bunun dışında muhasebe hilesinin daha somut bir tanıma ihtiyacı olduğunu düşünmüyor, kanunda neyin muhasebe hilesi sayılacağı konusunda bir belirleme yapılmamasının kanunilik ilkesine aykırı olduğu konusundaki baskın görüşe<sup>798</sup> şu gerekçelerle katılmıyoruz:

(i) Mevzuatta serbest hareketli birçok suç tipi bulunmakta olup, bunların tamamının kanuniliğe aykırı olduğu söylenemeyeceği gibi vergi kaçakçılığı suçlarında kanuniliğin -söz gelimi dolandırıcılık suçundan- daha sıkı uygulanmasını gerektiren makul bir sebep de yoktur. Hatta muhasebe hilesinde hareket en azından muhasebe kayıtları ve işlemleriyle ilişkilendirilerek daraltılmıştır; dolandırıcılıkta ise kayatın her alanındaki her türlü hileli davranış suç kapsamına girmektedir. Esasen muhasebe hilesi suçu hiç olmasa idi mükelleflerin vergi dairesine karşı bu türlü aldatıcı davranışlarının kamu kuruluşlarına karşı nitelikli dolandırıcılık suçu oluşturup oluşturmadığı tartışılacaktı. Nitekim halihazırda sosyal güvenlik mevzuatı vergi mevzuatından farklı olarak suçları bizzat düzenlemeyip TCK'ya atıfta bulunduğu için (SGVGSSK md. 71/2) sosyal güvenlik kurumunun herhangi bir şekilde aldatılması nitelikli dolandırıcılık kapsamında cezalandırılmaktadır. Gümrük mevzuatının ise ayrı bir özel ceza yasası bulunmakla birlikte gümrük idaresi aleyhine suç teşkil eden hileli hareketler dolandırıcılık suçunda olduğu gibi hiçbir somutlaştırma yapılmadan “aldatıcı işlem ve davranış” olarak ifade edilmiştir (KMK md. 3/2). Bu bağlamda herhalde dahilde alınan vergiler, ithalde alınan vergilerden, sosyal güvenlik primlerinden hatta bireysel alacaklardan daha az kanuni korumayı hak eden menfaatler değildir.

(ii) Biraz önce saydığımız diğer suçların birer zarar suçu iken muhasebe hilesinin tehlike suçuna dönüştürülmüş olmasının yerindeliği suç politikası açısından ayrıca tartışılabilir ancak bu başka bir konudur. Çünkü neyin muhasebe hilesi olduğu anlamlandırılmaya çalışılırken neticenin değil hareketin nitelikleri üzerinde bir değerlendirme yapılacaktır ve zarar suçlarında da icra

<sup>797</sup> Bünyamin Çitil, **Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları**, Ankara: Seçkin, 2021, s. 138.

<sup>798</sup> Bkz. Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara: Yetkin, 2016, s. 280; Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Ankara: Yaklaşım, 2010, s. 536; Murat Batı, **Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma**, Ankara: Seçkin, 2023, s. 114; A. Bumin Doğrusöz, “Vergi Ceza Sistemi Üzerine Eleştiriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, Şubat 2008, s. 98; S. Ateş Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 249, Haziran 2009, s.7-8; Sonsuzoğlu, **op. cit.**, s. 25.

hareketlerine başlanmış olması en azından teşebbüs için ceza sorumluluğunun doğmasına yettiği için kanunilik ilkesi açısından değişen bir şey olmayacaktır. Bir başka deyişle, muhasebe hilesi tanımının kanunda yapılması yahut muhasebe hilesi yerine doğrudan daha özel şekilde tanımlanmış muhasebe işlemlerinin cezalandırılması kanunilik ve hukuk güvenliği ilkelerinin bir gereği sayılıyor ise bu gereklilik suç tehlike suçu da olsa zarar suçu da olsa mevcuttur.

- (iii) Ancak biz böyle bir gereklilik olduğunu düşünmüyoruz. Öncelikle, tamamen deskriptif unsurlardan oluşmayan suç tanımlarının ceza hakimlerini her hareketi suç saymaya yönelteceği vehmedilmemelidir. Nitekim, her türlü hileli davranış dolandırıcılık suçunun unsurunu oluşturduğu için ticari hayatın olağan akışı içinde ticari işlemlerin tarafları bu ilişki kurulurken karşı tarafın kendilerine vaat ettiği edimi yerine getirmedeğinde derhal dolandırıcılık ithamında bulunabilmekte, ancak çok sayıda Yargıtay kararında görülebileceği üzere ceza hakimleri, kanunda bu yönde bir değerlendirne aranmadığı hâlde, sıklıkla -hatta sanığın başından itibaren uyma niyeti olmadan sözleşme yaptığının yahut sözleşmenin hükümlerinden daha sonra muvazaalı işlemlerle ya da gerçeğe aykırı belgelerle kurtulmaya çalıştığının iddia edildiği olaylarda bile<sup>799</sup> sanık lehine davranarak edimini yerine getirmeyenin davranışının

<sup>799</sup> Çok sayıda karara şu şekilde birkaç örnek verebiliriz: “Katılan şirketin 2007-2009 yılları arasında kullandıkları bilgisayarın teknik donanım, yazılım ve diğer hizmetlerini sanığın yaptığı, sanığın üstlendiği ... adlı şirketin üstlendiği hizmetler sırasında fatura ettiği durumların gerçeği yansıtmadığı, gerçekte yapılmayan hizmetlerin yapılmış gibi gösterildiği, lisanslı ürünler yerine orijinal olmayan ürünlerin kullanıldığı, internet üzerinden ücretsiz yapılan güncellemelerinin kapatılarak sanık tarafından ücretlendirilerek yapıldığı bu suretle nitelikli dolandırıcılık ve özel belgede sahtecilik suçlarını işlediği iddia edilen olayda; ...Sanığın eylemlerinin hile niteliğinde olmadığı ve katılanın denetleme imkanını ortadan kaldırmadığı, somut olayda, bilgisayarların teknik donanım, yazılım ve diğer hizmetlerini sanığın üstlenmiş olmasının borçlar hukukunda, eser sözleşmesinden kaynaklanan tazminat sorumluluğunu gerektirdiği, mahkemenin aldirdığı bilirkişi raporlarına göre, sanığın ayıplı hizmet sunduğunun anlaşılması karşısında, eylemde dolandırıcılık ve sahtecilik suçlarının yasal unsurlarının oluşmadığı, sanığın eyleminin hukuki uyumsuzluk niteliği taşıdığı gözetilmeden, yazılı şekilde mahkumiyet hükümleri kurulması, ...Kanuna aykırı olup...” (Yargıtay 15. CD, E.2014/6319, K.2016/8560, T.10/11/2016, YKA, E.T.: 31.12.2023); “...tapunun muvazaalı işlemlerle hile kullanılıp devredildiği iddiasında bulunan katılanın buna dair iddiasını hukuk mahkemesinde iddia etmesi gerektiği, taraflar arasındaki mevzuunun hukuki uyumsuzluk kapsamında kaldığı, dolandırıcılık suçunun yasal unsurlarının olayda bulunmadığı anlaşılmalı, mahkemenin kabul ve uygulamasında isabetsizlik bulunmamıştır.” (Yargıtay 15. CD, E.2014/6463, K.2016/8237, T.02/11/2016, YKA, E.T.: 31.12.2023); “Sanık ...'un uzun yıllardır tekstil ticareti alanında şirket sahibi olduğu ve katılanlardan aldığı ürünler karşılığı onlara çek verdiği halde çekleri ödemediği gibi, haczedilmesini önlemek için evini muvazaalı şekilde diğer sanığa devrettiği ve atılı suçu birlikte işledikleri iddia edilen olayda; ... sanık ... ve katılanlar arasında ticari ilişkiye dayalı hukuki uyumsuzluk bulunduğu ve dolandırıcılık suçunun unsurları itibarıyla oluşmadığı, dolayısı ile ...

yalnız sözleşmeye aykırılık oluşturup özel hukuk uyuşmazlığı kapsamında kaldığına karar vermektedir. Aynı hakimlerin bir davranışın muhasebe hilesi suçunu mu oluşturduğu yoksa yalnızca usulsüzlük kabahati oluşturup vergi uyuşmazlığı kapsamında mı kaldığına karar verebilmesinde doğal olmayan bir yön yoktur. Esasen birçok ülkede vergi kaçakçılığı yahut dolandırıcılığı suçu kapsamında cezalandırılan devlet desteklerinden hileli olarak yararlanma fiili, VUK md. 359 kapsamına girmediğinden hâlihazırda ancak TCK md. 158'deki kamu kuruluşları zararına nitelikli dolandırıcılık suçu kapsamında cezalandırılabilir ve Yargıtay CGK bu türden bir olayda; buğday, mısır, pamuk gibi desteğe tabi ürünler yetiştirdiğinden bahisle çeşitli yıllarda, arazi bilgi formlarını köy muhtarı ve azalarına gerçeğe aykırı olarak onaylattırıp, ilçe tarım müdürlüğüne ibraz ettiği iddia olunan kişinin davasında hilenin ne olduğu konusundaki yerleşik içtihadını gayet ayrıntılı olarak tekrarlamış ve sonuç olarak *“arazi bilgileri formunun aldatma yeteneğinin ve sanığın katılan kurumun denetleme olanağını ortadan kaldıran hileli herhangi bir davranışının bulunmaması”* nedeniyle sanığı suçsuz bulmuştur. Hatta Yargıtay, idarenin doğrudan vergi borcunun ödenmesiyle ilgili olarak dolandırılması olayında, dolandırıcılık suçlamasıyla açılan davada hileli davranışın yarar sağlama unsurundan önce bulunması gerektiği gerekçesiyle -ki aslında olayda öyle olduğu halde- sanığın beraati gerektiğine karar verebilmiştir.<sup>800</sup> Dolayısıyla suç tanımının hâkimin takdirine tabi normatif unsurlar içermesi sanıklar açısından güvencesiz bir durum oluşturmamaktadır. Tam tersine başka uzmanlık alanlarının teknik kavramlarına boğulan suç tipleri, hakimleri bilirkişilere başvurmaya mecbur bırakmaktadır ve sonucu hakimler yerine bilirkişilerin belirlediği bir ceza adaleti sistemi toplum açısından çok daha tehlikelidir.<sup>801</sup>

---

*beraat hükümlerinde bir isabetsizlik görülmemiştir.” (Yargıtay 15. CD, E.2015/7559, K.2018/3960, T.29/05/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023).*

<sup>800</sup> “Sanığın, keşidecisi.... Limited Şirketi olan ve üzerinde ödemedi men yasağı bulunan 17.000 TL ve 13.000 TL değerinde iki adet çeki ele geçirerek... Belediyesi'ne vergi borcuna mahsuben vermek suretiyle nitelikli dolandırıcılık ve resmi belgede sahtecilik suçlarını işlediğinin iddia edildiği olayda; ... Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 03/03/1998 tarih ve 6/ 8-69 E. K. sayılı kararında da açıklandığı üzere, önceden doğmuş bir borç için hileli davranışlarda bulunulması halinde, zarar veya borç kandırıcı nitelikte davranışlar sonucu doğmayacağından dolandırıcılık suçunun unsurları itibariyle oluşmayacağı dikkate alınarak sanığın söz konusu çekleri katılan ...'na vergi borcuna karşılık olarak verdiğinin sabit olması nedeniyle nitelikli dolandırıcılık suçundan beraatine hükmedilmesi gerektiği gözetilmeksizin...” (Yargıtay 15. CD, E.2018/429, K.2018/9308, T.11/12/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>801</sup> Saban, vergi idaresinin hukuku içselleştirmede, ceza hakimlerinin muhasebe tekniklerini bilmediğini, bu nedenle bilirkişiliğin ıslah edilmesi gerektiğini söylemektedir. Nihal Saban, “Bir

Kaldı ki ceza hâkimi, suç tanımı tamamen deskriptif unsurlardan oluşsa bile, ceza sorumluluğunun varlığını yahut kapsamını tayin ederken suç tanımında geçmeyen ancak TCK'nın genel hükümlerinde düzenlenen birçok tamamen normatif kavram konusunda her halükârda değerlendirme yapmak zorunda kalacaktır. “Hile” olmasa bile “kast” konusunda normatif değerlendirme yapılacaktır. Aslında normatif bir disiplinde normatif değerlendirmelerden kaçış yoktur.

(iv) Ayrıca benzer kaygılarla son yetmiş senede VUK md. 359'daki suç tanımlarına sürekli yeni metinler eklenmesi, bütün hukuk sistemimizdeki en karmaşık, hatalı ve uygulamacıları yanıltmaya müsait suç düzenlemelerinden birinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Uzmanların anlamakta zorlandığı bir hüküm, sıradan vatandaşları tamamen kanuni güvenceden yoksun bırakacaktır. Bu nedenle, eğer VUK md. 359 üzerinde hukuk güvenliğini artırmayı amaçlayan değişiklikler yapılacaksa bizce bunun maddeyi daha fazla metin ekleyerek şişirme yönünde değil, metin çıkararak sadeleştirme yönünde olması gerekir. Kanunkoyucu emir yahut yasağını veciz şekilde ifade edemiyorsa belli ki henüz kristalleşmemiş bulanık bir düşünceden hareketle suç ve ceza koymak konusunda acele etmeden önce bu emir ve yasağa toplumun gerçekten ihtiyacının olup olmadığını sorgulamalıdır.

(v) Son olarak, suç tanımlarında zamanla anlamını yitirmeye müsait teknik ayrıntılardan bahsedilmesi suç tiplerini kısa süre sonra uygulanamaz hale getirerek, suçu tanımlayan kanun maddelerini de yasamanın sürekli müdahalesine açmaktadır. Suç tanımının sık değişmesi ise yüksek mahkemelerin yerleşik içtihat geliştirmesini engellenmekte ve -kanunun lafzı ne derse desin fiilen mahkemelerin anladığı şekliyle uygulandığı için- birey açısından belirliliği ve öngörülebilirliği daha fazla ortadan kaldıran bir durum oluşturmaktadır. Çünkü kâğıt üzerinde özgürlükçü de olsa yeni olduğu için uygulaması bilinmeyen bir kanun, daha müdahaleci biçimde kaleme alınmış ancak eski olduğu için kendisi de uygulaması da toplum tarafından iyi bilinen,

---

Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 31, 2006, s. 61. Bizce vergi davalarında bilirkişi kullanımı hiç yaygın değilken vergi kaçakçılığı konulu ceza davalarında dosyanın çoğu defa bilirkişiye gönderilmesi yalnız kötü bir alışkanlıktan kaynaklanmaktadır. Bir vergi hakiminin okuyup anladığı bir konuyu, aynı eğitimi almış bir ceza hakiminin “teknik” konu sayarak doğrudan bilirkişiye göndermesinin mazereti olamaz.

bilhassa içtihat farklılıklarına konu olmaktan kurtulmuş bir kanun kadar güvence işlevi görmeyebilir. O nedenle şekli anlamda kanunların açıklığı için maddî anlamda kanunların açıklığı feda edilmemelidir. En iyi suç tanımı, yerleşik suç tanımıdır.

Bu çerçevede gerek dolandırıcılık gerek muhasebe hilesi bakımından zaman içinde farklı davranışların hile/aldatma sayılması mümkündür. Bilhassa ikincisi yönünden muhasebe tekniği ve hayat ilerledikçe hilenin yeni görünüş biçimleri ortaya çıkabilir.<sup>802</sup> Bu açıdan fiilin içeriği -olması gerektiği gibi- sabit kalmayacaktır. Muhasebe usulleri geliştikçe bugün bilinmeyen muhasebe hilesi yöntemleri ortaya çıkabileceği gibi tam tersine geçmişte hile olarak kabul edilen bazı muhasebe uygulamalarının standart hale gelip yani aldatıcılık vasfını yitirip suç kapsamından çıkması da mümkündür. Esas olan fiilin işlendiği zaman diliminde aldatıcı olup olmadığıdır.

Dolandırıcılık bir zarar suçudur<sup>803</sup> ve ancak bir gerçek kişinin<sup>804</sup> aldatılması ve haksız yarar sağlama neticesinin gerçekleşmesi ile tamamlanır.<sup>805</sup> Muhasebe hilesi yapma suçunda ise belli bir kişinin sözelimi vergi memurunun aldatılmış olması gerekmediği gibi, vergi ziyayı bir unsur olmaktan çıktığı için ayrıca vergisel bir menfaat elde edilmiş olması da gerekmemektedir. Muhasebe hilesi yapıldığı anda suç oluşacaktır. Bir başka deyişle suç, bir soyut tehlike suçudur. Soyut tehlike suçlarında kanun koyucu ilgili hareketi doğrudan tehlikeli olarak kabul ettiği için hâkimin somut olayda zarar tehlikesinin ortaya çıkıp çıkmadığını araştırması gerekmez.<sup>806</sup> Bu bakımdan Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin bir kararında hareketin “*vergi ziyayına sebebiyet verecek şekilde*”<sup>807</sup> olmasını aramasına katılamıyoruz; çünkü hareketin ne tipte gösterilmeyen bir zarara neden olma konusundaki elverişliliğini ne de gerçekten zarar tehlikesi yaratıp yaratmadığını araştırmaya gerek yoktur. Muhasebe hilesinin vergi ziyayı yahut vergi ziyayı tehlikesi yaratması şart olmadığı gibi hilenin matrahı artırıcı yönde olması da suç oluşmasını engellemez.<sup>808</sup> Geçmişte vergi ziyayı, suçun

<sup>802</sup> Acar, **op. cit.**, s. 14.

<sup>803</sup> Tezcan/Erdem/Önok, **op. cit.**, s. 793.

<sup>804</sup> Ibid. s. 787.

<sup>805</sup> “*Hile tek başına suçun oluşması için yeterli değildir. Yönelindiği gerçek kişinin bu hile ile aldatılmış olması gerekir.*” (Yargıtay CGK, E.2017/37, K.2019/198, T.12/03/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>806</sup> Özbek vd., **op. cit.**, s. 241.

<sup>807</sup> “*...kayıtların ...vergi ziyayına sebebiyet verecek şekilde bilerek ve hileli olarak kaydedildiği...*” (Yargıtay 11. CD, E.2017/1595, K.2017/3839, T.18/05/2017, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>808</sup> Sonsuzoğlu, **op. cit.**, s. 24.

unsuru iken “bilanço maskeleyesi”nin vergi ziyayı doğurmadığı müddetçe vergi kaçakçılığı oluşturmayacağı haklı olarak söylenmiştir.<sup>809</sup> Ancak artık bankadan kredi çekebilmek, kendi payını ederinden fazlaya satabilmek, kâr payı almak gibi sebeplerle matrahı artırıcı yönde yapılan hareketler de suçtur.<sup>810</sup> Nitekim vergi ziyayı suçun unsuru olmadığı gibi muhasebe hilesinin vergi yükümlülüğünü azaltmak için işlenmesi yönünde bir saik yahut özel kast da aranmamıştır. Bu durumda, muhasebe hilesi vergisel bir avantaj sağlamak için değil de sözgelimi bir ortağın diğerini dolandırmaya çalışması biçiminde yapılırsa ve hatta bu hile şirketin vergi borcunu artıracak nitelikte de olsa VUK md. 359’un lafzına göre vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır. Esasen mevzuattaki bazı başka suç tiplerinde özellikle “muhasebe hilesi yapmak” suçun maddi unsuru içinde zikredilmiştir: Gerçekten mesela hileli iflâs suçunun hareketlerinden biri; “*Gerçeğe aykırı muhasebe kayıtlarıyla veya sahte bilanço tanzimiyle aktifin olduğundan az gösterilmesi*”dir (TCK md. 161/d). Kezâ, Sermaye Piyasası Kanunu’nda “(a) *Finansal tablo ve raporları gerçeği yansıtmayan şekilde düzenleyenler, (b) Gerçeğe aykırı hesap açanlar*” ve “(c) *Kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapanlar*”ın TCK’ya göre cezalandırılacakları belirtilmiştir (SPK md. 112). Yine Bankacılık Kanunu’nda “*işlemlerin kayıt dışı bırakılması ve gerçeğe aykırı muhasebeleştirme*” suçuna yer verilmiştir (BK md. 156). Bu kanunlar bakımından suç teşkil eden muhasebe hileleri vergi kanunlarına göre tutulması ve saklanması ve ibrazı mecbur tutulan bir defter ve kayıt üzerinde yapılmış ise ayrıca vergi kaçakçılığı suçunun da olduğu sonucuna varmak ve içtima hükümlerini uygulamak gerekir.

Danıştay ise muhasebe hilesinin sınırlarını muhasebe hatasından ayırmak suretiyle belirlemekte ve aradaki farkın manevi unsur olduğunu öne sürmektedir: “*Muhasebe hilesi kavramı, muhasebe hatası kavramından farklıdır. Esasında iki fiil de hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı tutulması anlamına gelmektedir. Ancak hata ile hile arasında, suçun manevi unsurunun oluşması bakımından farklılık bulunmaktadır. Esasında maddi unsur aynı olsa bile, manevi unsurdaki farklılık bu iki fiili birbirinden ayırmaktadır. Muhasebe hataları; ihmal, dikkatsizlik ve bilgisizlik gibi nedenlerle, muhasebe hilesi ise bilinçli olarak, menfaat sağlamak amaçlı, vergi matrahını azaltacak kayıt ve işlemler olarak*

<sup>809</sup> Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, İstanbul: Yaylacık, 1983, s. 309.

<sup>810</sup> Sonsuzoğlu, **op. cit.**, s. 24, 26.

değerlendirilmektedir. Özetle, kasıt unsurunun varlığı durumunda muhasebe hilesinden söz edilebilecektir.”<sup>811</sup> Yine bir başka kararda “Vergi Usul Kanunu da hataları değil hileleri cezalandırmaktadır. Ceza hukukunun genel ilkeleri kapsamında bakıldığında, muhasebe hilesi fiilin maddi unsurunun, vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı, hileli kayıtlar yapılması; manevi unsurunun ise bu fiilin kasten yapılması olduğu görülecektir. Hata ile hile arasındaki fark, niyet farkıdır. Niyet hiçbir zaman net olarak tespit edilemez. Bazı karineler kastın varlığı için emare olabilmektedir. Bu husus ise hata ile hilenin ayrımındaki en önemli noktadır ve olay bazında değerlendirme yapılması gerekir.” denmiştir.<sup>812</sup> Danıştay bu açıklamalarında aslında “kast” yerine “hile”, “taksir” yerine “hata” terimini kullanmıştır. Ancak muhasebe hilesi yapmak suçunun ancak kasten işlenebileceğine şüphe yoksa da muhasebe hilesi yapmak fiilinde “hile”, aslında manevi unsura değil, maddi unsura dahildir. Bir başka deyişle, hilenin varlığı için failin kasten hata yapmış olmasının değil, fiilin aldatıcı olup olmadığının aranması gerekir. Manevi unsur bakımından yapılacak değerlendirmede ayrıca aldatma kastı aranması düşünülebilir ancak bu türlü kast da kasten hata yapmanın ötesine geçen bir kasttır.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin kararlarında ise muhasebe hilesi sayılan işlemler genelde bu kayıtların gerçeğe aykırılığının vergi idaresince tespitini engellemeye yönelik, karmaşık ek kayıtlar içermektedir.<sup>813</sup> Ticari işlemlerin defterlere gerçeğe aykırı nitelermelerle kaydedilmesi davranışının sıklığı ve belli bir plân dahilinde

<sup>811</sup> Danıştay 3. Daire, E.2014/5545, K.2018/3664, T.28/06/2018. Kararda muhasebe hilesi sayılan fiil, şirketle ortağı arasındaki muvazaalı bir ödünç sözleşmesidir: “...şirket ile ortağı arasında imzalanan ödünç para sözleşmesinin muvazaalı olduğu ve davacı şirketin 2005 yılından 2011 yılına kadar tüm yevmiye defterlerinde sistematik olarak sonuç hesaplarını yani vergi matrahını etkileyecek şekilde muhasebe ve hesap hilesi yaptığını gösterdiği...”

<sup>812</sup> Danıştay 4. Daire, E.2012/9098, K.2013/1728.

<sup>813</sup> “...bilançodaki aktif ve pasif hesaplarının dengeli olabilmesi için "ticari mallar, taşıtlar, banka kredileri, diğer mali ve ticari borçlar, geçmiş yıl kârları, dönem net kârı ve pazarlama, satış ve dağıtım giderleri" hesaplarında artış; "birikmiş amortismanlar ve genel yönetim giderleri" hesabında azalış ve mükerrer fatura kaydı yapılarak artan maliyetler ile ilgili şirketin defter ve belgelerine uymayan yeni bir bilanço oluşturmak suretiyle kurumlar vergisi matrahını azalttıkları...” (Yargıtay 11. CD, E. 2016/2581, K.2019/3810, T.11/04/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023); “...tekninin yakıt alım defteri ile gemi hareket kayıt jurnali üzerinde yapılan incelemede 22.271 TL’lik yakıtın aslında kullanılmadığı halde teknede avlanma için kullanılmış gibi gösterilerek vergi kaybına neden olduğu iddia edilen olayda; söz konusu balıkçı teknesinin aynı yerde faaliyet gösteren diğer balıkçı teknelerinden çok daha fazla miktarda motorin aldığı, yakıt defterindeki kayıtlara göre limanda olduğu tespit edilen saat diliminin jurnal defterinde seyirdeymiş gibi gösterildiğinin ve buna rağmen yapılan alım miktarı ile gemi jurnaline göre yapılan seyirlerin uyuşmadığının, 5881 litrelik motorinin kayıp olduğunun, motorin alımlarının teknenin tank kapasitesinin üzerinde olduğunun tespit edilmesi; 31/12/2003 tarihli ve 25333 (3.M.) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğine göre gemi hareket kayıt jurnalinin tutulması zorunlu defterlerden olması karşısında; sanığın "tutulması zorunlu olan jurnal defterinde muhasebe hilesi yapma...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/3309, K.2018/7255, T.14/10/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

hareket edildiği izlenimi veren şekilde yeknesaklığı failin kastının ispatı yönünden değerlendirilmektedir.<sup>814</sup> Daire bir kararında hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ile sahte belge kullanma suçunu karşılaştırmış ve ilkinin maddi unsurunun “daha önce doğru olarak gerçekleştirilen işlem ve hesapların defter ve kayıtlarda başka türlü gösterilmesi” olduğuna dolayısıyla zaten sahte bir ilişkiyi gösteren sahte faturanın hesaplara kaydedilmesinin ayrıca hesap ve muhasebe hilesi suçunu oluşturmayaacağına karar vermiştir.<sup>815</sup> Sahte faturanın yalnız hesaplara kaydedilmekle bu hesap ve muhasebe hilesi suçunu oluşturmaya katılmakla birlikte bu ikinci suçun maddi unsuru konusundaki tanımlamaya katılamıyoruz. Öncelikle bir işlem veya hesabın “daha önce doğru olarak gerçekleştirilmesi” ile neyin kastedildiği açık değildir. Eğer bu suçun oluşması için bir işlemin önce gerçeğe uygun olarak hesaplara kaydedilmesi ve sonra bu kaydın değiştirilmesi aranıyorsa kanundan bu çıkarımı yapmak mümkün değildir ve seçimlik hareketler arasında “defter ve kayıtları tahrif etmek” şeklinde ayrı bir seçimlik hareket zaten vardır. Aranan ortada gerçek bir işlemin olması ancak hesaplara bir başka ad altında kaydedilmesi ise kanundan bunu da çıkarmak mümkün değildir. Hiç var olmayan işlemlerin hesaplara kaydı ile pekâlâ bu suç işlenebilir. Bize göre asıl fark tek bir kaydın, bu kayıt sahte bir faturanın hesaplara kaydı bile olsa, “hile” oluşturacak yoğunlukta bir davranış olmayışıdır. Yoğunluk ve sürekliliği failin kastı yönünden arayanlar<sup>816</sup> da bulunmakla birlikte bizce bu değerlendirme hareket unsuru yönünden yapılmalıdır.

<sup>814</sup> “...şirketin yasal defter ve kayıtlarında muhasebe hilesi yaptığının iddia edilmesi karşısında, dosyada mevcut vergi raporlarının incelenmesinde, şirketin sünger üretim ve satış faaliyeti ile iştigal ettiği, bir kısım hasılatını “yurtiçi satışlar” hesabında takip etmek yerine “ortaklara borçlar” hesabında izlediği, “ortaklara borçlar” hesabı, işletmelerin faaliyet konuları dışında aldıkları paraların izlendiği hesap olduğu, 2005/Mart ve Aralık döneminde yurtiçi satış hasılatı karşılığında alınan toplam 600.000 TL tutarındaki çeklerin kayıtlara intikal ettirilmeyerek factoring şirketlerinde işlem gördüğü ve sanık adına yasal kayıtlara intikal ettirildiği, bu işlemin 2005 hesap döneminde 33 kez gerçekleştirildiği ve Mart-Aralık ayı boyunca devam ettiği, bu nedenle bu işlemlerin hataen yapma olasılığının bulunmadığı anlaşılmakla şirketin bir kısım satışlarına ilişkin hasılatını gizlemek maksadıyla yasal defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılarak Kurumlar Vergisi ziyasına sebebiyet verildiğinin anlaşılması karşısında, yüklenen suçun unsurları itibarıyla sübuta erdiği gözetilmeden, yetersiz bilirkişi raporuna itibar edilerek sanığın mahkumiyeti yerine yazılı şekilde beraat kararı verilmesi...” (Yargıtay 11. CD, E.2012/16627, K.2014/7164, T.14/04/2014, YKA, E.T.31.12.2023).

<sup>815</sup> “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun maddi unsurunun daha önce doğru olarak gerçekleştirilen işlem ve hesapların defter ve kayıtlarda başka türlü gösterilmesi olduğu, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında işlemlerin temelini oluşturan alım satım veya hizmet ilişkilerinde sahtecilik unsuru bulunduğundan ayrıca defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun oluşmayacağı cihetle; sanığın sahte fatura kullanmaya ilişkin ödemelerini banka üzerinden yapılmış gibi göstermekten ibaret eyleminin sadece sahte fatura kullanma suçunu oluşturacağı, ayrıca defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun oluşmayacağı gözetilmeden...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/4501, K.2016/7977, T.30/11/2016, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>816</sup> Çakmakçı/Köseer, *op. cit.*, s. 100.



Vergi incelemesi yapan kamu görevlisi, hesaplarda gördüğü bir faturanın ibrazını her zaman isteyebilir ve belgenin karşı tarafında inceleme yapmak yahut belgenin belgelediği hukuki işlemin maddi yönünü araştırmak suretiyle bu işlemin ve dolayısıyla belgenin gerçek bir işlem olup olmadığını tespit edebilir. Bizce hileden bahsedebilmek için hiç değilse olağan vergi inceleme yöntemleriyle fark edilmesi zor, karmaşık bazı muhasebe işlemlerinin varlığı gerekir.<sup>817</sup> Fiil en azından deneyimsiz<sup>818</sup> bir vergi müfettişini aldatmaya elverişli olmalıdır.

VUK md. 175'te yer alan “muhasebe usulünü seçmede serbestlik” ilkesi yine aynı maddenin verdiği yetkiyle bakanlığın uygulamaya koyduğu muhasebe standartları ile önemli ölçüde terkedilmiş, bilhassa 1994 yılında Tek Düzen Hesap Planı'nın uygulamaya konması ile birlikte hesap ve muhasebe hilesi yapma olanakları azalmıştır.<sup>819</sup> Benzer şekilde 3568 sayılı Kanun md. 12 kapsamında yeminli mali müşavirlerin şirketlerin hesaplarını denetleyip tasdik etmeye başlaması ile muhasebe hilesi yoluyla vergi kaçakçılığının azaldığı söylenebilir<sup>820</sup> ancak tasdik edilmiş olmak bir şirketin hesaplarında hile bulunmayacağı anlamına gelmemektedir.

<sup>817</sup> Örneğin şu karara konu olayda tek bir kayıt değil, bir süreklilik ve yoğunluğa ulaşan hareketler muhasebe hilesi sayılmaktadır: “Sanığın yetkilisi olduğu S..S..San. ve Tic. A.Ş.'nin 2005 takvim yılı hesaplarının incelenmesinde şirketin yasal defter ve kayıtlarında muhasebe hilesi yaptığının iddia edilmesi karşısında, dosyada mevcut vergi raporlarının incelenmesinde, şirketin sünger üretim ve satış faaliyeti ile iştigal ettiği, bir kısım hasılatını "yurtiçi satışlar" hesabında takip etmek yerine "ortaklara borçlar" hesabında izlediği, "ortaklara borçlar" hesabı, işletmelerin faaliyet konuları dışında aldıkları paraların izlendiği hesap olduğu, 2005/Mart ve Aralık döneminde yurtiçi satış hasılatı karşılığında alınan toplam 600.000 TL tutarındaki çeklerin kayıtlara intikal ettirilmeyerek factoring şirketlerinde işlem gördüğü ve sanık adına yasal kayıtlara intikal ettirildiği, bu işlemin 2005 hesap döneminde 33 kez gerçekleştirildiği ve Mart-Aralık ayı boyunca devam ettiği, bu nedenle bu işlemlerin hataen yapma olasılığının bulunmadığı anlaşılmakla şirketin bir kısım satışlarına ilişkin hasılatını gizlemek maksadıyla yasal defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılarak Kurumlar Vergisi ziyasına sebebiyet verildiğinin anlaşılması karşısında, yüklenen suçun unsurları itibarıyla sübuta erdiği gözetilmeden, yetersiz bilirkişi raporuna itibar edilerek sanığın mahkumiyeti yerine yazılı şekilde beraat kararı verilmesi, Yasaya aykırı, ....” (Yargıtay 11. CD, E.2012/16627, K.2014/7164, T.14/04/2014, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>818</sup> “Ortalama” bir vergi müfettişini aldatmaya elverişli olmasının aranması hem fazla yüksek bir standart olacak ve çoğu hileli davranışın cezalandırılmamasına yol açacaktır hem de bunun takdirinin keyfiliğe kaçmadan yapılması daha zordur. Bizce hilenin herhangi bir vergi müfettişini aldatmaya elverişli olması cezalandırılmayı hak etmektedir; çünkü ilgili mükellefin hesaplarını pekâlâ en deneyimsiz vergi müfettişi inceliyor olabilir. Bu nedenle objektif bir kriter konacaksa bunun sıradan bir kişiden daha fazla muhasebe bilgisine sahip, temel inceleme yöntemlerini de bilen ancak henüz vergi inceleme tecrübesi az olan ve hileden şüphelenmesi uzun zaman alacak “deneyimsiz” bir vergi müfettişi olarak belirlenmesi daha yerinde olur.

<sup>819</sup> Oktar, **Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler**, s. 144.

<sup>820</sup> Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2015, s. 1002.

### **bb. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak**

Yukarıda ifade ettiğimiz ve tabloda gösterdiğimiz üzere gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak biçiminde ifade edilen seçimlik hareket ilk Vergi Usul Kanunu’ndan bu yana muhasebe hilesi yapmak suçu ile birlikte düzenlenmişti. Hatta 1949 Tasarısında bu hareket “*mevhum isimlere hesap açmak gibi hesap ve muhasebe hileleri yapmak*” şeklinde gösterilmiş ancak herhalde “gibi” edatı kanunilik bakımından sakıncalı görüldüğü için “ve” bağlacı ile değiştirilmiş ve hareket kanuna “*mevhum adlara hesap açmak ve her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak*” şeklinde alınmıştı. Fakat 1951’de bu bağlaç “veyahut” bağlacı ile değiştirilerek hareket yine tasarıdakine benzer şekilde “*mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak*” biçimine dönüştürülmüş ve bu biçim 1998’e kadar korunmuştur. Görüleceği üzere kanunu ilk hazırlayanların ve 1951 ile 1998 arasında kanun koyucunun düşüncesi, bu suçun muhasebe hilesinin en temel görünümü olduğudur. Kanun koyucu muhasebe hilesini, gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak dışındaki muhasebe hilelerini de cezalandırmak için adeta bir yedek norm olarak düzenlemiştir. Ancak 1998 değişikliği ile herhangi bir gerekçe sunulmaksızın bu hareket, muhasebe hilesi yapmak hareketinin arkasına alınarak ifade “*defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar*” biçimine dönüştürülmüş ve iki seçimlik hareket arasındaki anlamsal ilişki koparılmıştır. Aslında var olmayan yahut var olup da kaydedilen işlemin tarafı olmayan bir kişinin kayıtlarda gösterilmesinin tek başına hile düzeyine varmayan yoğunlukta bir gerçeğe aykırılık olduğu söylenebilir. Ancak kanundaki değişikliğin bu şekilde bilinçli bir değişiklik olduğunu sanmıyoruz. Tarihçe kısmında açıkladığımız üzere VUK md. 359 üzerinde defalarca, görünen bir amacı olmayan değişiklikler yapılmıştır.

Bizce seçimlik harekette bahsi geçen “hesap” sözcüğünü dar anlamda yürürlükteki muhasebe standartlarında bahsi geçen hesaplar olarak anlamamak gerekir. Şöyle ki bu suçlar ihdas edildiği zaman mükellefler VUK md. 175’e göre muhasebe usulünü seçmekte, yani defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbestti. 1991’de bu maddeye yapılan ekleme ile usul ve esasları tespit etme konusunda bakanlığa yetki verilmiş ve 1992’de verilen yetki kullanılarak çıkarılan 1 sıra no.lu Muhasebe

Sistemi Uygulama Genel Tebliği<sup>821</sup> ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin 1994 yılı başından itibaren hesaplarını Tek Düzen Hesap Planı ismi verilen bir standarda göre tutması istenmiştir. Bu hesap planındaki “hesap”lar finansal tabloların oluşmasına yardımcı olan; gelirlerin, giderlerin, varlıkların niteliğine göre sınıflandırılmış hesaplardır. Bir başka deyişle her müşteri yahut her tedarikçi ile yapılan işlemler için bu hesap planında ayrı bir ana hesap bulunmamaktadır. 220 no.lu “Alıcılar” yahut 331 no.lu “Ortaklara Borçlar” gibi bazı kişilerle şirket arasındaki alacak ve borçlara atıf yapan hesap isimleri bulunmakla birlikte, bunlar dahi belirli bir kişiyle olan işlemlere özgülenmiş hesaplar değil, aynı sıfatı taşıyan bütün kişilerle olan aynı cinsteki bütün işlemlerin takip edildiği ana hesaplardır. Sözelimi tüm ortakların işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla şirkete verdikleri bütün borçlar 331 no.lu hesapta izlenmektedir. Bu hesap planındaki hesapların isimleri, kodlar ve sıralamaları mükellefler tarafından değiştirilemez. Dolayısıyla, buradaki ana hesapları, gerçek olan-olmayan belli bir kişi adına “açmak” zaten mümkün değildir. Bu ise, eğer suç tanımındaki “hesap” tabirini sıkı sıkıya muhasebe tekniğindeki hesaplar olarak anlar isek, suçun oluşmasını imkânsız hale getirecektir.

Özcan da suç tanımında kastedilenin ana hesaplar olmadığını, isme açılan yardımcı hesaplar olduğunu öne sürmektedir.<sup>822</sup> Gerçekten bilanço kalemlerinin ayrıntılarını uygulamada “muavin hesap” denilen hesaplarda görmek mümkündür. Bazı mükellefler zorunlu olmadıkları halde defter-i kebirdeki (büyük defter) hesapların kırılımlarını gösteren daha ayrıntılı hesaplar tutabilmektedir ve bunların müşteri bazında tutulmuş olması da mümkündür. Dolayısıyla A şirketinin B şirketiyle arasındaki alış satışları izlediği bir muavin hesabı bulunabilir ve bunları bir muavin defterine kaydetmiş olabilir. Ancak kişiler adına hesap açmanın teknik olarak mümkün olmadığı yevmiye defteri ve büyük defter kanunen tutulması zorunlu defterler iken, muavin defterler bu türden defterler değildir. Dolayısıyla gerçek olmayan yahut kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan bir kişi adına muavin hesap açmak bu suçu oluşturmayacaktır. Bu bakımdan suçun ilgili kayıtların yevmiye defterinden büyük deftere aktarıldığı anda oluşacağının<sup>823</sup> kabulü de sorunu çözmemektedir, çünkü büyük deftere aktarılan kayıtlar muavin defterlerdeki isme

<sup>821</sup> Bkz. 26.12.1992 tarihli Resmî Gazete.

<sup>822</sup> Özcan, **op. cit.**, s. 145.

<sup>823</sup> Ibid.; Aslanpınar, **op. cit.**, s. 106.

açılmış hesaplar değildir. Büyük defter yevmiye defterindeki kayıtların türlerine göre sınıflandırılmış halinden ibarettir. Ayrıca bu suç çok hareketli bir suç olmayıp, hesap açılması dışında bir de “aktarma” hareketini içermemektedir. Suçun işlenme anını maddi unsorda yer almayan bir olguya bağlamak ise söz konusu aktarılmayı bir objektif cezalandırma şartı olarak kabul etmek anlamına gelecektir ancak ilgili maddede böyle bir şart da öngörülmemiştir.

Mükelleflerin hesaplara kaydı gereken iş ve işlemlerini kişi bazında sınıflandırarak tutması zorunluluğunun olmaması karşısında suç tanımındaki “hesap açmak” tabirini var olmayan kişilerle yapılan işlemleri hesaplara kaydetmek yahut işlemleri gerçekte olduğundan farklı kişilerle yapılmış gibi hesaplara kaydetmek gibi anlamak gerekir.<sup>824</sup> Nitekim suç tanımındaki bir sonraki seçimlik harekette “deftere kaydı gereken hesap”tan bahsedilmesi de hesap açmaktan maksadın deftere bir hesabı yani parasal değeri bulunan bir işlemi kaydetmek olduğunu düşündürmektedir. Ayrıca suçun düzenleniş şekli, yalnız ayrı bir hesapta takibi gerekecek surette sürekli bir iş ilişkisi içinde olunan kişilerin değil deftere kaydı gereken bütün hukuki işlemlerin karşı tarafının kimliği konusundaki hileli davranışların cezalandırılmak istendiğini göstermektedir. Yine bu suçu değerlendirirken bizce hareketi muhasebe hilesinin bir görünümü olarak ele almaya devam etmek ve her ne kadar suç tanımında “hesap açmak” tabiri kullanılmış ise de kayıt içermeyen boş bir hesabın aldatıcı olamayacağını, cezalandırılmak istenen davranışın bir kişiyle ilişkilendirilebilen gerçeğe aykırı bir muhasebe kaydı atmak olduğunu düşünmek gerekir. Bu bakımdan, kanunen tutulması zorunlu bir deftere,

<sup>824</sup> Yargıtay uygulaması da bu yöndedir: “... Hiz. Ltd. Şti.’nin müdürü ve ortakları olan sanıkların 2009 ve 2010 takvim yılında gerçek bir mal ve hizmet satımı olmaksızın “sahte fatura düzenlemek” ve yurt dışında bulunduğu iddia edilen firmalara sesli mesaj hizmeti vermediği halde yurt dışına hizmet ihracı yapmış göstererek; “Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açtırmak” suçlarını işledikleri iddiasıyla açılan kamu davasında; .... maddi gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından,

a) Öncelikle doğru unvan ve adresler belirtilmek suretiyle Focus International L.P. ve Trade Services Ltd. Co. şirketlerinin var olup olmadığının Gelir İdaresi Başkanlığı yada ilgili ülkelerin yetkili makamlarından sorularak araştırılması,

b) Var olduklarının tespiti halinde; Panama menşeli Trade Services Ltd. Co. şirketinin Letonya’da temsilcilik ofisinin bulunup bulunmadığının daha öncesinde “A/K 234 Elizabethes 41/43 Riga” adresinde posta kutusu kiralanıp kiralanmadığının Gelir İdaresi Başkanlığı yada ilgili ülkelerin yetkili makamlarından sorularak araştırılması,

c) Ödemelere ilişkin belgelerin onaylı örneklerinin ilgili bankalardan getirtilmesi, Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanıkların hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde hükümler kurulması,

Yasaya aykırı....” (Yargıtay 11. CD, E.2017-95, K.2020/6695, T.10/11/2020, YKA, E.T.: 31.12.2023).

işlemin karşı tarafının kimliğini, bu hususun deftere kaydı zorunlu olmasa bile, gerçeğe aykırı şekilde kaydetmek bu suçun oluşumu için yeterli kabul edilmelidir. Bilhassa yevmiye defterinde bu türden kayıtların bulunması olasıdır. Bu nedenle bu suçun yevmiye defteri üzerinde, teknik olarak hesaplara ayrılmış bir defter olmaması nedeniyle işlenemeyeceğini<sup>825</sup> kabul etmek yerine, kayda konu işlemlerin taraflarının görüldüğü ve gerçeğe aykırı biçimde kaydedilebildiği asıl defter olması nedeniyle işlenebileceğini kabul etmek daha yerinde olur. Esasen VUK'un yevmiye defterine tasdik zorunluluğu getirmişken defter-i kebire getirmemiş olması (VUK md. 220) da kanunkoyucunun asıl ilkindeki kayıtların sıhhatine önem veriyor olduğunu göstermektedir.

Bununla birlikte işlemin karşı tarafının kimliğine yönelik bir kayıt olmaksızın sırf var olmayan bir işlemi deftere kaydetme fiilini suç saymamak gerekir. Bu nedenle iş yerinde çalışmayan işçiler adına ücret bordrosu düzenlenmesi ya da gerçek olmayan bir kredi sözleşmesi düzenlenerek bunun üzerinden faiz ödenmiş gibi muhasebe kayıtları yapılması gibi örnekler<sup>826</sup> vergi kanunları gereği tutulan bir defterde isme açılan bir hesap olmadıkça suç oluşturacak örnekler değildir. Fakat sözgelimi serbest meslek kazanç defterinin "ücretin kimden alındığı" hanesine yapılan müşterinin kimliğini gerçeğe aykırı olarak gösteren bir kayıt suç teşkil edebilir. Adına hesap açılan yahut bizim kabul ettiğimiz şekliyle defterde gerçeğe aykırı olarak ticari bir işlemin tarafı olarak gösterilen kişinin tamamen hayali<sup>827</sup> yahut ölmüş<sup>828</sup> bir kimse olmasının önemi yoktur; tüzel kişi de olabilir.

Vergi idaresinin mükelleflerin alış-satışlarının gerçekliğini karşılıklı olarak kontrol etmesine imkân veren önemli uygulamalardan biri Ba-Bs formlarıdır. Vergi idaresi 2005 yılında VUK mük. md. 257'den aldığı yetki ile çıkardığı 350 no.lu VUK Genel Tebliği<sup>829</sup> ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)"; mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri hususunda yükümlülük getirmiştir. Bu formlarda kendilerinden mal ve hizmet alınan ve kendilerinden mal ve hizmet satılan kişilerin

<sup>825</sup> Özcan, **op. cit.**, s. 145-146.

<sup>826</sup> Bkz. Hakan Arslaner, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Bursa: Ekin, 2017, s. 95.

<sup>827</sup> Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin: Bursa, 2013, s. 79.

<sup>828</sup> Özcan, **op. cit.**, s. 144; Çakmakçı/Köseer, **op. cit.**, s. 110.

<sup>829</sup> Bkz. 21.07.2005 tarihli Resmî Gazete.

kimlikleri de yer almaktadır. Bu formlarda eksik ya da yanıltıcı bilgi vermenin cezası ilgili tebliğlerde VUK mük. md. 355'te düzenlenen özel usulsüzlük cezası olarak gösterilmektedir. Formlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına alış yahut satışlara yer verilmesi halinde, söz konusu formlar ne defter ne de kayıt olmadıkları, bir tür beyanname oldukları için bu seçimlik hareket kapsamına girmeyecektir. Benzer şekilde şirketlerin kurumlar vergisi beyannamesinde yer verdikleri şirket ortakları yahut gerçek faydalanıcı gibi kişi isimlerinin gerçeği yansıtmaması suç oluşturmaz; çünkü bu suç beyanname üzerinde değil beyanın dayanağı olan defter ve kayıtlar üzerinde işlenebilir ve bu beyanlara konu kişilerin isimleri belli birer işlemin tarafı olarak kaydedilmiş de değildir.

İşletmeye ait banka hesabının başkası adına açılmasını ve bu suretle hasılatın gizlenmesini mevhum adlara hesap açmanın en tipik örneği olarak gösteren görüşe<sup>830</sup> katılmak mümkün değildir. Suç tanımındaki “hesap” teriminin banka hesabı olarak anlaşılamayacağı açıktır. Hesabın vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan ve tabi mükellefe ait defter ve kayıtlarda açılması gerekir. Başkası adına banka hesabı açmak ya da açtırmak fiilinin suç teşkil edip etmediği ancak 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'da düzenlenen suçlar bakımından tartışılabilir. Fakat bankacılık ve kara para aklamanın önlenmesi mevzuatının getirdiği kısıtlamalar nedeniyle VUK md. 359'daki gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak suçunu işleme imkânlarının önemli ölçüde azaldığını<sup>831</sup> söyleyebiliriz. Çünkü “müşterinin tanınması” (*ing.* KYC – know your customer) olarak anılan ve finans şirketleri başta olmak üzere birçok şirkete ve serbest meslek hizmeti veren meslek grubuna müşterilerinin hatta tedarikçilerinin kimliğinin tespitine ilişkin bilgi-belge toplama yükümlülüğü getirilmesiyle muhasebe kayıtlarında gerçek olmayan bir müşteriden ödeme alındığının yahut gerçek olmayan bir tedarikçiye ödeme yapıldığının gösterilmesi önemli ölçüde zorlaşmıştır. Böylece temelde kara paranın aklanmasının önlenmesi ve terörizmin finansmanı suçlarıyla mücadele kapsamında getirilen regülasyonların aynı zamanda vergi güvenliğini sağlamaya da yardımcı olduğu söylenebilir.

<sup>830</sup> Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara: Seçkin, 2023, s. 888.

<sup>831</sup> Özyer, **op. cit.**, s. 1003.

Suç gelirleriyle mücadele mevzuatının ile uluslararası vergi mevzuatının ortak bir eğilimi de finansal yahut vergisel işlemlerin “gerçek lehdar”ının yahut “gerçek faydalanıcı”sının (*ing.* ultimate beneficial owner) tespitinin giderek daha çok önem kazanmasıdır. Gerçek faydalanıcı daima bir gerçek kişidir ve vergi kaçakçılığı gibi şirkete maddi menfaat sağlayan suçlardan da aslında gerçekten fayda sağlayan kişi odur. Parayı takip etmek ise bu tür mali ve ticari suçlarda çoğu zaman olayın aydınlatılmasını sağlayacak en önemli araçtır. Bu bağlamda OECD'nin vergi kaçakçılığıyla ve FATF'nin suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanının önlenmesiyle mücadele çalışmalarından mülhem olarak vergi idaresi 2021 yılında şirketlere gerçek faydalanıcılarının kimliklerini bildirme yükümlülüğü getirmiştir. İlgili tebliğ<sup>832</sup> göre (md. 7) söz konusu bildirim, kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisi beyannameleri ekinde, diğer mükelleflerin ise bir bildirim formu aracılığıyla bildirmeleri gerekmektedir. Tebliğde (md. 8) gerçek faydalanıcı bilgisi bildirimine konu edilen bilgilerin 5 yıl muhafazası mecbur tutulmuş ve gerçek faydalanıcı bilgilerini bildirmeyen, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında 213 sayılı Kanunun ilgili ceza hükümlerinin tatbik olunacağı söylenmiştir. Bizce “gerçek faydalanıcı” konusunda gerçeğe aykırı bildirimde bulunmanın suç olarak düzenlenmesi vergi kaçakçılığı suçlarını modernize etmek açısından düşünülebilir ancak VUK md. 359'un mevcut haliyle bu tebliğ aykırılık fiillerini ne gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak ne de VUK md. 359'da düzenlenen diğer fiiller kapsamında suç saymak mümkün değildir.

**cc. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek**

Çift defter tutma suçu, aşağıdaki tabloda görüleceği üzere çok erken tarihlerde mevzuata girmiş ancak her tüccarın ve vergi memurunun ne anlama geldiğini bileceği bir davranış olduğu halde kanunilik ilkesi konusundaki sağlıksız anlayış yüzünden bu veciz ifade terkedilerek sürekli suçun kanuni tanımına yeni kelimeler ilave edilmiş ve suç tipi konusunda mükellefler, vergi idaresi ve hakimler arasında anlayış birliğinin oluşması ve mahkemelerin buna uygun yerleşik bir içtihat oluşturması engellenmiştir. “Çift defter tutma” hareketinin başlıkta yer alan ve

<sup>832</sup> 529 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Bkz. 13.07.2021 tarihli Resmi Gazete.

aslında amaçlandığının aksine kanunilik yönünden bireye daha sıkı bir güvence sağlamayan tuhaf ifadeye dönüşme serüveni aşağıdaki gibidir:

|                                  | Hareket Tanımı                                                                                                                                                                                                                                                               | Ceza                                       |
|----------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| <b>1919<br/>HKVK</b>             | Sahte ve mükerrer defter tanzimi ....gibi hile ve desâis istimali suretiyle temettuatını kısmen veya tamamen ketm eden...                                                                                                                                                    | 3 aydan 3 yıla hapis                       |
| <b>1934<br/>KVK</b>              | ...çift defter tutulması gibi vasıtalarla müracaatle verginin ketmedildiği...                                                                                                                                                                                                | Vergiye 3 katı zam<br>3 aydan 3 yıla hapis |
| <b>1940<br/>MVK</b>              | Defterlerini veya vesikalarını tahrif edenlerin...,<br>Bu kanuna göre tahrif, ...çift defter veya vesika kullanılması gibi halleri ifade eder.                                                                                                                               | Yıllık vergiye 5 kat zam                   |
| <b>1949<br/>VUK<br/>Tasarısı</b> | Çifte defter veya çifte vesika kullanmak                                                                                                                                                                                                                                     | Verginin 5 katı idari para cezası          |
| <b>1949<br/>VUK</b>              | Çift defter kullanmak                                                                                                                                                                                                                                                        | Verginin 3 katı idari para cezası          |
| <b>1951<br/>VUK</b>              | Çift defter kullanmak (bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması, çift defter kullanmaktır)                                                             | 1 yıldan 3 yıla kadar hapis                |
| <b>1961<br/>VUK</b>              |                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                            |
| <b>1980<br/>VUK</b>              | Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kâğıtlara kaydetmek                                                                                 | 3 aydan 3 yıla kadar hapis                 |
| <b>1994<br/>VUK</b>              | Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterleri tutmamak, bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kâğıtlara kaydetmek                                             |                                            |
| <b>1998<br/>VUK</b>              |                                                                                                                                                                                                                                                                              | 6 aydan 3 yıla kadar hapis                 |
| <b>2008<br/>VUK</b>              | Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan ...defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler | 1 yıldan 3 yıla kadar hapis                |
| <b>2009<br/>VUK</b>              |                                                                                                                                                                                                                                                                              | 18 aydan 3 yıla kadar hapis                |
| <b>2022<br/>VUK</b>              |                                                                                                                                                                                                                                                                              | 18 aydan 5 yıla kadar hapis                |

İlk VUK'ta çift defter kullanmak, kaçakçılık olarak sayılmıştı. İlgili madde TBMM'de görüşülürken, tüccarların kullandıkları muavin defterlerin, temize geçmeden önce tutulan müsvedde yevmiye defterlerinin, ihtiyari olarak tutulan kasa defterinin, yabancı dilde tutulan ikinci bir defterin bu kapsamda olmayacağı isabetli olarak açıklanmıştır.<sup>833</sup> Çünkü bu kanuna göre kaçakçılığın oluşması için vergi ziyanının oluşması ve kaçakçılık kastının bulunması gerekmektedir. Bu şartlar bulunmuyor ise kaç tane defter tutulursa tutulsun kaçakçılık oluşmayacaktı. Ancak kaçakçılığın cezası adli cezaya dönüştürüldüğü dönemde aslında o gün için vergi ziyaı suçun unsuru olduğu, dolayısıyla hareketin neticeyi doğurmaya elverişliliği

<sup>833</sup> **TBMM Tutanak Dergisi**, Dönem: 8, Cilt: 19, Toplantı: 8, Seksendördüncü Birleşim, 11.5.1949, s. 348.



zaten aranacağı halde hareketin “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” olması da ayrıca kanuna eklenmiştir. “Vergi matrahının azalması”nın vergi ziyaından farklı olarak ayrıca zikredilmesi, üstelik hareket tarif edilirken “vergi matrahını azaltmaya **elverişli** olacak şekilde” yahut “vergi matrahının **azalması tehlikesini** doğuracak şekilde” yerine “vergi matrahının **azalması sonucunu** doğuracak şekilde” biçiminde suç tipine adeta ikinci bir sonuç yani netice eklendiği çağrışımı yapan bir ifadenin getirilmesi başlı başına sorundur. Halen suç tanımında korunan bu ifade nedeniyle suçu bir zarar suçu olarak kabul eden<sup>834</sup> ya da matrahın azalmasını suçun “olmazsa olmaz koşulu”<sup>835</sup> olarak kabul edenler vardır. Yaltı ise daha doğru olarak bu ifade nedeniyle VUK md. 359’daki bu suçu somut tehlike suçu olarak kabul etmekte, maddedeki diğer tüm suçların ise soyut tehlike suçu olduğunu söylemektedir.<sup>836</sup> Bu durumda hareketin kendiliğinden tehlikeli kabul edildiği soyut tehlike suçlarından farklı olarak burada tehlikenin ayrıca araştırılması gerekecektir.<sup>837</sup> Gerçekten söz konusu ifadeyi “*matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde*” değil de “*matrahın azalması tehlikesi sonucunu doğuracak şekilde*” biçiminde okumak daha doğru olur. Böylece yasal defterler dışında bir yere yapılan ancak vergisel bir sonuç doğurması mümkün olmayan anlamsız bir kaydın ceza sorumluluğuna yol açmasının engellenmiş olacağı düşünülebilir.<sup>838</sup> Nitekim ikinci defterdeki kayıtlar tamamen asıl defterdeki kayıtlarla aynı bilgileri içeriyorsa, sözgelimi tamamen aynı içerikli bir defter bilgisayar ortamında tutuluyorsa<sup>839</sup>, kişinin özel defterine kaydettiği işlemi yasal defterine de kaydetmiş olması halinde<sup>840</sup> suçun oluşmayacağı, ancak yasal deftere kayıt yapılmamış ise vergi ziyayı oluşacağı için suç meydana geleceği<sup>841</sup> söylenmiştir. Hasılatın ortaklara aktarıldığı ve ayrı bir cari hesapta takip edildiği hallerde matrahtaki aşınmanın doğrudan çift defter tutulmasından değil örtülü kazanç dağıtımı teşkil eden transfer fiyatlaması

<sup>834</sup> Özcan, **op. cit.**, s. 149.

<sup>835</sup> Çakmakçı/Köseer, **op. cit.**, s. 116. Müellifler açıkça “netice” demedikleri için bu ifade objektif cezalandırma şartı olarak da anlaşılmaya müsaittir.

<sup>836</sup> Billur Yaltı, “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:169, Ekim 2002, s. 64.

<sup>837</sup> Ibid.

<sup>838</sup> Eskiden belgede sahtecilik suçlarında benzer bir unsur vardı ve belgenin zarar doğurmaya elverişliliğine “izrar kabiliyeti” deniyordu. Bkz. Erem, **op. cit.**, s. 54.

<sup>839</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 1996, s. 249.

<sup>840</sup> Dündar Aydoğan, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Yetkin, 2022, s. 332.

<sup>841</sup> Ibid.

uygulamasından kaynaklanmasında olduğu<sup>842</sup> gibi yalnız bazı durumlarda matrahın azalması ile çift defter tutma arasındaki nedenselliği sorgulayan değerlendirmeler de bulunmaktadır.

Ancak bizce bu hususta başından beri ihmal edilen husus, bu hareketin hiçbir zaman tek başına vergi ziyayı doğurmaya yahut vergi matrahını azaltmaya elverişli olamayacağıdır. Barlass haklı olarak vergi ziyayı yaratacak olan şeyin defterlere kaydı gereken şeyleri başka ortamlara kaydetmek değil, beyannamede eksik beyanda bulunmak olduğunu söylemektedir.<sup>843</sup> Fakat bu durum vergi ziyayının VUK md. 359'daki bütün suçların unsuru olduğu dönemde her bir suç için geçerliydi ve suçun seçimlik hareketleri ile vergi ziyayı neticesi arasına beyanın girdiği gerçeği göz ardı ediliyordu. Çift defter suçunun vergi ziyayı doğurmaya elverişsizliği ise yalnız araya beyanın girmesi nedeniyle değildir. Bir defter kaydı henüz beyana konu olmadan vergi ziyayı yaratabilseydi dahi vergi ziyayı doğuracak yahut vergi matrahını azaltacak olan şey, -vergi tahakkukunun da aslında o an gerçekleşmediği gerçeğini ihmal etsek bile- mükellefin vergi yükümlülüğünü artıran bir işleminin yasal deftere kaydedilmemesidir.<sup>844</sup> Bu işlemin başka bir ortama kaydedilip kaydedilmemesinin hiçbir önemi yoktur. Suç tanımında matrahın azalması sonucundan bahsedildiği için suçun beyan dönemi gelmeden de işlenebileceğinin<sup>845</sup> kabulü de doğru değildir; çünkü bu hareket matrahı da azaltamaz. Bir kimsenin ikinci deftere yaptığı kaydın ilk defterdeki matraha, beyan döneminden önce de sonra da hiçbir etkisi yoktur. Şirketin beyanı yahut vergi incelemesi, tasdik ettirilen ve ibraz edilen yasal defterlere göre yapılacağına göre vergi matrahını gösteren kayıtlar yalnız bu kayıtlardır. Bu kayıtlar gerçeği yansıtmıyor ancak vergi idaresine bildirilmeyen gerçek işlemleri gösteren ikinci bir defter varsa, bu ikinci defter ancak ilkindeki işlemlerin gerçeği yansıtmadığı konusunda bir ispat vasıtasıdır. Bu açıdan bakıldığında kanun koyucunun işlemleri kayıt dışı bırakmayı yasaklamak yerine yalnız bir ispat vasıtası

<sup>842</sup> Çakmakçı/Köseer, **op. cit.**, s. 117-118.

<sup>843</sup> T. İrfan Barlass, "Thoughts on the Offence of Entering of Accounts and Transactions into Any Books, Documents or Recording Medium Other Than Statutory Accounting Books in A Manner to Cause A Reduction in Tax Base", **Annales de la Faculte de Droit d'Istanbul**, Vol: 44, No: 61, 2012, s. 161.

<sup>844</sup> Erman özel deftere gelir kaydının suçu oluşturacağı, çünkü vergi matrahını azaltacağı, sırf gider kaydının ise suç oluşturmayacağı fikrindedir. Bkz. Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul: İ. Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, 1988, s. 52. Bu fikre katılmak da mümkün değildir. Çünkü matrahı azaltan özel deftere yapılan değil, yasal deftere yapılmayan gelir kayıdır.

<sup>845</sup> Şenyüz, **op. cit.**, s. 402-403; Özcan, **op. cit.**, s. 150.

sayılması gereken bir davranışı yasaklamaya gitmesi hatalı bir suç politikasına olduğu kadar hatalı bir kanun tekniğine işaret etmektedir.

Özetle bu suç bir somut tehlike suçu olarak tasarlanmışsa bile çift defter tutma hareketinin matrahın azalması tehlikesi neticesini doğurması da mümkün değildir. Bu durumda kanun koyucunun suç tanımının her durumda bir “işlenemez suç” olduğundan bahisle bu kanun hükmünün hüküm doğurmayan, tatbik kabiliyeti bulunmayan, geçersiz bir hüküm olduğunu mu kabul etmek gerekeceği üzerinde durulmalıdır: Kanun koyucunun uygulanamaz bir suç tipi yaratmak istemeyeceği, bu ifadeyi elverişsiz hareketlerin bu suçu oluşturmayacağını vurgulamak adına kanuna eklediği açıktır. Ancak biz burada kanun koyucunun amacından hareketle düzeltici yorum yapılabileceğini düşünmüyoruz. Çünkü bu kanun hükmünü uygulanabilir hale getirmenin tek yolu, “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” ibaresini yok saymaktır. Bunun yok sayılması ise kanun koyucunun suçun kapsamını sınırlamak istediği bir hususta tam tersine yasal defterler dışında yapılan her kaydı cezalandırılabilir hale getirir. Gerçekten kanun koyucunun “*tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi*” (VUK md. 353/4) davranışını yalnız kabahat sayarak karşılığında idari nitelikli özel usulsüzlük cezası öngördüğü, öte yandan çift defter tutmayı suç saydığı düşünülürse, ikinci davranış bakımından vergi matrahının azalmasının aranmaması, bir satışı ne yasal defterine ne de başka yere kaydetmeyen böylece bu satıştan elde ettiği geliri gizleyen mükellefin yalnız idari para cezası ile cezalandırılmasını, buna karşılık yasal defterine kaydederek vergisini ödediği gerçek bir işlemi ayrıca bir el defterine de yazıveren mükellefin beş yıla kadar hapsini gerektirecektir. Esasen uzun zamandır hemen bütün şirketlerin hesaplarını bilgisayar ortamında muhasebe yazılımları kullanarak tuttuklarını, defterlerini sonradan yalnız kapanış tasdiklerini yaptırıp muhafaza yükümlüğünü yerine getirmek için bastırdıklarını düşündüğümüzde işlemlerini başka bir ortama kaydetmeyen yok gibidir. E-defter sistemine geçilmesiyle kağıt defter kullanımı azalmış olsa bile halen özellikle çok uluslu şirketler Türkiye’de vergi beyanlarında kullanacakları Tek Düzen Hesap Planı’na uygun bir defter yanında uluslararası muhasebe standartlarına uygun başka kayıtlar da tutabilmektedir. Kanunun, kanun koyucunun kanun tekniğindeki zayıflığı, yetersizliği yahut unutkanlığı gibi bir nedenle bireylerin ceza sorumluluğunu böyle

ölçüsüz ve irrasyonel şekilde artıracak biçimde yorumlanması ise bizce hukuk devletinde mümkün değildir. Bu nedenle biz bu suçun doğuştan işlenemez suç, kanun koyucu eliyle yaratılmış ölü bir hüküm olduğunu ve kimsenin bu suçtan cezalandırılmayacağını düşünüyoruz.<sup>846</sup>

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin uygulaması ise bu şekilde değildir: Daire, suçun oluşması için gerekli unsurları **(i)** yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ve **(ii)** hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulması olarak saymış ancak bozmaya gerekçe olarak ayrıca **(iii)** uzman bilirkişi heyetine inceleme yaptırılarak<sup>847</sup> vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitini arayarak suçta üçüncü bir unsur da aradığını göstermiştir.<sup>848</sup> Bu suç tipinin teknik elverişsizlik nedeniyle uygulanamayacağı görüşümüzü ihmal etsek bile karar çeşitli yönlerden hatalıdır: **(i)** Öncelikle suç tanımında artık “çift defter” yerine yalnız “başka defter” dendiği için işlemlerin daha önce yasal deftere kaydedilmiş olması gerekmez; yasal defterlerden başka yere kaydı suçun oluşumu için yeterlidir. Kanunda “varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde” ibaresi yalnızca gizleme suçu için kullanılmıştır; kanun koyucunun

<sup>846</sup> Literatürde aynı yönde düşünen, daha doğrusu bu hususu tartışan bir görüşe rastlayamadık.

<sup>847</sup> Bu suçta vergi ziyayı bir unsur olsaydı bile yerel mahkemenin mutlaka bir “uzman bilirkişi heyeti” atamaya yönlendirilmesi eleştirilmelidir. Vergi müfettişinin vergi inceleme ve vergi suçu raporlarındaki değerlendirmelerinin yerindeliğini vergi mahkemesi hâkimi nasıl tek başına takdir edebiliyorsa ceza mahkemesi hâkimi de pekâlâ takdir edebilir. “Vergi” de “suç” gibi hukukçunun genel kanun bilgisiyle çözümleyebileceği normatif bir kavramdır; mühendislik yahut tababet gibi teknik bilirkişi atanmasını gerektirecek bir yönü yoktur.

<sup>848</sup> “4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 359. maddedeki suçlar yönünden genel olarak vergi ziyayı (kayıbı) suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, ancak anılan Kanun maddesinde (359/a-1) düzenlenen “Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek” suçu yönünden eylemin “vergi matrahının azalması sonucunu doğurması” şartı muhafaza edilmiştir. Suçun oluşması için, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulması gerekir. İdarece yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen 23.11.2006 tarihli vergi suçu raporu ile ekli raporlarda, yasal defterlere kaydı gereken bazı hasılatların vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka ortamlarda tutulduğu, yasal defterlere kayıtlarının yapılmadığı, bu şekilde beyan dışı bırakılarak vergi ziyasına neden olduğu belirtilmiş ise de, başkaca somut delillerle desteklenmeyen, sadece vergi suçlarına müdahil olan idarenin tespitleri veya yalnızca bu tespiti dayanan bilirkişi raporu ile mahkumiyet kararı verilemeyeceğinden tutulan yasal defter ve kayıtlar ile suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkişi heyetine incelettilerik vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken, eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi, ...yasaya aykırı ... görülmüş olduğundan, hükmün ...bozulmasına ....karar verildi.” (Yargıtay 11. CD, E.2017/7967, K.2017/6733, T.17/10/2017, YKA, E.T.: 31.12.2023). Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. CD, E.2017/13346, K.2017/5049; E.2016/4914, K.2018/4584; E.2017/10772, K.2021/10109; E.2017/1165, K.2020/3282. Kararların tamamı için bkz. YKA, E.T.: 31.12.2023.

bunu açıkça tek bir seçimlik hareket için kullanmış olması diğerleri açısından bu şartı bilinçli olarak aramadığını gösterir. Şu hâlde Daire daha önce kanun koyucu tarafından “çift” defter suçu olmaktan çıkarılmış bir suçu, kanun koyucunun bu suç yönünden özellikle aramadığı bir şartı bu suça eklemleyerek, yeniden çift defter tutma suçuna dönüştürmeye çalışmaktadır.; (ii) Dairenin kanun değişikliğinden sonra muhafaza edildiğini söylediği unsurun kanundaki ifadesi “vergi matrahının azalması sonucunu doğurması” değil, “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde”dir. Bu ise bir neticeyi değil, hareketin vasfını gösterir. Zaten bu ifade kanuna, vergi ziyanının suç tanımından çıkarılması sonrası yalnız bu hareket yönünden bu neticenin muhafazası amacıyla eklenmiş değildir. Söz konusu ifade, 1951’den beri suç tanımında mevcuttur. Bunun netice olarak kabulü, suçun daha önce çift neticeli olduğu gibi bir anlamsızlığı kabul etmemizi gerektirecektir. Dolayısıyla bu ifade yönünden bir neticenin varlığı değil, olsa olsa tipik hareketin bu neticeyi doğurmaya elverişliliği tartışılabilir. Ancak vergi matrahının azalmasına sebebiyet verilmesi -yukarıda ifade ettiğimiz üzere- hiçbir zaman işlemleri başka yere kaydetmenin doğal ve doğrudan sonucu olamaz. Daire bu şekilde failin hareketi yanında bu tipik harekete bağlı olmayan, dolayısıyla “netice” adı verilemeyecek bir olayı suçun unsuru saymış olmaktadır. Böyle bir şey mümkün değildir. Failin fiiliyle arasında doğal bir ilişki olmayan bir olay ancak bir objektif cezalandırabilme şartı olabilir ancak kanun koyucu söz konusu maddede vergi matrahının azalmasını böyle bir şart olarak düzenlememiştir. Bu nedenle Daire’nin bu suçu yorumlama biçimine katılamıyoruz.

#### dd. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Vergi suçlarının kanuni unsurlarında genelde ayrıca açıklanmaksızın kullanılan tahrif eylemi yalnız 1940 Muamele Vergisi Kanunu’nda adeta vergi kaçakçılığı fiillerinin tamamını kapsar bir şekilde tanımlanmış, ilk VUK’un tasarısında ise “defter ve vesikalardaki kayıtların asılları okunamayacak şekilde çizilmesi veya kazınmasının tahrife delâlet edeceği” söylenmiştir:

|                      | Hareket Tanımı                                                                                                               | Ceza                        |
|----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
| <b>1919<br/>HKVK</b> | ...defatir-i ticariyede tahrifat icrası gibi hile ve desâis istimali suretiyle temettuatını kısmen veya tamamen ketm eden... | 3 aydan 3 yıla hapis        |
| <b>1934<br/>MVK</b>  | ...Defterler tahrif ...olunduğu takdirde...                                                                                  | Vergiye 2 kat zam + takibat |
| <b>1940</b>          | Defterlerini veya vesikalarını tahrif edenlerin...,                                                                          | Yıllık vergiye 5 kat zam    |

|                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                   |
|--------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|
| <b>MVK</b>               | Bu kanuna göre tahrif, kayıtların okunmayacak şekilde silinerek yerine başka bir kayıt geçirilmesi, faturaların aslile kopyalarının yekdiğerine mutabık bulunmaması, tasdikli defterlerin yapraklarından bir kısmının imha veya bunların yerine başkalarının ikame edilmesi, çift defter veya vesika kullanılması gibi halleri ifade eder. |                                   |
| <b>1949 VUK Tasarısı</b> | Defter kayıtlarını veya vesikaları tahrif etmek (Defter ve vesikalardaki kayıtların asılları okunamayacak şekilde çizilmesi veya kazınması tahrife delâlet eder)                                                                                                                                                                           | Verginin 5 katı idari para cezası |
| <b>1949 VUK</b>          | Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını veya vesikaları tahrif etmek                                                                                                                                                                                                                                                      | Verginin 3 katı idari para cezası |
| <b>1951 VUK</b>          | <ul style="list-style-type: none"> <li>Vesikaları tahrif etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmıyarak tanzim edilmiş vesika veya suretleri bilerek kullanmak;</li> <li>Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek</li> </ul>                                                        | 1 yıldan 3 yıla kadar hapis       |
| <b>1961 VUK</b>          | <ul style="list-style-type: none"> <li>Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmıyan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmıyarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak</li> <li>Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek</li> </ul> | 3 aydan 3 yıla kadar hapis        |
| <b>1980 VUK</b>          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                   |
| <b>1994 VUK</b>          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                   |
| <b>1998 VUK</b>          | Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan, ...Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler                                                                                                                                                                                                      | 6 aydan 3 yıla kadar hapis        |
| <b>2008 VUK</b>          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 1 yıldan 3 yıla kadar hapis       |
| <b>2009 VUK</b>          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 18 aydan 3 yıla kadar hapis       |
| <b>2022 VUK</b>          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 18 aydan 5 yıla kadar hapis       |
|                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                   |

Yeni kanunlarda pek kullanılmıyan “tahrif” fiili, eski kanunlarda defterler ve belgeler üzerinde işlenen suçların kanuni tanımlarında sıklıkla kullanılmıştır. 1926 tarihli TCK’daki suç tanımlarında hemen her zaman “tağyir” fiiliyle beraber yer almıştır. (Bkz. md. 161, 203, 275, 296, 339, 350) “Tağyir” bir şeyi aslından “gayrı” bir şeye dönüştürmek, “tahrif” ise yazılı bir şeyin asıl “harf”lerini değıştirmektir. Bir başka deyişle, tahrif, sözlük anlamıyla, yazılı şeylerin tağyiri yani aslının bozulması, çarpıtılması, başka bir şeye dönüştürölmesidir. Ceza hukuku bakımından ise tahrif, sahih olanı değıştirmektir.<sup>849</sup> Yalnız yok etmek, tahrif etmek değıldir.<sup>850</sup>

Eski TCK’daki evrakta sahtekârlık fiilinin hareketlerinden “tağyir ve tahrif” (md. 339), yürürlükteki TCK’da beraberce “başkalarını aldatacak şekilde değıştirme” (TCK md. 204, 207) hareketi ile karşılanılmıştır. TCK md. 205’teki “bozma” ise

<sup>849</sup> Erem, **op. cit.**, s. 52.

<sup>850</sup> Ibid.

sözlük anlamı “tağyir ve tahrif”e daha yakın olduğu halde kanuna eski kanunda olmayan bir ifade olarak eklenmiş gibidir ve “yok etme” ve “gizleme” ile birlikte daha ağır cezayı gerektiren gruptadır. “Bozma” ile “değiştirme” arasındaki ayırıcı kıstasın aldatma kabiliyeti olduğu kabul edilmektedir.<sup>851</sup> Belge aldatma niteliği bulunacak şekilde değiştirilmemiş de yapılan müdahale sonucu içerik yönünden hukuki anlam ifade etmez duruma gelmişse bozma suçu söz konusu olacaktır.<sup>852</sup> Bu bağlamda TCK’daki “bozma” sayılan hareketleri, VUK’taki “tahrif etme” değil “yok etme” kapsamında değerlendirmek daha doğru olur. VUK’taki “tahrif”e karşılık gelen TCK’daki “değiştirme” hareketini niteleyen “aldatacak şekilde” ifadesi kanuna eklenmeden önce de Yargıtay belgede sahtecilik suçlarında aldatma kabiliyetini arıyordu. Herhalde tutarlılık gereği vergi defter, kayıt ve belgeleri üzerinde yapılacak tahrifatlarda da aynı niteliği aramak gerekir. Hatta VUK md. 359’daki suçların tamamı bakımından eğer bir aldatıcılık aranacaksa bunun herhangi bir kimse bakımından değil bizce en azından deneyimsiz<sup>853</sup> bir vergi müfettişini aldatmaya yetebilecek yoğunlukta olmasını aramak lazımdır.<sup>854</sup>

Mevcut düzenlemede vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, yani bunlarda kayıtlı bilgileri değiştirmek suçtur. Sahte belgede doğrudan doğruya yeni

<sup>851</sup> Pınar Memiş Kartal, “Türk Ceza Kanununda Resmi Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu: TCK. m. 205”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 68, Sayı: 3, Aralık 2019, s. 557.

<sup>852</sup> Ibid. s. 558.

<sup>853</sup> Bkz. *supra*, “Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak”.

<sup>854</sup> Yargıtay’ın belgede sahtecilik suçları bakımından uygulaması bu yöndedir: “*Suç tarihinde muhtar olan sanık hakkında köy karar defterinin iki sayfasındaki tarihlerde tahrifat yaptığı iddiasıyla açılan kamu davasında; Mahkemenin duruşma sırasında belge aslını getirterek yapmış olduğu gözlemde, tarihlerde “1” rakamının “0” olarak tahrif edildiği ve yapılan değişikliğin ilk bakışta anlaşıldığını belirttiği, dosya arasında fotokopisi bulunan belgenin heyetçe yapılan gözleminde de tahrifatın ilk bakışta anlaşıldığının kabulü karşısında; mevcut haliyle belge üzerinde yapılan sahteciliğin aldatıcılık niteliğinin bulunmadığı anlaşıldığından; yasal unsurları oluşmayan kamu görevlisinin resmi belgede sahteciliği suçundan sanığın beraati yerine mahkumiyetine hükmolunması, Yasaya aykırı...*” (Yargıtay 11. CD, E.2020/26, K.2021/5244, T.14/06/2021, YKA, E.T.: 31.12.2023); “*Sanık hakkında haciz tutanağında sahtecilik eylemi nedeniyle açılan kamu davasında...Emniyet Kriminal ekspertiz raporunda,haciz tutanağının arka yüzündeki “08.04.2007” rakamlarının ay gösteren bölümündeki “4” rakamının altında farklı bir rakama ait kalıntıların bulunduğu, belgeye önce “08.01.2007” rakamlarının yazıldığı daha sonra farklı bir kalemle “1” rakamının “4” rakamına dönüştürüldüğü ve tahrifatın işgal kabiliyetini haiz olmadığının belirtilmesi, heyetimiz tarafından belge aslı üzerinde yapılan gözlemde de, “1” rakamının “4” olarak tahrif edilerek değiştirildiğinin açıkça görüldüğünün ve bu düzeltmeye ilişkin paraf bulunmadığının tespit edilmesi karşısında belgede yapılan sahteciliğin ilk bakışta anlaşıldığı bu nedenle aldatma niteliği bulunmadığı ve suçun unsurlarının oluşmadığı gözetilmeden sanığın beraati yerine belgenin işgal özelliğinin olduğundan bahisle yazılı şekilde mahkumiyete karar verilmesi...*” (Yargıtay 11. CD, E.2016/1697, K.2016/5592, T.15/06/2016, YKA, E.T.: 31.12.2023) Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. CD, E.2016/969, K.2016/1659, T.29/02/2016, YKA, E.T.: 31.12.2023.

bir belge oluşturulurken, tahrifatta mevcut bir belge üzerinde değişiklik yapılmaktadır.<sup>855</sup> Ancak “tahrif” kelimesini yalnız bir şeyin aslını bozmak şeklinde anlayıp, asıl defter, belge, kayıt üzerindeki her türlü değişikliği suç saymak bizce doğru değildir. Gerçekten bu hareketin TCK md. 207/1’deki “gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirme” hareketine paralel bir şekilde yorumlanması lazımdır. Dolayısıyla halihazırda gerçeğe aykırı olan bir defter, belge, kayıt üzerindeki değişikliklerin tahrif sayılmayacağı sonucuna varılmalıdır.<sup>856</sup> Tahrifat için önce gerçeğe uygun bir şekilde oluşturulmuş bir defter, belge, kaydın varlığı gerekir.<sup>857</sup> Bu gerçeğe uygun defter, belge veya kaydın gerçeğe aykırı hale getirilmesi tahrifat oluşturacaktır.<sup>858</sup> Örneğin, defterde kayıtlı bir giderin yahut alış faturasındaki bir tutarın yanına bir sıfır konulmak suretiyle gerçeğe aykırı şekilde artırılması tahriftir.

TCK’daki belgeyi değiştirme suçunun oluşması için ortada bir gerçek belge bulunması ve bu gerçek belgenin tamamlanmış olması gerekir.<sup>859</sup> Belge halen düzenleyenin elinde olduğu sürece ne kadar değişikliğe uğratılırsa uğratılsın suç oluşmaz.<sup>860</sup> VUK’ta düzenlenen belgeleri tahrif suçu için de aynı şey söylenebilir. Ancak defter ve kayıtları tahrif bakımından bunların düzenleyenin elinden çıkması söz konusu olmadığı için ne zaman tahrife konu olabilecek gerçek bir defter ya da kaydın bulunduğu ayrıca değerlendirilmelidir. Bizce bunun için hesap döneminin kapanmasını (VUK md. 174) yahut defterin kapanış tasdikinin yapılmış olmasını (TTK md. 64) aramak gerekli değildir. Nitekim mükellefler hesap dönemi kapanmadan da defterlerindeki kayıtlarına dayanan çeşitli beyanlar yapmakta, vergi idaresinin de cari yıl için vergi incelemesi yapması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla değiştirilen gerçek defter kaydının herhangi bir beyana esas olduktan sonra tamamlanmış olduğu söylenebilir. Ancak yukarıda da ifade ettiğimiz gibi neredeyse bütün şirketler hesaplarını muhasebe yazılımları kullanarak tutmakta, defterlerini sonradan yalnız kapanış tasdiklerini yaptırıp muhafaza yükümlüğünü yerine getirmek için yazdırmaktadırlar. Bu bağlamda deftere esas kayıtlar gerçek

<sup>855</sup> Hatice Ela, **Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge**, Ankara: Seçkin, 2021, s. 1060; Çitil, **op. cit.**, s. 755.

<sup>856</sup> Arslaner, **op. cit.**, s. 99.

<sup>857</sup> Bayraklı, **op. cit.**, s. 252, 254.

<sup>858</sup> Ibid.

<sup>859</sup> Necati Meran, **Dolandırıcılık, Sahtecilik, Güveni Kötüye Kullanma**, Ankara: Seçkin, 2016, s. 496.

<sup>860</sup> Ibid.



deftere dökülmüş olmadığı sürece yazılım üzerinde ne kadar değişiklik yapılırsa yapılsın suç oluşmayacaktır. E-defter bakımından ise defter ve beratların sisteme yüklenmiş olması aranmalıdır ancak e-defter üzerinde tahrif fiilinin işlenmesinin mümkün olup olmadığı da ayrıca tartışılmalıdır. E-defter üzerinde sistemin izin verdiği ölçüde yapılan değişiklikler, kayıtların değişiklik öncesi halleri de idare tarafından izlenebileceği için aldaticılık vasfını haiz olmayacaktır. Bu durumda sadece yazılıma dıştan yapılan bir müdahaleyle daha önce sisteme yüklenmiş defter ve beratların değiştirilmesi halinde tahrif suçu oluşacaktır.

Aslında defter ve kayıtlarda yapılan yanlışların nasıl düzeltileceği yine VUK'ta düzenlenmiştir. VUK md. 217, yevmiye defterindeki hataların muhasebe kaidelerine göre düzeltilmesini (örneğin ters kayıt atılarak kapatılmasını), diğer defter ve kayıtlardaki düzeltmelerin ise düzeltme olduklarının belli olmasını, ilk yazılan kaydın okunamaz hale getirilmemesini emretmektedir.<sup>861</sup> Bu hükümde gösterilen şekilde bir düzeltme zaten kaydın aslının değiştirilmesi şeklinde değil, yalnız kaydın hatalı olduğunun gösterilip yanına düzeltilmiş halinin eklenmesi şeklinde yapılacaktır. Candan'a göre VUK md. 217 hükmünün bir muhasebeci ve mali müşavir tarafından bilinmemesi mümkün değilse de bir mükellefin hatalı kaydını bu hükme aykırı şekilde düzeltmesi söz konusu olabilir ve bu durumda TCK'nın hata hükümlerinin uygulanması gerekir.<sup>862</sup> Bu türden düzeltmelerde bizce meseleyi ikiye ayırmalıdır: Eğer fail, gerçek durumu yansıtan bir kaydı gerçeğe aykırı şekilde değiştirmemiş, bilakis daha önce kendi hatası yüzünden gerçeğe aykırı oluşturulmuş bir kaydı gerçeğe uygun hale getirmiş, bir başka deyişle olması gerektiği hale sokmuş, düzeltilmiş ise bu düzeltmeyi bizce "tahrif" saymamalı,<sup>863</sup> tipik hareketin yokluğu nedeniyle kişiyi cezalandırmamalıdır. Deftere yapılan ilk kaydın yanlış bile olsa olduğu gibi muhafazasını beklemek ve ona yapılan her müdahaleyi tahrif saymak ve VUK md. 217 hükmünü bu türlü tahrifatlar için bir hukuka uygunluk sebebi olarak kabul etmek bizce doğru değildir. Aynı şekilde eğer kayıt gerçeğe aykırı hale getirilmiş ise VUK md. 217'deki usule uymak faili

<sup>861</sup> Yanlış kayıtların düzeltilmesi, Md. 217: "Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilümm defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır."

<sup>862</sup> Candan, **op. cit.**, s. 495 dipnot 705.

<sup>863</sup> Çavuş, **op. cit.**, s. 108.

sorumluluktan kurtarmayacaktır.<sup>864</sup> Hareketin tipikliği açısından düzeltmenin VUK md. 217'deki usule uygun olup olmaması önem taşımaz. Her ne kadar VUK md. 217'ye uygun bir düzeltmenin eski kayıtların da okunmasına müsaade edeceği dolayısıyla aldatıcı olmadığı öne sürülebilirse de aslında eski kaydın görünürlüğü denetimi kolaylaştırıcı olmakla birlikte aldatıcılığı tek başına ortadan kaldıran bir durum değildir. Çünkü usulüne uygun düzeltilmiş bir görünüm arz eden kaydı gören kişinin düzeltilmiş kayda itibar etmesi beklenir. Hatta VUK md. 217'ye uyulmaksızın yapılan bir düzeltmenin, sözgelimi eski kaydın tamamen üzerini çizmenin, acemice görüneceği, bir şeyleri saklamak isteğini yansıtacağı, sonuç olarak daha fazla şüphe çekeceği ve dolayısıyla aldatıcılığından kaybedeceği söylenebilir. Hangi davranışın tahrifat sayılacağı belgenin gerçeğe aykırı şekilde değiştirilip değiştirilmediğine göre böylece saptandıktan sonra manevi unsur değerlendirmesi ikinci aşamada yapılmalıdır. Eğer sonuç itibarıyla kayıt gerçeğe aykırı şekilde değiştirilmişse failin kastına bakmak gerekir ve failin kastının ne yönde olduğunu göstermesi yönünden VUK md. 217'deki usule uyup uymadığı dikkate alınabilir. Uymamış olması mutlaka kaydı kasten tahrif ettiği anlamına gelmez<sup>865</sup> ancak burada failin kastını kaldıran hata, Candan'ın belirttiği gibi VUK md. 217'deki düzeltme usulünü bilmemesi değil, belgenin gerçeğe aykırı hale geldiğini bilmemesidir. Özetle, VUK md. 217'nin ceza hukuku açısından değeri suçun unsurları konusunda değil ispat konusunda ortaya çıkar.

Hatalı belgelerin düzeltilmesi konusunda ise VUK md. 217 sessiz kalmıştır ve kanunun “Vesikalar” başlıklı kısmında da benzer bir madde yoktur. Vergi hukukunun en önemli belgesi<sup>866</sup> sayılan fatura üzerinde yanlışlık yapılması halinde üzeri çizilip yerine doğrusu yazılamaz.<sup>867</sup> Yanlış bilgi içeren faturanın iptali ve yenisinin düzenlenmesi gerekir.<sup>868</sup> Ancak buna uyulmayarak fatura üzerinde değişiklik yapılması, belge aldatıcı değilse yine de suç oluşturmamalıdır. Özellikle gerçeğe aykırı bir faturanın -üzerinde düzeltme yapma yasağına rağmen- düzeltilerek gerçeğe uydurulmasını suç saymak özel belgede sahtecilik suçu ile bu suç arasında

<sup>864</sup> Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul: Beta, 2008, s. 132; Aslanpınar, *op. cit.*, s. 111.

<sup>865</sup> Çakmakçı/Köseer, *op. cit.*, s. 128; Arslaner'e göre tahrifat değil usulsüzlük söz konusu olur. Arslaner, *op. cit.*, s. 100.

<sup>866</sup> Kemal Çağlar, **Vergi Usul Kanunu ve Yorumu**, Ankara: Adalet, 2023, s. 690.

<sup>867</sup> Ibid.

<sup>868</sup> Ibid. s. 690-691.

gereksiz bir farklılık yaratmak anlamına gelir. Çünkü gerçek bir özel belgenin “tağyir”i, “tashih” niteliğinde ise özel belgede sahtecilik suçunu oluşturmaz.<sup>869</sup>

Başka bir kanunun yahut idarenin kanunun verdiği yetkiyle çıkardığı ikincil muhasebe mevzuatının, asıl kaydın tamamen değiştirilmesini emretmesi ihtimalinde ise buna uygun davranan kişinin fiili tipik olsa bile kanun hükmünü ifa (TCK md. 24/1) kapsamında bir hukuka uygunluk nedeni bulunduğu için cezalandırılmamalıdır.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, aynı bentte düzenlemiş oldukları halde tahrif etme ile gizlemeyi birbirine dönüşmeyen ayrı suçlar olarak kabul etmektedir.<sup>870</sup> Diğer bentte düzenlenen sahte belge düzenleme suçu yönünden de aynı sonuca varmaktadır.<sup>871</sup>

#### ee. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek veya İbraz Etmemek

VUK’un orijinalinde yalnız “gizlemek” olarak geçen fiilin bulunduğu fıkranın yanına 1951 yılında oldukça kötü bir kanun tekniği ile parantez içinde bir gizleme tanımı yahut örneklemesi eklenmiş ve söz konusu ifade günümüze kadar gelmiştir. Buna göre varlığı sabit olan defter ve belgelerin inceleme sırasında vergi müfettişine “ibraz edilmemesi” (de) gizleme sayılmaktadır:

|                  | Hareket Tanımı                                                                                                  | Ceza                                        |
|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|
| <b>1926 KVK</b>  | Beyanname verdiği halde defter ibraz etmeyen veya defter tutmayan veya aranılan vesaiki ibrazdan imtina eden... | Vergilere %20 zam                           |
| <b>1926 UİVK</b> | Defter tutmayan veya tuttuğu defter musaddak olmayanlar                                                         | Vergiye 2 katı, tekerrür halinde 4 katı zam |

<sup>869</sup> Hasan Tahsin Gökcan, “Özel Belgede Sahtecilik (TCK m. 207), *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 1, Ocak 2010, s. 228. Yazara göre, “gerçek özel belgedeki bir ifade veya rakamın yanlış anlaşılabilceği düşüncesiyle tekrar üzerinden geçilmesi veya anlamı teyit eden bir kelime ilave edilmesi halinde, kanıt değerinde gerçeğe aykırı bir değiştirme yapılmadığından suç oluşmaz”. Ibid.

<sup>870</sup> “...sanık hakkında, “defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi” suçundan kamu davası açıldığı, “defter, kayıt ve belgeleri gizleme” suçundan açılmış bir dava bulunmadığı gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan bu suçların birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden...” (Yargıtay 11. CD, E.2019/8798, K.2022/5141, T.28/03/2022, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>871</sup> “...“sanık ...’ye ait 2010 yılına ait hesap ve defterleri üzerinde yapılan denetim sonucu sanığın tanzim ettiği 16035 nolu faturanın alt nüshasında 01 rakamının 04 olarak ve 10 rakamının 03 olarak, 16036 nolu faturanın da alt nüshasında 10 rakamının 03 olarak tahrif edildiği”, yine sanık ... hakkında 11/09/2013 tarihli Kayseri Cumhuriyet Başsavcılığının 2013/10408 esas sayılı iddianamesiyle “... Grup İnş. Mad. San. ve Tic. Ltd Şti. adına düzenlenen 16035 ve 16030 nolu satış faturalarının düzenleme tarihlerinde tahrifat yaptığı” iddiasıyla açılan kamu davalarında; iddianame anlatımları ile 213 sayılı VUK’nin 367. maddesine göre dava şartı olan mütalaa ve vergi suçu raporuna uygun olarak sanıklar hakkında “Defter kayıt ve belgeleri tahrif etme” suçundan kamu davası açıldığı halde birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan “sahte fatura düzenleme” ve “defter kayıt ve belgeleri tahrif etme” suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden iddianame dışına çıkılarak, sahte fatura düzenleme suçundan mahkumiyet hükmü kurulması, ....Yasaya aykırı...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/470, K.2021/64, T.11/01/2021, YKA, E.T.: 31.12.2023).

|                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                            |
|----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| <b>1931<br/>MVK</b>              | ...Mükellefler bu memurlara, müracaatlarında defterlerini ibraza mecburdurlar. Bu mecburiyete riayet etmeyenler...                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 50 liradan 200 liraya kadar adli para cezası                               |
| <b>1934<br/>MVK</b>              | <ul style="list-style-type: none"> <li>Bu kanuna göre tutulması lâzım gelen defterler tutulmadığı, veya defterler tutulmuş iken muhteviyatına ait evrakı müsbite muhafaza ve ibraz edilmediği takdirde..</li> <li>Salahiyetli memurlara bu kanun mucibince ibrazı lâzımgelen defter, evrak ve vesikaları ibraz etmekten imtina edenler hakkında sulh mahkemelerince 25 liradan aşağı olmamak üzere hafif para cezası hükmolunur</li> </ul>                                                                                                                          | Vergiye 1 katı zam                                                         |
| <b>1940<br/>MVK</b>              | <ul style="list-style-type: none"> <li>30 ncu maddenin son fıkrasında yazılı satış defterini tutmayan veya ibraz etmeyen veyahud ticaret kanunu mucibince tutulan yevmiye defteri ile ayrıca defteri kebiri ibraz etmeyen veyahud 31 nci maddede yazılı faturaları tanzim etmeyen veya göstermeyen toptancı tacirlerden...</li> <li>Muamele vergisi mükellefleri ile münasebette bulunan ticari ve sınaî müesseseler, ticarî defterlerini ve evrakı müsbitesini 36 ncı madde mucibince kontrol yapan salahiyetli memurlara ibraz etmedikleri takdirde...</li> </ul> | 200 liradan 1000 liraya kadar adli para cezası                             |
|                                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>29 ve 30 ucu maddelerde yazılı defterlerden her hangi birini tutmayan veya tasdik ettirmeyen veyahud salahiyetli memurlara ibraz etmeyen, ...Türkçe tutulmamış defterler, hiç tutulmamış hükmündedir.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Vergiye 1 kat zam                                                          |
|                                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>36 ncı madde mucibince yapılan kontrol sırasında defterlere kaydedilmiş olmakla beraber 31 nci maddede yazılı satış faturaları mezkûr madde hükümlerine uygun olarak tanzim edilmediği veya kopyaları saklanmadığı tebeyyün eden mamulât içi ...</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                  | Vergiye %50 (sınai işletmeler dışındakilere ürün satış bedelinin %5'i) zam |
| <b>1949<br/>VUK<br/>Tasarısı</b> | Defter ve vesikaları yok etmek veya gizlemek                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Verginin 5 katı idari para cezası                                          |
| <b>1949<br/>VUK</b>              | Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter ve vesikaları yoketmek veya gizlemek                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Verginin 3 katı idari para cezası                                          |
| <b>1951<br/>VUK</b>              | Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yoketmek veya gizlemek (mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter veya vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 1 yıldan 3 yıla kadar hapis                                                |
| <b>1961<br/>VUK</b>              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                            |
| <b>1980<br/>VUK</b>              | Vergi kanunlarına, göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noterlik tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)                                                                                                                                                                                                                                                     | 3 aydan 3 yıla kadar hapis                                                 |
| <b>1994<br/>VUK</b>              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                            |
| <b>1998<br/>VUK</b>              | Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan, Defter, kayıt ve belgeleri ...gizleyenler (Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.)                                                                                                                                                                                                                                        | 6 aydan 3 yıla kadar hapis                                                 |
| <b>2008<br/>VUK</b>              | Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan, Defter, kayıt ve belgeleri ...gizleyenler, ...Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.                                                                                                                                                                                         | 1 yıldan 3 yıla kadar hapis                                                |
| <b>2009<br/>VUK</b>              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 18 aydan 3 yıla kadar hapis                                                |
| <b>2022<br/>VUK</b>              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 18 aydan 5 yıla kadar hapis                                                |

Vergi suçlarında susma hakkının uygulama alanı, konuyu beyanname verme yükümü bağlamında tartışan ABD hukukundan farklı olarak Türk hukukunda defter ve belge ibraz yükümlülüğü bağlamında tartışılmıştır. İbraz yükümlülüğüne aykırı davranmanın suç sayılmasının bazen kısaca “susma hakkı” da denen kişinin kendisini suçlamaya veya kendi aleyhinde delil göstermeye zorlanamaması ilkesine (AY md. 38/5)<sup>872</sup> aykırı olduğu ileri sürülmüştür.<sup>873</sup> Ancak Anayasa Mahkemesi bu anayasaya aykırılık iddiasını on beş sene arayla iki defa reddetmiştir.<sup>874</sup> AYM daha kısa olan ilk kararında suçlanma ile vergi ödevinin farklı konular olduğuna, bu nedenle herkesin vergiye katılımını sağlamak üzere ibraz zorunluluğu getirilmesinin ve bu zorunluluğa uymamanın suç sayılmasının AY md. 38/5’e aykırılık oluşturmayacağına karar vermişti. AYM’nin ikinci kararı ise karşı oylar da dahil olmak üzere ABD mahkemelerinin değil AİHM’in Funke kararı<sup>875</sup> etkisinde verilmiştir. AİHM bu kararında başvuru Funke’nin Fransız gümrük idaresinin kendisinden istediği bazı banka belgelerini vermediği için mahkemece adli para cezasına çarptırılmasını, susma hakkı ve kendini suçlamaya zorlanmama ilkesinin ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının ihlali olarak yorumlamıştı (par. 44). AYM’deki karşı oylar doğrudan Funke kararına atıfla bu suçu anayasaya aykırı bulmuş, çoğunluk ise açıkça atıf yapmasa da susma hakkına aykırılığın en önemli ölçütünün “zorlama” unsuru olduğunu belirterek Funke’yi dikkate aldığını göstermiş, ancak bu açıdan yaptığı değerlendirme sonucunda defterleri ibraz ödevinin vergi mükellefi statüsünden kaynaklanan şekli bir ödev olduğu, kuralda öngörülen ceza tehdidinin kişinin aleyhine beyanda bulunması veya delil göstermesi amacına hizmet etmediği ve bu nedenle AY md. 2 ve AY md. 38’e aykırı olmadığı sonucuna varmıştır. Mesele hakkında ihmal edilen bir husus, bunun bir bireysel hak oluşu ve tüzel kişilerin ceza sorumluluğunun bulunmadığı bir hukuk sisteminde tüzel kişinin kendini suçlamaya zorlanmış olmayacağı ve kendini suçlamaya zorlanamama yahut susma hakkının

<sup>872</sup> AY md. 38/5: “Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.”

<sup>873</sup> Bayar, **op. cit.**, s. 106-107; Mahmut Kaşıkçı, “Vergi Kaçakçılığı Suçları ile İlgili Güncel Bir Değerlendirme: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Vergi Suçlarına İlişkin Sorun ve Sorunsallar”, **Prof. Dr. Süheyl Donay’a Armağan**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2020, s. 71-72.

<sup>874</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2004/31, K.2007/11, T.31/01/2007, R.G.18/05/2007; E.2019/80, K.2022/31. T.24/03/2022, R.G.22/06/2022.

<sup>875</sup> ECtHR, Funke v. France, No: 10828/84, 25.02.1993.

bulunmadığı<sup>876</sup> gerçeğidir. Bu nedenle aslında tartışmalar az sayıdaki gerçek kişi mükellef açısından geçerlidir. Ancak ceza muhakemesi sistemimizde bu hak yönünden çok daha tartışmalı olan vücuttan örnek alınması (CMK md. 76) gibi tedbirler varken<sup>877</sup> bir gerçek kişi mükellefe defter ve belgesini ibraz yükümlülüğü getirilmesinin çok daha basit bir müdahale olduğunu söylemek gerekir.

Defter ve belgelerin, varlıkları noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere “ibraz edilmemesi”nin de “gizleme” olarak kabul edilmesi<sup>878</sup> karşısında “gizleme” ile “ibraz etmeme” arasındaki ilişki, cezaların kanuniliği ilkesini ihlâl edecek derecede farklı okumalara müsaittir:

- (i) Akla gelen ilk yorumlama biçimi, ibraz etmemenin gizleme ile aynı anlama geldiği ve bu cümlelerin kapsamlarının aynı olduğudur. Gerçekten, kanun koyucunun önce bir emredici kurala yer verdiği ve daha sonra bu kuralda yer alan “gizleme” ifadesini, bir tanımlayıcı kural ile açıkladığı düşünülebilir. Bu yorumlama biçimi kabul edildiğinde gizlemenin suç teşkil etmesi ancak, ibraz etmemede olduğu gibi, ikinci cümlede geçen “defter ve belgelerin varlığının sabit olması” ve “vergi incelemesi sırasında yetkili kişilerce istenmiş olması” şartları ile mümkün olacaktır. Konuya ilişkin yayınlardaki genel eğilim -başka türlü bir yorumdan bahsetmeksizin- düzenlemeyi bu şekilde ele almak yönündedir.<sup>879</sup>
- (ii) İkinci bir yorumlama biçimi olarak ise normal şartlarda gizleme sayılmayacak bir fiil olan ibraz etmemenin kanun koyucu tarafından ayrıca gizleme sayıldığı ve suç tanımına dahil edildiği söylenebilir. Çünkü kanun koyucu ibraz etmemeyi suç haline getirmek istiyorsa bunu doğrudan suç tanımında yapabilirdi ve ibraz etmeme her halükârda gizlemeyi de içereceği için suçun seçimlik hareketleri içerisinde bunlardan yalnız ibraz etmemeye

<sup>876</sup> Rezzan İtişgen, **Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi (Nemo Tenetur İlkesi) ve Susma Hakkı**, İstanbul: On İki Levha, 2013, s. 235.

<sup>877</sup> Ibid. s. 231.

<sup>878</sup> VUK md. 359/a,2: “Defter, kayıt ve belgeleri ... **gizleyenler** ..., Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere **defter ve belgelerin ibraz edilmemesi**, bu fıkra hükmünün uygulanmasında **gizleme** olarak kabul edilir.”

<sup>879</sup> Örneğin bkz. Ok/Gündel, **op. cit.**, s. 159; Açar, **op. cit.**, s. 186; Özcan, **op. cit.**, s. 162; Çavuş, **op. cit.**, s. 110.

yer verilmesi yeterli olacaktı. Bu şekilde bir yorum, gizleme ile ibraz etmemenin kapsamlarının farklı olduğu anlamına gelecektir. Böylece bu kelimelerin anlamlarını birbirinden bağımsız olarak araştırmak gerekecek ve ayrıca ibraz etmeme bakımından geçerli olan, defter ve belgelerin vergi incelemesi sırasında yetkili kişilerce istenmiş olması şartının gizleme yönünden aranması gerekmeyecektir.

Bizce ikinci yorumlama biçimi doğrudur. Dikkat edilirse ibraz etmemenin suç sayıldığı cümle mahiyet itibariyle gizlemenin tanımını yapan bir cümle değildir. Maddeye göre ibraz etmeme, ancak belli şartların varlığı halinde gizleme olarak “*kabul edilecektir.*” Bir başka deyişle, ibraz etmeme, gizleme değildir; sadece belli durumlarda gizleme sayılmaktadır. Öyleyse gizlemenin müstakil bir anlamı olmalıdır.

Normu bu şekilde yorumlamamızı haklı kılan iki yardımcı husus daha bulunmaktadır: Öncelikle, maddede yer alan diğer iki tanımlayıcı kuralda kanun koyucu farklı bir tanım yöntemi kullanmıştır: (a,2) bendinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek fiili, (b) bendinde ise sahte belge düzenlemek fiili suç olarak düzenlenmiş ve suç tanımlarından hemen sonra gelen fıkralarda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belgenin tanımları yapılmıştır. Bu tanımlar, adeta bir sözlükten alınmışçasına “...*yansıtıcı belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.*” ve “...*düzenlenen belge, sahte belgedir.*” şeklindedir. Eğer kanun koyucu gizlemeyi tanımlayacak olsa idi benzer yöntemle “...*defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, gizlemedir.*” şeklinde bir tarif yapardı. Hemen ifade edelim ki bu söylediğimiz kıyas değildir. Hukukun kıyas yoluyla yaratılması, von Savigny’e göre iki durumda söz konusu olur: Ya o ana kadar bilinmeyen yeni bir hukuki ilişki ortaya çıkmıştır ve pozitif hukukta buna uyan arketip şeklinde bir hukuki kurum bulunmamaktadır yahut -daha sık görüldüğü üzere- bilinen bir hukuki kurumla ilgili yeni bir sorun ortaya çıkmıştır.<sup>880</sup> İlkinde bilinen hukuki ilişkilere uygulanan hukuka uygun yeni bir arketip oluşturulur; ikincisinde ise yeni soru mevcut kurumun bağlı bulunduğu hukuki prensiplere göre cevaplandırılır.<sup>881</sup> Bu bağlamda ceza hukuku açısından kıyas yasağı, kanunda düzenlenmemiş bir konuda kanundaki mevcut kurallara benzer bir suç ve ceza yaratılması yahut kanunda düzenlenmemiş bir

<sup>880</sup> von Savigny, **op. cit.**, s. 235.

<sup>881</sup> Ibid.

konuya kanundaki bir kuralın benzetilerek uygulanması halinde devreye girer. Oysa burada gizlemek hareketi, suçun seçimlik hareketlerinden biri olarak düzenlenmiştir. Kanunda olmayan bir hareket, mevcut hareketlerden birine benzetilmeye çalışılmamaktadır. Sadece bu kelimenin anlamının açığa çıkarılmasına ihtiyaç vardır ve bu konuda da aynı maddedeki diğer hükümlerin kaleme alınış biçimi yol göstericidir. Bu durumda yaptığımız olsa olsa yine von Savigny'nin tespit ettiği ve VUK md. 3/B'nin emrettiği sistematik yorumdur.

Gizlemenin icraî, ibraz etmemenin ihmalî bir hareket olması, ihmalî bir hareketin sonradan kanun koyucu tarafından icraî bir harekete eş değer sayıldığı anlamına gelir. Bu bakımdan gizleme ile ibraz etmeme arasındaki ilişki, kasten öldürme (TCK md. 81) ile kasten öldürmenin ihmalî davranışla işlenmesi (TCK md. 83)<sup>882</sup> arasındaki ilişkiye benzemektedir. Failin ibraz yükümlüsü olması, onun yalnız ibraz etmeme şeklindeki pasif hareketinin, aktif bir hareket olan gizlemeye eş değer sayılmasına neden olmuştur. Maddenin bu yönü gerek literatür gerek mahkemeler tarafından ihmal edilmişse de bizce gizleme ve ibraz etmeme, iki ayrı seçimlik harekettir. Bu nedenle aşağıda gizleme ile ibraz etmemeyi ayrı ayrı ele alacağız.

### ee.1. Gizleme

Vergi kaçakçılığı tabiri yerleşmeden önce bu türden vergi suçlarının tanımlarında genelde “ketm” ve bazen “ihfa” hareketlerine yer verilmiştir. Her ikisi de saklama ve gizleme demektir. Ancak bunlarda saklanan yahut gizlenen genelde vergiye tabi mal, nadiren de vergiye tabi kazanç yahut işlemli. Beyana dayalı tarhın ve defter tutma yükümlülüğünün yaygınlaşması ile birlikte defter, belge ve kayıtların gizlenmesinin yasaklanması başlamıştır.

Gizleme seçimlik hareketi, mevzuatımızda başka suç tiplerinde de yer alan bir harekettir. Bilhassa TCK'daki iki suç tipinde bu hareket, üstelik konusuyla birlikte, VUK'taki suçla ortaktır. Gerçekten hileli iflas suçunun hareketlerinden biri, *“malvarlığını kaçırmaya yönelik tasarrufların ortaya çıkmasını önlemek için ticari defter, kayıt veya belgelerin gizlenmesi”*dir (TCK md. 161/1,b). Benzer şekilde gerek

<sup>882</sup> TCK 83/1, Kasten öldürmenin ihmalî davranışla işlenmesi, *“Kişinin yükümlü olduğu belli bir icrai davranışı gerçekleştirmemesi dolayısıyla meydana gelen ölüm neticesinden sorumlu tutulabilmesi için, bu neticenin oluşumuna sebebiyet veren yükümlülük ihmalinin icrai davranışa eşdeğer olması gerekir.”*



resmi belgede sahtecilik gerek özel belgede sahtecilik suçlarında belgeyi “gizleyen” kişi de cezalandırılmıştır (TCK md. 205, 208).

Resmi belgede sahtecilik suçunu düzenleyen maddenin gerekçesinde gizleme fiili şu şekilde açıklanmıştır: “...gizleme hâlinde, belge varlığını ve bütünlüğünü muhafaza etmektedir. Gizlenen belge, kişilerin nezdinde bulunan resmî belge olabileceği gibi, bir kamu kurum ve kuruluşunda ya da kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunda muhafaza edilen belge de olabilir. ...Gizlemenin, belgenin nezdinde bulunduğu kişiye ya da kurum veya kuruluşa karşı olması gerekir. Bir belgenin, örneğin bir uyuşmazlık bağlamında mahkemeden istenmesine karşılık; gerçeğe aykırı olarak, mevcut olmadığının veya bulunamadığının bildirilmesi hâlinde, bu suç değil, suç delillerini gizleme suçu oluşur.”<sup>883</sup> Buradaki tanımda da gizleme ile yetkili bir kurum tarafından istenen belgenin varlığının inkârı, bir anlamda ibraz edilmemesi arasında bağlantı kurulmuştur.

Biz “gizleme” ile “ibraz etmeme”yi ayırmamıza binaen, defter, belge ve kayıtların henüz ibrazı istenmeden de gizlenebileceği düşünüyoruz. Daha doğrusu gizleme, mutlaka ibraz yükümlülüğü kapsamında ortaya çıkacak bir suç değildir. Gizleme ile ibraz etmeme arasındaki temel fark, ilkinin icrai ikincisinin ihmali bir hareket olmasıdır. Vergi Usul Kanunu’nun ibraz yükümlülüğü getirdiği kişi, ibraz talebine karşı bunu yerine getirmediğinde bu ihmali hareket de icrai bir hareket olan gizlemeye eş değer sayılacak ve gizleme gibi cezalandırılacaktır. Ancak buradan da anlaşılacağı üzere ibraz etmeme suçu ancak ibraz yükümlülüğü altında bulunan kişiler tarafından işlenebilir. Oysa gizleme suçu herkes tarafından işlenebilir.

Kanunkoyucu bu iki suç arasında suçun konusu bakımından da bir fark yaratmıştır: Kanuna göre gizlemenin konusu defter, kayıt yahut belge iken; ibraz etmemenin konusu olarak kanunda yalnız defter ve belge sayılmış, “kayıt” sayılmamıştır. Bu durumun da bilinçli bir tercihten kaynaklanmadığını düşünsek de bu haliyle bir kimseyi kayıtları ibraz etmediği için bu suçtan dolayı sorumlu tutmak mümkün değildir. VUK md. 256’da “kayıt” ve hatta “belge” nevinden olmayan bazı materyallerin ibrazı yükümlülüğü getirilmiş ise de VUK md. 359, bunlardan yalnız defter, belge ve kayıt olanlarının gizlenmesini ve yalnız defter ve belge olanlarının ibraz edilmemesini suç saymaktadır.

<sup>883</sup> Türk Ceza Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (1/593), s. 602.

Ortada vergi incelemesi yok iken gizleme fiilinin ortaya çıkması oldukça zordur ancak teorik olarak mümkündür. Bir kimse, mükellef olsun olmasın, herhangi bir saikle, “vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri” bilerek gizler ise bizce kanundaki suçun unsurları tamam olacaktır. Suçun vergi idaresine karşı saklanmış olması da gerekmez. Sözelimi, bir şirket çalışanı yöneticisine kızarak intikam hissiyle şirketin yasal defterini saklasa gizleme suçu oluşacaktır.

## ee.2. İbraz Etmeme

Kanuna göre bir davranışın ibraz etmeme sayılması için **(i)** varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olan bir defter veya belge olması ve bunun **(ii)** inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi gereklidir. Buna göre öncelikle hiç tutulmamış bir defterin -doğal olarak- ibraz edil(e)memesi yalnız usulsüzlük kabahati oluşturacak, suç oluşturmayacaktır.<sup>884</sup> Öte yandan suç ancak vergi incelemesi sırasında gerçekleşebilecektir. Bir başka deyişle, kanundaki ibraz yükümlülüğüne<sup>885</sup> her türlü aykırılık suç oluşturmayacak, yalnız VUK md. 134 vd. kapsamında yürütülen bir vergi incelemesi sırasında VUK md. 135’te<sup>886</sup> gösterilen incelemeyi yürütmeye yetkili kişilerin ibrazını istedikleri defter ve

<sup>884</sup> “Vergi incelemesi yapılan şirkete tasfiye memuru olarak atanan sanığın, yapılan tebligata rağmen 2005 yılına ait defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmediğinin iddia ve kabul olunduğu somut olayda; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/a-2 maddesindeki defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi suçunun oluşması için ilk koşulun, vergi incelemesi sırasında, yetkililer tarafından ibrazı istenen defter, kayıt ve belgelerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasının gerekmesine, diğer bir anlatımla, yetkililerin, ancak varlıkları noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defter, kayıt ve belgelerin ibrazını isteyebilecekleri, aksi halde isteme hak ve yetkisinin mevcut olmadığı, zorunluluk bulunmasına rağmen defter, kayıt ve belgelerin tutulmaması keyfiyetinin usulsüzlük cezasını gerektirdiği, vergi tekniği raporunda “fatura basımı ile ilgili herhangi bir bilgiye rastlanılmadığının” belirtilmesi, 2005 yılına ait defter tasdikine dair bir tespitin bulunmadığının anlaşılması karşısında, suçun sübut delillerinin nelerden ibaret olduğu karar yerinde gösterilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması...” (Yargıtay 21. CD, E.2016/1596, K.2017/209, T.17/01/2017, YKA, E.T.: 31.12.2023); Aynı yönde bkz. Ok/Gündel, .op. cit., s. 159.

<sup>885</sup> Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti, md. 256: “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.”

<sup>886</sup> İncelemeye yetkililer: Md 135: “Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”

belgelerin ibraz edilmemesi suç oluşturacaktır. Sözgelimi, usulüne göre başlatılmış bir vergi incelemesi olmaksızın vergi idaresinin herhangi bir sebeple ibrazını istediği belgeyi ibraz etmemek “*Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, mükerrer 242, 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza*” başlıklı VUK mük. md. 355’teki özel usulsüzlük kabahatini oluşturabilirse de VUK md. 359’daki unsurları bu kabahatten farklı olan ibraz etmeme suçunu oluşturmayacaktır.<sup>887</sup>

Benzer şekilde, VUK md. 359/a,2’de açıkça yazmamakla birlikte maddede bahsi geçen vergi incelemesinin mükellef nezdinde yapılan bir inceleme olmasını aramak lazımdır. Bu bakımdan vergi idaresinin bir başka mükellef nezdinde yürüttüğü inceleme sırasında ihtiyacı olan bilgileri VUK md. 148 ve VUK md. 151 kapsamında diğer mükelleflerden istemesi mümkün ise de hem bu bilgiler defter ve belge formatında olmak zorunda olmadığı için, hem de başka mükellef nezdinde yapılan incelemeler için bilgi istenmesi VUK md. 256 ve VUK mük. md. 257 kapsamında defter ve belge ibrazı mecburiyeti sayılamayacağı için bu bilgi taleplerine cevap vermemenin yalnız yukarıda bahsettiğimiz kabahati oluşturacağını, suç oluşturmayacağını düşünüyoruz. Aynı şekilde ibraz mecburiyetini düzenleyen VUK md. 256, YMM’lerin yapacakları karşıt incelemeler kapsamında başka mükelleflere gönderecekleri defter ve belge taleplerinin de yerine getirilmesini istemekle birlikte bu tip bir talebe cevap vermemek suç teşkil etmeyecektir.<sup>888</sup>

Defterlerini tüm faturaların kayıtlarını içerecek şekilde tutan ve bu defterlerini ibraz eden, dolayısıyla idareye karşıt inceleme yoluyla denetim olanağı veren mükellefin yalnızca faturaları ibraz etmemesinin cezalandırılmasının gizleme suçunun düzenlenme amacına uygun olmayacağı söylenmişse<sup>889</sup> de yalnız normun amacından hareketle lafza açıkça aykırı bir yoruma gitmek mümkün değildir. Ayrıca böylesi bir yorum belgeleri keyfi olarak ibraz etmeyerek idarenin denetimini uzatmak yahut güçleştirmek isteyen mükellefe de suistimal olanağı verecektir.

<sup>887</sup> Ok/Gündel, **op. cit.**, s. 160. Yargıtay da aynı görüştedir: “*Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun oluşabilmesi için, bunların vergi incelemesi amacıyla ibrazının istenmesi gerektiği, defter, kayıt ve belgeleri isteme yazısının dosyada bulunmadığı dikkate alınarak; isteme yazısının aslının veya onaylı örneğinin temin edilip defter, kayıt ve belgelerin hangi amaçla istendiğinin tespit edilmesi, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile hüküm kurulması yasaya aykırı....*” (Yargıtay 11. CD, E.2017/8875, K.2021/9332, T.27/10/2021, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>888</sup> Çakmakçı/Köseer, **op. cit.**, s.156.

<sup>889</sup> Hakan Taştan, **op. cit.**, s. 80; Aynı yönde bkz. Arslaner, **op. cit.**, s. 109.

Öte yandan ibraz yükümlülüğünü düzenleyen VUK md. 256'yı, bir bütün halinde kapsamı daha dar olan VUK md. 359/a,2'deki ibraz etmeme suçunun unsurlarına dahil olarak kabul edemesek de ibraz istemini düzenleyen VUK md. 139 hükümlerinin ibraz etmeme suçunun unsurlarına dahil olduğunu kabul etmek lâzımdır. Aksi halde ibraz etmeme fiilinin ne zaman oluşacağına kanuni bir çerçeve çizmek mümkün değildir. Nitekim VUK md. 359'da açıkça ibraz isteminden bahsedilmese de VUK md. 139 ibraz istemlerinin yazılı biçimde yapılmasını aradığı için suçun oluşumu bakımından da öncelikle böyle yazılı ve usulünce tebliğ edilmiş bir ibraz isteminin varlığını aramak gerekir. VUK md. 139/2,3'e göre: *“İncelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. / İstenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını ibraz etmesi “için münasip bir mühlet verilir.”* Böylece VUK md. 139'daki hükümlerin VUK md. 359'daki suçun maddi unsuruna eklediği iki önemli husus bulunmaktadır: **(i)** Yazılı ibraz isteminin varlığı ve **(ii)** Haklı mazeretin yokluğu. Yazılı ibraz isteminin varlığını Yargıtay da aramaktadır. Yüksek Mahkemeye göre bu suçun oluşması için öncesinde defter ve belgelerin vergi incelemesi amacıyla ve hangi belgelerin istendiği açıkça belirtilerek ibrazının istenmiş<sup>890</sup> ve bunun kişiye usulüne uygun biçimde tebliğ edilmiş<sup>891</sup> olması gerekir. İstenmeyen yılın defterinin ibraz edilmemiş olması suç oluşturmaz.<sup>892</sup> Yargıtay yalnız defter ve belgelerin çalındığı, kaybolduğu yahut bulunmadığı ileri sürülmüşse usulüne uygun tebligat şartı aramamaktadır.<sup>893</sup> VUK md. 139'da bahsedilen ve

<sup>890</sup> Yargıtay 11. CD, E.2016/7201, K.2016/4211, T.09/05/2016, YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>891</sup> Yargıtay 11. CD, E.2017/9694, K.2021/7664, T.04/10/2021, YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>892</sup> “Dairemizin 03.12.2013 tarih ve 2012/16568 E., 2013/18230 K. sayılı bozma ilamına uyulmasına rağmen, bozma ilamında da açıkça belirtildiği üzere, sanığın 2004 takvim yılına ait yasal defter ve belgelerinin istenmesine ve 23.02.2009 tarihli vergi suçu raporunun bu eyleme ilişkin düzenlenmesine rağmen, sanık hakkında Gelir İdaresi Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca düzenlenen 09.03.2009 tarihli mütaalanın ve 17.04.2009 tarihli iddianamenin 2006 yılına ait defter ve belgelerin istenmesine ilişkin düzenlendiği anlaşılmakla, ibrazı istenmeyen yıla ait defter ve belgelerin ibraz edilmemesi eyleminden yargılamaya devam olunarak yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi,...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/9293, K.2017/8658, T.06/12/2017, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>893</sup> “...sanığın “2009 yılı defterlerinin muhasebecide olduğunu, muhasebecinin işyerini kapatması nedeniyle muhasebeciye ulaşamayarak şirket defterlerini temin edemediklerini” savunması karşısında; ayrıntıları Ceza Genel Kurulu'nun 23.11.1999 gün ve 1999/11- 273/288 sayılı içtihadında da açıklandığı üzere defter ve belgelerin çalındığı-kaybolduğu-bulunmadığı ileri sürülerek ibrazından kaçınılması halinde VUK'nin 139. maddesinde yazılı hususlarda usulüne uygun tebligat aranmayacağından, sanığın, 213 sayılı VUK'nin 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlerden birine dayanmadığının, defter ve belgeleri saklama ve ibraz etme zorunluluğunun ortadan kalkmadığının anlaşılması karşısında, yüklenen suçun unsurları itibarıyla

yerleşik suç teorisi kavramlarıyla uyumlu olmayan “mazeretsiz” ve “haklı mazeret”in hukuki mahiyetlerini ise ayrıca tartışmak gerekir:

- (i) Öncelikle kanun maddesinde birinci defada “mazeretsiz” ikinci defada “haklı bir mazeret” ifadesi geçmekte ise de aslında farklı iki durumdan bahsedilmek istenmemiştir. Nitekim ikinci cümlede “haklı bir mazeret”e sonuç bağlanması, ilk cümlede haksız yahut hukukten geçersiz bir mazeretin varlığının defter ve vesikaların ibraz edilmemiş sayılmasını engellemeyeceğini göstermektedir. Öyleyse kanunda “mazeret” ve “haklı mazeret” aynı anlamda kullanılmıştır. İkincisi ceza hukuku terminolojisine tamamen yabancı bir tabirdir çünkü “haklılık” yahut “hukuka uygunluk” ile “mazur olmak” arasındaki ayrımı gözetmemektedir.
- (ii) “Mazeretsiz” olmak “ibraz edilmemiş sayılma” sonucunu doğurduğuna göre mazereti olan mükellef, ibraz etmeme fiilini işlemiş olmayacaktır. Öyleyse burada bahsi geçen mazeret, ihmali suç failine belli yönde davranma yahut neticeyi önleme yükümü yüklememize mani olan türden bir mazerettir ve tipe dahildir. Kanunda “mazeret” ya da “haklı mazeret” olarak adlandırılan durum, fiilin hukuka aykırılığını değiştirmeyen fakat failin cezalandırılabilirliğini etkileyen bir “mazeret” (*ing.* excuse, *isp.* exculpación) ya da Almanların bazen bununla eş anlamlı bazen yalnız bunların bir kısmı için kullandığı “mazeret sebebi” (*alm.* Entschuldigungsgrund) gibi yalnız failin kusurluluğu üzerinde sonuç doğuran türden bir mazeret değildir. Zaten bu türden faile ilişkin bir değerlendirme olan mazeretler fiilin unsurları içinde, dolayısıyla suç tanımında yer almazlar.
- (iii) Haklı bir mazeretin varlığının faile yalnız “mühlet” verilmesini sağlaması, bunun tipe ilişkin bir olgu olmasını etkilemez. Haklı mazeretin varlığı o an için failin belli yönde davranma yükümlülüğünü kaldırmakta, yani suç oluşmamaktadır. Ancak mühlet sonunda haklı mazeretin ortadan kalkması ve buna rağmen ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde suç olacaktır.

Özetle bizce olaydaki “haklı mazeret”in varlığı, failin ibraz yükümlülüğünün olmadığını, dolayısıyla ibraz etmeme şeklindeki ihmali davranışının tipik olmadığını

gösterir. “Haklı mazeret” tipe dahil olduğu için failin kastı böyle bir mazeretin yokluğunu da içermelidir. Bir başka deyişle, haklı bir mazereti olduğunu düşünerek hareket eden failin davranışı da tipik olmayacaktır. Yargıtay, haklı mazeretin hukuki niteliğini tartışmasa da sanığın mühlet isteyip istemediğini ve mühlet istemekte haklı bir nedeni olup olmadığını araştırmaktadır.<sup>894</sup>

Öte yandan VUK md. 139’un son fıkrası bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemek için bakanlığa yönetmelik çıkarma yetkisi vermiştir ve bu yetki kapsamında yapılan düzenleyici idari işlemleri de -yasallık konusunda sorunlu olsa da- suçun tipikliği açısından değerlendirmek gerekir. İdareye verilen yetkiyle çıkarılan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in Defter ve Belgelerin Alınması başlıklı 12. maddesi<sup>895</sup> uyarınca defter belgeler yazıyla

<sup>894</sup> “Ak-Pa Teks.Paz.San ve Tic. A.Ş.’nin yönetim kurulu üyesi ve başkan yardımcısı olan sanığın, 10.11.2011 tarihinde yapılan tebligata rağmen süresi içerisinde defter ve belgelerini ibraz etmediği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın sorgusunda, şirketin mali işleriyle Feruzan Kaplan’ın ilgilendiğini ancak suç tarihinden önce vefat ettiğini, bu nedenle defter ve belgelere ulaşamadıklarını, kendisine yapılan tebligattan sonra vergi dairesine müracaat ederek defter ve belgelerin ibrazı için süre istediğini savunması, sanık müdafii tarafından mirasçılardan temin edildiği söylenen 2006 yılına ait defteri kebir, yevmiye defteri, faturalar ve beyannamelerin 16.03.2012 tarihinde dosyaya sunulması ve 213 sayılı VUK’nin 139/4-son maddesindeki “Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir” şeklindeki düzenleme karşısında, gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından; ilgili vergi dairesinden defter ve belgelerin ibrazı için ek süre talebinde bulunulup bulunulmadığının araştırılmasından sonra sanığın suç kastıyla hareket edip etmediğinin belirlenmesi, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik araştırmayla yazılı şekilde hüküm kurulması...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/4410, K.2018/8220, T.22/10/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023); “Sanığın 2005-2006 yıllarına ait defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediği gerekçesiyle açılan kamu davasında; sanığın defter ve belgelerini kendisine verilen on beş günlük süreden sonra vergi dairesine götürdüğünü, ancak vergi denetmeninin yasal işlem başlatıldığını belirterek defter ve belgelerini almadığını belirterek 2005 ve 2006 yıllarına ilişkin defterlerini Mahkeme’ye ibraz etmesi, tanık olarak dinlenen muhasebeci ...’in beyanında; sanığa ait defter ve belgelerin arşivde olduğunu, bulmasının zaman alacağını belirterek vergi denetmeninden ek süre istediğini, ancak zamanaşımı süresinin dolmak üzere olduğunu söyleyerek ek süre verilmediğini, bunun üzerine sanığa ait defter ve belgeleri arşivinde araştırarak, yasal sürenin beş gün geçmesinden sonra bulabildiğini ve sanıkla beraber vergi denetmenine götürdüğünü, ancak kabul edilmediğini belirtmesi karşısında, maddi gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından; sanığın defter ve belgelerini isteyen vergi denetmenin tespit edilerek duruşmaya çağırılması ve tanık olarak dinlenmesi; tanığın ek süre isteyip istemediğini, süre dolduktan beş gün sonra defter ve belgelerin getirilip getirilmediğinin sorulmasından sonra usulüne uygun tebligat yapıldığı gözetilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken eksik inceleme ve isabetsiz gerekçe ile beraate hükmolunması, ...Yasaya aykırı...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/4613, K.2019/4667, T.14/05/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>895</sup> Defter ve belgelerin alınması, Md 12: “(1) Mükelleflerin defter ve belgeleri yazılı olarak istenir ve tutanakla teslim alınır. Yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilir.

(2) Mükellefin yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibrazı üzerine defter ve belgeler, tutanak düzenlenmek suretiyle alınır.

(3) Tutanakta, teslim alınan defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzalarına yer verilir.

(4) Mükelleflerin, Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri Bakanlık tarafından oluşturulan sistemi kullanmak suretiyle elektronik ortamda ibraz etmesi esastır.

istenir ve mükellefe en az on beş gün mühlet verilir. İbraz etmeme suçu, ibrazla ilişkin verilen sürenin sonu itibarıyla oluşacaktır.<sup>896</sup>

İbrazın nerede yapılacağı konusunda VUK md. 139/2, mükelleften defter ve belgeleri “daireye getirmesi”nin isteneceğini söylerken, Yönetmelik md. 13/2 kendisinden defter ve belgelerini yalnız ibraz etmesinin isteneceğinden bahsetmiş, ibrazın gerçekleşeceği yerden bahsetmemiştir. Ancak her iki maddede incelemenin kural olarak dairede yapılacağı, fakat mükellefin talebi ve iş yerinin müsait olması halinde iş yerinde de yapılabileceği hükümleri ortaktır. Öte yandan, Yönetmelik md. 12/5, mükellefin iş yeri ile incelemeyi yapacak müfettişin çalışma yerinin farklı illerde olması halinde ise defterlerin mükellefin “iş yeri”nde; mükellefin işyeri yoksa ve ikametgahı ile incelemeyi yapacak müfettişin çalışma yerinin farklı illerde olması halinde mükellefin ikâmetgâhının bulunduğu ildeki “daire”de alınacağını söylemekte ve ancak mükellefin talebi olursa incelemeyi yapacak kamu görevlisinin “sürekli çalışma yeri” olan dairede de alınabilmesine izin vermektedir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi, vergi incelemesinin kanuna göre kural olarak iş yerinde yapıldığı dönemde dairede inceleme şartları yoksa defter ve belge ibrazının dairede yapılmasının beklenemeyeceğine, aksi halde suçun unsurlarının oluşmayacağına karar veriyor idi.<sup>897</sup> Ancak 2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanun ile VUK md. 139 değiştirilmiş ve

(5) Mükellefin işyeri adresi, işyeri adresinin bulunmaması halinde ikametgâh adresi ile inceleme görevi verilenin çalışma yerinin aynı ilde bulunmaması halinde, defter ve belgeler mükellefin işyeri adresi, işyeri adresinin bulunmaması halinde ikametgâh adresinin bulunduğu ildeki dairede teslim alınır. Mükellefin talebi halinde defter ve belgeler inceleme görevi verilenin sürekli çalışma yerindeki dairede de teslim alınabilir. Bu fıkranın uygulanmasında dördüncü fıkra hükmü saklıdır.

(6) Nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulmaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler, elektronik ortamda tutulmasına izin verilen veriler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür.

(7) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun aramaya ilişkin hükümleri saklıdır.”

<sup>896</sup> “Defter, kayıt ve belgeleri gizleme, ibraz etmeme suçunda, ibraz için verilen sürenin bitimini izleyen tarihin suç tarihi olduğu cihetle, sanığa 20.06.2005 tarihinde tebligat yapıldığı ve ibraz için 15 gün süre verildiği, bu nedenle suç tarihinin 05.07.2005 tarihi olduğu...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/4686, K.2017/1368, T.27/02/2017, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>897</sup> “İş yeri faal olan mükelleflere, defter ve belgelerin vergi dairesine getirilmesi için yapılan tebligatlar usulüne uygun olmadığında suçun unsurları oluşmayacaktır. Somut olaya gelince, vergi denetmeni tarafından defter ve belgelerini ibraz etmesi için çıkartılan tebligatın, 25.03.2010 tarihinde işyeri adresinde bizzat sanığa tebliğ edilmesi; incelemenin dairede yapılmasını gerektiren nedenler tespit edilmediği için, defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazı için denetmenlik adresine getirilmesi istenerek sürecin mükellef aleyhine tersine çevrilmesi karşısında; suç tarihinde mükellefin hesaplarının dairede incelenmesine imkan veren 213 sayılı VUK’nin 139/2. maddesindeki istisnalardan birinin varlığının önceden belirlenmediği, iş yerinde faaliyetin devam ettiğinin anlaşıldığı; ayrıca, 23.03.2010 tarihli istem yazısında 2007 yılı defter ve belgelerin istendiği, ancak 2007 takvim yılına ait envanter defterinin ibraz edilmediği iddiasına rağmen, 2007 yılı envanter defterinin varlığının tespit edilemediği de dikkate alınarak sanık hakkında beraat kararı verilmesi

incelemenin kural olarak dairede yapılması esası getirilmiştir. Fakat inceleme dairede yapılacak olsa bile, yukarıda bahsettiğimiz daha yeni tarihli yönetmelik hükmü,<sup>898</sup> mükellefle vergi müfettişinin bağlı olduğu dairenin farklı illerde olması durumunda defter ve belge ibrazının kural olarak işyerinde yapılacağı yönünde mükellef lehine bir hüküm taşımaktadır. Yönetmelik hükmünün suçun maddi unsurunu mükellef lehine de olsa değiştirmesi mümkün değil ise de anılan hükmün defterlerini kendi bulunduğu ilde ibraz etmek isteyen mükellef yönünden bir hukuka uygunluk sebebi teşkil edeceği ve şartların varlığına rağmen defter ve belgelerin kendi çalıştığı ildeki dairede ibrazını isteyen müfettişin isteğine uyulmadığından bahisle suçun oluştuğu sonucuna varılamayacağı söylenebilir.

Yönetmelik, elektronik defter ve belgelerin elektronik ortamda ibraz edilmesinin esas olduğunu da ayrıca belirtmiştir (md. 12/4). Elektronik defterlerin hangi yazılımlar aracılığıyla muhafaza ve ibraz edileceği 1 no.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Vergi idaresi bu kapsamda 2022 yılı sonu itibarıyla Elektronik Veri İbraz Sistemi'ni (E-viz) devreye almıştır. E-viz,, sisteme tanımlı yetkili kişilerin elektronik defter, belge ve diğer belgeleri elektronik ortamda ibraz edebilmelerini ve e-ibraz belgesi oluşturabilmelerini sağlayan bir sistemdir. Anılan sistem defter ve belgelerin güvenli, standart ve kolay bir şekilde alışverişine olanak sağlayacağı için müfettişler ve mükellefler arasında birçok ihtilafın önüne geçeceği muhakkaktır. Defter ve belge ibraz etmeme suçlarının da azalması, en azından fiilin ispatıyla ilgili uyuşmazlıkların ortadan kalkması olasıdır.

---

*yerine mahkûmiyet hükmü kurulması, yasaya aykırı ...olduğundan...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/959, K.2020/3225, T.17/06/2020, YKA, E.T.: 31.12.2023); “1-Ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 09.06.1998, 1998/11-154 E., 1998/213 K. ve Dairemizin, 02.02.2012, 2011/11383 E., 2012/950 K. sayılı kararlarında açıklandığı üzere, VUK'nın 139. maddesine göre; vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. İş yeri faal olan mükelleflere gönderilen, defter ve belgelerin vergi dairesine getirilmesi yönünden yapılan tebligatlar usulüne uygun olmadığından suçun unsurları oluşmayacaktır. Somut olaya gelince, vergi denetmeni tarafından defter ve belgelerini ibraz etmesi için çıkarılan tebligatla defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazı için denetmenlik adresine getirilmesinin istenerek sürecin mükellef aleyhine tersine çevrildiğinin anlaşılması karşısında; gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti açısından; Hesapların dairede incelenmesine imkan veren 213 sayılı Yasanın 139/2. maddesindeki istisnalardan birinin varlığının önceden belirlenip belirlenmediğinin, iş yerinde faaliyetin devam edip etmediğinin incelemeyi yapan vergi denetmeninden sorulması, iş yeri dışında inceleme yapılmasına ilişkin bir tespiti varsa belgesinin dosyaya ibrazının istenmesi, aksi takdirde yapılan tebligatın hukuki geçerliliği bulunmayacağından sanığın beraatine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, eksik araştırma ile yazılı şekilde hüküm tesisi...” (Yargıtay 11. CD, E.2018/3952, K.2018/6405, T.10/07/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023).*

<sup>898</sup> Bkz. 28.06.2022 tarihli Resmi Gazete.



Danıştay VDDK, defter ve belge isteme yazısının mali tatilde tebliğ edilebileceğine ancak defter ve belge ibraz süresinin mali tatilde işlemeyeceğine karar vermiştir.<sup>899</sup> Danıştay'ın ibraz yükümlülüğünün kapsamı hakkında idari vergi cezası bakımından vardığı bu sonucu VUK md. 359'daki suçun oluşumu yönünden de geçerli kabul etmek gerekir. Nitekim Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin daha da ileri giderek defter ve belge isteme yazısının mali tatil içinde tebliğini de suçun oluşumuna engel gördüğü bir kararı<sup>900</sup> bulunmakla birlikte bir başka kararında<sup>901</sup> Danıştay gibi ibraz süresinin sonundan başlatmıştır.

Yargıtay uygulamasına göre de kaçakçılık suçu, ibraz etmeme ile birlikte tamamlanmış olduğu için defter ve belgelerin süresi geçtikten sonra ibrazı suç ortadan kaldırmayacaktır.<sup>902</sup> Ancak Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin “*suç kastının belirlenmesi bakımından*” defter ve belgelerin sonradan ibraz edilip edilmediğinin de

<sup>899</sup> “5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan kural, defter ve belge ibraz yazısının mali tatil süresince tebliğ edilmesini engellemekle birlikte bu süre içerisinde mükelleflerden defter ve belgelerini ibraz yükümlülüğünü yerine getirmelerinin beklenemeyeceği açıktır. Mali tatil süresi içinde tebliğ edilen defter ve belge ibraz yazısında belirlenen ibraz süresinin mali tatil süresinin bitiminden itibaren başlatılması gerekmektedir.

Öte yandan, uyuşmazlığa konu olayda, defter ve belge ibraz yazısı mali tatilin uygulandığı 02/07/2013 tarihinde tebliğ edilmiş ise de dava konusu cezalı tarhiyatın dayanağı 11/10/2013 tarihli vergi inceleme raporunun tanzim tarihine kadar davacı tarafından ilgili yıla ait defter ve belgelerin ibraz edilmediği de sabittir. Bu nedenle olayda mali tatilin uygulandığı tarihten önce 18/06/2013 tarihinde tanzim edilen defter ve belge ibraz yazısının mali tatilin uygulandığı tarih aralığında tebliğ edilmesinin defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmesine dair yükümlülüğü ortadan kaldırmayacağı sonucuna varılmış, anılan yazının mali tatilin uygulandığı tarih aralığında tebliğ edilmesinde hukuka aykırılık görülmemiştir.” (Danıştay VDDK, E.2020/1577, K.2022/571, T.18/05/2022, DKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>900</sup> “604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1/1-4 maddesine göre; her yıl Temmuz ayının biri ile yirmisi arasında mali tatil uygulanacağı ve mali tatil süresi içinde inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazının istenemeyeceğinin hükme bağlanması karşısında; AGB-A-168/43-7 sayı ve 03.07.2012 tarihli isteme yazısının mali tatile denk gelmesi nedeniyle yüklenen suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığı gözetilmeden sanığın beraati yerine mahkûmiyetine karar verilmesi yasaya aykırı...” (Yargıtay 11. CD, E.2022/3418, K.2022/13719, T.29/06/2022, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>901</sup> “5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1. maddesinde, her yıl Temmuz ayının biri ile yirmisi arasında mali tatil uygulanacağı ve aynı Kanun'un 5. maddesinde tatil süresince gerçekleşen tebligat işlemlerinin mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlayacağını öngörüldüğü nazara alındığında; 30.06.2016 tarihli defter ve belge isteme yazısının 19.07.2016 tarihinde tebliğ edilmesi nedeniyle, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 15 günlük ibraz süresinin bitimi olan “06.08.2016” tarihinin, defter ve belge gizleme suçunun işlendiği tarih olduğu ve sanığın üzerine atılı suçun sübut bulduğu gözetilmeden, eksik inceleme ile karar verilmesi,...” (Yargıtay 11. CD, E.2022/1971, K.2022/2959, T.24/02/2022, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>902</sup> “...sanığın talebi üzerine kendisine ek süre verildiği ve verilen süre geçmesine rağmen defter ve belgelerin mücbir sebep olmaksızın ibraz edilmediği anlaşılmakla atılı suçun unsurları itibariyle oluşacağı gözetilmeden, sanığın 2008 takvim yılına ait defter ve belgeleri bir yıl sonra vergi mahkemesine ibraz etmesi nedeniyle suçun unsurlarının oluşmayacağı şeklindeki yanlış gerekçe ile beraat hükmü kurulması, ...yasaya aykırı...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/12260, K.2019/8767, T.04/12/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

araştırılmasını istediği, böylece hem diğer kararlarıyla çelişkili hem de “kast”ın mahiyetini hatalı değerlendiren bir kararı<sup>903</sup> da bulunmaktadır.

#### ff. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak

Vergi kaçakçılığı suçlarının uygulamada en sık karşılaşılanları, bir tür belgede sahtecilik suçu olan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçlarıdır. Aslında bu suç ilk VUK'ta sahte belge düzenleme ve kullanmak şeklinde yer alıyordu. Fakat ertesi sene, üstelik karşılığında farklı bir ceza da öngörülmezsizin, bu suç sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçuna dönüştürülmüştür. “Sahte belge” yanında bir de “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” kavramı yaratılması, herhangi bir suç yahut vergi politikasına dayanmadığı halde, 1998’de bunların gerçekten başka şeyler olduğu düşünülerek cezaları ayrılmış ve suç tanımlarının yanına ayrıca bir de parantez içinde sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımları eklenmiştir. Görünen bir amacı olmayan ve kanun yazımı bakımından da son derece başarısız bu kanun koyuculuk faaliyetinin geçmişi şu şekildedir:

|                    | Hareket Tanımı                                                                                                                                                                | Ceza                              |
|--------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|
| <b>1934 MVK</b>    | ...hilafı hakikat vesika tanzim olunduğu takdirde...                                                                                                                          | Vergiye 2 kat zam + takibat       |
| <b>1940 MVK</b>    | Defterlerini veya vesikalarını tahrif edenlerin...,<br>Bu kanuna göre tahrif, ...faturaların aslile kopyalarının yekdiğerine mutabık bulunmaması, ...gibi halleri ifade eder. | Yıllık vergiye 5 kat zam          |
| <b>1949 Tasarı</b> | Sahte vesika kullanmak                                                                                                                                                        | Verginin 5 katı idari para cezası |
| <b>1949 VUK</b>    | Sahte vesika tanzim etmek veya bilerek kullanmak                                                                                                                              | Verginin 3 katı idari para cezası |
| <b>1951 VUK</b>    | Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak                                                                             | 1 yıldan 3 yıla kadar hapis       |
| <b>1961 VUK</b>    |                                                                                                                                                                               | 3 aydan 3 yıla kadar hapis        |
| <b>1980 VUK</b>    |                                                                                                                                                                               |                                   |
| <b>1994 VUK</b>    |                                                                                                                                                                               |                                   |

<sup>903</sup> “....15.10.2012 tarihli defter belge isteme yazısı ile sanıktan 2007 ve 2008 takvim yıllarına ilişkin defter ve belgelerin istenildiği, sanığın 19.11.2012 tarihli tutanağa göre 2008 yılı defterleri ile 2007 ve 2008 yıllarına ilişkin belgelerini ibraz ettiği, yalnızca 2007 yılına ilişkin işletme defterini ibraz edemediği, 19.04.2013 tarihli dilekçesi ile de bu defteri de bulduğunu, istenildiği takdirde ibraz edebileceğini beyan etmesi karşısında; sanığın suç kastının belirlenebilmesi bakımından, süresinden sonra da olsa defter ve belgeleri ibraz edip etmediğinin bağlı bulunduğu vergi dairesinden sorulması, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken, eksik inceleme ve araştırma ile hüküm kurulması, ...bozmayı gerektirmiş...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/9190, K.2019/9977, T.24/12/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

|             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                             |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
| 1998<br>VUK | ...muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar ( <b>Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge</b> , gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.)         | 6 aydan 3 yıla kadar hapis  |
|             | ...belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar ( <b>Sahte belge</b> , gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.)                                                                       | 18 aydan 3 yıla kadar hapis |
| 2008<br>VUK | ...belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,<br>...Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, <b>sahte belgedir</b> .                                                                   | 3 yıldan 5 yıla kadar hapis |
| 2022<br>VUK |                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 3 yıldan 8 yıla kadar hapis |
| 2008<br>VUK | ...muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,<br>...Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, <b>muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir</b> . | 1 yıldan 3 yıla kadar hapis |
| 2009<br>VUK |                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 18 aydan 3 yıla kadar hapis |
| 2022<br>VUK |                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 18 aydan 5 yıla kadar hapis |

“Düzenleme”, bir belgenin hukuki sonuç doğuracak şekilde oluşturulmasıdır. Fail belgeyi bütünüyle kendi hazırlayıp doldurmuş da olabilir, bir başka mükelleften temin ettiği bir belgeyi, mesela başka şirket adına basılmış faturayı, doldurarak da düzenleme hareketini gerçekleştirmiş olabilir.<sup>904</sup> “Kullanma” ise bu suç özelinde aslında ilgili belgenin yasal defterlere kaydı<sup>905</sup> yahut ibraz da dahil olmak üzere vergilendirme işlemlerinde dikkate alınmasının sağlanmasıdır<sup>906</sup>. Ancak Yargıtay<sup>907</sup> ve bazı yazarlar<sup>908</sup> kullanma hareketini beyannamede kullanmakla sınırlı biçiminde anlamaktadır. Belgenin gerçeğe aykırılığının bilinmeden kullanılıp farkedilince kayıtlardan çıkarılmamasının suçun ihmali hareketle işlenmesi anlamına geleceği

<sup>904</sup> Ümit, **op. cit.**, s. 270.

<sup>905</sup> Candan, **op. cit.**, s. 521.

<sup>906</sup> Ümit, *ibid.*; Aynı yönde bkz. Geçer, **op. cit.**, s. 294.

<sup>907</sup> “Sahte belge kullanma suçunun maddi unsurunun hareket kısmını; sahte belgenin deftere kaydedilmesinden sonra dahil edildiği beyannamenin mükellef tarafından vergi dairesine verilmesi oluşturmaktadır. Sahte belgenin hukuki sonuç doğuracak şekilde kullanılmış sayılması için deftere kaydedilmesi yeterli olmayıp dahil edildiği beyannamenin vergi dairesine verilmiş olması da şarttır. ...Sahte fatura kullanma suçunun, gerçekte herhangi bir mal alım satımına dayanmayan fatura bilgilerinin kaydedildiği beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesiyle oluştuğu...” (Yargıtay **CGK, E.2021/433, K.2022/575, T.22/09/2022**, YKA, E.T.: 31.12.2023). Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. CD, E.2016/8542, K.2019/8104, T.19/11/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>908</sup> Akbulut, **op. cit.**, s. 673; Sahte belge kullanma hareketini böyle değerlendirmekle birlikte (Bkz. Mehmet Taştan, **op. cit.**, s. 97) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma hareketi bakımından “vergisel işlemlerde kullanma”, “failin belgeyi düzenleyenden başka kişi olması” ve “failin kendisi ve başkası lehine çıkar sağlaması” gibi şartlar arayan görüşe (Ibid. s.69) hem suç tanımında bu unsurlar yer almadığı hem de yer alsa bile bunların “kullanma” unsurunun içeriğine dahil olmayıp başka unsurlar oluşturacağı gerekçesiyle katılmak imkânı yoktur.

görüşü<sup>909</sup> ise yerinde değildir. Bu durum suçun manevi unsuru yönünden değerlendirilmelidir, yoksa suç yalnız icrai hareketle işlenebilen bir suçtur.

Kanundaki mevcut tanımlara göre, sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Bu tanımlardan hareketle basitçe örnekleyecek olursak, olmayan bir satışın faturası, sahte belge; gerçek bir satış üzerine düzenlenen ancak satışa konu malların adedini eksik gösteren fatura, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

Yargıtay CGK, adet, miktar, fiyat ve tutar yönünden eksik veya fazlalığı “miktar itibariyle gerçeğe aykırılık”, mal veya hizmetin cinsinin veya muamele tarihinin farklı gösterilmesini “mahiyet itibariyle gerçeğe aykırılık” olarak kabul etmektedir.<sup>910</sup> Böylece Mahkeme kanunda yalnız “miktar”dan bahsedildiği halde “adet” yanında “fiyat” ve “tutar”ı da bu kapsamda değerlendirmiş<sup>911</sup> ve bu nedenle, düzenlediği faturalarda müşterilerden aldığı ücreti düşük gösteren kişilerin fiillerini sahte belge değil muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme yahut kullanma suçu saymıştır.<sup>912</sup> Ancak kanunda açıkça yazmadığı halde eksik ya da fazla bedel gösteren faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge sayılması eleştirilere neden olmuştur.<sup>913</sup> Öte yandan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin “*ticari ilişkinin*

<sup>909</sup> Ümit, **op. cit.**, s. 271.

<sup>910</sup> “Gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması, belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir. Örneğin; elli adet satılan gömleğin otuz adet, 100 Liradan satılan bir malın 20 Liradan satılmış olarak gösterilmesi gibi. Gerçek bir muamelenin mahiyet itibarıyla gerçeğe aykırı bir şekilde belgeye yansıtılması ise satılan mal veya sunulan hizmetin cinsinin ve muamele tarihinin farklı gösterilmesidir. Örneğin; deri ceket satıldığı halde faturada kumaş ceket satılmış gibi veya mal, yeni mali yılda satıldığı halde kapanan mali yıl içinde satılmış olarak gösterilmesi gibi.” (Yargıtay CGK, E.2012/1512, K.2014/366, T.11/07/2014, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>911</sup> “Gerçek bir muamelenin miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir.” (Yargıtay 11. CD, E.2017/12763, K.2019/2223, T.05.03.2019, YKA, E.T.: 31.12.2023). Aynı ifade için bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E.2017/17558, K.2020/1436. Esasen 84 no.lu KDV Genel Tebliği de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımı yaparken “miktar” yanında “değer”i de sayıyordu ancak daha sonra çıkarılan KDV Genel Uygulama Tebliği’nde “değer” tanımıdan çıkarılmıştır.

<sup>912</sup> “Çorum Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün ... vergi kimlik numaralı vergi mükellefi olan sanığın 2007 takvim yılında zemin etüdü hizmetlerinde bulunduğu müşterilerinden Jeoloji Mühendisleri Odasının belirlediği asgari fiyat tarifesi üzerinden ücret aldığı halde, düzenlediği faturalarda aldığı ücreti düşük göstererek eksik fatura düzenlediği iddia ve kabul edilen somut olayda; eylemin ... sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/a-2 maddesine uyan “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme” suçunu oluşturacağı gözetilmeden...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/5041, K.2019/5059, T.27/05/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>913</sup> Ela, **op. cit.**, s. 1077.

*gerçekliğini aştığı tutar kadar sahte belge niteliği taşıdığı*<sup>914</sup> ve böylece hem muhteviyatı itibariyle yanıltıcı hem sahte olan belgenin varlığı halinde fikri içtima uygulanarak sahte belge düzenlemekten ceza verilmesi gerektiği<sup>915</sup> de söylenmiştir. Ancak bizce tutarın gerçeğe aykırı biçimde yüksek olmasını muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımındaki “miktar” unsurunu zorlayarak bu türden bir belge saymak belki mümkünse de hiçbir şekilde sahte belge tanımına sokmak mümkün değildir.

Sahte belge – muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ayrımını kısmen hatırlatan bir ayrım, TCK’da yer almaktadır: Kamu görevlisinin resmi belgede sahteciliğini cezalandıran TCK md. 204/2’deki seçimlik hareketlerden biri “sahte belge” düzenleme, diğeri “gerçeğe aykırı belge” düzenleme fiilidir. Literatürde eskiden beri<sup>916</sup> ilkin maddi sahtecilik, ikincisine fikri sahtecilik adı verilmektedir.<sup>917</sup> Maddi sahtecilik, belgenin sahil olmaması, belgenin düzenleyicisinin görünenden farklı olması; fikri sahtecilik yahut içerik sahteciliğı ise belgenin görünen kişi tarafından düzenlendiğı ve belge üzerinde bir değışiklik yapılmadığı halde, belgede tespit edilen hususların gerçeğı yansıtmaması olarak tanımlanmaktadır.<sup>918</sup> Ancak öğretilde iki kavram arasındaki farkı sıkı sıkıya TCK md. 204/2 çerçevesinde açıklayarak, bu tanımda sayılanlara ilâveten, fikri sahteciliğın maddi sahtecilikten farklı olarak sadece kamu görevlisi tarafından ve sadece resmi belge üzerinde işlenebileceğini<sup>919</sup> söyleyen yazarlar da vardır.

Kanunun gerekçesinde ise TCK md. 204/2 yerine TCK md. 206’daki resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçu “fikri sahtecilik” olarak adlandırılmaktadır ve Yargıtay 11. Ceza Dairesi de gerekçedeki adlandırmaya uymaktadır.<sup>920</sup> Yargıtay CGK ise TCK md. 204/2’deki suçu, fikri sahtecilik olarak değerlendirmiş ve gerçek bir hususun belgeye yazılmamasının suçun oluşumu için yeterli olmadığı, anılan hususun gerçekleşmediğinin belgeye yazılmasının fikri

<sup>914</sup> Çitil, **op. cit.**, s. 150.

<sup>915</sup> Ibid.

<sup>916</sup> Erman, eski TCK’daki sahte varaka tanzimini (md. 339) maddi sahtecilik, hakikate muvafık olmayan varaka tanzimini (md. 340) fikri sahtecilik olarak adlandırmaktadır. Sahir Erman, **Sahtekârlık Cürümleri**, İstanbul: İsmail Akgün, 1954, s. 237.

<sup>917</sup> Gökcan, “Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)”, s. 107.

<sup>918</sup> Ibid. Aynı yönde bkz. Tezcan/Erdem/Önok, **op. cit.**, s.62; Artuk/Gökcan vd., **op. cit.**, s. 823.

<sup>919</sup> Pınar Memiş Kartal, “Resmi Belgede Sahtecilik”, **Özel Ceza Hukuku**, Cilt: VI, İstanbul: On İki Levha, 2020, s. 105-106; Özbek/Doğan/Bacaksız, **op. cit.**, s. 875.

<sup>920</sup> Bkz. Yargıtay 11. CD, E.2022/2720, K.2022/18889, T.14/11/2022; E.2022/2056, K.2022/18890, T.14/11/2022. Kararların tümü için bkz. YKA, E.T.: 31.12.2023.

sahtecilik oluşturacağı sonucuna varmıştır.<sup>921</sup> Kanun gerekçesine göre, TCK md. 204/2'deki hareketlerden ilki, *“resmi belge esasında mevcut olmadığı hâlde, mevcutmuş gibi sahte olarak üretilme”*si; ikincisi ise *“kamu görevlisinin gerçeğe aykırı olarak bir olayı kendi huzurunda gerçekleştirmiş gibi, bir beyanı kendi huzurunda yapılmış gibi göstererek belge düzenlemesi”*dir. Belgenin şekli olarak sakat olmayıp, içerik olarak yanlış olduğu<sup>922</sup> bu ikinci hareket, yani -genel kabule göre- fikri sahtecilik, özel belgede sahtecilik suçunun seçimlik hareketleri arasında yer almamıştır. Bir başka deyişle özel belgede fikri sahtecilik kural olarak suç değildir.<sup>923</sup> Yalnız sağlık çalışanlarının düzenlediği *“gerçeğe aykırı belge”*ler bakımından özel belgede fikri sahteciliğin istisnai olarak cezalandırıldığı söylenebilir.<sup>924</sup>

Maddi sahtecilik-fikri sahtecilik ayrımını gereksiz bulan yazarlar da vardır.<sup>925</sup> Koca/Üzülmez'e göre bir belgenin düzenleyenin görünene uyuşmadığı durumda da belgenin içeriğinin gerçeğe aykırı olduğu durumda da sahte bir belge düzenlenmiş olur.<sup>926</sup> Eğer belgeyi belgenin üzerinde görünen kişi düzenlememişse içeriğinin gerçek olup olmadığına bakmaya gerek olmaksızın belge sahtedir.<sup>927</sup> Kamu

<sup>921</sup> Yargıtay CGK, E.2016/500, K.2021/243, T.02/06/2020, YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>922</sup> Memiş Kartal, **op. cit.**, s. 105.

<sup>923</sup> *“Türk Ceza Kanunu'nun 207. maddesinde yer alan özel belgede sahtecilik suçunda, gerçeğe aykırı belge düzenleme olarak tanımlanan içerik (fikri) sahteciliğine yer verilmemiş, yalnızca, "belgeyi sahte düzenleme" hareketine yer verilmiştir. İçerik sahteciliğinde belgeyi düzenleyen olarak görülen kişi gerçek olduğu halde, belgenin içeriği gerçeğe aykırıdır. Maddede sadece taklit suretiyle sahte belge düzenleme veya gerçek bir belgede ekleme veya çıkarma suretiyle sahtecilik, başka bir deyişle maddi sahtecilik eylemlerine yer verilmiştir. Maddenin gerekçesinde belgenin sahte olarak düzenleme hareketi açıklanırken; "özel belge esasında mevcut olmadığı halde, mevcutmuş gibi sahte üretilmektedir" ifadesiyle de eylemin maddi sahteciliği kapsadığı belirtilmiştir. Buna göre salt yalan beyanı içeren özel belge, açıklanan ve unsurları gösterilen özel belgede sahtecilik suçunun maddi konusunu oluşturmamaktadır. Suça konu kira sözleşmesinde şikayetçinin isim ve imzasının bulunmadığı, Sanık ...'ın .... İnş.Tic.Ltd. Şirketi adına kiraya veren, temyiz dışı hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilen ...'in de kiralayan olarak imzalandığı, sanık ...'ın söz konusu daireyi ...'e kiralamadığı halde kiralamış gibi sözleşme düzenlenmesi nedeniyle özel belgede sahtecilik suçunu işlediği iddia ve kabul edilen olayda; sanığın eyleminin içerik sahteciliği olarak kabul edilmesi gerektiği, içerik sahteciliğinde, 5237 sayılı TCK'nin 207. maddesinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçunun unsurlarının oluşmadığı anlaşılmakla, sanığın atılı suçtan beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesi, Yasaya aykırı,..." (Yargıtay 11. CD, E.2022/2234, K.2022/5554, T.31/03/2022, YKA, E.T.: 31.12.2023). Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E.2021/38066, K.2022/1033, T.24/01/2022; E.2021/21399, K.2022/13792, T.29/06/2022. Kararların tümü için bkz. YKA, E.T.: 31.12.2023.*

<sup>924</sup> TCK 210/2: *“Gerçeğe aykırı belge düzenleyen tabip, diş tabibi, eczacı, ebe, hemşire veya diğer sağlık mesleği mensubu, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 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 hükmolunur.”*

<sup>925</sup> Erman, **op. cit.**, s. 250; Koca/Üzülmez, **op. cit.**, s. 682.

<sup>926</sup> Ibid. s. 682-683.

<sup>927</sup> Ibid. s. 682.

görevlisinin görevi gereği düzenlediği belge ise kendisine izafe edilebilir olmakla birlikte olmamış bir olay olmuş gösterilmekle yine sahtecilik yapılmaktadır.<sup>928</sup> Özel belgede içerik sahteciliğinin cezalandırılmamasının sebebi ise böyle bir belgenin zaten beyan sahibini bağlayacak olması ve belgenin muhataplarının düzenleyeni belli böyle bir belgenin içeriğini serbestçe değerlendirebilecek ve ona göre hareket edebilecek olmasıdır.<sup>929</sup> Kanun koyucu bazı özel belgelerdeki içerik sahteciliğini - örneğin bizim incelediğimiz VUK md. 359’da yer alan suçları- ise kamu menfaatinin düşünerek özel olarak cezalandırma yoluna gitmiştir.<sup>930</sup>

Kangal’a göre VUK’taki hem sahte belge hem muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçları, -düzenlenen belgeler şekil olarak gerçek, içerik olarak gerçeğe aykırı olduğu için- fikri sahteciliktir.<sup>931</sup> Bu bağlamda yazara göre belgenin, belgeyi düzenlemeye yetkili kişinin imzasının taklidiyle bir başkası tarafından düzenlenmesi halinde kişinin VUK md. 359 yerine TCK md. 207’den cezalandırılması gerekir çünkü söz konusu belge TCK md. 207 anlamında sahte ise de VUK md. 359 anlamında sahte değildir.<sup>932</sup> Bir başka deyişle, eğer faturadaki sahtelik maddi sahtecilik niteliğindeyse VUK md. yerine TCK’yı uygulamak gerektiği söylenmiştir. Erdem ise bir adım öteye giderek kişinin kendi firmasına ait imzalamaya yetkili olduğu faturayı usulünce anlaşmalı matbaaya bastırmayıp bilgisayarından çıktı alarak taklit etmesinde dahi VUK’taki suçların oluşmayacağını öne sürmektedir.<sup>933</sup> Yıldız ise sahte belge düzenleme ve kullanmanın hem maddi hem fikri sahtecilik şeklinde işlenebileceği<sup>934</sup> ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmanın yalnız fikri sahtecilik biçiminde işlenebileceği<sup>935</sup> görüşündedir. Kaşıkçı ise sahte belge düzenlemek yanında belgelerde tahrifat yapmak, sayfaları koparmak ve anlaşmalı olmadığı halde yetkisiz belge basmak fiillerini maddi sahtecilik, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek,

---

<sup>928</sup> Ibid. s. 683.

<sup>929</sup> Ibid. s. 715.

<sup>930</sup> Ibid.

<sup>931</sup> Kangal, “Yanıltıcı veya Sahte Belge Düzenlemek ya da Kullanmak Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçları ile Özel Belgede Sahtecilik Suçunun Maddi Unsurlarının Karşılaştırılması”, s. 257-258.

<sup>932</sup> Ibid. s. 258.

<sup>933</sup> Erdem, **op. cit.**, s. 100.

<sup>934</sup> Yıldız, **op. cit.**, s. 218, 219.

<sup>935</sup> Ibid. s. 220.

muhasabe hilesi yapmak ve gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak fiillerini fikri sahtecilik saymaktadır.<sup>936</sup>

Bu görüşlere karşılık Yargıtay CGK maddi sahtecilik halinin de faturayı sahte kılacağını ancak VUK md. 359 açısından ceza verebilmek için faturanın içeriğinin de tamamen ya da kısmen sahte olması gerektiğini belirtmektedir.<sup>937</sup> Bir başka deyişle, Yargıtay’a göre de VUK md. 359’daki hareketi suç haline getiren şey belgenin içeriğinin gerçeğe aykırı olması yani fikri sahteciliktir. Ancak Yargıtay bir belge üzerinde ya maddi ya da fikri sahtecilik yapılmış olacağını kabul etmemekte, üzerinde maddi sahtecilik yapılmış olan belgelerin dahi içerikleri de sahte olmak kaydıyla VUK md. 359’daki suça konu olacağını belirtmektedir. Böylece Yargıtay, maddi sahtecilik-fikri sahtecilik ayrımını failin belgeyi düzenlemeye yetkili olup olmamasına göre yapan ve TCK md. 204/2’deki kamu görevlisinin düzenlemeye yetkili olduğu belgeyi “gerçeğe aykırı” olarak düzenlemesi suçunu fikri sahtecilik olarak kabul ederken TCK md. 207/1’deki özel belgede sahtecilik suçuna konu belgenin “sahte” olmasını da belge üzerinde görünen düzenleyicinin doğru olmamasına bağlayan genel kabulden vergi kaçakçılığı suçları bakımından ayrılmaktadır. Dolayısıyla Yargıtay açısından vergi kanunları gereği düzenlenen bir belgenin içeriği “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi” gösteriyorsa bu belgeyi düzenleyen kim olduğu, böyle bir belgeyi düzenlemeye yetkili olup olmadığı artık önemli değildir.

Bizce Yargıtay’ın vergi kaçakçılığı suçları bakımından Türk ceza öğretisinde belgede sahtecilik suçları için geçerli kabullerinden ayrılması isabetli olmuştur: Öncelikle belgede sahtecilik suçlarında fikri sahtecilik kavramı TCK md. 204/2’deki gerçeğe aykırı belge düzenleme suçu etrafında oluşmuştur. Bu suçta yalnız kamu görevlisinin düzenleyebildiği ve düzenlediği -ve bu nedenle şeklen gerçek- bir belgenin yalnız içeriğinde gerçeğe aykırılık bulunmaktadır. Bu bakımdan, ilk bakışta kesmeye yetkili olmadığı bir faturayı gerçeğe aykırı olarak kesen kişinin durumunun TCK md. 204/1 ve TCK md. 204/2’deki “sahte belge” düzenleme, kesmeye yetkili olduğu faturanın içeriğini yanlış oluşturan kişinin durumunun ise TCK md. 204/2’de

<sup>936</sup> Kaşıkçı, **op. cit.**, s. 70.

<sup>937</sup> “Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir, ancak bu şekilde maddi olarak yapılan sahteciliklerde dahi sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının özelliği nedeniyle belgenin, gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenmesi gerekmektedir.” (Yargıtay CGK, E.2018/396, K.2019/567, T.26/09/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).



yer alan “gerçeğe aykırı belge” düzenleme suçun failine benzediği söylenebilirse de bu kabul, aynı zamanda sahte yahut muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçlarının yalnız ilgili belgeyi düzenlemeye yetkili kişilerin işleyebileceği özgü suçlar oldukları fikrini beraberinde getirmektedir; oysa bu suçlar bizim de katıldığımız<sup>938</sup> görüşe göre özgü suçlar değildir. TCK md. 204/2’deki suç ise “görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu” ve “kamu görevlisi” gibi fail yönünden belirleyici nitelikler içermekle bir gerçek özgü suç olup, bu türlü gerçek özgü suç niteliğindeki fikri sahteciliğe faillik niteliklerini taşımayanlar yalnız şerik olarak katılabilirler (TCK md. 40/2). Ancak VUK md. 359’daki sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçlarını herkes işleyebilir. Bir başka deyişle, TCK’daki suç tipi üzerinden yaratılan fikri sahtecilik kavramı, VUK’taki sahte belge düzenleme fiilinin bünyesine uygun değildir. İkinci olarak, düzenleyenin yetkisiz olmasından hareketle belgenin “sahte”liği sonucuna varmak, “sahte” tabirinin içeriğini yine TCK çerçevesinde doldurmak ve VUK md. 359’daki sahte belge tanımından uzaklaşmak anlamına gelmektedir. TCK md. 204/2’deki “gerçeğe aykırı” ve TCK md. 207/1’deki “sahte” sözcüklerini -Alman ceza hukukundaki sahte (*unecht*) / gerçeğe aykırı (*unwahr*) ayrımında olduğu gibi<sup>939</sup>- belgenin üzerindeki düzenleyicinin doğru olup olmamasına göre tayin edeceksek VUK md. 359’daki “sahte belge” ifadesini de aynı şekilde değerlendirmemiz gerekir ve maddede yer alan tanımdaki “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” ibaresi de bahsi geçen ayrım bakımından “sahtelik” değil “gerçeğe aykırılık” olarak anlaşılsa bile bu durum aynı tanımdaki “sahte olarak” ve “sahte” ibarelerini ortadan kaldırmamaktadır. Bu durumda da belgede sahtecilik suçu için geçerli yerleşik kabullerden hareket edilecek olursa VUK anlamında sahte belgeyi hem düzenleyicisini gerçeğe aykırı gösteren hem gerçekte olmayan bir muameleyi gösteren belge olarak kabul etmek gerekecektir ki bu da varılan sonucun tam tersine yetkisiz kişilerin düzenlediği içeriği doğru belgelerin VUK kapsamında cezalandırılması, yetkili kişilerin yaptığı fikri sahteciliklerin ise -TCK kapsamına da girmeyeceği için- hiç cezalandırılmaması anlamına gelecektir. Son olarak, faturadaki maddi sahtecilik durumunu yalnız TCK md. 207 kapsamında cezalandırmak, faturayı kullanan açısından faturanın gerçekten faturada görünen ve faturayı düzenlemeye

<sup>938</sup> Kangal, **op. cit.**, s. 253.

<sup>939</sup> Geniş açıklama için bkz. Başar Pancaroğlu, “Sahte ve Gerçeğe Aykırı Belge Kavramlarının Ceza Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi ve Sonuçları”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 28, Sayı: 2, Aralık 2022, s. 806-847.

yetkili olan kişi tarafından düzenlenip düzenlenmediğinin önemi bulunmadığı halde, muamelenin gerçek olmadığını bilen ancak düzenleyenin gerçek olmadığını bilmeyen kişinin, kastı bulunmadığı için, TCK md. 207/2’den de cezalandırılmaması anlamına gelecektir.

Bu açıklamalar ışığında VUK’ta ayrıca tanımı yapılan “sahte”, “gerçeğey aykırı” ve “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı” tabirlerinin müstakil anlamları olduğunu ve belgeyi düzenleyen kişinin belgeyi düzenlemeye yetki olup olmadığına bakılmaksızın her iki suçun da hem maddi hem fikri sahtecilik şeklinde işlenebileceğini kabul etmek, bize en doğru yol olarak görünmektedir. Bu nedenle, bir başka şirket tarafından kendi şirketine kesilmiş gibi görünen bir fatura düzenleyip bunu hesaplarına gider olarak kaydeden şirket yetkilisini bizce düzenleme fiili bakımından TCK md. 207/1, kullanma fiili bakımından VUK md. 359/2,b’den ayrı ayrı cezalandırmak yerine belgenin hiç olmayan bir muameleyi göstermesi halinde yalnız VUK md. 359/b’den, gerçek bir muamele bulunmakla birlikte yalnız “mahiyet” ve “miktar” itibariyle bir gerçeğey aykırılık içermesi halinde ise VUK md. 359/a,2’den cezalandırmak gerekir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltı belge düzenleme ve kullanma suçlarının ayrı hükümlere tabi olmasının gerekliliğı suç ve ceza politikası bakımından sorgulanmayı hak eden bir durumdur. Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere VUK eskiden ikisine de “sahte belge” nazarıyla bakıyordu. TCK’da da fikri sahtecilik sadece kamu görevlisinin işleyebileceğı bir suç olarak düzenlenmiş ancak kamu görevlisinin sahte belge düzenlemesi ile gerçeğey aykırı belge düzenlemesi arasında bir ayırım yapılmadan karşılığında aynı ceza öngörölmüştür. Esasen 100 TL’lik sahte bir alış faturası kullanmakla, gerçekte 1 TL üzerinden düzenlenmesi gerekirken 101 TL olarak düzenlenmiş muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir alış faturası kullanmak arasında bu kadar başka cezaları haklı kılan bir farklılık bulunmamaktadır.

Öte yandan “vergi kanunlarına göre/uyarınca tutulma veya düzenlenme ve saklanma ve ibraz mecburiyeti” olan belgeler, özel belgelerdir. VUK md. 359 olmasa idi bunlar üzerindeki değıştirme, kullanma, bozma, yok etme ve gizleme fiilleri TCK md. 207-208 kapsamında suç oluşturabilecekti. Ancak VUK md. 359’daki sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri salt fikri sahtecilik mahiyetinde olduklarında TCK’daki özel belgede sahtecilik suçunu

oluşturmayacaktı. Yine VUK md. 359 açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenlemek veya kullanmakla suçun oluşacağını, -Yargıtay düzenleme ve kullanmayı birbirine dönüşmesi mümkün olmayan ayrı suçlar olarak değerlendirmekle birlikte<sup>940</sup>- suçun oluşumu için iki hareketten birisinin yeterli olduğunu ancak TCK md. 207/1'deki özel belgede sahtecilik suçunun oluşması için belgenin düzenlendikten sonra ayrıca belgenin kullanılmasının da gerektiğini eklemek gerekir. Bir başka deyişle, özel belgede sahtecilik suçunun aksine bu suçlar çok hareketli suçlar değildir.<sup>941</sup> Düzenleyenden başka bir kişinin sahte özel belgeyi sahte olduğunu bilerek kullanması ise TCK md. 207/2'deki suçu oluşturur. Bu bağlamda, belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığının belge üzerinde işlenen biçimleri arasındaki uyumsuzluğun tuhaf sonuçlara yol açtığı da kaydedilmelidir: Örneğin, bir muhasebecinin e-bildirge ile elektronik ortamda içeriği itibarıyla doğru olmayan işe giriş bildirimleri düzenleyip iş yerinde çalışmayan kişileri sigortalı olarak gösterdiği olayda Yargıtay 11. Ceza Dairesi, **(i)** işe giriş bildirgesinin kamu görevlisi tarafından düzenlenmediği, serbest muhasebeciler meslek kanunlarına göre görevleri sırasındaki işledikleri suçlardan kamu görevlisi gibi cezalandırılırsalar<sup>942</sup> da bu bildirgenin bu kanun kapsamında mesleğin konusuna giren işlerden<sup>943</sup> olmadığı ve işe giriş bildirgesini resmi belge hükmünde sayan bir kanuni düzenleme de bulunmadığı gözetildiğinde fiilin resmi belgede sahtecilik suçunu oluşturmayacağı, **(ii)** fiil ancak özel belgede sahtecilik mahiyetinde sayılabilirse de kanunda özel belgede sahtecilik bakımından fikri sahtecilik suç olarak düzenlenmediği için özel belgede sahtecilik suçunun da oluşmayacağı, **(iii)** keza kurumun verdiği şifreyle sisteme hukuka uygun şekilde girmiş olduğu için kuruma elektronik ortamda gerçek olmayan bir veri iletmesinin sisteme veri yerleştirme suçunu da oluşturmayacağı; **(iv)** son olarak elektronik ortamdaki veri girişinin muhatabı bilgisayar sistemi olup, karşıda TCK'nın tanımına uyan bir kamu görevlisi bulunmadığı ve bu beyan

<sup>940</sup> “....dava şartı olan mütalaa ve vergi suçu raporuna uygun olarak sanık hakkında, "Sahte Fatura Düzenleme" suçundan kamu davası açıldığı, "Sahte Fatura Kullanma" suçundan açılmış bir dava bulunmadığı gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan "Sahte Fatura Düzenleme" ve "Sahte Fatura Kullanma" suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden, "Sahte Fatura Kullanma" suçundan mahkumiyet hükümleri kurulması, Yasaya aykırı ...görüldüğünden....” (Yargıtay 11. CD, E.2017/10706, K.2021/11983, T.09/12/2021, YKA, E.T.: 31.12.2023). Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. CD, E.2017/11888, K.2020/1409, T.18/02/2020; E.2019/10507, K.2020/1357, T.17/02/2020. Kararların tümü için bkz. YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>941</sup> Kangal, **op. cit.**, s. 256.

<sup>942</sup> 3568 sayılı Kanun, Görevle ilgili suçlar, md. 47: “Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.”

<sup>943</sup> Bkz. 3568 sayılı Kanun, md. 2.

sonucunda düzenlenen unsurları tam bir resmî belge de bulunmadığı için resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçunun da oluşmayacağı yönünde karar vermiştir.<sup>944</sup> Oysa aynı muhasebecinin VUK'ta düzenlenen belgeler üzerindeki her türlü fikri sahteciliği, ne kadar hafif olursa olsun, hiç vergi ziyayı yaratmasa ve hatta Hazine lehine bir gerçeğe aykırılık taşısa bile suç teşkil edecektir.

Kanun, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeyi veya kullanmayı suç saymıştır. Aslında bu belgelerin, özellikle faturanın, düzenlenmesi düzenlenene vergisel bir menfaat sağlamamakta bilakis onun vergiye tabi kazanç tutarını ve hesaplanan KDV tutarını artırmakta, diğer yandan asıl olarak kullanana bir menfaat sağlamakta; çünkü sahte yahut muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kayıtlarına alan mükellef, haksız olarak bu asıl harcamayı kendi kazancından düşmekte, ayrıca KDV indirim hesaplarına dahil ederek KDV yükümlülüğünü azaltmakta hatta belki haksız yere iade hakkı kazanmaktadır. Bu bakımdan düzenleme ve kullanma fiillerinin faillerinde ortak bir amaç yoktur. Bununla birlikte sırf sahte fatura (uygulamadaki adıyla “naylon” fatura) düzenleyip satmak için mükellefiyet tesis ettiren yani bunu bir iş kolu haline getiren kişiler de sahte belgeyi düzenlemekle büyük menfaatler elde edebilmektedirler.

Vergi idaresi bazı riskli mükelleflerin KDV iadelerini eskiden “koda alma” günümüzde ise “özel esaslar” adını verdiği bir takım zorlaştırılmış usullere göre yapmaktadır. Bir tür kara liste uygulaması olan mükelleflerin özel esaslara tabi kılınması işlemini düzenleyen KDV Tebliğlerinde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin mahiyetiyle ilgili ayrıntılı açıklamalar bulunmaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 3.1 no.lu bölümünde<sup>945</sup> bir belgenin sahte olduğu, 4.1 no.lu bölümünde<sup>946</sup> ise muhteviyatı

<sup>944</sup> Yargıtay 11. CD, E.2021/12174, K.2021/7178, T.23/09/2021; Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. CD, E.2018/6275, K.2021/2806, T.18/03/2021; E.2018/6165, K.2021/2805, T.18/03/2021. Kararların tümü için bkz. YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>945</sup> “Bir belgenin sahte olup olmadığı belgeden hareketle yapılacak tespitlere bağlıdır. Buna göre;  
- İnceleme dönemi veya incelemeye konu dönemlere ilişkin yoklamalar yapılmak suretiyle mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığı (ilgili dönem mahalle muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredeki diğer mükellefin eylem tarihindeki durumuna ilişkin ifadeleri vb.),  
- Belgeye konu mal hareketinin gerçekte olup olmadığının fiili veya kaydi envanter ya da randıman incelemesi, karşıt inceleme ve tespit, nakliye, ödeme/taahhüt vb. kanıtlarla tespiti,  
- Ticari ilişkisinin olup olmadığı hususu ve ticari ilişkide bulunduğu firmalar,  
- Ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler,  
- Muhasebecisine yönelik tespitler,  
- Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan, hakkında inceleme yapılanlara ve ticari ilişkide bulundukları mükelleflere ilişkin bilgiler,

itibariyle yanıltıcı belge olduğu sonucuna varmadan önce yapılması gereken inceleme ve tespitler sayılmıştır.

Öte yandan 84 no.lu KDV Genel Tebliği'nde aynı belgeyi, düzenleyen açısından sahte belge, kullanan açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge sayan hükümler vardır: Tebliğe göre, (1.2.) mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler, kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından ise sahte belge olarak kabul edilecektir. Karakoç da bir belgenin düzenleyen bakımından sahte olup, gerçekten mal alıp bedelini ödeyen ve karşılığında aldığı bu belgeyi kullanan bakımından sahte olmayabileceğini öne sürmektedir.<sup>947</sup> Aynı belgenin, düzenleyen ve kullanan açısından hukuki niteliklerinin farklı olması bize mümkün görünmemektedir. Bizce burada suçun konusu ve hareket, yani maddi unsur ile failin kastı yani manevi unsur birbirine karıştırılmaktadır. Suça konu belgenin içeriği hem gerçeği yansıtır hem gerçekte olmayan bir muameleyi olmuş gibi gösteremez. Bir belgenin kısmen sahte kısmen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması ise mümkündür ancak bu da belgenin bazı kimseler için sahte bazı kimseler için muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olabileceği anlamına gelmez; aynı belge herkes için kısmen sahte kısmen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olacaktır.

## ii. İkinci Tip Kaçakçılık Suçu

### aa. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

VUK md. 359/b'de düzenlenen ve ilkinde göre daha ağır cezayı gerektiren ikinci vergi kaçakçılığı suçu tipinin ilk hareketi "vergi kanunları uyarınca tutulan veya

---

- Sahte belge ticareti varsa komisyon geliri elde edilip edilmediği,

- Mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediği,

*gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin sahte olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz."*

<sup>946</sup> "- Belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığı,

- Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun (ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi) deliller ile tespiti,

- Belgede yer alması zorunlu bilgilerde tahrifat yapıp yapılmadığı,

- Belgede bulunması zorunlu bilgilerin (vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi) gerçeği yansıtır yansıtmadığı,

- Gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edildiği, *gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz."*

<sup>947</sup> Yusuf Karakoç, "Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler", Prof. Dr. Nami Çağan'a Armağan, Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020, s. 345.

düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek”tir. “Yok etme” fiili VUK’taki eski düzenlemelerde “gizleme” ve “tahrif etme” ile birlikte yer aldığı halde zamanla suç politikası açısından hiçbir gerekçe sunulmaksızın bunların tabi olduğu kanuni hükümler farklılaştırılmış, bu arada söz gelimi “tahrif etme”nin cezası daha önce “yok etme”den daha ağır iken bugün daha hafif hale getirilmiş olması gibi anlaşılmaz kanun değişiklikleri yaşanmıştır. Diğer hareketlerden bağımsız olarak yalnız “yok etme” fiilinin mevzuat içindeki seyri aşağıdaki gibidir:

|                    | Hareket Tanımı                                                                                                                                                                         | Ceza                              |
|--------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|
| <b>1940 MVK</b>    | Defterlerini veya vesikalarını tahrif edenlerin...,<br>Bu kanuna göre tahrif, kayıtların okunmayacak şekilde silinerek yerine başka bir kayıt geçirilmesi, ...gibi halleri ifade eder. | Yıllık vergiye 5 kat zam          |
| <b>1949 Tasarı</b> | Defter ve vesikaları yok etmek                                                                                                                                                         | Verginin 5 katı idari para cezası |
| <b>1949 VUK</b>    | Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter ve vesikaları yoketmek                                                                                                                    | Verginin 3 katı idari para cezası |
| <b>1951 VUK</b>    | Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yoketmek                                                                                            | 1 yıldan 3 yıla kadar hapis       |
| <b>1961 VUK</b>    |                                                                                                                                                                                        | 3 aydan 3 yıla kadar hapis        |
| <b>1980 VUK</b>    |                                                                                                                                                                                        |                                   |
| <b>1994 VUK</b>    |                                                                                                                                                                                        |                                   |
| <b>1998 VUK</b>    | Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler                                                        | 18 aydan 3 yıla kadar hapis       |
| <b>2008 VUK</b>    |                                                                                                                                                                                        | 3 yıldan 5 yıla kadar hapis       |
| <b>2022 VUK</b>    |                                                                                                                                                                                        | 3 yıldan 8 yıla kadar hapis       |

“Yok etme”, resmi belgeyi yok etmek suçunu düzenleyen TCK md. 205 bakımından belgenin ortadan kaldırılması, varlığına son verilmesi olarak anlamlandırılmaktadır.<sup>948</sup> Bu suç bakımından da anlamı benzerdir. Ancak defter ve belgeyi karalayarak, üzerine boya yahut mürekkep dökerek okunamaz hale getirmenin “bozma” sayılıp “yok etme” kapsamında cezalandırılmayacağı söylenmiştir.<sup>949</sup> “Bozma” fiili VUK md. 359’da seçimlik hareket olarak düzenlenmediğine göre burada anılan fiillerin tahrif mi yoksa yok etme mi sayılacağına karar vermek gerekmektedir. Bizce bir belgenin yalnız içeriğinin geri dönülmez bir şekilde ortadan kaldırılması ile içeriğiyle birlikte kağıdının da ortadan

<sup>948</sup> Memiş Kartal, “Türk Ceza Kanununda Resmi Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu: TCK. m. 205”, s. 558.

<sup>949</sup> Özcan, **op. cit.**, s. 196-197; Aslanpınar, **op. cit.**, s. 122.

kaldırılması aynı şeydir. Buna karşılık belgenin içeriğinin gerçeğe aykırı hale getirilmesi mahiyet itibariyle bundan farklıdır. Bu nedenle bu tür davranışları tahrif etme kapsamında değil yok etme kapsamında düşünmek gerekir.<sup>950</sup>

Suç ve ceza politikası açısından anlamlandırmak mümkün olmasa da lafzın açık olduğu yerlerde eldeki kanunu lafzına uygun olarak uygulamaktan başka çare yoktur. Sözelimi, kanunun daha az cezayı gerektiren “gizleme” yönünden aradığı, suçun konusunun “varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olan bir defter veya belge olması” şartını daha fazla cezayı gerektirdiği halde “yok etme” yönünden doğrudan aramak mümkün değildir. Ancak mantık gereği tabi ki “yok etme” fiilinin işlendiğinin ispatı için fiilin üzerinde işlendiği defter yahut belgenin varlığı aranacaktır. Yok etmenin ispatlanamaması halinde failin gizlemeden cezalandırılması gerektiği<sup>951</sup> söylenmiştir. Biz gizleme ve ibraz etmemeyi birbirinden ayırdığımız ve gizlemeye başka bir anlam verdiğimiz için<sup>952</sup> yok etmenin ispat edilemediği durumda gizlemenin de ispat edilemeyeceğini, ancak defter belgelerin daha önce usulüne uygun şekilde ibrazı istenmiş olmak kaydıyla ibraz etmemeden dolayı ceza verilebileceğini düşünüyoruz.

Çift defter tutma suçunun tanımında da açıkça yazmadığı halde suçun oluşumu için ayrıca tasdik ettirilmiş bir defterin varlığının aranması ve ilk defterini tasdik ettirmeyenin tuttuğu bu defter kanunen yok hükmünde olduğu için tuttuğu ikinci defterin de yargı yerlerince çift defter tutma suçu kapsamında sayılmamasına<sup>953</sup> benzer şekilde tasdik ettirilmemiş defterin yok edilemeyeceğinin kabul edilmesi<sup>954</sup> ise kanuna aykırı bir yorum olacaktır. Esasen suça konu olabilecek defterler yalnız tasdik mecburiyeti bulunan defterler de değildir. Sözelimi, VUK md. 220’ye göre defter-i kebirin tasdik mecburiyeti yoktur ancak yok edilmesi suçtur.

Hakkaniyete uygun görünmese de 1994 yılında suç haline getirilen hiç defter tutmama fiilinin 1998 yılında suç kapsamından çıkarıldığı<sup>955</sup> ve bu davranışı diğer seçimlik hareketler kapsamında cezalandırmak da mümkün olmadığı halde bir kez

<sup>950</sup> Mehmet Taştan, **op. cit.**, s. 75-76. Yazara göre defter ve belgenin üzerine kısmen boya dökülmüşse yok etme yerine tahrif etme sayılabilir. Ibid. s. 76.

<sup>951</sup> Çakmakçı/Köseer, **op. cit.**, s. 197; Çitil, **op. cit.**, s. 147.

<sup>952</sup> Bkz. *supra*.

<sup>953</sup> Çitil, **op. cit.**, s. 142-143.

<sup>954</sup> Ibid. s. 146.

<sup>955</sup> Bkz. *supra*.

tuttuğu ve tasdik ettirdiği defteri sonradan yok edeni 8 yıla kadar hapisle cezalandırmak gerekmektedir.

Bu suç genelde defter, kayıt ve belgelerin -iş yerinde bilerek su baskınına neden olmak gibi- “kaza süsü verilerek” ortadan kaldırılması şeklinde işlenir.<sup>956</sup> Defter sahifelerinin tamamının yok edilmesine gerek yoktur, bir kısmının yok edilmesiyle suç oluşur.<sup>957</sup> Muhafaza süresi biten defterlerin yok edilmesi suç oluşturmaz.<sup>958</sup>

Defter ve belgeleri, özellikle kasten yangın çıkararak, yok etmek ticaret hayatında sık gözlemlenebilen bir davranıştır. Bu hareketin amacı her zaman vergisel işlem yahut kazançları gizlemek olmayabilir. Vergi mevzuatı kapsamında tutulan defterlerin bir kısmı aynı zamanda ticari defterlerdir. Bunların ortaklar ve alacaklılarla olan ticari ilişkilerde delil değeri bulunmaktadır. Bu bakımdan defterlerin vergi borcunun delili olarak değil ticari borcun delili olarak yok edilmek istenmiş ve yok edilmiş olması da mümkündür. Yukarıdaki görüşümüzü tekraren VUK md. 359’daki suçların oluşumu için kanunda gösterilen hareketlerin kasten yapılmasının yeterli olduğunu failin saikinin önem taşımadığını belirtmek isteriz.

Bizce bu suçun failinin mükellef yahut muhafaza yükümlülüğü olan kişi olması şart değildir. Suçun konusunun “vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belge” olması ve failin yok ettiği defter, kayıt ya da belge olduğunu bilmesi yeterlidir. Bu bakımdan, söz gelimi hesap döneminin kapanmasından sonra muhafaza yükümlülüğünün devamı boyunca defterler arşiv yönetim hizmeti veren bir başka şirketin deposuna bırakılsa, bu depoda bilerek yangın çıkaranlar mükellef olmasalar bile fail olarak sorumlu olurlar. Bunu mükellef istemişse, mükellef azmettirici olarak sorumlu olabilir. Eğer suçun yalnız mükellef tarafından işlenebilecek bir özgü suç olduğunu kabul etse idik bilerek yangın çıkaran depo sahiplerini sadece yardım eden sıfatıyla sorumlu tutabilirdik (TCK md. 40/2).

<sup>956</sup> Özyer, **op. cit.**, s. 1014.

<sup>957</sup> Ibid.

<sup>958</sup> Ibid.; Özcan, **op. cit.**, s. 199; Aslanpınar, Ibid..



**bb. Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak**

Kanunilik ilkesi hakkındaki, suç tanımına sürekli daha fazla ayrıntı ekleme ihtiyacı hissedilmesi şeklinde tezahür eden sağlıklı anlayışın bir ürünü olan seçimlik hareketlerden biri de “defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak” hareketidir. “*Sahifeleri yok etmek*” davranışının kanundaki diğer seçimlik hareketlerden defterleri yok etmek yahut tahrif etmek kapsamında zaten cezalandırılabilir olması bir yana bu hareketin gereksiz olarak suç tanımına ilavesiyle de yetinilmeyip “*yerine başka yapraklar koymak*” şeklinde yine gereksiz şekilde suç tanımını genişletmek, ancak bu defa defteri tümünden yok edenle, sahifeyi yok edip başka yaprak koyanın cezalandırıldığı fakat yalnız sahifeyi yok edenin cezalandırılmadığı tuhaf bir durum ortaya çıkacağı için buna bir önlem düşünmek, fakat suç tanımındaki gereksiz ilaveyi kaldırmak yerine bu ifadeyi hükümsüz kılmak için yeniden kanuni tanımın genişletilmesi suretiyle suç tanımına “*veya hiç yaprak koymamak*” ifadesini eklemek ve böylece kanunu hukuk âleminde hiçbir değişiklik yaratmayan bir kelime kalabalığına boğmak kötü bir kanun yazım örneğidir. Maalesef VUK defalarca değiştirildiği halde bu suç tanımı bu şekliyle muhafaza edilmiş, hatta bunun kaldırılması yerine diğer suç tanımlarının da bu şekilde şişirilmesi ve anlam yönünden kusurlu hale getirilmesi yolu tutulmuştur:

|                    | Hareket Tanımı                                                                                                                                                                                                       | Ceza                              |
|--------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|
| <b>1940 MVK</b>    | Defterlerini veya vesikalarını tahrif edenlerin...,<br>Bu kanuna göre tahrif, ...tasdikli defterlerin yapraklarından bir kısmının imha veya bunların yerine başkalarının ikame edilmesi, ...gibi halleri ifade eder. | Yıllık vergiye 5 kat zam          |
| <b>1949 Tasarı</b> | Bu kanuna göre tutulması mecburi olan tasdikli defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak                                                                         | Verginin 5 katı idari para cezası |
| <b>1949 VUK</b>    |                                                                                                                                                                                                                      | Verginin 3 katı idari para cezası |
| <b>1951 VUK</b>    | Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak                                                                          | 1 yıldan 3 yıla kadar hapis       |
| <b>1961 VUK</b>    |                                                                                                                                                                                                                      | 3 aydan 3 yıla kadar hapis        |
| <b>1980 VUK</b>    |                                                                                                                                                                                                                      |                                   |
| <b>1994 VUK</b>    |                                                                                                                                                                                                                      |                                   |
| <b>1998 VUK</b>    | Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; ...defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar                             | 18 aydan 3 yıla kadar hapis       |
| <b>2008 VUK</b>    |                                                                                                                                                                                                                      | 3 yıldan 5 yıla kadar hapis       |
| <b>2022 VUK</b>    |                                                                                                                                                                                                                      | 3 yıldan 8 yıla kadar hapis       |

Kanun yazımındaki zaman içinde düzeltilmek yerine çoğaltılan hatalar, kanun hükmü hakkındaki değerlendirmelerimizi de ister istemez etkilemektedir. Sözgelimi bu suç tanımında neden “sahife”nin yok edilip yerine “yaprak” konmasının arandığı konusunda aklımıza ilk gelen, bunun bilinçli bir tercih olmadığı, kanun yazımındaki genel özensizliğin bir görünümünden ibaret olduğudur. Nitekim, aslında ilkinin Arapça ikincisinin Türkçe menşeli olması dışında aralarında bir fark bulunmasa da eğer VUK md. 359’un genel olarak titiz biçimde kaleme alınmış bir kanun maddesi olduğunu düşünse idik belki bazen günlük dilde sahifenin yalnız yaprağın bir yüzü anlamında kullanıldığı gerçeği üzerinden kanun koyucunun iradesini tespit adına başka çıkarımlar yapma gereksinimi duyabilirdik. Fakat VUK md. 359’daki kanun tekniği hatalarının yoğunluğu buradaki farklılığın da özensiz terminoloji kullanımından ibaret olduğunu göstermektedir. Nitekim yaprağın bir yüzünü yok edip yerine bütün bir yaprak koymak da mümkün değildir. Bu bağlamda “yaprak koymamak” fiilini bir ihmali hareket olarak uzun uzadıya tartışmak gerekli değildir. Sahifenin yok edilmesi ile suç oluşacaktır. Daha sonra fail gerçekten bir yaprak koymak ya da koymamak ikilemine düşerse bile seçeneklerin her ikisi de suç teşkil ettiği için suçun oluşumuna bir etkisi bulunmayacaktır. Yalnız belki bunu mecburen çok hareketli bir suç sayacak olursak suçun oluşum anı konusunda bir değerlendirme yapmak gerekebilir: İlkinde failin en başından beri yaprak koymak düşüncesi varsa ve sahifenin yok edilmesi sonrasında makul bir süre içinde yaprak konulmuşsa yaprağın konulduğu anda, ikincisinde ise ikinci hareket ihmali olduğu ve yaprak koymamış sayılmanın bir mühleti de olmadığı için ilk hareket olan sahifenin yok edilmesiyle suçun oluştuğunu düşünmek gerekir.

**cc. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak**

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçu ile ilgili olarak açıklamalarımızın bir kısmını yukarıda bu suç tipinin içinden ayrılarak müstakil suç haline getirilen, ancak suçun konusunun yine aynı belgeler olması, suç teşkil eden davranışların benzerliği ve uygulamada daima birlikte göründükleri için tamamen farklı bir suç olarak düşünülemeyecek olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu ile ilgili başlık altında yapmıştık. Tekrara düşmemek adına yeniden sahte belge tanımından, sahte belgenin mahiyeti yönünden muhteviyatı itibariyle yanıltıcı

belgeden farkından ve “düzenleme” ve “kullanma” hareketlerinin anlamı gibi her iki suç için geçerli ortak tartışmalardan uzun uzadıya bahsetmeyeceğiz.<sup>959</sup> Bu konuda sadece bir belgenin “sahte”liğinin TCK’daki belgede sahtecilik suçlarında olduğu gibi belgeyi düzenleyen belge üzerinde görünen kişi olup olmamasına göre değil belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenip düzenlenmediğine göre tayin edileceğini hatırlatmakla yetiniyoruz.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin yaptığı tanımlar, sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge arasındaki farkın belgenin “gerçek” bir işlemi belgelendirip belgelendirmemesi olduğu düşüncesi uyandırıyor ise de Yargıtay gerçek bir işlemin başka mükellefin belgesi ile belgelendirildiği durumları da sahte belge kullanma suçu olarak değerlendirmektedir.<sup>960</sup> Bir başka deyişle, belgenin “ tarafları” doğru değilse ortada gerçek bir işlemi yalnız “mahiyet” itibariyle gerçeğe aykırı yansıtan bir muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil, iki kişi arasında olmayan bir hukuki işlemi var gibi gösteren bir sahte belge mevcuttur. Danıştay da “belgelendirilmemiş maliyetleri belgelendirmek” yani gerçek bir durumu belgelendirmek amacıyla sahte belge kullanımı halinde belgede gösterilen KDV’nin gerçekten yüklenilmiş bir KDV olarak sayılamayacağı ve dolayısıyla bu KDV’nin indirim hesaplarından çıkarılarak [kaçakçılıktan dolayı üç kat] vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılmasının hukuka uygun olduğu düşüncesindedir.<sup>961</sup> Faturanın belgesiz mal alışlarını belgelendirmek amacıyla

<sup>959</sup> “Sahte belge”ye ilişkin bir kısım açıklamalarımız ise yukarıda suçun konusu olarak “belge”yi izah ettiğimiz bölümde yer almakta ve bunun TCK’da düzenlenen belgede sahtecilik fiillerinden farkı aşağıda içtima bahsinde ele alınmaktadır.

<sup>960</sup> “...belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin başka bir mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir.

Sanığın, gerçekten mal alışları yaptığı kişilerden faturalarını almayıp, belgesiz alışlarını belgelendirmek için piyasadan sahte fatura ticareti yapan firmalardan aldığı faturaları defterlerine işleyerek, vergi indirimi konusu yaptığının kabul edildiği olayda; ... sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin (a) ve (b) fıkralarında “sahte belgenin” ve “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin” tanımlanış şekline ve yerleşik uygulamaya göre eylemin “sahte fatura kullanma” suçunu oluşturacağı gözetilmeden, suç vasfında yanlış sonucu “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma” suçundan hüküm kurulması, yasaya aykırı...görülmüş olduğundan...” (Yargıtay 11. CD, E.2019/308, K.2019/4361, T.03/05/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>961</sup> “Vergilendirmenin dayandığı inceleme raporu ve bu raporda gönderme yapılan ... hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda yer alan tespitlere göre 2001 yılından itibaren bir fatura ticareti organizasyonu içinde olan adı geçenlerin, faaliyet konusu orman ürünü teslimi olmasına karşın, ahşap masa saati teslimi açıklamasını içeren faturalarının gerçekten böyle bir teslim için düzenlenmiş olamayacağı açıktır.

Hasılatın yaklaşık dörtte biri tutarında bir maliyete katlanılarak eşantimon dağıtılması vergilendirme döneminin ekonomik koşullarına olduğu kadar ticari gereklere de aykırı düşen davacı, söz konusu eşantyonları hangi müşterilerine teslim ettiğini kayıtlarında göstermediği gibi bu konuda bir kanıt da sunmamıştır.

temin edilmediğini, gerçek bir teslim ilişkisi olduğunu ispat yükümlülüğü mükellefe düşmektedir.<sup>962</sup>

Suçun kanuni tanımına göre sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçundan farklı olarak belgenin “suret”i üzerinde de işlenebilir. Ancak “nüsha” ile “suret”i karıştırmamak gerekir. Belge birden fazla nüsha halinde düzenlenmişse her bir nüsha, belgenin aslıdır.<sup>963</sup> Bu bakımdan kişi, bir belgenin suretini muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak düzenleyemez ancak nüshasını düzenleyebilir. Faturanın kendinde kalan nüshasında satılan mal adedini eksik gösteren kişi, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemiş olur.

Belgeyi “kısmen” sahte düzenlemek de sahte belge düzenleme suçunun oluşumu için yeterlidir. Bir Yargıtay CGK kararına göre “kısmen sahte belgede

---

*Herhangi bir emtia teslimini temsil etmeksizin düzenlenen faturaların, belgelendirilmemiş maliyetleri belgelendirmek ya da maliyetleri yüksek göstermek amacıyla temin edildiği bilinen bir gerçektir. Hangi nedenle temin edilmiş olursa olsun her iki durumda da şeklen faturada yer alan katma değer vergisinin yüklenilmiş bir vergi olarak kabulüne olanak bulunmadığından indirim konusu yapılması, Katma Değer Vergisi Kanununa aykırıdır. Bu nedenle davanın katma değer vergisine ilişkin kısmının reddi yolundaki hükümde hukuka aykırılık görülmemiştir.” (Danıştay VDDK, E.2007/323, K.2008/723, T.21/11/2008, DKA, E.T.: 31.12.2023).*

<sup>962</sup> “KDV hariç ... milyar lira tutarında fatura düzenlemişse de bu faturalarda yapılan iş miktarının gösterilmesi gerekirken gösterilmediği, teslim ettiği taahhüt işlerine ait hakediş belgeleri ve düzenlediği faturalarla, tüketilen motorin miktarının söz konusu alırlara uygunluğunu kanıtlaması gereken davacının bu konuda herhangi bir kanıt sunmadığı, bu nedenle faturalardaki akaryakıt alışının gerçekliği yahut faturaların, maliyetleri yükseltmek veya belgesiz alırları belgelendirmek amacıyla temin edilmediği konusunda kendisine düşen kanıt yükünün gereklerini yerine getirmediği saptanmaktadır.

Hangi taahhüt işi için ve hangi hizmet teslimleri nedeniyle yapılmış alırlara ait olduğu tespit edilemeyen faturalarda yer alan akaryakıtın sevk yerinin irsalîyeler ve hakediş belgelerinden belirlenecek teslim yeri ve miktarı ile teslim tarihlerine uygunluğu başka kanıtlarla doğrulanmadıkça, maliyetlere dahil edilen faturaların gerçekten yapılmış bir teslim dayandığının kabul edilmesi olanaklı değildir.

... Yukarıda belirtilen hukuksal durum karşısında ve Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (B) bendindeki kural gereğince vergi mahkemesince bu davanın incelenmesi sırasında; Katma Değer Vergisi Kanununun bu verginin indirim konusu yapılabilmesini, faturaların gerçekten bir emtia teslimine dayanan yüklenilmiş verginin varlığına bağladığı gözetilerek davacıdan; ... Limited Şirketinden, gerçekten faturalarda gösterilen tarihte, aynı birim fiyatla ve faturalarda gösterilen miktarda motorin aldığı, motorinin davacıya ne şekilde ve hangi taşıma araçlarıyla taşınarak teslim edildiğini, fatura tutarlarının makbuz karşılığı, nakten veya çekle ödendiği iddiası ile ilgili belgeleri, çeklere ve tahsilatına ait kayıtların hangi faturadan doğan borca ilişkin olduğunu, yirmibir fatura ile yapılan motorin alışının hangi taahhüt işinin maliyetine dahil edildiğini ve bu işlere ait hakediş belgelerine tarih, teslim yeri ve miktar olarak uygunluğunu kanıtlaması istendikten ve 2002 yılında yapılmış motorin alırlarına ilişkin kayıtlar ile gerekirse mahkeme tarafından istenecek ihale makamındaki kanıtlar da incelendikten sonra faturayı düzenleyen şirket hakkında verilecek karar gözetilerek bir karar verilmesi gerekirken, kanıt yükünün vergi idaresine düşmesine dayanılarak verilen tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.” (Danıştay VDDK, E.2007/697, K.2009/111, T.20/03/2009, DKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>963</sup> Ela, *op. cit.*, s. 1067.

*gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur.*<sup>964</sup> Bir başka deyişle, kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge farklıdır. İlkindeki sahtelik, ikinciden farklı olarak “mahiyet ve miktar” dışındaki bir sahteliktir. Ancak kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi birbirinden ayırmak zor olduğundan uygulamada “şüpheden sanık yararlanır” ilkesine başvurularak daha az cezayı gerektiren ikincisinden hüküm kurulduğu söylenmektedir.<sup>965</sup>

Şenyüz’e göre, sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı “vergi dairesine yönelik bir hareket” değilse ve “vergiye karşı sonuç doğurma vasfı” bulunmuyor ise VUK kapsamında değil, TCK kapsamında cezalandırılabilir.<sup>966</sup> Hatta Şenyüz, “hayali ihracat” denilen ihracat istisnası kapsamında sahte belgeyle haksız KDV iadesi alınması durumunda da konunun “devletin elde edeceği vergi ile ilgisinin bulunmaması” nedeniyle vergi kaçakçılığı suçlarının oluşmadığı düşüncesindedir.<sup>967</sup> Yukarıda muhasebe hilesi suçunu açıklarken de ifade ettiğimiz üzere, bize göre, VUK md. 359’da vergi ziyai suçun unsuru olarak düzenlenmediği, bir zararın ortaya çıkması aranmadığı için bu bir soyut tehlike suçudur.<sup>968</sup> Bu tür suçlarda kanunda düzenlenen hareket doğrudan tehlikeli olarak kabul edildiği için hakimın zarar tehlikesinin ortaya çıkıp çıkmadığını araştırması gerekmez.<sup>969</sup> Keza, VUK md. 359’da failin vergisel bir avantaj elde etmek yönünde bir özel kastının bulunması da aranmamıştır.<sup>970</sup> Nihayet, VUK md. 359’daki “kullanma” fiilinin mutlaka belgenin vergi dairesine ibrazı gibi bir şart bulunmamaktadır. Bu açıdan müellifin sahte belgenin vergi idaresine vergi iadesi adı altında yapılan ödemelerden faydalanmak amacıyla sunulmasını dahi VUK md. 359 kapsamı dışında tutmasına katılmak imkânı yoktur. Aynı düşüncede olan Sonsuzoğlu bu nedenle mevcut vergi kaçakçılığı düzenlemelerinde yalnız Hazine yararının değil daha genel bir kamu

<sup>964</sup> Yargıtay CGK, E.2018/396, K.2019/567, T.17/01/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023; Ok/Gündel, **op. cit.**, s. 224.

<sup>965</sup> Ela, **op. cit.**, s. 1066.

<sup>966</sup> Şenyüz, **op. cit.**, s.75 dipnot 61.

<sup>967</sup> Ibid.

<sup>968</sup> Kangal, “Yanıltıcı veya Sahte Belge Düzenlemek ya da Kullanmak Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçları ile Özel Belgede Sahtecilik Suçunun Maddî Unsurlarının Karşılaştırılması”, s. 259.

<sup>969</sup> Veli Özer Özbek vd., **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2023, s. 241.

<sup>970</sup> Bu konuda Yargıtay’ın aksini düşündüren kararı da bulunmaktadır. Bkz. *infra* “Manevi Unsur”

yararının korunduğunu,<sup>971</sup> kanun koyucunun böyle vergisel bir zarar oluşturmadığı halde cezalandırılan fiilleri VUK'tan alıp TCK'ya taşınması gerektiğini<sup>972</sup> savunmaktadır.

“Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan” türden bir belgenin, örneğin faturanın, sahte olması ve herhangi bir şekilde kullanılması, sözelimi herhangi bir kamu kurumuna ibrazı, VUK md. 359'daki sahte belge kullanmak suçunun oluşumu için yeterlidir. Yargıtay ise VUK'a göre düzenlenen belgelerin vergisel olmayan menfaatler elde etmek için başka kamu kurumlarına ibraz edildiği olaylarda “*giyim yardımından yararlanmak için*” sahte fatura “düzenlenmesini” özel belgede sahtecilik yerine vergi kaçakçılığı olarak değerlendirirken,<sup>973</sup> “*bal destekleme parası almak için*” sahte müstahsil makbuzu “kullanılmasını” özel belgede sahtecilik olarak değerlendirmiştir.<sup>974</sup> Bizce VUK'ta gösterilen belgelerin sahte olarak düzenlenmesi yahut kullanılması failin amacından bağımsız olarak vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur. Bunun yanında

<sup>971</sup> Sonsuzoğlu, **op. cit.**, s. 26.

<sup>972</sup> Ibid. s. 28.

<sup>973</sup> “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1 maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyai doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle katılanın muhasebecisi olan sanığın giyim yardımından yararlanacak kişilerce kullanılmak üzere sahte faturalar düzenlemekten ibaret eyleminin anılan Yasa'nın 359/b-1 maddesinde öngörülen suçu oluşturacağından, 213 sayılı Yasa'nın 367. maddesinin 2. fıkrası uyarınca kaçakçılık suçunun işlendiğinden haberdar olan C.Savcılığı'nın, hemen ilgili Vergi Dairesi'ni haberdar ederek inceleme yapılmasını istemesi ve kamu davasının açılması hususunun, inceleme sonucunun C.Savcılığı'na bildirilmesine talik olunması gerekirken, suç duyurusunda bulunan mükellefin muhasebecisi olan sanığın sahte fatura düzenlediğine ilişkin şikayet dilekçesi üzerine Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğünden dava şartı olan mütalaa alınmadan, açılan kamu davasına devamla suç vasfında yanılıya düşülerek özel belgede sahtecilik suçundan mahkumiyet hükmü kurulması, Yasaya aykırı, görülmüş olduğundan...” (Yargıtay 11. CD E.2006/6740, K.2007/7940, T.14/11/2007, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>974</sup> “1-Sanığın,.... tarafından sahte olarak düzenlenen 09.10.2006 tarihli müstahsil makbuzunu bal destekleme parası almak için ilçe tarım müdürlüğüne ibraz ettiğinin iddia olunması, sanığın suçlamayı kabul etmeyerek bal satışının gerçek olduğunu savunması karşısında, maddi gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından, ....'dan suça konu müstahsil makbuzunun sanık tarafından satılan bal karşılığında kendisi tarafından tanzim edilip edilmediği ve belgenin sahil olup olmadığının sorulması, sanığın suç tarihinde müstahsil makbuzunda belirtilen miktarda bal üretimi ya da stoğunun olup olmadığı, aynı dönemde başka kişilere bal satışlarının bulunup bulunmadığının tespit edilmesi, ...ve eylemin sübutu halinde 5237 sayılı Yasanın 207. maddesinde düzenlenen “özel belgede sahtecilik” suçunu oluşturacağı da dikkate alınarak hüküm kurulması gerektiğinin gözetilmemesi,

2-Kabule göre de;

a-213 sayılı Yasanın 359/b maddesinde yazılı suçu nedeniyle, anılan Yasanın 367. maddesi gereğince kamu davası açılması için dava şartı olan mütalaanın alınması gerektiğinin gözetilmemesi, b-5237 sayılı TCK'nın 53. maddesine ilişkin uygulamanın Anayasa Mahkemesinin 08.10.2015 gün 2014/140 Esas, 2015/85 sayılı iptal kararı ile birlikte yeniden değerlendirilmesinde zorunluluk bulunması, Bozmayı gerektirmiş,...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/8283, K.2017/6758, T.18/10/2017, YKA, E.T.: 31.12.2023).

TCK'daki özel belgede sahtecilik yahut mesela KMK'daki "hayali ihracat" (md. 3/9) suçunun olup oluşmaması bir içtima meselesidir. Aynı hareketin birden fazla suç teşkil etmesi mümkündür.

Nitekim bir kuyumcunun "POS" adlı ödeme cihazından görünürde altın satışları için yaptığı çekimlerin aslında etrafa verdiği borçların komisyon eklenmek suretiyle tahsilinden oluştuğu, yani POS cihazı vasıtasıyla tefecilik yaptığı, bu tefecilik faaliyetini gizlemek için de altın alımlarını gösteren çok sayıda gider pusulası düzenlediğinin iddia edildiği olayda Yargıtay CGK, her ne kadar sahte belge düzenlemenin kazanç sağlamak/vergi kaçırmak amacıyla işlendiğini söylemiş, vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı konusunda -bir sonuca bağlanmayan- uzun açıklamalar yapmış ve hatta gerçeğe aykırılığın sahtecilikte amaç değil araç olduğu gibi aksi yönde karar vereceği izlenimi uyandıran bir açıklamada bulunmuş ve eksik araştırmadan dolayı bozma kararı vermişse de,<sup>975</sup> sanığın suç işlemekteki amacının

<sup>975</sup> "Suç tarihinde yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinin b fıkrası;

"...b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir." şeklinde düzenlenmiştir.

Maddeyle haksız kazanç sağlamak ve/veya vergi kaçırmak (az vergi ödemek - hiç vergi ödememek) için işlenen fiillerden birisinin de sahte belge düzenlemek veya kullanmak olduğu açıkça belirtilmiştir. Vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermesindeki oranın yüksekliğini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eylemleri için Vergi Usul Kanunu'nda özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur.

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

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. Örneğin, satın alınmayan mal veya hizmetin alınmış gibi fatura düzenlenmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir. Madde metninde sahte belge tanımı yapılırken özellikle belge içeriğinin gerçeğe aykırı düzenlenmesinden bahsedilmektedir. Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir, ancak bu şekilde maddi olarak yapılan sahteciliklerde dahi sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının özelliği nedeniyle belgenin, gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenmesi gerekmektedir.

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

Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık vardır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve

yahut suç işlemekle elde ettiği menfaatin değil gider pusulalarının içeriğinin doğru olup olmadığının kapsamlı şekilde araştırılmasını istemekle aslında her ne amaçla olursa olsun gider pusulasının sahte olarak düzenlenmesi ile VUK anlamında sahte belge düzenleme suçunun oluşacağı düşüncesinde olduğunu göstermiştir.<sup>976</sup> Nitekim 11. Daire de POS cihazından gerçek bir harcamayı göstermeyen bir harcama belgesi alınması ve hesapların buna uydurulması için alışları gösteren sahte gider pusulası düzenlenmesinde bu ikinci davranışı ayrı bir suç olarak kabul ederek mahkumiyet hükmünü onarken<sup>977</sup> aslında vergi kaçırma kastıyla değil POS tefeciliği kastıyla işlenen fiilleri de vergi kaçakçılığı olarak değerlendirmiş olmaktadır. Daire, benzer bir olayda tefecilik (TCK md. 241) ile 5464 sayılı Banka Kartları ve Kredi Kartları Kanunu'ndaki sahte belge düzenleme suçu (md. 36)<sup>978</sup> arasında içtima kurallarının hatalı uygulanması, VUK anlamında sahte belge düzenleme suçu bakımından ise eksik araştırma ve inceleme nedeniyle bozma kararı vermiştir.<sup>979</sup> Karar yine VUK

---

*durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur.*

*Bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin başka bir mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi hâlinde belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir.*

*Sahtecilik, mükellefin özel yönetmeliğine uygun olarak bastırıldığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir...” (Yargıtay CGK, E.2018/396, K.2019/567, T.17/01/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).*

<sup>976</sup> “...Altın ticareti işi ile iştigal etmek üzere Dilara Kuyumculuk İnş. Gıda Saat Turz. San. ve Tic. Ltd. Şti. unvanıyla mükellefiyeti bulunan sanığın, 2007 takvim yılında sahte gider pusulaları düzenlediği iddia edilen olayda;... ..dosya kapsamında bulunan vergi tekniği raporunda; mükellef kurumun dönem içi alışlarının %98,50'sinin gider pusulası ile yapılan alışlara ait olduğu,... göz önünde bulundurulduğunda,... ..gider pusulalarının içeriğinin doğru olup olmadığı, mükellef şirketten yaptıkları alışverişin ne şekilde yapıldığı, belgeler üzerindeki imzaların kendilerine ait olup olmadığı hususlarının sorulması, gerekmesi hâlinde bilirkişiye imza incelemesi yaptırılmasından sonra sonucuna göre sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerekirken, eksik araştırma ile hüküm kurulması usul ve kanuna aykırıdır.” (Yargıtay CGK, E.2018/396, K.2019/567, T.17/01/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>977</sup> Yargıtay 11. CD, E.2018/3711, K.2021/6256, T.07/07/2021, YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>978</sup> “Sahte belge düzenlenmesi, md. 36: “Gerçeğe aykırı olarak harcama belgesi, nakit ödeme belgesi ya da alacak belgesi düzenlemek veya bu belgelerde ne surette olursa olsun tahrifat yapmak suretiyle kendisine veya başkasına yarar sağlayanlar, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar.”

<sup>979</sup> “2- Tefecilik suçundan kurulan mahkumiyet hükmüne yönelik katılan vekili ve sanık müdafinin temyiz taleplerinin incelenmesinde;

*Sanığın, POS cihazlarını kullanım amaçları ve sözleşme koşulları dışında, kredi kartı sahiplerinin nakit ihtiyaçlarının karşılanması veya kredi kartı borcunun ertelenmesi amacıyla kullanmaktan ibaret fiillerinin, hem 5237 sayılı TCK'nin 241. maddesinde düzenlenen tefecilik suçunu hem de 5464 sayılı Banka Kartları ve Kredi Kartları Kanunu'nun 36. maddesinde düzenlenen gerçeğe aykırı olarak harcama belgesi düzenleme suçunu oluşturduğu anlaşılmakla, suç tarihi itibari ile her iki suç için öngörülen cezaların aynı olması karşısında, 5237 sayılı TCK'nin 44. maddesi ve özel normun önceliği ilkesi gereğince sanık hakkında 5464 sayılı Banka Kartları ve Kredi Kartları Kanunu'nun 36. ve TCK'nin 43. maddelerinde düzenlenen zincirleme şekilde gerçeğe aykırı olarak harcama belgesi düzenleme suçundan hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden tefecilik suçundan mahkumiyet kararı verilmesi, ...Kabule göre de;*



md. 359'daki suçun da ayrıca oluşacağı düşüncesinde olunduğunu göstermektedir ve yerel mahkemece eksik araştırma ve inceleme tamamlandığında bunun da diğer iki suçla içtimanın gerekip gerekmeyeceği hususu açık değil ise de alışların satışlara uydurulması için ayrı bir belge düzenleneceği için vergi kaçakçılığının ayrıca cezalandırılacağı anlaşılmaktadır.<sup>980</sup>

Son olarak Yargıtay'ın özellikle sahte fatura düzenleme suçunun ispatı bakımından yazı ve imzalar sanığa ait olmasa bile tanık dinlenmesini, defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yapılmasını ve ayrıca belgeyi düzenleyen ve kullanan şirketler nezdinde karşıt vergi incelemesi yapılmasını aradığına, böylece bir yandan şekli bir sahteliğin tespitinden öte belgelerin gerçek bir muameleyi gösterip göstermediğinin her yönüyle araştırılmasını istediğine ancak diğer yandan belgeyi bizzat düzenleyip imza etmemiş kimselere suç isnadına da açık kapı bıraktığına değinmek istiyoruz.<sup>981</sup>

5237 sayılı TCK'nin 53. maddesine ilişkin uygulamanın Anayasa Mahkemesinin 08.10.2015 tarih ve 2014/140-2015/85 sayılı iptal kararı ile birlikte yeniden değerlendirilmesinde zorunluluk bulunması, 3- 2009 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan verilen mahkumiyet hükmüne yönelik sanık müdafinin temyiz nedenlerinin incelenmesinde; ...eksik araştırma ve inceleme ile mahkûmiyet hükmü kurulması,” (Yargıtay 11. CD, E.2021/5217, K.2021/6224, T.01/07/2021, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>980</sup> Benzer kararlar için bkz. Yargıtay 11. CD, E.2021/4605, K.2021/6225, T.01/07/2021; E.2019/6371, K.2021/9234, T.26/10/2021 (VUK'a muhalefetten verilen hüküm mütalâa yokluğu nedeniyle bozulmuş, içtima meselesine değinilmemiştir.). Kararların tümü için bkz. YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>981</sup> “Faturaların zorunlu bilgileri içerdiğinin tespit edilmesi durumunda;

- a. Faturaların sanığa gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığının sorulması,
- b. Sanık faturalardaki yazı ve imzaların kendisine ait olmadığını söylediği takdirde; yazı ve imza örnekleri temin edilerek, faturalardaki yazı ve imzaların sanığa ait olup olmadığı konusunda uzman bir kurum veya kuruluştan rapor alınması,
- c. Faturalardaki yazı ve imzaların sanığa ait olmadığının anlaşılması halinde ise;
  - aa) Faturaları kullandığı belirlenen mükellefler hakkında karşıt inceleme raporu düzenlenip düzenlenmediğinin ilgili vergi dairesinden sorularak, düzenlenmiş ise onaylı örneklerinin getirtilmesi,
  - bb) Aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması; dava açılmış ise, dosyalarının getirtilerek incelenmesi ve bu davayla ilgili belgelerin onaylı örneklerinin çıkartılarak dosya içine konulması,
  - cc) Faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin, CMK'nin 48. maddesi uyarınca çekinme hakları hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenmesi; kendilerinden, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıklarının, sanığı tanyıp tanımadıklarının ve faturaların alınması konusunda sanığın bir iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması,
- d. Gerektiğinde, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için;
  - aa) Faturayı düzenleyen şirkete ait mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim ve tesellüm belgelerinin, bedelinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtlama yeterliliği olan banka hesaplarının ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgelerin olup olmadığının araştırılması,
  - bb) Daha sonra, faturaları düzenleyen şirket ile kullanan şirket ve kişilerin ticari defterleri ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılması,

### iii. Üçüncü Tip Kaçakçılık Suçu

1985 yılında Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından çıkarılan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basını ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik<sup>982</sup> ile mükelleflerin fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış fişleri, makinalı kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listeleri gibi belgelerini yalnız bakanlık ile tipi yönetmelikte gösterilen bir “anlaşma” yapan matbaalara bastırmaları, buralarda bastırılan belgeler için noter onayı şartının aranmaması ve matbaacıların basıp dağıttıkları belgelerle ilgili bakanlığa düzenli bilgi vermeleri esasları getirilmiştir. Yeni sisteme aykırılıkların yaptırımı ise VUK’a eklenen bir hükümle belirlenmiş ve kendilerine belge basma izni verilen matbaacıların bu imtiyazlarını ve kendilerine idarenin duyduğu güveni suistimal ederek muhteviyatı itibariyle belge basıp dağıtmaları ve yönetmelikteki bildirim yükümlülüğünü yerine getirmemelerinin o dönemde kaçakçılığa teşebbüsün tamamlanmış gibi cezalandırılmasını sağlayan ayrı bir suç tipi olan kaçakçılığa teşebbüs suçunu oluşturacağı kabul edilmiştir. Bildirim yükümlülüğünün ihlali için daha sonra bugün olduğu gibi özel usulsüzlük cezası yeterli görülmüş (VUK md. 353/8), anlaşmasız belge basımı ise doğrudan VUK md. 359’daki kaçakçılık suçlarının arasına alınmıştır.

|                 | Hareket Tanımı                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Ceza                       |
|-----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| <b>1985 VUK</b> | ....mükerrer 257 nci maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan yönetmelik gereğince, Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve Defterdarlıklar ile anlaşma yapan matbaa işletmecilerinden muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge basan veya basıp dağıtanlar ile yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmeyenler;<br>Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar.                                                                                                                                                                                                                                                                     |                            |
| <b>1988 VUK</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>....mükerrer 257 nci maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan yönetmelik gereğince, Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve Defterdarlıklar ile anlaşma yapan matbaa işletmecilerinden muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge basan veya basıp dağıtanlar ile yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmeyenler;</li> <li>Maliye ve Gümrük Bakanlığınca veya defterdarlıklarca izin verilmediği halde, izin almış gibi Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması veya düzenlenmesi zorunlu belgeleri basanlar ve bu belgeleri kullananlar,</li> </ul> Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar. | 1 aydan 1 yıla kadar hapis |

*Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde hükümler kurulması, Yasaya aykırı...” (Yargıtay 11. CD, E.2018/4817, K.2018/8432, T.25/10/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023).*

<sup>982</sup> Bkz. 2.2.1985 tarihli Resmi Gazete.

|                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                             |
|---------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
| <b>1994<br/>VUK</b> | Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge basan veya mükerrer 257 nci maddenin verdiği yetkiye dayanarak çıkartılan Yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmeyen anlaşmalı matbaalar ile anlaşması olmadığı halde bu Kanun uyarınca tutulması veya düzenlenmesi zorunlu belgeleri basanlar ve bu belgeleri kullananlar;<br>Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar | 3 aydan 1 yıla kadar hapis  |
| <b>1998<br/>VUK</b> | Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;<br>.... Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar                                                                                                                                                  | 18 aydan 3 yıla kadar hapis |
| <b>2008<br/>VUK</b> | Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar                                                                                                                                                                                             | 2 yıldan 5 yıla kadar hapis |
| <b>2022<br/>VUK</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 2 yıldan 8 yıla kadar hapis |

Aslında bu suç hâlen mahiyeti itibariyle bir vergi kaçakçılığı suçundan ziyade bakanlığın matbaacılara verdiği iznin dışına çıkılmasına yaptırım öngören regülatif bir suçtur. Bilhassa suçun 2008’den itibaren kazandığı mevcut yapısı, tipik bir tehlike suçu görünümündedir. Literatürde yalnız matbaada basmanın değil, fotokopi gibi her türlü yolla çoğaltmanın bu suç tanımı açısından basma olacağı ifade edilmektedir.<sup>983</sup>

Suçun kanuni tanımında yine anlatım bozukluğu bulunduğunu söylemek gerekir: “*Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar*” ifadesinde “bilerek kullanma” fiilinin nesnesi “ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler”dir. Eğer lafız bu şekilde, düzeltici yoruma gidilmeden uygulanırsa usulüne uygun şekilde anlaşma ile basılan her türlü belgeyi bilerek kullanmanın suç teşkil etmesi gerekir. “Anlaşması olmadığı halde” ifadesi, “bilerek kullananlar” ifadesi ile değil yalnız “basanlar” ifadesi ile anlamsal bütünlük içermektedir. Öyle olması da gerekir çünkü bu ifadenin bilerek kullanma için de geçerli olduğu düşünülürse bu defa belgeyi bakanlıkla anlaşması olmadan kullanan milyonlarca mükellef suçun faili haline gelir. Bu nedenle bu madde okunurken düzeltici yoruma gitmek ve suç tipini “*Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya [böyle bir anlaşma olmaksızın basılmış belgeleri] bilerek kullananlar*” şeklinde okunması lâzımdır. Buna göre, suçun oluşması için Maliye Bakanlığı ile yapılan bir anlaşma olmaksızın belgelerin basılması veya söz konusu belgelerin bu özellikleri bilinerek

<sup>983</sup> Mehmet Taştan, **op. cit.**, s. 106.

kullanılması yeterlidir. Öte yandan kanunkoyucunun Bakanlıkla anlaşması olup da sahte belge basanların fiillerini suç saymayı gözden kaçırdığı söylenmiştir,<sup>984</sup> ancak bu hareketi düzeltici yorum yoluyla suç saymak mümkün değildir.

Kullanma fiilinin suç teşkil etmesi için adına belge düzenlenen kişi ya da şirketin Türkiye’de vergi mükellefi olmasını ve Türk vergi idaresinin belge düzenine tâbi olmasını aramak lazımdır.<sup>985</sup> Yoksa yabancı şirketten alınan ve “fatura” gibi VUK’ta bir muadili bulunmakla birlikte çoğu defa Türkiye’deki kadar sıkı şekil şartlarına tabi olmayan, Türkiye’deki anlaşmalı bir matbaaya bastırılmış olması ise zaten söz konusu olmayan belgelerin yurtdışından alınan mal ve hizmetler karşılığında yapılan giderleri belgelemek için kayıtlara alınması suç değildir.

#### iv. Dördüncü Tip Kaçakçılık Suçu

1984 yılında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile ilk kez KDV hayatımıza girdikten iki ay sonra bu yeni verginin teknik altyapısının kurulmasını temin etmek üzere 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun çıkarılmıştır. Bu kanunda fiş vermeme ve gerçek bedelin altında fiş basma fiilleri özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmakta, cihaz bozma ve bozuk cihaz kullanma gibi fiiller ise VUK’un kaçakçılığa teşebbüs maddesine atıfla hapis cezası ile cezalandırılmaktaydı. 1998’de bu suç tipi kaldırılmış, ödeme kaydedici cihazlar üzerinde yahut bu cihazlar aracılığıyla işlenen fiillerin cezası yalnız özel usulsüzlük cezası haline getirilmiştir. Ancak 2021 yılında 7318 sayılı Kanun ile VUK md. 359’a yeni bir fıkra eklenmiş ve ödeme kaydedici cihazlara müdahale ile ilgili yeni bir suç tipi yaratılmıştır:

|                             | Hareket Tanımı                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Ceza                                                                                                                                                                         |
|-----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>1984<br/>3100<br/>sk</b> | Mecbur tutuldukları halde ödeme kaydedici cihazları almayanlar, cihazları bozanlar, bozuk cihazları kullanan veya başkalarının kullanmasına müsaade edenler ile bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az iki defa cihazları kullanmamak suretiyle satış fişi vermedikleri tespit edilenler | Vergi Usul Kanununun 360 inci maddesi* hükmüne göre ceza uygulanır.<br>* VUK md. 360, <i>Kaçakçılığa teşebbüs, 1 aydan 1 yıla kadar hapis, hak yoksunluğu, gazetede ilân</i> |

<sup>984</sup> Aslanpınar, **op. cit.**, s. 128.

<sup>985</sup> Aynı yönde bkz. Geçer, **op. cit.**, s.248.

|                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                              |
|-----------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>1985<br/>VUK</b>         | 3100 sayılı Kanun hükmü gereğince mecbur tutuldukları halde ödeme kaydedici cihazları almayanlar, cihazları bozanlar, bozuk cihazları kullanan veya başkalarının kullanmasına müsaade edenler ile bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az iki defa cihazları kullanmamak suretiyle                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | VUK md. 360, Kaçakçılığa teşebbüs, 1 aydan 1 yıla kadar hapis, hak yoksunluğu, gazetede ilân |
| <b>1994<br/>VUK</b>         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                              |
| <b>1988<br/>3100<br/>sk</b> | Onaylanan modele uygun üretim veya ithalat yapmayan, cihazları satışa sunmadan önce Maliye ve Gümrük Bakanlığının özel mühürü ile mühürlertirmeyen, servis örgütünü (satış, bakım-onarım) kurmayan, satışını yaptığı her cihazın yedek parça da dahil olmak üzere en az on yıllık bakım ve onarımını sağlayamayan üretici veya ithalatçı kuruluşlar ile süresi içerisinde ödeme kaydedici cihazları almayan, cihazları bozan, bozuk cihazları kullanan veya başkalarının kullanmasına izin veren, bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az iki defa cihazları kullanmamak suretiyle satış fişi vermediği tespit edilen mükellefler                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | VUK md. 360, Kaçakçılığa teşebbüs, 3 aydan 1 yıla kadar hapis                                |
| <b>1994<br/>3100<br/>sk</b> | Onaylanan modele uygun üretim veya ithalat yapmayan, cihazları satışa sunmadan önce Maliye Bakanlığının özel mühürü ile mühürlertirmeyen, servis teşkilatını (satış, bakım-onarım) kurmayan, satışını yaptığı her cihazın yedek parça da dahil olmak üzere en az 10 yıllık bakım ve onarımını sağlayamayan üretici veya ithalatçı kuruluşlar ile süresi içerisinde ödeme kaydedici cihazları almayan, cihazları bozan, bozuk cihazları kullanan veya başkalarının kullanmasına izin veren mükellefler                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                              |
| <b>1998<br/>VUK</b>         | -                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | -                                                                                            |
| <b>2021<br/>VUK</b>         | Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler | 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası                                                           |

3100 sayılı Kanun'a göre ödeme kaydedici cihazlar, bu kanunun ve bakanlığın öngördüğü şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır (md. 2/1). VUK md. 359, ödeme kaydedici cihaz tanımı bakımından doğrudan bu kanuna atıf yapmadığı için buradaki "gibi" ifadesini doğrudan kanunilik ilkesinin ihlali şeklinde yorumlamamak gerekir. VUK md. 359'da yalnız ödeme kaydedici cihazlardan

bahsedilmektedir ve bu ifade tek başına bile belli bir belirliliğe sahiptir. 3100 sayılı Kanun ve konuyla ilgili olarak mali idarenin çıkardığı çok sayıda genel tebliğ de söz konusu ifadenin -lafzı genişletmemek kaydıyla- somutlaştırılmasına yeterlidir. Bu bağlamda vergi matrahının tespitine esas olacak ödemeleri kaydetmeye yarayan ve vergi idaresi tarafından kullanım yükümlülüğü getirilen bütün cihazları ödeme kaydedici cihaz olarak kabul etmek gerekir.

Bununla birlikte ödeme sistemlerinin son dönemde çok çeşitlendiğini ve vergi idaresinin de kendi belge düzenini bu yeni nesil ödeme sistemlerine entegre ederken yasal düzenlemelerin bu hıza yetişemediğini, eğer kanunilik bakımından bir eleştiri yapılacaksa bu yönden yapılması gerektiğini belirtmemiz lazımdır. Nitekim 3100 sayılı Kanun ve bu kanuna dayalı olarak çıkarılan tebliğler yürürlükten kaldırılmamış olmakla birlikte, vergi idaresi 2013 yılında yeni nesil ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyeti getirmiş ve bu kanun hakkında tebliğ çıkarmayı bırakarak, VUK hakkında çıkardığı tebliğler ve yayınladığı kılavuzlar ile uygulamayı ayrıntılı biçimde şekillendirme yoluna gitmiştir. Bu bakımdan ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetini düzenleyen 3100 sayılı Kanun'da 2005 yılından beri hiç değişiklik yapılmazken ve arada bu mecburiyetin kapsamı idare tarafından tamamen değiştirilmişken 2021 yılında kanun koyucu tarafından VUK md. 359/ç'ye ödeme kaydedici cihazlar hakkında bir suç tipi eklenmesini, vergi idaresinin acele ettirmesiyle yapılmış bir kanun değişikliği olarak görmemek imkansızdır. Gerçekten, bu bentteki suçun TCK'daki bilişim suçlarıyla uyumlu ve çok daha veciz bir şekilde düzenlenmesi mümkündür. Bu bağlamda TCK'daki belgede sahtecilik-dolandırıcılık suçları ile VUK md. 359'un benzer fiilleri düzenleyen fıkralarındaki suçlar arasındaki uyumsuzluğun bu suç ile bilişim suçları arasında da görülmesi olasıdır.

Esasen ödeme kaydedici cihazların atası olarak kabul edilebilecek yazarkasa, 19. yy'da icat edilmiş ve vergi idaresinin değil işletmenin ihtiyaçları için kullanılagelmiştir. Ancak özellikle elektronik yazarkasaların ortaya çıkması ile birlikte bu cihazların teknik imkanlarından vergi idareleri de yararlanmak istemiş ve mükelleflere bu cihazları kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Türkiye'de ise 3100 sayılı Kanun 1984 yılında 3065 sayılı KDV Kanunu'ndan bir ay sonra yürürlüğe girmiştir ve adından da anlaşılabilceği gibi Türkiye'nin eski muamele vergileri yerine KDV sistemine geçmesiyle doğrudan ilişkilidir. Bu bağlamda kanunun yapıldığı dönemdeki ödeme kaydedici cihazların eski nesil ödeme kaydedici cihazlar

olduğunu akılda tutmak gerekir. Ancak 3100 sayılı Kanun'da teknik şartları gösterilen cihazların (md. 2/2) kullanımı vergi idaresi tarafından 2013 yılı başından itibaren durdurulduğu, bankaların POS cihazları ile yazarkasaları bünyesinde birleştiren yani EFT-POS (*ing. electronic funds transfer at point of sale*) özelliği olan yeni nesil ödeme kaydedici cihazların kullanımına geçildiği<sup>986</sup>, yine 2013 yılında çıkarılan bir başka tebliğ ile ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetinin ayrıntıları düzenlenerek bu cihazların temelde “Basit/Bilgisayar Bağlantılı” ve “EFT-POS özelliği olan” cihazlar olmak üzere iki türünün bulunmakla birlikte akaryakıt pompalarına bağlanan, sinema giriş bileti ve yolcu taşıma bileti düzenleyen ödeme kaydedici cihazların da bu tebliğ kapsamına girdiği söylendiği<sup>987</sup> için VUK md. 359/ç'deki suçun 3100 sayılı Kanun'a göre onaylanmış eski nesil ödeme kaydedici cihazlar üzerinde işlenmesi mümkün değildir. VUK md. 359/ç'deki suç 2021 yılında düzenlediğine göre kanun koyucunun artık kullanımdan kalkan 3100 sayılı Kanun'daki eski nesil ödeme kaydedici cihazlar yerine yeni nesil ödeme cihazlarına yapılan müdahaleleri suç haline getirmek istediği açıktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar Teknik Kılavuzu adıyla yayımladığı bir kılavuzu sürekli güncelleyerek bu tür cihazların sahip olması gereken teknik şartları belirlemektedir. Bu kılavuzun Eylül 2023 tarihli son sürümünde<sup>988</sup> “cihaz” , “ödeme kaydedici cihaz” ve “yeni nesil ödeme kaydedici cihaz” için şu ortak tanım verilmiştir: “*GİB ile (EFT-POS ile bütünleşik tasarlananlarda üye işyeri anlaşması yapan kuruluşlar ile de) doğrudan ya da bağlı oldukları ÖKC TSM Merkezi aracılığı ile sürekli çevrimiçi çalışabilen, IP tabanlı, oluşturduğu fiş ve mali raporları güvenli şekilde iletebilen, 426 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu Teknik Kılavuzda belirtilen yeni nesil ödeme kaydedici cihaz*”. Görüleceği üzere bunlar eski nesil cihazlar gibi işlemleri yalnız dahili hafızasına kaydeden, dışarıya kapalı cihazlar değil, internet bağlantısı bulunan ve idareyle güvenli veri alışverişi yapabilen cihazlardır. Bu nedenle cihazlara müdahalenin daha olanaklı hale geldiği ve bu yeni fiillerin cezalandırılmak istendiği anlaşılmaktadır. Nitekim seçimlik hareketlerden bazıları, örneğin verilerin iletilmesini önleme, yalnız cihazda kayıtlı olan verilere değil cihazdan çıkmış olan

<sup>986</sup> 69 seri no.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği, Bkz. 11.04.2012 tarihli Resmi Gazete.

<sup>987</sup> 426 sıra no.lu VUK Genel Tebliği, md.3, Bkz. 15.06.2013 tarihli Resmi Gazete.

<sup>988</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar Teknik Kılavuzu**, Sürüm:7.0, 8 Eylül 2023.

verilere müdahalenin de suç teşkil edeceği anlamına gelmektedir. Böylece bunlar aslında yalnız bir cihazın donanımına fiziki müdahale suçları değil bir bilişim sistemine uzaktan müdahaleyi de cezalandıran suçlardır.

Kılavuzda genel yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar (basit/bilgisayar bağlantılı cihazlar ve EFT-POS özelliği olan cihazlar) dışında ismen anılan bazı cihazlar, parkmetre/parkomat cihazları ile akaryakıt pompalarına bağlanan ödeme kaydedici cihazlardır.<sup>989</sup> Her ikisinin de bazı farklı teknik özelliklere sahip olsalar da VUK md. 359/ç kapsamında birer ödeme kaydedici cihaz sayılacağı açıktır. İkincisinin uygulaması ayrıca bir tebliğ ile açıklanmış olup bu türden cihazlar “pompa ÖKC” olarak adlandırılmıştır.<sup>990</sup> Kılavuzda “otomat” olarak adlandırılan otomatik satış makinalarının ise “bütünleşik ödeme kaydedici cihaz” olarak tasarlanıp kullanılabileceği söylenmiştir.<sup>991</sup> Ancak bize göre böyle cihazlarda sadece bir ödeme kaydedici cihazda olması gereken mali hafıza gibi birimlere ve vergi idaresine iletilmesi gereken verilere yapılan müdahaleleri VUK md. 359/ç anlamında suç kabul etmek; cihazın diğer kısımlarına, satışa sunulan şeyden ödeme yapmadan yararlanmaya yönelik müdahaleleri ise karşılıksız yararlanma suçundan (TCK md. 163) cezalandırmak gerekir.

Ödeme kaydedici cihazlar, yalnız satışları kaydetmekle kalmaz genelde bu satışları belgeleyen satış fişleri de üretirler ve günlük yaşamda kısaca “fiş” olarak bilinen bu belgeler mükelleflerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışların ve yaptıkları işlerin belgelendirilmesinde kullanılır ve fatura yerine geçerler. Ancak satış fişleri üzerinde yapılacak sahtecilikler bu fıkra düzenlenmemiş olup bu fiiller bakımından sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge suçlarının uygulanması gerekir. Aynı şekilde cihazların gün sonunda alınan “Z Raporu” diye anılan ve bir iş günü içerisinde ödeme kaydedici cihaz kullanmak suretiyle yapılan satışlara ilişkin bilgileri, elde edilen hasılatı, tahsil olunan katma değer vergisini ayrıntılı olarak veren rapor da belge hükmünde olduğu için bu belge üzerinde yapılan sahtecilikler de bu suçun konusuna girmemektedir. VUK md. 359/ç’de düzenlenen suç yalnız belgeyi üreten ve belgeye konu işlemi hafızaya alan cihaza yapılan müdahaleleri cezalandırmaktadır.

<sup>989</sup> Ibid. s. 17.

<sup>990</sup> 527 sayılı VUK Genel Tebliği, Bkz. 24.03.2021 tarihli Resmi Gazete.

<sup>991</sup> Ibid. s. 18.



Ödeme kaydedici cihazlara müdahale için geliştirilen yazılımlar, otomatik ya da elektronik satış gizleme araçları (*ing. automated sales suppression devices, electronic sales suppression tools*) olarak isimlendirilmektedir.<sup>992</sup> Bunların halk arasında “*zapper*” denilenleri, harici bir hafıza birimi üzerinde bulunan, genel bir USB cihazı ile kullanılan, kullanıldığı zaman satışların silinmesine imkan veren ve ödeme kaydedici cihazın normal işleyişi sırasında cihaz üzerinde yüklü bulunmadığı için tespiti daha zor olan araçlardır.<sup>993</sup> “*Phantomware*” olarak adlandırılanları ise ödeme kaydedici cihaza yüklenen, ancak geri planda çalışan, varlığını bilmeyen kullanıcının fark edemeyeceği fakat özel komutlarla erişilebilen, ancak satışların silinmesi yerine rakamlarda otomatik olarak daha karmaşık manipölasyonlar yapan hayalet yazılımlardır.<sup>994</sup> OECD çalışmalarından bu tür araçlar yoluyla vergi kaçakçılığının birden fazla ülkede en çok restoranlar başta olmak üzere perakende ve hizmet sektöründe görüldüğü anlaşılmaktadır.<sup>995</sup> Bazı ülkeler doğrudan bu türden araçların kullanımını yasaklayıcı düzenlemeler yapmıştır. Örneğin, Birleşik Krallık’ta 2022 Bütçe Kanunu (Finance Act) “Elektronik Satış Gizleme” başlıklı 14. Ek Bölümünde doğrudan bu tür casus araçların tanımını yapmakta ve bu konuya ilişkin çok ayrıntılı idari para ceza düzenlemeleri içermektedir. Bu tür araçları üretmek, başkalarına sağlamak, kullanımını özendirmek ve bulundurmak ayrı maddeler halinde idari para cezaları düzenlenmiştir. İlgili kişinin adli ceza gerektiren bir fiilinin de bulunması halinde ayrıca bu idari para cezalarına hükmedilmeyecektir (para.9). Benzer fiilleri Türk hukukunda TCK’daki yasak cihaz veya programlar başlıklı TCK md. 245/A’daki suçtan cezalandırmak gerekir.<sup>996</sup> Çünkü VUK md. 359/ç’deki suç bu suç tanımında geçen “bilşim sistemlerinin araç olarak kullanılması suretiyle işlenebilen” bir suçtur. Elektronik satış gizleme araçları kullanarak ödeme kaydedici cihaza müdahale eden kişinin fiili hem TCK md. 235/A’daki yasak cihaz ve programı bulundurma suçu hem VUK md. 359/ç’deki

<sup>992</sup> OECD, **Electronic Sales Suppression: A Threat To Tax Revenues** 2013, s. 3.

<sup>993</sup> Ibid. s. 15.

<sup>994</sup> Ibid. s. 14-15.

<sup>995</sup> Ibid. s. 13-15, 19, 23.

<sup>996</sup> TCK 245/A-

“(1) Bir cihazın, bilgisayar programının, şifrenin veya sair güvenlik kodunun; münhasıran bu Bölümde yer alan suçlar ile bilşim sistemlerinin araç olarak kullanılması suretiyle işlenebilen diğer suçların işlenmesi için yapılması veya oluşturulması durumunda, bunları imal eden, ithal eden, sevk eden, nakleden, depolayan, kabul eden, satan, satışa arz eden, satın alan, başkalarına veren veya bulunduran kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.”

ödeme kaydedici cihazlara müdahale suçu bakımından tipik olmakla bu iki suç arasında içtima hükümlerini uygulamak gerekir.

VUK md. 359/ç henüz yeni bir kanuni düzenleme olduğu için bu fiillerle ilgili yüksek yargı içtihadı oluşmamıştır. Ancak ödeme kaydedici cihaz fişi üzerinde işlendiği iddia edilen sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçlarının yargılaması sırasında da Yargıtay'ın ödeme kaydedici cihazlara dışarıdan müdahale yapılıp yapılmadığı konusunda bilirkişi incelemesi yaptırdığı görülmektedir.<sup>997</sup>

VUK md. 359/ç'deki yeni suç tipinin oldukça uzun bir tanımı vardır ve bu tanıma birçok seçimlik hareket dahil edilmiştir. Sayılan seçimlik hareketlerin TCK'da düzenlenen (bilişim) sistemi(ni) engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme (TCK md. 244) suçlarını oluşturan hareketlere benzediği söylenebilir. VUK md. 359'un ilk iki bendindeki sahtecilik fiillerinin e-defter ve e-belge üzerinde işlendiğinde TCK md. 244'teki suçları da oluşturabileceği yönündeki tereddüt<sup>998</sup> ise haklı değildir; çünkü bunların hareketler arasında VUK md. 359/ç'de olduğu gibi bir ortaklık yoktur. Bu bentteki ilk seçimlik hareket lafzen TCK'daki mühür bozma (TCK md. 203), suçunu çağrıştırmakla birlikte halen kullanımda olan cihazlardaki mühürler elektronik mühür olduğu için o hareket dahi aslında diğer seçimlik hareketler gibi bilişim suçu niteliğindedir.<sup>999</sup>

<sup>997</sup> “... Şti.'nin yetkili temsilcisi olan sanığın, ödeme kaydedici cihazlarla yapılan satışlar nedeniyle aynı seri numaralı farklı Z raporları düzenlediği ve hasılatın defter kayıtlarına ve ilgili dönem beyannamelerine yansıtmayarak sahte belge düzenleyerek atılı suçu işlediği iddia ve kabul olunan olayda; sanığın savunmasında söz konusu cihazlara çalışanları tarafından dışardan müdahale edilerek böyle bir işlemin gerçekleştirilmiş olabileceğini beyan ederek suçlamaları kabul etmemesi karşısında maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespiti bakımından; vergi raporunda bahsi geçen sanığın işyerlerinde kullanmış olduğu SHARP ER-A 215T MF HC 06800329 ve SHARP ER-A 215T MF HC 03080809 nolu ödeme kaydedici cihazların sanıktan istenilerek söz konusu cihazlar üzerinde teknik inceleme yaptırılarak cihaza programı dışında dışardan müdahale edilip edilemeyeceği, cihazın herkes tarafından kulanıp kullanılamayacağı kullanımının şifre gerektirip gerektirmediği hususlarında bilirkişi incelemesi yaptırılması, ayrıca ihbarcılar tarafından sunulan Z raporları ve sanık tarafından sunulan Z raporları karşılaştırılarak, farklı işlemlerin nelerden ibaret olduğu, ihbarcılar tarafından sunulan Z raporlarının aslının temin edilerek sanık tarafından kullanılan ödeme kaydedici cihazdan çıkıp çıkmadığı yönünde bilirkişi raporu alınması ve gerektiğinde ihbarcılarının beyanında adı geçen ... isimli şahsın açık kimlik bilgilerinin tespiti ile duruşmaya çağrılarak tanık sıfatıyla dinlenmesi sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile mahkûmiyet hükmü kurulması...Yasaya aykırı...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/9753, K.2021/4722, T.02/06/2021, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>998</sup> Çiçil, **op. cit.**, s. 145.

<sup>999</sup> Yargıtay eski nesil ödeme kaydedici cihazların mühürlerinin kaldırılması yönünden de mühür bozma suçunu uygulamamıştır: “...ödeme kaydedici cihazlarda bulunan ve bakanlık mührü olarak adlandırılan mühürler, cihazlar imal edilirken üretilen cihazın usulüne uygun olarak işlemleri

TCK'daki bilişim suçlarıyla ilgili içtihatlardan ve literatürden bu suçların bünyesine uygun düştükleri ölçüde yararlanmak mümkündür: TCK md. 244'teki suç, VUK md. 359/ç'deki suça göre çok daha özlü ve derli toplu şekilde düzenlenmiştir. 1. fıkra "bilişim sistemi" konusu<sup>1000</sup> üzerindeki "engelleme" ve "bozma" fiilleri, 2. fıkra anılan sistemde yer alan "veri"<sup>1001</sup> üzerindeki "bozma", "yok etme", "değiştirme", "erişilmez kılma", "sisteme yerleştirme" ve "başka yere gönderme" fiilleri cezalandırılmaktadır. VUK md. 359/ç'de ise;

- (i) cihaz mührünü kaldırma,
- (ii) donanım **veya** yazılımını değiştirme,
- (iii) cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına **veya** harici donanım **veya** yazılımlarla olan bağlantı sistemine **ya da** kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri **veya** ilgili diğer sistemlere, fiziksel **veya** bilişim yoluyla müdahale ederek;
  - (iii.i) gerçekleştirilen satışlara ait mali belge **veya** bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleme,
  - (iii.ii) cihazda kayıt altına alınan bilgileri,
    - (iii.ii.i) değiştirme **veya**
    - (iii.ii.ii) silme,
- (iv) ödeme kaydedici cihaz **veya** bağlantılı diğer donanım ve sistemler **ya da** kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri **veya** ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı **veya** diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi **veya** verilerin,
  - (iv.i) iletilmesini önleme **veya**
  - (iv.ii.) bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verme,

---

*kaydettiğini göstermek amacıyla konulmuş olup açıklayıcı mahiyette olması ve mühürlerin cihazlara konulması işlemiyle bu cihazları onarma yetkisi olan şirketlerin bir ilgisinin bulunmaması, dolayısıyla kullanılan ödeme kaydedici cihazın bakanlık mühürlerinin bozulması şeklinde gerçekleşen eylemin, mühür bozma suçunu oluşturmayacağının anlaşılması karşısında..." (Yargıtay 11. CD, E.2017/3967, K.2021/1763, T.17/10/2017, YKA, E.T.: 23.02.2021).*

<sup>1000</sup> Tezcan/Erdem/Önok, **op. cit.**, s. 1045.

<sup>1001</sup> Ibid.

suç oluşturmaktadır. Görüleceği üzere VUK md. 359 halihazırda oldukça karmaşık bir suç tipi olduğu halde (ç) fıkrasına eklenen yeni suç tipinde görünüşte farklı konular üzerinde işlenen farklı seçimlik hareketler suç sayılarak bu karmaşıklık daha da artırılmıştır.

Suçları konuları bakımından karşılaştıracak olursak, TCK md. 244 anlamında “bilşim sistemi”, verileri toplama, işleme, depolama ve aktarma özelliği bulunan sistemlerdir.<sup>1002</sup> Hesap makinası gibi verileri işleme ve aktarma özelliği olmayan cihazlar ise bilşim sistemi olarak kabul edilmemektedir.<sup>1003</sup> Bu tanım karşısında veri girişi yapılan ve bunları mali hafızasına kaydeden ancak verileri elektronik olarak başka bir sisteme aktarma kabiliyeti olmayan eski nesil ödeme kaydedici cihazları bilşim sistemi olarak kabul edemesek de yeni nesil ödeme kaydedici cihazların ve bu cihazların uzaktan eriştiği ve veri aktardığı idareye ait sistemlerin birer bilşim sistemi olduğuna şüphe yoktur.

Öte yandan, VUK md. 359/ç’de lüzumsuz olarak gerek seçimlik hareketlerin gerek “fiziksel veya bilşim yoluyla müdahale” araç fiilinin konusu olarak “mühür”, “donanım”, “yazılım”, “hafıza birimi”, “elektronik devre elemanları”, “harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemi”, “elektronik kontrol ve denetim sistemleri”, “ilgili diğer sistemler” ve “bağlantılı diğer donanım ve sistemler”in ayrı ayrı ve bazılarının tekrar tekrar sayılması yoluna gidilmiştir. Bu sayılanların tamamı bilşim sisteminin parçalarıdır. Bu parçalara müdahale edilmesi, ödeme kaydedici cihaz ve bağlı bulunduğu bilşim sistemine müdahale anlamına gelecektir.

TCK md. 244/2’deki suçun konusunu oluşturan “veri” ise 3651 sayılı Kanun’a göre “bilgisayar tarafından üzerinde işlem yapılabilen her türlü değer” (md. 2/k) olup sistem üzerindeki “programlar” dahi veri olarak kabul edilebilir.<sup>1004</sup> Bu bağlamda VUK md. 359/ç’de geçen “mali belge”, “belge”, “bilgi” ve “veri”nin hepsi aslında veridir. Dolayısıyla yine seçimlik fiillerin maddi konusu bakımından kafa karıştırıcı ve gereksiz farklılaştırmalar yapılmıştır.

Suçların hareket unsurlarına baktığımızda ise VUK md. 359/ç’de sistemin kendisine yahut parçalarına yönelik olarak “kaldırma” ve “değiştirme”; sistemde yer

<sup>1002</sup> Ibid. s. 1028.

<sup>1003</sup> Ibid.

<sup>1004</sup> Ibid. s. 1029.

alan verilere yönelik olarak ise “(kaydını) engelleme”, “değiştirme”, “silme”, “(iletilmesini) önleme” ve “(gerçeğe aykırı iletilmesine) sebebiyet verme” hareketleri suç oluşturmaktadır. Bunlardan “(kaydını) engelleme”, “(iletilmesini) önleme” ve “(gerçeğe aykırı iletilmesine) sebebiyet verme” hareketlerinin veri değil cihaz/sistem üzerinde işlenen birer hareket olduğu da iddia edilebilir, çünkü verilerin kayda alınmaması, iletilmemesi, yanlış iletilmesi sonuçları, verinin bizatihi kendisine yönelen bir hareketten değil cihaza yönelik müdahalelerden kaynaklanmış olacaktır. Öte yandan “(kaydını) engelleme”, “değiştirme” ve “silme” suçları için öncelikle sistem üzerinde “fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale” araç fiilinin işlenmesi gerekmektedir. Yani bunlar çok hareketli suçtur. Sayılan fiillerden yalnız verinin değiştirilmesi fiili TCK md. 244 ile lafzen ortaktır. Verinin silinmesi ile yok edilmesinin de aynı anlama geldiği söylenebilir. Onun dışındaki seçimlik hareketler farklıdır.

TCK md. 244/1, bilişim sisteminin genel işleyişinin engellenmesini veya bozulmasını, yani sistemin kendisinden beklenen işlevi yerine getiremez hale sokulmasını cezalandırırken,<sup>1005</sup> VUK md. 359/ç’de sistemi işlemez hale getirmeyen fakat sistem güvenliğini ortadan kaldıran mühür kaldırma ve sistemi illâ işlemez hale getirmesi gerekmeyen ancak bu konuda bir tehlike oluşturan değiştirme fiilleri suç sayılmıştır. Yalnız TCK md. 243’te bilişim sistemine hukuka aykırı olarak girmenin başlı başına suç sayıldığı da hatırlanmalıdır. VUK md. 359/ç açısından cihazdaki donanım yahut yazılımın “değiştirilmesi”, sistemin normal işleyişine zarar verilmese bile suç oluşturur. Bu bakımdan yukarıda bahsettiğimiz “*phantomware*” türünden bir yazılımın sisteme yüklenmesi halinde anılan yazılım sistemdeki verilere herhangi bir müdahale yapmamış olsa bile VUK md. 359/ç açısından suç tamamlanmış olur. Ancak bilişim sistemini sözgelimi bilgisayarı kırmak nasıl bilişim sistemini bozma suçunu değil mala zarar verme suçunu (TCK md. 151) oluşturacaksa<sup>1006</sup> ödeme kaydedici cihaza fiziki zarar vermek VUK md. 359/ç’deki ödeme kaydedici cihazın donanımını değiştirme suçunu değil mala zarar verme suçunu oluşturur.

TCK md. 244/2 ise bilişim sistemi üzerindeki verileri bozma, yok etme, değiştirme ve veriyi erişilmez hale getiren fiilleri ile sisteme veri yerleştirme ve veriyi başka yere göndermeyi cezalandırmaktadır. VUK md. 359/ç’deki “değiştirme”

<sup>1005</sup> Ibid. s. 1045.

<sup>1006</sup> Ibid. s. 1046.

ve “silme” fiillerinin buradaki “değiştirme” ve “yok etme” fiillerini karşılayacağı, verinin ortadan kaldırılmadan işlevsiz hale getirilmesi<sup>1007</sup> olan “bozma” ve verinin ortadan kaldırılmadan -örneğin şifreleme ile-<sup>1008</sup> ulaşılamaz hale getirilmesi olan “erişilmez kılma” fiillerinin ise “silme” fiilinden farklılarsa da bunlar veri yahut sistem üzerinde bir değişiklik meydana getirmiş oldukları için ödeme kaydedici cihazdaki verileri bozmanın ve erişilmez kılmanın da değiştirme hareketi kapsamında cezalandırılabilceği söylenebilir. Aynı şekilde TCK md. 244/2’deki sisteme veri yerleştirme davranışı ödeme kaydedici cihaz ve bağlı sistemler üzerinde işlendiğinde VUK md. 359/ç’deki yazılımı değiştirme yahut kayıtlı bilgileri değiştirme hareketleri kapsamında cezalandırılabilir. Ancak TCK md. 244/2’deki veriyi başka yere gönderme fiiline benzer bir davranıştan VUK md. 359/ç’de hiç bahsedilmemiştir. Veriyi başka yere gönderme, veriyi harici bellek gibi başka bir veri taşıma cihazına aktarmaktır.<sup>1009</sup> Bu türlü bir davranışın ödeme kaydedici cihaz ve bağlı sistemler üzerinde işlenmesi VUK md. 359/ç’deki suçu oluşturmaz. VUK md. 359/ç’deki belge, bilgi veya verilerin, ilgili idareye iletilmesini önleme veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verme suçları ise TCK’da yer almayan, VUK’a özgü hareketlerdir. Bu hareketlerin ödeme kaydedici cihaz üzerinde değil cihazla idarenin sistemleri arasındaki bağlantıya yapılan müdahaleleri cezalandırmak istediği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda cihaza hiç müdahale edilmemiş olsa bile cihazdan çıkan verinin idarenin sistemine ulaşmasını engelleyen yahut gerçeğe aykırı olarak ulaşmasını temin edenler de bu suçtan cezalandırılacaktır.

#### v. Beşinci Tip Kaçakçılık Suçu

VUK md. 359’a 2022 yılında 7323 sayılı Kanun ile -en son eklenen ödeme kaydedici cihazlara müdahale suçuyla benzer fiillerle işlenen- bir suç tipi daha eklenmiş<sup>1010</sup> ve tütün mamûlleri ve alkollü içkiler için özel etiket ve işaretlerle

<sup>1007</sup> Ibid.

<sup>1008</sup> Ibid.

<sup>1009</sup> Ibid. s. 1047.

<sup>1010</sup> VUK md. 359/d: “3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığınca elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler için hapis cezası öngörülmüştür. Görüleceği üzere bu suç tipi de bir bilişim sistemine müdahale şeklinde bir araç fiil ile işlendiği halde seçimlik hareketler yalnız iki tanedir: **(i)** Verilerin iletilmesini önleme, **(ii)** Verilerin gerçeğe uygun olmayan biçimde iletilmesine sebebiyet verme.

Bu suç tipi de bir bilişim sistemine fiziki veya bilişim yoluyla müdahale edilerek işlenebilmektedir. Ancak müdahale edilen, ödeme kaydedici cihaz ve bağlı olduğu sistemler değil, bakanlığın tütün mamulleri ve alkollü içki satışlarında kullanılması zorunluluğu getirdiği “özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sistem”dir. Bu suç bakımından ortada ödeme kaydedici cihaz gibi bir cihaz olmadığı için yalnız idarenin işlettiği sisteme müdahale suç olarak düzenlenmiştir. Bakanlık, VUK mük. md. 257/6’dan aldığı “Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullandırma, bu cihaz ve sistemler vasıtasıyla bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin kullanılmasına ilişkin zorunluluk getirme” yetkisi çerçevesinde çıkardığı tebliğ ile ilk kez 2007 yılında tütün mamulleri ve alkollü içkiler bir ürün izleme sistemi (ÜİS) kurdurmuştur.<sup>1011</sup> Anılan sistem bugün anılan ürünler bakımından bandrol, kod ve kodlanmış etiket kullanma zorunluluğu getiren ve sistemin işletilmesi işini Darphane’ye veren bir başka tebliğ<sup>1012</sup> kapsamında çalıştırılmaktadır. Darphane halihazırda başka tebliğler kapsamında Kıymetli Maden Takip Sistemi (KMTS), İnşaat Demiri İzleme Sistemi (İDİS), Ulusal Taşıt Tanıma Sistemi (UTTS) gibi başka sistemler de işletmektedir. Ancak bu sistemlere müdahale fiilleri ayrıca suç olarak düzenlenmemiştir. Bu sistemlere müdahale fiilleri yine (bilişim) sistemi(ni) engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme (TCK md.

<sup>1011</sup> 1. Sıra no.lu Tütün Mamulleri, Makaron, Yaprak Sigara Kâğıdı ve Alkollü İçkilerde Ürün İzleme Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Bkz. 17.03.2007 tarihli Resmi Gazete.

<sup>1012</sup> Tütün Mamulleri, Makaron, Yaprak Sigara Kâğıdı ve Alkollü İçkilerde Ürün İzleme Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Bkz. 11.09.2020 tarihli Resmi Gazete.

244) suçu kapsamında cezalandırılacaktır. Esasen VUK md. 359/d'deki suçun, konusunun yukarıda bahsi geçen sistem olmak dışında maddi hareketleri yönünden hiçbir özelliği bulunmadığından niçin yeni bir suç tipi yaratıldığını anlamlandırmak zordur.

Öte yandan yukarıda bahsi geçen sistemler, vergi güvenliği açısından bazı özel nitelikteki ürünlerin takibi için kurulmuş sistemlerdir. Bunun vergi kaçakçılığı ile mücadele kapsamında yeni bir anlayışı yansıttığı söylenebilir. Aslında ister dahilde ister ithalde olsun ticari izne bağlı yahut yüksek oranda dolaylı vergiye tabi malların kaçak ticareti yahut kaçakçılığı şimdiye kadar hep Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında cezalandırılmıştır. Nitekim bu çalışmanın tarihçe bölümünde de Türk kaçakçılık mevzuatının aslında tütün kaçakçılığı olgusuyla mücadele kapsamında doğduğunu anlatmıştık. Esasen halen tütün mamulleri, makaron, yaprak sigara kâğıdı, etil alkol, metanol ve alkollü içkilerin ambalajlarına kamu kurumlarınca uygulanan bandrol, etiket, hologram, pul, damga veya benzeri işaretler üzerinde işlenen sahtecilik, kaçak ticaret ve gümrük kaçakçılığı fiilleri Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda cezalandırılmaktadır.<sup>1013</sup> Ancak vergi idaresi vergi kaçakçılığıyla mücadele kapsamında geleneksel olarak gümrük idaresinin yahut piyasa düzenleyici

<sup>1013</sup> KMK md. 3:

“(16) Tütün mamulleri, makaron, yaprak sigara kâğıdı, etil alkol, metanol ve alkollü içkilerin ambalajlarına kamu kurumlarınca uygulanan bandrol, etiket, hologram, pul, damga veya benzeri işaretlerin taklitlerini imal eden veya ülkeye sokanlar ile bunları bilerek bulunduran, nakleden, satan ya da kullananlar üç yıldan altı yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

(17) Tütün mamulleri, makaron, yaprak sigara kâğıdı, etil alkol, metanol ve alkollü içkilerin ambalajlarına kamu kurumlarınca uygulanan bandrol, etiket, hologram, pul, damga veya benzeri işaretleri; ilgili mevzuatta belirlenen şekilde temin etmesine rağmen belirlenen ürünlerde kullanmaksızın bedelli veya bedelsiz olarak yayanlar, bunları alma veya kullanma hakkı olmadığı halde sahte evrak veya dokümanlarla veya herhangi bir biçimde ilgili kurum ve kuruluşları yanıltarak temin edenler, bunları taklit veya tahrif ederek ya da konulduğu üründen kaldırarak, değiştirerek ya da her ne suretle olursa olsun tedarik ederek amacı dışında kullananlar üç yıldan altı yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

(18) Ambalajlarında bandrol, etiket, hologram, pul, damga veya benzeri işaret bulunmayan ya da taklit veya yanıltıcı bandrol, etiket, hologram, pul, damga veya benzeri işaretleri taşıyan tütün mamulleri, makaron, yaprak sigara kâğıdı, etil alkol, metanol ve alkollü içkileri;

a) Ticari amaçla üreten, bulunduran veya nakleden,

b) Satışa arz eden veya satan,

c) Bu özelliğini bilerek ve ticari amaçla satın alan,

kişi üç yıldan altı yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Ancak, tütün mamullerinin, makaron, yaprak sigara kâğıdı, etil alkol, metanol ve alkollü içkilerin kaçak olarak yurda sokulduğunun anlaşılması hâlinde, onuncu fıkra hükmüne istinaden cezaya hükmolunur.

(19) ...

(20) Ticari amaçla; makaron veya yaprak sigara kâğıdını, içine kıyılmış tütün, parçalanmış tütün ya da tütün harici herhangi bir madde doldurulmuş olarak satanlara, satışa arz edenlere, bulunduran ve nakledenlere üç yıldan altı yıla kadar hapis cezası verilir.”



idarelerin sorumlu olduğu alanlarda inisiyatif alarak alım satımlarını riskli kabul ettiği bazı malları takip etmeye başlamıştır.

KMK’da düzenlenen tütün mamulleri ve alkollü içkiler için mecbur tutulmuş bandrol ve benzerleri üzerinde işlenen fiiller ile 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun’da düzenlenen suçların (md. 8) maddi unsurları, VUK md. 359/d’de düzenlenen suçların maddi unsurları ile örtüşmez. Bu nedenle bu suçlar arasında bir içtima sorunu oluşmaz. VUK md. 359/d, yalnız ürün izleme sistemini korumaktadır.

Yine bu düzenlemede henüz 2024 yılı başında yürürlüğe girmiş olup doğal olarak bu suçla ilgili henüz uyuşmazlık ortaya çıkmamış ve yargı içtihadı oluşmamıştır. Ancak TCK’daki bilişim suçlarıyla ilgili içtihatlardan ve literatürden bu suçların bünyesine uygun düştükleri ölçüde yararlanmak mümkündür.

Suçun maddi unsurunu oluşturan verilerin iletilmesini önleme ve verilerin gerçeğe uygun olmayan biçimde iletilmesine sebebiyet verme fiilleri VUK md. 359/ç’de düzenlenen suçun son iki seçimlik hareketi ile aynıdır. Bu bakımdan bu hareketlerin mahiyetleri ve TCK md. 244’te düzenlenen (bilişim) sistemi(ni) engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme suçunu oluşturan hareketlerden farkları konusunda yukarıda söylediklerimiz bu suç için de geçerlidir.

#### **e. Netice**

VUK md. 359’da çok sayıda suç tipi ve bu tiplere dahil çok sayıda seçimlik hareket bulunmaktadır. Doğal olarak kalabalık sayıdaki bu hareketler yapısal olarak farklı özelliklere sahip olabilmektedir. Yine de bu suçların hemen tamamı tartışmasız şekilde neticesi harekete bitişik (ya da neticesiz suç olabileceğini kabul eden adlandırmaya göre sırf hareket suçu<sup>1014</sup>) suçlardır. Bu nedenle VUK md. 359’daki suçların birçoğu suç tanımlarındaki düzenleme, kullanma, gizleme, tahrif etme, hesap açma, değiştirme, kaldırma, silme vb. gibi hareketlerin yapılmasıyla birlikte tamamlanır. Ayrıca bir neticenin ortaya çıkması gerekmez. Yalnız “yok etme” gibi bazı hareketler ile neticeleri arasına nispeten uzun bir zaman dilimi girmesi mümkündür. Bu hususlar teşebbüse elverişlilik açısından önem taşıyabilecek olup, teşebbüs bahsinde değinilecektir.

<sup>1014</sup> Karakoç, **op. cit.**, s. 277.

1998'e kadar VUK md. 359'daki suçlardan dolayı bir kimseye ceza verilebilmesi için vergi ziyaının varlığı gerekiyordu. Vergi ziyayı bu dönemde vergi kaçakçılığı suçlarının netice unsuru olarak değerlendiriliyordu. Fakat bizce en azından bazı hareketler bakımından bunu netice değil objektif cezalandırma şartı olarak nitelendirmek gerekirdi. Çünkü seçimlik hareketlerden bazıları hiçbir şekilde vergi ziyaını bir netice olarak ortaya çıkarmaya elverişli değildir. Şöyle ki vergi ziyayı, verginin zamanında tahakkuk etmemesi yahut eksik tahakkuk etmesi olduğuna<sup>1015</sup> göre, bir hareketin vergi ziyasına yol açtığından bahsedebilmek için tahakkuku geciktirmeye yahut eksiltmeye elverişli olması gerekir. Oysa mükellefin tahakkukla doğrudan bağlantılı kabul edilebilecek tek hareketi beyandır. Beyan ise VUK md. 359'daki suçların hiçbirinde suç tanımına dahil bir hareket değildir. Esasen beyan üzerine tarh usulünde bile vergi hukuku açısından tahakkuk, beyanın otomatik bir sonucu olarak değil, idarenin bir işlemi olarak kabul edilmektedir. Bir başka deyişle aslında araya memur girdiği için mükellefin beyan da dahil olmak üzere hiçbir hareketinin doğal neticesi olarak vergi ziyaının ortaya çıkması mümkün değildir. Nitekim VUK md. 359'daki seçimlik hareketlerin çoğu doğrudan tahakkuk işlemi üzerinde sonuç doğurmayan, sadece vergi idaresinin denetim imkânlarını etkileyen hareketlerdir. Gerçekten sözgelimi bir defteri gizlemenin doğal neticesi olarak vergi ziyayı ortaya çıkamaz, olsa olsa vergi ziyaının farkedilmemesi neticesi ortaya çıkar. Hele beyan dönemi kapandıktan ve beyanı gereken vergi borcunun vadesi geçtikten, yani vergi ziyayı ortaya çıktıktan sonra işlenen fiillerin kendilerinden önce ortaya çıkan bir neticenin sebebi olarak kabul edilmesi hiçbir şekilde mümkün değildir. Bu bakımdan, vergi ziyaının netice sayıldığı bir suçta bir senenin defterinin hesap dönemi kapandıktan sonra ve muhafaza yükümlülüğünün devamı sırasında yok edilmesi halinde aslında suçun oluşması imkânsız olacaktır çünkü vergi ziyayı ilgili verginin normal vadesinde, yani hareket anından çok önce, ortaya çıkmış ya da

<sup>1015</sup> Vergi ziyayı, md. 341:

*“Vergi ziyayı, 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 ziyayı hükmündedir.*

*Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.”*

çıkamamıştır. Yok etme fiilinin yapıldığı anda artık bu neticenin ortaya çıkarılması mümkün değildir.

Ancak 1998’e kadar kanundaki bu teknik kusur görmezden gelinmiş ve sanıklar imkânsız olduğu halde kendi fiillerinden önce vukua gelmiş bir sözde neticeye sebebiyet vermekten sorumlu tutulmuşlardır. Bu bakımdan vergi ziyaının suçun bir unsuru olmaktan çıkarılması son derece isabetli olmuştur.<sup>1016</sup> Esasen vergi ziyaının, vergi ziyayı cezası verilmesini gerektiren vergi ziyasına neden olma kabahatinin bile unsuru olmaktan çıkarılması gerekir. Çünkü vergi ziyaının bazen doğrudan failin hareketinin bir neticesi olabildiğini kabul etsek bile aslında vergi ziyayı çoğu zaman failin suç ya da kabahat teşkil eden hareketinden bağımsız olarak ortaya çıkmaktadır. Sözelimi, tamamen aynı işlemi yahut defter kaydını yani hareketi yapan iki mükelleften biri kârda ve vergi ödüyor diğersinin devreden zararı bulunuyor ise ikincisinin gelir/kurumlar vergisi ziyasına neden olmamış olması mümkündür. Vergi ziyayı ancak yapılan düzeltmenin mükellefi zarar pozisyonundan çıkarıp vergi ödeyecek duruma getirmesi halinde oluşacaktır. Aynı şekilde aynı hareketi yapan iki mükelleften biri KDV ödüyor diğersinin KDV’si devrediyor ise aynı hareketten dolayı yalnız ilkinin vergi ziyayı cezası kesilebilmektedir. Bize göre ister adli ister idari olsun ceza sorumluluğunu böyle talihin sevkine bırakmak tamamen hakkaniyete aykırı, irrasyonel ve hukuk sistemine duyulan güveni tahrip edici niteliktedir.

Öte yandan kanun koyucu 2022 yılında geriye bir adım atmış ve 7394 sayılı Kanun ile VUK md. 359’a “*Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.*” şeklinde bir ek madde eklemiştir. Görünüşe göre vergi ziyayı, suçun bir unsuru değildir ancak artık vergi ziyaının yokluğu cezada bir objektif indirim nedenidir. Bu düzenlemeyi isabetli bulmak mümkün değildir. Suçun oluşumu nasıl failin kusuruna bağlı ve cezanın

<sup>1016</sup> Aksi görüşte olan Akçaoğlu, vergi ziyaının daha hafif nitelikli bir fiil olan kabahatin unsuru iken daha ağır nitelikli bir fiil olan suçun unsuru olmamasını çelişkili bularak eleştirmektedir. Bkz. Ertuğrul Akçaoğlu, “Vergi Ziyayı Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler”, **Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı**, Ankara: Yetkin, 2017, s. 41. Bizce aynı konuda bir zarar kabahati ve bir tehlike suçu düzenlenmesinde çelişkili bir durum yoktur. Akkaya da hazineyi kayba uğratmayan, hatta kayba uğratmak bir yana daha fazla vergi ödenmesi sonucunu doğuran bir fiilin kaçakçılık suçu sayılmasını eleştirmektedir. Bkz. Mustafa Akkaya, “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 31, Sayı: 233, 2008, s. 31. Fakat ceza politikası yönünden böyle bir eleştiri yapılabilirse de bizce yukarıda açıkladığımız sebeplerle vergi ziyasına unsur olarak yer vermenin ceza hukuku tekniğinde neden olduğu sorunlarla dolu bir sorumluluk rejimi daha hakkaniyetsizdir.

kapsamı failin kusuru ile orantılı olmak zorundaysa faile daha az ceza verilmesini gerektiren durumların da failin kusurundaki değişime bağlı olması gerekir. Oysa yukarıda açıkladığımız üzere vergi ziyanının oluşup oluşmaması her zaman failin hareketine bağlı değildir. Seçimlik hareketlerin birçoğunun ise doğal neticesi asla vergi ziyayı olamaz. Öyleyse bu hareketlerin faillerinin otomatik olarak buradaki daha az ceza verilmesini gerektiren hükümden yararlandırılması gerekecektir.

Eğer bu suçlar mutlaka bir zarar suçu olarak düzenlenecekse vergi ziyanının oluşmasına değil matrahın azalmasına sonuç bağlanmalıdır.<sup>1017</sup> Çünkü vergi ziyayı neticesini faile isnat etmek daima zor ya da imkânsız iken defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılan işlemler, mükellefin genel vergisel durumuna göre o dönem vergi ödeyip ödemeyeceğinden bağımsız olarak, doğrudan matrahıta değişiklik meydana getirmektedir, dolayısıyla faili kendi fiilinden dolayı kusurlu bulmak kolaydır. Eğer doğrudan mükellefin matrahı olduğundan az beyanı cezalandırılırsa suç, neticesi harekete bitişik suç halini almış olur. Suç tanımında matrahı azaltma amacına yer verilirse de suç, özel kastla işlenebilen bir suça dönüşecektir. Bu seçeneklerin hepsi, vergi ziyanı suçunun netice unsuru haline getirmekten yegdir.

Ne var ki VUK md. 359’da matrahın azalmasına görünüşte sonuç bağlanan tek suç, uygulanamaz bir suç, ölü bir hükümdür. Yukarıda açıkladığımız üzere çift defter tutma suçunda hareketin özellikle “matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde” olmasının aranmasının hiçbir önemi yoktur. Kanunda bu bir netice olarak değil hareketin belli bir neticeye sebep olma yönünden elverişliliğine işaret etmektedir ancak bahsi geçen hareket zaten matrahın azalmasına neden olmaya elverişli değildir ve olamaz. Matrahın azalması, bir işlemin kaydedilmesi gereken yerden başka yere kaydı ile değil, kaydedilmesi gereken yere kaydedilmemesi ile mümkün olur. Bu nedenle çift defter tutma suçunun zarar suçu olduğu görüşü<sup>1018</sup> isabetli değildir.

Bu bağlamda vergi ziyanına VUK md. 359’daki fiillerle “sebebiyet verilmesi” halinde vergi ziyayı cezasının üç kat uygulanmasını gerektiren ve aslında bir tür kaçakçılık kabahati yaratan VUK md. 344/2 de aslında çoğu durumda uygulanmaya elverişli değildir. Çünkü VUK md. 359’daki fiillerle vergi ziyanına çoğu defa istenilse de “sebebiyet verilemez”. Ancak Danıştay da bu gerçeği göz ardı etmektedir.

<sup>1017</sup> Sonsuzoğlu, **op. cit.**, s. 23.

<sup>1018</sup> Bkz. Bayar, **op. cit.**, s. 118; Aslanpınar, **op. cit.**, s. 102; Çitil, **op. cit.**, s. 143.

Vergi ziyaının suçun unsuru olmaması, suçun diğer unsurları yönünden de farklı değerlendirmeleri beraberinde getirmektedir. Sözgelimi, vergisel sonuç doğuran işlemler dışındaki hareketler de muhasebe hilesi sayılmaktadır.<sup>1019</sup> Manevi unsur yönünden de failin vergi ziyaı yaratmaya yönelik kastı aranmayacaktır.<sup>1020</sup>

Suçların tehlike suçu mu zarar suçu mu olduğu, yargılama aşamasında hükmün açıklanmasının geri bırakılması uygulaması açısından da önem taşır. Çünkü bunun şartlarından biri, “suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi”dir (CMK md. 231/6,c). Yargıtay Ceza Genel Kurulu’na göre gizleme suçu tehlike suçu iken, sahte fatura düzenleme suçu zarar suçudur ve bu nedenle ilki bakımından hükmün açıklanmasının geri bırakılması için zararın giderilmesi şartı aranmaz.<sup>1021</sup>

## 2. Hukuka Aykırılık Unsuru

Bir fiilin suç teşkil etmesi için yalnız ceza kanunlarına aykırı olması yetmez, bu fiile izin veren, hiçbir hukuk kuralının bulunmaması da gerekir. Bir başka deyişle, suç ve ceza ihdas eden kanun hükümleri, hak ve özgürlük tanıyan kanun hükümleri ile yarışmaz; daima geri çekilirler. Bunu ceza hukukunun son çare olması ilkesi çerçevesinde ceza normlarının diğer normlarla içtimai söz konusu olduğunda daima diğer normun uygulanması gerektiği, çünkü hukuk düzenindeki herhangi bir normun izin verdiği bir davranışın bir başka kanunla suç sayılamayacağı şeklinde açıklamak

<sup>1019</sup> Çakmakçı/Köseer, **op. cit.**, s. 101.

<sup>1020</sup> Bkz. *infra*, “Manevi Unsur”.

<sup>1021</sup> “Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun oluşması için genel kast yeterlidir. Ayrıca bu suç zarar suçu değil, tehlike suçudur. Bunun sonucu olarak örneğin mükellefiyet tesis ettiren failin vergi borcunun bulunması sahte fatura düzenleme ve kullanma suçları yönünden kamu zararı olarak kabul edilirken tehlike suçu olan defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçu yönünden kamu zararı olarak kabul edilmemektedir. Çünkü bu zarar defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi suçunun işlenmesi sonucunda doğmuş bir zarar değildir. ... Tehlike suçu niteliğinde bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçu yönünden ödenmemiş vergi borcu suçtan doğan bir zarar olarak kabul edilmemesine rağmen zararın giderilmesi koşulu gerçekleşmediğinden bahisle sanık hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılamayacağına dair itiraz mercisince verilen karar usul ve kanuna aykırı olup... ..tehlike suçu olan defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçu neticesinde herhangi bir kamu zararının doğmamış olması...” (Yargıtay CGK, E.2019/32, K.2019/500, T.25.06.2019, YKA, E.T.: 31.12.2023); “Dairemizin yerleşik uygulamasına göre, 5271 sayılı CMK'nin 231. maddesinin 6. fıkrasının (c) bendinde sözü edilen zarar, ancak 'zarar suçlarında' doğabilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) fıkrasının 2. bendinde düzenlenen 'defter, kayıt ve belgeleri gizleme' suçu ise bir 'tehlike suçu' olduğundan, bu suçun işlenmesi ile, belirtilen anlamda, mağdurun veya kamunun somut ve maddi bir zarara uğradığı kabul edilemez. Kaldı ki, somut olayla ilgili vergi inceleme raporunda, somut bir zarar doğduğuna ilişkin belirleme bulunmamaktadır.” (Yargıtay CGK, E.2019/67, K.2020/59, T.04/02/2020, YKA, E.T.: 31.12.2023).

mümkün olduğu gibi suç teorisi çerçevesinde, davranışa izin veren bir hukuka uygunluk sebebinin (*alm.* Rechtfertigungsgrund, *ing.* justification) varlığı halinde suçun hukuka aykırılık unsurunun oluşmayacağı şeklinde açıklamak da mümkündür.

TCK'da "Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler" (TCK md. 24 vd.) başlığı altında hukuka uygunluk sebepleri ile kusurluluğa etki eden sebepler birbirinden ayrılmamıştır. Ancak bunlar arasındaki kanunun hükmü ve amirin emrini ifa (TCK md. 24), meşru savunma (TCK md. 25/1), hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası (TCK md. 26) genelde hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilmektedir. Bu sayılanlar VUK md. 359'daki suçlar açısından uygulanmaya pek elverişli değildir: Sözgelimi, kamuya ait işletmelerde çalışanların amirin emrini ifa kapsamında VUK md. 359'daki fiilleri işlediklerini söyledikleri durumlarda çoğu defa, suç teşkil eden emrin fiili hukuka uygun kılmayacağı (TCK md. 24/3) kuralına gitmek gerekecektir.

Vergi ödevi, malvarlığına yönelen haksız bir saldırı sayılamayacağı, sayılsa bile bu şekilde defedilemeyeceği için VUK md. 359'daki davranışlar için meşru savunmanın da bir hukuka uygunluk sebebi teşkil etmesi mümkün değildir. Kendi sebebiyet vermediği bir iflas tehlikesinden kurtulmak için sahte fatura kullanılması durumunda zorunluluk hali kapsamında bir hukuka uygunluk sebebi bulunduğunu kabul eden görüşe<sup>1022</sup> katılmak mümkün değildir. Zorunluluk hali için -ister hukuka uygunluk sebebi ister mazeret sebebi olarak kabul edilsin- gerek eski gerek mevcut TCK'da (TCK md. 25/2) aranan şartların hiçbiri bir şirketin iflas etmesi durumunda mevcut değildir. İflas, ticari hayatın olağan akışı içinde sıkça karşılaşılabilecek, nitekim her tacirin borçlarından dolayı hükümlerine tabi olduğu (TTK md. 18), alacaklıların alacaklarını takip yahut dava etmesine imkân veren (İİK md. 171, 173, 177), hatta duruma göre aciz halindeki borçluların (İİK md. 178) ve borca batık şirketlerde şirketi idare edenlerin mahkemeye bildirerek isteme mecburiyeti bulunan (TTK md. 376/3, İİK md. 179) ve kanunda ayrıntılı olarak düzenlenen yerleşik bir hukuki kurumdur. Kanun koyucunun bu yöndeki iradesi gereği uygulanan iflâs, borçluların yahut borçlu şirket ortak ya da yöneticilerinin mutlaka kurtulmak zorunda oldukları ağır ve muhakkak bir tehlike değildir. Aksine hem alacaklıları hem şirket ortaklarını koruyucu birçok güvence içeren ve ancak mahkemece karar verilmesi

<sup>1022</sup> Erman, **Vergi Suçları**, s. 25; Kişinin kendi sebep olmadığı iflas halini "ekonomik durgunluk ya kriz dönemi" olarak okuyarak genişletmekle birlikte aynı yönde bkz. S. Ateş Oktar: "Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167, Ağustos 2002, s. 119.

halinde ilgililer bu güvencelerden yararlanmaya başlayabileceği için şartların varlığı halinde kanunun uygulanmasını emrettiği, hatta durumun mahkemeye bildirilmemesini cezalandırdığı (İİK md. 345/a) bir kanuni neticedir. Ayrıca iflâsı aslında şirketin kanun gereği tasfiyeye girmesinden ibaret doğal, hukuki bir süreç olarak görmek yerine ortaklarının malvarlığını tehlikeye düşüren bir “batma” olayı olarak kabul etsek dahi, zorunluluk halinden bahsedebilmek için çatışan yararlar arasında tehlikedeki yararın ihlal edilen yarara göre önemli ölçüde üstün olması gerekmektedir.<sup>1023</sup> Bu açıdan bakıldığında failin bir malvarlığı değerini korumak için üstelik kamuya ait<sup>1024</sup> ve en az aynı miktardaki malvarlığı değerine el atması hukuka uygun yahut mazur görülemez. Bu bakımdan ödeme güçlüğü nedeniyle ve borçtan kurtulmak için güveni kötüye kullanma ve belgede sahtecilik suçlarını işleyenlerin zorunluluk halinden yararlanamayacağına ilişkin sırasıyla Alman ve Fransız yüksek mahkemelerinin kararları<sup>1025</sup> bizce isabetlidir. İflastan kurtulmak için kamu gelirlerine yönelik bir suç işlemek, bulunduğu varsayılan tehlikenin ağırlığıyla orantılı bir vasıta da değildir. İflâsın bir tehlike olduğu varsayılsa bile, kanuna göre tehlikenin başka suretle korunma olanağı bulunmayan bir hareketle savuşturulması gerekir. Oysa bir şirketi iflastan kurtarmak için öncelikle alacaklılarla anlaşmak ve sonrasında iflasın kaldırılmasına (İİK md. 182) yahut konkordatoya (İİK md. 285 vd.) başvurmak gibi hukuki yollar bulunmaktadır. Bu bağlamda yarar çatışmasının çözümünde hukuk düzeni bazı usuller öngörmüşse bu usulleri izlemek yerine tehlikenin savuşturulması için başkalarının hukuki değerlerine müdahale etmek uygun bir araç teşkil etmeyecektir.<sup>1026</sup> Ödeme güçlüğüne sonuçları da icra-iflas hukukunda kesin bir şekilde düzenlendiği için malvarlığına yönelik bir tehlikenin başkasının malvarlığına yönelik bir müdahale ile savuşturulması zorunluluk hali kapsamında değerlendirilmeyecektir.<sup>1027</sup> Hatta iflastan çok daha ağır bir tehlike olan

<sup>1023</sup> Zeynel T. Kangal, **Ceza Hukukunda Zorunluluk Durumu**, Ankara: Seçkin, 2010, s. 303.

<sup>1024</sup> Hileli olarak iflastan sakınma halinin yalnız devletin değil alacaklıların malvarlıklarına da zarar verebileceği muhakkaktır. Nitekim borca batıklığın gizlenmesi ve bu sayede iflasın ertelenmesi için sahte belge kullanılması durumunda ayrıca bazı icra-iflas suçlarının, mesela “konkordato mühleti elde etmek veya konkordato veya sermaye şirketleri ile kooperatiflerin uzlaşma yoluyla yeniden yapılandırma projesini tasdik ettirmek için hileli tutum ve davranışlarıyla mali durumu hakkında alacaklıları, komiseri, ara dönem denetçisini veya yetkili memuru hataya düşürmek” (İİK 334) yahut şartların varlığına rağmen şirketin iflasını istememek (İİK 345/a) gibi suç teşkil eden fiillerin varlığını tartışmak gerekir ancak burada iflas tehlikesinin vergi kaçakçılığı bakımından bir zorunluluk hali teşkil edip etmediğini tartıştığımız için bu suçla el atılan malvarlığı değeri yani vergi geliri kamuya aittir.

<sup>1025</sup> Bkz. Kangal, **op. cit.**, s. 261.

<sup>1026</sup> Ibid. s. 335.

<sup>1027</sup> Ibid. s. 336.

hapis tehlikesinden kurtulmak için dahi şüphelinin belgede sahtecilik yapması uygun araç olmadığı ve bu tehlikeden kurtulmanın izin verilen kanuni yolları belli olduğu için caiz değildir.<sup>1028</sup>

Yine devletten gerçekten hakkı olan vergi iadesi alacağını alabilmek için sahte belge düzenleyen ya da kullanan kişinin fiili bakımından bir hukuka uygunluk sebebi olarak hakkın kullanılması söz konusu olamaz. Alacağı tahsil amacı bazı suçlarda yalnız failin saikine bağlı olarak suçun daha az cezayı gerektiren nitelikli hali (TCK md. 144, 150, 159, 211) olarak düzenlenmiş olup, söz konusu alacak gerçekten var olsa bile hiçbir zaman bir hukuka uygunluk nedeni sayılmamıştır ve 1926 tarihli TCK'daki ihkakı hak suçu (md. 308), 2005 tarihli TCK'da müstakil bir suç olarak düzenlenmemiş ise de hakkını bizzat almak ile hakkın kullanılması (TCK md. 26/1) başka şeylerdir. VUK md. 359'daki davranışlarda bulunmayı meşru kılan bir hak yoktur.

Kanunun mükelleflere tanıdığı, geçmiş yıl zararlarının sonraki dönemlere devri, belgesiz masrafların götürü gider şeklinde indirimi, yıllara sâri inşaat işlerinin işin bittiği sene beyanı, ticari teamüllere uygun miktarlardaki iskontolar için KDV hesaplanmaması, şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması, yanlış kayıtların VUK md. 217 kapsamında düzeltilmesi gibi imkanların kullanılmasının “mükellef hakkı” oldukları için muhasebe hilesi suçu bakımından hukuka uygunluk sebebi sayılacağını söyleyen görüşe<sup>1029</sup> de katılmak olanağı yoktur. Sayılan hareketlerin hiçbiri tipik değildir. Tipik olmayan bir davranışı hukuka uygun kılan bir sebebin varlığını aramaya gerek yoktur. Eğer söz konusu indirim haklarından haksız olarak yararlanmak için bir muhasebe hilesi yapılmışsa da bu durumda suç oluşur ve ortada bu suç bakımından tartışılması gereken bir hukuka uygunluk sebebi bulunmaz.

Yine vergiden kaçınmanın yahut vergi planlamasının muhasebe hilesi bakımından hakkın kullanılması kapsamında bir hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilmesi<sup>1030</sup> hatalıdır. Öncelikle vergiden kaçınma hakkı şeklinde soyut bir hak yoktur. Bir kimsenin kanunen yükümlü olduğundan daha fazla vergi vermesinin gerekmemesi, ona kanun koyucunun suç yaratarak özellikle yasakladığı bir

<sup>1028</sup> Johannes Wessels, Werner Beulke, Helmut Satzger, **Derecho Penal Parte General, El Delito y Su Estructura**, çev. Raúl Pariona Arana, Breña: Instituto Pacífico, 2018, s. 203.

<sup>1029</sup> Bkz. Oktar, “**Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi**”, s. 9 vd.

<sup>1030</sup> Ibid.



davranışta bulunmak hakkı vermez. Hareket açıkça yasaklanmışsa artık zaten ortada vergiden kaçınma değil, ya vergi kabahati yahut vergi kaçakçılığı vardır. Öte yandan vergiden kaçınmayı bir mükellefin işlerini daha az vergi yükü oluşturacak şekilde ayarlaması, hukuki işlem yaparken kanunun -en azından lafzının- izin verdiği biçimlerden en az vergi yükü oluşturanı tercih etmesi olarak düşünenecek olursak bu şekilde davranan bir kişinin muhasebe hilesi yaptığı sonucuna varılamaz. Hareket tipik değildir.

Benzer şekilde, VUK md. 359'daki suçların mağduru, toplumu oluşturan herkes olduğu için bu suçlarda ilgilinin rızası söz konusu olmaz. Ancak vergi idaresinin düzenleme yahut süre vermeye yetkili olduğu durumlarda buna uygun davranan kişinin hareketinin tipik olmadığı, vergi idaresinin yetkili olmadığı bir konuda mükellefi yanıltması halinde ise failin kastının bulunmadığı düşünülebilir.

Öte yandan hukuka uygunluk sebepleri TCK'daki hatta diğer kanunlardakilerle sınırlı değildir. VUK md. 359'un (c) bendindeki bakanlıkla yapılan “anlaşma”, (ç) bendindeki bakanlığın verdiği “yetki” kanuni tanımlarda yer almasaydı bu suç tipleri açısından birer kanun dışı hukuka uygunluk sebebi olarak sayılabilirlerdi. Ancak kanun koyucu bunları tipe dahil etmeyi uygun görmüştür. Böylece failin böyle bir anlaşmanın yahut yetkinin yokluğunu bilerek hareket etmesi gerekecektir.

### 3. Manevi Unsur

VUK'un ilk halinde tamamı idari olan vergi cezalarını gerektiren fiiller “kaçakçılık”, “kusur” ve “usulsüzlük” olarak üçe ayrılmıştı. “Kaçakçılık”, “kasten”; “kusur” ise “ihmalen” vergi ziyana sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştı. Bir başka deyişle, terminoloji, yerleşik ceza hukuku terminolojisinden oldukça farklıydı: Çünkü burada “kusur”, kabahatin “taksirli” hali, “ihmal” ise “taksir” anlamında kullanılmıştır. Oysa ceza hukukunda “kusur”, hem kastı hem taksiri hatta suç teorisinin sonraki biçimlerine göre failin kınanabilirliğini etkileyen suçun unsurları dışındaki bazı durumların yokluğunu kapsar; “ihmal” ise manevi unsurun değil, maddi unsura dahil olan hareketin bir biçimidir. Bu dönemde vergi ziyayı, kaçakçılığın bir unsuru olduğu, hatta kaçakçılık, vergi ziyana neden olmanın kasıtlı hali olduğu için vergi ziyana bilerek neden olmanın manevi unsuruna “vergi kaçırma kastı” deniyordu.

İki yıl sonra kaçakçılığın bazı biçimlerinin cezası adli cezaya böylece kendileri “hileli vergi suçu” adıyla suça dönüştürüldüğü zaman, kanun gerekçesinde kastın ispatlanması mümkün olmayan bir şey olduğu için bunun unsur olarak kabulünün kanunun etkinliğini zayıflattığı söylenerek, yalnız kast kavramı biraz niyet ve saikle karıştırılarak,<sup>1031</sup> kaçakçılık kabahatinin “*objektif emare ve tezahürlerine göre vergi kaçırma iradesi ile müterafik olmadan işlenemeyecek mahiyet arzeden*” bazı biçimlerinde vergi kaçırma kastı aranmasından vazgeçilmiş ancak hileli vergi suçlarında kasıt unsuru korunmuştur. Bazı suçlar bakımından kastın ilk ve son kez olmak üzere unsur olmaktan çıkarıldığı dönem 1994-1998 arasındır: 1994 değişikliğinde kanuna eklenen “*Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyanına sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir.*” biçimindeki kast karanesi, 1998’de isabetli olarak kaldırılmıştır.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun daha sonraki kararlarında<sup>1032</sup> VUK md. 359’daki suçlardan, sanki böyle bir kast karanesi halen mevcutmuş gibi, “objektif sorumluluğa dayalı” suçlar olarak bahsedilmesinin son derece hatalı olduğunu yukarıda ifade etmiştik. Esasen CGK, bu kararlarında herhangi bir mükellef yahut vergi sorumlusunu, kastını aramaksızın, objektif sorumluluk esasına göre sorumlu tutmuş değildir; sadece bu suçları TCK’daki suçlarla karşılaştırırken hatalı bir gerekçelendirme yapmıştır. Ancak bu hususta da vurgulamak gerekir ki VUK md. 359’daki suçların manevi unsur yönünden TCK’daki suçlardan hiçbir farkı bulunmamaktadır. TCK’nın 5. maddesi uyarınca, kanunun genel hükümlerinde yer alan kast (TCK md. 21) hükümleri bu suç için de geçerlidir.

VUK md. 359’daki suçların tamamı ancak kasten işlenebilirler. Maddede taksirle işlenebilen bir suç tipine yer verilmemiştir. Suçların bazıları neticesi harekete bitişik suçlar olduğu için olası kastla işlenip işlenemeyecekleri tartışılabilir. Zafer’e göre soyut tehlike suçları gibi suç tanımında bir neticenin gösterilmediği suçlar doğrudan ya da dolaylı kast ile işlenebilirse de olası kast ile işlenmeleri zordur çünkü bir hareketin kasten yani bilerek ve istenerek yapılmasını açıklamak kolaysa da

<sup>1031</sup> “*Hile ve tertiplerle Maliyeyi aldatarak vergiyi kaçıtın bu mükellefin redaeti ve kötü niyeti şüphe ve tereddüde mahal bırakmıyacak bir vuzuhla meydanda iken bu hareketin- kaçakçılık sayılabilmesi kasıt unsurunun da tesbitine vabeste kalmaktadır. O kasıt unsuru ki sübjektif mahiyeti itibariyle hemen ekseriya fiili işliyenin indiyetinde kalmaktadır. Bu haller, suça, kaçakçılık vasfının izafesini ve fiilin lâyük olduğu şekilde cezalandırılmasını engellemektedir.*”

<sup>1032</sup> Yargıtay CGK, E.2002/11-28, K.2002/179; E.2018/427, K.2018/517, T.08/11/2018, T.17/10/2017, YKA, E.T.: 31.12.2023.

neticeden bahsetmeksizin olası kast ile hareket edildiğini açıklamak zordur.<sup>1033</sup> Dönmezer/Erman ise İtalyan öğretisinde kastın fiilin doğal neticesini kapsamaması gerektiği ve bu nedenle neticesi harekete bitişik suçlarda kastın aranmasına gerek olmadığı yönünde görüşler olduğunu ve bu görüşten hareket edilirse TCK md. 21 anlamında kastın yalnız neticesi hareketten ayrılabilen suçlar için geçerli olacağını<sup>1034</sup> söylemekte ancak kendileri suçun neticesine göre kast bakımından ayırım yapmamakta, kural olarak kast ile işlenebilen her suçun olası kast ile de işlenebileceğini yalnız suç tanımında maksat yahut saikten bahsedilen, özel kast ile işlenebilen suçlar ile suç tanımında “bilerek”, “bildiği halde” gibi ifadeler geçen suçların olası kastla işlenemeyeceğini<sup>1035</sup> kabul etmektedirler. Bu görüşten hareketle, vergi kaçakçılığı suçlarının tanımlarında bu ifadeler yer almadığı için olası kastla işlenebilecekleri söylenmektedir<sup>1036</sup> ancak kanun maddesinin teorik olarak olası kast ihtimalini dışlamadığı kabul edilse bile olası kast hâli her bir seçimlik hareketin bünyesine aynı derecede uygun düşmeyebilir. Bu bakımdan VUK md. 359’daki hareketlerin birçoğunun aslında hareketin ancak bilerek yapılmasıyla tamamlanacağını söyleyebiliriz. Ancak hareketin neticeden ayrılabilirdiği suçlarda, örneğin defter ve belgeleri yok etme suçunda, failin neticeye yönelik kayıtsızlığının suçu olası kastla işlediği anlamına geleceği söylenebilir. Buna göre sözgelimi defterleri su alma yahut yanma tehlikesinin olduğu bir yerde muhafaza eden muhafaza yükümlüsünün bu neticeyi istemese de öngörebileceği dolayısıyla defterleri olası kast ile yok ettiği sonucuna varılabilir. Neticesi harekete bitişik suçlar yahut diğer görüşe göre şekli suçlar ya da sırf hareket suçları denen suçlarda ise failin sorumlu tutulabilmesi için her bir suçla ilgili olarak tipte yer alan bütün unsurları bilmesi gerekmektedir. Sözgelimi suç tiplerinin birçoğu için suçun konusunun “*vergi kanunlarına göre tutulma veya düzenlenme ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*” bir defter yahut belge olması ortak bir unsurdur. Bu nedenle suçun oluşması için failin yalnız gizleme, yok etme, tahrif etme vb. hareketleri bilerek yapması yetmez; gizlediği, yok ettiği, tahrif ettiği vb. defter yahut belgelerin bu türden belgeler olduğunu da bilmesi gerekir.

<sup>1033</sup> Hamide Zafer, **Ceza Hukuku Genel Hükümler (TCK m.1-75)**, İstanbul: Beta, 2015, s. 236.

<sup>1034</sup> Dönmezer/Erman vd., **op. cit.**, s. 462.

<sup>1035</sup> Ibid. s. 490.

<sup>1036</sup> Akbulut, **op. cit.**, s. 677; Geçer, **op. cit.**, s. 309.

Öte yandan, (c) bendindeki suçun unsurlarında özellikle “*bilerek*” denmesi failde özel hukuka aykırılık bilinci arandığı anlamına gelir. Bunun tek sonucu bu suçun olası kastla işlenemeyecek olmasıdır.<sup>1037</sup> Yoksa o bentteki “kullanma” hareketini kişinin bilerek yapması gerektiği kadar, diğer bentlerdeki hareketleri yapanlar da “bilerek” hareket etmelidir.

Vergi kaçakçılığı suçları bahsinde hangi davranışın cezayı hak edeceği değerlendirilirken sıklıkla iyi niyetli ve kötü niyetli mükelleflerden bahsedildiği görülebilir. Oysa “iyi niyet” nadiren özel hukukun konusu olabilirse de (ör. dürüstlük kuralı, TMK md. 2; iyi niyet, TMK md. 3; iyi niyetli üçüncü kişi, TMK md. 1023), iyilik kastı (*dolus bonus*) ve kötülük kastı (*dolus malus*) modern ceza hukuku açısından önem taşımaz. Ceza hukuku, failleri, niyetlerine ve kişiliklerine göre değil, fiillerine ve kusurlarına göre değerlendirir. TCK’da kusur bakımından kastın kabul edilen biçimleri, doğrudan kasıt (*dolus directus*) ve olası kasıt (*dolus eventualis*) olup failin suçu hangi saikle işlediği de çok az suç tipinde (ör. töre saikiyle öldürme) suçun temel ya da nitelikli halinin bir unsuru sayılmıştır. VUK md. 359’daki suçlar, bunlardan değildir. VUK md. 359’daki hareketleri bilerek yapan failin, amacı yahut saiki önem taşımaz. Bu bakımdan söz gelimi, muhasebe hilesi ile hatasının farkını “niyet ve amaç farkı”<sup>1038</sup> olarak açıklamak yerinde değildir. Hareketin hangi maksatla olursa olsun bilerek ve istenerek yapılmasıyla suç oluşacaktır. Bilhassa vergi ziyayı, suçun netice unsuru olmadığı için failde bir vergi ziyayı yaratma, vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme gibi bir özel kasıt aranmayacak,<sup>1039</sup> genel kast yeterli sayılacaktır.<sup>1040</sup>

Bu bağlamda Yargıtay CGK’nın vergi kaçakçılığı suçlarını belgede sahtecilik suçlarından ayırmaya çalışırken, ilkinde sahteciliğin amaç değil araç olduğu sonucuna varmak için yaptığı ve bu suçlarda failin belirli bir amaçla hareket ettiği yönündeki açıklamalarını<sup>1041</sup> suçun unsurları konusunda varılan bir yargı değil

<sup>1037</sup> Ibid. s. 480.

<sup>1038</sup> Çakmakçı/Köseer, **op. cit.**, s. 99. Müelliflerin yine özünde hile bulunduğunu kabul ettikleri gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak suçunun vergi ya da vergi dışı saikle işlenebileceği (Ibid. s. 110) yönündeki ifadeleri daha isabetlidir.

<sup>1039</sup> Geçer, **op. cit.**, s. 308.

<sup>1040</sup> “Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun oluşması için genel kast yeterlidir.” (Yargıtay CGK, E.2019/67, K.2020/59, T.04/02/2020, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1041</sup> “Maddeyle haksız kazanç sağlamak ve/veya vergi kaçırmak (az vergi ödemek - hiç vergi ödememek) için işlenen fiillerden birisinin de sahte belge düzenlemek veya kullanmak olduğu açıkça belirtilmiştir. Vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet vermesindeki oranın yüksekliğini dikkate alan kanun

sadece genel bir gözlem olarak kabul etmek gerekir. Nitekim, CGK bu kararın hüküm kısmında faillerin vergi ödememe yahut az vergi ödeme kastının bulunup bulunmadığını tartışmamış, sanıkların belgenin sahte olduğunu bilip bilmediklerini yani sahte belge kullanma kasıtlarının bulunup bulunmadığını tartışmıştır.<sup>1042</sup>

Bu çerçevede, sözgelimi, bir lokanta gün içinde yoğunluktan fiş kesmediği satışlar için, bunları beyan dışı bırakmamak, vergisini ödeyebilmek adına gün sonunda topluca bir personel adına fatura kesse sahte belge düzenlemek suçu oluşacaktır. Hareketin tamamen iyi niyetle, Hazine yararına işlenmiş olmasının suçun unsurlarına bir etkisi bulunmamaktadır. Oysa bu lokantanın sahibi hiç belge düzenlemese, bu satışları tamamen kayıt ve beyan dışı bıraksa idi, hareketi VUK md. 359 kapsamında tanımlanmadığı için hiçbir suç işlemiş olmayacaktı. Akkaya da yazarkasanın fiş keserken çıkardığı sesi sevdiği için canı sıkıldıkça 1 TL'lik fiş kesen ve yapmadığı bu satışların vergisini de ödeyen bakkalın cezalandırılmasını mantıksız bulmaktadır.<sup>1043</sup> Ancak mevcut kanuni düzenleme bunu gerektirmektedir. Belgelerin sayısının ya da tutarının azlığı suçun oluşumu bakımından öne taşımaz.<sup>1044</sup>

Öte yandan Yargıtay çalışanların “fazladan para mal edinmek amacıyla” yani çalıştıkları şirketi dolandırmak için şirket adına yaptıkları harcamaları gösteren faturalar üzerinde oynama yapmalarını -VUK md. 359'dan dava açılmamış olduğu için kararda tartışılmamış olmakla birlikte- özel belgede sahtecilik saymıştır.<sup>1045</sup>

---

koyucu, sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eylemleri için Vergi Usul Kanunu'nda özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur. Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek ya da hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır.” (Yargıtay CGK, E.2022/334, K.2022/576, T.22/09/2022, YKA, E.T.: 31.12.2023)

<sup>1042</sup> “...sanıkların da aşamalarda, adı geçen firmalarla ticari ilişkilerini ispatlar nitelikte bir belge ibraz edememelerinin yanı sıra firmaları ve yetkililerini tanımadıklarını ifade etmeleri karşısında; bilerek sahte fatura kullanmadıkları, aldıkları faturaların ... karşılığı olduğu şeklindeki suçtan kurtulmaya yönelik savunmalarına itibar edilmeyen sanıkların, 2009 yılında sahte fatura kullanma eylemlerinin sabit olduğu, dosyadaki mevcut deliller dikkate alındığında suçun sübutu bakımından herhangi bir eksik araştırma bulunmadığı kabul edilmelidir.” Ibid.

<sup>1043</sup> Mustafa Akkaya, “Vergi Kaçakçılığı Suçları Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar”, **Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı**, Ankara: Yetkin, Ankara, 2017, s. 23.

<sup>1044</sup> Geçer, **op. cit.**, s. 304.

<sup>1045</sup> “İstanbul Tarım İl Müdürlüğü Laboratuvarlarının bazı mallarda yapacağı deneylerde yetersiz kalması nedeniyle İstanbul'da kurulu bulunan anlaşmalı laboratuvarlarda deneylerin yapıldığı, sanıkların malları deneye götürüp orada deney ücretini aldıkları fatura karşılığında oldukça düşük ödemelerine rağmen deney şirketlerinin faturaları ile tahsilat makbuzlarını sahte olarak bastırarak üzerine gerçek deney ücretinin yaklaşık 3 katı olan bir rakam yazıp bu faturaları çalışmış oldukları ... Gümrükleme şirketine verdikleri ve oradan almış oldukları paranın bir kısmını gerçek faturaya istinaden deney şirketine ödeyip kalan parayı ise aralarında bölüştükleri...”

Kezâ “*bal destekleme parası almak için*” sahte müstahsil makbuzu “kullanılmasını” özel belgede sahtecilik olarak değerlendirmiştir.<sup>1046</sup> Bir başka kararında ise Yargıtay, sahte müstahsil makbuzunun ticari defterlere işlenerek vergilendirme işleminde kullanılması halinde vergi kaçakçılığı, sadece destekleme ödemesi almak amacıyla ilçe tarım müdürlüğüne sunulması halinde ise özel belgede sahtecilik suçu oluşacağını söylemiş<sup>1047</sup> böylece aynı sonuca tartışmayı manevi unsur yönünden değil maddi unsur yönünden yaparak varmıştır. Bize göre özel belgede sahtecilik ile VUK md. 359’daki fiiller arasında ne failin kastı ne de hareket üzerinden bir özel norm-genel norm ilişkisi kurmak mümkün değildir. Ortağını dolandırmak için muhasebe hilesi yapan, işverenini dolandırmak için VUK’ta gösterilen belgeleri tahrif eden kişinin fiili VUK md. 359’da düzenlenen suç tiplerine uymaktadır. Bu davranışlar ayrıca başka suç tipine de uyuyorsa aralarında içtima kurallarını uygulamak gerekir. Bu hususta özellikle TCK md. 212’deki özel içtima düzenlemesini aşağıda ayrıntısıyla tartışacağız. Bu bakımdan Yargıtay 11. Ceza

---

... Bu açıklamalar karşısında; somut olayda iddia olunan fazladan para mal edinmek amacıyla deney yaptırılan laboratuvarların fatura ve tahsilat makbuzlarını sahte olarak bastırıp daha az ücret ödedikleri halde daha fazla ücret ödemiş gibi düzenleyerek çalıştıkları şirkete ibraz etmek eyleminin özel belgede sahtecilik, ... oluşturduğu, ... gözetilmeden....” (Yargıtay 11. CD, E.2019/4881, K.2019/8419, T.27/11/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1046</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E.2017/8283, K.2017/6758, T.18/10/2017, YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>1047</sup> “Sanık hakkında “Sahte Müstahsil Makbuzu Kullanmak” suçundan verilen mahkumiyet hükmüne yönelik sanık müdafinin ve hükmü sadece vekalet ücreti yönünden temyiz ettiği anlaşılan katılan vekilinin temyiz itirazlarının incelenmesinde;

1-Sanığın hiç ekim yapmadığı veya sadece kendi ihtiyacı kadar ekim yaptığı halde gerçekte bir ürün satışı yapmış gibi ...dan temin ettiği 21.11.2010 tarih 11323 ve 11324 sayılı müstahsil makbuzlarıyla Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğüne müracaatta bulunarak destekleme ödemesinden faydalandığı ve bu suretle vergi usul kanununa muhalefet suçunu işlediğinin iddia olunduğu olayda; sanığın suça konu makbuzları vergi indirimi ile ilgili bir işlemde kullanmış olması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/b- 1. maddesinde düzenlenen “sahte fatura kullanma” suçu oluşacağından; sanığın suça konu müstahsil makbuzlarını ticari defterlerine işleyerek vergilendirme işleminde kullanıp kullanmadığının araştırılması, kullandığının tespiti halinde sanık hakkında vergi raporlarının düzenlenip düzenlemediği ile 213 sayılı VUK’nun 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceğinin ilgili ... Başkanlığından sorulması, şayet sanık suça konu makbuzları herhangi bir ticari deftere kaydetmemiş ve vergi işleminde kullanmamış sadece destekleme ödemesi almak amacıyla ilçe tarım müdürlüğüne sunmuş ise sanığın 2010 yılında tarlalarına arpa ve buğday ektiğini ve ürünlerini ... ve ... isimli şahıslara sattığını belirten savunması da dikkate alınarak, maddi gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından, sanığın suç tarihinde müstahsil makbuzlarında belirtilen miktarda üretimi ya da stoğunun olup olmadığının, aynı dönemde başka kişilere satışlarının bulunup bulunmadığının tespit edilmesi, suça konu müstahsil makbuzlarını düzenleyen... hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması, açılmış ve derdest ise davaların birleştirilmesi; hüküm verilmiş ve kesinleşmiş ise dosyalarının getirtilerek incelenmesi ve bu davayla ilgili belgelerin onaylı örneklerinin çıkartılarak dosya içine konulmasından sonra toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilip eylemin sübutu halinde 5237 sayılı TCK’nın 207. maddesinde düzenlenen “özel belgede sahtecilik” suçunu oluşturacağı da gözetilerek, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik inceleme ve araştırma ile yazılı şekilde hüküm kurulması,...” (Yargıtay 11. CD, E.2018/3481, K.2018/4009, T.26/04/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023).

Dairesi'nin satmadığı bir mal için fatura kesip daha sonra ilâmsız icra takibi yaparak karşı taraftan haksız menfaat elde etmeye çalışan kişinin davranışını, söz konusu sahte fatura düzenleme fiili failin vergisel yükümlülüğünü artırmış olsa bile, vergi kaçakçılığı olarak değerlendiren ve icra müdürlüğünü aracı kılmak suretiyle dolandırıcılık (TCK md. 158/1, d) suçunun oluşup oluşmadığının ayrıca değerlendirilmesini isteyen görece eski tarihli kararı<sup>1048</sup> daha doğrudur.

Defter ve belgelerini muhafaza ödevinde dikkat ve özen göstermeyerek defter ve belgelerin kaybolmasına neden olan ve ibraz istendiğinde ibraz edemeyen kanuni temsilcinin durumunda esasen failin ancak taksirinden söz edilebilir ve kanunda gizleme suçunun taksirli hali düzenlenmediği için fail sorumlu tutulamaz. Fakat Yargıtay ortada mücbir sebep yahut hata yoksa failin kasten hareket ettiği sonucuna varabilmektedir.<sup>1049</sup>

VUK md. 359'a yakın zamanda eklenen (ç) ve (d) fıkralarında düzenlenen suçların seçimlik hareketleri arasında ortak olarak yer verilen "bilgi veya verilerin iletilmesini önleme veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verme" ibaresindeki "sebebiyet verme" fiili de sanki bilerek meydana getirilmeyen, istemeden neden olunan bir neticeden bahsetmekle taksiri çağrıştırmakla birlikte bizce bu suçlar da yalnız kasten işlenebilir. Kanun koyucu ödeme kaydedici cihazın yahut sistemin gerçeğe aykırı veri iletmesine kasten sebep olmayı cezalandırmaktadır.

Failin kastının bulunmadığı hallerin başlıcası, hata halidir. TCK açısından hatanın temel şekli, fiilî hata<sup>1050</sup>, unsur yanılığı<sup>1051</sup>, tipiklik hatası<sup>1052</sup> gibi isimlerle anılan ve kastı kaldırarak suçun oluşumunu engelleyen hatadır (TCK md. 30/1,2). Bu bağlamda suçun unsurlarından birini, mesela kullandığı belgenin sahte olduğunu

<sup>1048</sup> Yargıtay 11. CD, E.2005/3238, K.2006/7513. Karar için bkz. Remzi Gündüz, Veysel Gültaş, **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları**, Ankara: Bilge, 2013, s. 331.

<sup>1049</sup> "...defter ve belgelerin tamamının incelenmek üzere istenmiş olmasına rağmen kaybolduklarından bahisle bir kısım faturaların ibrazlarından kaçınılması ve aynı Kanun'un 13. maddesinde gösterilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlere dayanmadan defter ve belgeleri ibraz etmeyerek gizlemesi şeklinde oluşan eylemi ile vergi kaybına sebebiyet verdiğinin kabulü ile mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden..." (Yargıtay 11. CD, E.2008/3633, K.2008/5612, T.04/06/2008, YKA, E.T.: 31.12.2023). Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. CD, E.2019/729, K.2021/2013, T.02/03/2021, YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>1050</sup> Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2018, s. 428.

<sup>1051</sup> Koca/Üzülmez, **op. cit.**, s. 255.

<sup>1052</sup> Ibid. s. 253.

bilmeyen kimse, sahte belge kullanma suçundan cezalandırılmaz. Sözelimi, A, B ve C arasındaki üçlü bir ticari ilişkide A'nın faturasını vergi kanunlarına göre B'ye kesmek zorunda olduğunu varsayalım: A, kanunu kendi yorumlayış şekline göre faturasını C'ye kesmek zorunda olduğunu düşünerek o şekilde hareket etmiş olsa sahte belgeyi kasten düzenlemiş olmaz. Çünkü kişinin kastının suçun bütün unsurlarına yönelik olması, dolayısıyla VUK md. 359'da yer alan sahte belge tanımındaki "gerçek bir muamele varmış gibi" düzenlenme konusunda da kişinin bilerek ve isteyerek hareket etmiş olması gerekir. A, muamelenin karşı tarafının C olmadığına yani belgenin gerçeği yansıtmadığına inanmıyor, bilakis inandığı şekilde faturasını kesiyor ise TCK md. 30 anlamında hataya düşmüş olacaktır. Eğer ortada tanımında "gerçeğe aykırı şekilde" ya da "gerçek bir muamele olmadığı halde" ifadesi geçmeyen bir suç olsa ve hareketi bilerek yapmak kast için yeterli olsa bu defa kanunu yanlış yorumlamanın TCK md. 30/4'e göre hukuki hata olup olmadığını tartışmak gerekirdi. Hukuki hata<sup>1053</sup> unsur hatasından<sup>1054</sup> farklı olarak failin unsurlarına etki etmez sadece failin bu fiilden dolayı cezalandırılabilirliğine etki eder. Bu hâli aşağıda kusurluluğu etkileyen sebepler bahsinde ele alacağız.

### **C. Unsurlar Dışında Kalan Cezalandırmaya Etkili Sebepler**

Suçun bütün unsurlarının varlığı ve fail ile şeriklerin kusurlu bulunmaları, bu kimselerin cezalandırılmaları için yeterli olmayabilmektedir. Bu kimseler kanunda gösterilen bazı objektif yahut şahsi sebeplerin varlığı veyahut yokluğuna bağlı olarak hiç cezalandırılmayabilir ya da daha az ceza alabilirler. Böylesi durumlarda kanun koyucu, suç oluşmuş olduğu halde, benimsediği suç ve ceza politikası gereğince ceza vermemeyi tercih etmektedir. Bunlar suçun unsurlarına dahil olmadığı için failin kastının bunları içermesi gerekmez. Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin düzenlemeler içinde de bu türden hükümler bulunmakta olup aşağıda bunlardan bahsedeceğiz.

#### **1. Cezada İndirim Gerektiren Objektif Sebepler**

Ceza hukukunda suçun işlenmesinden önce, işlenmesi sırasında veya işlenmesinden sonra mevcut olmadığı için failin cezalandırılmasını engelleyen

<sup>1053</sup> TCK 30/4: "İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz."

<sup>1054</sup> TCK 30/1: "Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır."



durumlara objektif cezalandırılabilme şartları denmekte<sup>1055</sup> ise de vergi kaçakçılığı suçlarında failin yahut şerikin cezalandırılabilirliğini tamamen ortadan kaldırmayan fakat yalnız cezalarında indirim gerektiren, dolayısıyla başlıktaki gibi adlandırılması daha doğru olan, iki özel durum bulunmaktadır:

**a. Vergi Ziyayının Yokluğu (VUK md. 359/8)**

Vergi ziyayı, 1998’de çok yerinde olarak vergi kaçakçılığı suçlarının unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Ancak 2022 yılında VUK md. 359/8’e, tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek cezanın yarı oranında indirileceğine dair yeni bir hüküm eklenmiştir.<sup>1056</sup> Böylece daha önce yapılan iyi bir işten dönülmüş ve talih sorumluluğu kanuna geri dönmüştür.<sup>1057</sup> “Vergi ziyayı” suçun netice unsuru iken bile, ortaya çıkışı mükellefin o hesap döneminde ilgili vergi türünde ödenecek vergisi bulunmasına yani rastlantıya bağlı olmakla sağlıksız bir ceza politikası anlayışını temsil etmekte iken, şimdi bir de bir tür objektif indirim sebebi haline getirilerek failin kastının da dışına çıkarılması, normu tamamen irrasyonel ve hakkaniyetsiz bir hale getirmiştir. Böylece sözgelimi birincisi vergisel bir menfaat elde etmek kastıyla, ikincisi sadece ortağını aldatmak kastıyla tamamen aynı muhasebe hilesini yapan iki şirket ortağından, birincisinin şirketinin sene sonunda zarar ettiği ortaya çıkarsa ve hile teşkil eden işlemi düzeltilse bile zarar pozisyonundan çıkıp vergi ödeyecek duruma gelmezse, vergi ziyayı oluşmayacağı için, yarı ceza verilecek; ancak ikincisinin şirketi sene sonunda kâr etmiş olurse veyahut hile teşkil eden işlemin düzeltilmesiyle 1 TL dahi olsa ödenecek vergisi çıksa, vergi ziyayı ortaya çıkmış olacağı için, tam ceza verilecektir. Benzer şekilde sahte fatura ticareti yapanların kendileri adına tarh edilecek bir vergi bulunmadığı için her durumda yarı ceza alması gibi<sup>1058</sup> tamamen anlamsız ve adaletsiz sonuçlar ortaya çıkabilecektir.

Bu düzenleme kendisinden önce ve sonra gelen fıkralarla birlikte maddeye eklendiği ve bu üçlünün<sup>1059</sup> sonuncusu olan -daha sonra Anayasa Mahkemesi

<sup>1055</sup> Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen vd., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Adalet, 2022, s. 676.

<sup>1056</sup> VUK md. 359/8: “Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.”

<sup>1057</sup> Bkz. *supra*, “Netice”.

<sup>1058</sup> Candan, **op. cit.**, s. 581.

<sup>1059</sup> VUK md. 359/7-9: “Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların

tarafından iptal edilen- 9. fıkra çoğul bir ifade olan “yukarıdaki fıkralar” diye başlayarak ceza verilmemesi için dava açmama şartı getirdiği için 8. fıkradaki bu düzenlemenin de kendinden önceki 7. fıkradaki gibi bir etkin pişmanlık düzenlemesi olduğu -yani objektif bir indirim nedeni değil, cezayı kaldıran şahsi sebep olduğu- izlenimi uyanmaktadır. Fakat önceki 7. fıkroda etkin pişmanlık için idare haber almadan suçun ortaya çıkmasını sağlama şartı bulunmadığı, tek şartın ödeme olduğu, öte yandan vergi ziyayı bulunmayan durumda kişinin ödeyeceği bir tutar da bulunmadığı yani failin herhangi bir “etkin” davranışının söz konusu olamayacağı dikkate alındığında bu 8. fıkranın bir etkin pişmanlık düzenlemesi olması mümkün değildir. AYM’nin iptal ettiği sonraki fıkrayla getirilen dava açmama şartının da bu fıkra açısından çoğu durumda bir anlamı bulunmamaktaydı çünkü tarh edilen bir vergi yoksa büyük olasılıkla ortada açılması gereken bir dava da bulunmayacaktır. Yalnız devreden zarar yahut KDV düzeltilmesi öngören vergi inceleme raporu sonucuna dava açıldığı durumlarda failin dava açmamasının yahut açtığı davadan feragat etmesinin suçun sonuçlarını ortadan kaldırmaya yönelik etkin bir davranış sayıldığı düşünülebilir ancak failden böyle bir davranış beklenmesinin de ilgili hüküm iptal edilmeseydi yine hakkaniyetsiz sonuçlara yol açacağını söylemek gerekir. Çünkü cüzi bir vergi ziyasının bulunduğu durumda bu vergiyi ve buna bağlı nispi cezanın yarısı ile gecikme zammını ödeyen kişi bu cüzi ödeme ile önemli bir ceza indirimi elde edecek iken rapor sonucuna göre yüksek tutarda devreden zararından yahut devreden KDV’sinden mahrum bırakılan kişi bu sonuca razı olmak zorunda bırakılmış olacaktır. Şartın iptaliyle birlikte ise artık kaçakçılık teşkil eden fiilin vergi kaybı yaratmadığı durumlarda failin hiçbir fedakârlığa katlanmadan, suçunun etkilerini ortadan kaldırıcı davranışta bulunmadan bu indirimden yararlanacağı tartışmasız hale gelmiştir. Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin dava açmama şartını iptal eden kararında da “*İdarenin denetimi sonucunda vergi kaybı bulunmadığı sonucuna varılması hâlinde bu fıkra gereğince herhangi bir şarta bağlı*

---

*yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.*

*Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.*

**Anayasa Mahkemesi’nin 13.9.2023 tarihli ve E.2022/81, K.2023/153 sayılı kararıyla iptal edilen fıkra:** *Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”*

*olmaksızın ceza yarı oranında uygulanacaktır.*”<sup>1060</sup> demek suretiyle bu durum kabul edilmiştir.

Özetle yapılan düzenleme her bakımdan kusurlu olup, kaldırılması gerekir. Eğer devletin gelir kaybına vergi kaçakçılığı suçlarında mutlaka bir rol verilecekse vergi ziyaının değil matrahta azalmanın varlığına ya da yokluğuna yahut azlığına ya da çokluğuna sonuç bağlanmalı ve bu azalma suçun unsuru olarak düzenlenip failin kastı aranmalıdır. Bu durumda da sahte fatura düzenleme gibi düzenleyenin matrahını artıran yahut defter-belge ibraz etmeme gibi matrahta azalma neticesinin doğal sebebi olamayacak davranışların bu suç tipinden ayrılarak kendi mahiyetlerine uygun başka düzenlemelere tabi tutulması gerekir. Failin suç oluştuktan sonra matrahta azalmayı telafisine yani buna uygun düzeltmeyi yapmasına bağlı olarak cezanın kaldırılması veya indirilmesi ise failin durumu idarece tespitinden önce idareye haber vermesi aranmadığı sürece adaletsiz sonuçlar üretmeye devam edecektir.

#### **b. Menfaat Yokluğu (VUK md. 360)**

VUK md. 360’a<sup>1061</sup> göre suça iştirak edenlerin suçun işlenmesinde menfaati yoksa cezaları yarı oranında indirilecektir. Bu da yine başka ceza kanunlarında görmediğimiz türden bir objektif cezada indirim sebebidir. Kişinin suçtan menfaat elde etmesi TCK’da bazen özel kast olarak (ör. TCK md. 79, 107/2, 141) bazen maddi unsur olarak (ör. TCK md. 157, 245/1,3) düzenlenmiştir. Şerikler ise kural olarak failin fiiline bağlı ancak kendi kusurlarına göre sorumlu tutulmaktadır (TCK md. 40). Bu bakımdan VUK md. 360, diğer ceza kanunlarından farklı bir cezada indirim sebebi ihdas etmektedir. Bu indirim, şerik sıfatına bağlı olduğu için şahsi, menfaatin yokluğuna bağlı olduğu için objektif nitelikli sayılabilir.

Akbulut’a göre VUK md. 360, sadece şeriklere değil müşterek faillere de uygulanacak ancak dolaylı faillere uygulanmayacaktır.<sup>1062</sup> Menfaatin elde edilip edilmemesinin de önemi yoktur; menfaatin bulunması, indirim uygulanmaması için

<sup>1060</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2022/59, K.2022/11, T.28/09/2022, R.G.23/03/2023.

<sup>1061</sup> Cezada indirim, md. 360: “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”

<sup>1062</sup> Berrin Akbulut, “Vergi Suçlarında İştirak”, **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, ed. İzzet Özgenç, Cumhuriyet Şahin, Faruk Turhan, Cilt: 2, Ankara: Seçkin, 2020, s. 1146-1147.

yeterli olacaktır.<sup>1063</sup> Muhasebecinin ücret karşılığı çalışıyor olması mutlaka suçtan da menfaat elde ettiği anlamına gelmez.<sup>1064</sup> Keza şirket çalışanlarının ancak maaşları dışında, suçtan elde edilen gelirden pay alması halinde suçta menfaatleri bulunduğu söylenebilir.<sup>1065</sup> Bir görüşe göre menfaatin mutlaka maddi menfaat olması gerekirken,<sup>1066</sup> bir diğerine göre maddi ya da manevi olabilir.<sup>1067</sup>

Vergi kaçakçılığı suçları yalnız mükellefin fail olabildiği birer özgü suç olmadıkları için bilhassa tüzel kişi bünyesinde işlenen suçlarda failin daha düşük seviyedeki çalışan, azmettiren şerikin ise onun bağlı olduğu yönetici olduğu düşünüldüğünde, kariyer hırsı ile hareket etse de suçtan somut bir menfaat elde etmeyen ancak suç teşkil eden hareketi bizzat yapan muhasebe birimi çalışanından daha fazla ahlaki sorumluluğu bulunan yöneticinin ondan daha az ceza alacak olması yine tamamen hakkaniyete aykırı bir durumdur. Failin sorumluluğuna etki etmeyen, bütünüyle objektif karakterde bir durumunun şerikin sorumluluğuna etki etmesini ceza politikası açısından rasyonel bir biçimde açıklamak olanağı yoktur. Bu nedenle biz bu hükmün de kaldırılması gerektiğini düşünüyoruz.<sup>1068</sup>

## 2. Cezayı Kaldıran Şahsi Sebepler

### a. Pişmanlık (VUK md. 359/6 - 371)

VUK md. 371’de vergi ziyasına neden olma kabahatinden kaynaklanan idari ceza sorumluluğunu kaldıran bir pişmanlık düzenlemesi bulunmaktadır.<sup>1069</sup> VUK

<sup>1063</sup> Ibid s. 1148.

<sup>1064</sup> Fulya Mercimek, Adnan Gerçek, “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk”, **TAAD**, Yıl: 4, Sayı: 14, Temmuz 2013, s. 216.

<sup>1065</sup> Ibid.

<sup>1066</sup> Donay, **op. cit.**, s. 157.

<sup>1067</sup> Geçer, **op. cit.**, s. 355.

<sup>1068</sup> Akbulut da düzenlemeyi genel ceza hukuku sistemiyle uyumsuz bulmaktadır. Ibid. s. 1151.

<sup>1069</sup> VUK md. 371, Pişmanlık ve ıslah: “Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

md. 359/6 ise VUK md. 371'deki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında vergi kaçakçılığı suçlarından da ceza verilmeyeceğini söylemektedir.<sup>1070</sup> Böylece kaçakçılık suçu teşkil eden ve vergi ziyanına neden olan fiillerin işlendiğinin idareye ihbarından yahut idarece tespitinden önce durumu idareye bir dilekçeyle haber vererek bildiren ve beyanlarını düzelterek eksik vergileri gecikme zammıyla birlikte on beş gün içinde ödeyen kişilere kaçakçılıktan kaynaklı vergi ziyaı cezası<sup>1071</sup> kesilmeyeceği gibi VUK md. 359'dan dolayı adli ceza da verilmeyecektir.

Bu durumda VUK'un klasik (etkin) pişmanlık düzenlemesinden yararlananlar için vergi kaçakçılığı suçlarında bir cezayı kaldıran şahsi sebep bulunmaktadır. Söz konusu düzenleme yalnız vergi ziyaının varlığı halinde uygulanabileceği ve dolayısıyla hareketi neticesinde vergi ziyaı ortaya çıkanlara pişmanlıktan yararlanma fırsatı vererek onlara hareketi neticesinde vergi ziyaı ortaya çıkmayanlara nazaran haksız ve irrasyonel bir avantaj sağladığı için yine eleştiriyi hak eden bir düzenlemedir.<sup>1072</sup> Ancak buradaki haksızlığı gidermenin yolu, yukarıda bahsettiğimiz üzere vergi ziyaının yokluğuna bağlı olarak objektif bir indirim sebebi (VUK md. 359/8) yaratmak değil, düzenlemelerin her ikisini de kaldırmaktır. Vergi ziyaı suçun unsuru olmadığına göre yalnız bazı fail ve şeriklerin ceza sorumluluğu yönünden vergi ziyaının varlığına yahut telafisine bağlı olarak farklılık yaratmak daima kanun önünde eşitsizliğe yol açacaktır.

Danıştay, artık istikrarlı hale gelen kararlarında VUK md. 371'deki pişmanlık düzenlemesinden yararlanmak için verilecek düzeltme beyannamelerine hatta pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasa bile aynı tutarların tekrar beyan edildiği beyannameye ihtirazi kayıt konulmasını ve dava açılmasını, VUK md. 371'de açık bir dava açmama şartı bulunmadığı halde, pişmanlığın mükellefin

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

<sup>1070</sup> VUK md. 359/6: “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.”

<sup>1071</sup> VUK md. 344/2: “Vergi ziyanına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.”

<sup>1072</sup> Bayar, **op. cit.**, s. 145.

hatasını kabul etmesi anlamına geldiği gerekçesiyle mümkün görmemektedir.<sup>1073</sup> Ancak bu kararların sonucu, pişmanlık şartlarının bozulması değil, ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerine yapılan ödemelerin iadesi talebiyle açılan davaların reddidir. Dolayısıyla VUK md. 371'in şartlarını sağlayan failin dava açmaya çalışması VUK md. 359/6 gereğince adli ceza bakımından etkin pişmanlık şartlarının ihlali anlamına gelmeyecektir.

#### **b. Etkin Pişmanlık (VUK md. 359/7)**

2022 yılında VUK md. 359'a eklenen 7. ve 9. fıkralar<sup>1074</sup> ile vergi kaçakçılığı suçlarında Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndakine benzer (bkz. KMK md. 5/2) ikinci bir etkin pişmanlık düzenlemesi getirilmiştir.<sup>1075</sup> Yukarıda açıkladığımız üzere bu fıkralarla beraber maddeye eklenen 8. fıkranın ise biz etkin pişmanlık düzenlemesi olamayacağını düşünüyoruz.<sup>1076</sup> Öte yandan aynı kanunla VUK'a eklenen geçici 34. madde ile halihazırda soruşturma, kovuşturma ve hatta infaz aşamasında olanların da "soruşturma evresi" için geçerli etkin pişmanlık düzenlemesinden yararlanabilmelerine yönelik ayrıca düzenleme yapılmıştır.

VUK md. 359/7'deki düzenleme, idarenin durumu haber almasından önceki aşamada söz konusu olan VUK md. 371'deki pişmanlık düzenlemesinden farklı olarak, soruşturma ve kovuşturma aşaması için geçerlidir. Geçici 34. madde ise infaz aşamasını dahi kapsama almaktadır. Ancak suç tamamlandıktan sonra failin ödeme

<sup>1073</sup> "Pişmanlıkla beyanda bulunan mükellef, hatalı davranışını kabul ederek vergi ziyanına yol açan fiilinden pişman olmaktadır. Pişmanlıkla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye karşı dava açılması pişmanlık haliyle bağdaşmamaktadır. Dolayısıyla pişmanlık müessesesinin doğasından kaynaklanan bu durum nedeniyle pişmanlıkla verilen beyannamelere konulan ihtirazi kaydın da beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye karşı dava açılmasına olanak sağlaması mümkün değildir." (Danıştay VDDK, E.2020/548, K.2021/1342, T.13/10/2021, DKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1074</sup> VUK md. 359/7,8,9:

"Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.

**Anayasa Mahkemesi'nin 13.9.2023 tarihli ve E.2022/81, K.2023/153 sayılı kararıyla iptal edilen fıkra:** Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır."

<sup>1075</sup> VUK md. 359/8'in bu fıkralarla ilişkisi için bkz. *supra* "Vergi Ziyanın Yokluğu (VUK md. 359/8)".

<sup>1076</sup> Bkz. *supra* "Menfaat Yokluğu (VUK md. 360)".

yapmasına yani gönüllü bir hareketine bağlı olarak ceza sorumluluğunu hafiflettikleri için temelde bunlar dahi yine birer cezayı kaldıran şahsi sebep niteliğindedir. Bu cezayı kaldıran şahsi sebeplerden yararlanmak için aynı zamanda dava açmama şartı getiren VUK geçici md. 34/1'in son cümlesi “kovuşturma” ve “infaz” ibareleri yönünden Anayasa Mahkemesi'nin 28.09.2022 tarihli ve E.2022/59, K. 2022/111 sayılı kararıyla<sup>1077</sup>, VUK md. 359'un 9. fıkrası ise daha sonra mahkemenin 13.09.2023 tarihli ve E.2022/81, K.2023/153 sayılı kararıyla<sup>1078</sup> iptal edilmiştir. İkinci kararda büyük ölçüde ilk kararın gerekçesine atıf yapılarak hüküm kurulmuştur. Bu nedenle gelecekte işlenecek fiiller bakımından, hüküm açıklanıncaya kadar asıl tarhiyat tutarı, gecikme faizi ve gecikme zammı ile cezanın yarısı ve bu kısma isabet eden gecikme zammını ödeyen kişinin alacağı cezada yargılamanın bulunduğu aşamaya göre azalan oranda indirim yapılacaktır.

Adli cezalar bakımından indirim elde edebilmek için vergi ziya cezasının da “yarısı”nın ödenmesinin gerekmesi ilginç bir hükümdür, çünkü kişi şartlarını sağlayarak VUK md. 371'deki pişmanlık hükmünden yararlanmış ise bu maddeye göre vergi ziyai cezası hiç kesilmemekte ve VUK md. 359/6 gereğince de kişiye adli ceza da verilmemektedir ancak bu düzenlemeler dışında mükelleften vergi ziyai cezasının yalnız yarısının tahsil edilmesine olanak tanıyan bir düzenleme yoktur. VUK md. 359/7'nin kendisinin hem adli cezada hem vergi ziyai cezasında indirim hakkı tanınması ise mümkün değildir. Bu durumda adına düzenlenen vergi ziyai cezasını “kısmen” ödeyen, kalanını ise -AYM'nin 9. fıkrayı iptali öncesinde bu cezaya karşı dava açmış olmak da mümkün olamayacağı için- cebri icra sürecine bırakmış olan faile bu kısmi ödemesini etkin pişmanlık sayarak adli ceza indirimi sağlamak kanunkoyucunun suçlulara karşılıksız bir lütfudur.

Anayasa Mahkemesi'nin 9. fıkradaki “*Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.*” hükmünü iptal kararı sonrasında ise Kabahatler Kanunu'nun idari para cezaları bakımından imkân verdiği ve yine mahkemenin bir başka iptal kararı sonrasında SGK'nın düzenlediği idari para cezaları bakımından uygulanabilir hale gelen ve pişmanlık kurumunun mahiyetiyle bağdaşmayan duruma benzer bir durum

<sup>1077</sup> 23.03.2023 tarihli Resmi Gazete.

<sup>1078</sup> 29.11.2023 tarihli Resmi Gazete.

vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen adli cezalar bakımından da oluşmuştur. Şöyle ki 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17. maddesinin ilk hali idari para cezalarını "kanun yoluna başvurmada önce" ödeyen kişilerden cezanın dörtte üçünün tahsil edileceğini fakat peşin ödemenin kanun yoluna başvurma hakkını etkilemeyeceğini (f. 6) söylüyordu. Bu fıkra uygulamada dava açma süresi ile ödeme süresi farklı olan idari para cezaları bakımından uyuşmazlıklara<sup>1079</sup> neden olunca 2022 yılında 7417 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiş ve peşin ödeme indirimi için cezanın "ödeme süresi içinde" ödenmesi aranmış, böylece hem dava açma süresinin ödeme süresinden uzun olduğu durumlarda ödeme süresi geçip kesinleşen bir cezanın indirimli tahsilinde yaşanan uyuşmazlıklar kaldırılmış hem önce kanuni yola başvurup kalan ödeme süresi içinde peşin ödemedi yararlanmak olanaklı haline getirilmiş, diğer yandan ödemenin kanun yoluna başvurma hakkını etkilemeyeceği kuralı korunmuştur. Peşin ödeme yapanlar kanun yoluna başvurup kaybetseler bile her halükârda baştaki dörtte bir indirim hakkı kazanmaktadırlar. Benzer şekilde, 5510 sayılı SGVSSK'nın 102. maddesinde de kurumun düzenlediği idari para cezalarının "yargı yoluna başvurulmadan önce" ödenmesi halinde dörtte üçünün tahsil edileceğine ancak peşin ödemenin daha sonra yargı yoluna başvurulması engellemeyeceğine yönelik hüküm mevcuttur. Ne var ki eskiden bu hükmün arkasında davanın idare lehine sonuçlanması halinde cezanın daha önce eksik ödenen dörtte birlik kısmının faiziyle birlikte tahsil edileceğine yönelik bir hüküm vardı. Fakat Anayasa Mahkemesi, 28.11.2013 tarihli ve E.2013/40, K.2013/139 sayılı kararıyla<sup>1080</sup> cezanın dörtte birinin geri ödenmesine ilişkin bu cümleyi, yargı yoluna başvurmayı önemli ölçüde zorlaştırıcı ve caydırıcı nitelikte kurallar içermesi nedeniyle hak arama özgürlüğünü ihlal ettiği gerekçesiyle iptal etmiştir. Mahkeme buradaki geri ödemeyi, itiraz edilmediği ya da dava açılmadığı takdirde idarece hiçbir zaman istenmeyecek olan bir tutar olarak değerlendirmiş ve dava yoluna başvuran kişiye peşin ödenen ceza dışında "yeni" bir ödeme yaptırılmasını da

<sup>1079</sup> Örneğin bkz. "5326 sayılı Kanunun öngörülen peşin ödeme indiriminden yararlanabilmek için "kanun yoluna başvurmada önce" ödenme koşulu tek şart olarak belirtmiş bunun dışında vadeye ilişkin olarak herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Diğer bir ifadeyle 60 günlük dava açma süresi (kanun yolu) olan bir idari para cezasında indirim imkanından faydalanabilmek için mutlaka 1 aylık ön süre içinde ödeme yapılması gibi bir kısıtlama bulunmamaktadır. Dolayısıyla kanunla daha geniş olarak belirlenen bir hakkın tebliğ ile daraltılması hukuka aykırıdır.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu Tebliğin "Peşin ödeme indirimi amme alacağının kanuni ödeme süresi geçtikten sonra uygulanamayacağından dava açma süresinden daha az ödeme süresi olan para cezaları için indirim, ödeme süreleri içerisinde yapılan ödemelerle sınırlı olacaktır. " cümlesinin İPTALİNE,..." (Danıştay 10. Daire, E.2011/10743, K.2015/3439).

<sup>1080</sup> 09.05.2014 tarihli Resmi Gazete.



anayasaya aykırı bir “yaptırım” saymıştır. İptalden sonra kanun koyucu bu kanunun ilgili hükümlerinde bir değişiklik yapmamıştır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu ise E.2017/1329, K.2020/1040 sayılı kararı ile yaptığı itiraz sonucu sulh ceza mahkemesince haklı bulunarak ceza tutarının daha düşük olarak yeniden belirlenmesi halinde kişinin mahkeme kararı gereği ödeyeceği ceza için peşin ödeme indiriminden yararlanamayacağına, yasanın “yargı yoluna başvurmada önce” ödeme yapılması şartı aradığına, bunun hak arama hürriyetine aykırı olmadığına karar vermiştir. Ancak Kabahatler Kanunu’nun mevcut düzenlemesi ödemenin “ödeme süresi içinde” yapılmasını aradığı ve cezanın ödeme süresi, itirazı gören mahkeme yahut hakimlik kararının kesinleşmesi ile birlikte başlayacağı için idari para cezasına karşı mahkemeye başvurup itirazı reddedilenlerin dahi bu indirimden yararlanması söz konusu olabilecektir. Böylece devletin erken tahsilat alması yahut mahkemelerin iş yükünü azaltılması gibi kamusal bir menfaat elde edilmeksizin ve kişinin pişmanlık göstergesi sayılabilecek herhangi bir iyi hal yahut fedakârlık sergilemesi beklenmeksizin herkesin yararlanabileceği anlamsız bir indirim yaratılmıştır.

Anayasa Mahkemesi, 359. maddenin 9. fıkrasını iptal eden kararına dayanak olan geçici 34. maddenin ilgili cümlesini iptal eden kararında vergi kaçakçılığının “netice suçu” [sic] ve “hareket suçu” [sic] olarak ortaya çıkabildiğini söyledikten sonra bu işleniş biçimlerine göre ayrı ayrı yaptığı değerlendirmede vergi kaçakçılığı suçunun sadece mükellef tarafından işlenmediğini, suç işleyenle mükellef farklı kişiler olduğunda indirimden yararlanmak isteyen kişinin mükellefi olmadığı, ödeme zorunluluğunun bulunmadığı bir vergiyi ödemek zorunda bırakıldığını ve söz konusu kanun hükmünün devletin kendisinin cebri icra yoluyla tahsil etmesi gereken vergiyi asıl borçludan alamadığında ceza tehdidiyle üçüncü kişilerden almaya çalışması anlamına geldiğini, diğer yandan vergi kaybı suçun unsuru olmamakla birlikte vergi kaybının varlığına bağlı olarak ceza indirimi miktarı değiştiğini ve idarenin vergi kaybı bulunup bulunmadığına yönelik tespitini içeren işlemlerinde hata bulunup bulunmadığının yargı denetimine tabi tutulmamasıyla yine varsayıma dayalı olarak muhatabın ödememesi gereken bir verginin kendisine ödetildiğini tespit etmiş ve bu nedenle indirimden yararlanmak isteyen kişiye dava açma hakkı tanınmamasını mülkiyet hakkının barışçıl kullanımı bakımından kişilere aşırı bir külfet getiren bir sınırlama olarak değerlendirmiştir.

Yukarıda açıkladığımız üzere VUK md. 371'deki klasik pişmanlık düzenlemesinde Danıştay, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açmayı pişmanlık kavramıyla bağdaşmayan bir durum olarak kabul etmektedir. Anayasa Mahkemesi ise VUK md. 378/2'deki mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları yönündeki hükmü, İYUK'ta beyannameye ihtirazi kayıtlı olarak dava açma imkanının dolaylı da olsa verildiği, hangi beyannameye ihtirazi kayıt konulabileceğinin ise bir yorum meselesi olduğu gerekçesiyle iptal etmemiş<sup>1081</sup>, ancak pişmanlık beyanına ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı konulu bireysel başvuru kararında başvuru konusunun pişmanlıkla verdiği beyannameye ihtirazi kayıt koyup dava açmasına izin verilmemesini kanuna ve kamu yararına dayanan ve meşru amacı bulunan bir müdahale saymış ve başvurucuya şahsi olarak aşırı bir külfet yüklenmediği sonucuna vararak ihlal kararı vermemiştir.<sup>1082</sup> Yalnız AYM bir başka başvuruda sahte fatura kullandığı iddiası ile hakkında rapor düzenlenen ve vergi idaresi tarafından KDV beyanlarını düzeltmezse uygulamada “kod listesi” denilen uygulamaya tabi tutulacağı söylendiği için mecburen düzeltme beyannamesi veren mükellefin bu beyannamesini pişmanlıktan farklı değerlendirmiş ve hak ihlali kararı vermiştir.<sup>1083</sup> Ancak mahkemenin bu kararlarında VUK md. 371 bakımından pişmanlığın samimi bir pişmanlık olması ve dava açmanın bununla bağdaşmayacağı yönündeki Danıştay değerlendirmelerine aynen katılmış olması<sup>1084</sup>, VUK md. 359'daki yeni pişmanlık düzenlemesi bakımından dava açmama şartını iptal eden kararlarını kısmen tartışmalı hale getirmektedir. Bununla birlikte AYM'nin vergi kaçakçılığı suçunun faili ile vergi borcunun mükellefinin farklı kişiler olabilmesine ettiği dikkat doğru ve değerlidir.

<sup>1081</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2017/24, K.2017/112, T.14/06/2017, R.G.19/07/2017.

<sup>1082</sup> Anayasa Mahkemesi, Milli Reasürans Türk A.Ş. Başvurusu, Başvuru No: 2016/70, T.01/07/2020, R.G.11/08/2020.

<sup>1083</sup> Anayasa Mahkemesi, Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu, Başvuru No: 2015/15100, T.27/02/2019, R.G.03/04/2019.

<sup>1084</sup> “...Pişmanlıkla beyanda bulunan mükellef yukarıda da belirtildiği üzere hatalı davranışını kabul etmiştir ve vergi ziyaına yol açan fiilden pişmandır. Bu hâlde dava açılması bu pişmanlık hâliyle bağdaşmamaktadır. Ancak pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyan mükellefin dava açabilme isteğinin de hukuken korunması gerekir. Bunun nedeni mükellefin pişmanlık iradesinin olmaması ve hâlâ tereddüde düştüğü ya da Vergi İdaresinin düzeltme talebine konu olan hususun hukuken tartışılır hâle gelmesini istemesidir. Somut olayda ise başvuru sahipleri, herhangi bir hatalı davranışlarının varlığını kabul etmemekle birlikte alımlarına konu faturaların sahte olmadığını ve bu nedenle de söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğunu iddia etmektedir.” Ibid.

Bizce fail ve şerike sırf ödeme yaparak cezanın bir kısmından kurtulma imkânı vermek ceza politikası açısından oldukça hatalıdır. Kanunkoyucu infaz aşamasındaki mahkumları dahi, üstelik soruşturma aşamasında ödemiş olacakları tutarı ödeterek cezadan kurtarmış, bir çeşit af getirmiştir. Oysa vergi ziyayı bu suçların unsuru değildir. Bu davranışlar devleti gelir kaybına uğratmaktan dolayı suç sayılmamıştır. Anayasal ödevleri yerine getirmemek için hileli davranışlarda bulunan kişilerin ödeme ile affedilmesi onlara namuslu mükellefler karşısında bir ayrıcalık tanımak anlamına gelmektedir. Bu haliyle vergi kaçakçılığı suçlarını konu edinen ceza soruşturma ve kovuşturmaları, anayasal ödevler yönünden kanun önünde eşitlik ilkesinin güvencesi olmaları gerekirken, devlet açısından alelâde bir gelir elde etme aracı haline getirilmiş olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçları için ödeme dışında bir pişmanlık düzenlemesi öngörülmemiştir. Mesela, vergi incelemesi sırasında defter ve belgeleri ibraz etmeyen kişinin bunları mahkemeye ibraz etmesi bir etkin pişmanlık sebebi değildir. Bir başka deyişle, Danıştay kaçakçılık nedeniyle verilen üç kat vergi ziyayı cezası yönünden defterlerin inceleme sırasında ibraz edilmemiş olsa bile mahkemeye ibrazı halinde dikkate alınmaları ve işlemler gerçekleşse cezanın iptali gerekeceği yönünde karar vermekle birlikte ceza mahkemelerinin adli cezalar için benzer bir uygulama yapması söz konusu olmayacaktır. Kaşıkçı, böyle bir durumda “yasa gereği verilemese de hukuk gereği” beraat kararı verilmesi gerektiğini öne sürmektedir.<sup>1085</sup> Bizce kanunda gösterilmeyen bir etkin pişmanlık halinin yargısal içtihat yoluyla yaratılması mümkün değildir.

#### **D. Kusurluluğu Etkileyen Haller**

TCK’da “kusur” kelimesi tutarlı bir şekilde kullanılmamış olsa da<sup>1086</sup> günümüz öğretisinde dar anlamda kusurluluk, genelde manevi unsur ve hukuka aykırılıktan

<sup>1085</sup> Kaşıkçı, **op. cit.**, s. 73.

<sup>1086</sup> Örneğin, taksiri düzenleyen 22. maddede cezanın failin kusuruna göre belirleneceğinin (f. 4) ve birden fazla kişinin taksirle işlediği suçlarda herkesin kendi kusurundan dolayı sorumlu olacağının (f. 5) belirtilmiş olması ya da cezanın belirlenmesine ilişkin 61. maddede failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığından bahsedilmesi (f. 1,f) kusur kavramından eskisi gibi suçun sübjektif unsurunun (kast ya da taksir) anlaşıldığını düşündürmektedir. Bilhassa bağlılık kuralını düzenleyen 40. maddede yer alan “*Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır.*” cümlesinde kusurluluk konusundaki eski anlayışın izi çok açık şekilde görülmektedir. Denilebilir ki kanun, klasik anlayıştan ayrılıyorsa, kusur kavramını şerikin fiiliyle ilgili olarak değil, “şerikin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler” yerine sözcelimi “şerikin kusurluluğunu etkileyen nedenler”den bahsederek şerikin kişisel durumuyla ilgili olarak kullanırdı. Çünkü fiile değil faile ilişkin bir kınanabilirlik

farklı olarak, suç teşkil eden davranışın bir parçası değil, failin bundan dolayı kınanıp kınamayacağına ve dolayısıyla cezalandırılıp cezalandırılmayacağına ilişkin bir değerlendirme olarak anlaşılmaktadır. Bu değerlendirme, ancak bir suçun bütün unsurlarıyla oluştuğuna kanaat getirildikten sonra yapılır. Kanunun gösterdiği bazı sebeplerin varlığı halinde suç oluşmuşsa bile fail mazur görülerek cezalandırılmaz. Örneğin, on yaşındaki bir çocuk, sahte ilköğretim diploması düzenlemiş olabilir. Hareketi tipe uygundur, bilerek ve isteyerek yani kasten hareket etmiştir ve olayda bir hukuka uygunluk sebebi de bulunmamaktadır. Dolayısıyla belgede sahtecilik suçu oluşmuştur. Ancak bu durumda fail, TCK md. 31’de düzenlenen yaş küçüklüğü sebebiyle cezalandırılmaz. Çünkü kanun, on iki yaşından küçükleri her türlü davranışları nedeniyle mazur görmektedir.

Bir tasnife göre suçun unsurları dışında, cezalandırılabilirlik aşamasında incelenen bu tür sebeplerin hepsine birden kusurluluğu etkileyen sebepler denilmekte ve kendi içlerinde kusuru kaldıran sebepler, kusuru azaltan sebepler ve mazeret sebepleri olarak üçe ayrılmaktadır.<sup>1087</sup> Kusurluluğun şartları yazardan yazara değişmekle birlikte, genel olarak failin kusur yeteneğinin bulunması, haksızlık bilincine sahip olması ve başka türlü davranmasının kendisinden beklenebilmesi olarak sayılabilir. Öğretide genelde mazeret sebebi başlığı altında yalnız buradaki son şartı ilgilendiren hususlar (ör. zorunluluk hali) ele alınmakta kusur yeteneğini kaldıran haller (ör. akıl hastalığı) ile haksızlık bilincinin bulunmadığı durumlar (ör. hukuki hata) bu kapsamda değerlendirilmemektedir<sup>1088</sup>.

---

değerlendirmesi olan kusurluluk, bugün genelde sübjektif unsurdan farklı olarak suçun yapısal unsurları dışında ele alınmaktadır. Kezâ kanunda “Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler” gibi geniş kapsamlı bir başlık altında, hukuka uygunluk sebepleri ile kusurluluğu etkileyen sebeplerin birbirinden ayrılmaksızın düzenlenmiş olması da kanun koyucunun kusurluluk konusunda herhangi bir teoriye üstünlük verme konusunda çekingen davrandığını göstermektedir. Kanundaki tutarsızlıkların bir kısmının kastın çifte fonksiyonu anlayışının (Teori hakkında geniş bilgi için bkz. Serkan Meraklı, **Ceza Hukukunda Kusur**, Ankara: Seçkin, Ekim 2017, s. 180) kanuna sistemsiz bir şekilde yansımalarından kaynaklandığı söylenebilir.

<sup>1087</sup> Bkz. Meraklı, **op. cit.**, s. 35.

<sup>1088</sup> Özbek vd., cebir, şiddet ve tehdit ile kaçınılmaz hatayı kusurluluğu kaldıran sebep; haksız tahriki kusurluluğu azaltan sebep; zorunluluk hali, amirin emri ve meşru savunmada sınırın heyecan, korku ve telaştan ötürü aşılmasını mazeret sebebi olarak kabul etmektedir. (Bkz. Veli Özer Özbek vd., **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 392) Buna mukabil Koca/Üzülmez, öğretide irade yeteneğini haricen etkileyen sebeplere “mazeret sebebi” dendiğini belirtmiş ancak kendisi tüm bu ayrımların çeşitli çıkmazları bulunduğunu belirterek kusurluluk alanındaki tüm hususları ayırmaksızın kusurluluğu etkileyen haller başlığı altında incelemiştir. (Bkz. Koca/Üzülmez, **op. cit.**, s. 318) Öztürk/Erdem ise cebir, tehdit ve hatanın bütün şekillerini içerecek şekilde yanılmayı kusuru ortadan kaldıran neden; haksız tahriki ise kusurluluğu azaltan neden olarak ele almıştır. Yalnız yazarlar kusuru ortadan kaldıran nedenler ile mazeret nedenlerinin birbirine karıştırılmaması gerektiğini belirtmesine rağmen

Biz de bir davranışın “haklı” olması ile davranış sahibinin “mazeret” olması arasında bir fark bulunduğunu kabul ediyor, bu nedenle suç işleyen kişinin cezalandırılmasını engelleyen sebepleri suçun unsurları dışında ele alıyoruz. Ancak bizce bu üçlü ayırımı “mazeret sebepleri” başlığı altında zikredilen sebeplerin kusuru ya da kusurluluğu etkileyen diğer sebeplerden<sup>1089</sup> esaslı bir farkı yoktur.<sup>1090</sup> Bizim çalışmamız açısından Alman öğretisindeki kusur yeteneğinin olmaması (*alm. Schuldunfähigkeit*), kusuru kaldıran sebep (*alm. Schuldausschließungsgrund*) ve mazeret sebebi (*alm. Entschuldigungsgrund*) ayrımının da pek bir işlevi bulunmamaktadır. Öte yandan, TCK’daki düzenlenen kusurluluğu etkileyen sebepler, vergi kaçakçılığı suçları bakımından özellik göstermemektedir.

Biz bu başlık altında yalnız VUK’ta özel olarak düzenlenen mücbir sebep (VUK md. 13, 15, 373) ve hata (VUK md. 369) halleri ile bunların TCK’daki karşılıklarının failin kusuruna etkisinden bahsedeceğiz:

### 1. Mücbir Sebep

Mücbir sebep (*fr. force majeure*) ve beklenmeyen hâl (*fr. cas fortuit*) Fransız sözleşmeler hukuku menşeli kavramlar olup Avrupa’da yaygın kodifikasyon sürecini başlatan 1804 Fransız Medeni Kanunu’nda (Napolyon Kanunu) sık şekilde kullanılmışlardır. Örneğin, 2016’ya kadar yürürlükte kalan 1148. maddeye göre: “*Borçlu, mücbir sebep veya beklenmedik hâl neticesinde yükümlü olduğunu vermek ya da yapmaktan alıkonduğu yahut yasaklı olduğunu yapmak durumunda kaldığı zaman, zarar ve faize [ödenmesine] yer yoktur.*”<sup>1091</sup> Borcun ifasının borçlunun üstesinden gelemeyeceği bir sebeple imkânsız hale gelmesini ifade eden mücbir sebep, çoğu defa sözleşmeyi ya da şartı hükümsüz kılar ve borçluyu temerrüde yahut edimin hiç ifa edilmemesine bağlı sorumluluktan kurtarır. Mücbir sebep, bir hukuki ilişkideki yükümlülükleri yerine getirmeyenlerin sorumlu tutulmamasını sağlayan bir durum olarak daha sonra başka hukuk dallarında da kullanılmaya başlamıştır.

---

hiçbir sebebi münhasıran mazeret nedeni olarak incelememiştir. (Bkz. Öztürk/Erdem, **op. cit.**, s. 332-362).

<sup>1089</sup> Kusuru kaldıran sebeple kusurluluğu kaldıran sebep arasında ayırım yapanlar da bulunmaktadır. Bkz. *ibid.*

<sup>1090</sup> Demirbaş da mazeret nedeni ile kusurluluğu kaldıran sebep terimlerini eş anlamlı olarak kullanmaktadır. (Bkz. Demirbaş, **op. cit.**, s. 300-301).

<sup>1091</sup> **Code Civil des Français**, Paris: Fantin, 1805, s. 205.

Vergi mevzuatımızda erken tarihli bir örnek, teşvik mevzuatımızın atası olan 1927 tarihli Teşviki Sanayi Kanunu’nun 33. maddesinde geçen “esbab-ı mücbire”dir. Hükme göre yatırım teşviklerinden yararlananlar muafiyet ruhsatnamesinde (bugünkü yatırım teşvik belgesi) yazan tarihten itibaren üç sene içinde imalata geçmek ve esbab-ı mücbire olmaksızın bir yıldan fazla faaliyete ara vermemek zorundadır. Aksi halde bunun daha önce alınmayan vergilerin alınması başta olmak üzere bazı yaptırımları olacaktır. 33. maddede yalnız faaliyete ara vermek bakımından mücbir sebeplere sonuç bağlanmış, yatırımın işletmeye alınması bakımından mücbir sebeplerden bahsedilmemiştir. Mücbir sebeple imalata geçemeyenlerin durumunun ne olacağı konusunda Danıştay 1. Daire’nin verdiği 1944 tarihli görüşte, kanunda düzenlenmemiş olsa da “*kanunlarda aksine sarahat olmadıkça hukuki münasebetlerde mücbir sebeplerin kabulünün hukukun esas kaidelerinden*” olduğuna karar verilmiştir.<sup>1092</sup> Karara muhalif kalan başkan Selâhattin Odabaşıoğlu “genel hukuk ilkesi” sayılan bir kavramın metotsuz biçimde uyuşmazlığa uygulanmasına kuvvetli bir itiraz yapmıştır<sup>1093</sup> ancak çoğunluk, bu itirazların hiçbirine cevap vermeksizin kestirme biçimde mücbir sebebi mutlak bir hukuk ilkesi saymakla yetinip, kanunda birlikte düzenlenen iki durumdan yalnız biri için mücbir sebep kabul edildiği gerçeği karşısında dahi “*idari hukuk daha ziyade hukukun umumi prensiplerinden mülhem olacağına göre kaza ve esbabı mücbire gibi kaidelerin bu sahada evleviyetle tatbiki tabii bulunduğu*” şeklinde idare hukukunu tamamen içtihadi bir hukuk alanı sayan bir karar vermiştir. Çoğunluğun temel hatası bizce mücbir sebebin uyuşmazlıkta uygulanabilirliğini bu kavramın tarihi ve mahiyeti itibarıyla araştırmak ve kararda gerekçesiyle izah ve ispat etmek yerine,

<sup>1092</sup> Danıştay 1. Daire, E.26, K.26, bkz. **Danıştay Kararlar Dergisi**, Sayı: 28, 1945, s. 3 vd.

<sup>1093</sup> Odabaşıoğlu’na göre, (i) “Mücbir sebep hukukun umumi prensiplerinden bile olsa bu türden “umumi kaide ve zabıtalara dayanılarak hüküm verilemeyip hükümlerin her halde kanunlara istinat ettirilmesi iktiza eder. Bu umumi esaslardan, kanunda boşluk bulunması halinde sadece tamamlayıcı ve düzenleyici olarak istifade edilir.”; (ii) “Hukukun umumi prensiplerinden bu şekilde istifade kanun mukavele ve örf ve adet bulunmadığı takdirde vazı kanun imiş gibi hakime içtihat salâhiyeti veren hususi hukuk sahasında kabildir. Amme hukukunda ise kıyas veya umumi prensiplere istinaden içtihat ile bir hakkın ihdas veya iskatına cevaz olmayıp yalnız kanunların hükmü tatbik ve icra olunur.”; (iii) “Teşviki Sanayi Kanunu bir amme kanunu olmak itibarıyla ...3 senelik müddetin hukukun umumi prensiplerinden olan mücbir sebebe istinaden uzatılmasına mesağ yoktur.”; (iv) “Maddede imalâtın tatili hususunun sebebi mücbireye müstenit olması halinde mücbir sebebin kabul edileceğinin tasrih edilmiş olması, kanun vazınca, müessesenin tesis edilmemesinde mücbir sebebin kabul edilmediğinin kati delilidir.”; (v) “Hususi hukuk sahasında dahi borçların ifa edilememesi hali için kabul edilmiş olan bu umumi prensibin hak iktisabı hususunda tesiri asla kabul edilmemiştir.”; (vi) “Amme kanunlarında tayin edilmiş müddetler amme intizamını alâkadar etmek itibarıyla kafi olup bu müddetlerin kanunda tasrih edilmiş olmadıkça hiç bir sebeple uzatılmasına imkân ve mesağ yoktur.” Bkz. ibid.

kime ve neye göre “hukukun genel ilkesi” sayıldığını açıklamaksızın mücbir sebebe kanun üstü bir değer atfetmesidir. Öte yandan birkaç sene sonra yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu’nda artık mücbir sebep açıkça düzenlendiği için bu tartışmanın önemi azalmıştır.

Mücbir sebep ve beklenmeyen hâl (yahut kaza ve tesadüf) 1926 tarihli TCK’da da özel olarak düzenlenmemişti ancak Türk ceza hukuku literatüründe bunlardan failin kusurluluğunu etkileyen durumlar olarak bahsediliyordu: Sözelimi Taner, “mücbir kuvvet” ve “kaza”yı şöyle ayırmaktadır: İlkinde fail, kanuna aykırı hareket ettiğini bilmektedir fakat başka türlü hareket etmekten ve neticelerine mâni olmaktan acizdir. İkincide ise hareketinden doğacak neticeleri tahmin ve idrak edemeyecek durumdadır.<sup>1094</sup> Dönmezer ve Erman’a göre ise mücbir sebepte fail, sonuç öngörülmüş olsun veya olmasın, iradesine aykırı olarak hareket etmekte ve bunu yapmak veya hareketsiz kalmak zorunda kalmakta iken; kaza ve tesadüfte, fail belirli bir şekilde hareket etmeye zorlandığının farkında bile değildir.<sup>1095</sup> Yazarlara göre mücbir sebep halinde failin kanuna uygun hareket edememesindeki imkânsızlık mutlak olmalıdır.<sup>1096</sup> Buna rağmen, mücbir sebep modern ceza kanunlarına girememiş ve ayrı bir suç teorisi kavramı haline de gelememiştir. Salt ceza hukuku açısından bakıldığında mücbir sebep eğer failin iradesini tamamen ortadan kaldırmış, ona tamamen mekanik olarak tipe uygun bir neticeyi meydana getirtmişse olayda iradi bir davranış olmadığı için suç da bulunmayacaktır. Fakat mücbir sebep halini yalnız failin başka surette hareket etme olanağının bulunmadığı durumlarla sınırlamayıp failden kaynaklanmayan ancak onu suç teşkil eden harekette bulunmaya zorlayan tüm sebepler olarak anlayacak olursak duruma göre mücbir sebebin neticenin öngörülebilirliğini engelleyerek failin kastını ya da taksirini ortadan kaldırması ya da kişinin başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlike oluşturarak zorunluluk hali yaratması da söz konusu olabilir.

VUK md. 13’teki “mücbir sebep”<sup>1097</sup> düzenlemesinde genel bir mücbir sebep tanımı yapılmak yerine dört tür mücbir sebep durumundan bahsedilmiş ancak bunlar

<sup>1094</sup> Tahir Taner, **Ceza Hukuku Umumi Kısım**, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1953, s. 387 dipnot 1.

<sup>1095</sup> Dönmezer/Erman vd., **op. cit.**, s. 545-546.

<sup>1096</sup> Ibid. s. 348.

<sup>1097</sup> Mücbir sebepler: md. 13:

“*Mücbir sebepler:*

“gibi” hallerin de mücbir sebep sayılacağı belirtilmiştir. Mücbir sebebin en önemli sonuçları -varlığının ilgililerce ispatı şartıyla- kanundaki sürelerin mücbir sebebin devamı boyunca işlememesi (VUK md. 15) ve mücbir sebebin varlığı halinde vergi cezasının kesilemeyecek olmasıdır (VUK md. 373<sup>1098</sup>). Ancak bu hükümler, başarısız bir şekilde kaleme alınmıştır: VUK md. 13’te mücbir sebepler tüketici şekilde değil yalnız örnekleyici şekilde sayıldığı ve bunlar “gibi” başka durumların da mücbir sebep sayılacağı belirtildiği halde, VUK md. 373’te yalnız “bu kanunda yazılı” mücbir sebepler bir cezasızlık sebebi sayılmıştır. Ayrıca sebebin varlığı yerine “vukua geldiğinin malum olması” gibi tamamen anlamsız bir olgunun tespitine sonuç bağlanmıştır.

VUK md. 373 yalnız idari cezaları ilgilendiren bir hükümdür. VUK md. 359’daki adli ceza gerektiren fiiller bakımından cezayı ortadan kaldıracı bir etkisi yoktur. VUK md. 13’teki mücbir sebep tanımının, daha doğrusu örneklemelerinin, VUK md. 359’daki kaçakçılık suçları bakımından etkisi konusunda ise şunlar söylenebilir:

(i) VUK md. 13’ün ilk iki bendinde “vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak” türden mücbir sebeplerden bahsedilmektedir. VUK md. 359’daki fiiller içinde bir vergi ödevinin yerine getirilmemesi mahiyetinde olan tek suç ise defter ve belge ibraz etmeme suçudur. Keza VUK md. 13’ün son iki bendinde önce iradi olmayarak kaybedilen şeylerden ve sonra doğrudan defter ve vesikalarının sahibinin iradesi dışında elinden çıkmış olmasından bahsedilmektedir. Bu bentlerin de yalnız ibraz etmeme suçundan bahsetmekte olduğu görülmektedir. Dolayısıyla VUK md. 13’ün defter ve belge ibraz etmeme suçu dışındaki suç tiplerini ilgilendirmediği söylenebilir.

(ii) Mücbir sebep, yalnız VUK md. 13’teki gibi failin iradesi dışında vukua gelen ve bir kanuni ödevin yerine getirilmesine engel olan durumlar

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.”

<sup>1098</sup> Mücbir sebepler, md. 373: “Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.”



değildir. Esasen böyle olsa yalnız ihmali suçlar bakımından mücbir sebeplerin varlığını tartışmak gerekirdi. Oysa icrai suçları işleyen failler yönünden de onların davranışını iradi olmaktan çıkaran, kastlarını yahut taksirlerini kaldıran ya da kusurluluklarını azaltan mücbir sebeplerden bahsedilebilir: **(i)** Bir tabiat olayı mükellefe defterinin yok olmasına neden olacak bir hareketi mekanik olarak yaptırrsa bu davranış failin iradi bir davranışı olmadığından olayda ceza hukuku anlamında bir hareket bulunmadığı için suç oluşmayacaktır; **(ii)** Mükellefin defterini tahrif etmek üzere yaptığı hareketi, bir tabiat olayıyla birleşerek defteri yok ederse, fail ağır neticede kastı ya da taksiri bulunmadığı için (TCK md. 23) yalnız daha az cezayı gerektiren tahrif etme suçundan cezalandırılabilir; **(iii)** Mükellef bir tabiat olayı nedeniyle bir yerde mahsur kalmış ve beraberinde bulunan defterini yakmadan hayatta kalamayacaksa bu durumda yok etme suçu oluşsa da zorunluluk hali (TCK md. 25/2) nedeniyle faile ceza verilemeyecektir. Bu örnekler arasında mücbir sebebin mazeret mahiyetinde olduğu durum bu sonuncusudur.

- (iii)** Bir ihmali suç olan ibraz etmeme suçundan failin sorumlu tutulabilmesi için kanuni ödevini yerine getirme yahut neticeyi önleme olanağının bulunması gerekir. Bir başka deyişle, failin yükümlüğünü yerine getirmesi objektif olarak mümkün ve sübjektif olarak kendisinden beklenebilir olmalıdır.<sup>1099</sup> Genelde kanuni yükümlülüğü yerine getirme olanağı yönünden objektif şartların yokluğunun suçun maddi unsurunun, sübjektif şartların yokluğunun ise suçun unsurları dışında kalan kusurluluğun bulunmadığı anlamına geleceği kabul edilmektedir.<sup>1100</sup> Ancak suç tanımında beklenebilirliğin özellikle arandığı durumlarda artık onun da tipikliğe dahil olacağı söylenmiştir.<sup>1101</sup> Defter ve belge ibraz etmeme suçunun tanımında beklenebilirliğin özellikle aranması yönünde bir belirleme yapılmamış; kanunun mücbir sebep düzenlemesine bir referansta da bulunulmamıştır. VUK md. 13 ise “yangın” gibi objektif, “hastalık” gibi bazı sübjektif durumları mücbir sebep saymıştır. Bunların, mahiyetine

<sup>1099</sup> İzzet Özgenç, “İhmalî Suç Teorisi”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 4, 2021, s. 320.

<sup>1100</sup> Fatih Yurtlu, “Suç Teorisi Bakımından İhmalî Suçların Yapısı”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 3, 2021, s. 593, 628.

<sup>1101</sup> Ibid. s. 692.

göre, ibraz yükümlüsünün defter ve belgeleri ibraz etmesini objektif ya da sübjektif olarak olanaksız hale getirdiğini veya suçun maddi unsurunun oluşmasını yahut failin mazur görülerek cezalandırılmasını engellediğini kabul etmekte sakınca yoktur. VUK md. 13'teki mücbir sebep hallerinin failin kastını kaldırdığı<sup>1102</sup> yönündeki ve Yargıtay'ın da benimsediği<sup>1103</sup> görüş ise isabetli görünmemektedir. Çünkü sözgelimi ağır hastalık halinde kişi ihmali davranışı bilerek gerçekleştirmektedir, yani kastı vardır, ancak onun bu kişisel durumu kendisinin bu davranışından dolayı kınanmasını engellemektedir.

- (iv) Defter ve belge ibraz etmeme suçunda ibraz yükümünün yerine getirilmesi bakımından imkânsızlık ve beklenebilirlik konusunda yapılacak değerlendirme VUK md. 13 ile sınırlanamaz. Failin neticeyi önleme olanağını objektif ya da sübjektif olarak kaldıran her türlü durum -VUK md. 13'te sayılan durumlara benzemese, hatta onlar “gibi” bir durum sayılamasa bile- faile sorumluluk isnadını engelleyecektir. Uygulamada bilhassa kişisel mazeretlerin öne sürüldüğü görülmektedir Kişiden icraî bir harekette bulunma yükümlülüğünün beklenebilirliği hem gerçek hem görünüşte ihmali suçlar için geçerli bir şart olup<sup>1104</sup> bu konudaki iddiaların VUK md. 13'ün dar sınırları dışına çıkılarak değerlendirmeye alınması gerekir. Beklenebilirlik değerlendirmesi, failin yararının tehdit altındaki hukuki değere denk yahut ondan daha önemli olmaması, failin kabiliyeti, tehlikenin yakınlığı ve ağırlığı gibi çeşitli kriterlere göre yapılacaktır.<sup>1105</sup>

Son olarak belirtelim ki mücbir sebebin ispatı, herhangi bir şekil şartına bağlanamaz. Uygulamada ise Türk Ticaret Kanunu'na göre saklanan belgelerin zıyayı halinde mahkemelerce verilen zayı belgesinin<sup>1106</sup> alınmamış olması VUK açısından da mücbir sebebin bulunmadığına dair bir delil olarak değerlendirilebilmektedir. Oysa VUK md. 13'teki mücbir sebep, hükümlerinden yalnız belli süre ve şekilde

<sup>1102</sup> Ümit, **op. cit.**, s. 92.

<sup>1103</sup> Ibid. s. 89-91.

<sup>1104</sup> Berrin Akbulut, **Türk Ceza Hukuku Temel Bilgiler**, Ankara: Seçkin, 2023, s. 138.

<sup>1105</sup> Ibid.

<sup>1106</sup> TTK md. 82/7: “Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde zıyaa uğrarsa tacir zıyayı öğrendiği tarihten itibaren otuz gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.”

yararlanılabilen bir ceza muhakemesi kurumu değil, ceza sorumluluğunun esasına etki eden ve muhakeme sırasında da her zaman her türlü delille ispatlanmaya müsait bir kurumdur. Öte yandan Danıştay VDDK'nın da isabetle belirttiği gibi zayi belgesinin bir şekilde alınmış olması da mücbir sebebin varlığı konusunda kesin delil teşkil etmeyecektir.<sup>1107</sup> Bu nedenle ceza sorumluluğunun tespitini zayi belgesinin varlığına bağlayan<sup>1108</sup> uygulamalar son derece yanlıştır.

## 2. Hukuki Hata

Hata terimi, VUK ve TCK'da farklı kavramları ifade etmek için kullanılmıştır. VUK'taki hacimli hata hükümleri (VUK md. 116-126) vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan ve hesap hataları (VUK md. 117) ile vergilendirme hataları (VUK md. 118) biçiminde iki türü olan vergi hatalarını (VUK md. 116) ve bunların düzeltilmesi usullerini düzenlemektedir. TCK'da ise hata, failin kastını yahut kusurluluğunu kaldıran bir hâldir (TCK md. 30).

VUK'ta TCK'dakine benzer bir hata düzenlemesi yalnız “yanılma ve görüş değişikliği” başlıklı VUK md. 369'da yer almaktadır. Buna göre, vergi idaresinin mükellefi yazılı olarak verdiği görüşle yanılması halinde ceza kesilmeyecektir. Ancak VUK md. 369, yalnız vergi kabahatleri nedeniyle idari ceza verilmesini engelleyen bir hükümdür. İdarenin kanunu nasıl yorumladığının failin kastına etkisi bulunmadığı için VUK md. 369 ve benzeri hata durumlarının vergi kaçakçılığı suçlarından kaynaklı adli ceza sorumluluğuna etkisini TCK'daki hukuki hata (TCK md. 30/4) düzenlemesi çerçevesinde ele almak gerekir.

<sup>1107</sup> “Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde mücbir sebep halinin mutlak surette zayi belgesi ile ispatlanması gerektiği yönünde bir hüküm bulunmadığı gibi bu konuda Ticaret Kanunu hükümlerine atıf da yapılmamıştır. Bu nedenle, yargı yerlerince, dava dosyasına sunulan zayi belgesi ve/veya diğer deliller göz önüne alınarak defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle vergi idaresine ibraz edilip edilemediğinin her uyuşmazlıkta ayrı ayrı değerlendirilerek karar verilmesi gerekmektedir. Mükellefler, defter ve belgelerin zayi olduğu hususunu; Ticaret Mahkemesinden alacakları zayi belgesi ile ispat edebilecekleri gibi diğer resmi makamlardan alacakları hukuken geçerli diğer belgelerle de ispat edebileceklerdir. Diğer bir ifadeyle zayi belgesinin varlığı tek başına defter ve belgelerin zayi olduğu sonucu doğurmayacağı gibi yokluğu da defter ve belgelerin zayi olmadığı sonucuna götürmeyecektir.” (Danıştay VDDK, E.2019/528, K.2019/631 T.18/09/2019, DKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1108</sup> “Yangının çıktığı iş yerinin sanığa ait olduğunun belirlenmesi halinde, söz konusu yangın olayına ilişkin soruşturma dosyası aslının veya onaylı bir suretinin getirilmesi ile varsa olay yeri görgü tespit tutanağı ve diğer belgelerin incelenmesi, bu davayı ilgilendiren belgelerin onaylı örneklerinin dosya içerisine alınması, yanan belgeler arasında ibrazı istenen defter ve belgelerin bulunup bulunmadığının, sanık tarafından bu belgelere ilişkin olarak hukuk mahkemesinden zayi belgesi alınıp alınmadığının belirlenmesi, ...gerekirken...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/10047, K.2021/5199, T.14/06/2021, YKA, E.T.: 31.12.2023).

Hatanın suçun unsurları konusunda düşülen ve failin kastını kaldıran temel şekli yanında kanunun, yasağın yahut yükümlülüğün varlığı konusunda düşülen ve suçun oluşumunu engellemese de failin bundan sorumlu tutulmasını engellemekle onun açısından bir mazeret teşkil eden bir şekli daha bulunmaktadır. Mevzuatımızda görece yeni olmakla birlikte geçmişte de Yargıtay'ın içtihadı olarak yaratıp uyguladığı bu türden hatanın vergi kaçakçılığı suçunun failinin kusurunu etkilemesi mümkündür.

TCK'da “mazeret” kelimesi yalnız bir yerde; “*Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz*” (lat. ignorantia juris non excusat) kuralının yer aldığı TCK md. 4'te geçmektedir. Bu maddenin eleştiriler üzerine ilga edilen 2. fıkrasında kurala bir istisna getirilmiş ve “*sakınamayacağı bir hata nedeniyle kanunu bilmediği için meşru sanarak suç işleyen kimsenin*” sorumlu tutulmayacağı belirtilmişti. Söz konusu fıkra mülga olmakla birlikte aynı değişiklik kanunuyla birlikte kanundaki hata düzenlemesine şu 4. fıkra eklenmiştir: “*İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz.*” Öğretide hukuki hata<sup>1109</sup> (lat. error juris, ing. mistake of law), haksızlık yanılığı<sup>1110</sup> yahut yasak hatası<sup>1111</sup> (alm. Verbotsirrtum) olarak adlandırılan bu durum, failin kusurunu kaldıran bir mazerettir. Hukuki hata, failin haksızlık bilincine sahip olmadığını gösterir ve kınanabilmesini engeller. TCK md. 30'da yer alan -yukarıda incelediğimiz- diğer hata türlerinden farklı olarak bu tür hatada failin suçun bir unsuruna yönelik hatası söz konusu değildir. Dolayısıyla bu türlü hata failin kastını kaldırmaz; suç oluşmuş ancak fail kusurlu bulunmadığı için cezalandırılmamaktadır. Bir başka deyişle, TCK md. 4'e rağmen kanunu bilmemek aslında duruma göre mazeret sayılabilmektedir.<sup>1112</sup>

Kişinin işlemiş olduğu fiilin hukuka aykırı olduğunu bilmesi, haksızlık bilincine sahip olması için yeterli olup; mutlaka suç olduğunu bilmesi yahut hangi kanun hükmünü ihlâl ettiğini bilmesi gerekmez.<sup>1113</sup> Öte yandan hatanın “kaçınılmaz”

<sup>1109</sup> Demirbaş, haksızlık yanılığını hukuki hatadan ayırmakta ancak sonuçları itibarıyla TCK md. 4'ün anlamının kalmadığını belirtmektedir. (Bkz. Demirbaş, **op. cit.**, s. 427).

<sup>1110</sup> Koca/Üzülmez, **op. cit.**, s. 368.

<sup>1111</sup> Ibid. s. 254.

<sup>1112</sup> Koca/Üzülmez, “Ortaçağdan kalma ve lüzumsuz” olarak nitelendirdiği ve kusur ilkesine aykırı bulduğu TCK md. 4'ün kanundan tamamen çıkarılması gerektiğini öne sürmekte ancak mevcut durumda da haksızlık yanılığı uygulamasının etkilenmeyeceğini belirtmektedir. Bkz. Ibid. s. 371.

<sup>1113</sup> Ibid. s. 315.

bir hata olması gerekmektedir. “Kaçınılmazlık” değerlendirilirken Yargıtay’ın TCK md. 30/4’ün bulunmadığı dönemde dahi kanunu bilmemenin mazeret sayılmaması kuralını mutlak şekilde uygulamadığını ve özellikle kanun koyucunun bazı ekonomik suçları TCK dışında ve suç tipinin içeriğini doldurma konusunda idareye yetki vererek düzenlediği yahut failin yabancı olduğu ve teknik yönü ağır basan Türk kanunlarını bilmesinin beklenemeyeceği yahut idarenin faili yanılttığı hallerde failin hatasına sonuç bağlayarak onu sorumlu tutmayabildiğini göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Gerçekten Yargıtay, 765 sayılı eski TCK’da bugünkü TCK md. 30/4’e benzer bir hukuki hata düzenlemesi ve kambiyo suçlarını düzenleyen 1567 sayılı Kanun’da VUK’un aksine VUK md. 369’a benzer bir özel hata düzenlemesi olmadığı dönemde, idarenin failleri yanıltarak hatta bireylere “yanılgıya düşme olasılığı vererek”<sup>1114</sup> 1567 sayılı Kanun’da düzenlenen bir suç işlemelerine neden olduğu olaylarda idarenin neden olduğu hukuki hatanın failin kastını kaldıracağına dair kararlar vermiştir.<sup>1115</sup> Hukuka uygunluk sebeplerinden farklı olarak mazeretlerin kanunda gösterilenlerle sınırlı sayılması gerektiği halde Yargıtay, bu dönemde, mazeret sayılması gereken bu türden hatayı, kastı kaldıran bir durum saymıştır. Bir

<sup>1114</sup> “Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 1567 sayılı Yasanın I. maddesine dayanılarak Bakanlar Kurulu tarafından yürürlüğe konan 17 sayılı kararın I. maddesinin son fıkrası, (bu karar ve bu kararın tatbikatıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı’nca yayınlanacak tebliğlere muhalefet 1567 sayılı Kanuna, ek ve tadillerine muhalefet sayılır) hükmünü getirmiştir.

Görüldüğü veçhile Maliye Bakanlığı’nın yetkileri 17 sayılı kararın tatbikiyle ilgili olmak üzere sınırlandırılmış ve bu yetkilerin nelerden ibaret olduğu anılan kararın 42. maddesinde belirtilmiştir.

Bu karara ilişkin seri V-3 sayılı sermaye hareketleri tebliğinin 51 ve izleyen maddelerinde ise blokajla ilgili işlemlerin uygulama biçimi açıklanmıştır.

Şu hale göre; Maliye Bakanlığı’nın bu esaslar dairesinde hareket etmesi beklendiği kadar, sanıkların da buna aynen uymaları zorunluluğu izahtan uzaktır. Ancak, blokaj mükellefiyetine tabi kılınıp kılınmayacağı hususunda ortaya çıkacak sorunun da karar ve tebliğlerde yazılı usullere uyularak halli gerekir.

Bu takdirde gerek mercilerin ve gerekse sanıkların suçun oluşmasını önleyecek önlemleri almaları ve bu süre içinde incelemenin süratle bitirilerek taraflara hareket tarzlarının bildirilmesi de lüzumludur.

Dava konusu olayda idarenin bu yolu izlemeden, sanık şirkete 27.9.1965 gün ve 282902 sayılı tebligatı yaptığı anlaşılmaktadır.

Yasalara uygun hareket bütün bireylerin yerine getirmekle yükümlü bulundukları bir davranıştır. Ancak idarenin de tasarruflarında topluma güvence verecek biçimde tutarlı ve ciddi davranması kimseyi yanılgıya düşme olasılığı vermemesi gerekir.

Olayımızda sanıklar 1965 yılında blokaj yükümlülüğünden istisna edildikten on küsur yıl sonra bu kez idarece yapılan bir tebliğle suçun ihya edilmesi yoluna gidildiği anlaşılmaktadır.

Suç kasdına etki yapan bu önemli hususun aydınlığa çıkarılması için öncelikle 27.9.1965 gün ve 282902 sayılı T.C. Merkez Bankası yazılarına dayanak teşkil eden sanıklar tarafından Maliye Bakanlığı’na sunulmuş başvuru dilekçesi örneği getirilmek ve anılan yazının ne gibi bir gerekçeyle dayandırıldığı hususları da sorulmak suretiyle hüküm kurulması iktisa eder.” (Yargıtay 7. CD, E.1978/2234, K.1978/2827).

<sup>1115</sup> Örnekler için bkz. Sahir Erman, **Ticarî Ceza Hukuku, Genel Kısım**, Cilt: I, İstanbul: İ. Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, 1984, s. 66.

başka deyişle, mevzuata ve yerleşik ceza hukuku tekniğine göre vereceği kararın hakkaniyete aykırı olacağını düşünerek, ancak mesela Radbruch formülü ile “Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” kuralını yok hükmünde de saymaksızın, teknik normları esneterek hatta eğerek uygulamıştır. Çünkü kanunda yahut -kanunun idarenin düzenleyici işlemlerine aykırılığı suç saydığı durumlarda- idarenin düzenleyici işleminde gösterilen hareketi bilerek ve isteyerek yapan kişinin kastı vardır; ancak kanunun faili mazur görmediği bu durumda Yargıtay kast kavramını zorlamak suretiyle “illegal” değilse bile “extra-legal” bir mazeret ihdas ederek faili mazur bulmuştur. Şu hâlde bugün TCK md. 30/4’ün de artık mevzuata girdiği bir hukuki düzende en azından bu tür durumları “kaçınılmaz” hukuki hata saymak gerekir.

Esasen TCK md. 4, “ceza kanunlarını” bilmemenin mazeret sayılmayacağını belirttiği için vergi kanunlarını bilmemenin mazeret sayılması önünde engel olmayacağı düşünülebilir.<sup>1116</sup> Ancak TCK md. 4 böyle bir mazeret sebebi ihdas etmiş değildir. Ayrıca “ceza kanunları” tabirini illa kanun koyucunun ayrı bir numara vererek yalnız ceza konularını düzenlediği bütün bir kanun metni olarak değil suç tipi içeren her türlü kanun hükmü olarak anlamak gerekir. Bu bakımdan VUK, temelde bir vergi kanunu ise de VUK’un suç tipi içeren düzenlemeleri aynı zamanda birer ceza kanunudur ve buradaki suç tiplerinin içeriği ancak başka vergi kanunları yoluyla anlaşılabilir olduğunda dahi ilgili vergi kanunu hükümleri aynı zamanda buradaki ceza kanunlarının da bir parçası haline gelmiş durumdadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçları bakımından da suç tipine etki eden vergi kanunlarının hükümlerine yönelik hukuki hatayı mazeret olarak kabul edebilmek için TCK md. 30/4’e ihtiyaç vardır.

Özellikle idarenin faili yanılttığı duruma ilişkin özel bir düzenleme öteden beri VUK’ta da bulunmaktadır: “Yanılma ve görüş değişikliği” başlıklı VUK md. 369’a<sup>1117</sup> göre, idarenin kanunun kapsamı, yorumu yahut uygulama şekli konusunda

<sup>1116</sup> Nitekim, Öztürk/Erdem, TCK md. 4’ün gereksiz olduğu kadar tehlikeli bir hüküm olduğunu, çünkü maddede ceza kanunlarını bilmemenin mazeret sayılmayacağı belirtildiği için ceza kanunları dışındaki kanunları bilmemenin mazeret sayılabileceği sonucunun çıkarılabileceğini söylemektedir. (Bkz. Öztürk/Erdem, **op. cit.**, s. 53).

<sup>1117</sup> Yanılma ve görüş değişikliği, md. 369:

“Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

mükellefe yazılı bir izahat vermiş olması ve -maddede ne yazık ki açıkça yazmasa da- mükellefin bu görüşe uygun hareket etmesi halinde kişiye (idari) vergi cezası kesilemeyecektir. VUK md. 359'un başlığındaki "yanılma" ifadesine rağmen madde metninde cezanın kalkması kabahat failinin gerçekten yanılmış olmasına değil, yalnız objektif bir durum olan kendisine yazılı izahat verilmiş olmasına sonuç bağlandığı için burada hata gibi manevi unsuru ya da kusurluluğu kaldıran bir hal yerine yalnız bir şahsi cezasızlık sebebi bulunduğu, dolayısıyla kanunu kendisi doğru yorumladığı ve hataya düşmediği halde, idarenin verdiği yanlış izahata uygun hareket eden kişinin (idari ceza ile) cezalandırılmayacağı söylenebilir. Eğer ceza verilmemesi izahatın varlığı yerine kişinin yanılmasına bağlı olarak düzenlense idi TCK'daki hukuki hataya (VUK md. 30/4) benzer bir düzenleme yapılmış olacaktı. Ancak TCK md. 30/4'te "kaçınılmaz" olmak şartıyla her türlü hata kapsama alınmışken, VUK md. 369/1'deki hata düzenlemesinde yalnız idarenin mükellefi yanılttığı ve kusurun mükellef yerine idareye yüklenmesi gereken bir hâl ile sınırlı tutulduğu durumların işaret edildiğini de söylemek gerekecekti. Ne olursa olsun VUK md. 369'daki düzenleme, yalnız idari nitelikli vergi cezalarından kaynaklı sorumluluğu düzenlemektedir. Sözgelimi, idarenin mükellefin ibraz yükümlülüğünün kapsamı konusunda mükellefe yanıltıcı bir özelge vermesi halinde buna uygun hareket eden mükellefe kanuna aykırı davrandığından bahisle usulsüzlük cezaları (VUK md. 353/4, mük. 355) kesilemez ise de VUK md. 369'daki bu cezalandırmaya engel hâl, VUK md. 359'daki ibraz etmeme suçu bakımından failin adli ceza sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Fakat böyle bir durumda idarenin yönlendirmesi nedeniyle gerçekten hataya düşerek defterini ibraz etmeyen failin TCK md. 30/4 anlamında kusurluluğu kaldıran kaçınılmaz bir hukuki hataya düştüğünü ve bu nedenle cezalandırılmayacağını söylemek gerekir.<sup>1118</sup> Bir başka deyişle, burada VUK md. 369 kaynaklı değil, TCK md. 30/4 kaynaklı bir mazeret bulunmaktadır.

---

*Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz."*

<sup>1118</sup> Onur Ciddi, **Türk Hukuku ve Kuzey Kıbrıs Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Ankara: Yetkin, 2021, s. 156.

VUK md. 369 ile TCK md. 30/4 konusundaki temel fark bizce özelgenin VUK md. 369 açısından her şekilde faili idari cezadan kurtaracak olmasıdır. Esasen kabahatler hukuku yerine idari ceza hukuku ve suç/kabahat teorisi yerine idari işlem teorisi perspektifiyle bakıldığında, idari ceza bir idari işlemle kesildiği için idarenin önceki işlemlerindeki kusurların ceza kesme işlemini de kusurlandırması ve failin kusurlu olmasının idari işlemdeki kusuru ortadan kaldırmayacak olması yadırgatıcı değildir. Öte yandan kanun koyucu bireyin ceza sorumluluğundan ziyade idarenin hukuka uygun işleyişine önem vererek çelişkili davranmasını yasaklamak (*venire contra factum proprium*) ve idarenin hatalı işlemlerinden de kaynaklansa haklı beklentileri her durumda korumak istemiş yahut belki mükellefleri özelge almaya (VUK md. 413) teşvik etmek için özel hukuktaki gibi bir sorumluluktan kurtuluş kanıtı yaratmak istemiş de olabilir. Nitekim, gümrükte alınan vergiler bakımından da Gümrük Kanunu’nda da yükümlülere idareden “bağlayıcı” tarife ve menşe bilgileri almak (md. 8, 9) ve bunlara uygun hareket ederek her durumda cezadan kurtulmak imkânı tanınmıştır. Ancak ceza hukuku, idarenin değil bireyin davranışlarını düzenleyen bir hukuk alanıdır. Bu bağlamda, TCK md. 30/4’teki hata durumunda idarenin kişiye yanıltıcı bir görüş vermiş olması cezanın ortadan kalkması için yeterli değildir. Bu hatanın fail yönünden kaçınılmaz olması gerekmektedir. İdarenin hatalı görüşüne, görüşün hatalı olduğunu bilerek dayanan kişi açısından TCK md. 30/4 anlamında bir hukuki hata bulunmamaktadır.

TCK md. 30/4 idarenin faili yanılttığı durumlarla sınırlı değildir. Teorik olarak failin kendi kendine hukuki hataya düşmüş olması da mümkündür. Bir görüş, failin şüpheyeye düştüğü konuda vergi idaresinden özelge talep etmemesinin kaçınılabilirliğin varlığını göstereceğini iddia etmektedir.<sup>1119</sup> Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Öncelikle bir kanunun yorumu konusunda idarenin düşüncesinin mükellefin düşüncesine bir üstünlüğü yoktur. İdarenin görüşü, suç teşkil eden fiili suç olmaktan çıkarmayacak, suç teşkil etmeyen fiili de suç haline getirmeyecektir. Dolayısıyla özelgeye uygun hareket eden fail, sırf bu nedenle suç işlemekten kaçınmış olmayacaktır. Ayrıca bu görüşe itibar edilirse tamamen ihtiyari bir yol olan özelge talep etme yolu zorunlu hale getirilmiş olur. Bir özelgenin verilmesinin aylar aldığı, buna mukabil vergilerin çoğu defa aylık olarak beyan edildiği düşünüldüğünde ticaret hayatının akışı içerisinde mükellefin her konuda idareye

<sup>1119</sup> Bkz. Meraklı, **op. cit.**, s. 427.



görüşünü sorması beklenemez. Bu, uygulamanın amacı ile de bağdaşmamaktadır. Özelge kurumu, mükellef üzerinde yeni bir yükümlülük doğursun diye değil, bilakis bir mükellef hakkı olarak idareyi sınırlasın ve idare, açıkladığı görüşüne aykırı şekilde işlem tesis edemesin diye yaratılmıştır.

Bununla birlikte TCK md. 30/4'ün vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanması gereken durumlar, yine en çok idarenin faili yanılttığı olaylarda ortaya çıkacaktır: Şöyle ki VUK md. 359'da düzenlenen suçların bir kısmı, VUK mük. md. 257'den aldığı yetkiyle idarenin getirdiği şekli vergisel ödevlere aykırı davranışlarla yahut şeklini idarenin belirlediği defter ve belgeler üstünde işlenmektedir. Dolayısıyla fail bu yükümlülüklerin kapsamını herhalde en iyi idarenin bileceğini düşünmekte haklı, bu düşüncesinde hatalıysa bile kaçınılmaz olarak bu hataya düşmekte mazur olacaktır.

Vergi mevzuatı gibi karmaşık, sürekli değişen ve çoğu defa birden fazla yoruma müsait kurallarla örülü bir mevzuattan kaynaklanan vergisel ödevlerle ilişkili olduğu için vergi suçlarında hukuki hata kavramı diğer suçlara görece daha büyük önem taşımaktadır. İleride vergi kaçakçılığı suçları bugünkü VUK md. 359'un meseleci tedvin tarzı yerine daha genel ifadelerle düzenlenecek olursa bu suçlarda hukuki hata konusu daha da önem kazanacaktır.

## **E. Suçun Özel Görünüş Biçimleri**

### **1. Teşebbüs**

VUK'ta geçmişte "hileli vergi suçuna teşebbüs" ve "kaçakçılığa teşebbüs suçu" gibi tedvin tarzları nedeniyle TCK'dakinden ayrı özel bir suça teşebbüs düzenlemesi mi yoksa teşebbüsün suç tamamlanmış gibi cezalandırıldığı bir teşebbüs suçu düzenlemesi mi olduğu pek belli olmayan düzenlemeler vardı. Bu hükümler bugün kaldırılmıştır. VUK md. 359'daki suçlar hakkında da yalnız TCK'nın teşebbüs (TCK md. 35) ve gönüllü vazgeçme (TCK md. 35) hükümleri uygulanacaktır. Buna göre, kişi suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten sorumlu olur ve indirimli bir ceza alır; eğer icra hareketlerinden gönüllü olarak vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı da cezalandırılmaz.

Vergi ziyanının suçun unsuru olmaktan çıkarılmasıyla VUK md. 359'daki suçlar genelde ayrıca bir neticenin aranmadığı (yahut neticesi harekete bitişik) suçlar halini almıştır. Bu nedenle söz gelimi sahte faturayı vergi iadesi almak için kullanan kişi, sonunda faturanın sahteliği anlaşıl原因 kendisine vergi iadesi yapılmamış olsa bile, belgenin kullanılması ile suç olduğu için teşebbüsten değil tamamlanmış suçtan sorumlu olur. Bir başka deyişle, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltı belge düzenleme ve kullanma suçları teşebbüse elverişli değildir.<sup>1120</sup>

Yine de VUK md. 359'daki suçlardan icra hareketlerinin kısımlara ayrılabilirdiği suçlar teşebbüs aşamasında kalabilirler.<sup>1121</sup> Sözgelimi, defterini yok etmek için yangın çıkaran kişinin fiili itfaiyenin müdahalesi ile akim kalır ve defter kurtarılsa suç teşebbüs aşamasında kalmış olacaktır. Sahte belge temin eden ancak daha sonra bunu kayıtlarına intikal ettirmekten vazgeçen kişi ise gönüllü vazgeçme nedeniyle sahte belge kullanma suçuna teşebbüs etmiş olmayacak ve hiç ceza almayacaktır.<sup>1122</sup> İştirak halinde işlenen suçlarda bu durum sadece gönüllü vazgeçen şerik için geçerlidir (TCK md. 41).

## 2. İştirak<sup>1123</sup>

Ceza hukukunda birden fazla kişinin aynı suçtan dolayı sorumluluğu meselesini iştirak kuralları düzenlemektedir. İştirak konusunda ilk VUK'ta, o dönem TCK'sından ayrı düzenlemeler bulunmaktaydı. Halen yürürlükteki ikinci VUK'a da intikal eden bu iştirak (md. 338)<sup>1124</sup>, teşvik (md. 346)<sup>1125</sup> ve yardım (md. 347)<sup>1126</sup>

<sup>1120</sup> Çitil, **op. cit.**, s. 149.

<sup>1121</sup> Aslanpınar, **op. cit.**, s. 142.

<sup>1122</sup> Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının teşebbüse elverişli olmadığı konusunda bkz. Ok/Gündel, **op. cit.**, s. 228.

<sup>1123</sup> Bu başlık altında yapacağımız açıklamalar, yukarıda "Fail" başlığı altında yaptığımız açıklamaların devamı olarak kabul edilmelidir.

<sup>1124</sup> İştirak, Md. 338: "Ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartiyle birden fazla kişi kaçakçılık yaptıkları veya hileli vergi suçu veya hileli vergi suçuna teşebbüs sayılan fiilleri irtikâbettikleri veya doğrudan doğruya beraber işlemiş oldukları takdirde her biri hakkında, iştirak ettikleri suçlar için bu kanunda yazılı cezalar uygulanır."

<sup>1125</sup> Teşvik, Md. 346: "Bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya veya hileli vergi suçu işlemeye azmettirenlere işlenen fiiller için mükellefe veya sorumluya uygulanacak ceza aynen uygulanır."

<sup>1126</sup> Yardım, Md. 347: "Kaçakçılık veya hileli vergi suçu olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara, bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde, bu fiiller için kanunda belli edilen cezaların dörtte biri kesilir veya hükmedilir.

Aynı yardımı 357 nci maddenin 1 - 3 numaralı bentlerinde yazılı fiillerin işlenip tamamlanması için yapanlara bu fiiller için tâyin olunan cezanın yarısı hükmolunur.

371 nci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak keyfiyetten ilgili makamları haberdar edenlere ceza kesilmez."

başlıklı iştirak düzenlemeleri 1998’de kaldırılmış ve yerlerine 360. maddede daha basit bir iştirak düzenlemesi getirilmiş; 2008’de ise bu maddenin “İştirak” olan başlığı “Cezada İndirim” yapılmış ve madde metni de bugünkü, iştirakin esasını düzenlemeyen, yalnız şerikler hakkında bir objektif indirim nedeni öngörmekten ibaret olan hükme dönüşmüştür. Mülga “teşvik” hükmü, bugünkü TCK’daki azmettirmeden farklı değildi; nitekim tanımında yine “azmettirme” fiili kullanılmıştı. Bununla birlikte madde başlığındaki “teşvik” fiili, bugün TCK’da azmettirme değil yardım etme sayılan bir davranıştır. Mülga “yardım” hükmü ise yalnız “fiili kolaylaştırmak” şeklinde, bugün TCK’nın yardım etme düzenlemesinden daha kısa fakat belki de bu nedenle kapsamı daha geniş şekilde tanımlanmıştı. Sözgelimi, vergi ziyasına kasten neden olmanın kaçakçılık teşkil ettiği bu dönemde Danıştay VDDK, mükellefe verdiği krediyi, öyle olmadığı halde ticari nitelikli gösteren bankanın fiilini, kaçakçılığa yardım saymıştır.<sup>1127</sup>

Mevcut VUK’ta vergi kaçakçılığı suçları için özel iştirak düzenlemeleri bulunmamaktadır. Bir başka deyişle, VUK md. 359’da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının birden fazla kişi tarafından işlenmesi durumu tamamen, TCK md. 5 gereğince genel hükümleri özel ceza yasaları için de geçerli olan TCK’nın iştirak hükümlerine tabidir. Şerikliğin ve failliğin tüm statüleri, VUK md. 359’da düzenlenen suçlarda ortaya çıkabilir. Sözgelimi, bir kimseyi sahte fatura düzenlemeye azmettiren kişi azmettiren sıfatıyla, onu sahte fatura düzenlemeye teşvik eden kişi yardım eden sıfatıyla, bir başka kimseyle beraber sahte fatura

<sup>1127</sup> “Dosyada bir örneği bulunan ve cezanın dayanağını oluşturan vergi inceleme raporundan, bankanın, ... şirketler grubuna kredi verilmiş gibi işlem yaptığı oysa, bunun şirketlerin alacağının ödenmesi niteliğinde olduğu ve ödemenin de asıl borçlu durumundaki banka yönetim kurulu başkan yardımcısı tarafından üstlenildiği, bu durumun tarafların aralarında yaptığı borcun nakli sözleşmesi ile de yazılı hale getirildiği, kredi almış görünen şirketlerin, ödemiş göründükleri faiz ve kur farklarını gider kayıtlarına alarak dönem matrahından indirmek suretiyle vergi ziyasına neden olmaları dolayısıyla, şirketler adına salınan vergi ve Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin i inci fıkrası uyarınca kesilen kaçakçılık cezalarının yargı sürecinden geçmek suretiyle kesinleştiği, davacı bankaya da bu durumu fiili ile kolaylaştırdığı ileri sürülerek kaçakçılığa yardım cezası kesilmesinin önerilmesi üzerine şirketler grubuna kesilen cezanın dörtte birinin kesildiği anlaşılmıştır.

Bankanın vermiş olduğu kredinin gerçek anlamda bir ticari kredi niteliği bulunmadığı halde, bu amaçla verilmiş gibi gösterildiği ve söz konusu kredi nedeniyle grup şirketlerin ödemiş göründükleri faiz ve kur farkının dönem matrahından indirilmesi sonucu kaçakçılık suçunun oluşmasına yardımcı bulunulduğu açıktır. Nitekim, kredi verilmiş gibi ödeme yapılmasına neden olan banka yöneticisi ile şirketler grubu yöneticisinin ifadeleri de, bu ödemelerin banka yetkilisinin bilgisinde yapılmış para çekme işlemi olduğu yolundadır.

Bu durumda 213 sayılı Yasanın 3 üncü maddesiyle öngörülen vergilemede işlemin gerçek mahiyetinin esas olacağı ilkesi uyarınca gerçek mahiyet tespit edilerek banka adına kesilen cezaya karşı açılan davanın reddinde hukuka aykırılık bulunmamıştır.” (Danıştay VDDK, E.2002/422, K.2003/11 T.31/01/2003, DKA, E.T.: 31.12.2023).

düzenleyen kişi müşterek fail sıfatıyla, kusur yeteneği bulunmayan bir kimseyi araç olarak kullanarak ona sahte fatura düzenlettiren kişi dolaylı fail sıfatıyla, örgütlü olarak sahte fatura düzenleyen bir suç örgütünün yöneticisi her bir sahte fatura düzenleme fiiline iştirak etmiş olsun olmasın her birinden örgüt yöneticisi fail (TCK md. 220/5) sıfatıyla sorumlu olacaktır.

Sahte belge düzenlemek, o belgeyi kullanma suçuna yahut sahte belge kullanmak, o belgeyi düzenleme suçuna doğrudan iştirak edilmiş olduğu anlamına gelmez. Ancak kullanma ve düzenleme ayrı ve bağımsız suçlar olduğu için bu tür bir iştiraktan hiçbir zaman söz edilemeyeceği<sup>1128</sup> yani kullananın düzenleyene iştirak edemeyeceği<sup>1129</sup> yönündeki görüşün sıhhati tartışılabilir. Sahte belge düzenleme-kullanma suçları suç eşyası satma-satın alma yahut rüşvet alma-verme gibi iştirak kuralları dışında kalan çok failli<sup>1130</sup> suçlardan değildir. Düzenleme ve kullanma fiilleri zorunlu bir iştirak ilişkisi içinde olmayan farklı kişiler tarafından işlenebilir. Sözgelimi, düzenlenen bir sahte belge, birçok fail tarafından birden fazla kez kullanılmış olabilir ve düzenleyen kişinin bu fiiller hakkında bilgisi bulunmayabilir. Ancak düzenleyen, kullanma fiiline de azmettirme ve yardım etme sayılabilecek ikinci bir fiil ile katılmışsa bu durumda bu suçtan da şerik sıfatıyla sorumlu tutulması önünde esasen bir engel yoktur. Nitekim, Yargıtay CGK da kamu görevlisine sahte resmi belge düzenleten ve bunu kullanan kişiyi, cezası daha ağır olan kamu görevlisini sahte resmi belge düzenlemeye azmettirmeden sorumlu tutmuş; failin şerikliğe önceliği kuralı gereği sanığın kamu görevlisi olmayanların sahte resmi belge kullanması suçundan sorumlu olacağı yönündeki azınlık görüşüne itibar etmemiştir.<sup>1131</sup> Bu durumda vergi kaçakçılığı suçları bakımından da kişinin her bir seçimlik harekete fail yahut şerik olarak katılıp katılmadığı araştırılabilir.

VUK md. 359'da düzenlenen suçlar içinde yalnız defter ve belge ibraz etmeme suçu, ihmalî bir hareketle işlenen bir özgü suç olduğu için<sup>1132</sup> ayrıca üzerinde

<sup>1128</sup> Ela, **op. cit.**, s. 1068.

<sup>1129</sup> Mehmet Taştan, **op. cit.**, s. 115. Yazar bu yönde bir Yargıtay kararına da yer vermiştir. Bkz. Ibid. dipnot 108.

<sup>1130</sup> Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Dersleri**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992, s. 433-434.

<sup>1131</sup> "...sanığın kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçuna azmettiren olarak cezalandırılması gerekeceği, bu husus yasaca açık olarak düzenlendiğinden, failliğe göre şeriklik halinin tali norm niteliğinde olduğundan bahisle sanığın eyleminin TCK'nın 204. maddesinin birinci fıkrası kapsamında değerlendirilmeyeceği kabul edilmelidir." (Yargıtay CGK, E.2018/189, K.2019/350 T.18/04/2019, DKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1132</sup> Açar, **op. cit.**, s. 275.

durulmayı hak etmektedir. Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur (TCK md. 40/2). Buna göre, ibraz etmeme suçunu ancak ibraz yükümlüsü işleyebilir; fakat başkalarının da yükümlünün işlediği bu suça azmettiren yahut yardım eden statüsü ile katılması mümkündür.

Suçta iştiraktan sorumlu tutulmak için şerikin hem suça katılmaya hem failin fiiline yönelik çifte kastının bulunması gerekir. Şerikin, failin fiiline yönelik esaslı olmayan hatası kastını kaldırmayacaktır. Sözgelimi, bir kimseyi sahte belgenin vergi dairesi yerine başka bir kamu kurumuna ibraz edileceği düşüncesi ile sahte belge kullanmaya teşvik eden kimse de yardım eden sıfatıyla sorumlu olur, çünkü sahte belge kullanımının VUK md. 359 anlamında suç teşkil etmesi için mutlaka vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmez. Şerikin kastına uygun hareket de suç teşkil etmektedir. Öte yandan, şerikin kastı ile failin kastının hiç uyuşmadığı durumlarda aradaki farklılığın nitelik yönünden mi nicelik yönünden mi olduğuna bakmak gerekir.<sup>1133</sup> Failin şerikin kastını nitelik yönünden aştığı ve şerikin kastından tamamen başka bir suç işlemiş olduğu durumlarda şerik sorumlu olmaz.<sup>1134</sup> Bu bakımdan Yargıtay'ın sahte belge düzenleme ya da kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma suçlarının birbirine dönüşmesi mümkün olmayan tamamen bağımsız suçlar olduğu yönündeki yerleşik içtihadı<sup>1135</sup> düşünüldüğünde bir kimseyi sahte belge düzenlemeye azmettiren kimsenin, fail muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği takdirde, şerikin kastının failin davranışının daha azını da kapsadığı mütalâasıyla cezalandırılması mümkün olmayacaktır. Yahut tam tersi durumda da bir kimseyi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeye azmettiren kimse, fail sahte belge düzenlediği takdirde, fail sahte belge düzenlemeden sorumlu tutulurken şerikin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeye azmettirmeden sorumlu tutulması mümkün değildir. Bu ikisi ayrı suçlardır. Ancak failin şerikin kastını niceliksel olarak aştığı veya niceliksel olarak şerikin kastından daha azını işlediği durumlarda farklı bir değerlendirme yapmak gerekir. İkinci durumda çoğa ilişkin kast azı da kapsadığı için şerikin sorumlu

<sup>1133</sup> Beril Taşkın Kapusuzoğlu, **Suçta İştirakte Bağlılık Kuralı**, İstanbul: On İki Levha, 2017, s. 147.

<sup>1134</sup> Ibid.

<sup>1135</sup> Yargıtay 11. CD, E.2017/10706, K.2021/11983, T.09/12/2021; E.2017/11888, K.2020/1409, T.18/02/2020; E.2019/10507, K.2020/1357, T.17/12/2020. Kararların tümü için bkz. YKA, E.T.: 31.12.2023.

olacağı kabul edilmektedir.<sup>1136</sup> Failin şerikin kastından daha fazlasını işlediği durumda, sözgelimi şerikin, failin suçun temel şeklini işlemesi için azmettirdiği yahut yardım ettiği ancak failin suçun nitelikli halini işlediği hâlde, failin suçun nitelikli halinden şeriğın ise suçun temel halinden sorumlu olacağı düşünülmektedir.<sup>1137</sup> Her ne kadar VUK md. 359’da düzenlenen suç tipleri birbirinin nitelikli hali değil, bağımsız suç tipleri olsalar da daha az cezayı gerektiren birinci tip kaçakçılık suçunu oluşturan bazı hareketler, ikinci tip kaçakçılık suçunu oluşturan bazı hareketlerle yakın ilişki içindedir. Özellikle daha az cezayı gerektiren, defterleri tahrif etme ile daha çok cezayı gerektiren, defterleri yok etme suçları arasındaki farkın bir nicelik farkı olduğu; defterleri yok etmenin defterleri tahrif etmeyi de içerdiği söylenebilir. Bu şekilde değerlendirildiğinde bu iki fiil bakımından failin şerikin kastını aşması yahut kastından daha azını işlemesi söz konusu olabilir. Buna göre şerikin defterleri yok etmeye azmettirdiği fail defterleri yalnız tahrif ettiğinde şerik de işlenen suçtan azmettiren sıfatıyla sorumlu olacak; diğer yandan şerikin defterleri tahrif etmeye azmettirdiği fail defterleri yok ettiğinde şerik yalnız kastının kapsamına giren tahrif etme fiilinden sorumlu olacaktır.

VUK md. 359’a yeni eklenen, vergi ziyanının ortaya çıkmamasına bağlı olarak ceza indirimi öngören hüküm<sup>1138</sup> ise tamamen objektif niteliktedir. Bu türden fiili hafifletici nedenlerden bunu bilmeyen şerikler de yararlanır.<sup>1139</sup> Dolayısıyla şerikin tam tersine vergi ziyaı yaratmaya yönelik kastı bulunsa ve vergi ziyaı ortaya çıktığını düşünse bile failin fiili sonucunda vergi ziyaı ortaya çıkmadığında şerikin cezası da indirimli ceza üzerinden hesaplanacaktır.

Yukarıda da bahsettiğimiz üzere VUK md. 360’ta<sup>1140</sup> şeriklerin suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde cezalarının yarı oranında indirileceğine dair şerik sıfatına bağlı olduğu için şahsi, menfaatin yokluğuna bağlı

<sup>1136</sup> Taşkın Kapusuzoğlu, **op. cit.**, s. 1147.

<sup>1137</sup> Ibid. s. 157, 159.

<sup>1138</sup> VUK md. 359/8: “Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.”

<sup>1139</sup> Vesile Sonay Evik, **Suçta İştirakte Yardım Edenin Ceza Sorumluluğu**, İstanbul: On İki Levha, 2011, s. 293.

<sup>1140</sup> Cezada indirim, md. 360: “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suçta iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”

olduğu için objektif nitelikli bir hafifletici neden bulunmaktadır.<sup>1141</sup> Birden fazla şerik bulunması durumunda buradaki indirimden<sup>1142</sup> yalnız fiilde menfaati bulunmayan şerik yararlanır. Ancak yararlanan şerikin suçun işlenişinde menfaatinin bulunmadığını bilmesi gerekmez; suçun işlenişinde menfaatinin bulunduğunu düşünse ve bu nedenle suça katılsa bile menfaatin objektif olarak yokluğu halinde indirimden yararlanacaktır.

Şeriklerin şahsından kaynaklanan cezasızlık sebepleri ise diğer şeriklere sirayet etmeyecektir (TCK md. 40/1,c.2). İştirakte sorumluluğun esası vergi hukukundaki müteselsil sorumluluktan (ör. ÖTVK md. 13, DVK md. 24) tamamen farklı olsa da bu konuda müteselsil sorumlu tutululardan birinin vergiden muaf olması durumunda diğerlerinin etkilenmemesine, sözgelimi, damga vergisinden müteselsilen sorumlu olanlar arasında vergiden müstesna olanların bulunmasının verginin noksan ödenmesini gerektirmeyeceği kuralına (DVK md. 24/2), benzer bir durum vardır. Şeriklerden biri bir şahsi cezasızlık sebebi yahut cezayı kaldıran şahsi sebeple ile cezalandırılmasa -örneğin pişmanlıktan yararlanmış olsa- bile diğer şerikler cezalandırılabilir.

Vergi uygulamasında, özellikle şirket bünyesinde işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında, sorumluların tespiti, kanuni temsilci başta olmak üzere bazı daha çok ticaret hukuku ve kısmen vergi hukuku statüleri üzerinden yapılmaya çalışılmakta ise de kişilerin organizasyon içindeki rolü, maddi hukuk bakımından değil sadece ispat hukuku bakımından önemlidir. Kişinin şirketteki görevi ne olursa olsun önemli olan TCK açısından şeriklerin sorumlu tutulabilmesini sağlayan şartların varlığıdır.

1980’de getirilip 1998’de kaldırılan objektif ceza sorumluluğu düzenlemesi nedeniyle kanuni temsilciler sırf bu sıfatları nedeniyle vergi kaçakçılığı suçlarından sorumlu tutulabiliyordu. Bugün kanuni temsilci, yalnız ibraz etmeme suçu

<sup>1141</sup> Kanun vergi ziyai cezasında şerikin cezasını -kabahatte menfaati bulunup bulunmamasına bakmaksızın- doğrudan daha az olarak belirlemiştir: VUK md. 344/2: “*Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*”

<sup>1142</sup> VUK md. 360’dan ayrı bir suç tipi gibi bahseden Yargıtay kararı hatalıdır: “...*Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığının 03/01/2014 tarihli 2014-I/7 sayılı mütalaasının “sahte belge kullanma suçuna iştirak” şeklinde verildiği, “sahte fatura düzenleme suçuna iştirak” eylemine ilişkin verilmiş bir mütalaa bulunmadığı,...*” (Yargıtay 11. CD, E.2020/5671, K.2020/7532, T.21/12/2020, YKA, E.T.: 31.12.2023). Kararda ayrı mütalâa, Daire’nin yerleşik içtihadına uygun olarak düzenleme-kullanma fiilleri için istenmiştir. Fail ve şerik için ayrı mütalâa gerekeceği sonucu çıkmamaktadır. Bu yönde bir karar verilseydi, bu da hatalı olurdu.

bakımından kendisi ibraz yükümlüsü olduğu için fail sıfatıyla bu suçtan kendi ihmali davranışı nedeniyle sorumlu tutulabilir. VUK md. 359'da yer alan ve herkesin işleyebildiği icraî hareketli suçlara ise eğer bizzat işlememişse ancak TCK'daki azmettirme ve yardım etme statülerinden biriyle katılabilir. Bir başka deyişle, A şirketinin B şirketine sahte fatura düzenlediği olayda fail faturayı düzenleyen çalışandır; kanuni temsilci olan şirket müdürü bu fiili azmettirmiş ise azmettiren, bu fiile yardım etmiş ise yardım eden sıfatıyla sorumlu olacaktır.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, kanuni temsilcinin sorumluluğunu tayin ederken çoğu defa Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun E.1990/312 ve K.1990/340 sayılı kararına atıf yapmakta ve "temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırların araştırılarak" "eylemin ayrıntısını bilen" kişinin tespitini ve sonucuna göre hüküm kurulmasını istemektedir.<sup>1143</sup> Ancak 11. Daire'nin içtihadını eski mevzuata göre verilmiş ve aslında verildiği dönemde de kusurlu olan bu CGK kararına dayandırması hatalıdır. Öncelikle CGK, bu kararını bir VUK Tebliği'ni olduğu gibi gerekçe yaparak vermiştir<sup>1144</sup> ki yüksek mahkemenin kanunu olaya uygulamak ve bunun gerekçesini açıklamak yerine idarenin bir düzenleyici işlemini aynen aktarmak suretiyle idari işlemi doğrudan gerekçe yerine koymasının sakıncalarını anlatmaya gerek yoktur. Üstelik vergi idaresinin tebliğde açıkladığı hususun mali hukuka dair

<sup>1143</sup> Örneğin, Yargıtay 11. CD, E.2016/9118, K.2019/2614, T.13.03.2019; E.2016/6796, K.2019/5671, T.26/06/2019; E.2017/3631, K.2017/4379, T.08/06/2017; E.2017/3629, K.2017/4381, T.08/06/2017. Kararların tümü için bkz. YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>1144</sup> "16/07/1981 gün ve 17402 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 143 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ceza hükümlerinde yapılan değişiklikler başlıklı bölümünde ise "Bilindiği üzere, genel ceza hukukunun başta gelen prensiplerinden biri cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmiş olmasıdır. Ayrıca cezanın suçu bilfiil işleyen kimselere çektirilmesi de cezada şahsiliğin prensibinin gereğidir. Yapılan düzenlemede bu prensibe ait kalınarak tüzel kişiliği ceza sorumlusu tutmak gibi bir anlayışa yer verilmemiştir.

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

Bu nedenle "Cezaya muhatap olacak kanuni temsilcilerin suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir." denilmek suretiyle cezai sorumluluğun kimlere ait olduğu belirtilmiştir.

Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlarda da suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasında rolü olan temsilcilerin cezalandırılmaları gerekmektedir.

İncelenen olayda tüzel kişiliği olmayan işyerinin (Çiçek Lokantasının) ortağı bulunan ve bu sıfatla vergi mükellefi olduğu kuşku bulunmayan sanığın anılan işyerinin yönetimiyle ilişkisinin bulunmadığı anlaşıldığına ve işlerini yönetenlere "müşterilere fiş kesmeyin" biçiminde talimat vererek onların eylemlerine iştirak ettiği de saptanmadığına göre, 213 sayılı Yasanın 360. maddesiyle mahkumiyetine karar verilmesine olanak yoktur.

C. Başsavcılığı itirazının açıklanan bu nedenlerle reddine karar verilmelidir." (Yargıtay CGK, E.1990/312, K.1990/340, T.17/12/1990).



teknik bir husus değil bir ceza hukuku meselesi olması da ceza davalarının en üst mercii olan CGK'nın yaklaşımına anlam vermeyi zorlaştırmaktadır. Maliyecilerin hazırladığı tebliğde geçen “suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı” gibi teknik ceza hukuku ile bağdaşmayan ifadeler dahi CGK kararına taşınmış ve 11. Daire'nin sonraki içtihatlarında da yaşamaya devam etmiştir. Bununla birlikte CGK kararı, fiili bizzat işleyene yahut azmettiren sorumluluk yüklemesi itibarıyla hatalı değildir. Ancak 11. Dairenin, bu kararı halen kararlarına dayanak alırken ihmal ettiği bazı hususlar vardır: **(i)** Öncelikle bahsi geçen tebliğ, kanuni temsilcilerin tüzel kişi bünyesinde işlenen suçlardan doğrudan sorumlu tutulduğu 1980 değişikliklerini açıklamak üzere çıkarılmıştır. Bir başka deyişle, 11. Daire, 1998'de VUK'ta yapılan değişiklikle vergi kaçakçılığı suçlarından kaynaklanan ceza sorumluluğunun kanuni temsilci yerine bu fiilleri işleyenlere yüklendiğini, 2005 yılında yürürlüğe giren TCK'nın ceza sorumluluğunu faillik ve şerikliğe ilişkin hükümler çerçevesinde fiile kendi hareketiyle katılanlara özgülediğini ve 2011 yılında yeni Türk Ticaret Kanunu ile ticari şirketlerin yönetimi ve temsili konusunda eskisinden farklı düzenlemelere yer verildiğini göz önüne alınmaksızın eski mevzuata göre verilmiş CGK kararını emsal almaya devam etmektedir. **(ii)** Ayrıca CGK kararına konu olayda fiil tüzel kişiliği bulunmayan bir işletmede cereyan etmektedir. Tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerde “teşekkülü idare eden” ile tüzel kişinin “kanuni temsilci”sinin durumları ise aşağıda açıklayacağımız üzere farklıdır.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, şirket bünyesinde VUK md. 359'da yer alan ve herkesin işleyebildiği icrai hareketli suçlar işlendiğinde de, bu suçlardan farklı mahiyetteki bir istisna olarak kanuni temsilcinin kendisinin ibraz yükümlüsü olduğu ve özel faillik vasfını taşıdığı ibraz etmeme suçunda da, “şirketi temsile yetkili” birden fazla kişi bulunduğu bunların tamamına sorumluluk yüklememekte yetki paylaşımına bakılarak muhafaza yükümlülüğünün kime bırakıldığının araştırılmasını istemektedir. Aslında ibraz etmeme dışındaki suçlarda -yukarıda da ifade ettiğimiz üzere- kanuni temsilci sıfatının ispat dışında bir önemi bulunmamaktadır. Kişi, kanuni temsilci olsun olmasın icrai hareketi VUK md. 359 yahut TCK md. 38-39'da gösterilen hareketlere uygun olduğu ölçüde sorumlu tutulabilir. İbraz etmeme suçu

bakımından ise kanuni temsilci sıfatı önemlidir. Ancak bu açıdan da Yargıtay'ın şirketteki yetki paylaşımını gözetken kararında<sup>1145</sup> meseleye sorunlu yaklaşılmaktadır:

- (i) Öncelikle anılan CGK kararı “tüzel kişiliği olmayan” bir işletmedeki bir olayı konu edindiği için bunun tüzel kişiler bünyesinde işlenen fiiller bakımından emsal sayılması doğru değildir. Çünkü ibraz yükümlüsü böyle bir işletmede “teşekkülü idare eden” olup bu tabirin kapsamını hâkim serbestçe takdir edebilir. Oysa kanuna göre tüzel kişide ibraz yükümlüsü kanuni temsilcidir ve kanuni temsilcinin kim olduğu da yine kanunda bellidir.
- (ii) “Şirketi temsile yetkili kişi”, kanunun temsilci saydığı “kanuni temsilci”den başka, şirket yetkili organlarının bir özel hukuk işlemi ile temsil yetkisi verdiği “iradi temsilci” de olabilir. Ancak iradi temsilci, ibraz yükümlüsü değildir; kendisine bu yükümlülük bir özel hukuk işlemi ile de bırakılamaz. Bu nedenle tüzel kişi mükelleflerde bir kimsenin ibraz etmeme suçunun faili olması onun kanuni temsilci olmasına bağlıdır.
- (iii) Kanuni temsilcinin yönetim kurulu olduğu anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin tamamının mı bu suçtan sorumlu olacağı konusunda ise yeni Türk Ticaret Kanunu, yönetim ve temsil yetkilerini birbirinden ayırdığı ve temsil yetkisinin “murahhas” sıfatıyla bazı yönetim kurulu üyelerine yahut “müdür” sıfatıyla 3. kişilere bırakılabilmesine izin verdiği için<sup>1146</sup> yetki paylaşımı önem kazanmıştır. Çünkü şirketi her konuda temsil yetkisinin bu şekilde bırakıldığı kişiler artık VUK anlamında da “kanuni temsilci” ve dolayısıyla ibraz yükümlüsü olacaktır. Bu bakımdan

<sup>1145</sup> “... Mühendislik İnşaat Ltd. ve Teknik Elektrik İnşaat San. İş ortaklığı” isimli mükellefiyetin kurulduğunun anlaşılması karşısında; yetkililerin bu iş ortaklığına ilişkin defter ve belgelerin muhafazasına ve ortaklığı temsile yetkili kişiyi belirlemek amacıyla aralarında iş bölümü yapıp yapmadıkları, anılan defter ve belgeleri saklama yükümlülüğünün kime ait olduğu araştırılıp, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı kararında açıklandığı üzere birden fazla sorumlu bulunması halinde temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar ile eylemin ayrıntısını bilen temsilci tespit edilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken, eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi, ...Bozmayı gerektirmiş...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/6796, K.2019/5671, T.26/06/2009, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1146</sup> TTK, II. Temsil yetkisi, 1. Genel olarak, md. 370:

“(1) Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir.

(2) Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır.”

Yargıtay'ın bahsi geçen süregelen uygulamasının aslında ancak yeni TTK ile birlikte sonradan kısmen kanuna uygun hale geldiği söylenebilir.

(iv) “Temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar”ın kanuni temsilcinin tayininde bir önemi bulunmamaktadır. Temsil yetkisinin sınırlandırılması, kural olarak yalnız temsil yetkisinin sadece merkezin veya bir şubenin işlerine özgülediğine veya birlikte kullanılmasına ilişkin olabilir (TTK md. 371/3). Bazı işlerin birden fazla imza ile yapılabilmesinin ibraz yükümlülüğüne bir etkisi bulunmamaktadır. Öte yandan şubenin merkezden ayrı defter tutması mümkün ise de bunlar hesap dönemi sonunda konsolide edilecekleri için merkezi temsile yetkili kişinin şubenin defter ve belgeleri açısından da ibraz yükümlüsü olduğunu düşünmek gerekir. Kısacası, VUK anlamında “kanuni temsilci” aslında murahhas yahut müdür sıfatıyla sınırsız bir şekilde temsil yetkisinin bırakıldığı kişidir. Yalnız belli işleri yürütmekle görevlendirilen kişi ise kanuni temsilci değil iradi temsilci yahut TTK açısından “sınırlı yetkiye sahip ticari vekil” veya “tacir yardımcısı” olabilir.<sup>1147</sup> Bunlar iç yönergede yahut imza sirkülerinde defter ve belgelerin muhafazası ile yükümlü kılınmış ya da defter ve belgelerin ibrazı da dahil olmak üzere vergi incelemelerinde ve diğer işlemlerde şirketi vergi idaresine karşı temsile yetkili kılınmış olsa bile VUK anlamında ibraz yükümlüsü olmayacaktır.

(v) Özetle bir yönetim kurulu üyesinin sadece mali işlerden sorumlu üye yapılması onu TTK anlamında “murahhas” yapmaz ve yönetim kurulunun bir bütün halinde kanuni temsilci sıfatını ve dolayısıyla ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Dolayısıyla defter ve belgelerin ibrazının istendiğini bilen her yönetim kurulu üyesi, mali işlerle ilgili yetkilendirilmemiş olsa bile, defter ve belgelerin ibrazından sorumludur.

<sup>1147</sup> TTK md. 371/7: “Yönetim kurulu, yukarıda belirtilen temsilciler dışında, temsile yetkili olmayan yönetim kurulu üyelerini veya şirkete hizmet akdi ile bağlı olanları sınırlı yetkiye sahip ticari vekil veya diğer tacir yardımcılarını atayabilir. Bu şekilde atanacak olanların görev ve yetkileri, 367 nci maddeye göre hazırlanacak iç yönergede açıkça belirlenir. Bu durumda iç yönergenin tescil ve ilanı zorunludur. İç yönerge ile ticari vekil ve diğer tacir yardımcılarını atanamaz. Bu fıkra uyarınca yetkilendirilen ticari vekil veya diğer tacir yardımcılarını da ticaret siciline tescil ve ilan edilir. Bu kişilerin, şirkete ve üçüncü kişilere verecekleri her tür zarardan dolayı yönetim kurulu müteselsilen sorumludur.”

Son olarak Yargıtay'ın şirket bünyesinde işlenen suçlarda temsil yetkisinin bölüşümüne failin tespiti şöyle dursun suçun maddi unsurunu oluşturan hareketin tespitinde dahi müracaat etmesinin de hatalı olduğunu belirtmek gerekir. Sözgelimi, şirketin varlık satışı kararının alındığı yönetim kurulu kararına bir üyenin imzasının sahte olarak atılması olayında “*sanıkların savunmalarında belirttiği şekilde katılanın iştiraki olmaksızın dahi söz konusu şirkete ait gemiyi satıp satamayacaklarının mümkün olup olmadığının araştırılmasını*”<sup>1148</sup> istemesi isabetli değildir; çünkü satış yetkisi ne imzayı sahte olmaktan çıkaracak ne de bir kimseye başkasının imzasını atmak konusunda hukuka uygunluk sebebi sağlayacaktır.

### 3. İctima

Bir hareketle birden fazla suç işlenmesi yahut bir suçun aynı suç işleme kararı çerçevesinde birden fazla kez işlenmesi gibi durumlarda failin cezası, bu çok sayıda suçun içtima ettirilmesiyle bulunur. VUK'un mevcut halinde içtima ile ilgili 11 ayrı hüküm (VUK md. 335; 336; 337; 340; 352/2,6; 353/11; Mük. 355/8-9; 359/10-11; 367/4)<sup>1149</sup> bulunmaktadır. Üstelik buna özel usulsüzlük cezalarında bir yıl içinde

<sup>1148</sup> Yargıtay 11. CD, E.2018/212, K.2020/5702, T.21/12/2020, YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>1149</sup> a) **Muhtelif vergi ziyasına sebebiyet verilmesi:**

**Madde 335** – Vergi ziyayı cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.

**b) Muhtelif cezayı istilzam etmesi**

**Madde 336** – Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayyesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.

**Fiil ayrılığı :**

**Madde 337** – Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352 nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.

Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352 nci maddede gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine mutabakatıdır.

**Suçlarda birleşme:**

**Madde 340** – Bu kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Bu Kanunla vergi cezasiyle cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.

**Usulsüzlük dereceleri ve cezaları:**

**Madde 352 – f. 2, b. 6, c. 2:** Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır.

kesilebilecek cezalara bir üst limit koyan ve kabahatlerden ziyade cezaları içtima ettiren özel içtima düzenlemeleri (VUK md. 353/1,2<sup>1150</sup>; 2,2<sup>1151</sup>, 2,8<sup>1152</sup>; Mük. 355/5<sup>1153</sup>) dâhil değildir. Ancak bu düzenlemeler -kanuna yakın zamanda eklenen VUK md. 359/10 hariç- yalnız vergi kabahatlerinin birbirleriyle, diğer kanunlardaki kabahatlerle ve vergi kaçakçılığı suçlarıyla içtimasını düzenlemektedir.

VUK md. 340/1'deki bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezaların içtima hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği yönündeki hükmü, VUK'a göre cezalandırılması gereken bir fiilin başka kanuna göre suç oluşturması halinde kesilecek vergi cezasının diğer kanuna göre takibat yapılmasını engellemeyeceği<sup>1154</sup> şeklinde yorumlamak mümkündür ancak VUK'taki suçlarla diğer kanunlardaki suçlar arasında bir içtima yasağı bulunduğu düşünülmemelidir.<sup>1155</sup> Çünkü maddenin lafzına dikkatli bakıldığında yakın anlamlı olan “ve” ve “ile” bağlaçlarının farklı işlevlerde

---

#### Özel usulsüzlükler ve cezaları:

**Madde 353 – f. 11:** Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyai da meydana geldiği takdirde bu ziyain gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz.

**Mük. Madde 355 – f. 8:** Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352 nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.

**Mük. Madde 355 – f. 9:** Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca verilmesi gereken beyanname ile ilgili olarak bu maddeye veya 352 nci maddeye göre ceza kesilmesini gerektiren fiillerin, aynı zamanda 5510 sayılı Kanun uyarınca idari para cezası kesilmesini gerektirmesi durumunda aynı fiillerden dolayı bu madde ve 352 nci madde uyarınca ayrıca ceza kesilmez.

#### Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

**Madde 359 – f. 10:** Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.

**Madde 359 – f. 11:** Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

#### Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul:

**Madde 367 – f. 3:** 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

<sup>1150</sup> VUK md. 353/1,2: “Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 120.000 Türk lirasını geçemez.”

<sup>1151</sup> VUK md. 353/2,2: “Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 12.000 Türk lirasını, bir takvim yılı içinde ise 120.000 Türk lirasını geçemez.”

<sup>1152</sup> VUK md. 353/2,8: “...Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 114.000 TL'yi aşamaz.”

<sup>1153</sup> VUK mük. md. 355/5: “...Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 770.000 TL (8.700.000) 'yi geçemez..”

<sup>1154</sup> Candan, **op. cit.**, s. 184-185.

<sup>1155</sup> Erhan Günay, **Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, Ankara: Seçkin, 2023, s. 131.

kullanıldığı, sayılan dört tür yasaklı davranış yahut bunların yaptırımları arasındaki her türlü içtimayı yasaklamadığı, yalnız ilk ikisi (vergi ziyaı cezası “ve” usulsüzlük cezası) “İLE” diğer ikisi (VUK md. 359’da yazılı cezalar “ve” diğer kanunlarda yazılı cezalar) arasında içtimayı yasakladığı görülür. Öte yandan, VUK md. 359/10’un yalnızca belli bir içtima durumuyla ilgili olarak TCK’daki zincirleme suç hükmünün uygulanacağını özellikle belirtmiş olması da diğer hâllerde TCK’nın zincirleme suç yahut diğer içtima düzenlemelerinin uygulanmayacağı anlamına gelmez. Aşağıda açıklayacağımız üzere bu hüküm bilakis Yargıtay’ın vergi kaçakçılığı suçları bakımından TCK’nın genel hükümlerinden ayrılan uygulamasını sonlandırmak üzere kanuna eklenmiştir. Sonuç olarak, vergi kaçakçılığı suçlarının birbiriyle ve diğer suçlarla içtima sorunları, TCK’nın genel kanun niteliği (TCK md. 5) nedeniyle TCK’nın içtima hükümlerine göre çözümlenecektir.

TCK’daki içtima şekilleri, zincirleme suç (TCK md. 43) ve fikri içtima (TCK md. 44) olup her iki biçimin de VUK md. 359’da düzenlenen suçlar bakımından ortaya çıkması mümkündür. Bunun yanında belgede sahtecilik suçlarındaki gibi gerçek içtimayı zorunlu kılan özel düzenlemeler (TCK md. 212) de vergi kaçakçılığı suçlarını ilgilendirmektedir. Öte yandan, -bileşik suç (TCK md. 42) dışında kanunda açıkça düzenlenmemiş olmakla birlikte- VUK md. 359’daki fiiller, karşılığında adli ceza öngörülen ve ceza hukuku alanına giren suçlardan olduğu için öğretici ve yargının görünüşte birden fazla suçun varlığına rağmen tek suçun işlenmiş olacağını ve içtima hükümlerinin uygulanmayacağını kabul ettiği görünüşte içtima (asli norm-tali norm, özel norm-genel norm, tüketen norm-tüketilen norm) durumlarını da bu suçlar bakımından dikkate almak gerekmektedir.

Aşağıda VUK ve TCK’nın içtima hükümleri ile öğretici ve mahkemelerin görünüşte içtima saydığı durumları birlikte göz önüne alarak vergi kaçakçılığı suçlarının birbirleriyle, başka suçlarla ve vergi kabahatleriyle içtimasını ayrı ayrı ele alacağız:

#### **a. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Birbiriyle İçtimaı**

##### **i. Zincirleme Suç**

Zincirleme suç, bir suçun bir suç işleme kararının icrası kapsamında birden fazla kez işlenmesi durumudur. TCK bu durumda tek fakat daha ağır bir ceza

uygulanmasını öngörmektedir (TCK md. 43/1). Ancak Yargıtay'ın sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçlarında 2002 tarihli bir CGK kararı<sup>1156</sup> ile başlayan hatalı bir uygulaması bulunmaktadır. CGK bu kararında vergilendirme döneminin her vergi türünde farklı olmasının eşitsizliğe yol açacağı gerekçesiyle ve muhtemelen KDV aylık beyan edilen bir vergi olduğu için her aya ait sahte faturaların ayrı bir suç teşkil ederek yüksek cezalar ortaya çıkmasını engellemek amacıyla bir hesap dönemi yani takvim yılı içinde işlenen tüm sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma fiillerinin “teselsül eden bir suç” oluşturacağını söylemiş ve aynı hesap dönemindeki tüm fiilleri kendi içinde teselsül ettirerek karşılıklarında zincirleme suç hükmüne göre ağırlaştırılmış tek ceza verilmesi gerektiğini belirtmiştir. Diğer yandan CGK'ya göre birden fazla hesap döneminin her birinde birden fazla sahte fatura kullanılmış ise hesap dönemi sayısının zincirleme suçun varlığı sonucuna varılacaktır. Ancak CGK'nın potansiyel sanıklar lehine cezaları sınırlamak gayesiyle, kanunun amacından hareketle verdiği bu kararın çıkış noktası hatalıdır ve tam tersine sanıkların genel zincirleme suç düzenlemesine göre almaları gerekenden daha fazla ceza almalarına neden olmaktadır. CGK, hatalı olarak vergilendirme döneminin sonu ile teselsülün

<sup>1156</sup> “Yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler ile açıklamalardan anlaşıldığı gibi “vergi dönemi”, vergilerin türlerine ve hatta ticari faaliyetin niteliği ile vergilendirme usulüne göre kendi içlerinde değişkenlik göstermekte ve yine yasanın verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından aşağıya çekilebilmektedir.

Bu itibarla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçlarının oluşumu bakımından vergilendirme-tarh döneminin esas alınmasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, sonuçta eşitsizliğe, içtima kuralı da nazara alındığında adaletsizliğe yol açacağı anlaşılmaktadır.

Yine 213 sayılı Vergi Usul Yasasının, “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı 3. maddesinin 2. fıkrası “vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yere ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.” hükmünü taşımaktadır.

Anılan Yasanın 4369 sayılı Yasa ile yürürlükten kaldırılan 358. maddesi ile halen yürürlükte bulunan usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümlerinde, suçların oluşumu bakımından hesap dönemi-takvim yılının esas alındığı görülmektedir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi indiriminden yararlanmak için aynı hesap dönemi içerisinde ve farklı tarihlerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullananların eylemlerinin hesap dönemi-takvim yılı esas alınarak teselsül eden bir suçu oluşturduğunun kabul edilmesi Yasanın ruhuna aykırı bir yorum tarzı sayılamaz. Ancak burada, iddianameyle dava açılması gibi suçta hukuki kesinti husule gelmesi halinde ayrı bağımsız suçların oluşacağı ve yine bir yıllık bir süre içerisinde kanunun aynı hükmünün çeşitli kereler ihlal edilmesi halinde zararın ağırlığı, kastın yoğunluğu, failin amacı nazara alınarak TCY.sının 29. maddesi uyarınca cezanın artırılarak tatbiki hususunun düşünülmesi gerektiği de belirtilmelidir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında somut olay ele alınarak değerlendirildiğinde, sahte olarak düzenlenmiş faturaları 1998 ve 1999 yılları içerisinde defter ve kayıtlarına intikal ettirerek KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığı anlaşılan sanığın teselsül eden iki ayrı sahte fatura kullanma suçundan dolayı cezalandırılması gerektiğinden Yargıtay C. Başsavcılığı itirazının kabulüne karar verilmesi gerekmektedir.” (Yargıtay CGK., E.2002/28, K.2002/179).

kesintiye uğrayacağı kabulünden hareket etmekte ve bu şekilde her bir aylık beyan döneminde ortaya çıkacak yeni bir suç nedeniyle verilecek ceza miktarını sınırlamak istemekte ve teselsülün kesintiye uğrayacağı anı -bunun için de sağlam bir gerekçe önermeyerek- hesap yılına uzatmaktadır. Oysa teselsülün kesintiye uğraması bakımından ne vergilendirme döneminin ne hesap döneminin kapanmasının bir önemi bulunmamaktadır. Önemli olan fiillerin aynı suç işleme kararı kapsamında işlenmesidir. Fail aynı suç işleme kararı kapsamında suç teşkil eden fiilleri birden fazla hesap dönemine yayılacak şekilde de işleyebilir ve kesinti meydana geldiğinde, sözgelimi fiilleri adli yahut idari makamlar tarafından fark edilip işlem yapıldığında, geride tek bir zincirleme suç bulunacaktır. Hesap döneminin sonunda failin kastının yenilenmiş “sayılması” için böyle bir karinenin kanun tarafından konulması gerekir. Ancak Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin de uzun yıllar devam ettirdiği<sup>1157</sup> bu uygulama, Yargıtay tarafından değiştirilmediğinden 2022 yılında kanun değişikliği yapılmak zorunda kalınmış ve birden fazla hesap döneminde de işlenmiş olsa aynı suç işleme kararı kapsamında işlenen fiillere zincirleme suç hükümlerinin uygulanması emredilmiştir.<sup>1158</sup>

Öte yandan yeni hükmün yalnız “birden fazla” takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde işlenen fiillerden bahsetmesi nedeniyle Yargıtay’ın aynı takvim yılı içindeki fiilleri doğrudan teselsül ettirmesi, aynı vergilendirme dönemindeki fiilleri ise zincirleme suç uygulamaksızın tek suç sayması<sup>1159</sup> hatta tüm sahte faturalar aynı ayın KDV beyannamesinde kullanılmışsa bunun dışında sene sonu kurumlar vergisi

<sup>1157</sup> Örneğin yeni tarihli bir karar: “Sanık ... hakkında her bir takvim yılında düzenlenen sahte faturaların ayrı suç oluşturduğu ve ayrı hüküm kurulması gerektiği, aynı takvim yılı içinde birden fazla sahte fatura düzenleme eyleminin ise zincirleme suç oluşturduğu gözetilmeden, hangi yıla ilişkin olduğu da belirtilmeksizin tek hüküm kurulmuş olduğu belirlenerek yapılan incelemede;...” (Yargıtay 11. CD, E.2021/43627, K.2022/2783, T.22/02/2022, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1158</sup> VUK md. 359/10: “Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.”

<sup>1159</sup> “...suça konu 6 adet faturanın 2008 yılı Aralık ayı KDV beyannamesinde kullanılması nedeniyle “değişik zamanlar” unsurunun gerçekleşmediği ve bu nedenle sanık hakkında TCK’nin 43. maddesinin uygulanmasının mümkün olmadığına gözetilmemesi,...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/8632, K.2020/1423, T.18/02/2020, YKA, E.T.: 31.12.2023); “...temin edilen faturaların tamamının 2008 yılı Ocak ayına ait olması ve KDV indiriminde kullanılması nedeniyle, aynı beyanname döneminde birden çok sahte fatura kullandığı kabul edilen sanıklar hakkında TCK’nin 43. maddesinin uygulanma koşullarının bulunmadığı...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/16832, K.2020/1435, T.18/02/2020, YKA, E.T.: 31.12.2023); “Suça konu faturaların aynı KDV beyanname döneminde kullanılmış olması karşısında, 5237 sayılı TCK’nin 43. maddesi kapsamında zincirleme suç koşullarının oluşmadığı gözetilmeden,...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/17295, K.2020/1415, T.18/02/2020, YKA, E.T.: 31.12.2023).



beyannamesinde de kullanılmış olmalarını da yeni bir suç saymaması<sup>1160</sup> şeklindeki mevcut uygulamanın da değişip değişmeyeceği belli değildir.<sup>1161</sup> Böylece yargının yarattığı bir sorun kanun koyucu tarafından çözülmek istenirken başka bir soruna kapı açılmıştır. Bize göre birden fazla belgenin aynı beyanda kullanılması, kullanma beyanla birlikte gerçekleştiği için tek hareket sayılabilirse de birden fazla belgenin düzenlenmesini hiçbir şekilde tek hareket saymak imkânı yoktur. Bu durumda ister aynı ister farklı vergilendirme dönemlerinde düzenlenmiş olsun her bir düzenleme hareketi ayrı suç oluşturacak, eğer aynı suç işleme kararı kapsamında düzenlenmişlerse zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır.

Yargıtay'ın aynı dönemde düzenlenen belgelerin bir kısmının sahte bir kısmının muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olması durumunda önce fikri içtima uygulayarak suçları yapay şekilde "aynı suç" haline getirdiği ve sonrasında zincirleme suç hükümlerini uyguladığı hatalı uygulamasından aşağıda fikri içtima konusunda bahsedeceğiz.

<sup>1160</sup> "...sanığın suça konu dört adet faturayı Şirketin yasal defterine kaydedip 2010 yılının Mayıs ayı KDV beyannamesinde indirim konusu yaptığı şeklindeki tespit göz önünde bulundurularak suça konu faturaların tamamının 2010 yılının Mayıs ayında düzenlendiği, aynı ay içerisinde tek bir beyannameye konu edilerek kullanıldığı, belirtilen ay dışında farklı bir vergilendirme döneminin KDV beyannamesine konu edilmesine dair dosya kapsamında herhangi bir delil bulunmadığı hususları bir bütün hâlinde değerlendirildiğinde, dosya kapsamından sahte olduğu tespit edilen dört adet faturanın 2010 yılının Mayıs ayı KDV beyannamesine konu edilerek bu beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesi ile kullanıldığı anlaşıldığından Özel Dairenin davaya konu olayda zincirleme suç hükmünün uygulanma şartları bulunmadığı şeklindeki kabulünün isabetli olduğu sonucuna varılmalıdır." (Yargıtay CGK, E.2021/433, K.2022/575, T.22/09/2022, YKA, E.T.: 31.12.2023); Buna karşılık faturaların yalnız kurumlar vergisi beyannamesinde kullanımını suç sayıp KDV beyannamelerinden bahsetmeyen bir karar için bkz. Yargıtay CGK, E.2022/192, K.2022/606, T.04/10/2022, YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>1161</sup> Kanun değişikliğinden biraz önce Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı CMK 308'deki itiraz yetkisini kullanarak bir başvuru yapmış, dairece kabul görmemiş ve dosya CGK'ya yönlendirilmiştir: "Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının itiraz yazısında özetle; ...sahte fatura kullanma ve düzenleme eylemleri nedeniyle bir takvim yılı içerisinde sadece bir kez cezalandırılması gerektiğinin düşünüldüğü, yine Vergi Usul Kanunu'nun 174. maddesine göre, "Defterler hesap dönemi itibarı ile tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönemin başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal takvim yılıdır." şeklinde olduğu, bu nedenle her takvim yılının ayrı suç olması gerektiğinin düşünüldüğü, sanık her takvim yılında birden fazla sahte fatura düzenleyip kullandığı için TCK'nin 43. maddesinin uygulanması gerektiği" belirtilmiştir. ...Tartışmanın konusu, aynı takvim yılında işlenen sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının zincirleme biçimde işlenmiş ayrı ayrı suçlar olup olmadığı hususunda olup; Dairemizin ... aynı takvim yılında işlenen suçlara zincirleme suç hükümlerinin uygulanması yönündeki, yerleşik içtihatları nedeniyle ve itiraz konusu karardaki gerekçeye göre; Dairemizin kararında bir hukuka aykırılık bulunmadığından, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının itirazı yerinde görülmemiştir. İtirazın incelenmesi için dosyanın Yargıtay Ceza Genel Kuruluna gönderilmesine karar vermek gerekmektedir....Açıklanan nedenlerle; 1) Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının itirazının yerinde görülmediğine, ..." (Yargıtay 11. CD, E.2022/86, K.2022/424, T.13/01/2022, YKA, E.T.: 31.12.2023). Benzer karar için bkz. Yargıtay 11. CD, E.2020/1072, K.2020/2116, T.04/03/2020, YKA, E.T.: 31.12.2023.

Yargıtay 11. Dairesi, sahte belge suçlarındaki yaklaşımıyla çelişkili fakat sonucu itibarıyla doğru kararında, ibraz etmeme suçunun birden fazla yılın defterine ilişkin de olsa tek suç olduğuna karar vermiştir.<sup>1162</sup> Aynı senenin defterinin yeniden istenmesi halinde de ibraz etmeme, ikinci bir suç oluşturmayacaktır.<sup>1163</sup> Birden fazla mükellefiyete ilişkin defter ve belgelerin aynı yazıyla istenmesi uygulamada pek görülecek bir şey değil ise de bize göre birden fazla mükellefiyetin birden fazla suça vücut vereceği ve bunlar arasında zincirleme suç da uygulanmayacağı, aksi halde birden fazla mükellefiyeti olanların “haksız bir avantaj sağlayacağı” yönündeki görüş<sup>1164</sup> yerinde değildir: Bu kabulün, mağdurun aynı olduğunu ihmal ederek ibraz edilmemiş olma neticesinin birden fazla mükellefiyet yönünden ortaya çıktığı ve netice sayısı kadar fiil olduğu fikrinden mi yoksa kişinin birden fazla ibraz yükümlülüğünü yerine getirmediği için zaten birden fazla ihmali harekette bulunarak birden fazla suç işlemiş olacağı fikrinden mi hareket ettiği açık değilse de şartları varsa ve kanunda özel bir içtima yasağı yoksa zincirleme suç yahut fikri içtima hükümlerini uygulamak gerekir. Sanıkların kanundaki bir içtima hükmünün uygulanmasıyla “avantaj” elde etmesini engellemeye yönelik hüküm kurmak yorum faaliyetinin sınırlarını aşacaktır.

Zincirleme suç halinin VUK’a yakın zamanda eklenen (ç) ve (d) fıkralarındaki ödemeye kaydedici cihaz ve ürün takip sistemi üzerinde işlenen fiiller bakımından da gerçekleşmesi mümkündür. TCK’daki bilişim sistemine girme suçu kesintisiz suç olarak kabul edilmekte ve failin bilişim sisteminde kalmaya devam ettikçe tek suçun varlığından söz edileceği ancak failin bilişim sistemine belirli zaman aralıklarıyla birden fazla kez aynı suç işleme kararı çerçevesinde girmesi halinde zincirleme suç

<sup>1162</sup> “Sanık hakkında 2008, 2009 ve 2010 takvim yıllarına ait defterlerin ibraz edilmemesi nedeniyle “defter, kayıt ve belgeleri gizleme” suçundan açılan kamu davasında; sanığa 2008, 2010 ve 2011 takvim yıllarına ait defter ve belgelerin, ibrazı için 26.06.2012 tarihinde tebligat yapıldığı ve ibraz için 15 gün süre verildiği, farklı takvim yıllarına ait defter ve belgelerin ibrazının istenmesinin ayrı suç oluşturmayacağı tek suç oluşacağı gözetilmeden sanık hakkında her takvim yılı için ayrı ayrı hüküm kurulması,...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/9836, K.2021/4172, T.24/05/2021, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1163</sup> “Dairemizin istikrarlı uygulamalarına göre, defter ve belge gizleme suçunda, gizleme suçu işlendikten sonra aynı döneme ait defter ve belgelerin yeniden ibrazının istenmesine rağmen gizlenmesinin yeni bir suç oluşturmayacağı; 05.10.2006 tarihinde sanığın 2004 yılına ait defter ve belgelerinin istenmesi ve sanığın teslim etmemesi ile atılı suçun oluştuğu gözetilmeden, 10.11.2008 tarihinde aynı döneme ait defter ve belgenin yeniden istenmesi ile kabul edilen suç tarihine göre beraat yerine yazılı şekilde mahkumiyete karar verilmesi,...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/9293, K.2017/8658, T.06/12/2017, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1164</sup> Ümit, *op. cit.*, s. 227.

uygulanacağı söylenmektedir.<sup>1165</sup> Aynı sonuca ödeme kaydedici cihazlar ve ürün takip sistemine yapılan kesintisiz ya da aralıklı müdahaleler için de varılabilir.

## ii. Fikri ve Gerçek İçtima

Fikri içtima bir kişinin tek fiil ile birden fazla farklı suç işlemesidir (TCK md. 44). Yalnız kanunda zincirleme suç düzenlemesi içinde yer alan aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunu (TCK md. 43/2) da fikri içtimanın bir görünümü olarak kabul edenler vardır.<sup>1166</sup> Kanun işlenen suçların türünün aynı olmasına göre bir ayırım yaparken, bu görüş fiilin tekliğinden hareket etmektedir. Ancak iki durumda da faile ağırlaştırılmış tek bir ceza verilecektir. Gerçek içtima olarak adlandırılan, failin birden fazla fiilinin bulunması ve bunların farklı suçları oluşturması halinde ise bu suçların her birinden ayrı ayrı cezalandırılması gerekecektir.

VUK md. 359’da gösterilen hareketlerin fikri içtima hükümlerine göre içtima ettirilip ettirilemeyeceğini değerlendirirken öncelikle bizim VUK md. 359’da her biri farklı seçimlik hareketlerle işlenen beş ayrı suç tipi bulunduğunu kabul ettiğimizi hatırlatmak istiyoruz. Yargıtay ise VUK md. 359’da yalnız farklı bentlerde yer alan hareketleri<sup>1167</sup> değil aynı bentte düzenlenen hareketleri dahi ayrı bir suç olarak değerlendirmektedir.<sup>1168</sup> Hatta sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerini de

<sup>1165</sup> Pınar Memiş Kartal, Gülfem Işıklar Alptekin, “Türk Ceza Hukukunda Bilişim Sistemine Girme Suçuna İlişkin Değerlendirmeler (TCK.243/1)”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 1, Haziran 2023, s. 26.

<sup>1166</sup> Özbek vd., **op. cit.**, s. 580.

<sup>1167</sup> “213 sayılı Kanun’un 359/b maddesinde düzenlenen sahte fatura düzenleme suçu ile aynı yasanın 359/a-2 maddesinde düzenlenen defter ve belgeleri ibraz etmeme suçlarının birbirinden bağımsız müstakil suçlar olup, unsurları itibariyle birbirlerine dönüşebilen suçlardan olmadığı...” (Yargıtay 11. CD, E.2019/5238, K.2019/6654, T.12/10/2017, YKA, E.T.: 31.12.2023); ““Sahte fatura düzenleme”, “sahte fatura kullanma” ve “defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma” suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, ... her suç yönünden ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden, “TCK’nin 44. maddesinde düzenlenen fikri içtima kuralları gereğince sanık hakkında en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı hüküm kurulmasının gerektiği” şeklindeki hatalı gerekçeyle ... sayılı VUK’nin 359/b-1. maddesi uyarınca tek bir mahkûmiyet hükmü kurulması, Yasaya aykırı...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/8707, K.2019/4608, T.13/05/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1168</sup> “2006 takvim yılında muhteviyatı itibariyle sahte yanıltıcı fatura düzenlemek, defter ve belge ibraz etmemek eylemleri nedeniyle cezalandırılması istemi ile kamu davası açıldığı ve mahkemece de sübut bu şekilde kabul edildiği halde, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlemek, defter ve belge ibraz etmemek suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu gözetilmeden tek suçtan hüküm kurulması, Yasaya aykırı...” (Yargıtay 11. CD, E.2012/3241, K.2013/9319, T.04/06/2013, YKA, E.T.: 31.12.2023).

birbirinden bağımsız suçlar saymaktadır.<sup>1169</sup> Kanunda birbirinden çok farklı mahiyette hareketlerin aynı bentte düzenlenmesi bir kanun tekniği hatası olarak kabul edilebilirse de kanunkoyucunun bunları birlikte sayıp ortak bir ceza tayin etmesi karşısında bunların farklı suç tipleri oldukları görüşüne katılamıyoruz. Seçimlik hareketli suçlarda failin seçimlik hareketlerden bir veya birden fazlasını yapması önem taşımaz; tek suç işlenmiştir.<sup>1170</sup> Kanunkoyucunun TCK'daki belgede sahtecilik suçlarından farklı olarak VUK açısından kişinin sahte belgeyi düzenledikten sonra aynı zamanda kullanması halinde iki kez cezalandırılmasını istediğini düşünmemize imkân veren hiçbir kanuni düzenleme yoktur.<sup>1171</sup> Bizce bu durumda kişinin yalnız sahte belge düzenleme suçunu işlemiş olacağı yönündeki görüş<sup>1172</sup> de yerinde değildir. Kanun, düzenleme ve kullanmayı birbirinden ayırmadan, birini diğerinden ağır sayıp öncelemeden, aynı suçun seçimlik hareketleri olarak belirlediğine göre iki hareketten herhangi birini yapan da ikisini birden yapan da VUK md. 359/b'de düzenlenen, bizim yukarıda "ikinci tip kaçakçılık suçu" olarak isimlendirdiğimiz suçu işlemiş olur. Bununla birlikte farklı bentlerde düzenlenen hareketler yapılmışsa birden fazla suç işlendiği anlamına gelir ve bunlar arasında içtima kurallarını uygulamak gerekir. Örneğin, failin kullandığı sahte yahut muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge aynı zamanda Bakanlık ile anlaşması olmayan bir matbaaya bastırılmış bir belge ise<sup>1173</sup> VUK md. 359/a,2 veya VUK md. 359/b ile VUK md. 359/c arasında fikri içtima uygulamak gerekir.<sup>1174</sup>

Öte yandan Yargıtay aslında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma, sahte belge düzenleme ve sahte belge

<sup>1169</sup> "Sahte fatura kullanmak ve sahte fatura düzenlemek suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suç oluşturmaları ve sanık hakkında iddianamede her iki suçtan kamu davası açılmasına göre; her yıl için iki suçtan ayrı ayrı hüküm kurulması gerekirken eylemin tek suç olarak kabulü ile tek ceza tayini isabetsizliği yasaya aykırıdır." (Yargıtay 11. CD, E.2012/19007, K.2014/130, T.07/01/2014, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1170</sup> Centel/Zafer/Çakmut, **op. cit.**, s. 247; Bkz. *supra*, "Hareket"

<sup>1171</sup> "...failin bizzat sahte fatura düzenlemesi durumunda, aynı faturayı kullansa bile "sahte fatura düzenleme" suçunun; başkasının sahte olarak düzenlediği faturayı kullanması halinde ise "sahte fatura kullanma" suçunun oluşacağı; ...gözetilmeksizin; ...hüküm kurulması, Yasaya aykırı..." (Yargıtay 11. CD, E.2016/5563, K.2018/10104, T.10/12/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1172</sup> Ela, **op. cit.**, s. 1061.

<sup>1173</sup> "Sahtecilik, mükellefin özel yönetmeliğine uygun olarak bastırdığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir..." (Yargıtay CGK, E.2018/396, K.2019/567, T.26/09/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1174</sup> Aksi görüşte olan Erdem, bu durumda yalnız VUK md. 359/c'deki suçun oluşacağını, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun usulüne göre temin edilmemiş belge üzerinde işlenemeyeceğini öne sürmektedir. Erdem, **op. cit.**, s. 93.

kullanma fiillerinin hepsini ayrı birer suç tipi olarak kabul etmekle birlikte<sup>1175</sup> bir hesap döneminde düzenlenen belgelerin bir kısmının sahte bir kısmının muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olması durumunda, fikri içtima kuralını uygulayarak tamamını zincirleme halde cezası daha ağır olan sahte belge düzenleme suçu saymaktadır.<sup>1176</sup> Bu karara da katılmak mümkün değildir; çünkü sahte belge düzenleme suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu, ne “aynı suç”tur, ne de “bir fiil” ile işlenmeleri mümkündür:

- (i) Öncelikle birden fazla belgenin düzenlendiği bir olayda her bir “düzenleme” fiili ayrı bir harekettir; dolayısıyla düzenlenen belgelerden bir kısmının sahte belge bir kısmının muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması, sahte belge düzenleme suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun aynı hareketle işlenmediği anlamına gelir; hareketin tek olmadığı durumda da fikri içtima uygulanması TCK md. 44’e aykırıdır. Eğer aynı belgenin hem sahte hem muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olabileceğini kabul edersek

<sup>1175</sup> “...birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan “muhteviyatı itibariyle sahte fatura düzenleme” ve “muhteviyatı itibariyle sahte fatura kullanma” suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden, iddianame dışına çıkılarak sanıklar hakkında “ muhteviyatı itibariyle sahte fatura kullanma” suçundan beraat ve mahkumiyet hükümleri kurulması...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/11444, K.2019/2663, T.14/03/2009, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1176</sup> “Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 11.03.2014 tarih, 2012/11-1382 Esas, 2014/124, 11.07.2014 tarih, 2012/11-1512 Esas, 2014/366 sayılı kararlarında da belirtildiği üzere, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun oluşabilmesi için belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğunun bulunmasının gerektiği, belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenmiş olması halinde ise sahte belge düzenleme, başka şahıs/şirket tarafından sahte düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması halinde de sahte belge kullanma yine başka şahıs/şirket tarafından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı şekilde düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması ile de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşacağı, belgelerin bir kısmı tamamen sahte, bir kısmı da yanıltıcı belge ise TCK’nın 44. maddesi gereği fikri içtima hükümlerinin uygulanması suretiyle cezası daha ağır olan VUK’nın 359/b-1. maddesinden hüküm kurulmasının gerektiği somut olayda, mütalaa ve eklerinde sanığın sahte fatura düzenleme eyleminin yanında, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge de düzenlediğinin belirtilerek bu yönde iddianame düzenlenmiş olması karşısında, sanığın bir takvim yılında düzenlemiş olduğu sahte fatura ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme eylemlerinin zincirleme şekilde işlenmiş sahte fatura düzenleme suçunu oluşturacağı ve her takvim yılı için 213 sayılı TCK’nın 359/b-1 ve TCK’nın 43. maddesi uyarınca tek suçtan cezalandırılması gerektiği gözetilmeden...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/7410, K.2018/6274, T.05/07/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023); “Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun oluşabilmesi için belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğunun bulunmasının gerektiği, belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenmiş olması halinde ise sahte belge düzenleme, başka şahıs/şirket tarafından sahte düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması halinde de sahte belge kullanma yine başka şahıs/şirket tarafından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı şekilde düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması ile de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşacağı, belgelerin bir kısmı tamamen sahte, bir kısmı da yanıltıcı belge ise TCK’nın 44. maddesi gereği fikri içtima hükümlerinin uygulanması suretiyle cezası daha ağır olan VUK’nın 359/b maddesinden hüküm kurulmasının gerektiği...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/4460, K.2017/4129, T.01/06/2017, YKA, E.T.: 31.12.2023).

ancak o durumda fikri içtima uygulanması düşünülebilir. VUK md. 359/b, bir belgenin kısmen sahte olmasını da açıkça cezalandırmaktadır, ancak bizce VUK md. 359/a,2’de tutarsız olarak “tamamen veya kısmen” şeklindeki aynı açık ifadeye yer verilmemesi, mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı işlemler yanında gerçeğe uygun işlemler de içeren belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belge olma vasfını ortadan kaldırmamaktadır. Yargıtay CGK ise kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi birbirinden ayırmakla birlikte yalnız belgenin kısmen sahte kısmen gerçek olması durumunda sahte belge düzenleme suçunun oluşacağını belirtmekte<sup>1177</sup> belgenin kısmen sahte kısmen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olması haline değinmemektedir. Fakat eğer bir belge kısmen sahte kısmen gerçek olabiliyorsa herhalde kısmen sahte kısmen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı da olabilir. Örneğin, bir faturanın gösterdiği iki satış işleminden ilki hiç gerçekleşmemiş, ikincisi ise yalnız satılan mal adedinin eksik gösterilmesi bakımından gerçeğe aykırılık taşıyor ise böyle bir belgenin varlığından söz edilebilir. Bu durumda fikri içtima uygulanması gerekir.

- (ii) Dairenin kendi kabulüne göre de birbirine dönüşmeyen farklı suçlar olan iki suç için hem kendi saptaması ile çelişkili hem yanlış olarak aynı suçlarmış gibi zincirleme suç değerlendirmesi yapması ise TCK md. 43’e aykırıdır. İşlenen suçlar aynı türden değilse zincirleme suç hükümleri uygulanmaz.<sup>1178</sup> Sahte belge düzenleme suçu, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun TCK md. 43’te bahsi geçtiği şekliyle suçun daha ağır cezayı gerektiren nitelikli şekli de değildir. Esasen kanunkoyucunun VUK

<sup>1177</sup> “Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık vardır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur.” (Yargıtay CGK, E.2018/396, K.2019/567, T.26/06/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1178</sup> Yargıtay zincirleme suç uygulamasında resmi belgede sahtecilik ile özel belgede sahtecilik suçlarını da aynı suç saymaktadır: “Resmi belgede sahtecilik suçu ile özel belgede sahtecilik suçlarının 5237 sayılı TCY’da farklı maddelerde düzenlenmeleri nedeniyle sanıkların gerçek içtima kuralları uyarınca cezalandırılması gerektiği ileri sürülebilir ise de, belgede sahtecilik suçlarında korunan hukuki yararın kamu güveni olması, her iki suçun geniş anlamda mağdurunun toplumu oluşturan tüm bireyler olması, unsurlarının tamamen benzer olarak düzenlenmesi de göz önüne alındığında, resmi belgede sahtecilik suçu ile özel belgede sahtecilik suçlarının “aynı suç” olduğunun kabulü gerekmektedir.” (Yargıtay CGK, E.2011/491, K.2012/219, T.05/06/2012, YKA, E.T.: 31.12.2023).

md. 359/b'de, VUK md. 359/a,2'deki suçun konusunun sahte belge olmasına bağlı olarak bir nitelikli hal düzenlemesi yapması mümkün de değildir; çünkü sahtelik ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcılık suçun konusuna değil, hareket unsuruna ilişkin tanımlamalardır. Belki belgede gerçeğe aykırılığın derecesine göre ilk suçun cezasında bir ağırlaşma öngörülseydi bir nitelikli halden bahsedilebilir ve suçun temel şekli ile nitelikli hali arasında zincirleme suç hükümleri uygulanabilirdi. Ancak iki suçun kanundaki mevcut düzenleniş biçimi böyle değildir.

- (iii) Daha önce aynı suçun seçimlik hareketleri olarak düzenlenerek karşılığında aynı ceza öngörülen sahte belge düzenleme ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme hareketlerinin sebepsiz yere birbirinden ayrılarak farklı ceza gerektiren farklı suçların maddi unsurlarına dahil edilmesi nedeniyle aynı dönem içinde iki sahte belge düzenleyen kişinin zincirleme suç düzenlemesine göre ağırlaşmış tek ceza alması; düzenlediği iki belgeden biri sahte diğeri muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan kişinin ise gerçek içtima uygulanarak bu iki suçun cezasından ayrı ayrı cezalandırılması gibi hakkaniyete aykırı bir sonuca neden olduğu açıktır. Fakat Yargıtay'ın bu konuda kanunkoyucunun hatasını içtihat yoluyla telafisi bize mümkün görünmemektedir. Kaldı ki verilen kararda sanık lehine bir yorum yapılabilmiş de değildir çünkü fikri içtima düzenlemesini bükerek iki fiil için tek ceza vermek sanık lehine görünmekte ise de failin yalnız bir sahte belge düzenlediği bir olayda cezası daha hafif olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun türünü yapay olarak sahte belge düzenleme suçu olarak değiştirerek bununla teselsül ettirmek normalde zincirleme suç uygulanmayacak iken sanığın zincirleme halde sahte belge düzenleme suçundan cezalandırılması sonucunu doğuracak ve daha fazla ceza almasına neden olunabilecektir.

## b. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Başka Suçlarla İçtimai

### i. Sahtecilik Suçlarıyla İçtimai

VUK md. 359'daki suçların TCK'daki belgede sahtecilik suçları ile nasıl içtima ettirileceğine gelecek olursak, öncelikle TCK md. 212'deki<sup>1179</sup> özel içtima düzenlemesini hatırlatmak gerekir. TCK md. 212'ye benzer bir düzenleme gümrük kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer aldığı aldığı halde<sup>1180</sup> vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nda yer almamış olsa da içtimai söz konusu olan belgede sahtecilik suçları TCK md. 212'ye göre uygulanacağı için belgede sahtecilik ve vergi kaçakçılığı suçlarının içtimai meselesinde TCK md. 212'nin hüküm ifade etmesi için aynı hükmün KMK'da olduğu gibi VUK'ta da tekrarına gerek yoktur.<sup>1181</sup> Fakat Yargıtay CGK, TCK md. 212'nin genel hüküm olmadığını ve TCK md. 5'in de TCK'nın yalnız genel hükümlerinin özel ceza yasalarında düzenlenen suçlara uygulanmasını gerektirdiğini belirterek ilgili kanunda KMK md. 4/5 benzeri bir düzenleme yoksa TCK md. 212'nin uygulanmayacağını öne sürmektedir.<sup>1182</sup> Oysa, TCK md. 212'nin genel hüküm karakterinde olduğu halde kanunun genel hükümleri arasında düzenlenmemiş olduğunu, düzenlenmiş olsaydı bile TCK'nın genel hükümlerinin özel ceza yasalarında düzenlenen suçlar için de uygulanmasını öngören TCK md. 5'in normlar

<sup>1179</sup> İçtima, md 212: “Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur.”

<sup>1180</sup> KMK md. 4/5: “Bu Kanunda tanımlanan suçların, belgede sahtecilik yapılarak işlenmesi halinde, ayrıca bu suçtan dolayı da cezaya hükmolunur.”

<sup>1181</sup> Aksi yönde bkz. Yıldız, **op. cit.**, s. 233.

<sup>1182</sup> “5237 sayılı TCY'nın 212. maddesindeki; “Sahte resmî veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması hâlinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur” şeklindeki düzenlemenin, TCY'nın genel hükümleri arasında yer almaması nedeniyle, TCY'nın 5. maddesindeki, “yasanın genel hükümleri arasında yer alan düzenlemelerin özel yasalar açısından da uygulanacağı” kuralı kapsamında özel yasalar açısından da uygulama olanağı bulunmamaktadır. 5237 sayılı TCY'nın 212. maddesi yalnızca TCY içinde düzenlenen suçlara ilişkin olarak uygulanabilecek bir kuraldır.

Özel yasalarda düzenlenen suçların işlenmesi sırasında sahte evrak düzenlenmiş olması halinde failin ayrıca bu suçtan da cezalandırılabilmesi için o yasa özel bir düzenleme yapılmış olması zorunlu olup aksinin kabulü ceza kanunlarında kıyasın uygulanması anlamına gelecektir. Nitekim yasa koyucu 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Yasasının 5. maddesinin 4. fıkrası ile bu yasa açısından bir kural koymakla kalmamış, bunun yanında böyle bir hüküm bulunmayan özel yasalar açısından TCY'nın 212. maddesinin uygulanamayacağına ilişkin iradesini de dolaylı olarak ortaya koymuştur.

5411 sayılı Bankacılık Yasasında sahtecilik suçundan ayrıca cezaya hükmolunacağına ilişkin bir düzenleme olmaması ve nitelikli zimmet suçu için öngörülen ceza miktarının ağırlığı birlikte değerlendirildiğinde bunun yasa koyucunun bilinçli bir tercihi olduğu ve bu suçu bileşik suç olarak düzenlediği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu itibarla, yerel mahkeme kararı ile bunu onayan Özel Daire kararında bir isabetsizlik bulunmadığından Yargıtay C. Başsavcılığı itirazının reddine karar verilmesi gerekmektedir.” (Yargıtay CGK, E.2010/7-38, K.2010/79, T.06/04/2010, YKA, E.T.: 31.12.2023).



hiyerarşisinde diğer kanunlardan üstte bulunmadığını ve kendinden önce yürürlüğe giren ve TCK'nın genel hükümleri ile çelişen kanunları zımnen ilga ettiğinden bahsedilebilirse de en azından kendinden sonra yürürlüğe giren kanunlar hakkında hüküm ifade etmeyeceğini dikkate alsak dahi TCK md. 212'nin asıl etkisi diğer kanunlarda düzenlenen suçlar üzerinde değil, TCK'daki belgede sahtecilik suçları üzerindedir ve TCK md. 212'nin bu suçlardan ayrıca ceza verilmesi gerektiği konusundaki emri nedeniyle şartları varsa hakim bu suçlardan ceza vermekten kaçınması mümkün değildir.

Ancak TCK md. 212'deki özel hükmün her durumda bileşik suç ya da fikri içtima yerine gerçek içtima uygulanmasını, yani failin her iki suçtan ayrı ayrı cezalandırılmasını isteyip istemediği tartışılmaya muhtaçtır: Normal şartlarda eğer sahte belge kullanma, bir başka suçun unsurunu yahut ağırlaştırıcı nedenini oluşturuyorsa, bu durumda bileşik suç (TCK md. 42) söz konusu olması ve kişinin yalnız sahte belge kullanmayı da içine alan bileşik suçtan cezalandırılması gerekirdi. Benzer şekilde, kişinin sahte belge düzenleme yahut kullanma fiili aynı zamanda bir başka suç oluşturuyorsa, fikri içtima (TCK md. 44) kuralı gereği kişinin aynı hareketle işlediği bu iki suçtan yalnız en ağır olanından cezalandırılması gerekirdi. Fakat TCK md. 212 sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun “işlenmesi sırasında kullanılması”ndan bahsettiği için, bu hüküm en dar şekliyle yalnız özel belge kullanmanın bir başka suçun icra hareketlerinden birini oluşturabildiği fakat kanuni tipte araç fiil olarak gösterilmediği durumlarda fikri içtimaı engellemek için sevk edilmiş bir hüküm olarak değerlendirilebilir. Sözelimi, aldatıcı herhangi bir hareketle dolandırıcılık suçunu işleyebilecek olan fail, aldatma işini sahte belge kullanarak yaparsa TCK md. 212 gereğince hem dolandırıcılıktan hem belgede sahtecilikten sorumlu olacaktır.<sup>1183</sup> Fakat özel belge kullanmanın özel belgede sahtecilik dışında bir başka suçun da kanuni unsurunu oluşturması yahut bizatihi

<sup>1183</sup> “Sahte abonelik sözleşmesi düzenleyerek haksız kullanımda bulunduğu iddiasıyla dolandırıcılık ve özel belgede sahtecilik suçundan kamu davası açılan sanık hakkında; 5237 sayılı TCK'nın 212. maddesi uyarınca dolandırıcılık ve özel belgede sahtecilik suçlarından ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden tek suç kabul edilerek hüküm kurulması.” (Yargıtay 11. CD, E.2016/407, K.2016/1932, T.07/03/2016, YKA, E.T.: 31.12.2023). Göktürk ise fikri içtima için fiillerin kısmen değil tamamen aynı olması gerektiğini, oysa dolandırıcılıkla belgede sahteciliğin yalnız “hileli davranış” ve “kullanma” kısımlarının örtüştüğünü, bu nedenle sahte belge düzenleyip başkasını dolandırmakta kullanan kişinin iki ayrı fiille iki ayrı suç işlediğini, dolayısıyla zaten gerçek içtima uygulanması gerektiğini, TCK 212'nin yalnız bu gerçeği tekrar ettiğini söylemektedir. Bkz. Neslihan Göktürk, “Türk Hukuku'nda Suçların İçtimaı”, *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1-2, 2014, s. 47.

başka bir suç oluşturmaması durumunda artık TCK md. 212'nin uygulanmayacağı çünkü bir suçun ya da konusunun "bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması"nın söz konusu olmadığı, aynı hareketin birden fazla kanuni tipte suç olarak düzenlendiği ve bu durumda ya yalnız bileşik suçun oluşacağı yahut her ikisi de oluşan suçların fikri içtima hükmüne göre içtima ettirilmesi gerekeceği söylenecektir. Fakat Yargıtay'ın genel TCK md. 212 uygulaması bu şekilde değildir. Sözgelimi, bir kimse sahte kimlik kullandığında sahte resmi belge kullanma suçu ile başkasına ait kimlik veya kimlik bilgilerinin kullanılması suçu (TCK md. 268) aslında aynı belge üzerinde aynı hareketle işlendiği, yani aynı hareket birden fazla kanun hükmünü ihlal ettiği halde bunlar arasında fikri içtima yerine TCK md. 212'ye atıfla gerçek içtima uygulamaktadır.<sup>1184</sup>

Yargıtay'ın sadece bir başka suçun işlenmesi sırasında sahte belge kullanılması durumunda değil, sahte belge düzenlemenin doğrudan birden fazla suç oluşturmaması durumunda da TCK md. 212'yi işleterek gerçek içtima uygulaması karşısında VUK md. 359'daki sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ile TCK'daki belgede sahtecilik suçlarının aynı hareketle işlenip işlenemeyeceği yahut birinin diğerinin unsurunu oluşturup oluşturmadığını tespit etmek gerekir. Çünkü bu durumlar söz konusu değilse zaten olayda içtimayı gerektirir bir durum olmayacak ve dolayısıyla TCK md. 212'deki içtima yasağı da gündeme gelmeyecektir:

- (i) Öncelikle, VUK md. 359'daki belge suçları, "vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan" belgeler üzerinde işlenmektedir. Bunlar kural olarak resmi değil, özel belgedir. Ancak KİT personelinin düzenlediği belgeleri resmi belge sayan karar ve görüşlerden<sup>1185</sup> hareketle vergi kanunları uyarınca düzenlenen belgelerin resmi belge olarak da

<sup>1184</sup> "5237 sayılı TCK'nın 212. maddesinde yer alan, "sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur." şeklindeki özel içtima kuralı gereğince, sanık hakkında Bakırköy Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 07.05.2012 tarih ve 2012/37153 Soruşturma-2012/19012 Esas sayılı iddianamesi ile dava konusu yapılan "Başkasına ait Kimlik veya Kimlik Bilgilerinin Kullanılması" suçundan ayrıca hüküm kurulması gerekirken, TCK'nın 44. maddesi gereğince sanık hakkında TCK'nın 268. maddesinin uygulanmasına yer olmadığına şeklinde karar verilmesi, ... karşısında tebliğnamedeki bozma düşüncesine iştirak edilmemiş,..." (Yargıtay 11. CD, E.2016/1006, K.2018/3194, T.09/04/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1185</sup> Gökcan, "Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)", s. 101.

düzenlenebilecekleri<sup>1186</sup> söylenmiştir. İlgili KHK'nın KİT personelinin teşebbüsün her türlü defter ve belgesi üzerindeki suçlarından dolayı memur sayılarak TCK'nın belgede sahtecilik düzenlemelerine göre cezalandırılacağı hükmü<sup>1187</sup> karşısında istisnai olarak vergi kaçakçılığı suçlarının resmi belgede sahtecilik suçlarıyla içtimai söz konusu olabilir.<sup>1188</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi, serbest muhasebeci ve mali müşavirler de kendi meslek kanunlarına göre görev suçları bakımından kamu görevlisi gibi cezalandırıldıkları halde bunların düzenlediği sahte işe giriş bildirgesini görevleri gereği düzenlenen bir belge olmadığı için resmi belge saymamıştır<sup>1189</sup> ancak KİT personeliyle ilgili hükümde görev sırasında işlenen bir suçtan değil KİT'e ait defter ve belgeler üzerinde işlenen suçtan bahsedildiği için aynı sonuca varmak zordur. Bunun dışında VUK'ta düzenlenen belgeler özel belge niliteğinde olduğu için içtima sorunu resmî belgede sahtecilik suçu açısından değil yalnız özel belgede sahtecilik (TCK md. 207)<sup>1190</sup> ve özel belgeyi bozmak, yok etmek ve gizlemek (TCK md. 208)<sup>1191</sup> suçları bakımından ortaya çıkabilir.

- (ii) TCK md. 207/1'deki özel belgede sahtecilik suçu çok hareketli bir suç olarak düzenlenmiştir. Özel belgeyi sahte olarak düzenlemek “veya” değiştirmek “ve” kullanmak suçtur. Bir başka deyişle, düzenleme ve değiştirme fiillerinin cezalandırılması için belgenin ayrıca kullanılması da gerekir. Oysa VUK md. 359'da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi düzenlemek “veya” kullanmak suçtur. Ayrıca Yargıtay düzenleme ve kullanmanın birbirine

<sup>1186</sup> Yıldız, **op. cit.**, s. 217.

<sup>1187</sup> 399 no.lu KHK, md.11/b: “Teşebbüslerin ve bağlı ortaklıkların paralarına ve para hükmündeki evrak ve senetlerine ve diğer mevcutlarına karşı işledikleri suçlar ile bilanço, tutanak, rapor ve benzeri her türlü belge ve defterleri üzerinde işledikleri suçlar ile ifa ettikleri görevlerinden doğan suçlardan dolayı memur sayılarak haklarında Türk Ceza Kanununun 2 nci kitap üçüncü ve altıncı bablarındaki hükümler uygulanır.”

<sup>1188</sup> Kangal ise TCK 210/1'deki özel belge olduğu halde resmi belge sayılan belgeler üzerinde VUK md. 359'da gösterilen fiillerin işlenmesi halinde özel norm olan VUK md. 359'un uygulanması gerektiğini söylemektedir (Kangal, **op. cit.**, s. 255) ancak TCK 201/1'de sayılan belgeler, vergi kanunlarına göre düzenlenen belgeler olmadığı yani suçların konusu farklı olduğu için aslında burada içtima sorunu ortaya çıkmamaktadır.

<sup>1189</sup> Yargıtay 11. CD, E.2021/12174, K.2021/7178, T.23/09/2021. Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. CD, E.2018/6275, K.2021/2806, T.18/03/2021; E.2018/6165, K.2021/2805, T.11/03/2021. Kararların tümü içim bkz. YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>1190</sup> Özel belgede sahtecilik, md.207: “(1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.”

<sup>1191</sup> Özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek, md. 208: “Gerçek bir özel belgeyi bozan, yok eden veya gizleyen kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

dönüşmeyen bağımsız suçlar olduğu<sup>1192</sup> -yani aynı fıkra düzenlenmiş olsalar da aslında bunların aynı suçun seçimlik hareketleri dahi olmadığı-<sup>1193</sup> görüşündedir. Bu bakımdan TCK md. 207/1 ile VUK md. 359'daki “düzenleme” hareketi ile işlenen suçlar arasında bir içtima sorunu ortaya çıkmaz; çünkü bunlar farklı fiillerle işlenmektedir. Bununla birlikte, TCK md. 207/2, özel belgenin yalnız kullanılmasını da suç saydığı için bununla TCK md. 359'daki “kullanma” hareketi ile işlenen suçlar arasında bir içtima sorunu gündeme gelebilir.

- (iii) Fikri sahtecilik, kural olarak özel belgede sahtecilik kapsamında suç değildir.<sup>1194</sup> Bu bağlamda, VUK md. 359'daki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçları fikri sahtecilik suretiyle işlendiğinde bunlarla özel belgede sahtecilik suçları arasında içtima sorunu ortaya çıkmaz. Bir kimsenin kendi adına kendi imzasıyla düzenlediği belge -örneğin satışı olduğundan az gösteren muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir fatura- yalnız VUK md. 359 açısından suç teşkil edebilir. TCK'nın istisnai olarak özel belgede fikri sahteciliği cezalandırdığı kamu personeli olmayan sağlık çalışanlarının gerçeğe aykırı belge düzenlemesi suçu ise (TCK md. 210/2) vergi kanunlarında düzenlenen belgeler üzerinde işlenmemektedir. Sözgelimi, hekimin düzenlediği gerçeğe aykırı yani içeriği sahte reçeteye dayalı olarak sosyal güvenlik kurumuna VUK anlamında sahte fatura düzenlendiğinde ortada iki ayrı belge,

<sup>1192</sup> Yargıtay 11. CD, E.2017/10706, K.2021/11983, T.09/12/2021; E.2017/11888, K.2020/1409, T.18/02/2020; E.2019/10507, K.2020/1357, T.17/02/2020. Kararların tümü için bkz. YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>1193</sup> “Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının itiraz yazısında özetle; “213 sayılı VUK'nin 359. maddesinde sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiillerinin aynı fıkra düzenlendiği, bu eylemlerin seçimlik hareketler olduğu, dolayısıyla aynı fıkra içerisinde hem düzenleme ve hem de kullanmanın düzenlenmesi nedeniyle sanığın düzenleme ve kullanma eylemlerinden ayrı ayrı cezalandırılmasının yerinde olmadığı, sahte fatura kullanma ve düzenleme eylemleri nedeniyle bir takvim yılı içerisinde sadece bir kez cezalandırılması gerektiğinin düşünüldüğü, ...belirtilmiştir.

...Tartışmanın konusu, aynı takvim yılında işlenen sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının zincirleme biçimde işlenmiş ayrı ayrı suçlar olup olmadığı hususunda olup; Dairemizin 213 sayılı VUK'nin 359. maddesi sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiillerini aynı fıkra düzenlemiş olsa bile sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının birbirinden bağımsız suçlar olup birbirine dönüşmeyeceği, ...yönündeki, yerleşik içtihatları nedeniyle ve itiraz konusu karardaki gerekçeye göre; Dairemizin kararında bir hukuka aykırılık bulunmadığından, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının itirazı yerinde görülmemiştir.

İtirazın incelenmesi için dosyanın Yargıtay Ceza Genel Kuruluna gönderilmesine karar vermek gerekmektedir. ...Açıklanan nedenlerle; 1) Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının itirazının yerinde görülmediğine, ...” (Yargıtay 11. CD, E.2022/86, K.2022/424, T.13/01/2022, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1194</sup> Yargıtay 11. CD, E.2022/2234, K.2022/5554, T.31/03/2022; E.2021/38066, K.2022/1033, T.24/01/2022; E.2021/21399, K.2022/13792, T.29/06/2022; E.2021/12174, K.2021/7178, T.23/09.2021. Kararların tümü için bkz. YKA, E.T.: 31.12.2023.

iki ayrı fiil vardır ve içtima ettirilmelerine gerek yoktur. Yukarıda açıkladığımız üzere sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçlarından her ikisinin<sup>1195</sup> yahut yalnız ikincisinin<sup>1196</sup> maddi sahtecilik yoluyla işlenemeyeceği yönünde görüşler bulunmakla birlikte Yargıtay her iki belge türünü de VUK'a özgü olarak değerlendirmekte maddi sahteciliği mümkün görmekte ancak suçun oluşumu için mutlaka ayrıca VUK'ta tanımlanan türden fikri sahtecilik aramaktadır.<sup>1197</sup> Bu bağlamda özel belgede sahtecilikle vergi kaçakçılığı arasında bir içtima sorunu ancak hem maddi hem fikri sahtecilik bulunan durumlarda ortaya çıkabilir. Çünkü maddi sahtecilik yoksa özel belgede sahtecilik, fikri sahtecilik yoksa vergi kaçakçılığı oluşmayacaktır.

- (iv) Özel belgede sahtecilik suçuna konu belgenin kanuni unsurlarının (Yargıtay'ın ifadesiyle aldatma kabiliyetinin) bulunması gerekirken, Yargıtay'a göre VUK md. 359'daki suçlar için bu şart yoktur. Yargıtay Ceza Genel Kurulu, VUK md. 359'daki belgede sahtecilik suçlarının oluşması için de aranıp aranmayacağına dair verdiği kararda<sup>1198</sup> bu iki suç grubunu uzun uzadıya

<sup>1195</sup> Kangal, "Yanıltıcı veya Sahte Belge Düzenlemek ya da Kullanmak Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçları ile Özel Belgede Sahtecilik Suçunun Maddi Unsurlarının Karşılaştırılması", s. 257-258.

<sup>1196</sup> Yıldız, **op. cit.**, s. 218, 219.

<sup>1197</sup> "Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir, ancak bu şekilde maddi olarak yapılan sahteciliklerde dahi sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının özelliği nedeniyle belgenin, gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenmesi gerekmektedir." (Yargıtay CGK, E.2018/396, K.2019/567, T.26/09.2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1198</sup> Yargıtay CGK, E.2018/427, K.2018/517, T.08/11/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023. Yargıtay CGK'nın yukarıda kısaca bahsettiğimiz bir TCK'daki belgede sahtecilik suçu ile VUK'taki sahte belge düzenleme suçunu kıyaslarken yaptığı değerlendirmeleri şöyle not edebiliriz: CGK'ya göre,

(i) "VUK md. 359'daki kaçakçılık suçuna cezai müeyyide getiren sahte belge düzenleme ve kullanma kavramları ile TCK'daki sahtecilik suçları ve kavramlarının birebir eşleştirilmesinin, aynı anlamların yüklenmesinin (aldatma yeteneği veya şekil denetimi yönünden) aynı denetime tabi tutulmasının doğru olmayacağı bunun VUK'nu bakımından yanılgılı sonuçlara yol açacağı izahtan varestedir. Çünkü Vergi Usul Kanunu öngördüğü suçlar bakımından birçok halde Ceza Hukukunun genel ilkelerinden ayrılarak cezai sorumluluğa, takip şartlarına ve cezaların belirlenmesine ilişkin farklı düzenlemeler getirmiştir. Vergi Kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenen objektif sorumluluğa dayalı bir anlamda mahsus suçlar olduğu için VUK md. 359/b de düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçlarında VUK md. 227/3 maddesindeki düzenleme gerekçe gösterilerek belgede bulunması gereken zorunlu bilgileri ve buna bağlı olarak aldatma kabiliyetini TCK'nunda düzenlenen sahtecilik suçlarındaki gibi suçun unsuru olarak kabul etmek Vergi Usul Kanunu açısından yanılgılı uygulamaya ve sonuçlara yol açacaktır."

(ii) "TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları ile korunan hukuki yarar 'kamunun belgeye olan güvenini' korumak olduğu halde VUK'nundaki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile korunan yarar devletin vergilendirme hak ve yetkisidir. VUK md. 359.b de amaç vergi kaybının önüne geçmek olduğu için belgelerin şeklinin önemi bulunmamaktadır. Oysa TCK'daki sahtecilik suçlarında kamu güveninin korunabilmesi için bizzatihi belgenin (şeklinin) korunması amaçlanmıştır. Dolayısı ile TCK'da belgenin şekil şartları ve özenli düzenlenmiş olması

karşılaştırmış ancak suçun konusu yönünden bir hükme varmış, bu iki suçun aynı hareketle işlenemeyeceğini söylememiş ve dolayısıyla içtima meselesini çözmemiştir. Yine de en azından konusu zorunlu unsurları taşımayan bir belge olan fiillerin Yargıtay’a göre yine sadece VUK md. 359 bakımından suç teşkil edeceğini söyleyebiliriz.

Bu çerçevede, yukarıda bahsettiğimiz KİT personelinin işlediği fiilleri ihmal edecek olursak, içtima meselesi yalnız TCK md. 207/2’deki sahte özel belgenin kullanılması suçu ile VUK md. 359’daki sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçları arasında ve ancak VUK’taki suçların maddi sahtecilik de içerecek şekilde işlenmesi halinde söz konusu olabilir. Buna göre, mükellef A, mükellef B tarafından düzenlenmiş görüldüğü halde onun tarafından düzenlenmemiş ve bütün kanuni unsurlarını taşıyan bir faturayı bu özelliğini bilerek defterlerine kaydederse TCK md. 207/2’deki suçun unsurları oluşur; eğer söz konusu fatura mükellef B’nin aslında kendisine yapmadığı bir satışı gösteriyorsa aynı zamanda VUK md. 359/b’deki suçun yahut mükellef B’nin kendisine yaptığı gerçek bir satışı miktar olarak gerçeğe aykırı gösteriyorsa VUK md. 359/a,2’deki suçun unsurları da tamamlanmış olur. Bu durumda da aslında bir hareket ile birden fazla suç işlenmiş olması nedeniyle TCK md. 44 gereği fikri içtima uygulamak gerekecekse de Yargıtay’ın yukarıda açıkladığımız üzere belgede sahtecilik suçları ile diğer suçların içtimai bakımından TCK md. 212’yi bir fikri içtima yasağı biçiminde uygulamasına uygun hareket edilir ve yine yüksek mahkemenin TCK md. 212’yi özel hüküm bulunmayan özel ceza yasaları bakımından uygulamadığı hususu da bir an için ihmal edilecek olursa burada da her iki suçtan ayrı ayrı ceza verilmesi gerekecektir. Ne var ki vergi kaçakçılığı suçları söz konusu olduğunda Yargıtay, failin ilgili faturayı hem düzenleyip hem kullandığı -dolayısıyla TCK anlamında da maddi sahtecilik

*(aldatma kabiliyeti) suçun unsuru olarak kabul edilmiştir. Ve aldatma yeteneği yoksa suçun oluşmadığı kabul edilmektedir. VUK md. 359 maddesinde ise düzenleme içeriğinden bu madde ile belgenin şeklinin değil içeriğinin korunmasının amaçlandığı açıkça anlaşılmaktadır.”*

- (iii) “Bunu VUK md. 359/b fıkrasının son cümlesindeki ifade ile VUK md. 3/A) ve B) deki düzenlemelerden de anlıyoruz. Şöyle ki; VUK md. 359/b-son cümlede gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir denilmektedir. VUK md. 3 te ise vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ispatının yemin hariç her türlü delille yapılabileceği belirtilmektedir. Bu düzenlemeler birlikte nazara alındığında VUK-3’teki düzenlemeye göre vergiyi doğuran olayın her türlü delille ispatı mümkün olduğuna göre vergi kaçakçısını önlemeyi amaçlayan VUK md. 359’daki sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçunun da (ceza yargılamasındaki delil serbestisi gereği) her türlü delil ile ispatı mümkündür. Burada suçun konusu belgenin şekli değildir. Belgede bahsedilen olayın gerçeği yansıtıp yansıtmadığı yani belgenin içeriğidir. Çünkü VUK md. 359/b de amaç TCK’da olduğu gibi belgede şekil denetimi yapmak değildir.”

yapıldığı- yahut faturayı kullananın faturanın TCK anlamında maddi sahtecilikle üretildiğini bildiğinin anlaşılabilirdiği, bir başka deyişle özel belgede sahtecilik suçunun unsurlarının da olduğu konusunda tereddüt bulunmayan olaylara ilişkin kararlarında ayrıca özel belgede sahtecilik suçunun da oluşup oluşmadığı ve oluşmuşsa TCK md. 212'den dolayı ayrıca cezalandırılmasının gerekip gerekmediği tartışması yapmamaktadır. Bu durum ilk bakışta Yargıtay'ın -açıkça ifade etmemiş de olsa- VUK md. 359 ile TCK md. 207/2 arasında bir genel norm-özel norm ilişkisi bulunduğu ve suçun konusu vergi kanunlarında düzenlenen bir belge olduğunda TCK'daki düzenlemeler tartışılmaksızın doğrudan VUK'taki suçlardan hüküm kurmak gerektiği fikrinde olabileceğini akla getirmektedir. Ne var ki Yargıtay'ın VUK'a göre düzenlenen belgelerin de vergisel olmayan bir yararın elde edilmesi amacıyla vergi idaresi dışındaki kamu kurumlarına<sup>1199</sup> ya da özel hukuk tüzel kişilerine<sup>1200</sup> ibrazını yahut “*vergisel bir işlemde kullanılmaması*”nı<sup>1201</sup> özel belgede sahtecilik olarak görmesi, -yine açıkça olmasa da- VUK md. 359 bakımından bir özel kasıt aradığını yahut VUK md. 359'daki kullanma hareketini vergi idaresi nezdinde kullanmak olarak yorumladığını düşündürmektedir. Fakat aslında bu şekilde VUK md. 359'un maddi unsurlarında TCK md. 207/2'ye göre bir fazlalık bulunduğu inanılması ve bu unsurun yokluğu halinde TCK md. 207/2'den hüküm kurulması, VUK md. 359 ile TCK md. 207/2 arasında bir asli norm-tali norm ilişkisi bulunduğu ve sahte fatura kullanılması halinde her halükârda TCK md. 207/2'deki suçun unsurları oluşurken faturanın vergisel işlemlerde kullanıldığı durumlarda VUK md. 359'daki suçun unsurlarının da oluşacağını ancak ikinci halde yalnız asli norm olan vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş sayılacağı kabulü ile ya asli norm – tali norm ilişkisinde işlenen tek suç bulunduğu ve hiçbir içtima hükmünün uygulanmayacağı yahut TCK md. 212'deki içtima yasağının asli norm-tali norm durumunu kapsamadığı yönünde bir değerlendirmeyi zorunlu kılmaktadır. Ancak Yargıtay 11. Ceza Dairesi bahsettiğimiz kararlarında kararını bu şekilde

<sup>1199</sup> Yargıtay 11. CD, E.2017/8283, K.2017/6758, T.18/10/2017, YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>1200</sup> Yargıtay 11. CD, E.2019/4881, K.2019/8419, T.27/11/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023.

<sup>1201</sup> “Sanık hakkında “sahte fatura düzenleme” suçundan açılan kamu davasında; suça konu faturanın herhangi bir vergisel işlemde kullanılmadığının anlaşılması karşısında, sanığın eylemi 5237 sayılı TCK'nin 207/1. maddesinde tanımlanan özel belgede sahtecilik suçu kapsamında kalacağından, suça konu belge aslının duruşmaya getirilip incelenmesi, özelliklerinin duruşma tutanağına yazılıp aldaticılık niteliğinin bulunup bulunmadığının gerekçeli kararda tartışılması, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile sahte fatura düzenleme suçundan mahkûmiyet hükmü kurulması... yasaya aykırı...” (Yargıtay 11. CD, E.2016/6752, K.2019/6204, T.12/09/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

gerekleştirmemiş, hatta hiç içtima ve özellikle TCK md. 212 tartışması yapmamıştır. Kapatılmadan önce dolandırıcılık suçuyla ilgili temyiz incelemelerine bakan Yargıtay 15. Ceza Dairesi'nin de başkasına ait fatura koçanını ele geçirip hem TCK hem VUK anlamında "sahte" olan faturalar kesen kişinin fiillerini ne vergi kaçakçılığı ne de belgede sahtecilik saymayıp yalnız dolandırıcılık sayan ve TCK md. 212'den de doğal olarak hiç bahsetmeyen kararı bulunmaktadır.<sup>1202</sup>

Bize göre VUK md. 359'daki bu suçun unsurları arasında ne vergi kaçırma kastı ne de vergi idaresine ibraz hareketi bulunmaktadır. Öte yandan suçun konusunun "vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan" bir belge olması suçun unsurudur. Öyleyse bu tür bir belgenin -nerede ve ne şekilde olursa olsun- kullanılması normal şartlarda vergi kaçakçılığını özel belgede sahteciliğe göre özel norm kılar ve görünüşte içtima kanunda düzenlenmemiş olsa da<sup>1203</sup> öncelikli olarak uygulanmasını gerektirir. VUK md.

<sup>1202</sup> "...sanığın da ... ilçesinde nakliye işiyle uğraşan ve bir cilt faturasının kayıp olması nedeniyle ilan verip 06/04/2012 tarihinde vergi dairesi müdürlüğüne bildiren katılan ...'e ait faturayı onun adına sahte olarak düzenleyip verdiği, daha sonra da kamyonla oradan ayrıldığı, hurda malzemeleri götürmesi gereken yere teslim etmediği ve kendi tasarrufunda tuttuğu, tanık ...'in sanığa telefonla ulaşamadığı, ...'e ait faturanın suç tarihinden evvel katılanın elinden rızası dışında çıktığının tespit edildiği, müşteki şirket güvenlik kamera kayıtlarındaki görüntülerden sanığın kimlik bilgilerinin tespit edildiği, bu suretle sanığın üzerine atılı dolandırıcılık suçunu işlediği iddia edilen olayda; sanığın savunması, katılanlar ve tanık beyanları, teşhis tutanağı, ...'in vergi dairesi başvurusu, ekspertiz raporu, fatura, uzlaşma sağlanamadığına dair rapor ile dosya kapsamından sanığın üzerine atılı suçu işlediğine yönelik mahkemece verilen mahkumiyet hükmü ve uygulamasında bir isabetsizlik görülmüştür." (Yargıtay 15. CD, E.2018/4649, K.2020/2315, T.19/02/2020, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1203</sup> "Görünüşte içtima", çeşitli normların aynı fiille ilgili görünmelerine rağmen, aslında bunlardan yalnız birinin uygulanabilmesidir (Kayıhan İçel, Suçların İçtimalı, İstanbul, 1972, s. 167.). Görünüşte içtima kanunda düzenlenmemiştir, ancak ceza normlarının birbirleriyle olan ilişkisi ve bunların yorumundan aynı fiille ilgili görülen çeşitli normlardan sadece birinin uygulanabileceği sonucuna varmak mümkün olduğundan, kanun koyucunun görünüşte içtima şekillerine yer vermesi gerekmemektedir (Mahmut Koca-İlhan Üzülmüş, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara, Eylül 2015, 8. Bası, s. 519).

Görünüşte içtima hâlinde gerçekte sadece bir norm ihlal edilmekte olup; diğer normların ihlali sadece görünüştedir. Çünkü suç tiplerine ilişkin normların hepsi fiilin haksızlık muhtevasını tümü ile kapsamakla beraber gerçekte uygulanacak olan norm, haksızlık muhtevası itibarı ile diğer normları da tüketmekte, tüm normlar haksızlık ilişkisi bakımından tamamen örtüşmektedir. Dolayısıyla, normlardan sadece biri gerçekte uygulanma kabiliyetine sahiptir (Neslihan Göktürk, Fikri İçtima, Adalet Yayınevi, Ankara 2013, s. 73-74). Görünüşte içtima hâllerinde hangi hükmün uygulanması gerektiği, "tüketen-tüketilen norm ilişkisi", "özel normun önceliği" ve "yardımcı (tali) normun sonralığı" gibi ilkelere göre belirlenmektedir.

Bir ceza normu bir veya daha fazla başka ceza normlarını bünyesine almış ise "Tüketen-Tüketilen norm ilişkisi"nden söz edilir. Bu durumda normları bünyesine alan ceza normu, diğer normları tüketmektedir. Bu takdirde fiile sadece tüketen norm uygulanabilecektir. TCK'nın 42. maddesinde tanımlanmış olan "bileşik suç" tüketen-tüketilen norm ilişkisinin tipik görünümlerinden birisidir. Örneğin; yağma suçu, hırsızlık ve cebir/tehdit suçlarını bünyesinde barındırmakta, başka bir anlatımla o suçları tüketmektedir.

Genel norm ile aynı hukuki yararı koruyan özel norm, genel normun tüm unsurlarını taşımakla birlikte genel normda yer almayan özel bazı unsurları da ihtiva etmektedir. Böyle bir durumda "özel



359'un özel norm niteliğinin suça konu belgenin türünden mi, belgenin vergisel işlemlerde kullanılmış olmasından mı, vergi idaresine ibraz edilmiş olmasından mı kaynaklandığı konusunda görüş belirtmeksizin aynı sonuca varanlar<sup>1204</sup> olduğu gibi VUK md. 359'u hem belgenin vergi kanunlarına göre tutulan belge olduğu hem vergisel amaçlarla kullanıldığı durumlarda özel norm kabul eden bir görüş<sup>1205</sup> de bulunmaktadır. Bir başka deyişle, Yargıtay'ın bu iki suç arasında VUK md. 359'da olmayan unsurlar üzerinden kurduğu ilişkinin VUK md. 359'daki unsurlar üzerinden kurulması gerekir ve VUK md. 359'un unsurlarında VUK md. 207'ye göre bir fazlalık bulunmadığı ve yalnız suçun konusu bakımından bir özellik bulunduğu için asli norm-tali norm ilişkisi yerine özel norm-genel norm ilişkisinden bahsetmek gerekir.

TCK md. 212'nin özel norm-genel norm ilişkisinin varlığına rağmen ayrıca genel norm olan özel belgede sahtecilikten de ceza verilmesini gerektirip gerektirmediği ise bundan sonraki aşamada yapılması gereken bir değerlendirmedir. Bir başka deyişle, vergi kaçakçılığı suçlarının özel norm olması nedeniyle TCK md. 212'nin kendiliğinden uygulanamaz hale geleceğinin kabulü<sup>1206</sup> bizce doğru değildir. Yukarıda belirttiğimiz üzere Yargıtay'ın ve bazı yazarların<sup>1207</sup> özel norm olan suçu düzenleyen kanunda TCK md. 212 benzeri özel bir genel hüküm araması da hatalıdır. TCK md. 212, belgede sahtecilik suçlarına özel olarak fikri içtimayı yasakladığı gibi görünüşte içtima hallerinde de mutlaka gerçek içtima uygulanmasını istiyor olabilir. Bu durumda görünüşte içtima halleri de dahil olmak üzere olaydaki en özel norm TCK md. 212'nin kendisi olacak ve evleviyetle uygulanması gerekecektir. Esasen Yargıtay'ın aradığı gibi VUK'ta yahut bir başka özel ceza yasasında ayrı bir içtima kuralı bulunduğu bunun TCK md. 212'ye göre özel norm olup olmadığı tartışılabilir, mesela VUK'ta 340/1'deki içtima yasağı vergi

---

*normun önceliği" ilkesi uyarınca olaya genel norm değil özel norm uygulanacaktır."* (Yargıtay CGK, E.2015/208, K.2019/666, T.26/11/2019, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1204</sup> Özcan, *op. cit.*, s. 270; Aslanpınar, *op. cit.*, s. 164; Benzer şekilde suçun yalnız konusu değil, bütün unsurları itibarıyla VUK'taki suçların TCK'daki suçlara göre "özel ve öncelikli" olduğunu söyleyen bir görüş için bkz. Tahir Erdem, "Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Belgede Sahtecilik Suçlarının Değerlendirilmesi (TCK Kapsamında Belgede Sahtecilik Suçları)", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 263, Ağustos 2010, s. 109.

<sup>1205</sup> Çakmakçı/Köseer, *op. cit.*, s. 200-201. Ancak müellifler daha sonra TCK 212'nin uygulanmamasını TCK'daki belgede sahtecilik suçlarının vergi kaçakçılığı suçlarının unsurları içinde "erimesi" gibi tükenen-tüketilen norm ilişkisi anlamına gelecek bir nedene bağlayarak çelişkiye düşmüştür. Ibid. s. 227.

<sup>1206</sup> Akbulut, "Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK md. m. 359/b)", s. 683.

<sup>1207</sup> Çakmakçı/Köseer, *op. cit.*, s. 227.

kaçakçılığı suçları ile diğer kanunlarda düzenlenen suçlarının içtima ettirilmeyeceği şeklinde genişletilse, VUK md. 340/1'in TCK md. 212'ye göre özel norm olduğu iddia edilebilir ancak mevcut durumda bir suç tipini düzenleyen VUK md. 359, bir başka suç tipini düzenleyen TCK md. 207'ye nazaran özel norm olabilirse de bir suç tipini değil belgede sahtecilik suçlarının içtima durumunu özel olarak düzenleyen TCK md. 212 karşısında özel norm olması mümkün değildir. Bu noktada TCK md. 212'nin kendi lafzı itibarıyla olayda uygulama kabiliyetinin bulunup bulunmadığını araştırmak gerekir.

Yukarıda ifade ettiğimiz üzere sahte kimlik kartı kullanan kimsenin fiili konusunda Yargıtay, TCK md. 268'in resmî belgede sahteciliğe göre özel norm olduğu değerlendirmesi yapmamış, her iki suçu da tamamlanmış olarak kabul etmiş ve normalde fikri içtima uygulanmasını gerektiren bu durumda TCK md. 212 nedeniyle gerçek içtima uygulanmıştır. Bir başka deyişle, hem görünüşte içtima kuralları uygulanmamış hem TCK md. 212'yi uygulayabilmek adına iki suçun hareketleri tamamen aynı olduğu halde sahte resmî belge kullanımını başkasına ait kimliğin kullanılması “sırasında” işlenen bir suç saymıştır. Vergi kaçakçılığı suçları konusunda aynı mantıkla hüküm kurulsa idi aslında yine aynı “belge” üzerinde aynı “kullanma” hareketiyle işlenen TCK md. 207/2 ve VUK md. 359'daki suçların -yine görünüşte içtima durumu ihmal edilerek- her ikisinin birden oluştuğu sonucuna varılması, fakat bu noktada -yine birinin diğerinin araç fiili olmadığı da ihmal edilerek- TCK md. 212 uygulanması, sonuç olarak hem vergi kaçakçılığı hem özel belgede sahtecilikten ayrı ayrı hüküm kurulması gerekecekti. Yargıtay'ın kendi içinde tutarlı bir uygulama ile vergi kaçakçılığı ve belgede sahtecilik suçları arasında gerçek içtimadan kaçınabilmesi için ise tipik hareketlerin kısmen ya da tamamen aynı olduğu görünüşte içtima durumlarının tamamını TCK md. 212'nin kapsamı dışında okuması lâzımdı. Yargıtay bunun yerine hem yanlış hem kendisiyle çelişkili bir yol izlemektedir.

Bizce TCK md. 212, halihazırda “sahte” nitelikli bir belgenin bir başka suçun “işlenmesi sırasında kullanılması” halini düzenlemektedir.<sup>1208</sup> VUK md. 359'daki fiillerde ise belgeyi kullanmanın kendisi suçtur. Bir başka deyişle, TCK md.

<sup>1208</sup> “Anılan madde, sahte belgenin sahtecilik dışında başka bir suçta kullanılması durumunu ifade etmekte olup, madde anlatımından sahte belgenin başka bir sahtecilik eyleminde kullanılması durumunda diğer sahtecilik suçundan da ayrıca ceza verilmesi gerektiği sonucuna ulaşmak mümkün değildir.” (Yargıtay CGK, E.2015/651, K.2018/22, T.23/01/2018, YKA, E.T.: 31.12.2023).

207/2'deki sahte özel belgenin kullanılması suçuna konu belge, VUK md. 359'daki suçların işlenmesi “sırasında” kullanılan bir araç değildir ve bu nedenle bu iki suç arasındaki ilişki TCK md. 212 kapsamına girmemektedir. Bu iki suç tipinin hareketleri ortak, konuları farklıdır. Belirli özel belgeler üzerinde işlenen sahtecilik, VUK'ta özel olarak düzenlendiği için özel norm olarak yalnız VUK md. 359/b'yi uygulamak gerekir ve TCK md. 212 de buna engel teşkil etmez.

Tersi durumu değerlendirecek olursak VUK'a göre sahte olarak düzenlenen bir belgenin de TCK'daki belgede sahtecilik suçlarının işlenmesi sırasında kullanılması mümkün değildir ancak onlar gibi bir başka suçun, örneğin dolandırıcılık suçunun, işlenmesi sırasında kullanılması mümkündür. TCK md. 212'dekine benzer bir hükmün VUK'ta yer almaması, Yargıtay'ın hatalı uygulamasının aksine, TCK dışında düzenlenen bir suç olarak vergi kaçakçılığı suçu üzerinde ancak bu durumda sonuç doğurur. Bir başka deyişle, TCK md. 212 aynı kanundaki dolandırıcılık suçunu kapsamadığından bu suçtan ve TCK md. 212 benzeri bir hüküm VUK'ta yer almadığından bu kanundaki sahte ya da muhteviyatı itibariyle belge kullanma suçundan mutlaka ayrıca ceza verme zorunluluğu bulunmadığından TCK'daki genel hüküm olan fikri içtima hükmü uygulanacaktır. Yani eğer dolandırıcılık gibi herhangi bir aldatıcı hareketle işlenebilecek olan suç, sahte fatura kullanılarak işlenmişse iki suç arasında fikri içtima uygulamak gerekir.

Öte yandan TCK md. 212'dekine benzer bir yasak KMK md. 4/5'te yer aldığı için VUK açısından sahte belgenin gümrük vergilerini kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokma suçunun (KMK md. 3/2) araç fiili olan “aldatıcı işlem ve davranış”ların bir parçasını oluşturması yahut uygulamada “hayali ihracat” olarak adlandırılan, teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi gösterme ya da gerçekleştirilen ihracata konu malın cins, miktar, evsaf veya fiyatını değişik gösterme suçunun (KMK md. 3/9) işlenmesi sırasında kullanılması halinde bu suçların nasıl içtima ettirileceğini tartışmak gerekir. KMK'daki suçlar TCK'daki belgede sahtecilik suçları gibi diğer suçların içinde kalabilen suçlar değil, diğer suçları içine alan suçlardır; nitekim, KMK md. 4/5, TCK md. 212'dekine benzer olarak kendi kanununda düzenlenen suçlardan ayrıca ceza verileceğini söylememekte, başka kanunda düzenlenen belgede sahtecilik suçlarından ayrıca ceza verileceğini söylemektedir. Bu bakımdan düzenlemenin yeri kanun tekniği açısından

tartışılabilirse de kanunkoyucunun belli bir suçla ilgili bir genel hükmü mutlaka aynı kanunda düzenlemek gibi bir zorunluluğu yoktur. Dolayısıyla KMK md. 4/5'teki "belgede sahtecilik" ifadesini yalnız TCK'daki belgede sahtecilik suçları değil VUK'taki sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilleri gibi özel kanunlardaki belgede sahtecilik suçlarını da içine alacak şekilde anlamlandırarak olursak VUK'ta benzer bir içtima yasağı yer almasa bile bu iki suç arasında gerçek içtima uygulamak gerekecektir. Ancak KMK md. 4/5'teki sahte kelimesini VUK'taki özel anlamıyla değil TCK'daki belgede sahtecilik suçları için geçerli anlamıyla kabul etmek yerinde olur. Bu durumda vergi kanunlarına göre düzenlenmiş bir belgenin hem maddi hem fikri sahtecilik içermesi, yani gerek TCK gerek VUK açısından sahte sayılması halinde, genel norm olan TCK'daki belgede sahtecilik suçları yerine VUK'taki özel olarak düzenlenmiş belgede sahtecilik suçları uygulama alanı bulacak ve söz konusu sahte belgeler KMK'daki suçların işlenmesi sırasında kullanılırsa KMK md. 4/5 gereği fikri içtima uygulanmaksızın iki suçtan ayrı ayrı ceza verilecektir.

Bir diğer ihtimalde, iki suçun hareket unsurları tamamen aynı ise yine fikri içtima uygulanacaktır. Sözgelimi hileli, sahte yahut gerçeğe aykırı belge düzenlemenin yahut deftere gerçeğe aykırı kayıt yapmanın TTK açısından suç teşkil ettiği (TTK md. 549, 562/8) ve bu fiiller TTK ile VUK'ta ortak olarak gösterilen defter ve belgeler üzerinde işlendiğinde VUK açısından da suç oluşacağı dikkate alındığında iki suç arasında fikri içtima uygulamak gerekecektir.

VUK'a göre sahte sayılan bir belgenin kullanılmasının bir başka suçun unsurlarından birini oluşturması durumunda ise artık bileşik suç söz konusu olacaktır ve -VUK'ta TCK md. 212 benzer bir hüküm olduğunu varsaysak bile bundan etkilenmeksizin- kişi yalnız bileşik suçtan ceza alacaktır. Buna göre söz gelimi, gerçekte bir alacak ve borç ilişkisi olmadığı halde, sanki böyle bir ilişki mevcutmuş gibi, borçların artmasına neden olacak şekilde belge düzenlenmesi (TCK md. 161/c) hileli iflas suçunun unsurlarından biridir. Bu durumda sahte fatura düzenleyerek şirketin borçlarını artıran ve iflas kararı alınmasına neden olan kişi yalnız bileşik suç olan hileli iflas suçundan cezalandırılacaktır. Yukarıda bahsettiğimiz gümrük kaçakçılığı suçlarının tanımlarında da 2014 tarihinde 6545 sayılı yasayla yapılan değişikliğe kadar "aldatıcı işlem ve davranışlarla" yerine "sahte belge kullanmak suretiyle" (KMK md. 3/2) ve "hile ile" yerine ""sahte belgeyle" (KMK md. 3/4) araç

fiilleri yer alıyordu. Suç tanımlarının eski hallerine göre sahte belge kullanmak bu suçların unsuru olduğu için söz konusu suç tiplerini bileşik suç olarak kabul etmek ve normal şartlarda VUK'taki belge suçları bu suçlar içinde tükeneceği için yalnız KMK'daki suçlardan cezalandırma yapmak gerekecek olmakla birlikte KMK md. 4/5'teki içtima yasağı nedeniyle yine gerçek içtima uygulamak lazım gelirdi.

Son olarak, TCK md. 212'deki gerçek içtima mecburiyetinin TCK md. 208'deki özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçu hakkında uygulanması da mümkün değildir.<sup>1209</sup> Çünkü hem TCK md. 212 bu sayılan fiillerle işlenen suçlardan değil yalnız belgeyi kullanma yoluyla işlenen suçlardan bahsetmektedir hem de “sahte” bir belgenin kullanımı halini düzenlemektedir, oysa TCK md. 208'deki suç “gerçek” bir özel belgenin bozulması, yok edilmesi veya gizlenmesi ile işlenmektedir. Bu durumda bozma, yok etme ve gizleme fiilleri VUK md. 359'da da seçimlik hareket olarak düzenlendiği için bu fiiller VUK'a göre düzenlenmiş bir belge üzerinde işlendiğinde yine VUK md. 359'u özel norm olarak uygulamak gerekir ve konu TCK md. 212 kapsamına girmediğinden ayrıca TCK md. 208'den ceza verilmesi de gerekmez. Ancak VUK'a göre düzenlenen belge somut olay özelinde devletin güvenliğine veya iç veya dış siyasal yararlarına ilişkin bir belge sayılabiliyorsa bu belgenin yok edilmesi yahut bunlar üzerinde sahtecilik yapılması (VUK md. 359'daki sahte belge düzenleme değil tahrif etme fiiline karşılık gelmektedir.) halinde VUK md. 359 yahut TCK md. 326 birbirine nazaran özel hüküm teşkil etmez, çünkü bunlar birbiriyle bağlantısı kurulamayacak kadar uzak hukuki yararları korumaktadırlar. Bu durumda bu iki suç tipi arasında fikri içtima uygulamak gerekir.

## **ii. Zarar Verme Suçlarıyla İçtima**

VUK md. 359/b, defter, kayıt ve belgeler ile defter sahifelerinin yok edilmesini suç saymaktadır. “Yok etme” hareketi, TCK'da -yukarıda incelediğimiz belgede sahtecilik (TCK md. 205, 208) suçları dışında- mala zarar verme (TCK md. 151), (bilgi sistemindeki) verileri yok etme (TCK md. 244), suç delillerini yok etme (TCK md. 281), devlet güvenliğine ilişkin belge veya vesikaları yok etme (TCK md. 326) suçlarının tanımlarında da yer almaktadır. Hileli iflas suçunda ise büyük ölçüde

<sup>1209</sup> Memiş Kartal, “Türk Ceza Kanununda Resmi Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu: TCK. m. 205”, s. 562.

vergi kaçakçılığı suçuyla ortak şekilde defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi suç sayılmıştır (TCK md. 161/b). Hareketin “yok etmeme” biçimindeki ihmali görünümü ise (kişisel) verileri yok etmeme suçunun yalnız isminde kullanılmış, suç tanımında daha dolaylı bir ifadeyle yok etme yükümlüsünün görevini yerine getirmemesi suç sayılmıştır. Hareketin anlamı tüm bu suçlarda aynıdır, bu nedenle suçun konusunun ortak olduğu durumlarda bir hareketle birden fazla suç işlendiği öne sürülebilir.

VUK’taki vergi kanunlarına göre tutulan defter ve belgeleri yok etme suçu, başkasının defter ve belgeleri üzerinde de işlenebilir. Defter ve belgeler aynı zamanda mal statüsünde olduğu için başkasına ait taşınır mala zarar vermek TCK’daki mala zarar verme suçunun unsurlarını da karşılayacaktır. Hatta VUK md. 359/ç’deki fiillerin de ödeme kaydedici cihaz üzerinde mala zarar verme neticesi doğurması mümkündür. Ancak özel kanunlarda cezalandırılan fiiller için genel nitelikteki mala zarar verme suçu uygulanmaz.<sup>1210</sup>

TCK’daki suç delillerini yok etme, gizleme ve değiştirme suçu ise kişinin kendi işlediği veya işlenişine iştirak ettiği suçla ilgili olarak uygulanmaz. Bu durumda kendi düzenlediği sahte faturayı yakalanmamak için yok eden kimse, bu suçu işlemiş olmaz. Ancak vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketlerinin bir başkasının işlediği suçun delilleri üzerinde işlenmesi de mümkündür. Sözelimi bir kimsenin bir başka kişinin işlediği aynı maddede düzenlenen muhasebe hilesi suçu ortaya çıkmasını diye onun defterini gizlemesi yahut bir başkasının işlediği dolandırıcılık suçunun faili anlaşılamasını diye kendi faturasını yok etmesi ya da tahrif etmesi halinde her iki suçun da unsurları tamamlanmış olur. Bu durumda fıkri içtima hükmünü uygulamak ve kişiyi yalnız daha ağır cezayı gerektiren fiilden cezalandırmak gerekir.

Hileli iflas suçunun hareketlerinden biri malvarlığını kaçırmaya yönelik tasarruflarının ortaya çıkmasını önlemek için ticari defter, kayıt veya belgelerin gizlenmesi veya yok edilmesidir (TCK md. 161/b). Ticari defterlerin bir kısmı, örneğin yevmiye defteri ve defter-i kebir, ve bazı ticari belgeler, örneğin fatura, hem TTK hem VUK uyarınca tutulduğu yahut düzenlendiği için bu belgelerin gizlenmesi yahut yok edilmesi halinde hem hileli iflas hem vergi kaçakçılığı suçunun oluşup oluşmayacağı tartışılabilir. Yukarıda sahtecilik fiilleri için söylediğimiz gibi burada

<sup>1210</sup> Özbek/Doğan/Bacaksız, **op. cit.**, s. 713.

artık ilgili belgelerin gizlenmesi yahut yok edilmesi, diğer unsurlarının da oluşumu halinde, bileşik suç olan hileli iflas suçunun içinde kalacak ve yalnız bu suçtan cezalandırma yapılacaktır.

Eski TCK'nın ilk halinde ihtilâs suçunun seçimlik hareketleri arasında defter ve hesapların tahrifi, yok edilmesi, sahil olmayan belgeler göstermek gibi zimmet suçunun açığa çıkmamasına yönelik hileli davranışlar sayılıyordu (md. 203). Şimdiki TCK'daki nitelikli zimmet suçunda (TCK md. 247/2) ise araç fiil yalnız hileli davranışlardır. Bu durumda söz konusu belgelerin vergi kanunlarınca düzenlenen belgeler olması durumunda defter ve belgelerin tahrifi yahut yok edilmesi eskiden ihtilâs suçunun bir unsuru olduğundan bileşik suç olarak bu suçun uygulanması gerekli iken artık nitelikli zimmet ile vergi kaçakçılığı suçları arasında fikri içtima uygulamak gerekmektedir.

(Bilişim sistemindeki) Verileri yok etme suçunun ise VUK md. 359/ç'deki ödeme kaydedici cihazlar üzerinde kayıt altına alınan bilgileri silme suçuyla aynı hareketle işlendiği söylenebilir. Kanımızca burada ilgili bilişim sistemi ödeme kaydedici cihaz olduğunda VUK md. 359/ç'yi özel norm olarak uygulamak gerekir. VUK md. 359/ç'nin oluşumu için yarar sağlamak gerekmediği için yarar sağlanması halinde verileri yok etmek suretiyle haksız yarar sağlanması ancak bu durumun ayrıca suç oluşturmaması hali için ayrı ceza öngören hüküm (TCK md. 244/4) ile aralarında fikri içtima uygulanabilir.

### **iii. Aldatma Suçlarıyla İçtima**

Dolandırıcılık suçu başta olmak üzere aldatıcı hareketlerle işlenen birçok suç tipi vardır. Bu suç tiplerinde araç fiil kimi zaman genel olarak aldatma yahut hileli davranış şeklinde kimi zaman ise özel olarak muhasebe hilesi şeklinde gösterilmiştir.

VUK'taki sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçları ile dolandırıcılık ve KMK'daki aldatıcı işlem ve davranışlarla, hile ile, gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi göstermek yahut değişik göstermek suretiyle işlenen gümrük kaçakçılığı suçlarının içtimasını yukarıda tartışmıştık. Bu suçların tanımlarında muhasebe hilesi özel olarak bir unsur biçiminde gösterilmemiş olmakla birlikte muhasebe hilesi yoluyla işlenmeleri söz konusu olabilir ancak muhasebe hilesi suçuyla bu suçlar arasındaki içtima durumu belgede sahtecilik suçlarına nazaran

biraz farklıdır. Bize göre, daha önce açıkladığımız üzere VUK md. 359'daki suçlarla vergi ziyayı arasında doğal bir nedensellik kurmak pek mümkün olmamakla birlikte bir an bu durumu ihmal etsek ve muhasebe hilesi yoluyla vergi idaresinde çalışan kamu görevlilerinin aldatılıp doğrudan bunun sonucu olarak haksız yarar sağlandığını düşünecek olsak dolandırıcılık suçu her türlü hareketle işlenebilecek iken muhasebe hilesi yoluyla işlenmiş olacağı için fikri içtima uygulanması gerekeceği söylenebilir ancak bizce vergi beyanlarına esas kayıtlarda yapılan hileler hemen hiçbir zaman TCK md. 157/e'deki kamu kurum ve kuruluşlarının zararına nitelikli dolandırıcılık suçunu oluşturmaz ve bu nedenle bu iki suç arasında içtima sorunu ortaya çıkmaz. Diğer yandan vergisel bir menfaat elde etmek gayesiyle yapılmasa bile vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan bir defter ve kayıt üzerinde muhasebe hilesi yapmak vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacağı gibi bu fiil ile vergi idaresi dışında bir başka kişinin zararına olarak haksız yarar sağlanması halinde ise muhasebe hilesi ile ayrıca dolandırıcılık suçu da oluşur ve aralarında fikri içtima uygulamak gerekir. KMK'daki suçlardan ise özellikle kişinin muhasebe hilesi yoluyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi göstermesi yahut gerçekleşen ihracata konu malın özelliklerini ve fiyatını gerçeğe aykırı biçimde göstermesi olanaklıdır. Bu durumda da VUK ile KMK arasında fikri içtima uygulanması gerekmektedir. KMK md. 4/5'teki içtima yasağı yalnız belgede sahtecilik suçlarından bahsettiği için muhasebe hilesinin ayrıca cezalandırılmasını gerektirmez.

Hileli iflas suçunun maddi unsuru içinde “gerçeğe aykırı muhasebe kayıtlarıyla veya sahte bilanço tanzimiyle aktifin olduğundan az gösterilmesi” de yer almaktadır. Bir başka deyişle, VUK md. 359'daki muhasebe hilesi yapmak fiili, hileli iflas suçunun unsurlarından birini oluşturmaktadır. Bu durumda somut olayda diğer unsurları da varsa bileşik suç olarak yalnızca hileli iflas suçunu uygulamak gerekir.

6183 sayılı Kanun'da düzenlenen amme alacağının tahsiline engel olma suçunun seçimlik hareketlerinden biri, mallarını “gizleyerek, kaçırarak, muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok etme veya azaltmak”tır (md. 110/2). Eğer VUK anlamında muhasebe hilesi sayılan bir uygulamanın bu kanun anlamında da amme alacağının gizlenmesi sayılması yahut VUK anlamında sahte belge kullanımının bu kanun anlamında gerçek olmayan borç ikrar etmek olarak sayılması



ve bu suç için 6183 sayılı Kanun'da aranan diğer unsurların da gerçekleşmiş olması halinde iki suç arasında fikri içtima uygulamak gerekecektir. TTK'daki defterlere gerçeğe aykırı kayıt yapma fiili (TTK md. 562/8) bakımından da sonuç aynıdır.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda gerçeği yansıtmayan mali tablo düzenleme, gerçeğe aykırı hesap açma, muhasebe hilesi yapma ve yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerlendirme raporu düzenleme veya düzenlenmesini sağlama fiillerinin faillerinin TCK'ya göre cezalandırılacağı söylenmiştir (SPK md. 112/2). Görüleceği üzere bu hüküm başlıbaşına suç ihdas eden bir hüküm değildir, ayrıca TCK'daki hangi suç tiplerine atıf yapıldığı belli olmadığı için bu sayılan fiillerin cezalandırılabilir olup olmadığı da belli değildir. "Gerçeği yansıtmayan" tablo, "yanlış ve yanıltıcı" rapor, özel belge sayılsa bile içeriği sahte belge düzenlemek TCK'ya göre suç değildir. SPK md. 112'de özel belgede sahtecilik suçundan dolayı cezaya hükmedebilmek için sahte belgenin kullanılmış olması şartının aranmayacağı belirtilmiş ise de sorun özel belgede sahteciliğin maddi unsurundaki "kullanma" hareketi bakımından değil, "sahte" olarak düzenleme hareketi bakımındandır. Gerçeğe aykırı hesap açma ve muhasebe hilesi yapma fiillerini ise doğrudan birer tehlike suçu olarak cezalandıran suç tipleri TCK'da yoktur; yalnız zarar gerçekleşmişse dolandırıcılık suçunun işlendiğinden bahsedilebilir, bu durumda da kişinin cezalandırılması için SPK md. 112'deki düzenlemeye ihtiyaç bulunmamaktadır. Aslında burada sayılan gerçeğe aykırı hesap açma ve muhasebe hilesi yapma hareketleri VUK md. 359'da düzenlenen suçların hareketleri ile örtüşmektedir. SPK md. 112'nin TCK'ya atıf yapmakla VUK'taki suçların uygulanmasını tamamen engellediği yahut hiç değilse TCK'daki suçların da olduğu durumlarda TCK'daki suçları özel norm kıldığı da söylenemez. Bu nedenle anılan fiiller vergi kanunlarına göre tutulan defter ve kayıtlar üzerinde işlendiğinde VUK'taki suç tipleri ile diğer unsurları da varsa TCK'daki ilgili suç tipi, örneğin dolandırıcılık, arasında fikri içtima uygulamak gerekir.

### **c. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Vergi Kabahatleriyle İctimai**

Vergi ziyasına neden olmak başta olmak üzere VUK'ta karşılığında idari para cezası öngörülen fiiller kabahat niteliğindedir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere kanun bu kabahatlerin kendi aralarında, bazı başka kanunlardaki kabahatlerle ve vergi kaçakçılığı suçları ile nasıl içtima ettirileceğine ilişkin çok sayıda hüküm

içermektedir. Bunlardan üçü (VUK md. 340<sup>1211</sup>, 359/11<sup>1212</sup>, 367/6<sup>1213</sup>) açıkça VUK'ta düzenlenen kabahatlerle vergi kaçakçılığı suçlarının içtima ettirilmeyeceğini, yani gerçek içtima uygulanarak ayrı ayrı cezalandırılacaklarını söylemektedir. Nitekim kanunun yerleşik uygulamasında da mükellefler hakkında idari para cezaları düzenlenmekte ve bu cezaların iptali için vergi mahkemelerinde dava açılmakta, vergi kaçakçılığı suçlarının failleri için ise ceza mahkemelerinde yargılama yapılmakta ve mahkeme kararıyla haklarında adli cezalar uygulanmaktadır. Ancak bu uygulamaya iki yönden itiraz edilmektedir:

- (i) Bir kişiye bir fiilden dolayı hem adli hem idari ceza uygulamanın çifte cezalandırma yasağına (non bis in idem) aykırı olduğu öne sürülmektedir.<sup>1214</sup>
- (ii) Kabahatler Kanunu'na göre bir fiilin hem kabahat hem suç teşkil etmesi halinde yalnız suçtan dolayı ceza verilmesini öngören hükmüne (KK 15/3<sup>1215</sup>) aykırı hareket edildiği iddia edilmektedir.<sup>1216</sup>

Kanaatimizce her iki meselenin çözümü için ilkin vergi kabahatleri ile vergi kaçakçılığı suçlarının unsurlarının ortak olup olmadığını tespit etmek gerekir. Çünkü eğer bunların unsurları örtüşmüyorsa ortada -VUK'taki üç ayrı içtima yasağından bağımsız olarak- zaten içtima ettirilmeye uygun olmayan fiiller var demektir<sup>1217</sup> ve ayrı fiiller için ayrı ceza uygulanması halinde de ne çifte cezalandırma yasağı ne de KK'daki içtima kuralı ihlâl edilmiş olmayacaktır:

<sup>1211</sup> Suçlarda birleşme, VUK md. 340: “Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

*Bu Kanunla vergi cezasiyle cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.”*

<sup>1212</sup> Kaçakçılık Suçları ve Cezaları, VUK md. 359/11: “Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

<sup>1213</sup> Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul, VUK md. 367/3: “359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

<sup>1214</sup> Kaşıkçı, **op. cit.**, s. 78.

<sup>1215</sup> KK 15/3: “Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.”

<sup>1216</sup> Ibid. s. 78-79.

<sup>1217</sup> Zeynel Kangal, **Kabahatler Hukuku**, İstanbul: On İki Levha, 2019, s. 254.

(i) İdari nitelikli vergi cezalarını kanun, usulsüzlük cezaları ve vergi ziyası cezası olarak ikiye ayırmaktadır (VUK md. 331). Bu bağlamda ayrımı fiil yönünden yapacak olursak biz de vergi kabahatlerini usulsüzlük kabahatleri ve vergi ziyasına neden olma kabahati olarak ikiye ayırabiliriz.

(a) Usulsüzlük kabahatleri için kanunda “*Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*” (VUK md. 351) şeklinde genel bir tanım yapılmışsa da her türlü şekle ve usule ilişkin kuralın ihlali usulsüzlük cezasını gerektirmez. Kanunda usulsüzlük kabahatlerini oluşturan hareketleri tarif eden ve ağırlığına göre farklı cezalar öngören çok sayıda hüküm vardır (VUK md. 352, 353, 355, Mük. 355). Bu hareketlerden bazıları VUK md. 359’daki vergi kaçakçılığının seçimlik hareketleri ile örtüşmektedir:

(1) VUK md. 352/2,3’e göre “*Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması*” durumunda birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. VUK md. 359’a göre muhasebe hilesi sayılan fiiller bu kabahatin maddi unsurunu da kapsamına alacaktır.

(2) VUK md. 352/2,6’da “*Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219 ile mükerrer madde 242) uyulmamış olması*” için birinci derece usulsüzlük cezası öngörülmektedir. Buna göre sözgelimi VUK md. 217’deki “*Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.*” hükmüne aykırı hareketler kabahattir ancak bu hareketler aynı zamanda VUK md. 359’daki defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme suçunu oluşturacaktır.

(3) VUK md. 352/3,8’deki ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren “*hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması*

veya ibraz edilmemesi” kabahati ile VUK md. 359’daki defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmemek suçu aynı hareketle işlenmeye müsaittir.

- (4) VUK md. 353/1’e göre özel usulsüzlük cezasını gerektiren *“Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarında gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi”* kabahatinin VUK md. 359’daki muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu ile aynı hareketle işlenmesi mümkündür.
- (5) VUK md. 353/2’ye göre özel usulsüzlük cezasını gerektiren *“Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi”* veya aynı belgelerin *“gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi”* kabahatlerinin VUK md. 359’daki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçları ile aynı fiil kapsamında işlenmiş olması olanaklıdır.
- (6) VUK md. 353/4’te düzenlenen *“Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi”* kabahatine konu fiilin VUK md. 359’daki defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmemek suçunu da oluşturacağı söylenebilir.
- (7) VUK md. 353/6’daki *“Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uymama”* kabahatinin VUK md.

359'daki muhasebe hilesi suçunu oluşturan fiillerin varlığı halinde evleviyetle işlenmiş olacağı öne sürülebilir.

**(8)** VUK mük. md. 355, VUK md. 256'daki "*Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti*"ne uymamak fiili için özel usulsüzlük cezası öngörmekte olup, bu fiil aynı zamanda VUK md. 359'a göre suçtur.

**(b)** Vergi ziyasına neden olma kabahati için VUK md. 341'de "*Vergi ziyayı, 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.*" şeklinde genel bir tanım yapıldıktan sonra "*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 ziyayı hükmündedir.*" biçiminde bir açıklamaya yer verilmiştir. Ancak kabahatin cezasını düzenleyen VUK md. 344'te<sup>1218</sup>, cezanın vergi ziyasına sebebiyet veren hareket "*341 inci maddede yazılı haller*"den olduğunda ziyaa uğratılan verginin 1 katı, "*359 uncu maddede yazılı fiiller*"den olduğunda ise 3 katı olarak uygulanacağı söylenmiştir.

Vergilerin çoğu beyan üzerine tarh edildiği için mükellefin doğru beyanda bulunmamasıyla "*mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi*" hareketi gerçekleşmiş olur. Tahakkuk da beyan üzerine derhal gerçekleştiğinden eğer ilgili beyannamede ödenecek vergi çıkacakken çıkmamışsa yahut olması gerekenden

<sup>1218</sup> Vergi ziyayı cezası, md. 344:

"*341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.*"

*Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*

*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır."*

az çıkmışsa “*verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi*” neticesi de aynı anda gerçekleşir. Bir başka deyişle, vergi ziyaının ortaya çıktığı hemen her durum aslında doğrudan mükellefe atfedilebilir niteliktedir ve vergi ziyayı cezasını gerektirmektedir. Bu bakımdan vergi ziyasına neden olma kabahatinin gerçek anlamda bağlı hareketli bir kabahat olmadığı, serbest hareketli bir kabahat olduğu söylenebilir. Ancak kanun vergi ziyasına VUK md. 359’daki vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketleriyle neden olunmasını kabahatin daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hali olarak düzenlemiştir. Bu nitelikli hal bakımından neticenin faile atfedilebilirliğini daha farklı biçimde ele almak gerekir.

Şöyle ki yukarıda bu suçun unsurlarını incelerken farklı yerlerde ifade ettiğimiz üzere, vergi ziyayı VUK md. 359’daki suçların unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Ancak suçun oluşumu için kanunda gösterilen hareketin yapılması yeterli olsa, ayrıca bir vergi ziyaının doğması aranmasa bile hareketlerin bazılarının fiilen vergi ziyayı neticesine neden olması mümkündür ve kanun bu durumları VUK md. 344/2’de özel olarak kabahatin nitelikli hali olarak düzenlemiştir. Yalnız maddedeki “*359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi*” ifadesi kanunkoyucunun bu hususta nedenselliğin biraz daha gevşek olarak değerlendirilmesini istediği şeklinde yorumlanabilir, çünkü VUK md. 359’daki fiiller eksik yahut yanlış beyanı değil, bu beyana esas olan defter ve belgelerdeki gerçeğe aykırılıkları cezalandırmaktadır. Bir başka deyişle, aslında vergi ziyayı doğrudan doğruya muhasebe hilesi teşkil eden kayıtların deftere geçirilmesi ile değil bu kayıtlara uygun gerçeğe aykırı bir beyanname verilmesi ile doğmaktadır. Beyanla tahakkuk arasında nedensellik yönünden yakın ve doğrudan bir ilişki bulunurken, muhasebe hilesi ile beyan arasında aynı yakınlığı kurmak mümkün değildir. Kayıtlar hileli olduğu halde beyan gerçeğe uygun yapılmış olabilir. Araya bağımsız bir iradeye dayanan ayrı bir insan davranışı olan beyan girdiği için

vergi ziyayı ile muhasebe hilesi arasında nedensellik bulunmadığı söylenebilir. Fakat VUK md. 344/2’de kanun koyucunun böyle sıkı bir nedensellik aramadığını, vergi ziyasına neden olan beyana esas olan mükellef işlemleri sırasında VUK md. 359’da sayılan fiiller işlenmişse vergi ziyasını 3 kat uygulamak gerektiğini düşünüyoruz.

Bununla birlikte VUK md. 359’daki bazı fiillerin yapıları gereği vergi ziyayı ile aralarında böyle uzak bir ilişki kurulması dahi imkânsız olduğundan bunlar vergi ziyayı yaratmaya elverişli değildir. Örneğin, defter-belge ibraz etmemenin vergi ziyasına neden olması mümkün değildir. Ancak Danıştay’ın bu konudaki uygulaması aksi yöndedir: Sözgelimi, bir VDDK kararına<sup>1219</sup> konu olayda defter ve belgeler vergi müfettişine ibraz edilmediği için KDV indirimlerinin tümü reddedilerek üç kat vergi ziyayı cezası kesilmiş ve ayrıca bir kısım alımların sahte belge ile belgelendirildiğinden bahisle söz konusu mal ve hizmet alımları için gerçek satıcılardan fatura alınmadığı varsayılarak özel usulsüzlük cezası uygulanmıştır. Vergi mahkemesi, matrah farkının davacının dava konusu döneme ilişkin beyannamelerinden tespit edildiği -yani ibraz etmeme sonucu ortaya çıkmadığı- için vergi ziyayı cezasının bir katı aşan kısmını kaldırmış ve özel usulsüzlük cezasını da usuli bir gerekçeyle -hesap döneminin kapanmasından sonra kesildiği için- iptal etmiştir. Temyiz incelemesi yapan Danıştay dairesi ise sırf defter ve belgeler ibraz edilmediği için üç kat vergi ziyayı cezasını hukuka uygun bulmuş, özel usulsüzlük cezasını ise “*idari cezalar için de geçerli olan ‘cezaı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı’ yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin varsayım ya da kıyas yoluyla ceza tayinine olanak tanımadığı*” şeklindeki başka gerekçeyle hukuka aykırı bulmuştur. Danıştay VDDK, Danıştay dairesi ile aynı gerekçeyle vergi mahkemesinin ısrar kararını bozmuştur. Görüleceği üzere idare tarafından sırf ibraz edilmediği için belgeler sahte sayılmış, ancak sahte belge kullanımına bağlı olarak değil

<sup>1219</sup> Danıştay VDDK, E.2019/1147, K.2020/1134, T.04/11/2020, DKA, E.T.: 31.12.2023.

defterlerin ibraz edilmemesine bağı olarak üç kat vergi ziyai cezası uygulanmış, belgelerin sahte sayılması ise gerçek satıcılardan belge alınmadığı varsayımıyla özel usulsüzlük cezası uygulamasına gerekçe yapılmış, Danıştay ise sahte belge kullanımı veya gerçek kişilerden belge alınmadığı ispat edilmediği için özel usulsüzlük cezasını hukuka aykırı bulmuş ancak ibraz etmeme fiili ispat edilmiş olduğu için bu fiil ile vergi ziyai arasında bir nedensellik ilişkisi olup olmadığını sorgulamadan yani atıf yaptığı genel ceza hukukunun başka ilkelerine aykırı olarak üç kat vergi ziyai cezasını hukuka uygun bulmuştur. Oysa defter belge ibraz etmeyene vergi yükümlülüğünü etkileyen bir hususu ispat etmediği için tarhiyat yapılabilir ve vergi ziyai cezası kesilebilir ancak bu bir ispat yükümlülüğü meselesidir, yoksa vergi ziyainı yaratan ibraz etmeme fiili değildir. Bununla birlikte Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, defter ve belgelerin vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyip tarhiyat ve cezanın iptali istemiyle açılan davada mahkemeye ibraz edilmesi durumunda mücbir sebebin varlığı halinde mükellefin ibraz yükümlülüğü bulunmadığı -dolayısıyla bundan kaynaklı bir usulsüzlük cezası kesilemeyeceği- gibi KDV indirim hakkını ispatlayamadığı gerekçesiyle adına tarhiyat da yapılamayacağına, mücbir sebebin yokluğu halinde ise eğer mükellef daha önce idareye ibraz etmediği defter ve belgeleri dava aşamasında mahkemeye ibraz ederse bunların dikkate alınması gerektiğine karar vermiştir.<sup>1220</sup> Bu bakımdan İBK'ya göre defter ve belgelerin süresi içerisinde vergi idaresine ibraz edilmemesi ilgili usulsüzlük kabahati ve kaçakçılık suçunun oluşumu için yeterli ise de vergi tarhiyatı ve bu tarhiyata bağı üç kat vergi ziyai cezası bakımından yeterli değildir.<sup>1221</sup> Bunların hukuka uygunluk

<sup>1220</sup> Danıştay İBK, E.2013/3, K.2019/1, T.08/02/2019, R.G.25/07/2019.

<sup>1221</sup> Başvurucu hakkında açılması muhtemel ceza davasından bahsedilmeyen, yalnız defter belge ibraz etmeme nedeniyle uygulanan üç kat vergi ziyai cezasının iptali isteminin idari yargı yerlerince reddini değerlendiren bireysel başvuru kararında Anayasa Mahkemesi, defter ve belgelerin sonradan mahkemeye ibrazı halinde dikkate alınıp alınmayacağı konusunda karar verme yetkisinin derece mahkemelerinde olduğuna -yani dikkate alınmasa idare yahut ceza mahkemelerinin anayasal bir hakkı ihlal etmiş olmayacaklarına- fakat bu konudaki içtihat farklılıklarının 1984 tarihli KDV Kanunu'nun yürürlüğe girmesi üzerinden otuz yılı aşkın süre geçtiği halinde giderilmemesinin adil yargılama



denetimi her halükârda gerçek duruma göre ve re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde mahkeme tarafından yapılacaktır. Usulsüzlük kabahati ve kaçakçılık suçu defterlerin ibraz edilmediği anda oluştuğu; vergi ziyayı bakımından ise defterlerin ibrazının, kabahatin oluşumuna değil yalnız ispatına etkili olduğu düşünüldüğünde İBK'nın vardığı sonuç doğrudur. Belki yalnız defterlerin ibraz edilmemesi, re'sen tarh sebebi olduğu için (VUK md. 30/3) yapıldığı anda kanuna uygun olan tarhiyat işleminin idarenin bilemeyeceği, sonradan ortaya çıkan bir olguya dayanılarak iptalinde idari işlem teorisini zorlayan bir yan olduğu söylenebilir ancak Danıştay aynı zorlamayı vergi idaresinin idari işlemlerindeki usul sakatlıklarının mahkeme aşamasında tamamlanmasına göz yummak ve tesis edildiği anda hukuka aykırı olan işlemleri esas yönden haklı ise iptal etmemek suretiyle idare lehine de yapmakta, sözgelimi işlemini gerekçelendirmeyen idarenin gerekçesini mahkeme aşamasında dikkate almakta, hatta mahkemelerin re'sen araştırma ilkesini işleterek idarenin işlemine idare yerine haklı bir gerekçe yakıştırmasına cevaz vermekte, sahte fatura kullanma ithamı içeren vergi tekniği raporu kendisine tebliğ edilmemiş mükellefin mahkeme aşamasında dinlenmesini -daha önce aksi yönde kararı da bulunduğu halde<sup>1222</sup>- hem ceza işleminin unsurları hem savunma hakkı yönünden yeterli görebilmektedir.<sup>1223</sup> Aslında

hakkını ihlâl ettiğine karar vermiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, Teslime Aydoğan Başvurusu, Başvuru No: 2015/4255, T.09/06/2020, R.G.15/09/2020, par. 46, 53.

<sup>1222</sup> “Bu durumda, davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 s. Kanunun “Vergi Mahremiyeti” başlıklı 5’inci maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esasını incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmiştir.” (Danıştay VDDK, E.2014/304, K.2014/563).

<sup>1223</sup> “Vergi Usul Kanunu’nun ilgili hükümleri uyarınca ana kural, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesidir. ...Tarhiyatın dayanağı olan raporun ihbarname ekinde davacıya tebliğ edilmediği ya da dava dosyasına sunulmadığının saptandığı hallerde 2577 sayılı Kanun’un 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan kural ve resen araştırma ilkesi uyarınca yargı mercii tarafından ara kararıyla istenilmesi mümkündür. ...Ara kararının gereğinin yerine getirilmesi amacıyla ya da idarece resen dayanak raporun dava dosyasına sunulması üzerine davacıya anılan rapor tebliğ edilerek davacının haklılığını ortaya koymaya yönelik delil ve hukuka aykırılık iddialarını ileri sürmesine imkân verilmek suretiyle hakkaniyete uygun

bu durum, ceza muhakemesinde yalnız ek savunma alınmasının yeterli görüldüğü iddianamede sevk maddesinin hatalı gösterilmesi durumunun ötesine geçtiği ve yeni iddianame düzenlenmesini gerektirecek şekilde fiilden iddianamede hiç bahsedilmemesi durumuna benzediği halde bu tür olaylarda AYM de savunma hakkının ihlal edilmediğine karar vermektedir.<sup>1224</sup> Şu halde idari ceza işleminde esasa etki etmeyen usul noksanlıkları bulunduğu idare lehine daha az şekilci davranılabiliriyorsa, idarenin işlemindeki şekle uygunluğu da tek başına cezanın haklılığına mutlak bir karine saymamak ve mükellefin yerine getirmemesi idari ceza gerektiren şekli ödevleri yönünden de mükellefe aynı şekilde daha az şekilci davranmak gerekir. Nitekim, Danıştay İBK'nın tarhiyatı, şekli bir ödevin ihmeline bağlı ağır bir netice saymak yerine “gerçek

yargılanma hakkının sağladığı güvencelerden silahların eşitliği ilkesi ile çelişmeli yargılama ilkesine uygun olarak uyumsuzluğun çözüme kavuşturulabileceği açıktır. İdarenin dayanak raporu dava dosyasına sunmaması halinde ise sebep unsurunun ortaya konulamamış olması nedeniyle tarh işleminin iptali yönünde karar verileceğinde kuşku bulunmamaktadır. SONUÇ: Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeye dayanarak davacılar adına yapılan tarhiyatların kaldırılması istemiyle açılan davalarda bölge idare mahkemesi dava daireleri arasındaki karar aykırılığının, davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediği yönünde giderilmesine...” (Danıştay VDDK, E.2020/9, K.2020/2, T.19/02/2020, DKA, E.T.: 31.12.2023); “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 35. maddesinin son fıkrasında, vergi inceleme raporlarının ekleneceği belirtilen ihbarnameler; Kanunun 34. maddesi uyarınca, ikmalen ve re'sen salınan vergilerin, ilgililere tebliğini sağlayan işlemler olup, değinilen düzenlemeler uyarınca ana kural, vergi inceleme raporlarının vergi ve ceza ihbarnamesine eklenerek tebliğ edilmesidir. Genel olarak uygulamada da bu şekilde yerine getirilmekle birlikte, söz konusu raporların eklenmediği durumlarda, ilk derece mahkemesi tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini sunmasına imkan vermek suretiyle bu eksikliğin, yargılama aşamasında giderilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken "hakkaniyete uygun yargılanma hakkı"nın, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açık olduğundan; Danıştay Dördüncü Dairesinin, yukarıda yer verilen kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca ısrar kararının bozulması gerekmektedir.” (Danıştay VDDK, E.2019/559, K.2019/437, T.03/07/2019, DKA, E.T.: 31.12.2023). Aynı yönde bkz. Danıştay VDDK, E.2019/337, K.2020/64, T.29/01/2020, DKA, E.T.: 31.12.2023; E.2016/82, K.2016/83.

<sup>1224</sup> AYM de bunu savunma hakkının ihlali saymamıştır: “Olayda Şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu başvurucuya tebliğ edilmemiş ise de anılan Şirkete ilişkin olarak vergi tekniği raporu içeriğinde yer alan ve Şirketin düzenlediği faturaların sahte olduğu kanaatine ulaşılmasını sağlayan tespitler mahkeme kararında işlenmiş ve bu suretle başvurucu, olgulardan haberdar olmuştur. Şirketin 1/1/2008 tarihinden sonra düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu kanaatine varılmasını temin eden tüm olguların mahkeme kararında yer almasının ve başvurucunun bunlara karşı iddia ve itirazlarını Bölge İdare Mahkemesinde ileri sürme imkânına kavuşmasının savunma hakkında meydana gelen kısıtlamayı telafi edici bir imkân olduğu değerlendirilmiştir.” (Anayasa Mahkemesi, Ayfer Atılmış Başvurusu, Başvuru No: 2016/12198, T.09/06/2020, R.G.29/07/2020).

durum” (VUK md. 30/6) ve “gerçek mahiyet”e (VUK md. 3/B) dayandırmak istemesinin hukuki temeli bulunduğu gibi “kabahat” niteliğindeki bir fiili suç teorisinde olduğu gibi bu davranışın faile isnat edilip edilemeyeceği yönünden incelemek yerine yalnız bu davranışın yaptırımını olan idari para cezasını alelâde bir idari işlem gibi sırf idari işlem teorisi çerçevesinde incelemek bireyler açısından hukuk güvenliğini daha fazla tehdit edecektir. Bu durumda, yukarıdaki Danıştay kararları ışığında, defterler inceleme sırasında ibraz edilmeyip mahkemeye ibraz edildiğinde mahkeme defter ve belgeler üzerinde kaçakçılık suçu işlenmiş olup olmadığına bakacak ve üç kat vergi ziyai cezasının hukuka uygunluk değerlendirmesi de buna bağlı olacaktır. Fakat defter ve belgeler hiç ibraz edilmemişse bu fiilin tek başına vergi ziyai yaratamayacağı mahkemeler tarafından ihmal edilmekte üç kat vergi ziyai cezası hukuka uygun bulunmaktadır.

Yukarıda açıkladığımız üzere biz VUK md. 359’da fiilin “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” işlenmesini arayarak dolaylı olarak vergi ziyaiden bahseden çift defter tutma suçunun da matrahı azaltmaya yahut vergi ziyai yaratmaya elverişli olmadığını ve uygulanma kabiliyeti olmayan bir hüküm olduğunu düşünüyoruz. Anayasa Mahkemesi’nin çift defter tutmayı vergi ziyai doğurabilecek bir fiil olarak örneklemesi<sup>1225</sup> hatalıdır. Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiilleri ise düzenleyenin matrahını artırdığı yani vergi ziyai yaratmadığı, kullananın matrahının azalması bakımından ise araya kullananın fiili girdiği için nedensel sayılamayacağı için VUK md. 344/2’deki kabahati oluşturmamalıdır. Bu çerçevede VUK md. 359’daki şu fiillerin her zaman vergi ziyai yaratmasalar da vergi ziyai yaratmaya elverişli oldukları söylenebilir:

#### (1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapma

<sup>1225</sup> “Örneğin gerçek kişi mükellef tarafından çift defter kullanma durumunda, aynı fiil ile hem kaçakçılık suçu hem de vergi ziyai kabahati işlenmiş olacak.... Örneğin tüzel kişi mükellefin temsilcisi tarafından çift defter tutulması durumunda, aynı fiil ile hem vergi kaçakçılığı suçu hem de vergi ziyai kabahati işlenecek...” (Anayasa Mahkemesi, E.2019/4, K.2021/78, T.04/11/2021, R.G.09/03/2022)

- (2) Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma
- (3) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme
- (4) Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma
- (5) Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma
- (6) Sahte belge kullanma
- (7) Ödeme kaydedici cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirme

(ii) Kabahatle suçun hareket unsuru örtüşmediğinde içtima sorunu ortaya çıkmaz. Sözelimi, süresinde beyanname vermemek (VUK md. 352/2,1; 2,11; 3,1), defter tutmamak (VUK md. 352/2,2), işe başlamayı bildirmemek (VUK md. 352/2,7), defterleri tasdik ettirmemek (VUK md. 352/2,8; 3,6), bordrolu olmayan ücretlilerin gelir vergisini tarh ettirmemesi (VUK md. 352/2,9), kanuni beyan ve bildirimlerin süresinde yapılmaması (VUK md. 352/3,2; 3,4) hareketleri aslında VUK md. 359’da vergi ziyayı yaratmak yönünden tehlikeli sayılarak suç haline getirilen hareketlerden daha az tehlikeli değildir. Ancak kanun bunları suç saymamıştır. Defterini hiç tutmayana, hiç işe başladığını bildirmeyip tamamen kaçak çalışana yalnız usulsüzlük cezası verilirken defterini tuttuğu halde ibraz etmeyen kişiyi vergi kaçakçılığından sorumlu tutmak suç ve ceza politikası açısından sorgulanmaya değer ise de bu durumlarda teknik ceza hukuku açısından bir içtima sorunu ortaya çıkmayacaktır.

Bazı usulsüzlük fiillerinin ise vergi kaçakçılığı suçları yerine başka suçlarla içtimaı sorunu gündeme gelebilir. Sözelimi, VUK mük. md. 355, bazı kanun maddelerine atıf yaparak “bu maddelerde yer alan zorunluluklara uymama”nın özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılacağını söylemektedir. Atıf yapılan maddelerden VUK md. 257 ise inceleme yapan müfettişe yardımcı olmak konusunda mükellefe çeşitli ödevler yüklemektedir. Fakat bu hareket VUK md. 359’da suç olarak düzenlenmemiştir. Yalnız şartları varsa TCK md. 265’teki görevi yaptırmamak için direnme suçu oluşmuş olabilir.

Öte yandan, genel usulsüzlük tanımına (VUK md. 351) uyduğu halde, usulsüzlük cezasını gerektiren fiilleri tarif eden maddelerde düzenlenmeyen bazı hareketlerin suç teşkil etmesi mümkündür. Sözgelimi, VUK mük. md. 355’te atıf yapılan maddelerin bazılarında herhangi bir zorunluluk yer almamakta, yalnız ilgili konuda zorunluluk getirme konusunda Maliye Bakanlığı yetkilendirilmektedir. Bize göre bu şekilde atıf yapılan maddeye göre bakanlığın getireceği bir zorunluluğa uymamayı VUK mük. md. 355 kapsamında cezalandırmak mümkün değildir. Bu bakımdan özellikle atıf yapılan maddelerden VUK mük. md. 242’de düzenlenen “*Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme*” konusunda bakanlığın sonradan yapacağı düzenlemelere uymamak kabahat teşkil etmeyecektir. Ancak bunların yine de e-defterlerin ibrazı usulüne aykırılık halinde VUK md. 359’daki defterleri ibraz etmeme suçunu yahut ödeme kaydedici cihazlar üzerinde işlenen suçları oluşturması mümkündür.

- (iii) İçtima ettirilecek fiillerin netice unsurlarının da örtüşmesinin gerekip gerekmediği ise tartışmalıdır ve bu tartışma özellikle vergi ziyai kabahati ile vergi kaçakçılığı suçlarının içtimai açısından önemlidir. Çünkü vergi ziyai, ismini verdiği kabahatin netice unsurunu oluştururken, tehlike suçuna dönüştürülmüş olan vergi kaçakçılığı suçlarının unsuru değildir; bir başka deyişle fikri içtima için neticelerin de ortak olması aranır. Yasaklanan bu davranışların neticeleri örtüşmediğinden zaten ortada içtimai gerektiren bir durum olmadığı, dolayısıyla çifte cezalandırma yasağının da ihlâl edilmiş olmayacağı söylenecektir. Fikri içtima için fiilin tek olması (TCK md. 44) yani iki suç tipinin aynı fiil ile işlenmesi gerekir fakat Türk ceza öğretisinde eskiden beri baskın görüş “netice”yi de “fiil” kavramı içinde saymaktadır.<sup>1226</sup> Aslında biraz önce ifade ettiğimiz gibi bu görüşün kesin bir şekilde kabulü halinde failin bir hareketle birden fazla neticeye neden olduğu durumlarda fiiller aynı olmadığı için fikri içtima uygulamamak gerekir ancak neticeyi fiil kavramı içine dahil edenler de

<sup>1226</sup> Kayıhan İçel, **Suçların İçtimai**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1972, s. 32-33; Göktürk, **op. cit.**, s. 34.

ıçtımı bıhınde fııllerın aynıyetını değerlendirirken netıceyı her zaman değerlendirmeye katmamıştır. Örneęin, Kunter, bir yazısında “fiil” tabirini “hareket” ve “netice”yi kapsamına alan bir üst kavram olarak dahi değil, doğrudan “netice” olarak kabul ettiği ve TCK’nın da bunu böyle kabul ettiğini iddia ettiği, bu bağlamda fikri ıçtımı için kanunun muhtelif ahkâmını ihlâl eden ve tek olması gereken şeyin hareket değil, fiil/netice olduğunu söylediği halde; ıçtımı ačíısından neticenin farklı olduğu durumları doğrudan fikri ıçtımı kapsamı dışında değerlendirmemiş, bunun yerine şeklî suç-maddî suç ayırımına dikkat çekmiş ve hareket ile neticesi muhakkak birbirini takip eden suçların şeklî; hareketin neticeden ayrılabildiği ancak ayrılmasının zaruri olmadığı suçları maddî suç olarak ačíkladıktan sonra şeklî suçlar bakımından farklı bir değerlendirme geliştirmiş ve birden fazla ihlâlin ayrı ayrı hareketlerle meydan getirilmesi mümkün iken tek hareketle işlenmesi halinde fiili/neticeyi birden fazla, fakat ihlâlleri birbirinden ayırmanın imkânsız olduğu, birini işlemenin zaruri olarak diğerini de gerektirdiği durumlarda fiilin/neticenin tek olduğunu söylemiştir.<sup>1227</sup> Bu görüşten hareket edilirse, VUK md. 359’daki şekli suçlar ile VUK’un çeşitli maddelerindeki usulsüzlük türünden şekli kabahatler arasında bir zorunluluk ilişkisi olduğu söylenebilir. Örneęin VUK md. 353’teki “fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarında gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi” kabahati ile VUK md. 359’daki muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu böyledir. İlkini işleyen her durumda ikinciye de işlemiş olur; bu durumda bu ikisini tek fiil olarak kabul etmek gerekir. Yahut “muhassebe hilesi” suçunu işleyen kiři usulsüzlük kabahati oluşturan “muhassebe standartlarına uymama” hareketini de yapmış olmalıdır. Ancak sözgelimi elektronik belge olarak düzenlemesi gereken bir belgeyi kâğıt ortamında ve sahte olarak düzenleyen kişinin fiilinde “elektronik belge olarak düzenlenmesi gereken belgeyi kâğıt olarak düzenlemek” kabahati (VUK md. 353/1) ile VUK md. 359’daki sahte belge düzenlemek suçu arasında böyle bir zorunluluk ilişkisi yoktur,

<sup>1227</sup> Nurullah Kunter, “Fikri ıçtımı Sebebiyle Suçların Birleştirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Mecmuası**, Cilt: 14, Sayı: 1-2, 1948, s. 366-367.

çünkü kişi doğrudan elektronik belge üzerinde sahtecilik yapabilecek iken belgeyi kâğıt olarak düzenleme yasağını da ayrıca ihlal etmiştir. Öte yandan, Kunter'in ayrımına göre hareket edilirse, maddî kabahat olan vergi ziyasına neden olma kabahati ile şekli suç olan vergi kaçakçılığı suçları hiçbir zaman aynı fiil sayılmayacaktır, çünkü başka netice başka fiil anlamına gelecektir. Fakat bugün Yargıtay, fikri içtima yönünden “fiil”i yalnız “hareket” olarak anlamakta, örneğin tek hareketle birden fazla kişiyi yaralayan kişiyi birden fazla neticenin fikri içtima kapsamı dışında kalması nedeniyle değil, bu suçla ilgili aynı neviden fikri içtima yasağından (TCK md. 43/3) dolayı ayrı ayrı cezalandırmaktadır.<sup>1228</sup> Biz de TCK md. 44'teki ve KK 15'teki fikri içtima düzenlemelerinde geçen “bir fiil ile” tabirinin “tek hareketle” anlamına geldiğini VUK md. 340'taki içtima yasağı düzenlemesinde yer alan “fiil” sözcüğünü de “hareket” olarak anlamına geldiğini düşünüyoruz. Bir fiil ile işlenen birden fazla suçun ise her ikisinin de şekli ya da maddi suç veya birinin şekli diğerinin maddi suç olması mümkündür. Örneğin bir kimseyi tehdit etmek için arabasına ateş eden kişinin eyleminde şekli suç olan tehdit ile maddi suç olan mala zarar verme aynı hareketle işlenmiştir ve fikri içtima uygulanmasını gerektirir<sup>1229</sup> ve bu örnekte olduğu gibi şekli suçun cezası daha ağır ise maddi suç yerine uygulanması da söz konusu olabilir. Bu bakımdan Candan'ın vergi ziyayı kabahati ile vergi kaçakçılığı suçlarının unsurları arasında vergi ziyayı neticesi yönünden ayniyet bulunmadığı için çifte cezalandırma yasağının ihlâl edilmiş olmayacağı görüşüne<sup>1230</sup> gerekçe yönünden katılamıyoruz. Kaçakçılık teşkil eden bir fiil ile vergi ziyasına neden olma durumunda hareketlerin ortak olması fiillerin ayniyeti bakımından yeterlidir. Vergi ziyayı kabahati her türlü hareket ile

<sup>1228</sup> Göktürk, **op. cit.**, s. 40.

<sup>1229</sup> “Saniğin, alacağını istemek için gelen ....'le tartıştıktan sonra evinden tüfek aldığı, bunun üzerine ...'in arabalarına binip uzaklaştıkları sırada arkalarından 4-5 el ateş ettiği, arabanın arkasında saçma taneleri ile meydana gelen izler olduğu anlaşılmakla; saniğin malvarlığına zarar verme suretiyle değil, arabanın içinde bulunanları doğrudan tehdit amacıyla ateş etmesi nedeniyle, TCK'nın 106/3. maddesinin uygulanmasının mümkün olmadığı, 44. maddesi gereğince 106/2-a 43/2. maddesinde tanımlanan tehdit suçundan mahkumiyet kararı verilmesi gerekirken, sair tehdit ve mala zarar verme suçlarından hüküm kurulması... Kanuna aykırı...” (Yargıtay 4. CD, E.2013/15328, K.2015/29742, T.25/05/2005, YKA, E.T.: 31.12.2023)

<sup>1230</sup> Candan, **op. cit.**, s. 97-99, 102.

işlenebildiği, kabahatin nitelikli hali ise zaten kaçakçılık suçu teşkil eden hareketlerle işlenebildiği için bu iki kanun hükmünün tek hareketle ihlal edilmesi mümkündür. Bir başka deyişle sahte fatura kullanan kişinin fiilinin suç oluşturması için vergi ziyaının oluşumu gerekmesi bile somut olayda vergi ziyayı oluşmuşsa artık bu suç ile vergi ziyayı kabahati açısından içtima kurallarını tartışmayı gereken bir durum vardır. Yalnız fiillerden biri tehlike suçu, diğeri zarar suçu olduğunda bu ikisi arasında fikri içtima mı uygulanacağı yoksa asli norm-tali norm ilişkisi mi kurulacağı tartışmalıdır.<sup>1231</sup> Yargıtay genelde fikri içtima uygulamaktadır.<sup>1232</sup> Örneğin, bir araç sürücüsü bir başkasının serbest bıraktığı ata çarparak yaralandığında atın sahibi bir zarar suçu olan taksirle yaralama (TCK md. 89) ve bir tehlike suçu olan hayvanı tehlike yaratabilecek şekilde serbest bırakma (TCK md. 177) suçlarını tek hareketle işlemiş olacak ve fikri içtima gereği cezası ağır olandan cezalandırılacaktır.<sup>1233</sup> Ancak bazı tehlike suçları ile ilgili olarak, örneğin kişilerin huzur ve sükûnunu bozma suçu (TCK md. 123) bakımından ağırlıklı uygulama bunun “genel ve tamamlayıcı bir suç” sayılarak yalnız fiilin başka bir suç oluşturmaması halinde cezalandırılmasıdır.<sup>1234</sup> Sözgelimi, suçun oluşması için hareketin mağdurun ruhsal durumunu bozması gerektirmiyorsa da bozmaya elverişli olması gerekir ve somut olayda gerçekten bozmuşsa kasten yaralama ile bu suç arasında fikri içtima uygulanmak yerine yalnız yaralamadan ceza verilmektedir.<sup>1235</sup> Benzer şekilde, suçun maddi unsurları arasında yer alan “gürültü yapılması” hareketi, gürültüye neden olma suçu (TCK md. 183) ile gürültü kabahatinin (KK 36) de

<sup>1231</sup> Osman Gazi Ünal, “Tehlike Suçu ve Zarar Suçu Arasındaki Suçların İçtimai Konusunun Uzlaştırma Kurumu Bakımından Sonuçları”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 30, Sayı: 2, 2022, s. 870-871.

<sup>1232</sup> Ibid. s. 875.

<sup>1233</sup> “Oluşa ve tüm dosya kapsamına göre, katılanın aracı ile seyir halinde iken karşısına çıkan hükümlüye ait ata çarparak yaralandığı olayda, katılanın şikayetçi olması ve uzlaşmak istememeleri karşısında hayvan sahibi olan hükümlünün eyleminin taksirle yaralama ve hayvanı tehlike yaratabilecek şekilde serbest bırakma suçlarını oluşturduğu ve 5237 sayılı TCK’nın 44. Maddesi uyarınca daha ağır cezayı gerektiren taksirle yaralama suçundan cezalandırılması gerektiği gözetilmeden suç vasfında yamılgıya düşülerek yazılı şekilde hüküm kurulması,... Yasaya aykırı....” (Yargıtay 8. CD, E.2021/9162, K. 2022/12392, T.20/09/2022, YKA, E.T.: 31.12.2023)

<sup>1234</sup> Ümit Kocasakal, “Kişilerin Huzur ve Sükûnunu Bozma Suçu (TCK 123)”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, Mart 2015, s. 117, 131.

<sup>1235</sup> Ibid. s. 138.



unsurları arasında yer almakla birlikte, TCK md. 183'teki suçun unsurları oluşmuşsa artık tamamlayıcı nitelikteki TCK md. 123'teki suçtan ceza verilmemekte, TCK md. 123 için aranan hareketin belirli bir kimseye yönelik olma şartı ile huzur ve sükunu bozma maksadı şeklindeki özel kast bulunmadığında ise KK 36'nın uygulanması gerekmektedir.<sup>1236</sup> Belirtelim ki bizim incelediğimiz yasaklı davranışlardan birinin kabahat diğerinin suç olduğunu bir an ihmal edecek olursak, tehlike suçunun zarar suçuna göre tali sayılıp geri çekilmesi, bizim durumumuzda vergi ziyayı yaratmayı asli norm yapacağından kabulü mümkün olmayan adaletsiz bir sonuç doğuracaktır. Bu bağlamda tehlike suçlarının cezası zarar suçlarına göre daha ağır olabildiği için fikri içtima uygulamak daha adil sonuç vereceğinden, vergi ziyayı yaratmak kabahatinin cezasını idari değil adli para cezası olarak yeniden düzenlese, yani suç haline getirsek, muhasebe hilesi yapan ve vergi ziyasına neden olan kişinin tek hareketle iki ayrı suç işlemiş olacak ancak TCK md. 44 gereği fikri içtima uygulanarak cezası daha ağır olan kaçakçılık suçundan ceza vermek gerekecekti. Hatta kabahatlere teşebbüs cezalandırılmadığı halde (KK 13) o durumda vergi ziyayı yaratma suçuna teşebbüs de mümkün olacağı için vergi ziyayı ortaya çıkmadığında da vergi ziyayı suçuna teşebbüs ile vergi kaçakçılığı suçunun içtimaı tartışılacaktı. Esasen netice ortaya çıkmasa bile teşebbüsün tek başına cezalandırılabilir oluşu, kişinin bir davranışının birden fazla suç oluşturma durumunda fiil tekliğini hareket üzerinden değerlendirme gereğinin bir kanıtıdır.<sup>1237</sup> Bu durumda suç olsun kabahat olsun neticeleri farklı olan davranışlar arasında da tek hareketle işlenmiş olmaları kaydıyla içtima sorunu çıkabilir. Mevcut durumda da vergi ziyasına neden olmak bir kabahat ise de aynı mantık çerçevesinde kişi tek hareketle vergi ziyayı kabahati ile vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş olduğunda bunların içtima ettirilmeyerek kişiye aynı hareketten dolayı birden fazla ceza verilmesinin Anayasa'ya uygunluğunu tartışmak gerekir.

<sup>1236</sup> Ibid. s. 117, 133.

<sup>1237</sup> Aynı yönde bkz. Göktürk, **op. cit.**, s. 39.

- (iv) Vergi kabahatleriyle vergi kaçakçılığı suçları arasında bir içtima sorunu çıkması için fiillerin konularının da ortak olması gerekir. Sözgelimi, VUK mük. md. 355'te VUK md. 148, 149 ve 150'deki bilgi vermeme yükümlülüklerinin ihlâli için idari para cezası öngörülmüşken, VUK md. 359 açısından bilgi vermemek değil, belge ibraz etmemek suçtur. Dolayısıyla bunlar arasında bir içtima sorunu oluşmaz.
- (v) Kabahatlerle suçlar arasında manevi unsur yönünden de fark vardır. Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde kasten ya da taksirle işlenebilir (KK 9). Suçlar ise kural olarak kasten ve ancak kanunda özel olarak belirtilmişse taksirle işlenebilir (TCK md. 21, 22/1). Bu bağlamda VUK'taki usulsüzlük ve vergi ziyanı neden olma kabahatlerinin oluşumu için taksir yeterlidir. Fakat VUK md. 359'daki suçlar ancak kasten işlenebilir. Bununla beraber üç kat vergi ziyanı cezası gerektiren kabahat için kast aranıp aranmayacağı tartışılabilir çünkü kabahatin manevi unsuru için taksir yeterli ise de kabahatin maddi unsurundaki araç fiil bir suçtur ve bu suçun oluşumu için kasıt gerekmektedir. Bu bağlamda, kaçakçılık durumunda kesilecek vergi ziyanı cezası bakımından kastın aranmayacağı, çünkü ilgili tanımdaki "kasten" ibaresinin kaldırıldığı yönündeki görüş<sup>1238</sup> ancak vergi ziyanı neden olma kastı bakımından doğru olabilir. Fakat kabahatin nitelikli halinde araç fiil için kasıt gerektiğinden, bizce bu fiil kasten işlenmemiş ise üç kat vergi ziyanı cezası uygulanamaz. Örnek verecek olursak, şirket çalışanının sahte olduğunu bilmeksizin kayıtlara geçirdiği belge nedeniyle oluşan vergi ziyanı, araç fiil manevi unsurun yokluğu nedeniyle kaçakçılık suçu oluşturmadığı için üç kat vergi ziyanı gerektirmez; fakat kabahatin temel hali için kasıt aranmadığından ve belgenin sahteliğini denetleme konusunda dikkat ve özen yükümlülüğü ihlal edilmiş olduğundan mükellefin taksiri nedeniyle bir kat vergi ziyanı cezası gerekir.<sup>1239</sup> Öte yandan VUK md. 359'daki fiiller kasten işlendiğinde failin ya da mükellefin ayrıca vergi ziyanı yaratmak

<sup>1238</sup> Bkz. Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa: Ekin, 2007, s. 95.

<sup>1239</sup> Aksi yönde bkz. Ozan Muzaffer Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti**, Ankara: Seçkin, 2011, s. 141.

konusunda kastının bulunması aranmayacaktır. Sözgelimi, şirket paylarını devralacak bir kimseyi aldatmak amacıyla yapılan bir muhasebe hilesi failin vergi ziyanına neden olmak yönünde kastı bulunmadığı halde vergi ziyanı yarattığında da kabahatin nitelikli hali oluşacak ve cezanın üç kat uygulanması gerekecektir.

- (vi) Kabahatler ile suçlar arasındaki önemli bir fark ise sorumluluğun süjesi yönündendir. Yukarıda ayrıntısıyla ele aldığımız gibi TCK suçtan kaynaklanan ceza sorumluluğunu fail yahut şerik sıfatıyla yalnız suça bizzat katılan gerçek kişilere yüklemekte, başkasının fiilinden sorumluluğu kabul etmemekte, tüzel kişiler için ise yalnız güvenlik tedbiri uygulanabilmesini kabul etmektedir. Kabahatler Kanunu da kural olarak kabahati bizzat işleyeni ve şerikleri sorumlu tutmakta ancak organ, temsilci veya çalışanın fiillerinden dolayı tüzel kişiye, temsil edilen gerçek kişiye veya iş sahibine de faile ve şerike ek olarak ceza verilmesine imkân tanımaktadır (KK 8). VUK'ta ise böyle kural olarak fiili işleyeni ve ona ek olarak fiilden yararlananı sorumlu tutan bir sorumluluk rejimi öngörülmemiştir: Gerçi kanunun cezalarla ilgili bölümü, vergi kabahatleri bakımından idari ceza sorumluluğunun “vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler”e ait olduğu belirten bir hükümle (VUK md. 331) başlamakta ve hemen arkasından bu genel hükümle uyumlu şekilde küçükler ve kısıtlıların vergisel ödevleri bakımından bunların değil fiili bizzat yapan veli, vasi ve kayyımın sorumlu tutulacağını belirten bir hükümle (VUK md. 332) devam etmektedir ancak daha sonra uygulamada asıl karşımıza çıkan durum olan tüzel kişi bünyesinde işlenen kabahatler için bu esastan tamamen ayrılmakta ve “Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek” cezayı, hareketi yapana değil doğrudan tüzel kişiye yüklemektedir (VUK md. 333/1). Aynı maddede kanuni temsilcinin sorumluluğu bakımından 1951’de getirilen (eski VUK md. 314/2) ve halen korunan hüküm (VUK md. 333/2) tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu konusundaki kuralların (VUK md. 10) vergi cezaları bakımından da uygulanacağını söylemektedir ancak VUK md. 10 kanuni temsilciyi asıl sorumlusu tüzel kişi olan vergi veya

cezadan sorumlu tutmamakta bunların ödenmemesine ve tüzel kişinin varlığından alınamamasına neden olan kusurlu hareketlerinden mali olarak sorumlu tutmaktadır. VUK md. 333/2'nin VUK md. 10'a atıf yapan hükmünü kanuni temsilciler için bir başkasının fiilinden dolayı idari ceza sorumluluğu yaratıldığı şeklinde değil, temsilcinin şirketin ödenmeyen idari cezalarından mali olarak sorumlu tutulduğu şeklinde okumak ve sorumluluğu cezanın infazını kendi kusurlu hareketiyle engelleyen kişiye özgülemek Anayasa'ya daha uygun bir değerlendirme olacaktır. Esasen VUK md. 10'dan farklı olarak kanuni temsilcinin kusurunu aramayan AATUHK md. 35 ve mük. md. 35'in de bireye ölçüsüz bir sorumluluk yüklediği ve bireysel yarar ile toplumsal yarar arasında adil bir denge kuramadığı için Anayasa'ya aykırı olduğu söylenmektedir.<sup>1240</sup> Bir başka deyişle, kanuni temsilcinin, objektif ceza sorumluluğu anlamına gelecek şekilde, tüzel kişi bünyesinde işlenen kendi iştirak etmediği bir kabahatten sorumlu tutulması söz konusu olmamalıdır.<sup>1241</sup> Kanuni temsilcinin bizzat iştirak ettiği usulsüzlük yahut vergi ziyasına neden olma kabahatinin temel halinden, Kabahatler Kanunu'nun aksine VUK'ta sorumlu tutulmaması ise kanun koyucunun terciidir. Bu husus Kabahatler Kanunu'nun genel kanun niteliği bakımından (KK 3) ayrıca tartışılabilir. En önemli vergi kabahati olan vergi ziyasına neden olmanın kanuni tanımında da cezanın “mükellef veya sorumlu hakkında” kesileceği söylenmiştir (VUK md. 344/1). Böylece ceza hukukundaki gibi “hareket” eksenli bir sorumluluk rejiminden çok vergi borcundan sorumluluğa uygun bir düzenleme yapılmıştır. Nitekim, kanunda beyannameyi imzalayan ve tasdik raporunu onaylayan meslek mensuplarının kesilecek cezalardan “müştereke ve müteselsilen” sorumlu olacağını (VUK mük. md. 227/3) söyleyen ve kanundaki bir cezayı kişiye fiilden kaynaklanan

<sup>1240</sup> Billur Yaltı, Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35”, Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan, Cilt: I, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları, 2009, s. 528.

<sup>1241</sup> Candan, tüzel kişilere idari vergi cezası verilmesini de cezadan harekete katılmayan ortaklar da etkilendiği, tüzel kişinin hareket yeteneği bulunmaması nedeniyle kabahatin unsurlarını gerçekleştiremeyeceği ve özel hukuktaki gibi objektif sorumluluk rejimi yaratıldığı için şahsiliğin ilkesinden sapıldığı ve cezanın tüzel kişilik üzerinde caydırıcı, ıslah edici ya da acı çektirici bir etki göstererek amacını sağlamanın da mümkün olmadığı düşüncesindedir. Candan, **op. cit.**, s.54, 56, 57.

sorumluluk biçimlerinden tamamen ayrılarak özel hukuk sorumluluğu gibi yükleyen düzenlemeler de vardır. Kaçakçılık teşkil eden fiillerle vergi ziyana neden olma kabahatinde (VUK md. 344/2) ise üç kat cezanın kime kesileceği açıkça belirtilmemiş ise de “bu ceza” ifadesi nedeniyle önceki fıkrada olduğu gibi cezanın yine mükellef ve sorumlu hakkında uygulanacağı anlaşılmaktadır. Öte yandan bu fıkra “bu fiillere iştirak edenlere” de 1 kat ceza verileceğini söylemektedir. Bir başka deyişle, kaçakçılık suçunun varlığı durumunda mükellef ve vergi sorumlusunun bu nitelikli kabahatten yahut üç kat idari para cezasından sorumluluğunun esası iştirak kurumu ile bağlantılandırılmamıştır. Sonuç olarak, mükellef veya vergi sorumlusu kaçakçılık teşkil eden fiile iştirak etmeseler de -ki tüzel kişi iseler zaten iştirak etmeleri mümkün değildir- vergi ziyana neden olma konusundaki taksirleri yeterli olduğu için üç kat vergi ziyai cezasına muhatap olacak<sup>1242</sup>, kanuni temsilci ve çalışanlar ise -KK’daki sorumluluk rejiminin aksine VUK’a göre fiili bizzat işlediklerinde dahi vergi ziyana neden olma kabahatinin temel halinden sorumlu olmazken- kaçakçılık fiiline iştirak etmişlerse mükellefe tarh edilen toplam tutarın değilse de ziyaa uğramasına katkı verdikleri kadarının<sup>1243</sup> bir katı vergi ziyai cezası alacaklardır.

Bu açıklamalar ışığında vergi ziyana neden olma kabahati ile vergi kaçakçılığı suçları arasında içtima sorunu sadece şu sınırlı durumda ortaya çıkabilir: Gerçek kişi mükellef, gerçek kişi vergi sorumlusu, kanuni temsilci veya çalışan, VUK md. 359’daki vergi kaçakçılığı suçlarından **(i)** tipik hareket yönünden yukarıda saydığımız bazı usulsüzlük kabahatleriyle örtüşenlere yahut **(ii)** vergi ziyai

<sup>1242</sup> Çitil taksiri yalnız bir kat vergi ziyai cezası için yeterli görmekte, üç kat vergi ziyai cezası için ceza mahkemesinin manevî unsur eksikliği yönünden vereceği breaat kararını bağlayıcı bulmaktadır. Çitil, **op. cit.**, s. 221-222.

<sup>1243</sup> “...davacının fatura düzenlediği bir kısım şirket tarafından adı geçen şirket hesabına nakit olarak ve POS çekimi yapılmak suretiyle aktarılan meblağların bir kısmının davacı tarafından ödendiği... davacının, şirkete ait ticari ilişkilerde şirket yetkilisi gibi yetki ve sorumluluk üstlendiği, adı geçen şirketle birebir ilişki içinde olduğu, dolayısıyla şirketin kaçakçılık fiiline iştirak ettiği sonucuna varılmakla birlikte davacının kaçakçılığa iştirak ettiği tutarın, banka kanalıyla, nakit veya POS cihazı ile şirket hesaplarına yaptığı ödemelerin esas alınması suretiyle hesaplanarak vergi ziyai cezası kesilmesi gerekirken, şirketin neden olduğu vergi ziyai esas alınarak hesaplandığı görüldüğünden, ...vergi ziyai cezalarının kısmen iptaline, kısmen de davanın reddine karar verilmiştir. ...Temyiz istemlerinin reddine...” (Danıştay 7. Daire, E.2016/3518, K.2021/2204, T.21/04/2021, DKA, E.T.: 31.12.2023).

doğurmaya elverişli olanlara bizzat iştirak eder ve ikinci durumda bu fiillere konu defter, belge veya ödeme kaydedici cihazdaki verilerin gerçeğe aykırılığı vergi ziyasına neden olursa kişinin hem kaçakçılık suçunu hem ilk durumda ilgili usulsüzlük kabahatini yahut ikinci durumda nitelikli vergi ziyasına neden olma kabahatini işlediği söylenebilir. Yukarıda belirttiğimiz üzere VUK bu durumlarda da suçların ve kabahatlerin içtima ettirilmemesini, kişiye ayrı ayrı adli ve idari ceza verilmesini öngörmektedir.<sup>1244</sup>

### i. Çifte Cezalandırma Yasağı

Kişiye aynı fiilden dolayı iki ayrı ceza verilmemesinin çifte cezalandırma ya da yargılama yasağına (*lat. “non bis in idem”* ya da “*ne bis in idem*”) aykırı olduğu öne sürülmektedir. Özellikle AİHM’in Glantz kararından sonra artık Türk hukukunda da kişiye hem vergi ziyai cezası hem hapis cezası verilemeyeceği söylenmiştir.<sup>1245</sup>

Esasen Anayasa’nın suç ve cezalara ilişkin esasları düzenleyen 38. maddesinde böyle bir yasak bulunmamaktadır. Fakat Anayasa Mahkemesi, geçmişte “*hukuk devleti ve ceza hukuku ilkeleri gereği kişi aynı eylem nedeniyle birden fazla yargılanmaz ve cezalandırılmaz*” gerekçesiyle Anayasa’da yazmayan ceza hukuku ilkelerinin de Anayasa’daki hukuk devleti ilkesinden türetilebileceğine karar vermiş ve konuyu AY md. 38 bakımından incelemeye gerek görmeyerek kişiye aynı fiilden dolayı aynı kanun gereğince suç karşılığı uygulanan ceza türünden olmayan disiplin hapsi ve tazyik hapsinin ayrı ayrı uygulanmasını AY md. 2’deki hukuk devleti ilkesine aykırı bulmuştur.<sup>1246</sup> Benzer şekilde Anayasa Mahkemesi aynı kanun maddesindeki kabahat tanımı gereği kabahate konu aracı “işleten” ve “gönderen”ler eşit şekilde cezalandırıldığı halde, işleten ve gönderenin aynı kişi olması halinde kişinin işleten ve gönderen için öngörülen idari para cezaların toplamı kadar bir ceza ile cezalandırılmasını öngören kanun hükmünü “*iki ayrı fail ve her biri ayrı ceza gerektiren birbirinden bağımsız fiiller söz konusu olmadığından, bir kişinin (işleten)*

<sup>1244</sup> Candan, VUK md. 359/11’de yalnız vergi ziyai cezasından bahsedildiği için kaçakçılık durumunda VUK md. 340’ın dar yorumlanarak ayrıca usulsüzlük cezası kesilmemesi gerektiğini düşünmektedir. Candan, **op. cit.**, s. 101.

<sup>1245</sup> Billur Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis in İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No.317, Şubat 2015, s. 90.

<sup>1246</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2006/71, K.2008/69, T.28/02/2008, R.G.16/04/2008.

*'aynı fiil' nedeniyle iki kere cezalandırılması sonucunu doğuran*" hükmü ne bis in idem ilkesine ve hukuk devleti ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir.<sup>1247</sup> Anayasa Mahkemesi, aynı fiilin aynı kanunun farklı maddelerinde kabahat sayılarak karşılığında iki ayrı idari para cezası öngörülmesi durumunda ise çifte cezalandırma yasağından bahsetmeksizin "hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak biçimde öngörmesine engel oluşturan" düzenlemeleri suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırı bulmuştur.<sup>1248</sup>

Fakat Anayasa Mahkemesi, aynı fiilden dolayı kişiye uygulanacak yaptırımların türü değiştiğinde farklı sonuca varmaktadır: Mahkeme, kişiye hem suç karşılığı hapis cezası hem disiplin hapsi niteliğindeki zorlama hapsi uygulanmasını "*Kişinin tedbir kararına aykırı davranışı, aynı zamanda bir suç oluşturuyor ise bu durum, hukuk düzeninin koruduğu farklı hukuksal menfaatlerin ihlali sonucunu doğuracağından mükerrer cezalandırmadan söz edilemez.*" gerekçesiyle bu defa hukuk devleti ilkesine aykırı bulmamıştır.<sup>1249</sup> Benzer şekilde Anayasa Mahkemesi, iki ayrı kararında "*aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz (ne bis in idem)*" şeklinde andığı ilkenin hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel ilkeleri arasında yer aldığını kabul etmekle birlikte, bunun mutlak bir ilke olmadığını söylemiş ve "*Konu bakımından birbirine benzeseler dahi, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesi farklı olması nedeniyle aynı fiilin ayrı hukuk disiplinleri kapsamında farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür.*" gerekçesiyle birinde aynı fiilden dolayı hem disiplin cezası hem adli ceza verilmesini<sup>1250</sup>, diğeri aynı fiilin hem kabahat hem suç sayılarak kişiye ayrı ayrı idari para cezası ve adli ceza verilmesini<sup>1251</sup> hukuk devleti ilkesine aykırı bulmamıştır.

Çifte yargılama yasağı sorunu daha yakın tarihlerde vergi kabahatleri ve suçları bakımından da Anayasa Mahkemesi'nin önüne gelmiştir. Konuyla ilgili bir bireysel başvuru kararında Anayasa Mahkemesi, ne bis in idem ilkesini bu defa AY md. 2'deki hukuk devleti ilkesi yerine AİHM kararlarının etkisinde kalarak AY md. 36'daki adil yargılanma hakkı kapsamında mütalâa etmiş, ancak "pos tefeciliği" faaliyetini gizlemek amacıyla sahte fatura ticareti yapan mükelleflerden kontör alımı

<sup>1247</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2017/95, K.2017/119, T.12/07/2017, R.G.25/08/2017.

<sup>1248</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2017/129, K.2018/6, T.18/01/2018, R.G.13/02/2018.

<sup>1249</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2013/119, K.2013/141, T.28/11/2013, R.G.27/03/2014.

<sup>1250</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2017/28, K.2017/107, T.31/05/2017, R.G.23/06/2017.

<sup>1251</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2014/124, K.2015/24, T.05/03/2015, R.G.12/06/2015.

içerikli sahte fatura temin ederek kullanan kişiye hem özel usulsüzlük cezası hem üç kat vergi ziyayı cezası ve hem hapis cezası uygulanmasını bu ilkeye de aykırı bulmamıştır.<sup>1252</sup> Anayasa Mahkemesi, failin “*cezai süreçlere neden olan hareketleri, amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütünlük oluşturduğundan hukuki anlamda aynı fiil*” olduğunu ve “*somut olayda her iki takibatta da, özünde aynı olgulara dayanan tek bir fiil*” bulunduğunu kabul etmekle birlikte “*farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesi*”ni aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesini ihlâl etmeyeceğini söylemiştir.

Anayasa Mahkemesi, nihayet yukarıda bahsettiğimiz vergi kabahatleri ile vergi kaçakçılığı suçları arasında içtima yasağı öngören üç düzenlemenin de (VUK md. 340, 359/11, 367/son) anayasaya uygunluğunu incelemiş ve aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin her zaman birden fazla yargılama yapılmasını ya da birden fazla ceza uygulanmasını engellemediği, “*birden fazla cezanın uygulanmasını ve bunların birleştirilmesine izin verilmemesini öngören kuralların aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yönü bulunmadığı*” gerekçesiyle iptal istemlerini reddetmiştir.<sup>1253</sup> Mahkeme yalnız ceza mahkemesi kararlarının vergi idaresini ve vergi mahkemelerini bağlamayacağına yönelik fıkayı iptal etmiş olup, bu konu aşağıda yargılama usulü kısmında incelenecektir.

Bize göre “*non bis in idem*” yahut Ortak Hukuk’taki adıyla “*double jeopardy*” maddi ceza hukuku değil muhakeme hukuku kuralıdır. İlkenin temel amacı kişiyi kesin hükmün etkilerinden yararlandırmak, sürekli suçlama altında kalmaktan korumaktır. Kanun bir fiil karşılığında aynı türden bile olsa birden fazla yaptırım öngördüğünde yahut farklı türden yaptırımlar için birden fazla yargılama süreci öngördüğünde birey bu türlü bir külfetin altına girmemektedir. Çünkü yasalar yeterli açıklıkta iseler birey fiilini işlediği zaman bunun birden fazla yaptırıma yahut yargılamaya neden olacağını bilmektedir. Bu yeterli bir hukuki güvencedir. Bu nedenle *non bis in idem* açısından asıl tartışılabilecek olan vergi idaresinin daha önce

<sup>1252</sup> Anayasa Mahkemesi, Ünal Gökpınar Başvurusu, Başvuru No: 2018/9115, T.27/03/2019, R.G.16/05/2019.

<sup>1253</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2019/4, K.2021/78, T.04/11/2021, R.G.09/03/2022, par. 58.



inceleyip defter ve belgeleri gerçeğe uygun bulduğu halde, yahut idari ceza uygulamakla birlikte bu ceza vergi mahkemesi tarafından iptal edildiği halde, hatta vergi suçu raporu düzenlenmekle birlikte Cumhuriyet savcısı tarafından kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verildiği yahut ceza mahkemesince beraat kararı verildiği halde, yeniden inceleme yaparak yeniden vergi suçu raporu düzenlemesine olanak veren hüküm<sup>1254</sup> ile bu ikinci raporu yeni delil sayıp yeniden ceza verilmesini ve yargılama yapılmasını engellemeyen İYUK ve CMK hükümleridir.

Öte yandan vergi ve ceza politikası açısından bakıldığında da bizce kaçakçılık oluşturan fiillerle vergi ziyaına neden olunması halinde yalnız adli ceza uygulanması, kişilerin sosyo-ekonomik durumlarına göre üç kat vergi ziyası cezası ile süresi yine failin kişisel durumundan etkilenebilecek olan hapis cezası arasında seçim yapabilmelerinin yolunu açacak, bu durum da ceza adaletine zarar verecektir.

## ii. Kabahatler Kanunu’nun İçtima Kuralı

Kabahatler Kanunu, kabahatleri suçlara göre talî nitelikte saymıştır<sup>1255</sup> (KK md. 15/3). Ancak Anayasa Mahkemesi’nin VUK’taki içtima yasaklarını incelediği kararda ve kabahatlerle suçlar arasındaki içtima durumunu incelediği diğer kararlarında Kabahatler Kanunu’nun içtima hükümlerinden bahsedilmekle birlikte<sup>1256</sup> VUK’taki içtima yasaklarının KK md. 15/3’e aykırı olduğu ve KK md. 3’e göre diğer kanunlardaki idari para cezaları bakımından da KK’nın genel hükümleri uygulanacak iken vergi kabahatleri yönünden niçin bu hükümlerin uygulanmadığına yönelik hiçbir değerlendirme yapılmamıştır. Yargıtay (ceza) kökenli üyelerden Gökcan, karşı oy yazısında fikri içtimanın *ne bis in idem* ilkesinin mutlak bir sonucu olmasa da içtima kurallarının birden fazla yargılama süreci arasında etkileşim oluşturan pratik formüller olduğunu, nitekim KK md. 15/3’ün bir kimseye adli ceza verilemediğinde idari ceza verilebilmesini sağlayarak bu ilke yönünden sorun oluşmasını önlediğini söylemiş ancak o da KK md. 15/3’ün neden KK md. 3’ün delaletiyle vergi kabahatleri ve suçları bakımından uygulanmadığına değinmemiştir. Öğretide ise öncelik-sonralık ilişkisi gereğince KK md. 15/3 yerine

<sup>1254</sup> VUK md. 138/3: “Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.”

<sup>1255</sup> Kangal, **op. cit.**, s. 253.

<sup>1256</sup> Ibid. s. 37-38.

VUK'taki düzenlemelerin uygulanması gerektiği öne sürülmektedir.<sup>1257</sup> Bu bağlamda, bahsettiğimiz gerçek içtima zorunluluğu maddelerinden ikisi olan VUK md. 359/11 ile VUK md. 367/6'nın kanuna 2008 yılında 5728 sayılı Kanun ile eklendiğini yani 2005 yılında yürürlüğe giren KK md. 15/3 hükmünden daha yeni tarihli olduklarını söylemek gerekir. Dolayısıyla esasen diğer idari para cezaları bakımından da KK'daki genel hükümlerin geçerli olacağını söyleyen KK md. 3 normlar hiyerarşisinde VUK'taki düzenlemelerin üstünde yer almamakla birlikte sonraki normun önceki norma önceliği kuralı gereğince bir an için KK md. 3'ün yürürlüğe girmekle en azından kendinden eski olan VUK md. 340'taki içtima yasağını suçlarla kabahatler arasındaki içtima yönünden zımmen ilga ettiğinden bahsedilebilirse de aynı kural nedeniyle kendinden sonra yürürlüğe giren anılan iki içtima yasağı yerine KK md. 15/3'ün uygulanmasını emretmesi mümkün değildir. Öte yandan KK'ya 2005 yılında 5348 sayılı Kanun ile eklenen Ek Madde 1'de “4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır.” şeklinde bir düzenleme de bulunmaktadır ancak bu hükümden VUK'taki kabahatler için KK'nın genel hükümlerinin uygulanmayacağı sonucunu çıkarmak kolay değildir.<sup>1258</sup>

## F. Yargılama Usulü

### 1. Vergi İdaresinin Mütalâası (VUK md. 367)

Kanunda öngörülen bir yargılama şartının yokluğu halinde fail ve şeriklerin soruşturulmaları ve kovuşturulmaları önünde bir engel bulunacak ve cezalandırılmaları mümkün olmayacaktır. VUK md. 359'daki suçlar da Cumhuriyet savcılarının re'sen soruşturabildikleri suçlar değildir. Öncelikle vergi idaresinden “mütalâa” alınması gerekmektedir (VUK md. 367<sup>1259</sup>). Bu mütalâa, bir yargılama

<sup>1257</sup> Özen, **op. cit.**, s. 206.

<sup>1258</sup> Kaşıkçı'ya göre imkânsızdır. Kaşıkçı, **op. cit.**, s. 79.

<sup>1259</sup> Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul, md. 367:

“Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun **mütalaa**sıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle itila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.

şartıdır. Uygulamada müfettişler, yaptıkları vergi incelemelerinde suç teşkil eden bir hususa rastlarlar ise vergi inceleme raporları yanında ayrıca bir vergi suçu raporu düzenlemekte, bu rapor Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun mütalâasına esas olmaktadır. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'e göre komisyon mütalâasını raporun kendisine intikalinden itibaren altmış gün içinde verir (md. 13).

Savcı suçu haricen öğrense bile öncelikle idareye inceleme yaptırması gerekir. Yalnız (ç) ve (d) fıkraların eklenen yeni suç tipi için ayrı ve inceleme tamamlanmaksızın tespitlerin rapor ve mütalâaya bağlandığı daha hızlı bir usûl öngörülmüştür. Fiil hakkında mütalâa varsa kimliği sonradan öğrenilen fail ve şerikler için yeniden mütalâa alınması gerekmez.

Mahkeme fiilin nitelendirilmesi bakımından iddianame ile bağlı olmadığından<sup>1260</sup> sahte belge kullanma için alınan mütalâa neticesinde açılan davada suçun nitelemesi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaya dönüşse bile ayrıca mütalâa alınmasına gerek yoktur.<sup>1261</sup> Ancak Yargıtay 11. Ceza Dairesi,

---

359 uncu maddenin (ç) ve (d) fıkralarında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun **mütalaasıyla** birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.

359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalâaya konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalâa verilmesi şartı aranmaz.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyatı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

<sup>1260</sup> “...iddianamede anlatılan fiil değişmemiş olmakla birlikte, o fiilin hukuksal niteliğinde değişiklik olması halinde sanığa ek savunma hakkı verilerek değişen suç vasfına göre hüküm kurulmasına imkân sağlamıştır. Bu düzenlemenin sonucu olarak mahkeme, fiilin hangi suçu oluşturacağına ilişkin nitelendirmede iddia ve savunmayla bağlı değildir. Örneğin iddianamede hırsızlık olarak nitelendirilen eylemin suç eşyasının kabul edilmesi suçunu oluşturacağı görüşünde olan ya da anlatım kısmında açıkça belirtilmesine rağmen sevk maddeleri eksik gösterilen iddianame ile karşı karşıya kalan mahkeme, sanığa ek savunma hakkı vermek suretiyle hüküm kurabilecektir. İddianamede anlatılan olayın dışında bir fail ve fiilin yargılanması söz konusu olduğunda ise, suç duyurusunda bulunulması ve iddianame ile dava açılması halinde de gerekli görüldüğünde her iki iddianame ile açılan davaların birleştirilmesi yoluna gidecektir.” (Yargıtay CGK, E.2012/6-1477, K.2013/63 T.19/02/2013, YKA, E.T.: 31.12.2023)

<sup>1261</sup> “Vergi suçu raporu, mütalâa, iddianame ve yerel mahkeme kararında değerlendirilen eylemler aynı olup iddianamede unsurları gösterilen suça ilişkin fiil ve faili hakkında yerel mahkemeye hüküm kurulmuştur. Vergi Dairesi Başkanlığı ve Cumhuriyet savcılığı bu eylemin “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” kullanmak suçunu, yerel mahkeme ise “sahte belge kullanmak” suçunu oluşturduğu kabul etmiştir. CMK'nun 225/2. maddesinde de açıklandığı üzere mahkeme fiilin nitelendirilmesinde iddia ile bağlı olmadığından fiilin nitelendirilmesini serbestçe yapabilecektir.

“düzenleme” ve “kullanma” fiillerini ayrı suçlar olarak kabul etmek yanında mütalâa şartını da her suç yönünden ayrı ayrı aramaktadır.<sup>1262</sup> Oysa CMK’daki “davasız yargılama olmaz” kuralı (CMK 225), VUK’taki mütalâa şartına göre daha serttir. Örneğin, CMK’daki hükme göre her bir kişi için ayrı iddianame gerekir ancak VUK’a göre fiil hakkında mütalâa varsa fiilin bir başkası tarafından gerçekleştirildiği veya birden fazla kişi tarafından gerçekleştirildiği sonradan ortaya çıksa bile bu kişiler hakkında yeniden mütalâa alınması gerekmez (VUK md. 367/4). Bu bakımdan mütalâa, fail değil fiil hakkında yapılan şikâyetle benzer. Ancak suçun takibi şikâyetle bağlı olduğunun sonradan anlaşılması halinde mağdurun açıkça şikâyetten vazgeçmemesi durumunda yargılamaya devam edilirken (CMK 158/7), mahkemenin vergi idaresinin mütalâa olmaksızın dava açıldığına itirazı bulunmadığından bahisle yargılamaya devam etmesi söz konusu olamaz. Kovuşturma aşamasına mütalâa alınmadan geçildiği anlaşılırsa CMK 223/8 uyarınca mütalâa alınincaya kadar “durma” ve alınması mümkün olmazsa “düşme” kararı verilmesi gerekir.<sup>1263</sup> Öte yandan, mütalâanın sırf soruşturmanın başlaması için gerekli olduğu, Cumhuriyet savcısının mütalâanın bulguları ile bağlı olmadığı söylenmiştir.<sup>1264</sup> Bu bakımdan da mütalâa şikâyetten farklıdır. Çünkü Cumhuriyet savcısı şikâyet edenin fiili nitelendirmesi ve dava açılması yönündeki iradesi ile bağlı

---

*Bu nedenle, somut olayda iddianamede unsurları gösterilmeyen, başka bir anlatımla dava konusu yapılmayan fiilden hüküm kurulduğu ve dava şartının gerçekleşmediğinden söz edilemeyeceğinden, Özel Daire bozma kararında isabet bulunmamaktadır.” (Yargıtay CGK, E.2012/1382, K.2014/124, T.11/03/2014, YKA, E.T.: 31.12.2023). Aynı yönde bkz. Yargıtay CGK, E.2012/1512, K.2014/366, T.11/07/2014, YKA, E.T.: 31.12.2023.*

<sup>1262</sup> “Sanık hakkında “213 sayılı Vergi Usul Kanuna Aykırılık” suçlarından kurulan mahkumiyet hükümlerine yönelik temyiz incelemesinde; ... Cumhuriyet Başsavcılığının 12.07.2012 tarih ve 2012/595 Esas sayılı iddianamesi ile sanık hakkında, “2008-2009 takvim yıllarında sahte belge düzenleme, sahte belge kullanma, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma” suçlarından kamu davası açıldığı, ancak 23/03/2012 tarihli ve 2012-42 sayılı komisyon mütalaaasının sanık hakkında “2008-2009 takvim yıllarında sahte belge düzenleme, sahte belge kullanma ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma” suçlarına ilişkin olduğu, “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme” suçundan 213 sayılı VUK’nin 367. maddesine göre usulüne uygun olarak verilmiş mütalaa bulunmadığı gibi “sahte belge düzenleme”, “sahte belge kullanma”, “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme” ve “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma” suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu gözetilerek, 2008 ve 2009 takvim yıllarında anılan suçlardan açılan davada zamanaşımı hükümleri de dikkate alınarak her suç yönünden suç tarihlerinin tespiti ile her bir takvim yılı içinde işlenen her suç için ayrı ayrı hükümler kurulması yerine hangi takvim yılından ve hangi suçtan kurulduğu da belirtilmeksizin sanık hakkında yetersiz gerekçe ile mahkumiyet hükümleri kurulması, ...Yasaya aykırı,...” (Yargıtay 11. CD, E.2017/13252, K.2021/7364, T.28/09/2021, YKA, E.T.: 31.12.2023).

<sup>1263</sup> Zafer İçer, Yener Yücel, “Vergi ve Ceza Mahkemelerinin Kararlarının Birbirine Yücel, Yener Etkisinin Değerlendirilmesi”, **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, ed. İzzet Özgenç, Cumhur Şahin, Faruk Turhan, Cilt: 2, Ankara: Seçkin, 2020, s. 1170.; Ümit, **op. cit.**, s. 437.

<sup>1264</sup> Bkz. Mustafa Özen, **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Ankara: Adalet: 2014, s. 97.

değil ise de şikâyet hakkı olanın dava açılmaması yönündeki iradesiyle bağlıdır. Oysa mütalâanın dava açılmaması yönünde olması Cumhuriyet savcısını dava açmaktan yahut ceza mahkemesini mahkûmiyet kararı vermekten alıkoymayacak, mütalâanın yalnız hiç verilmemesi durumu yargılamaya engel oluşturacaktır. Gerçekten, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği yönündeki mütalâa, CMK 172 anlamında mutlaka “kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil” sayılamayacağı gibi vergi kaçakçılığının işlenmediği yönündeki bir mütalâanın da CMK 170/2 anlamında “suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe”nin yokluğunu göstermeyeceği ve savcının böyle bir mütalâa ile bağlı olmadığı söylenebilir. Bir başka deyişle, şeklen de olsa bir mütalâanın varlığı gerekli ve yeterlidir. Benzer sebeple, şikâyetten hüküm kesinleşene kadar vazgeçmek mümkün iken (TCK md. 73/4) vergi idaresinin mütalâadan vazgeçmesi mümkün değildir. Savcının iddianameyi çekmesinin mümkün olmaması ve hâkimin savcının beraat istediği esas hakkında mütalâasıyla bağlı olmaması düşünüldüğünde vergi idaresinin mütalâası bu yönden iddianameye daha çok benzemektedir. O nedenle CGK’nın suç vasfı değiştiğinde yeni iddianame mi gerektiği yoksa ek savunma alınmasının yeterli mi olacağı konusunda koyduğu kriteri, mütalâa bakımından da uygulamasını, CMK 226’ya benzer bir hüküm VUK md. 367’de yer almadığı için hatalı saymak gerekmez. Bir başka deyişle, fiil mütalâada tarif edilmiş ise gösterilen kanun maddesinin yanlış olmasının yeni mütalâa alınmasını gerektirmeyeceğine biz de katılıyoruz.

Vergi dairesinin olay hakkında görüşü yahut ithamının idari yargı sürecine etkisi ise bundan farklıdır. Danıştay’a göre vergi mahkemesi, vergi idaresinin fiili nitelendirmesiyle bağlıdır; eğer hatalı nitelendirmeye dayalı olarak vergi cezası kesilmişse vergi mahkemesi fiilin bir başka madde kapsamına girdiği mütalâasıyla cezayı sonucu itibarıyla doğru bularak iptalden kaçınamaz.<sup>1265</sup> Bu hususu vergi kaçakçılığı suçlarının vergi kabahatleriyle içtimai ve vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri kararlarının birbirine etkisi konusunda göz önüne almak gerekir.

<sup>1265</sup> “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 346 ncı maddesine göre ceza kesilmiş olup, mahkemece bu suçun oluşabilmesi için gerekli olan teşvik, telkin, azmettirme fiillerinin ispatlanmadığı sonucuna varılmıştır. Bu durumda İdarece uygulanan bu cezanın ortadan kaldırılması gerekirken, ceza miktarında bir değişiklik olmayacağı gerekçesiyle fiilin aynı Yasanın 338 inci maddesi kapsamında mütalâasıyla davanın reddine karar verilmiştir. ...Mahkemelerin, suçun vasfını değiştirerek inceleme elemanınca ve vergi idaresince önerilmeyen bir cezaya hükmetmeleri, idarenin yerine geçerek işlem tesis etmeleri sonucunu doğuracağından, hukuken mümkün değildir.” (Danıştay 4. Daire, E.1999/5428, K.2000/270, T.12/06/2000, DKA, E.T.: 31.12.2023)

Akkaya/Bayar, her ne kadar vergi ziyayı vergi kaçakçılığının unsuru değilse de vergi ziyanının yokluğu halinde usulsüzlük cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşma yapılabileceği ve uzlaşmanın yargılama şartı olan mütalâanın alınmasını engelleyeceği görüşündedir.<sup>1266</sup> Şöyle ki aslında gerek tarhiyat sonrası uzlaşma (VUK ek md. 1) gerek tarhiyat öncesi uzlaşmayı (VUK ek md. 11) düzenleyen maddelere 2008 yılında 5736 sayılı Kanun ile ilâve edilen parantez için ifadelerle VUK md. 359’da yazılı fiillerle “vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde” tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar için uzlaşma yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak yazarların burada -açıkça ifade edilmemekle birlikte- yalnız vergi ziyayı cezasından bahsedildiği için olayda kaçakçılık teşkil eden fiiller bulunsa bile idari nitelikli usulsüzlük cezaları için uzlaşma yapılabileceğini ve herhalde tarhiyat sonrası uzlaşma yapıldığında zaten rapor yazılmış olacağı için mütalâayı engellemek fiilen mümkün olmayacaksa da- tarhiyat öncesi uzlaşma olursa artık idarenin vergi kaçakçılığının işlendiğine yönelik bir vergi suçu raporu yazıp mütalâa veremeyeceğini, çünkü VUK ek md. 11/2’de “*Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz.*” demek suretiyle ulaşılan konuda şikâyet ve ceza davası yolunun kapatıldığını düşündükleri<sup>1267</sup> anlaşılmaktadır. Bu görüşe şu sebeplerle katılmıyoruz:

- (i) Yazarların iddiasının<sup>1268</sup> aksine “dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz” ifadesi idareyi değil mükellefi bağlayan, uzlaşma tutanaklarının kesinliğini ve uzlaşmayı tercih eden mükellefin kanun yoluna başvurma hakkını kaybedeceğini belirten bir ifadedir. Nitekim aynı ifade tarhiyat sonrası uzlaşmayla ilgili olarak VUK ek md. 7’de bu defa açıkça mükellefin dava açamayacağı belirtilerek tekrar edilmiştir: “**Mükellef veya adına ceza kesilen;** üzerinde ulaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz.” İki cümle arasındaki ifade farkları bu kanunun yazımındaki hemen her maddede karşımıza çıkan genel standartsızlığın bir örneğinden ibarettir, yoksa kanun koyucu tarafından tarhiyat sonrası sonuçlarına mükellef, tarhiyat öncesi

<sup>1266</sup> Mustafa Akkaya, İbrahim Nihat Bayar, “Vergi Ziyana Neden Olmayan Kaçakçılık Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 220, Nisan 2011, s. 223.

<sup>1267</sup> Ibid.

<sup>1268</sup> Ibid.

uzlaşma sonuçlarına idare dava açmasını istenmiş değildir. Her iki hükmün de işlevi uzlaşan mükellefe dava yolu kapatmaktır. Uzlaşmanın diğer tarafı olan vergi idaresinin zaten ne ceza davası açması mümkündür ne de savcılığa mükellefi şikâyet etmesi söz konusudur. Kanunun aradığı “mütalâa”, iddianame ya da iddianame yerine geçen belge olmadığı gibi CMK md. 158 anlamında bir şikâyet dilekçesi dahi değildir. Bu nedenle buradaki dava, ceza davası; şikâyet ise savcılığa şikâyet olarak anlaşılamaz; dava ile vergi davası, şikâyet ile de VUK md. 124’e göre dava açma süresi geçtikten yani buradaki uzlaşma üzerine tarhiyatın kesinleşmesi gibi gidilecek kanun yolu kalmadıktan sonra Bakanlığa yapılan bir idari itiraz olan şikâyet kastedilmektedir. Bu nedenle uzlaşma, vergi idaresini mütalâa hazırlamaktan alıkoymaz.

- (ii) Savcının kanunda gösterilen hallerde, mesela etkin pişmanlık durumunda, kamu davasını açıp açmamada takdir yetkisi vardır (CMK md. 171). Ancak bu hüküm kovuşturma mecburiyeti ilkesine maddede sayılanlarla sınırlı bir istisna getirmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma burada sayılmamıştır ve VUK’un kaçakçılık suçlarıyla ilgili soruşturma usulünü düzenleyen 367. ile tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen Ek 11. maddelerinde avcıya kamu davasını açmada takdir yetkisi verecek yahut bir kovuşturma engeli teşkil edecek bir hükme yer verilmemiştir. Onun dışında suçun oluşup oluşmadığını da savcı değerlendirecek ve yeterli şüphe olmadığını düşünürse ya da kovuşturma mümkün değilse iddianame düzenleyemeyecektir (MK md. 172). İdare de suçun işlenip işlenmediğini serbestçe değerlendirecektir ancak suçun işlendiği tespitini yaparsa artık bunu savcılığa bildirip bildirmemek konusunda takdir hakkı yoktur. Ne incelemeyi yapan müfettiş, ne de inceleme raporunu onaylayan rapor değerlendirme komisyonu mütalâa verilmemesini seçemez (VUK md. 367). Bir başka deyişle, bu mütalâa idarenin uzlaşma görüşmelerine konu edebileceği, kullanımı tamamen kendi ihtiyarında bir hak değildir. Uzlaşmayı yapan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunun işlemlerinin diğer kamu görevlilerini ve kurullarını bağlamayacağı da açıktır.

- (iii) Esasen CMK’da dahi uzlaştırma (CMK md. 253) suçtan zarar gören özel hukuk tüzelkişileri ile yapılır. Kamu hukuku tüzel kişilerinin kamuya karşı

işlenen bir suçun failiyle uzlaşması diğer suçlar bakımından uygun görülmemiştir. Dolayısıyla dolandırıcılık (TCK md. 157) suçu uzlaştırma kapsamında olmakla birlikte (CMK md. 253/1/b,8) kamu kurum ve kuruluşu zararına dolandırıcılık (TCK md. 158/1,e) suçtan zarar görenin sıfatı nedeniyle uzlaştırmaya konu olamayacaktır. Bir çeşit dolandırıcılık olan VUK'taki muhasebe hilesi suçunda vergi idaresine uzlaşma imkânı vermek genel suç ve ceza siyaseti açısından da tutarsızlığa yol açacaktır. Nitekim 2019 yılında CMK'ya “seri muhakeme usulü” adıyla az da olsa ABD ceza muhakemesi sistemindeki savunma pazarlığı (*ing. plea bargaining*) uygulamasını hatırlatan ve savcının şüpheliye bu usulde yargılamaya devam edilmesini teklif ettiği ve kabulü halinde ceza üzerinde kanunda gösterilen indirimleri yaparak mahkemeden bu yönde hüküm kurmasını talep ettiği yeni bir ceza muhakemesi usulü eklenmiş (CMK md. 250), ancak burada da resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan, mühür bozma, parada sahtecilik gibi vergi kaçakçılığıyla benzer yönleri olduğu iddia edilebilecek suç tipleri kapsama alındığı halde vergi kaçakçılığı kapsama alınmamıştır. Kapsama alınan suçlar için öngörülen usul de vergi idaresiyle yapılan uzlaşmalardan ve ABD'deki benzerinden oldukça farklı, idareyle bireyin bir pazarlık hatta müzakere yapmadığı, şüphelinin cezayı değil usulü kabul ettiği ve kendisine kanundaki belli indirimlerin uygulandığı, ancak hâkim müdahalesine yine de açık bir usul söz konusudur. Ön ödeme (TCK md. 75) ise kamuya karşı işlenmiş bile olsa çok hafif suçlar için mümkündür. Özetle, diğer suçlar bakımından kamu davasının mecburiliğine istisna getiren alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerini bu kadar sıkı düzenleyem kanunkoyucunun kapalı kapılar arkasında cereyan eden ve ceza muhakemesi işlemlerine göre son derece denetimsiz ve çoğu defa kanunla düzenlenmemiş bir usule tabi tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine katılan kamu görevlilerine savcı ve hakimlere vermediği yetkiler verdiğini düşünmemek gerekir.

- (iv) Uzlaşan kişi adına tarhiyat yapılan mükelleftir. Mükellef olmayan failin ceza sorumluluğunu başkasının uzlaşmasına bağlı olarak belirlemek ceza sorumluluğunun şahsiliğine de aykırıdır.



## 2. Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi

Anayasa Mahkemesi yukarıda incelediğimiz VUK'taki kabahatler ve suçlar arasında içtima yasağı öngören ve bu nedenle çifte cezalandırma yasağına aykırı olduğu söylenen kuralları iptal etmediği kararında VUK md. 367'ye 2021 yılında 7318 sayılı yasayla eklenen ve ceza mahkemesi kararlarının vergi idaresini bağlamayacağını öngören -fakat AYM tarafından kanunun gerekçesinden hareketle sadece idareyi değil vergi mahkemelerini de bağlamayacağı şeklinde anlaşılan-fıkra<sup>1269</sup>, “*bağlantılı olarak işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında yeterli bağlantının sağlanmaması halinde gerekçeli karar hakkı ve masumiyet karinesi gibi adil yargılanma hakkı güvenceleriyle bağdaşmayacak şekilde kararlar verilebileceği*”, “*fiilleri farklı boyutlarıyla ele alan, kendi usul ve kurallarına göre nitelendirip değerlendiren farklı organ, makam ve mercilerin kararlarının her hâl ve şartta birbirini bağlaması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi bunların hiçbir koşulda birbirini bağlamaması gerektiği şeklinde bir sonuca varılmasının da mümkün [olmadığı]*” gerekçesiyle adil yargılanma hakkına aykırı bularak iptal etmiştir.<sup>1270</sup>

Özetle, Anayasa Mahkemesi farklı hukuk disiplinleri bakımından hukuka aykırı sayılan fiillerin “içtima”ı konusunu tamamen kanunkoyucunun takdirinde bir konu olarak değerlendirmekte, kişiye aynı fiilden dolayı birden fazla hukuk disiplininin yaptırım uygulamasını ve birden fazla yargılama süreci yürütülmesini ne maddi hukuk yönünden ne de muhakeme hukuku yönünden *non bis in idem* ilkesine aykırı bulmamaktadır. Sadece bu farklı yargılamaların tamamen bağımsız yürütülmesine yönelik kural bu ilkeye aykırı bulunmuştur.

Ayrıca AYM bu ilkenin içtima mecburiyeti getirmedeği yönünde karar vermişse de kararın gerekçesinde “*her iki yargılamanın sonucunda hükmolunan cezanın kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşturmasının engellenmesi*” amacıyla da yargılamalar arasında etkileşim bulunması gerektiğini söylemiş, eğer iki yargılama sonucunda da kişiye ceza verilirse bunun “*orantısız bir külfet*”e yol açabileceği

<sup>1269</sup> (İptal edilen fıkra) VUK md. 367/son: “*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.*”

<sup>1270</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2019/4, K.2021/78, T.04/11/2021, R.G.09/03/2022, par. 87-88.

belirtilmiştir.<sup>1271</sup> Bu durumda AYM'ye göre vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi diğerinin maddi olgular bakımından varacağı sonuçlarla bağlı değildir ancak uygulanacak cezanın miktarı konusunda diğer mahkemenin kararını dikkate almalıdır. Fakat TCK'da cezanın belirlenmesi için getirilen kriterler arasında failin aynı fiil nedeniyle aldığı idari cezaların dikkate alınması bulunmadığı (TCK md. 61), VUK'ta ise ceza miktarları kanunen sabit olup cezanın bireyselleştirilmesine ilişkin bir hüküm bulunmadığı için mahkemelerin bunu yapması kanunen mümkün değildir. Esasen öğretide de mesele ölçülülük bağlamında tartışılmaktadır. Taylar, vergi ziyai cezasının üç kat olması, üst sınırının bulunmaması, her bir vergi türü için ayrıca ceza uygulanması ve cezaların içtima ettirilmemesini ölçülülük ilkesine aykırı bulmaktadır.<sup>1272</sup> Fakat aslında sayılanlardan içtima yasağı dışındakilerin ikisi vergi ziyai cezasına özgü değildir, biri ise gerçek anlamda bir mükerrer cezalandırma yaratmamaktadır. Gerçekten sözgelimi, gümrük vergilerinin ziyaa uğratılması fiilleri, aynı zamanda gümrük kaçakçılığı suçu teşkil etmeseler bile çoğu defa verginin üç katı idari para cezası ile cezalandırılmaktadır (GK md. 234/1,a-b). Bir başka deyişle, eşyanın özellikleri yahut kıymeti eksik beyan edildiğinde uygulanacak gümrük vergilerini ziyaa uğratma cezasının temel hali, üç kat cezadır. Nispi idari para cezası öngörülen başka kanunlarda ise çok daha yüksek ceza tutarları görülebilmektedir. Mesela, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'da -VUK'ta yalnız usulsüzlük cezası ile geçirtilen fiillerden- idareye eksik, yanlış ya da yanıltıcı bilgi veya belge verilmesi, hatta bilgi veya belgenin süresinde verilmemesi için teşebbüsün karardan bir önceki mali yıl sonunda oluşan yıllık gayri safi gelirleri üzerinden nispi idari para cezası öngörülmektedir (RKHK md. 16). Bir başka deyişle, bir yanda vergi ziyainın varlığı şartıyla ve sebep olunan neticeye oranla belirlenen bir ceza varken aynı hukuk düzeni içinde bir başka yerde çok daha basit ve yalnız tehlike oluşturan usulsüzlük kabahatleri için, üstelik tehlikenin ağırlığına ve şirketin kâr edip etmediğine yahut kabahatten maddi fayda sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın, ciro üzerinden uygulanan idari para cezaları bulunmaktadır. Şüphesiz bu cezaların daha ağır olması üç kat vergi ziyai cezasının ölçülü olduğu anlamına gelmez. Fakat herhalde aynı şirketlere RKHK'nun öngördüğü cezaların aşırı bir külfet yaratmazken VUK'taki cezaların aşırı bir külfet yarattığı da söylenemez. Ayrıca kanun koyucunun dahilde

<sup>1271</sup> Ibid. par. 84.

<sup>1272</sup> Yıldırım Taylar, "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyai Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu", **30. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Antalya, 2015, s. 157-166, 171.

alınan vergileri ithalde alınan vergilerden yahut ülkedeki rekabet düzeninden daha az korumaya layık görmesi de hatalı bir ceza politikası olacaktır. Öte yandan, nispi cezaların üst sınırlarının olmaması da hemen bütün nispi cezalarda görülen bir özelliktir. Nispi cezanın mantığı budur. VUK'taki usulsüzlük cezalarında olduğu gibi birden fazla ceza için yıllık üst limitler koymak genelde maktu ceza toplamının belge başına uygulanarak şişmesini engellemek içindir. Son olarak, ziyaa uğratılan her bir vergi türü için vergi ziyai cezası uygulanmasında mükerrer bir cezalandırma yoktur. Eğer kanunkoyucu bir kazancı yahut işlemi mükerrer vergilemişse, bunlar ziyaa uğratıldığında ziyaa uğrayan vergi nispetinde bir ceza öngörmektedir. Nispi ceza vergi ziyainın tam karşılığı olduğu için mükerrer ceza yoktur, eğer tartışılacaksa aynı kazanç yahut işlemin birden fazla vergi açısından vergiyi doğuran olay sayılarak mükerrer vergilenmesi ölçülülük açısından tartışılmalıdır. Nispi cezalar, TCK sisteminde genelde terkedilmiştir. Nitelikli dolandırıcılıkta suçtan elde edilen menfaate nispetle adli para cezası öngören hüküm (TCK md. 158/1, son) gibi az sayıda istisnası bulunmaktadır. Eğer idari para cezalarında cezanın nispi olması ölçülülüğe aykırı bulunuyorsa bu tür cezanın yalnız vergi kabahatlerinde değil bütün kabahatler için terkedilmesi tartışılmalıdır. Biz nispi cezalar olmaksızın farklı maddi güce sahip kişi ve kurumların hepsi yönünden caydırıcı ve kanun önünde nispi eşitliği sağlayıcı bir idari para cezası sisteminin mümkün olmadığını düşünüyoruz. Bilhassa vergi ziyana neden olma kabahatine konu eylemler aşağı yukarı her mükellef için müşterek basit kayıt yahut beyan fiilleridir. Bu fiilleri birbirinden ayıran neden oldukları vergi ziyai neticesinin ağırlığıdır. Hatta Yaltı, kaçakçılık suçuna verilecek adli cezanın da yaratılan vergi ziyainın yahut suç tehlike suçu olarak düzenlenmişse yaratılan vergi ziyai tehlikesinin büyüklüğüne nispetle belirlenmesinin orantılılık ilkesine daha uygun olacağını söylemektedir.<sup>1273</sup> Aslında bugünkü ceza sistemimizde adli cezalar, gerek hapis cezası gerek adli para cezası olsun, kanunda alt ve üst sınırları gösterilmek suretiyle düzenlenmekte ve hâkim bu sınırlar arasında temel cezayı belirlerken diğer hususlar yanında "meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığını" (TCK md. 61/e) da dikkate almaktadır. Dolayısıyla vergi ziyai, suçun unsuru değilse de tutarı temel cezanın belirlenmesinde dikkate alınacaktır. Bir başka deyişle, vergi ziyainın miktarı kabahatin cezası nispi olduğu için bu cezayı doğrudan artırırken, suçun cezasını da hâkimin alt sınırdan

<sup>1273</sup> Billur Yaltı, "İlkel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 31, Sayı: 233, Şubat 2008, s. 104.

uzaklaşması suretiyle artıracaktır. Cezanın bireyselleştirilmesine ilişkin bu hüküm fiil ile orantılı bir ceza verebilmek için yeterli görünmektedir. Öte yandan, eğer vergi ziyaının miktarına bağlı olarak suçun daha az ya da daha çok cezayı gerektiren bir nitelikli hali düzenlenmiş olsaydı bu durumda tam olarak *non bis in idem* ilkesinin bir görünümü sayılabilecek olan çifte değerlendirme yasağı (TCK md. 61/3) nedeniyle vergi ziyaının miktarı ayrıca temel cezanın belirlenmesinde dikkate alınmayacaktı. Bu bağlamda bu türlü bir düzenlemeye geçilmesi halinde de TCK'nın ölçülük ve *non bis in idem* açısından yeterli güvencelere sahip olduğu söylenebilir.

Anayasa Mahkemesi, ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi kararlarının etkileşimi yönünden eleştirilen bir konuya ise doğrudan değinmemiştir: Uygulamada üç kat vergi ziyai cezası doğrudan idare tarafından uygulanmakta ve dava açılırsa denetimi vergi mahkemesi tarafından yapılmaktadır. Bir başka deyişle kaçakçılık fiilinin tespiti için ceza mahkemesi kararı beklenmemektedir. Bu durum suçun varlığını tespit konusunda vergi idaresi ve vergi mahkemelerinin yetkili olmadığı ve bunu tespiti elverişli araçları da bulunmadığı öne sürülerek eleştirilmektedir.<sup>1274</sup> Bu görüşün aksine, CMK 218 yönünden bir zorunluluk bulunmamakla birlikte ceza mahkemesinin vergi mahkemesi kararını bekletici mesele yapması yönünde genel bir kabul olduğu söylenmektedir.<sup>1275</sup> Nitekim Akkaya ise farklı yargı kollarında cereyan ettikleri için vergi ve ceza davalarının muhakemelerin birleştirilmesi yoluyla bir araya getirilemeyeceklerini ancak ceza mahkemesinin vergi ziyai yönünden nispi muhakeme yapabileceğini, fakat en doğrusunun ceza mahkemesinin vergi mahkemesinin kararını bekletici mesele yapması olduğunu dile getirmektedir.<sup>1276</sup> Yazara göre vergi mahkemesi kararı, ceza mahkemesinin vereceği karar üzerinde kesin hüküm etkisi doğurmayacaktır ancak mantık gereği bu kararın ceza hakimini bağlaması gerekir.<sup>1277</sup> Yazar VUK md. 367'de “makam ve merciler” dendiği için ceza yargısı ile vergi yargısı arasındaki etkileşim yönünden bu hükmün uygulanmayacağı görüşündedir.<sup>1278</sup> Bize göre VUK md. 359'daki unsurların hiçbirinin ispatı, vergi mahkemesinin vereceği karara bağlı değildir ve ceza mahkemesinin delil toplama imkânları her durumda vergi mahkemesinden daha

<sup>1274</sup> Bayar, **op. cit.**, s. 165-166.

<sup>1275</sup> İçer/Yücel, **op. cit.**, s. 1183.

<sup>1276</sup> Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **AÜHFD**, Sayı: 49, 2000, s. 92.

<sup>1277</sup> *Ibid.* s. 93.

<sup>1278</sup> *Ibid.* s. 89.

geniştir. Ceza hakiminin kendi teknik uzmanlığının yetersiz kalıp, vergi mahkemesinin kararına ihtiyaç duyması da düşünülemez. En çok yoruma ihtiyaç duyan sahtelik yahut hile değerlendirmesi dahi her ceza hakiminin, bilirkişiye de gereksinim hissetmeden, genel hukuk bilgisiyle değerlendirebileceği hususlardır. Bu nedenle ceza mahkemesinin bekletici mesele kararı vermesi faydasız ve anlamsız olacaktır. Ayrıca VUK md. 359'daki fiilin unsurları VUK md. 344/2'deki suçun unsurlarına değil; tam tersine ikincisi ilkinin bağılı olarak düzenlendiği için bekleyecekse vergi mahkemesinin ceza mahkemesinin VUK md. 359'un unsurlarının oluşup oluşmadığı yönündeki tespitini beklemesi ve vergi ziyanının olup oluşmadığını da kendisi değerlendirerek hüküm kurması daha doğru olur. Ancak VUK ve İYUK, idari yargı yerlerini buna zorlamamaktadır. İdarenin ceza mahkemesi kararını beklemesi ise ceza davası zaten idarenin mütalâasını gerektirdiğinden, mütalâa verecek kadar kanaate sahip bir idareden ceza uygulamamasını istemek anlamına gelecektir. Kanun eğer para cezasının ceza mahkemesinin kararına bağılı olmasını isteseydi herhalde bunu idari değil adli para cezası olarak düzenleyebilirdi.

Öte yandan vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi aynı yönde kararlar verdiğinde mesele yalnız içtima ve çifte cezalandırma yahut yargılama yasağı kapsamında kalırken, asıl sorun iki mahkemenin kararlarının birbiriyle çelişmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Akkaya'ya göre vergi mahkemesi idari para cezasını iptal ettiğinde, ceza mahkemesi mahkumiyet kararı vermiş bulunur ve hüküm kesinleşmiş olursa vergi mahkemesi kararı yeni delil sayılarak CMK'ya göre yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilmeli, ancak vergi mahkemesi idari para cezasını hukuka uygun bulduğunda, ceza mahkemesi fiil gerçekleşmediği gerekçesiyle beraat kararı vermiş ise yargı erkinin tekliği ve hak ve adalet duygularıyla bağdaşmayacak bir durum ortaya çıkacak, manevi unsurun yokluğu yahut yeterli delil olmaması nedeniyle beraat kararı verilmiş olması halidne ise ortada izahı mümkün bir çelişki bulunacaktır.<sup>1279</sup> Ancak yazar ikinci durumda niçin İYUK'a göre yargılamanın yenilenmesi önermediğini ya da niçin bunun mümkün olmadığını açıklamamıştır. Karakoç ise işlenmemiş bir suç nedeniyle uygulanan cezanın kesinleşmesinin yarattığı çelişkinin VUK md. 367 başta olmak üzere mevcut kanuni düzenlemeler karşısında düzeltilemeyeceğini, tam tersi durumda 1 kat vergi ziyaı cezasının Danıştay kararıyla onanarak kesinleşmesinden sonra ceza

<sup>1279</sup> Ibid. s. 95.

mahkemesinin mahkumiyet kararı vermesi halinde de cezanın üç kata tamamlanmasının mümkün olmadığını söylemektedir ve kişilere inceleme sonrasında temel ceza kesileceği ve ceza mahkemesi kararına göre cezalarına bir fer'i cezanın ekleneceği başka bir ceza sistemi önermektedir.<sup>1280</sup> Taşkan ise kişinin kaçakçılıktan beraat ettikten sonra daha önce düzenlenen üç kat vergi ziyai cezasının akıbetinin ne olacağını sorgulamakta ve eğer karar delil yetersizliğine dayanıyorsa idarenin serbestçe karar verebileceğini, fakat ceza mahkemesi kaçakçılık işlenmediğine karar vermişse hukuk devleti ilkesi gereğince uygulamanın idarece “düzeltilmesi” gerektiğini öne sürmektedir.<sup>1281</sup>

Fakat aslında delil yetersizliği yahut CMK'daki adıyla “yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması (CMK md. 223/2,e) ile diğer beraat sebepleri arasında ayırım yapmayı gerektiren esaslı bir fark bulunmamaktadır. İspatlanamamışsa işlenmemiştir. VUK md. 344/2, üç kat cezayı sıkı sıkıya kaçakçılık fiiline bağlı olarak düzenlediği için kaçakçılık işlenmemiş olduğu halde hukuka aykırı olduğu sabit olan böyle bir cezanın iptal edilmemesi, geri alınmaması hatta infaz bile edilmiş olsa yol açtığı zararın telafi edilmemesi şüphesiz hukuk güvenliğine aykırıdır. Anayasa Mahkemesi'nin yukarıdaki iptal gerekçesinde de belirttiği üzere kural olarak iki yargı yeri birbirinin kararıyla bağlı değildir, ancak ortada kanun gereği değilse bile olayın mahiyeti ve hakkaniyet gereği dikkate alınması gereken bir mahkeme kararı varsa bunun görmezden gelinmesi, aynı olay hakkında çelişkili içtihadı neden olunması bireylerin adil yargılanma haklarını ihlal edebilir. Bu bağlamda CMK'nın daha geniş araştırma ve delil toplama yöntemleriyle mücehhez ceza mahkemesinin, kaçakçılık suçunun unsurlarının oluşmadığına karar verdiği bir olayda idari yargı yerinin fiilin suç teşkil edip etmediği konusundan müstakil bir değerlendirme yapmak yerine ceza mahkemesi kararına dayanarak cezanın bir katı aşan kısmını iptal etmesi daha doğrudur. Vergi davası mükellef aleyhine kesinleşmişse yargılamanın yenilenmesi (İYUK md. 53/1,e) sebebi mevcuttur. Vergi idaresinin de vergi davası açılmış olsun olmasın ceza işlemini geri alması mümkün ve gereklidir. Vergi ziyai cezasını geri almak için VUK'un vergi hatalarının düzeltilmesi hükümlerine de başvurmaya da gerek olmadığını

<sup>1280</sup> Yusuf Karakoç, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **DEÜHFD, Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s. 12, 13.

<sup>1281</sup> Yusuf Ziya Taşkan, “Vergi Ziyai Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 227, Ağustos 2007, s. 122.

düşünüyoruz; usulde ve yetkide paralellik ilkesi gereğince cezayı vermeye yetkili makamın geri almaya da yetkili olduğu kabul edilmelidir. Tahsil edilmiş cezanın iadesi konusunda açık kanun hüküm yoktur ancak “İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.” (AY md. 125/son) düsturundan hareketle tahsil edilen hukuka aykırı cezanın da faiziyle iadesi gerekeceği düşünülebilir.



## SONUÇ

Bu çalışmanın tamamlanması Cumhuriyet'imizin yüzüncü yılına denk gelmiştir. Cumhuriyet bireye hak tanıdığı kadar ödev de yükleyen bir rejimdir. Modern cumhuriyetler, Türkiye Cumhuriyeti de dahil olmak üzere, hak ve ödevler yani nimet ve külfetler yönünden eşit yurttaşlık esasına dayanmaktadır. Hatta cumhuriyete dönüşümünü tamamlayamayan Avrupa monarşileri de hiç değilse güçlü parlamenterizm yoluyla yurttaşlar arasında eşitliği sağlamaya çalışmaktadır. Yurttaş üzerindeki başlıca külfet, vergidir. Nitekim eski hukukumuzda vergiler ve bedenî yükümlülüklerin genel adı, külfet kökünden gelen, “teklif” (çoğulu “tekâlif”) idi ve hâlen vergi yükümlüsünün yaygın adı yine aynı kökten gelen “mükellef”tir. Gerçi Türk hukuku askerlikten farklı olarak vergi mükellefiyetinde yurttaşlığı esas almamış, mukimliği esas almıştır. Bu nedenle verginin gerçek bir yurttaşlık ödevi olduğundan bahsedilemez. Ancak yine de vergi mükelleflerinin çoğu aynı zamanda yurttaştır ve mukim olmayan ve nimetlerden aynı ölçüde yararlanmayan yurttaşlardan vergi alınmaması tek başına yurttaşlar arasında eşitliği bozucu bir husus sayılmaz. Eşitliği bozacak asıl şey, verginin eşit durumdaki kişilerden yahut yurttaşlardan aynı esaslarla alınmaması yahut bazılarının vergi yükümlülüğünün keyfi biçimde kaldırılmasıdır. Öte yandan, vergide eşitliğin genelde ihmal edilen bir yönü daha bulunmaktadır: Ceza ve cezada eşitlik. Vergi ödevi ihlallerinin yaptırımının olmaması yahut yaptırımlarının aynı eşitlik esaslarına dayanmaması, vergide eşitliği de bozacak ve eşit yurttaşlık ilkesini de ihlâl edecektir. Cumhuriyet, bütün yurttaşlardan aralarındaki eşitliği gözeterek vergi almalı ve alamadıklarını aynı eşit yurttaşlık esasına göre cezalandırmalıdır. Bu bağlamda Cumhuriyet'in yüzüncü yılında Türk vergi kanunlarının ve bu kanunlardaki suç tipleri ve cezalarının bu işlevi yerine getirmeye elverişli olup olmadığının yeniden değerlendirilmesi yararlı bir iş sayılmalıdır.



Vergi ödevinin ihlaline yönelik en ağır davranış, vergi kaçakçılığıdır. Bu davranış, ülkemizde bir “vergi ceza hukuku” oluşturmak iddiasıyla tedvin edilen Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin yıllar içinde defalarca değiştirilmesi ihtiyacı hissedilmiş ancak bu çok sayıdaki kanun değişiklikleri oldukça sağlıksız şekilde yapılmış ve verimsiz olmuş; suça ilişkin Yargıtay uygulaması da sorunlu olagelmıştır. VUK md. 359’un Cumhuriyet rejiminin gereklerine uygun olarak yani eşit yurttaşlık ilkesini tesis edecek surette geliştirilememesi ve uygulanamamasının bizce başlıca sebebi, Türk mevzuatına “vergi kaçakçılığı” kavramının başından itibaren yanlış bir biçimde yerleşmiş olması ve ne kanun yapımcıların ne de hukukçuların mevzuatın dar kalıpları dışında bir vergi kaçakçılığı tasavvurunun bulunmamasıdır. Bu nedenle iki bölümden oluşan bu çalışmanın ilk bölümü, vergi kaçakçılığı teriminin ve dolayısıyla kavramının Türk hukuk düşüncesine ve vergi mevzuatına nasıl geldiği, hangi aşamalardan geçtiği ve geldiği noktada vergi kaçakçılığının evrensel ölçülerıyla uyumlu olup olmadığının tespitine ayrılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde ise vergi kaçakçılığının pozitif hukuktaki görünümünün incelemesi yapılmıştır. Ancak burada da öncelikle yüksek yargı kararlarında doğrudan uygulamaları görüldüğü halde öğretilde genelde görmezden gelinen kamu politikası üzerinde durulmuş ve vergi kaçakçılığının vergi politikası ile ceza politikası açısından değerlendirmesi yapılmıştır. Nihayet kavramsal olarak vergi kaçakçılığının doğru anlaşılmış olacağını düşündüğümüz bu aşamadan sonra VUK md. 359’da düzenlenen suçların yerleşik suç incelemesi yöntemine uygun şekilde unsurlarına ayırarak incelemesi yapılmıştır. İşbu çalışma sonucunda ulaştığımız ve önemli olduğuna inandığımıza bazı bulgular şunlardır:

Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde “Kaçakçılık Suçları” adıyla düzenlenen ve uygulamada Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun 3. maddesindeki aynı isimli suçlardan ayırmak için “vergi kaçakçılığı” olarak anılan suçlar bu ismi, gümrük ve tekel kaçakçılığı suçlarından almıştır: 1880’lerde, bir anonim şirket olan Tütün Rejisi, devletin yüzyıllarca gümrük duvarlarını tamamen indirmiş olması nedeniyle kaçakçılığı hiç tanımayan bir topluma sahip ülkede tütün üretimi ve ticareti konusundaki tekel yetkilerini elde edince kendi gelirlerini güvence altına alacak bir özel ceza yasası ve özel kolluk yasası yaptırtmış, bu yasalarda kullanılmak üzere tamamen yeni bir “kaçakçılık” terimi yaratmış ve bu yeni kavram etrafına bir mevzuat oluşturmuştur. Böylece adıyla ve içeriğiyle Türk hukuku için yeni bir suç

grubu olarak kaçakçılık suçları ortaya çıkmıştır. Tekel imtiyazları ve vergileri ile gümrük kısıtlamaları ve vergilerini tehdit eden fiillere verilen bu isim daha sonra dolaysız vergilere yönelik fiiller için de kullanılmıştır. Nitekim VUK'taki kaçakçılık suçları gelir vergisinin ilk defa mevzuata girdiği büyük vergi reformunun bir parçası olarak ihdas edilmiştir. Oysa Batı ülkelerinde gelir vergisi ve bu vergiden “kaçma” (*ing. evasion*) ile gümrük ve tekel kaçakçılığının (*ing. smuggling*) sosyo-politik tarihi tamamen farklıdır. Türk hukukunda vergi kaçakçılığının hatalı olarak dolaylı vergiler jargonu ve mantığıyla ele alınması, modern cumhuriyetlerle birlikte ortaya çıkan gelir vergisi ve buna bağlı yaptırım sisteminin yanlış anlaşılmasına yol açmıştır. Nitekim, VUK md. 359 gerçek bir vergiden/yükümlülüğün/kanundan kaçma davranışını suç haline getirmekten ziyade yoğun dokümantasyona dayalı gümrük yahut dolaylı vergiler düzenlemelerine aykırılıkları cezalandıran, idarenin belge düzenini korumaktan ibaret bir işlevi olan bir kanun hükmü çehresi taşımaktadır. Bu bağlamda VUK md. 359, cumhuriyet rejiminin ruhuna uygun şekilde bir vatandaşlık ödevinden kaçmayı suç sayan bir düzenleme değildir. Sözelimi, vergi kaçakçılığının en basit biçimi sayılması gereken açıktan satış yapma ve elde ettiği geliri beyan etmeme şeklindeki davranış VUK md. 359 açısından suç dahi teşkil etmemektedir. VUK md. 359, uygulamadaki adıyla “naylon fatura” ihtilaflarına sıkışmış, yalnız henüz kurumsallaşamamış küçük işletmeler üzerinde bir ceza tehdidi oluşturan ve genelde yalnız KDV uygulaması açısından bir anlam taşıyan bir suç tipi ihtiva etmektedir. Oysa modern bir cumhuriyette, modern cumhuriyetlerle birlikte ortaya çıkan yeni bir vergi türü olan gelir vergisi verme yükümlülüğünün ihlaline yönelik davranışların suç sayılması gerekir. Bu bakımdan Türk hukuk tarihinin yeterince alkışlanmamış bir kodifikasyon başarısı olan Vergi Usul Kanunu'nun vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen 359. maddesinin ömrünü tamamladığı söylenebilir. Fakat bu hüküm yenilenecekse öncelikle bu konuda bir zihniyet değişikliğine gitmek ve mevcut VUK'un dolaylı vergiler kaçakçılığını cezalandırmaya yönelik kaçakçılık mantığından çıkmak, daha sonra gerekirse gelir vergisinden kaçma ve vergi dolandırıcılığı biçiminde iki ayrı suç tipi yaratmak gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

### (i) CEZA VE VERGİ HUKUKU KİTAP VE MAKALELERİ

- ACAR, Şahabettin **Hesap ve Muhasebe Yolu ile Yapılan Vergi Kaçakçılığı - Vergi Hilesi ve Meydana Çıkarılması Usulleri**, İstanbul: İnkilâp Kitabevi, 1958
- AĞAR, Serkan **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Ankara: Seçkin, 2016
- AKÇAOĞLU, Ertuğrul “Vergi Ziyayı Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler”, **Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı**, Ankara: Yetkin, 2017
- AKKAYA, Mustafa “Vergi Ziyasına Neden Olmayan Kaçakçılık Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:220, Nisan 2011, s.289
- “Vergi Kaçakçılığı Suçları Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar”, **Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı**, Ankara: Yetkin, Ankara, 2017
- “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **AÜHFD**, Sayı: 49, 2000
- “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 31, Sayı: 233, 2008
- AKKAYA, Mustafa;  
BAYAR, İbrahim Nihat “Vergi Ziyasına Neden Olmayan Kaçakçılık Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:220, Nisan 2011
- ALACAKAPTAN, Uğur **Suçun Unsurları**, Ankara: Sevinç, 1975
- ALAYBEK, Ali **Batı Vergi Politikasında Yeni Eğilim ve Akımlar**, İstanbul, 1965
- Gelir Vergisi Davamız**, Ankara: Yeni E-konomi, 2017

- ANGELL, Montgomery B. "Tax Evasion and Tax Avoidance", **Columbia Law Review**, Vol.38, No.1, (Jan., 1938)
- ARSLANER, Hakan **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Bursa: Ekin, 2017
- ARTUK, Mehmet Emin;  
GÖKCEN Ahmet;  
ALŞAHİN M. Emin;  
ÇAKIR, Kerim **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Adalet, 2022
- Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Ankara: Adalet, 2022
- AKBULUT, Berrin "Vergi Suçlarında İştirak", **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, ed. İzzet Özgenç; Cumhur Şahin; Faruk Turhan, Cilt: 2, Ankara: Seçkin, 2020
- "Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)", **Adalet Dergisi**, Sayı: 71, 2023
- Türk Ceza Hukuku Temel Bilgiler**, Ankara: Seçkin, 2023
- ASLANPINAR, Y. Burak **TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Seçkin, 2022
- AYDIN, Devrim **Türk Ceza Hukukunda Dolandırıcılık Suçu**, Ankara: Yetkin, 2022
- AYDOĞAN, Dündar **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Yetkin, 2022
- BARLASS, T. İrfan "Thoughts on the Offence of Entering of Accounts and Transactions into Any Books, Documents or Recording Medium Other Than Statutory Accounting Books in A Manner to Cause A Reduction in Tax Base", **Annales de la Faculte de Droit d'Istanbul**, Vol: 44, No: 61, 2012
- BATI, Murat **Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma**, Ankara: Seçkin, 2023
- BAUMANN, Jürgen **Derecho Penal, Conceptos Fundamentales y Sistema, Introducción a la Sistemática Sobre la Base de Casos**, çev. Conrado A. Finzi, Buenos Aires: Ediciones De Palma, 1973
- BAYAR, İbrahim Nihat **Vergi Kaçakçılığı**, Ankara: Mali Akademi Yayınları, 2013

- BAYRAKLI,  
Hasan Hüseyin **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 1996
- BELING, Ernst **Die Lehre vom Verbrechen**, Tübingen: Verlag von J.C.B Mohr, 1906
- BOZDOĞANOĞLU,  
Burçin “Gizleme Dolayısıyla Vergi Kaçakçılığı Suçunun Oluşumu Açısından Özellik Gösteren Durumlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 330, Mart 2016
- CANDAN, Turgut **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, Ankara: Yetkin, 2022
- CAPET, Marcel-Francis **Vergi Kaçakçılığı**, çev. Celal Erçoklu, Ankara: Akin, 1954
- CARRARA, Francesco **Programma del Corso di Diritto Criminale**, Lucca: Tip. Canovetti, 1863
- CENTEL, Nur;  
ZAFER, Hamide;  
ÇAKMUT, Özlem **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, İstanbul: Beta, 2014
- Kişilere Karşı İşlenen Suçlar**, Cilt: I, İstanbul: Beta, 2016
- CİDDİ, Onur **Türk Hukuku ve Kuzey Kıbrıs Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Ankara: Yetkin, 2021
- ÇAĞLAR, Kemal **Vergi Usul Kanunu ve Yorumu**, Ankara: Adalet, 2023
- ÇAKMAKÇI, Ali;  
KÖSEER, Semra **Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları**, Ankara: Seçkin, 2019
- ÇAVUŞ, Adnan **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul: Beta, 2016
- ÇETİN, Soner Hamza “Kullanmak İçin Uyuşturucu veya Uyarıcı Madde Satın Almak, Kabul Etmek, Bulundurmak ya da Uyuşturucu veya Uyarıcı Madde Kullanmak Suçu (TCK M.191)”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 4, Aralık 2016
- ÇİTİL, Bünyamin **Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları**, Ankara: Seçkin, 2021
- DEMİRBAŞ, Timur **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2018
- DOĞRUSÖZ, A. Bumin “Vergi Ceza Sistemi Üzerine Eleştiriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, Şubat 2008

- “Defter ve belgeleri ibraz etmeme”, **Dünya**, 1 Haziran 2017
- DONAY, Süheyl
- Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul: Beta, 2008
- DÖNMEZER, Sulhi;  
ERMAN, Sahir vd.
- Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku**, Cilt: II, İstanbul: Der, 2021
- EDİZDOĞAN, Nihat;  
TAŞ, Metin;  
ÇELİKKAYA, Ali
- Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa: Ekin, 2007
- EKİCİ, İskender
- Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter Ve Belge Muhafaza Ve İbraz Mecburiyetleri**, İstanbul: On İki Levha, 2021
- ELA, Hatice
- Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge**, Ankara: Seçkin, 2021
- ERDEM, Tahir
- “Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Belgede Sahtecilik Suçlarının Değerlendirilmesi (TCK Kapsamında Belgede Sahtecilik Suçları)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 263, Ağustos 2010
- “Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 33, Sayı: 266, Kasım 2010
- EREM, Faruk
- “Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 25, Sayı:1, 1968
- Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Cilt: IV, Özel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 1985
- ERMAN, Sahir
- Ticarî Ceza Hukuku, Genel Kısım**, Cilt: I, İstanbul: İ. Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, 1984
- Sahtekârlık Cürümleri**, İstanbul: İsmail Akgün, 1954
- Vergi Suçları**, İstanbul: İ. Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, 1988
- EVİK, Vesile Sonay
- Suçta İştirakte Yardım Edenin Ceza Sorumluluğu**, İstanbul: On İki Levha, 2011
- FARNSWORTH, A.
- "Legal Evasion" of Taxation”, **The Modern Law Review**, Vol. 6, No. 4 (Dec., 1943)

- (von) FEUERBACH,  
(Paul Johann Anselm  
Ritter)
- GEÇER, Ahmet Emrah
- GÖKCEN, Ahmet
- GÖKCAN, Hasan Tahsin
- GÖKTÜRK, Neslihan
- GUTTMAN, Daniel
- GÜNAY, Erhan
- GÜNDÜZ, Remzi;  
GÜLTAŞ, Veysel
- GÜÇLÜ, Faruk;  
ENGİN, Fevzi
- JAKOBS, Günther
- İÇEL, Kayıhan
- “Legal Evasion of Taxation and Mens Rea”, **The Modern Law Review**, Vol. 10, No. 4 (Oct., 1947)
- Lehrbuch des gemeinen in Deutschland geltenden  
Peinlichen Rechts**, Giessen: Georg Friedrich Heyer,  
1801
- Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve  
Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme  
ve Kullanma Suçları**, Ankara: Adalet, 2021
- Belgede Sahtecilik Suçları**, Ankara: Turhan  
Kitabevi, 2010
- Tanzimat Dönemi Osmanlı Ceza Kanunları ve  
Bu Kanunlardaki Ceza Müeyyideleri**, İstanbul:  
*Yazarın Kendi Yayını*, 1989
- “Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)”,  
**Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 3, Mayıs 2009
- “Özel Belgede Sahtecilik (TCK m. 207), **Ankara  
Barosu Dergisi**, Sayı: 1, Ocak 2010
- “Türk Hukuku’nda Suçların İçtimai”, **Ceza Hukuku  
ve Kriminoloji Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1-2, 2014
- “Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması”, çev. Selçuk  
Özgenç, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal  
ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan  
Önlemler**, İstanbul: Beta, 2014
- Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve  
Kullanma Suçları**, Ankara: Seçkin, 2023
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 sayılı Vergi  
Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda  
Sahtecilik Suçları**, Ankara: Bilge, 2013
- TCK Açısından Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Ankara:  
Ürün, 2019
- Derecho Penal Parte General**, çev. J. Cuello  
Contreras, J. L. Serrano González de Murillo,  
Madrid: Marcial Pons, 1997
- Suçların İçtimai**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi  
Yayınları, 1972

İÇER, Zafer;  
YÜCEL, Yener

“Vergi ve Ceza Mahkemelerinin Kararlarının Birbirine Etkisinin Değerlendirilmesi”, **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, ed. İzzet Özgenç; Cumhur Şahin; Faruk Turhan, Cilt: 2, Ankara: Seçkin, 2020

İTİŞGEN, Rezzan

**Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi (Nemo Tenetur İlkesi) ve Susma Hakkı**, İstanbul: On İki Levha, 2013

JENNY, Ernest G.;  
NIEDERMEYER, Georges

**Muhasebede Hileler**, çev. Hasan Erdinç, İstanbul: Uğur Matbaası, 1942

KANETİ, Selim

**Vergi Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989

KANGAL, Zeynel T.

“Dolandırıcılık”, **Özel Ceza Hukuku**, Cilt: IV, İstanbul: On İki Levha, 2018

**Ceza Hukukunda Zorunluluk Durumu**, Ankara: Seçkin, 2010

“Yanılıcı veya Sahte Belge Düzenlemek ya da Kullanmak Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçları ile Özel Belgede Sahtecilik Suçunun Maddî Unsurlarının Karşılaştırılması”, **Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ’e Armağan (Hukuk)**, Bursa: Ekin, 2023

**Kabahatler Hukuku**, İstanbul: On İki Levha, 2019

**Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu**, Ankara: Seçkin, 2003

KARAKOÇ, Yusuf

**Vergi Ceza Hukuku**, Ankara: Yetkin, 2016

“Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **DEÜHFD, Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010

Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler”, **Prof. Dr. Nami Çağan’a Armağan**, Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020

KAŞIKÇI, Mahmut

“Vergi Kaçakçılığı Suçları ile İlgili Güncel Bir Değerlendirme: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Vergi Suçlarına İlişkin Sorun ve Sorunsallar”, **Prof. Dr. Süheyl Donay’a Armağan**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2020



- KATOĞLU, Tuğrul “Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı: 2, 2012
- KAYIŞOĞLU, Bahattin “Hileli Vergi Suçu”, **Adalet Dergisi**, Yıl: 53, Sayı: 7-8, Haziran-Temmuz 1962
- KIZILOT, Şükrü;  
KIZILOT Zuhâl **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Ankara: Yaklaşım, 2010
- KOCA, Mahmut;  
ÜZÜLMEZ, İlhan **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2018
- Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2015
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, İstanbul. Yaylacık, 1983
- KOCASAKAL, Ümit “Kişilerin Huzur ve Sükûnunu Bozma Suçu (TCK 123)”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, Mart 2015
- KÖSTÜ, Ozan Muzaffer **Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti**, Ankara: Seçkin, 2011
- KUNTER, Nurullah, “Fikri İhtima Sebebiyle Suçların Birleştirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 14, Sayı: 1-2, 1948
- MEMİŞ KARTAL, Pınar “Resmi Belgede Sahtecilik”, **Özel Ceza Hukuku**, Cilt: VI, İstanbul: On İki Levha, 2020
- “Türk Ceza Kanununda Resmi Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu: TCK. m. 205”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 68, Sayı: 3, Aralık 2019
- MEMİŞ KARTAL, Pınar;  
IŞIKLAR ALPTEKİN, Gülfem “Türk Ceza Hukukunda Bilişim Sistemine Girme Suçuna İlişkin Değerlendirmeler (TCK.243/1)”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 1, Haziran 2023
- MERAKLI, Serkan **Ceza Hukukunda Kusur**, Ankara: Seçkin, Ekim 2017
- MERAN, Necati **Dolandırıcılık, Sahtecilik, Güveni Kötüye Kullanma**, Ankara: Seçkin, 2016
- MERCİMEK, Fulya,  
GERÇEK, Adnan “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk”, **TAAD**, Yıl: 4, Sayı: 14, Temmuz 2013, s. 216.

- MEZGER, Edmund  
**Derecho Penal, Libro de Estudio, Parte General**, çev. Conrado A. Finzi, Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, 1958
- MIR PUIG, Santiago  
**Derecho Penal, Parte General**, Barcelona: Editorial Reppertor, 2006
- NEUMARK, Fritz  
**Malî Tekliflerin Arsiulusal Mukayese ve İstatistikleri**, çev. Refii Şükrü, Ankara: Aydınlık Basımevi, 1935
- Mukayeseli Hukukun Maliye İlminde Önemi**, çev. Orhan Arsal, İstanbul: Arkadaş Basımevi, 1937
- “Reform Projesine Göre Gelirin Vergilendirilmesi”, **Akşam**, 12 Eylül 1945
- “Vergi Usulü Kanunu”, **Akşam**, 15 Eylül 1945
- OKTAR, S. Ateş  
“Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000
- “Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167, Ağustos 2002
- “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 249, Haziran 2009
- OK, Nuri;  
GÜNDEL, Ahmet  
**Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Seçkin, 2002
- ÖNCEL, Muallâ;  
KUMRULU, Ahmet;  
ÇAĞAN, Nami  
**Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2013
- ÖNDER, Ayhan  
**Ceza Hukuku Dersleri**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992
- ÖZBEK, Veli Özer;  
DOĞAN, Koray;  
MERAKLI, Serkan;  
BACAKSIZ, Pınar;  
BAŞBÜYÜK, İsa  
**Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2023
- ÖZBEK, Veli Özer;  
DOĞAN, Koray;  
BACAKSIZ, Pınar  
**Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2023
- ÖZCAN, Onur  
**Vergi Suçları**, Ankara: Seçkin, Nisan 2015
- ÖZEN, Mustafa  
**Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Ankara: Adalet, 2014

- ÖZGENÇ, Ayhan Selçuk **Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları**, İstanbul: On İki Levha, 2021
- ÖZGENÇ, İzzet **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması**, İstanbul: On İki Levha, 2016
- ÖZYER, Mehmet Ali **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2018
- ÖZTÜRK, Bahri; ERDEM, Mustafa Ruhan **“İhmalî Suç Teorisi”**, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 25, Sayı: 4, 2021
- ÖZYER, Mehmet Ali **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2015
- ÖZTÜRK, Bahri; ERDEM, Mustafa Ruhan **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Ankara: Seçkin, 2018
- PANCAROĞLU, Başar **“Sahte ve Gerçeğe Aykırı Belge Kavramlarının Ceza Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi ve Sonuçları”**, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt: 28, Sayı: 2, Aralık 2022
- ROXIN, Claus **Política Criminal y Sistema del Derecho Penal**, çev. Francisco Muñoz Conde, Buenos Aires: Hammurabi, 2002
- SABAN, Nihal **“Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları”**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 31, 2006
- SONSUZOĞLU, Elif **“4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-II”**, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 23, Sayı: 144, Eylül 2000
- SONSUZOĞLU, Elif **“Kaçakçılık Suçlarının Oluşmasında Vergi Ziyayı Şart mı?”**, Yaklaşım Dergisi, Yıl:18, Sayı: 210, Haziran 2010
- STÜBEL, Christoph Carl **Ueber den Thatbestand der Verbrechen**, Wittenberg: Samuel Gottfried Zimmermann, 1805
- ŞENYÜZ, Doğan **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin: Bursa, 2013
- TANER, Tahir **Ceza Hukuku Umumi Kısım**, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1953
- TAŞKAN, Yusuf Ziya **“Vergi Ziyayı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler”**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 227, Ağustos 2007

- TAŞKIN KAPUSUZOĞLU,  
Beril **Suçta İştirakte Bağlılık Kuralı**, İstanbul: On İki Levha, 2017
- TAŞTAN, Hakan **Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul: İstanbul YMM Odası, 2018
- TAŞTAN, Mehmet **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Adalet, 2014
- TAYLAR, Yıldırım “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyat Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Antalya, 2015
- TEZCAN, Durmuş;  
ERDEM, Mustafa Ruhan;  
ÖNOK, Murat **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, Ankara: Seçkin, 2023
- TIEDEMANN, Klaus **Ekonomi Ceza Hukuku**, çev. Ayşe Nuhoğlu, Ankara: Seçkin, 2017
- TOSUN, Öztekin **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul: Baha, 1962
- UĞUR, Hüsamettin;  
ELİBOL, Mert **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, Ankara: Adalet, 2016
- ÜNAL, Osman Gazi “Tehlike Suçu ve Zarar Suçu Arasındaki Suçların İctimai Konusunun Uzlaştırma Kurumu Bakımından Sonuçları”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 30, Sayı: 2, 2022
- ÜMİT, Ceyda **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, Ankara: Seçkin, 2023
- ÜREL, Gürol **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara: Seçkin, 2023
- WANNISKI, Jude “Taxes, revenues, and the “Laffer curve””, **Public Interest**, No: 50, Winter 1978
- WESSELS, Johannes;  
BEULKE, Werner;  
SATZGER, Helmut **Derecho Penal Parte General, El Delito y Su Estructura**, çev. Raúl Pariona Arana, Breña: Instituto Pacífico, 2018
- YILDIZ, Ferhat **Yargıtay Kararları Işığında Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Adalet, 2022
- YÜCE, Mehmet **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, Ankara: Adalet, 2018

- VON LISZT, Franz “Die Forderungen der Kriminalpolitik und der Vorentwurf eines schweizerischen Strafgesetzbuchs”, **Archiv fur Sozialwissenschaft und Sozialpolitik**, Vol:6, 1893
- YALTI, Billur “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 169, Ekim 2002
- “İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 31, Sayı: 233, Şubat 2008
- “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, No: 254, Ekim 2002
- “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis in İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No: 317, Şubat 2015
- “VUK 3B’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 262, Temmuz 2010
- “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt: I, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları, 2009
- YURTLU, Fatih “Suç Teorisi Bakımından İhmali Suçların Yapısı”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 3, 2021
- ZAFER, Hamide **Ceza Hukuku Genel Hükümler (TCK m.1-75)**, İstanbul: Beta, 2015

## (ii) HUKUK VE İKTİSAT TEORİSİ KAYNAKLARI

- (BECCARIA), (Cesare) **Dei Delitti e Delle Penne**, Monaco, 1764
- “Tentativo analitico su i contrabbandi”, **Il Caffè**, Tomo: I, Venezia: Pietro Pizzolato, 1766
- “Elementi di Economia Pubblica”, **Scrittori Classici Italiani di Economia Politica**, Tomo: XI-XII. Milano: G. G. Destefanis, 1804

- BURTON, J. H. (ed.) **Letters of Eminent Persons Addressed to David Hume**, Edinburgh: William Blackwood and Sons, 1849
- DE PARIE, Félix Esquirou **Traité des Impôts**, Tome: 2, Paris: Librairie de Guillaumin et Cie, 1866
- DICEY, A. V. **Introduction to the Study of the Law of the Constitution**, London: Macmillan and Co., 1897
- DUBBER, Markus D. “New Historical Jurisprudence: Legal History as Critical Analysis of Law”, **Critical Analysis of Law**, Sayı: 2/1, 2015
- HAMILTON, Alexander “Concerning Taxation”, **The Federalist**, Vol: 1, New York: J. & A. McLean, 1788
- Report of the Secretary of the Treasury of the United States, on the Subject of Manufactures**, London: J. Debrett, 1793
- HUME, David **Essays, Moral and Political**, Edinburgh: A. Kincaid, 1741
- Political Discourses**, Edinburgh: A. Kincaid and A. Donaldson, 1752
- KELSEN, Hans **The Pure Theory of Law**, çev. Max Knight, Berkeley: University of California Press, 1970
- LIST, Friedrich **Das nationale System der politischen Oekonomie**, Stuttgart/Tübingen: J. G. Cotta'scher Verlag, 1841
- MILL, John Stuart **The Principles of Political Economy with Some of Their Applications to Social Philosophy**, Volume: II, London: John W. Parker West Strand, 1848
- MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat **De l'esprit des loix**, Tome: I, Geneve: Chez Barrillot et fils, 1748
- POPPER, Karl R. **The Poverty of Historicism**, New York: Harper Torchbooks, 1964
- ROUSSEAU, (Jean-Jacques) “Économie”, **Encyclopédie, ou, Dictionnaire Raisonné des Sciences, des Arts et des Métiers**, Tome: 5, Paris: Chez Briasson vd., 1755
- RÜCKERT, Joachim “Friedrich Carl von Savigny, the Legal Method, and the Modernity of Law”, **Juridica**, XI/2006
- SCHUMPETER, Joseph A. **History of Economic Analysis**, New York: Oxford University Press, 1994

- SMITH, Adam **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**, Volume: II, London: W. Strahan and T. Cadell, 1776
- Lectures on Justice, Police, Revenue and Arms delivered in the University of Glasgow by Adam Smith and reported by a Student in 1763**, haz. Edwin Cannan, Oxford: Clarendon Press, 1896
- THOMPSON, E. P. **The Poverty of Theory & Other Essays**, New York: Monthly Review Press, 1978
- TURGOT, A. R. J. **Reflections on the Formation and the Distribution of Riches**, çev. William J. Ashley, New York: The Macmillan Co., 1898
- VON SAVIGNY, Friedrich Carl **Vom Beruf unserer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft**, Heidelberg: Mohr und Zimmer, 1814
- System des heutigen Römischen Rechts**, Band: I, Berlin: Veit und Comp., 1840

### (iii) TARİH KİTAPLARI VE MAKALELERİ

- AKPINAR, Mehmet “Reji Uygulamalarına Bir Tepki: Tütün Kaçakçılığı”, **Türkler**, Cilt:14, Ankara, 2002
- ARIKAN, Zeki “Mahmut Esat Bozkurt ve Kapitülasyonlar”, **Çağdaş Türkiye Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 4, 1994
- ATATÜRK, Mustafa Kemal **Söylev ve Demeçler I**, Ankara: Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, 2006
- BARKAN, Ömer Lütfi **XV ve XVI ncı asırlarda Osmanlı İmparatorluğunda Ziraı Ekonominin Hukuki ve Malî Esasları, Birinci Cilt: Kanunlar**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1943
- BERKES, Niyazi **Türkiye İktisat Tarihi, İkinci Cilt: Osmanlı Devleti’nin Ekonomik Çöküşü**, İstanbul: Gerçek Yayınevi, 1975
- İki Yüz Yıldır Neden Bocalıyoruz -1**, İstanbul: Cumhuriyet, 1997
- BEYDİLLİ, Kemal “Karadeniz'in Kapalılığı Karşısında Avrupa Küçük Devletleri ve "Mîrî Ticâret" Teşebbüsü”, **Belleten**, Cilt: 55, Sayı: 214, Aralık 1991

- BİRDAL, Murat **The Political Economy of Ottoman Public Debt**, London: I. B. Tauris Publishers, 2010
- CALLERY, Alphonse **La Fraude des Gabelles**, Fontainebleau: E. Bourges, 1882
- CEZAR, Yavuz **Osmanlı Maliyesinde Bunalım ve Değişim Dönemi**, Alan Yayıncılık, 1986
- DARLING, Linda T. **Revenue-Raising and Legitimacy: Tax Collection and Finance Administration in the Ottoman Empire, 1560-1660**, Leiden: E. J. Brill, 1996
- DIĞIROĞLU, Filiz “Selanik Ekonomisinde Unutulmuş Bir Alan: Tütün Üretimi, Ticareti ve Reji (1883-1912)”, **Osmanlı Araştırmaları**, Sayı: 43, 2014
- DÖLEN, Emre **İstanbul Darülfünunu’nda Alman Müderrisler**, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013
- GENÇ, Mehmet “19. Yüzyılda Osmanlı İktisadî Dünya Görüşünün Klasik Prensiplerindeki Değişmeler”, **Divan**, Sayı: 6, Haziran 1999
- “İltizam”, **TDV İslâm Ansiklopedisi**, Cilt: 22, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 2000
- ISSAWI, Charles **An Economic History of the Middle East and North Africa**, New York: Columbia Press, 1982
- İNALCIK, Halil “Osmanlı İdare, Sosyal ve Ekonomik Tarihiyle İlgili Belgeler, Bursa Kadı Sicillerinden Seçmeler”, **Belgeler**, Cilt: X, Sayı: 14, Türk Tarih Kurumu, 1980-1981
- İNAN, Afet **İzmir İktisat Kongresi**, Ankara: Türk Tarih Kurumu, 1989
- KARAL, Enver Ziya **Osmanlı Tarihi**, V. Cilt, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları, 2007
- KURAN, Ahmed Bedevi **İnkılâp Tarihimiz ve Jön Türkler**, İstanbul: Tan Matbaası, 1945
- Mütercim Asım Efendi **Âsım Efendi Tarihi**, 1. Cilt, haz. Ziya Yılmaz, İstanbul: Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı, 2015
- OKANDAN, Recai **Âmme Hukukumuzda İkinci Meşrutiyet Devri**, İstanbul: Kenan Matbaası, 1947
- PULLUKÇUOĞLU YAPUCU, Olcay **Aydın Sancağı 1845-1914 (Sosyal, Ekonomik, İdari, Kültürel Durum)**, Ege Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 2006



- ROSCHER, Wilhelm **Geschichte der National-Oekonomik in Deutschland**, München: R. Oldenburg, 1874
- SAYIN, Abdurrahman Vefik **Tekâlif Kavaidi (Osmanlı Vergi Sistemi)**, Ankara: Maliye Bakanlığı, 1999
- SELÂNİKÎ, Mustafa Efendi **Tarih-i Selânikî II**, haz. Mehmet İpşirli, Ankara: Türk Tarih Kurumu, 1999
- SHAW, Stanford J. "The Nineteenth-Century Ottoman Tax Reforms and Revenue System", **International Journal of Middle East Studies**, Vol. 6, No. 4, Ekim 1975
- Süleyman Sûdî **Osmanlı Vergi Düzeni (Defter-i Muktesid)**, haz. Mehmet Ali Ünal, Isparta: Fakülte Kitabevi, 2008
- ŞENER, Abdüllatif **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İstanbul: İşaret Yayınları, 1990
- THOMPSON, E. P. **Whigs and Hunters: The Origin of Black Act**, Middlesex: Penguin Books, 1977
- WILLIAMS, Neville **Contraband Cargoes: Seven Centuries of Smuggling**, London: Longmans, Green and Co., 1959
- YÜKSEL, Ahmet "Türkiye’de Tütüncülerin Kaçakçılışma Sürecinde Kolculuğun Baskısını İki Kolcunun Tercüme-i Hâlinden Anlama Denemesi", **Kebikeç**, Sayı: 34, 2012
- Yazar adı yok* **A Compendious History of the Taxes of France, and of the Oppressive Methods of Raising Them**, London: J. M. and B. B., 1694

#### (iv) SÖZLÜKLER

- BLACK, Henry Campbell **Black’s Law Dictionary**, St. Paul: West Publishing, 1968
- JACOB, Giles **A New Law Dictionary**, Savoy: E. and R. Nutt, and R. Gosling, 1739
- JOHNSON, Samuel **A Dictionary of English Language**, Vol: I, London: W. Strahan, 1755
- SKEAT, Walter William **An Etymological Dictionary of the English Language**, Oxford: Clarendon Press, 1882
- TIETZE, Andreas **Tarihi ve Etimolojik Türkiye Türkçesi Lugatı**, Cilt: 2, Viyana: Verlag Der Österreichischen Akademie der Wissenschaften, 2009

## (v) DİĞER KAYNAKLAR

|                     |                                                                                 |
|---------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| BİLSEL, Cemil       | <b>Devletler Hukuku</b> , İstanbul: Kenan Basımevi, 1940                        |
| MACGREGOR, John     | <b>Commercial Statistics</b> , Vol: II, London: Charles Knight and Co., 1844    |
| NEUMARK, Fritz      | <b>Boğaziçine Sığınanlar</b> , çev. Şefik Alp Bahadır, İstanbul: Kopernik, 2017 |
| OVIDIUS NASO, P.    | <b>Amores</b> , Tom.: I, Lipsiae: Aedibus Bg Teubner, 1888                      |
| ÖZÜN, Mustafa Nihat | <b>Namık Kemal ve İbret Gazetesi</b> , İstanbul: Yapı Kredi, 1997               |

## (vi) KANUNLAR, ZABITLAR, KILAVUZLAR

|                                                        |                                                                         |
|--------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| <b>3 Numaralı Mühimme Defteri, 966–968 / 1558–1560</b> | Ankara: Başbakanlık Devlet Arşivleri, 1993                              |
| <b>Adli İstatistikler 2021</b>                         | Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Ankara, 2022 |
| <b>Code Civil des Français</b>                         | Paris: Fantin, 1805                                                     |
| <b>Danıştay Kararlar Dergisi</b>                       | Sayı: 28, 1945                                                          |
| <b>Düstur</b>                                          | I. Tertip, I. Cilt, İstanbul: Matbaa-i Amire, 1872                      |
|                                                        | I. Tertip, II. Cilt, İstanbul: Matbaa-i Amire, 1873                     |
|                                                        | I. Tertip, III. Cilt, İstanbul: Matbaa-i Amire, 1873                    |
|                                                        | I. Tertip, IV. Cilt, İstanbul: Mahmut Bey Matbaası, 1879                |
|                                                        | I. Tertip, V. Cilt, Ankara: Başvekâlet Matbaası, 1937                   |
|                                                        | I. Tertip, VI. Cilt, Ankara: Devlet Matbaası, 1939                      |
|                                                        | I. Tertip, VII. Cilt, Ankara: Başvekâlet Matbaası, 1941                 |
|                                                        | I. Tertip, VIII. Cilt, Ankara: Başvekâlet Matbaası, 1943                |
|                                                        | II. Tertip, I. Cilt, İstanbul: Matbaa-i Osmaniye, 1913                  |
|                                                        | II. Tertip, VII. Cilt, İstanbul: Matbaa-i Amire, 1918                   |
|                                                        | II. Tertip, X. Cilt, Ankara: Başvekâlet Matbaası, 1937                  |
|                                                        | II. Zeyl, İstanbul: Mahmut Bey Matbaası, 1881                           |

**First Report of  
the Commissioners of  
Her Majesty's Customs  
on The Customs**

London: George E. Eyre and William Spottiswoode,  
1857

**Gelir İdaresi Başkanlığı**

**Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar Teknik  
Kılavuzu**, Sürüm: 7.0, 8 Eylül 2023

Faaliyet Raporu 2022

**Millî Birlik Komitesi  
Genel Kurul Toplantısı  
Tutanakları**

Cilt: 5, Yetmişinci Birleşim, 4.1.1961

**Milli Güvenlik Konseyi  
Tutanak Dergisi**

Cilt: 2, 28nci Birleşim, 26 Aralık 1980

Cilt: 2, 29ncu Birleşim, 29 Aralık 1980

**OECD**

**Electronic Sales Suppression: A Threat To Tax  
Revenues**, 2013

**Fighting Tax Crime - The Ten Global Principles**,  
Paris: OECD Publishing, 2021

**Resmî Gazete**

09.06.1949 tarihli Resmi Gazete

10.06.1949 tarihli Resmi Gazete

15.06.1949 tarihli Resmi Gazete

24.07.1951 tarihli Resmi Gazete

10.01.1961 tarihli Resmi Gazete

05.02.1992 tarihli Resmi Gazete

31.12.1980 tarihli Resmi Gazete

11.12.1985 tarihli Resmi Gazete

05.11.1988 tarihli Resmi Gazete

10.12.1988 tarihli Resmi Gazete

06.07.1994 tarihli Resmi Gazete

02.06.1995 tarihli Resmi Gazete

29.07.1998 tarihli Resmi Gazete (mükerrer)

21.07.2005 tarihli Resmi Gazete

17.03.2007 tarihli Resmi Gazete

18.05.2007 tarihli Resmi Gazete

08.02.2008 tarihli Resmi Gazete

16.04.2008 tarihli Resmi Gazete

03.07.2009 tarihli Resmi Gazete

27.03.2010 tarihli Resmi Gazete  
 14.05.2011 tarihli Resmi Gazete  
 11.04.2012 tarihli Resmi Gazete  
 15.06.2013 tarihli Resmi Gazete  
 27.03.2014 tarihli Resmi Gazete  
 09.05.2014 tarihli Resmi Gazete  
 12.06.2015 tarihli Resmi Gazete  
 23.06.2017 tarihli Resmi Gazete  
 19.07.2017 tarihli Resmi Gazete  
 25.08.2017 tarihli Resmi Gazete  
 20.12.2017 tarihli Resmi Gazete  
 13.02.2018 tarihli Resmi Gazete  
 03.04.2019 tarihli Resmi Gazete  
 16.05.2019 tarihli Resmi Gazete  
 25.07.2019 tarihli Resmi Gazete  
 29.07.2020 tarihli Resmi Gazete  
 11.08.2020 tarihli Resmi Gazete  
 11.09.2020 tarihli Resmi Gazete  
 15.09.2020 tarihli Resmi Gazete  
 24.03.2021 tarihli Resmi Gazete  
 30.04.2021 tarihli Resmi Gazete  
 13.07.2021 tarihli Resmi Gazete  
 09.03.2022 tarihli Resmi Gazete  
 15.04.2022 tarihli Resmi Gazete  
 22.06.2022 tarihli Resmi Gazete  
 28.06.2022 tarihli Resmi Gazete  
 10.12.2022 tarihli Resmi Gazete  
 23.03.2023 tarihli Resmi Gazete  
 29.11.2023 tarihli Resmi Gazete

**Strafgesetzbuch für  
das Königreich Baiern**

München: Redaction des Regierungsblatts, 1813

**Strafgesetzbuch für  
die Preussischen Staaten**

Berlin: Verlag der Decherschen Geheimen, 1851

**Takvim-i Vekâyi**

21 Eylül 1324, Sene: 1, Sayı: 6

|                             |                                                                               |
|-----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|
| <b>TBMM Zabıt Ceridesi</b>  | Cilt 5, Devre II, İçtima Senesi 1, Doksansekizinci İçtima, 9 Şubat 1340       |
|                             | Cilt 14, Devre II, İçtima Senesi II, Ellialtıncı İçtima, 15.2.1341            |
|                             | Cilt 14, Devre II, İçtima Senesi II, Ellisekizinci İçtima, 17.2.1341          |
|                             | Cilt 19, Devre II, İçtima Senesi III, Yüz Onuncu İçtima, 26 Teşrinievvel 1341 |
|                             | Cilt 32, Devre II, İçtima Senesi IV, Altmış Dokuzuncu İçtima, 19.5.1927       |
|                             | Cilt 18, Devre 3, İçtima 3, Kırk Yedinci İn'ikat, 14.4.1930                   |
|                             | Cilt 20, Devre IV, İçtima 3, Otuzuncu İnikat, 20.3.1934                       |
|                             | Cilt 20, Devre IV, İçtima 3, Otuz birinci İnikat, 21.3.1934                   |
|                             | Cilt 22, Devre IV, İçtima 3, Kırk yedinci İnikat, 5.5.1934                    |
|                             | Cilt 11, Devre VI, İçtima 1, Elli Beşinci İnıkad, 24.5.1940                   |
|                             | Cilt 28, Devre VI, İçtima 4, Üçüncü İnıkad, 11.6.1942                         |
| <b>TBMM Tutanak Dergisi</b> | Dönem: 8, Cilt: 18, Toplantı: 3, Yirmi sekizinci Birleşim, 29.4.1949          |
|                             | Dönem: VIII, Cilt: 19, Toplantı 3, Sekseninci Birleşim, 4.5.1949              |
|                             | Dönem: 8, Cilt: 19, Toplantı: 8, Seksen dördüncü Birleşim, 11.5.1949          |
|                             | Dönem: 9, Cilt: 9, Toplantı: 1, Doksan dokuzuncu Birleşim, 13.7.1951          |
|                             | Dönem: 17, Cilt: 7, Yasama Yılı: 2, 16ncı Birleşim, 24.10.1984                |
|                             | Dönem: 18, Cilt: 17, Yasama Yılı: 2, 27nci Birleşim, 17.11.1988               |
|                             | Dönem: 19, Cilt: 7, Toplantı: 1, Elli dördüncü Birleşim, 18.3.1992            |
|                             | Dönem: 19, Cilt: 83, Yasama Yılı: 4, 92nci Birleşim, 29.03.1995               |

Dönem 20, Cilt 55, Yasama Yılı 3, 103üncü Birleşim,  
17.06.1998

Dönem: 27, Cilt: 98, Yasama Yılı: 5, 77'nci Birleşim,  
07.04.2022

**Vergi Denetim Kurulu** Faaliyet Raporu 2022



## ÖZGEÇMİŞ



**TEZ ONAY SAYFASI**

**Üniversite** : T.C. GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ  
**Enstitü** : SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
**Hazırlayanın Adı Soyadı** : Aykut Alp Kapusuzoğlu  
**Tez Başlığı** : Vergi Kaçakçılığı Suçları  
**Savunma Tarihi** : 27 / 03 / 2024  
**Danışman** : Prof. Dr. Vesile Sonay Evik

**JÜRİ ÜYELERİ:****Unvan, Ad-Soyadı**

Prof. Dr. Vesile Sonay Evik  
Prof. Dr. Ümit Kocasakal  
Prof. Dr. Pınar Kartal  
Prof. Dr. Zeynel Kangal  
Doç. Dr. Selçuk Özgenç

**İmza**

Prof. Dr. Ulun AKTURAN

Enstitü Müdürü