

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA İŞTİRAK VE
İŞTİRAKE İLİŞKİN YAPTIRIMLARIN
DEĞERLENDİRİLMESİ

Sait Alperen UYAR

Danışman
Dr. Öğretim Üyesi Yıldırım TAYLAR

İZMİR - 2022

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve İştirake İlişkin Yaptırımların Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

....../....../2022

Sait Alperen UYAR

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak Ve İştirake İlişkin Yaptırımların
Değerlendirilmesi
Sait Alperen Uyar

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Kamu Hukuku Programı

Devletler kamu hizmetlerini devam ettirmek için kamusal gelirler elde etmektedir. Bu gelirler içerisinde en önemli kalemlerden birisi vergilerdir. Vergiler devletlerin hâkimiyet esasına göre tek taraflı olarak kanunla düzenlenir ve tahsil edilir.

Vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi konusunda bazı mükellefler kötü niyetli olabilir. Bu durumda mükelleflerin kendilerine getirilen ödevlere riayet etmediği, hatta yasadışı yollara başvurduğu görülebilir. Vergi Usul Kanunu'nda bu duruma ilişkin olarak düzenlenen en önemli hükümlerden birisi kaçakçılık suçudur.

Kaçakçılık suçu vergisel işlemlere ilişkin olarak yasaklı fiilleri bir bütün halinde saymakta ve cezai müeyyideye bağlamaktadır. Suçun niteliğinden dolayı bu fiillerin birden fazla kişi tarafından icra edildiği durumlara çok sık rastlanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda suça iştirak etmeye ilişkin genel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle kaçakçılık suçuna iştirakin tespit edilmesi, tamamlayıcı nitelikteki Türk Ceza Kanunu uyarınca gerçekleştirilecektir. Bu durum yasada öngörülmeleyen bir takım sonuçların ortaya çıkmasına sebebiyet verebilir. Çalışmada kaçakçılık suçuna ilişkin iştirak hükümleri açıklanacak, ifade edilen bu sonuçlara ilişkin olarak da bilgi verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Kaçakçılık, Ceza, İştirak.

ABSTRACT
Master's Thesis
Participation In Tax Evasion Crime And Comment Of The Sanctions
Regarding Participation In Tax Evasion Crime
Sait Alperen Uyar

Dokuz Eylul University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Law
Public Law Program

Governments receive public revenues to maintain public services. One of the most important items among these incomes is taxes. Taxes are regulated and collected unilaterally by law on the basis of dominance of the states.

Some taxpayers may be malicious in fulfilling their tax obligations. In this case, it can be seen that taxpayers do not comply with the duties imposed on them, and even resort to illegal means. One of the most important provisions regarding this situation in the Tax Procedure Law is the crime of smuggling.

The crime of smuggling counts the prohibited acts in relation to tax transactions as a whole and attaches them to penal sanction. Due to the nature of the crime, cases where these acts are performed by more than one person are very common.

There is no general regulation regarding participation in crime in the Tax Procedure Law. Therefore, determination of participation in the crime of smuggling will be carried out in accordance with the complementary Turkish Penal Code. This may lead to some unforeseen consequences in the law. In the study, the provisions of participation in the crime of smuggling will be explained and information will be given about these results.

Keywords: Tax, Smuggling, Punishment, Participation.

**VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA İŞTİRAK VE İŞTİRAKE İLİŞKİN
YAPTIRIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x

GİRİŞ	1
-------	---

**BİRİNCİ BÖLÜM
SUÇA İŞTİRAKE İLİŞKİN GENEL HÜKÜMLER**

I. KAVRAM	4
II. SUÇA İŞTİRAKE İLİŞKİN KABUL EDİLEN SİSTEMLER	7
III. SUÇA İŞTİRAKİN ŞARTLARI	9
IV. SUÇA İŞTİRAKE İLİŞKİN TÜRK CEZA HUKUKU'NDA YER ALAN STATÜLER	11
A. Faillik	11
1. Genel Olarak	11
2. Müşterek Faillik	13
a. Genel Olarak	13
b. Müşterek Failliğin Şartları	15
(1) Objektif Unsur: Fiilin Birlikte İcra Edilmesi	15
(2) Sübjektif Unsur: Birlikte Suç İşleme Kararı	17
3. Dolaylı Faillik	20
B. Şeriklik	23
1. Genel Olarak	23

2. Azmettirme	26
3. Yardım Etme	29
C. Özgü Suçlarda İştirak	32
D. Gönüllü Vazgeçme	32

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN SUÇA İŞTİRAK HÜKÜMLERİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GENEL OLARAK	34
II. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU	39
A. Genel Olarak	39
B. Suça İlişkin Fail	40
1. Genel Olarak	40
2. Küçük ve Kısıtlıların Failliği	41
3. Gerçek Kişilerde Mirasçıların Failliği	44
4. Tüzel Kişiler İçin Kanuni Temsilcilerin Failliği	45
5. Gerçek ve Tüzel Kişiler İçin Yetki Devredilenlerin Failliği	46
6. Gerçek ve Tüzel Kişiler İçin İşyerinde Çalışanların Failliği	48
7. Tüzel Kişiliği Olmayan Adi Ortaklıklarda Suç Faillerinin Belirlenmesi	48
C. Suça İlişkin Fiil	50
1. Genel Olarak	50
2. Kaçakçılık Suçunun Seçimlik Hareketli Suç Niteliği	51
3. Kaçakçılık Suçunun Bağlı/Serbest Hareketli Suç Niteliği	54
4. Kaçakçılık Suçunun Zarar Suçu/Tehlike Suçu Niteliği	55
5. Kaçakçılık Suçunun Neticeli (Maddi) Suç/Sırf Hareket Suçu (Şekli Suç) Niteliği	56
6. Kaçakçılık Suçuna İlişkin Fiiller	56
D. Suçun Manevi Unsuru	59
E. Suça İlişkin Mağdur ve Suçtan Zarar Gören Kavramları	62
F. Soruşturma ve Muhakeme Aşaması	63

III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA İŞTİRAK	66
A. Genel Olarak	66
B. Kaçakçılık Suçunda Faillik	68
1. Müşterek Failliğin Kaçakçılık Suçuna İlişkin Görünüm Şekilleri	68
2. Dolaylı Failliğin Kaçakçılık Suçuna İlişkin Görünüm Şekilleri	73
C. Azmettirmenin Kaçakçılık Suçuna İlişkin Görünüm Şekilleri	79
D. Yardım Etmenin Kaçakçılık Suçuna İlişkin Görünüm Şekilleri	81
1. Genel Olarak	81
2. Suç İşlemeye Teşvik Etmek	82
3. Suç İşleme Kararını Kuvvetlendirmek	83
4. Fiilin İşlenmesinden Sonra Yardımda Bulunmayı Vaat Etmek	83
5. Suçun Nasıl İşleneceği Konusunda Yol Göstermek	84
6. Suçun İşlenmesinden Önce veya İşlenmesi Sırasında Yardımda Bulunarak İcrasını Kolaylaştırmak	84
7. Fiilin İşlenmesinde Kullanılan Araçları Sağlamak	85
E. Kaçakçılık Suçunda İştirak Statülerine İlişkin Özellikli Durumlar	85
1. Özgü Suçlarda İştirak Hali Bakımından Yapılması Gereken Değerlendirme	85
2. Gönüllü Vazgeçme	86
3. Etkin Pişmanlık	87

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA SUÇA İŞTİRAK EDENLERE İLİŞKİN YAPTIRIMLAR

I. GENEL OLARAK	91
II. ADLİ YAPTIRIMLAR	92
A. Süreli Hapis Cezası	92
B. Süreli Hapis Cezasında İndirim Yaratın Haller	94
1. Genel Olarak	94
2. Kaçakçılık Suçuna İştirak Edenlere İlişkin Cezada İndirim Hali:	
Vergi Usul Kanunu'nun 360 ıncı Maddesi Hükümü	94

a. Genel Olarak	94
b. 23.01.2008 Tarihi Öncesindeki Mülga Hüküm	96
c. 23.01.2008 Tarih ve 5728 s. Kanun İle Değişikliğe Uğrayan Yürürlükteki Hüküm	99
3. Vergi Tarh Edilmesine ve Ceza Kesilmesine Gerek Olmayan Durumlara İlişkin İndirim Yaratın Yeni Düzenleme	101
C. Güvenlik Tedbirleri	102
1. Genel Olarak	102
2. Hak Yoksunlukları	103
3. Müsadere	104
a. Genel Olarak	104
b. Eşya Müsaderesi	105
c. Kazanç Müsaderesi	107
III. İDARİ YAPTIRIMLAR	109
A. Vergi Usul Kanunundaki İdari Yaptırımlar	109
B. İdari Yaptırımların Kaçakçılık Suçlarına Uygulanış Usulü	112
1. Genel Olarak	112
2. Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarının Uygulanması	115
3. Vergi Ziyat Cezasının Uygulanması	116
C. İdari Yaptırımın Kaçakçılık Suçuna İştirak Edenlere Uygulanması:	
1 Kat Vergi Ziyat Cezası Yaptırımı	120
1. Kanuni Düzenleme	120
2. Kanuni Düzenlemeye İlişkin Değerlendirmeler ve Eleştiriler	123
a. Genel Olarak	123
b. Belirliilik İlkesi Bakımından Eleştiriler	124
c. Ölçölülük İlkesi Bakımından Eleştiriler	132
SONUÇ	136
KAYNAKÇA	144

KISALTMALAR

AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	Anayasa Mahkemesi
BAM	Bölge Adliye Mahkemesi
BİM	Bölge İdare Mahkemesi
CD	Ceza Dairesi
CGK	Ceza Genel Kurulu
D.	Daire
DAN.	Danıştay
E.	Esas
HGK.	Hukuk Genel Kurulu
K.	Karar
RG.	Resmi Gazete
s.	Sayfa
ss.	Sayfa Aralığı
T.	Tarih
Yarg.	Yargıtay
VDDK.	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VM	Vergi Mahkemesi

GİRİŞ

Devletlerin varoluş amacı mahiyetinde yaşayan insanların güvenlik ve esenlik içerisinde, belirli bir düzen dâhilinde yaşamasını sağlamak; bu süreçte de varlığını devam ettirmektir. Bu amaç doğrultusunda kamusal harcamalarda bulunan devletler, faaliyetlerini yerine getirebilmek için mali güce ihtiyaç duymakta; bu mali güç için de çeşitli gelir yolları yaratmaktadır. Genel olarak kamu maliyesinin konusuna giren bu yollar içerisinde en önemli gelir kalemi devletlerin hâkimiyet esasına göre elde ettiği vergilerdir.¹

Devletler vergisel yükümlülüklerin adil ve etkili bir şekilde tesis edilmesini, tahakkuk eden vergilerin de verimli bir şekilde tahsil edilmesini amaçlamaktadır. Vergisel yükümlülüklerin eksiksiz olarak yerine getirilmesi ve hesaplanan vergilerin ödenmesi her mükellefin ödevidir.

Devletlerin mali yükümlülüklerle ilişkin getirdiği kuralları, her mükellef aynı hassasiyetle karşılamamaktadır. Özellikle gelir dağılımı bozuk, vergi bilinci oturmamış ülkelerde mükellefler vergi yükümlülüklerinden kaçmak adına yasadışı yollara başvurabilmektedir. Devletler bu ihlalleri engellemek için sıkı ödevler getirmekte; aykırı hareketleri gerçekleştiren kişiler adına adli ve idari yaptırımlar tesis etmektedir.

Türk Vergi Hukuku'nda da vergi mükelleflerinin ödev ve sorumluluklarını ihlal etmelerini engellemek adına birçok düzenleyici ve cezalandırıcı hüküm bulunmaktadır. Bu düzenlemeler içerisinde ihlalin en çok kınandığı ve en yoğun yaptırımlara tabi tutulduğu hüküm 213 s. Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı (kaçakçılık) suçudur.

Kaçakçılık suçu mali ödevlere ilişkin birçok yasaklı fiili tek başına bünyesinde bulunduran bir suçtur. Suça ilişkin fiiller temelde tek kişi tarafından işlenebilmekle birlikte, müşterek bir faaliyet sonucunda da icra edilebilir. Bazı fiillerin içerdiği teknik yapı dolayısıyla mükelleflerin bir yardımdan faydalanmalarının önem arz ettiği haller dahi oluşabilir. Bu sebeple kaçakçılık suçu açısından suça iştirak hallerine uygulamada sıkça rastlanmaktadır.

¹ Burak Pınar ve Yıldırım Taylar, Türk Vergi Hukuku'nda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması, **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt:8, Sayı:21, 2013, s.140.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçlarına ilişkin suça iştirak hükümlerini düzenleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple kaçakçılık suçlarında iştirak hükümleri açısından 5237 s. Türk Ceza Kanunu hükümleri tamamlayıcı nitelik arz etmektedir. Mali ve ekonomik suç niteliğindeki kaçakçılık suçuna Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri uygulanırken bir takım özellikli durumlar oluşmaktadır.

Kaçakçılık suçunun işlendiği durumların Vergi Usul Kanunu bağlamında idari yaptırımlara sebebiyet vermesi de mümkündür. Özellikle suçun iştirak halinde icra edildiği hallerde fail ve şeriklerin suç sorumluluğundan yanında idari sorumlulukları da oluşabilmekte, bu durumlar açısından sorumlulukların tayin edilmesinde bir takım problemler yaşanabilmektedir.

Bu çalışmada özel bir ceza normu niteliğindeki kaçakçılık suçuna; suça iştirak hükümlerinin genel anlamda uygulanışı ifade edilmiş, bu anlatım vergisel örnekler ile zenginleştirilmiştir. Ayrıca kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller dolayısıyla bu fiillere iştirak edenler adına tatbik edilebilecek idari yaptırımlar hakkında bilgi verilmiş, bu kapsamda özellikle Vergi Usul Kanunu'nda suça iştirak edenlere ilişkin açıklayıcı bir hüküm bulunmamasının yaratmış olduğu bir takım ihlaller ifade edilmeye çalışılmıştır.

Birinci bölümde suça iştirake ilişkin genel hükümler sade bir şekilde ifade edilerek çalışmaya ait konunun etkili bir şekilde ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu aşamada çalışma konusu ile alakası bulunmayan ayrıntılar ve doktrindeki tartışmalara yer vermekten imtina edilmiş; çalışma konusunun bütünlüğünün sağlanarak tutarlı olması amaçlanmıştır.

İkinci bölümde kaçakçılık suçu bakımından iştirak hallerini etkili bir şekilde değerlendirebilmek adına, Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçunun yapısına ilişkin belirli özellikler ifade edilmiştir. Devamında ise vergi kaçakçılığı suçuna iştirak hükümleri örnekler ile birlikte ifade edilerek, ortaya çıkan özellikli durumların nitelenmesi amaçlanmıştır.

Üçüncü bölümde ise kaçakçılık suçuna iştirak edilmesi neticesinde ortaya çıkan yaptırımlar üzerinde durulmuştur. Suça iştirak eden kişiler adına tatbik edilebilecek adli yaptırımlar, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan indirim halleri ile birlikte ifade edilmiştir. Devamında ise iştirake ilişkin ortaya çıkan idari yaptırımlar anlatılmıştır. Bu noktada özellikle doktrinde bazı Anayasal ilkelerin ihlaline yol açtığı yönünde görüşler bulunan; vergi ziyai kabahatine iştirak hali ifade edilerek çalışma tamamlanmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

SUÇA İŞTİRAKE İLİŞKİN GENEL HÜKÜMLER

I. KAVRAM

Kelime anlamı ile suç, hukuk kuralları ile yasaklanan ve yapılmasına (veya yapılmamasına) belirli bir yaptırımın bağlandığı fiillerdir.² Suçlara ilişkin genel kurallar ve temel düzenlemeler 5237 s. Türk Ceza Kanunu'nda³ yer almaktadır. Kanunda suç olarak ifade edilen genel düzenlemelerin olaylara uygulanışı önemlidir. Zira suçların işlenişine dair bir sınır belirlemek mümkün değildir. Kişilerin hareketlerine ve bu hareketler doğrultusunda oluşan neticelere ilişkin pratikte bir sınır bulunmamaktadır. Suça ilişkin oluşan maddi şartlar, failin iç dünyası ve dışsal etkiler dolayısıyla; suçun işlenişinde özellikli durumlar oluşabilir. Hırsızlık suçu işlemek amacıyla konuta giren fail, mağdurun karşı koyması neticesinde cebir ve tehdit uygulayarak suçu yağma boyutuna taşıyabilir. Buna benzer olarak sadece adam öldürmek kastıyla hareket eden fail, mağdurun kaçması veya direnmesi gibi bir sebepten dolayı arkadaşından yardım alarak fail sayısının artmasına sebebiyet verebilir. Örnekler çoğaltılabilir. Önemli olan soyut cezai hükümlerin somut olaylara doğru bir şekilde uygulanabilmesidir.

5237 s. Türk Ceza Kanunu'nun Genel Hükümler başlıklı birinci kitabı işlenen suçlara ilişkin genel hükümleri içermekte ve suç sorumluluğunu düzene sokmaktadır. Suça iştirak hükümleri de mezkûr kanunun 37 ila 41 inci maddelerinde bu düzenlemeler arasında ifade edilmiştir.

Ceza hukuku prensipleri uyarınca temel olan suçların tek fail tarafından işlenmesidir. Kanundaki suç tipleri (çok failli suçlar istisna olmak kaydıyla) tek fail tarafından işlenecek şekilde belirlenmiştir.⁴ Bununla birlikte faillerin bazı nedenler dolayısıyla birden fazla kişi ile birlikte suç işlediği durumlara sıkça rastlanmaktadır.

² Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 8. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2021, s.630.

³ RG, T. 12.10.2004, S.25611.

⁴ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 16.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, s. 526.

Suçla ilişkin sorumluluğu genişlen hükümlerden olan suça iştirak müessesesi⁵ de fail bakımından ifade edilen bu çokluğu düzene sokmak amacıyla Türk Ceza Kanunu'nda yer almaktadır.

Suçla iştirake ilişkin kanunda yapılmış bir tanımlama bulunmamaktadır. Kanun hükümlerinden yapılan çıkarım neticesinde suça iştirak; bir kişi tarafından icra edilebilen bir suçun, birden fazla kişi tarafından suçun icrasından önce veya icrası sırasında anlaşmak ve işbirliği içerisinde hareket etmek suretiyle işlenmesi olarak ifade edilebilir.⁶ İştirakin oluşması, failler açısından ihtiyari bir nitelik arz etmektedir. Zira kişiler tek başlarına icra edebilecekleri suçları, iştirak halinde işlemektedirler.⁷ İfade edilen iradi iştirak halleri dışında, fail konumunda birden fazla kişinin bulunmasının zorunluluk oluşturduğu suç tipleri de bulunmaktadır. Doktrinde bu suçlar “çok failli suçlar” olarak ifade edilmekte olup;⁸ teknik olarak bu suçlarda bir iştirak hali bulunmamaktadır. Buna rağmen bu tipe ait suçlara zorunlu iştirak isminin verildiği de görülmektedir.⁹

İfade edilenlerden anlaşılacağı üzere; suça iştirak müstakil bir suç tipi değildir. Suçla ilişkin sorumluluğu genişletici bir niteliğe sahip olan özel bir düzenlemedir. Lakin kanun bazı durumlarda bir suça yapılan bağımsız bir katkıyı müstakil bir suç olarak düzenlemiş olabilir. Mesela suç delillerinin gizlenmesi veya yok edilmesi fiilleri ilk etapta işlenmiş olan bir suça ilişkin iştirak statüsü oluşturabilecek şekilde görülmekte ise de; Türk Ceza Kanununun 281 inci maddesi uyarınca ayrı bir suç olarak düzenlenmiştir.¹⁰

İfade edilen bu tarz özellikli durumlar dışında bir suçun birden fazla kişi tarafından önceden anlaşmak suretiyle müştereken işlenmesi, suça iştirak halini

⁵ Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız; **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 12. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, s. 518.

⁶ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman; **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, 2. Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1961, s. 438.

⁷ Vesile Onay Evik, **Suçla İştirakte Yardım Edenin Ceza Sorumluluğu**, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011, s. 153.

⁸ Faruk Erem, “Suça İştirak”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl 1946, Cilt 3, Sayı 1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/635393>, (28.11.2021), s. 77; Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.517; İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 17. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, (Genel), s. 580; Demirbaş, s. 523.

⁹ Dönmezer ve Erman, s. 427; Özgenç, (Genel), s. 580; Mahmut Koca ve İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021, s. 446; Demirbaş, s. 523.

¹⁰ Özgenç, (Genel), s. 582.

meydana getirmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun¹¹ 359 uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu (kaçakçılık suçu)¹² açısından da suça iştirak hükümlerinin uygulandığı durumlara sıkça rastlanmaktadır. Kaçakçılık suçu esas olarak tek faille işlenen suçlardandır. Bununla birlikte iştirak halinde işlemeye oldukça müsait bir suçtur. Vergi mükellefleri açısından vergisel yükümlülükler bazı zamanlarda bir yük gibi algılanabilmekte; bu durum da mükelleflerin vergi kaçırma yolları aramasına sebep olabilmektedir.¹³ Bu yollardan en ağırı olarak ifade edilebilecek kaçakçılık suçu devlet hazinesinin zarara uğratılma riski ile karşı karşıya bırakıldığı ekonomik suçlardandır.¹⁴ Mükellefler kaçakçılık suçuna ilişkin fiilleri gerçekleştirirken sık sık diğer kişilerin yardımından faydalanmaktadır. Bu durum kaçakçılık suçu açısından suça iştirak hükümlerinin sıkça uygulanması sonucunu doğurmaktadır.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde de ifade edileceği üzere Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçunda iştirak hükümleri açısından Türk Ceza Kanunu’nun suça iştirak hükümlerine atıf yapılmaktadır. Bu sebeple çalışmanın konusunun etkili bir şekilde ifade edilebilmesi için öncelikle suça iştirake ilişkin genel hükümler irdelenmelidir.

¹¹ RG,10.01.1961, S.10703-10705.

¹² Vergi Kaçakçılığı suçu Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinde yer almakta olup, madde hükmünde “kaçakçılık suçu” olarak ifade edilmektedir. Doktrinde her iki kullanım da yer almakla birlikte hâkim olan suçun vergi kaçakçılığı olarak ifade edilmesidir. Bu durum ceza hukukundaki diğer kaçakçılık suçları açısından ayırt edici bir nitelik sağlanması amacına dayanmaktadır. Bu sebeple çalışmanın başlığında aynı amacın sağlanabilmesi amacıyla vergi kaçakçılığı ifadesi kullanılmıştır. Bununla birlikte çalışmaya ait metinde ekseriyetle madde hükmünde yer alan “kaçakçılık suçu” ifadesi kullanılmaktadır.

¹³ Ali Çakmakçı ve Semra Köseer, **Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 29.

¹⁴ Şüheda Demirkıran, “Vergi Suç ve Kabahatlerinde İştirak”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, (Ed. İzzet Özgenç), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, s. 113.

II. SUÇA İŞTİRAKE İLİŞKİN KABUL EDİLEN SİSTEMLER

Ceza hukukunda, işlenen suçlar ve oluşan haksızlıklar açısından asıl olan faillerin sorumluluğudur. Suça iştirak hükümleri suçun özel görünüş biçimleri arasında yer almakta olup, ceza sorumluluğunu genişletici bir etki içermektedir. İştirak halinde işlenen suçlarda fail ve şeriklerin suça ilişkin katkıları çok farklı durumlar gösterebilir. Oluşan netice açısından suça iştirak edenlerin hangi oranda sorumlu tutulacaklarının belirlenmesi gereklidir.

İştirak statüleri doktrinde faillik ve şeriklik olarak ikiye ayrılmaktadır.¹⁵ Fail hareketin sahibi olan; neticenin gerçekleşmesi için bilinçli olarak kanunda tarif edilen haksızlığı gerçekleştiren kişidir.¹⁶ Suça ilişkin fiiller ve netice üzerinde hâkimiyeti bulunmaktadır. Şeriklik ise suçun işlenişi üzerinde tam olarak hâkimiyet sağlamamakla birlikte, suçun icrasına ilişkin olarak katkıda bulunan kişileri ifade etmektedir.¹⁷ Suçu işleyenlerin tamamının fail olması halinde iştirak statülerini ve suç sorumluluklarını belirlemek kolaydır. Zira failler suça sorumluluk açısından eşit konumdadır. Suç kapsamında faillerin yanında sorumluluk açısından daha düşük seviyedeki şeriklerin de bulunması durumunda, sorumlulukların belirlenmesi nispeten zorlaşmaktadır.

Doktrinde suç ortaklarının suça ilişkin sorumluluklarının tespit edilebilmesi için, ceza hukuk normlarına göre belirli sistemler geliştirilmiştir. Bu sistemlerden genel olarak kabul edilenler “eşitlik”, “ikilik” ve “cezanın faile göre belirlenmesi” sistemleridir.¹⁸ İfade edilen sistemler iştirak halinde suç işleyen kişilerin sorumluluk seviyelerine ve bunların belirleniş usulüne ilişkin farklı görüşler içermektedir.

Eşitlik sisteminin kökeni Roma Hukuku dönemine dayanır. Bu sistem suçta birlik esassından bahseder ve işlenen suça fail veya şerik olarak ifade edilebilecek tüm şahısların sorumluluklarının aynı düzeyde olduğunu kabul eder. Suçta birlik ceza

¹⁵ Demirbaş, s. 531. Bacaksız şeriklik halini doğrudan iştirak olarak ifade etmektedir. Pınar Bacaksız, “Türk Ceza Hukuku’nda Teşebbüs ve İştirak”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt:9, Sayı:26, s. 252.

¹⁶ Evik, s. 106.

¹⁷ Özgenç, (Genel), s. 583.

¹⁸ Dönmezer ve Erman, s. 444; Evik s. 31; Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 519.

açısından da birlik yaratmakta ve sorumlulukların bölünmemesine yol açmaktadır.¹⁹ Bu nedenle bu sistem uyarınca fail ve şeriklerin tamamının aynı düzeyde sorumlu oldukları ve aynı cezai yaptırıma tabi olacakları kabul edilmektedir.²⁰

İkilik istemi ise eşitlik sistemine zıt bir görüştedir. Bu sistem fail ve şeriklere aynı cezanın verilmesinin hakkaniyete aykırı olduğu savına dayanır. Zira işlenen suçtan elde edilen menfaat fail ve şerikler için aynı değildir. Buradan hareketle ceza da aynı olmamalıdır.²¹ İkilik sistemini savunanlara göre, şeriklere suçu asıl işleyen faillere oranla daha az sorumluluk yüklenmelidir.²² Bu sistem ana hatları itibarıyla Türk Ceza Hukuku'nda şu an için hâkim olan görüşe yakındır.

Cezanın faile göre belirlenmesi sisteminde ise, her failin kendi kötülüğüne göre cezalandırılması gerektiği ifade edilmektedir.²³ Bu sistemde suçu işleyenler açısından fail veya şerik olarak herhangi bir ayırım yapılmamakta, kişiler eşit kabul edilerek sorumluluklarının belirlenmesi konusunda hâkime geniş bir takdir yetkisi verilmektedir. Hâkim olayın şartları ve suçun işleniş biçimine göre her failin cezai sorumluluğunu ayrı ayrı belirlemektedir.²⁴ Bu sistemin sorumlulukları titiz bir şekilde irdelenmesi ve ona göre her şahsı kusuruna göre cezaya tabi tutması bakımından olumlu yönleri bulunsa da, göreceli bakış açısı dolayısıyla aynı şartlardaki suç ve fiillere farklı cezalar tesis edilme ihtimali; kanunilik, eşitlik ve adalet ilkeleri açısından aykırı durumlara yol açabilmektedir.

Bu sistemlerin hiçbirisi tek başına yeterli olmadığı için Türk Ceza Hukukunda müstakilen uygulanmamaktadır. Türk Ceza Hukukunda her bir sistemin olumlu yönünü ele alan karma sistem uygulanmaktadır.²⁵ Kanun koyucu her sistemin olumlu taraflarını dikkate almakla birlikte özellikle ikilik sistemi temelinde olmak kaydıyla; Türk Ceza Hukuku prensiplerine göre sorumlulukların tayin edilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

¹⁹ Erem, s. 63; Dönmezer ve Erman, s. 445; Evik, s. 31; Demirbaş, s. 528; Ömer Çelen, **Bir İştirak Şekli Olarak Yardım Etme (Asli Fail - Yardım Eden Ayrımı)**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, s. 84.

²⁰ Kayıhan İçel, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2017, s. 544.

²¹ Dönmezer ve Erman, s. 447.

²² Evik, s. 34.

²³ Erem, s. 63; Dönmezer ve Erman, s. 453; Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 520.

²⁴ Evik, s. 37; Demirbaş, s. 529.

²⁵ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 520.

III. SUÇA İŞTİRAKİN ŞARTLARI

Suçta iştirak temel olarak birden fazla failin müştereken suç işlemesi neticesinde oluşmaktadır. Ama birlikte işlenen suçların tamamının suça iştirake sebebiyet vereceğini söylemek demek doğru değildir. Bir suçun iştirak halinde işlenebilmesi için belirli şartların sağlanması gerekmektedir. Suça iştirak bu şartların sağlanması neticesinde meydana gelmektedir.

Bir suçun iştirak halinde işlenebilmesi için öncelikle birden fazla kişinin varlığı gerekir.²⁶ Bu sayı birden fazla kişi tarafından işlenmesi gereken suçlarda kanun maddesinde yer alan asgari kişi sayısından daha fazla kişi olacak şekilde oluşmalıdır. Çok faili suçların yapısı gereği birden fazla kişiyi içermesi nedeniyle; suça iştirakin oluşması açısından temel suçun oluşmasını sağlayacak asgari kişi sayısının oluşmasının yanında, daha fazla kişi bulunmalıdır.²⁷

İştirakin oluşabilmesi için bir diğer şart ise birden fazla failin birden fazla harekette bulunmasıdır.²⁸ Bu hareketler suçun işlenmesi açısından etkili olmalıdır. İcra edilmekte olan bir suç açısından sadece neticenin gerçekleşmesinin arzulanması veya sadece işlenen bir suça seyirci kalmak gibi hareketler suça iştirakin oluşmasına sebebiyet vermez.²⁹ Bu sebeple icra edilen hareketin suça katkı veren bir nitelikte olması gerekmektedir. Failin gerçekleşen neticeden sorumlu olabilmesi için hareketi ile gerçekleşen netice arasında nedensellik bağının kurulabilmesi de şarttır.³⁰ Zira neticeye etki etmeyen hareketlerin sorumluluk yaratmasından bahsetmek mümkün değildir. Suça iştirak için icra edilen hareketlerin aynı nitelik ve önemde olması gerekli değildir. Hareketlerin bir neticenin parçaları haline gelmesi de mümkündür. Kişinin suçun icrasına bizzat katılması, failin azmettirilmesi, suçun işlenmesi için araç tedarik edilmesi, suç sonrasında yardım etme vaadinde bulunulması gibi tüm hareketleri suça iştirak sonucunu doğuracaktır.³¹

²⁶ Erem s. 71; Dönmezer ve Erman, s. 459; Evik s. 153.

²⁷ Sedat Apak, “**Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür Ve Birleşme**”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, (İştirak), s. 120.

²⁸ Dönmezer ve Erman, s. 459.

²⁹ Evik, s. 155.

³⁰ Dönmezer ve Erman, s. 459.

³¹ Evik, s. 155.

Suça iştirakin oluşması için belirli bir zaman sınırı bulunmaktadır. Öncelikle hiç başlanmamış bir suça iştirak düşünülemez. Zira sadece icrasına başlanmış bir suçun faillerin eseri olduğu ifade edilebilir. Düşünce aşaması veya hazırlık hareketleri aşamasında henüz ortada bir suç olmadığı için, bu aşamada gerçekleşen hareketler tek başına iştirake sebebiyet vermez. Bununla birlikte henüz suçun icrasına başlanmamış olması iştirake engel değildir. Zira failin icra hareketlerine iştirak edenin katkısının tamamlanmasından sonra başlaması da mümkündür.³² Adam öldürme düşüncesinde olan faile silah tedarik eden şerikin hareketinde olduğu gibi. İştirak için suçun tamamlanmış olması gerekli değildir.³³ İcrasına başlanan suçun da en azından teşebbüs aşamasına varması gerekmektedir.³⁴ Teşebbüs aşamasında kalmış suçlara iştirak edilebilir.

Suça iştirake konu edilen fiillerin suçun işlenmesinden önce veya en geç suçun işlenmesi sırasında yapılması gerekir. Netice gerçekleştikten sonra yapılan hareketler iştirak kapsamında değerlendirilemez.³⁵

İştirakin oluşması için gerekli diğer bir husus ise iştirak iradesinin oluşmasıdır. Suçun oluşumuna sebebiyet veren suç ortaklarının birbirinden bağımsız hareketlerini bir bütün halinde bir araya getiren ve ortak bir eser niteliğindeki neticenin oluşmasına sebebiyet veren bağ iştirak iradesidir. Bu iradenin suçun işlenmesinden önce veya en geç suçun icrası sırasında kurulması gerekir. Suçun icra edilmesinden sonraki anlaşmalar yeni bir suçun unsuru olarak değerlendirilir.³⁶ Şahısların kurmuş olduğu bu irade sonucunda failler kendi fiillerinin yanında, diğer faillerin suça ilişkin kurulan iradeye uygun hareketlerinden de sorumlu olmaktadır.³⁷ Bu sebeple failler arasında iştirak iradesinin (ve kader birliğinin) kurulması önemlidir.

Birlikte işlenen suçlar açısından iştirak iradesi bulunmalıdır. Aksi durumda ortada suça iştirak değil, birden fazla kişi tarafından işlenen bir suç bulunmaktadır. Zira bu kişilerin birbirlerinin suça ilişkin katkılarından haberi bulunmamaktadır. Bu

³² Evik, s. 174.

³³ Dönmezer ve Erman, s. 478.

³⁴ Evik, s. 173.

³⁵ Evik, s. 157.

³⁶ Erem, s. 67.

³⁷ Dönmezer ve Erman, s. 473.

durumda yan faillik adı verilen hal oluşur.³⁸ Yan faillikte suçu işleyen failler arasında bilinçli ve iradi bir karşılıklı iletişim bulunmamaktadır. Bu sebeple söz konusu durumda suça konu olan neticeyi kim gerçekleştirmiş ise, ilgili suçtan o kişi sorumlu olmalıdır. Bu durumun tespit edilememesi halinde failler şüpheden sanık yararlanır ilkesi uyarınca sadece suça teşebbüsten sorumlu olmaktadır.³⁹ Örneğin birbirinden habersiz olarak bir şahsı öldürmek isteyen üç kişinin yakın bir mevkide ayrı ayrı pusuya yatmaları halinde mağdur, faillerden birisinin isabeti neticesinde ölür ise; faillerden sadece isabetli atış yapanın adam öldürmeden sorumlu tutulması gerekmektedir. Diğer failler ise suça teşebbüsten dolayı sorumludur zira mağduru öldürmeyi denemiş ama başarılı olamamıştır. İştirak iradesi ise bu noktada devreye girmektedir. Failler arasında ortak bir irade bulunması halinde, her üç faili de tamamlanmış adam öldürmeden sorumlu tutmak gerekecektir. Zira failler ortak bir irade dâhilinde amaçlarına ulaşmıştır. Bununla birlikte mağduru vuran kişi teslim edilemez ise, faillerin tamamını suça teşebbüs eden olarak değerlendirmek gerekmektedir.

IV.SUÇA İŞTİRAKE İLİŞKİN TÜRK CEZA HUKUKU'NDA YER ALAN STATÜLER

A.Faillik

1.Genel Olarak

Suçun faili ceza normunda yer alan fiilleri icra ederek haksızlığı gerçekleştiren kişidir. Çalışmanın ana konusunu oluşturan vergi kaçakçılık suçunun faili de Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde suç olarak tanımlanmış fiilleri icra eden şahıstır.⁴⁰ Kanunda yer alan fiili tek başına icra eden ve normun ihlalini doğrudan ve tek başına gerçekleştiren kişi doğrudan (müstakil) fail olarak ifade

³⁸ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 523.

³⁹ Koca ve Üzülmüş, s. 472.

⁴⁰ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2016 (Vergi Ceza), s. 146.

edilir.⁴¹ Suçun bu şekilde işlendiği durumlarda iştirak statüsü oluşmamaktadır. Çok failli suçlar hariç olmak kaydıyla kanunda suçların tek kişi tarafından işlenecek şekilde belirlendiği görülmektedir. İştirak hükümleri istisnai nitelikli olup, suça ilişkin sorumluluğu genişleten düzenlemelerdir. Failler belirli saikler ile suçu birden fazla kişi ile işlemekte ve bu hükümler dolayısıyla oluşan neticeden doğan sorumluluk genişlemektedir. Bu kapsamda failler ile birlikte suça ilişkin olarak sorumluluğu bulunan diğer kişilerin de cezalandırılması amaçlanmaktadır.

Suçun iştirak halinde işlendiği hallerden ilki müşterek failliktir. Müşterek faillik suçun birden fazla suç ortağı tarafından iradi olarak birlikte icra edilmesi halidir.⁴² Bu durum failler arasında ortak suç işleme kararını da içermektedir. Müşterek faillikte failler suçun işlenişi ve oluşacak netice açısından karar birliği içerisinde. Bu sebeple oluşan suçun sorumluluğu dolayısıyla eşit olarak değerlendirilirler.⁴³

Suçun birden fazla kişi tarafından işlendiği diğer bir hal ise dolaylı failliktir. Dolaylı faillik haksızlığa konu fiillerin karar verme imkânı bulunmayan bir şahıs vasıtasıyla işlenmesi halidir. Suçun asıl faili arka planda yer almakta ve suça ilişkin iradi hareketten yoksun bir kişiyi vasıta olarak kullanmaktadır. Bu durum arka plandaki şahıs açısından dolaylı faillik sorumluluğunu doğurmaktadır.⁴⁴ Suça konu fiilleri icra eden şahıs ise sorumlu olmamaktadır. Zira ortaya çıkan netice açısından kusurlu bulunmamaktadır. Dolaylı failliğin oluşması halinde teknik olarak birden fazla kişi vardır ama kusur sadece fiili arka planda dolaylı olarak işleten yani karar verme imkânı bulunmayan kişiye icra ettiren şahsa izafe edilir. Bu ceza hukukundaki kusur prensibinin doğal bir sonucudur.

⁴¹ Özgenç, (Genel), s. 583.

⁴² Özgenç, (Genel), s. 583; Koca ve Üzülmöz, s. 453.

⁴³ Koca ve Üzülmöz, s.453.

⁴⁴ Dönmezer ve Erman, s. 501.

2.Müşterek Faillik

a. Genel Olarak

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 37 nci maddesinin birinci fıkrası⁴⁵ işlenen suçlara ilişkin fail kavramını ifade etmektedir. Yasa hükmüne göre suç kanuni tanımında ifade edilen fiiller ile fail tarafından işlenir. Suçun kanuni tanımında ifade edilen fiilleri ortak bir irade ile birlikte işleyen kişilerin tamamı gerçekleşen netice bakımından fail olarak sorumlu olmaktadır.⁴⁶ Ceza normunda suç olarak ifade edilen fiiller, ortak bir suç işleme kararı ile birden fazla kişi tarafından işlenebilir. Buna müşterek faillik adı verilir.⁴⁷ Müşterek faillik de esasen failliktir. Bu yüzden müşterek faillerin kısaca fail olarak adlandırılmalarında bir sakınca bulunmamaktadır. Lakin birden fazla failin müşterek fiilinin vurgulanabilmesi açısından ayrı bir kavram kullanılmaktadır.⁴⁸

Müşterek faillikte faillerin sorumluluğu şeriklikteki gibi bağlılık kuralına⁴⁹ dayanmamaktadır. Failler arasında bulunan karar birliği ve icrai hareketlerin ortak gerçekleştirilmesi ortak sorumluluğa sebebiyet vermektedir. Müşterek faillik açısından bağlılık kuralının uygulanmasının söz konusu olduğu tek hal özgü suçlara iştirak halidir.⁵⁰

Müşterek faillik kavram olarak 5237 s. yeni Türk Ceza Kanunu'nda açıkça tanımlanmamakla birlikte, doktrinde ifade edilen bir kavramdır. 765 s. mülga Türk

⁴⁵ Madde 37- Faillik

“(1) Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur...”

⁴⁶ Özbek, Doğan ve Bacaksız “suçun kanuni tanımında yer alan fiil” ibaresinin kavramı daralttığını, bu ibareyi suçun icrasına katılmak olarak anlamak gerektiğini ifade etmektedir. Buna göre bir kişi suç tipinde yer alan fiili bire bir işlememekle birlikte, müşterek fail olabilecek hareketlerde bulunabilir. Örneğin hırsızlık suçunu işleyen bir kişiye dışarıda gözcülük ederek iştirak eden şahıs suç lafzında yer alan fiili birebir işlememekle birlikte hırsızlık suçu bakımından müşterek fail konumundadır. Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 524

⁴⁷ Özgenç, (Genel), s. 524.

⁴⁸ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku**, Adalet Yayınevi, 21. Baskı, Ankara, 2017, s. 572.

⁴⁹ Bağlılık kuralı konusunda ayrıntılı bilgi için çalışmanın birinci bölümünün IV.B.1 başlığı.

⁵⁰ Özgü suçlara iştirak hali konusunda ayrıntılı bilgi için çalışmanın birinci bölümünün IV.C başlığı.

Ceza Kanunu döneminde müşterek faillik kavramı niteliği ve sonuçları itibariyle asli maddi iştirak olarak ifade edilmektedir.⁵¹

Müşterek faillikte failler icra edilen haksızlıkla birebir olarak temas halindedir ve bu temas kaynaklı olarak oluşan haksızlıktan sorumlu tutulabilmeleri için bağılılık kuralına ihtiyaç duymamaktadırlar.⁵² Failler suç, icra edilen fiiller ve netice bakımından karar ve kader birliği yapmış durumdadır. Bu sebeple gerçekleştiren bir olayda iştirak statüsünün müşterek faillik olup olmadığını anlamak için suça konu fiillerin tamamını ele almak, ifade edilen bu durumun varlığını aramak gereklidir. Suçun tetkiki sırasında suç ve hareketler bütünüyle ele alınmakta; bütün sebep ve hareketlerin suçun meydana gelişinde ayrı ayrı gerekli olup olmadığı değerlendirilmektedir.⁵³

Failler suça konu hareketlerin tamamını bizzat gerçekleştirebilir. Örneğin bir kişiyi dövmeyi planlayan A ve B'nin uygun bir ortamda bunu bizzat gerçekleştirmeleri halinde işlenen suç açısından müşterek faillik oluşacaktır. Zira faillerin her biri suça konu fiilleri bizzat icra etmiş ve suç üzerinde müştereken hâkimiyet sağlanmıştır. Bununla birlikte faillerin suça konu hareketler bakımından işbölümü gerçekleştirmesi ve icra edilecek maddi fiilleri paylaşması da mümkündür. Örneğin hırsızlık suçunu icra edecek faillerden birisinin maymuncuk ile kapıyı açması, diğerinin de değerli eşyaları toplaması gibi. Bu halde de her ne kadar failler farklı fiilleri icra etmekte ise de müşterek faillik sağlanmış olacaktır.⁵⁴ Faillerin beraber hareket etmeleri zorunlu değilse de, faillere ilişkin hareketlerin ayrı ayrı icra hareketi kapsamında değerlendirilebilir olması gerekmektedir. Hazırlık hareketi niteliğindeki fiilleri icra eden kişiler açısından müşterek faillik oluşması mümkün değildir.⁵⁵ Müşterek failliğin oluşması açısından faillerin tamamının fiilleri bizzat icra etmeleri şart değildir. Organizasyon şeklindeki suçlarda emir kumanda halindeki suç

⁵¹ Emre Burak Onat, "Vergi Kaçakçılık Suçunda İştirak"; **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:137, Yıl:2018, s. 312.

⁵² İzzet Özgenç, "Failliğin Üçüncü Bir Görünüş Şekli Olarak Müşterek Faillik"; **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi**, Cilt:4, Sayı:1-2, Yıl:1994, (Müşterek), s. 160.

⁵³ Dönmezer ve Erman, s. 531.

⁵⁴ Koca ve Üzülmüş, s.456.

⁵⁵ Çelen; s. 101.

ortağı suça konu fiilleri bizzat icra etmese de hâkimiyeti olduğu muhakkaktır. Bu sebeple işlenen suç açısından müşterek fail olarak sorumlu olmalıdır.⁵⁶

Müşterek faillikte faillerin hareketleri suçun işlenmesi açısından çok önemli bir nitelikte olabilir. Failler arasında sağlanan işbölümü neticesinde her hareket önem kazanmış, bu hareketlerden birinin dahi icra edilmemesi halinde netice gerçekleşmeyecek duruma gelinmiş olabilir. Bu durumda faillerin tamamı bakımından müşterek failliğin oluştuğuna kanaat getirmek gerekmektedir.⁵⁷ Bununla birlikte müşterek failliğin oluşabilmesi için faillerin fiilleri açısından “bu katkı gerçekleşmeseydi böyle bir neticeye ulaşılamayacaktı” şeklide bir zorunluluk olduğunu söylemek mümkün değildir. Zira iki kişi tarafından işlenebilmesi mümkün bir suç, zorunluluk olmaksızın üç kişi ile birlikte işlenebilmektedir. Bu durumda da her üç fail açısından müşterek faillik oluşmuş olacaktır.⁵⁸ Önemli olan suça konu fiillerin icrasına müşterek bir irade ile iştirak edilmesi ve katkı sağlanmasıdır. Örneğin adam yaralama suçunda yumruk atan failin isabetini artırmak için, başka bir kişinin mağduru kollarından tutması halinde; müşterek faillik oluşacak ve her iki fail de neticeden müştereken sorumlu olacaktır.

b. Müşterek Failliğin Şartları

(1) Objektif Unsur: Fiilin Birlikte İcra Edilmesi⁵⁹

Müşterek failliğin oluşması için faillerin suça konu fiilleri birlikte icra etmesi gerekmektedir. Yasa hükmü yalın olarak bu şartı ifade etmekle birlikte söz konusu ifadeye işbölümü esası içerisinde fiillerin belirli bir kısmının ayrı ayrı icra edildiği hallerin de dâhil olduğunu söylemek gerekir. Aksi durum müşterek faillik kavramının daralmasına yol açabilir.⁶⁰

⁵⁶ Özgenç, (Müşterek), s. 164.

⁵⁷ Erem, s. 98; Dönmezer ve Erman, s. 531; Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 524; Koca ve Üzülmüş, s. 456; Özgenç, (Müşterek), s. 163.

⁵⁸ Özgenç, (Genel), s. 591; Özgenç, (Müşterek), s. 163.

⁵⁹ Özgenç bu şartı “Suçun işlenişi üzerinde müşterek hâkimiyet kurulması olarak ifade etmektedir. Özgenç, (Genel), s. 586.

⁶⁰ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 524.

Müşterek suç işleme iradesi dâhilinde, suça ilişkin fiillerin birlikte gerçekleştirilmesi ve fiillerin icrası üzerinde birlikte hâkimiyet kurulması halinde failler açısından müşterek faillik oluşmaktadır. Faillerin fiillerinin suç yolunda ilerler nitelikte olması ve faillerin bu fiiller üzerinde hâkimiyeti bulunması gerekli bir durumdur. Aksi durum işlenen suça ilişkin şeriklik sonucunu doğuracaktır. Bu sebeple müşterek failliğin varlığının sabit olabilmesi için faillerin fiilinin neticenin gerçekleşmesindeki önemi ve gerekliliği tetkik edilmelidir.⁶¹

Faillerin suçu nasıl bir organizasyon ile işleyecekleri olayın şartlarına göre değişiklik gösterebilir. Bu durum faillerin iradesine dayanmaktadır. Bazı durumlarda suç tamamlayıcı fiiller ile bir plan dâhilinde işlenmektedir.⁶² Müşterek faillikte faillerin icrai hareketlerinin, suçun meydana gelmesi için tamamlayıcı nitelik arz etmesi; suçun icrasına ilişkin yaratılan bir işbölümünün tezahürüdür.⁶³ Örneğin hırsızlık suçunda faillerden birisinin mağdura çarparak dikkatini dağıtması ve diğer failin bu dikkat dağınıklığından faydalanmak suretiyle hırsızlığı gerçekleştirmesi işbölümü esasını gösterir.⁶⁴ Failler müşterek bir organizasyon ile suçun oluşumu açısından elverişli hareketler ile neticeye ulaşmaktadır. Faillerin hareketlerinin birbirlerine alternatif oluşturduğu durumlarda faillik statüsünün belirlenişi önem arz eden bir durumdur. Örneğin A ve B ortak hasımları C'yi öldürmek için C'nin geçmesi muhtemel iki yola da pusu kurmaktadır. B'nin pusu kurduğu yoldan geçen C, B tarafından öldürülür. A'nın ateş etmesine gerek kalmamıştır. Oluşan netice açısından A'nın müşterek fail olarak sorumlu olup olmayacağı önemlidir. İfade edildiği üzere müşterek failliğin oluşması için faillerin suça konu fiilleri birlikte icra etmesi gerekmektedir. Bu kapsamda faillerin fiillerinin tamamlayıcı nitelik arz etmesi de mümkündür. Lakin örnek verilen durum açısından her ne kadar ortak suç işleme iradesi kurulmuş ise de, A'nın oluşan neticeye ilişkin fiili bir katkısı bulunmamaktadır. Bu sebeple B tek başına adam öldürme suçundan sorumlu olmalıdır. A ise gerçekleşen netice açısından ancak yardım eden olarak sorumlu

⁶¹ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 525; Özgenç, (Genel), s. 589.

⁶² Demirbaş, s. 535.

⁶³ Özgenç, (Genel), s. 587; Koca ve Üzülmüş, s. 456; Demirbaş, s. 536; Mehmet Emin Artuk ve Ahmet Gökçen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s. 654.

⁶⁴ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 524.

olabilir.⁶⁵ Faillerin bazılarının icrai bazılarının da ihmali hareket ederek suçun işlenmesi de mümkündür. Örneğin bir amcanın yeğenini öldürdüğü durum açısından annenin müdahale etmemesi hali gibi.⁶⁶

Faillerin hareketlerinin birbirlerini tamamladığı haller dışında; faillerden her birinin suça ilişkin fiillerin tamamına yakınına müstakilen gerçekleştirdiği ve suçun oluşma ihtimalini kuvvetlendirdiği müşterek faillik halleri de bulunmaktadır. Böyle bir durumda faillerin ortak hareket etmesinin amacı, icrai hareketlerin neticesiz kalmasını mümkün mertebe engellemektir. Mesela bir şahsı öldürmek için anlaşmış olan beş kişinin, neticeyi gerçekleştirme ihtimalini artırmak adına birlikte hareket etmeleri ve yolun farklı noktalarından şahsa doğru silahla ateş etmeleri buna örnek oluşturmaktadır. Bu durumda esasen suça ilişkin fiillerin tamamı her bir fail tarafından ayrı ayrı icra edilmektedir. Ve her failin fiili suçu neticeye erdirebilecek kuvvettedir. Lakin failler neticeyi garanti altına almak adına müştereken hareket etmektedirler. Failler arasında bir anlaşma olduğu ve suça konu fiiller müştereken gerçekleştiği için müşterek faillik oluşacaktır.⁶⁷ Bu durumda mağdurun, faillerden sadece birisinin kurşunu ile ölmesi halinde dahi tüm failleri müştereken sorumlu tutmak gerekecektir.⁶⁸ Zira failler neticeyi garantilemek adına birlikte hareket etmekte; karar ve kader birliği yapmaktadır.

(2) Sübjektif Unsur: Birlikte Suç İşleme Kararı

Müşterek failliğin meydana gelmesi için suça konu hareketlerin müştereken icra edilmesi tek başına yeterli değildir. Zira bu şekilde işlenmiş her suç failler açısından müşterek faillik oluşumuna sebebiyet vermemektedir. Müşterek failliğin oluşması için ilişkin gerekli bir diğer şart ise failler arasında bulunan birlikte suç işleme kararıdır. Faillerin icra ettikleri suça ilişkin fiilleri ortak bir karar dâhilinde gerçekleştirmeleri; müşterek failliğin bir diğer şartını oluşturur. Faillerin ortak kararı, suça ilişkin belirli hareketlerin icra edilmesine ve bu doğrultuda belirli bir neticenin

⁶⁵ Özgenç, (Müşterek), s. 168.

⁶⁶ Hakeri, s. 576.

⁶⁷ Özgenç, (Genel), s. 592; Koca ve Üzülmöz, s. 455.

⁶⁸ Demirbaş, s. 538.

oluşumuna ilişkin olmalıdır.⁶⁹ Bu kararın kasten işlenmiş bir suça ilişkin olması müşterek failliğin doğası gereğidir. Taksirle işlenen suçlar açısından suça iştirak hali mümkün değildir. Bu sebeple müşterek failliğin sübjektif unsuru ile asıl ifade edilmek istenen suça katılanların tamamının birlikte kasten hareket etme kararıdır.⁷⁰ Failler ortak iradeyi açık bir şekilde ifade edebilecekleri gibi, bu ortak iradeye zımnen de ulaşılabilir.⁷¹

Suçun işlenmesi için faillerde belirli saiklerin bulunmasının arandığı suçlarda faillerin tamamının o saik ile hareket etmesi, belirli amaçla işlenebilen suçlarda da faillerin o suça ilişkin amaca yönelik olarak fiiller üzerinde hâkimiyet elde etmesi gereklidir. Suçun oluşması açısından bu özel durumların varlığının arandığı durumlarda, bu şartları sağlamayan failler açısından; suçun icrası üzerinde ortak hâkimiyet kursalar dahi müşterek failliğin oluştuğundan söz edilemez.⁷²

Faillerin söz konusu ortak iradeye ne zaman ulaştığı da önemlidir. Asıl olan faillerin bu iradeye suçun icrasına başlamadan önce ulaşmasıdır.⁷³ Bununla birlikte suçun icrası sırasında da hareket ve sonuca ilişkin manevi bir birlik oluşturmak mümkündür.⁷⁴ Lakin bu durumda da faillerin hareket ve sonuç birliğine ilişkin müşterek bir karar vermiş olmaları⁷⁵ (en azından örtülü de olsa bir onay verilmesi⁷⁶) şarttır. Aksi durum failler arasında ortak iradenin kurulamamış olması sonucunu doğurur. Bu durumda gerçekleşen netice açısından faillerin tamamını ortak olarak sorumlu tutmak mümkün değildir. Her faili kusuru oranında sorumlu tutmak gerekmektedir.

Faillerin suçu işlemeye elverişli hareketleri birbirlerinden habersiz olarak icra etmeleri ve suçun bu şekilde meydana gelmesi halinde, yan faillik oluşacaktır.⁷⁷ Örneğin aynı ofiste çalışan A ve B birbirlerinden habersiz olarak ortak hasımları C'nin yemeğine zehir atarlar. Zehirlerin her biri tek başına C'yi öldürmeye elverişlidir. C yemeğine konan zehirlerin etkisi ile ölür. Bu durumda A ve B

⁶⁹ Özgenç, (Genel), s. 599.

⁷⁰ Koca ve Üzülmüş, s. 453.

⁷¹ Hakeri, s. 559.

⁷² Koca ve Üzülmüş, s. 454.

⁷³ Erem, s. 67.

⁷⁴ Artuk ve Gökçen, s. 658; Demirbaş, s. 536.

⁷⁵ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 526.

⁷⁶ Koca ve Üzülmüş, s. 453.

⁷⁷ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 523; Demirbaş, s. 536; Özgenç, (Müşterek), s. 175.

açısından müşterek faillik olduğu söylenemez. Her bir failin müstakil olarak adam öldürmekten sorumlu tutulması gereklidir. Faillerin birbirlerinden habersiz olarak hareket ettiği ve icra ettikleri fiillerin müstakilen suçu işlemeye elverişli olmadığı durumlar da oluşabilir. Faillerden herhangi birisinin fiilinin suçu tek başına işlemeye elverişli olmadığı ifade edilirse; oluşan netice açısından failler arasında iştirak iradesi de bulunmadığını söylemek gerekir. Bu durumda her failin kendi fiili açısından sorumlu olması esas olmalıdır. Örneğin yukarıda ifade edilen olayda A ve B'nin yemeğe koymuş olduğu zehirlerden A'nın zehrinin tek başına neticeyi gerçekleştirmeye elverişli olmaması halinde, her ne kadar netice B'nin fiili nedeniyle gerçekleşmiş ise de; A'yı adam öldürmeye teşebbüs fiilinden sorumlu tutmak gerekmektedir. B ise gerçekleşen neticeden dolayı sorumlu tutulmalıdır.⁷⁸ Anlatılan duruma paralel olarak; faillerden birisinin suçu icra etmesi, bir diğer şahsın da suçu işleyen failin haberi olmaksızın suçu işleme konusunda yardım etmesi halinde müşterek faillikten söz etmek mümkün değildir. Bu durumda suçu işleyen kişi fail, yardımcı olan kişiyi de yardım eden olarak sorumlu tutmak gerekmektedir.⁷⁹ Zira suç birlikte icra edilmediği gibi iştirak iradesi de kurulmamıştır.

Teoride faillerin suç yoluna ilişkin hareketleri basite indirgenerek ifade edilmekte ise de, suçun uygulanması sırasında herhangi bir nedenle faillerin beklenmedik hareketler ile beklenmedik sonuçlara yol açabildikleri görülmektedir. Faillerden birisi suça ilişkin alınan ortak kararların dışına çıkabilmekte, farklı neticelere sebep olabilmektedir. Faillerin karar birliğinde olmadığı bu durumlarda, sorumluluklarının nasıl oluşacağı önem arz etmektedir.

Müştereken işlenen suçlarda suç ortaklarından birisi kararlaştırılan hareketlerin dışına çıkar ve neticeyi kısmen aşarsa faillerin oluşan yeni netice açısından karar birliği içinde olup olmadığını irdelemek gerekmektedir. Failler arasında oluşan yeni neticenin meydana gelmesi ihtimaline ilişkin önceden alınmış bir karar birliği yok ise; neticeyi aşan kısım açısından sadece ilgili fail müstakilen sorumlu tutulmalıdır. Diğer müşterek failler ise ortak karar alınan suçtan dolayı sorumlu olmalıdır. Bununla birlikte yeni netice karar alınan suça ilişkin olası sınırlar içerisinde kalmaktaysa veya suçun icrası sırasında faillerde buna ilişkin açık veya

⁷⁸ Özgenç, (Genel), s. 601.

⁷⁹ Demirbaş, s. 537; Özgenç, (Genel), s. 602.

zımnî bir karar birliği oluşmuş ise; faillerin tamamını müştereken sorumlu tutmak ceza hukuku normlarına uygun düşecektir. Örneğin kasadaki mücevherlerin çalınması için amaç birliğine varılan ve boş olduğu düşünülen bir eve girildiğinde, faillerden birisinin ek olarak fiskosun üstündeki nakit parayı da alması halinde, bu fiilin alınan suç kararı içerisinde olması muhtemeldir. Aksi durum sadece kasanın hedef alındığının net bir biçimde kararlaştırılması durumunda oluşacaktır. Bu sebeple yeni fiilden dolayı da diğer failler sorumlu olmalıdır. Bununla birlikte boş olduğu varsayımıyla girilen evde faillerden birisinin evin sahibi ile karşılaşması ve onu öldürmesi halinde; sorumluluk yine faillerin buna ilişkin karar alıp almadığına göre değişecektir. Diğer failler böyle bir durumun oluşabileceğini ifade edip, buna ilişkin bir karar almışsa veya olay sırasında buna iradi bir şekilde katlanmış ise oluşan yeni neticeden dolayı tamamı sorumlu olmalıdır.⁸⁰ Ama bu cinayet temelde ilgili failin bir taşkınlığından ibaret ise ve diğer faillerin buna cevaz vermediği açık bir şekilde anlaşılmaktaysa, ölüm neticesinden sadece ilgili faili sorumlu tutmak daha uygun düşecektir. Bu sebeple her olayın ve şartlarının ayrı ayrı ele alınarak tetkik edilmesi gerekmektedir.

3. Dolaylı Faillik⁸¹

Türk Ceza Hukukunda faillğe ilişkin ifade edilebilecek bir diğer suça iştirak hali Türk Ceza Kanunu'nun 37 nci maddesinin ikinci fıkrasında⁸² yer eden dolaylı failliktir. Dolaylı faillik kavramının düzenlenmesinin amacı kanunun kısmen esas aldığı ikilik sisteminin sakıncalarını bertaraf etmektir. Cezanın faile göre belirlenmesi sisteminin esas alındığı ceza kanunlarında, böyle bir kavrama gerek bulunmamaktadır.⁸³ Dolaylı faillik bir şahsın vasıta olarak kullanılması suretiyle suçun arka planda bir başka şahıs tarafından işlenmesidir. Arka plandaki şahıs, suça konu fiilleri işleyen şahıs üzerinde yoğun bir tesir oluşturmakta ve suçun işlenmesini

⁸⁰ Özgenç, (Genel), s. 602; Demirbaş, s. 540; Kaymaz, s. 131.

⁸¹ Dönmezer ve Erman ile Özbek, Doğan ve Bacaksız aynı anlama gelecek şekilde dolayısıyla faillik kavramını kullanmaktadır. Dönmezer ve Erman, s. 500; Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 528

⁸² Madde 37 - Faillik

“(2) Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur...”

⁸³ Dönmezer ve Erman, s. 505.

sağlamaktadır.⁸⁴ Tesirin nedeni çok farklı olabilir. Suça konu fiilleri icra eden şahıs hataya düşmüş olabileceği gibi bir tehdit altında da bulunabilir. Bu durum fiilleri icra eden şahsın kusur yeteneğini ortadan kaldırmakta iken⁸⁵ arka plandaki şahsı ilgili suç açısından dolaylı fail konumuna getirmektedir.⁸⁶ Mezkûr kanun hükmüne ait gerekçede bu tesir, arka plandaki şahsın ön plandaki şahsın iradesi ve fiili üzerinde kurmuş olduğu hâkimiyet olarak ifade edilmektedir.⁸⁷

Dolaylı faillikte de, müşterek faillğe benzer şekilde suç ancak kasten işlenebilmektedir. Dolaylı fail bir kişiyi suç işlemek amacıyla kullanırken kasten hareket etmeli, suça ilişkin tüm unsurlar arka plandaki kişi tarafından bilinmeli ve istenmelidir.⁸⁸ Bu nedenle taksirli davranışlarla dolaylı faillik oluşmamaktadır.⁸⁹ Bununla birlikte ön plandaki kişinin fiillerinin kasten veya taksirle gerçekleştirilmesi mümkündür. Örneğin A'nın yanıltıcı fiillerine maruz kalan B'nin, av hayvanı sandığı C'ye ateş ederek öldürmesi halinde; B açısından esasında taksirle icra edilmiş bir fiil bulunmaktadır. Bununla birlikte A'nın suça ve neticeye ilişkin kastı sabittir.⁹⁰ Dolaylı failin suçun işlenmesinde vasıta olarak bir insanı kullanması gereklidir. Suçun işlenmesinde bir hayvan veya eşyanın kullanılması halinde dolaylı faillik değil doğrudan faillik oluşacaktır. Madde metni de tesir altında bir insanın olması gerektiği açıkça belirtmiştir.⁹¹

Kanun koyucu dolaylı failin sorumluluğunu suçu bizzat işleyen kişinin sorumluluğu olarak belirlemiştir. Zira suçu icra eden kişinin esasında böyle bir iradesi bulunmamakta olup, müstakilen hareket etme imkânına sahip olsa suçu icra etmesi beklenmemektedir. Bu sebeple dolaylı fail işlenen suç neticesinde suçu asıl işleyen olarak suçun tam cezası ile cezalandırılmaktadır. Mezkûr kanun hükmü⁹² kusur yeteneği bulunmayan bir kişinin araç olarak kullanılmasını cezayı artıran bir neden olarak görmüştür.

⁸⁴ Koca ve Üzülmmez, s. 460; Demirbaş, s. 541; Artuk ve Gökçen, s. 662.

⁸⁵ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 529; Özgenç, (Genel), s. 613; Koca ve Üzülmmez, s. 461.

⁸⁶ Özgenç, (Genel), s. 612.

⁸⁷ Özgün Özyüksel, **Türk Ceza Hukukunda Dolaylı Faillik**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, s. 40.

⁸⁸ Özyüksel, s. 55.

⁸⁹ Demirbaş, s. 541.

⁹⁰ Özyüksel, s. 53.

⁹¹ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 529.

⁹² Madde 37 - Faillik

“(2) ...Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.”

Dolaylı faillik ile şerikliğin bir türü olan azmettiren kavramlarının karıştırılmaması gerekmektedir. Her iki iştirak halinde kişiler temelde dışsal bir etkide bulunarak kendilerinden başka şahsın suç işlemesine neden olmaktadır. Bununla birlikte temel bir noktada ayrışma yaşanmaktadır. Dolaylı faillikte suç işletilen kişi, suça ilişkin kararı bulunmayan ve olaya ilişkin bir kusuru aranamayan bir şahıstır. Bu kişinin işlenen suça ilişkin herhangi bir suç işleme iradesi yoktur. Bu sebeple her ne kadar irade taşımayan bu kişi fiillerin öznesi halinde gelmekteyse de, işlenen suç dolaylı failin kendi fiili gibi gerçekleşmektedir.⁹³ Buna örnek olarak bir çocuk veya akıl hastasının suçun işlenmesine ilişkin olarak zorlanması verilebilir.⁹⁴ Oysa çalışmanın ilerleyen bölümünde daha detaylı olarak ifade edileceği üzere azmettirmede suçu işleyen kişi iradesi ile hareket etmiştir ve suçu işleyip işlememek konusunda seçim yapma imkânı bulunmaktadır. Fail suçu kendi adına işlediğinin farkındadır. Dolaylı fail olayları en baştan itibaren kendi kontrolünde bulundurmaktadır. Azmettirmede ise şahıs serbest iradesi ile hareket etmektedir.⁹⁵ Bu nedenle Türk Ceza Kanunu dolaylı fail tarafından suç işletilen şahsı kusursuz görmekte ama azmettirileni cezalandırmaktadır.⁹⁶

Dolaylı failliğe ilişkin olarak arka plandaki şahıs tarafından fiili icra eden şahıs üzerinde gerçekleştirilen tesirler farklı şekilde gerçekleşebilir. Şahıs cebir veya tehdit dolayısıyla suçu icra edebilir. Bu doğrultuda suça konu fiilleri icra eden şahıs esasında iradi olarak hareket etmektedir. Buna rağmen oluşan haksızlık açısından kusurlu değildir.⁹⁷ Bu durumda dolaylı faillik dolayısıyla sorumluluğun arka plandaki şahısta olacağı tabiidir. Dolaylı faillik açısından arka plandaki kişinin cebir ile hâkimiyet kurması mümkündür. Cebir veya tehdidin oranı ise önemlidir. Etki mutlak bir cebir veya tehdit boyutuna gelmemelidir. Aksi durumda arka planda

⁹³ İzzet Özgenç, **Suç İştirakin Hukuki Esası ve Faillik**, İmaj Ofset, İstanbul, 1996, (Esası), s.198.

⁹⁴ Dönmezer ve Erman, s. 501.

⁹⁵ Özgenç, (Esası), s. 200.

⁹⁶ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 529; Koca ve Üzülmüş bu durumu fiili hâkimiyet prensibi olarak adlandırmaktadır. Arka planda yer alan şahıs olayı kontrol altında tutabilmekteyse yani suçun icrası sırasında hâkimiyeti bulunmaktaysa; dolaylı faildir. Azmettirmede ise failin serbest iradesinin hâkim olması esastır. Bu noktada azmettiren suçun işlenişine ilişkin olarak hâkimiyet kuramamaktadır. Koca ve Üzülmüş, s. 461.

⁹⁷ Özgenç, (Esası), s. 226.

olduğunu ifade ettiğimiz şahıs Türk Ceza Kanunu'nun 28 inci maddesi uyarınca suçun doğrudan faili olarak sorumlu tutulmalıdır.⁹⁸

Dolaylı failin tesiri şahsın hatasından veya yanılığa düşürülmesinden de kaynaklanabilmektedir. Örneğin av sırasında B'ye yardımcı olan A, B'nin gözlerinin zayıf olduğunun farkındadır. Bundan faydalanarak uzakta çalılarının dibinde dinlenmekte olduğunu bildiği C'yi av hayvanı olarak işaret eder. A'nın sözüne güvenen B ateş etmek suretiyle C'yi öldürmüştür. Bununla birlikte A tarafından yanıltılarak iradesinin bulunmadığı bir suçu işlemiştir. Bu durumda A'nın dolaylı fail olarak sorumlu olduğunu ifade etmek gerekmektedir.⁹⁹

B. Şeriklik

1. Genel Olarak

Türk Ceza Hukuku'nda suça iştirak özünde faillik/şeriklik esasına dayanmakta olsa da¹⁰⁰; bu ayrıma Türk Ceza Kanunu'nda lafız olarak birebir yer verilmemiştir. Faillik kavramı türleri ile birlikte aynı kanun maddesinde ifade edilmiştir.

İfade edildiği üzere faillik kanunda belirtilen haksızlığın bizzat icra edilmesidir. Şeriklik ise suça ilişkin fiillere iştirak etmekle birlikte, suçun icrasına ilişkin sunulan katkı bakımından failler ölçüsünde katkıda bulunulmayan haller için geçerli olmaktadır. Kanunda yer alan haksızlığı doğrudan gerçekleştirmeyen kişiler şerik olarak ifade edilmekte ve bağlılık kuralı uyarınca suça ilişkin sorumlulukları doğmaktadır.¹⁰¹ Bu doğrultuda kanun koyucu şerikliği azmettirme ve yardım etme olarak iki ayrı kanun maddesinde işlemiştir. 765 s. mülga Türk Ceza Kanunu

⁹⁸ Koca ve Üzülmüş, s.462.

⁹⁹ Koca ve Üzülmüş, s. 464.

¹⁰⁰ Özgenç, (Genel), s. 615.

¹⁰¹ Özgenç, (Genel), s.616; Seydi Kaymaz, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Nitelikli Hallerin Diğer Suç Ortaklarına Geçiş Sorunu", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Yıl:2012, Sayı:2, s.122.

döneminde azmettirme manevi asli iştirak olarak, yardım etme ise katkısının türüne göre maddi veya manevi fer'i iştirak olarak ifade edilmektedir.¹⁰²

Türk Ceza Hukuku'nda şeriklik ile ifade edilmek istenen husus, suçların birden fazla kişi tarafından işlendiği hallerde; suça bilfiil iştirak etmenin dışında kalan ama suça ilişkin nedensel katkı sağlayan hareketlerdir. Bu kişiler suça bizzat katılmadığı için fail olarak değerlendirilmemekle birlikte, kişilerin hareketlerinin suçun icrasını kolaylaştırdığı¹⁰³ ve suçun oluşumuna katkı sağladığı kesindir. Her şerikin yapmış olduğu hareketin aynı önem ve katkıda olması aranmamaktadır.¹⁰⁴ Önemli olan suça ilişkin katkıdır. Ceza Hukuku'nda bu kişilerin suça ilişkin katkılarının cezasız kalmasının yaratacağı olumsuzluklardan hareketle, sorumluluğu genişletici hükümlerden olan şeriklik kavramı oluşmuştur.¹⁰⁵

Şerikin cezalandırılmasının temel nedeni asıl failin suç işlemesi değildir. Şerik cezalandırılmaktadır çünkü işlenen bir suça ilişkin olarak faili manevi bakımdan harekete geçirmiş (azmettiren) veya onun için destekleyici hareketlerde (yardım eden) bulunmuştur. Tipikliği fail sağlamıştır, ama oluşan tipiklik açısından şerikin de katkısı bulunmaktadır.¹⁰⁶ Bu nedenle suça iştirak halinin sorumluluğu genişletici özelliği ortaya çıkmakta ve şeriklerin ceza sorumluluğu aranmaktadır. Müşterek faillik hallerinde faillerin sorumluluğunun aranması bakımından hukuki bir şüphe bulunmamaktadır. Ama suça temas dahi etmemiş olan şeriklerin oluşan neticeden dolayı cezalandırılabilmesi için özel bir kanuni düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple şeriklik hallerinde, diğer faillerin sorumluluğu suça ilişkin bağıllık kuralı sayesinde aranacaktır.¹⁰⁷

Bağıllık kuralı Türk Ceza Kanunu'nun 40 ıncı maddesinde¹⁰⁸ ifade edilmekte olup, kanunda fail-şerik ayrımının yapılmasından kaynaklı olarak; şeriklerin failin fiiline katılmasına ve tipik fiilden dolayı sorumluluğunun doğmasına yol açan bir

¹⁰² Dönmezer ve Erman, s. 518

¹⁰³ Dönmezer ve Erman, s. 526, Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 550.

¹⁰⁴ Dönmezer ve Erman, s. 460

¹⁰⁵ Özgenç, (Genel), s. 616.

¹⁰⁶ Demirbaş, s. 544.

¹⁰⁷ Özgenç, (Genel), s. 616; Fulya Mercimek ve Adnan Gerçek. "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:14, 2013, s. 207.

¹⁰⁸ Madde 40 - Bağıllık Kuralı

"(1) Suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır..."

hükümdür. Bu düşünce uyarınca şeriklerin tipe uygun olmayan fiilleri neticesinde sorumlu olmaları, ancak faillerin tipik fiilleri uyarınca gerçekleşmektedir.¹⁰⁹ Yasa hükmüne göre suça iştirakten dolayı sorumluluğun doğması için kanunda suç olarak ifade edilen bir eylemin kasten icra edilmesi ve en azından teşebbüs aşamasına varması gerekmektedir. Bu doğrultuda azmettiren veya yardım eden şeriklerin fiillerinin icra edilen suç ile nedensellik bağlantılarının bulunması halinde, suça ilişkin olarak kusurlu fiilleri oranında sorumlulukları doğmaktadır. Azmettirme ve yardım etme olarak ifade edebileceğimiz şeriklik hallerinde, her ne kadar şeriklerin fiili haksızlık teşkil etse de temelde failin fiiline bağlı olarak cezalandırılabilir.¹¹⁰ Azmettirme halinin bazı suçlar açısından yalın olarak da cezalandırılabilir yanı göz önüne alındığında, yardım etme hali açısından bu bağlılığın daha kuvvetli bir nitelik göstermesi gerektiğini kabul etmek gerekmektedir.¹¹¹

Bağlılık kuralının fonksiyon gösterdiği diğer hal ise, çalışmanın yine bu bölümünde¹¹² ifade edildiği üzere özgü suçlara özel faillik statüsünü taşımadan suça iştirak eden kişilerin sorumlu tutulmasının sağlanmasıdır.

Bir kişi işlenen bir suça ilişkin olarak birden fazla fiil icra edebilir. Bu kapsamda icra edilen fiillerin farklı iştirak statülerine yol açması mümkündür. Örneğin bir kişiyi suç işlemesi konusunda azmettiren kişinin, aynı zamanda suçun icrasına katılması halinde hem faillik hem de şeriklik bakımından sorumluluğu oluşmaktadır. Bu gibi birden fazla iştirak statüsünün ortaya çıktığı durumlarda, Türk Ceza Hukukunda hâkim olan failliğin şerikliğe nazaran önceliği prensibi nedeniyle¹¹³; kişinin sorumluluğunun oluşan iştirak statülerinden en ağırına ilişkin olması gerekmektedir.¹¹⁴

¹⁰⁹ Özyüksel, s.78.

¹¹⁰ Çelen, s. 131.

¹¹¹ Muhammet Demirel, **Suçta İştirakte Bağlılık Kuralı**, On İki Levha Yayınları, Ankara, 2017, s. 357.

¹¹² Ayrıntılı bilgi için çalışmanın birinci bölümünün IV.C başlığı.

¹¹³ Demirbaş, s. 541.

¹¹⁴ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 542; Özgenç, (Genel), s. 617.

“...azmettiren şahıs azmettirme ile yetinmeyip suça fail veya yardım eden olarak da iştirak etmişse, iki kez cezalandırılmayacaktır. Dolayısıyla sadece en ağır cezayı gerektiren halden dolayı ceza verilecektir.” Yargıtay, CGK, T. 07.03.1998, E.1987/1-590, K.1988/72. (Adnan Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2016, s.201.)

2. Azmettirme

Suçun manevi unsuru olan suç işleme iradesi, failin iç dünyasında oluşmaktadır. Bu irade temelini failin düşüncelerinden almakla birlikte, dışsal etkenlerden beslendiği hallere de rastlanmaktadır. Bu dışsal etkenlerin en yoğun şekillerinden¹¹⁵ birisi olan ve Türk Ceza Kanunu'nun 38 inci maddesinde¹¹⁶ yer alan azmettirme; suç işleme niyeti olmayan bir şahsa etkili bir şekilde manevi telkinde bulunmak ve o şahısta suç işleme isteği yaratarak suç işleme yönünde karar almasını sağlamaktır.¹¹⁷ Her ne kadar yasa hükmünde açıkça ifade edilmese de mezkûr kanun hükmüne ilişkin gerekçede suç işleme konusunda henüz fikir sahibi olmayan bir kişinin suça sevk edilmesi gerektiği ifade edilmektedir.¹¹⁸ Bir şahsın fiilinin azmettirme kapsamında değerlendirilebilmesi için, o fiilin suçun oluşumu açısından hayati olması gerekmektedir. Öyle ki failde öncesinde suç işleme iradesi bulunmamalı; şahsın azmettirmeye ilişkin hareketleri olmasaydı suç işlenmeyecekti kanaatine ulaşılabilmelidir. Gösterilen gayret neticesinde failde oluşan suç işleme fikri azmettirenin eseridir. Bu sebeple azmettiren şahıs kanun koyucu tarafından suç işleyen kişi ile aynı derecede sorumlu tutulmuştur.¹¹⁹ Bu sebeple azmettirme ancak kasten icra edilebilmektedir.¹²⁰ Azmettirme sonucunda fiilin neticeye varması ve suçun tamamlanması halinde azmettirilen de suçun cezası ile cezalandırılacaktır. Zira azmettiren failde daha öncesinde yer almayan bir irade oluşturmuş ve suçun işlenmesine sebebiyet vermiştir.¹²¹ Bununla birlikte suç işleme kararı almış bir kişinin, bu fikrinin değiştirilmesine yönelik hareketler de belirli durumlar açısından

¹¹⁵ Onur Özcan, **Vergi Suçları**, 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015, s. 250.

¹¹⁶ Azmettirme - Madde 38

“(1) Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.

(2) Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme halinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi halinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz.

(3) Azmettirenin belli olmaması halinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine onbeş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilir. Diğer hallerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilir.”

¹¹⁷ Koca ve Üzülmüş, s. 484; Demirbaş, s. 550.

¹¹⁸ Demirel, s. 367; Çelen, s. 237.

¹¹⁹ Erem, s. 83.

¹²⁰ İçel, s. 560.

¹²¹ Dönmezer ve Erman, s. 521, Mercimek ve Gerçek, s. 208.

azmettirmenin oluşmasına yol açabilir. Bunun için failin suç işleme kararından daha ağır bir suç işlemeye yönelmiş olması gerekmektedir. Kişinin tam tersi hareketle daha hafif bir suça yönlendirilmesi halinde ise manevi olarak yardım etme halinin oluşacağı ifade edilebilir.¹²²

Mülga Türk Ceza Kanunu döneminde azmettirme manevi asli iştirak olarak ifade edilmekte olup ¹²³ mülga Türk Ceza Kanunu'nda müşterek failliğin karşılığını oluşturan maddi asli iştirak hali ile aynı maddede kanunlaşmıştır. İlgili dönemde de bugünkü duruma paralel olarak manevi asli iştirak edenler suçu işleyenler ile aynı derecede sorumlu olmaktadır. Yeni Türk Ceza Kanunu ile suça azmettirme fiili kanunda ayrı maddede ele alınmıştır.

Azmettirmede dışsal etki oldukça fazladır. Azmettiren kişi suç işleme konusunda bir düşüncesi bulunmayan şahsa telkinde bulunmakta ve bu yönde karar almasını sağlamaktadır. Azmettirme öncesi fail zihninde suç işlemeye ilişkin herhangi bir düşünce sahibi değil iken¹²⁴, azmettirenin yönlendirmesiyle bu düşünceye kavuşmaktadır.. Dolayısıyla azmettirme ancak kasten işlenen suçlar için geçerlidir.¹²⁵ Failde zaten var olan suç işleme niyeti, var olan suç işleme kararının pekiştirilmesi sonucunu doğurur. Bu durumda azmettirmeden değil yardım etmeden söz edilecektir.¹²⁶ Bu sebeple azmettirme neticesinde failde daha öncesinde yer almayan bir irade yaratılmalı ve failin de en azından suçun icrasına başlaması gerekmektedir.¹²⁷

Azmettirmeden dolayı sorumluluğun doğması için işlenmesi yönünde telkinde bulunulan suçun fail açısından cezai sorumluluk doğuracak safhaya gelmesi şarttır.¹²⁸ Bu durum en azından suçun icrasına başlanması ile olacaktır. Failin suç işleme kararına vardırılması, ama suçun icrasına başlanmaması halinde akim kalmış azmettirmeden söz edilecektir.¹²⁹

¹²² Çelen, s. 239.

¹²³ Dönmezer ve Erman, s. 520, Özgenç, (Genel), s. 616.

¹²⁴ Erem, s. 83.

¹²⁵ Dönmezer ve Erman, s. 521, Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 616, Koca ve Üzülmüş, s. 487.

¹²⁶ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 541; Özgenç, (Genel), s. 617; Koca ve Üzülmüş, s. 485.

¹²⁷ Erem, s. 83.

¹²⁸ Erem, s. 85.

¹²⁹ Koca ve Üzülmüş, s. 492; Erem, s. 86.

Azmettirilen suçun fail tarafından hangi faillik statüsü içerisinde icra edildiği önem arz etmemektedir.¹³⁰ Suç fail tarafından tek başına işlenebileceği gibi dolaylı faillik gibi statüler ile de işlenebilir. Suça azmettirmenin yanında azmettirmeye azmettirme de mümkündür.¹³¹

Azmettirmenin fail üzerinde oluşturacağı tesirin güçlü olması gerektiği ifade edilmekle birlikte bu etki faili zorda ve çaresiz bırakacak bir seviyede olmamalıdır. Azmettirenin bütün hareketlerine rağmen, fail suç işleyip işlememek konusunda kendi isteği dâhilinde hareket etme iradesine sahip olmalıdır. Aksi durum suça teşvik eden kişinin azmettiren değil dolaylı fail olarak sorumlu olması sonucunu doğuracaktır. Dolaylı fail gerçekleştirmiş olduğu yoğun tesir nedeniyle fail üzerinde hâkim durumdadır. Faili bir vasıta gibi kullanarak perde arkasından suça ilişkin fiilleri icra etmekte, kullanılan şahıs ise suça ilişkin bir araç konumundadır.¹³² Azmettirmede ise her ne kadar dışsal bir etki bulunmakta ve bu etki faili aklında olmayan neticelere sürüklemekte ise de, failin seçme şansı vardır. Bu yönüyle azmettirme ve dolaylı faillik birbirinden ayrılmaktadır.

Mülga Türk Ceza Kanunu'ndan farklı olarak, yeni Türk Ceza Kanunu azmettirmenin altsoy-üstsoy ilişkisinden doğan nüfuzun kullanılması suretiyle gerçekleştirilmesi halinde; azmettirenin cezasının artırılması gerektiğini ifade etmektedir. Bu noktada iki şartın kümülatif olarak arandığına dikkat etmek gereklidir. Artırım için altsoy-üstsoy ilişkisinde failin yaşı önemsizdir. Fail çocuk olabileceği gibi büyük bir şahıs da olabilir. Önemli olan belirgin bir nüfuzun varlığıdır. Sadece altsoy ve üstsoy ilişkisinin varlığı artırımlı ceza için tek başına yeterli olmayacaktır.¹³³ Bununla birlikte çocukların suça azmettirilmesi halinde, azmettirenin cezasının artırılabilmesi için altsoy-üstsoy ilişkisinin varlığı aranmamaktadır.

¹³⁰ Koca ve Üzülmüş, s. 487.

¹³¹ Özgenç, (Genel), s. 621; Koca ve Üzülmüş, s. 486.

¹³² Özgenç, (Genel), s. 617.

¹³³ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 543

3. Yardım Etme

Suçla ilişkin şeriklik hallerinden bir diğeri de Türk Ceza Kanunu'nun 39 uncu maddesinde¹³⁴ yer alan yardım etmedir. Suça yardım eden kişiler suçun icrasına doğrudan doğruya katılmamakta, suçun icrasını kolaylaştırmaktadırlar.¹³⁵ Gerçekleşen neticeye ilişkin olarak yardım edenin sorumluluğu azmettirmeye oranla daha hafiftir.

Yardım etme hali ancak kasten işlenen suçlar açısından gerçekleşebilmektedir. Suç icrai olarak işlenebileceği gibi ihmali olarak da işlenebilir. Kastan suç işleyen failin desteklendiğinin bilincinde olması gerekli değildir.¹³⁶ Bu nedenle yardım etme açısından müşterek faillikteki gibi bir ortak iradenin varlığı aranmamaktadır. Mülga Türk Ceza Kanunu döneminde yardım etme hali bu ayrıma paralel olarak fer'i maddi faillik veya fer'i manevi faillik olarak ifade edilmektedir.¹³⁷

Yardım etme hali pek çok fiil ile gerçekleştirilebilir. Yardım eden şahıs işlenen suçla ilişkin kolaylaştırıcı veya failin iradesini pekiştirici hareketlerde bulunabilir. Bununla birlikte ifade edilen bu kolaylaştırıcı hareketlerin suçun bilfiil icrası kapsamına ulaşmaması ve suçla konu fiiller üzerinde hâkimiyet oluşturma noktasında bulunmaması önem taşımaktadır. Aksi durum şeriklikten ziyade faillik halinin ortaya çıkması sonucunu doğuracaktır.

Suçla ilişkin olarak yardım etme maddi ve manevi olmak kaydıyla iki şekilde gerçekleşebilir. Kanun maddesinde ilk olarak manevi yardıma ilişkin fiiller,

¹³⁴ Madde 39 – Yardım Etme

“(1) Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on beş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on yıldan on beş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hallerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez.

(2) Aşağıdaki hallerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur:

a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek.

b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak.

c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.”

¹³⁵ Dönmezer ve Erman, s. 526; Koca ve Üzülmüş, s. 495.

¹³⁶ Özgenç, (Genel), s. 621; Koca ve Üzülmüş, s. 496.

¹³⁷ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 546; Özgenç, (Genel), s. 622.

sonrasında da maddi yardıma ilişkin fiiller ile suça yardım etme halleri ifade edilmiştir.

Manevi yardım olarak asıl failin suç işleme kararına yapılan manevi katkılardan söz etmek gerekir. Kanunda da yer alan fiillerden “suç işlemeye teşvik etmek, suç işleme kararını kuvvetlendirmek, fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek, suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek” gibi haller suça manevi olarak yardım etmeye örnek olarak sayılabilir.¹³⁸ Nitelik itibarıyla azmettirme ve yardım etme hallerinin her ikisinin de şeriklik statüsünde olması ve her iki halde de faile suç işleme konusunda manevi etkiye bulunulmasından dolayı bu kavramların karıştırıldığı durumlara rastlanmaktadır. Bu sebeple azmettirmedeki manevi katkı ile yardım etmedeki manevi katkının ayrılması önem taşımaktadır. Bu iki kavram arasındaki temel fark suç işleme iradesinin oluşması aşamasında yer almaktadır. Azmettirmede suçun işlenmesine ilişkin olarak yoğun bir faaliyet ile ilk ve etkin bir sebep yaratılmaktadır. Öyle ki bu etkiden önce failde suçu işlemeye ilişkin bir niyet bulunmamaktadır. Yardım etmede ise failde suç işlemeye ilişkin temel bir niyet vardır. Ama bu niyet manevi katkı ile pekiştirilmekte; fail suçun işlenmesine ilişkin teşvik edilerek bu karar kuvvetlendirilmektedir.¹³⁹ Yardım etmeden farklı olarak azmettirmenin, ön plandaki kişinin ilk harekete geçirildiği hal olarak ifade edilmesi mümkündür.¹⁴⁰

Maddi yardım etme hali ise daha çok suçun icrasına ilişkin hareketleri kolaylaştırma amacı gütmektedir.¹⁴¹ Kanunda belirtildiği üzere, “işlenen bir suça ait araçları sağlamak, suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak” halleri bu durumu içermektedir. Az vergi ödemek için illegal yollara sapma niyeti bulunan firma yetkilisine, bir başka firma yetkilisi tarafından sahte fatura kullanmak veya muhasebe hilesi yaparak düşük tutarda

¹³⁸ Mülga Türk Ceza Kanunu’nda bu durum fer’i manevi iştirak olarak ifade edilmekteydi. Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 547.

¹³⁹ Evik, s. 202; Dönmezer ve Erman, s. 529

¹⁴⁰ Demirel, s. 371.

¹⁴¹ Bu tarz fiiller mülga Türk Ceza Kanununda fer’i maddi iştirak olarak ifade edilmekteydi. (Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 547.)

ödenen vergiyi gizlemek gibi hareketler konusunda bilgi verilmesi maddi fiiller ile yardım etmeye ilişkin örnek oluşturmaktadır.¹⁴²

İşlenen bir suçla ilişkin olarak yardım etmenin gerçekleşmesi için, yardım eden şahsın hareketleri belirgin ve somut¹⁴³ olmalı; suçun icrasına ilişkin fiiller ile nedensel bağlantısı bulunmalıdır.¹⁴⁴ Bu sebeple neticenin meydana gelmesine dair herhangi bir katkı sağlamayan ve faile yardım etme kabiliyeti bulunmayan hareketleri suç kapsamında değerlendirmek mümkün değildir. Örneğin suç işleyen bir failin yanında hareketsiz kalan bir şahsın suça iştirak edip etmediği katkısının bulunup bulunmamasına göre belirlenecektir. Bu hareketsizlik bilinçli bir şekilde yaratılmış, faile güç vermek ve suçu işlemesine ilişkin failde manevi bir kuvvet oluşturmak amacı taşımakta ise; bu fiili işlenen suç kapsamında yardım etme olarak değerlendirmek mümkündür.¹⁴⁵ Zira hareketsizlik, ancak bunun suçun işlenişine olumlu anlamda etki etmekte ve bu etki ile netice arasında nedensellik bağı kurulabiliyorsa yardım etme sorumluluğunu doğurur.¹⁴⁶ Bununla birlikte bu durumun fail açısından herhangi bir önemi bulunmamakta ise, suça ilişkin olarak bu şahsın sorumluluğunun olduğunu kabul etmek mümkün değildir.

İşlenen bir suçla yardım eden olarak katılmak, ancak suçun belirli aşamasına kadar mümkün olacaktır. Zira suç tamamlandıktan sonra yardım etmek mümkün değildir. Suçla ilişkin icra hareketlerinin başlamasından neticenin gerçekleştiği ana kadar yardım etmek mümkündür. Mütemadi suçlarda ise suç tamamlanıncaya kadar yardım etme gerçekleşebilir. Suç teşebbüs aşamasında kalmış olsa dahi yardım etme cezalandırılır. Lakin icrasına hiç başlanmamış bir suçla yardım etmek mümkün değildir. Zira bu durumda teşebbüs aşamasında kalmış bir suç dahi bulunmamaktadır.¹⁴⁷

¹⁴² Çavuş, s. 203.

¹⁴³ Mercimek ve Gerçek, s. 211.

¹⁴⁴ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 622; Koca ve Üzülmüş, s. 496.

¹⁴⁵ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 546.

¹⁴⁶ Erem, s. 72.

¹⁴⁷ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 546; Özgenç, (Genel), s. 626.

C. Özgü Suçlarda İştirak

Türk Ceza Kanununun 40 ıncı maddesinde¹⁴⁸ ifade edildiği üzere özgü suçlar, işlenen suça ilişkin fail olarak değerlendirilebilmek için özel bir niteliğe haiz olmanın arandığı suçlardır.¹⁴⁹ Kamu görevlisi olmak bu duruma örnek oluşturabilir. Örneğin zimmet suçunun¹⁵⁰ faili ancak bir kamu görevlisi olabilir. Özgü suçlara ilişkin özel faillik statüsünü taşımayan kişiler, bu suçlara müşterek faillığe ilişkin şartları sağlamak suretiyle iştirak etmeleri halinde; mezkûr yasa hükmü uyarınca şerik olarak sorumlu olmaktadır.¹⁵¹ Bu sebeple bağlılık kuralı suça ilişkin sorumluluk alanını genişletici özel bir düzenleme olarak fonksiyon ifa etmektedir.

D. Gönüllü Vazgeçme

Bir suçu iştirak halinde işlemeye başlayan kişiler, suçun icrasına başladıktan sonra gönüllü vazgeçebilir. Tek failli suçlarda gönüllü vazgeçmenin tetkiki nispeten kolaydır. Zira gerçekleşen fiillerin tek kişiye izafe edilebilmesi bu durumun tetkik edilmesini kolaylaştırmaktadır. İştirak halindeki suçlarda ise suçu işleyen sayısının birden fazla olmasından kaynaklı olarak suça konu fiiller dağınıktır ve tetkik edilmesi daha zordur. Bu doğrultuda faillerden bir kısmının gönüllü vazgeçmesi bir kısmının da gönüllü vazgeçmemesi halinde; gönüllü vazgeçmenin nasıl uygulanacağını daha karışık bir yapı arz etmektedir.¹⁵²

İştirak halinde işlenen suçlarda gönüllü vazgeçme, Türk Ceza Kanunun 41 inci maddesinde¹⁵³ düzenlenmiştir. Yasa hükmüne göre müşterek faillerden birisinin

¹⁴⁸ Madde 40 - Bağlılık Kuralı

“(2) 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.”

¹⁴⁹ Bernd Heinrich, **Ceza Hukuku Genel Kısım-1**, (Ed.Yener Ünver) Adalet Yayınevi, Ankara, 2001, s. 97.

¹⁵⁰ Madde 247 – Zimmet

“(1) Görevi nedeniyle zilyedliği kendisine devredilmiş olan veya koruma ve gözetimiyle yükümlü olduğu malı kendisinin veya başkasının zimmetine geçiren kamu görevlisi, beş yıldan on iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır...”

¹⁵¹ Artuk ve Gökçen, s. 659.

¹⁵² Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 650.

¹⁵³ Madde 41- İştirak Hâlinde İşlenen Suçlarda Gönüllü Vazgeçme

“(1) İştirak halinde işlenen suçlarda, sadece gönüllü vazgeçen suç ortağı, gönüllü vazgeçme hükümlerinden yararlanır.”

gönüllü vazgeçmesi halinde; sadece gönüllü vazgeçen suç ortağı bu hükümlerden faydalanmakta olup¹⁵⁴ suça teşebbüsten dolayı cezalandırılmamaktadır. Gönüllü vazgeçmenin icrasına ilişkin yasa hükmü¹⁵⁵ uyarınca o kısma kadar gerçekleştirilen hareketler bağımsız bir suç niteliği taşımakta ise, fail sadece o suçtan dolayı cezalandırılmalıdır. Diğer faillerin sorumlulukları ise suçun neticeye ulaşp ulaşmamasına göre belirlenebilir.

Müşterek failin sadece suçun icrasından vazgeçmesi, sorumluluğunun ortadan kalkması için tek başına yeterli değildir. Fail suça ilişkin üstüne düşen fiillerinden vazgeçmeli ve diğer failler açısından da suçun gerçekleşmemesi için elinden gelen gayreti göstermelidir.¹⁵⁶ Yasa hükmü uyarınca gönüllü vazgeçen müşterek failin, suça ilişkin sorumluluğunun ortadan kalkması için iki durumdan birisinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki suçun gönüllü vazgeçen failin çabaları sonucunda işlenmemiş olmasıdır. Bu durumda fail diğer failleri vazgeçirebileceği gibi, bir takım fiiller ile suçun icrasını da engellemiş olabilir. Suça ilişkin sorumluluğu kaldıran alternatif hal ise suçun failin çabalarına rağmen işlenmiş olmasıdır. Örneğin merdiven getiren şerikin hırsızlıktan vazgeçmesi tek başına yeterli değildir. Merdivenin kullanılmasını da engellemelidir.¹⁵⁷

(2) Suçun;

a) Gönüllü vazgeçenin gösterdiği gayreti dışında başka bir sebeple işlenmemiş olması,

b) Gönüllü vazgeçenin bütün gayretine rağmen işlenmiş olması,

Hallerinde de gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanır.”

¹⁵⁴ Koca ve Üzülmüş, s. 504.

¹⁵⁵ Madde 36 - Gönüllü vazgeçme

“(1) Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır.”

¹⁵⁶ Koca ve Üzülmüş, s. 505.

¹⁵⁷ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 549.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN SUÇA İŞTİRAK HÜKÜMLERİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I.GENEL OLARAK

Vergisel yükümlülükler koyan ve bunlara ilişkin düzenleyici kurallar getiren devletler; bu kuralların ihlalini yaptırımlara tabi tutmaktadır. Bu yaptırımların büyük bir kısmı idari nitelikli olmakla birlikte, adli nitelikli yaptırımlara da rastlanmaktadır. Uygulamada bazı mükellefler ekonomik kaygılar dolayısıyla vergisel yükümlülüklerden kurtulmaya çalışmaktadır. Mükellefler bu doğrultuda vergiden kaçınma¹⁵⁸ yoluna gidebilecekleri gibi kaçakçılık gibi yasadışı yollara da yönelebilmektedirler. Mükelleflerin vergi kaçakçılığına ilişkin fiillere yönelmesinin pek çok nedeni bulunmaktadır. Vergilerin kişinin geliri üzerindeki azaltıcı niteliği, ödenen vergilerin kullanım şekline ilişkin duyulan olumsuz düşünceler, vergi yasalarının yeterince güvenlik önlemine yer vermemesi gibi durumlar buna etken olan sebeplere örnek verilebilir.¹⁵⁹ Bu sebeple devletler vergiden kaçınmanın engellenmesi için vergi kanunlarında değişiklikler yaparak kanunların etkinliğini artırmakta ve mükelleflerin hukuki boşluklardan yararlanmasının önüne geçmeye çalışmaktadır. Vergi suç ve kabahatlerini engellemek için ise denetimleri sıkılaştırmakta, yasadışı fiillere ilişkin caydırıcı cezalar tesis etmektedir.¹⁶⁰ Açık bir şekilde ifade edilmelidir ki, Türkiye gibi vergilendirilme esasları büyük oranda beyana dayalı bir vergi sisteminin; etkili bir denetim faaliyeti ile desteklenmemesi

¹⁵⁸ Vergiden kaçınma vergi kanunlarının sistematiğinden ve kanundaki boşluklardan yararlanarak, ödenecek vergi tutarını kanuni yollar ile azaltmak için yapılan girişimdir. Kaçınma ödemeye ilişkin olabileceği gibi vergiyi doğuran olaya ilişkin de olabilir. Vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı kavramları yakın görünmekle birlikte, arada önemli farklılıklar bulunmaktadır. Zira kaçınma halinde kaçakçılıktaki gibi kanunları ihlal etmek, kanunlara aldırmmamak gibi durumlar bulunmamaktadır. Kaçınmada kanun hükümlerinin kötüye kullanılması ve istismar edilmesi bulunmaktadır. Serdar Çiçek ve Jale Sabbağ, “Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt:24, Sayı:28, Yıl:2016, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sosyoekonomi/issue/21088/227089>, (ET:05.01.2022) s.44.)

¹⁵⁹ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018, s. 52.

¹⁶⁰ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul, 1988, s. 2.

durumunda yasadışı vergi fiilleri sürekli olarak artmaya mahkûmdur.¹⁶¹ Bu sebeple vergi yasaları ile beraber vergi denetiminin de etkin olması önemlidir.

Devletlerin vergisel yükümlülüklerle ilişkin getirmiş olduğu düzenlemelerin kanuna aykırı fiiller ile ihlal edilmesi neticesinde vergi suç ve kabahatleri oluşmaktadır. İcra edilen ve ceza hukuku anlamında suç olarak ifade edilen bu fiiller; adli yaptırımlara bağlanmıştır. Bunlar doktrinde genel olarak “vergi suçu” kavramı ile ifade edilmektedir. Vergisel işlemlere ilişkin ihlallerin ekonomik nitelikli olmasından hareketle bu fiillere uygulanacak yaptırımların da salt ekonomik olması gerektiği düşünülebilir. Ama kanun koyucu bazı fiiller açısından vergilerin ekonomik niteliğini de aşan, toplum düzenini ilgilendiren ihlaller olduğu görüşündedir. Bu sebeple söz konusu fiilleri işleyenleri adli yaptırımlar ile karşı karşıya bırakarak caydırıcılık sağlamaya çalışmıştır.¹⁶² Bu bakımdan vergi suçlarının kanunlardaki diğer suçlardan bir farkı yoktur. Vergi suçları da diğerleri gibi sosyal düzeni koruma amacı taşımaktadır.¹⁶³ Bununla birlikte fiilin ekonomik niteliği de göz önünde tutulmuş; vergi suçuna yol açan bazı fiiller için kanunda hürriyeti bağlayıcı yaptırımlara ek olarak idari yaptırımlar da tesis edilmiştir. Örneğin Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinde yer alan ve “*defter ve belgelerin gizlenmesi*” olarak ifade edilen fiil kaçakçılık suçuna sebebiyet vermesi nedeniyle adli yaptırıma bağlanmıştır. Bunun yanında Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355 inci maddesi “*defter ve belge ibrazı için tayin edilen sürede cevap verilmemesi*” fiilini idari yaptırıma bağlamıştır. Bu sebeple aynı fiile ilişkin olarak hem adli hem de idari yaptırımların uygulandığı durumlar oluşabilmektedir.

Vergi kanunlarında vergi suçuna ilişkin bir tanıma ve hangi suçların vergi suçu kapsamında sayılacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.¹⁶⁴ Bu sebeple vergi suçlarının özelliklerinden hareket ederek vergi suçu kavramının tanımına ulaşılmaktadır. Vergi suçları özünde klasik ceza hükümlerinden farklı değildir.

¹⁶¹ Yıldırım Taylar, “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt Ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 2, 2018, (ibraz), s.377.

¹⁶² Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, 2017, s. 217.

¹⁶³ Erman, s. 2.

¹⁶⁴ Ercan Sarıcaoğlu, **Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s. 152;Ozcan, s.38.

Olağan bir şekilde kural ve yaptırımlara tabidirler. Vergi suçlarını diğer suçlardan ayıran husus vergi kanunlarına ve vergisel işlemlere tabi olmaları dolayısıyla yaptırıma tabi tutulmalarıdır. Vergi suçlarına ilişkin tanımın da bu ölçekte yapılması uygun düşmektedir. Buradan hareketle vergi suç ve kabahatleri başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere bütün vergi kanunları ile getirilen usul, şekil, ödev ve görevlere ilişkin kural ve yükümlülükler; ceza yaptırımına tabi olacak şekilde aykırı davranıştır. Bu düzenlemelerden hangilerinin vergi suçu olarak ifade edilmesi gerektiği önem arz etmektedir. Vergi suçları bu ceza yaptırımlarından adli nitelikli olanlardır.¹⁶⁵ Doktrinde idari yaptırımlara neden olan vergi kabahatlerine (usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri gibi) ilişkin fiiller ile adli yaptırımlara neden olan vergi suçlarına ilişkin fiillerin (kaçakçılık suçu gibi) ortak bir şekilde “vergi suçu” olarak ifade edildiğine sıklıkla rastlanmaktadır.¹⁶⁶ Ceza hukuku prensipleri uyarınca (adli ve idari) yaptırıma tabi olan bu fiiller geniş anlamda vergi suçu kavramı ile ifade edilmekteyse de; idari yaptırımlara neden olan idari kabahatlerin dar anlamda vergi suçu kavramı dışında tutulması ve vergi suçundan ziyade kabahat olarak adlandırılması ayrımı sağlamak adına daha uygun düşmektedir.¹⁶⁷

5237 s. yeni Türk Ceza Kanunu’nu ile cürüm ve kabahat ayrımı kaldırılmış, suçlar Türk Ceza Kanunu’nda yer bulmakla birlikte kabahatler klasik anlamdaki suç kavramının dışına çıkartılarak 5326 s. Kabahatler Kanunu¹⁶⁸ kapsamında düzenlenmiştir. Yapılan bu düzenlemeye paralel olarak 5278 s. Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹⁶⁹ ile Vergi Usul Kanunu’nun 344. Maddesinin başlığı “Vergi Ziyai Suçu ve Cezası” iken “Vergi Ziyai Cezası” olarak

¹⁶⁵ Karakoç, (Vergi Ceza), s.104; Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınevi, 10.Baskı, Bursa, 2017, s.349; Çavuş, s.21; Serkan Açar, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında: Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016, s. 78

¹⁶⁶ Mualla Öncel Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 17. Baskı, Ankara, 2009, 210; Funda Başaran Yavaşlar, İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, **Vergi Dünyası**, Sayı:299, s.116; Ekrem Işık, Vergi Suçlarına ve Vergi Ziyai Cezasına İştirak, **Vergi Sorunları**, Sayı:306, Yıl:2014, s.7; Ümit Süleyman Üstün, “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:9 Sayı:3-4, Yıl:2001, s.298; Murat Batı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluğu, **Vergi Dünyası**, , Sayı:421, Yıl:2016, (Kaçakçılık), s.22.

¹⁶⁷ Özcan s.38; Batı s. (Kaçakçılık), s.28; Şenyüz, s.5.

¹⁶⁸ RG, T. 30.3.2005, S.25772 (Mükerrer).

¹⁶⁹ RG, T. 8.2.2008, S.26781.

değiştirilmiştir. Vergi ziyayı neticesinde uygulanan yaptırımın idari bir yaptırım oluşu göz önüne alındığında, kanun koyucunun da idari yaptırımlara tabi fiiller bakımından vergi suçu kavramını kullanmamayı amaçladığı ifade edilebilir. İfade edilmesi gereken bir diğer husus; Vergi Usul Kanunu'nda yer alan idari kabahatler Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın idari denetim birimleri tarafından tesis edilmekte iken, adli nitelikli cezalar Türk Mahkemeleri tarafından verilmektedir.¹⁷⁰ Bu sebeple, çalışma kapsamında vergi suçu kavramı sadece adli nitelikli cezalara sebebiyet veren fiiller açısından kullanılmaktadır. Salt idari yaptırımlara sebebiyet veren fiiller ise vergi kabahati kavramı ile ifade edilmektedir.¹⁷¹

Ceza hukuku prensiplerinden kanunilik ilkesi vergi suçları bakımından da geçerlidir. Bu sebeple ceza hukukunda olduğu gibi vergi suçlarında da kanunda cezai karşılığı yer almayan bir fiil için yaptırım uygulanamamaktadır. Aynı durum kıyas yasağı için de geçerlidir. Vergi suçlarında da kıyas yoluyla ceza tatbik edilememektedir.¹⁷²

Vergi suçu olarak ifade edilebilecek pek çok çeşitli suç bulunsa da kavram doktrinde hâkim olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan suçları ifade edecek şekilde kullanılmaktadır.¹⁷³ Benzer şekilde ekonomik ve mali¹⁷⁴ nitelik gösteren bu suçlar da

¹⁷⁰ Batı, (Kaçakçılık) s.22.

¹⁷¹ Kabahat suç ayrımının çizilmesi önemli olmakla birlikte, idari yaptırımlara neden olan kabahatleri ceza hukukundan tamamen ayırmamak gereklidir. Zira idari yaptırımlar klasik olarak bir ceza olmasa da ceza hukuku ile sıkı ilişki içerisindeyler. Kabahatler suç politikası gereği adli yaptırım dışında ama idari yaptırım sınırları içerisinde kalmıştır. Suç niteliği oluşturması ve adli yaptırımı kavuşması suç politikasındaki değişikliğe göre mümkün olabilir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de idari yaptırımları Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6 ncı maddesi uyarınca ceza olarak değerlendirmekte ve ceza hukukuna ait evrensel ilkelerin bu yaptırımlar için de geçerli olacağını ifade etmektedir. Sema Ayatar Kızılyar, "Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı", **Yaşar Üniversitesi E-Dergisi**, Cilt:8, Yıl:2013, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/179472>, (ET:03.01.2022), s.1662. Benzer görüş için Sarıcaoğlu, s.141. Çavuş bu görüşe katılmamakla birlikte; buradan hareketle Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi ziyayı, özel usulsüzlük gibi idari yaptırımlara yol açan fiillerin geniş anlamda vergi suçu olarak değerlendirilebileceğini ifade etmektedir. Bu sebeple yaptırımı adli nitelikli fiilleri adli nitelikli suçlar, idari yaptırımı olan fiilleri ise mali nitelikli suçlar olarak adlandırmaktadır. Çavuş s.21

¹⁷² Karakoç, (Vergi Ceza), s.105; Çavuş, s.21.

¹⁷³ Mehmet Yüce, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s.29; Şenyüz s.347. Örneğin 4358 s. kanunun 5 inci maddesi uyarınca "*Bu kanuna aykırı olarak vergi kimlik numaralarını gizleyen veya bilerek bu konuda gerçeğe aykırı beyanda bulunan veya sahte veya yanıltıcı belgeler ibraz edenler hakkında üç aydan on aya kadar hapis cezasına hükmolunur.*" hükmü Vergi Usul Kanunu haricindeki vergi suçları açısından bir örnektir. Buna benzer şekilde 6183 s. kanunun "Sırrın İfşası" başlıklı 107 nci maddesi, "Amme Alacağının Tahsiline Engel Olmak" başlıklı 110 uncu maddesi, "Gerçeğe Aykırı Mal Bildiriminde Bulunmak" başlıklı 111 inci maddesi Vergi Usul Kanunu dışında özel kanunlarda yer vergi suçlarıdır. Şenyüz,

kamu düzeninin korunması amacı yanında hazine yararı gibi özel saikler içermektedir.¹⁷⁵ Netice itibariyle Vergi Usul Kanunu kapsamında üç adet vergi suçu bulunmaktadır. Bunlar Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinde yer alan “kaçakçılık suçu”¹⁷⁶, 362 nci maddesinde yer alan “vergi mahremiyetinin ihlali” ve

s.452. Özcan ise karşı görüş ile söz konusu suçları vergisel düzenlemeler içeren bir vergi kanununda yer almadığı için vergi suçu olarak kabul etmemektedir. Özcan, s.39

¹⁷⁴ Ekonomik suç ve mali suç kavramları aynı suç açısından kullanılabilir ama aynı kavramlar değildir. Bu iki kavramın birbirleri yerine kullanıldıklarına sıkça rastlanmaktadır. Ekonomik suç kavramı bir şahsın veya toplumun ekonomik menfaatini ihlal eden suç tipini tanımlamakta olup; mahiyet itibariyle mali suçu da kapsayacak şekilde daha geniş bir alanı ifade etmektedir. Mali suçlar ise devletin mali düzenine ilişkin suçları ifade etmekte olup, ekonomik suç içerisinde bir alt başlık olarak değerlendirilebilir. Şenyüz, s.348

¹⁷⁵ Şenyüz, s.347.

¹⁷⁶ Madde 359 - Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

“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 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.

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.

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.

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.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

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

363 üncü maddesinde yer alan “mükelleflerin özel işlerini yapmak” suçlarıdır. Vergi mahremiyetinin ihlali ile mükellefin özel işlerini yapmak suçları Vergi Usul Kanunu’nda tanımlanmakla birlikte, ceza yaptırımı bakımından Türk Ceza Kanunu’nun 239 ve 257 nci maddelerine atıf yapılmıştır. Kaçakçılık suçu ise hem içerik hem de yaptırım bakımından Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir.

Çalışmamızın konusunu yukarıda ifade edilen suçlar arasında yer alan kaçakçılık suçu oluşturmaktadır. Kaçakçılık suçu mali idareye ilişkin en yoğun düzenlemeleri içeren ve Vergi Usul Kanunu’nda yer alan diğer iki suça kıyasla uygulamada en sık rastlanan suçtur.¹⁷⁷ Bu durum suça ilişkin iştirak hükümlerinin de sıklıkla görülmesine yol açmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde kaçakçılık suçunun temel niteliklerinden bahsedilerek kaçakçılık suçu açısından suça iştirak hallerinin daha açık ve anlaşılır bir şekilde ortaya koyulabilmesi için hazırlık yapılacaktır. Sonrasında Türk Ceza Kanunu’nda yer alan suça iştirak hükümlerinin kaçakçılık suçu açısından görünüm şekilleri irdelenecek ve vergisel örnekler ile özellikli durumlar üzerinde durulacaktır.

II.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

A.Genel Olarak

Çalışmanın önceki bölümünde de ifade edildiği üzere Türk Vergi Ceza Hukuku’nda üç adet temel suç bulunmaktadır. Bu suçlar Vergi Usul Kanunu’nda yer almakta olup, vergi idaresinin işleyişine ilişkin önemli düzenlemeler içermektedir.

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.

Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

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.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

¹⁷⁷ Şenyüz, s.401.

Kaçakçılık suçu bu suçlar içerisinde uygulamada en sık rastlanılan ve içerik olarak en yoğun olan suç tipidir.

Kaçakçılık suçu, Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde düzenlenmektedir. Suçun yapısı tetkik edildiği takdirde suça neden olan fiillerin dört bent halinde gruplandırılarak; seçimlik hareketli¹⁷⁸ bir şekilde düzenlendiği görülmektedir. Suça ilişkin olarak temel bir maddi konu belirlemek mümkün değildir. Zira seçimlik hareketli fiillerden bazıları farklı maddi konular üzerinde işlenmektedir. Bu hususlara ilişkin olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilecektir.

Kaçakçılık suçu açısından suça iştirak hükümlerinin görünüm şekillerini ifade edebilmek için, kaçakçılık suçuna ilişkin belirli özelliklerin ifade edilmesi gerekmektedir.

B.Suç İlişkin Fail

1.Genel Olarak

Kaçakçılık suçunun seçimlik hareketli niteliğinden kaynaklanan bir özellik olarak, suça konu fiillerin sayıca fazla ve suçun yapısı itibariyle suç konusu fiillerin birbirinden bağımsız oluşu; faillere dair ortak bir belirleme yapılmasını da engellemektedir. Zira suç kapsamındaki her bir eylem için failler farklı kişilerden oluşabilir.¹⁷⁹

Kaçakçılık suçu lafız itibariyle çoğul olarak ifade edilmekle birlikte, temelde tek failli suçlardandır.¹⁸⁰ Kanun maddesine yer alan fiiller tetkik edildiğinde tek failli bu suçun birden fazla fail ile (iştirak halinde) işlenebilen suçlardan olduğu görülmektedir. Aksi bir yorum suça konu fiillerin tek kişi tarafından icra edildiği hallerde ceza sorumluluğu açısından boşluk oluşması sonucunu doğuracaktır.

¹⁷⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7.bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, (Genel Vergi), s. 504; Karakoç, (Vergi Ceza) s.123; Şenyüz, s. 401; Özcan, s. 135; Mehmet Taştan, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s.112; Yüce, s. 34; Çavuş, s.217. Ayrıntılı bilgi için çalışmanın ikinci bölümünün II.C.2 başlığı.

¹⁷⁹ Yüce, s. 30.

¹⁸⁰ Özcan, s. 123.

Kaçakçılık suçuna ilişkin mezkûr kanun hükmünde suçu işleyen kişiler doğrudan ifade edilmiş, özel bir faillik statüsü aranmamıştır. Vergi ceza esaslarını ifade eden Vergi Usul Kanunu'nun 331 nci maddesi de “*Vergi Usul Kanunu hükümleri hılaflına hareket edenler...*” ifadesini kullanarak suçun icrası bakımından herkesin fail olabileceğini kabul etmiştir. Benzer şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 333 üncü maddesi “*Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde (...) cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.*” ifadesini kullanmaktadır. İfade edilen bu düzenlemeler uyarınca Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık suçu açısından sadece fiil yönünden tanımlama yapıldığı, fail yönünden ise herhangi sınırlama yapılmadığı söylenebilir.¹⁸¹ Bu sebeple kaçakçılık suçunun aksi yöndeki görüşlere rağmen¹⁸² faillik statüsü bakımından özgü suç niteliğinde olmadığı ifade edilmelidir.¹⁸³ Suça konu seçimlik hareketli fiilleri işleyen herhangi herhangi bir kişi bu suçun faili olabilir.

Kaçakçılık suçu açısından suçu icra eden bazı faillerin faillik statülerinin belirlenmesi özellikli durumlar içermektedir. İşlenen suç kapsamında bu özellikli durumlar açısından failleri belirlemenin önemine binaen suça ilişkin birden fazla kişinin yer aldığı ve suça iştirak statülerinin tespit edilmesi gerektiği haller oluşabilmektedir. Bu kapsamda tüzel kişiler, küçük veya kısıtlılık gibi durumlar yaşayan mükellefler bünyesinde işlenen suçlarda failliğin tespiti önemlidir. Kaçakçılık suçlarında faillerin sorumluluğunun doğru şekilde ifade edilebilmesi için bu özellikli durumların açıklanması gerekmektedir.

2.Küçük ve Kısıtlıların Failliği

Türk Medeni Kanunu'nun 16 ncı maddesi küçükler ve kısıtlıların ayırt etme gücüne sahip olsalar dahi tam ehliyetli olmadıklarını ifade etmektedir. Bu durum küçük ve kısıtlıların (karşılıksız kazanımlar hariç) kendi başlarına hak yaratan/borç

¹⁸¹ Özcan, s. 121.

¹⁸² Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçuna Katılma ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:29, Yıl:2017, s. 11; Açar, s. 84.

¹⁸³ Mercimek ve Gerçek, s. 208; Karakoç, (Vergi Ceza), s. 146; Çavuş, s. 205; Tahir Erdem, Vergi Suçlarında Dolaylı Faillik, **Vergi Sorunları**, Sayı:234, Yıl: 2008, s.133; Özcan, s.121; Taştan s.7; Yüce, s.31, Şenyüz 409.

doğuran işlemlerde bulunmalarına engel oluşturmaktadır. Bu nedenle küçükler ve kısıtlılar adına bu tarz işlemleri yasal temsilci/kayyım gibi yardımcıları gerçekleştirmektedir. Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca vergi mükellefiyeti tesis edilmesi için kanuni ehliyetin kazanılmasını şart değildir.¹⁸⁴ Bu sebeple küçük ve kısıtlılar açısından da vergi mükellefiyeti oluşabilir. Mükelleflerin ödevleri sadece tahakkuk eden vergileri ödemek değildir. Kanun mükelleflere defter tutmak, bilgi vermek, belge düzenleyip saklamak gibi şekli ödevler de yüklemektedir. Mükellefiyet söz konusu ödevlerin tamamını ifade etmektedir.¹⁸⁵ Bu ödevler tam ehliyetli olmayan kişiler adına da doğabilir. Kanun küçük ve kısıtlıların vergi sorumluluğu¹⁸⁶ almasına dahi cevaz vermektedir. Bu sebeple küçük ve kısıtlıların vergi mükellefiyeti olması veya kendilerine vergi sorumluluğu verilmesi halinde bunlara düşen ödevler “kanuni temsilciler”¹⁸⁷ vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Kanuni temsilciler bu durumda vergi sorumlusu konumundadır. Vergi sorumlusu ile vergi mükellefi arasındaki fark vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında oluşması iken, vergiye ilişkin şekli ödevler ile borca ilişkin hareket etme sorumluluğunun vergi sorumlusuna ait olmasıdır.¹⁸⁸

Bir kanuni temsilcinin küçük veya kısıtlı adına kanuni işlem yaparken vergi kaçakçılık suçuna sebebiyet vermesi halinde sorumluluğun nasıl belirleneceği önemli bir konudur. Vergi Usul Kanunu’nun “*Küçük ve Kısıtlıların Ceza Muhatabı Olmadığı Haller*” başlıklı 332 nci maddesi¹⁸⁹ küçükler/kısıtlılar (veya işlerinin idaresi kayyıma devredilmiş olanlar) açısından, vergi sorumlularının vergi kanunlarına aykırı fiillerinden dolayı sorumluluklarının bulunmadığını açık bir

¹⁸⁴ Madde 9 – Vergi Ehliyeti

“(1) Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir...”

¹⁸⁵ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s. 105.

¹⁸⁶ Vergi Usul Kanunu’nun 8 inci maddesi uyarınca vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu çıkartılan gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

¹⁸⁷ Madde 10 – Kanuni Temsilcilerin Ödevi

(1) “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların (...) mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir...”

¹⁸⁸ Taşkan, s. 121; Hilmi Ünsal ve Fevzi Rıfat Ortaç, **Genel Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, s. 69.

¹⁸⁹ Madde 332 – Küçüklerin Ve Kısıtlıların Ceza Muhatabı Olmadığı Haller

“Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.”

şekilde ifade etmektedir. Yasa hükmüne göre bu durumlarda sorumluluk, iş ve işlemleri gerçekleştiren vergi sorumlusu olarak ifade edebileceğimiz veli/vasi/kayyıma ait olmalıdır.¹⁹⁰ Esasında söz konusu hüküm var olmasa dahi bu sonuca ulaşmak mümkündür. Zira Türk Ceza Hukukunda Anayasa'nın 38 inci maddesi ve Türk Ceza Kanunu'nun 20 nci maddesi hükümleri uyarınca "*Ceza sorumluluğu şahsidir.*" ilkesi geçerlidir. Bu ilke uyarınca kimse başkasının kusurlu fiili nedeniyle sorumlu tutulmamalıdır. Bu sebeple suça ilişkin fiillerin yasal temsilci tarafından icra edilmesi halinde, sorumluluk söz konusu kişilere ait olmalıdır. İfade edilen bu durum açısından vergi sorumluları adına oluşan cezai sorumluluk, şahısların vergi sorumlusu olmasından ziyade suçu işleyen kişi olmalarından kaynaklanmaktadır.¹⁹¹

Yukarıda ifade edilen durumun dışında küçük ve kısıtlıların kaçakçılık suçunu bizzat işlemeleri de mümkündür. Hatta suçun kendileri adına vergi sorumluluğu taşıyan kişiler ile iştirak halinde işlenmesi de olasıdır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 332 nci maddesi hükmünün küçük ve kısıtlılar adına bir dokunulmazlık maddesi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.¹⁹² Zira mezkûr kanun hükmü kanuni ödevlerin devredildiği halleri ifade etmektedir. Küçük veya kısıtlının bu duruma rağmen suçun icrasına katılması halinde, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi doğrultusunda sorumlu olması gerektiği tabiidir. Kaldı ki yasa hükmü de ilkeye uygun olarak küçük ve kısıtlıların sadece veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı ceza muhatabı olmayacaklarını ifade etmektedir. Küçük veya kısıtlıların işlenen suçu bizzat icra ettiği veya kaçakçılık suçunun icrasına katıldıkları hallerde sorumlu olmaları tabii bir sonuç olmalıdır. Bu durumda tam ehliyetli olmayan bu kişilerin öncelikle cezai ehliyetleri tetkik edilecek, bu değerlendirme sonucuna göre suça ilişkin sorumlulukları belirlenecektir.¹⁹³

¹⁹⁰ Şükrü Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, s. 565; Sarıcaoğlu, s. 166.

¹⁹¹ Karakoç, s. 147; Taştan, s. 8; Çavuş s. 70.

¹⁹² Özcan, s. 124.

¹⁹³ Taştan, s. 8.

3.Gerçek Kişilerde Mirasçılarının Failliği

Miras, ölen bir şahsın malvarlığının aktif ve pasifleri ile birlikte mirasçılarına bir kül halinde intikal etmesidir. Kamusal bir borç niteliğindeki vergi borcu da, bu pasifler içerisinde mirasçılara miras payları oranında intikal eder. Vergi kabahatlerine ilişkin cezalar¹⁹⁴ her ne kadar bu pasifler içerisinde bulunuyor olsa da cezaların şahsiliği ilkesine uygun olarak mirasçılara intikal etmemektedir.¹⁹⁵ Anlatılan durum vergi suçlarındaki adli cezalar için de geçerlidir. Vergi kaçakçılık suçu işlemiş bir failin vefat etmesi halinde, suça ilişkin ceza sorumluluğu “cezaların şahsiliği ilkesi” uyarınca tabii olarak mirasçılara intikal etmemelidir.¹⁹⁶ Mirasçılarının mirası reddetmemiş olmalarının bu duruma herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Mirasçılarının tereke açısından kaçakçılık suçundan sorumlu olmaları ancak kendi fiilleri ile yeni bir suça sebebiyet vermeleri halinde oluşacaktır. Bu durumda oluşan yeni suçun murisin ölmeden önce işlediği suç ile herhangi bir alakası bulunmamaktadır.¹⁹⁷ Örneğin murisin malvarlığına ilişkin vergisel mükellefiyeti yerine getirmek üzere hareket eden mirasçıların, murisin ölmeden önce tedarik etmiş olduğu ama henüz kayıtlarına geçirmediği sahte belgeyi defter ve kayıtlarına kaydetmesi¹⁹⁸ halinde; mirasçılar kaçakçılık suçunun faili olacaktır. Her ne kadar suç murisin intikal eden malvarlığı bünyesinde oluşmuş olsa da, failler bu yeni fiili kasten icra eden mirasçılardır.

¹⁹⁴ Madde 372 – Ölüm

“(1) Ölüm halinde vergi cezası düşer.”

¹⁹⁵ Karakoç, s. 199; Ünsal ve Ortaç, s. 162; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015, s. 78; Volkan Alptekin, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012, s. 25; Taşkan, s. 136.

¹⁹⁶ Mehmet Şimşek, **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 127.

¹⁹⁷ Taştan, s.9; Özcan, s. 125.

¹⁹⁸ Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinin ilk fıkrasının a bendi uyarınca defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar kaçakçılık suçuna ilişkin ceza ile cezalandırılmalıdırlar.

4.Tüzel Kişiler İçin Kanuni Temsilcilerin Failliği

Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesi uyarınca tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olması halinde; bunlara düşen ödevler küçükler ve kısıtlılar gibi kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Ceza hukuku prensiplerine göre suçlar sadece gerçek kişiler tarafından işlenebilir. Tüzel kişilerin insanlardan ayrı bir varlığı, iradesi ve hareket kabiliyeti bulunmadığı için; kendi başlarına cezai sorumluluk doğuran fiiller icra etmesi düşünülemez. Ama bir suçun gerçek kişilerce tüzel kişilik bünyesinde işlenmesi mümkündür. Türk Ceza Kanunu'nun 20 nci maddesinin ikinci fıkrası¹⁹⁹, işlenen suçlara ilişkin olarak tüzel kişiler adına cezai müeyyide uygulanamayacağını; tüzel kişilerin adli yaptırım olarak sadece güvenlik tedbiri ile muhatap olabileceğini ifade etmektedir.²⁰⁰ Bu durum ise tüzel kişilik bünyesinde işlenen suçlar açısından sorumluların belirlenmesi ihtiyacını doğmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda 4369 s. kanun²⁰¹ ile yapılan değişiklikten önce, tüzel kişilik bünyesinde işlenen kaçakçılık suçları açısından doğrudan kanuni temsilciler ceza sorumlusu olarak kabul edilmektedir. 4369 s. kanun ile yapılan değişiklik neticesinde kaçakçılık suçunun sorumluluğunun tespiti açısından teşekküllerin temsil yetkisinin kime ait olduğunun hukuken bir önemi kalmamıştır.²⁰² Vergi Usul Kanunu'nun 333 üncü madde hükmü²⁰³ uyarınca tüzel kişilik bünyesinde işlenen kaçakçılık suçunda sorumluluk, söz konusu suçu işleyen kişilere ait olmaktadır. Bu düzenleme cezaların şahsiliği ilkesine de uygun bir nitelik arz etmektedir.

¹⁹⁹ Madde 20 – Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği

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

²⁰⁰ Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, s. 280.

²⁰¹ RG, T.22.07.1998, S.23417.Mük.

²⁰² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 213; Karakoç, (Vergi Ceza), s. 148; Halil Bağdınlı, “Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:233, Yıl:2008, s.49; Özcan, s. 127; Çavuş, s. 82; Sarıcaoğlu, s. 170.

²⁰³ Madde 333 - Tüzel Kişilerin Sorumluluğu

“(3) Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.”

Bununla birlikte tüzel kişilerin idari yaptırımlara tabi tutulması mümkündür. Vergi Usul Kanunu'nun "*Tüzel Kişilerin Sorumluluğu*" başlıklı 333 üncü maddesi²⁰⁴ tüzel kişilik bünyesinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine aykırı olarak gerçekleştirilen hareketlerden kaynaklı vergi cezalarının, tüzel kişiler adına uygulanması gerektiğini ifade etmektedir.²⁰⁵

Tüzel kişilik bünyesinde işlenen kaçakçılık suçuna ilişkin cezai sorumluluklar açısından suça iştirak hükümleri bakımından özellikli durumlara sıkça rastlanmaktadır. Bu durumlara ilişkin detaylara, çalışmanın yaptırımları ifade eden üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak yer verilecektir.

5.Gerçek ve Tüzel Kişiler İçin Yetki Devredilenlerin Failliği

Vergi mükellefleri mali işlemlerine ilişkin şekli ödevlerinin nizami bir şekilde yerine getirilmesinden, elde ettikleri gelirlerin doğru bir şekilde beyan edilmesinden ve tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmesinden asli olarak sorumludur. Gerçek kişiler bu ödevleri bizzat yerine getirmekle yükümlü iken tüzel kişiler açısından bu ödevler bir temsilci tarafından yerine getirilir. Lakin hem gerçek hem de tüzel kişilik kapsamında yoğun faaliyet gösteren mükelleflerin beyanname vermek, defter tutmak, vergisel bildirimlerde bulunmak gibi yoğun ve karışık yükümlülükleri bizzat üstlenmesi beklenemez. Bu durum söz konusu ödevler açısından yardım alınmasını zorunlu kılmaktadır. Mükellefler vergisel yükümlülüklerle ilişkin yardım alırken belirli kişilere yetki devretmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda, bu ödevlere ilişkin yetkiyi devretmeye dair herhangi bir engel bulunmamaktadır. Lakin kanun hükmü uyarınca yetki devredilmesi yetkiyi devreden kişinin sorumluluğu kaldırmamaktadır. Kanuna göre bunun aksi bir durum yaratacak şekilde sorumluluğun vekâletname veya özel bir sözleşme ile tamamen devredilmesi mümkün değildir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 8 inci maddesi²⁰⁶ bu ödevler

²⁰⁴ Madde 333 – Tüzel Kişilerin Sorumluluğu

(1) "*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir...*"

²⁰⁵ Şimşek bu durumun ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine aykırı olduğunu ifade ederek eleştirmektedir. Ayrıntılı bilgi için Şimşek, s. 126.

²⁰⁶ Madde 8 – Mükellef ve vergi sorumlusu

konusunda kişiler arasında akdedilen özel sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağını açıkça ifade etmektedir.²⁰⁷

Kaçakçılık suçunun yetki devredilmiş şahıslar tarafından işlenmesi de mümkündür. Örneğin gerçek kişi bir mükellef adına muhasebe işlemlerini yürüten bir serbest muhasebecinin, mükelleften habersiz olarak sahte fatura temin etmesi ve bu faturaları mükellefin defterlerine kayıt etmesi halinde; kaçakçılık suçuna ilişkin kanun hükmünde yer alan “*belgelerin asıl veya suretlerini sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar*” fiilinin icra edilmesi dolayısıyla kaçakçılık suçu işlenmiş olacaktır. Oluşan suç gerçek kişi mükellef nezdinde gerçekleşmekle birlikte esasında suçu mali müşavir işlemektedir. Bu durumda oluşan suç açısından sorumluluğun tesisi önemlidir. Her ne kadar mali idare yetkisi devredilmiş olsa da, kaçakçılık suçunun işlenmesi açısından ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine riayet edilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 333 üncü maddesi hükmü de bu durumu açıkça işaret etmektedir.²⁰⁸ Bu sebeple işlenen suç bakımından mükellef veya kanuni temsilcinin talebi veya rızası olmaksızın hareket edilmesi halinde ceza sorumluluğu sadece suçu işleyen yetki devredilen kişiye ait olmalıdır.²⁰⁹ Vergi mükellefi olan gerçek kişi her ne kadar suçtan yararlanan konumunda bulunsun da, suça ilişkin herhangi bir maddi veya manevi katkısı bulunmadığı için cezai sorumluluğu olmamalıdır. Temel çıkarım ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi uyarınca gerçekleşmelidir. Benzer bir şekilde bir tüzel kişinin mali idare yetkisini başkasına devretmiş kanuni temsilcisinin kaçakçılık suçunu bizzat işlemesi halinde, sadece oluşturulan vekâletnameden ve devredilen yetkiden dolayı cezai sorumluluğunun ortadan kalkması mümkün değildir. Buna paralel olarak kendisine yetki devredilmiş ama suça ilişkin herhangi bir fiil icra etmemiş vekilin, sadece devredilen yetkiden dolayı suçtan sorumlu olması da

“ (3) Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz...”

²⁰⁷ Özcan, s. 125.

²⁰⁸ Madde 333 - Tüzel Kişilerin Sorumluluğu

“ (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.”

²⁰⁹ Özcan, s. 130.

mümkün değildir.²¹⁰ Bu sebeple söz konusu durumlar açısından da ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesinde riayet edilmelidir.

6.Gerçek ve Tüzel Kişiler İçin İşyerinde Çalışanların Failliği

Mükellefler gelir getirici faaliyetlerine ilişkin olarak mali idarenin koymuş olduğu şekli ödevlerin icra edilmesi için maaşlı çalışan çalıştırabilirler. Mükellef bünyesindeki çalışanların bu görevlerini icra ederken kaçakçılık suçuna ilişkin fiilleri icra etmesi de mümkündür. Çalışanların bu noktadaki saiki önemli değildir çünkü çalışanlar bu durumdan menfaat sağlayabileceği gibi, salt işverenlerine zarar verme kastı ile de hareket edebilirler.²¹¹

Mükellefler kendi bünyelerinde işlenen kaçakçılık suçlarından çoğunlukla haberdar olup, suça konu fiiller bizzat kendileri (tüzel kişiler açısından ise kanuni temsilciler tarafından) tarafından işlenmekte veya en azından bu duruma dair rızaları bulunmaktadır. Bununla birlikte nadiren de olsa mükelleflerin habersiz olduğu durumlara rastlanmaktadır. Kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin çalışanlar tarafından icra edildiği ve mükelleflerin işlenen kaçakçılık suçundan haberdar olmadığı hallerde; ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi dolayısıyla, ceza sorumluluğu sadece suçu icra eden çalışanlar üzerinde olmalıdır.²¹² Mükelleflerin bu durumdan haberdar olduğu ve suça katıldığı hallerde ise, suça iştirak hali olduğu için Türk Ceza Kanunu hükümleri uyarınca müşterek sorumluluk meydana gelmektedir. Tüzel kişi mükellefler açısından da aynı durum geçerlidir.

7.Tüzel Kişiliği Olmayan Adi Ortaklıklarda Suç Faillerinin Belirlenmesi

Adi ortaklıklar gerçek kişi niteliğinde olmadığı için gelir vergisine tabi değildirler.²¹³ 5520 s. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun²¹⁴ 2 nci maddesinde kurumlar

²¹⁰ Çavuş, s.71; Taştan, s.8.

²¹¹ Özcan, s.126.

²¹² Taştan, s. 11.

²¹³ Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mevzuu" başlıklı 1 inci maddesi "*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir...*" ifadesini kullanmaktadır.

²¹⁴ RG, T. 13.6.2006, S.26205.

vergisi mükelleflerinin kimler olacağı ifade edilmiş olup, madde kapsamında adi ortaklıklar sayılmamıştır. Bu sebeple adi ortaklıkların gelirlerine ilişkin vergi mükellefiyeti bulunmamakta olup, elde edilen toplam gelir ortaklarının payları oranında kazançlarına dâhil edilerek vergilendirilmektedir.²¹⁵ Özetle adi ortaklıkların ticaret kanunları uyarınca tüzel kişiliği bulunmadığı gibi, vergi kanunları uyarınca gelir/kurumlar vergisi mükellefiyeti de bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 10 uncu maddesi²¹⁶ uyarınca tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olması halinde, bu görevler ortaklığı idare edenler tarafından yerine getirilir. Kaçakçılık suçunun adi ortaklık kapsamında işlenmesi de mümkündür. Yargı kararlarında, kaçakçılık suçlarının tüzel kişiliği bulunmayan teşekküller kapsamında işlenmesi halinde ortaklar arasında mali işlemlerin idaresi yönünden işbölümü yapıp yapılmadığına ilişkin araştırma yapılması; yapılmış ise suçun oluşumunun bu işbölümüne uygun olup olmadığının araştırılması gerektiği ifade edilmektedir.²¹⁷ Bu doğrultuda suça ilişkin fiiller dikkatle tetkik edilmeli, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesini sağlamak adına suçu işleyen failler kaçakçılık suçundan sorumlu tutulmalıdır.²¹⁸ Zira idare yetkisinin veya işbölümünün tespiti sadece bu sonuca ulaşmak için bir yol niteliğindedir. Bu sebeple adi ortaklıkların tüzel kişiliğinin bulunmamasına rağmen, suça ilişkin sorumluluk belirlenirken, tüzel kişilik bünyesinde işlenen suçlar gibi değerlendirme yapılması uygun düşecektir.²¹⁹

²¹⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu Gelir Vergisi Kanunu**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2018, s.15.

²¹⁶ Madde 10 – Kanuni Temsilcilerin Ödevi

“(1) (...) Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler (...) tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir...”

²¹⁷ *“Ceza sorumluluğunun belirlenmesi yönünden adi ortaklığın yönetiminde sanıklar arasında işbölümü olup olmadığı, suçun oluşumundaki rol ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırların araştırılarak sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun tayin ve tespiti gerekir.”* Yargıtay, 11. CD, T. 04.10.2001, K. 2001/8652-9034 (Taştan, s. 9)

²¹⁸ Çavuş, s. 75.

²¹⁹ Özcan, s. 131.

C.Suç İlişkin Fiil

1.Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu vergisel yükümlülüklerle ilişkin şekli ödevler içeren bir usul kanunudur. Kanun usulü düzenlemelere ek olarak kabahat ve ceza yaptırımlarına ilişkin hükümler de içermektedir. Bu durum Vergi Usul Kanunu'nu özel bir ceza kanunu niteliğine de kavuşturmaktadır. Türk Ceza Kanununun 5 inci maddesi Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağını ifade etmiştir. Bu hüküm ışığında Vergi Usul Kanunu ile Türk Ceza Kanunu arasında kurulan genel kanun-özel kanun ilişkisine göre²²⁰, Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri Vergi Usul Kanunu'ndaki suçlar açısından düzenleyici nitelik arz etmektedir.

Çalışmamızın konusunu oluşturan ve Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçu hükmü de özel ceza normlarından bir tanesidir. Kaçakçılık suçuna ilişkin kanun hükmünün lafız itibarıyla incelenmesi halinde, klasik bir ceza hükmüne göre oldukça yoğun bir içeriği olduğu görülmektedir. Yasa hükmünde suçun icra edilmesine ilişkin fiiller dört grup halinde toplanmış olup; ceza miktarları da gruplara göre farklılık oluşturacak şekilde belirlenmiştir. Suç kapsamındaki fiillerden bazıları aynı maddi konu üzerinde işlenmektedir ve birbirine yakın hareketlerdir. Bazı fiiller açısından ise maddi konu farklı olup, bu durum fiillerin de birbirinden oldukça farklı olmasına yol açmaktadır. Bu görüntüsü ile kaçakçılık suçunun birbiri ile bağlantılı veya bağlantısız birçok fiili aynı kanun maddesinde barındıran ve kavram olarak aynı suça bağlayan torba bir ceza hükmü olduğu ifade edilebilir. Söz konusu fiillerin her birisinin ne denli geniş nitelikli olduğu göz önüne alınırsa, kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin ayrı kanun maddelerinde değerlendirildiği bir durumda müstakil bir özel ceza kanunu oluşturması dahi mümkündür. Kaçakçılık suçunun bu özelliği dolayısıyla suçun ceza hukuku anlamında tahlil edilmesinde bazı zorluklar yaşanabilmektedir. Bu çalışma kapsamında özellikle suça iştirak hükümleri bakımından oluşan özellikli durumlar

²²⁰ Şenyüz, s. 349; Demirkıran, s. 113; Batı, (Kaçakçılık), s.22.

ifade edilecektir. Çalışmanın konusunun doğru idrak edilebilmesi için, öncelikle suça ilişkin fiillerin genel özellikleri üzerinde durulması gerekmektedir.

2.Kaçakçılık Suçunun Seçimlik Hareketli Suç Niteliği

Kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller yasa hükmünde dört grup halinde sayılmıştır. Kanunun lafzından yapılan çıkarıma göre bu fiillerden herhangi birisinin icra edilmesi halinde kaçakçılık suçu işlenmiş olacaktır. Bu durum kaçakçılık suçunun seçimlik hareketli suç niteliğinde olduğunun bir göstergesidir. Seçimlik hareketli suçlar, suç tanımında alternatif olarak sunulan fiillerden herhangi birisinin icra edilmesi halinde tamamlanan suçlardır.²²¹ Bu sebeple doktrindeki aksi yöndeki görüşe²²² rağmen kaçakçılık suçunun seçimlik hareketli suçlar arasında sayılabileceği ifade edilebilir.²²³

Kaçakçılık suçunun seçimlik hareketli suç niteliğine ilişkin oluşan tereddüt, yasa kapsamındaki fiillerden birden fazlasının icra edilmesi halinde oluşan suç sayısına ilişkindir. Seçimlik hareketli suçlar yapıları itibariyle, suça konu hareketlerden birisinin veya birden fazlasının icra edilmesi fark etmeksizin tek suç meydana getirirler. Hatta suç kapsamındaki fiillerin tamamının işlenmesi halinde dahi tek suç meydana gelmektedir. Zira seçimlik hareketli suçlarda failin gerçekleştirmiş olduğu birden fazla seçimlik hareket, suç kapsamında tek fiil olarak değerlendirilir. Bu sebeple birden fazla fiilin icra edildiği hallerde dahi ortada birden fazla suç oluştuğu ifade edilemez.²²⁴ Seçimlik hareketli suçlara ilişkin bu özelliğin kaçakçılık suçundaki görünüşü tartışmalıdır. Zira kaçakçılık suçlarında farklı fiillerin birden fazla işlenmesi halinde kaç adet suç oluşacağına ilişkin ortak bir görüş bulunmamaktadır.

İlk görüşe göre kaçakçılık suçu diğer seçimlik hareketli suçlar gibi bir bütün halinde seçimlik hareketli suç niteliği göstermektedir. Bu sebeple suç kapsamındaki

²²¹ Özgenç, (Genel), s. 186.

²²² İsmail Hakkı Aydoğdu, **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009, s. 59.

²²³ Karakoç, (Genel Vergi), s. 504; Karakoç, (Vergi Ceza) s.123; Şenyüz, s. 401; Özcan, s. 135; Taştan, s.112; Yüce, s. 34; Çavuş, s.217.

²²⁴ Koca ve Üzülmüş, s.124; Özgenç, (Genel), s. 186; Türkan Yalçın Sancar, “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Zincirleme Suç”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:70, Yıl:2007, s. 250.

fiillerden bir tanesinin işlenmesi suçun tamamlanması için yeterlidir. Buna paralel olarak fiillerden birkaçının işlenmesi halinde dahi tek suç meydana gelmektedir.²²⁵ Örneğin bir vergi mükellefinin 2018 hesap döneminde sahte belge kullanması Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesi hükmünde yer alan “*belgelerin asıl veya suretlerini sahte olarak (...) kullanmak*” fiilini oluşturduğu için kaçakçılık suçuna sebebiyet vermektedir. Mükellefin gerçekleşen inceleme dolayısıyla 2018 hesap dönemine ilişkin defter ve belgelerini gizlemesi halinde de mezkûr yasa hükmünde yer alan “*defter, kayıt ve belgeleri (...) gizlemek*” fiili işlenmekte; bu durum da kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Bu görüş uyarınca mükellef seçimlik hareketli suça ilişkin birden fazla hareketi gerçekleştirdiği için tek kaçakçılık suçu oluşacaktır.

Konuya ilişkin bir diğer görüş ise, kaçakçılık suçunun seçimlik hareketli suç niteliğini kabul etmekle beraber; birden fazla icra edilen fiiller açısından bent bazında değerlendirme yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Bu halde kaçakçılık suçu bentler halinde seçimlik hareketli suç olarak ele alınmalıdır. Her gruptaki (bent) fiillerin birden fazla işlenmesi halinde dahi tek suç oluşmalıdır.²²⁶ Ayrı gruplardan fiillerin işlenmesi halinde ise, ihlal edilen bent çeşidi sayısınca kaçakçılık suçu oluşmalıdır. Örneğin yukarıda örnek olarak verilen mükellefin işlemiş olduğu sahte belge kullanmak ile defter ve belgeleri gizlemek fiilleri yasa hükmünde a ve b bentlerinde yer alacak şekilde ayrı bentlerde sayılmıştır. Bu görüşe göre söz konusu mükellef iki farklı kaçakçılık suçu işlemiş olacaktır. Mükellefin bunlara ek olarak “*defter ve kayıtlarında muhasebe hilesi yapması*” fiilini icra etmesi halinde, bu fiil de kaçakçılık suçuna ilişkin yasa hükmünün a bendinde yer aldığı için aynı bentte yer alan “*defter ve belgeleri gizlemek fiili*” ile seçimlik hareketli suç kapsamında değerlendirilecektir. Bu durumda suç sayısı değişmeyecektir. Bu görüşün yargı kararları ile tam anlamıyla uyduğundan da bahsedilemez. Zira Yargıtay'ın aynı bent kapsamında yer alan iki fiil olan sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerinin ayrı suçlara sebebiyet verdiği yönünde görüşü bulunmaktadır.²²⁷

²²⁵ Çavuş, s. 217.

²²⁶ Şenyüz, s. 402; Yüce, s. 34; Özcan, s. 134.

²²⁷ “213 sayılı VUK'nin 367. maddesi uyarınca kovuşturma şartı olan Rapor Değerlendirme Komisyonu mütalaası ve dayanağı olan vergi suçu raporu ile eklerinin "2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme" suçuna ilişkin olduğu, Diyarbakır Cumhuriyet Başsavcılığının 02/02/2015 tarihli, 2015/994 esas sayılı iddianamesi ile mütalaaya aykırı olarak sanıklar hakkında

Kaçakçılık suçu yapısı itibariyle klasik bir ceza hükmünden oldukça farklıdır. Suça ilişkin fiiller sayıca fazla olup gruplar halinde ifade edilmektedir; bu fiillerden bazıları aynı suç konusuna ilişkin iken bazıları da farklı suç konuları üzerinde icra edilmektedir. Suçun bu niteliği ceza hukukundaki genel hükümlerin kaçakçılık suçuna uygulanışını zorlaştırmakta; alışılmışın dışında sonuçlar ile karşılaşılmasına sebebiyet vermektedir. Seçimlik hareketlere ilişkin ifade edilen durum da buna örnektir. Zira seçimlik hareketli suçlarda temel olarak olması gereken, suça ilişkin fiillerin birbirine alternatif oluşturmalarıdır. Meydana gelen suç sayısı açısından bu alternatif fiillerin bir tanesinin veya tamamının icra edilmesinin bir önemi bulunmamaktadır. Oysa kaçakçılık suçu açısından bu durum kısmi bir nitelik arz etmektedir. Ortaya çıkan bu durum açısından fiillerdeki suç konusunun değişiklik göstermesi neden olarak gösterilebilir. Zira seçimlik hareketli suçlarda suça ilişkin alternatif hareketlerin birden fazla icra edilmesi halinde tek suçun oluşması, ancak fiillerin aynı maddi konu üzerinde icra edilmesi halinde mümkündür.²²⁸ Oysa kaçakçılık suçlarındaki fiillerin bazıları aynı maddi konu üzerinde icra edilmekte iken, bazıları ise farklı maddi konular üzerinde icra edilmektedir. Bu sebeple kaçakçılık suçları açısından seçimlik hareketli suçlara ilişkin özelliklerin tamamının ancak aynı suç konusu üzerinde işlenen fiiller bakımından görülebileceğini ifade etmek gerekmektedir. Örneğin mükellefin aynı dönem içerisinde sahte fatura tedarik ederek kullanması ve aynı zamanda sahte fatura düzenlemesi halinde; farklı suçlara sebebiyet vermektedir. Yargıtay da sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının farklı suçlar olduğunu ifade etmektedir. Bunun nedeni suç konusunun farklı olmasıdır. Zira sahte fatura düzenlenirken suçun maddi konusu düzenlenen faturalar, bunların yasal defter ve kayıtlara intikal edildiği fiiller açısından ise suçun maddi konusu bu faturaların yanında defter ve kayıtlardır. Bu sebeple kaçakçılık

“sahte fatura kullanma” suçundan kamu davası açıldığı, ancak bu suçla ilgili verilen mütalaa bulunmadığı, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma eylemlerinin birbirinden bağımsız ayrı suçları oluşturduğu ve birbirine dönüşmeyeceği dikkate alınarak iddianameye konu olan sahte fatura kullanma suçu yönünden 213 sayılı VUK’nin 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması, sonucuna göre sahte fatura kullanma suçundan hüküm kurulması gerekirken, mütalaa alınmadan yargılamaya devamla hükümler kurulması... yasaya aykırılık teşkil etmektedir.” Yargıtay, 11 CD, T. 30.06.2021, E. 2021/6229, K. . 2021/6084, (Corpus Mevzuat Programı), (Erişim Tarihi: 06.12.2021)

²²⁸ Özgenç, (Genel), s. 186.

suçlarındaki seçimlik hareketli suç niteliğinin, bent bazında sınırlandırılması görüşüne iştirak etmek mümkün değildir.

Yukarıda yer alan örneğe benzer bir şekilde; mükellefin defterlerinde muhasebe hilesi yapması ve inceleme sırasında da defter ve belgelerini ibraz etmemesi halinde; kaçakçılık suçuna ilişkin farklı bentlerden iki adet fiil işlemiş olmaktadır. Ama uygulamada defterlerin teslim edilmediği bir halde muhasebe hilesine ilişkin fiilin tespit ve ispatı da mümkün olmamaktadır. Bu sebeple teknik olarak aynı maddi konu üzerinde ama farklı fıkralarda işlenen iki kaçakçılık suçu olmasına rağmen, tek kaçakçılık suçundan dolayı sorumluluk oluşmaktadır. Aynı durum defter ve belgelerin yok edilmesi halinde de geçerli olmaktadır. Bu durum seçimlik hareketli suçlardaki fiillerin birbirlerine alternatif olma özelliğinin kaçakçılık suçundaki görünümüdür. Zira teslim edilmeyen veya imha edilmiş bir defterde muhasebe hilesi yapıldığının tespiti de mümkün değildir. Kanun koyucu bu noktada suça konu olan bu tarz fiillerin, defter ve kayıtların teslim edilmemesi veya yok edilmesi gibi fiiller ile örtbas edilmesini engellemek; bu fiilleri seçimlik hareketli suçlarda olduğu gibi birbirine alternatif kılmak amacındadır. Bu sebeplerle kaçakçılık suçlarının seçimlik hareketli suç niteliğini taşıdığını, suça konu fiillerin birden fazlasının icra edilmesi halinde ise (bent bazında sınırlanmadan) ancak aynı suç konusu üzerinde icra edilmek kaydıyla birden fazla suç oluşmayacağını ifade etmek uygun olabilir.

3.Kaçakçılık Suçunun Bağlı/Serbest Hareketli Suç Niteliği

Bir suça ilişkin kanun hükmünde suçun hangi hareketler ile yapılacağı açık bir şekilde ifade edilmiş ise, ortada bağlı hareketli suç bulunmaktadır.²²⁹ Buna karşılık kanuni tarifte suçun işlenişi konusunda herhangi bir özelleştirmenin yapılmadığı suçlar serbest hareketli suçlardır.²³⁰ Önceki başlıkta ifade edildiği üzere, kaçakçılık suçu içerisinde birden fazla fiil barındıran seçimlik hareketli bir suçtur. Yasa hükmündeki bazı fiiller birbiri ile bağlantılı, bazıları ise diğer fiillere nazaran

²²⁹ Özgenç, (Genel), s. 185.

²³⁰ Özgenç, (Genel), s. 184

oldukça bağımsız niteliktedir. Bu durum kaçakçılık suçunu tek başına bağlı veya serbest hareketli suç olarak nitelendirmeyi zorlaştırmaktadır.

Doktrinde kaçakçılık suçlarının salt bağlı hareketli suç niteliğinde olduğuna ilişkin görüşler bulunsa da²³¹, kaçakçılık suçu çoğu serbest hareketli olmak kaydıyla her iki niteliğe ilişkin fiilleri de barındırmaktadır.²³² Örneğin kanunda yer alan “*defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi*” fiili serbest hareketli suç niteliğindedir. Zira suça yol açan hareket olan defterlerin yok edilmesi fiilinin nasıl gerçekleştirileceğine dair herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.²³³ Bunun yanında kanun ifadesinde yer alan “*gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak*” fiili ise tipik bir bağlı hareketi ifade etmektedir. Zira suç kapsamındaki fiilin ana hatları belirlenmiş, nasıl icra edileceği ifade edilmiştir.

Bu sebepler dolayısıyla kaçakçılık suçunun bağlı/serbest hareketli suç niteliğine ilişkin olarak; her iki tipe ait özellikleri içeren karma bir yapıya sahip olduğu ifade edilebilir.

4.Kaçakçılık Suçunun Zarar Suçu/Tehlike Suçu Niteliği

Zarar suçları bir insan tarafından işlenen suç neticesinde suç konusunun zarara uğratılmasına yol açan suçlardır. Bu sebeple bu suçlar aynı zamanda netice suçu niteliğindedir. Tehlike suçlarında ise, suçun oluşması için suç tanımında yer alan fiiller ile suç konusu üzerinde belirli bir tehlikenin yaratılması aranmaktadır. Bu kapsamda suçun icra edilmiş sayılması için, tehlikenin varlığı yeterlidir.²³⁴

Kaçakçılık suçları nitelik itibariyle tehlike suçlarındandır.²³⁵ Zira 4369 s. kanun ile yapılan değişiklik neticesinde suçun meydana gelmesi için vergi ziyayı şartı kaldırılmıştır. Bu durumda suçun tamamlanması için bir zararın varlığı

²³¹ Şenyüz, s. 401; Yüce, s. 33.

²³² Erman, s. 17; Çavuş, s. 26.

²³³ Çavuş, s. 26.

²³⁴ Heinrich, s. 93; Özgenç, (Genel), s. 221.

²³⁵ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 277; Çavuş, s. 26; Taştan, s. 112; Yüce, s. 34; Türkal, Hasan Mehmet, Sena Ekici ve Mahmut İnan, “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:1, 2010, s. 22.

aranmamaktadır. Yapılan değişiklik neticesinde kaçakçılık suçu tehlike suçu haline gelmiş²³⁶; suça konu fiillerin icra edilmesi ile yaratılan tehlikenin varlığını, suçun tamamlanması için yeterli hale getirmiştir.²³⁷

5.Kaçakçılık Suçunun Neticeli (Maddi) Suç/Sırf Hareket Suçu (Şekli Suç) Niteliği

Failin hareketlerinin tek başına bir şey ifade etmediği; suçun tamamlanması için belirli bir neticenin de arandığı suçlar maddi (neticeli) suçlardır. Bu durumda ortaya çıkan neticenin hareketin bir sonucu olması gerekmektedir. Sadece suç kapsamındaki fiillerin icra edilmesinin arandığı, suçun tamamlanması için herhangi bir neticenin gerekmediği suçlar ise şekli suç (sırf hareket suçu) olarak ifade edilmektedir.²³⁸

Kaçakçılık suçları 4369 s. kanun ile vergi ziyayı şartının kaldırılması neticesinde şekli suç niteliğine kavuşmuştur.²³⁹ Suça ilişkin hareketlerin icra edilmesi suçun tamamlanması için yeterlidir.

6.Kaçakçılık Suçuna İlişkin Fiiller

Kaçakçılık suçuna ilişkin olarak fiiller, yasa hükmünde adet olarak oldukça fazla sayıda ve dört grupta sayılmaktadır. Bu fiiller yasa hükmündeki yerlerinden bağımsız olarak maddi konularına göre şöyle ifade edilebilir:

²³⁶ Kaçakçılık suçunun tehlike suçu niteliği genel olarak kabul görmekte birlikte bazı yazarlar yasa hükmünde yer alan "...defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde kısmen veya tamamen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek" fiilinden dolayı kaçakçılık suçunun oluşması için vergi kaybının varlığı arandığı görüşündedir. (Kızılot, s. 522; Şenyüz s. 405; Yüce; s. 35) Çavuş ise buradaki vergi kaybı ifadesinin, suçun zarar suçu niteliğine ilişkin olmadığını; suçun bir unsuru ve işleniş biçimi olduğunu ifade ederek bu fiile açısından da zarar suçu değil tehlike suçu niteliğinin bulunduğunu ifade etmektedir. (Çavuş, s. 229)

²³⁷ Özbek ekonomik suçların oluşturduğu risk ve geniş kitleleri etkilemeleri gibi etmenleri göz önüne alarak ekonomik suçların istisnai nitelikteki tehlike suçu olarak düzenlenmesinin yerinde olduğunu ifade etmektedir. Ayrıntılı bilgi için Veli Özer Özbek, "Ticari Ceza Hukukuna Hakim Olan Ceza Hukuku İlkeleri ve Markalar Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Yapılan Değişikliklerin Söz Konusu İlkeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi" **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı:9, 2009, (İlke), s.26.

²³⁸ Heinrich, s. 91.

²³⁹ Karakoç, (Vergi Ceza) s. 277; Taştan, s. 112.

“1) Vergi kanunlarına göre tutulan/düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda;

- *hesap ve muhasebe hileleri yapmak,*
- *gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,*
- *kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek²⁴⁰,*

2) Vergi kanunlarına göre tutulan/düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri;

- *tahrif etmek,*
- *gizlemek,,*
- *yok etmek,*
- *defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak,*

3) Vergi kanunlarına göre tutulan/düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin;

- *asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek,*
- *muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek,*
- *bu belgeleri kullanmak,*

4) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri,

- *Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak,*
- *bilerek kullanmak²⁴¹,*

5) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek 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

²⁴⁰ Uygulamada çift defter tutmak olarak ifade edilmektedir.

²⁴¹ Çavuş Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kişilerin sahte belge basmasının yasa kapsamında yer almadığından bahisle yasa hükmünü eleştirmektedir. (Çavuş, s. 143)

ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engellemek, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek.”

Kanun hükmüne bakıldığında suça ilişkin seçimlik hareketli fiillerin birçoğunun, yasa hükmünde serbest hareketli suç niteliği gösterecek şekilde oldukça genel ifadelerle düzenlendiği görülmektedir. Sayıca oldukça fazla olan bu fiillerin hemen hemen her birisi sasında müstakil bir ceza normu oluşturacak kadar derin bir yapı arz etmektedir. Buna karşın kanun koyucu ilgili fiilleri tek yasa hükmü kapsamında kısa ve öz olarak ifade etmiş, içeriğinin doldurulmasını alt mevzuat ve mahkeme içtihatlarına bırakmıştır. Bu durumun uygulamada yer yer problemlere yol açtığını da ifade etmek gerekir. Örneğin yasa hükmünde yer alan “*hesap ve muhasebe hileleri yapmak*” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği, hangi hareketlerin bu hile kapsamında değerlendirileceğine ilişkin açıklayıcı bir düzenlemeye veya mahkeme kararına ihtiyaç vardır. Bununla birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bu fiile dair yapılmış herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.²⁴² Mahkeme içtihatlarında da her ne kadar sıklıkla ifade edilse de net bir çerçeve çizilememiştir.²⁴³ İlgili fiil açısından yasa bu hali ile son derece ucu açık ve keyfi yaptırımlara konu edilebilecek niteliktedir. Kanun maddesinde tipe ilişkin ayrıntıya verilmemesi suç ve cezalarda kanunilik ve kıyas yasağı ilkelerine de uygun değildir.²⁴⁴

²⁴² Batı, (Kaçakçılık), s. 32; Murat Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, (Genel), s. 313; Özgür Biyan, **Vergi Hukuku**, Dora Yayınevi, Bursa, 2018, s. 280.

²⁴³ “213 s. kanunda muhasebe hilesi ile vergi ziyanına sebebiyet vermek suç olarak düzenlenmiş ise de, muhasebe hilesi kavramı tanımlanmamıştır ve Danıştay kararlarında belirtildiği üzere, 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.” Konya BİM, 2 VD, T. 21.2.2020, E.2019/1187, K.2020/219, (Batı, (Genel), s. 122.)

²⁴⁴ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 280, Kızılot, s.536.s

Kaçakçılık suçlarına sebep olan fiiller sayı olarak fazla olmalarının yanında, içerik olarak oldukça derindir. Bu fiillerden bazıları müstakil bir çalışmanın konusu olabilecek kadar geniş bir niteliktedir. Örneğin yasa kapsamında suç olarak ifade edilen “*belgelerin sahte olarak düzenlenmesi*” fiili için birçok müstakil akademik çalışma bulunmaktadır. Çalışmamızın esas konusunu kaçakçılık suçlarına iştirak halleri oluşturduğu için, bu denli yoğun nitelik arz eden suça konu fiillerin detayına girilmemiş; yasa hükmünde yer aldığı şekilde sayılmakla yetinilmiştir.

D. Suçun Manevi Unsuru

Suçlar ceza hukuku teorisine göre çeşitli unsurlardan meydana gelmektedir. Özbek’e göre suça dair bu unsurlar “tipe uygun eylem”, “hukuka aykırılık” ve “kusurluluk” olarak üç başlığa ayrılmaktadır. Bu unsurlardan “tipe uygun eylem” objektif ve sübjektif tipe uygunluk olarak ikiye ayrılmaktadır. Suçun manevi unsuru olan kast söz konusu sübjektif tipe uygunluk kapsamında değerlendirilmekte olup²⁴⁵; taksir ise bu kapsamda suçun özel ve istisnai bir görünüş şeklini oluşturmaktadır.²⁴⁶

Türk Ceza Kanunu’nun 21 inci maddesi uyarınca kast suçun bilerek ve istenerek işlenmesidir. Kanun hükmüne göre suçun oluşumu temelde kastın varlığına bağlıdır. Taksir ise Türk Ceza Kanunu’nun 22 nci maddesinde yer almakta olup, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranışlar ile neticeyi öngörmeden suça sebebiyet verme hali olarak ifade edilmiştir. Kanuna göre asıl olan kasti sorumluluktur. Taksirle işlenen fiiller ancak kanunun taksirli sorumluluğa açık bir şekilde ifade ettiği hallerde cezalandırılır. Kanunda kaçakçılık suçunun taksirle işlenebileceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle kaçakçılık suçu ancak kasten işlenebilir.²⁴⁷ Örneğin bir mükellefin fatura düzenlerken miktar bilgisini sehven yanlış yazması esasında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belgenin²⁴⁸ ortaya

²⁴⁵ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 209.

²⁴⁶ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 255.

²⁴⁷ Yüce, 41; Taştan, s. 24; Özcan, s. 218.

²⁴⁸ Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinde tanımlandığı üzere gerçek bir işleme ilişkin olarak düzenlenmiş olmakla birlikte, mahiyet itibariyle gerçeği yansıtmayan belge anlamına gelmektedir.

çıkmasına neden olacaktır. Lakin mükellefin buna ilişkin bir kastının varlığından söz edilemeyeceği için, kaçakçılık suçu olduğundan bahsetmek mümkün değildir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerinde 4369 s. kanun ile yapılan değişiklikten önce, kaçakçılık suçlarında yer alan sahte belge kullanma fiilinin “bilerek” yapılması gerektiği ifade edilmektedir. Değişiklik sonrasında söz konusu ifade kaldırılmıştır. Bunun üzerine uygulamada, artık sahte belge kullanan kişilerin bu suçu kasten işlediklerine ilişkin araştırmanın yapılmasına gerek bulunmadığı yönünde bir tereddüt oluşmuştur.²⁴⁹ Hazine ve Maliye Bakanlığı oluşan tereddütler gidermek adına 306 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ni²⁵⁰ yayımlamıştır. Söz konusu tebliğ yasa metninden “bilerek” ibaresinin çıkartılmış olmasının, ancak kasten işlenebilen suçun yapısında herhangi bir değişiklik yaratmadığını ifade etmiştir.²⁵¹ Esasında söz konusu ibarenin hükümden çıkartılması isabet olmuştur zira kaçakçılık suçu kapsamında yer alan fiillerin tamamının ancak kasten işlenebileceği Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümlerinden açıkça anlaşılmaktadır. Yasa hükmünde bazı fiillere ilişkin olarak “bilerek, isteyerek” gibi ifadelere yer verilmesi, diğer fiiller için tersi düşüncelere sevk edebilecek yorumlar yapılmasına olanak sağlayabilir. Kaçakçılık suçuna ait başka bir fiil için ilişkin yasa hükmünde c bendinde “bilerek” ibaresi halen yer almaktadır. Yukarıda ifade edilen hususlara paralel olarak bu ifadenin de çıkartılması uygun olacaktır.

Ceza kanununda kast olarak ifade edilen kavram, doktrinde genel kast ve özel kast olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel kast bütün suçlarda yer alan manevi unsur hali olup suçun bilinmesi ve neticenin istenmesi olarak ifade edilebilir. Özel kast ise failin belirli bir saik ile hareket etmesinin arandığı hallere ilişkindir. Doktrinde yer alan bu ayrımın uygulama açısından hayati bir önemi yoktur. Zira kastın iki türü de yasa hükmünde bulunan kast tanımına dâhildir. Özel kast, ancak suça ilişkin nitelikli hal olarak yer almışsa daha ağır olarak cezalandırılmaktadır. Kaçakçılık suçları açısından hangi tür kastın aranması gerektiğine ilişkin ortak bir görüş

²⁴⁹ Özyer bu durumda yaşanan tereddüdün büyüklüğünü ifade etmek için, 21 inci yasama döneminde “bilerek” ifadesinin kanun hükmüne tekrar girmesi için kanun teklifi dahi verildiğini belirtmektedir. Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 6. Baskı, İstanbul, 2014, s. 957.

²⁵⁰ RG, T. 18.06.2001, S.24789.

²⁵¹ Yüce, s. 41; Taştan, s. 24; Çavuş, s. 159.

bulunmamaktadır. Kaçakçılık suçuna ilişkin yasa hükmünde, suçun oluşması için vergi kaybına yol açılması gibi bir amacın varlığı aranmamaktadır. Suç konusu fiillerin icrası yeterlidir. Bu sebeple suçun oluşumu için genel kastın varlığının yeterli olduğunu ifade etmek uygun düşmektedir.²⁵²

Kaçakçılık suçlarının olası kast ile işlenip işlenemeyeceği önemli bir husustur. Doktrinde bazı yazarlar suçun olası kast ile işlenebileceğini ifade etmektedir.²⁵³ Örneğin Özcan düzenlediği faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olabileceğini öngören, buna rağmen faturayı kontrol etmeden düzenleyen kişinin olası kast ile kaçakçılık suçu işlediğini ifade etmektedir.²⁵⁴ Çavuş ise kaçakçılık suçunun şekli suç niteliğinden kaynaklı olarak; olası kast ile işlenemeyeceğini iddia etmektedir.²⁵⁵ Kaçakçılık suçları olası kast ile işlenememektedir zira kanun koyucu yasayı düzenlerken tehlike suçu yaratma amacı gütmüş; buna paralel olarak da suçu netice aranmayan şekli suç olarak düzenlemiştir. Bu durumda suç kapsamında kastın doğrudan aranması zorunluluğu oluşmuştur. Olası kast ile suçun işlenebileceğine ilişkin bir görüş, kaçakçılık suçlarının sorumluluk alanını oldukça genişletecektir. Örneğin önceki bölümlerde ifade ettiğimiz üzere yasa hükmünde yer alan “*defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapanlar*” ibaresinin uygulamadaki karşılığının hangi fiiller olacağı dahi net değildir. Bu fiil neticesinde suçun olası kast ile de işlenebileceğinin ifade edilmesi, keyfi ve hukuksuz uygulamalara yol açabilir. Bu durum da suçta ve cezada kanunilik ilkesinin²⁵⁶ es geçilmesine ve keyfi uygulamaların oluşmasına yol açabilir. Özcan’ın yukarıda yer alan örneği için de aynı sonuca ulaşmak mümkündür. Örneğin mükellefin faturada yer alan mal miktarını veya mal cinsini yanlış yazması, esasında

²⁵² Özcan, s. 220; Taştan, s. 24.

Buna karşılık öğretilerde bazı yazarlar suç için özel kastın varlığının arandığını ifade etmektedir. Bu görüşe göre kaçakçılık suçunu işleyen fail vergi idaresini kandırdığını bilmeli, yakalanmayacağına ilişkin güven duymalı ve menfaat temini niyeti içerisinde olmalıdır. Fail bu saik içerisinde bulunmuyor ise failin kasten hareket etmediği ifade edilmelidir. Çavuş, s. 162

²⁵³ Özcan, s. 223; Sevim Gülce Oslu, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s. 79.

²⁵⁴ Özcan, s. 223.

²⁵⁵ Çavuş, s. 160.

²⁵⁶ Kanunilik ilkesi kısaca her bir cezalandırma için yasadaki tipe uygunluk hallerinin net bir şekilde belirlenmesini ifade etmektedir. Kanunilik ilkesi belirlilik ve kıyas ve yorum yasağı ilkelerini de barındırmaktadır. Koray Doğan, **Ceza Muhakemesinde Belirsizlik Kuşkudan Sanık Yararlanır İlkesi**, Seçkin Yayınevi, 2.Baskı, Ankara, 2018, s. 166.

muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge oluşumuna sebebiyet vermektedir. Kaçakçılık suçları ifade edildiği üzere neticeli suç ve zarar suçu niteliğinde değildir. Bu noktada kaçakçılık suçunun olası kast ile işlenebileceği kabul edilirse; mükellefin faturasındaki mal cinsinin yanlış olabileceğine ilişkin öngörü sahibi olması, ama yine de faturayı bu şekilde düzenlemesi mükellefi kaçakçılık suçunun faili haline getirmektedir. Bu durum suça ilişkin cezai sorumluluk alanının epey genişlemesine sebep olmaktadır. Örnekler çoğaltılabilir. Anlatılan sebepler dolayısıyla kaçakçılık suçunun olası kast ile işlenmesinin mümkün olmadığı, aksi bir durumun suça ilişkin sorumluluk alanının genişlemesine neden olacağı ifade edilmelidir.

E.Suçla İlişkin Mağdur ve Suçtan Zarar Gören Kavramları

Ceza Hukukuna göre suçun mağduru suçla korunmak istenen hukuki menfaatin/konunun sahibi olan kişidir.²⁵⁷ Suçtan zarar gören ise işlenen suçtan dolayı zarara uğrayan kişiyi ifade etmektedir. Kural olarak mağdur her zaman suçtan zarar gören konumundadır. Ama suçtan zarar gören her kişi mağdur olmayabilir. İşlenen suç neticesinde suçun mağduru olmamakla birlikte suçtan ayrıca zarar gören şahıslar bulunabilir.²⁵⁸

Kaçakçılık suçunun mağduruna ilişkin doktrinde çok çeşitli görüşler bulunmaktadır. Cezalandırma tekeline sahip olan devletin, sınırları içerisinde işlenen her suçta olduğu gibi kaçakçılık suçunun da mağduru olduğunu ifade edenler bulunmaktadır.²⁵⁹ Bununla birlikte, kamu gelirleri yönünden bakarak il özel idareleri ve belediyelerin kendi yetki alanları ile sınırlı olarak da Gelir İdaresi Başkanlığının genel mağdur konumunda olduğunu ifade edenler bulunmaktadır.²⁶⁰ Bazı yazarlar ise söz konusu sükûletlerin vergilendirme yetkisini devletten almaları nedeniyle, mağdur kabul edilemeyeceklerini ifade etmektedir.²⁶¹ Bir diğer görüş ise, suçun mağdurunun

²⁵⁷ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.213; Özgenç, (Genel), s. 223.

²⁵⁸ Özgenç, (Genel), s. 223.

²⁵⁹ Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, s. 107; Çavuş, s. 85; Yusuf Burak Aslanpınar, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, s. 94.

²⁶⁰ Taştan, s. 6.

²⁶¹ Hızlı, s.106; Rençber, s. 338; Aslanpınar, s. 94.

korunan hukuki değerin sahibi olmasından hareketle; defter belge ve kayıtlara güven duyan toplumdaki tüm bireyler olduğudur.²⁶²

Kaçakçılık suçunda mağdur kavramının belirlenmesinde, suçtan zarar gören kavramı ile sınırların çizilmesi önem arz etmektedir. Kaçakçılık suçunun oluşması için herhangi bir neticenin varlığı aranmamaktadır. Suça ilişkin korunan iki hukuki değerin “mali düzen” ve “devlet hazinesi” olduğu düşünülürse; işlenen suç neticesinde yaratılan hukuki düzenin kısmen bozulmasından kaynaklı olarak buna güven duyan toplumdaki bireylerin suçun ilk mağduru olduğunu ifade etmek gerekmektedir.²⁶³ Suça ilişkin ikinci mağdur ise, suçla beraber gelir kaybına uğratılan devlet hazinesinin sahibi konumunda bulunan devlettir.

Suçun mağdurları tabi olarak suçtan zarar görenlerdir. Bu sebeple suçtan zarar gören olarak sayılabilecek ilk kişiler, yukarıda suçun mağduru olarak ifade edilen iki süjedir. Suça ilişkin diğer zarar görenler ise, suçla korunan hukuki menfaatin sahibi olmayan ama suçun işlenmesi neticesinde zarar gören vatandaşlardır. Zira kaçakçılık suçu neticesinde devletin zarar gördüğü haller olabilmektedir. Bu kişiler de devletin gelir kaybı dolayısıyla suçtan zarar gören konumundadır.

F.Soruşturma ve Muhakeme Aşaması

Kaçakçılık suçuna ilişkin soruşturma, diğer suçlar gibi Cumhuriyet savcıları tarafından gerçekleştirilir. Suç olarak belirlenen bir fiilin icra edildiğinin ihbar veya buna benzer bir yolla Cumhuriyet savcısının bilgisi dâhiline girmesi ile savcı bunun gerçekliğini araştırmaya başlamaktadır. Soruşturma aşamasında yapılan araştırmalar ve toplanan deliller neticesinde suçun işlendiğine dair yeterli şüpheye ulaşan Cumhuriyet savcısı iddianame düzenler. İddianamenin mahkeme tarafından kabulüyle kamu davası açılmış olur. Kaçakçılık suçuna ilişkin soruşturma ve kovuşturma aşamasını, diğer suçlardan ayıran husus Vergi Usul Kanunu’nun 367 nci maddesi²⁶⁴ ile belirlenen dava şartı niteliği oluşturan mütalaa şartıdır.²⁶⁵

²⁶² Özcan, s. 132; Rençber, s. 338.

²⁶³ Aslanpınar, s. 94.

²⁶⁴ Madde 367- Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul

Kaçakçılık suçları genellikle mali idarenin gerçekleştirdiği denetimler neticesinde ortaya çıkan suçlardır. Zira suça ilişkin fiiller mükelleflerin vergisel iş ve işlemlere ilişkindir. Suça ilişkin fiillerin işlendiğinin mali denetimler sırasında fark edilmesi durumunda, denetim elemanlarının Vergi Usul Kanunu'nun 367 nci maddesi uyarınca rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile birlikte durumu Cumhuriyet başsavcılığına bildirmesi gerekmektedir. Mali idare fiillerin işlenmediği yönünde kanaatte bulunursa, Cumhuriyet başsavcılığına başvurmamaktadır.²⁶⁶ İlgili fiillerin işlendiğinin mali idareden önce Cumhuriyet başsavcılığı tarafından öğrenilmesi halinde, mali idare haberdar edilerek vergi incelemesi gerçekleştirilmesi talep edilir.²⁶⁷ Bu süreçte kaçakçılık suçunun tespiti dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 142 nci maddesi uyarınca arama yapılması da mümkündür.²⁶⁸ Kamu davası ancak bu incelemenin neticesinde (mütalaa şartı sağlanmak suretiyle) açılabilir. 7394 s. kanun ile yapılan değişiklik neticesinde inceleme ve mütalaa zorunluluğu faile değil fiile ilişkin hale gelmiştir. Yeni düzenleme²⁶⁹ doğrultusunda soruşturma veya kovuşturma aşamasında suç kapsamında farklı faillerin ortaya çıkması halinde yasa hükmü gereği yeniden inceleme yapılması veya mütalaa alınması gerekli değildir. Esasında yasanın bu halinin eleştiriye açık olduğu ifade edilebilir. Zira mütalaa şartının varlığı temelde bir güvence fonksiyonu

“(1) Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir...”

²⁶⁵ Bazı yazarlar söz konusu kavramı aynı anlama gelecek şekilde kovuşturma şartı olarak ifade etmektedir. Hızlı, s. 55; Açar, s. 337.

²⁶⁶ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Dora Yayınevi, Bursa, 2016, s. 315.

Rençber bu durumu mali idarenin yetki aşımı olarak görmekte ve eleştirmektedir. Rençber'e göre mali idare somut olay açısından kastın var olup olmadığını tetkik etmekte ve suç oluşmadığı kanaatinde ise söz konusu durumu bildirmemektedir. Rençber mali idarenin bir fiilin suç olup olmadığına ilişkin tespit yapma yetkisinin olmadığını ifade etmektedir. Ona göre mali idare sadece teknik hususların tespitini yaparak son kararı ceza yargısına bırakmalıdır. Bu sebeple mali idare kastın var olmadığı görüşünde bulunsadahi somut olayı bildirmelidir. Rençber, s. 390.

²⁶⁷ Ünsal ve Ortaç, s. 168; Muzaffer Hatipoğlu ve Ali Parlar, **Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 244.

²⁶⁸ Pınar ve Taylar, s.148.

²⁶⁹ Madde 367- Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul

“(5) 359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaa konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz.”

yaratmaktadır. Suça konu olabilecek fiiller öncelikle mali idarenin gözetim ve onayından geçmekte, sonrasında Cumhuriyet savcısı suçun işlendiği yönünde yeterli şüpheyi ulaştıkça ise ilgili failer adına kamu davası açılmasını talep etmektedir. Muhakeme aşamasında fail yönünden bir değişiklik yapılması gerekmesi halinde durma kararı vererek söz konusu şartın tekrar sağlanması daha doğru olurdu. Yasanın bu hali ile söz konusu güvence fonksiyonu ortadan kalkmıştır.

İnceleme sonucunda düzenlenen rapora istinaden oluşturulan mütalaa, dava şartı niteliğindedir. Bu nedenle mütalaa alınmadan iddianame düzenlenmesi iddianamenin iade edilmesine yol açmaktadır. Lakin mütalaanın varlığı Cumhuriyet savcısı açısından iddianame düzenleme zorunluluğu doğurmaz. Savcı suç şüphesini serbest bir şekilde irdelemelidir.²⁷⁰ Mütalaa şartı sağlanmadan hüküm verilmesi üst mahkemede bozma nedeni olarak sayılmaktadır.²⁷¹ Kaçakçılık suçu uzmanlık gerektirebilen teknik bir yapıya sahiptir. Kanun koyucu mütalaa şartını getirerek, mali idarenin görüşünden istifade etmeyi amaçlamaktadır.²⁷²

Mütalaa şartının sağlanması neticesinde kaçakçılık suçunun kovuşturma aşaması 5235 s. Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun²⁷³ un 11 inci madde hükmü uyarınca görevli Asliye Ceza Mahkemesi tarafından yapılacaktır.²⁷⁴

²⁷⁰ Ağar, s. 339.

²⁷¹ “Sanık hakkında Afyon Ağır Ceza Mahkemesinin 03.05.2005 gün ve 2005/66-112 sayılı dosyası verilen durma kararı üzerine sahte fatura düzenleme suçundan kamu davası açıldığı, dava şartı olan Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğü mütalaasının ise dosya içerisinde bulunmaması karşısında; iddianamede nitelendirilmesi yapılan suç ile ilgili 213 sayılı Yasanın 367. Maddesi uyarınca Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğünün mütalaası var ise getirilmeden yok ise gerekli mütalaa alınmadan davaya yazılı biçimde hüküm kurulması...” Yargıtay, 11 CD, E.2010/14081, K.2012/2967, T.06.03.2012, (Taştan, 249.)

²⁷² Aslı Şen Özel, “Vergi Ziyatı Kabahati ile Vergi Kaçakçılığı Suçu Arasındaki İlişki”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2021, s.59.

²⁷³ RG, T. 29.9.2004, S.25606.

²⁷⁴ Özyer, s. 971.

III.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA İŞTİRAK

A.Genel Olarak

Türk Ceza Kanunu iki kitaptan oluşmaktadır. Kanunun ilk kitabı suçlara ilişkin düzenleyici hükümleri ifade eden genel hükümler kısmıdır. İkinci kitap ise özel hükümler olarak ifade edilmekte olup, temel suçları içermektedir. Temel norm niteliğindeki Türk Ceza Kanunu dışında cezai müeyyideler içeren başka kanunlar da bulunmaktadır. Diğer kanunlarda yer alan ceza normları özel ceza normu olarak ifade edilir. Devlet tarafından tesis edilen mali düzeni korumayı ve mali düzene ilişkin ağır ihlallerin gerçekleştirilmesini engellemeyi amaçlayan kaçakçılık suçu da Vergi Usul Kanunu'nda yer alması nedeniyle özel bir ceza normu olarak ifade edilebilir.

Kaçakçılık suçunun usulü düzenlemeler içeren Vergi Usul Kanunu'nda yer alması neticesinde bir usul kanunu içerisinde suça ilişkin tanımlara ve cezai yaptırımlara yer verilmiştir. Bu durum Vergi Usul Kanunu ile Türk Ceza Kanunu arasında genel kanun özel kanun ilişkisi oluşmasına neden olmuştur.²⁷⁵

Kaçakçılık suçu Vergi Usul Kanunu kapsamında yer almakla beraber suça ilişkin usulü düzenlemeler yok denecek kadar azdır. Bu düzenlemeler içerisinde çalışmamızın ana konusunu da oluşturan iştirak statülerine ilişkin herhangi bir belirleme bulunmamaktadır.²⁷⁶ 4369 s. kanunla yapılan değişikliklerden önce kaçakçılık suçu iştirak halleri Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenmekteydi.²⁷⁷ Yapılan değişiklikler sonucunda kanun kapsamında suça iştirake ilişkin olarak sadece cezada indirim yapabilme imkânını doğuran 360 ıncı madde²⁷⁸ hükmü yer almakta olup, ilgili madde hükmünde de iştirak statülerinin Türk Ceza

²⁷⁵ Şenyüz, s. 349; Demirkıran, s. 113.

²⁷⁶ Mercimek ve Gerçek, s. 200.

²⁷⁷ Ayrıntılı bilgi için Erman, s. 32.

²⁷⁸ Madde 360 - Cezada İndirim

“(1) 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.”

Kanunu'na göre belirleneceğine ilişkin açık bir atıf ve indirim hali dışında bir düzenleme bulunmamaktadır.²⁷⁹

Türk Ceza Kanununun “*Özel Kanunlarla İlişki*” başlıklı 5 inci maddesi²⁸⁰ Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağını ifade etmektedir. Bu sebeple Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri Vergi Usul Kanunu'ndaki suçlar hakkında da uygulanmalıdır. Türk Ceza Kanunu'nun 5 inci maddesi hükmü dolayısıyla; kaçakçılık suçlarında iştirak statüleri Türk Ceza Kanununun genel hükümler bölümündeki 37 ila 41 inci maddelerinde yer alan iştirak hükümlerine göre belirlenecektir.²⁸¹ Hatta Özbek yapılan düzenleme uyarınca özel ceza normunun bulunduğu kanununda suça iştirake ilişkin hüküm bulunması halinde dahi, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirake ilişkin hükümlerinin uygulanması gerektiğini ifade etmektedir.²⁸² Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun 360 ıncı maddesindeki atıf malumun ilanı niteliğindedir.

Çalışmanın birinci bölümünde de ifade edildiği üzere, şahısların iştirak halinde işlediği suçlarda iştirak statüleri faillik ve şeriklik olarak iki ayrımda ele alınmaktadır. Kaçakçılık suçları da iştirak statüleri bakımından Türk Ceza Kanunu hükümlerine tabi olduğu için, birden fazla kişi tarafından işlenen suçlarda iştirak statüleri benzer şekilde belirlenmelidir. Kaçakçılık suçunun niteliği dolayısıyla suçu icra eden kişileri fail veya şerik olarak belirlemek bazı durumlarda zorluklar içermektedir. Bu sebeple çalışmanın bu bölümünde iştirak statülerinin doğru belirlenmesinin önemi ve bunu belirlerken karşılaşılan problemler ifade edilecektir.

²⁷⁹ Çavuş, s. 193.

²⁸⁰ Madde 5 - Özel Kanunlarla İlişki

“(1) Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.”

²⁸¹ Taştan, s. 116; Çavuş, s. 193; Apak, (İştirak), s. 119.

²⁸² Ayrıntılı bilgi için Özbek, (İlke), s.31.

B. Kaçakçılık Suçunda Faillik

1.Müşterek Failliğin Kaçakçılık Suçuna İlişkin Görünüm Şekilleri

Vergi Kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller dört bent halinde sayılmış olup; suçla konu fiiller kanun lafzında çoğul olarak işlenecek şekilde ifade edilmektedir. Bu duruma rağmen kaçakçılık suçu, tek fail tarafından işlenebilen bir suçtur. Suç konusu fiillerin, birden fazla kişi ile birlikte müşterek suç işleme kararı neticesinde işlenmesi halinde ise müşterek faillik meydana gelmektedir. Müşterek faillikte suça ilişkin hareketler failler tarafından bizzat gerçekleştirilebileceği gibi; farklı hareketlerin birbirini tamamlaması da söz konusu olabilir. Örneğin kaçakçılık suçu kapsamında bulunan *“vergi kanunları uyarınca tutulan ve saklama mecburiyeti bulunan defterleri yok etmek”* fiili açısından, şirket ortaklarının yasal defterlerini beraber hareket ederek imha etmeleri halinde; faillerin her biri suça konu fiilleri bizzat icra etmektedir. Yine suç kapsamında bulunan *“belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak”* fiili açısından ise; ortaklardan birisinin piyasadan sahte fatura temin etmesi, diğer ortağın da bu faturaları yasal defterlere kayıt ettirmesi halinde; her iki failin birbirinden ayrı fiilinin birbirini tamamlamak suretiyle suça sebebiyet verdiği ifade edilebilir.²⁸³ Örnek verilen her iki durum açısından da failler ortak bir irade dâhilinde suçun işlenişi üzerinde müştereken hâkimiyet kurmaktadır. Bu sebeple her iki fail açısından müşterek faillik ve sorumluluk oluşmaktadır.

Mükelleflerin tutması gereken defterler Vergi Usul Kanunu’nun 172 nci maddesinde ifade edilmiş olup, bu defterlere ait sayfaların kullanılmaya başlamadan önce noterler vasıtası ile tasdik edilmesi gerekmektedir. Gerçekleştirilen tasdik yasal defterler adına bir koruma mekanizmasıdır. Kanun maddesinde yer alan fiillerden birisi de mükellefin yasal defterlere ait sayfalarının değiştirilmesi olup, bu durumda söz konusu koruma mekanizması aşılmış olmaktadır. Kaçakçılık suçuna ilişkin mezkûr kanun hükmünde *“defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar”* suçun faili olarak ifade edilmektedir. Bu

²⁸³ Çavuş, ss. 193,195.

hüküm doğrultusunda bir vergi mükellefinin tasdik edilmiş defter sayfalarının bir kısmını imha etmesi, yerine konulacak sayfalara ait yevmiye kayıtlarını da mükellefin muhasebecisinin düzenlemesi halinde faillerin kaçakçılık suçuna ilişkin fiilleri birbirini tamamlamakta ve failler suçu müştereken işlemektedir. Bir matbaa çalışanının da ilgili sayfaları anlaşılmayacak şekilde üretmesi ve bu şekilde defterin tekrar bir araya getirilmesi halinde birden fazla fail kaçakçılık suçunu müştereken işlemiş olacaktır.²⁸⁴

Müşterek faillğe ilişkin olarak sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine ilişkin belirli tartışmalar bulunmaktadır. Yukarıda da ifade edildiği üzere kaçakçılık suçuna ilişkin kanun hükmü uyarınca “*belgelerin asıl veya suretlerini sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak*” fiili suça sebebiyet vermektedir. Sahte fatura düzenleme fiili açısından suçun oluşması için faturaların düzenlenmesi dahi yeterli olup, söz konusu faturaların herhangi bir mükellef tarafından kullanılması gerekli değildir. Faturaların bir mükellef tarafından yasal defterlere kayıt edilmesi ve mükellefin mali kayıtlarına intikal ettirilmesi halinde; bu fiilleri gerçekleştiren fail adına ayrı bir kaçakçılık suçunun oluşması da tabiidir. Burada tartışmaya konu edilen husus ilgili sahte belgeyi düzenleyen ve kaçakçılık suçuna ilk olarak sebebiyet veren failin; başka bir kişinin gerçekleştirdiği sahte belge kullanma fiili sonucunda oluşan kaçakçılık suçuna da iştirak edip etmediğidir. Zira doktrinde sahte belge düzenleyen şahısların, sahte belge kullanan şahıslar tarafından işlenen kaçakçılık suçuna da iştirak ettiklerine ilişkin görüşler bulunmaktadır.²⁸⁵ Bu görüşün esas alınması durumunda sahte belge düzenleyen ve kaçakçılık suçundan dolayı ceza sorumluluğu oluşan şahsın, ilgili belgelerin kullanılmış olmasından kaynaklı olarak bir kere daha cezalandırılması gündeme gelmektedir. Bu durumdan dolayı verilmesi muhtemel bir cezanın mevzuat hükümleri ve kişinin tek bir fiilden dolayı mükerrer yargılama ve cezalandırmaya tabi tutulamaması gerektiğini ifade eden “ne bis in idem” ilkesi açısından tutarlı olup olmayacağının değerlendirilmesi gerekmektedir.

²⁸⁴ Mercimek ve Gerçek, s. 204; Çavuş, s. 196.

²⁸⁵ “...Uygulamada tartışma konusu olan bu durumda sahte fatura kullanma düzenleyenlere VUK md.359/b uyarınca ceza istenebilmesinin yanında, sahte faturayı verdiği şahısların kullanma fiillerine iştirak ettiklerinin de kabul edilerek, sahte fatura kullanan şahıs için istenilen cezanın aynı ile cezalandırılması yerinde bir yaklaşım olacaktır.” Bağdınlı, s. 51.

Kanunun lafzı, amacı ve ceza hukukunun genel prensipleri itibariyle doğru bir şekilde irdelenmesi önemlidir. Mezkûr kanun hükmünü incelediğimiz takdirde kanun koyucunun sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerini ayrı ayrı düzenlediği görülmektedir. Bu sebeple kanun koyucunun her iki fiili ayrı olarak değerlendirdiği sonucuna varılabilir. Suçun yapısı itibariyle bir mükellefin sahte belge kullanabilmesi için belgenin sahte olarak düzenlenmesi fiziki bir gerekliliktir. Bağımsız olarak görülen bu iki fiil arasında suça iştirak marifetiyle bağlantı kurmak kanun koyucunun maksadının aşılması anlamına gelebilir. Bu sebeple sahte fatura düzenleyen şahsın kullanma fiiline de iştirak etmesi için ikinci fiile dair icra hareketlerine de ayrıca ve açıkça katılması gerekmektedir. Kaçakçılık suçuna ait düzenleme fiilini gerçekleştiren ve fail olarak kaçakçılık suçunun oluşumuna sebebiyet veren bir şahsın, aynı fiili ile kullanma sonucu oluşan kaçakçılık suçuna ayrıca iştirak ettiğini iddia etmek hukuken doğru değildir. Sahte fatura düzenleme fiilinin, ilgili faturaların kullanılması ile oluşan suçlarda iştirak anlamına geldiği yönündeki bir görüş, uygulamada suça ilişkin sorumluluk hallerinin hayli artmasına neden olabilir. Zira sahte fatura düzenleyen şahıslar genellikle bu belgeleri sayıca fazla olarak düzenlemekte ve bu faturalar çok sayıda mükellef tarafından kullanılmaktadır. Bu tarz bir yorum ile sahte belge düzenleyen bir fail icra ettiği tek fiil ile sayıca birden fazla suça iştirak eden pozisyonuna düşebilir. Bu durum failin fiili ile orantısız bir ceza ile sorumlu olmasına yol açabilir.²⁸⁶

Bu durum açısından üzerinde durulması gereken bir diğer husus ise “ne bis in idem” ilkesi yönündendir. “Ne bis in idem ilkesi” latince kökenli bir kavram olup, özetle aynı suçtan dolayı yeniden yargılama ve cezalandırma yasağı olarak ifade edilmektedir.²⁸⁷ İlke Avrupa İnsan Hakları Sözleşme’sinin temel metninde yer almamış, 1984 yılında imzaya sunulan 7 inci ek protokol kapsamında düzenlenmiştir. İlke ilk zamanlarında ulusal hukukta kaynaklı olarak aynı suçtan dolayı birden fazla cezalandırmayı yasaklamakta iken; günümüzde mükerrer soruşturma ve kovuşturma halleri de bu yasak kapsamına alınmıştır.²⁸⁸ Sahte belge düzenleyen bir failin sahte

²⁸⁶ Benzer görüşler için Çavuş, s. 196; Mercimek ve Gerçek, s. 205.

²⁸⁷ Barış Bahçeci, “İham İçtihadında Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:67, Sayı: 2, (İham İçtihadı) s. 254.

²⁸⁸ Bahçeci, (İham İçtihadı), s. 255.

belge kullanma fiiline de iştirak ettiği yönünde bir düşünce, ne bis in idem ilkesi ile çelişmektedir. Bu durum ruhsatsız bir silahı yasadışı olarak temin eden ve pazarlayan bir şahsın, o silah ile işlenen olası suçlardan da sorumlu tutulmasına benzemektedir. Zira failin sahte belgeyi kullanabilmesi için belgenin düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda ortada biri tehlike diğeri de zarar doğuran iki ayrı fiil bulunmaktadır. Bu doğrultuda farklı zamanlarda işlenmiş ve tehlike ve zarar sonucu doğuran iki farklı fiil nedeniyle birden çok suç işlenmiş olmaktadır.²⁸⁹ Bu sebepler dolayısıyla sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri açısından; her iki fiilin ayrı suçlar kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, failin sahte belge düzenleme fiilinin sahte belgenin kullanılması suretiyle oluşan kaçakçılık suçunun icrai hareketleri arasında sayılmamasının daha uygun olacağı ifade edilmelidir.²⁹⁰ Aksi bir görüş, kişinin tek fiilden dolayı birden fazla ceza ile cezalandırılması yasağı bakımından Türkiye'nin de imzalamış olduğu 7 nci ek protokol hükümlerine aykırılık teşkil edebilir. Tartışmalı olan bu husus konusunda Yargıtay da sahte belge düzenleme-kullanma fiillerini birbirinden ayırmış ve ayrı suçlar olarak kabul etmiştir.²⁹¹ Bu sebeple sahte belge düzenleyerek kaçakçılık suçunu oluşturan şahsın, aynı belgenin yasal defterlere

İlke temelde ayniyet (idem) ve mükerrerlik (bis) kavramı olarak ifade edilebilen iki ayak üzerinde inşa edilmiştir. Söz konusu kavramların içeriğine ve ilkenin uygulanışına ilişkin halen önemli tartışmalar mevcuttur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin ilke ile ilişkili kararları ve doktrindeki görüşler dolayısıyla ilkenin halen devinim içerisinde olduğu ve şekillenmeye devam ettiği ifade edilebilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Bahçeci, (İham İçtihadı); Barış Bahçeci, "İham'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı İle Türk Hukukunun Uyum Sorunu", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, No:136, (Türk Hukuku).

²⁸⁹ Bahçeci, (Türk Hukuku), s. 150.

²⁹⁰ Çavuş, s. 196; Mercimek ve Gerçek, s. 205.

²⁹¹ "... vergi tekniği raporunda, sanığın "B.T. Limited Şirketinden aldığı sahte faturaların kullandığının belirtilmesi ve sahte fatura düzenlemek ile kullanmak suçlarının ayrı suçlar olup kullananın düzenleyene iştirakinin mümkün olamayacağı karşısında hangi faturaların sanık tarafından sahte olarak düzenlendiği karar yerinde açıklanmadan yazılı şekilde 2000 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçundan mahkumiyetine karar verilmesi..." (Yargıtay, 11 CD, T. 21.04.2008, E.2008/110, K.2208/3537) Taştan, s. 247.

" 5271 sayılı CMK'nun 225. maddesi uyarınca hükmün konusu duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, "sahte fatura düzenlemek" ve "sahte belge kullanmak fiiline iştirak" suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu ve Sakarya Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 28.12.2007 tarih, 2007/13429 soruşturma sayılı iddianamesi ile sanık hakkında mütalaa, vergi suçu ve vergi inceleme raporlarına uygun olarak "sahte fatura düzenlemek ve sahte belge kullanmak fiiline iştirak" suçlarından kamu davası açıldığı halde atılı eylemlerin ayrı suçları oluşturduğu gözetilmeden ve hangi suçtan hüküm kurulduğu da gösterilmeden yazılı şekilde tek hüküm kurulması, Yasaya aykırı, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan sair yönleri incelenmeyen hükmün bu sebepten dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nun 321. maddesi uyarınca istem gibi BOZULMASINA..." Yargıtay, 11 CD, T. 04.06.2013, E. 2012/3260, K.2013/9332, (Corpus Mevzuat Programı), (Erişim Tarihi: 01.06.2022)

kayıt edilmesi halinde oluşacak kaçakçılık suçuna iştirak etmediğini; bu doğrultuda müşterek faillğe sebebiyet verilmediğini ifade etmek gerekmektedir.

Birden fazla kişi tarafından işlenen kaçakçılık suçunda, müşterek faillik esasının oluşup oluşmadığına ilişkin olarak dikkatli değerlendirme yapılması gerekmektedir. Zira bazı şahısların herhangi bir kasıt bulunmaksızın suça ait maddi fiilleri işlediği hallere de sıkça rastlanmaktadır. Özellikle tüzel kişilik çerçevesinde işlenen suçlarda yöneticiler veya çalışanlar suç işleme kastı bulunmaksızın fiilleri icra edebilmektedir.²⁹² Örneğin bir şirket bünyesinde sahte fatura kullanma suçunun işlendiği ve bu faturaların mali kayıtlara geçirildiği hallerde kaçakçılık suçu oluşmaktadır. Suça konu fiiller şirket yöneticisinin talimatı doğrultusunda söz konusu faturaları kayıtlara geçiren çalışan tarafından icra edilmektedir. Örnek olay açısından kayıtları gerçekleştiren şahsın herhangi bir kastının bulunmadığı hallerde bu kişilerin suça iştirak ettiğinden söz edilemeyecektir. Bu durumda söz konusu sahte faturanın bilinçli olarak kayıt edilmesini sağlayan yönetici dolaylı fail konumunda olmaktadır.²⁹³ Çalışanın suça ilişkin kastının bulunması halinde çalışanın da sorumluluğunun doğması nedeniyle suça ilişkin müşterek faillik oluşmaktadır.²⁹⁴ Görüldüğü üzere kaçakçılık suçu açısından suça ilişkin sorumluluklarının tespiti oldukça zordur. Suçun teknik yapısı dolayısıyla faillerin gerçek iradelerine ulaşmak mümkün olmayabilir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve muhasebe elemanları, meslekleri gereği gerçekleştirdikleri işler dolayısıyla mükelleflerin mali iş ve işlemlerini gerçekleştirir konumdadır. Bu sebeple vergi kaçakçılık suçu işleme kastı bulunan mükelleflerin maddi fiillerine herhangi bir kasıt olmaksızın iştirak etmeleri oldukça olasıdır.²⁹⁵ Kaçakçılık suçları açısından bu kişilerin fiillerinin kast kapsamında gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği titiz bir şekilde irdelenmeli ve ona göre hüküm kurulmalıdır. Nitekim mahkeme kararlarında bu tarz meslek mensuplarının mutlak işlemler dışında iş ve işlemler gerçekleştirilmesi gerektiği; meslek mensubunun suça

²⁹² Karakoç, (Vergi Ceza), s. 146; Erdem, (Dolaylı Faillik), s. 134.

²⁹³ Erdem, (Dolaylı Faillik), s. 134.

²⁹⁴ Onat, s. 325.

²⁹⁵ Onat s. 329.

hangi fiiller ile iştirak ettiğinin açık bir şekilde değerlendirilmesinin şart olduğu ifade edilmektedir.²⁹⁶

2.Dolaylı Failliğin Kaçakçılık Suçuna İlişkin Görünüm Şekilleri

Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesine yer alan kaçakçılık suçu, dolaylı faillik hallerinin sık görüldüğü suçlardandır. Suçun işlenişine ilişkin arka planda olan esas failler ön planda görülen ve fiilleri icra eden kişiler üzerinde hâkimiyet kurarak kaçakçılık suçunun işlenmesine sebep olmaktadır. Örneğin bir

²⁹⁶ “...sahte belge düzenlemeye iştirak nedeniyle vergi ziyai cezasının kesilebilmesi için, iştirak eyleminin somut delillerle ortaya koyulup, iştirak ettiği iddia edilen kişinin, sahte belge düzenleme eylemi çoğunlukla bir organizasyon kapsamında gerçekleştirildiğinden, bu organizasyonun içinde ne tür bir rol oynayıp, ne tür fiilleri gerçekleştirdiği gösterilip, iştirak eyleminin şüpheye yer vermeyecek şekilde ispatlanması gerektiği, serbest muhasebeci mali müşavir hakkında işlemlerini yürüttüğü mükellefin fiilinden dolayı iştirak cezası kesilebilmesi için; mükellefçe kendisine verilen bilgi ve belgelerden farklı olarak muhasebe kurallarına aykırı bir biçimde kanuni defterlere kaydettiği veya kendisine verilen bilgi ve belgeleri kaydetmediği, mali tablolara yansıtmadığı, tuttuğu kayıtların davacıya verilen bilgi ve belgelerden farklılık arzettiği veya söz konusu faturaların birlikte düzenlendiği gibi somut tespitlerin yapılması gerekmesine rağmen ceza kesilmesine dayanak vergi tekniği raporunda bu tarz tespitlerin yapılmaması, ayrıca raporda davacının anılan maddede yazılı fiillere iştirak ettiği, doğrudan doğruya beraber işlemiş olduğu veya bu fiilleri işlemeye azmettirdiği yolunda somut ve hukuka geçerli bir tespitin bulunmaması, davacının suça iştirak ettiği yönünde herhangi bir beyan veya bilginin bulunmaması, dolayısıyla davacı adına iştiraktan ceza kesilebilmesi için gerekli şartlar oluşmadığından, davacının, sadece mükellef A. İ. E. Ltd. Şti.'nin beyanname ve bildirimlerini vermesi ve sahte belge düzenleyen bazı mükelleflerin de mali müşavirliğini yapmış olması fiile iştirak ettiğini ispat niteliğinde olmadığından, dava konusu 2018/3,4,5 dönemlerine ilişkin katma değer vergilerine bağlı olarak tekerrür artırımlı olarak kesilen vergi ziyai cezalarında hukuka uygunluk bulunmadığı...” Ankara 2 VM, T.30.03.2021, E.2020/2305, K.2021/534.

“...H. ve Ü.Y. 'ın, gerek kendilerinin ortak ve yönetici oldukları ve gerekse de aldıkları vekaletname ile A.S.O.'ın ortağı olduğu yukarıda adı geçen paravan şirketler üzerinden sahte fatura düzenleme faaliyetinde bulundukları, davacı O.Ö'ün bu organizasyona muhasebecilik hizmeti vererek dahil olduğu ve kaçakçılık suçuna iştirak ettiği, davacının bu şirketlerin işlerini yürütecek muhasebecileri bulup işi bırakan muhasebecilerin adı geçen şirketlere ait defterleri davacıya teslim etmeleri hususlarının da davacının bu organizasyona dahil olduğunu gösterdiği, ifadeleri alınan şahısların ve muhasebecilerin beyanlarının bu hususu doğrular nitelikte olduğu açık olup, davacı hakkında kaçakçılık suçuna iştirak ettiğinden bahisle kesilen vergi ziyai cezalarını kaldıran Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” Danıştay, 4D, E. 2013/1429, K.2017/5168, T.12.06.2017, (Corpus Mevzuat Programı), (Erişim Tarihi:01.06.2022).

“Mali müşavir olan sanık hakkında 2010 takvim yılında, mali müşavirlik hizmeti verdiği ‘Y. İnş....Ltd. Şti’ yetkilisinin sahte fatura düzenlemek suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında sanığın sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp tartışılmadan yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi... yasaya uygun görünmemiştir.”Yargıtay, 19 CD, T.11.11.2015, E.2015/2905, K.2015/6994, (Corpus Mevzuat Programı), (Erişim Tarihi: 08.12.2021)

vergi mükellefinin kendi yasal ve basılı defterlerini daha az ceza alacağı varsayımıyla çocuğuna imha ettirmesi halinde, kanun hükmü²⁹⁷ dolayısıyla mükellef dolaylı fail olarak kaçakçılık suçundan dolayı sorumlu olmalıdır.²⁹⁸ Mükellef yoğun bir tesir ile bir kişiyi suçun işlenmesinde araç olarak kullanmış ve suçun oluşumuna sebebiyet vermiştir. Örnek olarak verilen bu durumda araç olarak kullanılan şahsın kusur yeteneğinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 37 nci maddesi dolayısıyla suça ilişkin verilecek cezanın artırılacağı da tabiidir.

Dolaylı faillik açısından suça konu fiilleri icra eden şahıs arka plandaki şahıs tarafından yoğun bir tehdit ve tesir altında tutulmuş olabilir. Örneğin Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan bir matbaa çalışanının yoğun tehdit altında kalmış olmasının da etkisiyle mali belge basması halinde, dolaylı faillik hali oluşacaktır. Kişinin algılarının oynanması veya benzer hareketlerle hataya sevk edilmesi suretiyle kaçakçılık suçunun işlenmesine sebebiyet verilen hallerde, suçun dolaylı faili ve sorumlusu bu tesirin kaynağı olan kişi olmalıdır. Örneğin bir vergi mükellefinin çalışanı tarafından yanıltılması ve hiç ticari ilişkisi olmadığı halde ticari ilişkisi varmış gibi bazı mükelleflere kendi eliyle faturalar düzenlemesi durumunda, kaçakçılık suçu meydana gelecektir. Benzer şekilde mükellefin evrak dolabında bulunan ve saklama süresi geçmemiş olan defter ve belgelerin, mali müşavirinin saklama süresinin geçtiği yönündeki telkinleri dolayısıyla mükellef tarafından imha edilmesi halinde ve yine kaçakçılık suçu meydana gelmektedir.²⁹⁹ İfade edilen örnekler açısından ortak nokta suçun dolaylı faillik esası ile işlenmesidir. Bu durumlarda fiili icra eden şahıslar yanıltılmış olup, bu şahıslar nezdinde esasında suçun manevi unsuru oluşmamıştır. Bu sebeple suça ilişkin dolaylı faillik statüsü ve buna paralel olarak da suçun sorumluluğu suça konu fiilleri icra eden şahıslar adına değil, bu şahısları arka planda yönlendiren kişilerde olmalıdır. Suçu bizzat icra eden şahsın ise sorumluluğu olmamalıdır. Kanun kapsamında teknik yapıda olarak ifade edilebilecek çok sayıda seçimlik hareketli fiil barındıran kaçakçılık suçunda,

²⁹⁷ Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesi uyarınca *“vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek...”* fiili kaçakçılık suçuna sebep olmaktadır.

²⁹⁸ Mercimek ve Gerçek, s. 206.

²⁹⁹ Özcan, s. 126.

şahısların yanıltıldığı ve suçun dolaylı olarak icra ettirildiği hallere sıklıkla rastlanmaktadır.

Vergi kaçakçılık suçunun işlenebilmesi için vergi mükellefi olmak gibi bir koşul bulunmamaktadır. Suçun mükellef dışındaki kişiler tarafından da işlenmesi mümkündür. Mükellefin mali iş ve işlemlerini yürüten ve herhangi bir vergi mükellefiyeti bulunmayan çalışanların; mükelleflerden habersiz olarak kaçakçılık suçuna sebebiyet verecek hareketlerde bulunması halinde, kaçakçılık suçunu faili ilgili çalışanlar olmaktadır.³⁰⁰ Bu durumda icra hareketlerinin doğrudan çalışanlar tarafından gerçekleştirilmesi dolayısıyla dolaylı faillik statüsü olduğundan söz edilemez. Zira çalışanlar fail olarak adlandırılmaktadır. Örneğin bir mükellefe bağlı olarak çalışan bir şahsın, sırf mükellefe zarar vermek veya maddi kazanım elde etmek amacıyla işverenden habersiz olarak sahte fatura düzenlemesi halinde suç vergi mükellefi nezdinde gerçekleşmekle beraber icra hareketlerini gerçekleştiren kişi dolayısıyla suçu işleyen yine çalışan şahıs olmaktadır.³⁰¹ Bu durumun göz ardı edilmesi ve mükellefin doğrudan suçun faili olarak gözetilmesi halinde, esasında suçsuz olan kişilerin önemli ceza yaptırımları ile karşı karşıya kaldığı durumlara yol açabilir. Uygulamada özellikle tüzel kişilik bünyesinde işlenen suçlar açısından bu tarz durumlara sıkça rastlanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 4369 s. kanun ile değiştirilmiş 333 üncü maddesi³⁰² tüzel kişilik bünyesinde işlenen kaçakçılık suçuna ilişkin olarak söz konusu fiilleri icra edenlerin sorumluluğunu açık bir şekilde işaret etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda 4369 s. kanun ile yapılan değişikliklerden önce, tüzel kişilik bünyesinde işlenen kaçakçılık suçları açısından doğrudan kanuni temsilciler ceza sorumlusu olarak kabul etmekteydi. Yapılan değişiklik ile birlikte, tüzel kişilik bünyesinde kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde; bu fiilleri işleyenlerin sorumlu olacağı ifade edilmiştir.³⁰³ Buna paralel olarak Vergi Usul Kanunu 332 nci madde hükmü³⁰⁴ ile de

³⁰⁰ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 146; Taştan s. 11; Yüce, s. 46.

³⁰¹ Özcan, s. 126.

³⁰² Madde 333 - Tüzel Kişilerin Sorumluluğu

“(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.”

³⁰³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 213; Karakoç, (Vergi Ceza), s. 148; Bağdınlı, s. 49; Özcan, s. 127; Çavuş, s. 82.

³⁰⁴ Madde 332 - Küçüklerin Ve Kısıtlıların Ceza Muhatabı Olmadığı Haller

bu durumu işaret etmektedir. Mezkûr yasa hükmü küçükler ve kısıtlılar ile işlerinin idaresi kayyım devredilmiş olanlara izafe edilecek şekilde yasal temsilci veya kayyım olarak görev yapan kimseler tarafından kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde, sorumluluğun bu yasal temsilci/kayyım olarak görevli kimseler üzerinde olduğunu ifade etmektedir.³⁰⁵ Bu durum cezaların şahsiliği ilkesine de uygundur. Bu sebeple kaçakçılık suçlarının tetkikinde söz konusu kişilerin suça iştirak edip etmediğinin; etmiş ise de suça ilişkin katkılarının ve sorumluluklarının dikkatli bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Tüzel kişilik adına oluşturulan genel temsil yetkisinin yanında, kanuni temsilcilerden bir kısmının vergisel işlemlere ilişkin müstakil yetkisi olabilir. Örneğin birden fazla kanuni temsilci bulunan bir tüzel kişi için, kanuni temsilciler arasında yapılan görev dağılımı neticesinde vergisel faaliyetlerin yetki ve sorumluluğu belirli bir kanuni temsilciye verilmiş olabilir. Tüzel kişiler açısından böyle bir durumun varlığı dahi tetkik edilmeden cezai sorumluluk tayin edilmesi hukuka uygun düşmemektedir.³⁰⁶ Uygulamada bu tarz araştırmalar yapılmadan, şirket ortakları ve yetkililerinin tamamı hakkında ortak bir Vergi Suçu Raporu oluşturulduğu ve buna paralel olarak iddianame düzenlendiği durumlara rastlanabilmektedir.³⁰⁷ Her ne kadar bu durumun gayrihukuki olduğundan bahsetmek gerekteyse de; söz konusu olayın tespit ve ispatının, olayı araştıran kamu görevlileri açısından önemli zorluklar içerdiği de ifade edilebilir.³⁰⁸

“Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyım tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.”

³⁰⁵ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 147.

³⁰⁶ Çavuş s. 83; Özcan s. 128.

³⁰⁷ Çavuş s. 78; Özcan s. 128.

“213 s. yasanın 367. Maddesi uyarınca dava şartı olan İzmir Vergi Dairesinin mütalaası ve ekinde vergi suçu raporlarına uygun olarak sanıklar hakkında muhteviyatı itibariyle sahte fatura düzenlemek suçundan VUK’un 359/a-2 maddesi uyarınca cezalandırılmaları talebi ile kamu davası açılması (...) Sanık M.A.P. ’nin aşamalarla ısrarlı bir şekilde faturaların düzenlenmesinden ve idari işlerden ağabeyi olan diğer sanığın sorumlu olduğunu, kendisinin imalathane kısmında çalışıp faturalardaki sahteciliği vergi denetimi sırasında öğrendiğini, faturalardaki imzaların da diğer sanığa ait olduğunu savunmasına, sanık A.R.P’nin da bu savunmayı doğrulayıp kardeşinin faturaların düzenlenmesinden bilgisi olmadığını, ekonomik sıkıntıya girdiği için muhteviyatı itibariyle faturalar düzenlendiğini ikrar etmesine göre; adına fatura düzenlenenler dinlenmeden, faturaların kim tarafından düzenlendiği de incelenmeden cezaların şahsiliği ve sanıkların suçun işlenmesindeki rolleri gözetilmeden sanık M.A.P’nin savunmasının hayatın olağan akışına uygun düşmediği gerekçesine dayalı olarak eksik soruşturma sonucu ve yetersiz gerekçe ile mahkumiyetine karar verilmesi yasaya aykırı görülmüştür. Yargıtay, 11. CD, T. 18.04.2012, E. 2012/4288, K. 2012/5986. (Taştan, s. 241)

³⁰⁸ Taştan, s. 10.

Yukarıda ifade edilen hükümler Vergi Usul Kanunu’ açısından üst norm statüsünde bulunana Anayasa’nın 38 inci maddesi ve Vergi Usul Kanunu açısından tamamlayıcı genel kanun niteliğindeki Türk Ceza Kanunu’nun 20 nci maddesi hükümlerinde yer alan “*Ceza sorumluluğu şahsidir.*” hükmü ile paralellik içermektedir.³⁰⁹ Bu ilke suça ilişkin failin suçtan bizzat sorumlu olmasını; fail dışındaki herhangi bir kimsenin sorumlu olmadığı fiillerden dolayı cezalandırılmamasını ifade etmektedir. Bu durum ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesin “kusur” ilkesi ile bağlantılı olmasını sağlamaktadır. Zira suçun faili dışındaki kişilerin sorumlu olmamasının nedeni kusurlu olmamalarıdır.³¹⁰ Anlatılan sebepler dolayısıyla; her ne kadar suça konu fiillerin iştirakine katılmış olsalar da bu yönde manevi bir karar içerisinde bulunmayan bu kişilerin, işlenen suçlar karşısındaki sorumlu olmaları da beklenemez. Bu kişiler mükellef olmaları dolayısıyla işlenen suçtan yararlınsalar dahi, suça dair herhangi bir irade taşımamaları nedeniyle cezai sorumlulukları bulunmamalıdır. Vergi Usul Kanunu’nun 4369 s. kanun ile değişik 333 üncü maddesinin son fıkrası hükmü de tüzel kişilik kapsamında kaçakçılık suçunu işleyen kişilerin doğrudan fail olarak sorumlu olması gerektiğini ifade etmektedir. Yapılan değişiklik neticesinde kanun hükmü uygulanacak ceza için ortakları değil suçu doğrudan işleyen kişileri işaret ederek hem malum olan durumu ilan etmiş, hem de ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi açısından Anayasal bir ihlalin önüne geçmiştir.

Uygulamada bazı kişilerin kaçakçılık suçuna ilişkin olarak herhangi bir bilgisi bulunmayan şahıslardan küçük menfaatler karşılığında vekâletname aldığı ve bu şahısların üzerine şirket kurduğu durumlara rastlanmaktadır. Resmiyette farklı görünse de bu şirketler münhasıran sahte fatura ticareti yapmak için kurulmaktadır. Şirketin resmi ortaklarına ise bu durum ifade edilmemektedir. Bu şirketlerde arka plandaki kişiler tarafından vekâletnameler vasıtasıyla işlemler icra edilmekte, sahte faturalar düzenlenip pazarlanarak hukuk dışı kazanç elde edilmektedir. Bir süre sonra şirketler incelemeye alınmakta ve şirketin resmiyetteki sahibi dışında arka plandaki şahıslara ulaşılamamaktadır. Yapılan denetimler neticesinde şirket ortağı olan ama suça konu fiillerden haberi olmayan şahısların kendilerini savunmaktan dahi aciz

³⁰⁹ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 147.

³¹⁰ Rençber, s. 274.

duruma düştüğü, yoğun denetim ve cezai müeyyideler ile karşı karşıya kaldığı durumlara rastlanabilmektedir.³¹¹ Doktrinde oluşan kaçakçılık suçu açısından bu kişilerin vasıta olarak kullanıldığı, suçları asıl işleyenler açısından ise dolayı faillik olduğu ifade edilmektedir.³¹² Esasında bu durumlar açısından suça iştirakin oluşup oluşmadığını anlamak için olayın şartlarını doğru tetkik etmek gerekmektedir. Zira iştirakin (dolaylı faillik hali dâhil) oluşması için resmiyette şirket ortağı olarak görünen kişinin kaçakçılık suçuna ilişkin fiilleri bizzat icra etmesi gerekmektedir.³¹³ Örneğimize göre şirket ortağının şirketin kuruluşunda vekâlet vermesi ve başka bir fiile katılmaması halinde, faillerin suçu elde edilen vekâlet vasıtasıyla doğrudan işleyen kişiler olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Bu durumda resmi olarak şirket ortağı olarak görünen kişiler kaçakçılık suçuna dair herhangi bir fiil gerçekleştirmemektedir. Failler vekâletname veya yetki belgesi ile tüzel kişilik bünyesinde, fiilleri doğrudan icra etmektedir. Bu sebeple vekâletname ile suçu icra eden kişileri dolaylı fail olarak nitelendirmek uygun değildir. Bu kişiler doğrudan fail olarak sorumlu olmalıdır.³¹⁴ Buna ilişkin yargı kararlarında imza incelemesi gibi yollarla fiilin resmiyette ortak olarak görünen kişi tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine ilişkin tespitler yapılması istenmektedir.³¹⁵ Yapılan incelemeler

³¹¹ “Sanık hakkında 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek iddiası ile açılan kamu davasının yargılamasında, sanığın atılı suçu işlemediği, arkadaşı E.Ç’nin yanına giderek kendisinin yeşil kart sahibi olduğu, bilgisayar üzerine dükkan açacağını ve bu işyerini kendisinin adına açmak istediğini söylediği, bunun üzerine işyerinin kendisi adına açıldığı, bunun haricinde işyeri ile bir ilgisinin olmadığı, bir usulsüzlük yapıldı ise E.Ç tarafından yapıldığını savunması ve adı geçen E.Ç. hakkında Ümraniye 3. Asliye Ceza mahkemesinin 2010/3. esas sayılı dosyasında 213 s. Vergi Usul Kanununa muhalefet suçundan açılmış davanın bulunması karşısında, gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından, öncelikle suça konu faturaları kullanan ilgili kişi ve şirket yöneticilerinin faturaları hangi tarihte kimden ve hangi ilişkiye dayanarak aldıkları, savunmada adı geçen E.Ç. ile şirketin muhasebeciliğini yapan A.Y.’nin ise şirket işlerinin kim tarafından yürütüldüğü hususunda dinlenmesi suretiyle, gerektiğinde sahte olduğu belirlenen faturalar, yoklama fişleri ve matbaa teslim formlarının üzerinde yazı ve imza incelemesi yaptırılarak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma sonucu yazılı şekilde mahkumiyet hükmü kurulması...” Yarg. 11.CD. 25.06.2014, 2014/4363 E. 2014/12538 K. (Taştan, s. 225.)

³¹² Çavuş, s. 198; Erdem, (Dolaylı Faillik), s. 134.

³¹³ Bünyamin Çitil, **Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2019, s. 113.

³¹⁴ (Benzer görüş için.) Çitil, s. 113; Taştan, s. 8.

³¹⁵ “Sanığın Yenibosna Vergi Dairesine 01.07.2005 tarihinde ya da öncesinde veya sonrasında herhangi bir işyeri açılışı yapmadığı, şirket müdürü olarak mükellefiyet tesis ettirmediği, kahvehanede oturduğu bir sırada semtten tanıdığı N.A. ve beraberinde tanımadığı kişilerin temizlik şirketi için adam arandığını söyleyerek çalışıp çalışmayacağını sordukları, kendisinin de çalışırım demesi üzerine kendisinden fotoğraf, ikamet belgesi, sabıka kaydı ve nüfus cüzdan sureti istedikleri, istenen belgeleri tamamlayarak verdiği, aynı gün tanımadığı kişilerin N.A. isimli şahıs ile kendisine

neticesinde fiillerin resmi ortak tarafından değil, bizzat arka plandan icra edildiği tespit edilirse; söz konusu fiilleri icra eden kişinin fail olarak sorumlu olması gündeme gelmektedir. Bu durumun tersi bir şekilde; şirket ortağının belirli bir tesir altında suçun icrasına da katılması halinde (sahte faturaları bizzat imzalamak gibi) dolaylı faillik halinin oluştuğunu ifade etmek gerekmektedir.

C. Azmettirmenin Kaçakçılık Suçuna İlişkin Görünüm Şekilleri

Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçu ekonomik ve mali nitelikli bir suçtur. Suçun icrasının failler açısından önemli ekonomik avantajlar sağlaması; bu yönde tecrübeli olup çıkar elde eden şahıslarca tecrübesiz kişilere telkinde bulunulmasına ve suç fikri aşılmasına yol açmaktadır. Bir failin kaçakçılık suçuna azmettirilmesi ve bu doğrultuda kaçakçılık suçu işlemesi durumunda, suçun failinin yanında faili azmettiren kişi de yasa hükmünde yer alan suçun cezası ile cezalandırılmaktadır. Örneğin vergi incelemesine tabi tutulan bir mükellefin defter ve kayıtlarını gizlemesi veya tahrif etmesi kaçakçılık suçuna sebebiyet vermektedir. Zira mali idare defter ve belge düzeniyle mükellef ve onunla ticari ilişki içerisinde bulunan kişilere ilişkin olarak denetim yapma imkânı sağlamaktadır.³¹⁶ Söz konusu defterlerin beyan edilmemesi bu denetimin

300 TL göndererek ilk aylık olduğunu söyledikleri, 1 gün sonra Beylikdüzü semtinde bulunan yatılı temizlik şirketine götürüleceğini söylediğini ancak uzun süre beklemesine rağmen kendisini arayan kimsenin olmadığı, daha sonra N.A. isimli şahsı görüp sorduğunda sabıkanın bahane edilerek işe alınmadığını söylemesi üzerine verdiği belgeleri istediğini ancak belgelerin getirilmediğini, N.A. isimli şahsın aracılık yaptığı kişilerin adına hayali işyeri açılışı yaparak sahte (naylon) fatura ticareti yaptıklarını anladığı yönündeki savunması ve şirketin tescil belgelerinde kurucu ortak ve yönetici olarak gözükmesi karşısında; gerçeğin kuşkuya şekilde belirlenmesi ve sahte fatura düzenleme eyleminin sanık tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin belirlenmesi için, sanık tarafından şirket faaliyetleriyle ilgili beyanname, şirkete ait bir belge düzenleyip düzenlemediği, müdür veya ortak sıfatıyla şirketten bir maaş ya da pay alıp almadığının araştırılması, sanığın imzaları alınarak şirketin kuruluş safhasında vergi dairesi ve ilgili kurumlara sunulan tüm belge asılları ile düzenlenen sahte faturalardaki yazı ve imzaların sanığa aidiyeti konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılması, sanıktan N.A. isimli kişinin açık kimlik ve adres bilgileri sorularak temin edilmesi halinde tanık sıfatıyla beyanının alınması, düzenlenen sahte faturaları kullanan şirketler hakkında karşıt incelemesi yapılmışsa, bu faturaları kullanan şirket yetkilileri dinlenerek sahte faturaları kimden ve hangi ticari ilişkiye dayanarak ve sanıktan alıp almadıklarının gerektiğinde sanıkla da yüzleştirme yapılarak sorulmasından sonra sonuca göre hukuki durumun değerlendirilmesi yerine eksik inceleme ile yetinilerek yazılı şekilde hüküm kurulması yasaya aykırılık teşkil etmektedir.” Yargıtay, 11 CD T. 13.05.2014, E. 2012/24599, K. 2014/9213, (Taştan, s. 229.)

³¹⁶ Taylar, (İbraz), s.377.

gerçekleştirilmesini engellemektedir. Bu doğrultuda mükellefin bu yönde mali müşaviri tarafından azmettirilmesi halinde, suça azmettiren muhasebeci de aynı suçun cezası ile cezalandırılmalıdır.

Türk Ceza Kanunu'nun azmettirmeye ilişkin 38 inci maddesine paralel olarak, kaçakçılık suçuna azmettirme halinde altsoy-üstsoy ilişkisinden kaynaklanan nüfuz kullanılmış ise, suça ilişkin ceza artırımı olarak uygulanır ve azmettiren failden dahi yüksek bir ceza ile karşı karşıya gelebilir. Yine mezkûr yasa hükmü uyarınca çocukların bu suça azmettirilmesi halinde altsoy-üstsoy ilişkisinin varlığı aranmamaktadır.³¹⁷ Bununla birlikte çocukların büyük oranda teknik bir yapı arz eden bu suçu kendi iradeleri ile ne oranda işleyebilecekleri şüphelidir. Zira kanun maddesinde yer alan hareketlerin birçoğu belirli bir amaç dâhilinde müşterek bir organizasyon veya teknik bir bilgi kullanılarak gerçekleştirilebilir. Örneğin bir çocuğun *“defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek”* gibi fiilleri bilinçli olarak icra edebileceğini düşünmek makul değildir. Bu fiiller bir şekilde gerçekleştirmiş olsa dahi işlenen suçun azmettirme olarak mı yoksa dolaylı faillik olarak mı değerlendirilmesi gerektiği olayın şartlarına göre hassas bir şekilde irdelenmelidir.

Mükelleflerin dönem sonlarında yaptıkları muhasebe çalışmalarında, dönem içerisinde yapmış oldukları ticari faaliyetlerine ilişkin Gelir Vergisi (tüzel kişiler için Kurumlar Vergisi) ve Katma Değer Vergisi gibi vergi türlerine ilişkin tahakkuklarının yüksek olduğu durumlara rastlanabilmektedir. Uygulamada en sık rastlanılan hallerden birisi, mali danışmanların bu durumdaki mükellefleri sahte belge kullanma konusunda azmettirmeleridir. Bazı danışmanlar vergisel ödemelerden kaçmak isteyen mükelleflerine, tanıdıkları mükelleflerden gerçekleştirilmemiş mal/hizmet faturaları temin etmelerini ve yasal defterlerine kayıt etmelerini önermektedir. Esasında danışmanlar ve mükellefler açısından sahte fatura ticareti gibi bir düşüncenin olmadığı ve herhangi bir komisyon ödemesinin gerçekleşmediği

³¹⁷ Mercimek ve Gerçek, s. 209.

bu durumlar; her ne kadar olayın tarafları açısından bir komisyon geliri sağlamasa da devlet adına vergi kaybına yol açmaktadır. Aynı zamanda bu fiiller kaçakçılık suçuna ilişkin kanun hükmünde yer alan “*belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar*” niteliğinde olduğu için kaçakçılık suçu oluşturmaktadır. Uygulamada çok sık rastlanan bu durumlar için söz konusu mükelleflerin kaçakçılık suçunun faili, danışmanların ise suça azmettiren olarak sorumlu olduğu ifade edilebilir.

Suç işlemeye azmettirmenin yanında şeriklik için azmettirme de mümkündür. Örneğin sahte fatura düzenleyen şahsa mürekkep temin etmek suretiyle yardım eden kişi, bu yardım fiili için azmettirilmişse; yardım etme fiiline azmettiren kişi de kaçakçılık suçuna yardım eden olarak sorumlu olmalıdır.³¹⁸

Azmettiren kişinin suça aynı zamanda müşterek fail veya yardım eden olarak katılması da mümkün olabilir. Kişi suça azmettirdiği bir şahsın suça ilişkin hareketlerine katılabileceği gibi, suça ilişkin yardımda da bulunabilir. Bu durumda aynı suça ilişkin olarak birden fazla iştirak statüsü oluşmaktadır. Bu tarz durumlar için failin birden fazla kez cezalandırılması hukuken mümkün değildir. Bu gibi hallerde kişinin ceza hukuku prensipleri doğrultusunda en ağır cezayı gerektiren halden dolayı sorumlu olması uygun olmaktadır.³¹⁹

D.Yardım Etmenin Kaçakçılık Suçuna İlişkin Görünüm Şekilleri

1.Genel Olarak

Türk Ceza Kanunu’nda yer alan iştirak hallerinden olan yardım etme, temel olarak suçun bilfiil icrasına dâhil edilemeyen ama suça ilişkin yardım niteliği içeren fiilleri ifade etmektedir. Kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin niteliğinden de kaynaklı olarak suça ilişkin yardım etme hali ile sıklıkla karşılaşılmaktadır. Kaçakçılık suçlarındaki seçimlik hareketli fiillerin birçoğu oldukça teknik bir yapı arz etmektedir. Bu durum suça konu fiiller açısından yardım etme haline günden güne daha sık rastlanmasına yol açmaktadır.

³¹⁸ Mercimek ve Gerçek, s. 208.

³¹⁹ Aslanpınar, s. 146; Mercimek ve Gerçek, s. 210.

Kaçakçılık suçları açısından yardım etme hali maddi veya manevi katkı olarak iki şekilde gerçekleşebilir. Manevi katkı failin iç dünyasına ilişkin bir katkıya ilişkin olup failde zaten suç işlemeye ilişkin bulunan iradenin kuvvetlendirilmesi olarak ifade edilebilir. Maddi katkı halinde ise failin işlemeyi düşündüğü suçun icrasını kolaylaştırıcı hareketler söz konusudur. Yardım etmeye ilişkin hareketler Türk Ceza Kanunu’nun 39 uncu maddesinde birden fazla olacak şekilde sayılmıştır. Çalışmanın bu bölümünde söz konusu hareketlerin kaçakçılık suçları açısından görünüm şekilleri ifade edilecektir.

2. Suç İşlemeye Teşvik Etmek

Yardım etme halleri arasında sayılan “suç işlemeye teşvik etmek” hali manevi nitelikli bir yardım türüdür. Bu noktada yardım eden, henüz tam anlamıyla kaçakçılık suçunu işleme kararı vermemiş failin bu karara ulaşması için manevi telkinde bulunmaktadır. Söz konusu telkin failde zaten meydana gelmiş olan suç işleme iradesine katkıda bulunmalıdır. Failin iradesini ortadan kaldıracak kadar yoğun katkılar, dolaylı faillik durumuna yol açacaktır. Suç işlemeye teşvik etmek halinin oluşabilmesi için failin en azından işleyeceği suçun kaçakçılık suçu olacağı konusunda kararının kesin olması gereklidir. Zira henüz hangi suçu işleyeceği konusunda bir karara varmamış olan bir kişiyi manevi olarak etkilemek suç işlemeye teşvik etmek değil suça azmettirmek olarak ifade edilmelidir.³²⁰

Örneğin yıl içindeki kazancını yasal defterlerinde yer alan kayıtlara tam olarak aktarmamış olan mükellefin bu kayıtları yasal defterleri dışında izlemek istemesi durumunda; mali müşavirin mükellefi bu doğrultuda yönlendirmesi ve suçun bu doğrultuda işlenmesi halinde, mali müşavir açısından suç işlemeye teşvik etme hali oluşacaktır.

³²⁰ Evik, s. 225.

3.Suç İşleme Kararını Kuvvetlendirmek

“Suç işleme kararını kuvvetlendirmek” hali manevi nitelikli yardım etme hallerindendir. Burada temel hareket kaçakçılık suçunu işleme konusunda kararı bulunan ama suçun icrasına başlamamış mükellefin kararının onaylanması ve icra aşamasına geçirilmesinin sağlanmasıdır.³²¹

Örneğin sahte belge kullanmak suretiyle kaçakçılık suçunu icra etme kararında olmakla birlikte henüz suçun icrasına başlamamış bir mükellefe; başka bir mükellefin kendisinin de sık sık kullandığını, hiçbir problem yaşamadığını, bir an önce suça başlamasının kendisinin faydasına olacağını söylemesi halinde failin kaçakçılık suçunu işleme kararı kuvvetlendirilerek suça yardım etme hali yaratılmaktadır.³²²

4.Fiilin İşlenmesinden Sonra Yardımda Bulunmayı Vaat Etmek

“Fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunmayı vaat etmek” manevi nitelikli yardım etme hallerindendir. Bu hal kaçakçılık suçunu işleme düşüncesi içerisinde olan ama henüz icra aşamasına başlamamış bir faile, bir başka kişinin suçun işlenmesinden sonra kendisine yardımcı olabileceği yönünde telkinde bulunması halinde ortaya çıkmaktadır. Bu noktada önemli olan söz konusu yardımın yapılması değildir. Yardım teklifi ile faile manevi şekilde destek olunması yeterlidir.

Örneğin vergi borcunu ödememek için sahte fatura kullanma arzusunda olan bir mükellefin mali müşavirinin, mükellefine suçun işlenmesinden sonra muhasebe kayıtlarında bir sorun çıkarsa destek vereceğini söylemesi³²³ hali; gerçekleşen manevi katkı bakımından tipik bir yardım etme halidir. Mükellef kaçakçılık suçunu işleme niyetinde olmakla birlikte henüz suçun icrasına başlamamıştır ve mali müşavirden alacağı teknik desteğe duyduğu güven ile suçu işlemeye karar vermiştir.

³²¹ İçel, s. 568.

³²² Özcan, s. 253.

³²³ Süleyman Üstün ve Gülden Şişman, “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:339, Yıl:2009, s. 147; Onat, s. 328.

Bu sebeple suç oluşmuş ve failin yanında mali müşavir de kaçakçılık suçuna yardım eden kişi konumuna gelmiştir.

5.Suçun Nasıl İşleneceği Konusunda Yol Göstermek

“Suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek” de manevi nitelikli bir yardım etme halidir. Bu kapsamda kaçakçılık suçunu işlemeye karar vermiş olan faile, suçun işlenmesine ilişkin bilgi ve tecrübe aktarılmakta; failin suça konu edilen fiillere ilişkin yetkinliği artırılarak suçu işleme konusunda kendisine güven duyması sağlanmaktadır.

Örneğin bir mükellefin yasal defterlerine kayıt etmesi gereken kayıtları, başka ortamlara kayıt etmesi kaçakçılık suçuna sebebiyet vermektedir. Mükellefin bir takım kayıtlarını bilgisayar sistemi üzerinde ayrıca tutmak istemesi halinde, söz konusu sistemin nasıl kurulacağı ve işletileceği yönünde bilgi vermek; kaçakçılık suçunun işlenmesine ilişkin yol göstermek kapsamında değerlendirilebilir. Bu doğrultuda kişilerin suça ilişkin yardım etme sorumluluğu doğmaktadır.

6.Suçun İşlenmesinden Önce veya İşlenmesi Sırasında Yardımda Bulunarak İcrasını Kolaylaştırmak

“Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak” maddi nitelikli bir yardım etme halidir. Yardım eden kişi suç işlenmeden önce veya suçun işlenişi sırasında bir takım fiiller ile suçun işlenişini kolaylaştırmaktadır. Yardım niteliğindeki bu fiiller suça konu fiiller üzerinde hâkimiyet sağlamamalı, suçun işlenişi için elzem durumda olmamalıdır. Aksi takdirde yardım eden şerik sıfatını kaybeder ve müşterek fail konumuna ulaşır.

Örneğin sahte fatura kullanmak isteyen mükellefe, söz konusu faturaları tedarik edebilmesi için aracını teslim eden şahıs, bu hareketi dolayısıyla yardım eden olarak sorumlu olacaktır.³²⁴

³²⁴ Özcan, s. 252.

7.Fiilin İşlenmesinde Kullanılan Araçları Sağlamak

“Fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak”, maddi nitelikli bir yardım etme halidir. Bu kapsamda suç işleme niyetinde olan faile, suçun işlenişinde kullanılan bir vasıtanın temin edilmesi ve suçun işlenmesinin kolaylaştırılması söz konusudur.

Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesi uyarınca sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan kişilerin basabileceği belgeleri bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basan kişiler kaçakçılık suçu işlemektedirler. Bu kapsamda gayri resmî olarak söz konusu belgeleri basmak isteyen kişiye, belgeleri izinsiz olarak basabilmesi amacıyla baskı cihazı veya mürekkep tedarik eden kişi, gerçekleştirmiş olduğu maddi katkı göz önüne alınarak yardım eden olarak sorumlu olacaktır.³²⁵

E. Kaçakçılık Suçunda İştirak Statülerine İlişkin Özellikli Durumlar

1.Özgü Suçlarda İştirak Hali Bakımından Yapılması Gereken Değerlendirme

Çalışmanın birinci bölümünde ifade edildiği üzere özgü suç niteliği gösteren suçlarda, fail olarak değerlendirilebilmek için aranan özel niteliğe sahip olmayan kişiler bağıllık kuralı uyarınca ancak azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu olabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçu aksi yönde görüşler bulursa da³²⁶ özgü suç niteliğinde değildir.³²⁷ Bu suretle vergi

³²⁵ Mercimek ve Gerçek, s. 211; Üstün ve Şişman, s. 147.

³²⁶ “Kaçakçılık suçu kendi içerisinde üç grup halinde düzenlenmiş olması nedeniyle failleri de bu üç grup içinde farklı şekilde düzenlenmiştir. Faili itibariyle değerlendirildiğinde “sadece mükellef veya sorumlular tarafından işlenebilir” denilememektedir. Kanunda ifadesini bulan ama çoğu mükellef olma özelliği taşıyan suç faillerine yer verilmiştir. Ancak 359’uncu maddede düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacaktır. Bu özelliği itibariyle sadece kanunda özellikleri belirtilen kişiler tarafından işlenebilecek olması nedeniyle özgü suçlar içerisinde sayılabilir. Özgü suçlar ise, ancak suçun kanuni tanımında belirtilen nitelikleri taşıyan kişiler tarafından işlenebilecek suçlardır. Kaçakçılık suçu da bu anlamda özgü suçlar içerisinde yer almaktadır.” Bayraklı, s. 11. Benzer şekilde Ağar kaçakçılık suçunun kısmen özgü suç olduğunu ifade etmektedir. Ağar, s. 84.

kaçakçılık suçuna müşterek fail olarak iştirak etmek için vergi mükellefi olmak gibi herhangi bir statüye sahip olmak da gerekmemektedir.³²⁸ Seçimlik hareketleri işleyen herhangi bir kişi bu suçun faili olabilir.³²⁹ Anlatılan sebepler dolayısıyla kaçakçılık suçuna iştirak halinde özgü suçlara ilişkin şartlar gündeme gelmemekte; herhangi bir şahıs suça iştirak eden olarak sorumlu olabilmektedir.³³⁰

2.Gönüllü Vazgeçme

Bir suçu iştirak halinde işlemeye başlayan kişiler, suçun icrasına başladıktan sonra gönüllü vazgeçebilir. Tek fail tarafından işlenen suçlarda gönüllü vazgeçmenin tetkik edilmesi nispeten kolaydır. Zira gerçekleşen fiillerin tek kişiye izafe edilebilmesi gönüllü vazgeçmenin tespiti açısından kolaylık sağlamaktadır. İştirak halindeki suçlarda ise suçu işleyen sayısının birden fazla olmasından kaynaklı olarak suça konu fiiller sayıca fazla ve dağınık yapıdadır. Bu doğrultuda iştirak halinde faillerden bir kısmının gönüllü vazgeçmesi bir kısmının da gönüllü vazgeçmemesi halinde; gönüllü vazgeçmenin nasıl uygulanacağını daha karmaşık bir yapı arz etmektedir.³³¹

Kaçakçılık suçuna iştirak eden ve gönüllü vazgeçmeden faydalanmak isteyen bir kişinin suça ilişkin sorumluluğunun ortadan kalkması için yasa hükmü³³²

³²⁷ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 146; Çavuş, s. 205; Mercimek ve Gerçek, s. 208; Erdem, (Dolaylı Faillik), s.133; Özcan, s. 121; Taştan, s.7; Yüce s.31; Şenyüz, s. 409; Ertuğrul Ünal, “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:27, Sayı:2, 2021, s.1273; Sarıcaoğlu, s.165.

³²⁸ Işık, s. 141.

³²⁹ Örneğin uygulamada sahte fatura alışverişinde bulunan şirketler söz konusu faturaların sahte olduğunun fark edilmemesi için, banka üzerinden ödeme kaydıyla para transferi yapmakta ve yapılan transferi bankadan çekerek EFT yapan mükellefe elden geri vermektedir. Bu noktada EFT yapan mükellefin karşı firmaya güvenmemesi nedeniyle karşı firmada kendi tanıdıklarını veya güvendikleri adamlarını işe sokmakta; yapılan banka EFT’lerini veya çek ödemelerini bu akrabaları vasıtasıyla geri almaktadır. Bu durumda bu akrabaların herhangi bir mükellefiyeti olmamasına karşın suça iştirak eden olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

³³⁰ Kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerden bazılarında failin özel bir durum içerisinde bulunması gerektiği ifade edilir. Örneğin mali idareden defter ve belgelerin gizlenmesi suretiyle kaçakçılık suçuna sebebiyet verilen hallerde, kişinin vergi mükellefiyetinin ve defter tutma zorunluluğunun bulunması gerekmektedir. Suçun işlenmesi için failin içinde bulunması gereken bu özellikli durum, kaçakçılık suçunu özgü suç haline getirmeye yeterli olmayacaktır. Özcan, s. 122.

³³¹ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 650.

³³² Madde 41- İştirak Hâlinde İşlenen Suçlarda Gönüllü Vazgeçme

uyarınca, iki durumdan birisinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki kaçakçılık suçunun gönüllü vazgeçen failin çabaları sonucunda işlenmemiş olmasıdır. Bu durumda fail diğer failleri vazgeçirebileceği gibi, hareketleri ile suçun icrasını da engellemiş olabilir. Suça ilişkin sorumluluğu kaldıran alternatif hal ise kaçakçılık suçunun failin çabalarına rağmen işlenmiş olmasıdır. Görüleceği üzere müşterek failin sadece suçun icrasından vazgeçmesi, sorumluluğunun ortadan kalkması için tek başına yeterli değildir. Fail suça ilişkin üstüne düşen fiillerinden vazgeçmeli ve diğer failler açısından da suçun gerçekleşmemesi için elinden gelen gayreti göstermelidir.³³³

Kaçakçılık suçları nitelik itibariyle netice aranmayan bir tehlike suçudur.³³⁴ Bu sebeple söz konusu fiillerin icra edilmesi halinde, netice aranmaksızın suç oluşmakta ve faillerin ceza sorumluluğu doğmaktadır. Bu nedenle iştirak halinde işlenen kaçakçılık suçlarında gönüllü vazgeçme hali her bir fiil açısından ayrı ayrı tetkik edilmelidir. Örneğin mükellef şirketin ortaklarının sahte belge kullanmak için bir aracı ile görüşmesi ve sahte belge temini konusunda anlaşmaları halinde failler suç yoluna girmiştir. Bu noktada faillerin gönüllü olarak vazgeçmeleri halinde; suç oluşmayacak ve herhangi bir cezai müeyyide doğmayacaktır. Bununla birlikte faillerin bir kısmının suçtan vazgeçmeleri halinde, gönüllü vazgeçmeden yararlanabilmeleri için suçun işlenmemiş veya gönüllü vazgeçenlerin bütün gayretine rağmen işlenmiş olması gerekecektir.

3.Etkin Pişmanlık

5237 s. Yeni Türk Ceza Kanunu ile gönüllü vazgeçme ve etkin pişmanlık ayrımı kaldırılmıştır. Yeni sistemde etkin pişmanlık, sadece belirli suçlar açısından suçun tamamlandığı süreçten sonra gerçekleşebilecek, cezayı ortadan kaldıran veya

“(1) İştirak halinde işlenen suçlarda, sadece gönüllü vazgeçen suç ortağı, gönüllü vazgeçme hükümlerinden yararlanır.

(2) Suçun;

a) Gönüllü vazgeçenin gösterdiği gayreti dışında başka bir sebeple işlenmemiş olması,

b) Gönüllü vazgeçenin bütün gayretine rağmen işlenmiş olması,

Hallerinde de gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanır.”

³³³ Koca ve Üzülmüş, s. 505.

³³⁴ Çavuş, s. 26; Taştan, s.112; Yüce, s. 34.

en azından indirim yaratan şahsi bir sebep olarak düzenlenmiştir. Bu sebeple suçla ilişkin etkin pişmanlığın oluşabilmesi için özel bir düzenlemenin varlığı gereklidir.³³⁵

Vergi kaçakçılık suçuna ilişkin olarak meri mevzuatta birden fazla etkin pişmanlık hükmü bulunmaktadır. Bunlardan ilki Vergi Usul Kanunu'nun 371 inci maddesinde yer alan ve kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller ile işlenenler dâhil beyana dayanan vergiler açısından "pişmanlık ve ıslah" imkânı getiren düzenlemedir. Diğer düzenleme ise 7394 s. kanun³³⁶ ile Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesine üçüncü fıkra olarak eklenen kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller ile beraber verginin ziyaa (kayba) uğratıldığıнын tespit edildiği durumlarda faydalanılabilen yeni düzenlemedir. İki düzenleme arasında bir takım temel farklar bulunmakla birlikte ifade edilebilecek en büyük fark, 371 inci madde hükmünde yer alan pişmanlık düzenlemesinin kaçakçılık suçunun resmi kayıtlara intikal etmesinden önce gerçekleşebilmesidir. Oysa 359 uncu maddenin üçüncü fıkrası ile getirilen yeni düzenleme, suçun soruşturma ve kovuşturma aşamalarına ilişkin bir telafi ve pişmanlık imkânı sunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinin ikinci fıkrasında³³⁷ mezkûr kanunun 371 inci maddesindeki pişmanlık ve ıslah şartlarına uygun olarak başvuruda bulunanların 359 uncu maddede yer alan yaptırımlar ile muhatap olmayacağı ifade edilmektedir. Esasında 371 inci madde hükmü sadece kaçakçılık suçları değil, vergi kabahatlerini de içerecek şekilde daha geniş bir koruma sağlayan genel bir düzenlemedir. Kaçakçılık suçu açısından vergi kaybının meydana geldiği ve bu durumun vergi kabahati yaptırımına neden olduğu durumlar dolayısıyla söz konusu pişmanlık hükmü vergi kaçakçılığı suçlarında da uygulanabilmektedir. Zaten 371 inci madde hükmünde de bu durum açık bir şekilde ifade edilmektedir. Kanunun açık hükmüne göre failler ile birlikte suçun işlenişine iştirak eden diğer kişiler de bu müesseseden faydalanabilmektedir.

³³⁵ Özgenç, (Genel), s. 576.

³³⁶ RG, T.08.04.2022, S.31810.

³³⁷ Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

"(2)371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz..."

Kaçakçılık suçu işlemiş bir kişinin Vergi Usul Kanunu'nun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslah imkânından faydalanabilmesi için kanun kapsamındaki şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Bu kapsamda ifade edilen ilk şart beyana dayanan bir vergi türü için, kaçakçılık suçuna ilişkin olarak vergi ziyai oluşmasıdır. Zira kanunun 371 inci madde hükmünün temel amacı devletin gelir kaybını telafi etmektir. Pişmanlık başvurusuna ilişkin bir diğer şart, fail (ve/veya şerikin) kanuna aykırı hareketine ilişkin olarak resmi bir kayıt gerçekleştirilmemiş olmasıdır. Bu kayıt bir ihbar dilekçesi olabileceği gibi şifahi bir beyanın tutanakla tespiti de olabilir. Gerçekleştirilecek pişmanlık ve ıslah başvurusunun, ilgili vergi türüne ilişkin incelemenin başlamasından önce veya durumun takdir komisyonuna intikalinden evvel yapılmış ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekmektedir. Başvurunun vaktinde yapılmasının neticesinde eksik beyanların on beş gün içinde tamamlanması, eksik ödenen vergilerin de yine on beş gün içinde gecikme zammı ile birlikte ödenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda yapılan bir pişmanlık ve ıslah başvurusu, kaçakçılık suçuna ilişkin olarak ortaya çıkabilecek adli ceza yaptırımlarının da önüne geçecektir.

Kaçakçılık suçunda suçun failleri ve şerikler adına kesilecek cezalarda; faydalanılabilecek bir diğer pişmanlık hali 7394 s. kanun ile yapılan değişiklik neticesinde yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinin üçüncü fıkrası³³⁸ hükmüdür. Kanunun açık hükmü uyarınca verginin ziyaa uğratılmadığı hallerde ise pişmanlık hakkı oluşmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 371 inci maddesinde yer alan imkândan farklı olarak burada sadece indirim oluşmaktadır. Söz konusu madde hükmüne göre kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerde etkin pişmanlık hükmünden faydalanabilmek için öncelikle bu fiiller neticesinde verginin ziyaa (kayba) uğratılması gerekmektedir. Verginin ziyaa uğratıldığının tespiti ise Vergi Usul Kanunu'nun 135 inci maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerce gerçekleştirilmektedir. Bu durumlar açısından 7394 s. kanun kapsamında,

³³⁸ Madde 359 – Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

“(3)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.”

kanun koyucu 359 uncu maddenin dördüncü fıkrası ile de indirim yapılmasına dair bir düzenleme getirmiş olup bu düzenleme etkin pişmanlık niteliğinde değildir. Bu düzenlemeye dair detaylara çalışmanın üçüncü bölümünde³³⁹ yer verilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinin üçüncü fıkrasından faydalanılması halinde tarh edilen vergilerin tamamı gecikme faizi ve zammı da hesaplanarak, tarh edilen vergilere istinaden kesilen cezaların ise yarısını gecikme zammı hesaplanarak ödenmelidir. Ödeme soruşturma evresinde gerçekleşirse hürriyeti bağlayıcı cezaların yarısı, kovuşturma evresinde gerçekleşirse de cezaların üçte biri indirilecektir. Kanun koyucunun bu müessese doğrultusunda hazinenin maddi kaybının önüne geçilmesini, gerçekleştirilen telafi doğrultusunda faile ilişkin adli yaptırımı hafifletilmesini amaçlamaktadır. Çalışmanın düzenlendiği tarih itibarıyla henüz çok yeni olan bu düzenleme, alt mevzuat ve yargı kararlarının oluşması ile daha detaylı ifade edilebilecek bir konuma gelecektir.

³³⁹ Ayrıntılı bilgi için çalışmanın üçüncü bölümünün II.B.3. başlığı.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA SUÇA İŞTİRAK EDENLERE İLİŞKİN YAPTIRIMLAR

I.GENEL OLARAK

Vergi Usul Kanunu mali idarenin işleyişine ilişkin düzenleyici hükümler içeren bir usul kanunudur. Kanun koyucu bu hükümlerin ihlal edilmesini engellemek amacıyla bir takım yaptırımlar belirlemiştir. Bu ihlaller niteliğine göre suç veya kabahat olarak ifade edilmiş, bu kapsamda adli veya idari yaptırımlara tabi tutulmuştur. Çalışmamızın ana konusunu oluşturan kaçakçılık suçunu mali ve ekonomik bir nitelik içermesine ve Vergi Usul Kanunu'nda yer almasına rağmen, ceza hukukuna ilişkin genel ilkelerden soyutlamak mümkün değildir.³⁴⁰ Zira kaçakçılık suçu özel ceza normu niteliğine sahiptir. Suça ilişkin olarak Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri uygulama alanı bulmaktadır.

Ceza hukukundaki diğer birçok suç gibi kaçakçılık suçunun da birden fazla kişi tarafından işlendiği durumlara sıkça rastlanmaktadır. Ceza hukukunda suçun özel görünüş şekilleri arasında ifade edilen ve suça ilişkin ceza sorumluluğunu genişleten suça iştirak hali genel hükümleri ile çalışmanın birinci bölümünde ifade edilmiştir. Suça iştirake ilişkin hallerin kaçakçılık suçundaki görünüm şekilleri ve bu doğrultuda ortaya çıkan özellikli durumlar ise çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak ifade edilmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde ise kaçakçılık suçunda suça iştirak eden kişiler adına gerçekleşmesi muhtemel adli ve idari yaptırımlar ile bu yaptırımların tesis edildiği durumlarda ortaya çıkabilecek özellikli haller üzerinde durulmaktadır. İfade edilen yaptırımlar suça iştirak eden kişiler ile sınırlı tutularak çalışmanın konu bütünlüğünün dışına çıkılmaması amaçlanmaktadır.

Türk Ceza Kanunu'nda suçlara ilişkin adli yaptırımlar cezalar ve güvenlik tedbirleri olarak iki başlıkta ifade edilmektedir. Cezalar suçun icra edilmesi neticesinde tesis edilen ve genel olarak caydırıcı bir fonksiyon ifa eden

³⁴⁰ Şevki Özbilen, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 218.

yaptırımlardır. Cezalar kendi içerisinde hapis cezaları ve adli para cezaları olarak ikiye ayrılmaktadır.³⁴¹ Güvenlik tedbirleri ise cezaların bastırıcı niteliğinden ziyade engelleyici niteliktedir ve önlem amaçlı yaptırımları ifade etmektedir. Güvenlik tedbirleri kanunda birden fazla sayıda olacak şekilde ifade edilmiştir.³⁴² Her ne kadar adli yaptırım niteliği taşısalar da cezalar ve güvenlik tedbirleri farklıdır. Ceza geçmişe yönelik kefare, geleceğe yönelik ise özel bir önlemdir. Güvenlik tedbirleri ise sadece geleceğe yönelik bir önlem niteliğindedir.³⁴³

Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde kaçakçılık suçu açısından adli yaptırım olarak sadece süreli hapis cezasına hükmedilmiştir. Adli para cezası ise bulunmamaktadır. Bu sebeple çalışma kapsamında kaçakçılık suçu açısından sadece süreli hapis cezası irdelenmektedir. Kaçakçılık suçunda, mahkeme tarafından tesis edilen süreli hapis cezaları açısından indirim yaratan ve kaynağını Vergi Usul Kanunu'ndan alan özel düzenlemeler bulunmaktadır. Devam eden bölümde bu düzenlemelere ilişkin olarak ayrıntılı bilgi verilmektedir.

Güvenlik tedbirleri ise ceza hukukunun yaptırım teorisine paralel olarak diğer suçlara paralel bir şekilde uygulanmaktadır. Söz konusu tedbirler kaçakçılık suçu açısından da sıklıkla uygulama alanı bulmakla birlikte, bu uygulamaya ilişkin ifade edilebilecek çok fazla özellikli bir durum bulunmamaktadır. Buna ilişkin ayrıntılara çalışmanın devam eden bölümünde yer verilmektedir.

II.ADLİ YAPTIRIMLAR

A.Süreli Hapis Cezası

Vergi kaçakçılığı suçu, bünyesinde seçimlik hareketli niteliğe sahip oldukça fazla sayıda suç barındırmaktadır. Suça konu fiiller 4 bent halinde ifade edilmiş olup, suça ilişkin süreli hapis cezası yaptırımı her bent için ayrı ayrı olacak şekilde belirlenmiştir.

³⁴¹ Madde 45- Cezalar

“(1) Suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır. (...)”

³⁴² Türk Ceza Kanunu'nun 53-60 arasındaki maddeleri.

³⁴³ Mehmet Emin Artuk, “Güvenlik Tedbirleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Yıl:2008, Sayı:1-2, s. 476.

Kanun koyucu 7394 s. kanunun 4 üncü maddesi ile gerçekleştirmiş olduğu değişiklikler neticesinde suça ilişkin hapis cezalarının üst sınırlarını artırmıştır. Buna göre ilk bentteki fiiller on sekiz aydan beş yıla kadar (mülga düzenleme ile üç yıla kadar), ikinci bentteki fiiller üç yıldan sekiz yıla kadar (mülga düzenleme ile beş yıla kadar), üçüncü bentteki fiiller iki yıldan sekiz yıla kadar (mülga düzenleme ile beş yıla kadar), dördüncü bentteki fiiller ise üç yıldan sekiz yıla kadar (mülga düzenleme ile beş yıla kadar) hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Suça ilişkin hükümde ifade edilen süreli hapis cezaları suçun işlenişine katılan tüm suç ortakları için uygulanmaktadır. Kanunda aksi bir ifade bulunmadığı için kaçakçılık suçları neticesinde hükmedilen hapis cezasının, şartların sağlanması halinde Türk Ceza Kanunu'nun 51 inci maddesi uyarınca ertelenmesi mümkün görülmektedir.³⁴⁴

Ekonomik suçlara ilişkin cezai düzenlemelerde süreli cezaların yanında genellikle adli para cezaları da belirlenmektedir. Ekonomik suçlar arasında ifade edebileceğimiz kaçakçılık suçu açısından adli para cezasına ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Kanun koyucunun oluşması muhtemel mali zararlar açısından, vergi incelemesi gerçekleştirme ve buna bağlı idari yaptırımlar tesis etme şansı bulunmasından hareket ederek ek bir mali nitelikli yaptırım tesis etmeye gerek görmediği ifade edilebilir. Doktrinde kaçakçılık suçu açısından tamamen bu gerekçeye sınırlanamayacağını, en azından vergi ziyanına yol açmayan kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak adli para cezasının tesis edilmesi gerektiğini ifade edenler bulunmaktadır.³⁴⁵

Suçun işlenişine iştirak eden şahısların iştirak statüleri ve suçtan kaynaklanan cezai sorumlulukları, çalışmanın önceki bölümlerde detaylı olarak ifade edildiği üzere Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre belirlenmelidir. Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu ve 360 ıncı maddelerinde yer alan cezadan indirim halleri, şartların sağlanması halinde uygulama imkânı bulabilir. İndirim müessesesine devam eden bölümde ayrıntılı olarak yer verilecektir.

³⁴⁴ Özcan, s. 473.

³⁴⁵ Özcan, s. 474.

B.Sürelî Hapis Cezasında İndirim Yaratan Haller

1.Genel Olarak

Türk Ceza Kanunu'nun 61 inci maddesi cezanın belirlenîş sürecinde dikkate alınması gereken hususları ayrıntılı olarak belirlemiştir. Bu unsurlar arasında cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebepler de yer almaktadır. Bu kavram suçü işleyen fail açısından suçun icrası sırasında mevcut olan ve failin cezasında indirim yapılması sonucunu doğuran halleri ifade etmektedir. Örneğîn Türk Ceza Kanunu'nda malvarlığına karşı işlenen bazı suçlar açısından suçü işleyen kişiler ile suçun mağdurları arasında belirli akrabalık ilişkilerinin varlığı durumunda, sonuç cezadan indirim yapma imkânı oluşabilmektedir.³⁴⁶

Kanunda kaçakçılık suçü açısından da cezada indirim yaratan benzer düzenlemelere yer verilmiştir. Bunlardan ilki Vergi Usul Kanunu'nun 360 ıncı maddesinde bulunan cezadan indirim hali düzenlemesidir. Diğer düzenleme ise 7394 s. kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesine henüz eklenen ve yürürlüğe giren cezadan indirim halidir. Her iki düzenleme de fail veya şerik fark etmeksizin önemli miktarda indirim yapma imkânı sağlamaktadır. Çalışmanın bu bölümünde indirim müesseseleri detaylı olarak ifade edilecektir.

2.Kaçakçılık Suçuna İştirak Edenlere İlişkin Cezada İndirim Hali: Vergi Usul Kanunu'nun 360 ıncı Maddesi Hükümü

a. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık suçuna iştirak edenlerin iştirak statülerini ve cezai sorumluluklarını içeren düzenleyici bir hüküm bulunmamaktadır. Kanunda bu kapsamda ifade edilebilecek tek hüküm Vergi Usul Kanunu'nun 360 ıncı madde hükümü olup, ilgili hüküm de sadece suçü iştirak eden şahıslara uygulanacak hapis cezası açısından özel bir indirim imkânı sağlanmaktadır.

³⁴⁶ Özgenç, (Genel), s. 1019.

5237 s. Yeni Türk Ceza Kanunu'nun 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girmesi neticesinde, diğer kanunlarda yer alan özel ceza normlarından bazıları ile yeni Türk Ceza Kanunu arasında bir takım uyumsuzluklar oluşmuştur. Bunları gidermek adına 23.01.2008 tarih ve 5728 s. kanun³⁴⁷ düzenlenmiş ve bazı özel ceza normlarında değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda değişikliğe uğrayan hükümlerden bir tanesi de Vergi Usul Kanunu'nun 360 ıncı madde hükmüdür. Mezkûr yasa hükmünün mülga hali³⁴⁸ uyarınca kaçakçılık suçlarına iştirak eden şahısların iştirak statüleri ve ceza sorumlulukları Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenmektedir. 5728 s. kanun ile yapılan değişiklik neticesinde, kaçakçılık suçlarına iştirak eden şahısların iştirak statülerinin belirlenmesinde Türk Ceza Kanunu hükümlerinin esas alınması yoluna gidilmiş; Vergi Usul Kanunu'nun 360 ıncı madde hükmü ile de suça iştirak eden failler adına belirli şartların varlığı halinde cezada indirim yapılması imkânı tanımıştır. Mezkûr yasa hükmünde sadece kaçakçılık suçları telaffuz edildiği için, Vergi Usul Kanunu'ndaki diğer iki vergi suçu açısından indirim yapma imkânı bulunmamaktadır.³⁴⁹

Vergi Usul Kanunu'nun 360 ıncı maddesinde gerçekleşen en temel değişiklik, kaçakçılık suçuna iştirak eden şahısların sorumluluklarının tamamlayıcı genel kanun niteliğindeki Türk Ceza Kanunu'nun iştirak hükümleri ile belirlenecek olmasıdır. Bir diğer önemli değişiklik ise menfaat kavramına ilişkindir. Mülga 360 ıncı madde hükmünde suça iştirak sonucunda maddi menfaat elde edilmiş olması, müşterek failiğin oluşması açısından bir şart niteliğindedir. Bu şartın sağlanması halinde failler işlenen suç açısından müşterek fail gibi sorumlu olmakta ve aynı oranda cezalandırılmaktadır. Yapılan değişiklik neticesinde suça iştirak eden failler, menfaat gözetip gözetmemelerinden bağımsız bir şekilde müşterek fail olarak dikkate alınmaktadır.

³⁴⁷ RG, T.23.01.2008, S.26781.

³⁴⁸ Madde 360 – İştirak (Mülga Hüküm)

“(1)Birden fazla kişi 359. 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 fiillere mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolünür.

(2)Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolünür.”

³⁴⁹ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 108; Şenyüz, s. 463; Veli Özer Özbek, **Ekonomi Ceza Hukuku Birinci Kitap Genel Hükümler**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, (Ekonomi Ceza) s. 147; Çavuş, s. 209; Işık, s. 9.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan suçta iştirak düzenlemesinin daha iyi anlaşılabilmesi için, yasa hükmünün önceki ve sonraki halinin ayrı ayrı tetkik edilmesi gerekmektedir.

b. 23.01.2008 Tarihi Öncesindeki Mülga Hüküm

Vergi Usul Kanunu'nun 5237 s. kanun ile değişiklik öncesindeki mülga 360 ıncı madde hükmü, kaçakçılık suçunun iştirak halinde işlendiği durumlarda suçta iştirak eden faillerin cezai sorumluluğunu düzenlemektedir. Bu kapsamda kaçakçılık suçuna iştirak eden kişilerin iştirak statülerinin ve cezai sorumluluklarının tespiti, mülga hüküm uyarınca ayrı maddi menfaat gözetme haline bağlanmıştır.³⁵⁰ Bu fiillere ayrı bir maddi menfaat gözetilmeden iştirak edilmesi halinde ise, suçta iştirak edenler yardım eden olarak sorumlu olmakta; yasa hükmü uyarınca faile uygulanacak cezanın dörtte biri ile cezalandırılmaktadır. Azmettirenlerin cezai sorumluluğuna ilişkin ise böyle bir şart bulunmamaktadır. Mülga yasa hükmü azmettirenlerin durumunu ilk fıkra kapsamında değerlendirmiş ve suçta azmettirenlere de fail ile aynı cezanın hükmolunması gerektiğini ifade etmiştir. Buradan hareketle kaçakçılık suçuna azmettirme durumunda, mülga hüküm uyarınca azmettirenler de herhangi bir maddi menfaatin varlığı aranmaksızın suçun cezası ile cezalandırılmalıdır.³⁵¹

Mülga 360 ıncı madde hükmü müsterek failliğin oluşabilmesi açısından ayrı maddi menfaat şartı getirerek, ilgili dönem için 765 s. Mülga Türk Ceza Kanunu hükümlerinde dahi bulunmayan bir kıstası şart olarak dikkate almıştır. Erman bu kıstasın orta zaman hukukçuları tarafından kısmen kullanıldığını; modern Ceza Hukuku'nda yer almadığını ifade etmektedir.³⁵² 765 s. mülga Türk Ceza Kanunu'nda şeriklerin suçta iştiraktan dolayı cezai sorumluluklarının belirlenişinde maddi menfaatin varlığı bir ölçüt olarak kullanılmamaktadır.³⁵³

³⁵⁰ Onat, s. 313.

³⁵¹ Çavuş, s. 208

³⁵² Erman, s. 33.

³⁵³ Çavuş, s. 206

765 s. mülga Türk Ceza Kanunu döneminde suça iştirak halleri asli ve fer'i iştirak olarak ifade edilmektedir. Müşterek fail ve azmettiren olarak ifade edilen kişiler bu kapsamda asli iştirak eden; yardım eden olarak ifade edilenler ise fer'i iştirak eden olarak adlandırılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun mülga 360 ıncı madde hükmünün başlığı "iştirak" olup, kaçakçılık suçuna iştirak eden kişilere ilişkin ceza sorumluluğu düzenlenmektedir. Mezkûr hükmün ilk fıkrasının ilk cümlesi kaçakçılık suçuna asli maddi iştirak (müşterek fail) edenlere ilişkin olup, bu iştirak statüsünün varlığı açık bir şekilde maddi menfaat olgusuna bağlamaktadır. Bu doğrultuda suça ilişkin asli maddi iştirakin oluşması için "ayrı maddi menfaat" temin edilmesi gerekmektedir. Aynı fıkra da asli manevi iştirak (azmettiren) edenler de değerlendirilmiş olup, asli maddi iştirak edenden farklı olarak bu durumun oluşması için herhangi bir menfaat şartına yer verilmemiştir. Suça iştirak eden şahısların ayrı bir maddi menfaat gözetmediği haller ise mülga hükmün ikinci fıkrasında düzenlenmiş olup, bu durumda fer'i iştirak (yardım eden) hali olduğu için daha az bir ceza yaptırımını belirlenmiştir.³⁵⁴ Bu esasa göre asli maddi iştirak (müşterek faillik) ve fer'i iştirak (yardım etme) "ayrı maddi menfaat gözetmek" kriteri ile birbirinden ayrılmakta; farklı oranda cezaya tabi tutulmaktadır.³⁵⁵ Bu sebeple faillerin iştirak statülerinin belirlenebilmesi ve ceza yaptırımlarının tesis edilebilmesi açısından, "ayrı maddi menfaat gözetilmesi" kavramının içeriğinin doğru şekilde açıklanması gerekmektedir.

Kanun koyucunun Vergi Usul Kanunu'nun mülga 360 ıncı maddesi hükmünde yer alan "ayrı maddi menfaat" kavramı ile ifade etmek istediği hususun ne olduğuna ilişkin net bir sonuca ulaşmak mümkün değildir. Kanunun lafzından işlenen suç neticesinde fazladan maddi bir edinim elde edilmesi gerektiği çıkarımı yapılmaktadır.³⁵⁶ Örneğin mükellefin yanında çalışan bir muhasebe personelinin icra ettiği fiiller ile işlenen kaçakçılık suçuna iştirak etmesi halinde, mülga hüküm kapsamında müşterek fail gibi cezalandırılabilmesi için ayrı bir maddi menfaat gözetmesi gerekmektedir. Muhasebe çalışanının suça ilişkin fiilleri dolayısıyla failden ek bir ücret alması veya kaçakçılık suçundan kaynaklı olarak ayrı bir maddi

³⁵⁴ Işık, s. 8.

³⁵⁵ Onat, s. 313; Mercimek ve Gerçek, s. 213.

³⁵⁶ Çavuş, s. 207

kazanım elde etmesi halinde; muhasebe çalışanı adına maddi menfaat şartı sağlanmakta ve muhasebe elemanı fail ile aynı oranda cezai sorumluluğa kavuşmaktadır. Muhasebe çalışanın söz konusu fiillerin istinaden sadece normal maaşını aldığı hallerde; yasa hükmünde ifade edilen “ayrı menfaat temini” kavramının sağlandığına dair şüpheler oluşmaktadır.³⁵⁷ Erman menfaat kavramı açısından daha katı bir görüşe sahiptir. Bu görüşe göre sadece kaçırılan verginin bulunması ve şerikin hareketleri neticesinde bu vergiden pay alması halinde ayrı maddi menfaat şartı sağlanır ve müşterek fail gibi sorumluluk oluşabilir. Eğer bu şahıs pay almamış ise, yardım eden olarak sorumlu olmalıdır. Bu sebeple yukarıdaki örnek açısından personelin dolgun bir ücret elde etmesini dahi maddi menfaat olarak kabul etmemekte, menfaatin kazançtan pay verilmek suretiyle sağlanması gerektiğini ifade etmektedir.³⁵⁸ Muhasebe çalışanın normal çalışmasının karşılığını oluşturan ücretinden farklı olarak fazladan bir gelir elde etmemiş olması halinde ise ayrı bir maddi menfaat elde etmemiş olduğu ifade edilebilir. Bu sebeple mülga hüküm uyarınca müşterek faillik değil yardım etme halinin olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun mülga 360 ıncı madde hükmünde ifade edilmesi gereken bir diğer husus ise müşterek failliğin oluşabilmesi için aranan menfaat şartının maddi oluşudur. Her ne kadar kanun koyucu menfaat kavramını maddi olarak sınırlandırarak kavramı netleştirme amacında olsa da; oluşan durum itibarıyla uygulamada belirsizlikler artmıştır. Örneğin kaçakçılık suçuna ilişkin fiillere iştirak eden bir şirket çalışanın suça ilişkin fiilleri neticesinde suç ortağı olan firma ortağı nezdinde güven yaratması ve bu doğrultuda işinde terfi elde etmesi halinde; suça ilişkin ayrı bir maddi menfaat temin etmediği düşünülebilir. Zira ortada maddi bir kazanç bulunmamaktadır. Bununla birlikte terfi etmiş olması neticesinde bu şahıs statüsünde ve maaşında artış yaşamakta; maddi bir gelir elde etmektedir. Bu sebeple yasa hükmünde yer aldığı üzere temin etmiş olduğu menfaatin maddi olup olmadığına ilişkin bir değerlendirme yapmak güçtür. Bu durumun muğlak oluşu uygulamada problemler yaratmaktadır. Zira benzer durumdaki kişiler adına farklı ceza yaptırımları ve göreceli sonuçlar oluşabilir.

³⁵⁷ Çavuş, s. 207

³⁵⁸ Erman, s. 33.

Çalışmanın önceki bölümlerinde ifade edildiği üzere 4369 s. kanun ile yapılan değişiklik neticesinde kaçakçılık suçunun meydana gelmesi açısından vergi ziyai şartı kaldırılmıştır. Bu durum kaçakçılık suçunu tehlike suçu haline getirmiştir. Bu sebeple suça ilişkin olarak icra edilen fiiller neticesinde failer adına menfaatin oluşmadığı, devlet adına da herhangi bir maddi kaybın varlığının bulunmadığı durumlara sıklıkla rastlanmaktadır. 4369 s. kanun ile yapılan bu değişiklik neticesinde, mülga hüküm kapsamında suça müşterek fail olarak iştirak edebilmek için ayrı bir maddi menfaat elde etme şartının var olması; yapısında böyle bir özellik taşımayan kaçakçılık suçu ile çelişen bir durum oluşmasına yol açmaktadır.

5237 s. yeni Türk Ceza Kanunu ile diğer kanunlardaki ceza hükümlerinin uyum sağlaması amacıyla 5728 s. kanun ile bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu’nda da bazı değişiklikler gerçekleştirilmiş olup; kaçakçılık suçuna iştirak statülerini belirleyen 360 ıncı madde hükmü tamamıyla değişikliğe uğramıştır.

c. 23.01.2008 Tarih ve 5728 s. Kanun İle Değişikliğe Uğrayan Yürürlükteki Hüküm

5728 s. kanun ile yapılan değişiklik neticesinde Vergi Usul Kanunu’nun 360 ıncı maddesi hükmü başlık ve içerik olarak değişmiştir. Değişiklik ile “iştirak” olan madde başlığı, “cezadan indirim” olarak yeniden düzenlenmiştir. Madde metni ise bütünüyle değişmiş olup, kaçakçılık suçuna iştirak eden şeriklerin iştirak statülerini ve ceza sorumluluklarını içeren hüküm ilga edilmiştir. Yeni hüküm doğrultusunda kaçakçılık suçlarına iştirak statülerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenmesi durumu ortadan kalkmış, iştirak statülerinin belirlenmesi açısından Türk Ceza Kanunu’nun suça iştirak hükümlerine atıf yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu’nun 5728 s. yasa ile değişik 360 ıncı maddesi hükmü³⁵⁹ kapsamında artık sadece cezadan indirim yapma imkânı tanınmıştır.

³⁵⁹ Madde 360 - Cezada İndirim

“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.”

Yeni düzenlemeler uyarınca kaçakçılık suçlarına iştirak eden fail ve şerikler Türk Ceza Kanunu'nun 37-41 inci maddelerine göre belirlenecektir.³⁶⁰ Kanun koyucu mülga hükümde iştirak statüsünü belirleyen temel etmenlerden olan menfaat kavramını yasa içeriğinde tutmuş ama bu sefer sadece bir indirim nedeni olarak belirlemiştir. Bu kapsamda suç ortaklarının suçların işlenmesinde (maddi olup olmaması fark etmeksizin) menfaatinin bulunmaması halinde ise, Vergi Usul Kanunu'nun değişik 360 ıncı madde hükmü uyarınca iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısı indirilecektir.³⁶¹ Bu noktada şerikler adına öncelikle Türk Ceza Kanunu'nun 39 uncu maddesi hükümlerine göre temel ceza indirimli olarak belirlenecek, 360 ıncı madde hükmünde yer alan şart meydana gelmiş ise sonuç cezadan tekrar indirim yapılacaktır.³⁶² Yargıtay'ın görüşü de bu yöndedir.³⁶³ Söz konusu indirim oranının oldukça yüksek olmasından dolayı, hâkimin menfaatin varlığını tespit ederken hassas davranması gerekmektedir.³⁶⁴

Kanun koyucunun yapmış olduğu bir diğer önemli değişiklik ise menfaatin türüne ilişkindir. Vergi Usul Kanunu'nun mülga 360 ıncı madde hükmünde iştirakçilerin menfaatinin “maddi” olması gerektiğine işaret edilmiş iken, yapılan değişiklik neticesinde yeni hükümde sadece menfaat kavramı kullanılmıştır. Kanun lafzından hareketle artık menfaatin manevi nitelik taşımasının da mümkün olduğu ifade edilebilir.³⁶⁵ Önceki bölümde de ifade edildiği üzere, elde edilen menfaatin sadece maddi olarak sınıflandırılması; özellikle sırf hareket suçu ve tehlike suçu niteliğindeki kaçakçılık suçu açısından problemler yaratabilmektedir. Bu sebeple yapılan değişikliğin eskiye nazaran olumlu olduğu ifade edilebilir.

Menfaat kavramının niteliği her ne kadar genişletilmiş olsa da, kanundaki menfaat kavramının somut olaya uygulanışında halen zorluklar yaşanmaktadır. Zira

³⁶⁰ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 107.

³⁶¹ Şenyüz, s. 462; Karakoç, (Vergi Ceza), s. 107; Özbek, (Ekonomi Ceza), s. 146; Çavuş, s. 209.

³⁶² Özbek, (Ekonomi Ceza), s. 147; Şenyüz, s. 463; Mercimek ve Gerçek, s. 214.

³⁶³ “Sanığın, ilgili takvim yılında temin ettiği sahte faturaların vergi indiriminde kullanılmasında, sanığın suçtan yarar sağladığına ilişkin delil bulunmadığı anlaşıldığından, sanık hakkında 213 s. VUK’un 359/b maddesi uyarınca belirlenen temel cezanın, TCK’nın 39 uncu maddesi uyarınca yardım eden sıfatı nedeniyle cezası yarı oranında indirildikten sonra, 213 s. VUK’un 360 ıncı maddesi uyarınca da cezasında ikinci kez indirim yapılması gerektiği gözetilmeden fazla ceza tayin edilmesi...” Yargıtay 11 CD, T. 16.1.2019, E. 2016/4355, K. 2019/470. (Özbek, (Ekonomi Ceza), s. 147.)

³⁶⁴ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 108.

³⁶⁵ Özbek, (Ekonomi Ceza), s. 146. Karşı görüş için Ünal, s. 1278.

cezadan önemli miktarda indirim yapılmasına neden olan menfaat kavramı halen oldukça genel bir ifade olup, kaçakçılık suçu bakımından tespiti zordur. Kanun koyucunun menfaat ile ifade etmek istediğinin ne olduğu, uygulamada menfaatin neye göre belirleneceği, menfaatin kişiye göre göreceli olabilmesi ve manevi menfaatin bu kapsama dâhil olup olmadığı gibi hususlar yasa hükmünün uygulanışı açısından problemler yaratmaktadır.³⁶⁶ İşlenen suçlar açısından belirli bir sürenin geçtiği durumlarda menfaatin var olup olmadığının sonradan araştırılması ve tespiti de oldukça zor olabilmektedir. Kavramın somut olaya uygulanışının zorluğunun yanında, yapılan ceza indiriminin de oldukça fazla olduğu düşünülürse; suça iştirak eden şahısların herhangi bir menfaatinin olup olmadığına ilişkin tespitlerde dikkatli olunması gerekmektedir.³⁶⁷ Bundan dolayı ifade edilen yeni düzenlemenin de bu haliyle yeterli olmadığı ifade edilebilir.³⁶⁸ Bu sebeple ceza indirimi halinin daha az göreceli ve daha somut tespit edilebilir olgulara bağlanması veya en azından alt mevzuat ile doğru bir şekilde ifade edilmesi uygun olacaktır.

3.Vergi Tarh Edilmesine ve Ceza Kesilmesine Gerek Olmayan Durumlara İlişkin İndirim Yaratan Yeni Düzenleme

Kaçakçılık suçuna ilişkin olarak ifade edilebilecek bir diğer cezada indirim yaratan hal, 7394 s. kanun ile gerçekleştirilen yeni düzenlemedir. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesine henüz eklenen dördüncü fıkra hükmü³⁶⁹ ile hem suçun failleri, hem de suçun işlenişine iştirak eden suç ortakları açısından indirim yapılması durumu meydana gelmiştir.

Söz konusu düzenleme uyarınca, yapılan inceleme neticesinde vergi tarh edilmemiş ve buna paralel olarak da ceza kesilmemiş ise, mahkeme tarafından tesis edilen hürriyeti bağlayıcı cezanın yarı oranında indirilmesi gerekmektedir. Kanun koyucu söz konusu yeni düzenleme ile esasında kamu hazinesinin zarara uğramadığı

³⁶⁶ Çavuş, s. 209.

³⁶⁷ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 108; Mercimek ve Gerçek, 215.

³⁶⁸ Aynı görüş için Çavuş, s. 211.

³⁶⁹ Vergi Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

“(4)Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.”

durumlar açısından özel bir indirim hali meydana getirmiştir. Bu noktada indirimin uygulanması açısından herhangi bir takdir yetkisinde bulunmamış, sadece kamu hazinesinin zarar görmemiş olması şart koşmuştur.

Henüz çok yeni bir düzenleme olması nedeniyle net bir görüş oluşmamakla birlikte, yeni düzenlemenin lafzından suçun failleri ile birlikte suçun icrasına katılan kişiler açısından da uygulama alanı bulacağı anlaşılmaktadır. Bu noktada kaçakçılık suçunun işlendiği ve vergi kaybına yol açılmadığı bir durumda, suça ayrı bir menfaat gözetmeksizin iştirak eden bir kişi açısından kaç kere indirim yapılacağı konusunda bir belirsizlik oluşabilecektir. Zira böyle bir durumda kişi hem kanunun 359 uncu maddesinin dördüncü fıkrası hem de bir önceki başlıkta ifade edilen 360 ıncı maddesi hükmü uyarınca ceza indirimine hak kazanmaktadır. Kanun koyucunun buna ilişkin bir belirlemede bulunmamış olması nedeniyle suça iştirak eden kişinin her iki indirimden de faydalanması gerektiğini söylemek uygun düşmektedir.

C.Güvenlik Tedbirleri

1.Genel Olarak

Ceza hukuku teorisi uyarınca cezalandırıcı etkiden ziyade önleyici nitelikte olduğunu ifade edebilen güvenlik tedbirlerinin uygulanabilmesi için belirli şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunlar şu şekilde ifade edilebilir:

1.Güvenlik tedbirine hükmedilebilmesi için ortada işlenmiş bir suç bulunmalıdır.

2.İşlenen suçun toplum açısından tehlikelilik yaratma ihtimali ortaya çıkmalıdır.

3. Güvenlik tedbirleri her ne kadar ceza olarak ifade edilmese de kanun vasıtasıyla konulmalıdır.

4. Güvenlik tedbirlerine hâkim tarafından hükmedilmelidir.³⁷⁰

Suçlara ilişkin güvenlik tedbirleri Türk Ceza Kanunu'nun 53 üncü maddesi ve devamındaki hükümlerde yer almaktadır. Türk Ceza Kanunu'nun genel

³⁷⁰ Artuk, s. 466.

hükümlerinin özel ceza normları açısından da uygulanması nedeniyle bu tedbirler kaçakçılık suçu açısından da uygulanabilir. Çalışma kapsamında özellikle kaçakçılık suçu açısından daha sık olarak uygulanabilen veya uygulandığı takdirde özellikli durumlar yaratan güvenlik tedbirlerinden bahsedilecektir. Bu sebeple yine kaçakçılık suçuna uygulanabilen ve uygulanış açısından Türk Ceza Kanunu'ndaki diğer suçlardan farklı bir durum arz etmeyen çocuklara özgü güvenlik tedbirleri, akıl hastalarına özgü güvenlik tedbirleri, tekerrür gibi güvenlik tedbirlerine ayrıca değinilmeyecektir.

2. Hak Yoksunlukları

Belli hakları kullanmaktan yoksun bırakma, Türk Ceza Kanunu'nun 53 üncü maddesinde ifade edildiği üzere; sadece kasten suç işlemiş kişiler açısından ortaya çıkan ve süreli hapis cezasına ilişkin mahkûmiyetlerin sonucunda uygulanan bir tedbirdir. Esasında uygulanacak kişinin suçun faili olması şart değildir. Azmettiren veya yardım eden şerikler adına da uygulanabilir.

Suçla ilişkin hak yoksunlukları iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki kaçakçılık suçuna mahkûmiyet neticesinde kendiliğinden ortaya çıkan hak yoksunluklarıdır. Türk Ceza Kanunu'nun 53 üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca kasten işlenen bir suçtan dolayı hapis cezasına çarptırılan kimse, cezanın infazı tamamlanıncaya kadar seçme seçilme ehliyeti; velayet, vesayet ve kayyımlığa ait hizmette bulunmak; vakıf, dernek, sendika ve şirket gibi tüzel kişiliklerin yöneticisi veya denetçisi olmak gibi belirli haklarını kullanmaktan yoksun bırakılmaktadır. Yine mezkûr yasa hükmü uyarınca hapis cezasının ertelenmemiş olması ve kişinin fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmuş olması gereklidir. Kaçakçılık suçunun neticesine ilişkin olarak hak yoksunlukları kendiliğinden oluşur. Mahkemenin buna ilişkin karar vermesine gerek bulunmamaktadır.³⁷¹ Tedbirlerin süresi ise sınırsız değildir. Hak yoksunluğu mahkûmiyetin kesinleşmesi ile başlamakta, cezanın infazı tamamlanıncaya kadar devam etmektedir.³⁷²

³⁷¹ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 633; Özgenç, (Genel), s. 939.

³⁷² Özgenç, (Genel), s. 939.

Hak yoksunluklarının diğ er türü ise Türk Ceza Kanunu'nun 53 üncü maddesinin beşinci fıkrası ile düzenlenmiştir. Buna göre belirli hak ve yetkilerin kötüye kullanılması suretiyle icra edilen suçlarda, cezasının tamamlanması neticesinde cezanın yarısından bir katına kadar bu hak ve yetkilerin kullanılmasının engellenmesi mümkündür. Mezkûr yasa hükmünün birinci fıkrasındaki gibi bu tedbir açısından da hâkimin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Lakin ilk fıkradan farklı olarak, burada güvenlik tedbirine h kmedildiğinin hükümde açıkça yer alması gereklidir.³⁷³ örneğın bir şirket yöneticisinin daha az vergi ödemek maksadıyla şirket bünyesinde sahte fatura kullanması mümkündür. Bu durumda sahibi olduğu hak ve yetkilerini kötüye kullanarak suç işlediğ  ifade edilebilir. Bu doğrultuda cezasının infazı neticesinde hâkim tarafından hükmolunan hapis cezasının yarısından bir katına kadar bir süre için söz konusu görevi yapmasının güvenlik tedbiri olarak engellenmesi gerekmektedir.³⁷⁴

3. Müsadere

a.Genel Olarak

Müsadere kısa ve öz bir şekilde bir varlığın mülkiyetinin suç nedeniyle devlete geçmesi olarak ifade edilebilir. Söz konusu işlem anayasal bir hak olan mülkiyet hakkının ihlali anlamına geldiğ  için kanun ile belirli şartlara bağlanmıştır. Ekonomik suçlar açısından müsadere tedbiri özel bir öneme sahiptir.³⁷⁵ Kaçakçılık suçu ekonomik ve mali niteliğ  dolayısıyla müsadere hükümlerinin ortaya çıkması muhtemel suçlardandır. Kaçakçılık suçları açısından da Türk Ceza Kanunu'ndaki müsadere hükümleri uygulanmakta olup, Vergi Usul Kanunu'nda müsadereye ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Müsadere, kanunda eşya ve kazanç müsaderesi olarak ikiye ayrılmaktadır.

³⁷³  zbek, Doğan ve Bacaksız, s. 636.

³⁷⁴  zcan, s. 479

³⁷⁵  zbek, (Ekonomi Ceza), s. 157.

b.Eşya Müsaderesi

Eşya müsaderesi Türk Ceza Kanunu'nun 54 üncü maddesi ile ifade edilmekte olup, suça ilişkin eşyanın mülkiyetinin devlete geçirilmesi olarak ifade edilebilir. Eşya müsaderesinin üzerinde uygulandığı eşya türleri iki ayrı şekilde ifade edilmiştir. Bunlardan ilki kasıtlı bir suçun icrasında kullanılan, suçun icrasına tahsis edilen veya suç sonucunda meydana gelen eşyalardır. Bu gruba ait eşyalar ancak iyi niyetli üçüncü kişilere ait olmamak kaydıyla müsadere edilebilir. Diğer eşya türü ise suçun icrasında kullanılmak üzere hazırlanan ve kamu güvenliği, kamu sağlığı ve genel ahlak açısından tehlikeli niteliğe sahip olanlardır. Müsadereye tabi her iki eşya grubu arasındaki fark suçun icra edilme zamanına ilişkindir. İlk gruba ilişkin eşyaların müsaderesi için en azından icrasına başlanmış bir suç bulunmaktadır. İkinci grup eşyalar ise ortada henüz işlenmiş bir suç bulunmamasına rağmen eşyaların niteliği itibarıyla müsadere hükümlerine başvurulmaktadır. Kaçakçılık suçunun işlenmesi neticesinde, şartlara bağlı olarak her iki gerekçeye uygun müsadere halleri de oluşabilmektedir.

Suçun işlenmesine bağlı olarak uygulanan eşya müsaderesi için, kasıtlı olarak bir suçun icrasına başlanması yeterlidir. Suçun tamamlanması gerekmemektedir.³⁷⁶ Kanun hükmü uyarınca müsadere edilecek eşyanın suçun işlenmesinde kullanılması, suçun icrası için tahsis edilmesi veya suç sonucunda meydana gelmesi gerekmektedir. Örneğin sahte belge düzenleme fiili Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu madde hükmü uyarınca kaçakçılık suçuna sebebiyet vermektedir. Sahte belgeyi düzenleyen ve birden fazla mükellefe pazarlayarak gelir elde eden şahsın, üretim, pazarlama ve dağıtım faaliyetlerini münhasıran belirli bir taşıt ile gerçekleştirmesi halinde; söz konusu taşıtın da eşya müsaderesine tabi olması söz konusu olacaktır. Zira taşıt suçun icrası için tahsis edilmiş durumdadır. Türk Ceza Kanunu'nun 54 üncü maddesinin ilk fıkrası, eşyaların müsaderesi için söz konusu eşyaların iyi niyetli üçüncü kişilere ait olmaması gerektiğini ifade etmektedir. Gerekçede iyi niyet kavramı suç işlendiğinin iyiniyetli üçüncü kişilerce bilinmemesi olarak açıklanmıştır. Kanun koyucu bu noktada sadece suça iştirak edilmemesini yeterli görmemiş, suç

³⁷⁶ Özcan, s. 481.

işlendiğinin bilinmemesini de istemiştir.³⁷⁷ Örnekte bahsedilen taşıtın ödünç alınmak veya kiralanmak suretiyle kullanılması dolayısıyla iyi niyetli üçüncü bir kişiye ait olması halinde, müsadereye konu olması mümkün değildir. Buna karşın ödünç veren kişinin suça konu fiillerden haberdar olması halinde, iyi niyet oluşmamaktadır.

Kaçakçılık suçu kapsamında müsadere edilecek eşyanın tetkikinın doğru yapılması önemlidir. Zira suçun yapısı gereği bazı eşyaların zilyetliği yargılama faaliyeti dolayısıyla doğrudan kamuya geçirilmektedir. Örneğin “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek”, “yasal defterlerde yer alması gereken kayıtları vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka ortamlarda tutmak” gibi fiiller ile işlenen kaçakçılık suçlarında; bu belgelerin suç sonucunda meydana gelen eşyalar olduğundan bahisle müsadere edilmesi gerektiğinden bahsetmek mümkün değildir. Zira bu belgeler müsadere edilmemekte, suç delili niteliği taşıdığı için kamunun zilyetliğinde doğrudan dosyalarda saklanmaktadır.³⁷⁸

Eşya müsaderesine konu olabilecek bir diğer eşya türü ise suçun işlenmesi için hazırlanmış olanlardır. Bu durumda eşyanın henüz işlenmemiş bir suç dolayısıyla müsadere edilebilmesi için, eşyanın varlığının kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlak açısından tehlike yaratmalıdır. Eşyanın iyi niyetli üçüncü bir kişiye ait oluşunun, bu sebep dolayısıyla müsadere yapılabilmesine herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Kaçakçılık suçu niteliği itibariyle ekonomik suçlardan olduğu için, suçun işlenmesi için kullanılan eşyalar temelde ticari faaliyetin icrasında kullanılan mutad nesnelerdir. Bu sebeple varlıkları çoğu zaman tek başına böyle bir duruma sebebiyet vermemektedir. Bununla birlikte şartlar oluşmakta ise müsadere yapılması gerektiği de açıktır. Örneğin vergi kanunlarına göre tutulan ve saklama mecburiyeti bulunan defterlerin imha edilmesi halinde yasa hükmü uyarınca kaçakçılık suçu oluşmaktadır. Bir kişinin defter ve belgelerinin tamamını yakmak için yasaklı yanıcı maddeler tedarik etmesi halinde, suç henüz icra aşamasına geçmemiş olsa dahi bu yanıcı maddelerin yarattığı tehlike nedeniyle müsadere edilmesi gerektiği ifade edilebilir.

³⁷⁷ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 647; Özbek, (Ekonomi Ceza), s. 161.

³⁷⁸ Özcan, s. 482.

c.Kazanç Müsaderesi

Kazanç müsaderesi Türk Ceza Kanunu'nun 55 inci maddesinde düzenlenmiş olup, suça ilişkin ekonomik kazançların mülkiyetinin kamuya geçirilmesini ifade etmektedir. Kanun koyucu suç işlemenin bir kazanç elde etme yolu olarak görülmesini ve suçtan sağlanan gelirin kişinin yanına kar kalmasını uygun görmemektedir.³⁷⁹ Yasa hükmüne göre suçun icrası sonucunda elde edilen, suçun konusunu oluşturan veya suçun icrası için sağlanan maddi menfaatler kazanç müsaderesinin konusunu oluşturmaktadır. Eşya müsaderesinin konusu sadece belirli nesnelerdir. Kazanç müsaderesine ise ekonomik değerler taşıyan her türlü menfaat konu edilebilir. Hatta söz konusu değerlerin değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucunda oluşan yeni ekonomik değerler de aynı şekilde müsaderenin konusuna girmektedir.³⁸⁰

İşlenen bir suç neticesinde kazanç müsaderesine karar verilmesi için belirli şartların varlığı gereklidir. İlk olarak madde metninde açıkça ifade edilmese de suçun failinin kasten hareket ederek suçun icrasına başlaması gerekmektedir.³⁸¹ Suçun tamamlanması veya failin mahkûm edilmesi şart değildir. Bir diğer şart ise failin fiilleri neticesinde haksız olarak bir kazanç oluşmasıdır. Kazanç fail bünyesinde oluşacağı gibi şerikler veya üçüncü bir kişi bünyesinde de oluşabilir.³⁸² Kazanç müsaderesi ekonomik suçların işlenmesi sonucunda haksız olarak ortaya çıkan zenginleşmenin ortadan kaldırılması amacıyla düzenlenmiş bir müessesedir. Kaçakçılık suçları bir kazanç sağlama neticesine bağlı olan bir suç olmamakla birlikte, haksız bir şekilde kazanç elde etmenin sık görüldüğü suçlardandır. Bu sebeple kaçakçılık suçu açısından maddi menfaat veya kazancın oluşup oluşmadığı tetkik edilmelidir.³⁸³ Bunu yaparken müsadereye konu maddi menfaatin değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi gibi ihtimallerin de dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin sahte fatura düzenleyen bir mükellef Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesi uyarınca kaçakçılık suçunu işlemektedir. Söz konusu

³⁷⁹ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 954.

³⁸⁰ Özbek, Doğan ve Bacaksız, s. 651.

³⁸¹ Özgenç, (Genel), s. 955.

³⁸² Özgenç, (Genel), s. 957.

³⁸³ Özcan, s. 484.

mükellefin bu faturaları seri olarak düzenlemesi ve komisyon karşılığında pazarlaması halinde, elde etmiş olduğu gelir Türk Ceza Kanunu'nun 55 inci maddesinde ifade edildiği üzere suçun işlenmesi sonucunda oluştuğu için müsadere konusu olması gerekmektedir. Hatta uygulamada bazı mükellefler düzenlenen sahte faturaların gerçekte var olmayan ödemelerini banka aracılığıyla göstermelik olarak yapmakta, muhatabın banka hesabına ulaşan paranın nakit olarak çekilip iade edilmesi ile süreç tamamlanmaktadır. Bu banka hareketi mali idare nezdinde söz konusu mal veya hizmet alım satımının gerçekleştirmiş olduğu yönünde bir izlenim yaratmak amaçlı olup, suça ilişkin sürecin bir parçasıdır. Bu sebeple söz konusu paranın da Türk Ceza Kanunu'nun 55 inci maddesi uyarınca suçun işlenmesi için sağlanan menfaatler arasında bulunduğu bahisle müsaderesi söz konusu olmalıdır. Örnek verilen bu durum açısından elde edilen menfaat veya suçta kullanılan maddi varlığın başka bir maddi varlık ile değiştirilmesi halinde dahi yeni varlık üzerinden müsadere işlemi uygulanacaktır.

Kazanç müsaderesinin söz konusu olabilmesi için gereken bir diğer şart, kazancın tutarının belirlenebilmesidir. Müsadere mülkiyet hakkının yasalara uygun olarak ihlal edilmesi anlamına geldiği için, söz konusu yasal durumun korunması açısından kamuya aktarılacak miktarın tam olarak belirli olması gerekmektedir. Kazancın kısmen belirlenebilir olduğu durumlarda müsadere de kısmen uygulanabilecektir.

Üzerinde durulması gereken bir diğer husus; mali idarenin gerçekleştirmiş olduğu denetim neticesinde vergi aslına ilişkin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilen tarhiyat ve kesilen cezaların, müsadere uygulaması ile çelişip çelişmeyeceğine ilişkindir. Meri mevzuatta idari yaptırımlar ile müsaderenin aynı anda uygulanabilmesine engel herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.³⁸⁴ Bu noktada suça ilişkin gerçekleştirilen tarhiyatın Türk Ceza Kanunu'nun 55 inci madde hükmü uyarınca maddi menfaatin suçun mağduruna iadesi anlamına gelip gelmediği yönünden değerlendirilme yapılması gerekmektedir. Zira yasa hükmü uyarınca

³⁸⁴ Benzer şekilde Kireçtepe de kanunda vergilendirilen kazancın müsadere edilemeyeceği yönünde bir hüküm bulunmaması nedeniyle kanun koyucunun zımnen müsadereye imkân sağladığı görüşündedir. Burhanettin Onur Kireçtepe, "Suç Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi ve Müsaderesi", **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, (Ed. İzzet Özgenç), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, s. 53.

kazanç müsadere si kararı verilebilmesi için ilgili menfaatin mağdura iade edilememesi gerekmektedir. Özcan vergi idaresinin gerçekleştirdiği denetim ve bu doğrultuda tesis ettiği idari yaptırımlar vasıtasıyla, yasadışı elde edilen kazancı tahsil etme imkânı olduğunu iddia etmektedir.³⁸⁵ Bu sebeple kazancın müsadere sinin mümkün olmadığı görüşündedir. Esasında vergi idaresinin gerçekleştirdiği idari denetim kazancın vergisel boyutuna ilişkindir. Dolayısıyla ortaya çıkan tarhiyat kazancın tamamını içermeyebilir. Vergi denetimi dolayısıyla oluşan vergi ziyayı açısından kazancın kamuya iade edildiğini söylemek mümkün değildir. Bu sebeple bu tarz durumlarda dahi müsadere hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

III. İDARİ YAPTIRIMLAR

A. Vergi Usul Kanunundaki İdari Yaptırımlar

Vergi Usul Kanunu mali işlemler açısından düzenleyici niteliğe sahip bir usul kanunudur. Bu sebeple bir takım kurallar, ödevler ve yasaklar içermektedir. Önceki bölümlerde de ifade edildiği üzere; kanun kapsamında gerçekleştirilebilecek ihlallerden bazıları suç, bazıları ise kabahat olarak ifade edilmektedir. Suçlara ilişkin yaptırımlar adli niteliğe sahip süreli hapis cezaları ve güvenlik tedbirleri olup, içerik olarak önceki bölümlerde ifade edilmiştir. İdari yaptırımlar ise kabahatler olarak ifade edebileceğimiz daha hafif nitelikli hareketler olup ekseriyetle mali nitelikteki para cezalarını ifade etmektedir.³⁸⁶

Vergi Usul Kanunu'nda üç farklı kabahat yaptırımı bulunmaktadır. Bunlar Vergi Usul Kanunu'nun 341 inci maddesinde tanımlanan ve 344 üncü madde uyarınca tesis edilen “vergi ziyayı cezası”; 352 inci madde uyarınca tesis edilen “usulsüzlük cezası” ile 353, 355 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca tesis edilen “özel usulsüzlük cezası”dır. Lafız olarak her ne kadar ceza olarak adlandırılırsalar da bu yaptırımlar kabahat olarak ifade edilebilecek idari yaptırımlardır. Bu idari

³⁸⁵ Özcan, s. 486.

³⁸⁶ Taşkan, s. 333.

yaptırımların uygulanabilmesi için ise herhangi bir yargı kararına gerek olmadığı gibi, kastın varlığı da aranmamaktadır.³⁸⁷

Vergi ziyai cezası Vergi Usul Kanunu'nun 341 inci maddesinde³⁸⁸ yer alan ve serbest hareketli olarak işlenebilen bir kabahattir. Kabahate ilişkin kanun maddesinde cezaya ilişkin belirleme yapılmış ama fiillere dair bir belirleme yapılmamıştır. Vergi ziyai, bir mükellefin (veya mükellefin mali işlemlerini gerçekleştirmekle yükümlü vergi sorumlusunun) vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya ödevlerini yerine getirmesine rağmen eksik gerçekleştirmesi yüzünden; verginin eksik veya geç tahakkuk etmesi olarak ifade edilebilir. Esasında bu durumu kısaca vergi kaybına yol açmak olarak tanımlamak mümkündür.³⁸⁹ Meydana gelmesi için bir zararın oluşmasının aranması dolayısıyla aynı zamanda bir zarar kabahati olarak ifade edilebilir.³⁹⁰ İşlenmesi için kast aranmamaktadır. Mükellefin söz konusu zarara bilerek veya bilmeyerek sebep oluşu önemli değildir³⁹¹; vergi ziyai (kayıbı) hali oluşmuş ise cezai müeyyide uygulanmalıdır. Bu durumda kayba uğrayan verginin aslı mali idare tarafından tarh edilerek gecikme faizi ile birlikte tahakkuk ve tahsil edilmelidir. Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi³⁹² hükmü tarh edilen vergi aslının 1 katı kadar tutarın da vergi ziyai cezası olarak kesilmesi gerektiğini ifade etmekte olup, kabahatin üst sınırına ilişkin bir belirleme yapılmamıştır.³⁹³ Bu sebeple her ne suretle gerçekleşirse gerçekleşsin; vergi aslına ilişkin tutardan ayrı olarak 1 katı tutarındaki miktar mükellef adına vergi kabahati olarak kesilmelidir. Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezasının belirli durumlarda farklı oranda uygulandığı durumlar da bulunmaktadır. Bu noktada ifade edilmesi gereken husus, vergi ziyasına kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller ile sebebiyet verilmesi halinde, vergi aslına ilişkin yapılan

³⁸⁷ Arslan, s. 300; Kırbaş, s. 169.

³⁸⁸ Madde 341 – Vergi Ziyai

“(1)Vergi ziyai, 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...”

³⁸⁹ Akdoğan, s.135; Biyan, s. 263.

³⁹⁰ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 162.

³⁹¹ Akdoğan, s.131.

³⁹² Madde 344 – Vergi Ziyai Cezası

“(1) 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir...”

³⁹³ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009, s. 158.

tarhiyatın 3 katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiğidir. Bunun yanında aynı kanun hükmü uyarınca suça iştirak eden şahıslara da 1 kat tutarında vergi ziyai cezası tarh edilmektedir. Bu durum yasa hükmü uyarınca oluşmaktadır.³⁹⁴ Bu cezaların hesaplanması ve uygulanmasına ilişkin olarak özellikli durumlar oluşmaktadır. Buna ilişkin detaylara çalışmanın takip eden bölümlerinde yer verilecektir.

Vergi Usul Kanunu'ndaki bir diğer kabahat usulsüzlüktür.³⁹⁵ Kabahatin tanımı kanunun 351 inci maddesinde, yaptırımlar ise 352 nci maddesinde yer almaktadır. Kanun maddesinde de ifade edildiği üzere vergi kanunlarındaki şekil ve usule ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesi dolayısıyla kesilen, uyarıcı nitelikli idari yaptırımlardır. Kanun hükmünde fiiller iki grupta sayılmakta ve icra edilmeleri halinde herhangi bir neticenin oluşması aranmaksızın cezai müeyyideye sebep olmaktadır. Bu sebeple vergi ziyайдan farklı olarak tehlike kabahati niteliğindedir.³⁹⁶ Bununla birlikte hem vergi ziyai hem de usulsüzlük kabahatinin aynı anda oluştuğu hallere de rastlanabilmektedir. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 336 ncı maddesinde yer alan özel içtima düzenlemesi gereğince bu cezaların en ağırının kesilmesi gerekmektedir. Usulsüzlük kabahatlerine ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun 352 nci maddesinde belirtilen fiillerin incelenmesi halinde genellikle usule ilişkin bildirimleri süresinde verme, tasdikleri süresinde gerçekleştirme gibi ödevler içeren hafif fiiller olduğu görülmektedir. Bu niteliklerine rağmen kaçakçılık suçlarının işlendiği hallerde bu fiillerin de icra edildiği durumlara rastlanabilmektedir. Bu durumda vergi ziyai cezasının da düzenlenmesi durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun 336 ncı maddesi hükmü uyarınca ağır olan ceza tesis edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda ifade edilebilecek son kabahat kanunun 353 üncü, 355 inci ve mükerrer 355 inci maddelerinde yer alan ve bir takım yasaklı fiillerin

³⁹⁴ Madde 344 – Vergi Ziyai Cezası

“(2) Vergi ziyaina 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır...”

³⁹⁵ Doktrinde bu cezanın kanun lafzında yer almadığı şekilde genel usulsüzlük olarak ifade edildiğine sıkça rastlanmaktadır. (Şenyüz, s. 138; Türkal, s. 59; Öner, s. 162; Arslan, s. 303; Alptekin, s. 126, Apak, (Yargı Süreci), s.49; Türkal, Ekici ve İnan, s.59. Vergi Usul Kanunu'nun 353, 355 ve mükerrer 355 inci maddelerindeki cezaların “özel” usulsüzlük cezası olarak adlandırılmasının bunda etkisi oluşu muhakkaktır.

³⁹⁶ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 173.

gerçekleştirilmesi neticesinde oluşan özel usulsüzlüktür. Özel usulsüzlükler hem kusur hem de yaptırım olarak usulsüzlüklerden daha ağır bir konumdadır. Özel usulsüzlük kabahatleri de usulsüzlük kabahatlerine benzer olarak neticenin harekete bitişik olduğu kabahatlerdendir. Bu sebeple fiillerin icra edilmesi halinde idari yaptırımın uygulanması gerekmektedir.³⁹⁷ Kabahate konu fiillerin tetkiki neticesinde usulsüzlük kabahatindeki gibi mali ödev ve yasaklara ilişkin olduğu görülmektedir. Bunlar fatura, perakende satış fişi, sevk irsaliyesi düzenlememe; muhasebe standartlarına uymama, bilgi verme yükümlülüklerini yerine getirmeme gibi hallerdir. Mükellefler tarafından vergi ziyai kabahatinin işlendiği durumlarda, özel usulsüzlük fiilinin de icra edilmiş olduğu durumlara rastlanabilmektedir. Usulsüzlük yaptırımından farklı olarak bu durumlarda içtima hükümleri uygulanmayacak, hem vergi ziyai cezası hem de özel usulsüzlük cezasına ayrı ayrı hükmedilecektir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 336 ıncı maddesi birlikte işlenen haller bakımından vergi ziyai ile sadece usulsüzlük kabahatlerinin mukayese edilerek uygulanabileceğini ifade etmektedir. Kaçakçılık suçu açısından, gerçekleştirilen fiiller neticesinde özel usulsüzlük kabahatinin olduğu durumlara da rastlanabilmektedir. Bu durum açısından cezai yaptırımın nasıl olması gerektiği çalışmanın takip eden bölümünde ifade edilecektir.

B.İdari Yaptırımların Kaçakçılık Suçlarına Uygulanış Usulü

1.Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun 139 uncu maddesi vergi incelemesi bakımından dar bir tanımlama yapmış ve vergi incelemesini ödenmesi gereken vergi miktarının doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek olarak ifade etmiştir. Bununla birlikte denetimin şekli ödevlere ilişkin bir amacı da bulunmaktadır. Mali denetim sadece hesaplanan vergi değil, vergi kanunlarına ilişkin ödevlerin tamamının sağlıklı bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin kontrolünün sağlanmasıdır.³⁹⁸ Bu sebeple vergi incelemesi mali ödevlerin yerine getirilmesi ile birlikte, vergi miktarına

³⁹⁷ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 178.

³⁹⁸ Tekin, s. 51.

dayanmaktadır. Bu durum mezkûr kanunun 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçu açısından gerçekleştirilecek vergi incelemeleri için de geçerlidir. Zira failer kaçakçılık suçuna ilişkin fiilleri işlemeleri neticesinde ceza hukuku anlamında gerçekleştirdikleri ihlaller ile suçun oluşmasına sebebiyet verdikleri gibi aynı zamanda vergi matrahının aşınmasına veya vergilendirilmemiş kazanç oluşumuna sebep olmuş olabilir. Bu sebeple mali idare söz konusu fiiller dolayısıyla vergi incelemesi gerçekleştirmekte; vergi kaybına ilişkin bir durum tespit edilirse idari yaptırımlar uygulayarak kaybedilen verginin telafisini ve böyle bir hareketin tekrarının önüne geçilmesini amaçlamaktadır. Buna ek olarak söz konusu fiillerin adli yaptırım boyutu da bulunmaktadır.

Çalışmanın önceki bölümlerinde ifade edildiği üzere adli ve idari yaptırımlar temel olarak ceza yaptırım teorisinin birer süjesidir. Teoride benzer bir amacı gözetmekle birlikte hem yaratılan haksızlığın miktarı hem de yaptırımlar açısından önemli farklılıklar barındırmaktadırlar. Bu sebeple suçlara ilişkin cezalar Türk Ceza Kanunu'nda, kabahat yaptırımları ise Kabahatler Kanunu'nda yer almaktadır. İfade edilen bu durum Vergi Usul Kanunu'nda yer alan cezai hükümlere de yansımıştır. Doktrinde veya uygulamada vergi suçu-vergi kabahati ayrımı yapılırken herhangi bir sorun yaşanmamaktadır. Vergi Usul Kanununda adli yaptırımlara sebep olan kaçakçılık suçu ile idari yaptırımlara sahip vergi kabahatlerine ilişkin yaptırımlar ayrı kanun maddelerinde ifade edilmektedir. Bunun yerinde bir uygulama olduğu ifade edilebilir çünkü bu yaptırımlar oldukça teknik bir yapı arz etmekte, bazı durumlarda iç içe girebilmektedirler. Bununla birlikte uygulamada birbiri ile bağlantılı fiiller ile bu normların birden fazlasının ihlal edildiği durumlara sıkça rastlanmaktadır. Bu durum Vergi Usul Kanunu'nun mali ödevlere ilişkin kurmuş olduğu düzenin doğal bir sonucudur. Bu sebepler dolayısıyla bazı hallerde adli nitelikli hapis cezası ile idari ceza niteliğindeki kabahat yaptırımının beraber tatbik edildiği hallere rastlanabilmektedir. Bu durumun varlığı ne bis in idem ilkesinin ihlaline yol açmamaktadır.³⁹⁹ Ne bis in idem ilkesi kısaca kişinin tek fiilinden dolayı mükerrer yargılanması ve cezalandırılmasını engelleyen

³⁹⁹ Aksi görüş için Sedat Apak, "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İkili Yargı Sürecine Ait Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:377, 2020, (Yargı Süreci), s.52; Özkan, Melek. "Vergi Suçlarında İçtima", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:389, 2021, s. 142.

bir ilke olarak ifade edilmekte olup, buna ilişkin açıklamalara çalışmanın önceki bölümlerinde⁴⁰⁰ yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu hükümleri de bu durumun doğal ve hukuken mümkün olduğunu birden fazla defa ve açık bir şekilde belirtmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 340 ıncı maddesi hükmü⁴⁰¹ vergi cezası ile yaptırıma tabi tutulan fiillerin 359 uncu maddeye göre suç teşkil etmesi halinde, ayrıca bu kapsamda da takibat yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Benzer şekilde kanunun 359 uncu madde hükmünün son fıkrasında⁴⁰² kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında bu madde hükmündeki adli cezaların uygulanmasının 344 üncü madde uyarınca vergi ziyai cezasının uygulanmasına engel teşkil etmeyeceğini açıkça ifade edilmektedir. Benzer hüküm kanunun 367 nci maddesinin beşinci fıkrasında⁴⁰³ da yer almaktadır. Anayasa Mahkemesi bir kararında bu durumu sübjektif bağlantı olarak ifade etmektedir: *“Sübjektif bağlantı durumunda aynı fail tarafından aynı fiil ile veya farklı fiillerle bağlantılı olarak kaçakçılık suçu ve vergi kabahatleri işlenebilmektedir. Örneğin gerçek kişi mükellef tarafından çift defter kullanma durumunda, aynı fiil ile hem kaçakçılık suçu hem de vergi ziyai kabahati işlenmiş olacak; sahte belge düzenlenerek satış yapıp buradan elde edilen gelirin beyan edilmemesi durumunda ise farklı fakat bağlantılı fiiller ile kaçakçılık suçu ve vergi ziyai kabahati işlenmiş olacaktır.”*⁴⁰⁴ İfade edilen bu gerekçeler dolayısıyla vergi düzenine ihlal eden fiiller açısından adli ve idari yaptırımların birlikte uygulanması mümkün olabilmektedir. Anayasa Mahkemesi güncel bir kararında bu durumu şu şekilde değerlendirmiştir: *“...itiraz konusu kurallarla esas olarak kaçakçılık suçu nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmanın vergi kabahatleri için idari para cezası ile cezalandırılmaya engel olmayacağı, bu cezaların içtima hükümlerine göre*

⁴⁰⁰ Çalışmanın ikinci bölümünün, III.B.1 başlığı.

⁴⁰¹ Madde 340-Suçlarda Birleşme

“(1) Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

(2) Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.”

⁴⁰² Madde 359-Vergi Kaçakçılık Suçları

“(7)Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

⁴⁰³ Madde 367-Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul

“359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

⁴⁰⁴ Anayasa Mahkemesi, E.2019/4, K.2021/78, T.04.11.2021.

birleştirilmeyeceği hüküm altına alınmakta dolayısıyla aynı fiil için birden fazla cezanın uygulanması ve cezaların birleştirilmemesi hususları düzenlenmektedir. Aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi belirli şartların sağlanması halinde ikili bir yargılama/cezalandırma sürecini, dolayısıyla birden fazla cezanın uygulanmasını dışlamamaktadır. Süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin sağlanması halinde birden fazla cezanın uygulanması kanun koyucunun takdir yetkisindedir. Buna göre cezalandırmaya ilişkin süreçlerin bağlantılı yürütülmesini dışlamayıp sadece birden fazla cezanın uygulanmasını ve bunların birleştirilmesine izin verilmesini öngören kuralların aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır.”⁴⁰⁵ İfade edilen bu gerekçeler dolayısıyla aynı fiillere ilişkin uygulanan kabahat yaptırımı ve adli cezaların ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmediği söylenebilir.

2.Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarının Uygulanması

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri uygulamada oldukça sık kullanılan yaptırımlardandır. Vergi kanunlarındaki şekle ve usule uyulmaması neticesinde tesis edilen hafif nitelikli kabahatlerdir.⁴⁰⁶ Önceki bölümlerde ifade edildiği üzere bunlar bağlı hareketli olarak sayılan tehlike kabahatleridir. Bu sebeple kaçakçılık suçuna ilişkin fiille ile bu kabahatlere sebep olan fiillerin icra edilmesi halinde, söz konusu kabahatlere ilişkin cezaların da tesis edilmesi gerekmektedir. Bunlardan sadece usulsüzlük kabahati için özel bir içtima durumu bulunmaktadır. Usulsüzlük ile birlikte vergi ziyai cezasının da söz konusu olduğu durumlarda Vergi Usul Kanunu’nun 336 ncı maddesi uyarınca usulsüzlük cezası ile mukayese edilmesi ve en ağır cezanın tatbik edilmesi gerekmektedir. Bu durum özel usulsüzlük kabahati için geçerli değildir. Kaçakçılık suçu kapsamında işlenen bir fiilin özel usulsüzlük yaptırımına da tabi olması mümkündür. Örneğin defter ve belgelerini gizleyerek ibraz etmeyen bir mükellefin fiili kaçakçılık suçuna sebebiyet vermekle birlikte, Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük

⁴⁰⁵ Anayasa Mahkemesi, E.2019/4, K.2021/78, T.04/11/2021.

⁴⁰⁶ Biyan, s. 267.

kabahatinin oluşmasına da neden olmaktadır. Bu sebeple söz konusu durum açısından hem adli yaptırım hem de özel usulsüzlük yaptırımının tatbik edilmesi gerekmektedir.

3.Vergi Ziyai Cezasının Uygulanması

Vergi ziyai kavramı olarak vergi kaybı anlamına gelmektedir.⁴⁰⁷ Vergi Usul Kanunu uyarınca gerçekleştirilen vergi incelemesi neticesinde mükellefin vergi matrahını aşındırdığı durumlar tespit edilir ve aşındırılan vergi miktarı hesaplanır. Vergi ziyasına ilişkin olarak kanunda belirleme yapılmış değildir. Failler serbest hareketli biçimde buna neden olabilir.⁴⁰⁸ Mükelleflerin fiilleri ile kaçakçılık suçuna sebebiyet vermesi ise ayrı bir husustur. Örneğin hasılatlarını faturalandırmayan ve gelirlerini defterlerine kayıt etmeyen bir mükellef olması gerekenden daha düşük gelir beyanında bulunmaktadır. Bu durumda mali idare vergi incelemesi gerçekleştirerek mükellefin beyan dışı gelir miktarını tespit eder ve vergi ziyai cezası ile cezalandırır. Bu örneğe ilişkin olayda Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerden herhangi birisi icra edilmediği için kaçakçılık suçu oluşmamakta, kayba uğrayan vergi bakımından da 1 kat oranında vergi ziyai cezası uygulanmaktadır. Bunun tam tersi bir örnek ile mükellefin (kaçakçılık suçuna ilişkin kanun kapsamında yer alan) “*sahte belge kullanmak*” veya “*muhasabe hilesi yapmak*” fiilini icra etmesi neticesinde vergi matrahına etki etmesi de olasıdır. Yapılan vergi incelemesi neticesinde mükellefin kaçakçılık suçuna yol açan fiillerinin de etkisi ile olması gereken vergi matrahından daha azını beyan etmiş ve vergi matrahını aşındırmış olduğu ortaya çıkar ise; eksik tahakkuk eden vergi miktarı açısından Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesi uyarınca vergi ziyai (kayıbı) oluşmaktadır. Ziyaa uğrayan vergi miktarı devlet adına bir kayıp olduğu için Vergi Usul Kanunu'nun 29 veya 30 uncu maddeleri uyarınca bu tutar tarh edilmeli; bu tutara ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun 112 nci maddesi uyarınca gecikme faizi hesaplanmalıdır. Bu durumda sadece kayba uğrayan vergi aslı telafi edilmiş olmaktadır. Kanun koyucu söz konusu durumlarda caydırıcılık sağlamak adına

⁴⁰⁷ Akdoğan, s.135; Biyan, s. 263.

⁴⁰⁸ Biyan, s. 263.

cezalandırma yoluna başvurmayı tercih etmiş ve vergi aslına ek olarak kabahat yaptırımı tatbik edilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Söz konusu kabahat yaptırımının miktarı kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller ile sebebiyet verilen durumlar açısından Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi uyarınca tarh edilen vergi aslının 3 katı olarak belirlenmiş ve vergi ziyai ceza olarak adlandırılmıştır. Bu durumda örnekteki mükellefin kayba uğrattığı verginin aslının gecikme faizi ile birlikte tahsilinin yanında, bu tutarın 3 katı kadarı vergi ziyai cezasının tatbik edilmesi gerekmektedir. Buna ek olarak söz konusu fail adına hapis cezası tatbik edilmelidir. Zira ilgili fiiller aynı zamanda kaçakçılık suçunun oluşumuna sebebiyet vermektedir.

Sahte belge düzenleme fiili kaçakçılık suçu açısından en çok rastlanılan durumlardan olup, ortada çoğu zaman sahte olarak düzenlenen faturaların pazarlanması suretiyle komisyon geliri elde etme amacı bulunmaktadır. Bir failin bu fiilleri icra etmesi neticesinde kaçakçılık suçunun ortaya çıkması tabiidir. Bununla birlikte pazarlanan gayri resmî faturalar açısından elde edilen yasadışı bir komisyon geliri bulunmaktadır. Mükellefin söz konusu faturaların pazarlanmasından kaynaklı olarak elde ettikleri komisyon gelirinin vergilendirilebilmesi için vergi incelemesi yapılmalıdır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 9 uncu maddesinin ikinci fıkrası⁴⁰⁹ kanunlarla yasaklanan işlemler dolayısıyla elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde bir engel bulunmadığını ifade etmektedir. Yapılan vergi incelemesi neticesinde mükellefin düzenlemiş olduğu faturalardan elde ettiği yasa dışı gelir tespit edilmeli, bu gelir üzerinden eksik tahakkuk eden vergi hesaplanarak tarh edilmelidir. Vergi kaybı kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller neticesinde oluştuğu için tarh edilen tutarlar üzerinden 3 kat vergi ziyai cezası hesaplanmalı ve idari ceza tesis edilmelidir. Görüleceği üzere mükellef adına ilgili fiillerden kaynaklı olarak hem vergi ziyai kabahati, hem de kaçakçılık suçuna ilişkin hürriyeti bağlayıcı ceza tatbik edilmektedir.

Bu noktada kanunun lafzına ilişkin bir husus ifade edilmelidir. Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesinde vergi ziyai cezasının 3 kat olarak uygulanmasının; vergi kaybının kaçakçılık suçunun işlenmesi neticesinde oluşmasına

⁴⁰⁹ Madde 9-Vergi Ehliyeti

“(2)Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.”

mı yoksa vergi kaybına kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerle sebebiyet verilmesine mi bağlı olduğu belirgin değildir. Lafız itibariyle yapılan bir değerlendirme bizi, sadece kaçakçılık suçunda sayılan fiillerin icra edilmesi neticesinde ortaya çıkan vergi ziyayı halinde dahi 3 kat vergi ziyayı cezası tatbik edilebileceği şeklinde hatalı bir sonuca ulaştırabilir. Bu değerlendirmeye göre kaçakçılık suçunun oluşması şart değildir.⁴¹⁰ Kanun hükmünün lafızda yer aldığı gibi uygulanması halinde ortaya problemler çıkabilir. Zira ifade edildiği üzere vergi ziyayı kabahati taksirle işlenebilir iken kaçakçılık suçu sadece kasten işlenmektedir. Bir mükellefin kaçakçılık suçuna ilişkin fiilleri kast olmaksızın icra etmesi durumunda kaçakçılık suçundan dolayı sorumlu olmaması esastır. Bununla birlikte eğer vergi ziyayı oluşmuş ise vergi ziyayı cezasından dolayı sorumlu olmaktadır. Bu noktada hukuki problem; ifade edilen durum açısından tatbik edilen vergi ziyayı cezası bakımından bu kişinin hangi oranda sorumlu olacağına ilişkindir. Kanunun lafzı katı bir şekilde uygulanır ise sadece kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin icra edilmesi neticesinde vergi ziyayı doğması, 3 kat vergi ziyayı cezası için yeterli olmaktadır. Zira kanun hükmü lafız itibariyle suçun oluşmasını aramamaktadır. Bu *durumda “kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerle sebebiyet verme”* olarak ifade edilen hükmün kaçakçılık suçunun oluştuğu haller olarak yorumlanması ve adli manada suç oluşmamış ise vergi ziyayı cezasının 1 kat olarak tatbik edilmesi uygun olur. Aksi durum hakkaniyete aykırı sonuçlar oluşmasına sebebiyet verebilir.⁴¹¹ Bu yorum neticesinde vergi ziyayı kabahatinin 3 kat olarak uygulandığı haller bakımından da manevi unsurun farklı olarak aranması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Zira ifade edildiği üzere vergi ziyayı cezasının oluşması için kastın varlığı aranmamakta olup, taksir hali yeterlidir. Yukarıda da ifade edildiği üzere yasa hükmü gereğince vergi ziyayı haline kaçakçılık suçunun icrası neticesinde sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyayı cezası 3 kat olarak uygulanmalıdır. Kaçakçılık suçu ise kanunda aksi belirtilmediği için kasten işlenebilen suçlardandır. Buradan hareketle her ne kadar yasada ayrıca belirtilmemiş olsa da; vergi ziyayı cezasının 3 kat olarak uygulanabilmesi için kasten icra edilmiş olmasının aranması gerektiği ifade edilebilir. Rençber’e göre bu durum vergi ziyayı halinin tamamı bakımından taksir halinin yeterli olduğu görüşünü çürütmektedir. Zira vergi ziyayı

⁴¹⁰ Taşkan, s. 342; Rençber, s. 387.

⁴¹¹ Rençber, s. 387.

cezasının üç kat olarak uygulanacağı haller bakımından kastın varlığı aranmaktadır.⁴¹²

Yukarıda ifade edilen durumlar dışında, faillerin bir ticaret şirketi kurarak tüzel kişilik altında suç işlediği haller de bulunmaktadır. Bu durumda yukarıda ifade edilen yaptırımların tamamı, tüzel kişilerin sorumluluğunu düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 333 üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca tüzel kişi adına kesilmelidir. Bununla birlikte kaçakçılık suçuna ilişkin hürriyeti bağlayıcı ceza açısından mezkûr kanun hükmünün son fıkrası uyarınca fiilleri işleyen kişiler sorumlu olacaktır. Anayasa Mahkemesi bu durumu objektif bağlantı olarak ifade etmektedir: *“Objektif bağlantı durumunda failler tarafından gerek aynı mükellefiyet kapsamında gerekse farklı mükellefiyetler kapsamında bağlantılı olarak vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kabahatleri işlenebilmektedir. Örneğin tüzel kişi mükellefin temsilcisi tarafından çift defter tutulması durumunda, aynı fiil ile hem vergi kaçakçılığı suçu hem de vergi ziyai kabahati işlenecek ancak kaçakçılık suçu bakımından temsilci cezalandırılacakken vergi ziyai kabahati dolayısıyla verilen vergi cezası, 213 sayılı Kanun'un 333. Maddesi gereğince tüzel kişilik adına kesilecektir. Bu durumda suç ve kabahat aynı fiil ile işlenmiş olsa da failler farklılaşmış olacaktır.”*⁴¹³ Anayasa Mahkemesi'nin bu görüşü oldukça önemlidir. Bu görüşe göre kaçakçılık suçunun faili, tüzel kişi olamayacağı için ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine uygun bir şekilde suça konu fiilleri icra eden gerçek kişi olmalıdır. Lakin vergi ziyai kabahatinin faili bünyesinde vergi ziyana ilişkin fiiller icra edilen ve vergi ziyai hali oluşan tüzel kişiliktir. Tüzel kişiler açısından ifade edilen bu durum uygulamada idari yaptırımlar bakımından sorumlulukların tespitinde belli başlı problemlere yol açmaktadır. Bu hususlara takip eden kısımda yer verilecektir.

⁴¹² Rençber, s. 387.

⁴¹³ Anayasa Mahkemesi, E.2019/4, K.2021/78, T.04.11.2021.

C. İdari Yaptırımın Kaçakçılık Suçuna İştirak Edenlere Uygulanması: 1 Kat Vergi Ziyai Cezası Yaptırımı

1. Kanuni Düzenleme

Kaçakçılık suçunun iştirak halinde işlendiği durumlarda faillerin Türk Ceza Kanunu hükümleri uyarınca iştirak statülerinin tespit edilmesi ve adli yaptırımlar bakımından ceza sorumluluklarının tesis edilmesine ilişkin olarak çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Faillerin kaçakçılık suçu dolayısıyla muhatap oldukları adli yaptırımın yanında, idari yaptırım ile de muhatap olmaları mümkündür. Çalışmanın üçüncü bölümünde⁴¹⁴ buna ilişkin açıklamalara da yer verilmiştir. İdari yaptırıma ilişkin bu açıklamalar suçun faillerine ilişkin olup, muhatabı da failler olmaktadır. Bununla birlikte kanun koyucu suça konu fiillere iştirak eden kişiler adına da idari yaptırım uygulanabilmesi için, özel bir hüküm belirlemiştir.

Önceki bölümlerde ifade edildiği üzere kaçakçılık suçu zarar suçu değildir. Kanun koyucu failleri kaçakçılık suçundan dolayı cezalandırırken kamu adına zarar oluşup oluşmadığını gözetmemektedir. Bununla birlikte suç konusu fiillerin icra edilmesi halinde kamu adına zarar oluşan hallere rastlanmaktadır. Bu sebeple kanun koyucu işlenen suç neticesinde belirli kontroller yapılmasını ve kamu adına zarar doğması halinde bunun telafi edilmesini istemiştir. Kamusal zararın telafi edilmesine ek olarak bu fiillerin bir daha tekrarlanmaması adına cezai yaptırım uygulanmasını da gözetmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde⁴¹⁵ bu kabahatlerin nasıl meydana geldiği; telafi ve caydırıcılık mahiyetindeki yaptırımların suçun failinin (tüzel kişi bünyesinde işlenen suçlar açısından suçun bünyesinde işlendiği tüzel kişiliğin) adına hangi esaslar doğrultusunda hükmedilmesi gerektiğine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. İfade edilmesi gereken bir diğer husus, kanun koyucunun caydırıcı olmasını amaçladığı idari cezalar açısından suçun faillerinin yanında suça iştirak edenleri de göz önüne almış olmasıdır. Bu sebeple kanun koyucu vergi ziyai cezasının kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller ile gerçekleştiği hallerde suçun faili

⁴¹⁴ Ayrıntılı bilgi için çalışmanın üçüncü bölümünün III.A kısmı.

⁴¹⁵ Ayrıntılı bilgi için çalışmanın üçüncü bölümünün III.B kısmı.

dışındaki şeriklere de sirayet etmesini uygun bulmuştur. Bu durum tabi ki vergi incelemesi neticesinde ortaya çıkmaktadır.

Mükelleflerin kaçakçılık suçunu işlediği hallerde, kamunun olası vergi kaybının tespit ve telafi edilebilmesi adına mezkûr kanunun 134 üncü maddesi uyarınca mali idare tarafından vergi incelemesi gerçekleştirilmektedir. Bu inceleme neticesinde kamunun vergi kaybını ifade eden vergi ziyayı oluşmuş ise söz konusu mükellef adına bu miktardaki vergi tarh edilmekte ve gecikme faizi ile birlikte kamuya ödenecek hale getirilmektedir. Tarh edilen vergi aslının yanında, mezkûr kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası⁴¹⁶ uyarınca bu miktarın 3 katı tutarındaki vergi ziyayı cezası da failler adına kesilmektedir. Failler adına tatbik edilen 3 katı tutarındaki vergi ziyayı kabahatine ek olarak, bu fiillere iştirak eden kişilerin bulunması halinde ise; iştirak edenler adına 1 katı tutarındaki vergi ziyayı cezası tatbik edilmektedir. Görüldüğü üzere kanun koyucu suça iştirak eden şerikler adına uygulanacak adli yaptırımın yanında (vergi ziyayı oluşmakta ise) idari yaptırım da uygulanmasını emretmiştir. Bu, kaçakçılık suçuna ilişkin fiillere iştirak edenlere özel bir yaptırım türüdür. Kaçakçılık niteliğindeki fiillere iştirake ilişkin 1 kat vergi ziyayı yaptırımının gerçek kişiler adına düzenlenmesi şart değildir; tüzel kişiler adına da tatbik edilebilir. Zira kanunda aksi bir ifade bulunmamaktadır. Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir.⁴¹⁷

Kaçakçılık suçuna iştirak eden faillerin 1 kat vergi kabahati sorumluluğuna dair ifade edilmesi gereken bir diğer husus ise, bu kişilerin sorumluluğunun failin fiiline bağımlı oluşudur. Bu sebeple failin mali düzeni ihlale ilişkin fiillerinin makul bir şekilde ortaya konulması ve kanıtlanması gerekmektedir. Bu durum ise fail adına 3 kat olarak tahakkuk edilen vergilerin kesinleşmesi ile olmaktadır. Kabahate iştirak eden kişinin sorumluluğu ise ancak bunun neticesinde talep edilebilir hale gelmektedir. Bu konunun ihlal edildiği durumlara ilişkin olarak mahkemelerce

⁴¹⁶ “Madde 344 – Vergi Ziyayı Cezası

(2) Vergi ziyayına 359 üncü maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.”

⁴¹⁷ “...tüzel kişilik adına, iştiraktan dolayı vergi ziyayı cezası kesilemeyeceği yolunda bir düzenlemeye yer verilmediği açık olduğundan, Vergi Mahkemesinin, 359. maddede belirtilen fiillerin hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirdiği ve tüzel kişi adına hürriyeti bağlayıcı ceza kesilemeyeceği gerekçesiyle dava konusu vergi ziyayı cezasını iptal eden kararında hukuka uygunluk görülmemiştir...” Danıştay, 7D , E.2016/395, K.2021/2144, T.19.04.2021, (Corpus Mevzuat Programı), (Erişim Tarihi: 01.06.2022)

verilmiş iptal kararları bulunmaktadır. Ankara Bölge İdare Mahkemesi bir kararında şu görüşte bulunmuştur: “...Yukarıdaki açıklamalar ve mevcut hukuki duruma göre, iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde, öncelikle asıl failin fiilinin sübuta erip ermediğinin araştırılması, söz konusu fiilin sübuta erdiğinin tespiti halinde, iştirak ettiği ileri sürülen kişinin fiilinin iştirak için aranan koşullar yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir. Dosyada mevcut bilgi ve belgelerin, (...) birlikte incelenmesinden, davacının iştirak ettiği ileri sürülen sahte belge düzenleme fiilini işlediği iddia edilen G.B. Limited Şirketi adına, sahte belge düzenleme faaliyetinden elde ettiği kabul edilen gelir üzerinden 2018/1-12 dönemi için re'sen salınan vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ile 2018/1-3, 4-6 dönemleri için re'sen salınan vergi ziyai cezalı kurum geçici vergilerin unvanı geçen şirkete, iştirak nedeniyle davacı adına kesilen cezaların e tebligat nedeniyle tebliğ edilmiş sayıldığı tarih olan 29/09/2020 tarihinde aynı gün tebliğ edildiği anlaşılmıştır. Bu duruma göre, G. B. Limited Şirketinin sahte belge düzenlediği ve bu şekilde elde ettiği komisyon gelirini kayıt ve beyan dışı bırakarak vergi kaybına yol açtığı hususu sübuta ermeden, sahte belge düzenleme eylemine iştirak ettiğinden bahisle davacı adına kesilen vergi ziyai cezalarında hukuka uyarlık görülmemiştir.”⁴¹⁸ İfade edilen bu sebepler dolayısıyla kaçakçılık suçuna iştirak eden kişilerin vergi ziyai kabahatine ilişkin sorumluluğu için idari işlemin tesis edilmesi yeterli değildir. İştirak edenlere ilişkin kabahat sorumluluğu, failinin kabahat sorumluluğunun kesinleşmesi neticesinde aranabilir niteliğe kavuşmaktadır. Bu sebeple öncelikle kaçakçılık suçundan dolayı üç kat vergi ziyai cezası tatbik edilmeli ve kesinleşmelidir. Bu fiillere iştirak edenlere ilişkin yaptırımlar bunun üzerine tebliğ edilebilir.

⁴¹⁸ Ankara BİM, 2. VDD, T.25.05.2022, E.2021/2214, K.2022/991. Benzer bir diğer karar olarak: Ankara BİM, 2. VDD, T. 20.04.2022 E.2021/1670, K.2022/735.

2. Kanuni Düzenlemeye İlişkin Değerlendirmeler ve Eleştiriler

a.Genel Olarak

Çalışmanın önceki bölümlerinde ifade edildiği üzere kaçakçılık suçları bakımından suça iştirak hallerine sıkça rastlanmaktadır. Bu durum kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller ile vergi ziyana sebebiyet verilen haller bakımından söz konusu fiillere iştirak edenler adına da 1 kat vergi ziyayı yaptırımını tatbik edilmesi sonucunu doğurmaktadır.

Kanun koyucu vergi ziyayı cezasını ifade eden Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü madde hükmü ile suça iştirak eden kişiler adına da ayrıca idari yaptırım (vergi ziyayı cezası) uygulanmasını emrederken, suça iştirak eden faillerin maddi menfaat temin edip etmemesi gibi bir hususun varlığını gözetmemiştir. Bu sebeple icra edilen suç kapsamında herhangi bir menfaat temin etmeyen şerikler dahi idari ceza ile karşı karşıya kalmaktadır. Suça iştirak eden kişilerin işlenen suçlara ilişkin menfaatinin bulunmayışı, sadece adli cezalar açısından indirim sebebi olup, bu durum çalışmanın üçüncü bölümü içerisinde⁴¹⁹ ifade edilmiştir. Kanun koyucu kaçakçılık fiillerine iştirak eden kişiler adına menfaat elde edip etmediklerini gözetmeksizin idari yaptırım tatbik edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bu bakımdan kanun koyucunun devlet hazinesinin kayba uğramaması adına oldukça katı bir şekilde davrandığı; genel tabloda oluşan mali kayıp bakımından şeriklerin de cezalandırılması gerektiği görüşünde olduğu ifade edilebilir. Bu durum kanun koyucunun caydırıcılık bakımından da ne denli kararlı olduğunu göstermektedir.

Kanun koyucunun bu görüşüne rağmen kanunda kaçakçılık suçuna dair fiillere iştirak edenlere ilişkin tatbik edilen 1 kat vergi ziyayı cezası düzenlemesinin bazı anayasal ilkeleri ihlal ettiği yönünde bir takım eleştiriler bulunmaktadır.

⁴¹⁹ Ayrıntılı bilgi için çalışmanın üçüncü bölümünün II.B.2 başlığı.

b.Belirlilik İlkesi Bakımından Eleştiriler

“Kanunilik” ilkesi kısaca her bir cezalandırma için yasadaki tipe uygunluk hallerinin net bir şekilde belirlenmesini ifade etmektedir. İlke kendi içinde “belirlilik” ve “kıyas ve yorum yasağı” ilkelerini barındırmaktadır.⁴²⁰ Belirlilik ilkesi kişilerin hak ve ödevlerinin neler olduğuna ilişkin bilgi sahibi olmalarıdır. Bu durum hem düzenleme ihtiyacı, hem de düzenlemenin anlaşılır olması olarak tanımlanabilir.⁴²¹ Belirlilik ilkesi vergi suç ve kabahatleri için de geçerlidir.

Kanun koyucu kaçakçılık suçunun işlenişine iştirak eden faillerin idari sorumluluğunu belirlerken, Vergi Usul Kanunu’nun 344 üncü maddesinde herhangi bir iştirak statüsünden bahsetmemiş; “...*bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*” ifadesini kullanarak, suça iştirak eden bütün kişileri idari yaptırımın uygulama alanına dâhil etmiştir. Bu ifadeye göre suça iştirak eden şahıslar hesaplanan vergi ziyai cezasının bir katı ile sorumlu olmaktadır. Kanun koyucunun sorumluluğu ifade ederken bu denli genel bir ifade kullanması, sorumluluğun belirlenişi bakımından bir takım belirsizliklere yol açmaktadır.

“İştirak eden” ifadesi ekseriyetle 765 s. mülga Türk Ceza Kanunu’nda kullanılan bir kavramdır. Mülga Türk Ceza Kanunu’nun suça iştirak hükümlerini düzenleyen 64 ve 65 inci maddeler esasında müşterek failliği ifade ederken “iştirak etmek” kavramını kullanmıştır. Eski bir düzenleme olan Vergi Usul Kanunu’nun 344 üncü maddesi bakımından da mülga Türk Ceza Kanunu etkisini göstermiş ve vergi ziyai yaptırımı bakımından bu kavram kullanılmıştır. “İştirak eden” ibaresi Vergi Usul Kanunu’nun halen yürürlükte bulunan mülga 360 ıncı madde hükmünde de kullanılmaktadır. Lakin şu an için bu ibarenin Vergi Usul Kanunu’nun 344 üncü maddesinde kullanılışı lafız itibariyle bir takım belirsizlikler yaratmaya müsaittir. Kanun koyucu icra edilen kaçakçılık suçu kapsamında oluşan vergi ziyai için iştirak edenler adına da 1 kat vergi ziyai cezası tatbik edileceğini ifade etmektedir. Ama problem şudur ki; Vergi Usul Kanunu’nda “iştirak eden” kavramından hangi iştirak statülerinin anlaşılması gerektiğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Birden fazla kişinin müşterek fail olarak işlediği bir kaçakçılık suçunda, suça iştirak

⁴²⁰ Doğan, s.166.

⁴²¹ Yusuf Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (Kamu İcra), s. 63.

eden kişilerin bulunması halinde; söz konusu kişiler bakımından uygulanacak adli cezanın tespiti bakımından herhangi bir problem bulunmamaktadır. Zira Türk Ceza Kanunu'nun iştirake ilişkin hükümleri, statüleri ve bu statülere ilişkin ceza sorumluluklarını açık bir şekilde düzenlemiştir. Ama bu kişiler açısından uygulanacak idari yaptırımların tespiti açık değildir. Zira faillerin tamamı açısından temelde suça iştirak hali oluşmaktadır.

Bu sebeple vergi ziyayı açısından hangi kişilerin iştirak eden olarak değerlendirilmesi gerektiği muğlaktır. Kavramının içeriğinin Türk Ceza Kanunu hükümleri ile doldurulması da mümkün değildir. Zira Türk Ceza Kanunu kaçakçılık suçu açısından iştirak statülerini belirterek adli ceza sorumluluğunun belirlenmesi bakımından fonksiyon göstermektedir. Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık suçuna ilişkin adli yaptırımlar ile kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller neticesinde tesis edilebilecek vergi ziyayı kabahati ayrı olarak değerlendirilmektedir. Bu durum ifade edildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 340/2, 359/son ve 367/son hükümlerinde açıkça yer almaktadır. Söz konusu hükümler ortak bir şekilde; bir fiilin hem kaçakçılık suçuna hem de vergi ziyasına yol açması halinde, her iki yaptırımın da ayrı ayrı uygulanması gerektiğini ifade etmektedir. Bu durum idari yaptırım bakımından ceza sorumluluğunun tespitinde belirsizlik doğurmaktadır. Ankara Bölge İdare Mahkemesi kararında vergi ziyayı kabahatine ilişkin olarak iştirak statülerinin kaçakçılık suçuna ilişkin suç sorumluluğundan farklı şekilde belirlenmesi gerektiğini şu şekilde ifade etmektedir: *"...yeni düzenleme ile Kanun Koyucu, iştirakin ceza hukukuna özgü bir durum olduğunu göz önüne almış, ancak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gereken suçu oluşturan eylemin aynı zamanda vergi kaybına yol açabileceğini de gözeterek Birinci Bölümde yer alan 344. maddenin 2. fıkrasında, vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle yol açılması halinde bu fiillere iştirak edenlere bir kat vergi ziyayı cezası uygulanmasını benimsemiş ve suça iştiraki, vergi kaybına yol açan eylemlere iştiraktan ayırmıştır. Kanun koyucunun suça iştirak ile vergi düzenine aykırılık oluşturan fiillere iştirak arasında gözettiği ayırım, 359. maddenin son fıkrasında; kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının, 344. maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği ve 340. maddenin 2. fıkrasında yer alan; vergi cezasıyla cezalandırılan eylemlerin, aynı zamanda 359. maddeye göre suç*

teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesinin söz konusu maddenin uygulanmasına engel olmayacağı yönündeki düzenlemelere yansımıştır. Bu ayrımın, karşılığında idari yaptırım (para cezası) öngörülen iştirak fiilinin kanıt yükünün ceza hukukundan farklı olduğu şeklinde yorumlanması uygun olacaktır. (...) Kanunun sistemiyle ilgili yukarıdaki açıklamalar bağlamında, Türk Ceza Kanunundaki tanımlamaların, Vergi Usul Kanununun benimsediği suç teşkil eden fiillere iştirak ile vergi kaybına yol açan fiillere iştirak arasında yaptığı ayrım göz önünde bulundurulduğunda, vergi düzenine aykırılıklara iştirak yönünden doğrudan uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Bu nedenle, vergi kaybına yol açan fiiller yönünden iştirakin tanımlanması ve kapsamının belirlenmesi gerekmektedir...⁴²² Mahkeme kararı da kaçakçılık suçunda suçu icra edenlerin iştirak statülerinin Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre belirlenmesinin uygun olduğunu, kabahat yaptırımı açısından ise kanun koyucunun suç ve kabahatleri birbirinden ayrı görmesinden dolayı Türk Ceza Kanunu'nun iştirak hükümlerinin uygulanma imkânı bulunmadığını; bu nedenle kabahatler bakımından söz konusu nitelemeye ayrıca ulaşılması gerektiğini ifade etmektedir.

Bu sebeple kabahatlere iştirak edenlerin kimler olduğunun ifade edilmesi gerekmektedir. Kabahatler Kanunu'nun kabahatler bakımından genel kanun olma niteliğini ifade eden 3 üncü maddesi uyarınca bu kanunun genel hükümleri idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanmaktadır. Bu sebeple vergi ziyai cezası bakımından mezkûr kanunun hükümlerinin uygulanması mümkündür. Kabahatler Kanunu'nun iştiraki ifade eden 14 üncü maddesi⁴²³ kabahatlere iştirak bakımından bağlılık kuralını Türk

⁴²² Ankara BİM, 2. VDD, T.25.05.2022 E.2021/2214, K.2022/991.

Danıştay'ın da benzer nitelikli bir kararı bulunmaktadır. "Bu itibarla, 213 sayılı Kanun'da, vergi kaybı doğuran eylemlere iştirak suça iştirakten ayrıldığından..." Danıştay 7.D, E.2016/395, K.2021/2144, T.19.04.2021, (Corpus Mevzuat Programı), (Erişim tarihi: 01.06.2022).

⁴²³ Madde 14 – İştirak

"(1) Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir.

(2) Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da fail olarak idarî para cezası verilir.

(3) Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idarî para cezası verilir.

Ceza Kanunu’nda yer alan bağıllık kuralı hükümlerine benzer bir şekilde ifade etmekte; bu kapsamda kabahatlere iştirak eden kişilerin fail olarak idari para cezası ile cezalandırılacağını söylemektedir. Bununla birlikte söz konusu hüküm Vergi Usul Kanunu’nun 344 üncü madde hükmünde yer alan iştirak kavramının ifadesi hususunda fonksiyon gösterememektedir.

Kanun lafzında “suça iştirak edenler” olarak ifade edilen hüküm açısından ulaşılmaması en makul sonuç; kanun koyucunun kısmen eksik bir lafız ile şerikleri işaret etmesidir. Zira Vergi Usul Kanunu’nun mülga 360 ıncı madde hükmünde de aynı şekilde “iştirak edenler” ifadesi kullanılmaktadır ve bu hüküm şerikleri ifade etmektedir. Benzer şekilde Türk Ceza Kanunu’nun bağıllık kuralını ifade eden 40 ıncı maddesi hükmünde şerik olarak ifade edilebilen yardım eden ve azmettirenlerin fiilleri suça iştirak etmek kapsamında ifade edilmektedir. Bu sebeple kanun koyucunun bu noktada “iştirak eden” kavramı ile şerikleri işaret ettiği kabul edilebilir. Ankara Bölge İdare Mahkemesi’nin kaçakçılık suçuna ilişkin fiillere iştirak eden faillere vergi ziyai cezası bakımından vermiş olduğu bir kararında da bu durum ifade edilmektedir: “(...) *İştirak, failin dışında fiilin gerçekleşmesine katkı sağlayan, ama bu katkısı suçun tanımına uygun olmayan kişi ve kişilerin ihlale yol açan fiilden sorumlu tutulmalarına yönelik olarak geliştirilmiş bir kavramdır. Diğer bir ifadeyle, iştirak, kasıtlı olarak işlenen ve hukuka aykırı fiilin gerçekleşmesine, faillik niteliğinde olmayan katkı sağlamak suretiyle gerçekleştirilen bir hukuki değer ihlali olarak görülmekte; iştirak edenin de, fail gibi suçun kanundaki tanımına uygun davrandığı için değil, hukukun koruma altına aldığı değere zarar veren failin fiilini gerçekleştirmesine katkıda bulunduğu için cezalandırıldığı kabul edilmektedir.*”⁴²⁴

(4) Kanunda özel faillik niteliğini taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat olarak tanımlanan fiilin, bu niteliği taşıyan ve taşımayan kişiler tarafından ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirake ilişkin hükümler uygulanır.”

⁴²⁴Kararın tamamı şu şekildedir: “A.U.’nun sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle 2015/1-12, 4-6, 7-9 dönemlerine ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezalarının iptali istemiyle açılan davayı; atık ve hurda toptan ticareti (kağıt, cam, plastik vb. olanlar) (metal olanlar hariç) ile uğraşmak üzere 10.04.2015 tarihinde mükellefiyet tesis ettiren, 31.12.2015 tarihi itibarıyla mükellefiyeti re’sen terkin edilen A.U. hakkında düzenlenen 05.06.2020 tarih ve 2020-A-xxxx/xx sayılı vergi tekniği raporundaki tespitlerin değerlendirilmesinden, A.U.’ın beyan ettiği matrahlara ulaşabilecek ticari kapasitesinin, deposunun ve emtiasının olmaması, mükellefin sermayesinin 10.000.-TL olduğu düşünüldüğünde, yaklaşık 8,5 ay süren mükellefiyet süresi içinde 112.450.000.-TL’lik büyük bir hasılat beyan edilmesinin, bu denli büyük satış rakamlarına ulaşılmasının ticari icaplara uymaması, mükellefin Ba-Bs formları ile karışık Ba-Bs formlarındaki miktarlar arasında uyumsuzluklar olması, vadesi geçmiş vergi borçlarının ödenmemesi, ayrıca mükellefin kendi

beyanlarıyla da, mükellefiyetin gerçek bir ticaret yapılması amacıyla kurulmadığının ortaya konulması gibi hususlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde, mükellefin düzenlediği faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığı sonucuna varıldığı; bu durumda, A.U.'ın mal sattığını bildirdiği ve Mahkemelerince gerçek bir mal teslimine dayanmadığı tespit edilen, hakkında vergi tekniği raporu bulunan mükelleflerin tamamı tarafından, davacının vekaletnameyle yetkilendirilmiş olması, ayrıca toplamda 19 ayrı mükellef tarafından davacıya vekalet verilmiş olması, bu mükelleflerden B.K. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun sonuç kısmında, B.K.'un mükellefiyeti yerine, davacının da içinde bulunduğu adi ortaklık adına ortaklık mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerektiğinin ifade edilmesi, davacının A.U. adına banka hesaplarından birçok tahsilat yapmış olması, A.U. antetli faturaların bir kısmında yer alan imzaların davacının imzasıyla büyük benzerlik gösterdiğinin tespit edilmesi, tüm bunların A.U.'ın da ifadesinde belirttiği sahte belge düzenleme organizasyonu kapsamında davacının yer aldığını ortaya koyması nedeniyle, davacının mükellefin esas faaliyetinden haberdar olarak sahte belge düzenleme fiilini kolaylaştırıp bu fiile iştirak ettiği sonucuna varıldığından davacı adına kesilen cezalarda hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle reddeden Ankara 6. Vergi Mahkemesinin 20/12/2021 tarih ve E:2021/755, K:2021/2060 sayılı kararının; sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğinin açık delillerle ortaya konulmadığı, aleyhine tek delilin fatura fotokopilerinde yer alan imzaların kendi imzasına benzediği zannı olduğu ileri sürülerek kaldırılması istenilmektedir. SAVUNMANIN ÖZETİ : Savunma verilmemiştir. TÜRK MİLLETİ ADINA Hüküm veren Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesince, Ankara 6. Vergi Mahkemesinin 20/12/2021 tarih ve E:2021/755, K:2021/2060 sayılı kararı hukuka uygun bulunmadığından, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunun 6545 sayılı Kanunun 19. maddesiyle değişen 45. maddesinin 4. fıkrası uyarınca davacının istinaf başvurusunun kabulüne, sözü edilen kararın kaldırılmasına karar verildikten sonra dava dosyası yeniden incelenerek gereği görüldü: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5728 sayılı Kanun ile değişik 344. maddesinin 1. fıkrasında, 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği; 2. fıkrasında, vergi ziyayına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı hükmüne yer verilmiş; 360. maddesinde, 359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısının indirileceği yönünde düzenleme yapılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun genel sistematiği içerisinde, vergi düzenine aykırılıkların vergi kaybı doğurması ile suç teşkil etmesi yönünden ayrı ayrı değerlendirilerek yaptırıma bağlandığı görülmektedir. Kanunun cezalarla ilgili hükümlerinin Dördüncü Kitapta üç ayrı kısımda düzenlendiği, "Birinci Kısım'da genel esaslar, "İkinci Kısım'da vergi cezalarının, "Üçüncü Kısım'da ise cezaların kesilmesi, ödenmesi ve kalkmasına ilişkin kuralların yer aldığı görülmektedir. İkinci Kısımda yer verilen vergi cezalarının ise, iki ayrı bölümde, suç olarak tanımlanan vergi düzenine aykırılıklar için hürriyeti bağlayıcı cezalar ile vergi düzenine aykırılığa göre, vergi kanunlarının ihlali veya vergi kaybı dikkate alınarak idari yaptırım olarak öngörülen cezalar şeklinde düzenlendiği anlaşılmaktadır. 213 sayılı Kanun'un ceza hükümlerinde 4369 sayılı Kanun ile 01/01/1999 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikler sırasında, o tarihe değin genel esasların yer aldığı Birinci Kısımda yer alan 338. maddede düzenlenen iştirak müessesesi; vergi cezalarına ilişkin İkinci Kısımın, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gereken suçların ve karşılığında gösterilen cezalarının yer aldığı Üçüncü Bölümde, 360. madde olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu yeni düzenleme ile Kanun Koyucu, iştirakin ceza hukukuna özgü bir durum olduğunu göz önüne almış, ancak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gereken suçu oluşturan eylemin aynı zamanda vergi kaybına yol açabileceğini de gözetenek Birinci Bölümde yer alan 344. maddenin 2. fıkrasında, vergi ziyayına 359. maddede yazılı fiillerle yol açılması halinde bu fiillere iştirak edenlere bir kat vergi ziyai cezası uygulanmasını benimsemiş ve suça iştiraki, vergi kaybına yol açan eylemlere iştiraktan ayırmıştır. Kanun koyucunun suça iştirak ile vergi düzenine aykırılık oluşturan fiillere iştirak arasında gözettiği ayırım, 359. maddenin son fıkrasında; kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının, 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği ve 340. maddenin 2. fıkrasında yer alan; vergi cezasıyla cezalandırılan eylemlerin, aynı zamanda 359. maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesinin söz konusu maddenin uygulanmasına engel

Mahkeme kararından da görüleceği üzere kanun hükmünde “iştirak eden” olarak ifade edilen kavrama dair yapılan çıkarım sonucunda kanun koyucunun söz konusu ifade ile şerikleri işaret ettiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Lakin idari yaptırımlar bakımından şeriklerin kimler olacağı halen belirgin değildir. Zira şerikleri belirlerken kaçakçılık suçuna ilişkin iştirak statülerinden

olmayacağı yönündeki düzenlemelere yansımıştır. Bu ayrımın, karşılığında idari yaptırım (para cezası) öngörülen iştirak fiilinin kanıt yükünün ceza hukukundan farklı olduğu şeklinde yorumlanması uygun olacaktır. Öte yandan, 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanun'un 277. maddesi ile, Kanun'un 360. maddesinde yer alan "iştirak" hükmü kaldırılmış ve maddenin başlığı "cezada indirim" şeklinde değiştirilerek, iştirake ilişkin indirim maddesine dönüştürülmüştür. Bu yeni düzenlemeyle vergi suçuna iştirakte menfaat şartı ortadan kaldırılmış, 359. maddede sayılan ve vergi ziyaına sebebiyet veren fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak eden suç ortakları hakkında indirimli ceza uygulanması öngörülmüştür. Yukarıda yer verilen düzenlemeler uyarınca, vergi ziyaına yol açan fiillere iştirak edenlere 213 sayılı Kanun'un 344. maddesinin 2. fıkrası uyarınca bir kat vergi ziyai cezası kesilebilmesi için, aynı Kanun'un 359. maddesi kapsamındaki eyleme iştirak edildiğinin somut, makul ve inandırıcı tespitlerle ortaya konulması yeterlidir. Ancak 360. maddede, vergi suçuna iştirak halinde verilecek ceza yönünden açıkça Türk Ceza Kanununa atf bulunmakla birlikte, 213 sayılı Kanun, iştirak ile ilgili bir tanımlama içermemektedir. Kanunun sistematiği ile ilgili yukarıdaki açıklamalar bağlamında, Türk Ceza Kanunundaki tanımlamaların, Vergi Usul Kanununun benimsediği suç teşkil eden fiillere iştirak ile vergi kaybına yol açan fiillere iştirak arasında yaptığı ayırım göz önünde bulundurulduğunda, vergi düzenine aykırılıklara iştirak yönünden doğrudan uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Bu nedenle, vergi kaybına yol açan fiiller yönünden iştirakin tanımlanması ve kapsamının belirlenmesi gerekmektedir. Öğretide genel olarak, iştirak bir kişi tarafından işlenebilecek bir suçun birden fazla kişi tarafından işlenmesi olarak tanımlanmakta ve iştirakin varlığından söz edilebilmesi için asıl fail tarafından kasıtlı olarak işlenmiş bir fiilin varlığı, iştirak edenin de bu fiilin gerçekleşmesine kasıtlı olarak katkıda bulunması gerektiği kabul edilmektedir. İştirak, failin dışında fiilin gerçekleşmesine katkı sağlayan, ama bu katkısı suçun tanımına uygun olmayan kişi ve kişilerin ihlale yol açan fiilden sorumlu tutulmalarına yönelik olarak geliştirilmiş bir kavramdır. Diğer bir ifadeyle, iştirak, kasıtlı olarak işlenen ve hukuka aykırı fiilin gerçekleşmesine, faillik niteliğinde olmayan katkı sağlamak suretiyle gerçekleştirilen bir hukuki değer ihlali olarak görülmekte; iştirak edenin de, fail gibi suçun kanundaki tanımına uygun davrandığı için değil, hukukun koruma altına aldığı değere zarar veren failin fiilini gerçekleştirmesine katkıda bulunduğu için cezalandırıldığı kabul edilmektedir. Yukarıdaki açıklamalar ve mevcut hukuki duruma göre, iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde, öncelikle asıl failin fiilinin sübuta erip ermediğinin araştırılması, söz konusu fiilin sübuta erdiğinin tespiti halinde, iştirak ettiği ileri sürülen kişinin fiilinin iştirak için aranan koşullar yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir. Dosyada mevcut bilgi ve belgelerin birlikte incelenmesinden, davacının iştirak ettiği ileri sürülen sahte belge düzenleme fiilini işleyen A.U. adına, sahte belge düzenleme faaliyetinden elde ettiği gelir üzerinden 2015/01-12,04-06,07-09 dönemleri için resen salınan vergi ziyai cezalı gelir vergisi ile gelir geçici vergilerinin adı geçen yükümlüye, iştirak nedeniyle davacı adına kesilen cezanın tebliğ tarihi olan 12.04.2021 tarihinden sonra, 21.05.2021 tarihinde tebliğ edildiği anlaşılmıştır. Bu duruma göre, A.U.'ın sahte belge düzenlediği ve bu şekilde elde ettiği komisyon gelirini kayıt ve beyan dışı bırakarak vergi kaybına yol açtığı hususu sübuta ermeden, sahte belge düzenleme eylemine iştirak ettiğinden bahisle davacı adına kesilen vergi ziyai cezasında hukuka uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, davanın kabulüne..." Ankara BİM 1.VDD, T.08.06.2022 E.2022/600 K.2022/991.

bağımsız olarak hareket edilebilir.⁴²⁵ İfade ettiğimiz üzere bu durum idari yaptırımların tespiti bakımından belirsizlik yaratmaktadır.

Lafız itibariyle hatalı olduğunu ifade ettiğimiz bu durum Anayasa'nın 38 inci maddesinde yer alan suçların ve cezaların belirliliği ilkesine aykırılık içermektedir. Nitelik itibariyle suçlar, kabahatler ile bunlara uygulanacak yaptırımların tereddüde yol açmayacak bir şekilde açıkça ifade edilmesi gerekmektedir.⁴²⁶ Bu durum belirlilik ilkesinin bir gereğidir. Anayasa Mahkemesi bir kararında belirlilik ilkesini şu şekilde ifade etmektedir: *“Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesi gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup; birey, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisi doğurduğunu, kanundan öğrenme imkânına sahip olmalıdır.”*⁴²⁷ İfade edilen düzenlemenin bu karara ilişkin özellikleri taşımadığı ifade edilmelidir. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu'nun 344 ncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan *“...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat...”* ifadesi hakkında, Anayasa'nın 38 inci maddesinde yer alan suç ve cezalarda belirlilik

⁴²⁵ Ankara Vergi Mahkemesi güncel bir kararında bu durumu ifade etmiştir: *“G.C, Y.C, Ö.C. ve K.K. 'nun resmi kayıtlara göre O.G. E. San. Tic. A. Ş., Tas. Hal. M. A. M. Dan. Ltd. Şti., A. H. Tic. Ltd. Şti., K. G. Ltd. Şti., K. G. Ltd. Şti. ve B. G. Ltd. Şti.'nin yetkilisi veya ortağı olmamasına rağmen şirket yetkililerinden aldıkları genel vekaletname ile şirket yetkilisi gibi hareket ettikleri, bu ve bunun gibi mükellef kurumun yüksek tutarda faturalar aldığı şirketlerle G.C, Y.C., Ö.C. ve K.K. nun doğrudan bağlantısını kanıtlayacak durumlar yaşanması, kurumun banka hesaplarına gelen paraların büyük kısmının G.C, Y.C., Ö.C. ve K.K. ile O.G. E. San. Tic. A. Ş. ve Tas. Hal. M. A. M. Dan. Ltd. Şti 'nin hesaplarına aktarılması hususları dikkate alındığında kurumun kamu kurum ve kuruluşlarına düzenlediği faturalar hariç, 19.01.2017 tarihinden itibaren düzenlediği tüm faturaların organizasyon dâhilinde sahte olarak düzenlendiği, davacı G.C'nin da sahte belge düzenleme fiiline yardımcı olmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçuna iştirak ettiği sonucuna varıldığından davacı adına kesilen cezalarda hukuka aykırılık görülmediği...”* Ankara 6. VM, T.07/04/2021, E.2020/1916, K.2021/736.

Söz konusu karara göre davacı G.C vekaletname ile tüzel kişilik kapsamında kaçakçılık suçuna konu fiilleri icra etmektedir. Bu durum açısından G.C'nin suçun faillerinden olduğu ifade edilebilir. Vergi Mahkemesi, kararında G.C'nin kaçakçılık suçuna ilişkin fiillere iştirak edişinden hareketle G.C. adına 1 kat vergi ziyaı cezası tatbik edilmesini uygun bulmuştur. Yerel mahkemenin kabahate iştirake ilişkin uygulaması bu yöndedir.

⁴²⁶ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, (Vergilendirme İlkeleri), **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, 2013, s. 1290.

⁴²⁷ Anayasa Mahkemesi, Başvuru Numarası:2014/15220, T.04/06/2015, RG:09/07/2015-29411. Rençber, s. 202.

ilkesine aykırı olduğu gerekçesi ile Anayasa mahkemesine itiraz yoluna başvurulmuştur. Başvurucu itiraz dilekçesinde özetle (Gönen'in de gerekçesine paralel şekilde⁴²⁸) Vergi Usul Kanunu'nda suçta iştirak edenlere ilişkin idari yaptırım düzenlendiğini ama mezkûr kanunda suçta iştirake ilişkin hükümlerin ne şekilde uygulanacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığını, bu suretle iştirak edenlere ilişkin olarak idari yaptırımın hangi hallerde uygulanacağını belirli olmadığını, ceza hâkiminin kaçakçılık suçuna ilişkin kararının Vergi Usul Kanunu'nun 367 nci maddesinin son fıkrası uyarınca idari yaptırım uygulamak bakımından mali idareyi bağlamamasının yanlış olduğunu iddia etmiştir. Anayasa Mahkemesi ise şu şekilde karar vermiştir: *"...Kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olması hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz. Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesi belirlenmekte ve içeriği somutlaştırılmaktadır. Nitekim iştirak kavramı yargı kararlarıyla somutlaştırılmıştır. Buna göre, iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suçta iştirak iradesiyle işbirliği hâlinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. Vergi ziyayı suçuna iştirak ise bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile işbirliği hâlinde Kanun'un 359. maddesinde yazılan fiillerden biriyle vergi ziyasına sebebiyet vermesidir. Bu itibarla, itiraz konusu kuralda hangi eylemlere hangi sonucun bağlandığı belirli bir kesinlik içinde ortaya konmuş olup iştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz..."*⁴²⁹ Anayasa Mahkemesi kararında özetle, belirlilik ilkesinin önemine dikkat çekmiş, temel esasların belirlenmesi ve kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramların alt mevzuat ve yargı kararlarıyla somutlaştırılması halinde belirlilik ilkesi açısından bir problem bulunmadığını, başvuruya konu hüküm açısından da bu durumun oluştuğunu ifade etmiştir. Buradan hareketle kanunda "iştirak edenler" olarak ifade edilen kişilerin vergi mükellefi veya vergi sorumluları ile birlikte kaçakçılık suçuna sebebiyet veren ve mezkûr fiiller ile vergi ziyayı oluşumuna yol açan kişiler olduğu

⁴²⁸ Ömer, Gönen, "Vergi Ceza Hukukunda İştirak", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:2, 2013, s. 367.

⁴²⁹ Anayasa Mahkemesi, T. 05.03.2015, E. 2014/120, K.2015/23.

belirtilmiştir. Açıklanan sebeplerle söz konusu hükümde belirlilik açısından herhangi bir problem bulunmadığı sonucuna varmıştır. İfade edildiği üzere bu duruma ilişkin içtihatlar bulunmaktadır. Yine de böyle bir sonuca mahkeme içtihatları ile ulaşmış olmanın belirlilik ilkesi bakımından ne denli sağlıklı olduğunu tartışmak gereklidir. Zira mali işlemlere ilişkin bir alanda bu denli sorumluluk yaratan bir çerçevenin tatbikinin, alt mevzuat ve yargı kararı ile belirlenmesi sağlıklı görülmemelidir. Anayasa Mahkemesi söz konusu yasa hükmünü “genel nitelikli” olarak ifade etmiş olsa da; yasa halen net değildir. Kanun koyucunun bu denli önemli bir yaptırımını daha açık ve net bir şekilde ifade etmesi ceza hukuku prensiplerine de uygun düşecektir.⁴³⁰ Kaldı ki söz konusu kanun hükümlerinin detaylı ve net bir şekilde ifade edilmesi sadece yargı açısından değil, yürütme açısından da (mali idare) önem arz etmektedir. Bu sebepler dolayısıyla özellikle kaçakçılık suçuna ilişkin fiillere iştirak edenler bakımından tatbik edilecek vergi ziyai halinin daha açık bir şekilde ifade edilmesi uygun olmaktadır.

c.Ölçülülük İlkesi Bakımından Eleştiriler

Ölçülülük ilkesi kişi hak ve yükümlülüklerinin sınırlanması açısından başvurulacak araçların, sınırlama amacının sağlanması için elverişli, gerekli ve orantılı olmasıdır. Ölçülülük ilkesi temel olarak bu üç unsur üzerine kurulmuştur.⁴³¹ Anayasa Mahkemesi kararlarında ölçülülük ilkesi oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Ölçülülük ilkesi vergi suç ve kabahatleri için de geçerlidir. Mali hukuk açısından ölçülülük ilkesinin ihmal edilmesi, kişinin hak ve hürriyetlerinden yoksun kalması sonucunu doğurabilir. Bu sebeple düzenlemelerin makul bir şekilde yapılması gereklidir.⁴³² Şerikler adına düzenlenen 1 kat vergi ziyai cezası açısından üzerinde durulması gereken bir diğer husus da idari yaptırımların miktarına ilişkindir. Kaçakçılık suçları ekonomik suçlardan olduğu için icra edildiğinde failler adına

⁴³⁰ Gören iştirak hükümleri bakımından Türk Ceza Kanunu hükümlerinin tamamlayıcılık vasfını kabul etmemekte, buradan hareketle kanun koyucunun “iştirak eden” ifadesine ilişkin Vergi Usul Kanunu’nda herhangi bir düzenleme bulunmayışından kaynaklı olarak Anayasa’nın 38 inci maddesi uyarınca ifade edilen suç ve cezaların belirliliği ilkesinin ihlal edildiği görüşündedir. (Gören, s. 367)

⁴³¹ Karakoç, (Kamu İcra), s. 60.

⁴³² Karakoç, (Kamu İcra), s. 61.

önemli kazançlar sağlayabilmekte; kamu hazinesini zarara uğratabilmektedir. Mükellefin ticari hacmi veya gerçekleştirilen organizasyonun ölçeği genişledikçe bu miktarlar da büyümektedir. Bu noktada Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi tetkik edildiğinde, vergi kaybı oluşan durumlarda kaçakçılık suçunun failleri adına düzenlenen vergi ziyai cezasının kamunun kaybına oranla epey fazla olduğu ifade edilebilir. Zira yapılan incelemeler neticesinde kamunun kaybettiği tutarın gecikme faizi ile birlikte tarh edilmesinin yanında, bu tutarın 3 katı oranında bir miktar da vergi ziyai cezası olarak kesilmektedir. Suça iştirak edenler bulunması halinde; bir kat vergi ziyai cezası da her bir şerik adına ayrı ayrı olmak kaydıyla düzenlenmektedir. Bu noktada kamunun kaybı tarh edilen vergi aslı ve buna uygulanacak gecikme faizi ile birlikte telafi edilmiş olmakta; buna ek olarak 4 katı tutarında daha vergi ziyai cezası kesilmiş olacaktır. Suça iştirak edenler bulunması halinde bu sayı iştirak eden kişi adedince artmaktadır. Bu durumun kişi hak ve hürriyetlerinin sınırlandırılmasında “ölçülülük” ilkesinin de dikkate alınması gerektiğini ifade eden Anayasa'nın 13 üncü maddesi hükmü ile de uyuşmadığı ifade edilebilir.⁴³³ Anayasa Mahkemesi bir kararında “...bu bağlamda hukuk devletlerinde ceza hukuku alanında olduğu gibi idari para cezalarına ilişkin düzenlemelerde de kuralların önleme ve iyileştirme amaçlarına uygun olarak ölçülü, adil ve orantılı olması gerekir.” ifadelerini kullanarak kabahatler bakımından da ölçülülük ilkesinin varlığını belirtmiştir.⁴³⁴ Mahkeme başka bir kararında da orantılılık ilkesini şu şekilde ifade etmiştir: “Kanun koyucu, düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesi ile bağlıdır. Bu ilke ise “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. “Elverişlilik” başvurulacak önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, “gereklilik” başvurulacak önlemin ulaşılmak istenen amaç için gerekli olmasını, “orantılılık” ise başvurulacak önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir.

⁴³³ Yıldırım Taylar, “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Zıyai Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı:28, Yıl:2015, (Ölçülülük), s. 158; Rençber, s.298; Dilara Eltimur, “Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi”, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler**, (Ed. Yusuf Karakoç), Yetkin Yayınevi, Ankara, 2017, s. 354.

Doktrinde tersi görüşte olan yazarlar da bulunmaktadır. Şimşek söz konusu ceza miktarının, suça konu fiillerin mali düzende yarattığı olumsuzluklar nedeniyle; kayba uğratılan verginin 3 katı tutarındaki cezanın ölçülü olduğunu ifade etmektedir. Şimşek, s. 125.

⁴³⁴ Anayasa Mahkemesi, E.2002/119, K.2002/58, T.15.07.2002. Rençber, s.289.

Bu kurala uyulmaması nedeniyle kanun koyucu tarafından öngörülen yaptırım ile ulaşmak istenen amaç arasında da “ölçülülük” ilkesi dolayısıyla makul bir dengenin bulunması zorunludur.”⁴³⁵ Bu noktada çalışmanın konusu itibarıyla özellikle ifade edilmek istenen husus, bu cezaların miktar olarak da şeriklerin ödeme gücünü aşabilmesidir. Zira uygulamada kaçakçılık suçları, önemli oranda ticari faaliyet gösteren ve çoğunlukla kaçakçılık suçuna ilişkin faaliyetlerden bir kazanç elde etme amacına sahip kişilerce işlenmektedir. Bu kişiler olası idari yaptırımların boyutunu bilerek hareket etmekte, mali yaptırımları göze almaktadırlar. Aynı durum tüzel kişi nezdince işlenen suçlarda da geçerlidir. Bu firmalar suçu işlerken yakalanmaları halinde karşı karşıya kalacakları idari yaptırımı tahmin edebilmekte ve bunu göze alarak hareket etmektedir. Oysa uygulamada bazı şerikler işledikleri suçun boyutunun farkında olmadan çok küçük menfaatler karşılığında hareket etmektedir. Bu durumda büyük ticari şirketlerin gerçekleştirdiği faaliyete orantılı olarak tarh edilen tutarlar üzerinden kesilen vergi ziyai cezaları, şeriklerin mali durumu ile çok orantısız kalmaktadır. Hatta işlenen suç açısından şerikin maddi bir menfaat elde etmediği haller dahi bulunabilir. Zira idari yaptırım için şerikin maddi menfaat elde etmesi şart değildir. Bununla birlikte sadece bir şerik adına kamunun kaybının tamamına ilişkin bir idari yaptırım uygulanmaktadır. Bu yaptırımlar bazı hallerde şerikler adına tahsil edilmesi mümkün olmayan boyutlara gelebilmektedir.⁴³⁶ Ölçülülük ilkesi, vergi suç ve kabahatleri neticesinde oluşan haksızlık ile uygulanan yaptırımlar arasında denge bulunması gerektiğini ifade etmektedir. Vergi ziyai cezasının herhangi bir üst sınır belirlenmeden çok yüksek tutarlarda hükmedilmesi ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.⁴³⁷ Bu durumda orantısız olarak kesilen yüksek tutarlı idari para cezaları bazı durumlarda şeriklerin ekonomik açıdan mahvına sebep olabilmektedir. Cezaların temel amacı oluşan zararın maliyetinin karşılığı olmaları değil; caydırıcı bir etki oluşturmalarıdır. Ancak cezaların öldürücü olmaması gereklidir. Aksi durum ceza hukukuna ait yaptırım mantığının dışına çıkmaktadır.⁴³⁸ Doktrinde bu denli yüksek ceza uygulanmasına ilişkin çeşitli

⁴³⁵ Anayasa Mahkemesi, E.2016/19, K.2016/37. Batı, (Genel), s. 43.

⁴³⁶ Taylar, s. 159.

⁴³⁷ Karakoç, (Vergilendirme İlkeleri), s. 1284; Eltimur, s. 355.

⁴³⁸ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 172.

tahminler bulunmaktadır. Rençber bu denli ağır cezalara neden olarak vergi idaresinin sayıca çok fazla olan mükellefler dolayısıyla yeterli oranda denetim gerçekleştirememesini; buradan hareketle de caydırıcılık sağlamak adına ceza miktarlarını yüksek tutmasını göstermektedir.⁴³⁹ Karakoç'a göre ise bu durum kat usulü ceza kanuni düzenlemenin bulunduğu dönemin şartları ile de ilişkilidir. İlgili dönemlerde enflasyon oranının çok yüksek olması ve işlenen suça ilişkin mali denetimin yıllar sonra icra edilebilmesinin bu ceza miktarının belirlenmesinde payı bulunmaktadır. O dönem için gecikme zammı oranı aylık oranı % 15 dolaylarındadır. Oysa bugün için aylık gecikme zammı oranı % 1,6'dır.⁴⁴⁰ Benzer bir indirimin vergi ziyai cezaları açısından da yapılması uygun olabilir.⁴⁴¹

Bu sebeple kaçakçılık suçuna ilişkin vergi ziyai cezasının Anayasa'da yer alan suç ve cezaların ölçülü olma ilkesine aykırı oluşuna ek olarak, suça iştirak edenler adına düzenlenen 1 kat vergi ziyai cezası da aynı şekilde ölçülülük ilkesine aykırıdır. Söz konusu hükmün daha makul bir ölçüde belirlenmesi uygun olacaktır. s

⁴³⁹ Rençber, s. 297.

⁴⁴⁰ RG, T.30.12.2019, S.30994.

⁴⁴¹ Karakoç, (Vergi Ceza), s. 172.

SONUÇ

Vergi mükellefleri, kazanç getirici faaliyetlerinden dolayı bir takım vergisel ödevlere tabidir. Bazı mükellefler başta vergi ödeme yükümlülükleri olmak üzere mali ödevlerini ihlal etmek için bir takım gayri resmi faaliyetler içerisine girmektedir. Bu kapsamda icra edilen fiiller kanunda suç ve kabahatler olarak ifade edilmekte olup, bunlar arasında en ağır nitelikli olanı Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde yer alan ve adli yaptırım sonucu doğuran kaçakçılık suçudur.

Kaçakçılık suçu mali ve ekonomik niteliği dolayısıyla Türk Ceza Kanunu'nda yer alan klasik ceza normlarından ayrılmaktadır. Bu kapsamda suçun özelliklerine ilişkin önemli hususlara çalışmanın 2. bölümünde yer verilmiştir. Suç nitelik itibariyle neticenin gerçekleşmesine gerek olmayan tehlike suçudur. Suça ilişkin kanun maddesinde oldukça fazla sayıda fiil bulunmaktadır. Bu durum kaçakçılık suçunu seçimlik hareketli suç niteliğine kavuşturmakta olup, suça ilişkin fiillerden herhangi birisinin icra edilmesi halinde suç meydana gelmektedir. Bu fiillerden bazıları aynı maddi konuya ilişkin olup bazıları ise farklı maddi konular üzerinde icra edilmektedir. Bu nedenle suça konu fiillerden birden fazlasının icra edilmesi halinde kaç adet suç meydana geleceğine ilişkin bir netlik bulunmamaktadır. Bu durum kaçakçılık suçunun klasik bir ceza kanunundan farklı oluşunun göstergelerindendir. Zira kaçakçılık suçu, her birisi müstakil bir çalışmanın konusu olabilecek ve hep birlikte müstakil bir özel ceza kanunu oluşturabilecek; oldukça detaylı fiillerin tek bir kanun maddesinde toplandığı, torba bir ceza normu gibidir. Bu gibi özelliklerden kaynaklı olarak ceza hukukunun genel özelliklerinin kaçakçılık suçuna uygulandığı hallerde alışılmışın dışında durumlarla karşılaşmaktadır.

Kaçakçılık suçu kapsamında ifade edilen fiillerin teknik yapısından kaynaklı olarak; suçun faillerinin belirlenişinde farklılık arz eden durumlar oluşabilmektedir. Buna ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nda önemli düzenlemeler yer almaktadır. Bununla birlikte özellikle ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine paralel olarak suça konu fiilleri icra eden kişilerin inceleme ve soruşturma aşamasında doğru bir şekilde tetkik edilmesi; suç sorumluluğunun sağlıklı bir şekilde belirlenmesi açısından önemlidir.

Kaçakçılık suçunun tüzel kişilik bünyesinde icra edildiği hallere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun mülga hükümleri suç sorumluluğu açısından doğrudan tüzel kişilerin temsilcilerini işaret etmektedir. 4369 s. kanun ile yapılan değişiklik neticesinde mezkûr kanunun 333 üncü maddesi uyarınca tüzel kişilik bünyesinde işlenen kaçakçılık suçu açısından fiilleri icra eden kişilerin sorumlu olacağı ifade edilmiştir. Değişiklik neticesinde düzenleme, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine uygun bir hale gelmiştir. Bu kapsamda tüzel kişilik bünyesinde icra edilen suçlar bakımından da suça konu fiilleri icra eden kişiler doğru bir şekilde tetkik edilmeli ve sorumluluklar belirlenmelidir.

Kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin teknik yapısı suçun yargılama aşamasında da kendini göstermektedir. Suça ilişkin olarak Cumhuriyet savcısının iddianame düzenleyebilmesi, ilgili fiillere dair gerçekleştirilen vergi incelemesi neticesinde mali idare tarafından mütalaa düzenlenmesine bağlıdır. Mütalaa bu bakımdan dava şartı niteliğindedir. Kanun koyucu bu şart ile mali idarenin tecrübesinden istifade etmeyi ve gerekmeyen durumlarda soruşturma açılmasının önüne geçerek Cumhuriyet savcılarının iş yükünün artmasını engellemeyi amaçlamaktadır. 7394 s. kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 367 nci maddesinde yapılan değişiklik uyarınca artık mütalaa şartı fail bakımından değil fiil bakımından aranır hale gelmiştir. Soruşturma veya kovuşturma aşamasında suçun failinin değişikliğe uğraması veya başka faillerin eklenmesi halinde yeniden mütalaa alınmasına gerek bulunmamaktadır. Kanunun bu haliyle güvence olma fonksiyonunu kısmen kaybettiği ve bu sebepten dolayı değişikliğin eleştiriye açık olduğu ifade edilebilir.

Uygulamada kaçakçılık suçunun iştirak halinde işlendiği durumlara sıklıkla rastlanmaktadır. Suçun ekonomik ve mali niteliği dolayısıyla suçu icra edenler nezdinde ekonomik kazançlar yaratma ihtimali bu duruma etken oluşturmaktadır. Kaçakçılık suçu Vergi Usul Kanunu'nda yer almasına karşın suça iştirak hükümleri bakımından Vergi Usul Kanunu'nda bir düzenleme bulunmamaktadır. Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu arasında cezai düzenlemeler bakımından yer alan özel kanun-genel kanun ilişkisinin varlığı ve Türk Ceza Kanunu'nun düzenleyici hükümlerinin özel ceza normları bakımından da uygulanabilmesinden dolayı; kaçakçılık suçlarına iştirak halleri bakımından Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Kanun koyucu iştirak hallerini Türk Ceza

Kanunu'nda faillik, azmettirme ve yardım etme olmak üzere üç başlık altında ele alınmıştır. Doktrinde müşterek faillik ve dolaylı faillik olarak ifade edilen haller failliğe ilişkin kanun hükmünde beraber yer almaktadır. Kaçakçılık suçunun ifade edilen nitelikleri dolayısıyla, Türk Ceza Kanunu'ndaki iştirak hükümlerinin kaçakçılık suçuna uygulanışı sırasında özellikli durumlar oluşabilmektedir.

Kaçakçılık suçunun birden fazla kişi tarafından ortak bir karar doğrultusunda fiil üzerinde hâkimiyet kurmak suretiyle işlenmesi halinde; müşterek faillik oluşmaktadır. Faillerin hareketleri birbirini tamamlayabileceği gibi destekleyebilecektir. Bu noktada önemli olan faillerin suça ilişkin karar birliğini sağlamış olduğunun tespit edilmesidir. Doktrinde bazı yazarlar sahte belge düzenlemek suretiyle kaçakçılık suçuna sebebiyet verilen haller açısından, belgeleri düzenleyen kişilerin bu belgelerin defterlere kayıt edilmesi suretiyle oluşan kaçakçılık suçuna iştirak ettiklerine dair görüş bildirmektedir. Bu görüş hem kanunilik ilkesi, hem de ne bis in idem ilkesi açısından uygun değildir. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ayrı suçlara sebebiyet vermekte olup, sahte belge düzenleyen şahsın başka herhangi bir fiil icra etmeden sahte belge kullanan şahsın kaçakçılık suçuna iştirak ettiğinin söz edilmesi mümkün değildir. Yargı kararları da buna paralel niteliktedir.

Mükelleflerin mali işlemlerini gerçekleştiren mali müşavirler mutata işleri dolayısıyla kaçakçılık suçuna iştirak etme ihtimali bulunan kişiler arasında yer almaktadır. Bununla birlikte uygulamada mali müşavirlerin meslekleri gereği gerçekleştirdikleri işler dolayısıyla vergi kaçakçılık suçu işleme kastı bulunan mükelleflerin maddi fiillerine herhangi bir kasıt olmaksızın iştirak ettikleri hallere de sıklıkla rastlanmaktadır. Esasında mali müşavirler bu işlemleri mükelleflerin verdiği bilgiler doğrultusunda gerçekleştirmektedir. Bu durumda mali müşavirlerin suça ilişkin sorumluluğu bulunduğundan söz etmek mümkün değildir. Bu sebeple kaçakçılık suçları açısından bu kişilerin fiillerinin kast kapsamında gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği titiz bir şekilde irdelenmeli ve buna göre hüküm kurulmalıdır. Nitekim mahkeme kararları bu tarz meslek mensuplarının kaçakçılık suçuna iştirak ettiklerinin ispatı için mutata işlemler dışında iş ve işlemler gerçekleştirdiklerini; meslek mensubunun suça hangi fiiller ile iştirak ettiğinin açık bir şekilde değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Kaçakçılık suçunun, suç işleme iradesine sahip olmayan bir kişiye yoğun tesir gösterilerek işletilmesi halinde dolayı faillik oluşmaktadır. Bu noktada asıl fail suçu arka planda işleten kişidir. Suça konu fiilleri salt icra eden kişi kendisine kusur izafe edilememesi nedeniyle sorumlu olmamaktadır. Kaçakçılık suçları açısından uygulamada bu duruma sıklıkla rastlanmaktadır. Zira suça konu fiillerin teknik bir nitelik göstermesinden kaynaklı olarak, suçu işleyenler yanıltılabilmekte; suçun icra edilişi bakımından yanılıya düşerek fiilleri icra edebilmektedir. Bu durumda perde arkasındaki faile ulaşabilmek adına suçun dikkatli tetkik edilmesi gerekmektedir. Dolaylı faillik açısından suça konu fiilleri bir tesir dolayısıyla icra eden kişiler kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin teknik yapısından kaynaklı olarak hataya düşmüş olabilir. Bu durumda arka planda yer alan kişilerin dolaylı fail olarak sorumlu olması gereklidir. İfade edilen bu durumlar açısından suçun asıl sorumlusunun tespit edilmesinin ne denli zor olduğunu da ifade etmek gerekmektedir.

Uygulamada bazı kişilerden vekâletname alınmak suretiyle şirketler kurulduğu ve bu şirketler kullanılarak kaçakçılık suçunun işlendiği hallere rastlanmaktadır. Doktrinde dolaylı faillik olarak ifade edilen bu hal bakımından esasında doğrudan faillik olduğu ifade edilebilir. Zira failler suça konu fiilleri bizzat icra etmekte, bu doğrultuda vekâletnameyi sadece araç olarak kullanmaktadır. Resmiyette şirket ortağı olarak görülen kişilerin suça ilişkin fiillerinin bulunmaması halinde dolaylı faillik halinin olduğundan söz edilememektedir.

Kaçakçılık suçunun suç işleme konusunda herhangi bir düşüncesi olmayan bir kişi nezdinde telkinde bulunularak işlenmesi halinde, azmettirme oluşacaktır. İşlenen bir kaçakçılık suçuna ilişkin fiillere katılmamakla birlikte, maddi veya manevi bir şekilde katkı sağlanması halinde ise yardım etme oluşacaktır. Kaçakçılık suçuna şerik olarak iştirak eden kişiler suça konu fiillerin işlenişine katılmış olabilir. Zira suça konu fiillerin sınırını tespit etmek belirli durumlarda oldukça zorlaşmaktadır. Bu durumda bu kişilerin fail olarak da sorumlulukları oluşmalıdır. Bir kişi nezdinde suça ilişkin iştirak sorumluluğu hallerinden birden fazlasının olduğu hallerde, kişinin en ağır hal bakımından sorumlu olması gerekmektedir.

Doktrinde aksi görüşler bulunsa da kaçakçılık suçuna ilişkin hâkim görüş suçun özgü suç niteliğinde olmadığıdır. Bu sebeple suça müsterek fail olarak iştirak edebilmek için bağıllık kuralının varlığı gerekmemektedir.

Kaçakçılık suçuna ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uyarınca adli yaptırım tesis edilmiştir. Suça konu fiillerin icra edilmesi fiillerin bulundukları bende göre on sekiz aydan sekiz yıla kadar hapis cezasına tabidir. Suç kapsamında iki adet etkin pişmanlık hali belirlenmiştir. Bunlardan ilki Vergi Usul Kanunu'nun 371 inci maddesinde bulunan ve kaçakçılık suçu neticesinde vergi kaybının da olduğu haller için geçerli olan pişmanlık imkânıdır. Diğer etkin pişmanlık hali ise Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesine 7394 sayılı yasa ile henüz eklenen ve yine vergi kaybına yol açılan haller bakımından vergi kaybının telafi edildiği haller açısından indirim yaratan hükümdür. İki düzenleme arasında farklar bulunmakla birlikte ifade edilebilecek en büyük fark, 371 inci madde hükmünde yer alan pişmanlık düzenlemesinin ancak kaçakçılık suçunun resmi kayıtlara intikal etmesinden önce gerçekleşebilmesidir. Oysa 359 uncu maddenin üçüncü fıkrası ile getirilen yeni düzenleme, suçun soruşturma ve kovuşturma aşamalarına ilişkin bir telafi ve pişmanlık imkânı sunmaktadır.

Kanun koyucu kaçakçılık suçuna ilişkin adli yaptırımlar açısından iki adet indirim halinin belirlenmesine hükmetmiştir. Bunlardan ilki Vergi Usul Kanunu'nun 360 inci maddesinde yer almakta olup, suçların işlenişi dolayısıyla menfaati bulunmayan suç ortakları açısından cezayı yarıya indirmektedir. Kanun koyucunun bu denli önemli bir indirim halini menfaat gibi soyut ve kaçakçılık suçu açısından tespiti zor bir kavrama bağlamış olması eleştiri konusu yapılabilir. Bu nedenle söz konusu kavramın içeriğinin ve uygulandığının içtihatlar ile açıklığa kavuşturulması gereklidir. Cezalara ilişkin diğer indirim hali Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesine 7394 sayılı yasa ile henüz eklenen ve kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller dolayısıyla tarh edilen vergi aslı ve vergi ziyayı cezasının bulunmadığı durumlar açısından yarı oranında indirim yapma imkânı sağlayan hükümdür. Bu durumda her iki indirim halinin birlikte uygulanıp uygulanamayacağı sorusu gündeme gelmekle birlikte, kanunda aksi yönde bir görüş bulunmadığı için iki indirim halinin beraber uygulanabileceği ifade edilebilir.

Kanun koyucu kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin icra edilmesinin devlet hazinesi açısından zarar yaratma tehlikesini de göz ardı etmemiş; şartların olduğu haller bakımından idari yaptırım tesis edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bu yaptırımlar usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı (cezası) kabahatleridir. Bu

kapsamda sorumluluk anlamında en yoğun yaptırım vergi kaybı dolayısıyla tesis edilen vergi ziyayı kabahatidir. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre mali idare tarafından icra edilen vergi incelemesi doğrultusunda tespit edilen vergi ziyayı (kaybı) hali, vergi ziyayı kabahati yaptırımına neden olmaktadır. Vergi ziyayı kabahati özünde kaçakçılık suçlarından bağımsız olarak oluşan tüm vergi kayıplarını cezalandırmak üzere tesis edilmiş bir yaptırımdır. Bununla birlikte kanun koyucu kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller neticesinde oluşan vergi ziyayı hali bakımından daha ağır bir sorumluluk haline hükmetmiştir. Vergi Usul Kanunu'n 344 üncü maddesi uyarınca oluşan vergi ziyayı halleri bakımından bir kat vergi ziyayı cezası tatbik edilmektedir. Vergi ziyasına kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller ile sebebiyet verilmesi halinde ise bu ceza üç kat olarak uygulanmakta, bu fiillere iştirak eden kişiler açısından ise ayrıca bir kat vergi ziyayı cezası tatbik edilmektedir.

İfade edilen bu hükümler uyarınca kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin icra edilmesi halinde hem adli hem de idari yaptırımlar tatbik edilebilir. Bu durum hem doktrindeki hâkim görüş hem de mahkeme kararları dolayısıyla ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir.

Kaçakçılık suçu kasten işlenebilen bir suçtur. Vergi Usul Kanunu'nda bulunan vergi kabahatlerinin işlenebilmesi açısından ise kastın varlığı şart değildir. Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi, vergi ziyayı cezasının üç kat olarak uygulanacağı halleri lafız itibariyle “vergi kaçakçılığına ilişkin fiiller neticesinde oluşmasına” bağlamıştır. Bu hükmün lafızdaki gibi uygulanması hukuk dışı yaptırımların doğmasına yol açabilir. Zira kaçakçılık suçunun kast olmaksızın icra edildiği hallerde adli manada suç sorumluluğu oluşmamaktadır. Bununla birlikte vergi ziyayı hali meydana gelebilir zira vergi ziyayı sorumluluğu açısından kastın varlığı aranmamaktadır. Mezkûr kanun hükmünün lafız itibariyle kaçakçılık suçunun işlenmesinden ziyade kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin icrasından bahsetmesi, adli manada suçun oluşmadığı söz konusu hal bakımından vergi ziyayı cezasının üç kat olarak tatbik edilmesi sonucunu doğurabilir. Ortaya çıkması muhtemel hukuk dışı durum nedeniyle söz konusu hüküm lafız itibariyle birebir olarak uygulanmamalı, kaçakçılık suçunun işlenmesi olarak yorumlanmalıdır. Hem uygulama hem de içtihatlar bu görüşü desteklemektedir. Oluşan bu durum ise bizi esasında vergi ziyayı kabahati sorumluluğunun bütünüyle taksir haline dayanmadığı sonucuna

ulaştırmaktadır. Zira vergi ziyaı cezasının üç kat olarak uygulanabildiğı haller aısından suçun da oluşması gerektiğı için, kişilerin kasten hareket etmesi şarttır.

Kaçakçılık suçunun iştirak halinde işlendiğı haller bakımından cezai sorumluluk Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirake hükümleri doğrultusunda tespit edilmektedir. Bununla birlikte kanun koyucu Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi ile suça iştirak eden kişilere ilişkin kabahat sorumluluğunun varlığını da tesis etmiştir. Kaçakçılık suçları neticesinde oluşan kabahatlerin iştirak halinde işlenmesi durumunda, şeriklerin sorumluluğu faillerin sorumluluğun sabit olmasına bağlıdır. Bu sebeple kabahat fiilleri dolayısıyla hakkında 3 kat vergi ziyaı cezası kesilen kişinin fiilinin kanıtlanması ve kesinleşmesi gereklidir. Bu durum ise fail adına kesilen 3 kat vergi ziyaı cezasının kesinleşmesi neticesinde oluşmaktadır. 1 kat vergi ziyaı tatbik edilen şerikin cezasının bu durum neticesinde tatbik edilmesi uygun olmaktadır. Yargı kararları da bu yöndedir.

Çalışma kapsamında ifade edilen bir diğer husus ise, iştirak edenlere uygulanan hükmün varlığının Anayasal bir takım ilkelerin ihlaline yol açmasıdır. Bunlar belirlilik ve ölçülülük ilkeleridir.

Vergi Usul Kanunu'nda suça iştirak edenlerin kabahat sorumluluğunun tatbikini düzenleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda suça ilişkin fiillere iştirak eden kişilerin kabahat sorumluluğunun hangi esaslara göre tatbik edilmesi gerektiğı belli değildir. Bu durum Anayasa'da yer alan belirlilik ilkesinin ihlal edilmesine yol açabilir. Zira kaçakçılık suçunun birden fazla kişi tarafından işlendiğı hallerde bütün failler esasında suça iştirak eden konumundadır. Bu kapsamda hangi failin sorumluluğunun bir kat veya üç kat vergi ziyaı cezası olacağı belirsizlik içermektedir. Yerleşik yargı kararları iştirak kavramını şerikleri ifade edecek şekilde kullanmaktadır. Aynı sonuca Türk Ceza Kanunu'ndaki iştirak kavramının kullanımına ilişkin yorumla da ulaşılabilir. Bununla birlikte kabahat yaptırımı aısından kimlerin şerik olarak gözetileceğı halen sabit değildir. Zira Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirake ilişkin hükümleri adli yaptırım bakımından hüküm ifade etmekte ise de, idari yaptırımlar aısından kullanılabilir değildir. Yargı kararları da bu görüştedir. Oluşan bu muğlak durum dolayısıyla Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yolu ile başvuruda bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesi kararında özetle kanunda genel olarak ifade edilen durumun alt mevzuat ve yargı kararları ile

somutlaştırılabileceğini, bu sebeple belirlilik ilkesinin ihlal edilmediğini ifade etmiştir. Bu duruma ilişkin verilen yargı kararları bulunmaktadır. Mahkeme içtihatları uyarınca adli ve idari fiiller ayrı olarak görülmektedir. Yargının bu konuya ilişkin görüşü, ortada aynı fiiller ile oluşmuş iki farklı yaptırım bulunduğu; buradan hareketle yaptırımlara ilişkin iştirak statülerinin ayrı ayrı belirlenmesi gerektiğidir. Bu durumda kaçakçılık suçuna ilişkin belirlenen iştirak statülerinin vergi ziyai kabahatleri açısından bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Kabahatler Kanunu'nun hükümleri her ne kadar kabahatler bakımından iştirak hükümleri içermekte ise de vergi ziyai cezasında fiillere iştirak edenlerin nasıl tespit edileceğine ilişkin herhangi bir belirleme yapmamaktadır. Bu sebeple yargı kararlarına rağmen halen eleştiriye açık olduğu ifade edilebilir.

İdari yaptırımlar açısından üzerinde durulması gereken bir diğer ilke ise ölçülülüktür. İfade edildiği üzere vergi ziyai haline kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller ile sebebiyet verilmesi halinde bu fiillere iştirak eden şahıslar adına bir kat vergi ziyai cezası tatbik edilmektedir. Bu durum bazı haller açısından orantısız ceza uygulanmasına yol açabilmektedir. Zira kaçakçılık suçunun işlendiği hallerde, suçun failleri tatbik edilebilecek cezaları öngörmekte; bunu göze alarak hareket etmektedir. Bu kapsamda faillerin ekonomik bir menfaat elde ettiği durumlara da sıklıkla rastlanmaktadır. Bu ekonomik menfaatlerin miktarına veya işlenen suçun niteliğine göre vergi ziyai cezasının miktarı da artmaktadır. Oysa şerikler bakımından bu durum aynı oranda geçerli değildir. Şeriklerin söz konusu menfaatin miktarını bilmediği, hatta herhangi bir maddi menfaat dahi elde etmediği durumlar oluşabilir. Bu durumda organizasyonun tamamına yönelik olarak hesaplanan bir cezanın sadece şeriklerden birisine tatbik edilmesi ölçülülük ilkesinin ihlal edildiği durumlara yol açabilir. Uygulamada kişilerin ekonomik durumlarının çok üstünde olacak şekilde bu yönde tatbik edilen ve tahsil edilmesi mümkün olmayan çok fazla yaptırımla karşılaşmaktadır. Bu durumun önüne geçebilmek adına söz konusu ceza sorumluluğu açısından yeni bir düzenleme yapılması uygun olabilir.

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan. **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında: Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, 2017.

Alptekin, Volkan. **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012.

Apak, Sedat. “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İkili Yargı Sürecine Ait Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:377, 2020, (Yargı Süreci), ss. 48-53.

Apak, Sedat. “**Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür Ve Birleşme**”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

Arslan, Mehmet. **Vergi Hukuku**, Dora Yayınevi, Bursa, 2016.

Artuk, Mehmet Emin ve Ahmet Gökçen. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.

Aslanpınar, Yusuf Burak. **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021.

Aydoğdu, İsmail Hakkı. **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009.

Bacaksız, Pınar. “Türk Ceza Hukuku’nda Teşebbüs ve İştirak”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt:9, Sayı:26, ss.249-252.

Bağdınlı, Halil. “Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:233, 2008, ss. 36-51.

Bahçeci, Barış. “İham İçtihadında Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:67, Sayı: 2, ss. 253-278, (İham İçtihadı).

Bahçeci, Barış. “İham’ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı İle Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, No:136, ss.141-166, (Türk Hukuku).

Batı, Murat. “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:421, 2016, ss. 21-41, (Kaçakçılık).

Batı, Murat. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, (Genel).

Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılık Suçuna Katılma ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:29, 2017, ss. 1-21.

Biyan, Özgür. Vergi Hukuku, Dora Yayınevi, Bursa, 2018.

Çakmakcı, Ali ve Semra Köseer. **Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019.

Çavuş, Adnan. **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2016.

Çelen, Ömer. **Bir İştirak Şekli Olarak Yardım Etme (Asli Fail - Yardım Eden Ayrımı)**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020.

Çiçek Serdar ve Jale Sabbağ. “Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt:24, Sayı:28, 2016, ss. 46-64 <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sosyoekonomi/issue/21088/227089>, (05.01.2022).

Çitil, Bünyamin. **Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2019.

Demirbaş, Timur. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 16.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021.

Demirel, Muhammet. **Suçta İştirakte Bağlılık Kuralı**, On İki Levha Yayınları, Ankara, 2017.

Demirkıran, Şüheda. “Vergi Suç ve Kabahatlerinde İştirak”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, (Ed. İzzet Özgenç), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021.

Doğan, Koray. **Ceza Muhakemesinde Belirsizlik Kuşkudan Sanık Yararlanır İlkesi**, Seçkin Yayınevi, 2.Baskı, Ankara, 2018.

Dönmezer, Sulhi ve Sahir Erman. **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, 2. Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1961.

Eltimur, Dilara. “Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi”, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler**, (Ed. Yusuf Karakoç), Yetkin Yayınevi, Ankara, 2017.

Erdem, Tahir. Vergi Suçlarında Dolaylı Faillik, **Vergi Sorunları**, Sayı:234, 2008, (Dolaylı Faillik) ss. 130-138.

Erem, Faruk. “Suçta İştirak”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl 1946, Cilt 3, Sayı 1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/635393>, ss. 62-107, (28.11.2021).

Erman, Sahir. **Vergi Suçları**, İstanbul, 1988.

Evik, Vesile Onay. **Suçta İştirakte Yardım Edenin Ceza Sorumluluğu**, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011.

Gören, Ömer. “Vergi Ceza Hukukunda İştirak”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:2, 2013, s. 367, ss. 358-368.

Hakeri, Hakan. **Ceza Hukuku**, Adalet Yayınevi, 21. Baskı, Ankara, 2017.

Hatipoğlu, Muzaffer ve Ali Parlar, **Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 244.

Heinrich, Bernd. **Ceza Hukuku Genel Kısım-1**, (Ed.Yener Ünver) Adalet Yayınevi, Ankara, 2001.

Hızlı, Yılmaz. **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984.

Işık, Ekrem. “Vergi Suçlarına ve Vergi Ziyat Cezasına İştirak”, **Vergi Sorunları**, Sayı:306, 2014, ss. 306-323.

İçel, Kayıhan. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2017.

Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, 2013, ss. 1259-1308, (Vergilendirme İlkeleri).

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 7.bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, (Genel Vergi).

Karakoç, Yusuf. **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (Kamu İcra).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2016, (Vergi Ceza).

Kaymaz, Seydi. “5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Nitelikli Hallerin Diğer Suç Ortaklarına Geçiş Sorunu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Yıl:2012, Sayı:2, ss. 117-167.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015.

Kızılot, Şükrü. **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara.

Kızılyar, Sema Ayatar. “Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı”, Yaşar Üniversitesi E-Dergisi, Cilt:8, ,2013, ss. 1637-1667 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/179472>, (03.01.2022).

Kireçtepe, Burhanettin Onur. “Suç Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi ve Müsaderesi”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, (Ed. İzzet Özgenç), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021.

Koca Mahmut ve İlhan Üzülmöz. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu Gelir Vergisi Kanunu**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2018.

Mehmet Emin. “Güvenlik Tedbirleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Yıl:2008, Sayı:1-2, ss. 461-492.

Mercimek, Fulya ve Adnan Gerçek. “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:14, 2013, ss. 191-227.

Onat, Emre Burak. “Vergi Kaçakçılık Suçunda İştirak”; **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:137, 2018, ss. 311-335.

Oslu, Sevim Gülce. **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 17. Baskı, Ankara, 2009.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009.

Özbek, Veli Özer, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 12. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021.

Özbek, Veli Özer. **Ekonomi Ceza Hukuku Birinci Kitap Genel Hükümler**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, (Ekonomi Ceza).

Özbek, Veli Özer. “Ticari Ceza Hukukuna Hakim Olan Ceza Hukuku İlkeleri ve Markalar Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Yapılan Değişikliklerin Söz Konusu İlkeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı:9, 2009, (İlke), ss. 25-39.

Özbilen, Şevki. **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Özel, Aslı Şen. “**Vergi Ziyai Kabahati ile Vergi Kaçakçılığı Suçu Arasındaki İlişki**”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2021

Özcan, Onur. **Vergi Suçları**, 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015.

Özgenç, İzzet. “Failliğin Üçüncü Bir Görünüş Şekli Olarak Müşterek Faillik”; **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi**, Cilt:4, Sayı:1-2, Yıl:1994, ss 159-190, (Müşterek).

Özgenç, İzzet. **Suçta İştirakin Hukuki Esası ve Faillik**, İmaj Ofset, İstanbul, 1996, (Esası).

Özgenç, İzzet. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 17. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, (Genel).

Özkan, Melek. “Vergi Suçlarında İçtima”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:389, 2021, ss. 137-146.

Özyüksel, Özgün. **Türk Ceza Hukukunda Dolaylı Faillik**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021.

Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 6. Baskı, İstanbul, 2014.

Pınar, Burak ve Yıldırım Taylar. Türk Vergi Hukuku’nda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması, **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt:8, Sayı:21, 2013, ss.139-180.

Rençber, Altan. **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2017.

Sarıcaoglu, Ercan. **Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.

Sancar, Türkan Yalçın. “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Zincirleme Suç”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:70, 2007, ss. 244-259.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınevi, 10.Baskı, Bursa, 2017.

Şimşek, Mehmet. **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Adalet Yayınevi, Ankara.

Taylar, Yıldırım. “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt Ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 2, 2018. (İbraz), ss.375-408.

Taylar, Yıldırım. “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Zıya Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı:28, 2015, (Ölçülülük) ss. 137-176.

Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.

Taştan, Mehmet. **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya. **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018.

Türkal, Hasan Mehmet ve Sena Ekici ve Mahmut İnan, “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:1, 2010, ss. 45-83, (25.12.2021).

Ünal, Ertuğrul. “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:27, Sayı:2, 2021, ss. 1260-1297.

Ünsal, Hilmi ve Fevzi Rifat Ortaç. **Genel Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, s. 69.

Üstün, Ümit Süleyman. “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:9 Sayı:3-4, 2001, ss. 293-323.

Üstün, Süleyman ve Gülden Şişman. “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:339, Yıl:2009, ss. 143-154.

Yavaşlar, Funda Başaran. “İdari Nitelikli Vergi Suç Ve Cezaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:299, 2006, ss. 116-147.

Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, 8. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2021.

Yüce, Mehmet. **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.