

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA
KAST UNSURU

Pınar ERTEK

2501161030

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Habib YILDIZ

Düzeltilmiş Tez

İSTANBUL-2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : PINAR ERTEK Numarası : 2501161030
Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MALİ HUKUK (MALİYE) Danışmanı : PROF. DR. HABİB YILDIZ
Tez Savunma Tarihi : 10.12.2019 Saati : 13.00
Tez Başlığı : VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA KAST UNSURU

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış,
sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. HABİB YILDIZ		Kabul
3- DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Kabul
4- DR. ÖĞR. ÜYESİ ALTAN RENÇBER		Kabul
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ EMİNE DEMİR		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF. DR. NAGİHAN OKTAYER		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ İREM BERKSOY		

ÖZ
VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA KAST UNSURU
PINAR ERTEK

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359. maddesi ile düzenlenen kaçakçılık suçlarına hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüş, ancak ilgili maddede suçun oluşabilmesinin şartı olan kast unsuruna yer verilmemiştir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun “Özel Kanunlarla İlişkisi” başlıklı 5. maddesi “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.” şeklindedir. Türk Ceza Kanunu’na göre suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Ancak Vergi Usul Kanunu’nda kast unsuruna dair düzenleme bulunmaması yıllarca vergi kaçakçılığı suçlarının “kast” olmadan da işlenebileceği yönünde tartışmalara neden olmuştur. Konu hakkında yayınlanan 306 No.lu VUK tebliği ile sadece sahte belge kullanma fiilleri için kast unsurunun aranması gerektiği düzenlemiştir. Vergi Usul Kanunu 359. maddede yer alan diğer suçlarda kastın aranmaması sonucunu doğuran düzenleme, Türk Ceza Kanununun genel hükümlerine aykırı olduğundan tekrar tartışmalara neden olmuştur. Ayrıca, vergi incelemesine yetkili olanlar kast unsurunun tespiti konusunda, genellikle vergi incelemeleri vergiyi doğuran olaydan yıllar sonra yapıldığından bu süreçte kast unsuruna konu olacak belge ve doneler mükellef tarafından yok edilebileceğinden, zorlanmaktadırlar. Bunun sonucu olarak, sübjektif bir unsur olan “kast” tam olarak ortaya konulmadan yazılan raporlara istinaden kamu davası açılan mükellefler hakkında, yargı mercilerince beraat hükmü verildiği ya da verilen mahkumiyet hükümlerinin üst mahkemelerce bozulduğu görülmektedir.

Tezde Türk Ceza Kanununa göre suçun manevi unsuru olan “kast” unsuru açıklanarak, tarihsel süreç içinde kast ibaresinin ne zaman Vergi Usul Kanununda yer aldığı, ne zaman kanun metninden çıkarıldığı ve kast ibaresinin kanun metninde yer almasının gerekli olup olmadığı hususları tartışılmıştır. Vergi kaçakçılığı suçlarında kastın tespiti açısından Türk Ceza Kanununun Vergi Usul Kanunu ile ilişkisi ortaya konulmuştur. Bu çerçevede, sübjektif bir unsur olan kastın tespitine yarayan objektif unsurlar sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiilleri özelinde, yayınlanan tebliğ ve verilen mahkeme kararları çerçevesinde anlatılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Manevi unsur, kast, vergi suçu, kastın karineleri

ABSTRACT
THE ELEMENT OF INTENT IN THE OFFENCE OF TAX EVASIONS
PINAR ERTEK

Particular punishments that restrict freedom have stipulated for offences of tax evasion in Article 359 of the Turkish Tax Procedure Law no. 213. However, in the same article, the intend element which is required for a crime occurrence is not included. The 5th Article titled “Relationship with Specialized Statutes” of the Turkish Penal Code, no.5237 is defined as “The general provisions of this Statute shall apply both to special criminal statutes and other statutes which include criminal penalties” According to the Turkish Penal Code , the existence of a criminal offence depends upon the presence of intent. The lack of regulations over the intent element in the Turkish Tax Procedure Law causes arguments for years that offenses of tax evasion might occur without “intent”. The Communiqué No: 306 issued on the subject stipulates that the “intent” should be sought only for the acts of using forged documents. The regulation, which resulted in the non-search for intent in other crimes in Article 359 of the Turkish Tax Procedure Law, was in contradiction with the general provisions of the Turkish Penal Code. In addition, those authorized for tax inspection are having trouble to determine the “intent” element, since tax inspections are carried out many years after the event, since the documents and data that will be the subject of intentional elements can be destroyed by the taxpayers. As a result, it is seen that the taxpayers who are sued for public suits based on the reports written before the intention, which is a subjective element, have been fully exposed, have been acquitted by the judicial authorities or that the convictions have been violated by the upper courts.

In the thesis, “the intent” which is the moral element of crime according to the Turkish Penal Code is explained and in the historical process, when the phrase “intent” is included in the the Turkish Tax Procedure Law, when it is removed from the text of the law and whether the phrase “intent” should be included in the text of the law is discussed. Regarding the determination of intention in offenses of tax evasions, the relation of the Turkish Penal Code with the the Turkish Tax Procedure Law has been revealed. In this context, the objective elements for the determination of "intent",

which is a subjective element, have been explained within the framework of the published communiqué and the court decisions given in particular with respect to the acts of forging documents and using forged documents.

Keywords: Moral element of crime, intent, offences of tax evasion, presumption of intent.



ÖNSÖZ

VUK'un 359. maddesinde, kaçakçılık suçunun maddi unsuruna yer verildiği halde, suçun manevi unsuruna ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Türk Ceza Kanununun beşinci maddesi hükmüne göre, bu kanunun genel hükümlerinin, özel ceza kanunları ve ceza hükümleri içeren diğer kanunlar hakkında da uygulanması gerektiğinden, ceza içeren VUK kapsamında hürriyeti bağlayıcı ceza verilebilmesi için, TCK'da düzenlenen suçun manevi unsurunun net bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Vergi suçlarının manevi unsuru "kast"tır.

Tezde, kast unsurunun genel ceza kanununda yer almasının özel ceza kanunlarına etkisi, "kast" ibaresinin ayrıca özel kanun içerisinde yer alması gerekip gerekmediği konusu tartışılmıştır. Sahte belge kullanma ve düzenleme suçlarında kastın göstergeleri somut unsurlarla ortaya konulmaya çalışılmıştır. Zira vergi suçlarına ilişkin kastın göstergelerinin belirlenmesi veya kastın varlığının somut delillerle ortaya konulabilmesi vergi kaçakçılık suçları için öngörülen cezaların doğru şekilde salınması ve etkin bir vergi sisteminin oluşması açısından büyük önemi haizdir.

Tez konusunun seçilme aşamasından yazım aşamasına kadar önerileri ile çalışmanın gelişmesine katkı sağlayan tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Habib YILDIZ'a ve katkılarından dolayı değerli hocalarım Prof. Dr. S. Ateş OKTAR, Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN, Dr. Emine DEMİR, Dr. Altan RENÇBER'e teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca çalışmalarım süresince benden desteğini ve yardımlarını hiç esirgemeyen sevgili eşim Yakup ERTEK'e, varlığıyla bana en büyük desteği sağlayan biricik oğlum Ömer'e ve bu günlere gelmemin yegane emektarları annem ve babama minnet ve şükranlarımı sunarım.

Pınar ERTEK
İSTANBUL, 2019

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	vi
TABLO LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SUÇ, SUÇUN UNSURLARI, VERGİ SUÇU ve CEZA KAVRAMLARI

1.1. Suç Kavramı	5
1.2. Suçun Unsurları.....	6
1.2.1. Kanuni Unsur	8
1.2.2. Maddi Unsur.....	9
1.2.3. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	10
1.2.4. Manevi Unsur	11
1.2.4.1. Kusur Yeteneği (İsnat Yeteneği).....	11
1.2.4.1.1. Kavram	11
1.2.4.1.2. Kusur Yeteneğini Etkileyen Haller	11
1.2.4.1.2.1. Yaş Küçüklüğü	12
1.2.4.1.2.2. Sağır ve Dilsizlik	14
1.2.4.1.2.3. Akıl Hastalığı	15
1.2.4.1.2.4. Geçici Nedenler Alkol ve Uyuşturucu Madde	
Etkisinde Olma.....	16
1.2.4.2. Kusurluluk	17
1.2.4.2.1. Kast Kavramı.....	17
1.2.4.2.2. Kastı Açıklayan Teoriler	17

1.2.4.2.2.1. Tasavvur Teorisi.....	17
1.2.4.2.2.2. İrade Teorisi	18
1.2.4.2.2.3. Karma Teori	18
1.2.4.2.3. Kastın Unsurları	18
1.2.4.2.3.1. Kastın Bilme (Düşünme ve Öngörme) Unsuru	18
1.2.4.2.3.2. Kastın İsteme (İrade) Unsuru	19
1.2.4.2.4. Kastın Türleri	20
1.2.4.2.4.1. Ani Kast- Tasarlama (Düşünce) Kastı	20
1.2.4.2.4.2. Genel Kast- Özel Kast.....	20
1.2.4.2.4.3. Doğrudan Kast-Olası Kast	21
1.2.4.2.4.4. Zarar Kastı- Tehlike Kastı.....	21
1.2.4.2.4.5. Weber Kastı.....	22
1.2.4.2.5. Kusurluluğu Kaldıran Sebepler.....	22
1.2.4.2.5.1. Kaza ve Tesadüf.....	22
1.2.4.2.5.2. Cebir İkra ve Tehdit	23
1.2.4.2.5.3. Vergi Usul Kanununda Belirtilen Mücbir Sebepler	23
1.2.4.2.5.3.1. Vergi Ödevlerinden Herhangi Birinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Derecede Ağır Derecede Kaza Ağır Hastalık ve Tutukluluk.....	24
1.2.4.2.5.3.2. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Yangın Yer Sarsıntısı, Su Basması Gibi Afetler.....	24
1.2.4.2.5.3.3. Kişinin İradesi Dışında Vukua Gelen Mecburi Gaybubetler	24
1.2.4.2.5.3.4. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Belgelerin Elden Çıkmış Bulunması.....	25
1.2.4.2.5.3.5. Hukuku Bilmeme ve Yanılma (Hata).....	25
1.2.4.2.6. Kastı Kaldıran Hata Halleri.....	26
1.2.4.2.6.1. Suçun Maddi Unsurlarında Hata	27
1.2.4.2.6.2. Suçun Nitelikli Hallerinde Hata	27
1.2.4.2.6.3. Hukuka Uygunluk Sebeplerinin Maddi Şartlarında Hata	28
1.2.4.2.7. Taksir.....	28

1.3. Vergi Suçu Kavramı.....	30
1.4. Ceza Kavramı.....	31

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu	33
2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Tarihsel Gelişimi	34
2.2.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu	35
2.2.2. 2365 Sayılı Kanun Değişiklikleri	36
2.2.3. 4008 ve 4108 Sayılı Kanun Değişiklikleri	37
2.2.4. 4369 Sayılı Kanun Değişikliği	38
2.2.5. 5728 Sayılı Kanun Değişikliği	39
2.3. Suçun Faili ve Cezai Sorumluluk.....	40
2.4. Suçun Konusu	41
2.4.1. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defterler	41
2.4.2. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen, Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Belgeler.....	42
2.4.3. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Kayıtlar.....	44
2.5. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Unsurları.....	45
2.5.1. Kanuni Unsur	45
2.5.2. Maddi Unsur.....	45
2.5.2.1. Hareket	45
2.5.2.1.1. Defter ve Kayıtlarda Muhasebe ve Hesap Hilesi Yapma	46
2.5.2.1.2. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak	49
2.5.2.1.3. Çift Defter Tutmak	50
2.5.2.1.3.1. Vergi Kanunlarına Göre Tutulması Zorunlu Bir Defterin Bulunması	50

2.5.2.1.3.2. Resmi Defterlere Kaydı Gereken Hususların Kısmen ya da Tamamen Diğer Defter Belge ve Kayıt Ortamlarına Kaydedilmiş Olması	51
2.5.2.1.3.3. Yapılan İşlemlerin Vergi Matrahını Azaltacak Biçimde Olması.....	52
2.5.2.1.4. Defter Belge ve Kayıtları Tahrif Etmek	53
2.5.2.1.5. Defter ve Belgeleri Gizlemek.....	55
2.5.2.1.5.1. Varlığı Noter Tasdik ve Kayıtları veya Sair Suretlerle Sabit Olan Bir Belgenin Bulunması ve Bu Belgelerin Kanunda Belirlenen Saklama Süresinin Geçmemiş Olması.....	55
2.5.2.1.5.2. İbraz İsteminin Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar Tarafından Vergi İncelemesi İçin Yapılmış Olması	57
2.5.2.1.5.3. Defter Kayıt Belgelerin İbrazında İzlenecek Usul ..	58
2.5.2.1.5.4. Defter Kayıt Belgelerin Mücbir Sebeple İbraz Edilmemesi.....	61
2.5.2.1.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak.....	61
2.5.2.1.6.1. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek	62
2.5.2.1.6.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeyi Kullanmak	63
2.5.2.1.7. Defter Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek	64
2.5.2.1.8. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Sayfalar Koymak veya Hiç Sayfa Koymamak	65
2.5.2.1.9. Sahte Belge Düzenlemek ve Kullanmak	66
2.5.2.1.9.1. Sahte Belge Düzenlemek	67
2.5.2.1.9.2. Sahte Belge Kullanmak	68
2.5.2.1.10. Anlaşmasız Belge Basmak ve Anlaşmasız Basılan Belgeleri Kullanmak	69
2.5.2.1.10.1. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak	70
2.5.2.1.10.2. Basılan Belgeleri Kullanmak	70
2.5.2.2. Netice	72

2.5.2.3. Nedensellik Bağı	72
2.5.3. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	73
2.5.4. Manevi Unsur	74

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SAHTE BELGE KULLANMA VE DÜZENLEME SUÇLARI ÖZELİNDE KASTIN TESPİTİ

3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Kast Unsuru	77
3.2. Sahte Belge Kullanma ve Düzenleme Fiillerinde Kast Unsuru	80
3.3. Sahte Belge Kullanan Mükellefler Açısından Kast Unsuru.....	81
3.4. Sahte Belge Düzenleyen Mükellefler Açısından Kast Unsuru	82
3.5. Vergi İdaresinin Kast Unsuru Değerlendirmesi	83
3.6. Yargı Mercilerinin Kast Unsuru Değerlendirmesi	85
3.7. Sahte Belge Kullanma Suçunda Kastın Göstergeleri	89
3.7.1. Sahte Faturalarda Muhtevi Mal/Hizmetin Mahiyeti	91
3.7.2. Sahte Faturaların Toplam Mal Alışları Arasındaki Payı.....	92
3.7.3. Sahte Faturalar İçin Yapılan Ödemelerin Şekli.....	93
3.7.4. Taşıma Yükleme Boşaltma Depolama ve Benzeri İşlemler.....	96
3.7.5. İş ve İşlemlerinin Niteliğine Stok Durumuna Sermaye ve Ödeme Kapasitesine İlişkin Tespitler	98
3.7.6. Tanık İfadelerine Başvurulması	98
3.7.6.1. Tanığın Vergiyi Doğuran Olayla İlgisinin Tabii Olması	99
3.7.6.2. Tanığın Vergiyi Doğuran Olay İle İlgisinin Açık Olması...	100
3.7.6.3. Tanık İfadelerinin Diğer Delillerle Desteklenmesi	100
3.7.7. Kaydi Envanter Randıman Karşıt İnceleme.....	101
3.8. Sahte Belge Düzenleme Suçunda Kastın Göstergeleri	102
3.8.1. Mükellefin Bilinen Adreslerinde Bulunamaması.....	104
3.8.2. Sahte Belgelerin Düzenlendiği Tarihte Mal ve Hizmet Teslimi Yapabilecek Sermaye İşgücü ve Üretim Kapasitesi Bulunmaması	105

3.8.3. Çalışan İşçi Sayısı	106
3.8.4. Makine Parkı Ambar Demirbaş Araç Gibi Ölçütler.....	106
3.8.5. Üretim Süreci ve Tüketilen Enerji Miktarı	106
3.8.6. İrsaliye ve Ürün Sevk Yöntemi	107
3.8.7. İktisadi Ticari ve Teknik İcaplara Aykırı Satışlar ve Karlılık Durumu	108
3.8.8. Gerçek Olmayan Alış Beyanları	108
3.8.9. Mükellefiyetle İlgili Vergisel Ödevlerin Yerine Getirilmemesi	109
SONUÇ.....	110
KAYNAKÇA	117

TABLO LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1 : Genel Ceza Hukukuna Göre Suçun Unsurları.....	8



KISALTMALAR LİSTESİ

age.	: Adı geçen eser
agm.	: Adı geçen makale
bs.	: Baskı
C.	: Cilt
C.D.	: Ceza Dairesi
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
D	: Daire
E.	: Esas
İbid.	: Aynı eser
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVGUT	: KDV Genel Uygulama Tebliği
md.	: madde
No.	: Numara
R.G. :	: Resmi Gazete
s.	: sayfa
ss.	: Sayfa Numaraları
SMİYB	: Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
T.	: Tarih
t.y.	: Tarih yok
TCK	: Türk Ceza Kanunu
v.d.	: Ve diğerleri
vb.	: Ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yargıtay
y.y.	: Yayın yeri yok

GİRİŞ

Devletin görevlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu gelir kaynaklarının büyük kısmı vergilerden oluşmaktadır. Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili görevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemeleri durumunda devletin vergi kaybına uğraması söz konusu olabileceği gibi vergi alacağının tehlikeye düşmesi de söz konusu olabilmektedir. Bu kapsamda mükellefin işlediği suçun türüne göre verilecek cezalarda mali nitelikte olabileceği gibi hürriyeti bağlayıcı nitelikte de olabilecektir. Vergi Usul Kanununda (VUK) hürriyeti bağlayıcı nitelikli vergi cezaları 359’uncu maddede “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlığı altında düzenlenmiştir.

213 sayılı VUK 359. maddesinde kaçakçılık suçlarına ilişkin hürriyeti bağlayıcı ceza öngörüldüğü ve aynı kanunda bu suçların oluşması için gereken maddi unsura yer verildiği halde manevi unsura yer verilmediği görülmektedir. Daha sonra yayınlanan tebliğ ile konuya açıklama getirilmek istense de, yapılan açıklama ihtiyaçları karşılamamış, Türk Ceza Kanunu (TCK) hükümlerine aykırı olacak şekilde vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuru olan “kast” tespit edilmeden kişilere, hürriyeti bağlayıcı ceza verme amacıyla savcılığa sevk edilmesi şeklinde uygulamalar ortaya çıkmıştır. Çoğu zaman mahkemeler, suçun kast unsuru olmadan işlenemeyeceği, kastın somut verilerle vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından ortaya konulmadığı gerekçesi ile mükellefler hakkında, vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen hürriyeti bağlayıcı ceza verememektedirler. Bu durum hem inceleme elemanları hem de mahkemeler için zaman kaybına sebep olmakla kalmayıp, aynı zamanda Kanun kapsamındaki suçların işlenmesini engellemek için düzenlenen cezaların caydırıcılığını da azaltmaktadır.

VUK’ta yer alan vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin düzenlemelere bakıldığında ise, tarihi süreçte “kasten” ibaresinin kanun metninde yer aldığı ve yapılan değişikliklerle kanun metninden çıkarıldığı görülmektedir. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin kanun koyucunun aradığı manada manevi unsur, “kast” olduğundan, tez, “vergi kaçakçılığı suçlarında kast unsuru” başlığı altında incelenmesi uygun görülmüştür. Bu bağlamda;

Çalışmanın amacı: TCK hükümlerine göre suçun oluşabilmesi için varlığı zorunlu olan “kast” unsurunun, VUK 359. maddesinde sayılan kaçakçılık suçlarından

sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri özelinde, göstergelerinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin “bilerek ve isteyerek” işlenmiş olması gerekmektedir. Sahte olduğu tespit edilen bir belgenin bilmeden düzenlenme imkanı bulunmamaktadır; gerçek bir işleme dayanmayan bu belgenin bilmeden kullanılma ihtimali ise “gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi” verilmesi durumunda mümkün olabilmektedir. Zaten sahte belgenin varlığı gerçek olmayan muamele ve durumun varlığını gerektirdiğinden, tezde, işlemlerin gerçek olmadığının ispatı mükellefin kastının ortaya konulması amaçlanmıştır.

Çalışmanın önemi: Somut verilerle kastın varlığını ortaya koymaksızın kaçakçılık suçu isnadıyla yazılan raporlara istinaden savcılığa sevki sağlanan mükellefler hakkında kaçakçılık suçuna ilişkin “hürriyeti bağlayıcı ceza” verilmediği, ayrıca hakim, savcı ve bilirkişilerin olayla ilgili “yeterli bilgi ve belgeler” vergi tekniği raporlarında yer almadığından, yeterli bilgi ve belgeye ulaşmada yaşadıkları sorunlarla dava dosyaları kısa zamanda karara bağlanamaz duruma geldiği, görülmektedir. Varılan netice itibariyle tanzim edilen bu raporlar hem vergi müfettişleri hem de yargı mercileri için büyük zaman ve kaynak israfına sebep olduğu için yazılan raporlarda kastın varlığının tespiti büyük önem taşımaktadır.

Çalışmanın kapsam ve sınırlılıkları: Vergi kaçakçılığı suçları için kast unsuru TCK ve VUK açısından incelenmiştir. Çalışmada konu ile ilgili Mahkeme kararlarına ve tebliğlere yer verilmiştir. Araştırma, sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile işlenen vergi suçlarında kastın göstergelerinin tespiti ile sınırlıdır. Vergi kaçakçılığı suçlarından sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri özelinde kastın göstergelerinin tespit edilme nedenleri ise uygulamada en çok karşılaşılan vergi kaçırma fiilleri olmaları ve konu hakkında yayınlanan 306 No.lu Vergi Usul Genel Tebliğinde de bahsedildiği gibi asıl duraksamaya düşülen konunun “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükellefler için kasıt unsurunun araştırılıp araştırılmayacağı” hususu olduğu anlaşılmıştır. Ayrıca tebliğ “sahte belge düzenleme fiili”ni kastın göstergesi olarak görmekte ve “sahte bir belgenin” mükellef tarafından istisnai durumlar dışında, bilmeden kullanma ve düzenlenme imkanının olmadığını kabul etmektedir. Belgelerin sahte olduğunu ispatlamak, aynı zamanda mükellefin

belgeyi bilerek kullandığının göstergesi olacağından, kullanılan ve düzenlenen belgelerin sahte olup olmadığı yönünde yapılan incelemelerde işlemin gerçekliği ispat edilerek kast tespit edilecektir. Sonuç olarak yapılan bu tespitler mükellefin işlemlerinin gerçek bir alışverişe dayanıp dayanmadığı yani işlemlerin gerçekliğini ortaya koyacağından tüm kaçakçılık suçu incelemelerinde kullanabilecek ve kaçakçılık suçu incelemelerinde kast unsuru tespit edilebilecektir.

Çalışmanın yöntemi; sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile işlenen kaçakçılık suçlarında fiilin bilerek ve isteyerek işlenmesi anlamına gelen kast, suça konu belgelerin gerçek bir ticari işleme dayanıp dayanmadığının tespiti ile ortaya konulacaktır. Yapılan işlemlerin gerçekliğini tespit etmeye yarayan bu yöntemler ortaya konularken konu hakkındaki güncel yargı kararlarına yer verilerek vergi kaçakçılığı suçlarına istinaden yazılan raporların hukuki sonuçları da ortaya konulmuştur. Hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen vergi kaçakçılığı suçlarının hukuki sonuçlarının daha iyi analiz edilebilmesi için, suçun unsurları ceza hukuku açısından incelenmiştir.

Tez, üç bölüm olarak düzenlenmiştir.

Birinci bölümde; “Suç, Suçun Unsurları, Vergi Suçu, Ceza Kavramları” başlığı altında ilk olarak TCK’ya göre suçun tanımı yapılmış, suçun unsurları bölümü ise Türk doktrinde genellikle kabul edilen dörtlü ayrım olan kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur başlığı altında incelenmiştir. Tezin konusunu oluşturduğundan manevi unsur, kastın teorisi, unsurları ve türlerini içerecek şekilde anlatılmıştır. Daha sonra sırasıyla vergi suçu ve ceza kavramları tanımlarına yer verilmiştir.

İkinci bölümde; “Vergi Kaçakçılığı Suçları” başlığı altında, ilk olarak vergi kaçakçılığı suçu kavramının hukuki anlamını açıklamak amacıyla doktrinde yer alan tanımlamalara yer verilmiştir. Daha sonra vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yasal mevzuatın tarihçesine değinilmiş, tarihsel gelişim incelenirken tezin asıl konusu olan “kast” unsuru ile ilgili yapılan değişiklikler, kastın bir unsuru olan “bilerek” ifadesinin kanunda ilk kez ne zaman yer aldığı, ne zaman kanun metninden çıkarıldığı gibi konular özellikle belirtmeye çalışılmış, ardından sırasıyla suçun faili ve konusu tespit edilmiştir. Son olarak da “Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Unsurları” tespit edilerek her unsur detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Üçüncü bölümde; “Sahte Belge Kullanma ve Düzenleme Suçları Özelinde Kastın Tespiti” başlığı altında, kaçakçılık konusu fiilleri işleyenlerin adli makamlar tarafından yargılanabilmesi için failin kastının ispatının önemi belirtilmiştir. “Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurlarının bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir” hükmü ışığında, vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen 359’uncu maddede “bilerek” ifadesinin yer almasının gerekip gerekmediği hususu VUK ve TCK hükümleri açısından değerlendirilmiştir. Kast unsuru mükellef beyanları, vergi idaresi tebliğleri ve yargı mercilerince verilen mahkeme kararları incelenerek; mükellef, vergi idaresi ve yargı mercilerinin kast unsuruna ilişkin değerlendirmelerine yer verilmiştir. Son olarak, sübjektif bir kavram olan kast unsuru, mahkeme kararları ve Katma Değer Vergisi (KDV) Genel Uygulama Tebliğinde işlemlerin gerçekliğini ispat bölümünde yer alan somut veriler kullanılarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Tezin sonuç bölümünde ise çalışmanın bulguları somut olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

SUÇ, SUÇUN UNSURLARI, VERGİ SUÇU ve CEZA KAVRAMLARI

Hukuk, toplum halinde yaşamının zorunlu bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Ceza hukuku ise, toplumsal barışa karşı suç teşkil eden hareketlerin neler olduğunu belirler ve bunlara mukabil ceza öngörür¹. Ceza hukuku kurallarının iki yönü vardır: Bunlardan birincisi bazı davranışların suç olarak düzenlenmesi, ikincisi ise bu davranışların sonucu cezai yaptırım öngörmesidir².

VUK, idari ve mali nitelikli hukuka aykırılıklar ve cezaların yanında ceza hukuku anlamında suç ve cezalara da yer verilmektedir³. Vergi Kaçakçılığı suçları, ceza hukuku anlamında suçlardandır. Bu durumda TCK hükümleri uygulanacaktır. Aşağıda suç kavramı tanımlanarak TCK'ya göre suçun unsurları incelenmiştir.

1.1. Suç Kavramı

Birçok ülkenin ceza kanununda olduğu gibi 5237 sayılı TCK'da da suç tanımına yer verilmemiştir. Kanunda, suça ilişkin genel bir tanım yapmak yerine “suçta kanunilik” ilkesine uygun olarak her bir suç tanımı zaten yer almaktadır. Geçmişten günümüze suç kavramı incelendiğinde, teknolojik gelişmeler, toplumsal yaşantılardaki farklılıklar, gelenek görenek farklarının toplumlardaki suç algısını da etkilediği görülmektedir. Yani suç tanımı, toplumdan topluma farklılık gösterdiği gibi geçmişten günümüze de farklılık göstermektedir⁴. Örneğin; internet kullanımının yaygınlaşmasıyla hırsızlık suçlarının daha çok internet üzerinden yapılmaya başlaması teknolojik gelişmeler nedeniyle hayatımıza giren suçlardandır. İnternet ortamında

¹ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s.49.

² Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 49.

³ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2016, s. 361.

⁴ Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, 2007, ss.94-95.

vergi kaçırma imkanları, özellikle küreselleşmenin başladığı ve yoğunlaştığı mali piyasalarda somut olarak gözlenebilmektedir⁵.

Demirbaş suçu, “toplum tarafından onaylanmayan davranışların, kanun tarafından düzenlenip, yaptırıma bağlanmasıdır”, şeklinde tanımlamıştır⁶. Şenyüz, suç kanunun cezalandırdığı fiillerdir⁷ diyerek genel bir tanım yapmışken, Hakeri suçu "kanunun bir ceza hukuku yaptırımı ile karşıladığı fiil"⁸ şeklinde, Kaşıkçı, belirli bir zamanda bir arada yaşayan insanların geneli tarafından onaylanmayan genel toplum düzenini bozan, hukuk sisteminde cezalandırılan davranışlardır⁹ şeklinde, Özbek v.d. suç tanımını "tipe uygun, hukuka aykırı, kasten işlenen neticeli ve icrai nitelikteki bir insan davranışdır"¹⁰ şeklinde tanımlamıştır. Başka bir tanım, “sorumlu bir kimse tarafından, olumlu veya olumsuz bir hareketle oluşturulan ve ceza tehdidi taşıyan bir kanunda yer alan tanıma uygun bulunan hukuka aykırı bir fiil”¹¹ şeklindedir.

1.2. Suçun Unsurları

Suçun oluşması için gerekli olan şartlara “unsur” denilmektedir¹². Suçu bir bütün olarak incelemek suç hakkında genel fikir verirken, suçu unsurlarıyla birlikte incelemek suçun içeriğini tam olarak belirleme imkanı vermektedir¹³. Suçun unsurları, genel unsurlar ve özel unsurlardan oluşmaktadır.

Suçun kurucu unsurları da denilen “genel unsurlar” tüm suçlar için ortak olan ve bulunmadıkları zaman suçun oluşmasını engelleyen unsurlardır. Bu unsurlar

⁵ Habib Yıldız, **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi**, Vergi Dünyası, Kasım 2002, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3089>, 06.11.2019.

⁶ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 198.

⁷ Kamil Mutluer, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir iktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayını, Eskişehir, 1979, s.29.

⁸ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Adalet Yayınevi, Ağustos 2014, s. 137.

⁹ Kaşıkçı, 2007, ss.94-95

¹⁰ Veli Özer Özbek v.d., **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. Baskı, Ankara, 2013, s. 213.

¹¹ Murat Batı, a.g.m., s.25.

¹² Nurullah Kunter; **Suçun Kanuni Unsurları Nazariyesi**, İstanbul, 1949, s.31’den **aktaran**: Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s.205.

¹³ Ersin Nazalı, "Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak Suçunun İşlenmesi Mümkün Değil Midir?", Vergi Dünyası, Mayıs 2009, (Çevrimiçi), <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4968>, 18.03.2019.

masum bir kişi ile bir suçluyu ayırt etmemize yaradığı gibi normal insan fiillerini de suç içeren fiillerden ayırmaktadır¹⁴.

Özel unsurlar ise ceza kanunlarının özel kısmında düzenlenen suçları birbirinden ayırmaya yarayan unsurlardır¹⁵. Kendisine belli amaçla bırakılan şeyi inkar eden kişi TCK 155. madde gereğince, “görevi kötüye kullanma suçu” iken; bu kişinin devlet memuru olması durumunda TCK 247. madde gereğince zimmet suçunu oluşturmaktadır. İşte bu örnekte failin sıfatı suçun tespiti bakımından özel unsurdur¹⁶.

Suçun genel unsurlarının sayısı hakkında doktrinde tam bir görüş birliği bulunmamakla birlikte, suçun unsurlarının aynı sayıda olduğunu kabul edenlerin bile suçun unsurlarını farklı gruplandırırdıkları görölmektedir¹⁷.

Klasik görüş taraftarları, suçun maddi ve manevi unsurdan olduğunu kabul etmektedirler. Artuk v.d. ise, 5237 sayılı TCK’nın esas aldığı suç teorisinin iki unsurdan oluşan suç yapısına uygun olacağını ve bu unsurların “tipiklik ve hukuka aykırılık” olması gerektiğini savunmaktadırlar¹⁸.

Demirbaş, suçun unsurlarını “tipe uygun fiil, hukuka aykırılık ve kusurluluk” şeklinde, üçe ayırarak incelemiş olmakla birlikte Türk doktrininde genel kabul gören ayırımın dörtlü ayırım olduğunu kabul etmektedir¹⁹.

¹⁴ Bekir BAYKARA; “Vergi Ziyat Suçunda Manevi Unsur”, **Vergi Dünyası**, Kasım 2004, Sayı: 279, s. 16.

¹⁵ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s.206.

¹⁶ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.206,

¹⁷ M. Emin Artuk v.d., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 13. Baskı, Ankara, Adelet Yayınevi, Ankara, 2019, s.41.

¹⁸ Artuk, v.d., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.283.

¹⁹ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.207.

Tablo 1: Genel Ceza Hukukuna Göre Suçun Unsurları

Kanuni Unsur (Tipiklik)	Maddi Unsur	Hukuka Aykırılık Unsuru	Manevi Unsur
Kanuni unsur, olayı suç sayan bir kanun maddesinin varlığını (tipikliği) gerekli kılar.	Maddi unsur, bir olayın varlığını gerekli kılar.	Hukuka aykırılık unsuru, hukuk düzenine aykırı fiillerin cezalandırılmasını gerekli kılar.	Manevi unsur, kast veya taksirin varlığını gerekli kılar.

Kaynak: Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, cilt 1, 39. bs., Ankara, Savaş, s.109.

Tezde, yukarıdaki tabloda yer alan dörtlü ayırım incelenecektir. Aşağıda sırasıyla, kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur açıklanmıştır.

1.2.1. Kanuni Unsur

Kanuni unsur “suçun kanuni unsuru”²⁰, “suçun yasallık unsuru”²¹, “tipiklik”²², “tipe uygunluk, tipe uygun eylem”²³ şekillerinde de adlandırılabilir.

Kanuni unsur, bir fiil, eylem veya davranışın suç sayılabilmesi için kanun ile belirlenmiş suç kalıbına uygun olmasını ifade etmektedir²⁴. TCK 2. maddede, “kanunun suç saymadığı fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz.” şeklinde düzenlenen kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Ortada herhangi bir fiil yokken, kanuni unsurdan söz edilemez, suçların sadece kanunda tanımlanmış olması, “suç ve cezada kanunilik ilkesini” başka bir deyişle kanunsuz suç ve ceza olmayacağı kuralını gösterir²⁵.

Tipiklik, insan hareketlerinin soyut kavramlarla tanımlanmasıdır²⁶. Yani insanların somut hareketlerinin, daha önce kanunlarla belirlenen soyut tanıma uygun

²⁰ Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 7. Baskı, Ankara, 2016, s. 219.

²¹ Nur Centel, v.d., **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 10. Baskı, İstanbul, 2017, s.235.

²² Artuk, v.d., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.285; Demirbaş, Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.218.

²³ Özbek, v.d., **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 9. Baskı, Ankara, 2018, s.208’den aktaran: Artuk, v.d., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.285.

²⁴ Baykara, a.g.m., s.10.

²⁵ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 368.

²⁶ Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 11. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 108.

olmasını ifade eder. Örneğin, TCK'nın 141. maddesine göre, “zilyedinin rızası olmadan başkasına ait taşınır bir malı kendisine veya başkasına bir yarar sağlamak maksadıyla bulunduğu yerden alan kimseye...cezası verilir”. Hırsızlık suçu bakımından işlenen fiilin kanuni unsurunun oluşması, başkasına ait taşınır bir malın, zilyedin rızası olmadan ve o maldan yararlanmak amacıyla bulunduğu yerden alınmasına bağlıdır²⁷. Bu bakımdan başkasına ait taşınır bir malın “yarar sağlamak maksadı” dışında başka bir amaçla alınması hırsızlık suçu bakımından değil, mala zarar verme suçu bakımından tipiktir. İşlenen fiil ile kanuni tanım tamamen örtüşmelidir.

1.2.2. Maddi Unsur

Suçu teşkil eden fiil maddi unsurdur. Ceza hukukunda genel olarak suç işleme düşüncesi, niyeti ya da kararı cezalandırılmaz. Ne zaman ki bu düşünce veya niyet fiile dönüşür, o zaman ceza hukukunun alanına girer²⁸. Bu fiilin, insanlar tarafından gerçekleştirilmiş ve dış dünyada değişikliğe neden olmuş icrai (yapma) ve ihmali (yapmama) davranışlar şeklinde olması gerekmektedir. Bunlar yine suçu oluşturmakta yeterli olmamakta, bir de insan davranışları ile ortaya çıkan sonuç arasında bir ilişki olmalıdır. Yani dış dünyaya verilen hasara kişinin o davranışı neden olmalıdır. Maddi unsuru oluşturan öğeleri 3 başlık altında toplayabiliriz; fiil, netice, illiyet bağı.

Fiil (Hareket): Belirli bir amacı gerçekleştirmek için, kişinin kendi iradesiyle ve isteyerek, dış dünyada etki yaratan icrai veya ihmali insan davranışdır²⁹. İradi hareket olması gerektiğinden, kazara düşme sonucu birinin malına zarar vermek TCK 151. maddeye³⁰ göre suç oluşturmaz.

Netice (Sonuç) : Hareketin dış dünyada meydana getirdiği değişikliktir³¹. Eğer suçun kanuni tanımında neticeye yer verilmemişse fiilin gerçekleşmesi ile suç

²⁷ Artuk, v.d., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.287.

²⁸ Ersin Nazalı, a.g.m., s.2.

²⁹ Artuk, v.d., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.296.

³⁰ Madde 151-“ Mala zarar verme

(1) Başkasının taşınır veya taşınmaz malını kısmen veya tamamen yıkan, tahrip eden, yok eden, bozan, kullanılamaz hale getiren veya kirleten kişi, mağdurun şikayeti üzerine, dört aydan üç yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır.”

³¹ Mahmut Koca, İlhan Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 11. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 129.

oluşmaktadır. Suçun kanuni tanımında neticenin bulunup bulunmamasına göre suçlar “sırf hareket suçları” ve “neticeli suçlar” olarak ikiye ayrılmaktadır³².

İllyet (Nedensellik) bağı: Dış dünyada meydana gelen değişikliğin nedeni kişinin fiili olması gerekmektedir.

1.2.3. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık, Kunter tarafından “hukukça korunmuş hak ve karara saldırı, yani fiilin hukuk düzenine uygun olmaması” şeklinde tanımlamıştır³³. Ceza hukuku anlamında hukuka aykırılık ise, suç tipini ihlal eden fiilin tüm hukuk dalları ile çelişki halinde olmasıdır. Belirli bir normda düzenlenen emir ve yasaklara uygun hareket edilmesi kuralının ihlali olarak da ifade edilmektedir³⁴.

Ancak hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran ya da aynı fiili uygun gören hatta yapılmasını emreden başka hukuk kurallarının varlığı, fiili hukuka uygun hale getirmekte, hukuka aykırılığı ortadan kaldırmaktadır. TCK 24, 25 ve 26.³⁵ maddelerinde hukuka uygunluk durumları sayılmıştır.

³² İbid, s. 129.

³³ Kunter, **Suçun Kanuni Unsurları Nazariyesi**, s.77’den aktaran: Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.264.

³⁴ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.264.

³⁵ Madde 24 Kanunun hükmü ve amirin emri

“(1) Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez.

(2) Yetkili bir merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan sorumlu olmaz.

(3) Konusu suç teşkil eden emir hiçbir surette yerine getirilemez. Aksi takdirde yerine getiren ile emri veren sorumlu olur.

(4) Emrin, hukuka uygunluğunun denetlenmesinin kanun tarafından engellendiği hallerde, yerine getirilmesinden emri veren sorumlu olur.

Madde 25: Meşru savunma ve zorunluluk hali

(1) Gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o anda hal ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez.

(2) Gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez.

Madde 26 Hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası

(1) Hakkını kullanan kimseye ceza verilmez.

(2) Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez.”

1.2.4. Manevi Unsur

Failin sorumluluğu için, suç konusu hareketin kusurlu bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekir. Failin sübjektif durumuyla ilgili bu unsura “kusurluluk”, “manevi unsur”, “sübjektif unsur” da denilmektedir³⁶. Manevi unsur, kusur yeteneği (isnad yeteneği) ve kusurluluktan oluşur, kusurluluğun ise kast ve taksir olmak üzere iki unsuru vardır³⁷. Failin kusurlu bir biçimde hareket etmeye ehil olmasına “kusur yeteneği”, somut olayda kusurlu bir şekilde hareket etmiş olmasına ise “kusurluluk” denmektedir³⁸.

1.2.4.1. Kusur Yeteneği (İsnat Yeteneği)

1.2.4.1.1. Kavram

Kusur yeteneği, “anlama ve isteme yeteneği” olarak tanımlamaktadır. Davranışlarının dış dünyaya etkisini “anlayabilme” yeteneğine sahip olan, davranışlarını “isteyerek” gerçekleştirmeye ehil olan failin, fiilinden sorumlu tutulabilmesinin şartı “kusur yeteneği” olarak adlandırılmaktadır³⁹.

TCK’da yer alan bazı istisnalar haricinde herkesin kusur yeteneğine sahip olduğu kabul edilir⁴⁰. Yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır, dilsizlik vb. kusur yeteneğini etkileyen nedenlerin varlığı durumunda kişiye ceza verilmeyecektir⁴¹.

1.2.4.1.2. Kusur Yeteneğini Etkileyen Haller

Kusur yeteneğini etkileyen hallerin varlığı halinde kişi suç teşkil eden “hareketinden” ya hiç sorumlu tutulmamakta (kusurluluğu kaldıran hal) ya da sorumluluğu azalmaktadır (kusurluluğu azaltan hal). Bu hallerin söz konusu olduğu durumlar soruşturma aşamasında belirtilerek “kovuşturmaya gerek olmadığı kararı”⁴²,

³⁶ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 342-343.

³⁷ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 379.

³⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 232.

³⁹ Akdemir, a.g.e., s. 85.

⁴⁰ Sevim Gülce Oslu, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası”, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2013, s. 114.

⁴¹ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Turhan Kitapevi, 2009 a.g.e., ss. 482-483.

⁴² Kovuşturmaya yer olmadığına dair karar, Madde 172 – (1) “Cumhuriyet savcısı, soruşturma evresi sonunda, kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilememesi veya

kovuşturma sırasında ise aynı husus belirtilerek “kusurun bulunmaması dolayısıyla ceza verilmesine yer olmadığı kararı”⁴³ verilir ⁴⁴.

Yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır, dilsizlik vb. kusur yeteneğini ortadan kaldıran nedenlerin varlığı durumunda kişiye ceza verilmeyecektir⁴⁵.

1.2.4.1.2.1. Yaş Küçüklüğü

Eski dönemlerdeki cezai düzenlemelerin aksine çağdaş yaklaşım, “çocuğun ceza sorumluluğunun ahlaki ve psikolojik unsurlarını karşılayabilecek olup olmamasını, yani çocuğun kendi kişisel muhakeme ve kavrayışına göre temel antisosyal davranışlardan sorumlu tutulup tutulmamasını dikkate alır”⁴⁶.

765 sayılı TCK yaş küçüklüğünün kusur yeteneğine etkisini, 11 yaşını tamamlamamış olanlar için birinci dönem, 11 yaşını tamamlamasından 15 yaşın tamamlanmasına kadar olanlar için ikinci dönem, 15 yaşın tamamlanmasından 18 yaşın tamamlanmasına kadar olanlar için üçüncü dönem olmak üzere üç döneme ayırarak incelemektedir.

TCK’nın 31. maddesi, “Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmamış olan çocukların cezai sorumluluğu yoktur. Bu kişiler hakkında, ceza kovuşturması yapılamaz; ancak, çocuklara özgü güvenlik tedbirleri uygulanabilir” şeklindeki düzenleme ile birinci dönem için cezai sorumluluğu düzenlemiştir.

kovuşturma olanağının bulunmaması hâllerinde kovuşturmaya yer olmadığına karar verir. Bu karar, suçtan zarar gören ile önceden ifadesi alınmış veya sorguya çekilmiş şüpheliye bildirilir. Kararda itiraz hakkı, süresi ve mercii gösterilir.

⁴³ *Duruşmanın sona ermesi ve hüküm, Madde 223 – (1) Duruşmanın sona erdiği açıklandıktan sonra hüküm verilir. Beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbirine hükmedilmesi, davanın reddi ve düşmesi kararı, hükmüdür.*

(2) Beraat kararı;

a) Yüklenen fiilin kanunda suç olarak tanımlanmamış olması,

b) Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması,

c) Yüklenen suç açısından failin kast veya taksirinin bulunmaması,

d) Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmesine rağmen, olayda bir hukuka uygunluk nedeninin bulunması,

e) Yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması”, hallerinde verilir.

⁴⁴ Artuk, Gökçen, Yenidünya, s.482.

⁴⁵ Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., ss. 482-483.

⁴⁶ Demirbaş, Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.346.

İkinci dönem ise, çocuğun “temyiz gücünün” bulunup bulunmamasına göre ikili bir ayırım yapılmıştır. Çocuğun temyiz gücü yoksa tedbir sorumluluğu vardır, çocuğun temyiz gücü varsa cezai sorumluluğu kabul edilir, fakat cezası indirilir. Temyiz gücünün olup olmaması hususunun nasıl tespit edileceği ise Çocuk Koruma Kanunu madde 35/1’de⁴⁷ “sosyal inceleme” başlığı altında düzenlenmiştir.

“Temyiz gücü” bulunmaması durumu, aynı maddenin ikinci fıkrası , “Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanların işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamaması veya davranışlarını yönlendirme yeteneğinin yeterince gelişmemiş olması halinde ceza sorumluluğu yoktur. Ancak bu kişiler hakkında çocukları özgü güvenlik tedbirleri hükmolunur” şeklindeki düzenlenmiştir.

Sosyal inceleme sonucu “temyiz gücü” olduğu anlaşılan çocuk hakkında TCK madde 31/2’de, “ işlediği fiilin anlam ve sonuçlarını algılama ve bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneğinin varlığı halinde, bu kişiler hakkında suç, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirdiği hallerde oniki yıldan onbeş yıla; müebbet hapis cezasını gerektirdiği hallerde dokuz yıldan onbir yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Diğer cezaların yarısı indirilir ve bu halde her fiil için verilecek hapis cezası yedi yıldan fazla olamaz” şeklinde düzenlenerek önemli oranlı indirim yapılacaktır.

Üçüncü dönem küçüklerin temyiz gücünün olup olmadığının araştırılmasına gerek olmadığı kabul edilmektedir. Yani bu dönem cezai sorumluluk vardır, ancak tam olgunluğa ulaşmadıkları gerekçesiyle indirim yapılır. Bu dönem hakkında düzenleme TCK madde 31/3’de, “ Fiili işlediği sırada onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında suç, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde onsekiz yıldan yirmidört yıla; müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde oniki yıldan onbeş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Diğer cezaların üçte

⁴⁷ Sosyal inceleme, Madde 35- (1) “*Bu Kanun kapsamındaki çocuklar hakkında mahkemeler, çocuk hâkimleri veya Cumhuriyet savcılarınca gerektiğinde çocuğun bireysel özelliklerini ve sosyal çevresini gösteren inceleme yaptırılır. Sosyal inceleme raporu, çocuğun, işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılama ve bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneğinin mahkeme tarafından takdirinde göz önünde bulundurulur.*”

biri indirilir ve bu halde her fiil için verilecek hapis cezası oniki yıldan fazla olamaz” şeklindedir.

1.2.4.1.2.2. Sağır ve Dilsizlik

İnsanın doğuştan sağır olması veya işitme yeteneğini küçük yaştan itibaren kaybetmiş olması durumunda, konuşma yeteneği de gelişmemektedir⁴⁸. Bu durumda bulunan kişilerin algılama yeteneğinin de yeterince gelişmediği kabul edilir⁴⁹.

TCK’nın 33. maddesinde sağır ve dilsizlerin durumu, belli bir yaşa kadar yaş küçüklüğüne ilişkin hükümlere, devamındaki dönem için akıl hastalarına ilişkin hükümlere paralel olarak düzenlenmiştir. Ancak bu kişilerin algılama yeteneği normal kişiler göre daha yavaş gelişeceğinden hareketle, ayrı bir yaş grubu sınıflandırılması yapılmıştır⁵⁰.

İlgili maddede, “ *Bu kanunun, fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmamış olan çocuklara ilişkin hükümleri, onbeş yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında; oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlara ilişkin hükümleri, onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında; onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olanlara ilişkin hükümleri, onsekiz yaşını doldurmuş olup da yirmibir yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında da uygulanır*” denilmektedir.

Fiili işlediği sırada yirmibir yaşını doldurmuş olan “sağır ve dilsizler” açısından yaşın ceza sorumluluğuna etkisi bulunmamaktadır. Ancak, bu durumda olan kişilerin işledikleri fiil açısından “algılama ve irade yeteneğinin” bulunmadığının tespit edilmesi halinde akıl hastalığına ilişkin düzenlemelerin göz önünde bulundurularak, karar verilmesi gerekmektedir⁵¹.

⁴⁸ Koca; Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 324.

⁴⁹ Kayıhan İçel, vd., **Suç Teorisi**, 2. Baskı, İstanbul, 2002, s. 352.

⁵⁰ Koca; Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, ss. 324-325.

⁵¹ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.360.

1.2.4.1.2.3. Akıl Hastalığı

Kusur yeteneğini etkileyen sebeplerden birisi de akıl hastalığıdır. TCK’da tam ve kısmi akıl hastalığı olmak üzere ikili ayırım üzerinden, akıl hastalığının kusur yeteneğine etkisi incelenmektedir.

TCK madde 32/1’de, “Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiili hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez. Ancak bu kişiler hakkında güvenlik tedbirlerine hükmolunur” şeklinde, tam akıl hastalarının ceza sorumluluğu olmadığı düzenlenmiştir.

TCK madde 32/2’de ise kısmi akıl hastalığına ilişkin, “*Birinci fıkrada yazılı derecede olmamakla birlikte işlediği fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği azalmış olan kişiye, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmibeş yıl, müebbet hapis cezası yerine yirmi yıl hapis cezası verilir. Diğer hallerde verilecek ceza, altıda birden fazla olmamak üzere indirilir. Mahkum olunan ceza, süresi aynı olmak koşuluyla, kısmen veya tamamen, akıl hastalarına özgü güvenlik tedbiri olarak da uygulanabilir*” şeklinde düzenleme yapılmış ve bu kişiler hakkında sınırlı ceza sorumluluğuna tabi tutulmaları kabul edilmiştir.

TCK madde 57/6’da, işlediği fiille ilgili olarak akıl hastalığı nedeniyle davranışlarını yönlendirme yeteneği azalmış olanlar hakkında, yüksek güvenlikli sağlık kuruluşu bünyesinde düzenlenen kurul raporu üzerine, bunlar hakkında hükmolunan hapis cezası, süresi aynı kalmak koşuluyla, kısmen veya tamamen, mahkemenin verdiği karar gereği “akıl hastalarına özgü güvenlik tedbiri” olarak da uygulanması şeklindeki düzenlemenin çok yerinde olduğu düşünülmektedir⁵².

TCK’da yapılan tam ve kısmi akıl hastalığı ayırımı, birbirinden ayırt edilmesinin zorluğu nedeniyle haklı olarak eleştirildiği görülmektedir⁵³.

⁵² Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.359.

⁵³ İçel, v.d., **Suç Teorisi**, s. 227.

1.2.4.1.2.4. Geçici Nedenler Alkol ve Uyuşturucu Madde Etkisinde Olma

Geçici nedenler, akıl hastalığı düzeyine ulaşmayan, kişinin algılama ve irade yeteneği üzerinde sürekli etki doğurmayan, fakat somut olaylar yönünden kişinin “kusur yeteneğini” kısmen veya tamamen kaldıran durumlardır⁵⁴.

TCK madde 34/1’de, “Geçici bir nedenle....., işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez” şeklinde, geçici nedenlerin ceza sorumluluğuna etkisi düzenlenmiştir. Cinnet, uyku⁵⁵, ateşli hastalık ve yığın psikolojisi⁵⁶ gibi durumlar örnek verilebilir⁵⁷.

Geçici nedenden söz edilebilmesi için, kişinin neticenin ortaya çıkmasına taksirle yapılan bir hareketle dahi sebebiyet verilmemesi gerekmektedir. Aksi halde kusurluluğun varlığı kabul edilir ve taksirli ya da kasıtlı suçlardan söz edilir⁵⁸. Konuyla ilgili madde gerekçesinde, uygu halinin geçici bir sebep olmasına rağmen, otobüs sürücüsünün uykulu bir halde mola vermeden, şoför değişimi yapmadan, trafik kazasına sebebiyet vermesi durumunda, meydana gelen ölüm ve yaralanmalardan taksiri nedeniyle sorumlu olacaktır.

TCK madde 34/1’de ise, “...irade dışı alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisiyle, işlediği fiilin anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez” denilmektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise iradi olarak alınan alkol

⁵⁴ Artuk, v.d., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.632.

⁵⁵ Konuyla ilgili madde gerekçesinde: “.....Yatağında bebeğini emzirirdiği sırada uykuya dalan anne, uykudayken bebeğin havasızlıktan dolayı ölümüne neden olabilir. Bu durumda ölüm olayının gerçekleştiği anda anneye izafe edilecek bir fiil bulunmamaktadır. Yani, uyku halinde iken kişi hareket yeteneğini yitirmektedir. Ancak, annenin bu ölüm neticesinden dolayı sorumluluğunu belirlerken, uyku halindeki davranışlarını değil, uykuya dalmadan önceki dönemlerde gerçekleştirdiği davranışları göz önünde bulundurmak gerekir. Anne, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı olarak, emzirmek üzere bebeğini yatağına almış ve bu esnada uyuya kalmıştır.....” Bkz. Artuk, v.d., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.633.

⁵⁶ “Bireyleri baskı altına alan yığın, onların psikolojisinin değişmesine geçici de olsa neden olur. Bu bakımdan birey, yığın içinde tamamen farklı bir kimliğe bürünür. Yığına katılanların davranışlarını yönlendirme ehliyeti önemli derecede azalmışsa, kendilerine 32/1 maddesi tatbik olunmak suretiyle ceza verilmek lazımdır” Bkz. Mehmet Emin Artuk; Mehmet Emin Alşahin, *Kriminoloji, Güncellenmiş Gözden Geçirilmiş 2. Baskı*, Ankara, 2018, s. 302.

⁵⁷ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 360.

⁵⁸ İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Ankara, 2018, ss. 418-419.

veya uyuşturucu madde kullananlar hakkında birinci fıkra hükümlerinin uygulanmayacağı düzenlenmektedir⁵⁹.

1.2.4.2. Kusurluluk

Kişinin cezalandırılmasının ön şartı olan isnat yeteneğinin varlığı tek başına yeterli değildir, ayrıca, somut olaya kusurlu bir hareketle sebep olunması gerekmektedir⁶⁰. Kusurun, kast ve taksir olmak üzere iki çeşidi vardır. VUK’da kaçakçılık fiilleri sadece kasten işlenebilen nitelikteki suçlardandır. Bu suçların taksirle işlenmesi mümkün bulunmamaktadır.

1.2.4.2.1. Kast Kavramı

Kastın tanımına TCK’nın 21. maddesinde yer verilmiş olup, “kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Buradan hareketle kastın bilme ve isteme olmak üzere iki unsuru vardır.

1.2.4.2.2. Kastı Açıklayan Teoriler

Kast kavramını daha iyi anlayabilmek için kavramı açıklayan teoriler, üç başlık halinde incelenmektedir. Bunlar: Tasavvur teorisi, irade teorisi ve karma teoridir.

1.2.4.2.2.1. Tasavvur Teorisi

Tasavvur teorisine göre, kanunun suç saydığı neticenin istenmiş olmasına gerek bulunmamaktadır, neticenin tasavvur edilmesi, öngörülmesi kast için yeterlidir⁶¹. Failin yaptığı hareketin neticesini öngörmüş bulunması, o neticeyi istememiş olsa bile failin kastını gösterir⁶².

⁵⁹ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 364.

⁶⁰ Sulhi Dönmezler, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, 9. Bs., 2. C., İstanbul, 1986, s. 213-214.

⁶¹ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.369.

⁶² Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Dersleri**, İstanbul, 1992, s. 293,294.

Bu teori, kastın kapsamını genişlettiği ve onun taksir ile karıştırılması sonucunu doğurduğundan eleştirilmektedir⁶³.

1.2.4.2.2.2. İrade Teorisi

Bu teoriye göre kast, “sonucun istenmiş olmasıdır”. İrade teorisi sonucun öngörölmüş olması ile ilgilenmeyerek, irade edilmiş istenilerek yapılan hareketlerin kasten gerçekleştirilmiş olduğunu savunmaktadır.

İrade teorisi de hangi sonucun istenmiş, hangi sonucun istenmemiş belirlenebilmesi bakımından, irade ile birlikte tasavvurunda bulunması gerektiği bakımından eleştirilmektedir⁶⁴. Kastın varlığının kabulü için tasavvur edilmiş ve irade edilmiş neticenin varlığı gereklidir⁶⁵.

1.2.4.2.2.3. Karma Teori

Karma teori, tasavvur ve irade unsurlarını birlikte ele almaktadır. Bu bakımından kastı, “öngörölen ve suç teşkil eden bir fiili gerçekleştirmeye yönelik irade”⁶⁶, “tipiklikte yer alan objektif unsurların failce bilinmesi ve istenmesi yahut tipiklikteki objektif unsurların bilmeye dayanan istenmesi”⁶⁷, “suç teşkil eden bir fiili bilerek ve isteyerek işleme iradesi”⁶⁸ şeklinde tanımlanmaktadır.

1.2.4.2.3. Kastın Unsurları

Yukarıda da belirtildiği gibi kast bilme ve isteme olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır.

1.2.4.2.3.1. Kastın Bilme (Düşünme ve Öngörme) Unsuru

Failin kasten hareket etmiş sayılabilmesi için suçun kanuni tanımında yer alan tüm maddi unsurları bilmesi gerekmektedir⁶⁹. TCK 21. maddesinde kastın tanımına

⁶³ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.369.

⁶⁴ Artuk, v.d., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s393.

⁶⁵ Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Ankara, 1970, s. 497.

⁶⁶ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku** C. II, 10. Baskı, İstanbul, 1994, s. 924’ten aktaran: Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.369.

⁶⁷ Önder, **Ceza Hukuku Dersleri**, s. 293.

⁶⁸ Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, s. 139.

⁶⁹ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, ss. 369-370.

yer verilmiş ayrıca aynı kanunun 30. maddesinde “failin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen kimse, kasten hareket etmiş olmaz” ifadesi ile kasıttaki bilme unsurunun önemi ifade edilmektedir. Örneğin, gebelik haftasını on haftanın altında olduğunu düşünerek çocuğunu düşürecek hareketlerde bulunan kadın TCK madde 100’e göre cezalandırılmayacaktır⁷⁰. İbraz ettiği belgenin sahte olduğunu bilmeyen kişiye dolandırıcılık cezası verilemeyecektir.

Suçun maddi konusunun da fail tarafından bilinmesi gerekmektedir. Örneğin, failin kasten adam öldürme suçu bakımından kasten hareket etmiş sayılması için, “hareketin yaşayan bir insana yöneldiğini bilmesi”, hırsızlık kastıyla hareket etmiş sayılması için, “aldığı malın başkasına ait taşınır bir mal olduğunu bilmesi” gerekli ve yeterlidir⁷¹.

Neticeli suçlarda netice de bilinmelidir⁷². Failin hareketi sonucunu gerçekleştirecek neticeyi bilmeyen fail kasten hareket etmiş sayılmaz. Yine fail tarafından illiyet bağı da bilinmelidir⁷³. Örneğin, şeker hastası olduğunu söylemeyen mağdurun içeceğine şeker koyan bir garson, bunun sonucunda gerçekleşen netice bakımından kasten hareket etmiş sayılmaz.

1.2.4.2.3.2. Kastın İsteme (İrade) Unsuru

İsteme unsuru, iradenin varlığını zorunlu kılar. Bu nedenle doktrinde “irade unsuru” da denilmektedir. TCK madde 21’de yer alan “isteme” ile kastedilen, suçun kanuni tanımında yer alan maddi unsurların gerçekleştirilmesinin fail tarafından istenmesidir⁷⁴. Fail neleri biliyorsa onları isteyebilir⁷⁵.

⁷⁰ Artuk, v.d., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.395.

⁷¹ İbid.

⁷² Koca; Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.161.

⁷³ Hans-Heinrich Jescheck, Thomas Weigend, Lehrbuch des Strafrechts, Allgemeiner Teil, 5. Auflage, Berlin, 1996, s. 294’dan aktaran: Koca; Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.161.

⁷⁴ Artuk, v.d., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.399.

⁷⁵ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 370.

1.2.4.2.4. Kastın Türleri

Ceza kanunlarında suçlar tanımlanırken bu suçların hangi kast ile işlenebileceği hakkında bilgi verilmez. Kanun metninde “bilerek” v.b. ifadelerin geçtiği doğrudan kastla işlenen suçlar bu durumun istisnasını oluşturmaktadır⁷⁶.

Şu ana kadar yapılmış kast ile ilgili tüm sınıflandırmalara aşağıda yer verilmiştir.

1.2.4.2.4.1. Ani Kast- Tasarlama (Düşünce) Kastı

Ani kast - tasarlama kastı, suç konusu fiilin gerçekleştirilmesine, ne zaman karar verildiği ile ilgili bir ayrımdır. Failin ani bir kararla, suç işlemesi durumunda ani kast söz konusu iken tasarlama kastında suç işleme kararı aldıktan belli bir süre sonra suç konusu hareketin gerçekleştirilmesi gerekir⁷⁷.

1.2.4.2.4.2. Genel Kast- Özel Kast

Genel kast, TCK’nın 21. maddesinde tanımlanan ve bütün suçlarda bulunması gereken, suçun kanuni tanımında yer alan maddi unsurların bilinmesi ve istenmesini ifade etmektedir. Örneğin, kasten öldürme ve konut dokunulmazlığını ihlal suçlarında aranan kast, genel kasttır. “Kasten öldürme suçu”nda failin bir insanı öldürdüğünü bilmesi ve istemesi, “konut dokunulmazlığını ihlal suçu”nda ise failin, hak sahibinin rızası olmadığını bilerek ve isteyerek evine girmiş olması kastın varlığı için yeterlidir⁷⁸.

Özel kast ise, kanunun suç unsuru veya suç için ağırlaştırıcı neden kabul ettiği durumlarda failin belirli özel bir amacı gerçekleştirmek için hareket etmesinin arandığı durumlarda söz konusudur⁷⁹. Örneğin, kasten öldürme suçunun (TCK m. 81); “bir planın icrası suretiyle, milli, etnik, ırkı veya dini bir grubun tamamen veya kısmen yok

⁷⁶ Koca; Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.169.

⁷⁷ İbid., s. 382.

⁷⁸ Artuk, v.d., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 413.

⁷⁹ Sulhi Dönmezer, **Genel Ceza Hukuku Dersler**, İstanbul, 2003, s. 205.

edilmesi maksadıyla” bu grubun üyelerine karşı işlenmesi halinde, soykırım suçunu (TCK m. 76) oluşturur⁸⁰.

1.2.4.2.4.3. Doğrudan Kast-Olası Kast

Doğrudan kast, failin, hareketinin suç konusu neticeyi oluşturacağını kesin olarak öngörmesidir⁸¹. Failin, işlemeye kararlaştığı suçun kanuni tanımındaki maddi unsurların fiilin icrası sırasında gerçekleşeceğini ve suç tipinde meydana gelecek olan neticeyi kesin olarak öngörmesi halinde doğrudan kast vardır⁸².

Bir suçun kanuni tanımı, “bilerek”, “bildiği halde”, “bilmesine rağmen”, “öğrenmesine rağmen”, “karşılaşmasına rağmen” gibi ifadeler içeriyorsa⁸³, bu suç tipi ancak doğrudan kastla işlenebilir⁸⁴, “bilerek” ibaresinin yer almadığı hallerde “olası kast”ın varlığı kabul edilmiş olmaktadır⁸⁵.

Olası kast, TCK’nın 21. maddesinde, “kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen fiili işlemesi” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu ayırım, kastın aşılması durumundaki failin durumunu ortaya koymaktadır. Örneğin, A şahsının B şahsına tokat atması sonucu, B’nin yere düşerek kafasını çarpma sonucu beyin kanamasından ölmesinde; A’nın B’ye attığı tokat bakımından “doğrudan kastı” var iken; B’nin ölümü yönünden “olası kastın”ın varlığı kabul edilmektedir.

1.2.4.2.4.4. Zarar Kastı- Tehlike Kastı

Zarar kastı ve tehlike kastı ayırımı, zarar suçları ile tehlike suçlarını ayırmak için kullanılmaktadır. Fail, korunan hak ve menfaatin zarara uğramasını istemişse

⁸⁰ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 370

⁸¹ Koca; Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.170

⁸² Jescheck, Weigend, s.298’den aktaran: Koca; Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.170.

⁸³ Bkz. TCK m. 154/2; m. 197/2, 3; m. 207/2; m. 220/7; m. 261; m. 267/1; m. 279; m.280; m. 297/2; m. 315; m. 321.

⁸⁴ Jescheck, Weigend, s.298’den aktaran: Koca; Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, ss. 171-172.

⁸⁵ Oktar, **Vergi Hukuku**, 11. bs., İstanbul, Türkmen, 2016, s. 381.

“zarar kastı”ndan, tehlikeye uğramasını istemişse “tehlike kastı”ndan söz edilir⁸⁶. TCK’nın 170. maddesinde, “Yangın, bina çökmesi, toprak kayması, çığ düşmesi, sel veya taşkın tehlikesine neden olan kişi, üç aydan bir yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır.” şeklinde tehlike suçunu düzenlemiştir. Burada, failde aranması gereken tehlike kastıdır.

1.2.4.2.4.5. Weber Kastı

Weber tarafından 1825 yılında ortaya atılan kast türü, yazarın adıyla adlandırılmaktadır.

Weber kastı söz konusu olması için öncelikle, failin bir neticeyi gerçekleştirmek için hareket etmesi, neticenin gerçekleştiğini düşünerek yaptığı ikinci hareketle neticeyi gerçekleştirmesi gerekmektedir. Örneğin, failin, öldürmek istediği kişiye bir el ateş etmesi sonucu, kanlar içinde yerde yatan kişinin, öldüğünü düşünerek, cesedi yok etmek için gömmesi sonucu havasız bırakarak mağdurun ölümüne sebep olması durumu⁸⁷.

1.2.4.2.5. Kusurluluğu Kaldıran Sebepler

Ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran sebeplere ceza hukukunda, “kusurluluğu ortadan kaldıran sebepler” denir. Ceza hukukunda yer alan başlıca sebepler, kaza ve tesadüf, cebir, ikrah, tehdit, mücbir sebepler ve hatadır.

1.2.4.2.5.1. Kaza ve Tesadüf

Ceza hukukunda fail ya da üçüncü kişi tarafından hareketlerinin sonucunun tahmin edilememesi durumuna, “kaza ve tesadüf” denilmektedir. Hukuk kanunları, kişilerin, üçüncü kişilerin bile öngöremeyeceği bir sonuca sebebiyet verdiği fiillerini cezalandırmamaktadır⁸⁸.

⁸⁶ Dönmezer, **Genel Ceza Hukuku Dersler**, s. 205.

⁸⁷ Fatih Birtok, “Kasten Öldürmeye Teşebbüs ve Kasten Yaralama Suçlarının Manevi Unsur Bakımından Ayırt Edilmesi”, (çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1501/16563.pdf>, 21.11.2019.

⁸⁸ Ayhan Önder, **Ceza Hukuku (Genel Hükümler)**, 2. C., 1. Bs., İstanbul, 1989, s. 371.

Bu duruma, işyerinde dikkatsizlik sonucu çıkan yangında defter ve belgeleri yok olan faile, kaçakçılık cezası verilemeyeceğini örnek gösterebiliriz.

1.2.4.2.5.2. Cebir İkra ve Tehdit

TCK'nın 28. maddesine göre, kişinin “karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit” altında suç işlemesi durumunda ceza verilmeyecektir. Bu durumda tehdit eden, cebir, şiddet uygulayan, suçun faili olacaktır.

Örneğin; kendi hesaplarındaki yolsuzluğu örtmek isteyen mükellefin, ticari faaliyette bulunduğu müşterisine, zor kullanarak ve tehdit ile defterlerini tahrif ettirilmesi durumunda, defterlerdeki tahrifattan dolayı cebir altında kalan mükellefe ceza verilmeyecektir⁸⁹.

1.2.4.2.5.3. Vergi Usul Kanununda Belirtilen Mücbir Sebepler

Bu kanunda belirtilen mücbir sebeplerin varlığı durumunda VUK 373. maddesine⁹⁰ istinaden ceza kesilmeyecektir. Candan, mücbir sebebi, bir vergi ödevinin yerine getirilmesini, bir borcun ödenmesini engelleyen; önceden görülüp tedbir alma imkanı bulunmayan her türlü olay, şeklinde tanımlamıştır⁹¹.

Doktrinde, genellikle mücbir sebebin, vergi kaçakçılığı suçlarından “gizleme” hareketi ile işlenecek suçlara etki edebileceği düşünülmektedir⁹². Ancak, Özcan, bünyesi uygun olduğu sürece diğer suçlar için de söz konusu olabileceğini düşünmektedir. Örneğin bir sarsıntı anında elindeki mürekkep defterlere dökülen bir mükellef için, “defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme” suçu oluşabilecektir⁹³.

VUK'da belirtilen mücbir sebepler 13. maddede sayılmıştır. Bu sebeplerin varlığı halinde manevi unsur oluşmayacağından vergi kaçakçılığı suçunun

⁸⁹ Çavuş, a.g.e., s.164.

⁹⁰ Madde 373 “Mücbir Sebepler: Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.”

⁹¹ Candan, a.g.e., s. 398-399.

⁹² Mehmet Batun, “Mücbir Sebep ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 345, Mayıs 2010, s. 68.

⁹³ Özcan, a.g.e., s. 199.

işlendiğinden bahsedilmeyecektir⁹⁴. Mücbir sebepler suçun unsurlarından olan manevi unsur yani kusurluluğu ortadan kaldırmaktadır.

1.2.4.2.5.3.1. Vergi Ödevlerinden Herhangi Birinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Derecede Ağır Derecede Kaza Ağır Hastalık ve Tutukluluk

Kaza ve hastalık durumunun mücbir sebep olarak gösterilebilmesi için, bu durumun mükellefin ödevlerini yerine getirmesine engel olacak derecede ağır olması, aynı zamanda mükellef tarafından hastane raporu vs. belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir. Tutukluluk halinin varlığında da mükellef vergi ödevlerini yerine getiremeyecektir. Bu durum savcılıktan alınan belge ile tevsik edilebilecektir. Bir yıldan uzun mahkûmiyetlerde mücbir sebebin varlığından söz edilemeyecektir.

1.2.4.2.5.3.2. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Yangın Yer Sarsıntısı, Su Basması Gibi Afetler

Tabii afetler sonucu defter ve belgeleri zayı olan mükellefe, bu yüzden vergi kaçakçılığı cezası verilmeyecektir. Deprem, yangın, sel gibi olayların vergi ödevlerinin yapılmasında mücbir sebep hali olarak sayılabilmesi için doğal afet boyutunda olması gerekmektedir. Diğer şekilde meydana gelecek afetler VUK madde 13 kapsamında değerlendirilecektir.

Belirli bir bölgede meydana gelen afet o bölgedeki herkesi aynı oranda etkileyemeyeceğinden, yükümlülerin her birini ne derecede etkilediği araştırılması gerekmektedir⁹⁵.

1.2.4.2.5.3.3. Kişinin İradesi Dışında Vukua Gelen Mecburi Gaybubetler

Sadece kişinin iradesi dışında gerçekleşen gaybubet hali⁹⁶ yokluk, kayıplık anlamlarına gelmektedir. Kişinin zorla alıkonulması, askere alınması, kötü hava şartlarında bir yerde mahsur kalma vs. örneklerini verebiliriz.

⁹⁴ Kaşıkçı, a.g.e., s. 213.

⁹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, age., s.119.

⁹⁶ Mecburi gaybubetten anlaşılması gereken, zorunlu olarak göz önünde bulunamama ve yokluk halleridir. Mükellef veya vergi sorumlusu askere alınma, kaçırılma, bir yerde mahsur kalma, bir yerin karantina alınması gibi sebeplerle iradesi dışında bir yerden uzaklaşmak zorunda kalmış ve bu

1.2.4.2.5.3.4. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Belgelerin Elden Çıkmış Bulunması

Vergi kanunlarına göre, tutulması gereken defter, belgelerin sahibinin iradesi dışında elinden çıkması o mükellefin vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmesine engel olacaktır. Vergi mükelleflerinin, ibrazı zorunlu olan belgeler ve defterler kendilerinden istendiğinde en sık başvurdukları mücbir sebeptir. Suiistimale açık olması sebebiyle mükellefe delillerle ispatlanması zorunluluğu getirilmiştir⁹⁷.

1.2.4.2.5.3.5. Hukuku Bilmeme ve Yanılma (Hata)

Gerçeğin yeterince bilinmemesi ya da hiç bilinmemesi sonucu, failin suç sayılan eylemi işlemesine yanılma denilmektedir. Ceza hukukunda sorumluluğun temeli kusura dayandığı için, hatanın kusurluluğu etkileyebileceği, TCK'nın 30. maddesinde⁹⁸, VUK'un 369. maddesinde “Yanılma ve Görüş Değişikliği” başlığı altında düzenlenmiştir⁹⁹. Maddede yazılı hallerin gerçekleşmesi durumunda vergi cezasının kesilmesini engelleyen müessese, Ceza Hukuku'nun “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” genel ilkesinin istisnası olduğu kabul edilmektedir¹⁰⁰. Arslan, idarenin görüş bildirmesi sonucu yapılan hatanın “yanılma” başlığı altında işlenmesinin uygun olmadığını, madde başlığının, maddenin içeriğine daha uygun olacak şekilde “yanılma” şeklinde değiştirilmesinin daha uygun olacağı, bu şekilde değerlendirildiğinde “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” ilkesinin istisnası olmayacağı görüşündedir¹⁰¹.

uzaklaşmanın bir neticesi olarak yapması gereken vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirememişse, vergi kaçakçılığı suçu bakımından bir mücbir sebep söz konusu olacaktır (Çetin, “Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebep”, s. 72). Yurt dışına çıkışta iradi bir durum söz konusu olduğundan, yurt dışına çıkma ve orada bulunma tek başına bir mücbir sebep olarak kabul edilemez (Mehmet Emin Akyol, “Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 18, Sayı: 211, Temmuz 2010, s. 83).

⁹⁷ Cavit Hekim, “Vergi Kaçakçılığı Suçları”, Bahçeşehir Üniversitesi, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013, s. 30.

⁹⁸ Akdemir, a.g.e., s. 128.

⁹⁹ Madde 369: “Yanılma ve görüş değişikliği(*): Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.”

¹⁰⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 225.

¹⁰¹ Erdoğan Arslan, “Vergi Hukukunda İdarenin Görüşü-I”, **Yaklaşım**, Ocak 2019, Sayı: 313, (çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=32762> 11.05.19.

Maddede sayılan haller iki kısımda incelenmektedir. Bunlardan ilki, mükelleflerin izahat hakkıdır. Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan¹⁰², vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından belirsiz, açık olmayan ve anlamadıkları hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir. Yetkili makamlar istenilen bilgileri en kısa zamanda mükelleflere bildirmeleri gerekmektedir. Bu cevaplara uygun hareket eden mükelleflerin, bu hareketleri cezayı gerektirse dahi, ceza kesilemeyecektir¹⁰³.

Vergi Kanunlarının uygulanmasına yönelik görüş ve kanaat bildirme yetkisi Gelir İdaresi Başkanlığı'na ait olmakla beraber, Danıştay¹⁰⁴, mükellefi yanılma görüşün başka bir kurum tarafından yapılan karar değişikliğinden kaynaklanması durumunda da ceza verilmemesi yönünde karar vermiştir¹⁰⁵.

İkicisi ise, bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olmasıdır. İçtihat değişikliği ile yanılma halinden söz edilebilmesi için, kanunun uygulanma tarzı ile ilgili olan yargı kararlarının içtihat haline geldikten sonra değişmesi ve yargı kararının bu yöndeki görüşünün istikrarlı bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

1.2.4.2.6. Kastı Kaldıran Hata Halleri

Hata, kişinin tasavvuru, zihninden geçirdikleri ile gerçeğin birbirine uymaması anlamına gelir¹⁰⁶. Kastı kaldıran hata halleri genel olarak suçun maddi unsurlarında, suçun nitelikli unsurlarında ve hukuka uygunluk nedenlerinde olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir.

¹⁰² 28.08.2010 tarihli ve 27686 sayılı Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 10. Maddesinde özelge talep edilebilecek merciiler şu şekilde belirtilmiştir: Özelge, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan talep edilir.

¹⁰³ Candan, a.g.e., s. 385.

¹⁰⁴ Danıştay 9. D., 22.10.1990, E. 1990/1686, K: 1990/2891: “Yatırım indirimlerinden yararlanma koşulları bakımından Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının görüş ve kanaatini değiştirmiş olması karşısında, değişen görüş ve kanaate uygun işlem yapan davacı şirkete, yanılma nedeni ile ceza kesilemeyeceği hk” aktaran: Candan s. 387.

¹⁰⁵ Candan, a.g.e., s. 387.

¹⁰⁶ Önder, **Ceza Hukuku Dersleri**, s. 325.

1.2.4.2.6.1. Suçun Maddi Unsurlarında Hata

Suçun maddi unsurlarında hata, suçun maddi unsurlarına ilişkin olarak somut olayda failin tasavvuru ile gerçeğin birbirine uymamasını ifade eder¹⁰⁷. Suçun maddi unsurlarında hata esaslı hata olarak da tanımlanmaktadır. Esaslı hata ise, failin yanılmamış olması halinde suç teşkil etmeyecek durumlarda söz konusu olur ve hatanın ceza sorumluluğunu kaldırabilmesi için, “esaslı” ve “kaçınılmaz” olması gerekmektedir¹⁰⁸. Örneğin, boş olduğunu sandığı silahı ateşleyerek bir kişinin ölümüne sebep olunması durumunda failin, kastından söz edilemeyecektir. Ya da, “gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir.” bu durumda olan mükellefin belgenin başkasına ait olduğunu bilmesine imkan olmadığı durumlarda da failin, kastından söz edilemeyecektir.

TCK madde 30/1’de; “Suçun maddi unsurlarını bilmeyen kimse kasten hareket etmiş sayılmaz...” hükmü yer almaktadır¹⁰⁹. Aynı maddenin ikinci cümlesinde ise, “Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır” denilerek, suçun maddi unsurlarında düşülen hatanın taksirli sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı düzenlenmiştir.

1.2.4.2.6.2. Suçun Nitelikli Hallerinde Hata

Suçun nitelikli hallerinde hata durumunda, failin kusuru devam eder. Burada irade ile gerçek durum arasındaki farklılık irade lehine sonuçlandırılacağından, fail gerçekleşen suçtan değil, gerçekleştirmek istediği suçtan sorumlu olacaktır¹¹⁰.

¹⁰⁷ Artuk, vd., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.642.

¹⁰⁸ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 434.

¹⁰⁹ Konuya ilişkin madde gerekçesinde “*Birinci fıkrada suçun maddi unsurlarında hataya ilişkin hükme yer verilmiştir. Kast, suçun kanuni tanımındaki maddi unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Bu unsurlara ilişkin bilgisizlik, eksik veya yanlış bilgi sahibi olunması durumu ise, maddi unsurlarda hata olarak adlandırılır. Böyle bir hata kastın varlığına engel olur. Örneğin, kişi vestiyerden kendisinin zannederek başkasının paltosunu alır. Keza, kişi gece karanlığında vahşi bir hayvan zannıyla hareketli bir cisme ateş eder. Ancak, gerçekte bu hareket eden cisim bir insandır ve dolayısıyla; bu insan ölür veya yaralanır. Örnek olarak verilen bu olaylarda failin bilgisi gerçeğe uysaydı; işlediği fiil haksızlık teşkil etmeyecekti. Bu nedenle hata hâlinde kasten işlenmiş bir suçtan söz etmek mümkün değildir*” denilmektedir.

¹¹⁰ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.436.

Bu durum TCK madde 30/2’de, “Bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hallerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır” şeklinde düzenlenmiştir. Burada üzerinde durulması gereken bir ihtimal ise, kanunda bir fiili ortaklaşa düzenleyen ve birbiriyle genel-özel hüküm ilişkisi içinde bulunan iki normun varlığı halinde hata nedeniyle genel suçtan sorumlu olunmasıdır. Örneğin fail, hakaret ettiği kişinin “cumhurbaşkanı” olduğunu bilmemesi halinde, TCK madde 299’daki “cumhurbaşkanına hakaret” suçundan değil, TCK madde 125’teki “hakaret” suçundan cezalandırılır¹¹¹.

1.2.4.2.6.3. Hukuka Uygunluk Sebeplerinin Maddi Şartlarında Hata

Hukuka uygunluk sebeplerinin maddi şartlarında hata halinde, fail, hukuken tanınan bir “hukuka uygunluk sebeplerinin maddi şartlarının” gerçekleşmediği halde, bu şartların gerçekleştiği düşüncesiyle, davranışını gerçekleştirmektedir¹¹². Bu durumda kişi, tipik fiilin gerçekleştirdiğinin farkındadır ve bu fiilini bir hukuka uygunluk nedeninin varlığı halinde gerçekleştirdiğini düşünmektedir¹¹³. Örneğin, gece yolda yürüyen kişi, kendisine doğru hızlı bir şekilde koşan şahsın kendisine saldıracağı zannıyla savunmada bulunur. Ancak yapılan araştırmada saldıracağı düşünülen kişinin gece mesaisine yetişmeye çalışan bir işçi olduğu anlaşılır. Fail, meşru müdafaanın şartlarının oluştuğunu düşünerek hataya düşmüştür¹¹⁴.

TCK madde 30/3’te; “ ceza sorumluluğunu kaldıran ve azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır” denmektedir.

1.2.4.2.7. Taksir

Taksirle işlenen bir fiilin cezalandırılabilme koşuluna ve taksirin tanımına TCK’nın 22. maddesinde yer verilmiştir. Taksir, maddede; “...dikkat¹¹⁵ ve özen¹¹⁶

¹¹¹ Devrim Güngör, **Ceza Hukukunda Fiil Üzerinde Hata**, Ankara, 2007, s.87.

¹¹² Artuk, vd., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 652.

¹¹³ Koca; Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 298.

¹¹⁴ İbid.

¹¹⁵ Dikkat; “duygularla düşünceyi bir şey üzerine toplama, uyanıklık” anlamına gelmektedir. Bkz. Türkçe Sözlük, (çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/> 29.09.2019.

¹¹⁶ Özen, “Bir işin elden geldiğince iyi olması için gösterilen çaba, itina, ihtimam” demektir. Bkz. Türkçe Sözlük, (çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/> 29.09.2019.

yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddenin birinci fıkrasında ise; “Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır.” denilmektedir.

Aynı maddede, kişinin öngördüğü neticeyi istememesine rağmen, neticenin gerçekleşmesi durumu bilinçli taksir olarak düzenlenmiştir.

Bir suçun taksirle işlendiğinin söylenebilmesi için, bir takım unsurların varlığının araştırılması gerekmektedir. Bu unsurlar, taksirle işlenen bir suç olması, hareketin isteyerek yapılması, neticenin ise iradi ve öngörülebilir olması, son olarak da nedensellik bağının bulunmasıdır¹¹⁷.

Taksirle işlenebilen bir suç bulunması, kişinin taksirli bir suçtan dolayı cezalandırılabilmesi için, bu yönde kanunda açık bir hüküm bulunması gerektiğini ifade etmektedir. Taksir, istisnai bir kusurluluk şeklidir¹¹⁸. VUK kapsamında, kaçakçılık suçlarının taksirle de işlenebileceğine ilişkin bir hüküm bulunmadığından, VUK 359. maddede düzenlenen fiillerin taksirle işlenmesine imkan bulunmamaktadır.

Hareketin iradiliği şartından anlaşılması gereken, kişinin neticeyi meydana getiren fiili iradi olarak gerçekleştirmesi hususudur.

Neticenin istenmemesi, taksiri kasttan ayırmaktadır. Taksirden bahsedebilmek için öngörülmüş olsun veya olmasın neticenin istenmemesi gerekmektedir¹¹⁹. Neticenin istenmiş olması durumunda artık kasttan bahsedilir.

Taksirli suçlarda da diğer suçlarda olduğu gibi işlenen fiil ile netice arasında nedensellik bağı bulunması gerekmektedir¹²⁰.

¹¹⁷ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.360.

¹¹⁸ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.390.

¹¹⁹ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.360

¹²⁰ İbid, s. 364.

1.3. Vergi Suçu Kavramı

TCK'nın, yaşamın tüm alanlarına ilişkin suç ve cezaları düzenleme imkanı olmadığından, farklı konularla ilgili suçlara ilişkin düzenlemeler, kendi inceleme alanına giren hukuk dalında belirlenmiştir. Bunun sonucu olarak da vergi suçlarına ilişkin düzenlemelerin büyük bir kısmına VUK'da yer verilmiştir. VUK'da düzenlenen bu suçlar “tamamlayıcı ceza hukuku” niteliği göstermektedir¹²¹. Kanunlarda, suç tanımlanmamakla beraber, hangi fiillerin suça neden olduğu tek tek sayılmıştır. “Suçta kanunilik veya kanunsuz suç olmaz” ve “cezada kanunilik veya kanunsuz ceza olmaz” şeklinde ifade edilen bu ilkeye göre suçların ve cezaların yasada gösterilmesi zaten zorunludur¹²².

Doktrinde vergi suçlarına ilişkin kapsamlı veya daha dar anlamlı birçok tanımla karşılaşmak mümkündür. Vergi suçları, devletin hazinesine karşı işlenen suçlar olarak tanımlanmıştır¹²³. Üstün, bu tanımları biraz daha geliştirmiş ve vergi suçunu vergi kanunlarına uygun olmayan fiil ve eylemlerde bulunan kişiler tarafından devlet hazinesini zarara uğratan ekonomik suçlar şeklinde tanımlamıştır¹²⁴. Kırbaş'a göre zamanında beyan vermeme, defter tutmama, belge saklamama, defter ve belgelerde tahrifata gitme, idareyi yanıltıcı işlemlere girişme gibi vergi kaybına ve devletin zarara uğramasına sebebiyet veren, bazı biçimsel düzenlemelere ters düşen, kamu düzenini bozucu etkiler yaratan farklı nitelik ve sonuçları olan, vergi kanunlarına aykırı fiillerin hepsine birden vergi suçu olarak düşünülmektedir¹²⁵.

Vergi suçları genellikle “mükellef ve vergi sorumlusu” tarafından, işlenmekle birlikte vergilendirme işlemleri ile görevlendirilen personelin hukuka aykırı fiillerinden dolayı da vergi suçu ortaya çıkabilmektedir. Vergi suçlarına konu fiil “Vergi mükellefi ve sorumlusu” tarafından işlenirse “doğrudan doğruya vergi suçları”,

¹²¹ Şenyüz, a.g.e., s. 362.

¹²² Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, ss108-109.

¹²³ Mualla Öncel- Ahmet Kumrulu- Nami Çagan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları, 8.bs., 2000, s.209.

¹²⁴ Ümit Süleyman Üstün, “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s.7

¹²⁵ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Ankara, Siyasal Kitapevi, 19.bs., 2012, s. 166

vergileendirme işleri ile görevlendirilen personel tarafından işlenirse “görevden doğan vergi suçları” oluşmaktadır.¹²⁶

1.4. Ceza Kavramı

Ceza, suç karşılığını teşkil eden ceza hukukunda düzenlenen yaptırımlardan¹²⁷ birisidir. Doktrinde değişik ceza tanımlarına rastlanmaktadır¹²⁸.

Koca-Üzülmez, cezayı, “suç teşkil eden fiilleri kusurlu bir iradeyle işleyenler hakkında devlet eliyle uygulanan ve onları bazı yoksunluklara tabi kılan, sosyalleştirme amacına yönelik olan ıstırap verici, korkutucu ve caydırıcı bir yaptırım türü” olarak tanımlamıştır¹²⁹.

Demirbaş ise cezayı, “topluma zarar veren fiiller karşılığı olarak devletin kanunla koyduğu, izlediği diğer amaçlar yanında, özellikle suçluyu bazı yoksunluklara tabi kılmak ve bu şekilde toplumun söz konusu hareketleri onaylamadığını belirtmek üzere, yargısal bir kararla ve sorumluluk derecesiyle orantılı olarak uygulanan korkutucu yaptırımlardır.” şeklinde tanımlamıştır¹³⁰.

Cezanın, suç teşkil eden bir fiili işleyenler hakkında uygulanması, geçmişe yönelik olma özelliğini ön plana çıkarmaktadır, korkutucu ve caydırıcı bir yaptırım türü olması ise geleceğe yönelik olarak suç işlenmesini önleme özelliğini ön plana çıkarmaktadır.

TCK’nın 45. maddesine göre, “Suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır”. “Hapis cezası” kanunda suç karşılığı hürriyeti bağlayıcı ceza olarak verilirken, malvarlığına yönelik ceza türü olarak ise “adli para cezası” verilmektedir.

¹²⁶ Şükrü Kızılot, “**Ekonomik Suçlar ve Vergiler**”, Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu, TOOB-Adalet Bakanlığı, Ankara, Ekim 2005, s. 188.

¹²⁷ Yaptırım, suç karşılığı uygulanan bir kavramdır. Ceza hukukunda yaptırımlar sistemi TCK gereğince, dört ana grupta incelenebilir: Cezalar, ceza mahkumiyetinin sonuçları, ceza yerine hükmedilen tedbirler, doğrudan doğruya hükmedilen tedbirler. Bkz. Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.573.

¹²⁸ Ceza tanımları için bkz. Artuk, v.d., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, ss. 702-703.

¹²⁹ Koca; Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.559.

¹³⁰ Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.573.

Bir suç karşılığında yaptırım olarak hapis cezası veya adli para cezası verilebileceği gibi, “adli para cezası”¹³¹’nın hapis cezasının seçeneğini oluşturması ya da her iki cezanın bir arada uygulanması da mümkündür¹³².



¹³¹ Adli para cezası çevrenin taksirle kirlenmesi suçu (m. 182/1, cümle 1), adil yargılamayı etkilemeye teşebbüs suçu (m. 288) ve muhafaza suçunu kötüye kullanma suçunun taksirle işlenen şekli (m. 289/3) bakımından tek yaptırım türü olarak belirlenmiştir.

Buna karşılık, hapis cezası ile adli para cezasının seçenek olarak öngördüğü suçlara; “gebelik süresi on haftadan fazla olan kadının çocuğunu isteyerek düşürmesi halinde, bir yıla kadar hapis veya adli para cezasına hükmolunur” şeklindeki TCK’nın 100. maddesinde yer alan hüküm örnek verilebilir. Hapis ve adli para cezasının birlikte öngördüğü suçlara ise; “Hileli davranışlarla bir kimseyi aldatıp, onun veya başkasının zararına olarak, kendisine veya başkasına bir yarar sağlayan kişiye bir yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası verilir.”

şeklinde düzenlenen TCK’nın 157. maddesini örnek verebiliriz. Diğer örnekler için Bkz. Koca; Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 564.

¹³² Koca; Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 564.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu

Vergi kanunlarında vergi kaçakçılığı kavram olarak tanımlanmamakla beraber suçun konusunu teşkil eden fiiller tek tek sayılmaktadır. Doktrinde ise vergi kaçakçılığı ile ilgili birçok tanım yapılmıştır. Bu tanımlardan biri, vergi borcunun doğmuş olmasına rağmen, mükellefin vergi kanunlarına aykırı fiilleri sonucu verginin ödenmemiş olması ya da kısmen ödenmesi, şeklindedir¹³³. Kaşıkçı, kaçakçılığı, hileli yollara başvurarak vergilendirilebilir gelir veya serveti vergi idaresinin bilgisi dışında bırakmak ya da vergi matrahının saklanması amacıyla vergi kanunlarına aykırı davranmak şeklinde tanımlamıştır¹³⁴. Akif Akarca ve Mehmet Şafak ise; vergi kaçakçılığını, “işletmenin ödeyeceği vergiyi azaltmaya imkan veren, vergi baskısına karşı vergi kanunlarına aykırı hareketler”¹³⁵ şeklinde tanımlamıştır.

Vergi kaçakçılığı suçlarına konu eylemler ise VUK’un 359. maddesinde 3 bend halinde düzenlenmiştir. Maddenin a) bendinde sırasıyla hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, çift defter tutmak, defter, belge ve kayıtları tahrif etmek, defter ve belgeleri gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak, düzenlenmiştir. Bu suçlar için, ilgili madde de 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hükmolunmuştur.

Maddenin b) bendinde defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok etmek, defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfalar koymak, sahte belge düzenlemek, sahte olarak düzenlene belgeleri kullanmak yer almaktadır. Bu suçlar için, ilgili madde de 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası hükmolunmuştur.

¹³³ Abdurrahman Akdoğan, Sadık Kırbaş, Saygın Eyüpgiller, **Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü**, Ankara, Birlik Yayıncılık, Ankara, 1986, s.181.

¹³⁴ Kaşıkçı, a.g.e., s.5.

¹³⁵ Akif, Mehmet, “İşletmelerde Vergi Planlamasının Önemi”, (Çevrimiçi) www.muhasebenet.net/mh_0208_isletmelerde%20vergi%20planlamasinin%20onemi.html (28.06.2019).

Maddenin c) bendinde ise Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basan matbaalara verilecek cezalar ile bu belgeleri bilerek kullananlar hakkında verilecek cezalar düzenlenmiştir. Bu suçlar için ise, ilgili madde de 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası hükmolunmuştur.

2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Tarihsel Gelişimi

Vergisel konularla ilgili olarak kaçakçılık deyiminin kullanılmaya başlaması 12.01.1932 tarih 1918 sayılı “Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun”la, özellikle gümrükte alınan vergilere uygulanmak üzeredir¹³⁶.

Daha önceki vergi kanunlarında kaçakçılık suçlarına yer verilmemekle beraber kaçakçılık suçlarını karşılayacak başka düzenlemeler yer almaktaydı. 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu’nun 44. maddesi: “Defterlerini veya vesikalarını tahrif edenlerin, muamele vergilerine beş kat zam yapılır.”, 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nun 76. maddesi: “İnceleme sonucunda ticari defterlerde hesap hileleri veya muntazam vesikalar bulundurulmaması veya çift defter tutulması gibi vasıtalara müracaatla verginin gizlendiği ortaya çıkarsa, bu kısma ait vergi, dört kat olarak tahsil olunur ve bu gibi davranışlarda bulunanlar ayrıca üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.” şeklinde düzenlemeler örnek verilebilir¹³⁷.

213 sayılı VUK da kaçakçılık suçlarına ilişkin düzenlemeler 359. madde de düzenlenmiş olmakla birlikte günümüz uygulamalarına gelene kadar kaçakçılıkla ilgili birçok değişiklik olmuştur. Bu değişiklikler aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

İlk kez 1950 vergi reformunda¹³⁸ gerçek anlamda kaçakçılık kavramına yer verilmiş ancak suçlara ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezalara yer verilmediğinden yetersiz kalmıştır. Bunun arkasından yapılan 18/07/1951 tarih 5815 sayılı yasa değişikliği ile “hileli vergi suçu” düzenlenmiş, suç sayılan hileli fiilleri işleyerek vergi ziyana

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Tuğçe Akdemir, “Kaçakçılık Suçunun Manevi Unsurunun Türk Ceza Kanunu İle Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi”, Ankara, Ankara Üniversitesi, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2012, ss. 184-185.

¹³⁸ 07.09.1949 tarihli ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu

sebebiyet verenlerin idari ve mali vergi cezaları yanında, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaları öngörülmüştür¹³⁹.

Vergi Kaçakçılığı suçlarına ilişkin hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasının nedeni, 1950 reformu ile Kazanç Vergisi yükünü hafifletmeyi hedefleyen ve mükellef lehine birçok düzenlenmeler yapan vergi idaresinin iyi niyeti istismar edilmiş¹⁴⁰ ve kaçakçılık fiili azalmak yerine artış göstermiş olmasıdır¹⁴¹. Kanunun gerekçesinde “5431 sayılı Gelir Vergisi Kanununun getirdiği sistem bu yıl uygulanmış ve 145 milyon tahmin edilen vergi 55 milyon tahakkuk etmiştir. Bunun başlıca nedeni ise, ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, İsviçre gibi ülkelerde vergi kaçakçılığı hapis cezasını gerektiren bir suç olmasına rağmen, sistemimizin bundan yoksun olmasıdır.” şeklinde açıklama yer almıştır.

5815 sayılı yasa ile suçun manevi unsuru kast aranmadan kaçakçılık oluşmasının önü açılmış, yasanın 324. maddesinde; “Beyannamede eksik ya da hakikate aykırı bildirimde bulunmak” kast aranmayan kaçakçılık suçlarından biri olarak sayılmıştır¹⁴². 5815 sayılı kanunun suçun unsurlarını yok sayar şekilde kast aranmayan suçlara yer vermesi yoğun eleştiri alması üzerine 6094¹⁴³ sayılı reform ile kast aranmayan kaçakçılık suçları düzenlemesi kısıtlanmıştır.

2.2.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

Günümüzde hala uygulanmakta olan 213 sayılı VUK¹⁴⁴, un kabul edilmesi ile ceza gerektiren fiiller: hileli vergi suçu, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olarak belirlenmişti. Kaçakçılık “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi” kanun maddesi olarak düzenlemiştir.

213 sayılı VUK’da düzenlenen vergi suçları ve yaptırımlarına ilişkin olarak “2365, 2686, 2995, 3239, 3505, 4008, 4108, 4369, 5728 ve 5736” sayılı Kanunlar ile

¹³⁹ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, ss. 361-362.

¹⁴⁰ 5815 sayılı kanunun gerekçesi.

¹⁴¹ Kocahanoğlu, a.g.e., s. 291.

¹⁴² Adnan Çavuş, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Beta, 2016, s.36.

¹⁴³ R.G.8452 No,8.7.1959 Tarih.

¹⁴⁴ R.G.10703-70705 No, 10.1.1961 Tarih.

değişiklikler getirilmiştir. Bu değişikliklerin kaçakçılık suçlarına etkisi aşağıda maddeler halinde anlatılmıştır.

2.2.2. 2365 Sayılı Kanun Değişiklikleri

30.12.1980 tarihli 2365 sayılı kanunun¹⁴⁵ kabulüne kadar hileli vergi suçu ile kaçakçılık suçları birlikte kanunda geçerliliği korumuş, değişiklik sonrası hileli vergi suçunu oluşturan fiillerin ilk altı bendi kaçakçılık suçunu düzenleyen 344'üncü maddeye alınmıştır¹⁴⁶. 344. maddenin ilk altı bendindeki fiiller için vergi ziyayı cezasına ek olarak hürriyeti bağlayıcı nitelikte adli cezalar öngörülürken, diğer bentlerdeki fiiller için sadece üç kat vergi ziyayı cezasıyla yetinilerek kaçakçılık suçu maddesi melez bir yapıya kavuşturulmuştur¹⁴⁷. Kusur suçuyla birlikte ağır kusur maddesi eklenmiştir. Değişiklik sonrası ceza gerektiren fiiller kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük şeklinde sayılmıştır.

Kaçakçılık yeniden; “mükellef veya sorumlu tarafından madde metninde yer alan fiiller ile vergi ziyaya sebebiyet verilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımlamadan “kasten” ibaresi çıkarılmakla birlikte kastın varlığı kanuni karine olarak öngörülmüş, dokuzuncu bentte kastla işlenecek fiillere ayrıca yer verilmiştir.

2365 sayılı reformla kanun koyucu genellikle kaçakçılık suçlarında manevi unsur aramamış dokuzuncu bende geldiğinde ise “yukarıdaki sayılan haller dışında kasten vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde...” düzenlemesine yer vererek kastın varlığını dokuzuncu bentte sayılan fiiller için aramıştır. İlk sekiz bentte sayılan hallerin kaçakçılık suçu olarak cezalandırılacağı, mükellefin, kastı olmadığını ispat ederek kaçakçılık suçundan cezalandırılmasını engelleyemeyeceği ifade edilmiştir. Bu durumda sekiz bent halinde sayılan maddi unsurların birinin oluşması halinde mükellefin kastı aranmaksızın manevi unsur araştırılmadan kaçakçılık cezası

¹⁴⁵ R.G.17207 Mükerrer No, 31.12.1980 Tarih.

¹⁴⁶ Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları, 1984 , s.17.

¹⁴⁷ Tahir Erdem, “ Kaçakçılık Suçlarının Bildirilmesinde ve Cezalandırılmasında Usul”, Vergi Sorunları, **Vergi Sorunları**, Sayı:273, Haziran 2011, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kacakcilik-suclarinin-bildiriminde-ve-cezalandirilmasinda-usul/4485>, 16.03.19.

kesilebilecektir¹⁴⁸. Mükellef kastın olmadığını ispat ederek cezadan kurtulamayacaktır. Ancak bu durumda uyumsuzluk çıktığında mükellefin cezaya itiraz ettiği durumda kast unsurunun bulunup bulunmadığı konusunda son söz yargı mercilerinin olacaktır¹⁴⁹. Dokuzuncu bentteki fiiller için ise mükellef kastı olmadığını ispat ederek suçlamadan kurtulabilmektedir.

2.2.3. 4008 ve 4108 Sayılı Kanun Değişiklikleri

4008 sayılı kanunun 13. maddesi¹⁵⁰ ile daha önceki hali “mükellef veya sorumlu tarafından madde metninde yer alan fiiller ile vergi ziyana sebebiyet verilmesidir” şeklinde olan kaçakçılık tanımı “...kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi...” olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile kaçakçılık suçunun maddi unsuru olan vergi kaybı ve manevi unsuru olan kast ile birlikte aranacaktır¹⁵¹. Yani kaçakçılık cezası kesebilmesi için kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi gerekmektedir.

4008 sayılı kanun ile “kastın varlığını ispat külfeti iddia edene aittir” genel kuralı geçerli olduğundan vergi idaresi mükellefin suç kastı olduğunu ve suç konusu fiili bilerek, isteyerek işlediğini delillerle ortaya koyması gerekmektedir.

Maddenin ikinci paragrafında ise “aşağıda yazılı hallerden herhangi biriyle vergi ziyana sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir” ifadelerine yer verilerek; suçun unsurlarından manevi unsuru idare lehine değişikliğe gidilerek kastın madde metnindeki fiillerin göstergesi olacağı kabul edilmiştir.

İdari vergi cezalarında bile, mükellefin yargı organlarına başvurusu üzerine, mahkeme mükellefin kastı olmadığına hüküm verdiğinde ilgili cezalar kaldırılırken, TCK 45. maddesi “cürümde kastın bulunmaması cezayı kaldırır” hükmü gereği, ceza

¹⁴⁸ Sema Küçüktop, Muzaffer Küçüktop, “Kaçakçılık fiilleri ve Cezalarında Yapılan Yeni Düzenlemenin Uygulanması, Amacı ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1995, <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1389>, 15.03.2019.

¹⁴⁹ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ekin Kitapevi, 1993, S.70.

¹⁵⁰ R.G.21982 No, 6.7.1993 Tarih.

¹⁵¹ Elif Sonsuzoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Son Değişiklikler”, **Vergi Sorunları**, Sayı:176, Ocak 1995, s. 1, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-kacakciligi-sucundaki-son-degisiklikler/3703>, 16.3.2019.

yasasındaki hükümleri uygulayacak yargının, mükellefin kastı olmadan işlenen bir suça hürriyeti bağlayıcı ceza vermeyeceği açıktır¹⁵².

4008 sayılı kanun 24.06.1994 tarihinde yürürlüğe girmiş, bir yıl gibi kısa bir süre içerisinde tekrar bir değişiklik yapılarak 25.05.1995 tarihinde 4108 sayılı kanun değişikliği kabul edilmiştir. Yeni düzenleme ile beraber “kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 345. maddede yer alan vergi cezalarının uygulanmasına engel teşkil etmez” denilerek kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında hem mali hem de hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi hükmü kanun maddesi ile netlik kazanmıştır.

2.2.4. 4369 Sayılı Kanun Değişikliği

4369 sayılı kanunla¹⁵³ daha önce uygulanmakta olan kusur ve ağır kusur cezalarına son verilerek “Vergi ziyai suçu ve cezası” düzenlenmiş böylece; vergi kaybına yönelik yaptırımlar tek maddede toplanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçları, ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar ve mali yaptırım gerektiren suçlar olarak ayrılmış. Yeni düzenleme ile kaçakçılık suçları ile vergi ziyai suçları birbirinden ayrılmış oluyor.

Yükümlünün kastı bulunan fiillere üç kat, ihmal sonucu neden olduğu vergi ziyayına tek kat ceza kesilmesini öngörerek, 359. maddedeki fiillerin işlenmesini kastın göstergesi olarak görmüş ve bu kişilerin, ihmale dayalı olarak ceza kesilen yükümlülere göre daha ağır yaptırımla karşılaşmasını sağlamıştır¹⁵⁴.

Kaçakçılık suçu oluşması için vergi ziyai şartı kaldırılmıştır. “Vergi ziyayının”, vergi kaçakçılığı maddesinden ayrı olarak düzenlenmesi ve kaçakçılığın düzenlendiği 359. maddede “vergi ziyai” şartına yer verilmemesi, sadece (a) fıkrasının birinci bendinde yer alan; “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin tamamen ya da kısmen başka defter belge veya diğer kağıt ortamlarına kaydedilmesi” fiilinde; “vergi

¹⁵² Elif Sonsuzoğlu, a.g.m., s.3.

¹⁵³ 08.02.2008 tarih 26781sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹⁵⁴ Tahir Erdem, “Kaçakçılık Suçlarının Bildirilmesinde Ve Cezalandırılmasında Usul”, **Vergi Sorunları**, Sayı:273, Haziran 2011, (Çevrimiçi), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kacakcilik-suclarinin-bildiriminde-ve-cezalandirilmasinda-usul/4485>, 17.03.2019.

matrahının azalması sonucu doğacak şekilde” ibaresine yer verilerek vergi ziyayı şartı olduğu belirtilebilir ki yine de 359. madde kapsamında fiiller için “vergi ziyayı” şartı aranmayacaktır¹⁵⁵.

Bir başka yenilik ise “kaçakçılığa teşebbüs suçu” kaldırılarak, 360. madde “kaçakçılığa iştirak” olarak düzenlenmesidir.

2.2.5. 5728 Sayılı Kanun Değişikliği

5728 sayılı Kanunla¹⁵⁶ 5237 sayılı TCK’ya uyum sağlamak amacıyla düzenlemeler yapılmıştır. Daha önce “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları” başlığı “Suçlar ve Cezaları”¹⁵⁷ şeklinde değiştirilmiştir. Kaçakçılığın kanun maddesinde yer alan ikili ayırım, günümüz uygulamasındaki gibi üçlü ayrıma dönmüştür. 359. maddenin (a) fıkrasındaki¹⁵⁸ suçlar için öngörülen cezanın alt sınırı altı aydan bir yıla çıkarılmıştır. Minimum bir yıl olan hapis cezasına ilişkin maddede paraya çevirme ve erteleme hükümlerine yer verilmeyerek TCK genel hükümlere tabi olması sağlanmıştır.

Maddenin (b) fıkrasında¹⁵⁹ yer alan suçlara ilişkin cezanın alt limiti üç yıl olarak belirlenerek TCK 50 ve 51. maddelerinde düzenlenen hapis cezasının para

¹⁵⁵ Çavuş, a.g.e., s.40.

¹⁵⁶ 08.02.2008 tarih 26781 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹⁵⁷ MADDE 276- 213 sayılı Kanunun Dördüncü Kitap, İkinci Kısımının Üçüncü Bölüm başlığı “Suçlar ve Cezaları” şeklinde ve 359 uncu maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

¹⁵⁸ MADDE 359- “a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.”

¹⁵⁹ MADDE 359 “b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte

cezasına çevrilmesinin ve ertelenmesinin yolu kapatılmış, ayrıca cezalar için hükmün açıklanmasının geri bırakılması da mümkün değildir¹⁶⁰.

Değişimden önceki haliyle 359. maddenin (b) fıkrasının ikinci bendini oluşturan suç, yeni haliyle 359. maddenin (c) bendini oluşturarak “Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” şeklinde maddede yerini almıştır. Burada dikkat edilecek olursa cezanın alt sınırı (b) fıkrasına göre daha hafif tutulmuştur.

Yeni 359. maddenin (c) fıkrasında; “...Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar...” suç kapsamına alındığı halde anlaşmalı matbaaların sahte belge basması düzenlenmemiştir¹⁶¹.

2.3. Suçun Faili ve Cezai Sorumluluk

VUK’ta vergi kaçakçılığına ilişkin suçun faili belirtilmediğinden, TCK madde 5’e göre genel ceza kanunu hükümlerine bakılacağı tabidir. Suç mahsus bir suç olmadığından herkes suçun faili olabilir¹⁶². Vergi suçlarından hürriyeti bağlayıcı nitelikte olan hapis cezasında fail mutlaka gerçek kişi olmalıdır¹⁶³. Suçun faili, VUK’un 359. maddesindeki fiilleri işleyen kişilerdir.

VUK 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunda sorumluluk; cezaların şahsiliği prensibi gereğince suçu işleyen kişidedir ve ceza suçu işleyen kişiler hakkında hükmolunur. Bu açıklamalar, gerçek kişilerde olduğu gibi tüzel kişilerde de geçerlidir¹⁶⁴.

olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.”

¹⁶⁰ Tahir Erdem, a.g.m., s.5.

¹⁶¹ Adnan Çavuş, a.g.e., s.43.

¹⁶² Süheyl Donay, **Ceza Mahkemelerinde yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Der Yayınları, 2008, s.85.

¹⁶³ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s.249.

¹⁶⁴ Adnan Çavuş, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili”, **E-yaklaşım**, Nisan 2004, Sayı: 9, (çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4370> 11.05.19.

2.4. Suçun Konusu

Vergi kaçakçılığı suçunun maddi konusu VUK 359. maddede açıkça belirtilmiştir. Bu maddeye göre; bu maddede düzenlenen suçların konusu, “vergi kanunlarına göre tutulan ve düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan” defter, kayıt ve belgelerdir¹⁶⁵. Örneğin; sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinin maddi konusu “fatura, irsaliye” gibi belgeler, muhasebe hilesinin konusu ise defter kayıtlarıdır¹⁶⁶. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defterler, belgeler ve kayıtlar aşağıda belirtilmiştir.

2.4.1. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defterler

VUK 359. maddesi “Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter” ifadesi ile başlamaktadır. İlgili madde bu haline 5728 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonrası gelmiştir. Önceki halinde “vergi kanunlarına” yerine “bu kanun” ifadesi yer almaktaydı. 5728 sayılı kanun öncesi durum anlam karmaşasına yol açması ve cezai korumayı daraltması yönüyle eleştirilmiştir¹⁶⁷. VUK 359. maddede geçen “defter” ifadesinden VUK ve bu kanuna tabi olan vergi, resim ve harç kanunlarına göre tutulması gereken defterler anlaşılması gerekmektedir. Örneğin gümrük kanunu uyarında düzenlenen defterler veya mükellefin kendi özel işlerini takip etmek üzere tuttuğu el defterleri suçun konusunu oluşturmaz.

Ayrıca aynı kanunun 172. maddesinde kimlerin defter tutacağı belirtilmiş “Ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı, çiftçiler” şeklinde sıralanmış, hemen altında 173. madde ile 172. maddenin istisnaları sıralanmıştır.

¹⁶⁵ Bekir Baykara, “VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları ile İhlal Edilen Menfaat(Suçun Hukuki Konusu)”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2018, Sayı: 446, s.62.

¹⁶⁶ Bekir Baykara, “Vergi Kaçakçılığı Suçları Ve Muhasebe Hilesi”, **Gündel Hukuk Dergisi**, Haziran 2009, Sayı:66,

¹⁶⁷ Öztekın Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul, 1962, s. 16.

VUK defter tutma bakımından tüccarları iki gruba ayırmış, birinci sınıf tüccarlar için bilanço esasına göre defter tutmayı zorunlu tutarken ikinci sınıf tüccarlar için işletme usulüne göre defter tutma zorunluluğu getirmiştir. Bilanço esasına göre yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri; ikinci sınıf tüccarlar için işletme hesabı defteri tutulması zorunludur.

VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerin 253. madde kapsamında tarh zamanaşımı müddeti boyunca saklanması gerekmektedir. VUK kapsamında tutulan ve saklanan bu defterler aynı kanunun 256. maddesi hükmüne uygun olarak yetkili makam ve memurların talebi üzerine arz edilmek zorundadır.

2.4.2. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen, Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Belgeler

VUK 359. madde kapsamında sahte belge düzenleme ve kullanma eylemleri ile işlenen kaçakçılık suçlarının çoğunun konusu faturadır. Vergi kanunlarında düzenlenmek şartıyla diğer belgeler de vergi kaçakçılığı suçunun konusunu teşkil edebilmektedir.

VUK'da mükelleflerin kullanmak ve düzenlemek zorunda oldukları belgeler tek tek sayılmış, mükerrer 257. maddeye gelindiğinde ise “bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya” diyerek kanunda sayılan belgelere ek olarak idareye kapsamı genişletme yetkisi vermiştir. Bunun sonucu olarak doktrinde Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenme zorunluluğu getirilen bu belgelerin kaçakçılığa konu olup olamayacağı tartışma konusu olmuştur.

Bir kısım yazara göre, vergi kanunlarında tek tek belirtilen belgeler ile mükerrer 257. maddenin verdiği yetki ile idare tarafından kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin kanun karşısında durumu eşit olduğundan vergi kaçakçılığına konu olması bakımından da aralarında bir fark bulunmamaktadır¹⁶⁸.

¹⁶⁸ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 2. bs., İstanbul, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2004, s.352.

Diğer bir görüşe göre, ödevin niteliğine göre idarenin kanunun kendisine verdiği yetkiye istinaden düzenleme zorunluluğu getirilen belge ile kanunda tek tek sayılan belgeler arasında bir fark olmadığı, kanunda yer alan düzenlemelere aykırı hareketlerde nitelik açısından bir fark bulunmadığı, her iki durumda da vergi kabahati olduğu, asıl tereddüdün vergi suçları açısından yaşandığı idarenin belge düzenine ilişkin yaptığı düzenlemelerin suç konusunu oluşturamayacağı, bu durum, TCK'nın 2. maddesinin ikinci fıkrasında, “İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz” şeklinde belirtildiği, kabahatler kanununda ise aksi bir düzenlemenin yer aldığı kanunun 4. maddesinde “Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.” denilerek idareye yetki verildiği aşıkardır¹⁶⁹. Ancak, herhangi bir belgenin madde kapsamı dışında bırakılması, ilgili belgelerin düzenlenip saklanması konusunda mükellefler tarafından dikkat ve özen eksikliğine neden olacağından, vergi muamelelerini belirleyen tüm belgelerin madde kapsamında olmasının kabulü uygun olacaktır.

Bir diğer husus, VUK 227. maddesinde karşımıza çıkmaktadır. Maddede “Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.” denilmektedir. Yargıtay içtihatlarına göre, VUK'un 227. maddesinde belirtilen belgenin şekil eksikliği nedeni ile “hiç düzenlenmemiş sayılır” ibaresi sonucu itibari ile “idari nitelikte cezaya” engel olmamakla birlikte; “adli cezayı” gerektiren aynı Kanun'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçu yönünden belgeyi delil olmaktan da çıkarmamaktadır¹⁷⁰. Kanun metinlerine “hiç düzenlenmemiş sayılır” ibaresinin konulmasındaki amacın, “bu metinlerdeki eylemi gerçekleştiren mükellefe uygulanacak müeyyide konusunda bir kesinlik kazandırmak olduğu, ilgili maddelerin gerekçesi ve Meclis Genel Kurulunda yapılan

¹⁶⁹ Tahir Erdem, “Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler,” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 266, Kasım 2010, 94.

¹⁷⁰ Ceza Genel Kurulu 2018/427 E. , 2018/517 K. "İçtihat Metni", <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, 21.11.2019.

konuşmalardan, işaret edilen müeyyidenin de vergi kanunlarının çekle ve usule yönelik hükümlerine riayet edilmemesi hâllerinde uygulanan özel usulsüzlük cezası olduğunun açıkça anlaşıldığı, bu nedenlerle söz konusu Kanun'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını, denetim sonucunda uygulanacak vergi cezalarının belirliliğini ve ticari hayatın işlerliğini sağlamak maksadını taşıdığı", belirtilerek; VUK'un şekil şartları eksik faturayı "hukuk dünyasında meydana gelmemiş bir belge" olarak kabul etmediği, yalnızca mükellef hakkında idare tarafından yapılan denetimlerde kanun hükümlerine uyulmadan hazırlanan belgeleri düzenlenmemiş sayarak ilgili denetimlerde bu belgeleri dikkate almamak için "hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki ibareye yer verdiği, adli makamlarca neticeye bağlanması zorunlu olan VUK 359. maddesine yönelik bir düzenleme olmadığı, şeklindeyir.

2.4.3. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Kayıtlar

VUK kapsamında tutulan kayıtlara örnek olarak, amortisman defteri kullanmayı tercih etmeyenlerin amortisman listelerine yaptıkları kayıtlar ile menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ait kayıtların defter dışında yapılan cetvellere kayıtlarını sayabiliriz¹⁷¹.

359. madde vergi kaçakçılığı ile ilgili hükümlerine "Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda" şeklinde başlamakta ve defterlerde olduğu gibi suçun maddi konusunun oluşması için tutulan kayıtların da saklanma mecburiyeti olması gerektiği anlaşılmaktadır. 253. maddeye baktığımızda yazılı ortamda tutulan kayıtları madde hükmüne almadığı, saklama zorunluluğu olmadığı anlaşılmaktadır. Daha sonra yapılan 30.09.2011 tarihli Vergi Usul Kanunu Tasarısı'na yazılı ortamda tutulan kayıtların saklanma zorunluluğu getirilerek eksiklik giderilmiřtir¹⁷².

¹⁷¹ Ekrem Işık, "Bir Vergi Kaçakçılık Suçu: Hesap Ve Muhasebe Hilesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:252, Eylül 2009, s.17.

¹⁷² Onur Özcan, "Türk Hukukunda Vergi Suçları", Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Doktora Tezi, İstanbul, 2014, s.90.

2.5. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Unsurları

Bir fiili diğer hukuka aykırılıklardan ayırarak ona suç niteliği kazandıran tespitlere suçun genel unsurları denilmektedir¹⁷³. Vergi kaçakçılığı suçlarının unsurları; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık başlıkları altında incelenmiştir.

2.5.1. Kanuni Unsur

Bir hareketin kaçakçılık suçunu oluşturabilmesi için öncelikle VUK'un 359. maddesinde yer alan tanıma uygun olması gerekmektedir¹⁷⁴. Bu uyum, kaçakçılık suçlarında kanuni unsurun varlığını göstermektedir¹⁷⁵. Tıpsız suçtan söz edilemez¹⁷⁶. Bu da, kanunda açıkça yer almayan bir hareketten dolayı kimsenin cezalandırılmayacağı anlamına gelmektedir.

2.5.2. Maddi Unsur

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için, vergi mükellef veya sorumlusunun bir hareketinin olması, bu hareketin dış dünyada bir değişiklik meydana getirmesi, yapılan bu hareket ile meydana gelen değişiklik arasında nedensellik bağının olması gerekmektedir. Maddi unsur; hareket, sonuç ve nedensellik olmak üzere 3 unsurdan oluşmaktadır.

2.5.2.1. Hareket

Hareket, insan bedeni tarafından iradi olarak kanunda belirtilen suçları işlemeye yönelik fiil, eylemdir. VUK 359. maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiller aşağıdadır.

¹⁷³ Bekir Baykara, “Vergi Ziyai Suçunda Manevi Unsur”, s. 8.

¹⁷⁴ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.368.

¹⁷⁵ İbid.

¹⁷⁶ Nurullah Kunter, **Suçun Kanuni Unsurları Nazariyesi**, s. 45’den aktaran; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.368.

2.5.2.1.1. Defter ve Kayıtlarda Muhasebe ve Hesap Hilesi Yapma

Muhasebe hilesi tanımına, kapsamına, hangi durumların bu çerçevede değerlendirileceğine ilişkin ne vergi kanunlarında ne de ilgili mevzuatta bir belirleme ya da sınırlama yapılmamıştır. Benli, bunun nedeni muhasebe hilesi sayılacak fiillerin insan aklının sınırları ile bir olması şeklinde açıklanmıştır¹⁷⁷. Bu nedenle sınır koymanın imkansız olduğu savunulmaktadır. doktrinde en çok kabul gören tanımlara bakacak olursak; Oktar, kayıt düzeninin muhasebe ve vergi hukuku kurallarına uygun olmayan bir şekilde değiştirilmesine yönelik hareketler şeklinde tanımlamış ve “bilerek çeşitli matematiksel hatalar yapma, bazı rakamların yerlerini değiştirme, fazla ya da eksik sıfırlar koyma....” şeklinde örneklendirmiştir¹⁷⁸. Yiğit, kayıt düzeninin muhasebe ve vergi hukuku kurallarına uygun olmayan şekilde değiştirilmesi, şeklinde tanımlamıştır¹⁷⁹. Benli, mükellefin yapması gereken kayıt yerine nitelik olarak tamamen farklı olan, defter tutma amacına ters düşen bir kayıt tutması, başka bir ifadeyle defterler üzerinde yapılacak olan incelemelerin güvenilirliğini ortadan kaldıracak şekilde yanıltma amaçlı kayıtlar yapmasıdır, şeklinde tanımlayarak konuya ilişkin verdiği örnekler aşağıdadır¹⁸⁰.

- “Bazı borçları ve yükümlülükleri bilançoda göstermemek,
- Bazı aktif kalemleri olduğundan daha fazla göstermek,
- Gider yazılması gereken bazı masrafları aktifleştirmek,
- Değerleri düşmüş aktiflere karşılık ayırmamak,
- Şirketin doğmuş yükümlülüklerine karşılık ayırmamak,
- Tahsili mümkün olmayan alacaklara karşılık ayırmamak,
- Dövizli borçları veya alacakları bilanço tarihindeki kur yerine daha düşük/yüksek kurla değerlemek,
- Doğmuş zararları bilanço ya yansıtmamak,
- Gelir ve giderleri ait olduğu yılda gelir/gider yazmamak,

¹⁷⁷ Abdulkadir Benli, “Muhasebe Hilesi Nedir, Ne Olmalıdır? 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2011, (çevrimiçi) <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/5612>, 22.04.2019, s. 122.

¹⁷⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 369.

¹⁷⁹ Uğur Yiğit, **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2004, s.122.

¹⁸⁰ Benli, a.g.e., s.123.

- *Olmayan stokları var gibi bilançoda göstermek,*
- *Nakit sermaye artışlarını fiktif aktif yaratarak yapmak,*
- *Sabit kıymet amortismanlarını doğru yapmamak,*
- *Kredi faiz giderlerini hesaplara doğru yansıtmamak,*
- *Şirket borçlarını olduğundan az göstermek,*
- *Başkasına ait varlıkları kendi aktiflerinde göstermek,*
- *Serbestçe kullanılamayan bloke veya rehinli aktifleri saklamak,*
- *Şirketin hisse değerini düşürecek bilgileri saklamak,*
- *Faturasız mal satarak bazı satışları kayıt dışında tutmak,*
- *Faturasız mal alarak bazı alımları kayıt dışında bırakmak,*
- *Personele açıktan ücret ödeyerek personel giderlerini az göstermek,*
- *Bazı rakamların yerini değiştirme,*
- *Eksik veya fazla sıfır koyma,*
- *Mükerrer kayıt yapma,*
- *Borcu alacağı, alacağı borca kaydetme,*
- *Amortismanı eksik veya fazla hesaplama.”*

Konuyu ilişkin örnekler teknolojik gelişmeler ışığında mükelleflerin daha az vergi ödeyebilmek için başvurdukları yollar değiştikçe artmaktadır.

Şenyüz, mükelleflerin defter kayıtları üzerinden izlenme olanağı bulunabilen mali faaliyetlerin vergisel sonuçlarının doğru ve güvenilir olmasına engel olacak şekilde kayıt sisteminin muhasebe sistemi tebliğleri ve vergi hukuku kurallarına aykırı olarak tutulması şeklinde tanımlamıştır¹⁸¹. Son olarak Şimşek tarafından: “sonuç hesaplarına yansması gereken hasılat unsurlarının, sistematik bir şekilde şahıs veya kıymet hesaplarına intikal ettirilmiş olmasının muhasebe hilesi olduğu söylenebilir.” şeklinde tanımlanmıştır¹⁸².

Hesap ve muhasebe hilesi fiilini sadece defter tutmak zorunda olan mükellefler, defter ve kayıtlar üzerinden gerçekleştirebilirler.

¹⁸¹ Şenyüz, a.g.e., s.277.

¹⁸² Cenk Tolga Şimşek, “Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap Ve Muhasebe Hilesi”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2014, (çevrimiçi) <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3417> 23/04/2019.

Yapılan tanım farkları dışında asıl tartışılmalı konu “Hesap Ve Muhasebe Hilesi Suçunda Kanunilik” sorunudur. Anayasa’nın 38. maddesinde yer alan “kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi” gereği, çoğu yazar, hesap ve muhasebe hilesi tanımının ve hangi fiillerin bu kapsamda değerlendirileceğinin yasada açık ve net olarak yer almasını zorunlu görmektedir.

Diğer bir görüşe göre ise, eğer kanunda hesap ve muhasebe hilesi sayılacak fiiller tek tek belirlenseydi sürekli gelişen teknoloji ve insan zekasının gelişmesine paralel olarak yeni yöntemler keşfedilir ve faile müeyyidelerden kolayca kaçınma imkanı sunulmuş olurdu¹⁸³.

Maliye Bakanlığının, VUK 175. maddesi gereği yayınladığı muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleriyle “muhasebe standartlarını, tek düzen hesap planını ve mali tablolar ile ilgili standartları” belirlemiş olmasıyla birlikte 1994 yılından itibaren, anılan maddede düzenlenen şekilde mükelleflerin muhasebe usulünü seçme serbestliğinden bahsedilemeyeceğinden, mükellef açısından bu maddeye göre hileli fiillere başvurma imkanının azaldığı düşünülmektedir¹⁸⁴.

Bu konuda dikkat edilmesi gereken bir başka husus ise, vergiden kaçınma ya da mükellefin vergi planlamasına başvurma hakkı, hukuk kuralları ile korunan mükellef haklarındandır. Altuğ’a göre, idare çeşitli yollarla alması gereken vergiden mahrum bırakılabilir, bu yollardan bazıları teknik açıdan yasaldir ve bu durum için kullanılan kavram vergi kaçırma değil, vergiden kaçınmadır¹⁸⁵. Muhasebe hileleri ile mükelleflerin kanunlara uygun hareket ederek kanunlarda yer alan haklarını kullanması birbirinden iyi ayırt edilmesi, suç ile vergiden kaçınma arasındaki çizginin belirgin olarak ortaya konulması hukuk devletinin bir gereğidir¹⁸⁶. Konu ceza hukuku çerçevesinde değerlendirildiğinde fiilinin bünyesinde aldatma yeteneğini (iğfal kabiliyetini) barındırması; somut olayda defter, belge üzerinde yapılan hilenin aldatma

¹⁸³ Hızlı, a.g.e., s.126.

¹⁸⁴ S. Ateş Oktar, “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları**, Eylül 2000, Sayı:144 s. 82.

¹⁸⁵ Osman Altuğ, **Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul, 2. Bs., Türkmen, 1999, s.19.

¹⁸⁶ S. Ateş Oktar, “Muhasebe Hileleri Ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2009, Sayı: 249, (çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/muhasebe-hileleri-ve-bir-hukuka-uygunluk-sebebi/2512> 23.04.19.

amacıyla yapılıp yapılmadığının saptanmasının da uzmanlık, özel veya teknik bilgi gerektirdiğinden bilirkişi incelemesinden geçirilerek raporlara bağlanması hukuka uygun olacaktır¹⁸⁷.

Kıvcı'ya göre, muhasebe hilesi oluşturan fiiller konusundaki belirsizlik nedeniyle, kast unsurunun ortaya konulmasında da ortaya sorunlar çıkabilecektir. “Suç oluşturan fiillere ilişkin objektif bir düzenleme bulunmaması, suç konusu fiilin kasten (yani bilerek) işlenip işlenmediği hususunda da, yetkililer arasında görüş farklılıkları doğmasına neden olabilecektir. Kanuni unsurları bilinmeyen bir suçun, bilerek işlenip işlenmediği konusunda uzlaşmazlık ortaya çıkması ihtimali oldukça yüksektir.”¹⁸⁸

2.5.2.1.2. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Doktrinde, “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma hareketinin”, esasen muhasebe hilelerinin bir türü olduğundan kanunda ayrıca belirtilmesine gerek bulunmadığı belirtilmektedir¹⁸⁹.

Bu suçun oluşabilmesi için gerçek işleme aykırı kişiler adına hesap açılma işleminin sahte belge düzenleme veya kullanma fiiline başvurmada yapılması gerekmektedir¹⁹⁰. Aynı zamanda suçun oluşabilmesi için vergi kanunlarınca tutulması ve muhafazası zorunlu olan defter ve kayıtlar üzerinde gerçek olmayan kişiler adına hesap açılması gerekmektedir. Aksi takdirde diğer şekilde yapılan kayıtlar suçun unsurunu oluşturmaz¹⁹¹.

Doktrinde yazarların çoğuna göre suçun maddi unsuru, gerçekte var olmayan veya gerçekte var olmakla beraber işlemle ilgili olmayan kişiler adına bir hesabın borç

¹⁸⁷ Mustafa Akkaya, İnci Solak Akman, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında “Bilirkişilik” Uygulamasına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2016, Sayı: 283, (çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28772> 14.05.19.

¹⁸⁸ Çetin Kıvcı, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Muhasebe Hilesiyle İlgili Düzenlemeye İlişkin Değerlendirme ve Öneri”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2012, Sayı: 234, (çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14024> 14.05.19.

¹⁸⁹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.370.

¹⁹⁰ Mehmet Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2014, s.32.

¹⁹¹ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, Ticari Ceza Hukuku-VI, İstanbul, 1988, s. 58.

ya da alacak tarafına ilk kez kayıt yapılması hareketidir¹⁹². Örneğin, işletmede çalışmayan kişilerin işletme personeli gibi gösterilmesi, yüksek fiyatla satılan bir mal düşük fiyattan gerçekte var olmayan bir kişiye satılmış gibi gösterilmesi, alım satım işlemleri alıcı ve satıcı arasında direk yapıldığı halde arada komisyoncu var gibi gösterilerek komisyon faturası düzenlenmesi, gerçekte mamul üretiminde kullanılarak nihai tüketiciye faturasız yapılan satışın, gerçek olmayan bir kişiye hammadde olarak satılmış gibi gösterilmesi, stoktaki mallardan hayali bir kişiye satılmış gibi gösterilmesi, stokta olmayan bir malın hayali bir kişiden alınmış gibi gösterilmesi diyebiliriz¹⁹³.

Gerçekte var olmayan bir kişiye stoktaki malların satılmış gibi gösterilecek şekilde hesaplara kaydedilmesi fiilinde mükellefin aynı zamanda bu hayali işleme fatura düzenlediği takdirde bu kez 359. maddenin (b) fıkrası “sahte belge düzenleme” fiiline yönelik cezai işlem uygulanması gerekecektir.

2.5.2.1.3. Çift Defter Tutmak

Uygulamada “çift defter tutmak” olarak adlandırılan fiil, defter tutma mecburiyeti bulunanlar tarafından, vergi matrahını azaltmak amacıyla defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesidir.

Çift defter tutma fiili nedeni ile vergi kaçakçılığı suçunun hareket unsurunun oluşması için aşağıdaki şartların oluşması gerekir.

2.5.2.1.3.1. Vergi Kanunlarına Göre Tutulması Zorunlu Bir Defterin Bulunması

Mükellefin bu suçu işleyebilmesi için öncelikle ortada varlığı noter onayı veya sair suretlerle ispatlanmış defterlerinin olması gerekmektedir. Aksi takdirde, noter tasdikli hiçbir defter tutmayan sadece kendisi özel defterlerine gelir giderlerini

¹⁹² Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, s.74-75.

¹⁹³ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 6. Baskı, s. 84’den aktaran; Özcan, ag.e., s. 116.

kaydeden bir mükellefin çift defter tutma fiilinden dolayı suçun hareket unsurunu gerçekleştirdiğini söyleyemeyiz¹⁹⁴.

Örneğin defter tutma mecburiyeti olmayan basit usulde vergilendirilen bir mükellefin ya da sadece gayrimenkul sermaye iradı beyanı bulunan bir mükellefin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

2.5.2.1.3.2. Resmi Defterlere Kaydı Gereken Hususların Kısım ya da Tamamen Diğer Defter Belge ve Kayıt Ortamlarına Kaydedilmiş Olması

Çift defter tutma fiilinin diğer şartı vergi matrahının tespitine yarayan hesap ve işlemlere ilişkin kayıtların, noter onaylı resmi defter belgeler yerine başka ortamlara işlenmesidir. Ayrıca, muhasebe ve vergi kanunlarına kayıt zorunluluğu bulunan işlemler suçun konusunu oluştururken, mükellefin evine yaptığı mutfak harcamalarını başka ortamlara kaydetmesi suçun konusunu oluşturmayacaktır.

Mükellefin defter ve belgelere kaydı gereken işlemleri hiçbir ortama kayıt etmemesi de suçun hareket unsurunu yani suçu oluşturmayacaktır¹⁹⁵. Başka defterlere yapılan kayıtların farklı bir dille yazılması, şifrelerle oluşturulması suçun mahiyetini değiştirmeyecektir.

Muhasebe tekniklerine getirilen standart ve gelişen teknoloji ile birlikte günümüzde mükellefler yasal defterlerini hazır/paket programlar vasıtasıyla öncelikle bilgisayar ortamında kayıt etmekte, noter tasdik dönemlerinde bu kayıtlarını defterlere (fiziki ortama) aktarmaktadırlar. Piyasada mevcut hazır/paket muhasebe programları mükelleflere teknik olarak birden fazla yevmiye defteri tutma imkanı sağlayabilmektedir. Günümüzde çift defter tutmak ile ilgili en sık karşılaşılan örnekler muhasebe programlarında resmi ve gayri resmi hesap tutulması şeklindedir. Mükellefler bu programlarda, ödenecek verginin hesaplanmasına esas teşkil edecek ve resmi makamlara sunulacak olan bir resmi hesap oluşturmanın yanı sıra, işletmenin fiilen gerçekleştirdiği tüm işlemlerin gerçek mahiyetiyle kayıt edildiği bir de gayri resmi hesap oluşturabilmektedir. Örneğin mükellefin fiilen çalıştırdığı işçiler için

¹⁹⁴ Taştan, a.g.e., s. 35.

¹⁹⁵ Çavuş, a.g.e., s.102.

yaptığı gerçek ödemeler, işletmenin gerçek faaliyet geliri ve giderleri, belgesiz satış hasılatı, belgesiz alış giderleri, bunlara ilişkin çek/senet/nakit tahsilat ve ödemeler gayri resmi hesapta izlenirken, yalnız sigortalı çalışanların asgari ücretine ilişkin giderler, faturalı alış ve satışlar ile bunlara ilişkin tevsiki mümkün tahsilat ve ödemeler resmi hesapta takip edilir. Bu türden çift defter tutan mükellefler genellikle belgesiz satış hasılatlarını gizlemek, dolayısıyla vergi matrahını azaltmak amacıyla hareket ederler.

2.5.2.1.3.3. Yapılan İşlemlerin Vergi Matrahını Azaltacak Biçimde Olması

4369 Sayılı Kanun yürürlüğe girene kadar VUK'un 344. maddesiyle düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için vergi ziyaının oluşması şarttı. Kanun yayınlanması ile beraber suçun oluşması şartları arasında vergi ziyasına yer verilmediği görülmektedir. Yeni düzenleme ile diğer vergi kaçakçılığı suçlarından farklı olarak, çift defter tutma suçunun oluşabilmesi için “vergi matrahının azalması” şartı aranmaktadır. “Vergi matrahının azalması” ile “vergi ziyai” birbirinden farklı kavramlar olup karıştırılmaması gerekmektedir.

Vergi matrahının azalması sonucunu doğurmayan, yabancı işletmelerin işlerini kolaylaştırmak amacıyla kendi dillerinde tuttıkları defter ve kayıtlar, müsvedde olarak kullanılan yani hiçbir değişiklik yapılmadan asıl defterlere kayıt yapmak için tutulan defterler, vergi matrahı ile ilgili kayıtlar içermeyen özel defterler vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmazlar¹⁹⁶.

Çift defter tutma fiilinde üzerinde tartışılan diğer konu ise tutulan özel defterler üzerinden hesaplanan matrahın, asıl defterler üzerinden hesaplanan matrahtan düşük olması durumunda nasıl davranılması gerektiğidir. Birinci görüşe göre, vergi matrahını ilgilendiren kayıt mecburiyeti bulunan işlemlerin matrah belirlenmemiş dahi olsa özel defterlere kaydedilmesi suçun hareket unsurunu oluşturacağı yönündedir¹⁹⁷.

Diğer bir görüş ise, özel defterler üzerinden hesaplanan bu matrahların mükellefin resmi defterleri üzerinden hesaplanan matrahtan düşük olması halinde

¹⁹⁶ Hızlı, a.g.e., s.120.

¹⁹⁷ Hızlı, a.g.e., s. 120.

vergi kaçakçılığı suçunun hareket unsuru oluşmadığından, mükellefin cezalandırılmasını gerektiren bir husus da bulunmamaktadır¹⁹⁸. Zaten suçun “kanuni tanımında” vergi matrahının azalması şartı yer almaktadır.

Özel defterlere yapılan giderleri kayıt edecek şekilde düzenlenmesi halinde ise yapılan bir giderin vergi matrahını azaltıcı etkisi olmadığından suçun oluşmasından bahsedilemeyeceği düşünülmektedir¹⁹⁹. Yapılan tespitlerde defterlere kaydı gereken işlemlerin başka kayıt ortamlarına kayıt edildiği tespit edildiğinde, bakılması gereken bir diğer husus mükelleflerin VUK 219. maddesinde²⁰⁰ belirtilen sürelerin dolup dolmadığı hususu olmalıdır²⁰¹. Madde metninden de anlaşıldığı üzere mükelleflere yapılan işlemleri defterlere kayıt etmeleri için belli süreler tanınmıştır. Bunun aksi yönünde mükellefe yaptırım uygulanması hukuk devleti anlayışına aykırıdır.

2.5.2.1.4. Defter Belge ve Kayıtları Tahrif Etmek

VUK’un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarından birisi de defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi kanunlarına ilk olarak 5815 sayılı kanunla beraber “vesikaları tahrif etmek” ve “vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek” şeklinde girmiştir. Daha sonra yayınlanan 4369 Sayılı Kanunla kapsamı genişletilip kayıtlar üzerinde yapılan tahrifler de eklenerek hepsi tek maddede toplanmıştır.

Tahrif, “metin üzerinde kalem oynatma, aslını değiştirme” demektir²⁰². Bu değişiklik, yazı ve rakamların üzerini karalama, kayıtları silme, defter sayfalarını

¹⁹⁸ Sahir Erman, **Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1958, s. 58.

¹⁹⁹ Özcan, a.g.e., s. 121.

²⁰⁰ Madde 219, “Kayıt Zamanı: Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki:

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.
b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

c) Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.”

²⁰¹ Özcan, a.g.e., s.123.

²⁰² Google sözlük.

kazıma, bozma veya benzer şekillerde yapılabilir²⁰³. Hukuki olarak ise, belgenin aslı üzerinde kalem oynatma, aslını değiştirme anlamlarında kullanılmaktadır²⁰⁴.

Defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılan her türlü değişiklik tahrifat olarak kabul edilmemektedir. Yapılan değişikliğin tahrifat olarak değerlendirilip, suç kapsamında cezalandırılması için genellikle hukuki sonuç doğurması şartı aranmaktadır. Yapılan işlemlerdeki yanlışlıkların bilinçli olarak VUK 217. maddeye uygun bir şekilde düzeltilmesi suçun hareket unsurunu oluşturmaz²⁰⁵. İlgili maddeye göre yapılan değişikliğin yanlış kaydın okunacak şekilde üstü çizilmesi şartıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bunun nedeni ise defter ve belgelerin şeffaf bir şekilde gerçeği yansıtmalarını sağlamak, yapılacak denetimlerde eğer bir değişiklik yapıldıysa bunun muhteviyatını görebilmektir. Ayrıca kanunlara uygun olarak yapılan değişikliğin, gerçek olmayan bilgiler kullanılarak yapılması durumu tahrifat olarak değerlendirilebilir²⁰⁶.

Oktar, tahrifi, başlangıçta gerçeğe uygun olarak düzenlenen bir kaydın daha sonra gerçeğe uygun olmayan bir şekilde değiştirilmesi şeklinde tanımlamıştır²⁰⁷. Başlangıçta gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenmeyen sahte belgelerin değiştirilmesiyle “tahrif etme” fiili oluşmamaktadır²⁰⁸.

Tahrifat, defter ve belgenin değiştirilmesi değil, bu orijinal defter, belge ya da kayıtlarda yer alan yazı, rakam ve bilgilerin herhangi bir şekilde değiştirilmesidir. En çok rastlanılan şekli, yazı ve rakamların üzeri karalanma ya da kazınması, kimyasal maddelerle silinmeye çalışılması şeklindedir. Bir örnek vermek gerekirse, 800-TL tutarındaki bir faturanın, mükellef tarafından bir sıfırı kazınarak 80-TL’ye düşürülmesi tahrifat olarak değerlendirilmektedir. Ancak, yapılan değişiklikle kasti olmayan bir şekilde fazla sıfır koyma ya da eksik sıfır koyma şeklinde bir eylemden kaynaklanmışsa, taksirle yapılan bu değişiklik suç olmayacaktır.

²⁰³ Taştan, a.g.e., 36.

²⁰⁴ Hızlı, a.g.e., s. 123.

²⁰⁵ Donay, a.g.e., s. 132.

²⁰⁶ Donay, a.g.e., s. 132.

²⁰⁷ Oktar, **Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler**, s.83.

²⁰⁸ Sahir Erman, **Sahtekarlık Suçları**, Dördüncü Baskı, İstanbul, 1981, s. 386.

Tahrifat sonrası vergi kaçakçılığı suçu oluşabilmesi için vergi ziyaının varlığı ya da vergi matrahının azalması şartı aranmadığından suçun işlenmesi için, sahte olarak düzenlenmemiş yani gerçek kayıt ve belge üzerinde tahrifat yapılması yeterli olacaktır. Mükellefler tahrifatı belgelerin asıl ve suretleri üzerinde yapabilecekleri gibi hem kendileri tarafından düzenlenen defter, belge ve kayıtlar üzerinden hem de alışları karşılığında kendilerine ibraz edilen gider belgeleri üzerinde yapmaları mümkün bulunmaktadır²⁰⁹.

2.5.2.1.5. Defter ve Belgeleri Gizlemek

Defter ve belgeleri gizleme hareketinden ne anlaşılması gerektiği vergi kaçaklığı suçlarını düzenleyen VUK'un 359. maddesinin a-2. bendinde²¹⁰ düzenlenmiştir. Söz konusu bende göre, sistem ya da tarh dosyası kayıtlarının tetkikinde mükellefin onaylı defterlerinin varlığına emin olan vergi inceleme elemanının, usulüne göre tebliğ ettiği defter, belge isteme yazısına rağmen belirlenen sürelerde mükelleflerin herhangi bir mücbir sebep göstermeksizin defterlerini ibraz etmemesi gizleme olarak kabul edilmektedir. Gizleme suçunun oluşması bir takım şartların varlığına bağlıdır.

2.5.2.1.5.1. Varlığı Noter Tasdik ve Kayıtları veya Sair Suretlerle Sabit Olan Bir Belgenin Bulunması ve Bu Belgelerin Kanunda Belirlenen Saklama Süresinin Geçmemiş Olması

VUK'a göre gizleme suçunun oluşabilmesi için, madde metninde de yer alan ön şartlardan birisi defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kaydı ya da yapılan diğer araştırmalarla tespit edilmesidir. Madde metninde geçen "varlığı noter kayıtları ve sair suretler" hükmünde yer alan "sair suretler" ibaresi defter ve belgelerin varlığının ispatına yarayan; vergi dairesi mükellef tarh dosyası ve bilgisayar kayıtları, mahkeme kararları, ticaret sicil kayıtları²¹¹, anlaşmalı matbaa basım formlarını ve

²⁰⁹ Taştan, a.g.e., s.37.

²¹⁰ 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.

²¹¹ Vergi Usul Kanunu'nun 223. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, defterler anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir. Bu bağlamda, kuruluş aşamasındaki anonim ve limited şirketlere ait defterlerin tasdik kayıtlarının

borsa komiserliği kayıtları²¹² bunlar gibi defter ve belgelerin ibrazına yarayan kanıtları ifade etmektedir²¹³. Başka bir işletme kayıtlarına bakılarak da belgelerin varlığının ispat edilebileceği düşünülmektedir²¹⁴. Tanık beyanı dahil, ilgili kanunlar uyarınca kabul edilen her türlü delil ile defter ve belgelerin varlığının ispat edilebileceği de bazı araştırmacılar tarafından kabul edilmiştir, “Örneğin noter tasdik kayıtlarının bir yangın sonucu yok olduğu bir olayda, zamanında mükellefin defterlerini incelemiş ve ona gerekli hizmeti sunmuş olan bir muhasebecinin beyanı, mükellefin defterlerinin varlığının sair suretlerle sabit olması sonucunu doğurabilecektir” şeklinde örneklendirilmiştir²¹⁵.

Kanun koyucu, “sadece var olan bir şeyin gizlenmesinin söz konusu olabileceği”nden hareketle, ibrazı istenmeden önce varlığının somut verilerle tespit edilmiş defter, belgelerin ispatını ön şart olarak koştur²¹⁶.

Ancak bazı durumlarda mükelleflerin vergi dairesi tarh dosyası veya noter kayıtları itibariyle varlığı sabit olan herhangi bir yasal defterin varlığına delalet edecek bir bulguya rastlanamamış olsa bile mükellef tarafından verilen beyannameler ve yapılan bildirimler göz önüne alındığında, yapılan iş ve/veya yürütülen faaliyetin rakamsal sonuçlarının resmi makamlara bildirimde bulunmayı gerektirecek mahiyette geniş olması ve bu işlemlerin düzenli şekilde kaydının tutularak muhasebeleştirilmesinin işletme açısından elzem olmasından hareketle, mükellefin muhasebe işlemlerinin herhangi bir defter veya kayıt tutmadan yapılmasının mümkün olmadığı ortaya konulabilir. Böyle durumlarda mükelleflerin kesin olarak defter kaydı tutmuş olduğu ancak bunların noterlerce tasdik olunmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

ticaret sicil memurluğunda bulunması normaldir. Vergi Usul Kanunu Tasarısı’nın 30.09.2011 tarihli tartışmaya açılmış taslak metninin gizleme hareketinin tanımlandığı 258. maddesinin a) bendinin 2. alt bendinde de açıkça, “noter tasdik kayıtları” ibaresinden önce gelmek üzere “ticaret sicil memurluğu” ibaresinin kullanılmış olduğu görülecektir.

²¹² Vergi Usul Kanunu’nun 223. maddesinin ilk fıkrasına göre, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentaların defterleri borsa komiserliği tarafından tasdik olunur

²¹³ Burçin Bozdoğanoglu, “Gizleme Dolayısıyla Vergi Kaçakçılığı Suçunun Oluşumu Açısından Özellik Gösteren Durumlar”, Vergi Sorunları, Sayı:330, Mart 2016, s. 129.

²¹⁴ Çavuş, a.g.e., s.121.

²¹⁵ Özcan, a.g.e., ss. 134,135.

²¹⁶ Özcan, a.g.e., s. 133.

Gizleme hareketinin işlenebileceği süre, defter ve belgelerin muhafaza süresi ile sınırlıdır. Bu süreler VUK'un 253²¹⁷ ve 254²¹⁸ maddeleri ile düzenlenmiş olup, defter ve belgeler ilgili oldukları takvim yılını takip eden 5 yıl içinde istendiği takdirde incelemeye ibraz edilmek üzere saklanmak zorundadır, dolayısıyla 5 yılın dolması ile muhafaza zorunluluğu kalkacağından, ilgililere de ibrazı söz konusu olamayacaktır ve ibraz edilmemesi “gizleme” hareketini oluşturmayacaktır²¹⁹.

2.5.2.1.5.2. İbraz İsteminin Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar Tarafından Vergi İncelemesi İçin Yapılmış Olması

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin gizleme fiilini oluşturması için, belgelerin VUK'un 135. maddesinde²²⁰ sayılan vergi incelemesi ile görevlendirilmiş memurlar tarafından istenmesi gerekmektedir. Örneğin, Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı ya da yoklama memuru tarafından yapılan defter, belge talebine istinaden ibraz edilmeyen belgeler için “gizleme” suçu oluşmayacaktır.

Karşıt incelemeler nedeniyle talep edilen defter ve belgeler için ise her ne kadar “inceleme” olarak nitelense de, özü itibarıyla inceleme olmadığından “gizleme” hareketi söz konusu olmayacaktır²²¹. Nitekim uygulamada vergi inceleme elemanlarınca nezdinde inceleme yapılacak mükelleflerden yasal defter ve belgeleri “Defter Belge İsteme Yazısı” ile istenmekteyken yapılacak karşıt incelemelerde bu defter ve belgeler “Bilgi İsteme” yazısı ile istenmektedir.

²¹⁷ Madde 253 Defter ve Vesikaları Muhafaza: “Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.”

²¹⁸ Madde 254 Defter Tutma Mecburiyetinde Olmayanların Muhafaza Ödevi: “Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar. 232, 234 ve 235'inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.”

²¹⁹ Üstün, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, Y. 2011, Sa. 3 s. 374.

²²⁰ Madde 135 İncelemeye Yetkililer: “(Değişik: 7/7/2011-KHK-646/4md.) Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”

²²¹ Hasan Aykın, “Defter Ve Belge İbraz Etmeme Hangi Durumlarda Gizleme Suretiyle Kaçakçılık Suçunu Oluştur?”, (Çevrimiçi) <https://vergidosyasi.com/2017/01/13/defter-ve-belge-ibraz-etmeme-hangi-durumlarda-gizleme-suretiyle-kacakcilik-sucunun-olustur/> 28.04.2019.

Vergi kaçakçılığı kapsamında gizleme hareketi, defter ve belgelerin “vergi incelemesi” amacıyla istenmesine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu suç tipi, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” amacıyla yapılan vergi incelemesinin işlerliğini güvence altına almak için düzenlenmiştir²²². Mükellef adresinde yapılan arama ve yoklama esnasında defterlerin maddi varlığını tespit amacıyla ibraz edilmemesi, VUK’un 256. maddesindeki yetkiye istinaden Yeminli Mali Müşavirler tarafından istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, vergi inceleme dışında kalan bir nedenden dolayı vergi müfettişlerine, defter ve belgelerin ibraz edilmesi fiili gizleme suçunu oluşturmayacaktır.

2.5.2.1.5.3. Defter Kayıt Belgelerin İbrazında İzlenecek Usul

Vergi incelemesi, VUK 139. maddesinde²²³ yer alan iki istisnai durum haricinde incelemeye tabi olanın işyerinde yapılmalıdır. Bunlardan ilki “İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansızsa”, ikincisi ise mükellef veya vergi sorumlusu incelemenin dairede yapılmasını talep ederse inceleme dairede yapılabilir. Yargıtay kararları incelendiğinde eğer inceleme dairede yapılıyor ise, dairede yapılma nedenlerinin oluşup oluşmadığı konusunda araştırmaların yapılıp yapılmadığının ortaya net bir şekilde konulmasının istediği görülmektedir²²⁴. Vergi incelemesi süreci kanun, yönetmelik, iç genelge vb. birçok düzenleme ile süre ve içerik olarak belirlense de nihai olarak “incelemeyi yapacak vergi inceleme elemanının mevzuat boşluklarını yorumlama biçimi”ne göre değişiklik göstermektedir²²⁵. Uygulamada, denetim elemanları tarafından mükelleflere bir yazı ile defter ve belgelerini incelenmek üzere

²²² Özcan, a.g.e., s.136.

²²³ Madde 139 İncelemenin Yapılacağı Yer: Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.

İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

²²⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2016/5793 E. , 2018/10045 K., “....Belirtilen durumlar dikkate alınarak; 213 sayılı VUK'nin 139. maddesinde belirtilen ve incelemenin dairede yapılmasına olanak veren nedenlerin tebligattan önce saptanıp saptanmadığının ilgili Grup Başkanlığından sorulması, saptanmış ise buna ilişkin belgenin onaylı bir örneğinin istenmesi, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile sorgusu da yapılmadan sanık hakkında beraat hükmü kurulması....”, (çevrimiçi)

<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/pf/sorgula.xhtml> , 29/10/2019.

²²⁵ Osman Eşgin, **Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi**, İstanbul, On iki Levha Yayıncılık, Eylül 2017, ss.198-199.

daireye ibraz etmeleri için 15 günlük süre verilmekte, ayrıca işyerlerinin müsait olması ve aynı süre içinde yazılı olarak talep etmeleri şartıyla incelemenin işyerlerinde de yapılabileceğinin mümkün olduğu bildirilmektedir. Ancak ne var ki mükellefin, incelemenin nerede yapılacağı konusundaki isteğini bildirim ödevi, incelemenin işyeri adreslerinde yapılmasına yönelik değil, bilakis dairede yapılmasına yönelik talebine ilişkindir. Zira incelemenin esasen mükellefin işyeri adresinde yapılması gerektiği madde hükmü ile sabit olup bunun için mükelleften yazılı talep alınması şartı kanun koyucu tarafından öngörülmemiştir. Genellikle mükellefler verilen süre içerisinde defter ve belgelerini daireye getirerek, incelemenin dairede yapılmasını kabul ettiklerini göstermektedirler.

VUK 139. madde mucibince tanzim edilecek defter belge isteme yazısı mükellefe tebliğ edilmeden mükellefin faaliyet durumu belirlenmeli, mükellef adresinde faal ise öncelikle işyerlerinin inceleme için uygunluğu veya incelemenin dairede yapılmasına ilişkin mükellefin bir isteğinin olup olmadığı tespit edilmelidir. Mükelleflerin incelemenin işyeri adreslerinde yapılmasına ilişkin isteğini yazılı olarak bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Genel görüş, vergi incelemesinin işyerinde yapılmaması nedenlerinin önceden tespit edilmeden, ibrazı istenen defter, belgelerin daireye getirilmesi için yapılan tebligatın yasaya uygun olmayacağı yönündedir²²⁶. Şeker'e göre, vergi inceleme elemanı, defter belge üzerinde tespit edemeyeceği hususları daha defter ve belge üzerinde incelemeye başlamadan, iş yerinde yapacağı bir yoklama ile iş akışını, fiziksel durumu ve işletme ile ilgili özel halleri tespit ederek incelemeyi dairede yapabilmelidir²²⁷. Bu görüşe göre, vergi inceleme elemanlarının aynı anda birden fazla işe bakmak zorunda oldukları, iş yoğunlukları göz önüne alındığında, bir işe başladıklarında, incelenen mükellef ile ilgili yapılan yazışmalara ilgili kurumlardan dönüş süreleri, karışık incelemeler için yapılan davetlere mükelleflerin icabet etmelerindeki bekleme süreleri göz önüne alındığında bir vergi müfettişi bugün X

²²⁶ Danıştay 3. Daire, 15.12.1989 tarih ve E: 1989/1119, K: 1989/2831 sayılı Kararın'dan aktaran; Hasan Aykın, "Defter Ve Belge İbraz Etmemeye Hangi Durumlarda Gizleme Suretiyle Kaçakçılık Suçunu Oluştur?", **Vergi Dosyası**, (çevrimiçi) <https://vergidosyasi.com/2017/01/13/defter-ve-belge-ibraz-etmemeye-hangi-durumlarda-gizleme-suretiyle-kacakcilik-sucunun-olustur/> 01.07.2019.

²²⁷ H. Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, 1994, s. 160.

firmasının incelemesini yaparken aynı zamanda Y firmasının karşıt incelemeleri için gelen ilgili kişilerden ifade alma durumları bulunmaktadır. Tüm bunlar göz önünde bulundurulduğunda vergi kanunlarının gerçek hayata uygulanabilirlik açısından değerlendirilerek, gerçekten uygulama alanı bulacak şekilde düzenlenmesi yerinde olacaktır. Bu konuyla ilgili de VUK 139. maddesine, incelemenin dairede yapılmasına ilişkin ölüm, terk, işyerinin müsait olmaması, mükellef ve vergi sorumlularının isteği gibi koşullara inceleme elamanının gördüğü lüzum ibaresi eklenecek şekilde yeniden düzenlenmeli, bunun yanında mükellefin işyerinin müsait olması ve 15 günlük yasal süresi içinde yazılı olarak bildirmesi şartıyla incelemenin işyerinde yapılacağı hükme bağlanması daha uygun olacaktır. Böylelikle işyeri faal ve müsait olsa da, inceleme elamanları tarafından lüzumlu görülerek mükelleften yasal defter ve belgelerini daireye ibraz etmesi yazılı şekilde isteyecek ancak mükellefin incelemenin “işyerinde” yapılmasına yönelik talebi bulunması durumunda bu değerlendirilecektir. Böylece herhangi bir mücbir sebep öne sürülmeksizin yasal defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmemiş ise “gizleme” suçu oluşturacaktır.

Koşulların varlığı halinde vergi incelemesi dairede yapılması zorunluluğu doğduğunda usulüne göre yapılan tebliğde ilgili kanunlarına göre en az 15 gün²²⁸ içinde defter belgelerin ibrazı istenebilecektir. Defter ve belgelerin ibrazını isteyen inceleme elemanları “sözlü” olarak defter, belge ibrazını talep ettiğinde “tebligat” ve “vergi incelemesi” ile ilgili usul ve esaslara uyulmadığından ibraz etmeme fiili suç teşkil etmeyecektir²²⁹. Aynı şekilde mükellefin işyerinde vergi incelemesine başlanmadan önce kanunun 136. maddesine istinaden “...memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika...”yı göstermeyen memurlara karşıda bu suç işlenemeyecektir²³⁰.

²²⁸ Madde 14 Kanuni ve İdari Süreler: “Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.”

²²⁹ Ümit Süleyman Üstün, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt Ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C. XV, Y. 2011, Sa. 3, (çevrimiçi) http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/15_3_13.pdf

²³⁰ Özcan, a.g.e., s. 138.

5604 Sayılı “Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun”²³¹ gereğince mali tatil süresi boyunca inceleme amacıyla defter ve belge isteme yazısı tebliğ edilemez, aynı zamanda mükellefin işyeri adresinde incelemeye başlanamaz. Tebligatların tüm bu hususlara uygun olacak şekilde yapılmadığı durumlarda, ibraz edilmeyen defter ve belgeler için ilgililere kaçakçılık suçundan dolayı ceza verilemeyeceği açıktır.

2.5.2.1.5.4. Defter Kayıt Belgelerin Mücbir Sebeple İbraz Edilmemesi

VUK’un 13. maddesi ile düzenlenen mücbir sebeplerin varlığı halinde aynı kanunun 373. maddesine istinaden vergi cezası kesilemeyecektir. İlgili kanunun 15. maddesinin 2. fıkrasında ise mücbir sebeplerin varlığının ilgililer tarafından tevsik edilmesi gerektiğini düzenlemektedir. Örneğin ibraz görevini yerine getiremeyecek derecede ağır hasta olduğunu iddia eden mükellef bu durumu doktor raporu ile tevsik etmesi gerekmektedir.

2.5.2.1.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak

VUK 359. maddesinde düzenlenen Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge kavramı mevzuata ilk defa 5815 sayılı kanunla “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek” şeklinde girmiştir ve 4369 sayılı kanun değişikliğinden sonra sahte belge düzenlemek ve kullanmak fiilinden ayrılarak, daha hafif bir hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi uygun görülmüştür. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar ile sahte belge kullanan mükelleflerin tüm işlemleri birlikte değerlendirildiğinde arada fark olmadığı görülecektir. Aradaki farklılıkları açıklamadan önce “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge” tanımlamalarına yer vermek uygun olacaktır. VUK’ta “Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.” şeklinde tanımlanmıştır. Oktar, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge için, gerçek bir işleme dayanmakla beraber, belge muhteviyatı nicel ve nitel bilgilerin kısmen de olsa gerçek durumu

²³¹ 5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun, Kabul Tarihi: 15.03.2007, R.G. Tarih: 28.3.2007 Sayı. 26476.

yansıtmaması, demiştir²³². Şenyüz, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeyi gerçeğin çarpıtılarak belgelendirilmesi yani gerçekte meydana gelen işlemin belgeye aktarılırken nicelik ve nitelik olarak gerçeği yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi şeklinde tanımlamıştır²³³. Sahte belge kullanıcısı ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıcısı mükellefler açısından düzenlenen faturalarının durumunu gösteren örnek: Gerçekte 20.000,00-TL'lik alışverişini 100.000,00-TL'lik fatura ile belgelendiren bir mükellefin 80.000,00-TL gerçek alışa dayanmayan fatura kullandığı kabul edilir. Aynı mükellef 80.000,00-TL'lik sahte fatura kullanıyor olsaydı netice itibariyle kullanılan sahte fatura tutarı iki durumda da aynı olacaktı. Birinci durumda mükellefin düzenlediği fatura muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak değerlendirildiğinden mükellef on sekiz aydan üç yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza alabileceken, ikinci durumda belge sahte belge kapsamına girdiğinden üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile mahkûm edilebilecektir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananları on sekiz aydan üç yıla, “belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananları...” üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırmak yerine, “sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek” ve bir diğer fıkra “sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak” şeklinde düzenlenebilir. Böylece “kullanma” ve “düzenleme” fiilleri de birbirinden ayrı olan bir cezalandırma sistemi kurulması daha uygun olacaktır.

2.5.2.1.6.1. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek fiili, incelemelerde sahte belge düzenlemek fiiline göre daha az karşılaşılan suç tipidir. Daha az karşılaşılmamasının nedeni sahte belgeye oranla tespitinin daha zor olmasıdır. Mal ve hizmetin miktar ve tutarını gerçeğinden daha az ya da daha çok gösteren, alıcı, satıcı, kimlik, adres, vergi numarası, işlem tarihi, fatura seri numarası gibi bilgileri gerçekte olandan farklı gösteren, işletmenin kendine ait olmayan gider ve maliyetleri

²³² Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 373.

²³³ Şenyüz, a.g.e., s.281.

kendininmiş gibi gösterecek şekilde düzenlenen belgeler, en çok karşılaşılan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge örnekleridir²³⁴.

Bir belgeyi, fiyat, adet veya tutar yönlerinden gerçeğe aykırı düzenlenmesi “miktar olarak”, yapılan işlem yönünden gerçeğe aykırı düzenlenmesi ise “içerik olarak” muhteviyatı itibariyle yanıltıcı hale getirir²³⁵.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden söz edebilmemiz için, ilk düzenlendiği anda gerçek işlemten farklı olarak düzenlenmesi gerekmektedir, aksi takdirde daha sonradan yapılan değişiklik aynı bendin “defter ve belgeleri tahrif etme” fiili olarak değerlendirilebilir²³⁶.

Bu açıklamalardan yola çıkarak, bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin maddi unsurunu oluşturabilmesi için, satıcının gerçek mükellef olması ve işleme taraf mükellefin bastırdığı yasal belge olması en nihayetinde gerçek bir alış verişi olması şarttır. Aksi takdirde, bu unsurlar olmadan düzenlenen belge “sahte belge” olarak tanımlanacaktır.

2.5.2.1.6.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeyi Kullanmak

Kanun metninde “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar” ifadesi kullanılarak belgeleri düzenleyenden başkası tarafından kullanılması halinden bahsedilmiştir. Madde metnine göre bu belgeyi düzenleyen dışında 3. kişilerce kullanılması muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanmak suçunun maddi unsurunu oluşturacaktır. Burada belgeyi kullanan kişi genellikle gerçeğin çarpıtıldığını bilerek kullanmaktadır.

Doktrinde, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kullanılmış olması belgenin VUK’a göre tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defterlere kaydedilmiş olması halinde mümkün olduğu düşünülmektedir. Yani vergi ziyaı şartı aranmadan, düzenlenen bu belgenin vergisel işlemlerde kullanılması yeterli olacaktır. Aksi yönde uygulama, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen bir belgeyi alıp

²³⁴ Taştan, a.g.e., s. 68.

²³⁵ Yiğit, a.g.e., 2014, s.62.

²³⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 283.

kullanmadığı halde masasında ya da cebinde, işyerinde herhangi bir yerde saklayan kişinin de cezalandırılmasını gerektirir, bu durumda kanunun konuluş amacını uygun bir cezalandırma sistemi olmayacaktır²³⁷.

Hızlı'ya göre, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımından çıkar sağlamaya yönelik tüm faaliyetler madde kapsamında düşünülmelidir²³⁸. Defterlere kaydedilmeyen bir belgenin beyannamede gösterilmesi mümkün olacağı gibi, defterlere kaydedilen bir belgenin beyannamede gösterilmemesi de mümkün olmaktadır. Durum böyle olunca, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belgenin kullanılmış sayılması, ancak ilgili belgenin beyannamede indirim konusu yapılması ile mümkün olacaktır²³⁹. Kanun metninden anlaşılması gereken muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili ise, ilgili belgenin defterleri kaydedilip daha sonra da beyannamede indirilecek KDV satırında gösterilmesidir. Bayar ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş bir belgenin bir başka mükellef tarafından kabulünde de kullanma hareketinin gerçekleşmiş olacağını savunmaktadır²⁴⁰.

2.5.2.1.7. Defter Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Defter, belge ve kayıtların yok edilmesi suçun maddi unsurudur. Yok etme fiilin oluşabilmesi için beş yıllık defter, belgeleri muhafaza zorunluluğu olan süreç içerisinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Şenyüz yok etmeyi, defter ve belgelerin varlıklarına maddeten son verilerek imha edilmesi, şeklinde tanımlamış ve bu yok etme işleminin sadece varlığın cismani olarak yok etme değil de örneğin belgenin üzerine mürekkep dökme şeklinde yapılan tamamen okunmaz hale getirmek şeklinde de olabileceğini ifade etmiştir²⁴¹. Ancak doktrinde Şenyüz'ün aksine bir belgenin okunamayacak, onlardan bir daha yararlanılamayacak hale getirmeyi “tahrifat” olarak değerlendirmektedirler²⁴². İlgili bölümde tahrifat, “metin üzerinde kalem oynatma, aslını değiştirme” olarak tanımlanmıştı, bir belgenin tamamen okunamaz hale

²³⁷ Çavuş, a.g.e., s.330.

²³⁸ Hızlı, a.g.e., s. 123.

²³⁹ Ok, Gündel, **Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin, İstanbul, 2002, s. 316.

²⁴⁰ İbrahim Nihat Bayar, **Vergi Kaçakçılığı**, Ankara, 2013, s. 109.

²⁴¹ Şenyüz, a.g.e., s. 282.

²⁴² Tosun, a.g.e., s. 76.

getirecek şekilde üzerine boya vs. dökülmesi, tamamen okunmayacak şekilde belgenin karalanması “tahrifatın tanımına uymadığından, “yok etme” olarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

VUK’un 359. maddesinde belirtildiği gibi bu suç “Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler” üzerinde işlenebilmektedir. Kayıtların bilgisayar ortamından silinmesi yok etmeye örnek olarak gösterilebilecektir. Yok etme suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu defter, belge ve kaydın maddi varlığını ortadan kaldıracak şekilde yakmak, yırtmak, özel makinalarda imha etmek şekillerinde işlenebilmektedir.

Defter, belge ve kayıtları yok etme fiilinin suç teşkil etmesi için failin kasten defter ve belgeleri incelemeyen kaçırma amacıyla işlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde elinde olmayan nedenlerle defter ve belgeleri yok olan bir mükellef kaçakçılık suçu ile cezalandırılmayacaktır. Böyle bir durumla karşılaşan mükellef yetkili mercilerce keşif yaptırarak durumu tevsik ettirmesi gerekmektedir. Tevsik etmediği takdirde suçlu sıfatından kurtulamayacaktır.

2.5.2.1.8. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Sayfalar Koymak veya Hiç Sayfa Koymamak

VUK 359. Maddenin (b) fıkrasında yer alan “Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Sayfalar Koymak veya Hiç Sayfa Koymamak” fiili defter sahifeleri üzerinde işlenebilmektedir. Defterleri yok etme başka bir suçun hareket unsurunu oluşturduğundan, tek tek yırtılmak suretiyle defterlerin tüm sayfalarının yok edilmesi halinde defterlerin yok edilmesi hareketi olarak değerlendirilmesi uygun görülmektedir²⁴³. Defter sahifeleri yok edildikten sonra, yerine başka yaprak konulması ya da konulmamasının suçun oluşması açısından bir farkı bulunmamaktadır.

Doktrinde yazarların çoğu, sayfanın ya da sayfaların defterlerden koparılmış olmasının suçun oluşması için tek başına yeterli görmemiştir²⁴⁴. Fail, daha önce

²⁴³ Erman, **Vergi Suçları**, s. 59.

²⁴⁴ Erman, “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler”, s. 64.

koparmış olduğu defter sayfalarını inceleme sırasında incelemeye yetkili memurlara ibraz ederse suç oluşmayacaktır²⁴⁵. Kaldı ki böyle bir durumdaki mükellefin koparma fiilini kasıtlı olarak yaptığını ortaya koymak imkansızdır. Bu durumun kanunun açık noktası olduğu düşünülmektedir. Mükellefin vergi kaçırma kastıyla kopardığı sayfayı vergi müfettişinin inceleme sırasında fark etmesi durumunda, mükellefin koparılan sayfaları defterin içinde veya bilinen başka bir yerde tutuyor olması durumunda²⁴⁶ belgeyi ibraz edeceğinden, sayfalar yok edilmesi söz konusu olmadığından suç teşkil etmeyecektir.

Taştan, yok edilen sayfa yerine, koparılan sayfanın ilk düzenlendiği halinde bulunan tüm bilgileri içerecek şekilde yeniden düzenlenerek yeni sayfa eklenmesinin suç oluşturmayacağı görüşündedir²⁴⁷. Ancak bu şekilde bir uygulama muhasebe ve vergi kanunlarında kayıt nizamı²⁴⁸ ile ilgili düzenlenen maddeleriyle uyuşmayacağı gibi kanunların uygulanmasını engelleyecek ve mükelleflere vergi kaçırmak için ortam sağlamış olacaktır.

2.5.2.1.9. Sahte Belge Düzenlemek ve Kullanmak

VUK’da sahte belge; “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.” şeklinde tanımlanmıştır. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri, VUK’un 359. maddesinin aynı fıkrasında düzenlenmesi sonucu olarak, bu iki fiil için de 3 yıldan 5 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüş olması çok tartışılmaktadır. Genel görüş sahte belge düzenleme fiili sadece kasten işlenebilen bir suç olduğundan sahte belge kullanma fiiline göre daha ağır yaptırım gerektirdiği yönündedir.

Cengiz, sahte belge düzenleme fiilinin sadece kasten işlenebileceği, sahte belge kullanma fiillerinin ise kasten işlenebileceği gibi bilmeden işlenmesinin de mümkün olduğu, bu yüzden sahte belge kullanma suçunun kaynağının, sahte belge düzenleyenlerin varlığı olduğu düşüncesiyle, sahte belge düzenleme fiilinin cezasının

²⁴⁵ Kocahanoğlu, s.311.

²⁴⁶ Mehmet Ali Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 4. Bs. İstanbul, 2008, s. 923.

²⁴⁷ Taştan, a.g.e., s. 77.

²⁴⁸ VUK 215, 216, 217, 218, 219. maddeleri kayıt nizamına ilişkindir.

daha ağır olması gerektiği üzerinde durmuştur. Ya da sahte belge kullanma fiiline, ziyaa uğratılan vergi miktarına göre kademelendirme yapılarak ceza vermenin uygun olacağını savunmuştur²⁴⁹.

Diğer bir görüşe göre, sahte belgeden asıl çıkar sağlayanlar, KDV ödememek, KDV iadesi almak, maliyeti ve giderleri şişirmek amacıyla olan kullanıcılarıdır. Düzenleyenler ise, bu işi %3-8 arası değişen küçük bir komisyon karşılığında yapmaktadırlar²⁵⁰. Bu görüşte de talebin arzı yarattığı düşünülmektedir. Sahte belge kullanma talebi olmasa sahte belge düzenleyenlerin de piyasadan silinmesi mümkün olacaktır. Bu görüşün nedeni ise, sahte belge kullanıcılarını kontrol altına almanın daha kolay olmasıdır. Çünkü sahte belge düzenleyenler genelde işsiz güçsüz kişiler adına bir şirket kurup, vergi kaydı yaptırıp, fatura bastırırlar, yüksek miktarlarda fatura keserler, ifşa olduklarında ise ortadan kaybolurlar ve ortada bir sürü kesilmiş ceza ve haksız yere alınmış KDV iadeleri bırakırlar. Bu örnekte de görüldüğü gibi bu faturadan asıl karı haksız yere KDV iadesi alan mükellef sağlamış olur. Çünkü her şey ortaya çıktığında genellikle faturanın sahte olduğunu bilmediklerini, alışlarının gerçek olduğunu ve ödemelerini banka aracılığı ile yaptıklarını iddia ederler. Sonuçta bu belgelerin gerçekten sahte olduğunu bilmeden kullananlarda olacaktır²⁵¹. Bu nedenle “vergi kaçakçılığı suçunda kast unsurunun tespiti” önemlidir.

2.5.2.1.9.1. Sahte Belge Düzenlemek

Sahte belge düzenlemek suçunun maddi unsuru, gerçek bir işlem olmadığı halde fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu gibi belgelerin sahte olarak düzenlenmesidir. Uygulamada en çok “naylon fatura” da denilen “sahte fatura” düzenlenmesi fiili ile karşılaşılsa da, VUK’ta düzenlenme zorunluluğu bulunan tüm belgelerin hem asıl hem de suretleri²⁵² üzerinde bu suç işlenebilecektir. Mükellefin işini terk ettirdikten sonra elinde kalan kullanılmayan belgeleri iptal için vergi dairesine ibraz etmeyerek, işini terk ettiği halde bu belgeleri kullanarak fatura

²⁴⁹ Cengiz, a.g.e., ss. 301-302.

²⁵⁰ Bekir BAYKARA, “Vergi Barışı Kanununun 14. Maddesinin Anayasal Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 261, Mayıs 2003, s. 4–11.

²⁵¹ TCK madde 30 kapsamında suçun maddi konusunda hataya düşenlerin belgeyi bilerek kullandıkları iddia edilemeyecektir. Suçun maddi konusunda hata konusu kastı kaldıracaktır.

²⁵² Bayar, a.g.e., s. 111.

düzenlemesi ya da mükellefin iptal ettirmedığı bu belgelerin başka şahıslar tarafından kullanılması şeklinde de sahte fatura düzenlenme suçu oluşabilmektedir²⁵³.

Sahte fatura düzenleme fiili için, belgenin kullanılması ya da vergi ziyayı doğması şartı aranmaksızın, belgenin düzenlenmesi ile suç tamamlanmaktadır. Ayrıca suçun oluşması için belgenin tamamen sahte olarak düzenlenmesi gerekmekte, gerçek alım satım faaliyeti yanında, gerçekte var olmayan bir işlemi içeren fatura da kısmi sahte fatura olarak kabul edilmektedir. Kısmen sahtecilik, gerçeği tam olarak yansıtmayan, gerçekte var olan bir işlem için düzenlenen belgenin, bir kısım bilgilerinin gerçek dışı bilgilerden oluşması yani gerçek ve gerçek olmayan muamele ve durumların bir arada aynı belgede yer almasıdır²⁵⁴.

2.5.2.1.9.2. Sahte Belge Kullanmak

Sahte belge kullanma suçu, vergi kanunlarına istinaden düzenlenen, kullanılan, muhafaza ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin, vergi matrahını düşürmek amacıyla “tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmiş” asıl ve suretlerinin kullanılmasıdır. Sahte belge kullanma suçu sadece mükellefler tarafından işlenebilir. Taştan, sahte belgenin mükellef tarafından alınmış olmasının ya da alınıp defterlere kaydedilmiş olmasının tek başına suçun oluşması için yeterli olmadığını, sahte olarak düzenlenen belgeden beklenen yararın sağlanmasına yönelik icrai faaliyetlerin tamamlanması ile suçun oluşacağı görüşündedir²⁵⁵. Taştan’a göre, sahte belgenin kullanılmış sayılabilmesinin şartı beyannamelerde gösterilmesi hatta bu beyannamelerin vergi dairesine ibrazıdır²⁵⁶.

Kızılot ise sahte belgenin kanuni defterlere kaydı ile belgenin kullanılmış olduğunu savunmaktadırlar²⁵⁷. Vergi kaçakçılığı suçlarında vergi ziyanının oluşması şartı kaldırıldığından, sahte belgenin beyannamelerde gösterilerek vergi matrahını azaltması gerekmeden, defterlere kaydı ile sahte belge kullanma suçu oluşacağını

²⁵³ Faruk Güçlü, **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı (4369 Sayılı Yasanın Yorumuyla Birlikte)**, Ankara 1998, s. 36.

²⁵⁴ Yiğit, a.g.e., s.147.

²⁵⁵ Taştan, a.g.e., s. 97.

²⁵⁶ İbid, s. 97.

²⁵⁷ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 4. Bs. Ankara, 2011, s. 558.

düşünmekteyiz. Çünkü mükelleflerin beyannamelerinin asıl dayanağını defter kayıtları oluşturmakta, defter kayıtlarında yer alan kaydın daha sonra düzeltme beyannamesi verilerek de beyannameye dahil edilmesi söz konusu olabilmektedir. Suçun kanuni tanımında “sahte belge kullanmak” ifadesi yer almaktadır, fiilin tipik olabilmesi için sadece belgenin alınması yeterli olmayacaktır. Sahte belgenin sadece alınması ile suç oluşabilmesi için ilgili kanun maddesinin “sahte belgelerin alınması” şeklinde düzenlenmesi gerekirdi.

Sahte olarak düzenlenmiş bir faturanın defterlere kaydı yapılmadan direk beyannameye indirim konusu yapıldığında yine kullanma fiili oluşacaktır²⁵⁸.

Çeşitli belgelerle oluşan kullanma suçuna bir örnek vermek gerekirse, bir iş yeri kiralayan kişinin daha fazla gider göstermek amacıyla tek taraflı kira sözleşmesi düzenleyerek, kiraya verenin yerine de imza atarak, kira sözleşmesini vergi dairesine ibraz ederse vergi kaçırma amacıyla kullanılan bu belge ile vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır²⁵⁹.

2.5.2.1.10. Anlaşmasız Belge Basmak ve Anlaşmasız Basılan Belgeleri Kullanmak

Anlaşmasız belge basma hareketi ilk defa, VUK’un 358. maddesine 4008 Sayılı Kanun’la yapılan değişiklikle “kaçakçılığa teşebbüs suçu” başlığı altında düzenlenmişti²⁶⁰. 4369 Sayılı Kanunun 82/1-b maddesiyle, “ kaçakçılığa teşebbüs suçu”nu düzenleyen 358. maddesi kaldırılması ile beraber, 359. Maddenin (b)²⁶¹ bendi kapsamında düzenlenmiştir. Son olarak fiil 5728 Sayılı Kanunla²⁶² 359. maddeye (c) alt bendi eklenerek “...Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği

²⁵⁸ Ali, Muzaffer, Erol, Ceza **Muhakemesi Hukukunda Deliller, Çapraz Sorgu ve İspat**, Ankara, 2008, s.336.

²⁵⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 285.

²⁶⁰ Özcan, a.g.e., s. 180.

4008 sayılı Kanun’un 40. maddesinin 4. fıkrası gereğince, bu kanunun 19. maddesinde yer alan hüküm kanunun yayımlandığı tarihten itibaren yürürlüğe gireceğinden ve 4008 sayılı Kanun da Resmi Gazete’nin 6.7.1994 gün ve 21892 sayılı nüshasında yayımlandığından, “anlaşmasız belge basımı” 06.07.1994 tarihinden itibaren kaçakçılığa teşebbüs suçunun maddi unsurlarından biri haline gelmiştir

²⁶¹ 5728 Sayılı Yasa değişikliği öncesi düzenleme şu şekildeydi; “Belgeleri maliye bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar”.

²⁶² 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar...” şeklinde düzenlenmiştir²⁶³.

2.5.2.1.10.1. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak

213 sayılı VUK’un mükerrer 257. maddesi ile Maliye Bakanlığı, mükelleflerin vergi işlemlerinde kullanacakları belgeleri üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya yetkili kılınmıştır. Bakanlık bu yetkisini kullanarak çıkardığı Yönetmeliğin 4. maddesi ile mükelleflerin vergi işlemlerinde kullanacakları belgelerin basım ve dağıtımını Maliye Bakanlığı ya da Defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir antlaşma ile sağlanacaktır²⁶⁴. Anlaşması olmadan, herhangi bir sebeple anlaşması sona erdiği ya da feshedildiği halde bu belgeleri basanlar kaçakçılık fiilini işlemiş olurlar²⁶⁵.

Anlaşması olmayan matbaa işletmecisinin belge basma işini kendi adına ya da bir başkası adına yapması, belgeyi basma amacı, suçun oluşması için önemli değildir. Belgeleri bastıran kişinin gerçekte var olup olmadığının, vergi mükellefi olup olmadığının cezanın uygulaması yönünden bir önemi yoktur²⁶⁶. Anlaşması olmadığı halde “vergi işlemlerinde kullanılacak belgeleri” basması fiili ile suçun hareket unsuru oluşmaktadır. Ancak anlaşmalı matbaa tarafından basılan bir belgenin, gerçekte var olmayan bir mükellef adına dahi basılmış olsa suçun konusunu oluşturmayacaktır.

2.5.2.1.10.2. Basılan Belgeleri Kullanmak

Anlaşmalı olmayan matbaa işletmecileri tarafından basılan belgeleri bilerek kullanma fiili, VUK 359. maddesinde ayrı bir hareket olarak düzenlenmiştir.

²⁶³ Bu değişiklik ile “sahte olarak basma” durumu yasa metninden çıkartıldığı, Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaaların sahte belge basması fiiline de vergi kanunlarınca herhangi bir ceza öngörülmemiş olmaktadır.(Çavuş, s. 143.)

²⁶⁴ Madde 4 –Anlaşma: “Belgelerin basım ve dağıtımını Bakanlık veya defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanacaktır.

Defterdarlıklar kendi il sınırları içinde kalan matbaa işletmecileri ile anlaşma yapmaya yetkilidirler. Bu anlaşmada, basım ve dağıtım yapılacak belgelerin nevi, anlaşma süresi, yatırılacak teminat tutarı, cezai müeyyideler ile basım sırasında ve basım sonrası denetim konularına ilişkin bilgiler yer alacaktır. Matbaa işletmecisi ile yapılacak anlaşma örneği eklidir.”

²⁶⁵ Ahmet Gündel, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Bs., Ankara, 1996.

²⁶⁶ Taştan, a.g.e., s. 107.

Anlaşmasız matbaalardan belge alanların, aldıkları belgeyi işyerinde bulundurması suçun oluşması için yeterli olmayıp, suçun oluşması için belgeyi bilerek kullanmaları gerekmektedir. Bu belgeyi kullananlar tanımına, gerçek kişilerde kendisi, tüzel kişilerde ise tüzel kişiliği temsile yetkili kişiler girmektedir.

Kanun metninde dikkat edilmesi gereken husus belgenin düzenlenmesi değil, sadece bilerek kullanılmasının suç olarak düzenlendiğidir. Kullanma fiilinden anlaşılması gereken, bu belgelerin defterlere kaydedilerek, vergi idaresine ibraz edilecek beyannamelere yansıtılmasıdır²⁶⁷. Erdem’e göre, madde metninde geçen “bu belgeleri bilerek kullanma” fiilindeki kullanma hareketi, TCK’daki kullanma kavramına uygun anlamda değerlendirildiğinde buradaki kullanma fiili aynı zamanda düzenleme fiilini de içine almaktadır²⁶⁸. Düşüncemize göre, burada bahsedilen kullanma fiili, bastırılan faturaların kullanımına yönelik olacağından, düzenleme fiilini de içine aldığı yönünde değerlendirme daha uygun olacaktır. Belge bastırmak, herhangi bir mükellefin satış işlemlerini belgelendirmek üzere başvurduğu bir fiildir. Burada ki asıl amaç, yani matbaadan satın alınmak istenen asıl hizmet, belge düzenlemek üzere bu belgeleri bastırmaktır. Kanun koyucunun da bu bakış açısıyla değerlendirerek belgelerin bilerek kullanıcılarını suç kapsamına alarak, bu belgelerin asıl kullanıcıları olan düzenleyenleri de suç kapsamına aldığını düşünmekteyiz.

Konu ile ilgili yayınlanan yönetmeliğe göre, anlaşmalı olmayan matbaalara bastırılan belgelerin kullanıcıları açısından; “...bu belgelerin hiç düzenlenmemiş olduğu kabul edilerek, VUK’un ilgili hükümleri uyarınca işlem yapılır.” Bu belgeleri bilmeden kullanan mükellef açısından vergi kaçakçılığı suçu oluşmaz. Örneğin, matbaa işleticileri, işletmelerinin vitrinine, herkes tarafından görülecek şekilde Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olduğu konusunda afişler yapıştırmışsa bu belgeleri kullananların buna inanması doğaldır²⁶⁹.

²⁶⁷ Taştan, a.g.e., s.108.

²⁶⁸ Tahir Erdem, “Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadan Belge Basılması ve Bu Belgelerin Bilerek Kullanılması Suçları”, **Vergi Sorunları**, Ocak 2011, (çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/maliye-bakanligi-ile-anlasmasi-olmadan-belge-basilmasi-ve-bu-belgelerin-bilerek-kullanilmasi-suclari/3308> s. 89.

²⁶⁹ Donay, a.g.e., s.150.

2.5.2.2. Netice

Vergi kaçakçılığı suçuna hürriyeti bağlayıcı ceza öngördüğünden, sadece fiillerin işlenmesi yetmeyecek ayrıca TCK'ya uygun olarak tüm suç unsurlarının oluşması gerekecektir. Bu işlenen fiiller sonucunda dış dünyada meydana gelecek değişikliğe netice denilmektedir.

4369 sayılı kanun değişikliğine kadar, vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için vergi ziyaına sebebiyet verilmesi zorunluluğu bulunmaktaydı. Bu suçlar için vergi ziyayı, suçun neticesiydi.

Kanun değişikliği ile birlikte, vergi kaçakçılığı suçunun oluşması şartı olan vergi ziyayı kaldırılmış ve suç, tehlike kategorisine sokularak korunan hukuki yarar ağırlaştırılmıştır. Hareket unsurunun tamamlanması ile kamu düzeni, vergi düzeni sarsılmış olacak ve kamu gelirlerinin sarsılması tehlikesi doğacağından, vergi kaçakçılığı suçu neticesi, “devletin vergilendirme yetkisi, vergi düzeninin ihlali ile kamu gelirlerinin azalma ihtimali” olacaktır²⁷⁰.

Kaçakçılık suçlarını oluşturan fiiller için “...defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek...”, hareketi dışında, belirli bir fiilin gerçekleşmesi ile suç tamamlandığından “şekli suç” özelliği taşırlar²⁷¹. Vergi ziyayı doğup doğmadığı ya da vergi matrahının azalması sonucu aranmaz²⁷².

2.5.2.3. Nedensellik Bağı

Bir suçun maddi unsurunun tamamlanabilmesi için, hareket ile netice arasında illiyet bağı olması gerekir. Suçun maddi unsurunun tamamlanabilmesi için, kişinin

²⁷⁰ Çavuş, a.g.e., s. 147.

²⁷¹ Çavuş, a.g.e., s.146.

²⁷² Bülent Ak, **Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Cezaları ve Diğer Cezalar**, TÜRMOB Yay., Ankara, 1999, s.13.

eylemi ile meydana çıkacak sonuç arasında “illiyet bağı” ya da “nedensellik bağı” olmalıdır²⁷³. Yani, meydana gelen netice, mükellefin fiilinin sonucu olmalıdır²⁷⁴.

VUK kapsamında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları, belirli bir hareketin gerçekleşmesi ile suç tamamlandığından, “şekli suç” olma özelliği taşıyan, neticesi hareketi bitişik suçlardandır. Bu tip suçlarda, kanuni tipe uygun, hukuka aykırı eylemin oluşması yeterli olduğundan ayrıca illiyet bağı aranmayacaktır²⁷⁵. Vergi kaçakçılığı suçları oluşması bakımından illiyet bağı önem arz etmemekte; hareket gerçekleşmesi ile maddi unsur tamamlanmaktadır²⁷⁶. Ancak uygulamada çift defter tutma suçu olarak da bilinen “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” fiili oluşması vergi matrahının azalması sonucuna bağlandığından, mükellef fiili ile vergi matrahının azalması neticesi arasında illiyet bağının tespiti gerekmektedir.

2.5.3. Hukuka Aykırılık Unsuru

Suçların oluşması için, kanunda belirtilen fiilin hukuka aykırı bir biçimde gerçekleşmesi yeterli değildir. Aynı zamanda hukuka aykırı olan bu fiilin herhangi bir hukuka uygunluk sebebiyle yapılmamış olması gerekmektedir²⁷⁷. VUK 359. maddesinde sayılan fiillerin işlenmesinde hukuka uygunluk nedenleri yoksa fiil suç teşkil edecektir. Kanunun bir hükmünün uygulanması, “hakkın icrası, mağdurun rızası, yetkili mercilerce verilen emrin icrası, meşru savunma, zorunluluk durumu (ıztırar hali)” gibi hukuka uygunluk sebeplerinden sadece “zorunluluk durumu (ıztırar hali)”, kaçakçılık suçlarında bir hukuka uygunluk sebebi oluşturabilir²⁷⁸. Erman’a göre “zorunluluk hali”, bilerek sebep olunmayan ağır ve mutlak bir tehlikeden korunmak amacıyla suç işlenmesidir²⁷⁹. Bu tip suçlar cezalandırılmayacaktır.

²⁷³ Nur Centel, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 2. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2002, s.225

²⁷⁴ Çavuş, a.g.e., s. 151.

²⁷⁵ Mehmet Emin, Ahmet, Caner, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Adalet, 2012, s.275.

²⁷⁶ Bayar, a.g.e., s. 120.

²⁷⁷ Resul Aslan, **Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, s.72.

²⁷⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.378.

²⁷⁹ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, s. 25.

Kaşıkçı ise, vergi kaçakçılığı suçu iflas tehlikesi ile işlenmiş dahi olsa, “iflas tehlikesi” ile “işlenen vergi kaçakçılığı suçu” arasında kanunun aradığı manada bir oran olmaması ve iflas durumu gerçekleşse dahi, kanuni düzenlemelerle²⁸⁰ kişinin yaşamsal ihtiyaçları elinden alınamaması nedeniyle “zorunluluk hali” oluşmayacağından, iflas tehlikesiyle karşı karşıya kalan kişinin vergi kaçakçılığı suçunu işlemesinde hukuka uygunluk sebebi bulunmadığı görülmüştür²⁸¹.

2.5.4. Manevi Unsur

Suçun genel unsurlarından olan manevi unsur, kusur yeteneği ve kusurluluktan oluşurken, kusurluluk ise kast ve taksir olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen VUK 359. maddede suçların taksirle işlenebileceğine dair herhangi bir düzenleme olmadığından, bu suçların taksirle işlenmesine imkan

²⁸⁰ Madde 70-Haczedilemeyecek mallar: “Aşağıda gösterilen mallar haczedilemez:

1. (Değişik: 4/5/1994 - 3986/16 md.) 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve mahalli idarelerin malları hariç olmak üzere Devlet malları ile hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen mallar.
2. Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile, borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası,
3. Vazgeçilmesi kabil olmıyan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası,
4. Borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletleri; çiftçi değilse sanat ve mesleği için gerekli olan alet ve edevatı ve kitapları; arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlayan taşıt vasıtaları,
5. Borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli ise, borçlunun tercih edeceği bir süt veren mandası veya ineği veya üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yem ve yataklıkları,
6. Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları ile;
 - a) Borçlu çiftçi ise ayrıca gelecek mahsul için gerekli olan tohumluğu,
 - b) Borçlu bağ, bahçe veya meyve ve sebze yetiştiricisi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan bağ, bahçe ve bu işler için gerekli bulunan alat ve edevatı, malzemesi ve fide ve tohumluğu,
 - c) Geçimi hayvan yetiştirmeye münhasır olan borçlunun kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan miktarda hayvan ile bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıkları,
7. Memleketin ordu ve zabıta hizmetlerinde malül olanlara bağlanan emekli aylıkları ile, bu kabil kimselerin dul ve yetimlerine bağlanan aylıklar ve ordunun hava ve denizaltı mensuplarına verilen uçuş ve dalış ikramiyeleri,
8. Bir yardım sandığı veya derneği tarafından hastalık, zaruret ve ölüm gibi hallerde bağlanan aylıklar
9. Vücut ve sağlık üzerine ika edilen zararlar için tazminat olarak zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde verilen veya verilmesi gereken paralar,
10. Askerlik malüllerine, şehit yetimlerine verilen harb malüllüğü zammı ile, 1485 sayılı kanun gereğince verilen tekel beyiyeleri,
11. Borçlunun haline münasip evi "ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir",

²⁸¹ Kaşıkçı, “Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları”, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1999, s. 183-184.

bulunmamaktadır. TCK'ya göre, suçun oluşması kasta bağlı olduğundan, vergi kaçakçılığı suçlarında kast aranacaktır²⁸².

Failin²⁸³, vergi kaçakçılığı suçundan sorumlu tutulabilmesi için kastın varlığı gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için ise suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması gerekmektedir.

Genellikle vergi kaçakçılığı suçları belli bir amaç ile işlendikleri için yapılan fiil kastın varlığını göstermektedir. TCK'nın 21. maddesinin 1. fıkrasında kast, "suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir." şeklinde tanımlanmıştır. Oktar, aynı Kanunu'nun 2. fıkrasının "kişinin suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen fiilin işlenmesi halinde olası kast vardır..." şeklindeki hükmü gereği "bilerek" işlenmeyen vergi kaçakçılığı suçlarından da bahsedilebileceği, bu suçların olası kasıtlı işlenmiş olacağı görüşündedir²⁸⁴. Ancak, vergi kaçakçılığı suçlarının olası kasıtlı işlenemeyeceğini düşünen yazarlar da vardır²⁸⁵. Madde gerekçesine göre, kasten işlenebilen suçlar hem doğrudan kasıtlı hem olası kasıtlı işlenebilir. Kanun metninde "bilerek" işlendiği belirtilen suçlar sadece doğrudan kasıtlı işlenebileceğinden, "bilerek" ifadesinin kullanılmadığı suçlar olası kasıtlı işlenebilecektir²⁸⁶.

Vergi kaçakçılığı suçlarında kast unsuru konusunda dikkat edilmesi gereken bir diğer husus genel kast –özel kast ayrımıdır. Kastın tanımında yer aldığı şekilde fail tarafından "bilerek ve isteyerek" gerçekleştirilen fiiller için genel kast ortaya çıkarken; fiilin bilerek ve isteyerek yapılması yanında bir amacı gerçekleştirmek için yapılıyorsa burada özel kasttan söz edilebilmektedir. Doktrinde genel görüş, "...defterlere kaydı

²⁸² Oktar, Vergi Hukuku, s.380.

²⁸³ Fail: Hukuki sonuç doğuracak bir suç işleyen kimse. Bkz. (çevrimiçi) <https://kelimeler.net/Fail-kelimesinin-anlami-nedir>, 06.11.2019.

²⁸⁴ Oktar, Vergi Hukuku, s. 381.

²⁸⁵ Aydoğdu, **Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2009, s. 84-85.

²⁸⁶ Türk Ceza Kanunu Madde Gereççeleri md.21/8: "Kasten işlenebilen suçlar, ilke olarak hem doğrudan hem de olası kastla işlenebilir. Ancak, kanundaki tanımında "bilerek" ifadesine yer verilmiş olan suçlar sadece doğrudan kastla işlenebilir. Örneğin iftira suçunda, failin suçsuz olduğunu "bilerek" kişiye suç isnat etmesi gerektiğinden, bu suç ancak doğrudan kastla işlenebilir."

gereken hesap ve işlemlerde vergi matrahının azalması sonucu doğuracak şekilde...”
fili hariç diğerlerinin işlenmesi için genel kastın yeterli olduğu yönündedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SAHTE BELGE KULLANMA VE DÜZENLEME SUÇLARI ÖZELİNDE KASTIN TESPİTİ

3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Kast Unsuru

Kaçakçılık konusu fiilleri işleyenlerin adli makamlar tarafından yargılanabilmesi için failin kastının ispatı önemlidir. 5237 Sayılı TCK 5. maddesi hükmüne göre “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır” hükmü gereği ceza maddeleri içeren VUK’ta düzenleme bulunmayan durumlarda TCK’ya başvurmak gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları tarihçesi bölümünde değindiğimiz 4369 sayılı Yasayla yapılan değişiklikte daha önceki hali “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak” şeklinde olan kanun metninden “bilerek” ifadesi çıkarılmıştır. Yapılan bu değişiklik birçok tartışmayı beraberinde getirmiş ve uygulamada, vergi kaçakçılığı suçunda kast unsurunun kaldırıldığı tartışılmıştır.

Aslında “bilerek” ifadesinin madde metninden çıkarılması ile birlikte özel kanun olan VUK’ta herhangi bir düzenleme yer almadığından genel kanun hükümlerine başvurulması gereği açıktır. TCK’nın 21/1’inci maddesinde; “Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir” hükmü gereği, suçun bilerek ve istenerek işlenmesi halinde kasttan söz edilebilir. Yani, sahte belge düzenleme ve kullanma suçları kasten işlenebilen suçlardandır. Suçun hangi saikle işlendiğinin önemi bulunmamaktadır. Örneğin suç, vergi kaçırmak, komisyon karşılığı fatura satarak para kazanmak için işlenebilir²⁸⁷.

Vergi idaresi, VUK 306 Seri No.lu VUK Genel Tebliğini yayınlarak konuya ilişkin açıklamalar yapmıştır. İlgili tebliğe göre sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemenin ve kullanmanın unsurlarının ayrı ayrı incelenmesi gerektiği şeklinde ifadelere yer vererek, SMİYB düzenlenmesi, kastın göstergesi olup,

²⁸⁷ Taştan, Mehmet, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçları**, Selçuk Üniversitesi, Konya, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2018, s. 60.

düzenleyen açısından kastın varlığının araştırılmasına gerek bulunmadığını, ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebildiği, böyle bir durumda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi kullanan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabileceği düzenlenmiştir²⁸⁸. Devamında ise kastın varlığının ne zaman araştırılması gerektiği şu ifadelerle açıklanmıştır; “...bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kast söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.” denilmektedir.

Zira konuya açıklama getiren tebliğ yayınlanmamış olsa dahi ceza kanununun kasta ilişkin genel hükümlerinin VUK madde 359’a da uygulanacağı konusunda yaşanan tereddütlerin yersiz olduğu düşünülmektedir. Maliye Bakanlığınca yayımlanan bu tebliğde, ceza hukuku açısından tartışmalı olmamasına rağmen VUK 359. maddede belirtilen suçlara ilişkin ayrıca kastın aranmayacağına açıklanması ve vergi incelemesine yetkili olanlara, kast tespiti yaparak, mükelleflerin savcılığa sevkinin gerekip gerekmediği konusunda karar verme yetkisi verilmesi “uygulanabilirlik” ve “orantılılık” problemleri yarattığı düşünülmektedir²⁸⁹. Oktar, bilerek sözcüğünün tekrar kanunda yer almasında bir zorunluluk ya da bir sakınca olmadığını düşünmektedir²⁹⁰.

²⁸⁸ Bu durum TCK 30. maddesi “Suçun maddi unsurlarını bilmeyen kimse kasten hareket etmiş sayılmaz.” hükmü ve kanunun gerekçesi: “Kast suçun kanuni tanımındaki maddi unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Bu unsurlara ilişkin bilgisizlik, eksik veya yanlış bilgi sahibi olunması durumu ise, maddi unsurlarda hata olarak adlandırılır. Böyle bir hata kastın varlığına engel olur.” denilmektedir. Bu durumda, “belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olmadığını bilemediğini” iddia eden fail, TCK madde 30 kapsamında kasten hareket etmiş sayılmayacaktır.

²⁸⁹ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçuyla Okumak: Adil ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün Müdür?” **Vergi Sorunları**, Ekim 2002, Sayı: 169, ss. 50-51.

²⁹⁰ S. Ateş Oktar, “Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2002, Sayı: 167, s.128.

TCK'nın 22. maddesine göre taksirle işlenebileceği özellikle belirtilmeyen bir suçun cezalandırılabilmesi için “kastın varlığı” şarttır. VUK 359 uncu maddesinde ise taksirle de vergi kaçakçılığı suçunun işleneceğine dair bir düzenleme ya da istisnai bir durum olmadığından, bu suçlar için ceza kanununun genel hükümleri çerçevesinde kastın varlığının tespiti zorunlu olacak, bu suçların taksirle işlenmesi mümkün olmayacaktır²⁹¹.

Vergi idaresi, kaçakçılık suçunun varlığını tespit ederken, kullanılan belgenin sahteliği yanında, failin bu belgeyi vergi kaçırma kastı ile kullandığını ispat etmesi gerekmektedir²⁹². Yargıtay Ceza Genel Kurulu ise konu hakkındaki “İçtihat Metni”nde sahte fatura kullanma suçu ile ilgili “Gerçek muamele ve durumun bir başka mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi durumunda, bu belgeleri kullanan mükellef failin sahteliği bildiği kabul edilmelidir. Zira belge aldığı kişiyle alım satım ilişkisinde bulunmayan ve bunu bilen mükellef, failin alıp kullandığı belgenin sahte olduğunu bilmediği düşünölemeyecektir.”²⁹³ şeklinde yorum yapmıştır. Yargıtay'ın bu kararı, sahte belge kullanma fiilini işleyenlerin bu fiillerinin kastın göstergesi olarak değerlendirilmesi gerektiği, şeklinde yorumlanmaktadır. Vergi idaresi belgenin sahte olduğunu kanıtlarsa, bu aynı zamanda, mükellef veya vergi sorumlusunun belgeyi bilerek yani kasten kullandığını ortaya koyacaktır.

Tezde, mükellefin kullandığı belgelerin sahte olup olmadığı tespit edilirken, sadece yaptıkları alımlar analiz edilmeyecek, yaptıkları üretim ve iş hacmi, alım/satım ilişkisinde oldukları kişiler nezdinde yapılan karşıt inceleme ve tutanaklar, sermaye, çalışan sayısı vs. ile tespit edileceğinden, bu çalışmalar sonucu işlemlerin gerçekliği ortaya konulacaktır. Yapılan bu tespitler, mükellefler açısından her türlü iş ve işlemlerinin tevsikinde kullanılabileceğinden, vergi kaçakçılığı suçlarının tümü için, suçun unsurlarını ortaya koymaya yarayacaktır.

²⁹¹ Sedat Apak, “Sahte Belge Kullanma Suçunda “Manevi Unsur” Hakkında Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları**, Sayı:349, Ekim 2017, s. 4, (çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/sahte-belge-kullanma-sucunda-manevi-unsur%E2%80%9D-hakkinda-degerlendirmeler/8502>(31.03.19)

²⁹² Turgut Candan, a.g.e., s.73.

²⁹³ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 2012/1512 E. , 2014/366 K. no'lu “İçtihat Metni”, (çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> , 02.11.2019.

Buna karşılık, gerçekten satın aldığı mal alışına ilişkin satıcı tarafından sahte noter tasdiki içeren belgeyi, satıcının gerçek mükellefiyetinin olmadığını, alıcının bilmesine imkan olmadığından, belgeyi alanın kaçakçılık suçu işlediği iddia edilemeyecektir.

3.2. Sahte Belge Kullanma ve Düzenleme Fiillerinde Kast Unsuru

VUK 359. maddesinde sahte belge düzenleyenler ve bu belgeleri kullananların 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hükmü gereği, maddede düzenlenen suçlar için hapis cezası öngörüldüğünden, bu suçlara ilişkin cezalar adli makamlar tarafından verilmektedir. Adli makamlar tarafından ceza verilebilmesi için TCK'ya göre suçun unsurlarının tam olarak ortaya koyulması gerekmektedir.

Ancak suçun kast unsurunu ortaya koymak, genellikle vergi incelemeleri vergiyi doğuran olaydan yıllar sonra yapıldığından, bu süreçte kast unsuruna konu olacak belge ve doneler mükellef tarafından yok edilebileceğinden, oldukça zor hatta imkansız olabilmektedir²⁹⁴.

Vergi kaçakçılığı suçları için kast unsurunun ne zaman ve nasıl aranacağı konusunda VUK 306 No.lu VUK tebliğinde açıklamalar yer almaktadır. İlgili tebliğ, sahte belge düzenleme fiilini kastın göstergesi olarak görürken, sahte belge kullanma fiili için özellik arz eden durumlar olabileceğinden bahisle kastın varlığının ortaya konulması gereğini önemle vurgulamaktadır.

Kocahanoğlu, gerçek olmayan bir muamele için düzenlenen yani sahte belgenin kullanıcısı tarafından, bu belgenin niteliğinin bilinmeme imkanının olmadığını savunmaktadır²⁹⁵. Durum böyle olunca belgenin sahteliğini ispatlamak aslında sahte fatura kullanıcısının vergi kaçırma kastını göstermektedir.

İlgili tebliğ detaylı bir şekilde incelendiğinde de aynı sonuca varmak mümkündür. Çünkü tebliğde sahte belge düzenlemek kastın göstergesidir derken “...gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi

²⁹⁴ Kocahanoğlu, a.g.e., 191.

²⁹⁵ Kacahanoğlu, a.g.e., 191.

durumlarda...” şeklinde parantez açarak kastın aranması gereken durumların neler olduğundan bahsedilmiştir. Ancak zaten belgenin sahteliği ortaya koyulduğunda “... bu gibi durumlar...” şeklinde tırnak içi hükümler için KDVGUT’ta (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği) belirtilen ve aşağıda da tek tek açıkladığımız, ödemeler, mükellefin söz konusu dönemdeki iş ve işlemlerinin niteliği, stok durumu, sermaye ve ödeme kapasitesi v.s. durumları ortaya konularak, belge kullanıcısının belge muhteviyatı malları gerçekten alıp almadığı, belge düzenleyicisinin ise, söz konusu malların üreticisi olup olmadığı hususu ortaya konulabilecektir.

Bu noktadan hareketle bahsedilen kastın göstergelerini tespit ederken aynı zamanda belgenin sahteliğini ortaya koyulmaya çalışılacaktır. Alınan belgelerin bu niteliğini ortaya koyarken de harici göstergelerden yararlanılacağı hususu kaçınılmazdır.

3.3. Sahte Belge Kullanan Mükellefler Açısından Kast Unsuru

Sahte belge kullanan mükellefler açısından suçun kast unsuru, “belgenin sahte olduğunu bilip bilmeme durumuna” bağlı olduğundan, mükellefler “kullandıkları belgenin sahte olduğunu bilmediklerini” iddia etmektedirler. Bu görüşlerini ise, defter kayıtları ve ya beyannamelerine kayıt ettikleri belgelerin sahte belge niteliğinde olmadığını ve ya bu belgeler sahte belge olması durumunda belgenin sahteliğini bilmediklerini, söz konusu belgedeki çeşit, miktar ve tutardaki mal veya hizmeti satın aldıkları, şeklinde beyan etmektedirler²⁹⁶.

Vergi idaresi ilk olarak haklarında sahte belge kullanma tespiti bulunan mükelleflere bir yazı ile durumlarını bildirerek olumsuzluğu 15 gün içerisinde giderebileceklerini bildirir. Bu süre içerisinde işlemin gerçekliğini KDV Genel Uygulama Tebliği (IV E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden mükellefler aynı tebliğin özel esaslar hükümlerine tabi olmazlar.

KDVGUT kapsamında mükellefler kullandıkları belgelerin doğruluğunu kanıtlamak için alışlarına ilişkin ödeme belgelerini ibraz ederek, taşıma, depolama,

²⁹⁶ Aydın Cengiz, Ömer Kılıç, **Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2017, s. 299.

ambalajlama v.s. işlemlerini gösteren belgeleri ibraz etmektedirler. Mükelleflerin bu konuda görüşleri sabit olup, ödeme belgelerinin ibrazı ile alışlarının gerçekliğini ispatladıklarını düşünmektedirler. Oysaki birçok vergi incelemesinde; sahte belgeyi kullanan kişilerin bu belgeleri düzenleyen kişilerle birlikte tertip kurduğu, sahte belge üzerindeki tutar kadar parayı faturayı düzenleyen banka hesabına transfer ettikleri ya da bu tutarda çek düzenledikleri, faturayı düzenleyen kişilerin çok kısa süre içinde bu para veya çeki banka şubesinden tahsil ederek sahte belgeyi kullanan kişilere elden nakit olarak geri ödediği, böylece bilerek sahte belge kullanma fiiline, gerçek bir mal alış verişi görüntüsü verilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Gelişen teknoloji ve teknik imkanlar mükelleflerin bu türden tertibi günümüzde çok kolay bir şekilde oluşturmalarına ve uygulamasına olanak sağlar mahiyette olup, mal alışlarının gerçek olduğunu ortaya koyabilmek için sadece ödemeye ilişkin tevsik edici evrak ibraz etmenin yeterli olacağını düşünen kullanıcılar tarafından bu yönteme sıklıkla başvurulmaktadır.

3.4. Sahte Belge Düzenleyen Mükellefler Açısından Kast Unsuru

Sahte belge düzenleyicisi olan bir vergi mükellefinin bu belgeleri bilmeden düzenlediğini iddia etmesi işin doğasına aykırı olmakla birlikte bu iddianın kabul edilme imkanı da bulunmamaktadır. Ancak bazı istisnai durumlar var ki, mükellefin değil sahte belge düzenleme kastı, kendi adına sahte belge düzenlendiğinden dahi haberi olmayabilmektedir. Bu durum genellikle, geçim sıkıntısı içerisinde olan kişileri belirli bir para vaadi ile ikna ederek bu kişiler adına kurdukları işletmeler üzerinden sahte belge ticareti yapan organizasyonlarda görülmektedir. Şöyle ki, belirli bir miktar para ve/veya düzenli bir gelir karşılığında üzerine şirket kurulmasına izin veren bir şahsın bu eylemindeki kastı her şart ve koşulda “sahte belge düzenlemek” olmayabileceği gibi, bu şahsın adına kurulan şirketlerin sahte belge düzenlendiğinden haberi dahi olmayabilir. Bu durumdaki bir kişi için yapılacak işlem itibarıyla vergi kanunları açısından değişen bir durum olmasa da, TCK hükümlerine göre suçun manevi unsuru eksik olduğu için bu mükellefin şahsı için sahte belge düzenleyici olduğu söylenemeyecektir. Bilerek veya bilmeyerek üzerine şirket kurulan ve adına mükellefiyet tesis ettirilen şahısların adıyla düzenlenerek piyasaya sürülen faturaların

yapılan incelemeler neticesinde “Sahte Belge” olduğunun tespit edilmesi ile bu belgeleri bilfiil düzenleyen şahısların tespit edilmesi birbirlerinden farklı hususlardır. Olası vergi ziyayı ve vergi cezalarının hesaplanması için belgelerin sahte olduğunun tespiti yeterli olsa da, VUK 359 kapsamında kişilere hürriyeti bağlayıcı ceza önerilebilmesi için sahte belgeleri gerçekte kimin düzenlediğinin araştırılması incelemenin esasını teşkil edecektir.

3.5. Vergi İdaresinin Kast Unsuru Değerlendirmesi

Vergi idaresi, kasıt unsurunun tespitine yönelik uygulamalarına 306 Seri No.lu Vergi Usul Genel Tebliği yön vermektedir. İlgili tebliğde;

“Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi kastın karinesi olarak kabul edilmiş, ayrıca kastın aranmasına gerek bulunmadığı,

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi gerektiği,

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi,

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi gerektiği” belirtilmiştir. Tebliğ ile sahte belge kullanma fiillerinde kast unsuruna ilişkin tespit ve değerlendirme yetkisinin vergi inceleme elemanına verilmiş olmasına eleştiriler yapılmıştır. Tezcan, suçun unsurlarının tespit ve değerlendirilmesinin mahkemeler tarafından yapılması gerekirken, bu yetkinin vergi müfettişlerine verilmiş olmasını hukuka aykırı bulunarak eleştirilmektedir²⁹⁷. Sahte belge kullanma maddi unsurunu tespit eden vergi müfettişinin suç duyusunda bulunmamasını “görevi ihmal veya kötüye kullanma suçu” olarak değerlendiren yazarlar da vardır²⁹⁸. Bu yazarlara göre,

²⁹⁷ Kerametdin Tezcan, “Vergi Suç Ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, (Çevrimiçi) http://adanasmmmo.org/sempozyum/kerametdin_tezcan.doc, s. 9.

²⁹⁸ Bekir Baykara, “Vergi Suçu Raporu Ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2004, (çevrimiçi) <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3304>, 06/04/2019.

sahte belge kullanma tespiti yapan inceleme elemanının suç duyurusunda bulunması gerekmektedir. Kastın varlığına mahkemelerce karar verilecektir. Sahte belge kullanma fiilini tespit ettiği halde suç duyurusunda bulunmayanların görevlerini yerine getirmedikleri için ayrıca suç işledikleri üzerinde durmaktadırlar.

Kastın tespiti ancak vergi incelemesi ile mümkün olacağından bu durumun vergi müfettişleri tarafından ortaya konulmasının uygun olduğunu savunan görüşler de mevcuttur²⁹⁹. Bu görüşler 213 Sayılı VUK 367. maddesi³⁰⁰ ile desteklenmeye çalışılmıştır. Anayasa Mahkemesinin 10.02.2011 gün ve 136-181 sayılı kararı örnek verilerek, vergi kaçakçılığı suçu gibi spesifik uzmanlık gerektiren bir konuda incelemeyi yapan kişinin görüş bildirmesi, yeterince uzman olmayan soruşturma makamlarına yardımcı olacaktır denilmektedir.

Yapılan incelemeler sonucu yazılan raporlarda, herhangi bir yasal dayanak olmadığı halde vergi incelemesine yetkili memurlar tarafından basit bir oranlama yöntemi olan sahte belge kullanma miktarının, ilgili yıldaki emtia ve hizmet alımları içindeki oranına ve ilgili alımlara ilişkin ödemeleri KDVGUT özel esaslar bölümüne uygun olarak tevsik edip etmediğine bakılarak kişi hakkında suç duyurusunda bulunulup bulunulmayacağına ve vergi suçu raporu düzenlenip düzenlenmeyeceğine karar verildiği görülmektedir.

Benzer bir uygulamaya VUK 482 Sıra No.lu Genel tebliğinde yer verilmiştir. İlgili tebliğ VUK 370. maddesi “izaha davet” uygulamasına yön vermek üzere düzenlenmiş olup tebliğde de “...sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair vergi inceleme yetkisini haiz kişilerce düzenlenen raporlara istinaden yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50.000 TL’yi

²⁹⁹ Recep Akay, Hüseyin Barutçu, “Vergi Suçu Örneğinde Kastın Tespiti”, **Vergi Raporu**, Sayı:234, Mart 2019, s. 196.

³⁰⁰ Madde 367: “Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul: 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. “

geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilir.” denilmektedir.

Uygulama örneklerinden anlaşıldığı üzere, Vergi idaresinin sahte belge kullanımının bilerek kullanılıp kullanılmadığının tespiti konusunda idare olarak %5'lik bir sınır konulmuştur, diyebiliriz³⁰¹. İlgili uygulamalar, Maliye Bakanlığı'nın mükelleflerin ilgili dönem alışlarının yüzde beşine kadar sahte belge kullanmalarına müsaade etmiştir, şeklinde yorumlanmaktadır. Mükellefler bu tutar ve/veya oranda sahte belge kullanmayı hak olarak görebilmektedirler.

3.6. Yargı Mercilerinin Kast Unsuru Değerlendirmesi

Ceza yargılama makamlarının yargılama faaliyetlerine başlayabilmesi bazı durumlarda, ceza yargılamasında “kovuşturma şartı” olarak adlandırılan şartların varlığına bağlanmıştır. VUK 367. maddesinde³⁰² bazı kaçakçılık suçlarında usul başlığı altında, soruşturma ve kovuşturma şekli belirtilmiştir. Bu maddeye göre, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin, bir ön inceleme olmadan ceza mahkemelerinde yargılama mümkün olmamaktadır.

Yargıtay, vergi tekniği raporu olmadan, mütalaa alınmadan davaya devam edilmeyeceğine hükmetmektedir³⁰³. Yargıtay, vergi tekniği raporunda yer almayan fiil³⁰⁴ ile ilgili ya da raporda yer almayan fail ile ilgili mütalaa şartının

³⁰¹ Ekrem Işık, “Bir Takvim Yılında Birden Çok Düzenlenen Ya Da Kullanılan Faturalarda Kaç Defa Hapis Cezası İstenebilir?”, (çevrimiçi) <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ekremisik/001/>, 07.04.2019.

³⁰² Madde 367 Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul: “Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıtıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.”

³⁰³ “....sanık hakkında... Cumhuriyet Başsavcılığının 200./42.. esas sayılı iddianamesi ile 213 sayılı Yasanın 359/a-2. maddesine muhalefet suçundan kamu davası açıldığı, dava şartı olan 213 sayılı Yasanın 367. maddesinde öngörülen biçimde düzenlenen mütalaanın ve vergi suçu raporunun dosya içerisinde bulunamaması karşısında; iddianamede nitelendirilmesi yapılan suç ile ilgili verilmiş mütalaa var ise getirilmeden yok ise gerekli mütalaa alınmadan davaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması...” Yargıtay 11.C.D., 16.09.2013 Tarih,2012/8691 Esas, 2013/13028 Karar.

³⁰⁴ 23.10.2014 Tarih, 2014/9095 Esas, 2014

gerçekleşmediğini belirtmektedir. Hal böyle olunca Cumhuriyet Savcısı vergi suçu raporu olmadan doğrudan doğruya kamu davası açamamaktadır³⁰⁵.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 175. maddesine göre, Cumhuriyet Savcısı tarafından iddianamenin kabulü ile kamu davası açılmış, kovuşturma evresi başlamış olur.

Dava açıldıktan sonraki aşamada asıl konumuz olan “kast unsuru” tespitine ilişkin Yargıtay tarafından verilmiş karar örnekleri incelendiğinde, vergi idaresinin yapmış olduğu tespitlerin hukuka uygun olarak yapıp yapılmadığı, ceza sorumluluğu ve cezaların şahsiliği konuları üzerinde durduğu görülmektedir³⁰⁶.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi kararına itiraz incelemesi sonucu Ceza Genel Kurulu 2018/427 E., 2018/517 K. no'lu³⁰⁷ “içtihat metni”nde bilerek ifadesinin konun metninden çıkarılması sonucu uygulamada karşılaşılan durumları değerlendirmiştir. İçtihat metninde; “bilerek” kelimesinin kanun maddesinden çıkarılması sonucunda madde kapsamında inceleme elemanının tespit ve takdir yetkisi bulunmadığı, kayıtlarda şüpheli belge gördüklerinde savcılığa intikalini sağlamak zorunda olduklarını, suçun unsurlarına ilişkin değerlendirmenin mahkeme tarafından yapılması gerektiği düşünülerek işlem tesis edildiğini ve bunun sonucu olarak, mahkemelerde hakim, savcı ve bilirkişilerin dava konusu olayla ilgili yeterli bilgi ve belgeye ulaşmada yaşadıkları sorunlarla dava dosyaları uzun sürelerde ancak toplanabilmekte ve karara bağlanamaz duruma geldiğini, açıklamıştır. Yargıtayın, bu karardan

³⁰⁵ Yargıtay 11. C.D. 14/11/2017 Tarih 2006/6740 Esas, 2007/7940 nolu bir başka kararında: “...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1 maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyat doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle katılanın muhasebecisi olan sanığın giyim yardımından yararlanacak kişilerce kullanılmak üzere sahte faturalar düzen-lemekten ibaret eyleminin anılan Yasa'nın 359/b-1. maddesinde öngörülen suçu oluşturacağından, 213 sayılı Yasa'nın 367. maddesinin 2. fıkrası uyarınca kaçakçılık suçunun işlendiğinden haberdar olan C. Savcılığı'nın, hemen ilgili Vergi Dairesi'ni haberdar ederek inceleme yapılmasını istemesi ve kamu davasının açılması hususunun, inceleme sonucunun C.Savcılığı'na bildirilme-sine talik olunması gerekirken, suç duyurusunda bulunan mükellefin muhasebecisi olan sanığın sahte fatura düzenlediğine ilişkin şikayet dilekçesi üzerine Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğü'nden dava şartı olan mütalaa alınmadan, açılan kamu davasına devamla suç vasfında yanılığa düşülerek özel belgede sahtecilik suçundan mahkumiyet hükmü kurulması...”

³⁰⁶ Cengiz, Kılıç, a.g.e., s.303.

³⁰⁷ Ceza Genel Kurulu 2018/427 E. , 2018/517 K. no'lu içtihat metni, (çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> , 03/11/2019.

anlaşıldığı gibi, müfettişler tarafından hazırlanan ve suç konusu olayla ilgili somut tespitleri ve belgeleri içeren vergi raporları, hem karar alma sürecini hızlandırmakta, hem de suç konusu belgeler vergi raporlarında bir arada yer aldığından, konu hakkında daha net bir şekilde hüküm kurulmasına imkan tanımaktadır.

Yine Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2018/7151 E. , 2019/1511 K. no’lu “içtihat metni”nde, “sahte belge düzenleme” suçundan “beraat” kararına ilişkin temyiz incelemesinde; “Sanık ... hakkında 2007 takvim yılında sahte fatura düzenlemek, sanık ... hakkında ise 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçlarını işledikleri iddiasıyla açılan kamu davasında; sanık ...'ın savunmasında söz konusu şirkette 3 ay vasıfsız işçi olarak çalıştığını, uyuşturucu madde bağımlısı olduğunu, adını İbrahim olarak bildiği birisinin kendisini işe aldığını, işe başladıktan sonra kimlik fotokopisini alıp vergi dairesine götürdüğünü ve imzalar attırdığını, bu kişinin adına kayıtlı olan şirketlerde kendisini şirket sahibi olarak gösterdiğini sonradan anladığını, evrakları okumadan imzaladığını, o dönem madde bağımlısı olduğunu ve İbrahim'in gösterdiği yerde kaldığını, iâşesini karşıladığını, sanık ...'ı tanımadığını, fakat sanık ...'in İbrahim'in adamı olduğunu ve bunları birlikte tezgahladıklarını düşündüğünü, ilkokul mezunu olduğunu, fatura düzenlemeyi de bilmediğini, zor durumda olmasından ve madde bağımlısı olmasını fırsat bilerek adına bu tip işlemleri yaptıklarını, İbrahim'in yanında ... ve ... isimli şahısların da çalıştığını belirtmesi, sanık ...'ın ise savunmasında ...'yu bu kişinin eşinin kiraladığı evde oturması nedeniyle tanıdığını, bu şahsın kendisinin işsiz olduğunu bildiğinden şirket kuracağını ve sigortalı olacağını söyleyerek belgeler imzalatırdığını, sahte fatura kesmediğini, şirketteki diğer kişilerle de bir ilgisinin olmadığını, diğer sanıkları tanımadığını, sadece işe girmek için imza attığını, yetkilendirildiğini bilmediğini beyan etmesi, sanık ...'ın temyiz dilekçesinde sanık ...'ı tanımadığını ifade etmesi, tanık ...'nın beyanında sanık ...'ın daha önce kiracısı olduğunu, sanığa hiç bir şekilde şirket kuracağını söyleyerek imza attırmadığını....” belirtmesi üzerine, suça konu faturalar üzerinde bilirkişi incelemesi yapılmadan, mükellef hakkında düzenlenen vergi raporlarında suça konu sahte faturaların kim tarafından düzenlendiğine ilişkin somut ve yeterli delil bulunmadığından dolayı, mahkemeler tarafından, “suça konu faturaları kullanan kişi/şirket yetkilileri dinlenerek sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak

kimden aldıklarının ve sanıkları tanıyıp tanımadıklarının sorulması ile gerekirse yüzleştirilmeleri, sanıkların savunmaları nedeniyle şirketin kurucu ortağı olan ve sanık ...'a hissesini devreden diğer sanık ... ile sanıkların yüzleştirilmeleri, sanıkların imza ve yazı örneklerinin alınması, 2007 ve 2008 takvim yıllarına ait kanaat oluşturacak sayıda suça konu fatura asıllarının temin edilmesi ile bu faturalar üzerinde yer alan imza ve yazıların sanıklara ve tanığa ait olup olmadığı konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılmadan...” alınan kararın eksik inceleme ile hüküm kurulduğundan dolayı düşürülmesi uygun görmüştür. Yargıtay bu kararında ise, vergi kaçakçılığı suçlarında sanık hakkında vergi inceleme elamanları tarafından ibraz edilen vergi suçu raporu ve eki vergi tekniği raporunda yer alan tespitlere bağlı kalmadan, mahkeme tarafından gerekli görülen durumlarda bilirkişi incelemesi yapılması, gerekli görülen durumlarda ise konunun gerektirdiği duruma göre tanık ifadeleri alınması veya diğer somut tespitler yapılarak, yargılamanın tamamlanması gereği üzerinde durmaktadır.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2018/3390 E. , 2018/4256 K. no’lu³⁰⁸ “içtihat metni”nin içerik sahteciliğini araştırma yöntemleri başlığı altında, suça konu belgenin “içerik” itibarı ile sahte olup olmadığı tespitine ilişkin yöntemleri aşağıdaki şekilde sıralamıştır.

- Bildirim alış (BA) veya bildirim satış (BS) formlarını birbiriyle karşılaştırılması,
- Bildirilen matrah, matrah farkı, vergi farkı,
- Beyanname üzerinde yer alan, satış, kar, zarar vb. bilgiler,
- İşletmenin fiziki durumu, işçi sayısı, makine ve demirbaş durumu,
- Bankalar para giriş çıkışı durumu ile mükellefin beyanı uyumu.

Tezin üçüncü bölümünde belgelerin sahteliğini ortaya koyan ve tezde kastın göstergesi olarak da adlandırılan bu yöntemler detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

³⁰⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2018/3390 E.,2018/4256 K. no’lu karar, (çevrimiçi), <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/pf/sorgula.xhtml> 03.11.2019.

Vergi kaçakçılığı suçu isnadıyla 3 kat vergi ziyai cezası kesilmesi gereken durumlarla ilgili ise, Danıştay 9. D. 27.01.2010 Tarih E. 2009/1991, K. 2010/267³⁰⁹ sayılı kararı; “Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (fatura) kullanılması halinde üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmekte ise de; sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan, ancak bu faturayı kasıtlı ve kötü niyetli olarak kullanmadığı anlaşılan mükellefler adına kesilecek vergi ziyai cezasının bir kat olarak uygulanması gerektiği hk.” şeklindedir. Danıştay kararında, bu olayda mal ve hizmeti gerçekten satın alan ancak satıcı tarafından verilen sevk irsaliyesi ve faturanın satan kişiye ait olup olmadığını bilmesi olanağının bulunmadığı durumlarda, belgeyi kullananın bilerek ve isteyerek kullanmadığı durumunun araştırılması gerektiğini belirtmiştir. Örnek olayda davacının fatura bedellerini büyük bölümünün çek ile yapıldığı, bankalardan alınan yazılardan çekler için satıcı adına ödeme yapıldığı teyit edildiği, fatura muhteviyatı malların İzmir’den Balıkesir’e sevk edildiği ve bunlara ilişkin sevk ve taşıma irsaliyelerinin mevcut olduğu ve vergi denetmenince bu belgelere ilişkin inceleme yapılmadığı aksi tespit edilmediği nedenleri ile kesilen üç kat vergi ziyai cezasının kaldırılması ve bir kat vergi ziyai cezası kesilmesini uygun görmüştür.

3.7. Sahte Belge Kullanma Suçunda Kastın Göstergeleri

Tezin bu bölümünde sübjektif bir unsur olan “kast” objektif ölçülerle tespit edilmeye çalışılacaktır. Objektif ölçülere dayandırmadan bir kişinin belgeyi “bilerek” kullanıp kullanmadığını tespit etmek imkansızdır. Vergi kanunlarında asıl olan kişinin kendi beyanıdır. Konu sahte belge kullanma suçuna geldiğinde, tüm mükellefler, suçla konu belgeleri, belgenin sahte olduğunu bilmeden kullandıklarını iddia etmektedir. Eğer belge sahte ise de kendisinin mal hareketlerinin ve hizmet ilişkisinin doğru olduğunu iddia etmektedirler. Vergi idaresi bunun aksini iddia ettiğinde yani mükellefin kaçakçılık fiili işlendiğini iddia etmesi durumunda “kast” unsurunu ispat külfeti idareye düşecektir. Zira kaçakçılık suçlarına hürriyeti bağlayıcı ceza öngörüldüğünden TCK hükümlerine göre suçun tüm unsurlarının oluşması gerekmektedir. Tezin bu bölümünde mükellefin sahte faturaları “bilerek” kullandığı

³⁰⁹ Danıştay 9. D. 27.01.2010 Tarih E. 2009/1991, K. 2010/267 no’lu karar, (çevrimiçi) <https://legalbank.net/belge/d-9-d-e-2009-1991-k-2010-267-t-27-01-2010-danistay-9-daire-karari/752722>

konusu bir takım göstergelerle ortaya konmaya çalışılacaktır. Önceki bölümlerde de bahsedildiği gibi bazı istisnai durumlar (Gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir.) haricinde bir belgenin sahte olduğunun ortaya konulması durumunda, o belgeyi kullananın bilmeden kullandığını iddia etmesi mümkün değildir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi içtihat metninde, faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için, mal akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, para akışını gösteren banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgelerin tetkiki, faturaları düzenleyenler açısından ise yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığının tespiti ile gerekli görülen durumlarda bilirkişi incelemelerinin yapılması gerektiği hususu üzerinde durmaktadır³¹⁰.

Danıştay 9. Dairesi 31.05.2012 Tarih E.2009/7520 K 2012/3139 sayılı kararında “Sahte belge düzenlemek üzere bir organizasyonun parçası olarak kurulduğu tespit edilen firmadan alınan faturalara dayalı vergi indirimlerinin reddinde hukuka aykırılık bulunmadığı...” şeklindedir³¹¹.

Bu bakış açısıyla, bu bölümde başlıklar halinde verilen kast unsurunu tespite yarayan göstergeler aynı zamanda belgenin sahteliğini ortaya koyan göstergelerdir. Aşağıda maddeler halinde incelenen tespitler, tek başına değerlendirildiğinde çoğu zaman mükellefin sahte belge kullandığı konusunda net bilgi vermemekle beraber, bir bütün halinde değerlendirildiğinde daha doğru sonuçlar ortaya koymaktadır. Örneğin, mükellef fatura bedelini ilgili tebliğlere uygun olarak banka aracılığıyla ödediğine dair ödeme belgesi ve muavin kayıtlarını ibraz ettiğinde tek başına işlemlerin doğruluğunu

³¹⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2016/4691 E. , 2018/7239 K. no’lu içtihat metni, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> ,04.11.2019.

³¹¹ “...davacıya fatura düzenleyen ...'in fatura düzenlediği uyuşmazlık konusu dönem olan 2006/Mart döneminde askerde olması, askerde olmasına karşın beyanname vermeye devam etmesi, nakliye faaliyetinde bulunmasına rağmen aracının bulunmaması, mali polis tarafından yapılan mükellefin faturalarının ele geçirilmesi nedeniyle adı geçen mükellef tarafından davacıya düzenlenen söz konusu faturanın sahte olduğu yolunda hukukten geçerli somut tespitler bulunduğu anlaşıldığından bu faturalara dayalı vergi indirimlerinin reddinde hukuka aykırılık bulunmayıp, davanın bu firmadan alınan fatura nedeniyle yapılan cezalı tarhiyata ilişkin kısmını kabul eden vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir...” Vergi Dünyası, Yargı Kararları, Danıştay 9. Dairesi 31.05.2012 Tarih E.2009/7520 K 2012/3139, <http://www.vergidunyasi.com.tr/yargi-kararlari/980> , 04.11.2019.

tespite yaramayacaktır. Vergi idaresi ek tespitlerle iddiayı geliştirmesi ya da çürütmesi gerekecektir. Vergilendirmeye esas alınan fatura ve belgelerin “gerçek mahiyetle” uyumlu olduğunun söylenebilmesi için; biçimselliklerinin ötesine geçilerek, belgeyi düzenleyen faaliyet konusu, sattığı mal/hizmet bakımından organizasyonu, ekipmanı, yeterli çalışanı olup olmadığı, emtia alımlarının gerçekliği, sermaye ile vergilendirme döneminde yapmış görüldüğü işin hacmi arasındaki ilişki, kredi kullanıp kullanmadığı, vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen gibi unsurlardan hareketle gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olup olmadığı ortaya konulması gerekmektedir.

3.7.1. Sahte Faturalarda Muhtevi Mal/Hizmetin Mahiyeti

Faturalarda belirtilen malların, faaliyet alanına uygun olup olmadığının tespiti bir faturanın sahte olup olmadığı konusunda ilk bakılması gereken durumdur. Mükellefin esas faaliyet konusunda kesinlikle kullanamayacağı, yüksek miktarlarda hammadde alımlarını belgeleyen faturaların gerçek bir işleme dayandığı iddia edilemez. Danıştay’ın verdiği kararlardan³¹² örnek olarak “...yukarıda anılan kişi ve şirketin faaliyet konuları ile davacıya düzenledikleri fatura muhteviyatı malın uyumlu olduğu, faturalarının basım izinlerinin bulunduğu ve davacıya düzenledikleri faturaların bu faturalar içinde yer aldığı, inceleme elemanınca davacı tarafından malların gerçekten alındığının kabul edildiği ve gelir vergisi yönünden herhangi bir tarhiyatın önerilmediği, ...’nin davacıya fatura düzenlediği dönemlere ait katma değer vergisi beyannamelerini verdiği, ... Ltd. Şti. tarafından da davacıya 2002 yılında fatura düzenlediği halde davacı hakkında yapılan cezalı tarhiyata dayanak olarak bu şirketin 2001 yılına ait hesaplarının incelenmesi sonucu düzenlenen raporun esas alındığı, 2002 yılına ilişkin olarak herhangi bir tespitin yapılmadığı, adresinde bulunmadığına ilişkin tespitlerin de davacıya fatura düzenlediği tarihten bir, bir buçuk yıl sonrasına ait olduğunun tespit edildiği, bunun yanı sıra, Vergi Tekniği Raporunda, ...’nin alışlarının %70’lik kısmının sahte fatura düzenleyen kişilere ait olduğunun belirtilmiş

³¹² Danıştay 9. D. 7.6.2012 T., E. 2010/4492, K. 2012/3770, Karar Özeti: “Faturaların düzenlendiği dönemde faaliyette olmadığı konusunda bir tespit yapılmayan ve beyannamelerini düzenli olarak veren mükelleflerden alınan faturaların, somut bir tespit yapılmadan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun ileri sürülemeyeceği hk.” (Çevrimiçi), <https://www.vergidunyasi.com.tr/yargi-kararlari/1176>, 11.04.2019.

olmasının, davacıya düzenlenen faturaların da sahte olduklarını göstermeye yeterli görülmediği...” şeklindeki kararı incelendiğinde anlaşılmaktadır ki; Danıştay tarafından suç tespitinde ilk olarak araştırılan konunun, düzenlenen fatura muhteviyatı malın söz konusu mükellefin faaliyet alanı ile ilgili olup olmadığıdır. Bunu sırasıyla fatura basım izinlerinin tespiti ve daha sonra defter belge incelemeleri takip etmektedir.

3.7.2. Sahte Faturaların Toplam Mal Alışları Arasındaki Payı

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanılmasının tekrarlanma sıklığı, fatura bedelinin yüksekliği veya kullanılan sahte fatura tutarının işletmenin bütün işlem hacmiyle kıyaslanması sonucu bulunan oranın çok yüksek olması, sahte faturanın bilerek kullanıldığına göstergesidir. Örneğin iş hacmi geniş, cirosu yüksek bir işletmenin tüm alışları arasında sadece 100-TL tutarındaki sahte belgeyi bilerek kullanıldığından söz etmek veya emtia ticaretiyle iştigal eden ve alış belgelerinin %90’ı sahte belgelerden oluşan bir işletmenin bu belgeleri bilmeyerek kullandığını iddia etmek ticari icaplara ve hayatın genel akışına uygun olmayacaktır. Danıştay 9. Dairesi 16.02.2012 Tarih, E.2009/3768, K.2012/789 sayılı karar³¹³ özeti: “Hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ile komisyon karşılığı sahte fatura ticareti yaptığı tespit edilen mükellefin düzenlediği faturaları kullanan mükellefin sahte belge kullandığının kabul edilmesi gerektiği hk.” şeklinde olup, Danıştay kararında, şirketin ilgili yıl indirilecek KDV tutarları toplamı, hakkında vergi tekniği raporunda sahte belge aldığı konusunda tespit bulunan toplam fatura tutarına oranlandığında %69 oranında sahte olduğunun tespit edildiği, ilgili yıl devreden KDV çıktığı, KDV matrahlarının çok yüksek olduğu, şirketin bu tutarlarda ciro yapabilecek sermaye, bilgi, tecrübe ve donanımına sahip olmadığı, tahakkuk eden vergileri ödemediği anlaşılan mükellef tarafından düzenlenen faturaların gerçek mal alımına

³¹³ Benzer karar: Danıştay 9. Dairesi 21.02.2017 Tarih, E. 2015/1574, K. 2017/1948 sayılı karar: “Davacıya fatura düzenleyen mükellefin, ihtilaflı dönemlerde faaliyet göstermediği ve gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasında bulunmaksızın sahte fatura düzenlediği hususu somut bir şekilde ortaya konulamamış olduğundan, davacının bu mükelleften aldığı faturalar nedeniyle tarh edilen vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinde ve davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmadığı hk” (çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30179&arananKey=sahte%20faturalar%C4%B1n%20toplamlar%C4%B1n%20mal%C4%B1%C5%9Flar%C4%B1n%20pay%C4%B1>

dayanmadığına karar vermiştir. Danıştay kararları incelendiğinde, Danıştay'ın, belgelerin sahteliğini tespit yöntemlerinden biri olarak, kullanılan sahte belge tutarının tüm alışlara oranlamasını kabul ettiğini görmekteyiz.

Bunlara ek olarak idare, sahte belge kullanma konusunda %5'lik bir sınır koymuş olup tüm alışlarına oranı %5'i aşmayan mükellefi bilerek kullanıcı olarak değerlendirmedeği görülmektedir³¹⁴.

Gerek Danıştay'ın kararlarında belirttiği % 70 oranı, gerekse idarenin belirlediği % 5 oranı mükelleflerin sahte belgeleri bilerek veya bilmeden kullanıldığını tek başına ortaya koymaya yeterli ölçümler değildir. Nitekim bazı sektörlerde bu oranlar yanıltıcı bile olabilirler. Örneğin satış maliyetlerinin büyük ölçüde emeğe dayandığı sektörlerde mükelleflerin kullandığı tek bir faturanın toplam tutarı çok düşük olsa da, toplam alış faturaları arasındaki payı %100'leri bulabilir. Bu tür durumlarda mükelleflerin kullandığı sahte belgelerin toplam alışlar içindeki payından ziyade bu belgelerin toplam maliyetler içindeki payına bakmak daha sağlıklı değerlendirme yapmaya imkan verecektir.

3.7.3. Sahte Faturalar İçin Yapılan Ödemelerin Şekli

Sahte faturayı hem kullananlar hem de düzenleyenler mali yarar elde etmeyi amaçladığından para hareketlerinin takibi önemlidir. Bu nedenle, mükelleflerin bazı ödeme ve tahsilatların banka ve benzeri kuruluşlar aracılığıyla yapılmasını zorunlu kılan “tevsik zorunluluğu” uygulamasının takibi büyük önem arz etmektedir. Uygulamanın hayata geçirildiği günden itibaren kapsamına ilişkin yıllar içerisinde pek çok görüş farklılığı oluşmuş, bu farklılıkları gidermek ve uygulama birliğini sağlamak amacıyla, mükelleflerin idareye intikal ettirdikleri olaylar da dikkate alınarak, Bakanlık tarafından yeni ve daha geniş kapsamlı bir düzenleme yapma ihtiyacı hasıl olmuştur. 24.12.2015 tarih 29572 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 459 sıra No.lu VUK Genel Tebliğ ile hem uygulamanın kapsamına giren kişilerin tanımı yeniden düzenlenmiş hem de kapsam dışı bırakılan işlemler ayrı ayrı belirtilmiştir³¹⁵.

³¹⁴ Işık, a.g.m., (çevrimiçi) <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ekremisik/001/>

³¹⁵ Yakup Ertek, “Uluslararası Yük Taşımacılık Faaliyetine İlişkin Yurt Dışında Yapılan Tahsilat Ve Ödemelerin Tevsiki”, **Vergi Raporu**, Sayı: 232, Ocak 2019, s.270.

Ödemelerin banka üzerinden para transferleri ve/veya çek ile yapılmasının işlemlerin gerçekliğini ispatlama noktasındaki yaygın görüş, gerçek bir ödeme varsa gerçek bir mal veya hizmet alım/satım olduğu yönündedir³¹⁶. Konu ile ilgili Danıştay 9. Dairesinin 15.05.2012 Tarih, E. 2009/6250, K. 2012/2585³¹⁷ sayılı kararının özeti: “Düzenlenen vergi tekniği raporunda, sahte belge düzenleyen organizasyonun parçası olduğu belirtilen firmadan alım yapan şirketin alışlarının gerçek olduğunun kabul edilmesi ve emtia bedellerinin banka aracılığıyla ödenmesi karşısında, söz konusu alışlardan kaynaklanan katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasında yasaya aykırılık bulunmadığı hk.” şeklindedir. Danıştay başka bir kararı, davacının (mükellefin) fatura içeriği mal ve hizmeti gerçekten adı geçen kişilerden aldığı ve KDV’yi ödediği sonucuna ulaşıldığı durumda, aksini ispat külfetinin davalı idareyi düştüğü yönündedir³¹⁸.

³¹⁶ Danıştay 3. Dairesi’nin, 06.05.2008 tarih ve E:1995/4422, K:1995/3947 Sayılı kararı, Danıştay 9. Dairesi’nin, 7.12.1996 tarih ve E:1995/4422, K:1995/3947 Sayılı Kararı, “İncelemenin çevreden toplanan bilgi ve beyanlara göre sonuçlandırılarak yapıldığı defter ve belge üzerinde inceleme yapmadan, kişinin ifadesine başvurmada faturanın gerçek bir mal alım satımı ile ilgili olmadığı sonucuna varıldığı, oysa faturalarda yazılı mal bedelinin fatura düzenleyen kişiye banka havalesi ile ödendiğinin dava dilekçesindeki belgelerden anlaşıldığı, incelemiden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmek noktasından hareketle tarhiyatın yersiz olduğu” kanaatine varmıştır.” bkz. Cengiz, a.g.e., s.353.

³¹⁷ Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 15.05.2012 Tarih, E. 2009/6250, K. 2012/2585, “Olayda, ... marka elektronik ürünlerin, ... Elektronik A. Ş. isimli organizasyonda yer alan ...'ndan davacı şirket tarafından satın alındığı inceleme elemanı tarafından kabul edildiğinden ve ayrıca emtia satan mükellefin satışlarını katma değer vergisi beyannamelerine dahil etmediği yolunda bir tespitle bulunulmadığı anlaşıldığından, ödevlinin gerçek anlamda alış yapması ve emtia bedellerini banka aracılığıyla ödemesi karşısında, söz konusu alışlardan kaynaklanan katma değer vergisini indirim konusu yapmasında yasaya aykırılık bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, inceleme elemanı tarafından davacıya fatura düzenleyen mükellef de dahil olmak üzere organizasyon içerisindeki mükelleflerin tamamının birlikte hareket ederek vergi ziyaına sebebiyet verdikleri iddia edilmiş ise de; söz konusu organizasyon dahilindeki mükelleflerin vergi ziyaına sebebiyet vermesinden dolayı adı geçen organizasyonun veya organizasyon içerisinde yer alan kişilerin sorumlu tutulması gerekirken, emtiayı aldığı ve bedelini banka aracılığıyla ödediği tartışmasız olan davacı şirket hakkında, bu alışlara isabet eden katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan cezalı tarhiyatı onayan mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” (çevrimiçi) <https://www.vergidunyasi.com.tr/yargi-kararlari/976>, 10.04.2019.

³¹⁸ Danıştay 4. D., 30.06.2009 T., 2008/2274 E., 2009/3773 K. “... Dava dosyasına temyiz aşamasında eklenen ve davacının ... ve ...'a yaptığı ödemelere ilişkin banka dekontları, tediye makbuzları ve ödemelerin muhtelif bankalara ait çeklerle yapıldığını gösterir banka bireysel müşteri hesap hareketlerine ilişkin dökümler ile davacının kaçakçılık suçundan yargılandığı Asliye Ceza Mahkemesince yaptırılan bilirkişi raporunun incelenmesinden, davacı tarafından ...a'ya yapılan toplam ödemelerin %79'unun, ...'a yapılan ödemelerin ise %36'sının bankalar aracılığıyla yapıldığı tespit edildiğinden, davacının fatura içeriği emtiaları gerçekten adı geçen kişilerden aldığı ve KDV'yi ödediği sonucuna ulaşılmış olup bu durumun aksi davalı idarece ispat edilmesi gerektiğinden ve ispat yükü kendisine düşen İdare ise bu yönde bir kanıt sunmadığından Mahkemeye tarhiyatın kaldırılması gerekirken aksi yönde verilen kararda hukuka uyarlık bulunmamıştır...”, İbrahim Özmen, Vergi Usul

Ancak her zaman görünürdeki işlem doğru olmayabilir ve vergi idaresi VUK 3. madde; “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” düzenlemesinden yola çıkarak ödeme belgelerinin arkasındaki gerçek muameleleri araştırması gerekmektedir. Son zamanlarda yapılan incelemelerde sıklıkla işlemlere gerçek görüntüsü verebilmek için ödemelerin banka aracılığıyla yapıldığı ancak ödemenin aynı gün tekrar alıcı hesabına aktarıldığı ya da satıcının ya da hesabına çalışanın parayı bankadan çekerek banka önünde bekleyen alıcıya ya da hesabına çalışan kişiye tekrar parayı iade ettiği alınan ifadelerle tespit edilmektedir. Danıştay 7. D. 15.03.2015 tarih E. 2003/1347, K. 2005/371 sayılı kararında: “...belgelerin ve defter kayıtlarının vergi kanunlarında ve bu kanunların vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelerde öngörülen biçimsel kurallara uygun bulunması ve belgelerin temsil ettiği vergiyi doğuran olayla ilgili diğer biçimsel işlemlerin noksansız yerine getirilmiş olması, örneğin, mükellefiyet tesisi, belge bastırma izni alınması, sevk irsaliyesi düzenlenmesi, çek verilmesi, borsa tescili gibi işlemlerin yapılması, düzenlenen belgelerin ve bu belgelere dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının vergilendirme muamelelerine esas alınması için yeterli değildir. Ayrıca; söz konusu biçimsel işlemlerin, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile uyumlu olması da gereklidir...” denilmektedir³¹⁹.

Kanunu’nda İzaha Davet: 370 İnci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat Mı?, Dergipark, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2018, Sayı:1, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/suhfd/article/358189>, 04.11.2019.

³¹⁹ Danıştay 7. D. 15.03.2015 tarih E. 2003/1347, K. 2005/371 sayılı karar: “Vergilendirmeye esas alınan belge ve kayıtların gerçek mahiyetle uyumlu olduğunun söylenebilmesi ise; biçimselliklerinin ötesine geçilerek, belgeyi düzenleyen işiğin konusu, satmış görüldüğü emtia veya yapmış olduğu hizmet bakımından organizasyonu, ekipmanı, işiğin gerektirdiği sayıda işçinin olup olmadığı, emtia alımlarının gerçekliği, alım-satım için zorunlu veya bu işlemlerin doğal sonucu olan diğer işlemlerin gerçekleştirilme biçimi, ekonomik durumu ile vergilendirme döneminde yapmış görüldüğü işiğin hacmi arasındaki ilişki, kredi kullanıp kullanmadığı, vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen gibi unsurlardan hareketle yapılacak inceleme sonuçlarının, ortada gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olduğunu göstermesine bağlıdır.

Dosyanın incelenmesinden, davacının katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaları düzenleyen (X) Limited Şirketinin, beyan ettikleri yüksek ciroları elde edecek sermaye yapısı ve iş organizasyonuna sahip olmadıkları, yine yüksek cirolar beyan etmelerine karşın, düşük tutarlı katma değer vergisi ödedikleri veya ödenecek katma değer vergisinin ortaya çıkmadığı, şirketlerin işyerlerinin bulunmadığı, şirket yetkililerinin alışlarına ilişkin faturaların muhteviyatı itibarıyla gerçek dışı olduğunu kabul ettikleri anlaşılmış olup; bu tespitler, anılan faturalar karşılığında gerçek bir mal tesliminin mevcut olmadığını, faturaların, belli bir bedel karşılığında, mahiyetleri itibarıyla gerçek dışı olarak düzenlendiklerini ortaya koyduğundan, indirimlerinden hareketle davacı Şirket adına yapılan dava konusu tarhiyatlarda ve kesilen vergi cezalarında yasaya aykırılık görülmemiştir.”, (çevrimiçi) <https://www.vergidunyasi.com.tr/yargi-kararlari/144> 11/04/2019.

Kararda, yüksek ciro beyan etmesine rağmen yeterli sermaye ve iş organizasyonuna sahip olmayan, yüksek cirolara karşın düşük KDV ödeyen, yetkililerince alışları gerçek olmadığı kabul edilen şirketlerden alımlara ilişkin KDV'nin reddi ve 3 kat vergi ziyaı cezasını onadığı görülmektedir.

Ödemelerin çekle yapılması durumunda alıcının banka şubesine yazışma yapılarak çekin arka yüzünde yer alan ciro sahiplerine ve çekin kime ödendiği bilgisine erişilebilmektedir. Çeklerin tahsil durumlarının tespiti işlemlerin gerçekliği ve ödemenin esas mahiyeti hakkında fikir vermekte ancak bazı durumlarda çekler mükellefler arasında ciro edilerek el değiştirdiğinden çeklerin takibi zorlaşmakta, çoğu zaman bu çeklerin esas mahiyeti tespit edilememektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 24.03.2000 tarih, 1999/377 E. 2000/118 no.lu kararında özetle; “Faturaların biçimsel kurallara uygun olması, borsada tescil yapılması, bono, çek düzenlenmesi gibi işlemlerin, faturalarda gösterilen emtianın gerçekte faturanın düzenleyicisi görünen kimselerden alındığını, kanıtlamaya yeterli olmadığı, dolayısıyla bu faturalarda gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı...” şeklinde olup bu karar³²⁰, sahte belgele için yapılan ödemelerin bono veya çek verilerek yapılmasının emtianın gerçekten de faturayı düzenleyen kişiden alındığına dair tek başına bir ispat vasıtası olarak gösterilemeyeceğini ortaya koymaktadır.

Örneklerden görüldüğü gibi ödemelerin mükellefler tarafından tevsiki işlemlerin mahiyeti açısından bilgi vermekte ancak tek başına mükellefin sahte belgeleri bilerek ya da bilmeden kullandığı sonucuna göstermemektedir. Yapılan diğer tespitlere destekleyici bir unsur olarak düşünülebilir.

3.7.4.Taşıma Yükleme Boşaltma Depolama ve Benzeri İşlemler

Sahte belge kullanan mükellefler genellikle içeriğinde kendi faaliyet konularına ilişkin mal veya hizmetin bulunduğu faturaları kullanmayı tercih ederler. Bunun nedeni ise, olası bir vergi incelemesinde bu türden faturaların gerçek bir mal

³²⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 24.03.2000 tarih, E.1999/377, K. 2000/118 no.lu karar, <https://legalbank.net/arama>, 04.11.2019.

alımına ilişkin olduğunu ispatlamanın görece daha kolay olmasıdır. Ancak kullanılan sahte faturalarda belirtilen mal/hizmetin tür itibariyle mükellefin faaliyet konusuyla uyumlu olması tek başına yeterli değildir. Faturada muhtevi malın miktarı, taşınması, sevki, depolanması, paketlenmesi ve benzeri hususların da mükellefin işletme kapasitesini aşmıyor olması gerekmektedir.

Kullanılan belgelerin içeriğinde yer alan malın miktarı itibariyle bunların taşınması, stoklanması veya depolanması gibi hususlar işletme kapasitesinin çok üzerinde ve olağanüstü şartlar gerektiriyor ise bu durumun sahte belge kullanma suçunda kastın göstergesi olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Diğer yandan kastın hukuki biçimde ortaya konulabilmesi için işletme kapasitesi veya bahsedilen olağanüstü şartlara ilişkin somut verilerin ortaya konulması gerektiği açıktır.

Danıştay 3. D. 29/01/2008 Tarih E. 2007/4285, K. 2008/223 no.lu kararı³²¹: “2002 takvim yılı işlemleri incelenen davacının tüm akaryakıt alış faturalarının %84’ünün gerçek bir emtia teslimine dayanmadığının tespiti üzerine aynı orandaki satış faturalarının da komisyon karşılığı düzenlendiği kabul edilerek belirlenen matrah farkına göre yapılan tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararının Danıştay 3. Dairesince bozulmasından sonra bozma hükmü uyarınca verildiği belirtilen tarhiyatın kaldırılma yolundaki karar temyiz edilmiştir.” şeklindedir.

Danıştay kararında, davacı kurumun vergilendirme dönemindeki depolama kapasitesi ile ilgili yeterli tespit yapılmadan hüküm kurulmasını bozma sebebi olarak göstermiştir. Bozma kararının tebliğinden sonra davacı kurum, Sulh Hukuk Hakimliği’nden, kurumun akaryakıt depolama kapasitesinin tespitini istediği, bu istek üzerine kira olan işyerinde bilirkişinin de katılımıyla keşif yapıldığı, depolama kapasitesi tespit edilerek hazırlanan raporun mahkemeye sunulduğu anlaşılmaktadır. Mahkeme depo ile ilgili ayrıca, sözleşme, ödenen aylık kira, kira ödemelerinin defterlere kayıtlı olup olmadığını ve muhtasar beyanname de beyan edilip edilmediğinin hep birlikte değerlendirilmesinin uygun olacağını belirtmektedir.

³²¹ Danıştay 3. D. 29/01/2008 Tarih E. 2007/4285, K. 2008/223 no’lu kararı, (çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9310&arananKey=sahte%20belge%20depo> 13.05.19

Mahkemeler, yapılan tarhiyatın nedeni somut verilerle net olarak ortaya konulmadığı takdirde bozma kararı vermektedir. Alışlarının sahteliğinden bahisle satışlarının da sahte olduğu iddiası ya da tam tersi durumda satışları sahte olan mükellefin alışlarının da gerçek mal ve hizmet alımına dayanmadığı iddiası, somut verilere dayanmayan varsayımsal ve hukuk dışı bir iddia olarak kabul edilmektedir.

3.7.5. İş ve İşlemlerinin Niteliğine Stok Durumuna Sermaye ve Ödeme Kapasitesine İlişkin Tespitler

Sahte fatura kullanan mükellefler nezdinde yürütülen incelemelerde, genellikle fatura bedelleri nakit olarak ödenmiş gibi yevmiye kayıtları tutulduğu ya da mükelleflerin beyanlarının, herhangi bir ödeme kaydı bulunmaksızın cari hesapta izlenen faturalar için nakit ödeme yaptıkları yönünde olduğu görülmektedir. Ödemelerin tevsik zorunluluğu uygulamasıyla çatışan bu tür durumlarda, mükelleflerin sermaye yapısı ve ödeme kapasitesinin (hazır değerler, menkul kıymetler vb.) ilgili dönemde nakit ödeme yapmaya yeterli büyüklükte olup olmadığının tespiti mükellefin faturaları bilerek kullanıp kullanmadığını değerlendirmede büyük rol oynamaktadır.

Diğer taraftan mükelleflerin sahte belgelerde yer alan emtiayı stoklamaya mahsus, yeterli büyüklükte bir deposunun olup olmadığı, özel depolama koşulları (yaş sebze-meyve, et, balık, süt ürünleri vb.) gerektiren malların stoklanması için gerekli teçhizatın bulunup bulunmadığı, alımı yapılan hizmetlerin (konser, gösteri, sahne düzeni, vb.) niteliğine uygun işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediği, yıl sonunda müşterilere dağıtılmak üzere satın alındığı ifade edilen (ajanda, masa takvimi vb.) hazır promosyon malzemelerinin mükellefin iş kapasitesiyle uyumlu olup olmadığı gibi her sektörün kendine has özellikli durumlarının net şekilde ortaya konulması, mükelleflerin sahte belgeleri kullanmada kastı bulunup bulunmadığı konusunda sağlıklı değerlendirme yapma imkanı sağlayacaktır.

3.7.6. Tanık İfadelerine Başvurulması

VUK 3/B maddesinde, vergilendirmede olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğundan bahisle, bu gerçek mahiyetin tespitinde yemin hariç

olayla ilgisi açık olarak saptanan kişilerin ifadesinin ispat vasıtası olarak kullanılabileceği belirtilmiştir. Yargı mercilerince alınan kararlar, yapılan tarhiyat ve verilen hükümlerin sadece tanık ifadelerine dayandırılmasının kabul edilebilir olmadığı, yönündedir. İnceleme elemanları tanık ifadelerini diğer ispat araçlarıyla destekleme yoluna gitmektedir. Kanun maddesinde “...ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi...” şeklinde belirtilen “tabii ve açık” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği aşağıda açıklanmıştır.

3.7.6.1. Tanığın Vergiyi Doğuran Olayla İlgisinin Tabii Olması

Vergi hukukunda tanık ifadelerinin delil olarak kabul edilmesi mümkündür. İfadesine başvurulacak tanığın, vergiyi doğuran olayla ilgisinin ortaya konulması gerekmektedir. Örneğin alım-satım görüşmeleri sırasında alıcı ya da satıcı taraf olmayan orada sadece görüşmelere tanık olarak kenarda dinleyen bir kimsenin madde 3/B kapsamında ifadesinin ispatlama aracı olarak kullanılması mümkün değildir³²².

VUK 148. maddesinde yükümlülerle hukuki ilişkide bulunanların bilgi verme mecburiyetinde olduğundan bahsedilmektedir. Bu kişilerin aynı zamanda vergiyi doğuran olayın tarafları olduğu söylenebilir. Aynı kanunun 171. maddesinin beşinci bendinde defter tutmak mecburiyeti ile ilgili düzenlemede, “Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek” ifadesine yer verilmiş olup burada bahsedilen kişiler için de yükümlü ile ilişkili kişiler denilebilir³²³. Vergiyi doğuran olayda kimin ifadesine başvurulacağı durumdan duruma değişmekle birlikte bunlar; iş yeri çalışanları, şirketin muhasebecisi, şirketin yöneticileri, yönetici olmayan diğer ortakları, iş yeri sahibi, dükkan sahibi olarak sayılabilmektedir.

³²² Necati Perçin, “Vergi Hukukunda İspat Ve Serbest Delil Sistemi”, **Vergi Sorunları**, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hukukunda-ispata-ve-serbest-delil-sistemi/3640>, 09/04/2019.

³²³ Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, (çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-yargilamasi-hukukunda-tanik-beyaninin-delil-olmasi/3230>, 09/04/2019.

3.7.6.2. Tanığın Vergiyi Doğuran Olay İle İlgisinin Açık Olması

Tanık beyanının delil olarak kabul edilebilmesi için ayrıca tanık konumundaki kişinin olayla ilgisinin açık olarak görülebilir olması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın taraflarının, vekil veya temsilcisi sıfatıyla işlemlerde bulunanların, olayla ilgileri açık olduğundan, bu vekil ve temsilci sıfatındaki şahısların tanık olarak verdikleri ifadeler ispatlama aracı olarak kullanılmaktadır.

İşletme çalışanları, vergiyi doğuran olay olan mal teslimi veya hizmet ifasını ortaya koyan konumunda olduklarından tanık olarak kabul edilebilirler. İşletmede satın alma görevlileri ya da satış görevlileri kendileri tarafından alınan-satılan malların gerçek satış tutarlarını, işlemin gerçekliğini en iyi bilecek konumdaki kişilerdir³²⁴.

3.7.6.3. Tanık İfadelerinin Diğer Delillerle Desteklenmesi

Vergi suçunda kastın varlığını ortaya koymak amacıyla başvurulmuş tanık ifadelerinde, tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olması tek başına yeterli olmayıp, hukuki bir sonuca varabilmek için tanığın ifadelerinin somut verilerle desteklenmesi gerekmektedir.

Danıştay'ın bu konudaki genel görüşü, tanık ifadelerinin VUK 3. madde'ye uygun kişilerden alınmak şartıyla, gerek belgelerin sahteliğini gerekse mükellefin bu sahte belgeleri kullanma kastının olduğunu kanıtlamak için ispatlama aracı olarak kullanmanın mümkün olduğu yönündedir. Ancak bu ifadelerin tek başına yeterli olmadığı yönünde görüş bildirmektedir. Danıştay 10.04.2016 tarih E. 2014/3663 K. 2016/2872 no.lu kararında, ödevlinin vergisel ödevlerini eksik yaptığı veya usulüne uygun olarak yerine getirmediği yönünde tespitler bulunmakla birlikte, bu tespitlerin mükellefin fatura düzenlediği dönemde faaliyette bulunmadığını, düzenlediği faturaların sahte olduğunu ortaya koymaya yeterli olmayacağını, düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerektiğine karar vermiştir³²⁵. Bu delillerin, “tarafların

³²⁴ Ibid.

³²⁵ Danıştay 10.04.2016 tarih E. 2014/3663 K. 2016/2872 no'lu karar, (çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29567&arananKey=sahte%20belge%20tan%C4%B1k%20beyan%20ifade> 13.05.19.

ikrarı, vergiyi doğuran olayla ilişkisi doğal ve açık bulunan tanık ifadesi, muamelenin taraflarının ekonomik ve ticari konumları, işyerlerinin durumu, arandığında bulunup bulunamamasına” ilişkin tespitler olabileceğini belirtmiştir. Danıştay’ın başka bir kararında³²⁶ belirtildiği üzere, ödemelerin ilgili tebliğlere uygun olarak banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla yapılması çoğu zaman yapılan işlemlerin doğruluğunu ortaya koymak için vergi inceleme elemanlarınca kullanıldığı görülmektedir. Ama bu ödemeler de olayın gerçek mahiyetini ortaya koyamamaktadır. Böyle bir durumda gerçek mahiyeti ortaya koyan ve ilgili kurumlardan alınan raporlar (bilirkişi raporları, Milli Emlak Genel Müdürlüğü'ne bağlı mühendis ve mimarlar tarafından hazırlanan raporlar, ekspertiz raporları vs.) destekleyici delil olarak kullanılabilir³²⁷.

3.7.7. Kaydi Envanter Randıman Karşıt İnceleme

Mükelleflerin sahte belge kullanımlarında kastı olup olmadığı hususun somut verilerle ortaya konulmasındaki en etkili yöntem, cari dönem incelemelerinde yapılacak envanter çalışmalarıdır. Geçmiş dönem incelemelerinde ise yapılacak randıman çalışmalarıyla sahte belgelerde yer alan emtianın mevcut durumunun tespiti mümkün olabilecektir. Ancak bu yöntem de tek başına netice almak için yeterli olmayacaktır. Şöyle ki, gerçekte satın alınmamış olmasına rağmen sahte belgeler ile stok kayıtlarına giren, diğer yandan mükellefin satışını yaptığı mallar arasında da bulunmayan stok kalemleri üzerinden yapılacak fiili envanter çalışması neticesinde sahte faturalar ile alındığı beyan edilen malların varlığı tespit edilemeyecektir.

³²⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 28.09.1989 tarih ve E.No:1988/1356 ve K.No:1990/2491 sayılı kararında "...Türk Vergi Sisteminde olayla ilgileri açık ve tabii bulunmayan kişilerin şahit olarak verecekleri ifadeler tek başına ispatlama olarak kullanılamayacağı gibi genel kanaate ve varsayımlara dayalı olarak vergilendirme yapılması mümkün değildir. Vergi Usul Kanunu'nda usul ve esasları belirtilen tarh şekillerinin uygulanabilmesi için gerçek veya gerçeğe en yakın biçimde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması ve bununla ilgili somut kanıtların açıklıkla ortaya konulması zorunludur. İhtilafa konu olayda, yükümlünün oto alım satımı yaptığı yönünde hiçbir somut tespit ve delil bulunmadığı gibi, faiz karşılığı borç para verdiği yönünde de, olayla ilgisinin açık ve tabii olduğu hususunda inandırıcı karineler bulunmayan kişinin ifadesi dışında çek, senet, bono, ipotek ve benzeri kanıtlayıcı bir işlem veya belgenin varlığı da saptanmış değildir. Bu sebeple yükümlü adına hiçbir yasal dayanak bulunmaksızın re'sen salınan cezalı verginin tamamen kaldırılması zorunludur. " <https://legalbank.net/arama>, 04.11.2019.

³²⁷ Övül Çölgezen Batun, "İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi", **Vergi Dünyası**, Haziran 2009, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4996>, 09.04.2019.

Mükellef açısından bu durum, sahte belgelerin bilerek kullanıldığının kabulü mahiyetindedir.

Mükellefler sahte belgeleri kasten kullanmanın hukuki sonuçlarından kaçınmak amacıyla, alımını sahte belgeye dayandırdıkları emtianın dönem içinde kısmen veya tamamen belgesiz olarak satıldığını, bu nedenle stoklarında yer almadıklarını öne sürerek işlemlerinin gerçekliğini iddia edebilirler. Nitekim sahte belge kullanmak VUK 359. madde kapsamında hürriyeti bağlayıcı ceza ve 3 kat vergi ziyai cezası gerektirirken, belgesiz satış hasılatı elde etmek sadece VUK 30. maddesi gereği re'sen vergi tarhı ve bir kat vergi ziyai cezası gerektirmektedir.

Envanter ve randıman çalışmaları neticesinde, sahte belgelerle stok kayıtlarına giren ve fiilen stokta bulunması gereken malların belgesiz olarak sattıkları yönünde ifade verilmesi veya benzer durumlarda, işlemlerin gerçek mahiyetinin satışın tarafları ile yapılacak karşıt incelemelerle ortaya konulması gerekmektedir.

3.8. Sahte Belge Düzenleme Suçunda Kastın Göstergeleri

VUK'un 359. maddesine göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. VUK'un 306 Seri No.lu VUK tebliğinde "...sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın göstergesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır." denilmektedir. VUK'ta ise "...belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." şeklinde hüküm yer almaktadır. Kanun hükmüyle sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması öngörülmekte, ceza öngören özel kanun niteliğinde olan VUK da suçun oluşmasına ilişkin özel düzenlemelere yer verilmediğinden, bu konuda TCK madde 5³²⁸ gereği TCK hükümlerine başvurmak gerekmektedir. TCK 21. maddesinde suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır

³²⁸ Özel kanunlarla ilişki Madde 5- (1) Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.

denilmektedir. Bu açıklamalardan anlaşıldığı gibi VUK ile düzenlenen ve hürriyeti bağlayıcı ceza öngören fiillerin “suç” olabilmesi için TCK’da belirtilen suçun unsurlarının tam olarak ortaya konulması gerekmektedir. Vergi idaresinin konu ile ilgili görüşü, sahte belge düzenleme suçlarında, tebliğde de düzenlendiği gibi hareket unsuru ile birlikte manevi unsur aynı zamanda gerçekleştiği yönündedir. Diğer taraftan doktrinde de yaygın görüş; VUK 367. maddesinde net bir şekilde ortaya konulduğu gibi vergi incelemesine yetkili olanların inceleme sırasında 359. maddeye temas eden bir fiilin işlendiğini tespit etmesi durumunda “mütalaa” dava şartını³²⁹ yerine getirerek Cumhuriyet Savcılığına bildirmek zorundadır. İncelemeye yetkili memurlar tespitlerini bir Vergi Tekniği Raporuna bağlar ve Rapor Değerlendirme Kurulu mütalaaasını ekleyerek suç duyurusunda bulunurlar. Belgenin sahteliğini ortaya koyan aynı zamanda sahte belge düzenleme fiili için kastın göstergesi olan tespitleri; “Herhangi bir nakliye, işçilik, elektrik, su ve telefon giderinin olmaması, üzerine kayıtlı bir gayrimenkul ve/veya aracın olmaması, işi terk sırasında belgelerin vergi dairesine ibraz edilmemesi, defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz edilmemesi, bütün aramalara rağmen adreslerinde bulunmama, adreslerinde komşuları tarafından tanınıp bilinmeme, verilen beyannamelere göre tarh edilen vergileri ödenmemesi, mali polis tarafından başka mükelleflere ait işyerlerinde yapılan aramalarda bu kişiye ait kullanılmamış faturaların ele geçirilmesi, emtia alış belgelerinin de sahte olması, ele geçirilen faturaların işlem hacmini aşan yüksek tutarlarda düzenlenmesi vs.”³³⁰ şeklinde sıralayabiliriz.

Asliye Ceza Mahkemesi’nin “Vergi Usul Kanununa Muhalefet” suçundan “sahte faturaları alıp KDV beyannamelerinde indirim konusu ettiği” nedeniyle “Mahkumiyet” hükmüne karşı, Yargıtay 11. Ceza Dairesine temyiz başvuru incelemesinde, ilgili daire “faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için; faturayı düzenleyen şirkete ait mal ve para akışını gösteren sevk ve

³²⁹ Madde 367: “Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.”

³³⁰ Gürol Demir, “Sahte Belge Kullanma Suçunda Son Durum”, **Vergi Raporu**, Sayı: 217, Ekim 2017, s.92.

taşıma irsaliyelerinin, teslim ve tesellüm belgelerinin, bedelinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtlama yeterliliği olan banka hesaplarının ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgelerin; faturaları kullanan sanığa ait yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığına ilişkin belgelerin araştırılarak, faturaları düzenleyen şirket ile kullanan sanığın ticari defterleri ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılması” gerekirken eksik inceleme yapılması nedeniyle, temyiz nedenlerini yerinde görmüştür³³¹. Yargıtay kararında, sahte belge düzenleme incelemelerinde dikkat edilmesi gereken hususları sıralamış olup, yapılan vergi incelemeleri sonucu düzenlenen raporların bu hususları içerecek şekilde hazırlanması hem yargılamanın daha hızlı bir şekilde sonuçlanmasını sağlayacak hem de suçun tespiti bakımından daha doğru sonuçlar elde etmemizi sağlayacaktır.

3.8.1. Mükellefin Bilinen Adreslerinde Bulunamaması

Mükellefin, yapılan yoklamalarda bilinen adresinde bulunmaması sahte belge düzenlemek amacıyla kurulmuş paravan şirketler için olağan bir durumdur, aynı zamanda sahte belge düzenleme kastını gösterir. VUK 160. maddede, bilinen adreslerinde bulunamayan mükelleflerin, işi bırakma bildiriminde bulunmadığı ve başka bir adreste faaliyet gösterdiğine ilişkin bir bilgiye de ulaşılmadığı takdirde veya sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkililerce düzenlenen raporlar ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine, mükellefiyet kaydının vergi dairesince re’sen terkin edilmesi gerektiği hususu düzenlenmiştir.

VUK 160. maddesine 5228 sayılı kanunla “...başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde...” şeklindeki ibare eklenerek, sahte belge düzenlemek suretiyle vergi idaresini yanıltmaya çalışan, düzenlenen sahte faturalar üzerinden komisyon geliri elde etmek uğruna bu faturaları piyasaya sürerek ve kamu zararı oluşmasına

³³¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2017/7399 E. , 2019/5799 K. no’lu içtihat metni, (çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/pf/sorgula.xhtml>, 05.11.2019.

sebebiyet veren kişileri ifşa ederek diğer mükelleflerin bunlardan korunması amaçlanmıştır³³².

Ancak diğer tespitlerde olduğu gibi mükellefin bilinen adresinde bulunmaması tek başına mükellefin sahte belge düzenlediğini ya da bu işte kastının bulunduğunu göstermez. Sahte olduğu iddia edilen faturaların düzenlendiği dönemde işyerinde, üretildiği iddia edilen mallara ilişkin bir üretimin olup olmadığının tespiti de önemlidir.

3.8.2. Sahte Belgelerin Düzenlendiği Tarihte Mal ve Hizmet Teslimi Yapabilecek Sermaye İşgücü ve Üretim Kapasitesi Bulunmaması

Mükellefin bilinen adreslerinde yapılan yoklamalar mükellefin yoklama anındaki üretim kapasitesini göstermektedir. Ancak tespitler yapılırken, özellikle fatura tarihleri dikkate alınarak yapılması uygun olacaktır. Bunun içinde ilgili aydaki SGK dökümlerinden çalışan sayılarının tespiti, ilgili dönem elektrik vs. faturalar, mükellef hakkında fatura dönemini kapsayan zamanda yapılan mükellef tarh dosyasında muhafaza edilen yoklama fişleri ve kapasite raporundan faydalanılması uygun olacaktır. Sahte belge düzenleme suçunda, sahte belgeyi düzenleyen ve kullanan olmak üzere iki taraf olduğundan, doğru sonuç elde edebilmek için bu tespitlerin iki tarafın hesaplarının incelenmesi şeklinde yapılması gerekmektedir³³³. Gerçek alım satım faaliyetinin belli bir organizasyon dahilinde gerçekleştirilmesi gerekir. Alım satım faaliyetlerini gerçekleştiren firmanın düzenlediği belge muhteviyatı malları üretebilecek yeterli sermaye, üretim tesisi, çalışan sayısı, makine, demirbaş, araç ve üretilen malları depolama alanına sahip olması gerekmektedir³³⁴.

Yapılan incelemeler ya da vergisel ödevlerin kontrolünde mükellef ile ilgili yapılması gereken ilk şey fiili durumunun tespiti açısından mükellefin bilinen adreslerinde yoklamalar yapmaktır. Bu yoklamalar malların koyulduğu depolar,

³³² Hali İbrahim Özdemir, “Sahte Belge Ticareti Yaptıkları Vergi İnceleme Raporu İle Tespit Edilenlerin Mükellefiyetleri Terkin Edilecektir”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2015, Sayı: 200, S:135.

³³³ Mehmet Taşdan, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2014, s.89.

³³⁴ Kendal Deniz, **Yargı Kararları Çerçevesinde Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanmanın Vergi Kabahat Ve Suçları Açısından Değerlendirilmesi**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2018, s.78.

üretimin yapıldığı imalat adresi, varsa şubeleri, satış mağazalarını kapsayacak şekilde yapılmalıdır. Bu yoklamalarda fiili durumlar tespit edilerek beyan edilen rakam ve tutarlar ile fiili durum kıyaslanması gerekir.

3.8.3. Çalışan İşçi Sayısı

Yapılan tespitlerden birisi de işçi sayısına yöneliktir. Tespit edilen çalışan sayısı ile firma tarafından beyan edilen çalışan sayısı ve ilgili sektörde ortalama çalışan sayısı ile uyumlu mu tespit edilmesi gerekmektedir. Örneğin, imalat işletmelerinde faturaya konu malların üretimini ve teslimi gerçekleştirecek sayıda işçi çalıştırılıp çalıştırılmadığının ya da hizmet işletmelerinde yapılan hizmete yetişebilecek kadar işçi çalıştırılıp çalıştırılmadığının tespiti gerekmektedir³³⁵.

3.8.4. Makine Parkı Ambar Demirbaş Araç Gibi Ölçütler

Üretim konusuna uygun makine parkına sahip olan mükellefin ayrıca beyan ettiği düzeyde üretimi yapacak sayıda makine, demirbaş ve araca sahip olması gerekmektedir. İşletmenin söz konusu üretimi gerçekleştirecek makine parkına sahip olması, makinelerin kullanım kapasitesi, araç, ürettiği veya satmak üzere satın aldığı ürünleri satış anına kadar geçen sürece muhafaza edebilecek depoya sahip olması söz konusu faturanın gerçekliğini ispatlamak için kullanılabilir³³⁶. Diğer yandan çok küçük alanlarda ve hiçbir demirbaş veya emtia alımı bulunmayan mükellefler için aynı hususların tespiti, mükellefin beyan edilen hasılat rakamlarına ulaşabilecek imalat düzeyine ulaşmasının imkansız olduğunu ortaya koymak için de kullanılabilir.

3.8.5. Üretim Süreci ve Tüketilen Enerji Miktarı

Vergi inceleme raporlarında, mükelleflerin enerji sarfiyatını göstermesi açısından elektrik, doğalgaz v.b. faturaların yer alması uygun olacaktır. Ayrıca işletmenin imalat adresinde tüketilen elektrik, su, doğalgaz vb. tutarları da yapılan

³³⁵ M. Aykut Kelecioğlu, “Sahte Faturanın Tanımı Ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 95, Kasım 2000, s.126.

³³⁶ Kelecioğlu, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II”, 126.

üretimin gerçek olup olmadığı konusunda inceleme yapanlara somut veriler sunmaktadır³³⁷.

Üretim sürecinde ilk madde veya yarı mamul madde olarak işletmeye giren malların ne kadar sürede mamul mal haline geldiği tespit edilerek, fatura tarihleri ile kıyaslanarak böyle bir ürünün teslim edilip edilmediği ortaya konulabilir³³⁸.

3.8.6. İrsaliye ve Ürün Sevk Yöntemi

Malın taşındığını gösteren “taşıma irsaliyesi³³⁹ ve sevk irsaliyesi³⁴⁰”ne bakılarak ürünün hangi adrese sevk edildiği görülebilmektedir. Fatura muhteviyatı malın hangi yolla sevk edildiği, sevk edilen miktar ile sevk yönteminin uyumlu olup olmadığı, sevk irsaliyesi düzenlenip düzenlenmediği, sevkiyatı yapanların gerçek mükellef olup olmadığı, sevkiyat alım-satımın taraflarınca gerçekleştirilmesi durumunda sevk işlemini gerçekleştiren tarafın yeterli araç parkına sahip olup olmadığı da gerçek bir mal alışveriş yapıp yapılmadığını net şekilde ortaya koymaya yardımcı olacaktır³⁴¹.

³³⁷ Cengiz, a.g.e., 278.

³³⁸ Kelecioğlu, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II”, 126.

³³⁹ VUK Madde 240 A) Taşıma İrsaliyeleri: “Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzelkişiler naklettikleri eşya için, 209 ncu maddede yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıtıranana, bir nüshası eşyayı taşıyana aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır.”

³⁴⁰ VUK Madde 230 5. (Değişik: 4/12/1985 - 3239/19 md.) “Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.)”

³⁴¹ Kelecioğlu, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II”, 126

3.8.7. İktisadi Ticari ve Teknik İcaplara Aykırı Satışlar ve Karlılık Durumu

Bir mükellef hakkında inceleme yaparken, mükellefin faaliyet gösterdiği iş kolunda faaliyet gösteren diğer işletmelerin ticari, teknik ve karlılık durumları göz önünde bulundurulması, inceleme yapılan mükellefin durumu hakkında daha doğru karar alınmasına yardımcı olacaktır. İktisadi ve ticari icaplardan hareketle alım satım faaliyetlerine ilişkin olayların gerçek mahiyetinin saptanmasında ciro ve kar ilişkileri ispatlama aracı olarak kullanılmaktadır³⁴². İşletmelerde ciro artmasına rağmen karın bu artışa orantılı olarak artmaması hatta zaman zaman azalmasının iktisadi ve ticari icaplara uygun olmadığından incelenmesi gerekir. Çoğu incelemede sahte belge düzenleyen ve kullanan mükelleflerin hasılat ve maliyetleri kaydı olarak artarken karında artış görülmemektedir³⁴³.

İşletmenin defter belgeleri üzerinde yapıldığı gözükten işleri yapabilmesine olanak sağlayan sermaye yapısına sahip olup olmadığının tetkiki de önemlidir.

Hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmenin verildiği iddia edilen hizmeti sağlayacak imkan ve bilgi düzeyine sahip olup olmadığının araştırılması, işi yapmaya yeterliğini belgelerle tevsik eden işçi istihdam edilip edilmediği tespiti belgelerin gerçekliği konusunda objektif deliller verecektir.

3.8.8. Gerçek Olmayan Alış Beyanları

Sahte belge düzenleyenler genellikle esas faaliyetlerini gizli tutabilmek ya da vergi idaresi nezdinde dikkat çekmemek amacıyla sürekli sahte fatura düzenlemekten kaynaklanan KDV farkını minimize etmek için yine kendileri gibi sahte belge düzenleyen mükelleflerin faturalarını kullanırlar. Aynı zamanda sahte belge düzenleme faaliyetini çok sayıda mükelleften oluşan bir organizasyon dahilinde yürütenler, birbirlerine düzenli olarak fatura düzenleyerek faaliyetlerine gerçek bir mal döngüsü varmış izlenimi kazandırırılar. Bu tür organizasyonlarda sahte belge düzenleyen mükelleflerin satın aldığını beyan ettiği faturaların sahte olduğu

³⁴² Süleyman Taf, Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelerden, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2006, (Çevrimiçi) <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4120>, 14.04.2019.

³⁴³ Cengiz, a.g.e., s. 279.

söylenilebileceği gibi, yapılan diğer objektif tespitlerle birlikte desteklenmek şartıyla, mal alışlarının tamamı gerçeğe aykırı, sahte belgelere dayalı olan mükelleflerin düzenlediği faturaların da sahte belgeler olduğu söylenilebilir. Zira gerçekte satın alınmamış ya da gerçekte var olmayan bir malın gerçekten satılmış olduğunun kabulü mümkün değildir.

3.8.9. Mükellefiyetle İlgili Vergisel Ödevlerin Yerine Getirilmemesi

KDVGUT'ta inceleme raporlarında yer verilmesi gerektiği belirtilen hususlardan biri de, “İnceleme dönemine ait beyanları tetkik edilmek suretiyle mükellefin vergi ödeme gayretlerinin değerlendirilmesi, sürekli olarak devreden KDV beyanı veya iş hacimlerine uygun tutarlarda KDV ödenmemesi veyahut sektör ortalamasının altında karlılık beyanı gibi hususların ortaya konulması” olarak belirtilmiştir. Tebliğin bu tarzda bir inceleme yapılmasını gerekli görmesinin nedeni, incelenen mükellefin vergisel mükellefiyetlerini nasıl ve ne şekilde yerine getirdiğinin belirlenmesi, ortaya konulması geređidir³⁴⁴. Sahte fatura düzenleyen mükelleflerin, KDV ödemesi çıkmayacak şekilde indirilecek ve hesaplanan KDV beyan ettikleri, dolayısıyla sonraki döneme devirleri yüksek olduğu, tahakkuk eden borçlarını ise ödemedikleri yapılan incelemelerde görölmektedir.

³⁴⁴ Haldun Darıcı, “SMİYB'lerin Kullanımı ve Düzenlenecek Raporlarda Yer Verilmesi Gereken Hususlar-II”, **Yaklaşım**, Şubat 2016, Sayı: 278.

SONUÇ

Bu çalışmada, sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri özelinde “vergi kaçakçılığı suçunda kast unsuru” konusu incelenmiş, kastın varlığına ilişkin TCK’da yer alan hükümler VUK açısından değerlendirilerek kastın göstergeleri tespit edilmiştir. Bu doğrultuda, çalışmada ulaşılan bulgular ve sonuçlar aşağıda belirtilmiştir.

➤ Vergi suçlarında kastın varlığının vergi incelemesi aşamasında mı yoksa yargılama aşamasında mı ortaya konulması gerektiği hususu günümüzde halen tartışılmakta olan uyuşmazlık konularından biridir. Uygulamada vergi incelemesine yetkili olanlar sübjektif bir unsur olan kastı objektif unsurlarla tespit etme konusunda, genellikle vergi incelemeleri vergiyi doğuran olaydan yıllar sonra yapıldığından ve bu süreçte kast unsuruna konu olacak belge ve doneler mükellef tarafından yok edilebileceğinden, zorluk çekmektedirler. Bu nedenle birçok inceleme elemanı kast unsurunun mahkemelerce tespit edilmesi gerektiği düşüncesiyle raporunu tamamlayıp savcılığa sevk etmektedir. Bu düşünceyle hareket edenler, 359. maddeye temas eden bir durumun varlığını tespit ettikten sonra bu durumu savcılığa bildirmeyen inceleme elemanının TCK’ya göre “görevi kötüye kullanma” suçunu işlediğini düşünmektedirler. Hakkında sahte belge düzenleme raporu bulunan bir kişiden mal aldı diye yeterli somut tespiti dayanmadan oluşturulan raporlara istinaden savcılığa sevk edilen davalarla ilgili, Mahkemelerin ceza hükmetmedikleri görülmektedir. Sonuç itibarıyla, gereği gibi somut tespitlerle düzenlenmeyen rapor, hem inceleme elemanı için hem de mahkemeler için zaman kaybına sebep olmakta, vergi incelemesi ile istenilen sonuç elde edilememektedir. Sahte belge kullanma gibi vergi incelemesi ile tespit edilebilen, özel ve teknik bilgi gerektiren bir konuda yeterli somut tespit yapılmadan, işin savcılığa sevkine doğru olmadığı düşünülmektedir.

➤ Vergi kaçakçılığı fiilinde kastın varlığının aranması gerektiği konusuna ilişkin yayımlanan 306 No.lu VUK tebliğinde sadece sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile ilgili açıklama yapılması, kanun koyucunun amacının 359. maddede düzenlenen diğer suçların işlenmiş olmasının tek başına kastın göstergesi olarak kabul edilmesini sağlamak olduğu şeklinde yorumlanmaktadır. Tebliğde, sahte

belge düzenleme suçunun kast olmadan işlenmesinin olanaksız olduğu, suçun işlenmesinin kastın karinesi olduğu belirtilerek sadece sahte belge kullanma suçlarının bilmeden işlenmesinin mümkün olduğu, bu nedenle sahte belge kullanma fiilinde kastın varlığının araştırılması gerektiği belirtilmiştir. Bilindiği üzere TCK'nın 21. maddesinde suçun oluşması kastın varlığına bağlanmıştır. Ayrıca kanunun 5. maddesinde mezkur kanunun özel kanunlarla olan ilişkisi düzenlenmiştir. TCK'nın 5 ve 21. maddeleri cariyken 306 No.lu VUK tebliğinin "sahte belge kullanma incelemelerinde kast unsurunun aranması gerektiği" yönündeki hükmünün yersiz olduğu ve kanun tekniği açısından karışıklıklara sebebiyet verdiği düşünülmektedir. Zira kast unsuruna VUK madde metninde yer verilmemesi, TCK'nın 5. ve 21. madde hükümleri gereği kastın varlığının tespitini zaten zorunlu kılmaktadır. 306 No.lu tebliğ, diğer kaçakçılık suçlarında kastın aranıp aranmaması gerektiği hususunda farklı yorumlar yapılmasına yol açmaktadır. Bu nedenle VUK hükümleri 306 No.lu tebliğin yayımlanma sebebini ortadan kaldıracak şekilde yeniden düzenlenerek TCK ile tam uyumlu hale getirilmelidir.

➤ 359. madde kapsamındaki kaçakçılık suçlarının kast olmadan işlenemeyeceği VUK madde metninde düzenlenmemiş olsa da fiilin gerçekleşmesi ile birlikte suçun oluştuğu kabul edilmektedir. Diğer yandan, doktrinde defter belgelerin tahrif edilmesi suçunun bilmeden de işlenmesinin mümkün olabileceği düşünülmektedir. Konu hakkındaki düzenlemelerin kısım kısım yapılması tamamen kargaşaya neden olmuş, kastın tespiti vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların inisiyatifine bırakılmıştır. Sonucu hürriyeti bağlayıcı ceza olan böyle önemli bir konuda kanuni düzenlemeler daha net yapılmalıdır.

➤ Sahte belge kullanımına yönelik düzenlenen raporlara dayanılarak verilen mahkûmiyet kararları, raporda bilhassa kastın varlığına ilişkin yeterli somut tespitlere yer verilmediği gerekçesiyle üst yargı mercilerince bozulmaktadır. Maliye Bakanlığınca yayınlanan 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ ile sahte belge kullanımına ilişkin düzenlenecek raporlarda ortaya konulması gereken husus ve değerlendirmelere yer verilerek incelemelere yön verilmeye çalışılmıştır. Sahte belge kullanımına ilişkin yürütülen incelemeler vergi müfettişlerince tebliğde belirtilen açıklamalar dikkate alınarak yapılmalı, kullanılan sahte faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet

ifasına ilişkin olmadığı somut verilerle ortaya konulmalı, sahte belgelerin kasıtlı kullanıldığını gösterecek her türlü araştırma yapılarak düzenlenecek raporlar somut verilerle desteklenmelidir.

➤ Sahte belge kullanımlarında kastın varlığını ispat etmek, sahte faturaya konu edilen faaliyette (mal hizmet alım/satımı) hayatın doğal akışına aykırılık teşkil eden hususları somut verilerle ortaya koymak demektir. Buna göre vergi incelemeleri; kaydi/fiili envanter, randıman, karşıt inceleme, karşıt tespit vb. çalışmalarla desteklenmeli, faturalara mukabil herhangi bir ödeme yapılıp yapılmadığı, ödemenin kime yapıldığı, şekli (banka, çek, senet, kasa, PTT, kredi kartı vb.) ve malın nakliyesi ile ilgili tespitlere veya sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet kaydı söz konusuysa düzenleyicinin mükellefiyet kaydının terkin edilip edilmediğine ilişkin hususlara incelemede yer verilmeli, mal ve/veya hizmetlerin mükellefin söz konusu dönemdeki iş ve işlemlerinin niteliğine, stok durumuna, sermaye yapısı ve ödeme kapasitesine uygun olup olmadığına yönelik tespitler yapılmalı, aynı zamanda mükellefin beyanname verme ve vergi mükellefiyeti ile ilgili diğer ödevleri yerine getirip getirmediği tetkik edilmelidir.

➤ Sahte belge kullanma tespitiyle yürütülen incelemelerde, kastın varlığını net şekilde ortaya koyabilmesi bakımından, öncelikle söz konusu faturaların muhteviyatı tetkik edilmelidir. Sahte faturalarla satışa konu edilen mal veya hizmetin nev'i mükellefin mutaat faaliyet konusu ile ilgili değil ya da bu alımlara ilişkin verilen izah dayanaktan yoksun veya yetersizse, mükellefin söz konusu faturaların sahte olduğunu bilmeden kullandığından bahsetmek mümkün olmayacaktır.

➤ Mükelleflerin kullandığı sahte belge tutarlarının ilgili dönem alış faturaları arasındaki payı, sahte belge kullanma fiilinin alışkanlık haline getirilip getirilmediği hususunda vergi incelemesini yürütenlere kanaat kazandırmaktadır. Benzer şekilde, sahte belgelerde gösterilen KDV tutarlarının, ilgili dönemde beyan edilen “İndirilecek KDV” tutarına oranına bakılarak da kastın varlığına ilişkin değerlendirmeler yapılabilir. Ancak yapılan bu oranlamalar, farklı sektörlerdeki veya aynı sektördeki farklı ölçekteki mükellefler açısından her zaman tek başına kastın varlığına gösterge teşkil etmeyebilir. İncelenen mükellefin ölçeği, faaliyet gösterdiği süre, içinde

bulunduğu sektörün kendine münhasır özellikleri gibi faktörler göz ardı edilerek yapılan oranlamalar, yürütölen incelemelerde mükellefin kastı ile ilgili hatalı kanaat oluşmasına sebep olacaktır. Buna göre sahte belge kullanma incelemelerinde yukarıda belirtilen şekilde yapılacak oranlamaların incelemede elde edilen diğör tüm verilerle birlikte değörlendirilmesi gerekmektedir.

➤ Fatura mukabili yapılan her türlü mal teslimi veya hizmet ifası karşılığında iktisadi, ticari ve teknik icaplar gereğı satıcıya fatura tutarı kadar bir ödeme yapılması söz konusu olacaktır. Diğör yandan, sahte belgeye dayalı alışlarda gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası söz konusu olmadığından işin doğası gereğı satıcıya böyle bir tutar ödenmeyecektir. Bu nedenle, mükelleflerin kullandıkları sahte belgeler için ödeme yapıldığına dair herhangi bir defter kaydı ve/veya tevsik edici bir belge ibraz edemiyor olması kastın göstergesi olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, belirli bir limiti aşan tahsilat ve ödemelerini banka ve benzeri kuruluşlardan alınacak belgelerle tevsik etmek zorunda olan mükellefler, suç işleme kastının varlığını gizleyebilmek amacıyla genellikle bu faturalar karşılığında nakit ödeme yaptıklarını beyan etmektedirler. Zira sahte alım belgesine ilişkin yapıldığı beyan edilen nakit ödemeler “tevsik zorunluluğı” kapsamında belgelendirilmemiş olsa dahi mükelleflerin defter kayıtlarının bu durumu doğrulaması halinde, gerçekten bir ödeme yapıldığının kabulü gerekmektedir. Bu nedenle, yapılan ödemelerin gerçek olup olmadığı hususu; “tevsik zorunluluğı” çerçevesinde değöl, yasal defter kayıtları üzerinden yapılacak araştırmalar neticesinde ortaya konulmalıdır. Ödeme ve tahsilatlarını tevsik zorunluluğı kapsamında belgelendirmeyen mükellefler hakkında VUK hükümleri gereğı özel usulsüzlük cezası öngörölse de bu durum sahte belgeler karşılığında gerçekten bir ödeme yapılmadığı anlamı taşımamaktadır.

➤ Banka veya benzeri finans kuruluşlarınca düzenlenen belgelerle bir ödemenin belgelendirilmiş olması, o belgenin gerçekten bir mal/hizmet satışı karşılığında düzenlendiğı anlamına gelmemektedir. Sahte belgelere dayalı alımlar karşılığında yapıldığı beyan edilen ödeme işleminde herhangi bir muvazaa olup olmadığı hususunun vergi inceleme elemanlarınca detaylı şekilde araştırılması gerekmektedir. Nitekim sahte belge kullanıcılarının söz konusu belgeleri düzenleyenler adına fatura tutarı kadar çek tanzim etmesi veya EFT-Havale

göndermesi yaygın bir yöntemdir. Ödemeleri bilfiil banka şubelerinden tahsil eden şahıslar nezdinde yapılacak karşıt incelemeler neticesinde olası bir muvazaa durumunun tespiti mümkündür. Yapılan ödemelerin, ödemeyi yapanlar veya görevlendirdikleri kişilerce tahsil edildiğine dair somut bir tespitle bulunulması halinde, bu kişilerin gerçek bir ticaret varmış görüntüsü verebilmek amacıyla muvazaalı işlem gerçekleştirdiği, gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasının söz konusu olmadığı anlaşılabilecek, böylece sahte belge kullanma fiilinde kastın varlığı net şekilde ortaya konulmuş olacaktır.

➤ Sahte belgelerde belirtilen ve stokta tutulan malların taşınması, yüklenmesi, boşaltılması veya stoğa alınması için işyerinin gerekli fiziki koşullara veya tertibata sahip olmadığına tespit edilmesi durumunda, mükellefin bu belgelerin sahte olduğunu bilmeden kullandığından söz edebilmesi mümkün olmayacaktır. Söz konusu koşul veya tertibata sahip olunmadığına yönelik elde edilecek bulgular, gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan söz konusu belgelerin kullanıcılar tarafından kasten beyanlara alındığına somut dayanak oluşturacaktır. Taşıma, yükleme, boşaltma ve stoklama koşullarının tetkiki sürecinde tespit edilen diğer fiili durumlar karşıt incelemeler ve şahit ifadeleri ile desteklenmelidir. Bütün bu tespitler tek başına işlemlerin gerçekliğini ispata yeterli olmamakla beraber söz konusu tespitler beraber değerlendirildiğinde doğru sonucu vermektedir.

➤ Yukarıda belirtilen hususlar araştırıldıktan sonra bu işlemlerin tamamının hayatın doğal akışına ve usulüne uygun şekilde gerçekleştirildiğinin somut verilerle ortaya konulması, mükellefin sahte belgeye dayalı olsa dahi gerçekten bir mal veya hizmet satın aldığı ve buna ilişkin her türlü ticari icabı yerine getirdiği anlamına gelecektir. 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında olan mükellefler ile kendileri hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflere, “İşlemlerin Gerçekliğini İspat” bölümündeki açıklamalar doğrultusunda, delil serbestisi kapsamında sınırlandırıcı olmamak kaydıyla, belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat imkanı tanınmıştır. Buna göre; işlem bedelinin ödendiğinin tevsiki ve taşıma,

yükleme, boşaltma, depolama, ambalajlama ve benzeri işlemlerin yapıldığına yönelik belgeler ile sigorta, vergi, resim, harç, pay, fon gibi ödemeler yapılmışsa bu ödemelere ait belgeler ile mükellefler işlemlerinin gerçekliğini tevsik edebilirler.

➤ Vergi kaçakçılık suçu olarak tanımlanan “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme” fiilinde, fiili işleyenler açısından kast unsuru aranmamakta, suçun işlenmiş olması kastın varlığını göstermektedir. Zira mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan bir belgeyi kast olmaksızın düzenlemesi mümkün değildir. Sahte belge düzenleme yönüyle yapılan incelemelerde, söz konusu mükellefin düzenlediği faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığının delilleriyle ortaya konulması durumunda suçun tüm unsurları oluşmaktadır. İncelemelerde, mükelleflerin sahte belge düzenlediği tarihte belge konusu malın teslimi veya hizmet ifasını yapacak sermaye, işgücü, üretim kapasitesi, makine parkı, ambar demirbaş, araç kapasitesine sahip olup olmadığı, yapılan yoklama ve kontroller ile tespit edilmelidir. Bunlara ek olarak kullanılan enerji miktarı ve fire oranları dikkate alınarak üretim analizi yapılması, ürün sevk yöntemleri, ilgili dönem karlılık oranları dikkate alınarak sonuçların iktisadi, ticari ve teknik icaplar açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca özellikle sahte belge düzenleme incelemelerinde mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirip getirmediği hususu araştırılarak mükellefin vergi ödeme gayreti analiz edilmelidir. Yapılan yoklamalarda mükelleflerin işyerinde bulunmaması çoğu sahte belge düzenlemek amacıyla kurulan paravan şirketler için olağan bir durumdur. Bu tür mükellefler için depo, makine ve teçhizat durumu, çalışan sayısı gibi somut tespitler yapılamayacağından, incelemeler yapılacak yoklamalara ek olarak mal alım ve satımında bulunduğu diğer mükellefler nezdinde yapılacak karşıt incelemeler üzerinden yürütülmelidir.

➤ Vergi kaçakçılığı ile ilgili diğer bir tartışmalı konu ise, suçlara verilen cezalara ilişkindir. VUK 359. maddede suçlar üç gruba ayrılmış, birinci gruptaki suçlar için on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası, ikinci gruptaki suçlar için üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası, son olarak üçüncü gruptaki suçlar için ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Sahte belge kullanma ve düzenlenme suçları ikinci grupta düzenlenmesi itibariyle alt limit olarak en ağır yaptırımla karşılaşan suçlardandır. Vergi incelemelerinde, sahte belge kullanma suçunun daha hafif bir suç

olduğu savunulmakta ve çoğu zaman kullanılan sahte belgelerin belli oranın altında kalması durumunda “bilmeden kullanıcı” değerdendirilmesiyle, bu mükelleflerin savcılığa sevkı sağlanmamaktadır. Kaçakçılık suçu işleyenler nezdinde bir sınır konularak değerdendirme yapılması, mükellefleri alışlarının belli oranına kadar sahte belge kullanmaya teşvik edici ya da idarenin alışların belli oranına kadar sahte belge kullanımına izin verdiği şekilde etki yaratmaktadır. Bu durum toplumumuzda vergi kaçırmaya uygun bir ortam sağlamaktadır. Sahte olarak kullanılan belgenin böyle bir oranlama ile cezasız bırakılması yerine ceza miktarlarını daha alt limitlerden başlatılacak şekilde düzenlenmesi, üç grup halinde düzenlenen bir ceza yapısı yerine, her suç farklı bir fıkrada düzenlenerek hürriyeti bağlayıcı cezaların alt ve üst sınırları suç yapısına göre tek tek belirlenmesi daha uygun olacaktır.

Defter ve belgeleri tahrif etme suçunda, bir sayfada yer alan küçük bir karalama ile tüm defterde oluşan tahrifatın farklı şekillerde cezalandırılmasına olanak sağlayacak şekilde alt ve üst limitler her suç için yeniden belirlenebilir. Sahte belge kullanımına verilecek cezanın kullanılan belge tutarına bağlı olarak alt limitten başlayarak kademeli şekilde artırılması mükellefin her tutardaki sahte belge kullanımını engelleyecektir. Bu şekilde bir cezalandırma sistemi ile düşük tutarlı veya toplam alışlarına kıyasla düşük oranda sahte belge kullanan mükellefler hakkında kaçakçılık raporu yazmak imtina edilecek bir hal olmaktan çıkacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Ak, Bülent: **Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Cezaları ve Diğer Cezalar**, TÜRMOB Yay., Ankara, 1999.
- Akdoğan,
Abdurrahman;
Kırbaş Sadık;
Eyüpgiller,
Saygın: **Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü**, Ankara, Birlik Yayıncılık, 1986.
- Alacakaptan,
Uğur: **Suçun Unsurları**, Ankara, 1970.
- Altuğ, Osman: **Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul, 2. bs., Türkmen, 1999.
- Artuk, Mehmet
Emin, vd.: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 13. Bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2019.
- Artuk, Mehmet
Emin; Gökçen,
Ahmet;
Yenidünya,
Ahmet Caner: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Turhan Kitapevi, 4. baskı, Ankara, 2009.
- Bayar, İbrahim
Nihat: **Vergi Kaçakçılığı**, Ankara, Mali Akedemi Yay., 2013.
- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, 39. Baskı, Ankara, Savaş, 2016.
- Candan,
Turgut: **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2005.
- Candan,
Turgut: **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, ty.
- Cengiz, Aydın;
Kılıç, Ömer: **Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2017.
- Centel, Nur: **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 2. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2002,
- Centel, Nur;
Zafer Hamide: **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 8. Bs., İstanbul, Beta, 2011.

- Centel, Nur, v.d.: **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 10. Baskı, İstanbul, 2017.
- Çavuş, Adnan: **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Beta, 2016.
- Demirbaş, Timur: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Bs. Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Donay, Süheyl: **Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta, 2008.
- Dönmezler, Sulhi: **Genel Ceza Hukuku Dersler**, İstanbul, 2003.
- Dönmezler, Sulhi; Erman Sahir: **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, 9. Bs., 2. C., İstanbul, 1986
- Edizdoğan, Nihat; Taş, Metin: **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ekin Kitapevi, 1993.
- Erman, Sahir: **Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1958,
- Erman, Sahir: **Sahtekarlık Suçları**, Dördüncü Baskı, İstanbul, 1981, s. 386.
- Erman, Sahir: **Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku-VI**, İstanbul, İstanbul Üni. Fen. Fakültesi, 1988
- Güçlü, Faruk: **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı (4369 Sayılı Yasanın Yorumuyla Birlikte)**, Ankara, Başkent KİŞE ve Matbaacılık, 1998.
- Gündel, Ahmet: **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Bs., Ankara, 1996.
- Güngör, Devrim: **Ceza Hukukunda Fiil Üzerinde Hata**, Ankara, 2007.
- Hakeri, Hakan: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Adalet Yayınevi, Ağustos 2014.
- Hızlı, Yılmaz: **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları, 1984.

- İçel, Kayıhan, v.d.: **Suç Teorisi**, 2. Baskı, İstanbul, 2002.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016.
- Kaşıkcı, Mahmut: **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, 2007.
- Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Ankara, Siyasal Kitapevi, 2012.
- Kızılot, Şükrü; Kızılot, Zuhale: **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Nasyon Fatura İhtilafları**, 4. Bs. Ankara, Yaklaşım, 2011.
- Koca, Mahmut; Üzülmöz, İlhan: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 11. Bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018.
- Kocahanoğlu, Osman Selim: **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2.bs., İstanbul, 1983.
- Mutluer, M. Kamil: **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir iktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayını, Eskişehir, 1979.
- Ok, Nuri; Ahmet, Gündel: **Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin, İstanbul, 2002, s. 316.
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, Türkmen, 11. Baskı, İstanbul, Türkmen, 2016.
- Önder, Ayhan: **Ceza Hukuku (Genel Hükümler)**, 2. C., 1. Bs., İstanbul, Beta Basım Yay., 1989.
- Önder, Ayhan: **Ceza Hukuku Dersleri**, İstanbul, 1992.
- Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları, 8.bs., 2000.
- Özbek, Özer, vd.: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. Baskı, Ankara, 2013.
- Özgenç, İzzet: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Ankara, 2018.
- Özyer, Mehmet Ali: **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Bs. İstanbul, 2008.

- Parlar, Ali;
Hatipoğlu
Muzaffer;
Yüksel, Erol : **Açıklamalı - İctihatlı Ceza Muhakemesi Hukukunda Deliller, Çapraz Sorgu ve İspat**, Ankara, 2008,
- Soyaslan,
Doğan: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 7. Baskı, Ankara, 2016.
- Şeker, H.
Nezih: **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, Beta, 1994.
- Şenyüz, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku**, 4.Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2008.
- Taş, Fatma: **Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Ankara, Yaklaşım, 2008.
- Taş, Metin: **Vergi Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa 2001.
- Taştan,
Mehmet: **Açıklamalı-İctihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2014.
- Tosun, Öztekın: **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul, İstanbul Hukuk Fak. Yay. 1962.
- Umar, Bilge;
Yılmaz, Ejder: **İspat Yüğü**, İstanbul, Kazancı Matbaacılık, 1980.
- Üzölmez, İlhan;
Özgenç, İzzet;
Göktürk,
Neslihan: **Ceza Hukukuna Giriş**, Eskişehir, 2012.
- Yiğit, Uğur: **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta, 2004

Makale ve Tezler

- Akarca, Akif; Şafak, Mehmet: “İşletmelerde Vergi Planlamasının Önemi”, (Çevrimiçi) www.muhasabenet.net
- Akdemir, Tuğçe: “Kaçakçılık Suçunun Manevi Unsurunun Türk Ceza Kanunu İle Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi”, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2012.
- Akay, Recep; Barutçu, Hüseyin: “Vergi Suçu Örneğinde Kastın Tespiti”, **Vergi Raporu**, Sayı:234, Mart 2019
- Akkaya, Mustafa; Akman, İnci Solak: “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında “Bilirkişilik” Uygulamasına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, Temmuz 2016, Sayı: 283, (çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28772>, 14.05.19.
- Akyol, Mehmet Emin: “Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 18, Sayı: 211, Temmuz 2010.
- Apak, Sedat: “Sahte Belge Kullanma Suçunda “Manevi Unsur” Hakkında Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları**, Sayı:349, Ekim 2017, s. 4, (çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/sahte-belge-kullanma-sucunda-manevi-unsur%E2%80%9D-hakkinda-degerlendirmeler/8502>, (31.03.19)
- Arslan, Erdoğan: “Vergi Hukukunda İdarenin Görüşü-I”, **Yaklaşım**, Ocak 2019, Sayı: 313, (çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=32762>, 11.05.19.
- Arslan, Resul: “Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Trabzon, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2016.
- Aydoğdu, F. İsmail Hakkı: “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası”, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2009, s. 84-85
- Aykın, Hasan: “Defter Ve Belge İbraz Etmeme Hangi Durumlarda Gizleme Suretiyle Kaçakçılık Suçunu Oluştur?”, (Çevrimiçi) <https://vergidosyasi.com/2017/01/13/defter-ve-belge-ibraz-etmeme-hangi-durumlarda-gizleme-suretiyle-kacakcilik-sucunun-olustur/>, 28.04.2019.

- Batı, Murat: “213 Sayılı VUK ve 5237 Sayılı TCK Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluk”, **Vergi Dünyası**, Sayı:421, Eylül 2016
- Batun, Mehmet: “Mücbir Sebep ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 345, Mayıs 2010.
- Batun, Övül Çölgezen: “İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi”, **Vergi Dünyası**, Haziran 2009, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4996>, 09.04.2019
- Baykara, Bekir: “Vergi Barışı Kanununun 14. Maddesinin Anayasal Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı 261, Mayıs 2003, s. 4–11.
- Baykara, Bekir: “Vergi Ziyai Suçunda Manevi Unsur”, **Vergi Dünyası**, Kasım 2004, Sayı: 279.
- Baykara, Bekir: “Vergi Suçu Raporu Ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, Mayıs 2004, <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3304>, 12.03.19.
- Baykara, Bekir: “VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları ile İhlal Edilen Menfaat(Suçun Hukuki Konusu)”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2018, Sayı: 446, ss. 61-67.
- Baykara, Bekir: “Vergi Kaçakçılığı Suçları Ve Muhasebe Hilesi”, **Gündel Hukuk Dergisi**, Haziran 2009, Sayı:66.
- Benli, Abdulkadir: “Muhasebe Hilesi Nedir, Ne Olmalıdır? 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2011, (çevrimiçi) <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/5612>, 22.04.2019.
- Bilici, Kerim: “Defter Belge İbrazi Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin Tayini”, **Vergi Sorunları**, Sayı:191, Ağustos 2014
- Bozdoğanoglu, Burçin: “Gizleme Dolayısıyla Vergi Kaçakçılığı Suçunun Oluşumu Açısından Özellik Gösteren Durumlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı:330, Mart 2016.
- Cengiz, Aydın: “Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu”, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmış Doktora Tezi, 2014.
- Çavuş, Adnan: “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili”, **E-yaklaşım**, Nisan 2004, Sayı: 9,(çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4370>, 11.05.19.

- Birtek, Fatih: “Kasten Öldürmeye Teşebbüs ve Kasten Yaralama Suçlarının Manevi Unsur Bakımından Ayırt Edilmesi”, (çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1501/16563.pdf>, 21.11.2019.
- Darıcı, Haldun: “SMİYB’lerin Kullanımı ve Düzenlenecek Raporlarda Yer Verilmesi Gereken Hususlar-II”, **Yaklaşım**, Şubat 2016, Sayı: 278.
- Demir, Gürol: “Sahte Belge Kullanma Suçunda Son Durum”, **Vergi Raporu**, Sayı: 217, Ekim 2017,
- Deniz, Kendal: “Yargı Kararları Çerçevesinde Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanmanın Vergi Kabahat Ve Suçları Açısından Değerlendirilmesi”, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2018
- Erdem, Tahir: “Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadan Belge Basılması ve Bu Belgelerin Bilerek Kullanılması Suçları”, **Vergi Sorunları**, Ocak 2011, (çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/maliye-bakanligi-ile-anlasmasi-olmadan-belge-basilmasi-ve-bu-belgelerin-bilerek-kullanilmasi-suclari/3308>
- Erdem, Tahir: “Kaçakçılık Suçlarının Bildirilmesinde ve Cezalandırılmasında Usul”, Vergi Sorunları, **Vergi Sorunları**, Sayı:273, Haziran 2011, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kacakcilik-suclarinin-bildiriminde-ve-cezalendirilmasinda-usul/4485>, 16.03.19.
- Erdem, Tahir: “Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”, **Vergi Sorunları**, Sayı:266, Kasım 2010,
- Ertek, Yakup: “Uluslararası Yük Taşımacılık Faaliyetine İlişkin Yurt Dışında Yapılan Tahsilat Ve Ödemelerin Tevsiki”, **Vergi Raporu**, Sayı: 232, Ocak 2019.
- Eşgin, Osman: Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi, İstanbul, **Onikilevha**, 2017.
- Hekim, Cavit: “Vergi Kaçakçılığı Suçları”, Bahçeşehir Üniversitesi, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013.
- Işık, Ekrem: “Bir Vergi Kaçakçılık Suçu: Hesap Ve Muhasebe Hilesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:252, Eylül 2009.

- Işık, Ekrem: “Bir Takvim Yılında Birden Çok Düzenlenen Ya Da Kullanılan Faturalarda Kaç Defa Hapis Cezası İstenebilir?”, (çevrimiçi) <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ekremisik/001/>, 07.04.2019
- Karakoç, Yusuf: “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, (çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-yargilamasi-hukukunda-tanik-beyaninin-delil-olmasi/3230> , 09/04/2019
- Kaşıkcı, Mahmut: “Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1999.
- Kelecioğlu, M. Aykut: “Sahte Faturanın Tanımı Ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II”, **Yaklaşım**, Sayı: 95, Kasım 2000,
- Kıvıncı, Çetin: “Vergi Usul Kanunu’ndaki Muhasebe Hilesiyle İlgili Düzenlemeye İlişkin Değerlendirme ve Öneri”, **Yaklaşım**, Haziran 2012, Sayı: 234, (çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14024> 14.05.19.
- Kızılot, Şükrü: "Ekonomik Suçlar ve Vergiler", Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu, TOOB-Adalet Bakanlığı, Ankara, Ekim 2005.
- Küçüktop, Sema; Küçüktop, Muzaffer: “Kaçakçılık fiilleri ve Cezalarında Yapılan Yeni Düzenlemenin Uygulanması, Amacı ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1995, <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1389>, 15.03.2019.
- Nazalı, Ersin: "Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak" Suçunun İşlenmesi Mümkün Değil Midir?", **Vergi Dünyası**, Mayıs 2009, (Çevrimiçi), <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4968>, 18.03.2019.
- Oktar, S. Ateş: “Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk”, **Vergi Sorunları**, Sayı:167, Ağustos 2002, ss.116-130.
- Oktar, S. Ateş: “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları**, Sayı:144, Eylül 2000, ss. 75-93,
- Oktar, S. Ateş: “Muhasebe Hileleri Ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, Vergi Sorunları, Sayı:249, Haziran 2009, (Çevrimiçi), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/muhasebe-hileleri-ve-bir-hukuka-ygunluk-sebebi/2512> (Erişim Tarihi:11.03.2019).

- Oslu, Sevim
Gölce: “Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası”, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2013.
- Özdemir, Halil
İbrahim: “Sahte Belge Ticareti Yaptıkları Vergi İnceleme Raporu İle Tespit Edilenlerin Mükellefiyetleri Terkin Edilecektir”, **Vergi Sorunları**, Sayı:200, Mayıs 2005, ss.132-137.
- Özdiler Küçük,
Eda; Vergi Hukukunda Karinelerin Sınıflandırılması, Yaklaşım, Temmuz 2011, Sayı: 223, (çevrimiçi)
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12795&arananKey=KAR%C4%B0NE>
- Özcan, Onur: “Türk Hukukunda Vergi Suçları”, İstanbul, Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmış Doktora Tezi, 2014.
- Perçin, Necati: “Vergi Hukukunda İspat Ve Serbest Delil Sistemi”, Vergi Sorunları, (Çevrimiçi)
<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hukukunda-ispata-ve-serbest-delil-sistemi/3640>, 09/04/2019.
- Sonsuzoğlu,
Elif: “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Son Değişiklikler”, **Vergi Sorunları**, Sayı:176, Ocak 1995, s. 1, (Çevrimiçi)
<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-kacakciligi-sucundaki-son-degisiklikler/3703>, 16.3.2019
- Soydan, Billur
Yaltı: “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu İle Okumak: Adil Ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün Müdür?”, **Vergi Sorunları**, Sayı:169, Ekim 2002, ss. 49-71.
- Şimşek, Cenk
Tolga: “Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap Ve Muhasebe Hilesi”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2014, (çevrimiçi)
<https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3417> 23/04/2019.
- Taf, Süleyman: Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelerden, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2006, (Çevrimiçi)
<https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4120>, 14.04.2019.
- Taştan,
Mehmet: “Vergi Usul Kanunu Yönünden Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçları”, Selçuk Üniversitesi, Konya, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2018.
- Tezcan,
Keremettin: “Vergi Suç Ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”,(Çevrimiçi)
http://adanasmmmo.org/sempozyum/keramettin_tezcan.doc,

- Üstün, Ümit
Süleyman: “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”,
Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal
Bilimler Enstitüsü, 2001.
- Üstün, Ümit
Süleyman: Üstün, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri
Gizleme Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.
XV, Y. 2011, Sa. 3.
- Yaltı, Billur: “İham’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası Ve
Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı
Üzerine”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 317, Şubat 2015, (çevrimiçi)
[http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/ihamin-glantz-
kararinin-ardindan-kacakcilikta-para-cezasi-ve-hapis-cezasi-
uygulamasinin-non-bis-in-idem-ilkesine-aykirligi-uzerine/5509](http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/ihamin-glantz-kararinin-ardindan-kacakcilikta-para-cezasi-ve-hapis-cezasi-uygulamasinin-non-bis-in-idem-ilkesine-aykirligi-uzerine/5509)
,27.06.2019.
- Yıldız, Habib: Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, **Vergi Dünyası**, Kasım
2002, (çevrimiçi)
<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3089> ,06.11.2019.