

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

YARGI ORGANLARI KARARLARI IŞIĞINDA
VERGİ SUÇLARI UYGULAMALARINDA
KARŞILAŞILAN SORUNLARIN ANALİZİ

Feyza KAYA

2501180770

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Sedat APAK

İSTANBUL – 2022

ETİK BEYANI

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum ‘‘Yargı Organları Kararları Işığında Vergi Suçları Uygulamalarında Ortaya Çıkan Sorunların Analizi’’ adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğundan, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Feyza KAYA

15.05.2022

ÖZ

YARGI ORGANLARI KARARLARI IŞIĞINDA VERGİ SUÇLARI UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLARIN ANALİZİ

Feyza KAYA

Vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi ceza hukukunun konusunu, vergi kabahatleri ile vergi suçları oluşturmaktadır. Vergi kabahati, mükellef ve vergi sorumlularının vergi kanunlarında belirtilen usul ve şekle ilişkin hükümlerine yaptırım gerektirecek şekilde kısmen ya da tamamen aykırı davranılması olarak tanımlanmaktadır. Vergi suçu ise vergi kanunlarında belirtilen ödevlere, vergi mükellefleri ile vergi sorumlularının cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket etmeleridir. Her ne kadar hem vergi kabahatleri hem vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen hukuka aykırı fiiller olarak nitelendirilse de aralarında belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu bu çalışmada öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen vergi kabahatleri ile vergi suçları, suçun unsurları olan kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka uygunluk unsuru bakımından açıklanmıştır. Ardından, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen ve vergi suçları arasında en çok işlenme oranına sahip olmakla birlikte ayrıca en ağır yaptırıma tabi tutulan vergi kaçakçılığı suçu, detaylıca incelenmiş ve bu suçun uygulamasında ortaya çıkan sorunlara tezin üçüncü bölümünde yer verilmiştir. Bu sorunlar değerlendirilirken bilimsel görüşlerden ve Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarından faydalanılmıştır. Tezin sonuç bölümünde ise, söz konusu uygulamada ortaya çıkan sorunların ortadan kaldırılabilmesi adına çeşitli çözüm yollarına kapsamlı şekilde yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Vergi Kaçakçılığı Suçu.

ABSTRACT

ANALYSIS OF PROBLEMS OCCURRING IN THE APPLICATION OF TAX CRIMES IN THE LIGHT OF JUDICIAL DECISIONS

Feyza KAYA

The subject of tax criminal law, which is a sub-branch of tax law, consists of tax misdemeanors and tax crimes. Tax misdemeanor is defined as the partial or complete violation of the procedural and formal provisions of taxpayers in a way that necessitates sanctions. Tax crime is the violation of the duties specified in tax laws, taxpayers in a way that requires punishment. Although both tax misdemeanors and tax crimes are classified as unlawful acts against the state treasury, of course there are clear differences between them. In this study, first of all, tax misdemeanors and tax crimes specified in the Tax Procedure Law No. 213 are explained in terms of the elements of the crime that include the legal element, the material element, the moral element and the element of compliance with the law. Then, the tax evasion crime, which is regulated in Article 359 of the TPL, has not only the highest rate of committing among tax crimes, but also is subject to the heaviest sanction, is examined in detail and the problems that arise in the application of this crime are included in the third part of the thesis. While evaluating these problems, scientific opinions and the decisions of the Constitutional Court, the Court of Cassation and the European Court of Human Rights have been used. In the conclusion part of the thesis, various solutions are given in detail in order to eliminate the problems that arise in the application in question.

Key Words: Tax Criminal Law, Tax Misdemeanors, Tax Crimes, Tax Procedure Law No: 213, Tax Evasion Crime.

ÖNSÖZ

Öncelikle danışmanlığımı üstlenen, konu seçiminden araştırmanın yürütülmesine dek beni sınırlamayıp özgür bırakan, kendisine ne zaman danışsam bana kıymetli zamanını ayırıp büyük bir ilgiyle faydalı olabilmek için elinden gelenin fazlasını sunan ve mesleki hayatımda da bana verdiği değerli bilgilerden faydalanacağımı düşündüğüm kıymetli ve danışman hoca statüsünü hakkıyla yerine getiren Sayın Doç. Dr. Sedat APAK'a teşekkürü bir borç biliyor ve şükranlarımı sunuyorum.

Değerli görüşleri ile araştırmanın şekillenmesine katkı sağlayan, kendisini tanımaktan gurur duyduğum Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kıdemli Tetkik Hakimi Sayın Dr. Yunus Emre YILMAZOĞLU'na teşekkür ederim.

Sadece tez çalışmam süresince değil her zaman yanımda olan, aldığım kararları her zaman destekleyen, maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen sevgili aileme teşekkür ve minnetimi özellikle belirtmek isterim.

Aynı mesleği icra etmekten gurur duyduğum değerli meslektaşlarım Sayın Aykut TEMİRKAYA'ya ve Sayın Veysi NEHİR'e, tezin yazım aşamasında vermiş oldukları katkılardan dolayı teşekkür ederim.

Feyza KAYA

İSTANBUL 2022

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİ KABAHATLERİNİN SUÇUN UNSURLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

1.1. Vergi Kabahatlerinde Kanunilik Unsuru	10
1.1.1. Vergi Ziyayı Kabahatinde Kanunilik Unsuru	11
1.1.2. (Genel) Usulsüzlük Kabahatinde Kanunilik Unsuru	12
1.1.3. Özel Usulsüzlük Kabahatinde Kanunilik Unsuru	13
1.2. Vergi Kabahatlerinde Maddi Unsur	14
1.2.1. Vergi Ziyayı Kabahatinde Maddi Unsur	14
1.2.2. (Genel) Usulsüzlük Kabahatinde Maddi Unsur	19
1.2.3. Özel Usulsüzlük Kabahatinde Maddi Unsur	32
1.3. Vergi Kabahatlerinde Manevi Unsur	44
1.3.1. Vergi Ziyayı Kabahatinde Manevi Unsur	46
1.3.2. (Genel) Usulsüzlük Kabahatinde Manevi Unsur	47
1.3.3. Özel Usulsüzlük Kabahatinde Manevi Unsur	48
1.4. Vergi Kabahatlerinde Hukuka Uygunluk Unsuru	48
1.4.1. Vergi Ziyayı Kabahatinde Hukuka Uygunluk Unsuru	49
1.4.2. (Genel) Usulsüzlük Kabahatinde Hukuka Uygunluk Unsuru	49
1.4.3. Özel Usulsüzlük Kabahatinde Hukuka Uygunluk Unsuru	49

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARININ SUÇUN UNSURLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1. Vergi Suçlarının Kanunilik Unsuru Açısından İncelenmesi.....	51
2.1.1. Vergi Kaçakçılığı (VUK 359. md) Suçlarının Kanunilik Unsuru Açısından İncelenmesi.....	52
2.1.2. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Kanunilik Unsuru Açısından İncelenmesi.....	52
2.1.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Kanunilik Unsuru Açısından İncelenmesi.....	52
2.1.4. Haysiyet ve Şeref Hakaret Suçunun Kanunilik Unsuru Açısından İncelenmesi..	53
2.2. Vergi Suçlarında Maddi Unsurun Tespiti	53
2.2.1. Vergi Kaçakçılığı (VUK 359. md) Suçlarının Maddi Unsur Açısından İncelenmesi.....	55
2.2.2. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Maddi Unsur Açısından İncelenmesi	72
2.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Maddi Unsur Açısından İncelenmesi.....	78
2.2.4. Haysiyet ve Şeref Hakaret Suçunun Maddi Unsur Açısından İncelenmesi	81
2.3. Vergi Suçlarında Manevi Unsurun Tespiti.....	83
2.3.1. Vergi Kaçakçılığı (VUK 359. md) Suçlarında Manevi Unsurun Tespiti.....	84
2.3.2. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçlarında Manevi Unsurun Tespiti.....	86
2.3.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçlarında Manevi Unsurun Tespiti.....	86
2.3.4. Haysiyet ve Şeref Hakaret Suçlarında Manevi Unsurun Tespiti...	86
2.4. Vergi Suçlarında Hukuka Uygunluk Unsuru.....	87
2.4.1. Vergi Kaçakçılığı (VUK 359. md) Suçlarında Hukuka Uygunluk Unsuru.....	87

2.4.2. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçlarında Hukuka Uygunluk Unsuru.....	88
2.4.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçlarında Hukuka Uygunluk Unsuru.....	90
2.4.4. Haysiyet ve Şerefe Hakaret Suçlarında Hukuka Uygunluk Unsuru	90

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARINDA TESPİT EDİLEN SORUNLAR

3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Manevi Unsur Sorunu	91
3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İkili Yargılama ve Vergi Kabahatleri İlişkisi Sorunu.....	97
3.3. VUK Mükerrer 257. Maddesi Hükümleri ve Vergide Kanunilik İlkesine Aykırılık Unsuru	121
3.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Zincirleme Suç Problemi	126
3.5. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Cumhuriyet Savcısının Mütalaası Sorunu	142

SONUÇ VE ÖNERİLER	153
--------------------------------	------------

KAYNAKÇA.....	160
----------------------	------------

KISALTMALAR LİSTESİ

A.e	: Aynı Eser
A.g.e.	: Adı Geçen Eser
A.g.m.	: Adı Geçen Makale
AIHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
E	: Esas Numarası
K	: Karar Numarası
KK	: Kabahatler Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Bilindiği üzere, mülga 765 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda cürümler ve kabahatler birlikte düzenlenmekte iken 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 Sayılı yeni Türk Ceza Kanunu'nda, kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması benimsenerek ceza kanunun kapsamından çıkarılmıştır. Kabahatler ise aynı tarihte yürürlüğe giren 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda düzenlenerek idare hukukunun kapsamına alınmıştır.

5326 sayılı KK'nın 2. maddesinde kabahat "*Kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi kabahati ise, vergi mükellef ve sorumlusunun vergi kanunlarında yer alan usule ve şekle ilişkin hükümlere aykırı hareket edilmesi olarak tanımlanabilir. Buna karşılık suçu, en genel anlamda karşılığında ceza yaptırımı öngörülen haksızlık olarak nitelendirmek mümkündür. Vergi özelinde suç ise; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve diğer vergi kanunlarında belirtilen ödevlere, vergi mükellefleri ile vergi sorumlularının cezayı gerektirecek şekilde aykırı davranmaları şeklinde özetlenebilir. VUK, vergi kabahatleri ile vergi suçları hakkında ayrıntılı düzenlemeleri barındırdığı için en önemli yasal dayanak kabul edilmektedir. Buna istinaden genel kanun olarak nitelendirilen Kabahatler Kanunu ile Türk Ceza Kanunu karşısında, VUK "özel kanun" niteliğine haizdir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi kabahatleri; vergi ziyayı, usulsüzlük ve genel usulsüzlük iken vergi suçları; vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali, mükellefin özel işlerini yapma, haysiyet ve şerefe hakaret suçu olarak sıralanmaktadır. Esasen hem vergi kabahatleri hem vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen hukuka aykırı fiiller olarak nitelendirilse de amaç, yaptırım, usul, manevi unsur, yaptırma karşı gidilecek yargı yeri, cezanın kişiselliği, failin gerçek veya tüzel kişi olması, cezaların şahsiliği bakımından aralarında farklılıklar bulunmaktadır.

Bu kapsamda tez çalışması, yukarıdaki açıklamalar ışığında üç bölümden oluşmaktadır. Tezin birinci bölümünde, öncelikle vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan vergi kabahatleri ile vergi suçları hakkında detaylı açıklamalar yapılmış, ardından söz konusu vergi kabahatleri, suçun unsurları olan kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka uygunluk unsuru bakımından incelenmiştir. İkinci bölümde vergi suçları, birinci bölümünde yer alan sistematığe uygun olarak suçun unsurları bakımından incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise öğretide en fazla tartışılan vergi kaçakçılığı suçunun yargılamasında ortaya çıkan sorunlar, bilimsel görüşler ve yargı kararları ışığında açıklanmıştır. Son olarak, çalışmanın sonuç ve öneriler kısmında ise söz konusu uygulamada ortaya çıkan sorunlar için çözüm yolları hakkında önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KABAHAHLERİNİN SUÇUN UNSURLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Devletin kamu hizmetlerini yerine getirmesinde, hiç şüphesiz ki kamu gelirleri içinde büyük paya sahip olan vergi gelirlerinin önemi büyüktür. Bu bakımdan vergi tahsilatının sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi, ancak düzgün yürütülen vergi düzenine bağlıdır. İşte bu düzenin sağlanabilmesi adına devlet, vergi mükellefleri ve sorumluları için bazı yükümlölükler getirmiştir. Vergi mükelleflerinin ve sorumlularının da üzerlerine düşen bu görevleri, kanunun belirlemiş olduğu sınırlar dahilinde yerine getirmeleri beklenir. ¹ Çünkü bu yükümlölüklere uyulmaması sonucu ortaya çıkan hukuka aykırılıklar, hem mükelleflerin vergi sistemi düzeni dışına çıkmasına sebebiyet verecek hem de vergi tahsilatının doğru bir şekilde işlemlerini engelleyecektir. ² Bu sebeple kanunda belirtilen yükümlölüklere aykırı hareketler için çeşitli yaptırımlar öngörölmüştür. Bu yaptırımların başlıca amacının, vergisel yükümlölüklere uyulmasına yönelik caydırıcılığın kazandırılması olduğunu söylemek mümkündür. ³ Zira vergisel yükümlölüklere aykırı fiillerin yaptırıma bağlanmadığı bir vergi sisteminde, görevlerin hukuka uygun şekilde yerine getirileceğini beklemek mümkün değildir. ⁴ İşte bu noktada “Vergi hukuku” kavramı gündeme gelmektedir. Vergi hukuku, devletin egemenlik yetkisine dayanarak kişiler ile Devlet arasında kurulmuş olan vergi ödevi ilişkisinden kaynaklanan hak ve ödevler ile, bunların yerine getirilmesini sağlayan kurallardır. ⁵ Vergi hukukunun vergi kanunlarında belirtilen yükümlölüklere aykırı hareketler ile bunlara uygulanan ceza ya da yaptırımlarına ilişkin bölümüne

¹ Emre Çiftçi, “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Soruşturma Evresi”, **Fiscaoeconomia**, Cilt: 5, No:1, 2021, s. 631.

² Nergis Feride Kaplan Dönmez, “Türk Vergi Hukuku’nda Anayasal İlkeler Çerçevesinde Özel Usulsüzlük Kabahatleri”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 74, 2020, s. 975.

³ Çiftçi, **a.g.m.**, s. 631.

⁴ Yunus Emre Yılmazoğlu, “Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu’na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyat Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme”, **Türkiye Barolar Birliğı Dergisi**, Sayı: 124, 2016, s. 325.

⁵ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, 1.Bs, Ankara, Yetkin Basımevi, 2016, s. 31.

ise “Vergi Ceza Hukuku” adı verilmektedir.⁶ Bu kapsamda öncelikle suç ve kabahat hakkında genel açıklamalara, ardından vergi özelinde detaylara aşağıda yer verilmiştir.

Her şeyden önce son yıllarda toplum düzenini, genel ahlakı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni ilgilendiren kanunların sayısında büyük artışlar olduğu gözlemlenmektedir. Sözü edilen bu kanunlarda, kişilere yönelik emir ve yasak öngören birçok hükme ve bu hükümlere uyulmasını sağlamak adına idari yaptırımlar düzenlenmiştir. Belli bir sistematikten uzak ve dağınık bir görüntü teşkil eden ihlal ve yaptırımların kodlaştırılarak genel ilkelere bağlanması ihtiyacı, kendini göstermiştir. Buna ek olarak, mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda suç olarak düzenlenen fakat cürümlere kıyasla daha az hukuka aykırılık içeren kabahatlerin haklı gerekçeler öne sürülerek ceza hukuku anlamında suç olmaktan çıkarılması gündeme gelmiş ve bu yaklaşım gittikçe benimsenmiştir. İşte bu sebeple hem çeşitli kanunlarda dağınık şekilde düzenlenmiş hukuka aykırı fiil ve yaptırımların kodlaştırılması ihtiyacı hem de kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması eğilimi, kanun koyucuyu teşvik etmiş ve bu kapsamda 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu’nda kabahatlere yer verilmeyerek ceza hukukunun kapsamından çıkarılmıştır. Aynı tarihte yürürlüğe giren 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nda ise; hem ceza kanunundan çıkarılan kabahatler idare hukukunun kapsamına dahil edilmiş hem de çeşitli kanunlarda dağınık halde düzenlenen kabahatlere uygulanmak üzere genel hükümler düzenlenmiştir.⁷ Böylelikle 5326 sayılı KK’nın kabulüyle artık Ceza Kanunu’nda benimsenen genel hükümlerin, kabahatler açısından uygulama imkanı kalmamış ve bu şekilde kabahatler hukuku, başlı başına bir disiplin haline gelmiştir.⁸

Tüm bu açıklamalardan hareketle kabahati tanımlayacak olursak; ceza hukuku nezdinde karşılığında idari yaptırım öngörülen ancak suç teşkil etmeyen

⁶ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 2.Bs, Ankara, Yetkin Basımevi, 2019, s. 387.

⁷ Ayhan Kılıç, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 18, 2014, s.300-301.

⁸ Batuhan Aktaş, “Kabahatler Kanununda Düzenlenen Kast, Taksir ve Hata Halleri Üzerine Bir İnceleme”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 105, 2015, s. 26-27.

haksızlık olarak ifade etmek mümkündür. 5326 sayılı KK'nın 2. maddesinde ise “*Kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” şeklinde tanımlanmıştır.⁹ Vergi kabahati ise mükellef ve vergi sorumlusu başta olmak üzere, vergi ödevlilerinin VUK'ta ve diğer vergi kanunlarında belirtilmiş olan usul ve şekle ilişkin hükümlerine yaptırım gerektirecek şekilde kısmen ya da tamamen aykırı davranılmasıdır.¹⁰ VUK'ta belirtilen vergi kabahatleri ise; vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük olarak sıralanmaktadır.¹¹

“Suç” un tanımına TCK’ da yer verilmemiş, sadece hangi fiillerin suç teşkil ettiği belirtilmiştir. Öğretide birçok tanımlamalar yapılmıştır fakat suçu en genel anlamıyla karşılığında, ceza yaptırımı öngörülen haksızlık olarak nitelendirmek mümkündür.¹² Vergi suçunun tanımına da VUK'ta doğrudan yer verilmemiş, 331. maddede “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*” demek suretiyle dolaylı bir tanımlamaya gidilmiştir. En genel anlamda vergi suçunu tanımlamak gerekirse de ekonomik suç kapsamında, vergi gelirlerini azaltıcı faaliyetler olarak ifade etmek mümkündür. Başka bir görüşe göre ise, VUK'ta ve diğer vergi kanunlarında belirtilen ödevlere, vergi mükellefleri ile vergi sorumlularının cezayı gerektirecek şekilde aykırı davranışlarıdır.¹³ Aslında ekonomik suçlar için ekonomik ceza ilkesi, ön plana çıkarılmışsa da vergi suçları sonucu yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Çünkü vergilendirme karşısında sahteciliği ve hileli yolları tercih edenleri, mali yaptırımla cezalandırmak yeterli olmamaktadır. Dolayısıyla ihlalin ağır niteliği göz önünde bulundurulduğunda, mali nitelikteki cezaların caydırıcılık etkisi görece daha düşük olduğu için kanun koyucu daha ağır yaptırım verilmesini uygun görmüştür.¹⁴

⁹ Mahmut KOCA, İlhan ÜZÜLMEZ, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. Bs., Ankara, Seçkin Kitapevi, 2012, s.43.

¹⁰ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 104.

¹¹ Yılmazoğlu, **a.g.m.**, s. 329.

¹² Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 26. Bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2022, s. 105.

¹³ Dr. Uğur Yiğit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, 1.Bs, İstanbul, Beta Yayınevi, 2004, s. 39-40.

¹⁴ Çiftçi, **a.g.m.**, s. 634.

Yukarıda açıklanan vergi kabahatleri ve vergi suçları hakkında ayrıntı düzenlemelere VUK'ta yer verildiği için en önemli yasal dayanak kabul edilmekle birlikte VUK, genel kanun olarak nitelendirilen KK ile TCK karşısında “özel ceza kanunu” niteliği taşımaktadır.¹⁵ Ancak vergi ceza hukukuna ilişkin her düzenleme, uyumsuzlukların çözümünde yeterli olmadığı için zaman zaman genel ceza kanunlarına başvurmak gerekmektedir. Buradan yola çıkarak vergi hukuku ile ceza hukuku arasında sıkı bir ilişki olduğunu, ceza hukukunun en temel ilkelerinin, çağdaş yorum ve bakış açılarının vergi hukukunda uygulandığı görülmektedir.¹⁶ Hatta TCK'nın 5.maddesinde bu konuya ilişkin hüküm bulunmaktadır. Buna göre, *“Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.”* demek suretiyle aksi belirtilmedikçe TCK'nın 1-75. hükümleri olan genel hükümler, VUK dâhil diğer özel ceza kanunlarında düzenlenen suçlar ve cezalar bakımından uygulanmaktadır.¹⁷

Ayrıca 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5326 sayılı KK hükümlerinin, vergi kabahatleri bakımından uygulanıp uygulanmayacağı sorunu gündeme gelmiştir. Şöyle ki; vergi kabahatleri VUK'ta düzenlenmesine rağmen KK'nın 2.maddesinde *“Kanunun, idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde ve diğer genel hükümleri, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında”* uygulanacağı belirtilmiştir. Kabahatlere ilişkin sistem birliği sağlama amacıyla getirilen böyle bir düzenleme ile Kabahatler Kanunu genel hükümlerinin, VUK'ta yer verilen vergi kabahatleri açısından da geçerli hale gelmesi söz konusu olduğu için hangi normun uygulanacağı sorunu tartışma konusu olmuştur. VUK, genel nitelikli bir usul kanunu olmasına rağmen vergi kabahat ve yaptırımlarına ilişkin hükümleri, KK karşısında özel kanun niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla KK genel hükümlerinin, VUK açısından geçerli olduğu varsayılırsa; vergi tebligatları dahil birçok hükmün uygulanamaz hale gelmesi söz konusu olduğu için VUK hükümlerinin uygulanması daha doğru olacaktır. Böyle bir durumda, vergi

¹⁵ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 47.

¹⁶ Beyribey, **a.g.m.**, s. 41.

¹⁷ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 44- 47.

kabihatlerine ilişkin “özel kanun” niteliğine sahip VUK’ta hüküm bulunması halinde VUK hükümleri; bulunmaması halinde ise genel kanun niteliğinde olan KK hükümleri uygulanması söz konusudur.¹⁸

Buna ek olarak, vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan vergi kabihatleri ile vergi suçlarının ortak yönleri bulunmaktadır. Örneğin; her ikisi de devlet hazinesine karşı işlenen hukuka aykırı fiillerdir. Dolayısıyla bu fiillere uygulanan ceza ya da yaptırımların en temel amacı, vergi kanunlarının gereği gibi ve zamanında uygulanmasını sağlamaktır. Böylece hem kamu hizmetlerinin mali kaynağını oluşturan kamu gelirleri toplanarak kamu yararı gerçekleşmekte hem de hazinenin vergi kaybına uğramasının önüne geçilmektedir.¹⁹ Ancak vurgulamakta fayda vardır ki; cezanın caydırıcı olması, ağır nitelikte ve yıkıcı etki doğurması anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla cezaların; kanunilik, hukuki güvenlik, kesinlik ilkeleri ile enflasyon ve faiz oranları dikkate alınarak kanunda net bir şekilde tanımlanmasında fayda vardır.²⁰

Ayrıca, genel ceza hukukunda olduğu gibi vergi ceza hukukunda da bir kabihat ya da suçtan bahsedebilmek için VUK veya diğer vergi kanunlarının vergi mükellef ya da sorumlularına yüklemiş olduğu hükümlerine aykırı davranılmış olması ve buna bağlı olarak ceza ya da yaptırım gerektirmesi şarttır. Başka bir ifadeyle karşılığında yaptırım ya da ceza öngörülmemiş fiillerin, suç ya da kabihat oluşturması mümkün değildir.²¹

Ancak her ne kadar vergi kabihatleri ve vergi suçlarının her ikisi de hukuka aykırı fiiller olarak nitelendirilse de bazı unsurlar bakımından elbette farklılıklar söz konusudur. Örneğin; Vergi kabihatlerine yaptırım uygulanması ile hazine kaybını önlemek ve muhtemel bu tür kayıpları caydırmak amaçlanıyor iken; vergi suçlarının

¹⁸ Kılıç, **a.g.m.** s. 314-315.

¹⁹ Yusuf Karakoç “Evaluation of Tax Criminal Law”, 34. International Public Finance Conference, (Antalya-Turkey, April 24-27, 2019), ed. Salim Ateş Oktar, Yasemin Taşkın, 2019, s. 528.

²⁰ **A.e.**, s. 528.

²¹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 105.

cezalandırılması ile hem mali sistem ve belge düzeninin korunması hem de mali otoritenin bozulmasını engellemek amaçlanmaktadır. Vergi suçları, vergi kabahatlerine görece daha tehlikeli algılandığı için vergi suçlarına, hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Yani vergi kabahatlerinin yaptırımı parasal, vergi suçlarının yaptırımı ise hürriyeti bağlayıcı niteliktedir.²² Kabahatlere ilişkin yaptırımlar, vergi idaresi tarafından hiçbir adli veya idari yargı merciine gitmeden uygulanmaktadır. Daha açık bir ifadeyle hem kabahatin tespiti hem de buna istinaden verilecek ceza, idare tarafından idari usullere bağlı kalınarak belirlenmektedir. Ayrıca vergi idaresi, kestiği ceza üzerinde düzeltme yetkisine sahiptir ki aslında bu husus, cezanın sadece şekli nitelikte olduğunu göstermektedir. Zira gerçek bir ceza üzerinde, hiçbir yargı merciinin böyle bir tasarruf yetkisi bulunmamaktadır.²³

Çalışmanın ikinci bölümünde detaylı anlatılan suçlar ise, VUK hükümlerine göre suç teşkil etmektedir. Ancak bu suçları yargılamakla görevli mahkeme, ceza mahkemeleri olup bunlara uygulanacak cezalar ise, bağımsız ve tarafsız yargıçlar tarafından hükmolunmaktadır.²⁴ KK'nın ek. 1.maddesine göre vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinin görevli yargı yerinin *“VUK'ta yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler saklıdır.”* demek suretiyle vergi mahkemeleri olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre vergi kabahatlerine ilişkin uyuşmazlıkların çözümü için, tebliğden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemelerinde dava açılması mümkündür. Suçlar özelinde ise ceza mahkemesinin vermiş olduğu kararlara karşı, istinaf veya temyiz yoluna gidilebilir.²⁵ Vergi kabahatini oluşturan fiiller, kusursuz sorumluluk çerçevesinde işlenebildiği için söz konusu bu fiillerde kastın varlığı şart olmayıp taksirle işlenmesi halinde de yaptırım uygulanmaktadır. Ancak vergi suçlarında, kusursuz sorumluluk ilkesi geçerli olmayıp²⁶ suç işleyen kişinin cezalandırılabilmesi için, fiili kasten işlemesi ya da ancak kanunda taksirle

²² Sedat Apak, **“Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür ve Birleşme”**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s. 38.

²³ A.e., s. 35.

²⁴ A.e., s. 36.

²⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 35-37.

²⁶ Sedat Apak, **Doktora Tezi**, s. 38.

işlenebileceğinin açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ancak kastın veya taksirin varlığı tespit edilmiş ise mahkeme, cezaya hükmedebilir.²⁷

İdari yaptırımlarda, cezanın kişiselliği ilkesinin bir önemi bulunmamakta kanunda belirtilen hallerde ceza, başkasından istenebilmektedir. Ancak hürriyeti bağlayıcı cezalarda kişisellik ilkesi, en temel ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü bu cezalarda, söz konusu cezanın fail dışında başka birine çektirilmesi mümkün değildir.²⁸ Ayrıca, suçlarda hangi fiillerin suç kabul edileceğini ve buna istinaden hükmolunacak cezalara, kanunda yer verilmektedir. Başka bir ifadeyle suçun oluşumunda ve cezanın belirlenmesinde, tek kaynak kanun olup düzenleyici işlemlerle suç ve cezanın belirlenmesi mümkün değildir. Kabahatlerde ise hangi hareketin kabahat olarak kabul edileceği kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi kanunun belirlemiş olduğu kapsam ve koşullar dâhilinde, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de belirlenebilmektedir. Dolayısıyla kabahatlerde suçlara kıyasla kanunilik ilkesinin yumuşatıldığı görülmektedir. Ancak kabahatler karşılığında öngörülen yaptırımların türü, süresi ve miktarının mutlaka kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca kabahatler sonucu uygulanacak yaptırımlar gerçek ve tüzel kişilere uygulanabilir iken, cezalar sadece gerçek kişilere verilmektedir.²⁹

Son olarak; suçlara teşebbüs halinde ceza verilirken aksi belirtilmedikçe kabahatlere teşebbüs cezalandırılmaz. Cezaların başka bir cezaya çevrilmesi söz konusu iken idari yaptırımların başka bir yaptırıma çevrilmesi mümkün değildir. Suçlar, ceza infaz kurumlarınca infaz edilirken idari yaptırımlar, doğrudan idarece uygulanmaktadır. Suçların bazıları şikâyetle bağlı olmasına rağmen kabahatlerde durum farklı olup resen dikkate alınmaktadır. Cezalar, adli sicile kaydedilirken idari yaptırımlar ise adli sicile kaydedilmezler. Suçlardan kabahatlere, kabahatlerden suçlara tekerrür kabul edilmemektedir.³⁰

²⁷ A.e., s. 34.

²⁸ Sedat Apak, **Doktora Tezi**, s. 39.

²⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 38.

³⁰ A.e., s. 39-40.

Yukarıda her ne kadar kabahatler hukukunun kendine özgü bir disiplin olduğu belirtilse de kabahatler hukuku; idare hukuku ve ceza hukuku kurallarından etkilenen multidisipliner bir alandır. Kabahatler ile suçlar arasında bulunan bu organik bağ, kabahatler hukukunun ceza hukukuna daha yakın olmasına neden olmuş ve ceza hukukunda yer alan temel ilkelerin, kabahatler bakımından uygun düştüğü ölçüde uygulanmasında bir sakınca görülmemiştir. Böylece suçlar açısından öngörülen yapısal unsurlar, kabahatler açısından da kabul edilmiştir.³¹ Esasen bu unsurlar, her suçta bulunması gerekli olan unsurlar olup bu unsurlardan birinin olmaması halinde suçun oluşması mümkün değildir.³² Böylelikle bu unsurlara bakarak suç ya da kabahat olarak nitelendirilen fiilleri, olmayandan ayırmak mümkün hale gelmektedir.³³ Ancak suçun unsurları konusunda, görüş birliği sağlanamamakla beraber bir suçtan bahsedilebilmesi için kanundaki tipe uygun, hukuka aykırı ve kasten veya taksirle gerçekleştirilen bir fiilin varlığı gereklidir. Suçun bu geniş tanımından da anlaşılacağı üzere suçun unsurlarını; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olarak sıralamak mümkündür.³⁴

1.1.Vergi Kabahatlerinde Kanunilik Unsuru

Öncelikle vurgulamakta fayda vardır ki kanunilik ilkesi ile kanuni unsur birbirine benzeyen kavramlar olsalar da aynı durumu ifade etmemektedir. Kanunilik ilkesi; sözü edilen düzenlemelerin ancak kanunla mümkün olduğunu söylerken kanuni unsur, bir fiilin kabahat olarak kabul edilebilmesi için sözü edilen fiilin kanunda yer alan kabahat olarak gösterilmesi ve aynı zamanda kanunda yer alan tanıma uygun olmasını ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, tipikliğin gerçekleşmesi gerekmektedir.³⁵ Yani tipiklikten kasıt, bir fiili suç sayan ve buna yaptırım öngören bir kanun maddesinin varlığıdır. Başka bir ifadeyle bir fiilin, suç oluşturabilmesi için somut fiilin kanunda tarif edilmiş olması ve cezayla tehdit edilen bir hareketin soyut unsurlarına uyması gerekir ki böyle bir durumda kanuni unsur, gerçekleşmiş

³¹ Aktaş, **a.g.m.** s. 28-34.

³² Hakeri, **a.g.e.**, s. 103.

³³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.13.

³⁴ Hakeri, **a.g.e.**, s. 115.

³⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 14.

demektir. Dolayısıyla somut eylemin, kanunda belirtilen fiille örtüşmediği takdirde kabahat meydana gelmiş kabul edilmemekte ve buna bağlı olarak ceza verilmesi mümkün olmamaktadır.³⁶

1.1.1.Vergi Ziyai Kabahatinde Kanunilik Unsuru

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

Madde incelendiğinde vergi ziyai kabahatinin, vergi mükellefi ya da sorumlusu tarafından işlendiği görülmektedir. Zaten vergi kanunlarına göre borçlandırılmayacak kişinin, vergi ziyai yaratması mümkün olmadığı için ancak vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından işlenmektedir. Böylelikle vergi ziyai kabahati, mahsus (özü) kabahat haline getirilmiştir. Ancak burada bir istisnadan bahsetmek gereklidir; VUK'un 363. maddesinde düzenlenen mükellefin özel işlerini yapan memurların, bu suçu işlerken aynı zamanda vergi ziyai yaratmaları durumunda, görevli memurlar adına ayrıca vergi ziyai cezası kesilecektir.³⁷

Aynı kanunun "Vergi Ziyai Cezası" başlığını taşıyan 344.maddesinde ise vergi ziyai kabahatine verilecek olan ceza miktarı belirtilmiştir. İlgili maddeye göre; "*341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde,*

³⁶ Hakeri, **a.g.e.**, s. 118.

³⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 125.

mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.”

Yukarıdaki maddeler dikkate alındığında vergi ziyayı kabahati ve verilecek cezaya kanunda yer verildiği için, kanunilik unsurunun gerçekleşmiş olduğu şüphesizdir.³⁸

1.1.2.(Genel) Usulsüzlük Kabahatinde Kanunilik Unsuru

VUK’un 351.maddesinde genel usulsüzlüğün tanımı yapılmıştır. İlgili maddeye göre; “*Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesidir.*” Aynı kanunun 352.maddesinde ise usulsüzlükler, ağırlık derecelerine göre iki gruba ayrılmış olup kanunun sonuna eklenen ilgili cetvele göre ceza verilmektedir.³⁹

VUK’un mükerrer 414.maddesinde ise; “*Bu kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir.*”

³⁸ A.e., s. 91.

³⁹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 122.

Dolayısıyla bu cezalar, para değerindeki değişmeler dikkate alınarak her yıl Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir.⁴⁰ Dolayısıyla genel usulsüzlükler için kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmadığı hatta kanunun belirlemiş olduğu sınırlar dahilinde cezaların miktarında değişiklik yapılabildiği görülmektedir.⁴¹

1.1.3.Özel Usulsüzlük Kabahatinde Kanunilik Unsuru

Vergi reformu; vergi sisteminin sadeleştirilmesi, etkinlik, adalet vb. amaçlara ulaşmak için yapılan temel değişiklik ve iyileştirme hareketleri olarak tanımlanmaktadır. Ekonomi ve teknolojiadaki gelişmeler dikkate alındığında vergi kanunlarında değişiklik yapılması ihtiyacı, tüm zamanlardan daha da zaruri hale gelmiştir. Ancak reform adı altında birçok değişiklik yapılmasına rağmen sistem, daha karmaşık bir yapıya bürünmüştür.⁴² Bu karmaşıklık, özel usulsüzlük kabahatlerinde de kendini göstermektedir.

Farklı zamanlarda sistematikten uzak şekilde yapılan değişiklik ve ilaveler, özel usulsüzlük kabahatini oluşturan fiilleri oldukça karışık bir yapı içine sokmuştur. Sistematikten uzak birden çok fiilin bir arada düzenlenmiş olması, fiillerin nitelendirilmesi ve değerlendirilmesini de zorlaştırmaktadır. Kanunda ise kabahate konu olan fiiller ve hemen ardından her bir fiil için verilecek cezalara ayrıca yer verilmiştir.

Öncelikle özel usulsüzlük kabahati sonucunda verilecek cezalarda artış yapma yetkisi, Cumhurbaşkanıya aittir. Ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla göre belirlenen yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak artırılmaktadır. Ancak ceza miktarlarını yarısına kadar artırma veya yarısına kadar indirme, maktu cezaları ise iki katına kadar artırma veya yarısına kadar indirme veya tekrar kanuni seviyesine getirme konusunda Cumhurbaşkanıya yetki verilmesinin, kanunilik ilkesine aykırılık

⁴⁰ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 192.

⁴¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 148.

⁴² Adnan Gerçek, “ The Need For Reform In Turkish Tax System: Main Problems And Recommendations”, 34. International Public Finance Conference, (Antalya-Turkey, April 24-27, 2019), ed. Salim Ateş Oktar, Yasemin Taşkın, 2019, s. 99-100.

oluşturduğu söylenebilir. Çünkü Anayasanın 73.maddesinde belirtilmiş yetki, sadece vergiler için geçerliken evleviyetle cezaları da kapsadığı şeklinde yorumlamak çok mümkün görünmemektedir.⁴³

1.2.Vergi Kabahatlerinde Maddi Unsur

Maddi unsur; hareket, netice ve bu ikisi arasında illiyet bağı olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır.⁴⁴ Ceza hukuku, insanların düşüncelerini veya niyetlerini cezalandırmamaktadır. Dolayısıyla dış alemde bir değişiklik meydana getirmeye yönelik icrai veya ihmali bir hareket, bulunmadıkça bir suçun varlığından söz etmek mümkün değildir. Başka bir ifadeyle; dış alemde herhangi bir hareketle belirmeyen, bir fiil şeklinde ortaya çıkmayan bir fikir veya niyet, ne kadar kötü olursa olsun ceza hukukunun dışında kalmakta ve suç teşkil etmemektedir.⁴⁵ Netice ise kendisine hukuki sonuçlar bağlanmış ve hareket tarafından meydana getirilen dış dünyada oluşan değişikliklerdir.⁴⁶ Buna ek olarak, kanuni tanıma uygun hareket ile dış dünyada meydana gelen değişiklik arasında illiyet bağının kurulması gerekli olup bu bağ kurulamadığı takdirde kabahatin oluşmuş sayılması mümkün değildir.⁴⁷

1.2.1.Vergi Ziyat Kabahatinde Maddi Unsur

Maddi unsurun ögesi olan hareket, kanun koyucu tarafından ya fiillerin tek belirtilmesiyle ya da genel ifadeler yoluyla açıklanmaktadır. VUK'ta ise vergi ziyat kabahati sayma usulünden ziyade genel ifadeler kullanılarak anlatılmıştır.⁴⁸ Bu düşüncenin temelinde ise; vergi ziyatının çok çeşitli yollarla meydana getirilebileceğinden hareketlerin tek tek kanunda belirtilmesinin yetersiz kalması ihtimaline karşılık kanun koyucu, vergi ziyatına sebebiyet veren her türlü fiili kabahatin hareket unsuru olarak kabul etmiştir. Ancak, vergi ziyatına sebebiyet veren

⁴³ A.e., s. 173.

⁴⁴ A.e., s. 15.

⁴⁵ Hakeri, a.g.e., s. 130-131.

⁴⁶ Karakoç, a.g.e., (Genel Vergi Hukuku), s. 393.

⁴⁷ Karakoç, a.g.e., (Vergi Ceza Hukuku), s. 271.

⁴⁸ Karakoç, a.g.e., (Genel Vergi Hukuku), s. 392.

her eylem, vergi ziyayı kabahatine neden olsa da cezalandırılmasında üçlü bir ayrıma gidilmiştir.⁴⁹

VUK'un 344.maddesinde vergi ziyayı kabahatine verilecek cezalar, üç fıkra halinde düzenlendiği için bu bölümde kanun sistematığına paralel olarak hareket unsurunu oluşturan fiiller ağır, orta ve hafif nitelikli olmak üzere üç kısımda incelenmiştir.

Ağır nitelikli fiiller, taşıdıkları nitelik itibarıyla özellikli fiillerdir. Daha açık bir ifadeyle, vergi kaçakçılığı suçu ile ortaya çıkan hileli hareketlerdir. Bu yüzden vergi ziyayı kabahatinin, ağır nitelikli fiillerle işlenmesi halinde orta ve hafif nitelikli fiillere kıyasla daha fazla ceza uygulanmaktadır.⁵⁰ VUK'un 344.maddesinde belirtildiği üzere vergi ziyasına sebep olan fiiller, aynı zamanda 359.maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet vermişse vergi ziyayı cezası 3 kat, iştirak edenlere ise bir kat uygulanmaktadır.⁵¹

Hafif nitelikli fiil, VUK'un 344.maddesinin 3.fikrasında düzenlenmiştir. Buna göre; *“Vergi incelemesine başlanılmadan ya da takdir komisyonuna sevk edilmeden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannameler için verilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.”*⁵² Sözü edilen kanun hükmü incelendiğinde yüzde elli oranında vergi ziyayı cezasının kesilebilmesi için üç önemli şartın gerekli olduğu anlaşılmaktadır. Öncelikle bu kabahati işleyen kişinin, beyanname verme yükümlülüğünün olması ve beyannamenin kanuni süre geçtikten sonra verilmesi gereklidir.⁵³ Ayrıca, vergi incelemesine başlanılmamış olması veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması şarttır.⁵⁴

⁴⁹ Ufuk Gencel, Kendal Deniz, “Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 39, 2019, s. 163.

⁵⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 94.

⁵¹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 47. Bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2019, s. 111.

⁵² Karakoç, **a.g.e.**, (Genel Vergi Hukuku), s. 398.

⁵³ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 120.

⁵⁴ Karakoç, **a.g.e.**, (Genel Vergi Hukuku), s. 399.

Ancak böyle bir düzenlemeye gidilmesinde; beyanname zamanında verilmişse temel ceza, kanuni süre geçtikten sonra verilmişse yüzde elli oranında ceza kesilmesi tarzında, bir amacın olduğunu söylemek mümkün değildir. Kanun koyucunun bu hükmü düzenlemesindeki temel amaç; beyanname verilmesini teşvik ederek kayıt dışı ekonominin önüne geçmektir.⁵⁵

Son olarak orta nitelikli fiiller ise, vergi ziyayı kabahatinin en genel ve basit halini ifade etmektedir. Kanunda bu fiillerin neler olduğu tek tek belirtilmemiş, ağır ve hafif nitelikli fiiller dışında kalan fiillerin, orta nitelikli fiiller olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Orta nitelikli fiiller, tek bir hareketten meydana gelmeyip failin hayal gücü kadar hareket çeşitliliği söz konusu olduğu için vergi ziyasına sebep olan hareketin ne olduğu önem taşımamaktadır.⁵⁶ Verilecek ceza ise VUK'un 344.maddesinde; *“ 341.maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde mükellef ya da sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. ”* belirtilmek suretiyle temel vergi ziyayı cezası açıklanmıştır.

Yukarıda vergi ziyayı kabahatinin hareket unsurunu oluşturan fiiller, sırasıyla açıklanmıştır. Vergi ziyayı kabahatinde, maddi unsurun ikinci kısmını oluşturan netice ise kabahate adını veren vergi ziyayı'dır (kayıbdır). Kabahatin meydana gelmiş sayılabilmesi için vergi ziyayı (vergi kaybı) şart olduğu için⁵⁷ bu kabahati “zarar kabahati” olarak nitelendirmek gerekmektedir.⁵⁸

Buna ek olarak vergi ziyayı; verginin eksik tahakkuku, geç tahakkuku ve verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi olmak üzere üç farklı şekilde ortaya çıkmaktadır.⁵⁹

⁵⁵ A.e., s. 399.

⁵⁶ A.e., s. 123.

⁵⁷ A.e., s. 123.

⁵⁸ Karakoç, a.g.e., (Genel Vergi Hukuku), s.392.

⁵⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 125.

Vergi ziyanının ilk hali olan eksik tahakkuk; beyannamenin verilmemesi ya da verilmesine rağmen eksik beyan edilmesi sonucu gerçekleşmektedir.⁶⁰ Ayrıca mükellef, beyanname verirken medeni ve şahsi durumlarını gerçeğe uygun şekilde yansıtması beklenmektedir.⁶¹ Örneğin; vergi mükellefi, evli ve tek çocuklu olduğu halde üç çocuklu olduğunu beyan ederek medeni durumu hakkında ya da engelli olduğuna dair şahsi hali hakkında gerçek olmayan beyanda bulunarak verginin eksik tahakkuk etmesine neden olmaktadır.⁶² Son olarak kanun koyucu, eksin tahakkuk sebepleri için “...sair suretlerle...” diyerek sayma usulünden ziyade genel ifadeler kullanarak her türlü vergi ziyanına sebep olan neticeyi, “kabahat” olarak kabul etmiştir.⁶³

Vergi ziyanının ikinci hali ise verginin geç tahakkuk ettirilmesidir. Buna göre beyannamenin doğru ve tam olarak bildirilmesine rağmen kanuni süre geçtikten sonra verilmesi halinde vergi ziyayı meydana gelmektedir.⁶⁴ Ancak dikkat edilmelidir ki verginin geç tahakkuk ettirilmesi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesinden kaynaklanmalıdır. Aksi takdirde başka bir sebeple verginin geç tahakkuk ettirilmesi, vergi ziyanına neden olmamaktadır.⁶⁵

Bu noktada vergi ziyanının vergilendirmenin aşamalarından olan tahakkuk aşamasında ortaya çıktığını, verginin geç tahakkuk etmesi ile geç tahsil edilmesinin farklı kavramlar olduğunu vurgulamakta fayda vardır.⁶⁶ Esasen kanun koyucunun vergi ziyayı olarak kabul ettiği, verginin geç tahsil edilmesi değil, geç tahakkuk etmesidir. Çünkü devlet zaten tahakkuk aşamasında ne kadar vergi geliri elde edeceğini belirleyerek bütçesini ona göre oluşturmakta, dolayısıyla tahakkuk eden verginin tahsil edilmiş olması sadece bilinen bir gelirin elde edilmesinden ibaret

⁶⁰ A.e., s. 127.

⁶¹ A.e., s. 130.

⁶² Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 88.

⁶³ Şenyüz, a.g.e., s. 131.

⁶⁴ A.e., s. 131.

⁶⁵ Karakoç, a.g.e., (Genel Vergi Hukuku), s. 393.

⁶⁶ Mustafa Özen, **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, 1.Bs, Ankara, Adalet Yayınevi, 2014, s. 113.

olmaktadır. ⁶⁷ Aslında verginin zamanında tahakkuk ettirilmemiş olması, devletin vergi kaybına uğradığı anlamına da gelmemektedir. Çünkü kamu gücünü kullanan idare, geç de olsa alacağını tahsil edebilecek konumdadır. Ancak vergi alacağının uzun süre bekletilmesi, devlet alacağının tehlikeye düşmesine neden olabilmektedir. Bundan dolayı kanun koyucu, devlet alacağını belirsiz koşullara bağlamamak için verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini, vergi kaybı olarak kabul etmiştir. ⁶⁸

Ayrıca yukarıda belirtildiği üzere vergi ziyayı, verginin tahakkuk aşamasında ortaya çıktığı için vergi tahakkuk ettikten sonra ödenmemesi vergi ziyayı kabahatine neden olmamaktadır. Aslında tahakkuk eden bir verginin ödenmemiş olması ya da eksik ödenmiş olması durumunda da devlet vergi kaybına uğramakta, yani vergi ziyayı ortaya çıkmaktadır. Ancak bu vergi ziyayı, VUK'un 341. maddesinde tanımlandığı şekilde ortaya çıkmamaktadır. ⁶⁹ Bunun aksine, verginin zamanında tahakkuk etmemesine rağmen vergi dairesi tarafından herhangi bir işlem yapılmadan önce kanuni süresinde vergilerin ödenmesi durumunda vergi ziyayı meydana gelmiş sayılmamaktadır. Çünkü beyannamenin geç verilmiş olması, yalnızca şekli bir noksanlık olup ödemenin zamanında yapılmasıyla vergi kaybı ortaya çıkmadığı için kabahat oluşmamaktadır. ⁷⁰

Vergi ziyasının üçüncü ve son hali ise, daha önce ödenen verginin haksız yere geri ödenmesini sağlamaktır. Bazen mükelleflerden çeşitli nedenlerden dolayı fazla tahsil edilmiş vergiler varsa, fazla olan kısımlar kendilerine geri verilir. Vergi dairesinden gerçekten de iade almayı gerektiren bir durum söz konusuysa, bu durum düzeltme hakkı çerçevesinde yasal bir hak olduğu için bir problem yoktur. Ama bazen mükellefler, gerçek olmayan beyanlarda bulunarak vergi dairesine ödemiş oldukları verginin bir kısmını veya tamamını geri alabilirler. Vergilendirme hatası olmadığı halde hileli yollarla vergilendirme hatasını öne sürerek, vergi dairesine

⁶⁷ A.e., s. 114

⁶⁸ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 87.

⁶⁹ Özen, a.g.e., s. 115.

⁷⁰ Karakoç, a.g.e., (Genel Vergi Hukuku), s. 395.

ödenen vergilerin geri alınması ya da istisnanın unsurlarını taşımadığı halde gelir vergisini ödedikten sonra istisnanın unsurlarını ileri sürülerek ödenen verginin geri alınması halinde vergi ziyayı ortaya çıkmaktadır.⁷¹

1.2.2. (Genel) Usulsüzlük Kabahatinde Maddi Unsur

Usulsüzlük kabahati, VUK'un 351. maddesinde “*Vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu nedenle ilgili maddede belirtilen usulsüzlük kabahatlerinin düzenlenmesindeki temel amaç, şekli vergi ödevlerinin ihlal edilmesini önleyerek hem vergiyi doğuran olayın gerçeğe uygun şekilde defter, kayıt ve belgelere yansıtılarak vergi alacağının doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlamak hem de vergi ziyayının ortaya çıkmasını engellemektir. Diğer bir ifadeyle, usulsüzlük kabahatleri açısından vergi ziyayının meydana gelmesi şart olmamakla birlikte, doğası gereği vergi ziyayı yaratma tehlikeleri olduğu için şekli ödevlerin ihlal edilmesi halinde yaptırıma bağlanması, vergi ziyayının meydana gelmesini engellemektedir.⁷²

Aslında genel usulsüzlük kabahatlerinin maddi unsurunu incelerken, hareket ve netice ayırımına yer vermeden de değerlendirmek mümkündür. Çünkü kabahatin oluşabilmesi için yukarıda da ifade edildiği üzere, vergi ziyayı gerekli olmayıp vergi kanunlarının belirlemiş olduğu şekle ve usule ilişkin hükümlere, uyulmamış olması yeterlidir. Yani genel usulsüzlük kabahatinde hareket ve netice unsuru iç içe olduğu için söz konusu bu fiiller, kabahatin maddi unsurunu oluşturmaktadır.⁷³ Ayrıca kanun koyucu, kabahati oluşturan fiilleri tek tek sayma yoluna gitmiştir. Bu noktada ancak kanunda belirtilen fiillerden herhangi birinin işlenmesiyle kabahat meydana geldiği için genel usulsüzlük kabahatini, bağlı hareketli kabahat olarak nitelendirmek mümkündür.⁷⁴

⁷¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 134.

⁷² Gencel, Deniz, **a.g.m.**, s. 164.

⁷³ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 191.

⁷⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 149.

VUK'un 351.maddesinde tanımlandığı üzere genel usulsüzlük kabahati, vergi kanunlarının belirlemiş olduğu şekle ve usule ilişkin kuralların ihlalini cezalandırdığı için neden olunan zarar, parasal olmayan (şekli) zarardır. Çünkü genel usulsüzlük kabahati vergi ziyayı yaratmamakla beraber vergi ziyayı ortaya çıkarma tehlikesi yaratmakta, dolayısıyla vergisel idari düzen bozulmaktadır. Bu açıdan bakıldığında genel usulsüzlük kabahati, “tehlike kabahati” kategorisine girmektedir.

75

VUK usulsüzlük kabahatini oluşturan fiilleri, ağırlığına göre iki derece üzerinden saymakta ve bu fiillere ilişkin cezaları belirlemektedir. Bu fiiller, “birinci derece usulsüzlükler” ve “ikinci derece usulsüzlükler” olmak üzere iki grupta düzenlenmiştir. ⁷⁶ İkinci derece usulsüzlükler, birinci derece usulsüzlüklere göre, vergisel idari düzeni daha az ihlal ettiği ve vergi ziyasına yol açma ihtimali daha az olduğu için ikinci derece usulsüzlükler için daha az ceza verilmesi öngörülmüştür. ⁷⁷

Maddi unsur çerçevesinde genel usulsüzlük fiillerini ayrıntılı açıklamaya başlamadan önce, “vergi ziyayı kabahati” ile “genel usulsüzlük kabahati” arasındaki farklılıklara değinmek yerinde olacaktır; öncelikle genel usulsüzlük kabahati, vergi ziyayı kabahatinden vergilendirmedeki şekil ve usule aykırılık yönünden ayrılmaktadır. Çünkü usulsüzlük kabahatinde esasa ve neticeye yönelik bir ihlal değil, şekle ve usule yönelik bir aykırılık söz konusudur. ⁷⁸ Genel usulsüzlük kabahatinde vergi kaybı olmasa bile mutlaka ceza verilirken; vergi ziyayı kabahatinde vergi kaybı unsurunu araştırmadan ceza verilmesi mümkün değildir. ⁷⁹ Genel usulsüzlük kabahati, mahsus (özgü) kabahat olarak nitelendirilemez. Çünkü vergi kanunlarının belirlemiş olduğu şekle ve usule ilişkin hükümlerin bazıları mükellefiyetle ilgili değildir. Dolayısıyla belli bir mükellefiyete tabi olmaksızın bu fiilleri yerine getirmeyen herkes, cezanın muhatabı olabilecektir. Bunun aksine vergi ziyayı kabahatini, sadece vergi mükellefi veya sorumlusu işleyebileceği için bu

⁷⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 148.

⁷⁶ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 189.

⁷⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 149.

⁷⁸ Özen, **a.g.e.**, s. 133.

⁷⁹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 109.

kabahati mahsus (özgü) kabahat olarak nitelendirmek mümkündür.⁸⁰ Usulsüzlük kabahati sonucunda ortaya çıkan zarar, parasal olmayan (şekli) bir zarar iken vergi ziyayı kabahatinde vergi tahakkukunun engellenmesi, geciktirilmesi ya da haksız yere geri verilmesi söz konusu olduğu için parasal niteliği olan maddi bir zarar, söz konusudur.⁸¹ Son olarak; genel usulsüzlük kabahatinde fiilin işlenmesiyle kabahat meydana geldiğinden ceza verilebilmesi için vergilendirme döneminin sonunu beklemeye gerek bulunmamaktadır.⁸² Ancak vergi ziyasının varlığı, ilgili verginin tarh döneminin geçmesinden sonra tespit edilirken tarh dönemleri ise her verginin kendi kanununda belirlenmiştir. Örneğin; gelir vergisinin tarh dönemi, gelirin elde edildiği takvim yılını izleyen mart ayıdır.⁸³

Aşağıda birinci derece usulsüzlükler sıralanmıştır;

- **Beyannamelerin Süresinde Verilmemesi**

Kanun koyucu, vergi mükelleflerine vergi harç ve beyannamelerini kanunda belirtilen sürede verme yükümlülüğü getirmiştir. Bu yükümlülüğe uyulmaması halinde, birinci derece genel usulsüzlük kabahati oluşmaktadır.⁸⁴ Vurgulanması gereken önemli husus ise, beyannamelerin süresinde verilmemesi ile hiç verilmemesi arasında bir farkın olmadığıdır. Çünkü beyannameler, kanuni süresi içinde verilmediklerinde zaten hiç verilmemiş kabul edilmektedir.⁸⁵

Bir fiilin, birinci derece genel usulsüzlük kabahati oluşturabilmesi için gerekli olan şartlar söz konusudur. Her şeyden önce, beyana dayanan bir vergi mükellefiyeti yoksa bu usulsüzlüğün oluşabilmesi mümkün değildir.⁸⁶ Başka bir ifadeyle kişinin, beyanname verme ödevinin olması gerekmektedir. Aynı zamanda

⁸⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 147.

⁸¹ **A.e.**, s. 147.

⁸² **A.e.**, s. 148.

⁸³ Bilici, **a.g.e.**, s. 110.

⁸⁴ Özen, **a.g.e.**, s. 136.

⁸⁵ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 110.

⁸⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 150.

beyannamenin kanuni süre içinde yetkili vergi dairesine verilmesi gerekir ki verilmediği takdirde usulsüzlük kabahati oluşmaktadır.⁸⁷

Beyannamenin sonradan ilgili vergi dairesine verilmiş olması ise genel usulsüzlük kabahatini ortadan kaldırmamaktadır. Takvim yılı içinde hiç faaliyette bulunulmasa dahi, boş beyannamenin verilmesi zorunludur. Hatta tasfiye halinde olan bir şirketin tasfiyenin ticaret siciline kaydedilmesine kadar boş KDV beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. Ayrıca süresinde verilmeyen beyanname için sonradan pişmanlık dilekçesi verilmesi usulsüzlük cezasını ortadan kaldırmamaktadır.⁸⁸

Bu fiil, VUK'un 30.maddesine göre resen vergi tarhını gerektirdiğinden, birinci derece usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilecektir. Eğer bu fiil sonucu aynı zamanda vergi ziyaı ortaya çıkmışsa 336.maddeye göre miktar itibarıyla en ağır ceza kesilecektir.⁸⁹

Son olarak, elektronik ortamda beyanname vermekle yükümlü olan kişilerin bu ödevlerini yerine getirmemeleri durumunda özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesi halinde ise, “beyannamenin süresinde verilmemesi” fiiline bağlı olarak ayrıca birinci derece genel usulsüzlük cezasının kesilmesi mümkün değildir. Aslında elektronik ortamda beyanname verilmesi ile diğer beyannameler arasında içerik açısından bir farklılık bulunmamakla birlikte cezalandırılmak istenen asıl husus, beyannamelerin öngörülen biçimde verilmesi ödevine aykırılıktır.⁹⁰

⁸⁷ Özen, **a.g.e.**, s. 136.

⁸⁸ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, 1. Bs., İstanbul, Beta Yayınevi, 2008, s. 245.

⁸⁹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 110.

⁹⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 150.

- **Kanunen Zorunlu Defterlerden Herhangi Birinin Tutulmamış Olması**

Türk vergi sisteminde, vergiyi doğuran olayı ispatlayabilmek adına belgelerin belli süreler içinde belirtilen defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.⁹¹ Defter ve belge düzeni olarak nitelendirilen bu esasın amacı; mükelleflerin, vergi sorumlularının ve bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergisel işlemlerinin ve servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap sonuçlarının belli edilmesinin, incelenmesinin ve tespitin sağlanmasıdır.⁹²

Bu kapsamda kanun koyucu, mükelleflerin tutması gereken defterleri genel ve özel defterler olmak üzere iki grupta düzenlemiş olup mükelleflerin hangi defterleri tutmak zorunda olduğu ise işgal alanına, işletmenin büyüklüğüne, işletme türüne vb. göre ayrı ayrı açıklamıştır.⁹³ VUK’a göre birinci sınıf tüccarlar; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutmak zorunda iken ikinci sınıf tüccarlar işletme hesabı defteri tutarlar. Ayrıca faaliyet türüne göre mükellefler imalat defteri, ambar defteri, serbest meslek kazançları defteri vb. defterleri de tutabilirler.⁹⁴

İşte yukarıda belirtildiği üzere, VUK’a göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması halinde “genel usulsüzlük kabahati” oluşmaktadır. Ancak vurgulamakta fayda vardır ki başka kanunlara göre tutulması mecburi olan defterlerin tutulmamış olması halinde genel usulsüzlük kabahati meydana gelmiş kabul edilmemektedir.⁹⁵

Aslında nasıl ki tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi biri tutulmadığı zaman kabahat meydana gelmiş kabul ediliyorsa, defterlerin tasdik edilmemiş olması veya noterce tasdik edilmiş olmasına rağmen hiç kayıt yapılmamış

⁹¹ Serkan Açar, “Vergi Ceza Hukuku Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçunun Hukuki Konusu”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 124, 2016, s. 16.

⁹² Karakoç, **a.g.e.**, (Genel Vergi Hukuku), s. 397.

⁹³ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 151.

⁹⁴ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 111.

⁹⁵ Özen, **a.g.e.**, s. 138.

olması veya yanlış defter tutulmuş olması hallerinde de kabahat meydana gelmiş kabul edilmektedir.⁹⁶

- Defter Kayıtlarının ve Bunlarla İlgili Belgelerin Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına İmkân Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz veya Karışık Olması

Mükellefler, vergi güvenliğinin ve idari denetimin sağlanabilmesi için gerçekleştirdikleri mali olayları kanıtlayabilmek adına kanunda ve düzenleyici işlemlerde belirtilen şekil kurallarına uygun olarak düzenledikleri belgeleri tutulması mecburi olan defterlere kaydetmekle yükümlüdürler.⁹⁷ Çünkü düzenlenen belgelerin ve buna istinaden tutulan defter kayıtlarının, kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşımaları halinde gerçeği yansıttığı karine olarak kabul edilir ki bu karine “ilk görünüş karinesi” olarak ifade edilmektedir. İlk görünüş karinesi, vergi kanunlarına uygun ve zorunlu unsurları taşıyan belgelerin ticari, ekonomik ve teknik icaplara uygun olduğu varsayılarak vergi idaresi tarafından aksi ispat edilmediği müddetçe bu belgelere dayanılarak işlem yapılmasını zorunlu kılmakta, başka bir deyişle mükellef lehine delil teşkil etmektedir.⁹⁸ Bu niteliklere sahip defter ve belgeler, doğru bir vergi incelemesinin yapılmasını mümkün kılar iken bu niteliklere sahip olmayan defter ve kayıtlar ise doğru bir vergi incelemesini imkânsız kılabilir.⁹⁹

İşte; defter, kayıt ve belgeler üzerinde noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık tespit edilmesi, doğru bir vergi incelemesinin yapılmasını imkânsız kılıyorsa birinci derece genel usulsüzlük kabahati meydana gelmiş kabul edilir. Ancak vurgulamakta fayda vardır ki belirtilmiş durumlar, doğru bir vergi incelemesi yapılmasını zorlaştırmasına rağmen imkânsız hale getirmiyorsa kabahat meydana gelmiş sayılmaz.¹⁰⁰

⁹⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 151.

⁹⁷ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 112.

⁹⁸ Deniz, Gencel, **a.g.m.**, s. 167.

⁹⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 152.

¹⁰⁰ **A.e.**, s. 152- 153.

- Çiftçilerin Ekim-Sayım Beyanı Davetine Uymaması

Ekim sayım beyanı, GVK'nın 54.maddesine göre zirai işletme büyüklüğünü aşan çiftçiler için getirilmiş bir yükümlülüktür. Buna göre çiftçiler, zirai işletmelerinin bulunduğu köy veya mahalle muhtarlıklarına başvurarak ekim-sayım beyanında bulunurlar. VUK'un 245.maddesine göre çiftçiler tarafından yapılan ekim-sayım beyanı, muhtar ve ihtiyar heyetleri tarafından incelenir. Hiç beyanda bulunmamış olanlar, beyanda bulunmaya; yanlış beyanda bulunanlar ise beyanlarını düzeltmeye davet edilir. Ancak çiftçiler, bu davete süresi içinde uymadıkları takdirde birinci derece genel usulsüzlük kabahati meydana gelmektedir.¹⁰¹

- Defterlerde Kayıt Nizamına Uyulmaması

Defterlerin kayıt düzenine uygun tutulmasında dikkate alınması gereken hususlar aşağıda sıralanmıştır:

- 1- Bu kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur.
- 2- Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır.
- 3- Bu kanuna göre tutulması mecburi defterler mürekkeple veya makine ile yazılır.
- 4- Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir.
- 5- Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz.
- 6- Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi uygun değildir.¹⁰²

Mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defterler, yukarıda yer verilen kriterlere göre belli bir düzen içinde tutulması gerekmektedir. Kanuni defterlerin

¹⁰¹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 113.

¹⁰² Özen, **a.g.e.**, s. 141-142.

öngörülen kayıt düzenine uygun tutulmaması halinde genel usulsüzlük kabahati oluşmaktadır. Bu fiil, vergi incelemesine engel oluşturmaya bile kabahat meydana gelmiş kabul edilmektedir.¹⁰³

- İşe Başlamanın Bildirilmemesi

Vergi hukukunda, çeşitli iş ve işlemlere yönelik olarak bildirimlerin yapılması zorunludur. Bunlardan birisi de işe başlamanın bildirilmesi olup, VUK'un 168. maddesinde bildirimde bulunma süreleri düzenlenmiştir. Buna göre; *“ Gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca, şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri ise işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. ”* Dolayısıyla bu kanun hükmüne aykırı davranarak süresinde bildirim yapmayanlara, genel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Ayrıca bildirimin hiç yapılmaması ile kanuni süre geçtikten sonra yapılması arasında hiçbir farklılık bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu iki fiil, kabahatin hareket unsurunu oluşturmaktadır.¹⁰⁴

- Defter Tasdiklerinin Kanuni Süreyi Takip Eden Bir Aydan Sonra Yaptırılması veya Hiç Yaptırılmaması

Mükelleflerin faaliyet türlerine uygun tutmaları gereken kanuni defterler bulunmakla birlikte bu defterlerden bazılarını da tasdik ettirmeleri zorunlu tutulmuştur. Defterlerin tasdiki, bunların varlığının ortaya konulması açısından önem arz etmektedir.¹⁰⁵

VUK'un 220.maddesine göre yevmiye (günlük) defteri, envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat

¹⁰³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.154.

¹⁰⁴ **A.e.**, s. 155- 157.

¹⁰⁵ **A.e.**, s. 158.

kurumları hasılat defteri, serbest meslek kazanç defteri tasdike tabi defterlerdir. Fakat büyük defter (defteri kebir) tutulmasının zorunlu olmasına rağmen, yevmiye defterindeki kayıtları yansıtmaması nedeniyle tasdiki zorunlu değildir.¹⁰⁶

VUK'un 221-223'üncü maddeleri arasında defterlerin tasdik ettirilme zamanları ile ilgili hususlara yer verilmiş olup aşağıda sıralanmıştır.

- *Öteden beri işe devam etmekte olanlar yeni defterini kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda (Aralık),*
- *Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda,*
- *Yeniden işe başlayanlar, işe başlama tarihinden önce,*
- *Defter tutma bakımından sınıf değiştirenler, sınıf değiştirme tarihinden önce,*
- *Yeni bir mükellefiyete girenler, yeni mükellefiyete girme tarihinden önce,*
- *Vergi muafiyeti kalkanlar, muafliktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde,*
- *Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar, bunları kullanmaya başlamadan önce,*
- *Tasdikli defterlerini izleyen dönemde de kullanmak isteyenler ocak ayı içinde, özel hesap dönemine tabi olanlar bu dönemin ilk ayı içinde.*¹⁰⁷

VUK'un 352.maddesinde ise; defterlerin tasdik ettirilmesi için kanuni sürenin sonundan başlayarak bir aylık ek süre verildiği belirtilmiştir. Defterlerin bu ek süre geçtikten sonra onaylatırılması durumunda, birinci derece genel usulsüzlük kabahati meydana gelmektedir. Diğer bir ifadeyle defterlerin hiç onaylatırılmaması ile ek süre verildikten sonra onaylatırılması arasında bir fark bulunmamaktadır. Her iki durumda da kabahat, meydana gelmiş kabul edilmektedir.¹⁰⁸

¹⁰⁶ A.e., s.158.

¹⁰⁷ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 115.

¹⁰⁸ A.e., s. 116.

- Diğer Ücretler Üzerinden Salınan Gelir Vergisinin Tarh Zamanı Geçtiği Halde Verginin Tarh Ettirilmemiş Olması

GVK'nın 64. maddesinde vergisi götürü matrahlar üzerinden hesaplanan yükümlü grup, "diğer ücretliler" olarak adlandırılır. Diğer ücretli grubuna; basit usule tabi ticaret erbabının yanında çalışanlar, özel şoförler, özel inşaatlarda çalıştırılan işçiler, gayrimenkul sermaye iradı sahibinin yanında çalışanlar ve gerçek ücretinin tespitine imkân olmayıp da Maliye Bakanlığı tarafından diğer ücretli kapsamına alınanlar dâhil olmaktadır.¹⁰⁹

Diğer ücret kapsamında vergilendirilen mükelleflerin vergilendirme dönemi, hizmetin ifa edildiği aynı takvim yılıdır. Vergiler, hizmetin ifa edildiği takvim yılının ikinci ayında vergi karnesi üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilir.¹¹⁰ Bu süre dolmasına rağmen verginin tarh edilmemiş olması, genel usulsüzlük kabahatini oluşturmaktadır.

111

- Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Birinci Ek Süreden Sonra Verilmesi

VUK'un 342. maddesine göre; veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde, tahakkuk işleminin yapılabilmesi için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 günlük mühlet verilmektedir. Bu süre içerisinde beyanname verilirse vergi ziyayı oluşmamış sayılmaktadır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük süre verilmekte, bu durumda da yine yukarıda yer verilen hüküm geçerli olmaktadır.¹¹² Dolayısıyla kanun koyucu; birinci ve ikinci ek sürelerde beyanname verilmemesi durumunda vergi ziyayı doğmayacağını, ikinci ek süreden sonra beyanname verilmezse vergi ziyasının oluşacağını ifade etmiştir. Ancak aynı durum genel usulsüzlük kabahati için söz konusu değildir.¹¹³ Yani, beyannamenin birinci ek süre içinde verilmesi hali ikinci derece usulsüzlük

¹⁰⁹ A.e., s. 116.

¹¹⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 161-162.

¹¹¹ Özen, a.g.e., s. 143.

¹¹² Taşkan, a.g.e., s. 339

¹¹³ Şenyüz, a.g.e., s. 162.

kabahatini; ikinci ek süre içinde verilmesi hali birinci derece genel usulsüzlük kabahatini oluşturmaktadır.

Birinci derece genel usulsüzlükler açıklandıktan sonra, aşağıda ikinci derece usulsüzlükler anlatılmıştır.

- Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Birinci Ek Sürede Verilmesi

Yukarıda, veraset ve intikal vergisinin beyan süresini takip eden 15 günlük sürenin, birinci ek süre olduğu ifade edilmişti. Mükellef, beyannamesini birinci ek süre içinde verirse ikinci derece usulsüzlük kabahati meydana gelmektedir.¹¹⁴

Dikkat edilmesi gereken nokta ise; veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmesi için tanınan birinci ek süre, kanunda belirtilmiş sürenin bitmesi ile kendiliğinden işlemeye başlamaktadır. Ancak ikinci ek sürenin verilebilmesi için, vergi idaresince mükelleflere yazılı tebligat yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, birinci ek sürenin bitiminin ardından idarece tebligat yapılmadan beyannamenin verilmesi halinde, ikinci derece usulsüzlük cezası verilmekle yetinilmektedir.¹¹⁵

- Ekim ve Sayım Beyanlarının Süresinde veya Doğru Bir Şekilde Yapılmaması

Ekim sayım beyanında bulunacak mükellefler ve uymaları gereken hususlar, birinci derece genel usulsüzlük kabahatleri incelenirken ifade edilmişti. Buna göre yapılan davete rağmen beyanda bulunmamış kişilere, birinci derece genel usulsüzlük cezası verilirken; ekim sayım beyanlarının değişiklikleri de kapsayacak şekilde süresi içinde ve doğru olarak yapılmaması halinde ise ikinci derece genel usulsüzlük cezası verilmektedir.¹¹⁶ Bu düzenlemede “veya” bağlacı kullanıldığı için bu iki

¹¹⁴ A.e., s. 163.

¹¹⁵ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 118.

¹¹⁶ A.e., s. 119.

yükümlülükten birinin ihlal edilmiş olması, kabahatin oluşması için yeterli kabul edilmektedir. ¹¹⁷

- Kanun Gereği Yapılması Gereken Bildirimlerin Zamanında Yapılmaması

Mükelleflere, işe başlama bildiriminden farklı olarak çeşitli konular için bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilmiştir. Bildirim yükümlülüğü, VUK'un 157-169. maddeleri arasında düzenlenen işe başlama dışındaki bildirimleri kapsamaktadır. Buna göre; mükellefler işyeri adres değişikliği, ikametgâh adres değişikliği, mükellefiyet değişiklikleri, işyeri sayısındaki değişiklikler ve işi bırakma durumlarında bildirimde bulunmak zorundadırlar. Yapılması gereken bildirimler için kanunda öngörülmüş süre ise, bildirilecek olayın meydana geldiği tarihten itibaren bir ay, bina ve arazi değişikliklerinin bildirilmesinde ise inşaatın bitip her kısmının kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren iki aydır. ¹¹⁸ Buna göre işe başlama dışında sıralanan bildirimlerin zamanında yapılmaması, genel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir. ¹¹⁹

- Vergi Karnesinin Süresi İçinde Alınmaması

Vergi karnesi, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarına bağlı olarak ödedikleri vergilere ait bilgileri içeren ve şekli Maliye Bakanlığınca saptanan bir belgedir. ¹²⁰ İdareden vergi karnesi alınıp onaylatılması, aslında "diğer ücret" kapsamında vergilendirilenler için bir tür beyanname vermenin özel halidir. Mükellefler, işe başladıkları tarihten itibaren 1 ay içinde vergi karnelerini vergi dairesine ibraz etmek zorundadır. Bu bir aylık süre içinde karnelerini ibraz etmeyenler için sürenin sonundan itibaren 15 gün daha beklenmektedir. Ancak, bu 15 günlük süre içinde de vergi karneleri alınmamışsa ikinci derece usulsüzlük meydana gelmektedir. ¹²¹

¹¹⁷ Özen, a.g.e., s. 146.

¹¹⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 164.

¹¹⁹ A.e., s. 146.

¹²⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 120.

¹²¹ Şenyüz., a.g.e., s. 164.

- Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Kanuni Süresinden Sonra Bir Ay İçinde Yapılması

Tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin, kanuni süresi geçmesine rağmen verilen bir aylık ek süre içinde tasdik işleminin yapılması halinde ikinci derece genel usulsüzlük kabahati meydana gelmektedir.¹²² İki kabahat arasındaki farklılığı, burada hatırlatmak faydalı olacaktır. Şöyle ki; defterlerin tasdik işleminin kanuni süreyi takip eden 1 aylık ek süreden sonra yapılması halinde birinci derece genel usulsüzlük cezası verilirken tasdik işleminin kanuni süre geçtikten sonra verilen 1 aylık ek süre içinde yapılmış olması halinde ikinci derece genel usulsüzlük cezası verilecektir.¹²³

- Vergi Beyannameleri, Bildirimler, Evrak ve Vesikaların Kanunda Belirlenen Şekil ve İçeriğe Uygun Olmaması

Vergi beyannameleri, bildirimler, belgeler ve eklerde şekle ve içeriğe yönelik taşınması gereken hususlarda kanunda çeşitli kriterler belirtilmiştir. Ayrıca VUK'un mükerrer 257. maddesi gereğince Maliye Bakanlığına belgelerin şekil, içerik ve bulunması zorunlu bilgileri belirleme ve mevcut belgelere ek olarak düzenlenmesi zorunlu olan yeni belgeler getirme yetkisi de verilmiştir. Dolayısıyla beyanname, bildirimler, belgelerin ve bunların eklerinin kanunda ve idari düzenlemelerle belirlenen şekil ve içeriğe uyulmaması olması hali, ikinci derece genel usulsüzlük kabahatini meydana getirmektedir. Bilanço veya hesap özeti beyannameye bağlanmaması ya da kurumlar vergisi beyannamesine transfer fiyatlaması raporunun eklenmemesi, ikinci derece genel usulsüzlük kabahatine verilebilecek örneklerdendir.¹²⁴

¹²² A.e., s. 165.

¹²³ Özen, a.g.e., s. 147.

¹²⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 165.

- Hesapların doğruluğunu bozmamak şartıyla belgelerin ibraz edilmemesi

Hesap veya muamelelerin doğruluk ya da açıklığını bozmamak şartıyla saklanması zorunlu olan belgelerin bulunamaması veya ibraz edilmemesi, genel usulsüzlük kabahatini oluşturmaktadır. Daha açık bir ifadeyle; bu fiilin kabahat oluşturabilmesi için iki önemli şart söz konusudur. Hem vergi incelemesi sırasında belgelerin istenmesine rağmen bulunamaması halinde içeriklerinin doğruluğu konusunda kuşku ortaya çıkmamalı hem de 15 günlük ibraz süresine uyulmamış ve zamanaşımı süresinin geçmemiş olması gereklidir.¹²⁵

Aynı zamanda bu kabahat fiili ile VUK'un 359.maddesinin a-2 bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna konu olan fiil arasında önemli bir farklılığın olduğunu vurgulamakta fayda vardır. 359.maddede düzenlenen defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi, gizlenmesi ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi halinde belgelerin doğruluğu saptanamaz iken genel usulsüzlük kabahatine konu olan bazı belgelerin ibraz edilmemesi halinde belgelerin doğruluğu saptanabilmektedir.¹²⁶

1.2.3. Özel Usulsüzlük Kabahatinde Maddi Unsur

Vergi hukukunun temelinin belgelendirme ve belge düzeni olduğu göz önünde bulundurulduğunda; ekonomik olayların gerçeğe uygun olarak kaydedilmesi ve ispat edilmesi ancak belge düzeni ile mümkün olmaktadır.¹²⁷ İşte VUK'un 353-356. maddeleri arasında düzenlenen özel usulsüzlük kabahati, esasen belge düzeni ve kayıt sistemine ilişkin hususlara uyulmadığı takdirde ortaya çıkmaktadır. Aslında özel usulsüzlük kabahatinin genel usulsüzlük kabahatinden en belirgin farkının, fiillerin kapsamlarının olduğunu söylemek mümkündür.¹²⁸

¹²⁵ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 122.

¹²⁶ Özen, **a.g.e.**, s. 148.

¹²⁷ Açar, **a.g.m.**, s. 17.

¹²⁸ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 125.

Özel usulsüzlük kabahatinde kanunda belirtilmiş olan eylemin yapılması ile kabahat meydana gelmektedir. Dolayısıyla hareket ve netice unsuru iç içe geçmiş durumda olduğu için özel usulsüzlük kabahati, neticesi harekete bitişik kabahat olarak nitelendirilmektedir.¹²⁹

Aşağıda özel usulsüzlük kabahatini oluşturan fiiller belirli kategoriler göz önünde bulundurularak açıklanmıştır.

- Belge Düzenine İlişkin Aykırılıklar

Belge düzenlenmesinin en temel amacı, ekonomik olayların gerçeğe uygun olarak kaydedilmesi ve kanıtlanmasını sağlamaktır.¹³⁰ Belge düzeni, vergi ziyanı önleyici ve tespit edici olmasından dolayı hayati bir öneme de sahiptir. Ayrıca belgeler; vergi matrahının tayin, tespit ve beyanında asli unsur olup vergi incelemelerinde mükellef haklarının korunması ve özellikle ispat imkanı açısından da büyük öneme sahiptir. Usul hukuku açısından değerlendirildiğinde ise belgeler, vergiyi doğuran olayın ispat edilmesini sağlayan en önemli delillerin arasında yer almaktadır.¹³¹ VUK'ta vergilendirme süreci içerisinde hangi belgelerin geçerli olduğu, sözü edilen bu belgelerin içeriği ve biçimleri belirli olduğundan bu sürece ait olayların ve işlemlerin söz konusu bu belgelerle ispat edilmesi şarttır.¹³² Çünkü mükelleflerle kişiler arasındaki mal ve para hareketleri ile vergi matrahına esas olan hasılatın doğru olarak belirlenmesi, ancak ve ancak bu belgelerin karşılıklı olarak alınıp verilmesine bağlıdır. Aslında adı geçen belge düzeni, vergilendirme sürecinin adeta kan damarıdır.¹³³

Özel usulsüzlük hükümleri, bütün vergilere değil belirli vergi veya olaylara uygulanmaktadır. Buradan hareketle, özel usulsüzlük cezalarının üç bölüme ayırarak incelemek mümkündür Birinci bölümdeki özel usulsüzlük cezaları, VUK'un 353.

¹²⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 173.

¹³⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 125.

¹³¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 175.

¹³² Ağar, **a.g.m.**, s. 17.

¹³³ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 125.

maddesinde düzenlenmiştir. Bu bağlamda özel usulsüzlük cezasının uygulanacağı gruba girenler; fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ya da alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması halidir. İkinci bölümde incelenecek özel usulsüzlük cezaları, damga vergisine yönelik cezalardır ve bu usulsüzlükler, VUK'un 355. maddesinde düzenlenmiştir. Üçüncü bölümde incelenecek özel usulsüzlük cezaları ise, bilgi vermekten çekinme ve VUK'un muhafaza ve ibraz ödevine uyulmaması halinde ifade edilecektir.¹³⁴

1. Belgeleri Vermemek, Almamak veya Farklı Meblağlara Yer Vermek

Vermeme ve almamaya veya verilmek ve alınmakla birlikte gerçeğinden farklı meblağlara yer verilmeye konu olan belgeler, kanunda açıkça sayılmıştır. Diğer bir ifadeyle, kabahatin meydana gelmiş sayılabilmesi için fiile konu olan belgenin, kanunda ismen belirtilen belgelerden olması gerekmektedir. Bu grupta yer alan belgeler ise fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzudur. Sözü edilen bu belgelerin verilmemesi, alınmaması veya verilmek ve alınmakla birlikte gerçeğinden farklı meblağlara yer verilmesi özel usulsüzlük kabahatini oluşturmaktadır.¹³⁵

Kabahate konu olan fiilleri açıklamaya başlamadan önce aşağıda belgeler hakkında açıklama yapmak yerinde olacaktır.

Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlanmış olduğu meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ve müşterinin borçlandığı tutarı gösteren ticari bir vesikadır. Vergi hukukuna göre fatura, mal tesliminin yapıldığı veya hizmetin ifasının tamamlandığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenmek zorundadır. Yedinci günde düzenlenmediği takdirde kabahat meydana gelmiş sayılır.¹³⁶

¹³⁴ Kaplan, **a.g.m.**, s. 982.

¹³⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 177.

¹³⁶ **A.e.**, s. 179-180.

Gider pusulası birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırmış oldukları işler ya da satın aldıkları mallar için düzenleyip imzalamaları gereken belgedir. Diğer bir ifadeyle gider pusulası, vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.¹³⁷

Müstahsil makbuzu, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha olarak düzenledikleri ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye verilen ve diğer nüsha da imzalanarak alınması zorunlu olan belgedir. Aslında müstahsil makbuzu, vergiden muaf çiftçi tarafından düzenlenecek bir belge değildir. Aksine zirai ürünü satın alan gerçek usule tabi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi, tarafından düzenlenmesi gerekmektedir.¹³⁸

Serbest meslek makbuzu ise, serbest meslek erbabı tarafından mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilat için iki nüsha olarak düzenlenen ve bir nüshasının müşteriye verilmesi zorunlu olan belgedir.¹³⁹

Mükellefler, yukarıda da açıklandığı üzere belirtilen işlemleri yapmaları durumunda işlemin türüne göre belge düzenleyip karşı tarafa vermekle yükümlüdürler. Belgenin düzenlenip verilmemesi, kabahate konu olan eylemdir. Verilmeme fiili ya belgenin hiç düzenlenmemesiyle ya da düzenlenmiş olmakla birlikte kanunda ya da düzenleyici işlemlerde öngörülmüş şekle aykırı düzenlenmesiyle meydana gelmektedir.¹⁴⁰ Diğer yandan, vergi mükellefi olsun ya da olmasın işlemin türüne göre işlemin karşı tarafı, belge istemek ve almak mecburiyetindedir. Yani düzenlenmesi zorunlu olan belgeyi istemeyen ve almayan

¹³⁷ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 129.

¹³⁸ **A.e.**, s. 130.

¹³⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 185.

¹⁴⁰ **A.e.**, s. 186.

kişilerde, belge vermeyen kişiler gibi özel usulsüzlük kabahati işlemiş olmaktadırlar.

141

Son olarak; taraflar arasında gerçek bir işleme ilişkin belge alınmış ve verilmiş olmakla birlikte, belgede yer alan meblağ gerçek durumu yansıtmıyor olabilir. Esasen, gerçek tutardan farklı bir tutara yer verilmiş olması, o belgeyi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge haline sokmaktan başka bir şey değildir. Bu durumda gerçek tutar, dikkate alınarak ilgili belge geçerli kabul edilmektedir. Dolayısıyla belgede yer alması gereken gerçek tutar ile fiili tutar farkı üzerinden özel usulsüzlük cezasının kesilmektedir. Aynı zamanda usulsüzlük cezasının yanı sıra unsurların da oluşması halinde vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş kabul edilmektedir.¹⁴²

2. Belgeleri Kullanmamak, Almamak, Bulundurmamak, Aslı ile Örneğinde Farklı Meblağlara Yer Vermek, Gerçeğe Aykırı Düzenlemek

Bu bölümde; perakende satış vesikası, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, günlük müşteri listesi, yolcu listesi, kıymetli maden alım-satım belgesi ve Maliye Bakanlığı'nın düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler sırasıyla kanunda sayılmıştır.

143

Kabahate konu olan fiiller hakkında açıklama yapmadan önce aşağıda kanunda sıralanan belgeler açıklanacaktır:

Perakende satış vesikası, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışlar ve yaptıkları işler için düzenledikleri belgedir.¹⁴⁴

Sevk irsaliyesi, bir ticari malın bir yerden başka bir yere sevki sırasında düzenlenmesi zorunlu olan belgedir. Sevk edilen malın cinsini, miktarını ve nereden nereye sevk edildiğini gösterir ve düzenlenmesindeki temel amaç, ticari mal

¹⁴¹ A.e., s. 188.

¹⁴² A.e., s. 190.

¹⁴³ A.e., s. 193.

¹⁴⁴ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 132.

hareketlerini belgeye bağlayarak malın faturasının düzenlenmesini sağlamaktır. Dolayısıyla fatura bulunsun ya da bulunmasın satılmış ticari mal için sevk irsaliyesinin düzenlenmesi zorunludur.¹⁴⁵

Taşıma irsaliyesi, ücret karşılığında eşya taşıyanların düzenlemek zorunda oldukları bir belgedir. Bu belgenin düzenlenmesindeki temel amaç, taşıma işletmelerinde vergi güvenliğini sağlayarak etkin bir vergi denetiminin sağlanmasıdır.¹⁴⁶ Sevk irsaliyesi ile taşıma irsaliyesinin arasındaki farkı açıklamak gerekirse; sevk irsaliyesi ticari malın fiziki hareketliliğini kontrol etmeyi amaçlar iken taşıma irsaliyesi, malın ticari olup olmadığını gözetmeden ücret karşılığında taşıyan nakliyecileri hedef almaktadır.¹⁴⁷

Günlük müşteri listesi; otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri oda, bölme ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı müşteri listelerinin günlük olarak düzenlendiği ve işletmede bulundurulması gereken belgedir.¹⁴⁸

Yolcu listesi, şehirlerarasında yapılan yolcu taşımalarında yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükelleflerin, taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösterdikleri belgedir.¹⁴⁹

Aynı zamanda sınırları kanun tarafından çizilmek kaydıyla Maliye Bakanlığı, genel düzenleyici işlemlerle düzenlenmesi zorunlu olan belgelere ek olarak belge düzenlenmesine ve belgelerin taşınması gereken zorunlu bilgilerde değişiklik yapma yetkisine sahiptir. Genel tebliğlerle düzenlenmesi zorunlu olan belgeler ise ödeme kaydedici cihaz levhası, KDV dahil levhası, adisyon, irsaliyeli

¹⁴⁵ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 133.

¹⁴⁶ **A.e.**, s. 133.

¹⁴⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 196.

¹⁴⁸ **A.e.**, s. 197.

¹⁴⁹ **A.e.**, s. 197.

fatura, aracı kurum işlem belgesi, ambar tesellüm fişi, döviz alım-satım belgesi, anlaşmalı matbaa levhası vs. olarak sayılmıştır.¹⁵⁰

VUK'un 353.maddesine göre yukarıda sıralanan belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.¹⁵¹

- Bilgi Verme ve Bildirim Zorunluluğuna Uymamak

1. İstek Üzerine Bilgi Vermeme

Bu kabahat grubuna giren bilgiler, belirli olay ve olgulara yönelik olarak her defasında özel olarak istenilmesi üzerine verilen bilgilerdir.¹⁵²

İstek üzerine bilgi vermemeye konu olan fiilleri, kanun sistematığına uygun olarak üç kategoride açıklamak mümkündür. İlk kategoride yer alan fiil, yetkililerin isteğine rağmen bilgi vermemektir. VUK'un 148.maddesine göre *"Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların vergilemeye ilişkin isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar."* Öncelikle istenen bilgilerin vergiye ilişkin olması gerekmekte; vergiyle ilgisinin bulunmaması halinde bilgi vermeme fiili, özel usulsüzlük kabahatine neden olmamaktadır. Buna ek olarak bilgi isteme yetkisi, Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilere aittir. Cezalandırılacak eylemin içeriğini ise; sadece bilgi vermemeye değil aynı zamanda eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi oluşturmaktadır.¹⁵³

İkinci kategoride yer alan fiil, rayiç bedel tespitinde kullanılacak bilgileri vermemektir. Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım

¹⁵⁰ A.e., s. 198.

¹⁵¹ A.e., s. 193.

¹⁵² A.e., s. 209.

¹⁵³ A.e., s. 212.

satım değeri olarak tanımlanmaktadır. Bu bedel, bina ve arazilerin değerinin tespiti ile ilgili olduğu için idareye bilgi isteme hakkı verilmiştir. ¹⁵⁴ Emlak Vergisi Kanunu'nun 31.maddesine göre mükellefler; tespit edilecek bina ve araziye Maliye Bakanlığının yetki vermiş olduğu memurlara gösterip gezdirmek, bu gibi gayrimenkullerin genel ahvaline, kullanılış tarzına ve kirada ise kiranın miktarına ilişkin her türlü bilgiyi vermekle yükümlüdürler. ¹⁵⁵

Üçüncü kategoride yer alan fiil ise zirai kazanç komisyonlarına bilgi vermemektir. VUK'un 86. ve mükerrer 355.maddesine göre; zirai kazançlar il ve merkez komisyonları, kamu idare ve müesseseleri ile devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği sair gerçek ve tüzel kişilerden her türlü bilgileri isteyebilirler. ¹⁵⁶

Görüldüğü üzere; yukarıda mükelleflerin yapmakla yükümlü oldukları ödevler yer almaktadır. Bu yükümlülüklerden en az birinin yerine getirilmemesi kabahatin oluşması için yeterli olup, vergi ziyaı şartı aranmamaktadır. ¹⁵⁷

Ayrıca vurgulamakta fayda vardır ki; bilgi vermeme sonucunda ceza verilebilmesi için ortada çekinme nedeninin bulunmaması gerekmektedir. ¹⁵⁸ Şayet böyle bir durum söz konusu ise kanun koyucu, hukuka uygunluk sebebinin bulunduğu gerekçesiyle ilgili fiili cezalandırmayacaktır. ¹⁵⁹ VUK'un 151.maddesine göre *''Posta, telgraf ve telefon idaresinin muhabereleer hakkında tutmak zorunda olduğu bilgiler, hekimlerin, dış hekimlerinin, dışçilerin, ebe ve sağlık memurlarının, hastalarının ve hastalığının türüne ilişkin tutmuş olduğu bilgiler, avukatların ve dava vekillerinin tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla sahip oldukları bir kısım bilgiler ile CMK gereğince gösterilmesi ve teslimi mümkün olmayan belgelerin içeriği hakkındaki bilgiler istenemez. Aynı zamanda memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı memleket memurları da bilgi vermekle yükümlü kılınmadıkları*

¹⁵⁴ A.e., s.2 12.

¹⁵⁵ Özen, a.g.e., s. 166.

¹⁵⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 212.

¹⁵⁷ Özen, a.g.e., s. 166.

¹⁵⁸ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 142.

¹⁵⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 211.

*için bu kişilerden bilgi istenmesi durumunda ilgili ülkelerin dışişleri ile temas kurulmadan inisiyatif kullanılması mümkün değildir.”*¹⁶⁰

2. Sürekli Verilmesi Gereken Bilgileri Vermemek

Bu gruba giren bilgiler ise; her defasında tek tek özel olarak istenmeyen, mükelleflerin belirli zaman aralıklarıyla sürekli olarak yapmaları gereken bildirimlerdir.¹⁶¹

Bu gruptaki fiilleri, üç kategoride incelemek mümkündür. İlk kategorideki fiil; matbaaların bastıkları, noterlerin tasdik ettikleri bazı belgeleri bildirmemektir. Mükellefler tarafından kullanılan fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış vesikaları, giriş ve yolcu taşıma biletleri, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listelerinin basım ve dağıtımı Maliye Bakanlığı veya defterdarlıklar ile matbaa işletmeleri arasında yapılacak bir anlaşma ile temin edilmektedir. Dolayısıyla matbaaların, belgelerin basımı yapıldıktan sonra ilgili mercie kısmen veya tamamen bildirmemiş olması kabahatin meydana gelmesi için yeterlidir.¹⁶²

İkinci kategorideki fiil, vergi kimlik numaralı işlemleri bildirmemektir. Kişiler, bazı işlemlerini yaparken işlemin gerçekleştirilmesini sağlayan kurum ve kuruluşlara vergi numaralarını vermek ve işlemi gerçekleştiren kurum ve kuruluşlar da aramak zorundadır. İlgili kurum ve kuruluşlar, aynı zamanda belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirmiş oldukları işlemleri Maliye Bakanlığı'na bildirmekle yükümlü kılınmıştır. İşte ilgili işlemlere aracılık eden kurum ve kuruluşların, Maliye Bakanlığının belirlemiş olduğu usul ve esaslara uygun olarak hiç ya da gereği gibi yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda özel usulsüzlük kabahati meydana gelmektedir.¹⁶³

¹⁶⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 143.

¹⁶¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 213.

¹⁶² **A.e.**, s. 214.

¹⁶³ **A.e.**, s. 215.

Üçüncü kategorideki fiil ise ölüm ve intikalleri bildirmemektir. VUK'un 150.maddesine göre sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevlerini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler her ay haberdar oldukları ölüm olayları ve intikalleri ertesi ayın 15'nci günü akşamına kadar yazı ile bildirmeye mecburdurlar.¹⁶⁴

- **İbraz Zorunluluğuna Uymamak**

1. Defter, Belge ve Diğer Kayıtları İbraz Etmemek

Vergi hukukunda, defter ve belgeleri saklama süresi beş yıldır. VUK'un 256.maddesine göre gerçek ve tüzel kişiler, kanunun öngördüğü süre içinde muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz için arz etmek zorundadırlar. Ancak incelemiden anlaşılmaması gereken husus; sadece vergi incelemesi olmayıp yetkili kişilerce istenmiş olmasına rağmen defter, belge ve kayıtların ibraz edilmemesi kabahatin meydana gelmesi için yeterlidir.¹⁶⁵

2. Taşıtta Bulunması Gereken Belgeleri İbraz Etmemek

Kanun koyucu, mükellefleri ve mükellefiyete bağlı maddi olayları araştırmak ve tespit edebilmek için yoklama yapılmasını hükme bağlamıştır. Dolayısıyla VUK'un 353.maddesine göre yoklama yapılması kapsamında, nakil vasıtalarını sürenler araçlarını Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazı üzerine durdurmak zorundadır. Kanun maddesinden anlaşılabacağı üzere bu kabahatin

¹⁶⁴ Özen, a.g.e., s. 165.

¹⁶⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 222.

meydana gelebilmesi için öncelikle aracın nakil vasıtası tanımlamasına uygun olması ve ibraz etmeme fiilinin yoklama sırasında gerçekleşmesi gerekir. ¹⁶⁶

- Diğer Aykırılıklar

1. Elektronik Ortamda Beyanname Verme Yükümlülüğüne Uymama

1 Ekim 2004 tarihinden itibaren beyannamelerin elektronik ortamda verilmesi uygulamasına geçilmiş ancak başlangıçta ihtiyari olan bu düzenleme, 346 No'lu VUK Genel Tebliği ile zorunlu hale getirilmiştir. Tebliğe göre; aktif toplamı veya ciroları toplamı belli bir tutarı aşan ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilenler beyannamelerini elektronik ortamda vermekle yükümlüdürler. ¹⁶⁷ Bu düzenlemeye göre, elektronik ortamda beyanname verme ödevine aykırı davranıldığı an özel usulsüzlük kabahati işlenmiş sayılmaktadır. ¹⁶⁸

2. Levha ve Vergi Levhasına İlişkin Aykırılıklar

VUK'un 5.maddesine göre gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri, her yılın mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi matrahlarını gösteren tasdikli levhayı almak ve işletmede istendiğinde gösterilmek üzere bulundurmak zorundadırlar. Aslında vergi levhasını işletmede bulundurmamayı kabahat fiili olarak kabul etmekle korunan hukuki yarar açık olmamakla birlikte; ibrazının istenmesiyle işletmenin vergi dairesine kayıtlı olup olmadığının rahatlıkla anlaşılması bakımından yararının olduğu söylenebilir. ¹⁶⁹

3. Vergi Kimlik Numarasını Aramadan İşlem Yapmak

408 No'lu VUK Genel Tebliğine göre; Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilmekte, gerçek kişiler

¹⁶⁶ A.e. s. 223.

¹⁶⁷ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 145.

¹⁶⁸ Özen, a.g.e., s. 168.

¹⁶⁹ A.e., s. 231.

için vergi numarası olarak Türkiye Cumhuriyeti Kimlik No'su kabul edilirken tüzel kişiler için Maliye Bakanlığı'na verilen vergi kimlik numaralarının kullanılması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığınca belirlenmiş olan işlemlerin yapılması sırasında, bu işlemlerin tarafı olan gerçek ya da tüzel kişilerin vergi kimlik numarasının tespit edilmesi ve ilgili işlemlere ilişkin belge hesap ve kayıtlarında vergi kimlik numaralarına yer verilmesi zorunludur. Önemle vurgulanması gereken husus ise ilgili fiilin kabahat olarak nitelendirilebilmesi için öncelikle vergi kimlik numarasının kullanılmasını gerektirecek bir işlemin olması gerektiğidir. Bundan dolayı, vergi kimlik numarasını gerektiren işlemlere aracılık edenler, işlem sırasında tarafların vergi kimlik numaralarını tespit etmek, aramak ve belge ve kayıtlarında göstermekle yükümlüdürler. Aksi davranışta bulunanlara, özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.¹⁷⁰

4. Araçların Durdurulmaması

Mükelleflerin, iktisadi işletmelerinin yerleşik alanları dışında da vergisel sonuç doğuran çeşitli işlemler yaptıkları için taşıtta bulundurulması gereken yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin içeriği ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit edilmesi önemlidir. Aracın durdurulmasının amacı da vergiyi doğuran olayın araştırılmasına yöneliktir. Maliye Bakanlığının ilgili görevlisinin ikazına rağmen aracın durdurulmaması, özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir. Bu kabahatin oluşabilmesi için uyarı, Maliye Bakanlığı'na konuyla ilgili olarak özel yoklama belgesi bulunan memur tarafından özel işaret kullanılarak yapılmalıdır. Aynı zamanda aracın durdurulmaması istendiği anda, mal veya yolcu taşıyıp taşımamasının da bir önemi bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle aracın dur ihtarına rağmen durmaması, kabahatin meydana gelmesi için yeterlidir.¹⁷¹

¹⁷⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 232-233.

¹⁷¹ **A.e.**, s. 254.

5. Damga Vergisi Aranmadan İşlem Yapmak

VUK'un 355.maddesine göre *“Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde %50, nispi vergilerde %10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. ”*

172

İlgili maddeye göre noterler, damga vergisine konu olan kâğıtları esas alan başka bir işlem yaptıklarında işlemde kullanmış oldukları kâğıtların vergilerinin ödendiğini kontrol etmek ve ödenmediği takdirde işlem yapmamak zorundadır. Noter, bu sorumluluğunu yerine getirmediği takdirde özel usulsüzlük kabahati işlemiş olmaktadır.¹⁷³

1.3. Vergi Kabahatlerinde Manevi Unsur

Kabahatler bakımından genel kanun niteliğine haiz olan Kabahatler Kanunu'nun 9. maddesine göre *“Aksi belirtilmediği takdirde kabahat hem kast hem de taksirle işlenebilmektedir. ”* Söz konusu bu madde uyarınca, bir kabahatin oluşabilmesi için kastın şart olmadığı, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde taksirin kabahatten sorumlu olmak için yeterli olacağı sonucuna varılmaktadır. Ancak böyle bir durum suçlar için geçerli olmamakta; suçun varlığı için kastın aranacağı buna karşılık ancak kanunda açıkça belirtilen hallerde taksirden dolayı sorumluluğa gidileceği belirtilmektedir.¹⁷⁴ Ancak vurgulamakta fayda vardır ki kabahat sonucu yaptırım öngörülmesi halinde, fiilin kastla veya taksirle işlenmesi arasında bir fark bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle, ceza sorumluluğu açısından kast ve taksirin eşit derecede sorumluluğu bulunmaktadır. Böyle bir uygulamaya gidilmesinin ise çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenleri; kabahatlerin suçlar kadar haksızlık unsuru içermediği için failin hareketi ile arasında bulunan psikolojik bağın önemli

¹⁷² Özen, **a.g.e.**, s. 163.

¹⁷³ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 235.

¹⁷⁴ Aktaş, **a.g.m.**, s. 29.

olmaması, yaptırım uygulayacak kişilere kolay ve hızlı bir uygulama yaratma düşüncesi, çok sayıda kabahat olduğu için hepsinin taksirli halinin düzenlenmesinin zor olması ve kanun koyucunun kabahatler sonrası ortaya çıkan zararın her şekilde giderilmesini istemesi şeklinde sıralamak mümkündür.¹⁷⁵

Bu açıklamalardan sonra TCK'nın 21. ve 22. maddelerinde yer alan kast ve taksiri açıklamakta fayda vardır. Buna göre kast, kabahatin kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi halini ifade ederken taksir ise, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla bir davranışın kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere kabahatin işlenmiş sayılması için kast aranmamakta ancak kişinin, fiili işlerken en azından taksir içinde olması gerekmektedir. Örneğin mükellef, vergi ziyayı doğmasını amaçlamamasına rağmen ekonomik sıkıntısı nedeniyle vergi beyannamesini vermediği takdirde yeteri kadar dikkat ve özeni göstermediği için kabahati taksirle işlemiş sayılır. Ancak mükellef, matrahı eksik bildirerek verginin eksik tahakkuk edeceğini bilir, öngörür ve neticenin gerçekleşmesini de isterse fiili kasten işlemiş sayılır. Bu hallerin bizzat kabahati işleyen kişide aranması nedeniyle kişi, subjektif sorumluluğa sahiptir. Ancak bazı hallerde hareketle doğrudan ilgisi olmayan bazı kişilerin cezalandırılması da mümkündür. Bu durumda kusurun aranmadığı objektif sorumluluk hali söz konusudur. Örneğin; bir aracın trafikte yetkililerce uyarıya rağmen durdurulamamasında aracın sahibi başka şoförü başka olmasına rağmen özel usulsüzlük cezası aracın sahibi adına kesilecektir. Bu durum özel hukuktaki "objektif veya kusursuz sorumluluk" halini ifade etmektedir.¹⁷⁶

¹⁷⁵ A.e., s. 34.

¹⁷⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 24.

1.3.1. Vergi Ziyayı Kabahatinde Manevi Unsur

VUK'un 341.maddesinde tanımlanan ve 344.maddesinde ceza miktarı belirtilen vergi ziyayı kabahatinin manevi unsuru hakkında açıklama yapılmadığı için bu konuda farklı görüşler söz konusudur.

İlk görüşe göre, verginin eksik veya noksan tahakkuk etmesi, vergi ziyasının oluşması için yeterli olduğundan vergi mükellefi ya da sorumlusunun kasıtlı olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi ziyasının meydana gelmiş sayılması için "kasıt" unsuru şart değildir.¹⁷⁷

Başka bir görüşe göre, VUK'un 344.maddesi incelendiğinde vergi ziyasına neden olan fiillerin bir kısmı taksirle bir kısmı ise ancak kasten işlenebildiği görülmektedir.¹⁷⁸ Örneğin; VUK m. 344/1 de düzenlenen fiil hem kasten hem taksirle işlenebilirken, VUK m. 344/2 de düzenlenen fiil ancak kasten işlenebilir. Çünkü bu fiil, 359.maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı sonucu ortaya çıkmaktadır.¹⁷⁹ Ancak ceza uygulaması bakımından kabahatin kast ya da taksirle işlenmesinin bir önemi bulunmamaktadır.¹⁸⁰

Başka bir görüşe göre ise, TCK'nın 5.maddesi dikkate alındığında vergi ceza hukukunda hüküm bulunmayan hallerde genel ceza hukuku uygulanmaktadır. Vergi ceza hukukunda ise vergi ziyayı kabahatinin manevi unsuruna açıkça yer verilmediğine göre ceza hukukunun taksire ilişkin hükümlerini bu noktada uygulamak mümkündür. Dolayısıyla dikkat ve özen yükümlülüğüne uymama sonucu, vergi ziyayı ortaya çıkarsa manevi unsur olarak taksiri dikkate almak gerekir. Ancak kabahatin kast içinde işlenmesinde de bir sakınca bulunmamaktadır.¹⁸¹

¹⁷⁷ Taşkan, **a.g.e.**, s. 339.

¹⁷⁸ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 81.

¹⁷⁹ Özen, **a.g.e.**, s. 127.

¹⁸⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s.81.

¹⁸¹ Karakoç, **a.g.e.**, (Genel Vergi Hukuku), s. 396.

Son olarak Kabahatler Kanunu, kabahatler bakımından genel kanun niteliği taşıdığı için 9.maddenin esas alınması gerekir. Buna göre, “*Kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde kabahatler hem kasten hem de taksirle işlenebilir.*”¹⁸² Dolayısıyla kabahatlerin kast olmadan taksirle de işlenebilmesi mümkündür.¹⁸³

1.3.2. (Genel) Usulsüzlük Kabahatinde Manevi Unsur

Usulsüzlük kabahati, VUK’un 351. maddesinde tanımlanmış olmasına rağmen bu kabahati işleyen kişinin kusurluluğu hakkında ayrıntıya yer verilmediği için¹⁸⁴ yukarıdaki başlıkta da ifade edildiği üzere öğretide farklı görüşler mevcuttur.

Birinci görüşe göre; VUK’ta manevi unsura ilişkin hüküm bulunmadığından Kabahatler Kanunu’nun 9. maddesi dikkate alınmalıdır. Bu maddeye göre; kabahatler hem kasten hem de taksirle işlenebilmektedir. Dolayısıyla ilgili kanunun yürürlüğe girmesi ile kast ya da taksirin varlığı şart olduğu için, “kusurun aranmadığı” objektif sorumluluk anlayışı terk edilmiştir.¹⁸⁵

Yukarıdaki görüşle paralel olarak Kabahatler Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile usulsüzlüklerin en azından taksirle işlenebilmesi mümkün hale gelmiştir. Çünkü taksirli kişi, “görevinin gereği olan dikkat ve özeni göstermeyen kişi” olarak ifade edildiği için genel usulsüzlük kabahatinin, tüm fiillerinin işlenmesi sırasında taksir içinde olmanın doğası gereği var olduğu söylenebilir.¹⁸⁶

Yukarıda yer verilen görüşlerin aksine bir başka görüşte de kabahatler için maddi fiil teorisi benimsenmektedir. Öncelikle “taksir teorisi” ile “maddi fiil teorisi” arasındaki farktan bahsetmek yerinde olacaktır. Taksir teorisine göre; kabahatten bahsedebilmek için taksirli bir fiilin yanı sıra taksir derecesinde bir kusurun

¹⁸² Özen, **a.g.e.**, s. 127.

¹⁸³ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 136.

¹⁸⁴ **A.e.**, s. 168.

¹⁸⁵ Özen, **a.g.e.**, s. 170-171.

¹⁸⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 168.

bulunması gerekir ki ceza verilmesi mümkün olmaktadır. Buna karşılık maddi fiil teorisine göre fiilin işlenmesi, ceza verilmesi için yeterlidir, ayrıca failin kast ya da taksirle hareket edip etmediğini araştırmaya gerek bulunmamaktadır. Genel usulsüzlük kabahatleri için ise “maddi fiil teorisi” benimsenmiştir. Yani maddi fiilin işlendiği ortaya çıktığında, ayrıca kast ya da taksiri ifade eden kusurluluğu aramaya gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla kanun koyucu, usulsüzlük kabahatlerinde kusur sorumluluğundan ziyade objektif sorumluluğu benimsemiştir.¹⁸⁷

1.3.3. Özel Usulsüzlük Kabahatlerinde Manevi Unsur

Aslında manevi unsur özelinde, özel usulsüzlük kabahatinin genel usulsüzlük kabahatinden farklı bir yanı bulunmamaktadır. Özel usulsüzlük kabahatleri de kast veya taksirle işlenebilir. Kişinin kasıtlı olması şart olmayıp taksirli olması da kabahatin meydana gelmesi için yeterlidir. Başka bir ifadeyle kişi, şekle ilişkin kanunda belirtilmiş olan hükümlere aykırı davrandığında kabahatin meydana gelmesini istememiş olsa dahi, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davrandığı için taksirli kabul edilmektedir.¹⁸⁸

1.4. Vergi Kabahatlerinde Hukuka Uygunluk Unsuru

Bir fiili, tüm hukuk düzeni bakımından hukuka uygun hale getiren nedenlere genel olarak “hukuka uygunluk nedenleri” denir. Bu nedenler kabahat fiillerini, belirli koşullar gerçekleştiği takdirde hukuka uygun hale getirmektedir. Çünkü bir fiilin bir kanun tarafından cezalandırılırken başka bir kanun tarafından hukuka uygun kabul edilmesi, hukukun özüne düşen bir çelişkidir. Dolayısıyla bir fiilin cezalandırılabilmesi için fiilin tüm hukuk düzenine aykırı olması gerekmektedir. Ayrıca, hukuka uygunluk nedenlerinin ceza kanununda veya başka bir kanunda yer alması fiilin hukuka uygun hale gelmesi açısından önemi bulunmamaktadır.¹⁸⁹

¹⁸⁷ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 191-192.

¹⁸⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 173.

¹⁸⁹ **A.e.**, s. 28.

Kabahatler açısından değerlendirecek olursak; kabahatin maddi ve manevi unsurları mevcut olsa da hukuka uygunluk nedeninin bulunması halinde, hukuka aykırılık unsurunun eksikliği nedeniyle kabahat oluşmuş sayılmamaktadır. Ayrıca KK'nın 12. maddesinde; *'Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, Türk Ceza Kanunu'nun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.'* demek suretiyle TCK'da belirtilen hukuka uygunluk nedenleri kabahatler bakımından da uygulanacaktır. Bu hukuka uygunluk sebepleri ise hakkın kullanılması, meşru müdafaa, görevin yerine getirilmesi, ilgilinin rızası ve sınırın aşılması olarak sıralanabilir.¹⁹⁰

1.4.1.Vergi Ziyat Kabahatinde Hukuka Uygunluk Unsuru

Vergi ziyat kabahatinde şartlar oluştuğu takdirde meşru savunma hükümleri uygulanabilir iken hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası hükümlerini uygulamak mümkün değildir.¹⁹¹

1.4.2.(Genel) Usulsüzlük Kabahatinde Hukuka Uygunluk Unsuru

Genel usulsüzlük kabahatinde, koşullar gerçekleşirse meşru savunma hükümlerinin uygulanması mümkündür. Ancak hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir. Çünkü ilgilinin rızası hukuka uygunluk nedeninde, ilgili taraf devlettir.¹⁹²

1.4.4. Özel Usulsüzlük Kabahatinde Hukuka Uygunluk Unsuru

Yukarıdaki başlıkta genel usulsüzlük kabahatinde söylenen her açıklama, özel usulsüzlük kabahati içinde geçerli olmaktadır. Buna ek olarak geçersiz bir belgenin alınmaması halinde, gerçek anlamda “almama” olarak kabul edilmemelidir.

¹⁹⁰ Aktaş, **a.g.m.**, s. 29.

¹⁹¹ Özen, **a.g.e.**, s. 128.

¹⁹² **A.e.**, s. 271.

Çünkü kişi, belge geçersiz olduğu için almamışsa zaten kanun hükmünü yerine getirdiği için hukuka uygunluk nedeni gerçekleşmiş demektir. ¹⁹³



¹⁹³ A.e., s. 271.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARININ SUÇUN UNSURLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1.Vergi Suçlarının Kanunilik Unsuru Açısından İncelenmesi

Anayasanın 73.maddesine göre; vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ancak kanunlarla mümkün olduğuna göre vergi suçlarının ve bunlara verilecek cezaların da ancak kanunlarla düzenlenmesi gerektiği aşîkârdır. ¹⁹⁴ Zaten vergilerin kanunla konulması zorunlu iken kanunların belirlemiş olduğu yükümlölüklerle aykırı davranılması sonucu, idarenin düzenleyici işlemleri ile ceza verilmesi açık bir şekilde hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacaktır. ¹⁹⁵ Dolayısıyla kanunlarda belirtilen yükümlölüklerle uyulmaması sonucu suç olarak kabul edilen davranışlara uygulanacak yaptırımların kanunlarla düzenlenmiş olması, devletin kişiler karşısında tek taraflı düzenleme yapma yetkisine sahip olduğu anlamına gelmektedir. Ancak söz konusu bu düzenlemelerin, ancak kanunlarla yapılabiliyor olması kişiler için bir güvence oluşturmaktadır. ¹⁹⁶ Başka bir ifadeyle vergide kanunilik ilkesine istinaden sadece yasama organı tarafından vergi alınması ve konulması, hiç şüphesiz ki kişiler için sözü edilen güvenceyi oluşturmaktadır. ¹⁹⁷

Vergi suçları özelinde, kanunilik unsurunda suç teşkil eden fiillere 213 sayılı VUK'ta yer verilmesine rağmen bu suçların karşılığında verilecek cezalar ise VUK, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Hakkındaki Kanun ve 5237 Sayılı TCK'da düzenlenmiştir. Bu kanunlar arasında TCK'nın olması, vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan vergi suçları- vergi kabahatleri ayırımından kaynaklanmaktadır.

198

¹⁹⁴ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 71.

¹⁹⁵ **A.e.**, s. 78.

¹⁹⁶ **A.e.**, s. 72-73.

¹⁹⁷ Sedat Apak, "Vergide Kanunilik İlkesi ve Ekonomik Yaklaşım Sınırı Sorununun İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 346, 2017, s. 25.

¹⁹⁸ Sedat Apak, **Doktora Tezi**, s. 27.

2.1.1. Vergi Kaçakçılığı (VUK 359.md) Suçlarının Kanunilik Unsuru Açısından İncelenmesi

Ceza hukukunda kanuni unsurdan bahsedebilmek için suçun hareket unsurunu teşkil eden fiilin, kanunda net bir şekilde belirtilen tipte örtüşmesi gerekmektedir. Kaçakçılık suçu özelinde kanuni unsurdan bahsedecek olursak; söz konusu suç, VUK'un 359.maddesinde düzenlenmiş ve buna istinaden verilmesi gereken ceza da yine aynı maddede belirtilmiştir.¹⁹⁹ Dolayısıyla bir kişinin vergi suçu işlediğinden bahisle ceza verilebilmesi için, 359.maddede düzenlenen fiillerden birini işleyerek devletin vergi gelirlerini azaltma tehlikesine maruz bırakması gerekmektedir.²⁰⁰

2.1.2. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Kanunilik Unsuru Açısından İncelenmesi

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, VUK'un 362.maddesinde vergi mahremiyeti ve buna uymak zorunda olan kişiler ise VUK'un 5.maddesinde açıklanmıştır. Bu suça verilecek ceza ise, VUK'un 362.maddesinin yapmış olduğu atıf üzerine TCK'nın 239.maddesinde yer almaktadır. Böylelikle suç ve buna verilecek cezanın ancak kanunla belirlenmesi şartı sağlanmıştır.²⁰¹

2.1.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Kanunilik Unsuru Açısından İncelenmesi

VUK'un 363.maddesinde mükelleflerin özel işlerini yapma suçu düzenlenmiş olup, 6.maddesinde ise suç faillerinin kimler olabileceğine dair açıklamalara yer verilmiştir. Yine 363.maddenin atıf yapmasıyla TCK'nın

¹⁹⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 437.

²⁰⁰ İsmet Ünsal, "Vergi Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı: Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı Olarak, Deftere Kayıt Tarihi mi Yoksa Beyanname Verme Tarihi mi Esas Alınmalıdır?", **Terazi Hukuk Dergisi**, No:31, 2009, s. 146.

²⁰¹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 311.

257.maddesi dikkate alınarak bu suça verilecek ceza belirlenmektedir. Dolayısıyla kanunda suç ve cezaya yer verilmesi ile kanunilik şartına uyulmuştur.²⁰²

2.1.4. Haysiyet ve Şerefe Hakaret Suçunun Kanunilik Unsuru Açısından İncelenmesi

Haysiyet ve şerefe hakaret suçu, VUK'ta ayrı bir madde başlığında düzenlenmemiştir. “Vergi Mahremiyeti” başlığını taşıyan 5.maddenin 5.fıkrasında ayrı bir fiil olarak yer almaktadır. Dolayısıyla 5.maddede hem vergi mahremiyetinin ihlali hem de haysiyet ve şerefe hakaret suçuna yer verilmiştir.²⁰³

2.2. Vergi Suçlarında Maddi Unsurun Tespiti

Vergi suçunun maddi unsuru, vergi kanununun belirlemiş olduğu hükümlere aykırı harekette bulunulmasıdır.²⁰⁴ Maddi unsur kendi içerisinde hareket, netice ve bu ikisi arasındaki illiyet bağı olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır. Hareket, kanunun suç olarak kabul ettiği neticenin oluşmasına sebebiyet veren eylemi ifade etmektedir.²⁰⁵ Dolayısıyla bir suçtan bahsedebilmek için her şeyden önce bir fiilin varlığı gereklidir.²⁰⁶ Çünkü ceza hukuku, insanların düşüncelerini veya niyetlerini cezalandırmamaktadır ve bundan dolayı dış alemde değişiklik meydana getirmeye elverişli bir hareket bulunmadıkça bir suçun varlığından söz etmek mümkün değildir. Aslında maddi unsur denilen şey, ortada bir fiilin bulunması şartından başka bir şey değildir.²⁰⁷ Elbette bu fiil, herhangi bir şeyin yapılması yönünde bir hareket olabileceği gibi kanunun emrettiği bir şeyin yapılmaması olarak da karşımıza çıkabilir. Bu şekilde bir hareket yoksa, kanun hükmü ihlal edilmediği için suç meydana gelmiş sayılmaz.²⁰⁸ Netice “hareketin dış dünyada meydana getirmiş olduğu değişiklik” olarak tanımlanıp, fiilin tamamlanması aşaması olarak da

²⁰² A.e., s. 316- 317.

²⁰³ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 173.

²⁰⁴ A.e., s. 10.

²⁰⁵ Karakoç, a.g.e., (Vergi Ceza Hukuku), s. 271.

²⁰⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 15.

²⁰⁷ Hakeri, a.g.e., s. 130.

²⁰⁸ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 11.

ifade edilebilir. Nedensellik bağı ise hareket ile netice arasında olması gereken bir unsurdur. Dış dünyada ortaya çıkan değişikliğin, bir kişiye yüklenebilmesi için değişikliğin söz konusu kişinin hareketinden kaynaklanmış olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, hareket ile netice arasında bir illiyet bağı kurulamadığı takdirde suçun işlenmiş sayılması mümkün değildir.²⁰⁹

Konu başlığıyla uyumlu olarak vergi suçlarını tanımlamak gerekirse; VUK'ta ve diğer vergi kanunlarında belirtilen görev ve ödev hükümlerine vergi mükellefleri ile vergi sorumluları tarafından cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket etmeleridir. Vergi suçları, vergi ziyanının ortaya çıkıp çıkmadığına bakılmaksızın devlet otoritesini sarsan ve kamu düzenini bozan ağır nitelikteki ihlallerdir.²¹⁰ Dolayısıyla bu ağır nitelikteki ihlaller; ceza hukuku anlamında suç teşkil ettikleri için bu suçlara ait davalar, ceza mahkemesi nezdinde görülmekte ve doğal olarak yargılama süreci, ceza yargılama usulü hakkındaki kanun hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Bu noktada; vergi suçlarının vergi kabahatlerinden ayrıldığı en önemli noktalardan birini, vergi suçlarına hürriyeti bağlayıcı cezaların bağlanıyor olması oluşturmaktadır. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi neticesinde vergi ziyaı da oluşursa ayrıca vergi ziyaı cezasının kesilmesi gerekmektedir. Son olarak vergi suçları ve bunlara verilecek cezalar, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi, 360. maddesi, 362. maddesi ve son olarak 363. maddesi'nde düzenlenmiştir. Bu maddelerde düzenlenmiş olan cezalarının tespitinde ilgili maddelerde, ceza kanununun çeşitli maddelerine gönderme yapılarak belirlendiği görülmektedir.²¹¹

²⁰⁹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 217.

²¹⁰ Yiğit, **a.g.e.**, s. 40-41.

²¹¹ Sedat Apak, **Doktora Tezi**, s. 69.

2.2.1. Vergi Kaçakçılığı (VUK 359.md) Suçlarının Maddi Unsur Açısından Değerlendirilmesi

Vergi mükellefi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlı olarak üzerine düşen vergi yükünü azaltabilmek adına yasal sınırlar içinde hareket ederek vergiden kaçınabileceği gibi kanun tarafından belirlenmiş kuralları ihlal etmek suretiyle vergi ödememek veya az vergi ödemek için vergi kaçırma yoluna da gidebilmektedir. Bu yolu tercih ederek hukuka aykırı hareket eden mükellef için, vergi kaçakçılığı suçu ortaya çıkmış olmaktadır. Vergi suçları içerisinde en ağır yaptırıma tabi tutulan vergi kaçakçılığı fiillerine yer vermeden önce bazı detaylı açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.²¹²

Her şeyden önce vurgulamakta fayda vardır ki yapılan araştırmalar, vergi kaçakçılığı suçunun işlenme oranının her geçen yıl arttığını göstermektedir. Elbette kaçakçılık suçu sonucu, sadece yasalara karşı gelmek suretiyle devletin vergi gelirleri azalmamakta aynı zamanda vergi uyumu gösteren mükellefler de olumsuz etkilenmektedir ki, özellikle vergisel yükümlülüklerini yerine getiren şirketlerin, yükümlülüklerini yerine getirmeyen şirketlere göre rekabet etmesi zorlaşmaktadır.²¹³

Bunun yanı sıra, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerin, dört ayrı bentte virgülle veya sözcüğüyle ve farklı numaralar kullanılarak düzenlendiği görülmektedir.²¹⁴ Aynı bentte düzenlenen fiillerden herhangi birisinin işlenmesiyle suçun oluşması mümkün olduğu için vergi kaçakçılığı suçunu, seçimlik hareketli suç olarak değerlendirmek mümkündür.²¹⁵

²¹² Çiftçi, **a.g.m.**, s. 633.

²¹³ Organization for Economic Co- operation and Development. (2017). Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud, s. 6-8.

²¹⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 438.

²¹⁵ **A.e.**, s. 439.

Ayrıca söz konusu bu fiiller, ancak kanunda sayılan hareketlerle işlenmesi halinde cezaya hükmolunacağı için bağlı hareketli suç kategorisine girmektedir.²¹⁶

Vurgulamakta fayda vardır ki a ve b bentlerinde düzenlenen fiillerin, suç teşkil edebilmesi için VUK dâhil tüm vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanması zorunlu olan defter ve kayıtlar üzerinde yapılmış olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle kaçakçılık suçu, her belge üzerinde değil; sadece vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar üzerinde işlenmesi mümkündür.²¹⁷ Bu ön şartın yanı sıra sözü edilen belgeler, vergisel amaçlı düzenlenip kullanılıyorsa kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilmekte ve buna bağlı olarak ceza verilmektedir. Ancak belgeler, vergi kanunlarına göre düzenlenmesi gerekmiyorsa ya da vergi kanunlarına göre düzenlenmesi zorunlu olmakla birlikte vergilendirmeye ilişkin değilse TCK kapsamında başka bir suç oluşturabilir. Örneğin; daha az vergi ödemek maksadıyla sahte fatura kullanan bir kişinin eylemi VUK kapsamında değerlendirilirken sahte kira sözleşmesi düzenleyen kişinin eylemi TCK kapsamında değerlendirilmektedir.

218

Bunun yanı sıra VUK'un 359.maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiilleri, vergisel kamu düzenini bozucu nitelikte olmalarının yanı sıra bu fiiller neticesinde vergi matrahının azalmasına bağlı olarak vergi ziyayı ortaya çıkabilmektedir.²¹⁹ 4369 sayılı kanun değişikliğinden önce vergi ziyayı, vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmasına rağmen kanun değişikliğinden sonra vergi ziyayı doğmasa bile suçun diğer unsurlarının mevcut olması halinde vergi kaçakçılığı suçu meydana gelmiş kabul edilmektedir. Dolayısıyla sözü edilen kanun değişikliği ile vergi kaçakçılığı suçu, zarar suçundan “tehlike suçu”na dönüşmüştür.²²⁰

²¹⁶ Sedat Apak, ‘‘Sahte Belge Kullanma Suçunda Manevi Unsur Hakkında Değerlendirmeler’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, No: 349, 2017, s. 30.

²¹⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 438.

²¹⁸ **A.e.**, s. 439.

²¹⁹ **A.e.**, s. 460.

²²⁰ Ünsal, **a.g.m.**, s. 145-146.

Son olarak, VUK'un 359.maddesinde dört gruba ayrılan fiiller ve bunlara verilecek cezalar belirtilmiştir. A bendinde belirtilen fiiller ile vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde faile on sekiz aydan beş yıla kadar, (b) bendinde belirtilen fiiller ile suç işlenmesi halinde üç yıldan sekiz yıla kadar, (c) bendinde belirtilen fiiller ile suç işlenmesi halinde faile iki yıldan sekiz yıla kadar, (ç) bendinde belirtilen fiiller ile suç işlenmesi halinde ise faile üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası verilmesi öngörülmüştür. ²²¹ Ancak bu cezalar karşısında dahi, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmeye devam edildiği gözlemlenmekte ve muhtemelen ilerleyen yıllarda da öğretide tartışılacağı düşünülmektedir. ²²²

Aşağıda ise a, b, c ve ç bentlerinde yer alan fiiller hakkında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

a) On sekiz Aydan Beş Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Filler

a.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak

Vergi mükellefinin vergi kanunları uyarınca tutmak zorunda olduğu defter ve belgelerde, vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek için hesap ve muhasebe hilesi yapması, en yaygın vergi suçlarından biridir. Muhasebenin genel ilkesi, doğru bir vergi matrahını belirlemek ve mükellefin vergi ödevini gerçek duruma göre yerine getirmesini sağlamaktır. Dolayısıyla vergi matrahını azaltmaya yönelik olarak hesap ve muhasebe hilesinin bilinçli olarak yapılması halinde kaçakçılık suçu ortaya çıkmaktadır. ²²³ İşte sözü edilen bu fiil, VUK'un 359.maddesinin a bendinde düzenlenen suçun ilk hareketini oluşturmaktadır. Kanun maddesinde hesap ve muhasebe hilesinin tanımına ver yerilmemiş olmasına rağmen ²²⁴ aslında 359.maddede düzenlenen fiillerin neredeyse hepsinin muhasebe hilesi olduğunu kabul etmek mümkündür. Ancak kısaca tanımlayacak olursak yukarıda da ifade

²²¹ Dündar Aydoğan, (Açıklamalı- İctihatlı) Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara, Yetkin Basımevi, 2022, s. 150.

²²² Joel Slemrod, "Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion", **Journal of Economic Perspectives**, Cilt: 21, Sayı: 1, 2007, s. 25.

²²³ Mehmet Uysal, "Yeni Yasaların Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları", **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 83, Sayı:3, 2009, s. 1299.

²²⁴ Karakoç, a.g.e. (Vergi Ceza Hukuku), s. 279.

edildiği üzere genel kabul görmüş muhasebe kurallarına aykırı olarak vergi matrahının azalmasına sebebiyet verecek şekilde yapılan kasti davranışlardır.²²⁵

Aslında kanunda hesap ve muhasebe hilesinin tanımına yer verilmemiş olması nedeniyle iki farklı görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre; bu tarz hilelerin çok sayıda olması ve her geçen gün yenilerinin ortaya çıkma ihtimali olduğu için hileli hareketlerin kanunda sayılmamış olması yerinde bir harekettir.²²⁶ Hesap ve muhasebe hilelerinin çok çeşitli olması, kanunda yer verilmemiş olmalarının haklı bir nedeni olarak ifade edilse de kanun maddesinde bu fiile ilişkin herhangi bir kanuni tipe dahi yer verilmemiş olması, suç ve cezanın kanuniliği ve kıyas yasağı ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.²²⁷ Dolayısıyla hesap ve muhasebe hilesinin tanımına yer verilmesinin yanı sıra hangi fiillerin bu kapsam içerisinde değerlendirileceğinin yasada net olarak ifade edilmesi daha yerinde bir karar olacaktır.²²⁸

Bazı rakamların yerlerini değiştirme, fazla ya da eksik sıfırlar koyma, bilerek yanlış hesaba kaydetme, borcu alacak alacağı borç olarak gösterme, yevmiye defterinden defteri kebire yanlış aktarmalar yapma, değerlendirme amortisman ve yeniden değerlendirme konularında bilerek hatalar yapma, işletmenin durumunu olduğundan daha iyi veya kötü göstermek amacıyla bilanço maskeleyesine başvurma, defter ve kayıtlarda yapılan muhasebe hilelerine örnek olarak verilebilir.²²⁹

Vurgulanması gereken son önemli husus ise; muhasebe hileleri ile muhasebe hatalarının karıştırılmaması gerektiğidir. Çünkü muhasebe hataları kasıtlı olarak yapılmaz ve ikmalen tarhiyata konu edindir. Örneğin; satış faturasının 3.200 yerine 2.300 olarak kaydedilmesi ve kayıtlara 900 TL eksik geçirilmesi, yevmiye defterinde 150 olan kaydın büyük deftere 100 olarak aktarılması, dönem sonunda mal

²²⁵ Donay, **a.g.e.**, s. 128.

²²⁶ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 96.

²²⁷ Cavit Hekim, “**Vergi Kaçakçılığı Suçları**”, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s. 22.

²²⁸ Pınar Ertek, “**Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru**”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019, s. 48.

²²⁹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 279.

mevcudunun düşük ya da yüksek değeri, amortisman ve karşılıkların yanlış hesaplanması muhasebe hatalarına örnek verilebilir.²³⁰

a.1. Gerçek Olmayan Ya Da Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Gerçek olmayan kişiler adına hesap açılması ya da gerçekte var olmakla birlikte işlemle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması halinde kaçakçılık suçu meydana gelmiş kabul edilmektedir.²³¹

Aslında söz konusu fiillerin bir çeşit muhasebe hilesi olmasına rağmen kanun koyucu sözü edilen bu fiili, ayrıca düzenleme gereği duymuştur. Dolayısıyla bu hüküm olmasa dahi bu fiilleri muhasebe hilesi olarak kabul edip her hâlükârda cezalandırma imkânı söz konusudur.²³²

Gerçekte var olmayan kişileri, borçlu ya da alacaklı gösterecek şekilde hesabın düzenlenmesi²³³, çalışmayan bir kimseyi çalışmış ya da ücret almış gibi göstermek ya da stokta bulunan bir malı gerçek olmayan kimseye satılmış gibi deftere kaydetmek, bu fiillere verilecek olan örneklerdendir.²³⁴

a.1. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek

Bu bent kapsamına göre; kanunen tutulması mecburi olan defterlere kaydedilmesi gereken işlemlerin başka bir defter ya da belgeye yazılmış olması ve buna istinaden vergi matrahı da azalmış ise, kaçakçılık suçu meydana gelmiş kabul

²³⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 97.

²³¹ **A.e.**, s. 97.

²³² Donay, **a.g.e.**, s. 129.

²³³ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 97.

²³⁴ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 282.

edilmektedir. ²³⁵ Aslında bu fiil yasanın eski halinde ve pratikte çift defter tutma olarak da bilinmektedir. ²³⁶

Bu fiilin suç oluşturabilmesi için gerekli olan şartlar söz konusudur. Öncelikle failin vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterleri tutma yükümlülüğünün bulunması gerekmektedir. İkinci şart ise, bu defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle zorunlu defterlere kaydedilmeyen işlemler başka defterlere de kaydedilmediği takdirde kaçakçılık suçu meydana gelmiş sayılmaz. Buna ek olarak bir kayıt hem mecburi deftere hem de özel deftere kaydedilmişse, kaçakçılık suçundan bahsedilmesi mümkün olmamaktadır. ²³⁷

Üçüncü şart ise, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin başka defter ve kayıt ortamına aktarılması sonucu vergi matrahı azalıyor ise, ancak o zaman bu fiile ceza verilmesi mümkündür. Matrahın azalması neticesi yoksa kaçakçılık suçu meydana gelmemiş kabul edilmektedir. ²³⁸ Ayrıca eğer kanuni defter kayıtları ile diğer defterdeki kayıtlar aynı ise ya da başka deftere göre hesaplanan kazanç, kanuni deftere göre hesaplanan kazanca kıyasla daha yüksekse kaçakçılık fiili oluşmamaktadır. ²³⁹

a.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Tahrif etmek, başlangıçta gerçeği yansıtan bir defter ya da belge üzerinde ²⁴⁰ kazıntı, silinti, eklenti gibi yollarla gerçeği değiştirecek biçimde değişiklikler yapmaktır. ²⁴¹

²³⁵ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 98.

²³⁶ Donay, **a.g.e.**, s. 130.

²³⁷ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 282.

²³⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 448.

²³⁹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 99.

²⁴⁰ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 283.

²⁴¹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 99.

Bazı yazarlar tarafından defter ve belgelerde tahrifatın yapılması ile gerçekten uzaklaşıldığı ileri sürülse de tahrifat ile içerik aslında tamamen değiştirilmektedir. Çünkü gerçekten uzaklaşma, mevcut bir belge içeriğinin bir kısmının doğru diğer kısmının ise değiştirilmesi anlamına gelmekteyken ²⁴² tahrifatta ise belgenin içeriği tamamen bozularak farklı anlaşılmaya müsait hale getirilmektedir. ²⁴³ Dolayısıyla, matrahı eksik göstermek ve az vergi ödemek amacıyla yapılan tahrifat, vergi incelemesinin sağlıklı bir sonuca ulaşmasını engellemektedir. ²⁴⁴

Her şeyden önce tahrifat suçunun meydana gelebilmesi için gerekli olan şartlar söz konusudur. Öncelikle tahrifata konu olan belgenin, geçerli ve gerçeği yansıtan bir belge olması gerekir. Diğer bir ifadeyle, sahte belge üzerinde tahrifat yapıp kullanıldığında sadece sahte belge kullanma suçundan ceza verilmektedir. Çünkü sahte belge üzerinde, tahrifat suçunun işlenmesi mümkün değildir. ²⁴⁵

Buna ek olarak tahrifata konu olan belgelerin, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen veyahut saklama ve ibraz zorunluluğu olan belgelerden olması gerekmektedir. Dolayısıyla mükerrer 257.madde kapsamında Maliye Bakanlığınca tutulma ve düzenlenme zorunluluğu getirilen belgeler üzerinde yapılmış olan tahrifat sonucunda suç meydana gelmemektedir. ²⁴⁶

Son olarak, şu hususu vurgulamakta fayda vardır ki defter ve kayıtlarda bilinçli olarak yapılan düzeltmeler, suç teşkil etmemektedir. Bu hususa ilişkin ayrıntılar, VUK'un 217.maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığında düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst ve yan tarafına veya ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak sureti ile yapılabilmektedir. Defterdeki bir kaydı kazımak, çizmek veya

²⁴² Donay, **a.g.e.**, s. 131.

²⁴³ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 448.

²⁴⁴ Uysal, **a.g.m.**, s. 1300.

²⁴⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 449.

²⁴⁶ **A.e.**, s. 448.

silme sureti ile okunmaz hale getirmek yasaktır. ²⁴⁷ Ancak yanlış yapılan bir kaydın silinerek, kazınarak vb. şekillerde gerçeğe uygun getirilmiş olması halinde tahrifat suçu yerine usulsüzlük kabahati oluşmaktadır. ²⁴⁸

a.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek

Sağlıklı ve adil bir vergi düzeninin kurulması ve sürdürülmesinde vergi mükellefinin defter tutması, belge düzenleyip vermesi, bunları kanunda belirlenen sürede saklaması ve istendiğinde yetkili kişilere ibraz etmesi hayati bir öneme sahiptir. Ancak tutulan defter ve kayıtlar ile düzenlenen belgelerin gizlenmesi, vergi denetimini imkansız kılmakta ve dolayısıyla suçun oluşmasına sebebiyet vermektedir. İşte sözü edilen bu suçun maddi unsurunu; varlığı noter kayıtlarından ya da başka bir biçimde belirlenmiş olan defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili olan kimselere vergi incelemesi sırasında talep edilmesine rağmen ibraz edilmemesi oluşturmaktadır. ²⁴⁹

Öncelikle gizleme fiilinin oluşabilmesi için iki önemli unsurun varlığı gereklidir. Birinci unsur vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen, saklanan ve ibrazı zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerin varlığıdır. ²⁵⁰ Başka bir ifadeyle mükellefin elinde defter, kayıt ve belgelerin mevcut olduğunun ispat edilmesi gerekir ki bu da ancak takvim yılının başında defterin tasdik edilmesiyle mümkündür. Ancak, mükellef defter tutmakla yükümlüyken hiç defter tutmadığı takdirde defteri bulunmadığı için defter gizleme suçunu işlemesi mümkün değildir. ²⁵¹ İkinci unsur ise bu defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi sırasında yetkili olan kimselerin talebine rağmen ibraz edilmemiş olmasıdır. ²⁵²

Ancak vurgulamakta fayda vardır ki mükelleften ancak içinde bulunduğu döneme ait veya saklama süresi geçmemiş olan defter, kayıt ve belgelerin ibrazı

²⁴⁷ Donay, **a.g.e.**, s. 132.

²⁴⁸ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 284.

²⁴⁹ Uysal, **a.g.m.**, s. 1300.

²⁵⁰ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 285.

²⁵¹ **A.e.**, s. 286.

²⁵² **A.e.**, s. 285.

istenebilir. Şöyle ki defter tutmak zorunda olanlar, tuttıkları defter ve düzenledikleri belgeleri ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile saklamak zorundadırlar. Dolayısıyla saklama süresi geçen defter, kayıt ve belgelerin yetkililere ibrazında bir zorunluluk olmadığı gibi bu durumda gizleme suçundan da bahsetmek mümkün değildir.²⁵³

Son olarak incelemenin yapılacağı yer, VUK'un 139. Maddesine göre; esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yeridir. Ancak iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin işyerinde yapılmasının imkansız olması halinde mükellef ve vergi sorumluları isterlerse, inceleme dairede yapılabilmektedir. Bu aşamada, vergi mükellefi veya sorumlusundan lüzumlu defter ve belgelerini daireye getirmesi, yazılı olarak istenmektedir. Özetle; vergi incelemeleri eğer vergi mükellefinin iş yerinin müsait olmaması, zorunlu sebeplerle incelemenin işyerinde yapılmasının imkansız olduğu, ya da mükelleflerin rızasına bağlı olarak vergi dairesinde yapılabilmektedir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya belgeleri belirlenen sürede mazeret bildirmeden getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılır. Haklı bir mazeret gösterenlere ise, defter ve belgelerini daireye getirmeleri için uygun bir mühlet verilmektedir.²⁵⁴

a.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak

4369 sayılı kanun değişikliğinden önce muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiili ile sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiili aynı bentte düzenlenmekte iken kanun değişikliği ile hem muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ve sahte belgenin tanımı yapılmış, hem de bu fiillere verilecek cezalar artırılmıştır.²⁵⁵

359.maddenin a numaralı bendinin 2.fıkrasına göre; muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge, gerçek bir muameleye dayanmakla birlikte bunu mahiyet ve miktar

²⁵³ Uysal, **a.g.m.**, s. 1302.

²⁵⁴ Sedat Apak, **Doktora Tezi**, s. 75.

²⁵⁵ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 287.

itibarıyla gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belgedir. Buna karşılık aynı maddenin b numaralı bendinin 1.fıkrasına göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.²⁵⁶

Aslında muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeyi, fikri sahtekârlığın bir görünümü olarak nitelendirmek mümkündür. Çünkü belge, gerçek bir işleme dayanmakla birlikte içerik ve miktar itibari ile kısmen sahtecilik vardır.²⁵⁷ Örneğin; gerçekte 10 kg şeker alınmasına rağmen faturada 100 kg şeker alınmış gibi gösterilmesi ya da 10 kg pirinç alınmasına rağmen 50 kg un alınmış gibi gösterilmesi ancak muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ile mümkündür.²⁵⁸ Görüldüğü üzere mevcut işlemler görünüş itibariyle hukuka uygun olmakla birlikte içerik olduğundan farklı şekilde gösterilmektedir.²⁵⁹

Vurgulanması gerekir ki; yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ancak kasten yapıldığı takdirde suç oluşturmaktadır. Belgelerde kimlik, adres ve vergi numaralarından herhangi birinin hatalı olması yanıltıcı belge düzenlendiği anlamına gelmemekte ancak bu hatalar kasıtlı olarak ve yanıltma amacıyla yapıldığı ve ispatlandığı takdirde suç oluşturmaktadır.²⁶⁰

Son olarak, VUK'a göre muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlenmesi, suçun oluşumu için yeterli olup ayrıca düzenlenen bu belgeyi kullanmaya gerek yoktur.²⁶¹ Yanıltıcılık belgenin aslında yapılabileceği gibi suretinde de yapılabilir. Bu hususun, suçun meydana gelmesi bakımından bir önemi bulunmamaktadır.²⁶²

²⁵⁶ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 102.

²⁵⁷ Donay, **a.g.e.**, s. 138.

²⁵⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 451.

²⁵⁹ Donay, **a.g.e.**, s. 138.

²⁶⁰ **A.e.**, s. 138.

²⁶¹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 288.

²⁶² Şenyüz, **a.g.e.**, s. 452.

b) Üç Yıldan Sekiz Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Filler

b.1. Defter, Belge veya Kayıtları Yok Etmek

Defter, belge ve kayıtları yok etmek, o defter ya da belgenin maddi varlığına son vermek demektir. ²⁶³ Aslında defter ve belgenin maddi varlığına son verilmesinin yanı sıra üzerinde yapılan çeşitli fiillerle okunamaz hale getirilmesi de yok etme fiili içerisinde değerlendirilmektedir. ²⁶⁴ Yakma, parçalayıp denize, çöpe vb. yerlere atma örnek olarak verilebilir. ²⁶⁵

Bu fiilin işlenebilmesi için gerekli olan şartlar söz konusudur. Öncelikle suça konu olan defter, belge ve kayıtların vergi kanunları uyarınca tutulması, düzenlenmesi ve ibrazı zorunlu olan defter, belge ve kayıtlardan olması gereklidir. Ancak kanunilik ilkesi gereği Maliye Bakanlığınca tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğu getirilen defter ve belgeler bu kapsam içerisinde değerlendirilmemektedir. ²⁶⁶

Buna ek olarak defter, belge ve kayıtların mevcut olduğunun ispatı, suçun oluşumu için ön şarttır. Çünkü tasdik ettirilmeyen defter ve belgelerin mevcudiyeti söz konusu olmadığı için yok edilmesi de mümkün değildir. ²⁶⁷

Son olarak, bu fiilin suç oluşturabilmesi için tutulmuş defterlerin ve düzenlenmiş belgelerin kasıtlı olarak mükellef tarafından yok edilmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, mükellefin taksirli hareketi sonucunda ²⁶⁸ veya mükellefin iradesi dışında gerçekleşen VUK'un 13.maddesinde belirtilen mücbir sebeplerin varlığı halinde, kaçakçılık suçunun oluşması mümkün değildir. ²⁶⁹

²⁶³ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 290.

²⁶⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 453.

²⁶⁵ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 103.

²⁶⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 452.

²⁶⁷ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 291.

²⁶⁸ **A.e.**, s. 290.

²⁶⁹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 103.

b.1. Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

359.maddenin b bendinde düzenlenmiş olan bu fiil defterlerin tamamını değil, sadece bazı sayfalarının yok edilmesini ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle sayfaları koparma, yırtma, ayırma gibi yollarla kaçakçılık suçu meydana gelmektedir.²⁷⁰ Elbette ancak tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinde bu fiil gerçekleşirse suç oluşmaktadır. Buna ek olarak vergi yükümlüsü koparmış olduğu sayfaları yok etmeyip vergi incelemesi sırasında defterle birlikte ya da ayrı olarak sunması halinde suç oluşmadığı için ceza verilmesi mümkün değildir.²⁷¹

b.1. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Sahte Olarak Düzenlemek veya Kullanmak

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiili ile muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiili her ne kadar birbirine benzetilse de aralarında belirgin bir farklılık bulunmaktadır. Şöyle ki; sahte belge, gerçek bir işlem veya durumu yansıtmamakta, başka bir ifadeyle sahte belgenin düzenlenmesi ile mevcut olmayan bir olgu yeni baştan yaratılmaktadır.²⁷² Bu durumda sahte faturanın düzenlenmesinde hem faturanın kendisi hem de içeriği gerçeği yansıtmamakta iken muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgede faturanın kendisi gerçek olmakla birlikte mahiyeti ya da miktarı itibarıyla gerçeği yansıtmamaktadır.²⁷³

Şu hususu vurgulamakta fayda vardır ki; mükelleflerin sahte belge düzenlemesinin en birincil amacı; komisyon karşılığı haksız kazanç elde etmek ve vergiyi doğuran olayı vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek iken,

²⁷⁰ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 291.

²⁷¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 453.

²⁷² Donay, **a.g.e.**, s. 144-145.

²⁷³ Halil Çıgılı, ‘‘Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge (Fatura) Düzenleme ve Kullanma Eylemleri’’, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 107, 2015, s. 54-55.

sahte belge kullanan için gideri fazla göstererek matrahı düşük tutmak ve bu şekilde vergiyi olması gerekenden daha az ödemek veya hiç ödememektir.²⁷⁴

Öncelikle sahte belge düzenleme ve kullanma suçuna konu olan belgelerin; vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerden olması şarttır. Örneğin; kira sözleşmesi VUK'un 172. maddesinde sayılan defterlerden ve ikinci kitabının üçüncü kısmında yazılı belgelerden olmaması sebebiyle kaçakçılık suçunun konusu olması mümkün değildir. Önemle vurgulanması gerekir ki, vergi kanunları uyarınca tutulan, düzenlenen ve saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerin, vergilendirmeye ilişkin sonuç doğuracak şekilde sahte olarak düzenlenmesi halinde VUK'a göre vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş kabul edilirken; Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde getirilen belgelerin vergi kanunları kapsamında sayılan belgelerden olmaması sebebiyle suçta ve cezada kanunilik ilkesi ve tipiklik gereği VUK'a göre sahte belge sayılamayacağı için vergi kaçakçılığı suçu oluşmamakta ancak diğer unsurların mevcut olması halinde genel hükümlere göre cezalandırılması söz konusu olmaktadır.²⁷⁵ Buna ek olarak düzenlenen belgenin kanunda belirtilmiş olan zorunlu unsurları taşıması gerekmektedir. Çünkü belgelerin kanunda öngörülen zorunlu bilgileri taşıması halinde, hiç düzenlenmemiş sayılacağından; suça konu olan belgelerde gereği gibi düzenlenmemişse "yok" hükmünde olacağından suçun oluşması da mümkün olmamaktadır.²⁷⁶

Ayrıca bir belgenin aslının, olmayan bir aslın suretinin ya da aslına uygun olmayan suretin sahte olarak düzenlenmesi mümkündür. Buna göre madde incelendiğinde maddi sahtekârlık ve fikri sahtekârlığa konu olacak fiillere yer verildiği görülmektedir. Maddi sahtekârlıktan anlaşılması gereken belgenin başlangıçta sahte olarak düzenlenmesi; fikri sahtekârlıkta ise başlangıçta sahte olmayan bir belgenin gerçek dışı muamele veya durumları gerçekmiş gibi düzenlenmesi anlaşılmaktadır. Buna bağlı olarak bu fiilin cezalandırılmasındaki en

²⁷⁴ Uysal, **a.g.m.**, s. 1307.

²⁷⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 456-457.

²⁷⁶ A.e., s. 454.

temel amacın, sarsılan kamu güvenini tekrar tesis edebilmek olduğu görülmektedir.

277

Son olarak vurgulanmakta fayda vardır ki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları, birbirinden bağımsız ayrı suçları oluşturmaktadır. Çünkü belgenin düzenlenmesi, onun şekil anlamında eksiksiz üretimi iken; kullanılması, düzenlenmiş olan bu belgenin yasal defterlere kaydedilmesiyle gerçekleşmekte ve suç bu tarihte işlenmiş kabul edilmektedir. Buna ek olarak sahte belgeyi herkes düzenleyebilmekte iken, kullanılması ise ancak vergisel işlemlerde bulunan mükellefler tarafından mümkündür.²⁷⁸

c) İki Yıldan Sekiz Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Filler

c.1. Maliye Bakanlığıyla Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak

Böyle bir fiilin suç olarak kabul edilmesi, Türk vergi sisteminde belge düzenine ne kadar önem verildiğinin açık bir göstergesidir.²⁷⁹ Bu düzenleme ile belgesiz işlemlerin önüne geçmek ve belgelerin vergi idaresinin bilgisi dâhilinde kullanılmasını sağlamak amaçlanmaktadır. Aynı zamanda belgelerin Maliye Bakanlığınca basılması ve dağıtılması, zaman zaman aksaklıklara sebep olabileceği için bu problemlerin önüne geçilmek istenmiştir.²⁸⁰

Hangi belgelerin basılacağına Maliye Bakanlığı karar vermektedir. Dolayısıyla ancak Maliye Bakanlığıyla anlaşması bulunan gerçek ve tüzel kişi matbaa işletmecileri, bakanlığın belirlemiş olduğu belgeleri basmaktadır.²⁸¹

Burada önemli bir hususa dikkat çekmekte fayda vardır ki; Bakanlık ile anlaşması olmayan matbaaların bastıkları belgenin sahte olup olmamasının suçun oluşumu açısından bir önemi bulunmamakta, gerçek belgeleri basmış olsalar dahi suç

²⁷⁷ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 292.

²⁷⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 454.

²⁷⁹ **A.e.**, s. 459.

²⁸⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 103.

²⁸¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 459.

işlenmiş kabul edilmektedir.²⁸² Burada önemli olan basılan belgelerden vergi dairesinin bilgisi olmamasıdır ki, cezaya hükmolunması ile engellenmek istenen husus budur.²⁸³

Son olarak; suça konu olan belgelerin hangi amaçla basıldığıнын bir önemi bulunmamaktadır. Belgeyi basan kişinin, basma işini kendisi ya da başkaları nam ve hesabına yapması önemli olmadığı gibi bastıran kişinin vergi mükellefi olup olmaması veyahut gerçekte var olup olmaması da önemli değildir. Ayrıca fail matbaa işletmecisi ise, basım tarihi göz önüne alınarak o tarihte Bakanlıkla anlaşmasının olup olmadığına dikkat edilmelidir. Çünkü basım tarihinde Bakanlıkla anlaşmalı değil ya da anlaşma süresi bitmişse vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş kabul edilmektedir.²⁸⁴

c.1. Anlaşmasız Matbaalarca Basılan Belgeleri Bilerek Kullanmak

Bu bölümde belgenin düzenlenmesi değil, Maliye Bakanlığıyla anlaşması olmaksızın basılan belgelerin bu niteliğini bilerek kullanılması suç olarak kabul edilmiştir. Burada belgenin içeriği, suçun oluşumu açısından unsur olarak kabul edilmemiştir. Dolayısıyla belge, gerçek bir iktisadi ilişkiye dayanarak ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş olsa bile bu belgenin bilerek kullanılması suçun oluşmasını engellememektedir.²⁸⁵ Görüldüğü üzere sadece bu fiilde bilme unsuruna yer verildiği ve ancak doğrudan kastın varlığı halinde, suçun oluşarak ceza verileceği şüphesizdir.²⁸⁶ Bu konu hakkında detaylı açıklamalara, çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilmiştir.

²⁸² Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 298.

²⁸³ Uysal, **a.g.m.**, s. 1311.

²⁸⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 459.

²⁸⁵ **A.e.**, s. 460.

²⁸⁶ Sedat Apak, **Doktora Tezi**, s. 86.

ç. Üç Yıldan Sekiz Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Fiiller

Ödeme kaydedici cihazın mührünü kaldırmak, donanımını değiştirmek, yazılımını değiştirmek; Gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin ödeme kaydedici cihazda kayıt altına alınmasını engellemek, kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek, kayıt altına alınan bilgileri silmek; Bakanlık veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek, bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek bu fiiller arasında sayılabilir.

29.04.2021 gün ve 7318 sayılı Kanunun 4.maddesi uyarınca VUK'un 359. Maddesine ç fıkrası ile şu ibare eklenmiştir: “ *Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek; Yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek; Ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek* ”

Yukarıda da belirtildiği üzere 359.madde kapsamında birbirinden bağımsız üç ayrı kaçakçılık suçu ihdas edilmiş olup her üç suç tipi de kendi içerisinde “seçimlik hareketli” olarak düzenlenmiştir.

İlk suçun seçimlik hareketleri; ödeme kaydedici cihazın mührünü kaldırmak, donanımını değiştirmek, yazılımını değiştirmek, ikinci suçun seçimlik

hareketleri; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin ödeme kaydedici cihazda kayıt altına alınmasını engellemek, kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek, kayıt altına alınan bilgileri silmek, üçüncü suçun seçimlik hareketleri ise; bakanlık veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek, bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermektir.

Yukarıda seçimlik hareketlerine yer verilen fiiller, söz konusu suçların maddi unsurunu oluşturmaktadır. Buna ek olarak, her üç suçun konusu da mükelleflerin, 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunun 1. Maddesine göre kullanmak zorunda oldukları ister eski nesil ister yeni nesil olsun fark etmez tüm ödeme kaydedici cihazlardır.²⁸⁷

Maddi unsurun ikinci kısmını oluşturan netice ise çift defter tutma fiili ve diğer fiiller olmak üzere ikili bir ayırım gözetilerek anlatılmakta fayda bulunmaktadır.²⁸⁸ Şöyle ki; 4369 sayılı kanun değişikliğinden önce vergi ziyayı, kaçakçılık suçunun neticesi olarak ifade ediliyor iken kanun değişikliği ile çift defter tutma fiili haricinde kaçakçılık suçunun işlenmiş kabul edilebilmesi için vergi ziyanının doğmuş olması zorunlu değildir.²⁸⁹

Dolayısıyla, çift defter tutma fiili sonucunda vergi matrahının azalması gerektiği için sadece bu fiili oluşturan suç, neticeli suç olarak değerlendirilmektedir.²⁹⁰ Bu yüzden neticeli suçlarda sadece suç konusu fiili oluşturan hareket unsuru yeterli olmayıp aynı zamanda neticenin de gerçekleşmesi gerekmektedir.²⁹¹

Diğer yandan çift defter tutma fiili haricindeki fiillerde; hareket unsurunun meydana gelmesi, maddi unsurun gerçekleşmesi için yeterli görülmüştür. İşlenen

²⁸⁷ Aydoğan, **a.g.e.**, s. 588-590.

²⁸⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 460.

²⁸⁹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 298.

²⁹⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 461.

²⁹¹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 299.

fiilin vergi ziyanına ya da vergi matrahının azalması sonucuna neden olup olmadığına bakılmaksızın tamamlanan suçtan dolayı mahkûmiyet kararı verilmektedir. ²⁹² Bundan dolayı bu fiilleri, şekli suç ya da neticesi harekete bitişik suç olarak nitelendirmek mümkündür. Ancak şekli suçlarda netice unsurunun olmadığı anlamını çıkarmamak ve netice unsuru ile hareket unsurunun iç içe olduğunu vurgulamakta fayda bulunmaktadır. ²⁹³

Konu başlığıyla ilgili olarak şu hususu belirtmekte fayda vardır ki; vergi ziyayı ile vergi matrahının azalması kavramlarının birbirinden farklı hukuki ve fiili durumu ifade ettikleridir. Genelde vergi matrahının azalması, vergi ziyanına sebebiyet verir iken her zaman bu durumun geçerli olduğu düşünmek doğru değildir. Çift defter tutma fiili özelinde ise suçun oluşumu için aranan unsurun vergi ziyayı değil, vergi matrahının azalması olduğuna dikkat çekmekte fayda vardır. ²⁹⁴

2.2.2. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Maddi Unsur Açısından Değerlendirilmesi

Çalışmanın birinci bölümünde ifade edildiği üzere devletin üstlendiği kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için en önemli mali kaynak, vergilerdir. Vergilendirmenin etkin ve doğru şekilde yerine getirilebilmesi ise ancak teknik ve hukuki alt yapının sağlam oluşturulmasına ve uygulanmasına bağlıdır. Dolayısıyla vergilendirme yetkisi, devlete bir yandan bazı haklar verirken bir yandan da uymak zorunda olduğu ödevler yüklemektedir. Daha açık bir ifadeyle, vergisel faaliyetler sebebiyle birçok sırrını veya gizli kalması gereken bilgileri, vergi idaresine vermek zorunda olan vergi mükellefleri ile sorumlularının temel hak ve hürriyetlerinden biri olan özel hayatın gizliliğine uymak ve bu bağlamda vergi mahremiyeti kapsamındaki hususları, üçüncü kişilere karşı bizzat korumak, devletin yüklendiği en önemli görevlerin başında gelmektedir. ²⁹⁵

²⁹² Şenyüz, a.g.e., s. 461.

²⁹³ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 298.

²⁹⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 461.

²⁹⁵ Çetin Arslan, ‘‘Vergi Mahremiyetini ihlal Suçu’’, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, 2013, s. 16.

Çünkü vergilendirme sürecinde vergi idaresi; tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemlerini gerçekleştirirken mükelleflerin iş ve işlemleri, hesap durumları, işletmeleri, servetleri, meslekleri, şahsi ve ailevi durumları hakkında bilgiler edinmektedir. ²⁹⁶ Bu bilgilerin açıklanması durumunda, mükelleflere maddi veya manevi zararlar verilebileceğinden bu bilgilerin idare tarafından elde edilme amacının dışında kullanılmaması ve gizli kalması gerekmektedir. ²⁹⁷ İşte bu itibarla, mükelleflerin yapacakları bildirimlerin ve idareye verecekleri bilgilerin başka bir amaçla kullanılmayacağından emin olarak, çekinmeden doğru beyanda bulunmalarını sağlamak amacıyla “vergi mahremiyeti” ilkesi benimsenmiştir. ²⁹⁸

VUK’un 5.maddesine göre vergi mahremiyeti; vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar ve vergi işlerinde görevlendirilen bilirkişiler mükellef ya da mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrenmiş oldukları sırları ya da gizli kalması gereken hususları açıklamaması ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına olacak şekilde kullanmaması olarak tanımlamak mümkündür. ²⁹⁹

VUK’un 362. madde başlığının vergi mahremiyetinin ihlali olmasına rağmen, içerik incelendiğinde aslında gizli olarak tutulması gereken bilgilerin sadece vergi gizliliği ile ilgili olmadığı aynı zamanda mükellefin şahsı, işi, işletmesi, meslek ve servetine ilişkin bilgilerinde gizli tutulması gerektiği anlaşılmaktadır. ³⁰⁰

VUK’un 5.maddesinde belirtilen vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişiler hakkında detaylı açıklama yapmak yerinde olacaktır. Öncelikle; vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurlardan vergi idaresinin içinde veya dışında, vergi ile ilgili işlemleri yapan tüm memurları anlamak gerekir. Başka bir

²⁹⁶ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 307.

²⁹⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 469

²⁹⁸ İskender Ekici, “Vergi Mahremiyetinin İhlali ve Hukuka Uygunluk Sebepleri”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı: 58, 2011, s. 87.

²⁹⁹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 307.

³⁰⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 163.

ifadeyle sözü edilen memurların mutlaka maliyede çalışan memur olması gerekmemekte başka dairelerde görev yapan memurlar da bu kapsam içinde değerlendirilmektedirler.³⁰¹ Örneğin; inceleme elemanı, müdür, müdür yardımcısı, şef, tebliğ memuru gibi kişiler de mükelleflere karşı sonuç doğuran idari işlemleri yaptıkları için fail olabilecek kişilerdendir.³⁰² Ayrıca vergi incelemesine yetkili olanlar dışında vergi incelemesi kapsamında aramaya katılan polis memurları veya jandarma ve hatta arama kararı veren sulh mahkemesi yargıcı da vergi işlemi ile uğraştığı için suçun faili olabilirler.³⁰³

Vergi yargısında görevli olanlar ise sadece vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da hâkim ve savcı olarak görev yapan kişiler olmayıp aynı zamanda raportörler, yazı işlerinde çalışan memurlar, teftiş kurulunda görev yapan personel de bu kapsama girmektedir.³⁰⁴

Başta VUK olmak üzere tüm vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlarda görev yapan kişilerde, fail olabilecektir. Komisyonlara katılan üyelerin bir kısmı memurlardan bir kısmı da memur dışındaki kişilerden oluştuğu kanun koyucu tarafından dikkate alındığı için, memur olsun ya da olmasın komisyonlara iştirak eden tüm kişiler, fail statüsünde olabilecek kişiler arasında sayılmıştır.³⁰⁵

Vergi incelemeleri sırasında, takdir komisyonu aşamasında veya vergi yargısı organlarının zaman zaman bilirkişiye başvurması olağan bir durumdur. Bilirkişiye başvuran organ kim olursa olsun fark etmez, vergi işlemlerinin herhangi bir aşamasında usulüne uygun olarak düşüncesine başvurulmuş her kişi, bilirkişi sıfatına haizdir. Dolayısıyla bu bilirkişilerin hepsi, vergi mahremiyetine ilişkin hükümlere uymak zorundadır.³⁰⁶

³⁰¹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 309.

³⁰² Şenyüz, **a.g.e.**, s. 472.

³⁰³ **A.e.**, s. 472.

³⁰⁴ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 165.

³⁰⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 473.

³⁰⁶ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 166.

Yukarıda yer verilen açıklamalar dikkatle incelendiğinde bu suçun faili olabilecek kişiler, ancak belirli bir sığata ve niteliğe sahip olan kimselerdir. Herkes tarafından işlenmesi mümkün olmayan ve kanunda sınırlı olarak sayılan kimseler tarafından işlenebildiğı için vergi mahremiyetinin ihlali suçunu, mahsus (özgü) suç olarak değerlendirmek mümkündür. Ancak kanunda sayılan kişiler dışındaki kişilerin gizli kalması gereken bilgileri açıklamaları durumunda genel hükümlere göre ceza verilecektir.³⁰⁷

Buna ek olarak söz konusu kişilerin, failin sırrı veya gizli kalması gereken bilgileri ancak ve ancak görevi icra ederken ve kendi yetkisi dâhilinde öğrenmiş olmaları gerekmektedir. Dolayısıyla fail olabilecek kişiler, bu hususları üçüncü kişilerden ya da haricen öğrenmişse mesleğın icrası kapsamında öğrenme olmadığından vergi mahremiyetinin ihlali suçu meydana gelmiş olmaz.³⁰⁸ Ayrıca sözü edilen yasağın bu kimselerin görevden ayrılışları dahi devam edeceğinin de altı çizilmelidir.³⁰⁹ Bunun aksine kişiler mesleğı bıraktıktan sonra öğrendikleri sır veya gizli kalması gereken bilgiler hakkında açıklama yaparlarsa, VUK hükümlerine göre değil, genel hükümlere göre ceza verilecektir.³¹⁰

Sözü edilen bu kişilerin öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken bilgileri yazılı ya da sözlü şekilde üçüncü kişilere aktarması fark etmeyeceğı gibi açıklamanın bir veya daha fazla kişiye yapılmasının da bir önemi bulunmamaktadır. Önemli olan açıklamanın yapılmış olması sonucu vergi mahremiyetinin ihlal edilmiş olmasıdır.³¹¹

Son olarak, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile vergi kabahati ve diğer vergi suçları karşılaştırıldığında, vergi mahremiyetinin ihlali suçunda kişisel yarar yani mükellefin yararı korunmakta iken, kabahat ve diğer vergi suçlarında ise kamu

³⁰⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 470.

³⁰⁸ **A.e.**, s. 476.

³⁰⁹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 308.

³¹⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 164.

³¹¹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 309.

yararı ve bilhassa hazine yararı korunmaktadır.³¹² Şöyle ki vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile korunan en temel hukuki değer; vergi mükellefi veya sorumlusunun vergisel durumuna dair bilgilerin gizliliğinin sağlanmasıyla mükellefin maddi ve manevi açıdan zarar görmesini engellemektir. Diğer yandan vergiyle ilgili olarak devlete karşı kamusal güven duyulmasını sağlayarak vergi sisteminin doğru ve verimli bir şekilde çalışmasını sağlamak da amaçlanmıştır. Tüm bu açıklamalardan hareketle vergi mahremiyetinin ihlali suçunu, birden çok hukuki değeri koruyan suç kategorisinde değerlendirmek mümkündür.³¹³

Yukarıda yer verilen genel açıklamalardan sonra aşağıda maddi unsur hakkında detaylara yer verilmiştir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi unsurunun hareket kısmını, sırrın veya gizli kalması gereken bilgilerin ifşa edilmesi veya kendisi ya da üçüncü kişiler lehine kullanılması oluşturmaktadır. Görüldüğü üzere maddi unsurun ögesi olan harekete konu olan iki fiil söz konusudur. Suçun meydana gelmesi için sırrın veya gizli kalması gereken bilgilerin açıklanması yeterli olup ayrıca bunların kişilerin lehine kullanılmasına gerek yoktur. Ya da sırrın veya gizli kalması gereken hususların ifşa edilmeden bir kimsenin kendisinin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanılması halinde de suç oluşmaktadır.³¹⁴

Her şeyden önce bir bilginin mahrem sayılabilmesi için hangi unsurların gerekli olduğunu vurgulamakta fayda vardır. Öncelikle bilginin; mükellefin veya mükellefle ilgili kimselerin işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine veya mesleklerine ilişkin olmasının yanında sözü edilen hususların sır niteliğinde olması veya gizli kalması gerekliliğinin olması gerekir. Çünkü bu bilgilerin açıklanması; kişinin kendisine, ailesine, mesleki ve ticari itibar ve çıkarlarına zarar verebilecek niteliktedir.³¹⁵

³¹² A.e., s. 307.

³¹³ Arslan, **a.g.m.**, s. 18.

³¹⁴ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 311.

³¹⁵ A.e., s. 311.

Mükellef veya mükellefle ilgili kişilere ait olan sırların veya gizli kalması gereken bilgilerin ifşa edilmesi, bunların üçüncü kişilere açıklanması demektir.³¹⁶ Gizli kalması gereken bilgilerin üçüncü kişilerin öğrenmesine neden olan ifşa, suçun hareket unsurudur. Bilgilerin veya sırrın üçüncü kişilere açıklanması ile suç tamamlandığı için vergi mahremiyetinin ihlali suçunu, neticesi harekete bitişik suç kategorisinde değerlendirmek mümkündür. Ayrıca ifşaya elverişli hareketler yazılı ve sözlü olabileceği gibi maddi vasıtalar kullanılarak da meydana gelmektedir. Aynı zamanda ifşanın birden fazla kişiye yapılması şart olmayıp bir kişiye yapılan açıklama dahi suçun oluşumu için yeterli görülmektedir.³¹⁷

Hareket unsurunu oluşturan ikinci fiil ise mükellefe veya mükellefle ilgili bulunan kişilere ait sır veya gizli kalması gereken bilgilerin çıkar sağlamak amacıyla kullanılmasıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus sağlanan çıkarın, sır veya gizli bilgiyi kullanan kişiye ait olması gerekli olmayıp üçüncü kişiler lehine çıkar sağlanması da vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturmaktadır.³¹⁸ Bu fiilde failin cezalandırılabilmesi için sırrı veya gizli kalması gereken bilgiyi, kendisi ya da üçüncü kişiler için kullanarak maddi ya da manevi yarar sağlaması gerekmektedir. Dolayısıyla bu fiil, bir önceki fiilden farklı olarak neticeli suç kategorisine girmektedir.³¹⁹

Tüm bu açıklamalardan hareketle, VUK'un 362.maddesine göre *'Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239.maddesi hükümlerine göre cezalandırılırlar.'* Bu madde dikkatle incelendiğinde TCK'nın 239.maddesine sadece vergi mahremiyetinin ihlali suçuna verilecek ceza için atıf yapılmadığını, *'hükümleri'* demek suretiyle maddenin bütününe atıf yapıldığı düşünülmektedir. Dolayısıyla TCK'nın 239. maddesinde belirtilen suç, şikâyetle bağlı suç olduğundan, vergi mahremiyetinin ihlali suçu da şikâyetle bağlı suç dönüşmektedir. Elbette şikâyet, suçun unsurları ile ilgili olmayıp soruşturmanın ve kovuşturmanın

³¹⁶ A.e., s. 311.

³¹⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 478.

³¹⁸ Karakoç, a.g.e., (Vergi Ceza Hukuku), s. 312.

³¹⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 479.

yapılabilmesi için gereklidir. Dolayısıyla suçtan zarar gören kişinin, fiili ve faili öğrenmesinden itibaren altı ay içinde bu hakkını kullanması gerekmektedir.³²⁰

Buna ek olarak, TCK'nın 239. maddesinde yer alan 'Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu' ile 'Vergi mahremiyetinin ihlali suçu' nun maddi unsur bakımından ortak yönleri olsa da sözü edilen vergi suçu, TCK'da düzenlenen suçtan bağımsız ve özel niteliğe sahip bir suç tipi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca bu suçun, 'özel hayatın gizliliğini ihlal' ve 'göreve ilişkin sırrın açıklanması suçu' ile ortak yönleri olmakla birlikte yine bunlara göre de özel hüküm olarak kanunda ayrıca düzenlenmiştir.³²¹

Son olarak, TCK'nın 239.maddesine göre sözü edilen suç için öngörülen ceza bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır.³²² Dolayısıyla, VUK'un 362.maddesinin yaptığı atıf gereği vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyenlere, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası verilmesi gerekmektedir.³²³

2.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Maddi Unsur Açısından Değerlendirilmesi

Memurların görevlerini yerine getirirken, görev tanımının dışına çıkmamaları ve tüm vatandaşlara eşit ve tarafsız davranmaları gerekmektedir.³²⁴ Dolayısıyla memurların, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer işlemlerini yapmış olmaları yasaklanmıştır.³²⁵ Aslında VUK'un 363.maddesinde bu suçun düzenlenmesinin önemli bir gerekçesi bulunmaktadır. Şöyle ki; memurların mükelleflerin özel işlerini yapmaları durumunda görevi kötüye kullanma söz konusu olabilir. Çünkü idarenin ve mükellefin taraf olduğu bir ilişkide, idare tarafında olan memurun çeşitli sebeplerle mükellefin özel işlerini yapması,

³²⁰ A.e., s. 469.

³²¹ Arslan, a.g.m., s. 17.

³²² A.e., s. 479.

³²³ Karakoç, a.g.e., (Vergi Ceza Hukuku), s. 312.

³²⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 484.

³²⁵ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 171.

memurun idarenin yanından uzaklaşmasına ve hatta idarenin bütünüyle yalnız kalmasına neden olabilmektedir.³²⁶

VUK'un 363.maddesinin başlığı her ne kadar “mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar” başlığını taşısa da aslında özel iş kavramı yeterince açık değildir. Elbette özel işin, vergi uygulamaları ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Ancak asıl sorun özel işin sınırlarının nasıl çizilmesi gerektiğidir. Çünkü bu ayrımı, işlem yapan memurları tedirginliğe düşürecek düzeydedir.³²⁷

VUK'un 6.maddesine göre bu suçun faili olabilecek kişiler; vergi muameleleri ve vergi incelemesi ile uğraşan kişiler ile vergi yargısı organları olan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan kamu görevlileridir.³²⁸ Görüldüğü üzere fail olabilecek kişilerin, memur olmasının aranması ve sadece memurlar tarafından işlenebilmesi mümkün olduğu için bu suç, mahsus (özgü) suç olarak nitelendirmek mümkündür.³²⁹

Bu suçun faili, ancak kamu görevlisi olabileceği için suçu oluşturan fiiller değişik şekillerde ortaya çıkmaktadır. Örneğin; vergi işlemlerinde görevli olan kişilerin, mükellefin defterini tutması, matrahın tespiti ve beyannamelerin doldurulması, uzlaşma komisyonu toplantısında komisyonun kabul edeceği hususlarda bilgi vermesi durumlarında suç oluşmaktadır. Ya da vergi inceleme elemanlarının inceleme sırasında mükellefin defterlerindeki hesapları düzeltmesi, vergi kaçağını elverişli bir şekilde kapatmaya yönelik mükellefe yol göstermesi durumunda da suç meydana gelmektedir. Son olarak, vergi yargısında görev alan hâkim, savcı ve diğer kamu görevlileri mükelleflerin dava dilekçelerini yazmaları ve değiştirmeleri veya yargılama sırasında mükellefe yol göstermeleri halinde suç oluşmaktadır.³³⁰

³²⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 484.

³²⁷ **A.e.**, s. 486.

³²⁸ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 316.

³²⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 485.

³³⁰ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 318.

Bu suçun hareket unsurunu yukarıda belirtilmiş olan kamu görevlilerinin, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve başka özel işlerini yapması oluşturmaktadır.³³¹ Ancak şu hususa dikkat çekmek gerekir ki suçun konusunu, yapılan özel işlerin vergi kanunlarının gereği yapılması gereken işler oluşturmalıdır. Aksine vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olmayan özel işlerin yapılması durumunda suç oluşmaz ve buna bağlı olarak ceza verilmesi mümkün değildir. Aynı zamanda yapılan özel işin, ücret karşılığında yapılıp yapılmaması önemli olmadığı gibi geçici ya da devamlı yapılmış olması da önemli değildir. Her halükarda tek bir iş, ücretsiz yapılmış olsa bile faile ceza verilecektir.³³²

Maddi unsurun ikinci ögesi olan netice ise kamu düzeninin bozulması ve devletin vergi ziyana uğrama tehlikesidir. Dolayısıyla bu suç sonucu vergi ziyayı doğmuş ise, ayrıca vergi ziyayı cezasının da kesilmesi gerekmektedir.³³³ Buna ek olarak, hareketin yapılmasıyla netice gerçekleştiği için sözü edilen bu suç; neticesi harekete bitişik suç olarak değerlendirmek mümkündür.³³⁴

Fail olabilecek kişiler hakkında, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işledikleri tespit edilirse 4483 Sayılı Memurların ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanuna göre soruşturma yürütülür ve gerekli görüldüğü takdirde ceza mahkemelerinde yargılama yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle suç ancak memurlar tarafından işlenebildiği için, soruşturmalarının da kanuna uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir.³³⁵

Bu suçu işleyenlere TCK'nın 257.maddesinin birinci fıkrasına göre ceza verilecektir. Buna göre ceza, "Görevi Kötüye Kullanma Suçu" için öngörülen altı aydan iki yıla kadar hapis cezası olup davaya bakmakla görevli mahkeme ise asliye ceza mahkemesidir.³³⁶

³³¹ A.e., s. 317.

³³² Şenyüz, **a.g.e.**, s. 486.

³³³ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 318.

³³⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 487.

³³⁵ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 173.

³³⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 488.

2.2.4. Haysiyet ve Şeref Hakaret Suçunun Maddi Unsur Açısından Değerlendirilmesi

VUK'ta yapılan değişikliklerle vergi mahremiyetinin kapsamının daraltıldığı görülmektedir. Bu değişikliklere istinaden, mükelleflerin haksız saldırılara karşı korunması ihtiyacı gündeme gelmiştir. Dolayısıyla VUK'un 2,3 ve 4'üncü fıkralarında yer alan bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına saldırılması 5.maddede haysiyet ve şeref hakaret suçu olarak düzenlenmiştir.³³⁷

Bu suçun hareket unsurunu, mükellefler hakkında açıklanan bilgilere dayanarak onları rencide edecek, haksız şekilde küçük düşürecek ve manevi olarak incitmeye neden olan davranışlar oluşturmaktadır.³³⁸ Ayrıca, kanun koyucu bu suçu düzenleyerek hem mükelleflerin psikolojik olarak baskı altında kalmalarını önlemek hem de vergilendirme işlemlerinde mükelleflerin güvenliğini sağlamayı amaçlamaktadır.³³⁹

Suçun oluşması için, rencide edici hareketin vergilerle ilgili açıklanmış bilgilere veya belgelerdeki hususlara dayanması gerekmektedir. Mükellefe ait bilgileri içeren vergi cetvelleri, mükellefin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen veya ödenmeyen vergi ve cezaları ile adli ve idari soruşturma kapsamında verilen bilgi ve belgeler, açıklanan bilgilere örnek olarak verilebilmektedir. Ayrıca suça konu olan bu fiil, neticeyi meydana getiren herhangi bir hareketle oluşabildiği için serbest hareketli suç olarak nitelendirilmektedir.³⁴⁰

Buna ek olarak, kanunda bu suçun faili ve nasıl işleneceği hakkında herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali

³³⁷ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 314.

³³⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 482.

³³⁹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 314.

³⁴⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 481.

suçu ile mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun aksine, bu suçun faili herhangi bir kişi olabilmekte ve suç sözlü, yazılı veya basın yoluyla işlenebilmektedir.³⁴¹

Aslında bu suç, TCK'nın 125.maddesinde yer alan hakaret suçunun özel halidir. Genel hükümler içinde yer alan hakaret suçunun vergiler açısından özel olarak düzenlenmiş olması, kanun koyucunun bu noktayı özel olarak vurgulamak istediğini göstermektedir. Dolayısıyla TCK ve VUK'ta düzenlenen her iki suç arasındaki temel fark; hakarete konu olan bilgilerdir. Ancak haysiyet ve şerefe hakaret suçuna verilecek ceza, "Hakaret Suçu" için öngörülen ceza olmaktadır. Bu ceza, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıdır.³⁴² Ancak verilecek ceza bir yıldan az ise, bunun paraya çevrilmesi veya iki yıldan az olması halinde TCK hükümleri çerçevesinde cezanın ertelenmesi mahkemece takdir edilmektedir.³⁴³

Maddi unsurun ikinci ögesi olan netice ise saldırıya maruz kalan kişinin kendisine yapılan hareketten etkilenererek maddi veya manevi zarara uğramasıdır. Başka bir ifadeyle, hareketin mağdurun dünyasında yaratmış olduğu memnuniyetsizlik hali, suç sebebiyle ortaya çıkan neticeyi oluşturmaktadır.³⁴⁴

Son olarak, ortaya çıkan netice sebebiyle, uğranılan zararın tazmini için mağdurun fiilin ve failin öğrenilmesinden itibaren 6 ay içinde şikâyetle bulunması gerekmektedir. Şu hususu vurgulamakta fayda vardır ki şikâyet suçun varlığı için bir unsur olmayıp, soruşturmanın ve kovuşturmanın yapılabilmesi diğer bir ifadeyle ceza verilebilmesi için gereklidir.³⁴⁵ Bunun yanı sıra, mağdur olan kişilerin bu fiil nedeniyle uğradıkları maddi veya manevi zararların giderilmesi için Türk Borçlar Kanunu'nun "haksız fiil" hükümlerine göre tazminat davası açmaları mümkündür.

346

³⁴¹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 314.

³⁴² Şenyüz, **a.g.e.** s. 481- 483

³⁴³ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 315.

³⁴⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 483.

³⁴⁵ **A.e.**, s. 481.

³⁴⁶ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 315.

2.3. Vergi Suçlarında Manevi Unsurun Tespiti

VUK'un 331.maddesine göre “vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler” demek suretiyle kanun hükmüne aykırı hareketler ile fail arasında bağlantı kurulmuştur. Dolayısıyla ceza verilebilmesi için kanuna aykırı hareketlerin faile bağlanabilmesi, daha açık bir ifadeyle bu hareketler ile kişi arasında manevi nedensellik bağının bulunması gerekmektedir.³⁴⁷ Sonuç olarak, bir kişinin fiilinden sorumlu olabilmesi için kanunda belirtilen eylemin varlığı yanında bu eylemin kişinin kusurlu iradesinden kaynaklanması gerekir.³⁴⁸ Tüm bu açıklamalardan hareketle; kanuni ve maddi unsurları tamam olan bir suçun cezalandırılabilmesi, ancak manevi unsurun varlığına bağlıdır.³⁴⁹

Manevi unsur ise kendi içerisinde “ısnat yeteneği” ve “kusurluluk” olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. İsnat yeteneği, bir fiilin bir kişiye izafe edilebilmesi ve fiilin neticelerine katlanabilmesi için failde bulunması gereken nitelik olarak ifade edilebilmektedir. Diğer bir ifadeyle; anlama, algılama ve isteme yeteneğidir.³⁵⁰

Kusurluluk ise kendi içerisinde kast ve taksir olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. TCK'nın 21.maddesine göre kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesini ifade etmektedir. Kast, kişinin iç dünyası ile ilgili olup kişi ile fiil arasındaki sıkı psikolojik bağı ifade etmektedir. Taksir ise TCK'nın 22.maddesine göre dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla bir davranışın, suçun kanuni tanımındaki neticesinin öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir. Kast, suçun bilerek ve istenerek işlenmesi konusunda açık irade içinde olmayı ifade ederken taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık içinde olmayı ifade etmektedir.³⁵¹ Kast veya taksirin ortak özelliği ise her ikisinin de

³⁴⁷ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s.11.

³⁴⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 22.

³⁴⁹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s.11.

³⁵⁰ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 271.

³⁵¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 23.

gerçekleştirilen hareketin istenmiş olduğunu gösteren kusurlu iradeye dayanmasıdır.

352

Vurgulanması gerekir ki bir suçun kanuni tanımında kast unsurunun aranacağına dair herhangi bir ifade olmasa dahi kast aranacaktır. Çünkü kast sorumluluğu genel, taksir sorumluluğu ise istisnaidir. Dolayısıyla taksirli bir fiilin cezalandırılabilmesi için kanuni tanımında o fiilin taksirle cezalandırılacağına dair bir ifadenin bulunması gerekmektedir.³⁵³

2.3.1.Vergi Kaçakçılığı (VUK 359.md) Suçlarında Manevi Unsurun Tespiti

VUK'un 359.maddesinde kaçakçılık suçunun manevi unsuru ile ilgili herhangi bir ifadeye yer verilmediği görülmektedir.³⁵⁴ Ancak, kaçakçılık suçunun fiilleri, doğası gereği bilmeden ve istemeden işlenmesi mümkün olmayan fiillerdir. Aynı zamanda amaç ve plan unsurlarını da içinde barındırırlar. Dolayısıyla tüm bu unsurlar, fiilde kasıt unsurunun varlığı ortaya koymaktadır.³⁵⁵

Yukarıda da belirtildiği üzere ilgili maddede kast konusunda herhangi bir ifadeye yer verilmediği için ceza hükümlerine başvurmak gerekir.³⁵⁶ Zaten, TCK'nın "Özel Kanunlarla İlişki" kenar başlıklı 5. maddesine göre " *Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.* " Bu maddeye istinaden, kastın aranacağı yönünde olan genel hükümler geçerli olmaktadır. Ayrıca diğer kanunların, TCK'nın genel hükümlerine aykırılık taşıyan hükümlerine uyumlaştırılması amaçlandığına göre, sadece manevi unsur değil diğer genel hükümler bakımından da TCK hükümleri dikkate alınarak VUK'ta aykırı hükümlere yer verilmemesi beklenmektedir.³⁵⁷

³⁵² Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 272.

³⁵³ Hakeri, **a.g.e.**, s. 234.

³⁵⁴ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 300.

³⁵⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 462.

³⁵⁶ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 301.

³⁵⁷ **A.e.**, s. 303.

Manevi unsur özelinde daha fazla ayrıntıya yer vermek gerekirse; kanun maddesinde, vergi kaçakçılığı suçunun taksirle işlenebileceğine dair herhangi bir ifadeye yer verilmediğine göre bu fiiller ancak kasıtlı işlendikleri takdirde cezaya hükmolunacaktır. Diğer bir ifadeyle taksirle vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi mümkün değildir.³⁵⁸

Ayrıca, kaçakçılık suçunun işlenmesinde hangi tür kastın var olduğu hakkında açıklama yapmakta fayda vardır. Vergi ziyanının aranmadığı sadece hareketin yapılmasıyla suçun tamamlanmış kabul edildiği fiillerde genel kastın; suçun işlenmiş kabul edilebilmesi için vergi ziyanının şart olduğu fiillerde ise özel kastın varlığının aranması gerekmektedir. Ancak kaçakçılık suçunun işlenmiş sayılabilmesi için vergi ziya şartı olmadığından, suçun oluşması için genel kastın varlığı yeterli görülmektedir. Genel kast ise; failin vergi kanunlarında belirtilen yükümlülöklere aykırı hareket ettiğini bilmesi ve istemesi olarak ifade edilmektedir.

359

Son olarak, vergi kaçakçılığı suçunun fiillerinden olan muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı veya sahte belgelerin kullanıldığı tespit edildiğı takdirde mükellefin kastı, inceleme elemanı tarafından tespit edilmektedir. VUK 306 No'lu Tebliğine göre; mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri bilerek isteyerek kullandığı takdirde, mükellefler için vergi suçu raporu düzenlenerek haklarında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir. Aksine mükelleflerin bilerek bu belgeleri kullanmadığı tespit edilirse mükellefler için vergi suçu raporu düzenlenmemesi ve haklarında suç duyurusunda bulunulmaması icap etmektedir.³⁶⁰ Sonuç olarak, bir fiilin manevi unsurunun tespitinde yargı organları yetkili iken, bu yetkinin inceleme elemanlarına verilmesi “vergide kanunilik” ve “hukuki güvenlik” ilkeleri çerçevesinde; kanun yoluyla yapılmış bir düzenlemenin bir idari işlem olan tebliğ ile düzeltilmeye çalışılması ile benzerlik göstermekte ve

³⁵⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 462.

³⁵⁹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 302.

³⁶⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 462.

hukuksal prensiplere uygun bir görünüm arz etmemektedir, ³⁶¹ Bu konuya dair detaylara ise çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilmiştir.

2.3.2. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçlarında Manevi Unsurun Tespiti

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda, failin açıklamış olduğu hususun sır olduğunu ve sırrı ifşa ettiğini ya da kendisi veya üçüncü kişilere yarar sağladığını bilmesi ve istemesi gerektiğinden söz konusu suç, ancak kasten işlenebilmektedir. ³⁶² Diğer yandan, failin gizli kalması gereken bilgiyi gizli tutmak anlamında, gerekli özeni göstermemesi sonucu bilgilerin üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesi halinde, taksirin varlığından söz etmek mümkündür. Ancak kanunda vergi mahremiyetinin ihlali suçunun taksirle işlenebileceğine dair açık bir ifade olmadığı için söz konusu bu suç, ancak kasten işlenebilmekte; taksirle işlenmesi halinde ise cezaya tabi olması mümkün olmamaktadır. ³⁶³

2.3.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçlarında Manevi Unsurun Tespiti

Bu vergi suçunda failin başkasına ait olduğunu bildiği bir işi, kural olan tarafsızlıktan ayrılarak bilerek ve isteyerek yerine getirmesi söz konusu olduğu için, suçun manevi unsuru hiç şüphesiz ki kasttır. ³⁶⁴

2.3.4. Haysiyet ve Şeref Hakaret Suçlarında Manevi Unsurun Tespiti

TCK'nın 21. maddesi dikkate alındığında, suçun manevi unsurunun kast olduğu net bir şekilde anlaşılmaktadır. ³⁶⁵

³⁶¹ Apak, **a.g.m.**, (Sahte Belge Kullanma Suçu), s. 29.

³⁶² **A.e.**, s. 479.

³⁶³ Ekici, **a.g.m.**, s. 90.

³⁶⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 488.

³⁶⁵ **A.e.**, s. 483.

2.4. Vergi Suçlarında Hukuka Uygunluk Unsuru

Bir fiili, tüm hukuk düzeni bakımından hukuka uygun hale getiren nedenlere genel olarak hukuka uygunluk nedenleri olarak tanımlanmaktadır. Buna istinaden suça konu olan fiiller, belirli koşullar gerçekleştiği takdirde hukuka uygun hale gelmektedir. Çünkü bir fiilin bir kanun tarafından cezalandırılır iken, başka bir kanun tarafından hukuka uygun kabul edilmesi hukukun özüne düşen bir çelişkidir. Dolayısıyla bir fiilin cezalandırılabilmesi için fiilin tüm hukuk düzenine aykırı olması gerekmektedir. Ayrıca, hukuka uygunluk nedenlerinin ceza kanununda veya başka bir kanunda yer alması, fiilin hukuka uygun hale gelmesi açısından önemi bulunmamaktadır.³⁶⁶

Tüm bu açıklamalardan hareketle; bir fiilin suç teşkil edebilmesi için iki aşamalı bir değerlendirme yapmak gerekmektedir. İlk olarak hareketin tipikliği; ikinci olarak ise tüm hukuk düzeni bakımından bir hukuka uygunluk nedeninin yokluğunun tespiti olup, fiil hem tipik hem de hukuka aykırı ise ancak o zaman suçtan bahsetmek mümkündür.³⁶⁷ Vergi suçları bakımından hukuka uygunluk sebepleri ise hakkın kullanılması, meşru müdafaa, görevin yerine getirilmesi, ilgilinin rızası ve sınırın aşılması olarak sıralanabilmektedir.³⁶⁸

2.4.1. Vergi Kaçakçılığı (VUK 359.md) Suçlarında Hukuka Uygunluk Unsuru

Yukarıda sıralanan hukuka uygunluk sebeplerinden yalnızca zorunluluk hali, vergi kaçakçılığı suçu için hukuka uygunluk sebebi olarak ileri sürülebilmektedir. TCK'nın 25.maddesine göre *“Zorunluluk hali, bir kimsenin bilerek sebep olmadığı ağır ve muhakkak bir tehlikeden kendisini veya başkasını korumak zorunda kalarak suç işlemesini ifade etmektedir.”* Vergi kaçakçılığı suçu özelinde böyle bir tehlike ancak iflas halinde mümkün olmaktadır. Şöyle ki; mükellef, vergisini tam ve doğru

³⁶⁶ A.e., s. 28.

³⁶⁷ Hakeri, a.g.e., s. 130.

³⁶⁸ Aktaş, a.g.m., s. 29.

olarak beyan edip ödediği takdirde iflas edeceği endişesiyle gelirini hiç beyan etmediği veya noksan beyan ettiği ve iflas tehlikesine kendisi değil de sosyal, iktisadi veya siyasi sebeplerin yol açması halinde TCK'nın 25.maddesinin 2.fıkrası uyarınca ceza verilmesi mümkün değildir. ³⁶⁹

2.4.2. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunda Hukuka Uygunluk Unsuru

Kanun koyucu, bazı hallerin vergi mahremiyetini ihlal etmesine rağmen vergi gizliliğine ilişkin hükümlerin uygulanmasının gerekmeyeceğini hükme bağlamıştır. ³⁷⁰ Bu haller VUK'un 5. maddesinde istisnai haller olarak sayılmıştır. Söz konusu bu hususların açıklanması halinde kanun hükmünün icrası, tezahür ettiği için suç meydana gelmiş sayılmamaktadır. ³⁷¹ Bu istisnalar ise aşağıda sıralanmıştır;

Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi; sermaye şirketlerinin ise kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrah üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin uygun yerine asılacak cetvellerle ilan edilir. Mükellefin bağlı olduğu mesleki teşekkül varsa aynı ilan orda da yapılmaktadır. ³⁷²

Gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri her yıl mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak ve merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar. ³⁷³

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar nedeniyle kesinleşen vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve cezaların duyurulmasına ilişkin

³⁶⁹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 300.

³⁷⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 167.

³⁷¹ Yiğit, **a.g.e.**, s. 195.

³⁷² Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 167.

³⁷³ **A.e.**, s. 167.

esaslar, 293 sıra No'lu VUK Genel Tebliğ ile açıklanmakta, buna istinaden yükümlülere ilişkin listeler her yıl temmuz ayının 15'inden itibaren vergi dairelerinin uygun yerlerinde 1 ay süreyle asılmaktadır.³⁷⁴

Kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.³⁷⁵

Vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları saptananlar, kanunla kurulmuş kendi mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı kanunla kurulan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne bildirilirler. Bu düzenleme sayesinde serbest muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavirler; hem raporların ve mali tabloların düzenlenmesi, denetim, karşıt inceleme ve tasdik gibi işlemler sırasında mükellef hakkında bilgi sahibi olmakta hem de müteselsil sorumluluğu olan mesleklerini daha sağlıklı bir şekilde yürütebilmekte ve böylece vergi denetimine ve güvenliğine katkıda bulunmaktadır.³⁷⁶

Hukuka uygunluk sebeplerinden olan kanun hükmünü icrasının yanı sıra şartlar oluştuğu takdirde meşru savunma ve ilgilinin rızası da vergi mahremiyetinin ihlali suçu için geçerli olmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyerek mükellefe hakaret edilmesi halinde bu haksız harekete karşı yapılan hakaret niteliğindeki sözler, meşru savunma kapsamında değerlendirilebilir³⁷⁷ ya da vergi mükellefi ile ilgili gizli kalması gereken bir bilgi ya da sırrın açıklanmasında, mükellefin rızası varsa fiil hukuka uygun hale gelmektedir.³⁷⁸

³⁷⁴ Ekici, **a.g.m.**, s. 91.

³⁷⁵ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 313.

³⁷⁶ Ekici, **a.g.m.**, s. 91.

³⁷⁷ Özen, **a.g.e.**, s. 80.

³⁷⁸ **A.e.**, s. 83.

2.4.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçlarında Hukuka Uygunluk Unsuru

VUK'un 413.maddesine göre; mükellefler izahat talebinde bulunduğu takdirde, işlemi yapan memurlar bilgi vermekle yükümlüdür. Başka bir ifadeyle sorulan bir soruya cevap vermeleri durumunda mükelleflerin özel işlerini yapmalarından söz edilemez ve hatta aksine kanun hükmünü icra etmiş olmaktadır. Dolayısıyla kanun çerçevesinde izahatın verilmesi, bu suça özel hukuka uygunluk sebebinin oluşturmaktadır.³⁷⁹

2.4.4. Haysiyet ve Şeref Hakaret Suçlarında Hukuka Uygunluk Unsuru

VUK'un 5. maddesinde; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin, vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin görevleri gereği; öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer bilgileri ifşa edemeyecekleri veya kendilerinin ya da üçüncü şahısların yararına kullanılamayacağı belirtilmiştir.³⁸⁰

Kanun koyucunun bu suçu düzenlemesindeki temel amaç; vergi mahremiyeti ihlalinin istisnalarını dikkate alarak, kişilerin haysiyet ve şereflerine hakaret edilmesini önlemektir. Aslında bu suçun işlenmesi ile vergi mahremiyetinin ihlali suçu da işlenmiş olmaktadır. Şöyle ki; mahrem bilgilere ulaşabilenler ancak görevleri gereği bu bilgilere erişebilecek olan yetkili kişilerdir. Dolayısıyla yetkili kişi, edindiği bu bilgilerle haysiyet ve şeref hakaret suçunu işlemesi halinde vergi mahremiyetini de ihlal etmiş olacaktır.³⁸¹

³⁷⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 487.

³⁸⁰ Ferhat Eker, "VUK Md. 5 Vergi Mahremiyeti", (Çevrimiçi), <https://www.ferhatgokce.com/soru-cevap/soru-sor/vuk-md-5-vergi-mahremiyeti>, 14 Mayıs 2022.

³⁸¹ Merve Tuba Rüzgar, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail", Yüksek Lisans Tezi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2017, s. 23-24.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARINDA TESPİT EDİLEN SORUNLAR

3.1.Vergi Kaçakçılığı Suçunda Manevi Unsur Sorunu

Kanun hükmüne aykırı fiil ile kişi arasında, daha açık bir ifadeyle suç sayılan bir fiilin kişiye atfedilmesine olanak sağlayan ilişkinin var olması, suçun unsurlarından manevi unsuru oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ceza hukukunda olduğu gibi vergi ceza hukukunda da kanuni ve maddi unsurların yanı sıra ancak manevi unsurun varlığı halinde, kişiye ceza verilmesi mümkündür.³⁸²

VUK'un 331. maddesinde de kanuna aykırı hareket edenler denmek suretiyle, kanunun emrettiği hareketlere aykırı fiiller ile cezaya muhatap olacak kişiler arasında manevi nedensellik bağının olması gerektiği vurgulanmıştır.³⁸³

Çalışmanın 1. ve 2. bölümlerinde ifade edildiği üzere manevi unsurun; isnat yeteneği ve kusurluluk olmak üzere iki kısımdan oluştuğunu hatırlatmakta yarar vardır. Şöyle ki; isnat yeteneği anlama, algılama ve isteme yeteneği olarak ifade edilirken kusurluluk ise kast ve taksir olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. TCK'da kastın tanımına açıkça yer verilmiştir. Şöyle ki 21.maddeye göre "*Kast; kanuni tanımdaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır.*"³⁸⁴ 22.maddeye göre ise "*Taksir; dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesinin öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir. Ayrıca taksirle işlenen fiiller ancak kanunda açıkça belirtildiği hallerde cezalandırılır.*"³⁸⁵

Ancak VUK'un 359. maddesi incelendiğinde manevi unsur hakkında, daha açık bir ifadeyle kast konusunda herhangi bir ifadeye yer verilmediği

³⁸² Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 11.

³⁸³ **A.e.**, s. 11.

³⁸⁴ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 271- 272.

³⁸⁵ **A.e.**, s. 101.

görülmektedir.³⁸⁶ Burada sadece kast ifadesine yer verilmiş olmasının geçerli bir sebebi bulunmaktadır. Şöyle ki; kanunda vergi suçlarına konu olan fiillerin taksirle işlenebileceğine dair herhangi bir ifadeye yer verilmediği için bu fiiller, ancak kasıtlı işlendiği takdirde cezalandırılmaktadır. Dolayısıyla, vergi suçlarının taksirle işlenmesi mümkün değildir.³⁸⁷

Aslında 4369 sayılı kanun değişikliğinden önce VUK'un 344. maddesinde kaçakçılık şu şekilde tanımlanmakta idi; '*Mükellef ya da sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir.*' Bu tanıma göre kaçakçılık suçunun, vergi kaybı ve kasıt olmak üzere iki unsuru bulunmaktaydı. Ancak 01.01.1999 tarihinden itibaren sözü edilen kanun değişikliği ile 344. maddede sadece vergi ziyayı düzenlenmiş ve kasıt ifadesine yer verilmemiştir.³⁸⁸

Bu düzenleme neticesinde kanun maddesinde, manevi unsur hakkında herhangi bir ifadeye yer verilmediği için öğretide iki farklı görüş bulunmaktadır.

Birinci görüşe göre; VUK'un 359. maddesinde manevi unsur olan kast hakkında bir ifadeye yer verilmediğinden ceza hukukuna başvurmak gerekmektedir. Bu hususun kanuni dayanağını, TCK'nın "Özel Kanunlarla İlişki" kenar başlıklı 5.maddesi oluşturmaktadır. İlgili maddeye göre '*Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*' O halde, VUK'ta kastın aranacağı yönünde bir hükme yer verilmediği için genel kanun olan TCK hükümleri geçerli olmakta ve ilgili maddede belirtildiği üzere suçun oluşması kastın varlığına bağlı olduğu için kastın her zaman dikkate alınması gerekmektedir. Zaten kanun koyucunun iradesi, diğer kanunların TCK'nın genel hükümlerine aykırılık taşıyan hükümlerinin uyumlaştırılması yönünde olduğuna göre; yalnızca manevi unsur bakımından değil aynı zamanda diğer konularda da VUK'ta aykırı bir hükme yer verilmesi beklenmemektedir.³⁸⁹

³⁸⁶ A.e., s. 300.

³⁸⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 462.

³⁸⁸ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 90.

³⁸⁹ Karakoç, a.g.e., (Vergi Ceza Hukuku), s. 303.

Ayrıca, ilgili maddede “kasıt” ifadesinin çıkarılmış olması, kaçakçılık suçunda kasıt aranmayacağı anlamına gelmemektedir. Çünkü kaçakçılık suçunun hareket unsurunu oluşturan fiillerin hepsi, kasten işlenebilecek niteliktedir.³⁹⁰ Söz konusu bu fiiller, doğası gereği bilmeden ve istemeden işlenmesi mümkün olmadığı için, amaç ve plan unsurlarını da içinde barındırmaktadır. Dolayısıyla kanunda, “bilerek” sözcüğüne yer verilmesi dahi bu hareketlerin gerçekleşmiş olması, kastın varlığına karine teşkil etmektedir.³⁹¹ Örneğin; hiçbir ekonomik faaliyetin olmadığı bir ortamda belge düzenlemek ya da hiçbir mal alışverişi yapılmadan malı satan kişi tarafından belge alıp deftere kaydetmek, bilmeden ve istemeden yapılabilecek fiiller olmadığı için kastın var olduğu şüphesizdir.³⁹²

Buna ek olarak, 359. maddenin a, b, c ve ç bentlerinde belirtildiği üzere vergi kaçakçılığı suçuna hükmolunacak ceza, hapis cezası olduğu için mahkeme cezayı verirken manevi unsurun derecesi olan kast unsurunun bulunup bulunmadığını dikkate almaktadır. Dolayısıyla tüm bu açıklamalar, kasıt unsurunun varlığını ortaya koymaktadır.³⁹³

Yukarıda yer verilen görüşün aksine; 4369 sayılı kanun değişikliği ile maddede kasıt unsuruna yer veren herhangi bir ifadenin olmaması nedeniyle suçun unsurlarının tamam olmadığı şeklinde düşünülmektedir. Bu düşüncüyü sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenlenme fiili ile Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basılan belgeleri kullanmak fiilleri özelinde açıklamak mümkündür.

359. maddenin a bendinde düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiili, 4369 sayılı kanun değişikliğinden önce sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiili ile 344. maddenin aynı bendinde düzenlenmekte iken³⁹⁴ kanun değişikliği ile bu eylemler 359. maddeye alınmış ve ayrıca kanun

³⁹⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 90.

³⁹¹ Sedat Apak, **Doktora Tezi**, s. 86.

³⁹² Şenyüz, **a.g.e.**, s. 462.

³⁹³ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 462.

³⁹⁴ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 287.

metninden “bilerek” ifadesi çıkarılmıştır.³⁹⁵ Aslında bu değişiklik ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri düzenleyenler ile kullananlar arasında hiçbir ayırım gözetilmemiştir.³⁹⁶

Sahte belge düzenleme suçunda söz konusu fiilin zaten kası içinde barındırdığı kesinlik kazanmakla birlikte düzenlenmiş bir sahte belgenin kasıt olmadan da yani sahte olduğunun bilincinde olmadan kullanabilmek mümkündür. Dolayısıyla, düzenlenmiş bir belgenin sahte olup olmadığıyla hiç ilgilenilmeden ve kesin olarak tespit edilmeden kişiler hakkında, vergi kaçakçılığı suçu işlediğinden bahisle savcılığa suç duyurusunda bulunulması ve cezaya hükmolunması ise şüphesiz ki ceza hukukun en temel ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.³⁹⁷

Bu noktada, şu sonucun çıkarılması gerekir ki o da kasıt dikkate alınmadığı ya da ispat edilemediği için, aslında suçun manevi unsuru gerçekleşmemekte ve fiil suç olmaktan çıkmaktadır. Böyle bir durumda hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmesi mümkün değildir. Çünkü kasıt unsurunun olmaması, fiili taksire dönüştürmektedir ki mevcut durumda kaçakçılık suçunun taksirle işlenebileceğine dair herhangi bir ifadeye yer verilmediği için bu fiile, ceza verilmesi mümkün değildir.³⁹⁸

Dolayısıyla, maddede “bilerek” kelimesine yer verilmemesinden kaynaklı olarak çeşitli tereddütler ortaya çıktığı için Maliye Bakanlığı tarafından 306 No’lu VUK Genel Tebliği çıkarılmıştır. Aslında tebliğde de “bilerek” kelimesinin çıkarılmış olmasının söz konusu kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin kasten işlenebileceği gerçeğini değiştirmeyeceği ifade edilmiş³⁹⁹ olsa da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi kastın karinesi olup, ayrıca bir açıklama yapmaya gerek görülmemektedir. Ancak bu belgelerin kullanılmasında, kişinin belgenin mal veya hizmeti sağlayan kişiye ait olup olmadığını biliyor ise

³⁹⁵ Yiğit, **a.g.e.**, s. 160.

³⁹⁶ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 157.

³⁹⁷ Sedat Apak, “Sahte Belge Kullanma Suçunda Manevi Unsur Hakkında Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 349, 2017, s. 32.

³⁹⁸ **A.e.**, s. 33.

³⁹⁹ Yiğit, **a.g.e.**, s. 162.

(başka bir ifadeyle kişi belgenin sahte olduğunu biliyor ise) kasıtlı hareket ettiği için kaçakçılık suçu oluşacağını, bunun aksine kişi belgenin sahte olduğunu bilmiyor ise suçun manevi unsuru gerçekleşmediği için kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilemeyeceği ve yalnızca vergi ziyai cezası verilmesinin söz konusu olacağı vurgulanmıştır.⁴⁰⁰

Daha ayrıntılı bir ifadeyle vergi incelemesine yetkili olanlar, yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek ve istenerek kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek mecburiyeti taşımaktadırlar. Söz konusu mükellef, bu belgeleri bilerek kullanmış ise, kişi hakkında vergi suçu raporu düzenlenerek hakkında savcılıklara suç duyurusunda bulunulması ve ayrıca bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyai da ortaya çıkmış ise VUK'un 344. maddesine göre üç kat vergi ziyai cezasının kesilmesi icap etmektedir. Ancak; mükellefin bu belgeleri bilmeden ve istemeden kullandığı tespit edildiği durumda ise, kişi için vergi suçu raporu düzenlenmemesi ve hakkında savcılığa suç duyurusunda bulunulmaması gerekmektedir. Elbette belgelerin kullanılması ile vergi ziyai meydana geldiği takdirde ayrıca vergi ziyai cezası kesilmesi kanuni zorunluluktur.⁴⁰¹

Söz konusu bu tebliğ, kanunda yer almayan ancak suçun manevi unsuru olan “bilme” unsurunu, suçun maddi unsurları içerisine dahil eden ve böyle önemli bir hususun takdirini ise hiçbir “nesnel kriter” getirmeden vergi incelemesine yetkili olanların inisiyatifine bırakmaktadır. Buna ek olarak, bu tebliğ ceza hukuku kurallarına yeteri kadar hâkim olmayan kişileri tatmin etmesi açısından yararı olmakla birlikte söz konusu tebliğin ceza hukuku ilkelerinin tekrarı niteliğinde olduğu görülmektedir.⁴⁰²

Buna ek olarak, 5728 sayılı kanun değişikliği ile 359. maddenin c bendinde düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre ‘*Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde*

⁴⁰⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 157.

⁴⁰¹ Yiğit, **a.g.e.**, s. 162.

⁴⁰² Ozan Muzaffer Köstü, ‘Türk Vergi Ceza Hukuku Sistemi ve Sorunları’, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 8, Sayı:88, 2013, s. 55.

basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasına çarptırılır. " Madde incelendiğinde; bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basılan belgeleri kullanma fiilinde "bilme şartına" yer verilmiş olmasına rağmen, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçunda böyle bir şart aranmamış olduğu, dolayısıyla belgenin sahte olduğu konusunda bilgi sahibi olma koşulu aranmadığı için bu tür belgeleri kullanan kişilerin, bilmeden de suç işlemeleri mümkün hale geldiği ve böyle bir düzenlemeye gidilmesinin ise açık bir şekilde ceza hukuku ilkelerine ters düştüğü görülmektedir. ⁴⁰³

Özetle; "bilme şartı" sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri kullanma suçunda aranmaktadır. Dolayısıyla bu fiilde, kanun koyucu bilme şartına yer vererek kusurlu iradenin varlığını şart koşar iken, yanıltıcı ve sahte belgenin bilmeden de yani içeriği hakkında bilgi sahibi olmadan kullanılması sonucu suçun oluşabileceğini kabul ederek aslında çelişkili bir yaklaşım izlemiştir. ⁴⁰⁴ Ayrıca, 306 No'lu VUK Genel Tebliği ile sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda, kastın varlığının şart olması ve bu unsurun tespiti için inceleme elemanlarına yetki verilmesi ceza hukuku normlarına ters düşmektedir. ⁴⁰⁵ Aslında Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan bu tebliğ ile söz konusu aksaklıkların uygulamada düzeltilmesi yerine, suçun oluşumu için kastın varlığını gerekli gören yasal bir düzenlemeye gidilmesi, "vergide kanunilik" ve "hukuki güvenlik" ilkeleri bakımından daha yerinde bir karar olacaktır. ⁴⁰⁶ Çünkü, hukuksal açıdan "kanun" şeklinde gerçekleştirilen bir düzenlemenin, bir idari işlem olan "tebliğ" ile düzeltilmeye çalışılması işlemi, vurgulanan hukuksal prensiplere aykırılık oluşturmaktadır. ⁴⁰⁷

⁴⁰³ Sedat Apak, **Doktora Tezi**, s. 227.

⁴⁰⁴ **A.e.**, s. 228.

⁴⁰⁵ **A.e.**, s. 229.

⁴⁰⁶ Apak, **a.g.m.**, (Sahte Belge Kullanma Suçu) s. 34.

⁴⁰⁷ **A.e.**, s. 34.

3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İkili Yargılama ve Vergi Kabahatleri İlişkisi Sorunu

Ekonomik suça ekonomik yaptırım uygulaması, Türk vergi sisteminde en temel ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Daha önceki bölümlerde de ifade edildiği üzere, cezaya hükmolunması ile kamu vicdanını tatmin etmek ve caydırıcılık kazandırmak amaçlanmaktadır. Ancak ekonomik yaptırımlar, beklenen amacı sağlayamadığı için başka cezaların da verilmesi gerektiği öngörülmüştür. Dolayısıyla bazı fiiller vardır ki yargılanması ve cezalandırılması ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Bu vergi suçları ve hükmolunacak cezalar, VUK'un IV. Kitabının 2.Kısımının Üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. Bu suçların, ceza mahkemelerinde CMK'ya göre yargılanmasının en temel sebebi ise söz konusu bu fiillerin, devletin vergi toplama işlevini ağır bir şekilde ihlal etmesinden kaynaklanmasıdır. Bu vergi suçları ise çalışmanın ikinci bölümünde detaylıca anlatıldığı üzere vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali, mükellefin özel işlerini yapma suçlarıdır.⁴⁰⁸

Aşağıda ise vergi kaçakçılığı suçu hakkında detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçu, nitelik itibariyle vergi kabahatlerinden farklı olduğu için bu suçu işleyen fail hakkında, hürriyeti bağlayıcı ceza hükmolunacaktır.⁴⁰⁹ 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'un 12.maddesine göre ağır ceza mahkemelerinin görev alanı için *“kanunların ayrıca görevli kıldığı haller saklı kalmak üzere, bazı suçlarla, ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezasını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işler”* demek suretiyle belirlenmiştir. 11.maddeye göre ise asliye ceza mahkemelerinin görev alanı ise *“kanunların ayrıca görevli kıldığı haller saklı kalmak üzere sulh ceza hakimliği ve ağır ceza*

⁴⁰⁸ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 150.

⁴⁰⁹ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 304.

mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işler” denmek suretiyle belirlenmiştir. ⁴¹⁰

Yukarıdaki iki kanun maddesi birlikte değerlendirildiğinde vergi suçlarına verilecek ceza, on yıldan fazla olmadığı için asliye ceza mahkemeleri tarafından yargılama yapılacaktır. Vergi kaçakçılığı özelinde söylemek gerekirse verilecek ceza, beş yıl olduğu için görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir. ⁴¹¹

İlk iki bölümde de yer verilmesine rağmen konu başlığıyla ilgili olduğu için vergi kaçakçılığı ve vergi ziyayı ile ilgili kanun maddelerini bir kez daha hatırlatmakta fayda vardır.

VUK’un 340.maddesinde “ *Bu kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiillerin, aynı zamanda 359’uncu maddeye göre suç teşkil etmesi halinde, vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz*” hükmüne yer verilmiştir. ⁴¹²

VUK’un 359. maddesinin son fıkrasında ise “*Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.*” hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığı suçuna neden olan fiiller aynı zamanda vergi ziyayına da neden olmuşsa ayrıca vergi ziyayı cezası kesilecektir. VUK’un 344. maddesinde ise “*Vergi ziyayına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanır.*” hükmüne de yer verilmiştir. Dolayısıyla kişi, işlediği kaçakçılık suçu sonucunda aynı zamanda vergi ziyayına neden olmuşsa normal vergi ziyayı cezasının üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilecektir. ⁴¹³

⁴¹⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 390.

⁴¹¹ **A.e.**, s. 390.

⁴¹² Beyribey, **a.g.m.**, s. 55.

⁴¹³ Sedat Apak, **Doktora Tezi**, s. 231.

İlgili madde hükümlerini özetlediğimizde şu sonuç ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki aynı fiil nedeniyle hem vergi ziyai kabahati hem de kaçakçılık suçu ortaya çıkmışsa; suça, ceza verilmesi ve kabahate de idari yaptırım uygulanması söz konusudur. Aslında bu konuya ilişkin özel düzenleme VUK'ta "Suçlarda Birleşme" kenar başlıklı 340. maddede yer verilmiştir. İlgili maddeye göre vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları ile 359.maddede yer verilen cezalar arasında birleşme hükümleri uygulanmamaktadır. Dolayısıyla kabahate ceza verilmesi suça ceza verilmesine, suça ceza verilmesi de kabahate ceza verilmesine engel teşkil etmeyecektir. ⁴¹⁴

Bu noktada, kaçakçılık fiili ile vergi ziyai da olduğu takdirde ikili bir yargı süreci başlamakta; başka bir ifadeyle kaçakçılık fiilinden dolayı kişi için adli mahkeme süreci işlemekte ve ayrıca kaçakçılık fiili nedeniyle üç kat vergi ziyai cezası kesilmektedir. Mükellefin kendisine verilen vergi ziyai cezasına karşı, vergi mahkemesine başvurma hakkı da olduğu için iki farklı makamdan işleyen ikili bir yargı süreci söz konusu olmaktadır. ⁴¹⁵

VUK'un 368.maddesine göre idari yargı sürecinde işleyiş şu şekildedir; cezaya karşı mükellef, süresinde dava açmazsa ceza tahakkuk eder ve aynı zamanda kesinleşir. Böyle bir durumda dava açma süresinin bitiminden itibaren bir ay içinde cezanın ödenmesi gerekir. Ya da mükellef cezaya karşı dava açmakla birlikte aleyhine karar verilmişse, ceza tahakkuk eder ve vergi mahkemesinin kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarname, ilgiliye tebliğ edilerek icra aşamasına geçilir. ⁴¹⁶

VUK'un 367. Maddesinde "Ceza mahkemesi kararlarının, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz " şeklinde hükme yer verilmiştir. Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarından anlaşılması

⁴¹⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 247.

⁴¹⁵Sedat Apak, "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İkili Yargı Sürecine Ait Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:377, 2020, s.51.

⁴¹⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 89.

gereken vergi ziyayı, usulsüzlük ve diğer cezalar olup VUK'un 365. maddesine göre cezaları uygulayacak makam ve merciler ise vergi daireleridir.⁴¹⁷

Yukarıdaki madde incelendiğinde; bu hükmün, ceza mahkemesi ve vergi mahkemesi kararları arasındaki etkileşime ilişkin olmayıp vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler yani vergi dairesi ile ceza mahkemesi kararları arasındaki etkileşimi düzenlediği şeklinde yorum yapmak mümkündür.⁴¹⁸

Aslında böyle bir düzenlemeye yer verilmesinin haklı gerekçeleri bulunmaktadır. Şöyle ki; idarenin ceza uygularken göz önünde bulundurduğu kriterler ile ceza mahkemesinin cezaya hükmederken kullandığı kriterler birbirinden farklıdır. Daha açık bir ifadeyle, ceza mahkemesi dava şartı olan mütalaanın gerçekleşmediği ya da suçun manevi unsurunun bulunmadığı gerekçesiyle beraat ya da düşme kararı verirken bu durum, idarenin ceza kesme yetkisini ortadan kaldırmamaktadır. Ya da idare tarafından kaçakçılık fiili sebebiyle vergi ziyayı cezasının verilmemiş olması ceza mahkemesini bağlamayacaktır.⁴¹⁹

Dolayısıyla gerçekten de madde hükmü bizi şu sonuca götürmektedir; kanuni şartlar oluştuğu takdirde idare, ceza mahkemesi kararını beklemeye gerek kalmaksızın vergi ziyayı cezasını üç kat uygulama yetkisine sahiptir ki, bu kanun hükmü açık bir şekilde ceza mahkemesi kararının, idare tarafından verilen cezalar üzerinde etkili olmadığını göstermektedir.⁴²⁰ Ancak böyle bir durumun sakıncasını bir örnekle açıklamak bu noktada faydalı olacaktır. Örneğin; bir kişi hakkında vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle açılan ceza mahkemesinde beraat kararı verilmesi halinde, daha önce kesilen üç kat vergi ziyayı cezasının ne olacağı aslında tartışmalı bir konudur. Çünkü bir yandan vergi idaresi, mükellefin 359. Madde de belirtilen fiilleri işlediğine kanaat getirip üç kat vergi ziyayı cezası kesmiş, diğer yandan ceza mahkemesi aynı kişi hakkında kaçakçılık suçu işlemediğine karar vermiştir. Hiç

⁴¹⁷ Beyribey, **a.g.m.**, s. 58.

⁴¹⁸ Mustafa Akkaya, "Vergi Mahkemesi ile Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 49, Sayı:1, 2000, s. 88.

⁴¹⁹ Yiğit, **a.g.e.**, s. 179-180.

⁴²⁰ Taşkan, **a.g.e.**, s. 342.

şüphesiz ki bu durum, adalet ve hakkaniyete aykırılık oluşturmaktadır.⁴²¹ Böyle bir sorunun çözümüne iki yönlü bir bakış açısı geliştirerek ulaşmak mümkündür. Şöyle ki; eğer karar, delil yetersizliği veya buna benzer bir gerekçeyle verilmiş ise, vergi idaresinin takdirini etkileyen bir husus bulunmamaktadır. Dolayısıyla VUK'un 3.maddesinde belirtildiği üzere vergi idaresi, vergilendirmede ve vergiyi doğuran olayın değerlendirilmesinde ekonomik gerçekleri dikkate alarak üç kat vergi ziyayı cezası vermiş ise haklı gözükmemektedir. Ancak ceza mahkemesi, suçun işlenmediği yönünde bir karar vermiş ise; hukuk devleti ilkesi göz önünde bulundurularak re'sen ya da ilgili mükellefin başvurusu üzerine kesilen üç kat vergi ziyayı cezasının düzeltilmesi yerinde bir karar olacaktır.⁴²²

İkinci tartışılması gereken konu ise, ceza mahkemeleri ile vergi mahkemeleri kararlarının birbirine etkisidir. Bu konunun öğretilde kapsamlı bir şekilde tartışıldığını söylemek güç olsa da bu konuya dair farklı görüşler mevcuttur.

423

Bir görüşe göre; ceza mahkemesinin vereceği kararlar, vergi makamlarının ve vergi mahkemelerinin kararları üzerinde etkili olmayacağı gibi, vergi makamlarının ve vergi mahkemelerinin kararları da ceza hakimini bağlamayacaktır. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin 05 Mart 2013 tarih ve 2012/829 başvuru numaralı kararında;⁴²⁴ başvuru, Asliye Ceza Mahkemesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine muhalefetten yargılanarak cezalandırılmıştır. Başvurucunun müdürü olduğu şirkete verilen vergi ziyayı cezasının iptali için vergi mahkemesine açılan dava ise kabul edilmiş ve verilen karar, Danıştay tarafından onanmıştır. Danıştay'ın kararına istinaden Asliye Ceza Mahkemesine üç defa yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunan başvurunun talepleri, sonuncusu 19/10/2012 tarihinde olmak üzere Mahkemece reddedilmiştir. Başvurucu ceza yargılaması sırasında ve yargılamanın yenilenmesi talepleri karara bağlanırken vergi mahkemesi kararının dikkate alınmaması nedeniyle Anayasa'nın 36. ve 40.

⁴²¹ A.e., s. 342.

⁴²² A.e., s. 343.

⁴²³ Akkaya, a.g.m., s. 88.

⁴²⁴ Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2012/829, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/> (Erişim Tarihi: 05.04.2022)

maddelerinde tanımlanan adil yargılanma ve etkili başvuru haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Anayasa Mahkemesi ise; ‘‘ Hem yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin sınırlı sayıda olması hem de VUK’un 367. maddesi gereği ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi kararlarının birbirini etkileyemeyeceği söz konusu olduğu için’’ başvurunun kabul edilemez olduğuna 05/03/2013 tarihinde oy birliğiyle karar verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi’nin 25 Eylül 2019 tarih ve 2016/5849 başvuru numaralı kararı ⁴²⁵ ise, sahte fatura kullanma fiili sebebiyle yapılan vergi ziyai cezalı tarhiyata karşı açılan davada, aynı nedenle açılan kamu davasında verilen beraat hükmünün dikkate alınmaması nedeniyle, adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Şöyle ki; başvuru şirketin yapılan vergi incelemeleri sonucunda sahte fatura ticareti yapan şirketten sahte fatura aldığı, bu sahte belgeleri resmî defterlerine kaydettiği ve anılan sahte faturaları kullanarak haksız yere katma değer vergisi indiriminden yararlanmak suretiyle vergi ziyasına yol açtığı tespit edilmiş ve buna istinaden şirket adına vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılmış ve ayrıca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Şirket tarafından cezalı tarhiyata karşı dava açılmış; Kocaeli 2. Vergi Mahkemesinin 28/06/2013 tarihli kararıyla davanın özel usulsüzlük cezasına ilişkin kısmı kabul edilmiş, vergi ziyai cezalı tarhiyata ilişkin kısmı ise reddedilmiştir. Buna ek olarak, başvuru Şirketin mesul müdürü hakkında 213 sayılı Kanun’un 359. maddesinin (b) fıkrasına muhalefet suçundan cezalandırılması talebiyle kamu davası açılmıştır. Yapılan yargılama neticesinde sanığın beraatına hükmedilmiştir. Başvurucu; vergi ziyasına neden olma suçundan dolayı açılan ceza davasında beraat kararı verildiğini ve ortada vergi ziyasına neden olan bir suçun bulunmadığının mahkeme kararı ile hüküm altına alındığını, bu nedenle aynı konuda ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi kararları arasında çelişki oluştuğunu ve beraat kararı dikkate alınmadan karar verildiğini belirterek adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

⁴²⁵Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2016/5849, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/> (Erişim Tarihi: 05.04.2022)

Mahkeme ise; ‘‘.....İdari yargı mercileri kural olarak -ceza davasında verilen karar ile bağılı olmamakla birlikte- davacının yargılamanın sonucuna etkili olabilecek itirazları nedeniyle bu karara konu maddi olguları değerlendirerek davacının itirazlarını karşılamak yükümlülüğü altındadır. Başvuruya konu yargılama sürecinin incelenmesi neticesinde ise vergi mahkemesinin yaptığı değerlendirme ile ceza mahkemesinin yaptığı değerlendirmenin tamamen farklı suçlara ilişkin olduğu anlaşılmaktadır. Ceza mahkemesi kararında sahte fatura kullanma suçuna ilişkin bir değerlendirme ve bu suça yönelik beraat kararı bulunması üzerine vergi mahkemesinin bu karar uyarınca hüküm kurması ya da kararında bu hususa yönelik itirazları karşılaması mecburiyetinden söz edilemeyeceği anlaşılmış ve gerekçeli karar hakkı bakımından bir ihlalin bulunmadığı değerlendirilmiştir. Açıklanan gerekçelerle başvurunun Anayasa’nın 36. maddesinde güvence altına alınan gerekçeli karar haklarının ihlal edilmediğine oybirliğiyle karar verilmesi gerekir.’sonucuna varmıştır.

Anayasa Mahkemesi’nin 19 şubat 2019 tarih ve 2015/14383 başvuru numaralı kararında ⁴²⁶ ise başvuru; kaçakçılık suçuna iştirak edildiğinden bahisle vergi ziyai cezası kesilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. şöyle ki; vergi inceleme raporuna istinaden şirket hakkında, VUK’un 341. ve 344. maddelerine göre vergi ziyai cezası kesilmiştir. Buna ek olarak, başvuru hakkında şirketin yapmış olduğu ticari faaliyet esnasında vergi kaçırmak maksadıyla sahte belge kullanılması organizasyonuna dâhil olduğu ve bu suç sayılan fiilleri azmettirdiği gerekçesiyle Büyükçekmece Cumhuriyet Başsavcılığınca soruştırma açılmıştır. Başsavcılık; başvurunun şirketin kuruluşundan bu yana herhangi bir kademesinde görev almadığına ve başvurunun şirket yönetimindeki kişilere isnat edilen suçu işlemeleri yönünde tavsiye veya telkinde bulunduğu ya da bu suçu azmettirdiği hususunda somut bir delilin elde edilemediğini gerekçe göstererek kovuştırmaya yer olmadığına karar vermiştir.

⁴²⁶ Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/14383, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/> (Erişim Tarihi: 05.04.2022)

Başvurucu vergi ziyai cezası kesilmesine ilişkin idari işlemin iptali istemiyle İstanbul 6. Vergi Mahkemesinde dava açmıştır. Mahkeme ise, başvuru hakkında verilen kovuşturmayla yer olmadığına dair karara atıf yaparak, davanın kabulüne ve dava konusu işlemin iptaline karar vermiştir. Danıştay Dördüncü Dairesi ise; iştirak nedeniyle ceza kesilebilmesi için öncelikle asıl mükellefle ilgili olarak vergi ziyai cezasına neden olduğunun ortaya konulması gerektiğini ve ayrıca iştirak suretiyle vergi ziyai cezası kesilmesine ilişkin kanunda belirtilen koşulların oluşup oluşmadığının somut biçimde tespit edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Sonuç olarak mahkeme, yalnızca kovuşturmayla yer olmadığına dair verilen kararın esas alınarak hüküm tesis edilmesinin doğru olmadığını vurgulayarak, temyiz edilen hükmün bozulmasına karar vermiştir.

Başvurucu sürecin devamında, Büyükçekmece Cumhuriyet Başsavcılığınca hakkında kovuşturmayla yer olmadığı kararı verilmesine rağmen, bu kararın mahkemece dikkate alınmadığından şikâyet etmekte, verilen cezanın ölçüsüz olup mülkiyet hakkının ömür boyu ihlali anlamına geldiğini ve sonuç olarak Anayasa'nın 10., 35., 36. ve 38. maddelerinde düzenlenen mülkiyet ile adil yargılanma haklarının, eşitlik ve ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkelerinin ihlal edildiğini iddia etmektedir.

Mahkeme ise bu sava karşılık; ‘‘..... Başvurucu, aynı organizasyon içinde oldukları iddia edilen kişilerle ilgili davalarda Danıştay tarafından bozma kararı verildiğini ileri sürerek kendisinin onlardan farklı bir işleme tabi tutulmuş olmasından yakınmakta ise de bu farklı uygulamanın nitelik olarak vergi denetim ve sonuçlarına ilişkin genel uygulamaya aykırı düştüğü söylenemez. Nitekim 213 sayılı Kanun'un mezkûr maddelerinde vergi suç ve cezalarına iştirak edenler hakkında da idari işlem yapılması imkânı getirilmiş olup vergi mahkemelerince şirketin suçuna iştirak ettikleri iddia edilen bu kişilere karşı açılan davalarda bu kimseler hakkında yapılacak tespitlerin her şahıs açısından farklılaşması ve bu tespitler çerçevesinde vergi mahkemelerince farklı kararlar verilmesi doğaldır. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine, 19/02/2019 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.’’ şeklinde bir hükme varmış bulunmaktadır.

Bu görüşün aksine; vergi organları uzman kuruluş ve mahkeme niteliğine haiz olduğu için maddi olayın vergi suçu oluşturmadığı, yönündeki kararı kesinleştğinde; elbette ki bu karar ceza hakimini bağlamaktadır.⁴²⁷ Diğer yandan ceza yargılamasında maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi adına ceza mahkemeleri, delilleri serbestçe araştırma ve takdir etme yetkisine sahip olduğu için vergi mahkemesi kararlarının, ceza mahkemesi yönünden bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

428

Tüm bu farklı görüşlerden yola çıkarak, önemle vurgulamak gerekir ki; ceza mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin olayları değerlendirirken her mahkemenin farklı ölçüt, usul ve ilkeleri dikkate aldığı görülmektedir.⁴²⁹ Gerçekten de birinci bölümde ayrıntılı açıklandığı üzere suç ve kabahatin unsurları, sorumluluk kriterleri, yargılama usulleri, delil ileri sürme ve değerlendirme kuralları gibi birçok kriter İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu bakımından farklılık gösterdiği için vergi ve ceza mahkemelerinin aynı fiile dair farklı sonuçlara varmaları mümkündür.⁴³⁰

Örneğin; ceza mahkemesi kast olmadığı gerekçesiyle mükellef hakkında beraat kararı verirken, vergi mahkemesi kastın varlığını dikkate almak zorunda olmadığı için cezayı uygun bulabilecektir. İki mahkeme arasındaki manevi unsurdan kaynaklanan bu farklılığı anlamak elbette ki mümkündür.⁴³¹ Ya da Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kişiler tarafından basılan faturaların kullanılmasına istinaden kişiye adli ceza verilmiş olabilir. Ancak, düzenlenen faturanın gerçek bir ticari ilişkiyi yansıtmış olması halinde, vergi ziyayı ortaya çıkmadığı için vergi ziyayı cezası da kesilmeyecektir.⁴³² Ancak dikkat edilmelidir ki; VUK'un 367.maddesinin son fıkrasında dolaylı olarak vergi ve ceza mahkemesi kararlarının birbirini etkileyemeyeceğine işaret edilse de, mahkemelerin kararlarının birbirine kesinlikle etki etmeyeceği şeklinde bir yorumda bulunmak yanlış olur ve bazı hallerde

⁴²⁷ Akkaya, **a.g.m.**, s. 88.

⁴²⁸ Beyribey, **a.g.m.**, s. 58.

⁴²⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 398.

⁴³⁰ Beyribey, **a.g.m.**, s. 58.

⁴³¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 139.

⁴³² Beyribey, **a.g.m.**, s. 58.

kararların bağlayıcı olması gerektiğine yönelik örnekler de mevcuttur.⁴³³ Böyle bir bakış açısı geliştirilerek hem ceza ve vergi mahkemeleri ile idare arasında farklı uygulamaların doğmasını önlemek hem de hukuki güvenlik ve birliği sağlamak amaçlanmaktadır.⁴³⁴ Yukarıda vurgulandığı üzere vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararları arasında bir etkileşimin olması gerektiği ve böyle bir düzenlemeye mevzuatta yer verilmediği için usul hukukunun genel ilkelerini dikkate alarak çözüm yolu bulmak mümkündür.⁴³⁵ Aynı fiil nedeniyle çıkan uyuşmazlığın bir yönünün ceza diğer yönünün vergi mahkemesinde yargılanması, uyuşmazlıklar arasında usul hukuku bağlamında “bağlantının” olduğuna işaret eder. Uyuşmazlıklar arasındaki ortak nokta; muhakeme ilişkisinin objeleri arasında yani objektif bağlantı veya süjeleri arasında yani sübjektif bağlantı şeklinde ortaya çıkmaktadır. Başka bir açıdan bakmak gerekirse uyuşmazlıkların tümünün cezai olması halinde tek çeşit, biri cezai biri idari biçimde olması halinde karışık bağlantı söz konusudur. Vergi kaçakçılığı suçu özelinde söylemek gerekirse her iki yargılamada da suçu işleyen kişi aynı olduğundan sübjektif, uyuşmazlıkların biri cezai diğeri de vergisel olduğundan karışık bağlantı söz konusudur.⁴³⁶

Usul hukuku kapsamında; yapılacak uyuşmazlıklar arasında bağlantının varlığı söz konusu ise bekletici sorun sayma, nispi muhakeme yapma, muhakemelerin birleştirilmesi olmak üzere üç çözüm yolu mevcuttur. Öncelikle, vergi ve ceza mahkemelerinin farklı yargı kollarında olması nedeniyle muhakemelerin birleştirilmesi söz konusu değildir.⁴³⁷

Nispi muhakeme; mahkemenin önüne gelen bir uyuşmazlığın çözülebilmesi için, kendi uzmanlık alanı dışında kalan bir ön sorunu yalnızca o uyuşmazlığı çözmeye yetecek kadar çözülmesi olarak ifade edilmektedir. Ceza mahkemesinin, vergi suçuna ilişkin bir davada bu yolu tercih etmesini engelleyen bir düzenleme mevzuatta bulunmamaktadır. Örneğin; ceza mahkemesi “vergi ziyaının” olup

⁴³³ Akkaya, **a.g.m.**, s. 89.

⁴³⁴ Yiğit, **a.g.e.**, s. 182.

⁴³⁵ Akkaya, **a.g.m.**, s. 91.

⁴³⁶ **A.e.**, s. 92.

⁴³⁷ **A.e.**, s. 92.

olmadığını belirleyerek kendisi bakımından bu noktadaki uyuşmazlığı çözdükten sonra asıl uyuşmazlığı çözebilmesi mümkündür. Ancak vergi mahkemesinin bu konuya ilişkin farklı bir karar vermesi söz konusu olabileceği için bu çözüm yolu sakıncalıdır. ⁴³⁸

Üçüncü yol olan bekletici sorun sayma, ceza mahkemesinin izleyebileceği en mantıklı çözüm yoludur. Daha açık bir ifadeyle ceza mahkemesi, yargılama sırasında aynı fiil nedeniyle vergi yargısına başvurulduğunu tespit etmesi halinde somut maddi olayın özelliklerini göz önünde tutarak vergi mahkemesinin kararını bekleyebilir. Elbette ki vergi mahkemesi kararını bekleyip beklememesi, CMK' ya göre ceza mahkemesinin takdirindedir. ⁴³⁹

Usul hukuku kapsamında çözüm yollarının yanı sıra, ayrıca kanun değişikliğine bağlı olarak bir çözüm yolu da mümkündür. Şöyle ki; 1998 tarihinde kabul edilen 4369 sayılı kanun değişikliği öncesindeki düzenlemede olduğu gibi vergi ziyaının meydana gelmiş olması, vergi kaçakçılığı suçunun oluşumunda şart olarak gösterildiği takdirde öncelikle idari yargı sonucu beklenecek başka bir ifadeyle eğer idari yargı, vergi ziyaının oluştuğuna kanaat getirirse ancak bu kararın ardından adli yargı süreci devam edecektir. Böylelikle kişi, işlediği tek bir fiilden dolayı iki yargılama sürecine birden muhatap olmayacaktır. ⁴⁴⁰ Bu aşamada, konu başlığıyla uyumlu olarak ‘ne bis in idem’ ilkesi hakkında açıklamalara yer vermek faydalı olacaktır.

Latince bir kavram olan ‘ne bis in idem’ sözlük anlamı bakımından; aynı şeyin iki defa tekrarlanmayacağı anlamına gelmekte iken ceza hukuku bakımından, bir kişinin aynı eylem nedeniyle iki defa sorumlu tutulamayacağı anlamına gelmektedir. Başka bir ifadeyle bu ilke, aynı fiil nedeniyle aynı kişi hakkında birden fazla dava açılmamasını veya hüküm verilememesini ifade etmektedir. ⁴⁴¹

⁴³⁸ A.e., s. 92.

⁴³⁹ A.e., s. 92.

⁴⁴⁰ Apak, **a.g.m.**, (İkili Yargı Süreci), s. 48.

⁴⁴¹ Mustafa Özen, ‘‘Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz)’’, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 19, Sayı:1, 2010, s. 389.

Ne bis in idem ilkesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinde açıkça düzenlenmiştir. Şöyle ki; *“Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez. Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez.”* Bu ilke Anayasa'da, her ne kadar AIHS'deki gibi somut ve bağımsız şekilde düzenlenmemiş olsa da ⁴⁴² 38. Maddede; *‘Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez’* hükmüne yer verilmiştir. Bu madde geniş şekilde yorumlandığında, bir suç için kanunda öngörülen cezadan daha ağır ceza verilemeyeceğini veyahut cezanın kanunun öngörmediği şekilde ağırlaştırılamayacağı şeklinde çıkarımda bulunmak mümkündür. ⁴⁴³ Bunun yanı sıra Anayasa Mahkemesi, kararlarında ne bis in idem ilkesini Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı kapsamında incelemektedir. ⁴⁴⁴

Ne bis in idem ilkesi, 5271 sayılı CMK'nın 223. Maddesinde kovuşturma evresine ilişkin olarak açıkça düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, aynı fiil nedeniyle aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilmesi gerekmektedir. Soruşturma evresine ilişkin sağlanan güvencenin kanuni dayanağını ise CMK'nın 172. maddesi oluşturmaktadır. Buna göre; kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra, yeni delil meydana çıkmadıkça aynı fiilden dolayı kamu davasının açılması mümkün değildir. ⁴⁴⁵

⁴⁴² Denizhan Horozgil, “AIHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında ‘Non Bis In Idem’ İlkesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 157, 2021, s. 262-263.

⁴⁴³ İlayda Oter, “Ne Bis İdem İlkesinin Uygulanabilirlik Alanları ile İlgili Bir Sentez Çalışma”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 50, 2022, s. 141.

⁴⁴⁴ Horozgil, **a.g.m.**, s. 263.

⁴⁴⁵ **A.e.**, s. 264.

TCK'nın 44. maddesinde ise ‘‘İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacaktır.’’ Dolayısıyla kanun koyucu, kişinin tek bir fiili nedeniyle birden fazla suçun ayrı ayrı cezalandırılmasının önüne geçmiş ve sadece cezanın arttırılarak verilmesini uygun görmüştür.⁴⁴⁶

Kabahatler Kanunu'nun ‘‘İçtima’’ başlıklı 15. maddesine göre; bir fiille idari para cezası gerektiren birden fazla kabahatin işlenmiş olması halinde, en ağır idari para cezası verilecektir. Ancak bir fiille birden fazla işlenen kabahatlerde şayet kanunda idari para cezasından başka idari yaptırımlar da öngörölmüşse, bu yaptırımların her birinin ayrıca uygulanmasına karar verilecektir. Yine aynı kanunun 15. maddesinin 3.fıkrasına göre; bir fiil neticesinde hem kabahat hem de suç ortaya çıkmışsa sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacaktır. Tüm bu hükümlerden hareketle; kabahatlerin kendi içerisinde ve suçlarla kabahatler arasında ne bis in idem ilkesinin açık bir şekilde uygulandığı görölmektedir.⁴⁴⁷

Ancak aynı bakış açısının, 213 sayılı VUK'ta bulunduğunu söylemek mümkün değildir. şöyle ki VUK'un 340. maddesine göre; bu kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmamaktadır. Ayrıca 367. maddenin 4. fıkrasında; 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez şeklinde düzenlemeler bulunmaktadır. Bu hükümlerden hareketle; bir kimseye kaçakçılık suçu sebebiyle ceza verilmiş olsa da şartlar oluştuğu takdirde, ayrıca vergi ziyayı veya usulsüzlük cezasının da verilmesi mümkündür. Dolayısıyla böyle bir durumda, VUK ile KK arasında çatışma söz konusu olmaktadır. Ancak öğretide genel kabul gören görüşe göre, çatışma söz

⁴⁴⁶ Begüm Dilemre Ören, ‘‘Non Bis In Idem İlkesi Çerçevesinde 27/03/2019 Tarihli Türk Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi’’, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Faköltesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2020, s. 2439.

⁴⁴⁷ Horozgil, **a.g.m.**, s. 265-266.

konusu olduğunda özel kanun niteliğine haiz olan VUK'un uygulanması gerektiği düşünülmektedir. Ancak hiç şüphesiz ki bu çatışmanın çözümü için sadece kanunlar değil, ayrıca Anayasanın 90. maddesi gereğince sorunun çözümü için AİHS'e, ek protokollere ve Anayasa da dikkate alınmalıdır.⁴⁴⁸

Yukarıda yer verilen genel açıklamalardan sonra ilkenin öneminden ve unsurlarından bahsetmek faydalı olacaktır. Öncelikle vurgulamakta fayda vardır ki ne bis in idem ilkesi, kişinin aynı fiil nedeniyle cezalandırılmasını yasaklamanın yanı sıra kişinin ikinci kez kovuşturulmamasını da garanti altına almaktadır. Başka bir ifadeyle; ikinci yargılama usulünün başladığı anda eğer birinci yargılama kesinleşmişse ikinci yargılama yapılamaz, yani birbirini izleyen yargılamaların yapılması yasaktır. Ancak bu cümleden, birbirine paralel yargılamaların yapılamayacağı şeklinde çıkarım yapmak mümkün değildir. Elbette bu ilke sayesinde, aynı sebebe dayalı ikinci bir sürecin başlatılması yasaklandığı için, kişinin birden fazla kez cezalandırılması engellenmiş olmaktadır.⁴⁴⁹ Dolayısıyla ne bis in idem ilkesinin, hukuki güvenliği sağlayarak kişiler için ikinci bir yargılama veya cezaya karşı bir nevi kalkan niteliğine sahip olduğunu söylemek mümkündür.⁴⁵⁰

Buna ek olarak, ne bis in idem ilkesi “fiilin aynılığı” ve “ tarafların aynılığı” olmak üzere iki unsuru içinde barındırmaktadır. Fiilin aynılığından; iddianamede somut ve açık bir şekilde anlatılan maddi olay anlaşılması gerekirken kişinin aynılığı ise; iddianamede yer alanda ve hakkında dava açılan veya hüküm verilen kişi hakkında başka dava açılmaması veya hüküm verilememesini ifade etmektedir.⁴⁵¹

AİHM, ülkelerin izlemiş oldukları ceza politikası gereği vergi suç ve kabahatlerine ayrı ayrı ve yüksek oranda hapis ve idari para cezalarının verildiğini öngörmüş ve buna istinaden ne bis in idem ilkesine dayalı anlaşmazlıkların

⁴⁴⁸ A.e., s. 269.

⁴⁴⁹ Oter, a.g.m., s. 143.

⁴⁵⁰ A.e., s. 140.

⁴⁵¹ Dilemre Öden, a.g.m., s. 2442.

çoğunluğunun, bu ikili ceza sisteminden kaynaklandığı sonucuna varmıştır.⁴⁵² Aşağıda ise Mahkemenin bazı AİHM kararlarında, ne bis in idem ilkesini hangi unsurlar bakımından değerlendirdiğine dair açıklamalara yer verilmiştir.

AİHM, Ponsetti ve Chesnel⁴⁵³/ Fransa kararında, vergi hukukunda birlikte uygulanan idari para cezaları ile adli cezaların, ne bis in idem ilkesinin aykırı olup olmadığını incelemiştir. Dava konusu olayda, her iki başvuran kişi vergi beyannamesini süresinde vermediği gerekçesiyle vergi makamları tarafından haklarında, ödenmesi gereken tutara ek olarak idari para cezası uygulanmıştır. Ayrıca başvuranlar aleyhine cezai takibat başlatılmış ve ceza mahkemesi tarafından kasten vergi ödemekten kaçındıkları sonucuna varıldığından vergi kaçakçılığı suçunun cezası verilmiştir. Başvuranlar ise verilen iki ceza sonucu 7 No'lu Protokol'ün 4.maddesi uyarınca aynı suçtan dolayı iki kez cezalandırıldıkları gerekçesiyle haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüşlerdir. Mahkeme ise bu başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olduğunu, Genel Vergi Kanununun iki ayrı maddesinde düzenlenen beyanname vermeme ile vergi kaçırma suçlarının farklı kurucu unsurlara sahip olduğunu daha açık bir ifadeyle idari cezanın yalnızca kişinin süresinde beyanname vermemesini cezalandırmak için verildiğini; adli cezanın ise kasıtlı olarak işlenen vergi kaçakçılığı suçunu cezalandırmayı amaçladığını vurgulamıştır. Tüm bu gerekçelerle, verilen adli ve idari cezaların aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama yasağını ihlal etmediği sonucuna varılmıştır.

AİHM, Rosenquist/İsveç Kararında⁴⁵⁴ ise; benzer gerekçeleri ileri sürerek daha açık bir ifadeyle söz konusu verilen cezaların amaçlarının farklı olduğunun altını çizerek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur.⁴⁵⁵ Söz konusu olayda, başvuran vergi beyannamesini süresinde vermediği için kısmen veya tamamen vergilerin eksik tahakkuk etmesine neden olmuştur. Ayrıca aynı fiil nedeniyle vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği de tespit edilmiştir. Dolayısıyla başvuran aleyhine hapis cezasının

⁴⁵² Horozgil, **a.g.m.**, s. 271.

⁴⁵³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Başvuru No: 36855/97, <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=002-6618> (Erişim Tarihi: 31.03.2022)

⁴⁵⁴ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Başvuru No: 60619/00, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-66713> (Erişim Tarihi: 31.03.2022)

⁴⁵⁵ Horozgil, **a.g.m.**, s. 272.

yanı sıra ziyaa uğratılan verginin %40'ı oranında cezai nitelikte ek yükümlülük olarak para cezası verilmiştir. Başvuran, aynı fiilden dolayı yargılanmama ve cezalandırılmama yasağının ihlal edildiği gerekçesiyle başvuruda bulunmuştur. Mahkeme ise; başvuran hakkında verilen hapis ve idari para cezalarının amacının birbirinden farklı olduğunu, idari para cezasının; beyana dayalı vergi sisteminin doğru bir şekilde işleyebilmesinin yanında vergi ödevlerinin usulüne uygun yerine getirilmesini teşvik amaçlı olduğunu belirtmiştir. Başka bir ifadeyle bu kararda suçun unsurları üzerinden değil verilen iki ayrı cezanın koruduğu hukuki yarar üzerinden sonuca varılmıştır. Özetle; dava konusu olayda aynı fiil nedeniyle yargılanmama ve cezalandırılmama yasağının ihlal edilmediği sonucuna varılmıştır.

Yukarıdaki iki karar birlikte değerlendirildiğinde Mahkeme, ilk zamanlar hapis ve para cezalarının kurucu unsurlarının ve amacının birbirinden farklı olduğunu dolayısıyla verilen iki cezanın, farklı fiillere istinaden verilen farklı cezalar olduğunu vurgulamıştır. Bu nedenle yapılan başvurularda ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmediği gerekçesiyle kabul edilemez kararı vermiştir. Ancak bu bakış açısı, önceki içtihatları yansıtmaktadır. Sonradan mahkeme, vergi kaçakçılığı fiili neticesinde öngörülen adli ve idari cezaların değerlendirilmesinde önemli bir içtihat değişikliğine gitmiştir.⁴⁵⁶

AİHM, Glantz/ Finlandiya kararında⁴⁵⁷ vurgulandığı üzere önceki içtihatlarından farklı olarak vergi hukuku özelinde ‘‘aynı suç’’ yaklaşımını incelenmiştir. Şöyle ki dava konusu olayda; başvurucunun, 2000 ile 2004 yılları arasında şirketinden örtülü kâr elde ettiği gerekçesiyle vergi idaresi tarafından ilave vergi tarh edilmiş ve para cezası uygulanmıştır. Buna ek olarak ceza yargılamasında savcı, yolsuzluk ve vergi kaçakçılığı iddiasıyla soruşturma başlatmış ve sonucunda yolsuzluk ve vergi kaçakçılığı suçlarından 2 yıl 8 ay hapis cezası ve para cezasına hükmedilmiştir. Glantz davası devam ederken Fin Yüksek Mahkemesi ise; aynı fiilden dolayı hem para cezasının hem de hapis cezasının uygulanmasının mümkün

⁴⁵⁶ Dilemre Öden, **a.g.m.**, s. 2447.

⁴⁵⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Başvuru No: 37394/11, <https://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-144114> (Erişim Tarihi: 31.03.2022)

olmayacağını; vergi idaresince yapılan denetim sırasında, vergi kanununa aykırı hareket edilmesi halinde ya para cezası uygulanması ya da polise suç duyurusunda bulunulması gerektiğini belirtmiştir. Yapılan bu değişiklik 1 Aralık 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir fakat bu mevzuat değişikliği geçmişe yönelik olarak uygulanamayacağı için Glantz Kararına konu olan maddi olaya uygulanamamıştır. Başvuran ise her iki cezanın, gelirini beyan etmemesinden kaynaklandığını ileri sürerek aynı fiilden dolayı yargılanmama ve cezalandırılmama yasağının ihlal edildiği gerekçesiyle mahkemeye başvurmuştur.

AIHM öncelikle ilk yaptırım olan idari para cezasının cezai nitelikte bir yaptırım olup olmadığını belirleme gereği duymuştur. Önceki kararlarına atıf yaparak vergiye ilişkin idari yaptırımların Finlandiya’da genel yasal hükümlerinde düzenlendiği, yaptırımların meydana gelen zararın tazmin edilmesine yönelik olmasından ziyade caydırıcı nitelikte bir ceza olarak uygulandığı, dolayısıyla verilen idari para cezasının cezai nitelikte olduğuna karar vermiştir. Mahkeme ayrıca 7 No’lu Protokol’ün 4. maddesinin nihai manada kesin hükme kavuşmuş maddi olaylara ilişkin yeniden yargılama yapılmasını yasakladığını, bir kararın nihai manada kesin hükme kavuşmuş olmasından ise; iç hukukta olağan kanun yollarının tüketilmiş olması veya bu kanun yollarının kullanılmasına ilişkin kanuni sürenin dolmasını anlamak gerektiğini ve son olarak ilgili maddenin yalnızca mükerrer cezalandırmayı değil aynı zamanda soruşturma ve kovuşturma yapılmasını da yasakladığını vurgulamıştır. Netice itibariyle davaya konu olayda; aynı fiile ilişkin iki farklı yargılama yapıldığını, idari davanın 11 Ocak 2010 tarihinde kesinleştiğini, ceza yargılamasına ilişkin olarak yapılan soruşturmanın 15 Aralık 2008 tarihinde başlatıldığını, vergi yargılamasına ilişkin kesin hüküm verildikten sonra ceza yargılamasına son verilmeyerek 18 Mayıs 2011 tarihinde kesin hüküm teşkil eden nihai karar verildiğini dolayısıyla aynı fiilden dolayı yargılanmama ve cezalandırılmama yasağının ihlal edildiğine oybirliğiyle karar vermiştir.

AIHM, Lucky Dev/İsveç kararında ⁴⁵⁸ da benzer bir bakış açısı izleyerek değerlendirmede bulunmuştur. Söz konusu olayda; İsveç vergi dairesi, 2002 yılı gelir vergisi ve KDV iadesi bakımından başvuran aleyhine yasal işlem başlatmış ve başvuranın ek vergi ve sürşarj ödemesine karar vermiştir. Başvuran ise bu işleme karşı mahkemeler nezdinde itiraz etmiştir. Buna ek olarak, başvuran hakkında aynı vergi iade işlemlerinden kaynaklı olarak defter tutma ve vergi suçları nedeniyle kovuşturma işlemleri yürütülmüştür. Defter tutma fiilinden suçlu bulunmuş olmasına rağmen, kastı bulunmadığı gerekçesiyle vergi suçundan beraat etmiştir. Vergi davası, başvuranın beraatı kesinleştikten sonra dokuz buçuk ay boyunca devam etmiştir. Başvuran ise aynı olaylardan dolayı kovuşturulması ve ilave vergi ödemesine karar verilmesi nedeniyle 7 No'lu Protokolün 4.maddesinin ihlal edildiği gerekçesiyle mahkemeye başvuruda bulunmuştur. Mahkeme ise; defter tutma suçunun unsurlarının ek vergiye ilişkin suça neden olan olay ve olgulardan yeterli ölçüde ayrılmış olduğunu böylece başvuranın bu suçtan mahkûm edilmesinin iki kez cezalandırılma anlamına gelmeyeceği sonucuna varmıştır. Ancak başvuranın vergi suçundan dolayı kovuşturulmasında durumun farklı olduğunu, başvuran hakkındaki ek vergilerin uygulanması ticari kazançların ve KDV'nin beyan edilmemesinden kaynaklanmakta iken vergi davası ve ceza davasının ise aynı dönemle ve özellikle kaçırılan aynı miktardaki vergiyle ilgili olduğunu vurgulamıştır.

Mahkeme yargılamanın iki kez yapılıp yapılmadığına ilişkin olarak, 7 No'lu Protokolün 4. maddesinin iki kez cezalandırılmama hakkı ile sınırlı olmamakla birlikte aynı suçtan iki kez yargılanmama hakkını da kapsadığını dile getirmiştir. Bu nedenle söz konusu bu hüküm, bireyin mahkûmiyetle sonuçlanmayan yargılama işlemlerine tabi tutulduğu durumlarda da uygulanmıştır. Ancak koruma sadece aynı suça ilişkin karar, nihai olduğunda devreye girmiştir. 7 No'lu Protokolün 4. maddesi, nihai karar verilmeden önce birden fazla davanın görülmesini engellemiştir. Ancak davalardan birinin nihai karar ile sonlandırıldığı durumlarda diğer davanın devam etmesi halinde ihlal ortaya çıkmaktadır. Başvuranın davasında ise ceza yargılaması nihai bir karar ile sonlandırıldıktan sonra vergi davası sonlandırılmamış

⁴⁵⁸Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Başvuru No: 7356/10, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-148184> (Erişim Tarihi: 31.03.2022)

ve ek vergiler iptal edilmemiş olup dokuz buçuk ay boyunca devam ettiği için ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiğine oybirliğiyle karar verilmiştir.

AIHM, Göktan v. Fransa kararında,⁴⁵⁹ “aynı suç” kavramından hareketle değerlendirmede bulunmuştur. Başvurucu, uyuşturucu ticareti yapmak üzereyken polis memurları ve gümrük memurları tarafından tutuklanmıştır. Genel ceza kanunları uyarınca sözü edilen uyuşturucu kaçakçılığı suçundan suçlu bulunmuş ve beş yıl hapis cezasına hükmolunmuştur. Ayrıca ceza gerektiren “yasa dışı mal ithal etmek” gümrük suçundan da hüküm giymiştir. Yasal bir gereklilik olarak, başvurunun süresi içerisinde gümrük para cezasını ödemede temerrüde düşmesi durumunda, 2 yıllık hapis cezası alacağına karar verilmiştir. Başvurucu, mahkûmiyet süresini doldurmuş ancak temerrütte ilişkin hükümlerin uygulanmasından dolayı sonrasında iki yıl daha tutukluluk hali devam etmiştir. Başvurucu, hükmolunan hapis cezası ile temerrüte ilişkin hüküm gereği hapis cezasından dolayı aynı suç bakımından 2 kere cezalandırıldığını iddia etmiştir. Mahkeme ise, olayda 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edilmediğini, özellikle gümrük para cezasının ödenmemesi nedeniyle başvurunun hapsedilmesinin, kendiliğinden ve zorla uygulanan bir önlem olmadığını ancak 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin amacını gerçekleştirmeye yarayan bir ceza olduğunu belirtmiştir. Mahkeme, kararında başvurunun temerrüte ilişkin hapis cezasının ceza kanunları uyarınca yerine getirildiği; oysa başvurunun uyuşturucu ticaretinden dolayı hapis cezasına ve yasadışı mal ithal etmekten dolayı ise para cezasına çarptırıldığı sonucuna varmıştır. Hiç kuşkusuz 7 No'lu Protokol'ün 4. Maddesi, hiç kimsenin aynı suçtan iki kez yargılanmamasını veya cezalandırılmamasını şart koştuğu ancak bununla birlikte Mahkeme, mevcut davada kavramsal olarak çok sayıda suç mevcut olduğundan dolayı suç oluşturan tek bir eylemin iki ayrı suça bölünebileceğini; bunların da “genel olarak ceza gerektiren suç” ve “gümrük suçu” olabileceğini sonucuna varmıştır.

⁴⁵⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Başvuru No: 33402/96, <https://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-60555> (Erişim Tarihi: 31.03.2022)

AIHM, A ve B/Norveç kararında ⁴⁶⁰ ise önceki içtihatlarında olduğu gibi ne bis in idem ilkesinin adil yargılanma hakkı ile yakından bağlantılı olduğunu belirtmiş, ayrıca kişi üzerinde aşırı külfet oluşturmamak kaydıyla haksız davranışlara karşı farklı ancak birbiriyle bağlantılı prosedürlerin uygulanmasının yasak olmadığını vurgulayarak içtihadını biraz daha geliştirmiştir. ⁴⁶¹ Söz konusu olayda başvurularda vergi beyannamelerinde belirli bir gelir beyan etmedikleri için idari kovuşturmalarda vergi ziyai cezası (ek vergi) uygulanmıştır. Paralel cezai kovuşturmada ise, aynı ihmaller nedeniyle vergi kaçakçılığından mahkûm edilmişlerdir. Başvurucular, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi uyarınca, aynı suçtan dolayı iki kez kovuşturuldukları ve cezalandırıldıkları için şikayetçi olmuşlardır. Mahkeme kararında; 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin, belirli koşulların yerine getirilmesi koşuluyla ikili yargılamanın yürütülmesine engel olmadığını; bundan dolayı davalı idarenin, söz konusu ikili yargılamanın hem esas ve hem de zaman bakımından yeterince yakından bağlantılı olduğunu ikna edici bir şekilde göstermek zorunluluğu olduğunu belirtmiştir. Ulusal makamlar, başvuruların davranışlarının, idari ceza ve cezai olmak üzere iki yaptırım gerektirdiğini tespit etmiştir. Şöyle ki; vergi ziyai cezası, genel caydırıcılık işlevi görür ve idari makamların bu kovuşturmayı yaparken yüklenmek zorunda kaldığı masrafları tazmin etme amacı taşır. Cezai mahkûmiyet ise yalnızca caydırıcı değil, kişiyi aynı zamanda topluma karşı işlediği suçtan dolayı cezalandırma amacı da vardır. Yerel mahkemenin başvuranları cezalandırırken, başvuranlara daha önceden vergi cezası kesilmesi ile yaptırım uygulanmış olduğu gerçeğini dikkate almış olması da özellikle önemlidir. Mahkeme, başvuranların orantısız bir önyargıya veya adaletsizliğe maruz kaldıklarına dair hiçbir belirti olmadığını ve iki süreç arasında hem esas hem de zaman bakımından yeterince yakın bir bağlantı olduğunu belirterek ihlal olmadığını kanaatine varmıştır.

Getirilen bu yeni yorum ile eskiden var olan “ya hapis cezası ya para cezası” ikilemi ortadan kalkmış, kişi hakkında şayet her iki yaptırımı uygulayan makamlar

⁴⁶⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Başvuru No: 24130/11 ve 29758/11, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-168972> (Erişim Tarihi: 31.03.2022)

⁴⁶¹ Dilemre Öden, **a.g.m.**, s. 2448.

arasında yeterli bağlantı bulunduğu takdirde her iki cezanın verilebileceği öngörülmüştür. Söz konusu yaptırımlar arasında bağlantı kurularak ikinci yaptırımı uygulayan makam, ilk yaptırımın ağırlığını göz önünde bulundurarak ikinci yaptırımı değerlendirme imkanına sahiptir ve bu şekilde ölçülü yaptırım uygulanması mümkün olabilmektedir.⁴⁶²

AIHM, Nykenan/Finlandiya kararında da⁴⁶³ benzer yaklaşım izlemiştir. Şöyle ki; başvuran vergi idaresine eksik bilgi verdiği gerekçesiyle kısmen veya tamamen verginin eksik tahakkuk etmesine neden olmuş ve hakkında idari para cezası tesis edilmiştir. Ayrıca başvuran hakkında yapılan ceza yargılaması sonucunda hapis cezası ve para cezası verilmiştir. Başvuran bu cezalar sebebiyle 7 No’lu Protokol’ün 4. maddesinde yer alan hakkın ihlal edildiği gerekçesiyle mahkemeye başvurmuştur. Mahkeme ise; Finlandiya hukuku kapsamında adli ve idari cezaların farklı makamlar tarafından verildiğini ve işlemlerin birbirinden tamamen bağımsız şekilde sonuçlandırıldığını belirtmiştir. Sonuç olarak cezai ve vergisel işlemler arasında esas ve zaman bakımından yakın bir bağlantı olmadığı ve dava konusu olayda iki ayrı işlem olduğunu ve ilk işlem hakkında kesin bir hüküm verildikten sonra ikinci işlem hakkında da yargılamaya devam edilip nihai bir karar verildiği için aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama yasağının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

Yukarıda yer verilen kararlardan hareketle; AIHM’in ne bis in idem ilkesine bakış açısını kısaca özetlemek faydalı olacaktır. Öncelikle Mahkeme; vergi suç ve kabahatlerine istinaden uygulanan adli ve idari nitelikli cezaların, ne bis in idem ilkesine uygunluğunu değerlendirirken zaman içinde kriterlerini geliştirmiş ve son dönem vermiş olduğu kararlarda dava konusu somut olayı, geliştirmiş olduğu kriterleri dikkate alarak incelemiştir. Yukarıda değinilen kararlarda, uygulanan idari yaptırımlar ile adli cezaların, ne bis in idem ilkesine uygunluğunu incelerken “birebir aynı olaylardan doğma” ve cezai ve idari yaptırım süreçleri arasında “esas

⁴⁶² Dilemre Öden, **a.g.m.**, s. 2449.

⁴⁶³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Başvuru No: 11828/11, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-144112> (Erişim Tarihi: 31.03.2022)

ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı” kriterlerini dikkate almaktadır. Birebir aynı olaylardan doğma kriteri bakımından AİHM; somut olaya odaklanılmasını, aynı kişiyle ilgili olmasını ve zaman ve yer bakımından birbiriyle ayrılmaz biçimde bağlı bulunmasını gerektiğini vurgulamakta, böyle bir durumda ikinci suçun yargılanmasını ve cezalandırılmasını yasaklamaktadır. İkinci kriter olan iki yargılama arasında esas ve zaman bakımından yeterli miktarda bağlantının mevcut olması, Mahkemenin ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmediğine ikna olması için yeterli olmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, yargılamaların amaçlarının ve yargılamalarda kullanılan araçların esas bakımından bütünlüğü ve zaman bakımından bağlantılı olmasının yanı sıra yargılamalar sonucunda ortaya çıkması muhtemel sonuçların, kişi için ölçülü ve öngörülebilir olması gerekmektedir. Elbette Mahkeme, bu araştırmaları yaparken ilgili ülkenin hukuk sisteminde cezai ve idari yaptırımların farklı makamlar tarafından verilip verilmediğini, bu makamlarca verilen kararların birbirini etkileyip etkilemediğini, mükerrer yargılamanın öngörülebilir sonuçlar doğurup doğurmadığını ve ilgili makamların birisi tarafından uygulanan yaptırımın diğer makam tarafından cezanın belirlenmesi sırasında dikkate alınıp alınmadığını araştırarak söz konusu Sözleşme’ye ek 7 No’lu Protokol’ün 4.maddesini ihlal edip etmediğini karara bağlamaktadır.⁴⁶⁴

Sonuç olarak, VUK’un 367. maddesinde yer alan *‘‘Ceza mahkemesi kararlarının, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz’’* hükmü gereği bağımsız şekilde yürütülen idari ve cezai usul, son dönem AİHM içtihatlarıyla oluşturulan kriterlerle uyumsuz olduğu için AİHS’e aykırı bir durumun oluştuğunu söylemek mümkündür.⁴⁶⁵ Ancak 9 Mart 2022’de Resmi Gazete ’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi’nin 4 Kasım 2021 tarih ve E. 2019/4, K. 2021/78 sayılı kararı ile sözü edilen madde iptal edilmiş olup detaylara aşağıda yer verilmiştir.

⁴⁶⁴ Horozgil, a.g.m., s. 285-286.

⁴⁶⁵ Oter, a.g.m., s. 150.

Anayasa Mahkemesi'nin 4 Kasım 2021 tarih ve E. 2019/4, K. 2021/78 sayılı kararı; ⁴⁶⁶ 213 sayılı VUK'un 367. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarının Anayasa'nın 2., 11. ve 90. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine karar verilmesi talebi hakkındadır. Dava konusu olayı kısaca açıklayacak olursak; resen tarh edilen üç kat vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının iptali ile sanığın sahte faturaları kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması talebiyle açılan davalarda itiraz konusu kuralların Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan İstanbul 7. Vergi Mahkemesi ile Bursa 17. Asliye Ceza Mahkemesi, iptalleri için başvurmuştur.

Gerekçe olarak özetle; itiraz konusu kurallar ile vergi hukuku mevzuatında aynı fiilin hem suç hem de kabahat olarak nitelendirilmesi nedeniyle vergi mükelleflerine idari nitelikli vergi cezası yaptırımının yanı sıra adli nitelikli hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanabildiği, bu yaptırımlara ilişkin davalardan birinin vergi mahkemesinde diğerinin ise ceza mahkemesinde yürütülüp farklı yargılama usullerine tabi olduğu, anılan mahkemeler arasında herhangi bir etkileşimin olmadığı, bu nedenle aynı fiilden kaynaklanan yargılamalar sonucunda verilen kararların birbiriyle çelişmeleri hâlinde dahi geçerli olduğu, bu durumun hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmadığı ileri sürülmüştür.

Mahkeme kararında VUK'un 367. Maddesinin Dördüncü Fıkrasını Anayasa'nın 36. maddesi yönünden incelediğinde;

".....Hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ortak değerdir. Belirlilik ilkesi ise yalnızca yasal belirliliği değil daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmekte ve bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını bu kurallara

⁴⁶⁶Anayasa Mahkemesi, E:2019/4, K:2021/78, <https://www.resmigazete.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10.04.2022)

göre güvenle belirleyebilmesi anlamını taşımaktadır.....İtiraz konusu kurallarla esas olarak kaçakçılık suçu nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmanın vergi kabahatleri için idari para cezası ile cezalandırılmaya engel olmayacağı, bu cezaların içtima hükümlerine göre birleştirilmeyeceği hüküm altına alınmakta dolayısıyla aynı fiil için birden fazla cezanın uygulanması ve cezaların birleştirilmemesi hususları düzenlenmektedir. “Aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama” ilkesi belirli şartların sağlanması hâlinde ikili bir yargılama/cezalandırma sürecini, dolayısıyla birden fazla cezanın uygulanmasını dışlamamaktadır. Süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin sağlanması hâlinde birden fazla cezanın uygulanması kanun koyucunun takdir yetkisindedir. Buna göre, cezalandırmaya ilişkin süreçlerin bağlantılı yürütülmesini dışlamayıp sadece birden fazla cezanın uygulanmasını ve bunların birleştirilmesine izin verilmemesini öngören kuralların aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle iptali istenen maddenin Anayasa’nın 36. maddesine aykırı olmadığı gerekçesiyle itirazın reddi oyçokluğuyla 04/11/2021 tarihinde karar verilmiştir. ’şeklindeki kararı ile birlikte mahkeme VUK’un 367. Maddesini, Beşinci Fıkrasının Anayasa’nın 36. Maddesi yönünden incelediğinde ise; “Usul güvencelerine ilişkin yeterli bağlantının sağlanmasından sonra bağlantılı olarak işlenebilen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine konu fiilleri farklı boyutlarıyla ele alan, kendi usul ve kurallarına göre nitelendirip değerlendiren farklı organ, makam ve mercilerin kararlarının her hâl ve şartta birbirini bağlaması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi bunların hiçbir koşulda birbirini bağlamaması gerektiği şeklinde bir sonuca varılması da mümkün değildir. Dolayısıyla bağlantılı fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasına engel olan kuralın adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvencelere aykırılık oluşturabileceği anlaşıldığından sözü edilen kanun hükmünün iptal edilmesine” oy çokluğu ile karar vermiş bulunmaktadır.

Bu kararda bize, yukarıda verilmeye çalışılmış olan uluslararası mahkeme kararlarının paralelinde ulusal yargı doktrinin de aynı noktaya geldiğini göstermesi açısından önem taşımaktadır.

3.3. VUK Mükerrer 257. Maddesi Hükümleri ve Vergide Kanunilik İlkesine Aykırılık Unsuru

Kanunilik ilkesi; suç fiillerinin ve bu fiiller sonucunda uygulanacak cezaların ancak kanunla düzenlenebileceğini, idarenin düzenleyici işlemleriyle fiil ve ceza konulamayacağını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle bu ilke, suç sayılan eylemin kanunda belirtilmesini ve bu eyleme yönelik cezanın kanun ile saptanmasını gerekli kılmakta ve bu şekilde kanunla yapılması mümkün olan düzenlemelerin idarenin düzenleyici işlemleriyle yapılmasına olanak vermemektedir. Özetle, idarenin düzenleyici işlemleriyle suç fiili yaratılamamakta bu yetki ancak yasama organına verilmektedir.⁴⁶⁷

Ceza hukukunun en temel ilkesi olan suçta ve cezada kanunilik ilkesi TCK'nın 2. maddesinde ve Anayasa'nın 38. maddesinde de yer almaktadır.

Anayasaya göre;

“Kimse işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.

Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.

İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz. “

⁴⁶⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 9-10.

Türk Ceza Kanunu'na göre;

‘‘Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz.

Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.

İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.

Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz.

Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanamaz.

468

Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin geçerli olması hem idare karşısında bireylere hukuki güvenlik sağlamakta hem de kişiler hangi somut eylemin hangi hukuksal yaptırıma bağlandığını kesin bir biçimde bilmektedir. ⁴⁶⁹ Vergi ceza hukukunda kanunilik ilkesi ise; vergi suçları ile bunlara ilişkin yaptırımların kanunda belirtilmesini ve yine kanunla değiştirip kanunla kaldırılması anlamına gelmektedir. ⁴⁷⁰ Konu başlığımız özelinde vergi kaçakçılığı suçu ile bu suç sonucunda verilecek ceza, VUK'un 359. maddesinde açıkça yer aldığı için kanunilik ilkesine uyulduğu görülmektedir. ⁴⁷¹

Ancak bazı haller vardır ki kanunilik ilkesi kanımızca ihlal edilmektedir. Bu ihlale sebebiyet veren husus ise VUK'un mükerrer 257. Maddesi olup aşağıda yer verilmiştir.

‘‘Maliye Bakanlığı; Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, 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; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp

⁴⁶⁸ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 71.

⁴⁶⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 9.

⁴⁷⁰ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 77.

⁴⁷¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 437.

dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkilidir.”

Buna göre Maliye Bakanlığı vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterler dışında yeni bir defter tutma zorunluluğu getirebilmekte veya tutulması gereken defter zorunluluğunu kaldırabilmekte, yasamaya ait olan bu yetki Maliye Bakanlığınca kullanılmaktadır.⁴⁷² Başka bir ifadeyle, Maliye Bakanlığı vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili olarak yeni bir suç konusu oluşturabilmekte veya kanunda sayılan suç konularını kapsamdan çıkarabilme yetkisine sahip olmaktadır.⁴⁷³

Nitekim, Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 05.07.2018 tarihli kararında⁴⁷⁴, San. Tic. Ltd. Şti. yetkilisi olan sanığın, 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenlediği iddia ve kabul edilen kamu davasında eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması bozmayı gerektirdiğinden hükümlerin bozulmasına oyçokluğu ile karar verilmiştir. Bu karara istinaden karşı oy gerekçesine aşağıda yer verilmiştir.

Daire çoğunluğu ile uyuşmazlığın konusunu 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 359-b maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma eylemlerinde suçun oluşup oluşmadığının tespiti açısından suça konu belgelerin VUK 227/3 gereğince, VUK 230 ve devamı maddelerde ve VUK mükerrer 257. maddesiyle verilen yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerde belirtilen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının denetlenmesi yönünden

⁴⁷² Mehmet Karaaslan, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:64, 2006, s. 124.

⁴⁷³ Serkan Ağar, “Vergi Ceza Hukuku Kapsamında Gizleme (İbraz Etmeme) Suçunun Kanunilik Unsuru”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 134, 2016, s. 475.

⁴⁷⁴ Yargıtay 11.Ceza Dairesi; E: 2016/4136, K: 2018/6278, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

belgenin (faturanın) mutlaka dosyaya celbinin gerekip gerektirmediği oluşturmaktadır.

Dava ile ilgili kararın sonuç kısmında:" VUK 359'da bahsedilen "vergi kanunları uyarınca düzenlemesi veya tutulması mecburiyeti bulunan" belgelerin, bir kısmı kanunda düzenlenmiş ancak mükerrer 257. maddeyle de Maliye Bakanlığına tebliğlerle benzer düzenleme yapmak yetkisi verilmiştir. 227/3 deki şekil denetiminin 359/b'ye taşınması halinde Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerle suç ihdas edilmiş olacağı, Yasa koyucunun suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği tebliğlerle suç ihdas edilemeyeceğini bilmediği düşünölemeyeceğinden kanun koyucu tarafından 227/3 maddedeki şekil şartlarına ilişkin düzenlemenin 359/b de uygulama yerinin bulunmadığı düşünölererek Maliye Bakanlığınca tebliğlerle belgelerde şekil düzenlemesi yapma yetkisinin verildiğini kabulde zorunluluk bulunduğu, bu yönü ile de belgenin ve belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin 359/b maddesindeki suçun maddi unsuru haline getirilmesinin kanun koyucunun gerçek iradesine ve amacına aykırı olarak kanunsuz suç ihdas edilmesine neden olacağından Anayasaya aykırılık oluşturmaktadır. "şeklindeki hüküm kanımızca, savımızın ispatını güçlendirmesi açısından önemlidir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 05.06.2018 tarihli kararında ise; ⁴⁷⁵ sanık hakkında 2010 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçunu işlediği iddiasıyla açılan kamu davasında; *Sahte fatura düzenlemek suçunun maddi konusunun fatura olması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki "bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanun'un Maliye ve Gümrük Bakanlığınca verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörölen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki düzenlemeye göre de, faturaların Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörölen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi karşısında, gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespit edilmesi bakımından;*

⁴⁷⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi; E: 2017/11706, K: 2018/5329, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

suça konu fatura asıllarından her takvim yılı için kanaat oluşturacak sayıda temin edilip dosya arasına konulması, incelenerek kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi, sonucuna göre sonra sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerektiğinin gözetilmemesi” bozmayı gerektirdiğinden hükmün bozulmasına oyçokluğu ile karar vermiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 10.07.2018 tarihli kararında ise; ⁴⁷⁶ sanık hakkında “2006, 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek” suçlarından açılan kamu davasında eksik araştırma nedeniyle CMK’nın 321. Maddesi ile hükmün bozulmasına karar verilirken karşı oy gerekçesinde şu hususa dikkat çekilmiştir. Şöyle ki; *“VUK 359’da bahsedilen ‘vergi kanunları uyarınca düzenlemesi veya tutulması mecburiyeti bulunan’ belgelerin, bir kısmı kanunda düzenlenmiş ancak mükerrer 257. maddeyle de Maliye Bakanlığına tebliğlerle benzer düzenleme yapmak yetkisi verilmiştir. 227/3 deki şekil denetiminin 359/b’ye taşınması halinde Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerle suç ihdas edilmiş olacağı, yasa koyucunun suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği tebliğlerle suç ihdas edilemeyeceğini bilmediği düşünülemeyeceğinden kanun koyucu tarafından 227/3 maddedeki şekil şartlarına ilişkin düzenlemenin 359/b de uygulama yerinin bulunmadığı düşünülerek Maliye Bakanlığına tebliğlerle belgelerde şekil düzenlemesi yapma yetkisinin verildiğini kabulde zorunluluk bulunduğu, bu yönü ile de belgenin ve belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin 359/b maddesindeki suçun maddi unsuru haline getirilmesinin kanun koyucunun gerçek iradesine ve amacına aykırı olarak kanunsuz suç ihdas edilmesine neden olacağından Anayasaya aykırılık söz konusudur. ”* şeklindeki açıklama önem taşımaktadır. ⁴⁷⁷

⁴⁷⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi; E: 2016/3872, K: 2018/6392, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

⁴⁷⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 10.07.2018 tarih 2016/7025 E., 2018/6447 K., 29.05.2018 tarih 2017/11729 E., 2018/5083 K., 05.07.2018 tarih 2016/7955 E., 2018/6259 K., 30.05.2018 tarih 2017/2888 E., 2018/5189 K., 07.06.2018 tarih 2017/13243 E., 2018/5457 K., 06.06.2018 tarih 2016/2654 E., 2018/5428 K., 04.07.2018 tarih 2017/3573 E., 2018/6218 K., 10.07.2018 tarih 2016/3914 E., 2018/ 6401 K., 27.06.2018 tarih 2017/3570 E., 2018/5926 K., 05.07.2018 tarih 2016/4148 E., 2018/6280 K., 10.07.2018 tarih 2016/12876 E., 2018/6393 K., 20.06.2018 tarih 2018/3553 E., 2018/5678 K., 27.06.2018 tarih 2017/7926 E., 2018/5925 K., 21.06.2018 tarih 2016/7150 E., 2018/5718 K. sayılı kararlarda da aynı karşı oy gerekçeleri mevcuttur.

Yukarıda yer verilen Yargıtay kararlarından anlaşılacağı üzere; VUK'un 359. maddesinde yer alan “vergi kanunlarına göre tutulması gereken defter” kavramı, ilgili maddenin verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenebilmekte, yasamaya ait olan bu yetki yürütme organı olan Maliye Bakanlığı'nca kullanılmakta ve bu şekilde hukuk devletinin en temel ilkelerinden olan suçta ve cezada kanunilik ilkesi ağır şekilde ihlal edilmektedir.⁴⁷⁸ Dolayısıyla yürütme organına böyle bir yetki vermek yerine bu düzenlemelerin, kanunun ilgili maddesinde açık bir şekilde yer alması, hiç şüphesiz ki daha isabetli bir karar olacaktır.

3.5. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Zincirleme Suç Problemi

Suç faillerinin sorumlulukları ve bu sorumluluk ölçüsünde cezaya hükmedilmesi, ceza hukukunun en önemli konularından birini oluşturmaktadır. Ceza hukukunda suça neden olan hareketin işlenmesinden sonra meydana gelen netice ile ihlal edilen kanun hükümleri göz önünde bulundurularak suç sayısı tespit edilmektedir. Ancak bazen kişinin suç işleme iradesiyle işlediği fiiller ile ihlal edilen kanun hükümlerine göre meydana gelen suçlar, farklılık arz edebilmektedir. İşte böyle bir durumda suçların birleşmesi (içtimaı) kavramı, gündeme gelmektedir.⁴⁷⁹

Kanuni tanıma göre oluşan her sonuç, kural olarak ayrı ve bağımsız bir suç oluşturur. Başka bir ifadeyle, fail hareketiyle ne kadar sonuç meydana getirmiş ise o kadar suç işlemiş sayılır ve bunun sonucunda o kadar cezaya hükmedilir.⁴⁸⁰ Çünkü; kanun koyucu her bir suçu, korumak istediği hukuki yarara istinaden düzenlemiştir. Ancak bazen hareket sayısının çok olması suçların da çok olması anlamına gelmemektedir. Çünkü fail tarafından gerçekleştirilen bir hareket birden

⁴⁷⁸ Karaaslan, **a.g.m.**, s. 124.

⁴⁷⁹ Hasan Hüseyin bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtimaı)”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 30, 2017, s. 1-2.

⁴⁸⁰ **A.e.**, s. 2.

çok kanun hükmünü veya farklı hareketler aynı kanun hükmünü ihlal etmiş olabilir.

481

Buna göre işlenen fiil ile ihlal edilen kanun hükümleri arasında aşağıda sıralanan ihtimaller ortaya çıkabilir.

- 1- Fail tek bir fiili ile kanunun sadece bir hükmünü ihlal eder. Böyle bir durumda suçların birleşmesinden bahsetmek mümkün değildir.
- 2- Failin bir fiili ile kanunun birden fazla hükmü ihlal edilir. Bu durumda görünürde birleşme (içtima) kavramı gündeme gelmektedir.
- 3- Failin birden fazla fiili ile kanunun sadece bir hükmü ihlal edilir. Bu durumda suçların birleşmesi söz konusudur.
- 4- Failin birden fazla fiili, birden fazla ihlale sebebiyet veriyorsa her bir suça ayrı ceza verilir ki bu durum cezaların birleşmesi olarak nitelendirilmektedir.⁴⁸²

Suçların birleşmesi (içtima), kanundaki düzenlemeye uygun olarak birden fazla kanun hükmünün ihlali nedeniyle meydana gelen suçların bir failde toplanması ve cezaların buna göre belirlenmesidir. Bir fiil ve sonucunda bir ihlal meydana gelseydi herhangi bir problem söz konusu değildi. Ancak bir fiil neticesinde birden fazla ihlal ya da birden fazla fiil neticesinde bir kanun hükmünün ihlali ortaya çıktığı takdirde failin nasıl cezalandırılması gerektiği sorusuna istinaden, suçların birleşmesi kavramı önemli hale gelmektedir.⁴⁸³

Ceza hukukunda birleşme hükümlerini düzenleyen Ağır Basma Sistemi, Toplama Sistemi ve Hukuki Birleşme Sistemi olmak üzere başlıca üç sistem bulunmaktadır.

Ağır Basma Sisteminde; tıpkı fikri içtimada olduğu gibi, fail işlemiş olduğu birkaç suçtan yalnızca en ağırından sorumlu olmakta, diğer hafif suç için herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle, cezası hafif olan suçun yaptırımı,

⁴⁸¹ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Bs, Ankara, Seçkin Basımevi, 2014, s. 518.

⁴⁸² Bayraklı, **a.g.m.**, s. 2.

⁴⁸³ **A.e.**, s. 3.

daha ağır cezayı gerektiren suçun cezası içinde erimek sureti ile adeta kaynamış olacaktır. Yani suçluya, tek ceza olarak en ağır suçun cezası verilecektir. Bu özelliklerin tersini barındıran sistem ise toplama sistemidir.

Toplama Sisteminde; kişinin işlediği tüm suçların cezası ayrı ayrı toplanarak bulunmakta, bu şekilde birleştirilerek ceza verilmekte ve belirlenen bu toplam cezadan herhangi bir indirim söz konusu olmamaktadır.⁴⁸⁴

Hukuki Birleşme Sisteminde ise; ağır basma sisteminde olduğu gibi önce en ağır cezayı gerektiren suç tespit edilip daha sonra belirlenen bu cezaya, diğer suçların cezaları belli oranlarda eklenmek suretiyle failin toplam cezası belirlenmektedir. Başka bir ifadeyle fail, işlediği suçlardan en ağır cezayı gerektiren suçun cezası temel ceza olarak belirlenip diğer cezaların belli oranda eklenilmesi ile bulunan cezayla hükmolunacaktır.⁴⁸⁵

Tüm bu açıklamalardan sonra konu başlığıyla uyumlu olarak vergi kaçakçılığı suçu özelinde birleşme hükümlerinden bahsedilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçu, hürriyeti bağlayıcı cezaya tabi olduğu için VUK'ta belirtilen hükümlerden ziyade genel kanun niteliğinde olan ceza hukukunun hükümlerine tabi olacaktır. Çünkü VUK'ta sadece vergi ziyaı kabahati ile usulsüzlük kabahati arasındaki birleşme hükümleri bulunmakta, hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen vergi suçlarında uygulanması gereken birleşme hükümlerine ise TCK'da yer verilmektedir.⁴⁸⁶ Sözü edilen Kanunun, ikinci kısmının beşinci bölümünde “Suçların İçtimaı” başlığı altında bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima düzenlenmiştir. Aşağıda bu kavramlar hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

⁴⁸⁴ Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. Bs, Yetkin Basımevi, 2014, s. 265.

⁴⁸⁵ Sedat Apak, **Doktora Tezi**, s. 181.

⁴⁸⁶ A.e., s. 194.

Aslında bileşik suç, birbirinden ayrılması mümkün olmayan iki suç fiilinden oluşmakta ancak kanun koyucu bu suçları tek suç olarak düzenlemekte ve buna istinaden kanunda belirtilen ceza ile cezalandırmaktadır. Bileşik suçun kanuni dayanağını, TCK'nın 42. maddesi oluşturmaktadır. Buna göre; *“Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçta bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz.”*⁴⁸⁷

Bu hükme göre; bileşik suç, bir suçun diğer bir suçun unsurunu veya ağırlaştırıcı sebebini oluşturması şeklinde gerçekleşmektedir. Unsur şeklinde gerçekleşen suç tipinde; iki ayrı suç, bir suç tipinde birleşerek yeni bir suç oluşturmakta başka bir ifadeyle bu yeni suç tipinde yer alan suçlar, birleşme nedeniyle bağımsızlıklarını kaybederek yeni bir kimlik kazanmaktadırlar. Örneğin; TCK'nın 148. maddesinde düzenlenen yağma suçu; hırsızlık ve kasten yaralama suçundan oluşmasına rağmen ayrıştırılamaz ve verilecek ceza, yağma için öngörülen ceza olacaktır. Ağırlaştırıcı neden şeklinde gerçekleşen birleşik suçta ise; bir suç, diğer bir suçun ağırlaştırıcı nedenini oluşturmakta ve böylece faile sadece ağırlaştırıcı sebebi içeren suçun cezası verilmektedir. Örneğin; TCK'nın 142. maddesinde *“bina veya eklentileri içinde muhafaza altına alınmış eşya hakkında”* hırsızlık, “ağırlaştırıcı neden” olarak düzenlenmiştir.⁴⁸⁸

Tüm bu anlatılanları özetlemek gerekirse; bileşik suçu oluşturan suçlardan biri diğerini işlemek veya işlenmiş bir suçu gizlemek için gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla bu suçların hareketleri, birbirini izlemekte ve buna istinaden fail sadece tek bir amaç gütmektedir. İşte bu sebepler dolayısıyla faile tek ceza artırılarak verilmektedir. Ancak bileşik suçun yanında, bileşik suçun unsuru olan suçtan ayrıca ceza vermek mümkün değildir çünkü bir fiile iki ayrı ceza verilmiş olur ki bu durum “ne bis in idem” ilkesini ihlal etmektedir.⁴⁸⁹

⁴⁸⁷ Bayraklı, **a.g.m.**, s. 4-5.

⁴⁸⁸ Demirbaş, **a.g.e.**, s. 521.

⁴⁸⁹ Soyaslan, **a.g.e.**, s. 277.

Fikri içtimanın kanuni dayanağını ise TCK'nın 44. maddesi oluşturmaktadır. İlgili maddeye göre; *‘İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.’* Bu maddeye göre; fikri içtimadan söz edebilmek için tek bir fiil neticesinde birden fazla farklı hükmün ihlal edilmesi gerekmektedir. Ancak vurgulamakta fayda vardır ki fiil, objektif olarak da sübjektif olarak da tek olmalıdır. Objektif teklikten; fail tarafından gerçekleştirilen dış dünyadaki değişiklik anlaşılması gerekirken sübjektif teklik ise failin iradesinin yalnızca bir suç işlemeye yönelik olmasını anlamak gerekir. Eğer fail, birden fazla amaca yönelik fiili gerçekleştiriyorsa birden fazla suçun varlığını kabul etmek gerekir ki böyle bir durumda fikri içtimайдan söz etmek mümkün değildir. Ayrıca, birden fazla farklı ceza normunun ihlal edilmesi de aranmaktadır. Bu norm, TCK gibi belirli bir kanunda yer alabileceği gibi özel kanunda da yer alabilmesi mümkündür.⁴⁹⁰

Tüm bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere; aslında kanun koyucu tarafından böyle bir düzenlemeye gidilmesinin nedeni, failin gerçekleştirdiği kusurlu hareket nedeniyle gerçekleştirmek istediği suçtan başka suçların ortaya çıkmasına sebebiyet vermesi halinde, kusurunu aşan fiiller nedeniyle cezalandırılmasının önüne geçmektir.⁴⁹¹

Suçların birleşmesi hallerinden sonuncusu ise zincirleme suçtur. Zincirleme suçu bir örnek yardımıyla anlatmak mümkündür. Nasıl ki zincir, birden çok halkanın yan yana gelmesinden oluşuyorsa zincirleme suçta, birden çok suç halkalarının yan yana gelmesiyle oluşan bir birleşme türüdür. Aslında bu suç halkalarını suç haline getiren temel unsur, bir suç işleme kararının varlığıdır. Ancak böyle bir durumda, “bu halkaların her birini ayrı suç olarak değerlendirip ona göre mi ceza verilmeli yoksa bu halkaları bir bütün olarak görüp sadece bir suça göre mi ceza verilmeli?” sorusuna istinaden kanun koyucu tarafından böyle bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur.⁴⁹²

⁴⁹⁰ A.e., s. 275-276.

⁴⁹¹ Bayraklı, a.g.m., s. 8.

⁴⁹² A.e., s. 4-5.

Zincirleme suçun kanuni dayanağını, TCK'nın 43. maddesi oluşturmaktadır. Buna göre *“Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla kişiye karşı işlenmesi durumunda bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır. Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da birinci fıkra hükmü uygulanır. Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında bu madde hükümleri uygulanmaz.”*

Yukarıda da anlatıldığı üzere zincirleme suçun oluşabilmesi için bazı şartlar gerekli olup aşağıda sıralanmıştır:

1. Zincirleme suçtan bahsedebilmek için öncelikle birden fazla ve aynı suçun varlığı aranır.

2. Aynı kişiye karşı değişik zamanlarda aynı suç, birden fazla işlenmelidir. Esasen, değişik zamanlar arasında kayda değer bir zaman farkı olmaksızın suç işlenmiş olmalıdır. Ancak belli bir zaman aralığı, her suça göre değiştiği için hakim tarafından farklı tayin edilebilmesi mümkündür. Ayrıca, suçların aynı olması gerekmele birlikte suçların tamamlanmış olması ile teşebbüs aşamasında kalmış olması ya da suçun basit şekli ile nitelikli şekli arasında da bir fark bulunmamaktadır. Buna ek olarak, aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi halinde de zincirleme suç hükümleri uygulanmaktadır. Bu durumda suç, tek olmasına rağmen mağdur birden fazla olmaktadır.⁴⁹³

3. Fail, bir suç işleme kararı kapsamında hareket etmelidir. Bir suç işleme kararından anlaşılması gereken ise failin hareketleri arasında

⁴⁹³ Bayraklı, **a.g.m.**, s. 6-7-8.

bulunması icap eden bağıdır. Aslında suçun temeli, suç işleme kararındaki birliğe dayanmaktadır. Çünkü sözü edilen bu bağ ile işlenen suç fiilleri arasında bütünlük sağlanmaktadır. Bu bütünlük ise yukarıda yer verilen örnekteki suç halkalarından oluşan zincirin ta kendisidir.⁴⁹⁴

4. Zincirleme suçun tanımına girseler bile kanunda bazı suçlar için zincirleme suç hükümlerinin uygulanamayacağı belirtilmiştir. Bu suçlar; kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçları olup kamu düzenini ağır şekilde bozduğu için kanun koyucu tarafından daha ağır şekilde cezalandırılması öngörülmüştür. İşte, zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için sözü edilen dört suç tipinden olmaması gerekir.⁴⁹⁵

Yukarıda yer verilen şartlar oluştuğu takdirde zincirleme suç sonucu bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılarak uygulanır. Ayrıca aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılarak uygulanır.⁴⁹⁶

Tüm bu açıklamalardan sonra birleşme türlerinden hangisinin vergi kaçakçılığı suçuna “uygun olduğu” nu belirtmekte fayda vardır.

Kaçakçılık suçu incelendiğinde, biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturan fiillere rastlanılmadığı için bileşik suça elverişli değildir.⁴⁹⁷

Fikri içtimanın, vergi kaçakçılığı suçuna uygulanabilmesine engel bir durum olmamakla birlikte, VUK’un 340. maddesini hatırlatmakta fayda vardır. Şöyle ki; “*Bu kanunda yazılı vergi zıyayı cezası ile usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri açısından birleştirilemez.*” Dolayısıyla, bir fiil ile hem vergi kaçakçılığı suçu hem de vergi

⁴⁹⁴ Soyaslan, **a.g.e.**, s. 267.

⁴⁹⁵ **A.e.**, s. 274.

⁴⁹⁶ Bayraklı, **a.g.m.**, s. 6-7-8.

⁴⁹⁷ **A.e.**, s. 11.

ziyayı veya usulsüzlük meydana gelmişse birleşme uygun görülmeyle ayrı ayrı ceza verilmesi gerekmektedir.⁴⁹⁸

Vergi kaçakçılığı suçunun, zincirleme suç açısından elverişli olduğunu söylemek mümkündür. Zincirleme suç hükümlerinin uygulanması sonucu ortaya çıkan sorunlardan bahsetmeden evvel kaçakçılık suçu özelinde zincirleme suçun oluşabilmesi için gerekli olan şartlara aşağıda yer verilmiştir.

a) Bir Suç İşleme Kararının Bulunması Gerekir.

Birden fazla suçu birbirine bağlayarak zincirleme suç haline getiren en önemli ve temel unsur, bir suç işleme kararının varlığıdır. Ancak suç işleme iradeleri arasında ilişkiyi kesen ya da bozan hukuki veya fiili nedenler söz konusu olabilmektedir. Bu nedenler aşağıda sırasıyla incelenecektir.⁴⁹⁹

ai) Suçlardan bir kısmı hakkında kesin karar verilmiş olması: Kesin karar verilmeden önce işlenen suçlar ile kararın kesinleşmesinden sonra işlenen suçlar arasında teselsül kesilmektedir.

aii) Önceki suçun bir yasayla affedilmesi: Önceki suçun, çıkan bir kanun ile affedilmesi halinde aynı iradenin ürünü olsa dahi daha sonra işlenen suçlarla teselsül kesildiği için zincirleme suç hükümleri uygulanmamaktadır. Sonraki suç, bağımsız bir suç olarak değerlendirilir.

aiii) Suç fiillerinin farklı hesap dönemleri içerisinde işlenmesi: vergi suç ve cezaları bakımından temel ilke, birbirinden bağımsız tarh dönemlerinde işlenen fiiller arasında teselsülün mümkün olmaması ve her tarh dönemine ilişkin suçların ayrı bir suç teşkil etmesidir. Ancak Yargıtay içtihatlarında geçerli olan bu ilke yumuşatılmış ve söz konusu ilkenin katma değer vergisine ilişkin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma veya düzenleme suçuna uygulanması

⁴⁹⁸ Sedat Apak, **Doktora Tezi**, s. 195.

⁴⁹⁹ Bayraklı, **a.g.m.**, s. 11-12.

halinde hakkaniyete aykırılık oluşturduğu görülmüştür. Başka bir ifadeyle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma veya düzenleme suçlarının oluşumu bakımından vergilendirme/ tarh döneminin esas alınmasının, vergilerin türü ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara ve dolayısıyla eşitsizliğe ve adaletsizliğe neden olabileceğinden bahisle teselsül eden vergi suçlarında diğer vergi türleri bakımından vergilendirme/ tarh dönemi; katma değer vergisi bakımından ise hesap dönemi/takvim yılı kabul edilerek genel ilkeye istisna getirildiği görülmektedir. Özetle; sözü edilen suçlarda suç tarihinin belirlenmesi için takvim yılı-hesap dönemi dikkate alınmakta, aksine bir uygulama ise ceza adaletine aykırılık oluşturmaktadır.⁵⁰⁰

Yukarıdaki açıklamalar ışığında öncelikle takvim yılını açıklamak faydalı olacaktır. Bir takvim yılı, 1 Ocak'ta başlayıp 31 Aralık'ta sona ermektedir. Ancak mükelleflerin hesaplarını takvim yılı yerine 12 aydan aşağı kalmamak üzere özel hesap dönemi belirleyerek bu dönemde tutmaları da mümkündür. Buna istinaden vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller, aynı bent içinde kalacak şekilde aynı takvim yılı içinde işlendiği takdirde zincirleme (müteselsil) suç olduğu varsayımından hareketle tek bir suçun olduğu kabul edilmektedir. Bunun nedeni ise aynı takvim yılı içinde işlenmiş olan tüm suçlar, tek bir suç işleme iradesiyle işlendiği için hareketler arasında hukuki bağın olduğu kabul edilmektedir. O halde aynı hesap dönemi içinde seçimlik hareketler içinde kalacak şekilde hangi fiil işlenirse işlensin tek suç oluşmuş kabul edilmekte, ancak farklı takvim yıllarında birden fazla suç işlenirse; her bir takvim yılı bakımından bağımsız ayrı suçlar meydana gelmiş kabul edilmektedir. Başka bir ifadeyle, kaç takvim yılı varsa o kadar suç oluşmuş sayılmaktadır. Çünkü her yeni takvim yılının sonunda bu hukuki bağ kopmakta; hukuki ve fiili kesintiden sonra işlenen fiiller, yeni bir suçun oluşmasına sebebiyet vermektedir. Özetlemek gerekirse; farklı takvim yıllarında işlenen suçlarda kesinti kabul edilirken, aynı takvim yılında işlenen suçlarda kesintinin meydana

⁵⁰⁰ Serkan Açar, “ Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:58, 2005, s. 299-300.

gelmediği kabul edilmektedir.⁵⁰¹ Bu konuya ilişkin Yargıtay kararlarına ise aşağıda yer verilmiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 06.06.2018 tarihli kararında;⁵⁰² 2007, 2009 ve 2010 yıllarında sahte belge düzenlemekten dolayı açılan kamu davasında “*Her takvim yılı içinde düzenlenen faturaların ayrı suçları oluşturması, ancak aynı takvim yılına ait birden fazla fatura düzenlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği dikkate alınarak, sanık hakkında 2007 yılına ilişkin olarak TCK'nın 43. maddesinin 1. fıkrasının uygulanması gerektiği ve 2009 ile 2010 yıllarına ilişkin olarak da, her takvim yılı için ayrı hüküm kurulması gerektiğinin gözetilmeyerek, sanık hakkında yazılı şekilde eksik cezaların tayini sebebiyle hükmün bozulmasına oyçokluğu ile karar verilmiştir.*”

Bu düşünceye paralellik taşıyacak şekilde ,Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 03.07.2018 tarihli kararında;⁵⁰³ “*Sanık hakkında 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçlarından açılan kamu davasında; her takvim yılı içinde düzenlenen faturaların ayrı suçları oluşturduğu gözetilmeden sanık hakkında tek hüküm kurulması, aynı takvim yılına ait birden fazla fatura düzenlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği dikkate alınarak, sanık hakkında TCK'nın 43. maddesinin 1. fıkrasının uygulanması gerektiğinin gözetilmemesi, bozmayı gerektirdiğinden hükmün bozulmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.*” şeklindeki hükme ulaşmak mümkün olmuştur.

⁵⁰¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 440-441.

⁵⁰² Yargıtay 11.Ceza Dairesi; E: 2017/9113, K: 2018/5385, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

⁵⁰³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi; E: 2016/3914, K: 2018/6401, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

Yine Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 04.07.2018 tarihli kararında; ⁵⁰⁴ sanıklar hakkında 2006, 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura kullandığı ve sahte fatura düzenlendiği iddiasıyla açılan kamu davasında; *“Her bir takvim yılında sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, her bir suçtan ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden ve hangi suçtan kurulduğu da açıklanmadan yazılı şekilde tek hüküm kurulması suretiyle eksik ceza tayini; her bir takvim yılı içinde farklı zamanlarda birden fazla sahte fatura kullanmak veya düzenlemek eylemlerinde TCK'nın 43/1. maddesindeki zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması sebebiyle hükmün bozulmasına oyçokluğu ile karar verilmiştir.”* denmektedir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 20.06.2018 tarihli kararında; ⁵⁰⁵ sanık hakkında 2010 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçundan açılan kamu davasında; *“Aynı takvim yılı içinde birden fazla sahte fatura düzenlemek eylemlerinin kendi içinde zincirleme suç oluşturduğu gözetilerek, farklı tarihlerde sahte fatura düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti ile sanık hakkında TCK'nın 43. maddesi hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağına tartışılmaması, bozmayı gerektirdiğinden hükmün bozulmasına”* oy çokluğu ile karar vermiştir.

Yukarıdaki görüşün aksine yani sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme suçlarında; her takvim yılının birbirinden bağımsız ve ayrı suç oluşturduğu ve diğer şartların varlığı halinde her bir takvim yılının kendi içerisinde müteselsil suç oluşturacağı kabulü öğretide eleştirilmektedir. Aslında eleştirilen temel husus; takvim yılına yüklenmiş olan hukuki kesinti işlevidir. Çünkü hesap yılı, esas itibariyle düzenleyici bir işlem olup idare tarafından özel hesap dönemi kararlaştırılabilmektedir. Dolayısıyla hesap yılının, hukuki kesinti yaratıcı özelliğine dair kanunda herhangi bir husus belirtilmediği için ve takvim yılının,

⁵⁰⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi; E: 2017/3573, K: 2018/6218, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

⁵⁰⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi; E: 2017/8133, K: 2018/5677, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

iddianamenin düzenlenmesi veya mahkumiyet hükmü kurulması gibi bir adli işlem niteliğine sahip olmadığı için takvim yılına böyle bir hukuki sonuç yüklemek, her şeyden önce kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.⁵⁰⁶

Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 15.10.2020 tarihli kararında;⁵⁰⁷ *“Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği sanık hakkında Vergi Usul Kanununda 'her takvim yılının ayrı bir suç oluşacağı' şeklinde yasal bir düzenleme olmadığından TCK ve CMK'nın genel hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Sanığın kamuya verdiği zarar veya elde ettiği menfaatin yoğunluğu gibi gerekçelerle kanunlarda düzenlenmeyen fiili uygulama, suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile uyusmamaktadır. Kanun koyucu, dilerse ceza miktarlarının alt ve üst sınırlarını düzenleyebilir. Uygulamacı da TCK'nin 61. maddesine göre kastın veya zararın yoğunluğuna göre ceza miktarlarını belirleyebilir. Ancak kanunlarda herhangi bir düzenleme olmadan uygulamada içtihatlarla TCK'nın 43. maddesinde şartları belirlenmiş zincirleme suç hükümlerini görmezlikten gelerek daha fazla ceza verilmesini sağlamak amacıyla bir uygulama yapılamaz. Anayasanın ve hukukun temel ilkeleri yorumla değiştirilerek kişi hak ve özgürlükleri sınırlandırılmaz.”* kararı suretiyle, böyle bir yoruma gidilmesinin kanunilik ilkesiyle bağdaşmayacağı belirtilmiştir.

Bunun yanı sıra; vergi kaçakçılığı suçlarında failin amacı, suçla korunan ve ihlal edilen hukuki yarar, suçun işlenmesindeki özellikler, fiillerin işleniş zamanı ve yeri, fiiller arasında geçen süre, hareketin yöneldiği maddi konunun niteliği, olayların oluş ve gelişimi gibi ölçütler göz önünde bulundurularak eylemlerin aynı veya farklı hesap döneminde gerçekleştiğine bakılmaksızın aynı amaca yönelik tek eylem kabul edilmesi, yani her suçun kendi içerisindeki koşullara göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu ölçütlere göre; her takvim yılının ayrı ve tek suç, bir takvim yılının ise kendi içerisinde müteselsil suça elverişli olduğu şeklinde yorum

⁵⁰⁶ Ceyda Ümit, “ Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, 2021, s.384.

⁵⁰⁷ Yargıtay Ceza Genel Kurulu; E: 2020/143, K: 2020/418, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

yapmaktan ziyade her somut olayı kendi içerisinde değerlendirerek birden fazla suç fiilleri arasında dayanışma ve teselsülü sağlayıcı zamanın olup olmadığı tespit edilmelidir.⁵⁰⁸

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 15.10.2020 tarihli kararında ‘‘Herhangi bir yasal düzenleme olmadan her takvim yılının başında suç işleme iradesinin yenilendiğini kabul etmek mümkün değildir. Özellikle bir takvim yılı kabul edilmesi halinde zaman aralığı konusunda çelişkili ve hakkaniyete aykırı uygulamalar oluşmaktadır. Aynı takvim yılı içinde örneğin 2010 takvim yılı içinde ocak ayı ile aralık ayı arasında 11 aylık zaman aralığı içinde düzenlenen iki ayrı faturayı aynı 'bir suç işleme kararının icrası' kapsamında kabul edildiği halde; 2010 yılı Aralık ve 2011 yılı Ocak ayında gerçekleşen ve bir aydan daha kısa, bazen bir kaç günlük ara ile fatura düzenleme eyleminin çok kısa zaman aralığında gerçekleştiği durumlarda sanığın iradesinin ve planının yenilendiğini kabul etmek gerekir ki bu da hakkaniyete ve oluşa aykırıdır.’’⁵⁰⁹ belirtilmek suretiyle her takvim yılının ayrı bir suç oluşturduğuna dair tespiti yönelik güzel bir eleştiri sunulmuştur.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 15.10.2020 tarihli kararında ise;⁵¹⁰ sanık hakkında 2010, 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarından kamu davası açıldığı; sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, her takvim yılındaki eylemlerin de ayrı suçları oluşturduğu ve aynı yılda birden fazla fatura düzenlenmesi veya kullanılması halinde kendi içinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği sebebiyle; toplam 18 yıl 9 ay hapis cezasına hükmolunmuş ancak sanığın hukuki bir kesinti olmadan devam eden eylemleri, TCK'nın 43 maddesine göre 'Bir suç işleme kararının icrası kapsamında' değerlendirilerek bozulması gerektiği düşünüldüğü için karşı oy gerekçesine ait özet aşağıda verilmiştir:

⁵⁰⁸ Ümit, **a.g.m.**, s. 385.

⁵⁰⁹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu; E: 2020/143, K: 2020/418, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

⁵¹⁰ Yargıtay Ceza Genel Kurulu; E: 2020/143, K: 2020/418, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

“.....Görüldüğü üzere baştan itibaren herhangi bir ticari işletme amacı olmadan kurulan şirket, sanık tarafından resmi şirket görünümünü kazandıktan hemen sonra vergi kaydının sağladığı avantajlarla daha sonra kaçakçılık suçunda kullanacağı faturaları temin etmiş arkasından işyerini fiilen terk etmiştir. Sanık başlangıçtan itibaren şirket kurması ve vergi mükellefiyeti avantajları ile aldığı ve düzenlediği sahte faturalarla kaçakçılık fiillerini aynı 'plan' ile başlatmış, daha sonra bu planına 2010, 2011, 2012 yıllarında aralıksız devam ederek herhangi bir hukuki ve fiili kesinti olmadan herhangi bir ticareti olmadığı halde karşı inceleme raporlarında incelenen şirketlere komisyon karşılığı elinde bulunan faturaları keserek vergi kaçakçılığı suçunu gerçekleştirmiştir. Aynı şekilde şirkete gerçek bir mal girişi olmadan kestiği faturaların girişini göstermek için kendisi gibi sahte fatura düzenleyen kişilerden temin ettiği faturaları şirkete giriş göstererek kullanmıştır. Sanığın başlangıçtan itibaren bir plan dahilinde hareket ettiği dosya içinde oluşa ve kabule göre sabit olup 'bir suç işleme kararının icrası' kapsamında sahte fatura düzenlediği ve kullandığı sabit olduğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda her takvim yılında ayrı suç oluşacağı şeklinde yasal bir düzenleme olmadığı , her mali yılın ayrı suç olarak kabul edilmesine gerekçe gösterilen 213 sayılı VUK'un 174. maddesi vergi mükellefinin ticari defterlerinin düzenini sağlamak için vergi sistematigi içinde vergisel hesaplamaları yapmak için yaptığı 'hesap dönemi' kavramını mali takvim yılı olarak kabul edilmiş olması, sürekliliği olan bir işletmenin hesap dönemlerindeki hesaplama kolaylığı için getirilen bir vergisel düzenden ibaret olduğu, suç işleme konusundaki iradenin yenilendiğini her hesap dönemi ile tamamlanıp yeniden başladığını kabul etmek TCK'nin temel ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. Dolayısıyla sahte fatura düzenleme ve kullanma suçunu işlediğinden bahisle sanık hakkında 5237 sayılı TCK'nın 61. maddesine göre ceza belirlendikten sonra TCK'nın 43. Maddesinin uygulanarak sonuç cezanın belirlenmesi yerine, sanık hakkında her takvim yılında ayrı ayrı zincirleme sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarından toplam 18 yıl 9 ay hapis cezası verilmesine dair hükümlerin bozulması gerektiği” düşüncesiyle karşı oy kullanılmıştır.

Bu kararlar ışığında, sonuç hükmünde bir açıklama yapılmak gerekirse; her takvim yılının ayrı bir suç oluşturduğu gerekçesiyle tek bir takvim yılına özgü müteselsil suç uygulaması sonucunda takvim yılı sayısınca ayrı ceza tayinine ve dolayısıyla ceza artırımına gidilmesi, bu suçlar ile TCK ve diğer özel ceza kanunları kapsamındaki suçlar arasında ceza adaleti açısından hakkaniyete aykırı sonuçlar çıkması muhtemel olduğundan her bir takvim yılının ayrı ve bağımsız suç oluşturacağı kabulünden vazgeçmek isabetli olacaktır. ⁵¹¹

b) Suç Fiilleri Değişik Zamanlarda İşlenmelidir.

Kaçakçılık suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi, birden fazla suçun değişik zamanlarda işlenmiş olmasına bağlıdır. Değişik zaman kavramından ise birinci başlıkta ifade edildiği üzere teselsülü kesen ögelerin bulunmadığı, bir suç işleme iradesi kapsamında kaçakçılık suçlarının işlendiği zaman dilimini anlamak gerekmektedir. Elbette her suç açısından bu zaman dilimini tespit etmek, hakimnin takdirindedir.

c) Suçlar Birden Fazla Olmalıdır.

Zincirleme suç hükümleri uygulanabilmesi için farklı zamanlarda işlenmiş kaçakçılık suçlarının sayı olarak birden fazla olması gerekmektedir. ⁵¹²

d) Suçların Aynı Olması Gerekir.

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun fiilleri dört ayrı grupta ve dört ayrı ceza ile cezalandırılmaktadır. Bu dört ayrı bent içerisinde işlenen suçlar, zincirleme suç kapsamında değerlendirilmektedir. ⁵¹³ Başka bir ifadeyle; ancak aynı bent içinde kalacak şekilde birden fazla kaçakçılık suçu işlendiği takdirde zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır. Örnek vermek gerekirse; 359/ a

⁵¹¹ Ümit, **a.g.m.**, s.383- 385.

⁵¹² Bayraklı, **a.g.m.**, s.12.

⁵¹³ **A.e.**, s. 11.

bendinde yer alan fiillerden aynı hesap dönemi içerisinde birden fazla muhasebe hileleri yapılması; 359/b ye göre aynı hesap dönemi içerisinde sahte fatura düzenlenmesi; 359/c bendinde yer alan anlaşması olmadığı halde birden fazla belge basılması halinde zincirleme suç uygulaması yoluna gidilecektir. ⁵¹⁴ Ancak bu konuya ilişkin Yargıtay'ın farklı kararları mevcuttur.

Yargıtay 19. Ceza Dairesinin 23.12.2015 tarihli kararında; ⁵¹⁵ ‘‘Sanık hakkında 2005 takvim yılında sahte fatura düzenlemek ve kullanmak’’ suçlarından dava açıldığı, sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu gibi aynı yılda birden fazla fatura düzenlenmesi veya kullanılması nedeniyle zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği gözetilmeden, yazılı şekilde tek suçtan mahkumiyet hükmü kurulduğu için hükmün bozulmasına oyçokluğuyla karar verilmesine rağmen karşı oy gerekçesinde ise; 213 sayılı VUK’un 359/b-1 maddesindeki suç oluşturana sahte fatura "kullanmak" ile "düzenlemek" şeklindeki eylemlerin ayrı ayrı suçlar değil, aynı suçun seçimlik hareketleri şeklinde düşünülerek aynı takvim yılı içinde seçimlik eylemlerin her ikisinin de birden fazla gerçekleştirilmiş olması nedeniyle de eylemlerin zincirleme biçimde işlenmiş tek suç oluşturduğunu kabul edilip bu yönde mahkumiyet hükmü kurulması şeklindeki bozmanın, mahkemenin kabulü karşısında yerinde olmadığı belirtilmiştir.

Bir başka karar olan, Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 04.03.2020 tarihli kararında; ⁵¹⁶ sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarından sanık ... hakkında verilen mahkûmiyet hükümleri sanık müdafî tarafından temyiz edilmiş, sanık hakkındaki hükümlerin onanmasına oy çokluğuyla karar verilmiş ancak Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı’nca ‘‘213 sayılı VUK’un 359. maddesi sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiillerinin aynı fıkra da düzenlendiği, bu eylemlerin seçimlik hareketler olduğu, dolayısıyla aynı fıkra içerisinde hem

⁵¹⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 440.

⁵¹⁵ Yargıtay 19. Ceza Dairesi; E: 2015/2825, K: 2015/9100, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

⁵¹⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi; E: 2020/1072, K: 2020/2116, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

düzenleme ve hem de kullanmanın düzenlenmesi nedeniyle sanığın düzenleme ve kullanma eylemlerinden ayrı ayrı cezalandırılmasının yerinde olmadığı, sahte fatura kullanma ve düzenleme eylemleri nedeniyle bir takvim yılı içerisinde sadece bir kez cezalandırılması gerektiğinin düşünüldüğü, bu nedenle her takvim yılının ayrı suç olması gerektiğinin düşünüldüğü, sanık her takvim yılında birden fazla sahte fatura düzenleyip kullandığı için TCK'nin 43. maddesinin uygulanması gerektiği” gerekçesiyle dairenin kararına itiraz edilmiştir.

3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Cumhuriyet Savcısının Mütalaa Sorunu

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hükümlere VUK'ta yer verilmesine rağmen yargılama süreci, bizzat ceza mahkemesi tarafından yürütüldüğü için ceza hukukunun temel prensiplerinin düzenlendiği TCK ve CMK hükümlerine başvurmak gerekmektedir. TCK'nın 5. Maddesi de dikkate alındığında TCK'nın genel hükümleri, tüm ceza kanunları bakımından genel ve ortak hale getirilmiştir.⁵¹⁷

Esasen ceza yargılamasında maddi gerçeğe ulaşmak amaçlanmaktadır. Yargılama süreci de bu gerçeğe ulaşmayı amaçlamakta olup soruşturma ve kovuşturma olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. Yetkili makamlarca suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen süreç soruşturma; iddianamenin kabulüyle başlayıp hükmün kesinleşmesine kadar geçen süreç ise kovuşturma olarak adlandırılmaktadır. Soruşturma işi, bizzat savcı tarafından yürütülmekte olup suçun işlendiğini ihbar veya başka bir şekilde öğrenir öğrenmez kamu davasının açılmasına yer olup olmadığına karar verebilmek için araştırma yapmaya başlamaktadır. Soruşturma evresinin sonunda elde edilen deliller, suçun işlendiği kanaatini veriyorsa sonuç olarak savcı tarafından iddianame düzenlenip kamu davası açılması zorunludur. Bu husus “mecburilik ilkesi” olarak adlandırılmaktadır. Sonraki aşama olan kovuşturma süreci ise ceza mahkemesi nezdinde gerçekleştirilmektedir.⁵¹⁸

⁵¹⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 388.

⁵¹⁸ **A.e.**, s. 391.

VUK'un 367. Maddesine göre;

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.

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

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

359 uncu maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz. ‘

Bu noktada vurgulamakta fayda var ki; VUK'un 367. maddesinin ister birinci fıkrası ister ikinci fıkrası olsun yetkili kişilerce ilgili maddede belirtilen usule uygun bir vergi incelemesinin yapılması gerekmektedir. Yapılan incelemeler neticesinde, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği tespit edilirse vergi inceleme raporu ile vergi suçu raporu ve gerekli olması halinde vergi tekniği raporu düzenlenmektedir.⁵¹⁹

⁵¹⁹ Hüsamettin Uğur, ‘‘Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa’’, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 88, 2013, s. 35.

Ardından, ‘‘Vergi Usul Kanunu’nun Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul’’ başlıklı 367. maddesinde belirtilen usul hükümleri dikkate alınarak kaçakçılık suçuna hükmolunacak ceza belirlenmektedir.⁵²⁰ Ancak böyle bir durumda idareye delillerin yeterli olmadığı, mevcut deliller sonucu mahkûmiyet kararına hükmolunamayacağı, şüphelinin suç kastının bulunmadığı gibi gerekçelerle mütalaa vermemek gibi bir takdir yetkisi tanınmamıştır. Aksine bu kararları vermek veya yaş küçüklüğü, akıl hastalığı ve zamaşımı gibi suçu ya da cezayı ortadan kaldıran halleri değerlendirmek, adli makamların yetkisindedir.⁵²¹

Buna ek olarak Cumhuriyet savcısı, kolluk görevlilerinin başka suçlarla ilgili yaptıkları soruşturmada, vergi suçunun işlendiğini veya mahkemelerin vergi suçuna ilişkin yapmış oldukları suç duyurusu üzerine kaçakçılık suçunun işlendiğini öğrenebilmektedirler.⁵²² Bu durumda Cumhuriyet başsavcılığı, hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmektedir. Dolayısıyla kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine kadar ertelenmektedir. Sonuç olarak Cumhuriyet savcısı, kamu davasının açılması için gerekli olan şartların gerçekleştiğine kanaat getirirse kaçakçılık ya da kaçakçılığa iştirak için kamu davası açmakla yetkilidir.⁵²³ Elbette vergi idaresi tarafından seri ve isabetli incelemenin yapılması, Cumhuriyet savcısının hiçbir soruşturma işlemini yapamayacağı anlamına gelmemektedir.⁵²⁴ Daha açık bir ifadeyle mütalaanın bekleniyor olması, soruşturmaya başlanarak olay hakkında bilgi ve belge toplanmasına engel teşkil etmemekte, sadece yargılamanın aşamalarından olan kovuşturma aşamasına geçişi engellemektedir.⁵²⁵

VUK’un 367. maddesinin gerekçesi incelendiğinde ise yersiz soruşturma ve kovuşturma süreçlerinin önüne geçerek muhakemenin daha dikkatli yürütülmesini ve

⁵²⁰ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 305-306.

⁵²¹ Uğur, **a.g.m.**, s. 35.

⁵²² **A.e.**, s. 35.

⁵²³ Karakoç, **a.g.e.**, (Vergi Ceza Hukuku), s. 305-306.

⁵²⁴ Uğur, **a.g.m.**, s. 35.

⁵²⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 404.

vatandaşın mali emniyetini sağlamak amaçlanmaktadır.⁵²⁶ Ancak vatandaşın “mali emniyetini sağlamak” deyiimiyle neyin kastedildiği açık olmasa da iki farklı amacın olduğunu söyleyebilmek mümkündür. Öncelikle kanun koyucu, tıpkı kamu görevlilerinin yargılanmasında olduğu gibi mükellefe bir güvence sağlamak istemiş olabilir. Ya da uzman kişilerin vereceği mütalaa ile savcıların soruşturmasına ışık tutmak istenmiş olabilir. VUK’un ilgili maddesi ile Yargıtay kararlarında bu konuya ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiş olsa da muhakemenin yürütülmesi bakımından mütalaanın, savcıların soruşturmasına katkı sağlamasının öncelikli amaç olduğunu söylemek mümkündür.⁵²⁷

Mütalaanın özelliklerinden bahsedecek olursak; her şeyden önce mütalaa, bir kovuşturma şartıdır. Diğer bir ifadeyle, yargılama engelidir. Suçun unsuru olarak kabul edilmemekle birlikte bu şartın yerine getirilmemesi halinde kovuşturmanın tamamlanması mümkün değildir.⁵²⁸

CMK’nın 223. maddesine göre “*Soruşturma veya kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması hallerinde davanın düşmesine, soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılması şarta bağlı tutulmuş olup da şartın gerçekleşmediği anlaşılırsa; gerçekleşmesini beklemek üzere durma kararı verilir.*” Bu maddeye istinaden mütalaanın verilmediği anlaşılırsa Cumhuriyet savcısı mütalaa almadan dava açmamalı, mütalaa verilmeyeceğinin anlaşılması halinde ise kovuşturmaya yer olmadığına dair karar vermelidir. Buna ek olarak, mütalaa verilmeden açılmış olan davada mahkemece yargılamanın durması kararı verilerek mütalaa istenmeli, verilmeyeceğinin anlaşılması halinde ise davanın düşmesine karar verilmelidir.⁵²⁹

Nitekim; Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 09.07.2018 tarihli kararında;⁵³⁰ sanık hakkında 2008 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçundan verilen düşme

⁵²⁶ Mümin Güngör, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 44, 2020, s. 277.

⁵²⁷ Uğur, **a.g.m.**, s. 36.

⁵²⁸ **A.e.**, s. 36.

⁵²⁹ **A.e.**, s. 36.

⁵³⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi; E: 2016/7307, K: 2018/6350, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

hükmüne yönelik temyiz talebinin incelenmesinde; ‘‘Sanık hakkında 2008 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçundan 213 sayılı Yasanın 367. maddesi gereğince kovuşturma şartı olan verilmiş bir mütalaa olmadığından, açılan kamu davasının CMK’nın 223/8. maddesi gereğince düşmesine karar verilmesi gerektiği, mahkemece kabul ve takdir kılınmış olduğundan, katılan vekilinin yerinde görülmeyen temyiz itirazlarının reddiyle hükmün onanmasına’’ karar verilmiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 07.06.2018 tarihli kararında ise; ⁵³¹ sanık hakkında ‘‘2006, 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçundan verilen mahkumiyet hükmüne yönelik temyiz itirazlarının incelenmesinde; tasfiye halindeki ... San. Tic. Ltd. Şti. yetkilisi olan sanık hakkında Pendik Cumhuriyet Başsavcılığının iddianamesi ile 2006, 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçundan kamu davası açıldığı, mahkemece mütalaa getirtilip incelenmeden hüküm kurulmuş olduğu anlaşılmakla; 213 sayılı VUK’un 367. maddesi gereğince dava şartı olan Rapor Değerlendirme Komisyonu’nun 20.12.2011 tarihli 5449 sayılı Mütalaa kararının aslının veya onaylı örneğinin getirtilip dosya içine konularak incelendikten sonra sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken yargılamaya devamla yazılı şekilde hükümler kurulması’’ sebebiyle hükmün bozulmasına oyçokluğu ile karar verilmiştir.

Mütalaanın suçun faili mi yoksa suç fiili hakkında mı verileceği konusu da önem arz etmektedir. VUK’un 367. Maddesi ‘‘ Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul’’ başlığını taşımakta maddenin birinci fıkrasında ise ‘‘... yazılı suçların işlendiğini tespit etmek’’ ifadesine yer verilmiştir. Bu hususlardan hareketle, mütalaanın suç fiili hakkında verildiğini söylemek mümkünse de Yargıtay İçtihatları incelendiğinde mütalaa hem fiil hem de fail hakkında verilmiş olmalı, daha açık bir ifadeyle mütalaanın hangi fiil hakkında, hangi yıl veya yıllar ve kimin için verildiği vb. bilgileri içermesi gerekmektedir. ⁵³² Bu noktada, VUK’un 359. maddesinde düzenlenen sahte belge düzenlemek ve sahte fatura kullanmak suçlarını

⁵³¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi; E: 2017/13908, K: 2018/5451, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

⁵³² Uğur, **a.g.m.**, s. 36.

örnek vererek açıklamak faydalı olacaktır. Şüphesiz ki bu iki suç, birbirinden bağımsız ayrı suçları oluşturduğu için sahte fatura düzenlemek fiiline ilişkin hazırlanan ve dava şartı olan mütalaanın alınması, sahte fatura kullanma suçunda adli yargı mercilerince kullanılamamaktadır. Aynı şekilde kullanma eylemi için hazırlanmış mütalaa, düzenleme eylemi için geçerli olmamaktadır. Sonuç olarak her iki durumda da eksik olan kısım açısından yargı mercilerince ilgili vergi dairesinden yeniden mütalaa düzenlenip düzenlemeyeceği sorularak sonucuna göre karar verilmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra, hakkında birden fazla takvim yılına ilişkin sahte fatura düzenleme ya da kullanma suçlarından açılmış kamu davası bulunan kişi bakımından, tek takvim yılı için mütalaanın bulunması halinde de aynı hususlar geçerli olmaktadır. Başka bir ifadeyle, vergi mütalaası bulunmayan takvim yılları için yukarıda belirtildiği üzere vergi dairesinden mütalaa düzenlenip düzenlemeyeceğinin sorulması icap etmektedir. Ve yine birden fazla kişi hakkında sahte fatura düzenlemek veya kullanmak suçundan açılan kamu davasında, sadece bir kişi hakkında mütalaanın bulunması halinde, mütalaa bulunmayan diğer kişiler bakımından da aynı işlemlerin yerine getirilmesi beklenmektedir.⁵³³ Bu açıklamalarla ilgili Yargıtay kararlarına aşağıda yer verilmiştir.

Nitekim Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 25.06.2018 tarihli kararında;⁵³⁴ “*5271 sayılı CMK'nın 225. maddesi uyarınca hükmün konusu duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiil ve failden ibaret olup, iddianamede açıklanan ve suç oluşturduğu ileri sürülen fiilin dışına çıkılarak açılmayan davadan yargılama yapıp hüküm kurulmasının mümkün bulunmadığı, Eskişehir Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 24.12.2010 tarihli iddianamesi ile 213 sayılı Yasanın 367. maddesine göre dava şartı olan mütalaa ve vergi suçu raporuna uygun olarak sanık hakkında; 2006, 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçlarından kamu davası açıldığı, sahte fatura düzenleme suçundan açılmış bir dava bulunmadığı gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan sahte fatura kullanma ve sahte fatura düzenleme suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden, iddianame dışına çıkılarak sanık hakkında*

⁵³³ Çiğli, a.g.m., s. 57.

⁵³⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi; E: 2016/4594, K: 2018/5808, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

sahte fatura düzenleme suçundan hükümler kurulması” sebebiyle hükmün bozulmasına oyçokluğu ile karar verilmiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 09.07.2018 tarihli kararında;⁵³⁵ ‘*Sanık hakkında 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında ‘sahte fatura düzenleme’ suçlarından; 2008 takvim yılında ise ... Nakliye Turizm Ltd. Şti. tarafından düzenlenen faturaları kullandığı belirtilmek suretiyle “sahte fatura kullanma” suçundan kamu davası açıldığı; 213 sayılı VUK’un 367. maddesi uyarınca dava şartı olan ...’nin mütalaasının yalnızca 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçlarına ilişkin olduğu, 2008 takvim yılında sahte fatura kullanma suçundan verilmiş bir mütalaa bulunmadığı anlaşıldığından; belirtilen suçla ilgili mütalaanın verilip verilmeyeceği Vergi Dairesi Başkanlığından sorularak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu da gözetilmeksizin yazılı şekilde hükümler kurulması, bozmayı gerektirmiş, sanığın temyiz itirazları bu nedenlerle yerinde görülmesi olduğundan hükümlerin bozulmasına” oyçokluğu ile karar verilmiş bulunmaktadır.*

Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 20.06.2018 tarihli kararında;⁵³⁶ sanıkların 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenledikleri iddiasıyla açılan kamu davasında; ‘*... Ltd. Şti ’nin yetkilisinin sanık ... olduğu ve dava şartı olan 05.03.2012 tarihli rapor değerlendirme komisyon mütalaasının sanık ... hakkında olduğu, sanık ... hakkında atılı suçla ilgili 213 sayılı kanunun 367. maddesinde öngörülen mütalaa alınmadan veya alınmışsa dosya içine konulması gerektiği gözetilmeden yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm verilmesi” bozmayı gerektirdiğinden hükmün bozulmasına oyçokluğu ile karar verilmiştir.*

⁵³⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi; E: 2016/4531, K: 2018/6353, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

⁵³⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi; E: 2016/4223, K :2018/5360, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 11.07.2018 tarihli kararında;⁵³⁷ ... Ltd. Şti.' nin ortağı ve müdürü olan sanık ... , ortak ... ve şirketle hukuki bir bağlantısı tespit edilemese de, sanık ... ile akraba olan sanık ...'ın, 2008, 2009, 2010 ve 2011 yılında gerçek bir mal ve hizmet satımı olmaksızın sahte faturalar düzenledikleri iddiası ile açılan davada; Sanık ... hakkındaki beraat hükümlerine yönelik katılan vekilinin temyiz itirazlarının incelenmesinde; *'12/09/2013 tarihli Rapor Değerleme Komisyonu mütalaası ve dayanağı olan vergi suçu raporunun, diğer sanıklar ... ve ... hakkında olduğu, sanık ... hakkında 213 sayılı VUK'un 367. maddesi gereğince kovuşturma şartı olan mütalaanın bulunmadığı anlaşıldığından, Sanık ... hakkında da mütalaa verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulduktan sonra sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, mütalaa bulunmadan açılan kamu davasına dayanılarak yargılama yapıp yazılı şekilde sanığın beraatlarına hükmolunması, bozmayı gerektirmiş, sanık ... ve katılan vekilinin temyiz itirazları bu nedenlerle yerinde görülmüş olduğundan hükümlerin bozulmasına oybirliğiyle karar verildi. '*

Yukarıda yer verilen açıklamalardan ve Yargıtay kararlarından da anlaşılacağı üzere; Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil, hızlı ve verimli yargılamanın yürütülebilmesi adına, dava şartı olan mütalaanın yerine getirilmesi son derece önem arz etmektedir. Çünkü dava şartı olan mütalaa alınmadan açılan kamu davalarında, mütalaanın gerçekleşmediğinin ilk derece mahkemesinde ya da hatta kanun yolu aşamasında fark edilmesi süreci başa döndürmekte ve dolayısıyla yargılama sürecinin uzamasına sebebiyet vermektedir.⁵³⁸

Tüm bu açıklamalardan hareketle; vergi kaçakçılığı suçunun yargılamasında, mütalaanın dava şartı olarak aranıyor olması sebebiyle öğretide iki farklı görüş bulunmaktadır.

⁵³⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi; E: 2016/12885, K: 2018/6509, <https://emsal.uyap.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 24.03.2022)

⁵³⁸ Ümit, **a.g.m.**, s. 378.

Her şeyden önce vurgulamak gerekir ki Cumhuriyet savcısı, kamu davasını açmakta serbest olup mütalaa ile bağlı değildir. Şöyle ki Cumhuriyet savcısı açısından mütalaa, sadece suç duyurusu olarak nitelendirilmekte; delillerle temasa geçmek suretiyle bu delillerin kamu davası açmak için yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi açısından faydası bulunmaktadır. Dolayısıyla idare tarafından hazırlanan mütalaa, kişinin lehine olsa bile savcı eldeki diğer bilgi ve belgeleri göz önünde bulundurmak suretiyle yeterli şüpheyne ulaştığı takdirde kamu davası açabilmektedir. Bunun aksine usulüne uygun hazırlanmış mütalaa, kişinin aleyhine olsa dahi savcı yeterli şüpheyne ulaşmadığı takdirde kamu davasını açmaması da mümkündür. Özetle; kamu davası açılması için yeterli delil bulunmuyorsa, savcı tarafından kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilirken suç fiili hakkında yeterli delil mevcutsa iddianame düzenlenerek kamu davası açılması mümkündür.⁵³⁹

Esasen, Cumhuriyet savcıları ve hâkimler teknik bilgi gerektiren vergi kanunlarını uygulamakta güçlük çekebilecekleri için öncelikle vergi incelemesine yetkili olanlarca gerekli incelemenin yapılması sağlanarak suç teşkil eden eylemler tespit edildikten sonra dava açılması, yargılama sürecinin yürütülmesi bakımından daha faydalı olmakla birlikte ekonomik ve ticari hayata gereksiz müdahaleler önlenmiş olmaktadır.⁵⁴⁰

Bunun yanı sıra, Bakanlık Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından hazırlanan mütalaa sayesinde, vergi incelemesine yetkili kişilerin hazırladığı raporda varsa hata ve noksanlıklarında giderilmesi sağlanmaktadır. Vergi incelemesine yetkili kişilerin, mükellefler hakkında olumsuz ve sübjektif değerlendirmelerde bulunabilme ihtimali de söz konusu olduğu için mükellefler için güvence sağlanmakta, bu şekilde vergi inceleme raporlarının denetimi mümkün olmaktadır. Böylece delil, yorum ve teknik yönden açıklığa kavuşturulmuş güvenilir iddianame hazırlanarak doğru karar verilmesine fayda sağlanmış olmaktadır.⁵⁴¹

⁵³⁹ Güngör, **a.g.m.**, s. 295-296.

⁵⁴⁰ Uğur, **a.g.m.**, s. 40.

⁵⁴¹ Güngör, **a.g.m.**, s. 278.

Yukarıdaki görüşün aksine, mütalaa doğru bir müessese olarak değerlendirilse de dava şartı olarak aranıyor olması birçok sakıncayı da içinde barındırmaktadır.⁵⁴²

Her şeyden önce Cumhuriyet savcısının mütalaa ile bağlı olup olmadığı sorunu karşımıza çıkmaktadır. Anayasa'nın 138. Maddesine göre *“Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz. “*Dolayısıyla dava açılmasının mütalaa'ya bağlı olması, Anayasa'nın sözü edilen hükmünü ihlal etmektedir. Ayrıca kaçakçılık suçunun idarenin inisiyatifine bırakılmış olması, yine ilgili maddede belirtilen yargı bağımsızlığına aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü mütalaanın bazı kişiler için verilip bazıları için verilmemesi şeklindeki keyfilik, Anayasa'da belirtilen; kuvvetler ayrılığı, hukuk devleti, eşitlik ve âdil yargılanma ilkeleriyle bağdaştırmak oldukça güçtür.⁵⁴³

Özetle, yargı makamlarının görevinin başladığı bir noktada yürütme organına böyle bir yetkinin tanınmış olması, yargının bağımsızlığına ve eşitlik ilkesine gölge düşürmektedir.⁵⁴⁴

Son olarak, Cumhuriyet savcısının mütalaa sorunu hakkında uygulamada ortaya çıkan problemler için çeşitli çözüm yolları mevcuttur. Öncelikle, mevcut uygulama olan mütalaanın kaldırılması önerilmektedir. Ancak bunun mümkün olmaması halinde, zorunlu olan bu müesseseye ihtiyari olarak başvurulması da mümkündür. Şöyle ki, vergi kaçakçılığı suçu tespit edildiğinde Cumhuriyet savcıları ve mahkemeler, bir kanıt toplama yöntemi olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan inceleme yapılmasını talep edebilirler.⁵⁴⁵

⁵⁴² Uğur, **a.g.m.**, s. 40.

⁵⁴³ Güngör, **a.g.m.**, s. 295.

⁵⁴⁴ Donay, **a.g.e.**, s. 71.

⁵⁴⁵ Uğur, **a.g.m.**, s. 43.

Bu iki çözüm yolu önerilmekle birlikte aslında savcılarının teknik ve karmaşık bir kanunu uygulamakta güçlük çekebileceği şeklinde yasal olmayan bir gerekçeyi göz önünde bulundurarak mevcut soruşturma usullerine bir yenisini daha eklemek yerine; suçların ve cezaların kanuniliği ilkesine ve bunun bir gereği olan ölçülülük ve belirlilik ilkeleri göz önüne alınmak suretiyle Cumhuriyet savcıları ve hâkimlerine vergisel anlamda teknik olayları çözebilecek desteğin sağlanması daha yerinde bir karar olacaktır.⁵⁴⁶

⁵⁴⁶ A.e., s. 40.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Devletin, ‘sosyal devlet’ olma ilkesi gereği, kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için kamu gelirleri arasında yer alan vergi gelirleri, hayati bir öneme sahiptir. Vergi gelirlerinin tahsili hiç şüphesiz ki ancak düzenli bir şekilde işleyen vergi düzenine bağlıdır. Bu düzen içerisinde, vergi mükellefleri ile vergi sorumlularının üzerlerine düşen sorumlulukları, kanunun belirlemiş olduğu sınırlar dahilinde yerine getirmeleri beklenmektedir. Zira bu yükümlülükler yerine getirilmediği takdirde, hem vergi düzeninin işleyişinde aksaklıklar meydana gelmekte, hem de kamu giderlerini karşılayacak yeterli miktarda gelir toplanamadığı için kamu hizmetlerinin yürütülmesinde problemler ortaya çıkmaktadır. İşte Devlet ile mükellefler ve sorumlular arasında ortaya çıkan ‘vergi ödevi ilişkisinden’ kaynaklı vergi kanunlarına aykırı hareketler ile bunlara uygulanacak yaptırımlar, vergi hukukunun alt dalı olan vergi ceza hukukunda düzenlenmektedir.

Vergi ceza hukukunun konusunu, vergi kabahatleri ile vergi suçları oluşturmaktadır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi kabahatleri; vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük olarak sıralanmakta iken vergi suçları ise; vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali, mükellefin özel işlerini yapma, haysiyet ve şerefe hakaret suçu olarak sıralanabilir. Esasen hem vergi kabahatleri hem vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen hukuka aykırı fiiller olarak nitelendirilse de amaç, yaptırım, usul, manevi unsur, yaptırıma karşı gidilecek yargı yeri, cezanın kişiselliği, failin gerçek veya tüzel kişi olması, cezaların şahsiliği bakımından aralarında farklılıklar bulunmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle vergi kabahatleri, suçun unsurları bakımından detaylıca incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergi suçları, birinci bölümde yer alan sistematığe uygun olarak suçun unsurları bakımından incelenmiştir. Son olarak, üçüncü bölümde ise vergi kaçakçılığı suçu özelinde tespit edilen sorunlar detaylıca değerlendirilmiştir. Bu sorunlar; vergi kaçakçılığı suçunda manevi unsur, ikili yargılama ve vergi kabahatleri ilişkisi, VUK Mükerrer 257. maddesi ve vergide

kanunilik ilkesine aykırılık unsuru, zincirleme suç problemi ve son olarak Cumhuriyet Savcısının mütalaa sorunu olarak sıralanabilir.

Sorunlardan ilki; VUK'un 359. maddesinde, "manevi unsur" özelinde herhangi bir ifadeye yer verilmemiş olmasıdır. Öğretide kaçakçılık fiillerinin, doğası gereği bilmeden ve istenmeden işlenmesi mümkün olmayan fiiller olduğu için, ilgili maddede kasıt unsuruna yer verilmese dahi kaçakçılık suçunu oluşturacağı düşünülmektedir. Fakat bunun aksine, kasıt unsuru tespit edilmediği için suçun manevi unsurunun gerçekleşmediği ve böyle bir durumda suçun oluşumundan ve hürriyeti bağlayıcı cezadan bahsetmenin mümkün olmadığı da düşünülebilmektedir. 359.madde incelendiğinde ise (a) ve (b) bendinde yer alan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda "bilme şartına" yer verilmemesine rağmen, (c) bendinde yer alan Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basılan belgeleri bilerek kullanma fiilinde, bilerek ifadesine yer verilmesi kusurlu iradenin varlığını ortaya koymaktadır. Böylelikle kanun koyucu çelişkili bir yaklaşım izleyerek tereddütlerin ortaya çıkmasına sebebiyet vermiş ve Maliye Bakanlığı bu tereddütleri giderebilmek adına 306 No'lu VUK Genel Tebliğini çıkarmıştır. Buna göre vergi incelemesine yetkili olanlar, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan kişinin belgenin sahte olduğunu bildiği takdirde kaçakçılık suçu oluşacağını bunun aksine kişi, belgenin sahte olduğunu bilmiyorsa suçun manevi unsurunun gerçekleşmediğinden bahisle kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilemeyeceğine karar vermeye yetkili kılınmıştır.

Görüldüğü üzere bu tebliğ, kanunda belirtilmeyen ancak suçun manevi unsuru olan bilme unsurunu, suçun unsurlarına dahil eden ve böyle önemli bir hususun takdirini ise; yargı makamları yerine, hiçbir objektif kriter getirmeden vergi incelemesine yetkili olan kişilerin inisiyatifine ve vergi idaresine bırakmıştır. Kanun şeklinde gerçekleştirilen bu düzenlemenin, tebliğ ile düzeltilmeye çalışılması da açık bir şekilde ceza hukuku normlarına aykırılık oluşturmaktadır. Dolayısıyla söz konusu tebliğ ile aksaklıkların uygulamada düzeltilmesi yerine, suçun oluşumu için kastın

varlığını gerekli gören yasal düzenlemeye gidilmesi, “vergide kanunilik” ve “hukuki güvenlik” ilkeleri bakımından mevcut sorunun çözümü için daha isabetli bir karar olacaktır.

İkinci sorun ise; vergi kaçakçılığı suçunda ikili yargılama problemidir. Şöyle ki; aynı fiil sebebiyle hem kaçakçılık suçu hem de vergi ziyayı ortaya çıkmışsa; suça ceza verilmesi, kabahate de idari yaptırım uygulanması söz konusudur. Bu noktada, kişi için kaçakçılık fiilinden dolayı adli mahkeme süreci yürütülmekte iken, mükellefin kesilen vergi ziyayı cezasına karşı vergi mahkemesine başvurma hakkı olduğu için, iki farklı merciden işleyen ikili bir yargılama süreci ortaya çıkmaktadır. Ancak vergi mahkemesi ile ceza mahkemesinin dava konusu maddi olayları değerlendirirken, farklı yargı kolunda olmaları sebebiyle her mahkemeye özgü farklı ilke ve usulleri bulunmakta dolayısıyla aynı fiile ilişkin farklı karar vermeleri ihtimal dahilinde olmaktadır. Bu durum ise kişiler için, Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında geniş şekilde yer verilen “hukuki güvenlik ilkesi”ne aykırılık teşkil etmektedir.

Bu noktada izlenebilecek en isabetli yol ceza mahkemesinin, vergi mahkemesinin kararını bekletici sorun sayması olabilir. Şöyle ki ceza mahkemesi, yargılama esnasında aynı fiil sebebiyle ayrıca idari yargıya başvurulduğunu tespit ederse, dava konusu olayın özelliklerini dikkate alarak vergi mahkemesinin kararını bekleyebilir. Ayrıca kanun değişikliğine bağlı olarak çözüm yolu önermekte mümkündür. Şöyle ki; 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı kanun öncesindeki düzenlemede olduğu gibi vergi ziyayının, kaçakçılık suçunun unsuru olarak gösterildiği takdirde öncelikle idari yargı sonucu beklenecek şayet vergi ziyayının oluştuğu tespit edilirse ancak bu kararın ardından adli yargı süreci devam edecektir. Böylelikle kişi, işlediği tek bir fiilden dolayı iki yargılama sürecine birden muhatap olmayacaktır. Ancak, VUK’un 367. maddesi gereği bağımsız şekilde yürütülen idari ve adli süreç, çalışmanın üçüncü bölümünde detaylıca açıklandığı üzere son dönem AİHM içtihatlarıyla oluşturulan kriterlerle uyumsuz olduğu için

AİHS’e aykırı bir durum oluşmaktadır. Buna istinaden 9 Mart 2022’de Resmi Gazete’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi kararı ile söz konusu madde iptal edilmiştir.

Bu maddenin iptal edilmesi ile son dönem AİHM içtihatlarında belirtilen “birebir aynı olaylardan doğma” ve “esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı” kriterleriyle uyumlu bir yaklaşım benimsenmiştir. Çünkü bu madde iptal edilmeden önce vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılama süreçleri her ne kadar başlangıçta kısa bir süreliğine de olsa, paralel yürütülmekte ise de aradaki etkileşimsizliğin bir sonucu olarak süreçlerin sonuçlandırılmasında, zamansal farklılıklar ortaya çıkmakta idi. Başka bir ifadeyle; her iki sürecin bir bütünün parçası olacak biçimde bağlantılı olarak yürütülmesine imkan tanınmamakta ve ayrıca her iki sürecin de cezalandırma ile sonuçlandığı durumlarda ortaya çıkan sonucun, kişi üzerinde orantısız bir külfete yol açarak hakkaniyete aykırılık oluşturması önemli bir sorun idi. Ancak söz konusu ilgili kanun hükmünün iptali ile vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasına engel ortadan kalkmıştır.

Zincirleme suç ile ilgili Yargıtay kararları incelendiğinde; vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerin, aynı takvim yılı içinde bir suç işleme icrası kapsamında birden fazla kez işlendiği takdirde zincirleme suç oluşturacağı kabul edilmektedir. Ancak farklı takvim yıllarında birden fazla kez suç işlendiği takdirde; her bir takvim yılı bakımından bağımsız ayrı suçlar meydana gelmiş kabul edilmekte, başka bir ifadeyle kaç takvim yılı varsa o kadar suç oluşmuş sayılmaktadır. Çünkü her yeni takvim yılının sonunda bu hukuki bağın koptuğunu; hukuki ve fiili kesintiden sonra işlenen fiillerin, yeni bir suçun oluşmasına neden olduğu düşünülmektedir.

Ancak bu noktada takvim yılına yüklenen hukuki kesinti işlevi eleştirilmektedir. Çünkü, kanunda takvim yılının hukuki kesinti yaratıcı özelliğine dair herhangi bir husus belirtilmemiştir. Ayrıca takvim yılı, “iddianamenin

düzenlenmesi” ya da” mahkumiyet hükmü kurulması” gibi adli işlem niteliği taşımadığı için, takvim yılına yargı kararlarıyla böyle bir hukuki sonuç atfetmek, her şeyden önce kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu sorunun çözümünde; TCK’nın zincirleme suçu düzenleyen 43. Maddesini, takvim yılının hukuki kesinti yaratıcı özelliğini içerecek şekilde yeniden düzenlemek ya da kaçakçılık suçunu; failin amacı, suçun işlenmesindeki özellikler, fiilin işleniş zamanı ve yeri, olayların oluş ve gelişimi, suçla ihlal edilen hukuki yarar dikkate alınarak fiillerin aynı veya farklı takvim yıllarında gerçekleştiğine bakılmaksızın her fiili, kendi içerisindeki koşullara göre değerlendirmek önerilebilir.

VUK’un mükerrer 257. maddesine göre Maliye Bakanlığı; 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; bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkilidir. Buna göre; Maliye Bakanlığı, VUK’a ve diğer vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterler dışında yeni bir defter tutma zorunluluğu getirebilmekte veya tutulması gereken defter zorunluluğunu kaldırabilmektedir. Başka bir ifadeyle, Maliye Bakanlığı VUK’un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili olarak yeni bir suç konusu oluşturabilmekte veya kanunda sayılan suç konularını kapsamdan çıkarabilme yetkisine sahip olmaktadır. Böylelikle; VUK’un 359. maddesindeki “Vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterler” kavramı, mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı’nca düzenlenebilmekte, yasamaya ait olan bu yetki yürütme organı olan Maliye Bakanlığı’nca kullanılmakta dolayısıyla suçta ve cezada kanunilik ilkesi ağır şekilde ihlal edilmektedir. Yürütme organına böyle bir yetki vermek yerine bu düzenlemelerin kanunun ilgili maddesinde açık bir şekilde belirtmek daha faydalı olabilir.

VUK'un 367. maddesi gereği vergi kaçakçılığı suçu sebebiyle dava açılabilmesi için öncelikle Rapor Değerlendirme Komisyonunun mütalaaı gerekmektedir. Daha açık bir ifadeyle sözü edilen mütalaa, bir dava şartıdır. Suçun unsurları arasında yer almamakla birlikte bu şartın gerçekleşmemesi halinde kovuşturmanın tamamlanması mümkün olmadığı için mütalaaı, ayrıca kovuşturma engeli olarak nitelendirmek de mümkündür. Ancak mütalaanın dava şartı olması, birçok sakıncayı da beraberinde getirmektedir. Çünkü Cumhuriyet savcısının mütalaa ile bağlı olup olmadığı sorunu karşımıza çıkmaktadır. Anayasa'nın 138. maddesi gereği Cumhuriyet savcısı kamu davası açmakta serbesttir. Ancak dava açılmasının mütalaaıya bağlı tutulması, Anayasa'nın ilgili maddesinin ihlali anlamına gelmektedir. Çünkü yargı mercilerinin görevinin başladığı bir noktada yürütme organı olan idareye yetki tanınmış olması, açık bir şekilde yargı bağımsızlığına gölge düşürmektedir.

Dolayısıyla bu soruna istinaden çeşitli çözüm yolları önerilebilir. Öncelikle; mevcut uygulama olan mütalaanın kaldırılması tavsiye edilebilir. Ancak bunun mümkün olmaması halinde, zorunlu olan bu müesseseye ihtiyari olarak başvurulmasına ilişkin düzenleme yapılması da önerilebilir. Şöyle ki, vergi kaçakçılığı suçu tespit edildiğinde Cumhuriyet savcıları ve mahkemeler, diledikleri takdirde bir kanıt toplama yöntemi olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan inceleme yapılmasını talep edebilirler. Ancak bu iki çözüm yolu faydalı olmakla birlikte aslında savcıların teknik ve karmaşık bir kanunu uygulamakta güçlük çekebileceği şeklinde yasal olmayan bir gerekçeyi ileri sürmek yerine; Cumhuriyet savcıları ve hâkimleri, teknik ve karmaşık olayları çözecek şekilde eğitmek uzun vadede daha isabetli bir karar olacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilen sorunların çözümü için uzun vadede önerilebilecek en etkili yol ise, ihtisaslaşmış vergi ceza mahkemelerinin kurulmasıdır. Ancak burada asıl önemli olan nokta; bu mahkemelerde görev alan genellikle vergi tekniğine yabancı asliye ceza hakimleri yerine, vergi hukuku

alanında uzmanlaşmış hakimlerin görev alması, yargılamanın hakkaniyete uygun ve sağlıklı yürütülmesi açısından daha faydalı olabilir. Ayrıca özel bir “vergi ceza kanunu” oluşturulmalıdır. Çünkü vergi ceza hukukunda ortaya çıkan problemlerin asıl kaynağını, VUK hükümlerinin ceza kanununa atıf yapması, direkt kendi içinde ceza kurallarını içeren düzenlemeleri içermemesi oluşturmaktadır. Sonuç olarak Vergi Usul Kanunu hükümleri ile Ceza Kanunu hükümlerinin birbirinden farklı olmasından hareketle, kendi özelliklerini kaybetmeden vergi ceza hukukuyla uyum içinde yeni bir kanunun oluşturulması, sorunların çözümü için oldukça faydalı olacaktır.



KAYNAKÇA

AĞAR, S.: 2016

“Vergi Ceza Hukuku Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçunun Hukuki Konusu.”, **Terazi Hukuk Dergisi**, 11, 14-19.

AĞAR, S.: 2005

“Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 58, 273-301.

AKTAŞ, B.: 2015

“Kabahatler Kanununda Düzenlenen Kast, Taksir ve Hata Halleri Üzerine Bir İnceleme.”, **Terazi Hukuk Dergisi**, 10, 27-35.

APAK, S.: 2020

“ Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İkili Yargı Sürecine Ait Değerlendirmeler.”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 377, 48-53.

APAK, S.: 2017

“Vergide Kanunilik İlkesi ve Ekonomik Yaklaşım Sınırı Sorununun İncelenmesi.”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 346, 23-30.

APAK, S.: 2017

“ Sahte Belge Kullanma Suçunda “Manevi Unsur” Hakkında Değerlendirmeler.”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 349, 29-35.

APAK, S.: 2008

“Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür ve Birleşme”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.

ARSLAN, C. B.: 2008

“ Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerin Vergi Cezalarına Etkisi”, **Terazi Hukuk Dergisi**, 20, 149-152.

AYDOĞAN, D.: 2022

(Açıklamalı- İçtihatlı) Vergi Kaçakçılığı Suçları, 1. Baskı, Ankara, Yetkin Basımevi.

BAHÇECİ, B.: 2018

“ İHAM’ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 136, 141-165.

BAYRAKLI, H. H.: 2017

“Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, 30, 1-18.

BEYRİBEY, K.: 2016

“Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi”, **Danıştay Dergisi**, 141, 41-66.

BİLİCİ, N.: 2019

Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş 47. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.

ÇİĞLİ, H.: 2015

“ Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge (Fatura) Düzenleme ve Kullanma Eylemleri”, **Terazi Hukuk Dergisi**, 10, 51-69.

DEMİRBAŞ, T.: 2014

Ceza Hukuku Genel Hükümler, 10. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

DONAY, S.: 2008

Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, 1. Baskı İstanbul, Beta Basımevi

DÖNMEZER, S.;
ERMAN, S.: 2016

Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, 14. Baskı, İstanbul, Der Yayınları.

EDİZDOĞAN, N.;
TAŞ, M.;
ÇELİKKAYA, A.: 2007

Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, 1. Baskı,
Ankara, Ekin Yayınevi.

ERTEK, P.:
2019

“Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru”,
İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

EKER, F.: 2015

VUK Md. 5 Vergi Mahremiyeti. (14 Mayıs
2022), [https://www.ferhatgokce.com/soru-](https://www.ferhatgokce.com/soru-cevap/soru-sor/vuk-md-5-vergi-mahremiyeti)
[cevap/soru-sor/vuk-md-5-vergi-mahremiyeti](https://www.ferhatgokce.com/soru-cevap/soru-sor/vuk-md-5-vergi-mahremiyeti)

GERÇEK, A.: 2019

The Need for Reform In Turkish Tax System:
Main Problems and Recommendations, 34.
International Public Conference, Antalya.

KARAKOÇ, Y.: 2019

Vergi Ceza Hukuku, Genişletilmiş 2. Baskı,
Ankara, Yetkin Basımevi.

KARAKOÇ, Y.: 2019

Genel Vergi Hukuku, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Yetkin Basımevi.

KARAKOÇ, Y.: 2019

Evaluation of Tax Criminal Law,
34. International Public Finance Conference,
Antalya

MUTLUER, K.: 2013

Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 3. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

OTER, İ.: 2022

“Ne Bis İn Idem İlkesinin Uygulanabilirlik Alanları İle İlgili Bir Sentez Çalışma”,
Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 50, 139-158.

ÖDEN, B.: 2020

“Non Bis İn Idem İlkesi Çerçevesinde 27/03/2019 Tarihli Türk Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi”, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 5, 2437- 2454.

ÖNCÜ, G.: 2015

“Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”,
Türkiye Adalet Akademisi, 20, 139- 190.

ÖZEN, M.: 2014

**213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda
Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri,**
1. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

ÖZEN, M.: 2010

“Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki
Kez Yargılama Olmaz)”, **Gazi Üniversitesi
Hukuk Fakültesi Dergisi**, 19, 425-450.

RÜZGAR, M. T.: 2017

“ Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail”, İzmir
Katip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

TAŞTAN, M.: 2013

“Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Sahte Belge
Kullanma Suçunda Cezai Sorumluluk,
Soruşturma ve Kovuşturma Yöntemi”, **Terazi
Hukuk Dergisi**, 8, 37-45.

SLEMROD, J.: 2007

“Cheating Ourselves: The Economics of Tax
Evasion”, **Journal of Economic
Perspectives**, 21, 10-30.

ŞENYÜZ, D.: 2020

Vergi Ceza Hukuku, Güncellenmiş 11. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi.

UĞUR, H.: 2013

“Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa, **Terazi Hukuk Dergisi**, 8, 34-43.

UYSAL, M.: 2009

“Yeni Yasaların Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları”, **İstanbul Barosu Dergisi**, 83, 1298-1311.

ÜMİT, C.: 2021

“Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, 11, 357-393.

ÜNSAL, İ.: 2009

“Vergi Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı: Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı Olarak, Deftere Kayıt Tarihi mi Yoksa Beyanname Verme Tarihi mi Esas Alınmalıdır?”, **Terazi Hukuk Dergisi**, 31, 143- 148.

YILDIZ, F.: 2014

“İdari Yaptırımların Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması”, **Terazi Hukuk Dergisi**, 9, 87- 94.

YILMAZ, Y. E.:
2014

“Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu’na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyat Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme”, **Türkiye Barolar Birliğı Dergisi**, 124, 323- 356.

YİĞİT, U.: 2004

Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi.

OECD, .: 2017

Technology Tools to Tackle Tax Evasion And Tax Fraud

YARGI KARARLARI

Anayasa Mahkemesi’nin 05 Mart 2013 tarih ve 2012/829 başvuru numaralı kararı

Anayasa Mahkemesi’nin 25 Eylül 2019 tarih ve 2016/5849 başvuru numaralı kararı

Anayasa Mahkemesi’nin 19 Şubat 2019 tarih ve 2015/14383 başvuru numaralı kararı

Anayasa Mahkemesi’nin 4 Kasım 2021 tarih ve E. 2019/4, K. 2021/78 sayılı kararı

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin 36855/97 başvuru numaralı Ponsetti ve Chesnel Kararı

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 60619/00 başvuru numaralı Rosenquist Kararı

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 37394/11 başvuru numaralı Glantz Kararı

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 7356/10 başvuru numaralı Lucky Dev Kararı

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 33402/96 başvuru numaralı Göktan Kararı

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 24130/11 ve 29758/11 başvuru numaralı A ve B Kararı

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 11828/11 başvuru numaralı Nykenan Kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 05.07.2018 tarih ve E: 2016/4136, K: 2018/6278 sayılı kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 05.06.2018 tarih ve E: 2017/11706, K: 2018/5329 sayılı kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 10.07.2018 tarih ve E: 2016/3872, K: 2018/6392 sayılı kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 06.06.2018 tarih ve E: 2017/9113, K: 2018/5385 sayılı kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 03.07.2018 tarih ve 2016/3914, K: 2018/6401 sayılı kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 04.07.2018 tarih ve E: 2017/3573, K: 2018/6218 sayılı kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 20.06.2018 tarih ve E: 2017/8133, K: 2018/5677 sayılı kararı

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 15.10.2020 tarih ve E: 2020/143, K: 2020/418 sayılı kararı

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 15.10.2020 tarih ve E: 2020/143, K: 2020/418 sayılı kararı

Yargıtay 19. Ceza Dairesinin 23.12.2015 tarih ve E: 2015/2825, K. 2015/9100 sayılı kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 04.03.2020 tarih ve E: 2020/1072, K: 2020/2116 sayılı kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 09.07.2018 tarih ve E: 2016/7307, K: 2018/6350 sayılı kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 07.06.2018 tarih ve E: 2017/13908, K: 2018/5451 sayılı kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 25.06.2018 tarih ve E: 2016/4594, K: 2018/5808 sayılı kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 09.07.2018 tarih ve E: 2016/4531, K: 2018/6353 sayılı kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 20.06.2018 tarih ve E: 2016/4223, K :2018/5360 sayılı kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 11.07.2018 tarih ve E: 2016/12885, K: 2018/6509 sayılı kararı