

VERGİ USUL KANUNU VE TÜRK CEZA KANUNU HÜKÜMLERİ KAPSAMINDA KAÇAKÇILIK VE İŞTİRAK SUÇLARININ MESLEK PERSONELİNİN SORUMLULUĞU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1.GİRİŞ

Kamunun ihtiyaçlarının finansmanı adına cebri ve karşılıksız olarak vergi, cebri ve karşılıklı olarak harç, resim vb. tahsil olunur. Bu gelirlerin zamanında ve sağlıklı şekilde tahsil olunması için yasal mevzuatın ilgili hükümlerinin ihdası ve vergi idaresinin yasal mevzuatın ilgili hükümleri kapsamında sıkı bir uygulama politikası bulunmaktadır. Vergi, resim ve harç gibi gelirler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na dair her yıl yapılan Bütçe Kanunu’nda asli gelir kalemleri olarak düşünülmekte ve bunların ödenmesi ise dayanağını ilk etapta Anayasa’nın 73’üncü maddesinin “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.....*” hükmünden alarak tahsili zorunlu olarak düşünülmüştür. Ancak vergisel yükümlülüklerin ifası ile alakalı durumların varlığında ise vergi idaresinin tamamen “caydırıcılık” amacı güderek mevcut vergi kayıp ve kaçığını minimize etmek ve bu gibi davranışların tekrarlanmasını da önleyerek yükümlülerin vergi yasalarına uygun davranmalarını alışkanlık haline getirme amaçlanmıştır. Bu makale, yükümlülerin yasalara uygun davranmamaları neticesinde kesilecek kaçakçılık suçu ve buna iştirak edilmesi durumunda Türk Ceza Kanunu hükümleri de dikkate alınarak özellikle Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin (SMMM) iştirak suçu kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ele alınacaktır.

2.GENEL OLARAK

Türk ceza hukukunda, suç ve yaptırımlara ilişkin genel esaslar Türk Ceza Kanunu’nda, kabahatler ve kabahatlere ilişkin öngörülen cezalara dair esaslar ise Kabahatler Kanunu’nda düzenlenmiştir. Mezkûr kanunlarla birlikte bazı fiilleri suç ya da kabahat şeklinde düzenleyip bunlara bazı müeyyideler öngören bazı ceza kanunları ve ceza hükmü içeren bazı kanunlar da vardır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, özel ceza kanunlarından bir tanesidir¹. Vergi Usul Kanunu, vergi ilişkisinden doğan ve vergi suçu ve vergisel kabahat oluşturan fiillerle bunlar için öngörülen cezaların düzenlendiği bir kanundur. Bu haliyle VUK, ceza hükümleri açısından Türk Ceza Kanunu’na ve Kabahatler Kanunu’na göre özel, Emlak Vergisi Kanunu ve Veraset ve İntikal Vergisi gibi kaynağı servet olan diğer vergi kanunlarına

¹ Mehmet Ali ÖZYER; **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, HUD Yayınları, İstanbul, 2014, s.847.

göre ise genel ceza kanunu konumundadır.² Dikkat edileceği üzere Vergi Usul Kanunu’nun bu sistematığı suç ve cezaları, mali nitelikli olanlar ve ceza hukuku anlamında suç ve cezalar olarak ikili bir ayrıma tabi tuttuğu anlaşılmaktadır. Mali nitelikli cezalarla vergi kanunları dâhilinde belli bir davranışı yapmakla yükümlü kılınan bir kimsenin aksi davranışı bir yaptırıma uğramaktadır. Şayet hazine çıkarları kanunun öngörmediği yollara sapmak suretiyle zarara uğratılmışsa yine mali nitelikli cezalarla bu davranış yaptırıma uğrayacaktır. Başka bir ifade ile mali cezalar, Hazine çıkarlarının yasa dışı yollarla olmak üzere herhangi bir şekilde zarar verilmesi durumunda uğranılacak yaptırımı ifade etmektedir. O halde Hazine çıkarına verilen zarar, kanunun emrettiği bir beyandan kaçınmak, savsaklamak veya gerçeğe aykırı beyanda bulunmak suretiyle gerçekleşecektir. Böylece mali nitelikli cezalarla bir yükümlü veya sorumlunun bir davranışı yaptırıma uğramış olacaktır³.

Suç, genel olarak, kanunun cezalandırdığı fiiller olarak tanımlanırken, kabahat ise karşılığında idari yaptırım uygulanmasının öngördüğü haksızlıklara denir⁴. Bu kapsamda kabahat sayılan fiillere vergi ziyası cezası ve usulsüzlük cezasını Gelir İdaresi Başkanlığı verirken, esasında suç olarak değerlendirilen ve hürriyeti bağlayıcı ceza da içeren “*kaçakçılık-iştirak, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma*” gibi fiiller ise ceza mahkemelerinde yargılanmaktadır.

3. GENEL OLARAK SUÇ VE KABAHAHAT AYIRIMI

31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren Kabahatler Kanunu, özellikle ekonomik hayata ilişkin düzenlemeler kapsamında idarî nitelikte ceza yaptırımlarına yer veren muhtelif kanunlarda ki hükümler arasında bir sistem birliği ve ahenginin sağlanması amaçlanması nedeniyle ihtiyaç duyulan düzenlemeleri gerçekleştirmek amacıyla yürürlüğe konulmuş bir kanundur. Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu hukuka aykırı fiilleri “suç” ve “kabahat” olarak iki şekilde ayırmış ve kabahat olarak adlandırılan ve diğer kanunlarda yer alan idari mali yaptırımların tümünün Kabahatler Kanunu çerçevesinde takip edilmesini sağlamıştır⁵.

² H.Hüseyin BAYRAKLI&Ahmet BOZDAĞ; **Türk Ceza Hukuku’nda ve Vergi Ceza Hukuku’nda Tekerrür**, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt;X, Sayı II, 2008, s.385.

³ Tahsin TORUNOĞLU; **Vergi Ziyası Kabahati**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s.478.

⁴ Salim Ateş OKTAR; **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 7. Baskı, İstanbul, 2011, s.329.

⁵ Meltem SAĞLAM; **Kabahatler Kanununun Vergi Ceza Hukukuna Etkisi**, Vergi Dünyası, Sayı 294, Şubat 2006, s.146.

Vergi suçlarının değerlendirme konusu yapıldığı hemen her tartışmada idari yaptırım gerektiren vergi suçları (veya idare tarafından yaptırıma bağlanan) ve adli yaptırım (veya ceza mahkemeleri tarafından yaptırıma bağlanan) gerektiren vergi suçları ayırımına yer verilmektedir. Pedagojik olarak son derece isabetli kabul edilebilecek bu ayırım, 5237 sayılı TCK ve 5236 sayılı Kabahatler Kanunu'nun eş zamanlı olarak yürürlüğe girmesi ile gözden geçirilmesi gereken bir ayırım halini almıştır⁶. Ancak, hangi fiillerin suç hangilerinin kabahat olarak nitelendirildiği konusunda net bir ölçüt yoktur. Bu tamamen kanun koyucunun suç-kabahat politikasına göre şekillenmektedir. Ancak, suç olarak öngörülen eylemlerin kabahat olarak öngörülen eylemlere göre kamu düzenini daha çok bozdukları söylenebilir⁷.

Kabahat suç ayırımı konusunda öğretici daha çok niceliksel ölçüte işaret etmektedir. Buna göre bir fiilin kabahat mi veya suç mu olduğunu tespit için uygulanacak yaptırıma bakmak gerekmektedir. Bu anlamda bir fiilin kabahat olarak değerlendirilmesinin tek ölçütü, idare tarafından yaptırıma konu edilebiliyor olmasıdır. Bu da tamamen kanun koyucunun suç politikasına yönelik bir yasama tercihi olarak kabul edilmelidir.⁸

Suçlar için hürriyeti bağlayıcı ceza ve adli para cezası uygulanırken kabahatler için ise idari para cezası ile bazen çeşitli kanunlarda yer alan idari tedbirler de⁹ uygulanmaktadır. Kabahatler kişinin adli sicil kaydına geçirilmez iken suçlara ilişkin verilen cezalar kişinin adli sicil kaydına geçirilir. Suçlarda teşebbüs olabilir iken kabahatlerde teşebbüs edene çoğu zaman ceza verilmez. Bir diğer husus kabahatlerde zamanaşımı süresi suçlara ilişkin zamanaşımı sürelerinden daha kısadır.¹⁰ Suçların cezası yargı tarafından cezalandırılırken kabahatlerin cezalandırılması ise vergi idaresi tarafından uygulanmaktadır.¹¹

3.1. SUÇ KAVRAMI

Ceza hukukunun konusunu oluşturan suç; eğer genel bir tanım yapılmak istenirse; ceza yasasının yasaklanmış olduğu ve başkasının hakkını ihlal eden bir eylem olmakta, diğer bir tanıma bakıldığında ise, suç karşılığında ceza öngörülen, olumlu(icrai) ya da olumsuz

⁶ İbrahim Nihat BAYAR; **Vergi Kaçakçılığı**, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2010, s.53.

⁷ Nurettin BİLİCİ; **Vergi Hukuku**, Savaş Yayıncılık, 36. Baskı, Ankara, 2015, s.99.

⁸ İbrahim Nihat BAYAR; **a.g.e.**, s.55.

⁹ Örneğin, Trafik Kanunu'nda yer alan sürücü ehliyetleri el konulma, Bankalar Kanunu'na istinaden mülkiyetin kamuya aktarılması, İmar Kanunu'nda yer alan yıkım-ruhsat iptali ya da işyeri kapatma, RTÜK tarafından verilen yayın durdurma, yetkili idari makamlar tarafından uygulanan kara, deniz ya da hava araçlarının trafikten alı konulması gibi cezalar verilebilir. (Nurettin BİLİCİ; **a.g.e.**, s.99.)

¹⁰ Örneğin genel usulsüzlüklere ilişkin zamanaşımı süresi 2 yıl iken, hapis cezası gerektiren kaçakçılık suçlarına ilişkin zamanaşımı süresi ise 8 yıldır.

¹¹ Nurettin BİLİCİ; **a.g.e.**, s.99-100.

(ihmali) hareket şeklinde tanımlanmaktadır¹². Kısaca suçun ceza kanunu tarafından düzenlenmiş bir emir yada yasağın ihlali olduğu söylenebilir¹³. Suç kavramı genel anlamda Türk Ceza Kanunu’nda tanımlanmamakla birlikte her suçun tanımı “kasten öldürme, hırsızlık vs.” gibi ayrı ayrı yapılmıştır. Söz konusu düzenleme kanunilik ilkesi olarak düşünülmelidir¹⁴. Suç kavramının Ceza Hukuku kapsamında çok değişik açılardan tanımları yapılmıştır. Ceza Suç, hukuku kurallarını ihlal eden eylemdir¹⁵. Başka bir tanıma göre ise suç, toplumun değer verdiği yararlar tahammül edilemeyecek zarar ve tehlikenin yaratılmasıdır¹⁶. Bir diğer tanıma göre suç, hukuksal değer ihlalidir¹⁷. Yapılan tanımlardan çıkan ortak sonuç; suçun toplumda var olan hukuki bir kurala aykırı davranılması, eylemde bulunulması durumunda ortaya çıktığıdır. Pozitif hukuk açısından suç; fiil ehliyetine sahip bir şahsın kasıtlı veya kusurlu bir iradeye dayanarak, hukuka aykırı ve cezai yaptırım gerektiren eylemde bulunmasıdır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere; bir fiilin suç olarak değerlendirilebilmesi için eylem sahibinin kusurlu veya kasıtlı iradesine dayanması ve kanun koyucunun söz konusu eyleme cezai bir müeyyide öngörüyor olması gerekmektedir.

Bir suçun oluşumunda genel olarak iki temel unsur aranır; bunlar suçun maddi ve manevi unsurlardır. Suçun **maddi unsuru**, kanunun suç saydığı fiilin tasarı olmaktan çıkıp bir takım hareketler ve sonuç halinde dışa vurulması yani dış dünyada bir değişiklik meydana getirmesi ya da işlenmesidir. **Manevi unsur** ise, suç sayılan bir fiili işleyen kişinin bu fiilden manen sorumlu bulunması yani kusurlu durumda olmasıdır. Kusurlu irade olmadan kanuna aykırı bir eylemden söz etmek mümkün değildir. Eylem sahibinin kusurlu iradesi, kasıt ve taksir şeklinde ortaya çıkabilir. **Kasıt**, kanunun suç saydığı eylemi, sonuçlarını bilerek ve isteyerek işlemek demektir. **Taksir** ise istenerek yapılan bir eylemden istenilmeyen kanuna aykırı sonuçlar doğmasıdır. Özel olarak bakıldığında vergi suçu; mükellef veya vergi sorumluları ile bunlarla ilişkili üçüncü kişilerin, vergi kanunlarının öngördüğü usul ve esaslara aykırı olarak vergi ziyana sebebiyet vermesi ya da vergi kanunlarının öngördüğü kayıt ve belge düzenini ihlal etmeleri durumunda söz konusu olmaktadır. Böyle durumlarda öngörülen cezalar idari ve/veya adli mahiyette olabilmektedir. İdari cezalar, bahsi geçen vergi suçunun işlenmesi durumunda idare tarafından uygulanacak cezaları; adli cezalar ise adli

¹² Nur CENTEL; **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 2. Baskı, , Beta Yayınevi, İstanbul, 2002, s. 3.

¹³ Yüksel ERDOY; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2002, s. 67.

¹⁴ Veli Özer ÖZBEK&Mehmet Nihat KANBUR&Koray DOĞAN&Pınar BACAŞIZ&İlker TEPE; **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara, 2014, s.215.

¹⁵ Sulhi DÖNMEZER; **Genel Ceza Hukuku Dersleri**, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003, s.4.

¹⁶ Ayhan ÖNDER; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt (C.) I, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1991, s.2.

¹⁷ Yener ÜNVER; **Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan, Hukuksal Değer**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.37.

mahkemeler tarafından hükmolunacak yaptırımları kapsamaktadır.¹⁸ Suçun hukuka aykırılık unsuru ise, eylemin sadece ceza hukukuna değil tüm hukuk düzenine aykırılığı olarak tanımlanır. Suçun kanuni unsuru ise bir fiilin kanunda tanımlanan tipe uygun olmasını ifade eden unsurdur. Kanunda yer alan suç tanımına uymayan bir fiilin suç olarak nitelendirilmesi mümkün değildir¹⁹. buna göre su

Diğer taraftan, *“Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.”* hükmünden hareketle ceza hukukunda geçerli **“kıyas”** yasağı dikkate alınacak ve mevcut düzenlemelerden yola çıkılarak hüküm tesis edilemeyecektir. Yukarıda da kısmen değinildiği üzere, **“suçun genel unsurları teorisi”**, bir fiili suç haline sokan, onu diğer hukuka aykırı fiillerden ayıran hususların nelerden ibaret bulunduğunu açıklamak amacı güder. Bu suretle, sosyolojik veya maddi bakımdan değil, hukuki bakımdan suçun ne olduğu açıklanır. Her hukuk disiplini gibi, ceza hukukunun da normlarla meşgul olması, suçu da **norm teşkil etmesi açısından** incelemeyi zorunlu kılar. Bunun için mantıksal bir incelemeye tabi tutulması için suçun asli ve ikincil unsurlarına ayrılması gerekli olmaktadır. Bir fiilin suç olarak nitelendirilmesi için bulunması zorunlu olan unsurlara suçun asli (veya kurucu) unsurları denilmekte ve ikincil unsurlar ancak asli unsurların varlığı halinde suçun derecesini etkilemektedir. Örneğin TCK’da düzenlenmiş **“kasten yaralama”** suçunun kalıbı *“Kasten başkasının vücuduna acı veren veya sağlığının ya da algılama yeteneğinin bozulmasına neden olan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır”* şeklinde açıklanmış ve ana ceza bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olarak tespit edilmiştir. Madde metni bu haliyle tüm kurucu unsurları ve ana cezayı içermektedir. Aynı hükmün devamında ise örneğin *“Kasten yaralama fiilinin kişi üzerindeki etkisinin basit bir tıbbi müdahaleyle giderilebilecek ölçüde hafif olması halinde, mağdurun şikâyeti üzerine, dört aydan bir yıla kadar hapis veya adli para cezasına hükmolunur”* hükmü getirilerek cezanın derecesi indirilmiş ve yine örneğin kasten yaralama suçunun *“Üstsoya, altsoya, eşe veya kardeşe karşı işlenmesi hâlinde, şikâyet aranmaksızın, verilecek ceza yarı oranında artırılır”* hükmü ile de cezanın derecesi ağırlaştırılmıştır. Bu çerçevede ayrıntıya girmeden suçun, kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur olmak üzere dört kurucu unsuru bulunduğu kabulünden hareketle, **hukuki açıdan suçu; “sorumlu bir kimse tarafından, olumlu veya olumsuz bir hareketle oluşturulan ve ceza tehdidini**

¹⁸ Gülşen ÖZKAN& Tevfik NAS; Muhasebe Hilesi ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu, Vergi Dünyası, Sayı 335, Temmuz 2009, s.121-122.&Murat BATI; Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınmanın Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı, Leges Yayınları, İstanbul, 2015, s.256.

¹⁹ Salim Ateş OKTAR; a.g.e., s.329

taşıyan bir kanunda yer alan tanıma uygun bulunan hukuka aykırı bir fiil” olarak tanımlamak mümkündür. **Kanuni unsur**; bir fiilin suç teşkil edebilmesi için öncelikle, dış alemde işlenen fiilin kanundaki tarife, yani model veya tipe uygun olması gerekliliğini ifade eder. Suç kalıbına uygunluk ya da tipiklik olarak da adlandırılmaktadır. Maddi unsur, çeşitli biçimlerde bir fiilin bulunması zorunluluğudur.²⁰ Yani kural olarak fikir ve niyetten, düşünce ve hayallerden dolayı kimsenin sorumlu tutulması **“çağdaş hukuk düzeninde”** artık geçerli kabul edilmemektedir. Ceza hukukunun sert ve şiddetli müeyyidelerinin uygulanabilmesi için, bir fiil ile hukuk düzeninin ihlal olunması veya ihlal tehlikesinin yaratılması gereklidir. Bazı yazarlarca **“hareket”** veya **“fiil”** unsuru olarak da adlandırılmaktadır.²¹ Bu kavramlara ilişkin Danıştay’ın 7’nci Dairenin 18.03.2008 E. 2007/1132, K. 2008/1782 kararı²² konuya ise konuyu açıklar mahiyettedir.

3.2. SUÇUN KANUNİLİK ÖZELLİĞİ

Anayasa’nın 38’inci maddesinin ilk fıkrasında, **“kimse kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz”** hükmü ve devamı ile cezaların ancak yasa ile konulacağı belirtilmektedir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun²³ 2’nci maddesi *“(1) 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. (2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. (3) Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren*

²⁰ Mustafa ÖZEN; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s.9.

²¹ Mustafa ALPARSLAN&Akın Gencer ŞENTÜRK; Hesap ve Muhasebe Hileleri, Soyut Bir Kavram Olarak Temel Hukuki İlkeler Aykırılıklar İçermekte Midir?, Yaklaşım, Sayı 203, Kasım 2009, s.215.&Murat BATI; a.g.e., s.258-259.

²² “Ceza Hukukunda, kanunun cezalandırdığı eylem olarak tanımlanan suç, isnat kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren eylemdir. Bu tanıma göre bir eylemin suç sayılabilmesi için, eylem sahibinin kusurlu iradesinin ürünü olması, kanunda sayılı tipe uygun bulunması ve bir yaptırımın uygulanmasını gerektiriyor olması şarttır. Vergi suçu, verginin mükellefi veya sorumlusu ya da bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce vergi kanunlarında tanımlanan ve genellikle kamu maliyesinin gelir kaybına yol açan, vergi kanunlarıyla getirilen kuralların ihlali sonucunu doğuran eylemdir. Ceza ise, suç tanımına uyan eylemi gerçekleştiren kişilere uygulanacak olan ve nev’i, süresi ve miktarları kanunla belirlenen yaptırımlardır. Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemeyeceği ve kanunun açıkça cezayı arttırıcı bir neden olarak görmediği bir husustan dolayı kimsenin cezasının arttırılamayacağı, “suçta kanunilik”; hiç kimsenin belli bir suçla ilgili olarak kanunda öngörülmemiş bir ceza ile ya da kanunda öngörülenden daha ağır bir ceza ile cezalandırılmayacağı ise, “cezada kanunilik ilkesinin” özünü oluşturmaktadır.

Yukarıda yer alan tanımlardan da anlaşılacağı üzere, suç ile onun hukuki müeyyidesi olan cezanın ortak süjesi, suçu işleyen kişidir. “Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi” gereği, cezanın muhatabının, iştirak hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kanunların suç saydığı eylemi gerçekleştiren kişi olması zorunludur.

Ceza Hukukunun temel ilkelerinden biri olan ve Vergi Hukukundaki suç ve cezalar için de geçerli olduğu konusunda kuşku bulunmayan ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nı “Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar” başlıklı 38. maddesinin 7. fıkrasında kurala bağlanan, “ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi”, herkesin kendi fiilinden sorumlu tutulması, cezanın yalnız, suçu işleyenlerle iştirak edenlere verilmesi, suça katkısı bulunmayanlara ceza sorumluluğu yükletilemeyeceğini; hiç kimsenin işlemediği bir suçtan dolayı sorumlu tutulamayacağını, bir başkasının işlediği suçun, suçu işlemeyenlere sirayet edemeyeceğini ifade etmektedir.”

²³ 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.” Hükmü ile de kanunlarda açıkça sayılmayan eylemler için de cezalandırma yapılamayacağı açıkça belirtilmektedir. Buna göre **suç ve cezaların yalnızca yasayla konulup kaldırılması da yeterli olmayıp kuralların kuşkuya yer vermeyecek biçimde açık ve sınırlarının da belli olması gerekir.** Bu bağlamda cezanın kanuniliği ilkesi, her şeyden önce o suçun kanun tarafından **“tanımlı”** olmasını gerekli kılar.²⁴ Aksi takdirde Anayasa’nın 38’inci maddesi çerçevesinde gelişecek suç ve cezada kanunilik ve kıyas yasağı tartışmalarına yol açılması kaçınılmaz olacaktır.²⁵

Anayasa Mahkemesinin 03.02.2011 tarih ve 2011/31 numaralı kararı mevcut duruma farklı bir bakış açısı getirmiştir. 04.01.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 25.5.1995 günlü, 4108 sayılı Kanun’un 8’inci maddesiyle değiştirilen 353’üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan “... *Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin...*” ibaresinin, Anayasa’nın 2., 7., 38. ve 73’üncü maddelerine aykırılığı savıyla iptaline karar verilmesi istenmiştir. Başvurunun gerekçesinde²⁶ Anayasa’da yer alan “*hukuk devleti*” ile “*kanunsuz suç ve ceza olmaz*” ilkeleri bir arada düşünüldüğünde, hukuk devletlerinde ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin ancak yasayla konulabileceği, idarenin kendi tasarrufları ile kişi hak ve özgürlüklerinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamayacağını, ayrıca yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne ait bulunduğunu, bu yetkinin devredilemeyeceğini, kanunilik ilkesinin vergi ve

²⁴ Soner ULGEN; **Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Muhasebe Hilesi Kavramına Bir Bakış**, Vergi Dünyası, Sayı 359, Temmuz 2011, s.60.

²⁵ Salim Ateş OKTAR; **Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 249, Haziran 2009, s.7.

²⁶ Gerekçede; “Anayasa’da yer alan “hukuk devleti” ile “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkeleri bir arada düşünüldüğünde, hukuk devletlerinde ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin ancak yasayla konulabileceği, idarenin kendi tasarrufları ile kişi hak ve özgürlüklerinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamayacağını, ayrıca yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne ait bulunduğunu, bu yetkinin devredilemeyeceğini, kanunilik ilkesinin vergi ve benzeri sorumluluklar için de geçerli olan bir anayasal ilke olduğu dikkate alındığında itiraz konusu kuralın bu haliyle Anayasa’nın 2, 7, 38 ve 73. maddelerine aykırı olduğu açıktır. Nitekim Anayasa’nın 38. maddesinin ilk fıkrasında, “kimse kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz” denilerek “suçun yasallığı”, üçüncü fıkrasında da “ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur” denilerek “cezanın yasallığı” ilkesi vurgulanmıştır. Suç ve cezaların yasayla belirlenmesi, hukukun temel ilkelerinden biridir. Günümüzde bu ilkeye uluslararası hukukta ve insan hakları belgelerinde de yer verilmektedir. İlkenin esası, kişilerin yasak eylemleri ve bunlar karşılığında verilecek cezaları önceden bilmelerini sağlamak düşüncesine dayanmaktadır. Suç ve cezaların yalnızca yasayla konulup kaldırılması da yeterli olmayıp kuralların kuşkuya yer vermeyecek biçimde açık ve sınırlarının da belli olması gerekir. Bu bağlamda cezanın kanuniliği ilkesi, her şeyden önce o suçun kanun tarafından “tanımlı” olmasını gerekli kılar. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi verdiği, 18.06.2003 gün ve Esas No:2000/5, Karar No:2003/65 sayılı kararında; suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin amacı ile ilgili olarak kişilerin yasak eylemleri ve bunlar karşılığında verilecek cezaları önceden bilmelerini sağlamak düşüncesine dayandığı vurgulanmıştır. Yine 06.01.2005 gün ve Esas No: 2001/3, Karar No: 2005/4 sayılı kararında da Anayasa’nın 2. maddesinde belirlenen ve Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve Özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuk güvenliğini gerçekleştiren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa’nın ve yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlet olarak tanımlanmış ve hukuk devletinde yasa koyucu, yasaların yalnız Anayasa’ya değil, evrensel hukuk ilkelerine de uygun olmasını sağlamakla yükümlü olduğu belirtilerek Anayasa’nın 38. maddesinin birinci fıkrasında, “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”, üçüncü fıkrasında da “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.” denilmiştir.”

benzeri sorumluluklar için de geçerli olan bir anayasal ilke olduğu dikkate alındığında itiraz konusu kuralın bu haliyle Anayasa'nın 2, 7, 38 ve 73'üncü maddelerine aykırı olduğu açıktır. Nitekim Anayasa'nın 38'inci maddesinin ilk fıkrasında, “*kimse kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz*” denilerek “suçun yasallığı”, üçüncü fıkrasında da “*ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur*” denilerek “cezanın yasallığı” ilkesi vurgulanmıştır. Esasın incelenmesinden²⁷ de benzer sonuçlara ulaşılmıştır.

²⁷ ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu Yasa kuralı, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Kuralın Anlam ve Kapsamı

Vergi yükümlülerinin belirlenen yer, zaman ve şekilde ödevlerini yapmamları durumunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda iki tür yaptırım öngörülmüştür. Birinci türün kapsamına, yükümlülerin 213 sayılı Yasa'nın kimi maddelerinde öngörülen eylemlerinden dolayı mahkemelerce uygulanan ve ceza hukuku kapsamında kalan yaptırımlar girerken, ikinci türün kapsamına vergi idarelerinin uyguladıkları para cezaları gibi idarî nitelikteki cezalar girmektedir. 213 sayılı Yasa'da düzenlenen idarî nitelikteki vergi cezalarından biri olan usulsüzlük cezası, aynı Yasa'nın 351. maddesinde vergi kanunlarının şekil ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi şeklinde tanımlanmıştır. Usulsüzlük cezaları, aynı Yasa'nın 352. maddesinde yer alan “genel usulsüzlük” ve 353., 355. Ve mükerrer 355. maddelerinde yer alan “özel usulsüzlük” şeklinde iki ana gruba ayrılarak düzenlenmiştir. Genel usulsüzlük cezalarından daha ağır yaptırımlar içeren özel usulsüzlük cezaları ağırlıklı olarak 213 Sayılı Yasa'da yer alan belgelerin verilmesi ve alınması yükümlülüklerine aykırı davranılması halinde ortaya çıkmaktadır. 213 sayılı Yasa'nın Mükerrer 257. maddesi ile Maliye Bakanlığı, vergi kayıp ve kaçığını önlemek amacıyla, tutulmakta olan defter ve belgelere ilâve olarak tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter veya belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya yetkili kılınmıştır. Anılan maddenin Maliye Bakanlığı'na verdiği bu yetkiye dayanılarak gerçek usulde vergilendirilen hizmet işletmelerinde adisyon kullanılması mecburiyeti getirilmiş ve adisyon kullanımına ilişkin usul ve esaslar 185 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirtilmiştir. Söz konusu genel tebliğde ayrıca adisyon kullanmayanlar hakkında itiraz konusu kuralın değişiklik öncesi haline gönderme yapılarak özel usulsüzlük cezasının uygulanacağı belirtilmiştir.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Başvuru kararında, hukuk devletinde ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin ancak yasayla konulabileceği, idarenin kendi tasarrufları ile kişi hak ve özgürlüklerinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamayacağı, yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğu, bu yetkinin devredilemeyeceği, kanunilik ilkesinin vergi ve benzeri sorumluluklar için de geçerli olan bir anayasal ilke olduğu belirtilerek, itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 2., 7., 38. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

1- Anayasa'nın 7. Maddesi Yönünden İnceleme

Anayasanın 7. maddesinde yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. 213 Sayılı Yasa'nın, yükümlülerin vergilendirmeye ilgili belirli olgu ve işlemleri belirli belgelere bağlamalarını ve bu belgelerle ispat etmelerini öngörmüş bulunması, yükümlünün beyanına dayalı olan Türk vergi sisteminin bir gereğidir. Türk vergi sisteminde verginin salınması, yükümlünün beyanına; yükümlünün beyanı, defter kayıtlarına; defter kayıtları ise yasal koşulları içeren belgelere uygun olması ve belgelerin biçimsel koşulları taşımaları zorunluluğunun yanında, gerçek durumu yansıtmaları gerekmektedir. Ek belge düzenleme zorunluluğu getirme yetkisi, vergi yükümlülerinin ekonomik ve teknik gereklere uymayan ya da normal ve alışılmış sayılmayacak bir sav ile karşılaşmalarını için önceden alınmış bir önlem niteliğinde olup, vergi kayıp ve kaçığını önlemek amacını taşımaktadır. Maliye Bakanlığına verilen tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten defter tutulmasını ve belge düzenlenmesini belirleme yetkisi, amacının ve sonuçlarının yasada belirlenmiş olması, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik bulunması karşısında yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir. Bu ölçüler ve amacı aşan idari düzenlemeler idari yargı tarafından iptal edilecektir. Belgelendirmede güdülen amaç, ödenmesi gereken vergilerin, vergi incelemesi yoluyla doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğuna ve gerçek usulde vergilendirilenlere de adisyon düzenlemeleri sureti ile ücret karşılığında verilen bir hizmete açıklık getirildiğine göre, yasadan alınan yetkiyle Bakanlıkça düzenlenmesi gereken bir belge olarak belirlenmesinde Anayasa'ya aykırı bir yön bulunmamaktadır.

2- Anayasa'nın 38. Maddesi Yönünden İnceleme

Anayasa'nın 38. maddesinin onbirinci fıkrası ile idarenin, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına olanak tanınmamış ise de para cezası vermesi engellenmemiştir. Yasa koyucu, suçların niteliği, işlenme biçimi, içerik ve yoğunluğu, kamu düzenini ihlal derecesi ve cezaların caydırıcılığı gibi nedenleri gözетerek, Anayasa ve ceza hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde, hangi eylemlerin suç sayılacağını ve bunlara verilecek cezaların tür ve miktarını saptayabileceği gibi toplumsal sonuçları bakımından doğurduğu tehlikenin ağırlığına göre, kimi eylemlere hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında, idari yaptırımlar uygulanmasını da öngörebilir. Diğer yandan, suçun yasayla saptanması, maddi olay olarak bir eylemin, ne zaman suç niteliğini alacağını belirlemek demektir. Öğretide suçun yasada tanımlanmış ve karşılığında bir cezanın gösterilmiş olması, yasayla saptama olarak kabul edilmektedir. Suç sayılan eylem ve cezası yasada açıkça gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda alınacak önlemlerin duyulan gereksinmelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yürütme organına kimi kararlar almak üzere yetki vermesi idari kararlarla suç ihdası anlamına gelmez. 213 sayılı Yasa'nın 353. maddesi ile özel usulsüzlüklerin hangi eylemlerden oluştuğu ve karşılığında ne tür bir ceza verileceği açık bir

Anayasa Mahkemesi'nin 03.02.2011 tarih ve 2011/31 nolu kararında kanunsuz suç veya ceza olmaz ilkesine bağlı kalınmasından yanadır. Ayrıca suç ve cezaların yalnızca yasalarla konulup kaldırılması da yeterli olmayıp kuralların kuşkuyla yer vermeyecek biçimde açık ve sınırlarının da belli olmasını istemektedir. Anayasa Mahkemesi'nin bu görüşünden çıkan sonuca göre, suçun yasadaki tanıma tıpa tıp uyması gerekmektedir ve yorum ile kıyasa yer verilemez. Her iki yargı yerinin de bu olayda birleştiği nokta **“hiç kimseye işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden ötürü bir ceza verilemez.”** olmasıdır.²⁸

Son dönemde Yargıtay da konuyla ilgili farklı kararlar vermiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin, E. 2007/7847, K. 20/4817 sayılı Kararı,²⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin, E. 2011/5028, K. 2011/4033 sayılı Kararı,³⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin, E. 2012/612, K. 2012/3585 sayılı Kararı,³¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin, E. 2008/1841, K. 2010/159 sayılı

şekilde ortaya konulmaktadır. itiraz konusu kuralın yer aldığı 353. maddenin 2. Fıkrasında sayılan ve düzenlenmemeleri özel usulsüzlük cezasını gerektiren belgelerin neler olduğu ve taşınması gereken bilgilerin içeriği anılan Yasa'nın 227 ila 242. maddelerinde ayrıntılı biçimde sayılmıştır. Bu fıkra da sayılan belgelerin niteliği ve amacı gözetildiğinde; vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla Maliye Bakanlığına verilen, sayılan belgelere ilaveten belge düzenlenmesini belirleme yetkisinin, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik önlem niteliğinde olduğunun kabulü gerektiğinden Anayasanın 38. Maddesine aykırılık görülmemiştir.

²⁸ Salih ÖZEL; **Muhasebe Hilesi Kavramı**, Yaklaşım, Sayı 226, Ekim 2011, s.3.

²⁹ “Defter ve belgeleri gizlemek suçunun oluşabilmesi için, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit” olan defter ve belgelerin, saklama zorunluluğu olan 5 yıllık süre içerisinde usulüne uygun olarak yapılan tebligata rağmen vergi incelemesi için yetkili memura ibraz edilmemesinin yeterli olduğu, 31.12.2004 tarihinde faaliyetini sona erdirdiği anlaşılan ve 2003-2004 yıllarına ait yasal defter ve belgelerin usule uygun tebligatla ibrazı istenen sanığın, 31.11.2004 tarihinde geçirdiği yaralanma olayında iki ayağının da kırıldığı bu nedenle işlerini yürütemediğini ve işyerini kapattığını, bir yıla yakın yürüyemediği ve bu nedenle ibraz edemediğine ilişkin savunması defter ve belgelerin saklama ve ibraz etme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacağından atılı suçun unsurları itibarıyla oluştuğu gözetilmeden mahkûmiyeti yerine kastının bulunmadığından bahisle yazılı şekilde beraatine karar verilmesi yasaya aykırı, katılan vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmesi olduğundan hükmün bu sebepten dolayı bozulmasına, 27.04.2010 gününde oybirliğiyle karar verildi.” (Ömer Faruk BATIREL; **Son Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Yaklaşım, Sayı 243, Mart 2013, s.268.)

³⁰ “Ceza Genel Kurulu'nun 22.05.2001 tarih ve 99/104 sayılı kararında açıklandığı üzere; defter ve belgelerin gizlenmesi halinde, sağlıklı bir vergi incelemesi yapılamayacağı açıktır. Vergi denetimi olanağını kaldıran bu halde artık somut bir vergi ziyanının tespiti olanağı da ortadan kalkmaktadır. O halde, mükellefin sorumluluğunu kaldıracak olan ve 213 sayılı Yasa'nın 13. maddesinde düzenlenen durumlarda veya kastı ortadan kaldıran diğer hallerin kanıtlanması dışında, vergi ziyanının varlığının kabulü de zorunludur. Bir başka anlatımla yukarıda değinilen haller dışında mefruz (soyut) vergi ziyaı bulunduğu kabul edilmeli, müspet (somut) vergi ziyanının varlığı aranmamalıdır. Kaldı ki, 29.07.1998 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı yasa ile 213 sayılı Yasa'da yapılan değişiklikler ile vergi kaçakçılığı suçlarında” “vergi ziyanının varlığı” suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ve defter ve belgeleri gizleme halinde, suçun oluştuğu hükme bağlanmıştır.” (Ömer Faruk BATIREL; **a.g.m.**, s.268.)

³¹ “2003 yılına ait defter ve belgelerini vergi incelemesi amacıyla ibrazı istenen sanığın, bir kısım defterleri ibraz ettiği ancak, envanter defteri ile gelir ve gider belgelerini ibrazdan kaçındığının iddia olunmasına, sanığın ise defter ve belgelerinin 29.07.2004 tarihinde işyerine girenler tarafından çalındığını, bu nedenle ibraz edemediğini, keza bu suçun faillerinin Üsküdar 2. Asliye Ceza Mahkemesinin 2004/622-764 esas ve karar sayılı dosyasında yargılandıklarını savunmasına karşın, anılan dosya içerisindeki müracaat tutanağı, olay yeri inceleme tespit tutanağı, üst arama tutanakları, yakalama ve zapt etme tutanağı ile şikayetçi beyanları ile sanık savunmalarının incelenmesinde; şikayet ve savunmalarda suça konu defter ve belgelerden söz edilmediği, defter ve belgelerin çalındığı veya yok edildiğine dair bir tespiti yer verilmediği gibi sanığın bu süreçte ilgili vergi dairesine başvuruda bulunduğu da mevcut olmadığı, ayrıca hırsızların yapılan takip üzerine suçüstü yakalandıklarında suça konu belgelerin ele geçmediği de gözetildiğinde; hırsızlık suçunun faillerinin, işine yaramayacağı ortada olan ... Anonim Şirketine ait defter ve belgeleri çalmalarının, hayatın olağan akışına da uygun düşmediği, sanıktan 2003 yılına ait yasal defter ve belgelerin tamamının incelenmek üzere istenmiş olmasına rağmen bir kısım defter ve belgelerin ibrazlarından kaçınılması ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde gösterilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlere dayanmadan defter ve belgeleri ibraz etmeyerek

Kararı,³² Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E. 2008/1324, K. 2010/12244 sayılı Kararı³³ ve Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin, E. 2010/2879, K. 2012/2403 sayılı Kararı³⁴ farklı hükümleri içermektedir.

Yargıtay'ın yukarıda belirtilen kararlarından çıkan sonuçlar özetle; vergi kaçakçılığı suçları ibraz zorunluluğu olmayan defterlerde aranmaz ancak ibraz zorunluluğu olan defterlerin vergi kaçakçılığına ve hile kapsamında suç sayılacağı, Anayasa Mahkemesi vergi kaçakçılığı yapana hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesini haklı gördüğü, VUK 359'da belirtilen sahte belge³⁵ düzenleme, defter ve belgeleri yok etme, tahrif etme, muhasebe hilesi yapma fiillerini kamu güveni aleyhine ve topluma karşı işlenmiş suçlar olarak düşündüğü, defter ve belgeleri gizleme suçunda kasıt ve vergi ziyayı olduğunu karine olarak kabul ettiği, sahte belge kullanımında kasıt aramadığı ve sahte belge düzenlemenin vergi ziyayı suçunun bir unsuru olarak kabul etmediği tespit edilmiştir³⁶.

gizlemesi şeklinde oluşan eylemi ile vergi kaybına sebebiyet verdiğinin kabulü ile mahkûmiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, isabetsiz gerekçelerle beraat kararı verilmesi yasaya aykırı, katılan vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmesi olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı bozulmasına, 15.03.2012 gününde oybirliğiyle karar verildi.” (Ömer Faruk BATİREL; a.g.m., s.269.)

³² “...Faturasız yapılan satın almanın, bir başka mükellefin faturası ile belgelendirilmesi halinde, faturayı düzenleyen ile alan arasında, gerçek bir mal ve hizmet alımı bulunmaması nedeniyle faturanın sahte olduğunun kabulü gerektiği, sanığın başka mükelleflerden aldığı mal ve hizmetlere karşılık Ö. ticaretten temin ettiği faturaları kullandığının anlaşıldığı, sanığın faturalar konusu mal ve hizmeti ... Firmasından almaması nedeniyle “faturaların sahte olduğunu bilmiyordum” şeklindeki savunmasının kabule şayan olmadığı, esasen fatura konusu mal ve hizmetin başka mükelleflerden alındığı mahkemece de kabul edildiği, tüm dosya kapsamı ile sanığa atılı suçun tüm unsurları itibarıyla oluştuğu Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 05.03.2002 tarih ve 28/179 sayılı Kararı'nda da açıklandığı üzere, bir takvim yılında her vergilendirme dönemindeki kullanmaların teselsül hükmünün uygulanmasını da gerektirdiği gözetilerek sanığın mahkûmiyetine karar verilmesi gerekirken, suç kastı bulunmadığından bahisle beraatına karar verilmesi, kanuna aykırı ve müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmesi olduğundan hükmün bu sebepten dolayı istem gibi CMUK'un 321. maddesi uyarınca bozulmasına, 24.06.2002 gününde oybirliği ile karar verildi.” (Ömer Faruk BATİREL; a.g.m., s.269.)

³³ “... Sanığın kullandığı ve sahte olduğu iddia olunan faturaları düzenleyen şirketler hakkında tanzim olunan vergi tekniği raporlarının aslı veya onaylı örnekleri getirtilerek, anılan raporlarla ilgili olarak şirket yetkilileri hakkında dava açılmış olup olmadığının ilgili vergi dairelerinden araştırılması, açıldığının tespiti halinde dava dosyaları celp ile incelenerek özetinin duruşma tutanağına geçirilmesi, bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan şirket banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler ve faturaları düzenleyene yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığı da dikkate alınarak faturaları düzenleyenler ile sanığın ticari defter ve belgeleri üzerinde yeniden karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılması ve toplanan deliller bütün halinde değerlendirilerek sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde karar verilmesi yasaya aykırı, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmesi olduğundan hükmün bu sebepten dolayı bozulmasına 04.11.2010 gününde oybirliğiyle karar verildi.” (Ömer Faruk BATİREL; a.g.m., s.269.)

³⁴ “213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile vergi kaçakçılığı suçunda vergi ziyayının suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı, gerçek bir mal satışı karşılığında düzenlenmesi gereken faturanın alıcı yerine bir başkası adına yasal şekline uygun olarak düzenlenmesiyle suçun tamamlanacağı; somut olayda sanığın özel gider indiriminden faydalanmalarını sağlamak için suça konu sahte faturaları düzenleyip aralarında ticari ilişki olmayan kamu görevlilerine verdiğinin anlaşılması karşısında, 213 sayılı Yasan'ın 359/b-1. maddesindeki sahte fatura düzenlemek suçunun tüm unsurlarıyla oluştuğu gözetilmeden, faturaların gerçek olduğundan bahisle yazılı şekilde hüküm tesis edilmesi yasaya aykırı, sanık ve o yer Cumhuriyet Savcısının temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmesi olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı bozulmasına, 28.02.2012 gününde oybirliğiyle karar verildi.” (Ömer Faruk BATİREL; a.g.m., s.270.)

³⁵ Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. (VUK 359)

³⁶ Murat BATI; a.g.e., s.267.

3.3. KAÇAKÇILIK SUÇU

Vergi kanunlarına aykırı bazı fiiller vergi cezaları dışında ayrıca ceza hukuku anlamında da suç oluştururlar; bunların saptanması ve müeyyidelerin uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girmektedir. Bu nedenle de fiilleri işleyenlerin de ceza mahkemelerinde yargılanması gerekmektedir. Bu fiiller hürriyeti bağlayıcı cezalarla yaptırım altına alınır. Bu cezaların başında kaçakçılık suçu ve buna iştirak gelmektedir.³⁷

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza Hükümleri" başlıklı Dördüncü Kitabının "Vergi Cezaları" başlıklı İkinci Kısımda 4369 ve 5728 sayılı Kanunlarla değişiklikler yapılmıştır. 4369 sayılı Kanun ile "Kaçakçılık Tarifi" başlığı taşıyan 344'üncü maddesi değişmiş ve "Vergi Ziyai Suçu ve Cezası" şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Kitabın İkinci Kısımının "Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Suçlar ve Cezalar" başlıklı dördüncü bölümü 4369 sayılı Kanun ile "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" başlığı ile üçüncü bölüm olarak yeniden düzenlenmiştir. Mezkûr bölümün başlığı 5728 sayılı Kanun ile "Suçlar ve Cezaları" olarak değiştirilmiştir. 5728 sayılı yasa ile VUK 359'uncu maddesi de değiştirilmiştir. 22.07.1998 tarihinde kabul edilip, 29.07.1998 tarih ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yapılan değişiklikle, vergi kaçakçılığı suçlarında, vergi ziyai suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Yani bu değişikliklerle kaçakçılık suçlarının uygulanabilirliği vergi ziyai cezasının varlığına bağlanması kaldırılmıştır³⁸.

Bilindiği üzere vergi ziyai cezasının varlığı ancak tarh işleminden sonra oluşabilmektedir. Vergi ziyai cezasına bağlanması durumunda ise kaçakçılık suçuna ilişkin cezai yaptırımın oluşması için de ancak tarhiyat sonrasına gidilmesi zorunluluğu söz konusu idi. Ancak yeni düzenleme ise kaçakçılık suçunun varlığını tarh işleminden öncesinde oluşan fiillere de bağlanabilir hale getirilmiştir. Özetle 4369 sayılı Yasa ile VUK'un 344'üncü maddesinde yer alan "kaçakçılık suçu" VUK'un 359'uncu maddesine aktarılmıştır. Buna ilaveten kaçakçılık suçunun oluşumda eski düzenlemede yer alan "kasten" ifadesi çıkarılarak suçun varlığında kastın aranması gerekli tartışmalarına ve belirsizliklerine son verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının

³⁷ Hesap Uzmanları Derneği; **Beyanname Düzenleme Kılavuzu-Vergi Usul Kanunu**, Cilt 3, HUD Yayınları, İstanbul, 2015, s.311.

³⁸ Hesap Uzmanları Derneği; **a.g.e.**, s.311.

cezalandırılması yoluyla mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasının önlenmesi amaçlandığından, bu suçların oluşması için vergi kaybı şartı aranmamıştır. Yani, vergi kaçakçılığı suçları neticesiz ya da şekli suç (sırf hareket suçu) şeklinde düzenlenmiştir. Fakat genellikle sahte veya yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması suçlarında vergi kaybı da meydana gelmektedir.³⁹

Buna göre Vergi Usul Kanunu’nun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359’uncu maddesi⁴⁰; hesap ve muhasebe hilesi yapmak, çift defter tutmak, yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak gibi suçların 18 aydan 3 yıla kadar, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basanlar hakkında 2 yıldan 5 yıla kadar ve son olarak defter ve belgeleri yok eden ve sahte fatura düzenleyenler ile kullananlar hakkında 3 yıldan 5 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür.

Görüldüğü üzere yukarıda sırasıyla Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesi üç grup fiillere ve bunların cezalarına yer vermiştir. Yukarıda anılan birinci grupta yer alan 359/a-1’deki fiilleri, niteliklerine göre ayrıştırarak, hesap ve muhasebe hilesi yapmak, gerçek olmayan adlara veya kayda konu işlemle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak olarak incelenebilir. Bu fiillerin tamamında vergi ziyasına yol açılması mümkün olabilecektir. Ancak kanun koyucu bu fiillerin varlığı halinde vergi ziyayı olmasa dahi kaçakçılık suçunun oluşmasını istemiştir Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin (b) fıkrasında sayılan fiiller de yine çoklukla vergi ziyasına yol açacak şekilde kullanmakla birlikte, aksi yönde vergi matrahını arttırmaya yönelik de kullanılması uygun eylemlerdir.

³⁹ Şenol KOCAER; **Artık, Sahte Faturaya Hapis Cezası Yok!**, Vergi Dünyası, Sayı 403, Mart 2015, s.43.

⁴⁰ Vergi Usul Kanunu’nun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359’uncu maddesi;

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

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

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

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

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

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

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

Bunlar, daha ziyade vergi mükellefinin kendisi tarafından yapılmayıp, mükellef ve vergi idaresi arasındaki ilişkide üçüncü şahıs durumunda olan Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan matbaa sahipleri tarafından işlenen fiillerdir. Üçüncü şahıs durumundaki anlaşması olmayan matbaaların belge basması da, bu belgelerin mükellefler tarafından kullanılması da kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (c) fıkrasında sayılan fiillerde dikkati çekmemiz gereken şey, anlaşmalı matbaaların sahte belge basmaları halinin VUK uyarınca cezalandırılmadığıdır. Zira bu maddede böyle bir fiil suç olarak tanımlanmamış olup, kaçakçılık suçu ve cezası açısından yasa boşluğu oluşmuştur. Kanunsuz suç ve ceza olmayacağı ve ceza hukukunda kıyas yapılamayacağından, anlaşmalı matbaaların sahte belge basmaları hali, VUK bakımından kaçakçılık suçu oluşturmamaktadır⁴¹.

Dolayısıyla VUK'un 359'uncu maddesinin (a) fıkrasında belirtilen fiillere ilişkin hapis cezasının alt sınırı on sekiz ay olarak belirlenmiştir. 5237 sayılı TCK Md.49/2'de, hükmedilen bir yıl ve daha az süreli hapis cezası kısa süreli hapis cezası olarak tanımlanmıştır. 5237 sayılı TCK Md.50/1'e göre kısa süreli hapis cezası; suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre adli para cezasına veya maddedeki diğer tedbirlere çevrilebilmektedir. Bu bağlamda, VUK'un 359'uncu maddesinin (a) fıkrasındaki alt sınırı onsekiz ay olan hapis cezasının adli para cezasına çevrilme imkanı bulunmamaktadır. Diğer taraftan, 5237 sayılı TCK Md.51/1'e göre; işlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilmektedir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından yumuşatılarak üç yıl olarak belirlenmiştir. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için gereken bazı koşullar bulunmakta olup, kişinin daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması ve suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması gerekmektedir⁴².

3.3.1. Muhasebe Hilesi Yapmak

07.06.1949 tarihinde kabul edilen 5432 sayılı ilk Vergi Usul Kanunu kısa bir süre uygulamada kaldıktan sonra 04.01.1961 tarihinde kabul edilen 213 sayılı (yeni) Vergi Usul

⁴¹ Elif SONSUZOĞLU; **Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyatı Şart mı?**, Yaklaşım, Sayı 210, Haziran 2010, s.3.

⁴² Ceyhan İNALTONG; **Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarında Tekerrüründe Ceza Uygulaması**, Vergi Dünyası, Sayı 353, Ocak 2011, s.8.

Kanunu¹² ile ilga edilmiştir. 213 sayılı VUK kapsamında, 5432 sayılı Kanun'un 5815 sayılı Kanun'la değişikliğe uğrayan ceza hükümleri büyük ölçüde korunmuş ve bu bağlamda “**hileli vergi suçları**” da yeni Vergi Usul Yasasının “Ceza Kanununa göre cezalandırılacak suçlar” başlıklı dördüncü bölümde muhafaza edilmiştir.⁴³ “**Muhasebe hilesi**” kavram olarak bakıldığında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu “**Kaçakçılık Suçları ve Cezaları**” kenar başlıklı maddesinde⁴⁴ hüküm altına alınmaktadır. Söz konusu maddenin (a) bendinde “a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,...” şeklinde hüküm altına alınarak muhasebe hilesinin tanımı yapılmamıştır. Kanun koyucunun hesap ve muhasebe hilesi olabilecek durumları tek tek belirtmemesinin sebebi, bu tür hile şekillerini saymanın olanaksız olması ve bu nedenle de tek tek sayılması halinde boşluk doğmasına izin vermemek istemesidir.⁴⁵

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde suç olarak tanımlanmış olan eylemlerin hemen tamamı geniş anlamda muhasebe hilesi iken, 359'uncu maddenin (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde, maddenin diğer bentleri dışında ayrıca, “hesap ve muhasebe hilesi” de suç fiili olarak tanımlanmıştır. Muhasebe uygulamalarında, özellikle geniş anlamıyla her an

⁴³ Tahir ERDEM; **Kaçakçılık Suçlarının Bildiriminde ve Cezalandırılmasında Usul**, Vergi Sorunları, Sayı 273, Haziran 2011, s.3.

⁴⁴ **359'uncu Madde;** “- a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

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

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

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

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

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

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

⁴⁵ Kamil MUTLUER; **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İktisadi ve İdari İlimler Akademisi Yayınları, No; 214, Eskişehir, 1979, s.167.& Mustafa ÖZEN; **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s.13.

muhasebe hata ve hileleri ile karşılaşmak mümkündür. Ancak, idari denetim sonuçlarında ve yargı kararlarında, 359'uncu maddede dar anlamda muhasebe hilesi olarak tanımlanan fiile ilişkin tespitlere pek rastlanmamaktadır.⁴⁶

Maddenin uygulamasına yönelik çıkarılan tebliğlerde de aynı maddede yer alan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye ilişkin açıklamalar yapılmış ancak muhasebe hilesi yapma fiilinin ne olduğuna ilişkin herhangi bir açıklamada bulunulmamıştır. Ancak şu şekilde bir tanım vermek yanlış olmayacaktır. *“Eğer mükellef yapması gereken kayıt yerine bu kayıtla nitelik olarak tamamen farklı olan ve defter tutulma amacını ortadan kaldıran, yani defterler üzerinde yapılan incelemelerin sıhhatini ortadan kaldıracak nitelikte kayıtlar yapması durumunda, bir yanıltma amacı olduğu dolayısıyla da muhasebe hilesi suçunun işlendiği”* kanısı belirir.⁴⁷

Muhasebe hilesine yönelik bazı örnekler; bazı borçları ve yükümlülükleri bilançoda göstermemek, bazı aktif kalemleri olduğundan daha fazla göstermek, gider yazılması gereken bazı masrafları aktifleştirmek, değerleri düşmüş aktiflere karşılık ayırmamak, şirketin doğmuş yükümlülüklerine karşılık ayırmamak, tahsili mümkün olmayan alacaklara karşılık ayırmamak, dövizli borçları veya alacakları bilanço tarihindeki kur yerine daha düşük/yüksek kurla değerlemek, doğmuş zararları bilanço ya yansıtmamak, gelir ve giderleri ait olduğu yılda gelir/gider yazmamak, olmayan stokları var gibi bilançoda göstermek, nakit sermaye artışlarını fiktif aktif yaratarak yapmak, sabit kıymet amortismanlarını doğru yapmamak, kredi faiz giderlerini hesaplara doğru yansıtmamak, şirket borçlarını olduğundan az göstermek, başkasına ait varlıkları kendi aktiflerinde göstermek, serbestçe kullanılamayan bloke veya rehinli aktifleri saklamak, şirketin hisse değerini düşürecek bilgileri saklamak, faturasız mal satarak bazı satışları kayıt dışında tutmak, faturasız mal alarak bazı alımları kayıt dışında bırakmak, personele açıktan ücret ödeyerek personel giderlerini az göstermek, bazı rakamların yerini değiştirme, eksik veya fazla sıfır koyma, mükerrer kayıt yapma, borcu alacağı, alacağı borca kaydetme, amortismanı eksik veya fazla hesaplama⁴⁸ gibi örnekleri muhasebe hilesi kapsamında ve daha da fazlasını saymak mümkündür.⁴⁹

⁴⁶ Malik GÜNDAY; **Muhasebe Hilesi**, Vergi Sorunları, Sayı 281, Şubat 2012, s.22.

⁴⁷ Abdülkadir BENLİ; **Muhasebe Hilesi Nedir, Ne Olmalıdır? 6111 sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirmeler**, Vergi Dünyası, Sayı 360, Ağustos 2011, s.122-124.&Murat BATI; **a.g.e.**, s.253.

⁴⁸ Abdülkadir BENLİ; **a.g.m.**, s.122-124.

⁴⁹ Murat BATI; **a.g.e.**, s.256.

Görüldüğü üzere muhasebe hilesini tanımlamak yerine sadece bazı fiillerin muhasebe hilesi sayıldığı görülmemektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü “*Vergi Ziyai Cezası*” kenar başlıklı maddesinin⁵⁰ ikinci bendinde ise vergi ziyasına Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde yer alan fiiller ile sebebiyet verilmesi halinde, vergi ziyasının üç kat kesileceği hükmü ile muhasebe hilesinin sonucunun mükellefe ağır sonuçlar yükleyeceği anlaşılmaktadır. 213 sayılı VUK’un “*Hileli vergi suçlarının cezalandırılmasında usul*” başlıklı 367’nci maddesi 5815 sayılı Kanun’la⁵¹ 5432 sayılı VUK’a eklenen ek madde 4’le hemen hemen aynı içerikle ancak 213 sayılı VUK’un 360’ıncı maddesinde yer verilmiş olan hileli vergi suçuna teşebbüsü de kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.⁵²

Vergi Usul Kanunu hiçbir tanımlamaya gerek görmeksizin ve sınırlarını koymaksızın muhasebe hilelerini gelişi güzel sıralayarak vergi ziyasına neden olabilecek eylemler olarak sıralama yoluna gitmiş ve bu konuda bir kavram karmaşası yaratmıştır. Öğretide muhasebe hilesi genel olarak, genel kabul görmüş ulusal muhasebe standartlarına uyulmaması hali “**muhasebe hilesi**” fiilini oluşturduğu halde, Vergi Usul Kanunu’ndaki suç sayılan muhasebe hilesi kavramının vergi ziyasına neden olup olmadığı ön plana çıkarılmakta suçun kanunilik ilkesi ise göz ardı edilmek istenmektedir. Bize göre muhasebe hilesi sadece “**vergi**” yönüyle değil bir işletmeye taraf olanlar (ortaklar, alacaklılar, çalışanlar, yönetenler) içinde olumlu karşılanabilecek bir eylem sayılmaz, herkesi yanıltabilir ve hiçbir zaman etik sayılabilecek bir davranış değildir, işletmelerde “**açıklık ilkesi**”ne uymamaktadır.⁵³

⁵⁰ 344’üncü madde; “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai 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.” Şeklinde hükmolunmuştur.

⁵¹ 07.06.1949 tarihinde kabul edilen ve mevcut 213 sayılı VUK’un da orijiniyi oluşturan 5432 sayılı (ilk) Vergi Usul Kanunu’nu bugün uygulamada olan 213 sayılı VUK gibi 5 kitaptan müteşekkil olup 4’üncü kitabı “Ceza Hükümleri”ne ayrılmıştı. 5432 sayılı ilk VUK’un “Ceza Hükümleri”ni oluşturan 4’üncü kitabı bu Kanunun 312 ila 353’üncü maddelerinde düzenlenmişti. VUK’un daha ilk şeklinde, 5432 sayılı Kanun kapsamında vergi ceza normları idari ve adli olmak üzere iki ayrı kapsamda düzenlenmiştir. Bu yaklaşım 5432 sayılı VUK’un “ceza hükümleri” başlıklı dördüncü kitabının “vergi cezaları”nı düzenleyen ikinci kısmında açıkça ortaya konulmuştur. Dört bölümden oluşan ikinci kısımda, ilk üç bölüm halinde vergi cezaları sırasıyla kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olarak tanımlanmıştır. Dördüncü bölümde ise Ceza Kanunu’na göre cezalandırılacak suçlara yer verilmiştir. 5432 sayılı VUK’un 4’üncü kitabının ikinci kısmının ilk üç bölümünde tanımlanan kaçakçılık, kusur ve usulsüzlükler idari yaptırıma bağlanmış vergisel kabahatlerdir. Bunların içeriğine kısaca bakıldığında; öncelikle, bir kavram benzerliğini ayırt etmek için belirtmeliyiz ki, 5432 sayılı VUK’un vergi cezası olarak tanımladığı kaçakçılık, bugün bildiğimiz anlamda bir suç değil tamamen idari yaptırıma bağlanmış bir vergisel kabahattir. 5432 sayılı VUK’un 324’üncü maddesinde tanımlanmış olan kaçakçılık, mükellef veya sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile aynı maddede 8 bent halinde sayılan eylemlerde bulunmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet vermesidir. 5432 sayılı Kanun’la tanımlanan kaçakçılıkta, kaçakçılık yapan mükelleflere aynı Kanun’un 325’inci maddesi hükmü uyarınca kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilmesi öngörülmüştür. Ayrıca, bu cezanın mükelleflerin ticari ve mesleki işlerinden dolayı tabi oldukları veya sorumlusu bulundukları vergilerde mükellefiyet türlerine göre belirli bir tutardan az olamayacağı hükmü bağlanmıştır. (Tahir ERDEM;a.g.m., s.4.)

⁵² Tahir ERDEM;a.g.m., s.5.

⁵³ Salih ÖZEL; a.g.m., s.1.

Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde muhasebe hilesi kavramının tanımının yapılmaması hukukun en temel ilkelerinden biri olan suç ve cezaların yasayla belirlenmesi ilkesine aykırılık teşkil eder. Kişilerin yasak eylemleri bilmeleri ve bunlar karşılığında verilecek cezaları önceden bilmelerinin sağlanması esasına dayanır. Ayrıca, yasayla konulan kuralların hiçbir kuşkuyla yer vermeyecek biçimde açık ve sınırlarının da belli olması gerekir. Yani suçun kanun tarafından tanımlı olması gerekir.⁵⁴

3.3.2. Çift Defter Tutmak

Çift defter tutmak, vergi matrahını azaltmak için kanunen tutulması mecburi defterler yerine, başka defter ve kâğıtların kullanılmasıdır. Yani bir yanda tasdikli olan esas kanuni defterler varken, diğer yanda kısmen veya tamamen bunun yerine kullanılmak istenen diğer bazı defterler ve kâğıtlar bulunmaktadır. Teknolojik değişimle beraber 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikler sırasında bu fiilin kapsamına tüm defter ve belgeler dâhil olmuştur.⁵⁵ Çift defter sadece hesaplara ilişkin ticarî defterlerde değil, aynı zamanda pay defteri, karar defteri ve genel kurul karar defterlerinde de sık rastlanan bir olgudur. Bu defterlerden herhangi biri kapatılmadan yenisi açılabilmekte, ihtilaflarda mahkemenin önüne değişik defterler çıkabilmektedir. Bu çoğu kez hileli bir davranış teşkil eden çift defter uygulamasına özellikle pay defteriyle, yönetim kurulu karar defterinde çok sık rastlanmaktadır⁵⁶.

Gizli kayıtların yapılması vergi matrahını azaltabileceği için çift defter tutmak kapsamında değerlendirilerek başka defter kavramının birbirine bağlı olsun olmasın kâğıt topluluğunu ifade etmiştir⁵⁷. Söz konusu suçun oluşması için kesinlikle vergi matrahının mezkur fiiliden dolayı azalması gerektiği ve vergi ziyanının da oluşup oluşmadığının tespiti Kanun'dan anlaşılamamıştır. Örneğin, henüz kapanmamış bir vergilendirme dönemi ile alakalı bu fiilin tespiti halinde (KDV yönünden de indirimler nedeniyle ödenmesi gereken vergi çıkmaması durumunda) vergi ziyayı oluşmayabilecektir. KDV matrahını azaltan ancak vergi ziyayı meydana getirmeyen bu fiile kaçakçılık suçu işlenmiş sayılacak mıdır? 4369 sayılı Yasa ile kaçakçılığa teşebbüs ve kaçakçılık ayırımının kaldırılmış olması ve Kanun'un lafzi hükmü karşısında aksi bir düşünce tarzı uygun düşmemektedir⁵⁸.

⁵⁴ Soner ULGEN; **a.g.m.**, s.61.

⁵⁵ Mehmet Ali ÖZYER; **a.g.e.**, s.951.

⁵⁶ Mustafa İNANÇ; **Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü**, Mali Çözüm, Mayıs-Haziran 2011, s.229.

⁵⁷ Salim Ateş OKTAR; **Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 144, Eylül 2000, s.82.

⁵⁸ Mehmet Ali ÖZYER; **a.g.e.**, s.951

Kanun maddesinden hareketle kanunen tutulması gereken defter yerine kanunda sayılan başka bir defter tutulursa kaçakçılık fiili oluşmamış olacak dolayısıyla da cezalandırma da söz konusu olmayacaktır. İçerdiği hesap ve işlemlerin tümünün kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla, müsvedde defter kullanılması ve kanuni defterlere kaydedilmeyen bir işlemin başka defter, belge ve kayıt ortamına kaydedilmemiş olması hallerinde suç işlenmiş sayılmayacaktır⁵⁹.

3.3.3. Sahte ya da Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak

Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi uyarınca kaçakçılık suçu sayılmış, ancak her iki suça ilişkin farklı sınırlarda hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Türk Ceza Kanunu ile Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerinin uygulanmasıyla sahte belge kullanma fiilinin cezası ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin cezası arasındaki fark sadece uygulanacak hapis cezasının süresi ile sınırlı kalmamaktadır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlara hapis cezasının infaz edilmemesi yolu açıkken sahte belge kullananlara böyle bir imkânın sağlanmadığı görülmektedir⁶⁰.

Sahte belge gerçekte olması gereken gibi yapılan, işlemin gerçek mahiyetini yansıtmamakla birlikte o işlem varmış gibi gösterilme amacı ile oluşturulan belgedir. Vergi Usul Kanunu “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir*” denilmek suretiyle sahte belgeyi tanımlamıştır. Mezkûr kanun hükümlerine göre Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basılmış belge de sahte belgedir. Belge sahtekârlığının çeşitli amaçları olmakla birlikte düzenleyen ve kullanan açısından çeşitli değerlendirmelerde bulunmak mümkündür. Sahte belge düzenleyiciler genellikle arz eden bir şekilde düzenledikleri sahte belgeleri komisyon karşılığında kullandırmaktadırlar. Sahte belge kullanan açısından ise vergi matrahını düşürmeye yönelik kullanım ön plana çıkmaktadır. Bu kapsamda, sahte fatura ticareti o kadar yaygındır ki, bu ticaretten elde edilen paranın uyuşturucu ticaretinden elde edilen paradan sonra ikinci sırada olduğu söylenmektedir.⁶¹

⁵⁹ Salim Ateş OKTAR; **Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler**, s.83

⁶⁰ Zeynullah GİDER; **Sahte Belge ile Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayrımı**, Vergi Dünyası, Sayı 365, Ocak 2012, s.77.

⁶¹ Bekir BAYKARA; **Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi**, Vergi Dünyası, sayı 289, Eylül, 2005, s.45

Diğer taraftan sahte belge, 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 84 seri Nolu KDV Genel Tebliğinde⁶² tanımlanmıştır. Mezkûr Tebliğ’de dikkat edilmesi gereken en önemli unsur mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgelerin kullanıcı açısından muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı, düzenleyen açısından ise sahte belge olduğu belirtilmiştir. Bu ciddi bir karışıklık yaratacak bir durumdur. Yargı cezalandırmayı bu Tebliğ’e göre mi yoksa VUK’a göre mi yapacağı konusunda bir çelişki oluşmaktadır.

Maliye Bakanlığı bu konuya açıklama getirmek için 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan VUK 306 seri Nolu Genel Tebliği⁶³ yayımlanmıştır. Ancak Yargıtay’ın verdiği Yargıtay 11.Ceza Dairesi, 13.6.2001 tarih ve 2001/6053E., 2002/6820 K. sayılı kararında *“Belgesiz yapılan satın almanın başka bir mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturaların, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım*

⁶² Söz konusu Tebliğ’in 1.2. **Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB) başlıklı kısmı**; *“Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımına Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yer verilmiştir. İade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında anılan maddede yer alan hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Bu itibarla; bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerdir.*

Buna göre;

- mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren,

- alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş,

- mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir.” Şeklinde.

⁶³ . Söz konusu Tebliğ’e göre; *“Yukarıdaki hükümler göz önüne alındığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.*

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyana da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.” Şeklinde hükümlenmiştir.

olmadığından sahte olarak kabulü gerektiği” düzenleyen ile kullanan arasında bir fark gözetmemektedir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin a/2 fıkrası uyarınca; yanıltıcı belge bir fiilin gerçekte olduğu ancak düzenlenen belgelerin gerçekte ki bedelin üzerinde düzenlendiğidir. Burada dikkat edilmesi gereken husus düzenlenen belgenin gerçek bir muamele ya da duruma dayanmasıyla birlikte mi miktar ya da mahiyet olarak gerçeği yansıtmayan şekilde düzenlenmesidir. Kimlik, adres, vergi, kimlik numarası, miktar, fiyat gibi bilgilerin yanıltıcı olarak hatalı yazılması muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin en belirgin özelliğidir⁶⁴.

Mükellef, sorumlu, tüzel kişilerde kanuni temsilci, idareciler ya da bunların kanuni temsilcileri muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanabilirler. Dolayısıyla kullanma fiilinin faili gerçek kişi olacağından yeni TCK da sadece gerçek kişilerin bu suçu gerçekleştirebileceğinden hareket ederek tüzel kişilerin fail olabilmeleri mümkün görünmemektedir. Bunların temsilci ya da sorumluları fail olarak düşünülecektir⁶⁵.

3.3.4. Kaçakçılık Suçlarının İlzamında Kast’ın Rolü

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde “*Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek ya da bunları **bilerek** kullanmak..*” şeklinde olan düzenleme de “*bilerek*” ifadesinin varlığı bu suçu işleyenlerde kasıt aranması gerektiği yönünde ortak fikir birliği oluşmaktaydı. Ancak 4369 sayılı Kanun ile VUK’un 359’uncu maddesinde “*bilerek*” ifadesi çıkartılarak bu fiili işleyenlerde kasıt aranmaması hedeflenmiştir. Bu düzenleme ile düzenlenen belgeleri bilmeden kullananlar açısından daha dikkatli olmaları gerektiği ve dolayısıyla da gözden kaçması durumunda da yaratacağı sonuç ciddi bir tedirginlik yaratmaktadır. Esasında bir kişinin bu durumu bilmiyordum şeklinde savunması çok kolay olmakla birlikte aksinin ispatı da sübjektif unsur içermesi münasebetiyle de çok zor görünmektedir. Böylece belgeyi kullanan ve düzenleyenlerin bu belgeyi kullandıklarının tespitinde konu vergi idaresine intikal edecek ve her seferinde “bilmiyordum” denilerek konunun ilzamu tehlikeye girecektir.

⁶⁴ Salim Ateş OKTAR; **Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler**, s.85.

⁶⁵ Mehmet Ali ÖZYER; **a.g.e.**, s.956.

Diğer taraftan 4369 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesine ilişkin madde gerekçesinde, *"...Bu nevi fiillerin ortak özelliği niyet, amaç ve plan unsurlarını taşımalarıdır. Bu üç unsur fiilen kastın varlığını ortaya koyar. Yapılan bu düzenlemeyle kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli olan fiiller ile kabahat veya kusur sayılabilecek fiillerin ceza sistematigi değiştirilmekte, fiillere karşılık tertip olunan cezaların mahiyeti de farklılaştırılmaktadır"* şeklinde açıklanmıştır. Dikkat edildiği üzere kaçakçılığa ilişkin fiillerin varlığı için kanun maddesi "bilerek" ifadesini çıkartırken kanun gerekçesinde "niyet, amaç ve plan" diyerek esasında kastın varlığını kabul etmektedir.

Buna ilaveten 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 61'inci maddesi de;

"1) Hakim, somut olayda; a) Suçun işleniş biçimini, b) Suçun işlenmesinde kullanılan araçları, c) Suçun işlendiği zaman ve yeri, d) Suçun konusunun önem ve değerini, e) Meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığını, f) Failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığını, g) Failin güttüğü amaç ve saiki,

Göz önünde bulundurarak, işlenen suçun kanuni tanımında öngörülen cezanın alt ve üst sınırı arasında temel cezayı belirler.

(2) Suçun olası kastla ya da bilinçli taksirle işlenmesi nedeniyle indirim veya artırım, birinci fıkra hükmüne göre belirlenen ceza üzerinden yapılır....." Hükmü ile kastın ve taksirin suçun ilzamında hafifletici ya da ağırlaştırıcı birer unsur olduğuna dair esaslar koymuştur. Buna göre VUK 359'a istinaden verilecek cezaların kanun maddesinde belirlenmiş hapis cezasının tayininin tespitine ilişkin unsurların dikkate alınmasını hüküm altına almıştır. Burada suça ilişkin fiilin kasıt unsuru, niyet ya da meydana gelen zararın boyutu gibi nedenlerle kanun maddesinde hükmolunan hapis cezasının alt ve üst sınırlar içinde tayin olunmasını belirlemektedir.

Mevcut maddelerin varlığı sonucunda ortaya çıkan bu sonuç mükellefler kaygı ve tereddüt yaratınca kanun koyucu konuya açıklık getirmek amacıyla 306 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ni yayımlamıştır. Mezkur Tebliğ'in ilk kısmında *"Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, yapılan incelemeler sonucu sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükellefler için kasıt unsurunun araştırılıp araştırılmayacağı, bu belgeleri bilmeden kullandığı belirlenenler hakkında vergi suçu raporları düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında duraksamaya düşüldüğü anlaşılmış ve aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur...."* Şeklinde kastın olup olmadığına ilişkin açıklamalar getirerek konuya açıklık kazandırmak amaçlanmıştır. Tebliğ'in

devamında⁶⁶ kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyanına da sebebiyet verilmiş olması halinde VUK'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet

⁶⁶ İlgili Tebliğ'in devamı; "Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Kanunla 29/07/1998 tarihli ve Mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. değişmeden önceki 344 üncü maddesinin 2 numaralı bendinde, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak kaçakçılık fiili olarak belirlenmiş ve bu belgeleri düzenlemek yada bilerek kullanmak suretiyle vergi ziyanına neden olunması halinde oluşan kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında hükmolunacak ağır hapis cezası da değişmeden önceki 359 uncu maddenin 2 numaralı bendinde düzenlenmiş idi.

4369 sayılı Kanunla, 01/01/1999 tarihinden geçerli olmak üzere ceza hükümlerinde bazı değişiklikler yapılmış ve kaçakçılık suçları ile bu suçlar için hükmolunacak hapis cezalarına yeniden düzenlenen 359 uncu maddede yer verilmiştir. Bu düzenlemede kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli fiiller kaçakçılık suçu olarak belirlenmiş ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması da kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır. Maddede sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan, Türk Ceza Kanununun 1 inci maddesinde suçlar; cürüm ve kabahat olarak belirlenmiş, aynı Kanunun 45 inci maddesinde de, cürümde kastın bulunmaması halinin cezaı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir.

Yukarıdaki hükümler göz önüne alındığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyanına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyanına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Tebliğ olunur." Şeklinde.

savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına VUK'un 344'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Mevcut konuya bir de Kabahatler Kanunu'nun 9'uncu maddesinde hükmolunan "Kast ve Taksir" başlıklı açısından da bakılması gerekmektedir. Mezkûr madde "*Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir.*" Şeklinde hükmolunurken TCK'nın kast ve taksiri düzenleyen 21 ve 22'nci maddeleriyle birlikte değerlendirilmesi gerekir. Bu itibarla, suçların ancak Kanun'da yazılı olan hallerde taksirle işlenebileceği, buna karşın kabahatler bakımından aksi kanunda yazmadığı sürece hem kasten hem de taksirli sorumluluğun mümkün olduğudur. Ancak uygulamada sadece hala sadece kast aranmakta ve bu durum ciddi bir hukuki sorundur. ŞENYÜZ'e göre ise; TCK "suçun oluşması için kastın varlığına bağlıdır" diyerek fiilin işlenmesinde kastın olmaması halinde suçun tüm unsurları tamamlanmamış olacağından cezalandırma da yapılamayacaktır. Kast, hareketin yapıldığı anda var olmalıdır, yokluğu cezalandırmaya engel olacaktır.⁶⁷

3.3.5. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmayanların Belge Basması ve Bunların Kullanılması

VUK'un 5728 sayılı Kanun'la değişik 359'uncu maddesinin (c) fıkrasında VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanların veya Bakanlık ile anlaşması olmayan kişilerin bastığı belgeleri bilerek kullananların iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür.

Buna göre ilgili hükmün "...anlaşması olmadığı halde basanların veya Bakanlık ile anlaşması olmayan kişilerin bastığı belgeleri bilerek kullananların..." kısmından Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin sahte belge basımlarının suç olmadığı anlamı çıkmaktadır. Böylece suç tanımı içinde yer verilmeyen bu fiil için ceza uygulanamayacaktır. Yapılan değişiklikle suçun kapsamı sadece Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde belge basılmasıyla sınırlandırılmıştır. İşin özü bu gibi durumda sahtecilik sadece belgenin içeriği ile alakalı oluşudur. Mezkûr maddede anlaşması olmayan matbaalarca basılan sahte belgeleri kullananlar açısından da "bilerek" ifadesi olası tartışmaları yeniden

⁶⁷ Doğan ŞENYÜZ; *Vergi Ceza Hukuku-Vergi Kabahatleri ve Suçları*, Ekin Yayınevi, 7. Baskı, Bursa, 2013, s.403.

ateşlediği kanaatindeyim. Zira “bilerek” fiili tamamen sübjektif bir duruma işaret ettiğinden aksi durumda yani “bilmeden kullandım” beyanı çoğu zaman kargaşa yaratacağından mezkûr maddeye istinaden ilzam olunacak cezanın uygulamasını güçleştirecektir. Ancak, gözden kaçmaması gereken nokta, bilerek kullanma eyleminin anlaşmasız belge basma eyleminden ayrı ve bağımsız bir suç teşkil ettiğidir.

Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin (a) ve (b) fıkralarındaki belgede sahtecilik suçlarına konu olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelere yönelik eylemler bu belgelerin düzenlenmesi ya da kullanılması olarak ayrı ayrı ifade edilirken VUK’un 359’uncu maddesinin (c) fıkrasında sadece kullanma kavramına yer verilmiştir. Burada kanun koyucu “kullanma” kavramını TCK’daki “kullanma” kavramına paralel olarak VUK’un 359’uncu maddesinin (a) ve (b) fıkralarındakinden daha geniş anlamda düzenleme eylemini de kapsayacak şekilde ifade etmiştir. Bu durum esasen VUK’un 359’uncu maddesinin tedvin biçimi ve kavramlarıyla uyumlu değildir. Söz konusu değişikliğin dayanağını teşkil eden 5728 sayılı Kanun’un hazırlanma sürecinde bu detayın gözden kaçtığı görülmektedir. Nitekim “genel kanun” olarak nitelendirilen 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu’na TCK dışında diğer kanunlarda yer verilen ceza normlarının da uyumlulaştırılması çerçevesinde 583 madde ile yasalaşan 5728 sayılı Kanun’da TCK dışında ceza normu içeren birçok kanunda TCK’ya uyum sağlanması amacıyla önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda, VUK’un ceza hükümlerinde de önemli değişiklikler yapılırken detaydaki bu kavram farkı TCK’nın kavramlarının gölgesinde kalarak gözden kaçmış olabilir. Ancak, VUK’un kendi içindeki sistematik dikkate alındığında söz konusu fıkranın VUK’un 359’uncu maddesinin (a) ve (b) fıkralarıyla uyumlu olacak şekilde yeniden ele alınması gerekmektedir⁶⁸.

Burada dikkat edilmesi gereken husus anlaşması olmayan bir matbaanın belge basması ve bunun bilerek kullanılmasıdır. Bu nedenle belgenin içeriğinde bulunan esaslar önem arz etmemekle birlikte söz konusu belgenin sahte belge olmaması halinde bile Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesi 2/c’ye istinaden cezalandırılması gerekmektedir.

3.4. İŞTİRAK

⁶⁸ Tahir ERDEM; Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Olmadan Belge Basılması ve Bu Belgelerin Bilerek Kullanılması Suçları, Vergi Sorunları, Sayı 268, Ocak 2011, s.3.

Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak diğer suçlardan farklı bir özellik göstermez. 5728 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununda değişiklik yapılmadan önce iştirak 360 ıncı maddede düzenlenmekteydi. Değişiklikten önceki Vergi Usul Kanununun 360 ıncı maddesine göre; birden fazla kişi, 359’uncu maddede sayılan fiillerin yapılmasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikâp edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri, bundan ayrı ayrı maddi çıkar gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır, söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar verilirdi. Bu fiillere maddi çıkar gözetmeksizin iştirak edenlere ise söz konusu fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur, ayrıca kaçakçılık sayılan hallere iştirak etmek suretiyle vergi zıyana sebebiyet verilmesi halinde ise, Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinde tanımlanan vergi zıyaı cezası kadar da para cezasına hükmolunmaktaydı.(4) 5728 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’nun 360’ıncı maddesinde düzenlenen “iştirak” hükmü kaldırılmış ve madde kenar başlığı, “Cezadan İndirim” biçiminde değiştirilmiştir. Böylelikle; sadece iştirake ilişkin bir ceza indirimi müessesesine dönüştürülmüştür. Bu sayede; vergi suçu, kaçakçılık suçu merkezinde toplanmak suretiyle, iştirak konusunun TCK’nin genel çerçevesi içinde çözümlenmesi amaçlanmıştır⁶⁹.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesi uyarınca kaçakçılığa konu fiillerin işlenmesinde mükelleflerin yanı sıra vergi sorumluları da cezalandırılırken buna ilaveten mezkûr suçlara ilişkin eylemlerin yapılması durumunda bu eylemlere katılarak ya da eylemin işlenmesine yardım ederek suçu birden fazla kişinin işlediği kanaati belirlemektedir. Suça iştirak olarak düşünülen bu eylemler de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 360’ıncı maddesi uyarınca cezalandırılmaktadır.

3.4.1. Türk Ceza Kanunu’nda İştirak

Suçların işlenmesi için çoğu zaman tek bir kişinin olması yeterlidir. Ancak iştirak bu kurala bir istisna getirmektedir⁷⁰. Günlük yaşamda suç birden fazla kişi tarafından farklı miktarda katkılarıyla işlenebilir. Suçu işleyen bu kişiler ne şekilde ve aynı oranda mı cezalandırılmalı sorunsalı bu eylemin doğal sonucu olacaktır. Bu sorunsala yanıt; ya tipikliğin oluşumundan aldıkları role bakılmaksızın herkes suçun tam cezasıyla cezalandırılmalı (teklik sistemi) ya da suça katkıları ağırlıklandırılarak bazılarının suçun tam cezasıyla bazısına ise indirimli ceza ile cezalandırılmalıdır (İkilik sistemi). TCK ikilik sistemini benimsemiş ve

⁶⁹ Mehmet TAŞTAN; **Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve ve Belgeleri Gizlemek Suçu**, Adalet Dergisi, Sayı 45, 2013, s.164.

⁷⁰ Timur DEMİRBAŞ; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık 6. Baskı, İstanbul, 2009, s.446.

tipiklik düzeyinde fail ve suç ortaklığı ayırımına gitmiştir⁷¹. Buna göre iştirak, yasadaki suç tanımından bir zorunluluk hali olmamasına rağmen birden fazla kişi tarafından işlenmesidir.⁷² Başka bir tanımda ise; bazen suç tipleri birden fazla kişi tarafından birlikte hareket ederek ihlal edilmiş olabilir. Bu durumda eylemden kimlerin, ne şekilde sorumlu olduğunu belirlemek bakımından suç tiplerinden yararlanarak bir sonuca ulaşmak mümkün olmayabilir. Diğer katılımcıların da konu alan hükümlere ihtiyaç bulunur ki bu durumu ifade eden kavram iştiraktır⁷³.

Ceza hukuku kurallarında iştirak hükümlerinin amacı, faillik hükümleri kapsamına girenlerin ve suçun oluşumunda kolaylaştırıcı ve tamamlayıcı rol oynayan suç ortaklarının cezai sorumluluğunu belirlemektir. Genel ceza kanunlarında ve ceza içeren özel kanunlarda fail, asli suçludur ve cezai sorumluluğu kanunlarda belirtilmektedir. Problem ise fail dışında suçun işlenmesine katkıda bulunan iştirakçilerin sorumluluğunun ve cezasının tespiti noktasında ortaya çıkmaktadır. Genel olarak ceza hukukunda faillik (asli iştirakçi/principal), suçu bizzat, birlikte veya başkası vasıtasıyla işleyen; suç ortakları (fer'i iştirakçi/accessory) ise suçun işlenmesi esnasında veya suçun işlenmesinden önce faile hukuksuz ve kasti eyleminde kasten yardımda bulunan, suçun işlenmesini teşvik eden, suçu işleyene öğüt veren, yol gösteren veya suçun işlenmesi için araç tedarik eden kişileri ifade etmektedir⁷⁴.

Türk Ceza Kanunu'nun 37'nci maddesinin (1) nolu bendi "*Suçun kanuni tanımında yer alan fîli birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin (2) nolu bendinde ise "*Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur*" şeklindedir. Ceza hukukunda, bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun birden fazla kimsenin önceden işbirliği yapmaları sonucunda gerçekleştirilmesi halinde failler arasında iştirakin varlığını kabul etmek gerekir. Bu şekilde işlenen suçlara ise iştirak halinde işlenen suçlar denir⁷⁵. Bu madde hükmünde tanımlanmış olan ve suçun özel görünüş şekillerinden biri olan iştirak, bir kişi tarafından işlenebilecek bir suçun birden fazla kişi tarafından işlenebilirliğini ifade eder. Yani aslında suça iştirakte, herhangi bir kanuni mecburiyet bulunmamasına rağmen, yani suç tek bir fail tarafından işlenebilir özellik taşımasına rağmen, birden fazla failin anlaşmak ve

⁷¹ Bahri ÖZTÜRK&Mustafa Ruhan ERDEM; **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Seçkin Yayıncılık 14. Baskı, Ankara, 2014, s.359.

⁷² Doğan ŞENYÜZ; **a.g.e.**, s.439.

⁷³ Veli Özer ÖZBEK ve Diğerleri ;**a.g.e.**, s.543.

⁷⁴ Adnan GERÇEK&Fulya MERCİMEK; **Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk**, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 14, Temmuz 2013, s.195.

⁷⁵ Nihal SABAN; **Vergi Hukuku**, Beta Yayınevi, 5. Baskı, İstanbul, 2009, s.252.

işlerliği içerisinde, kasten işlenebilen bir suç etrafında birleşmeleri söz konusudur. Suça iştirak müessesesinde önemli olan unsur; ceza normunda suç olarak tanımlanan bir fiilin işlenmesine katılan yani iştirak eden bireylerin, suç işleme kastını muhakkak taşıması gerekliliği olmakta ve iştirakçilerin her biri; az veya çok yaptıkları hareketler vasıtası ile bu kastı ortaya çıkarmış olmalarıdır⁷⁶. Bu noktada suça iştirak hükümleri ile çok failli suçları birbirinden ayırmak gerekmektedir; çok failli suçların zaten yapıları gereği suçun oluşabilmesi için birden fazla faile ihtiyaç duyulmaktadır. İştirak halinde işlenen suçlarda da failler birden fazladır ancak; bu fazlalık bir suç unsuru teşkil etmemekte, sadece suçun işleniş ve ortaya çıkış tarzı olarak meydana gelmektedir⁷⁷.

Türk Ceza Kanunu suça iştiraki, madde 37 uyarınca faillik altında; doğrudan ya da tek başına faillik, müşterek faillik ve dolaylı faillik⁷⁸ olmak üzere üç şekilde sınıflandırmıştır. Öte taraftan şeriklik adı altında ise; madde 38 uyarınca azmettirme⁷⁹ ve madde 39 uyarınca yardım etme şeklinde düzenlemiştir. TCK m.37/f.1, “*Suçun kanunî tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.*” hükmolunmaktadır. Bu noktada suçu işleyen herkesin aynı eyleme aynı ağırlıkta katkı sağladığı düşüncesiyle her iştirakçiyi fail olarak değerlendirmek gerekecektir. Mezkûr fıkra fiili birlikte işleyenlerden her birinin fail olduğu belirtilmiştir. Burada tipik fiilin asıl hareketlerini yapan ve tipik fiilin işlenişini doğrudan doğruya beraber gerçekleştiren kişiler ifade edilmektedir. Tipik fiil dışında kalan ancak onun olmazsa olmaz parçası niteliğindeki hareketler, kanuni tipteki hareketlerden biri olmasa da suçun gerçekleşmesi için zorunlu hâle gelmiştir⁸⁰.

Suçta İştirakten söz edebilmek için maddi ve manevi unsurdan bahsetmek gerekmektedir. Suça neden olan eylemin ifası esnasında iştirak eden buna iştirak ettiğini

⁷⁶ Ersan ŞEN; **Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. 115.

⁷⁷ Sedat APAK; **Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür ve Birleşme**, İstanbul Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2008, s.120.

⁷⁸ Dolayısıyla faillik; suçta bir başkasının veya onun hareketinin üzerinden etkili kurularak, icra hareketinin o kişiye yaptırılmasının sağlanması ile oluşan suç olmaktadır. Dolaylı fail ile azmettirenin birbirinden ayırmak gerekir. Dolayısıyla failde imkanı ve kastı olmayan biri suç işletmek için kullanılmaktadır. Azmettiren ise; cezai ehliyeti varolan bir kişi üzerinde etkili olma söz konusudur. Bu durumda; kişinin bu konuda kusurlu iradesinden bahsetmek imkansızdır. Kişiyi bu suç sayılan fiilin yapılmasına sevk eden kişi dolayısıyla fail olarak tespit edilecek ve aynen fail gibi suçun tam cezasına çarptırılır. Burada önemli bir ayrıntı; araç olarak suçu işleyen kişinin, işlediği suç hakkında bilgisinin tespiti durumunda, aynen fail gibi suçtan dolayı sorumlu tutulacağıdır. (Sulhi DÖNMEZER&Sahir ERMAN; **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, 14. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1997, s. 307.)

⁷⁹ Azmettirenin bulunması için, suç sayılan fiili işleyen faille, azmettiricinin telkinlerinden önce herhangi bir suç işleme yada maksadının olmaması gerekir. Azmettiren kişi eğer akrabalık ve kanbağı ilişkilerini kullanarak, bu fiili gerçekleştiriyor ise cezanın arttırıldığı hükmüne yer verildiği görülmüş, cezanın tespitinde de; kendisine tabi olanların kullanılmış olması ve suçun işlenişinde akraba olmanın azmettirmeye getirdiği kolaylık temel kavram olarak alınmıştır. Üçüncü maddenin işlenmesi sırasında, muhbirlik müessesesinin çalıştırılmak istenmiş olması düşünülmelidir. (Sulhi DÖNMEZER&Sahir ERMAN; **a.g.e.**, s. 523)

⁸⁰ Devrim AYDIN; **Türk Ceza Hukukunda Suça İştirak**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s.134-135.

bilmeli yani kastı olmalı ki bu suçun manevi unsuru sayılmalıdır. Bu çerçevede bilmeden suça iştirak ile hata neticesinde işlenilmiş suça iştirak halinde suça iştirak iradesi bulunmamaktadır. Bu nedenle suça İştirakin gerçekleşebilmesi için belirli bir suça katılma bilinci ile hareket edilmelidir. Ancak suça katılan kişinin suçun tüm ayrıntılarını bilerek suça katılması şart değildir. İştirakin “*subjektif şartı*” veya “*iştirak kastı*” olarak ifade edilen bu durumda kusurlu bir fiilin varlığı suçun kurucu unsuru olduğu için kusurlu bir fiil olmadan İştirakin varlığı da yeterli değildir. İştirak halinde suç, birden fazla kimselerin fiillerinin birleşmesinden oluşmaktadır. Dolayısıyla İştirakin maddi unsuru, bu suç bütünlüğüne etkili bir şekilde illiyet bağı çerçevesinde “*katılmak*” ile meydana gelmektedir. Dolayısıyla İştirakin maddi unsuru faillerin çokluğunu içermektedir ve tamamlanmış veya en az teşebbüs derecesinde olan bir suçun gerçekleştirilmesine bu kişilerin katılması olarak tanımlanabilen maddi unsur, suça İştirakin genel şartı olarak nitelendirilmektedir⁸¹.

3.4.2. Vergi Usul Kanunu’nda İştirak

213 Vergi Usul Kanunu’nun “*Cezada İndirim*” başlıklı 360’ıncı maddesinde “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir” şeklinde hükümlenmiştir. İştirak 213 Vergi Usul Kanunu’nun başka bir maddesinde ise düzenlenmemiştir.

Türk Ceza Kanunu’nda iştirak, faillik ile birlikte şeriklik olarak adlandırılan suç ortaklığını da kapsayan üst bir kavramdır. Faillik; tek başına faillik, müşterek faillik, dolaylı faillik olarak üçe ayrılırken, şeriklik yani suç ortaklığı ise azmettirme ve yardım etme olarak ikiye ayrılmaktadır. TCK’da tek başına fail, dolaylı fail ve müşterek failler için suç üzerinde ortak hâkimiyet kurma kriteri aranırken, suç ortaklarının (yardım, azmettiren) sorumlulukları bağıllık kuralına göre tespit edilmektedir. Dolayısıyla bir suçun işlenmesinde asıl sorumluluk faile aitken; yardım eden ve azmettirenler, fiil üzerinde hâkimiyet kuramadıkları veya özel faillik vasfını taşımadıkları gerekçesiyle TCK’nın 40’ıncı maddesinde yer alan bağıllık kuralı gereğince sorumlu tutulmaktadırlar. 5237 Sayılı TCK’nın genel hükümleri arasında düzenlenmiş olan iştirak koşulları VUK’daki vergi suçları açısından da uygulama alanı bulacağı için vergi kaçakçılık suçuna İştirakin koşullarını şöyle sıralayabiliriz;⁸²

⁸¹ Adnan GERÇEK; **a.g.m.**, s.196.

⁸² Adnan GERÇEK; **a.g.m.**, s.202.

- ✓ Birden çok kişi tarafından yapılan ve aralarında nedensel bağlantı bulunan birden çok hareketin varlığı (Objektif koşul: maddi unsur).
- ✓ Suća katılma kastı (İřtirak iradesi: sübjektif kořul: manevi unsur).
- ✓ Fiil egemenliği(Faillik için)
- ✓ Karar verilen suçun işlenmesi (Bağlılık kuralı: Yardım eden ve azmettirenler için)

şerikliğin alt unsurlarından özellikle “yardım” dikkat edilmesi bir husustur. TCK’nın 39’uncu maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye istinaden yardımdan söz edebilmek için kasten yapılmasını bilen faille kasten destek olunması anlamındadır. Örneęin, bir kişinin matrah azaltıcı gayesine destek amaçlı, sahte belge düzenleme, belge basımı için makine tedariki ya da bu durumda olanları tanıştırmak gibi eylemler yardım kapsamında değerlendirilir. TCK’nın 40’ıncı maddesinde bağlılık kuralı hüküm altına alınmıştır. Buna göre “(1) Suća iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kiři, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır. (2) Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kiři fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. (3) Suća iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenlemeden kasıt, suç ortaklarının bazılarında faillik özelliklerinin bulunmaması durumunda da, işledikleri suçtan dolayı sorumlu tutulmaları ve cezaya çarptırılabilmelerinin sağlanmasıdır. Birinci maddede iştirakin ancak hukuka aykırı bir fiille ve kasıtlı olarak gerçekleştirilmiş bir fiille söz konusu olabileceğini ve bunun sonucunda da taksirle gerçekleştirilen suçlara da iştirakin söz konusu olamayacağı düzenlemeleri hükme bağlanmış bulunmaktadır. İştirak kişisel ağırlaştırıcı sebep eğer nedensellik değeri taşımıyor ise, kişisel bazda değerlendirilmelidir. Yani, cezanın faile göre tayini sistemi ile ağırlaştırıcı sebepler her şerik için ayrı ayrı göz önünde tutulur⁸³.

213 Vergi Usul Kanunu’nun “Cezada İndirim” başlıklı 360’ıncı maddesinde en hassas konulardan bir tanesi de “..bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde”

⁸³ Sulhi DÖNMEZER&Sahir ERMAN; a.g.e., s. 515& Sedat APAK; a.g.e. s.126

kısımında yer alan menfaat kavramıdır. Zira menfaat elde edilmesi halinde kaçakçıya kesilen aynı ceza verilirken menfaatin olmaması durumunda ise yarısı kesilecektir. Bu nedenle menfaat kavramının ne anlama geldiği önemlidir.

Buna göre, “menfaat” kavramı Türk Dil Kurumu’na göre “çıkar” anlamında kullanılmayı kabul etmektedir. Menfaat kavramı hukuk öğretisinde ve yargı kararlarında farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda (HUMK) “*menfaat*” (md 82) ve “*hukuki yarar*” (md 427) terimleri kullanılırken, Türk öğretisinde kavram “*hukuki yarar*” “*menfaat (hukuki himaye ihtiyacı)*”, “*hukuki himaye menfaati*” olarak ifade edilmektedir. Yargıtay içtihatlarında ise menfaat, “*hukuki yarar*”, “*hukuki menfaat*”, “*hukuki yarar*” veya “*hukuksal yarar*” şeklinde ifade edilmektedir. Bu ifadelerin tümü aslında aynı kavramı tanımlamaktadır. Aralarında esaslı bir fark yoktur. Bu nedenle, bu kavramlardan herhangi biri tercih edilebilir⁸⁴. İdare hukuku açısından ise menfaat, "bir idari işlemin yargı yeri önüne götürülebilmesi için onunla davacı arasında varolduğu anlaşılan ve yeterli sayıldığı kabul edilen salt bir ilişki", "sadece yargı mekanizmasını harekete geçirmeye yetecek kadar bir ilginin bulunup bulunmadığının iptal davasının başlangıcında saptanması" şeklinde tanımlanabilir⁸⁵.

Görüldüğü üzere “menfaat” kavramı fazlasıyla sübjektif ve anlam açısından geniş bir kavramdır. Bu nedenle bu kavram dahilinde çok geniş düşünülmelidir. Örneğin, kişinin bir suça katılması karşılığında belli bir miktar para alması, sahip olduğu gayrimenkullerden barınma ya da benzeri anlamda yararlandırması, ya da çeşitli haklardan istifade ettirilmesi gibi menfaatler sayılabilir. Ancak menfaatin iştirak kapsamında değerlendirilmesi için katınılan suçun doğrudan bir karşılığının olması gerekmektedir. Örneğin SMMM’lerin aylık düzenli olarak aldıkları bedeller suça katılma karşılığı olmaması münasebetiyle menfaat olarak düşünülmemelidir. Ancak asıl problem sağlanan menfaatin suça iştirakten önce mi yoksa sonra mı elde edilmesidir. Kanun’da bu konunun düzenlenmemiş olması bir hukuki boşluk yaratmaktadır.

3.5. MESLEK MENSUPLARININ İŞTİRAK KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

⁸⁴ Baki KURU& Ramazan ARSLAN,&Ejder YILMAZ; Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, Genişletilmiş 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 313.& Yavuz ALANGOYA; Medeni Usul Hukuku Esasları, Cilt: 1; Nemaş Yayınları, İstanbul 2000, s. 173.

⁸⁵ Cemil KAYA; İptal Davalarında (Kişisel) Menfaat İhlalinin Genişlemesi: İktisadi Rekabet, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. LXVI, S.2, 2008, s.273..