

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

VERGİ HUKUKUNDA İŞTİRAK

DOKTORA TEZİ

ŞAFAK AKYÜZ

ANKARA
2022

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

VERGİ HUKUKUNDA İŞTİRAK

DOKTORA TEZİ

ŞAFAK AKYÜZ

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Cenker GÖKER

ANKARA
2022

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

VERGİ HUKUKUNDA İŞTİRAK

Doktora Tezi

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Cenker GÖKER

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

Prof. Dr. Cenker GÖKER

.....

Prof. Dr. N. Semih ÖZ

.....

Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU

.....

Doç. Dr. Oytun CANYAŞ

.....

Dr. Öğr. Üyesi İdris Hakan FURTUN

.....

Tez Sınavı Tarihi: 24 Mayıs 2022

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Prof. Dr. Cenker GÖKER danışmanlığında hazırladığım “Vergi Hukukunda İştirak (Ankara, 2022)” adlı doktora tezindeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Şafak AKYÜZ

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR	viii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKU – CEZA HUKUKU İLİŞKİSİ VE CEZA HUKUKUNDA İŞTİRAK

I. Genel Olarak Vergi Hukuku – Ceza Hukuku İlişkisi.....	4
II. Vergi Hukuku ile Ceza Hukuku’nun Ortak İlke ve Esasları.....	5
A) Hukuki Güvenlik İlkesi.....	5
1) Kanunilik İlkesi.....	12
2) Belirlilik İlkesi	17
a) Kıyas Yasağı	20
b) Geriye Yürümezlik İlkesi.....	23
3) Re’sen Araştırma İlkesi	28
4) Ölçülülük İlkesi.....	36
III. Vergi Yargısı – Ceza Yargısı İlişkisi.....	38
A) Vergi Ziyatı Cezası – Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Bakımından Etkileşim	39
B) Zamanaşımı Bakımından Etkileşim	45
C) İştirak Bakımından Etkileşim.....	50
IV. Vergi Ceza Hukuku.....	52
V. Genel Olarak Ceza Hukukunda İştirak	55
VI. İştirake İlişkin Sistemler.....	58
A) Eşitlik Sistemi	58
B) İkilik Sistemi	59
C) Cezanın Faile Göre Belirlendiği Sistem.....	61
VII. İştirakin Unsurları	62
A) İştirakin Maddi Unsuru	62
B) İştirakin Manevi Unsuru	65
VIII. Türk Ceza Kanunu’nda Suça İştirak.....	68
A) Faillik.....	71

1) Müşterek Faillik	72
2) Dolaylı Faillik	75
B) Azmettirme.....	80
C) Yardım Etme	87
D) Bağlılık Kuralı	91
E) İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Gönüllü Vazgeçme	96
IX. İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Cezalandırılabilme	99

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA İŞTİRAK

I. Genel Olarak	102
A) İştirakte Menfaat Kavramı	105
II. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Bakımından İştirak.....	110
A) Kaçakçılık Suçlarına İştirak.....	113
1) Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapılmasına İştirak	115
2) Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açılmasına İştirak.....	122
3) Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter Veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydedilmesine İştirak.....	128
4) Defter, Kayıt ve Belgelerin Tahrif Edilmesi ve Gizlenmesine İştirak.....	134
5) Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanılmasına İştirak	143
6) Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter Kayıt ve Belgelerinin Yok Edilmesi veya Defter Sahifelerinin Yok Edilerek Yerine Başka Yapraklar Konulmasına İştirak	148
7) Belgelerin Asıl Veya Suretlerinin Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenmesine Veya Kullanılmasına İştirak	150
8) Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Bulunmadığı Halde Belge Basılması veya Bilerek Kullanılmasına İştirak.....	158
B) Vergi Mahremiyetini İhlal Suçuna İştirak	160
C) Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçuna İştirak.....	165

D) Haysiyet ve Şerefe Tecavüz Suçuna İştirak.....	167
E) Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçuna İştirak	168
III. İştirak Nedeni ile Uygulanacak Vergi Ziyai Cezası	169
A) İştirakte Vergi Ziyai Cezası Kesmeye Yetkili Makam	175
B) Tekerrür Hükümleri Bakımından İştirak.....	176
C) Zamanaşımı Bakımından İştirak	177
D) Tahakkuk Etmemiş Amme Alacaklarının Korunmasına İlişkin Hükümler Bakımından İştirak	179
E) İştirakte Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu	181
F) İştirak Edenin Pişmanlığı	184
IV. Kabahatler Kanunu Bakımından İştirak	186
V. Gümrük Kanunu Bakımından İştirak.....	192
VI. 6183 Sayılı Kanun’da Öngörülen Vergi Tahsilatı ile İlgili Suçlara İştirak.....	194

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA İŞTİRAK KURUMUNUN İŞLEVİ

I. İştirak Kurumunun Gerekliliği.....	199
II. İştirak Tespitinde Yaşanan Sorunlar	202
III. Olması Gereken Bakımından İştirak Kurumunun İşlevselliğinin Arttırılması.....	208
SONUÇ.....	214
KAYNAKÇA	219
ÖZET	239
SUMMARY	240

KISALTMALAR

a.g.e	: adı geçen eser
a.g.m	: adı geçen makale
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜEHFD	: Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBFD	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
bkz.	: bakınız
C	: cilt
CGK	: Ceza Genel Kurulu
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
Çev.	: Çeviren
Derg	: Dergi
E.T.	: Erişim tarihi
Fak.	: Fakülte
GÜ Yay.	: Galatasaray Üniversitesi Yayınları
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İÜFF	: İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
MÜHF – HAD:	Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi
MİHDER	: Medeni Usul ve İcra – İflas Hukuku Dergisi
S	: sayı
s	: sayfa
SÜHFD	: Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
TBB	: Türkiye Barolar Birliği

TBBD	: Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
v.d	: ve devamı
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y	: yıl
Yay.	: Yayınları
YUHFD	: Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi



GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) düzenlenmiş olan suçlardan özellikle vergi kaçakçılığı suçu günümüzde tek başına işlenebilir suç olmaktan çıkmakta ve bu suçların işlenmesi giderek başkaca kişilerin iştiraki ile gerçekleşmektedir. İştirak ise temelde ceza hukukuna dair bir kavram olmakla birlikte vergisel sonuçları ile de karşımıza çıkmaktadır. İştirakin varlığı tespit edildiği takdirde hürriyeti bağlayıcı ceza yanında vergi ziyayı cezası da uygulanacaktır. Bu nedenle iştirakin hem vergi hem de ceza hukuku anlamında sağlam temellere dayalı biçimde tespiti zorunludur.

Bu noktada karşımıza iştirakin hangi tanımlamaya uygun biçimde tespit edileceği sorunu çıkmaktadır. Zira VUK'un önceki düzenlemelerinde iştirakin değişik biçimleri tanımlanmış olmasına karşın, VUK'un son halinde iştirakin tanımına yer verilmemiştir. Ancak ne şekilde tespit edileceği konusunda herhangi bir tanıma yer verilmeyen iştirakin tespiti halinde hürriyeti bağlayıcı ceza bağlamında uygulanacak indirim VUK'da düzenlenmiş, bu düzenlemede Türk Ceza Kanunu (TCK) uyarınca verilecek cezaya atıfta bulunulmuştur. Ancak TCK'ya yapılan atıf, tanım eksikliğinin yarattığı belirsizliği bir kademe daha arttırmıştır. Zira TCK'da yer alan tanımların iştirakten kaynaklı vergi ziyayı cezasını gerektirir fiillerin tespitinde kullanılıp kullanılamayacağı sorunu ortaya çıkmıştır.

Olaya sadece ceza hukuku açısından yaklaşıldığında ise TCK'da yer alan iştirak biçimlerinin hangisinin gerçekleştiği ortaya konulmalıdır. Zira TCK'da yer alan iştirak biçimlerinin her biri farklı şekillerde gerçekleşmekte olup, sadece iştirak edildiği tespitini içeren ancak iştirakin hangi türü olduğunu tespit edemeyen suç isnatları yargı kararları ile eleştirilmiştir. Bununla birlikte vergi ve cezaların kanuniliği ilkesi de iştirak nedeni ile kesilecek vergi ziyayı cezasının Anayasaya uygunluğu sorununu ortaya çıkarmıştır.

Tezimizde; mükellef haricindeki kişilerin de iştiraki ile gerçekleşen fiillerde; VUK'da iştirakin tanımının kaldırılmış olmasının ne gibi sorunlar yarattığı, Türk Ceza

Kanunu'nda (TCK) var olan genel düzenlemelerin vergi kaynaklı ihtilafların çözümünde yeterli olup olmadığı, iştirake ilişkin genel düzenlemelerin vergi ve ceza yargılaması açısından ne gibi sonuçlar ortaya çıkardığı iştirakin tespitinde somut delillere yer verilmemesinin yarattığı sorunlar ve iştirak kurumunun işlevselliğinin artırılması irdelenmeye çalışılmıştır.

Bu irdeleme yapılır iken yargı kararlarından çıkarımlar yapılmaya çalışılmış, iştirakin tanımının VUK'da yer aldığı dönemlerdeki içtihatlar ile iştirakin tanımına VUK'da yer verilmeyen dönemdeki içtihatlar arasında mukayese yapılmıştır. Yapılan mukayese sonucunda VUK'da iştirake ilişkin tanımlamaya yer verilen dönemde çıkan içtihat sayısı anlamlı bulunmuştur. Zira iştirakin tanımına yer verilmeyen dönemde içtihat sayısında yaşanan düşüş, iştirak ile etkin mücadelenin sonucu olarak değil, iştirakin tespit edilememesi olarak yorumlanmıştır.

Çalışmamızda menfaat kavramı üzerinde özellikle durulmuştur. Zira menfaat kavramı iştiraktan kaynaklı olarak kesilecek vergi ziyayı cezası için değişen dönemlerde varlığına veya yokluğuna hukuki sonuç bağlanan bir kavram olarak karşımıza çıkmıştır. İştirakte menfaat kavramına biçilen değere rağmen menfaatten ne anlaşılması gerektiği hususunda mutabakata varılan bir yaklaşım sergilenememesi iştirakin tespitinde karşımıza çıkan bir başka sorundur.

İştirak ile etkin mücadele kaçakçılık ile etkin mücadelenin başka bir açıdan görünümüdür. Zira işlenen suçun asli faili ve bu suçun işlenmesine iştirak edenler sağlıklı bir şekilde tespit edilemez ise, gerçek suçluların cezalandırılmaması veya şeklen yetkili olmak ile birlikte suç sayılan fiili işlemeyen kişilerin cezalandırılması gibi hem kişisel hem de vergi sistemi güvenliğini tehlikeye atan sonuçlar çıkacaktır.

İştirak kurumundan beklenen fayda sadece mevzuattaki tanım eksikliğinin giderilmesi ile arttırılamaz. Zira iştirak bir suç değil, bir suçun işlenişine dahil olunma biçimidir. Bu nedenle iştirakin bütün olaylar bakımından şablon oluşturacak tanıma

bağlanması fiilen mümkün görünmemektedir. Ancak kapsayıcı bir tanımlama iştirakin tespiti hususunda önemli bir eksikliği dolduracaktır. Bunun yanında, iştirak ile ilgili tespitlerin hukuki denetimi hem uygulamaya yön vermesi hem de mükellef ve sanık hakları bakımından oldukça önemlidir. Bu hukuki denetimin konusunda ihtisaslaşmış mahkemelerce yapılması ise zaruridir.

Bu bağlamda tezimiz üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Vergi Hukuku ile Ceza Hukuku arasındaki ilişki her iki hukuk dalının temellendiği ortak ilkeler üzerinden irdelenmeye çalışıldıktan sonra, TCK'nın "*Suçta İştirak*" başlıklı dördüncü bölümünde kaleme alınan "*faillik*", "*azmettirme*", "*yardım etme*", "*bağlılık kuralı*" ve "*iştirak halinde işlenen suçlarda gönüllü vazgeçme*" kavramları üzerinde durulacaktır. Tezimizin ikinci bölümünde iştirakin vergisel ve cezai sonuçları, öncelikle VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiiller, akabinde ise 359'uncu madde haricinde suç sayılan fiiller bakımından irdelenecektir. Bu irdeleme yapılır iken, VUK haricinde, 6183 sayılı Kanun, Gümrük Kanunu ve Kabahatler Kanunu hükümleri iştirak kavramı açısından ele alınacaktır. Tezimizin üçüncü bölümünde ise Vergi Hukukunda iştirak kurumunun işlevi ve bu işlevin arttırılmasına yönelik düşüncemiz, iştirakin tespitinde yaşanan sorunlar ele alınmak sureti ile değerlendirilmeye çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKU – CEZA HUKUKU İLİŞKİSİ VE CEZA HUKUKUNDA İŞTİRAK

I. Genel Olarak Vergi Hukuku – Ceza Hukuku İlişkisi

Liberal devlet anlayışı üzerine temellenen istifade teorisine göre vergi; devlet ile vatandaş arasındaki bir tür mübadele olup, eşitler arası ilişki kapsamında fayda karşılığı ödenen bedeldir. Devlet müdahalesinin baskın olduğu iktidar teorisinde ise vergi, eşitler arası ilişkiden çıkarılmış, kamusal düzlemde devlet egemenliği çatısı altında ödev sayılmıştır¹.

Vergi ödevinin 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlıklı bölümünde düzenlenmiş olması, bir bütün olarak iktidar teorisine dayalı bir vergileme anlayışının benimsendiğini² ve vergi hukukunun kamu hukuku içerisinde yer aldığını göstermektedir. Bu itibarla vatandaş ile devlet arasındaki vergisel münasebet, tarafların eşit olduğu bir özel hukuk ilişkisinden ziyade, devletin kamusal güç üstünlüğüne dayanmaktadır³.

Ceza hukuku; cezai yaptırımın ceza kanunlarına aykırı davranılması halinde ortaya çıkacak suç ve bu suç için öngörülen cezaların neler olduğu, cezanın muhatabının ve söz konusu cezayı verme yetkisinin hangi makamlara ait olduğu ve öngörülen cezanın hangi makamlarca ne şekilde yerine getirileceği belirlenmek sureti ile müesseseleştirilmesinden vücut bulur⁴.

¹ S. Ateş Oktar, **Vergi Suçunun Niteliği Üzerine Bazı Düşünceler**, İktisat Fakültesi Mecmuası 60. Yıl, s.165.

² S. Ateş Oktar, a.g.m, s. 168.

³ A. Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler**, AÜHFD, C. XL, Y. 1988, S. 1-4, s. 243.

⁴ Z. Hafizoğulları, **Ceza Normu, Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni**, 2. Baskı, Ankara, US-A Yayıncılık, 1996, s. 172.

Ceza hukukunun bir özelliği de kamu hukukuna girmesidir. Nitekim ceza hukuku toplumu koruyan bir sosyal düzen ve disiplin aracı olmakla birlikte kişinin korunmasını da sağlayan bir hukuk dalıdır⁵.

Görüldüğü üzere her ikisi de kamu hukuku içerisinde yer alan vergi hukuku ve ceza hukuku ortak ilkeler üzerinde temellenmişlerdir. Hatta mali hukuk dallarının çoğu kez ceza hukukunun yaptırımlarına dayanmadan yürürlük kazanamayacağı bu sebeple ceza hukukuna muhtaç olduğu, bu muhtaçlık nedeniyle mali ceza hukukunun olduğu belirtilmektedir⁶. Bu itibarla vergi hukuku ceza hukuku arasındaki ilişkinin ortak ilkeler üzerinden ele alınmasının faydalı olabileceği düşüncesindeyim.

II. Vergi Hukuku ile Ceza Hukuku'nun Ortak İlke ve Esasları

A) Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin uyması gereken hukuk kurallarına önceden vakıf olması sureti ile bu kurallar doğrultusunda hareketlerini çekinme ve kuşku duymadan düzenleyebilmesidir. Bu ilke sayesinde vergi yükümlülere devlet tarafından vergilendirme aracılığı ile yapılan müdahaleleri önceden bilme ve bu müdahale karşısında kendi durumlarını belirleme imkânına sahiptir⁷. Yükümlülerin güvende olabilmesi ise kendilerini ilgilendiren düzenlemelerin anlaşılabilir olmasından geçmektedir⁸. Hukuki güvenlik ilkesinin temeli olan devlet ile vergi yükümlülere arasında güven ilişkisinin kurulması çıkarılacak kurallarda öngörülebilirlik olmasına bağlıdır⁹. Ancak her türlü

⁵ S. Dönmezer – S. Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt II**, 12. Bası, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1999, s. 15.

⁶ S. Dönmezer – S. Erman, a.g.e., s. 15.

⁷ M. Öncel - A. Kumrulu - N. Çağan – C. Göker, **Vergi Hukuku**, 29. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 2019, s. 52, 53

⁸ N. Çağan, **Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 37, s. 132

⁹ C. C. Aktan, **Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi**, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 9, Sayı 2, 2017, s. 103

kanuni düzenlemeye öncelikli olarak devletin uygun davranması gerektiği unutulmamalıdır¹⁰. Aksi durumda yeni düzenlemelere karşı uyumda sorun yaşanması kaçınılmaz olacaktır. Hukuki güvenlik ilkesine tek başına yükümlülük getiren kurallar bakımından yaklaşmak yanıltıcıdır. Muafiyet ve istisna tanımak sureti ile getirilen haklar, vergi borcunu sona erdiren veya yapılanmaya yönelik çıkarılan düzenlemeler bir kısım vatandaşlar lehine müspet etkiler doğurmakta ise de, bu düzenlemeler yapılırken hukuki güvenlik ilkesi göz ardı edilmemelidir. Keza vatandaşların malvarlıklarına vergilendirme ile yapılan menfi müdahaleler doğrudan sonuçlar doğurmakla birlikte, istisna, muafiyet, vergi affı veya yapılandırma kanunları ile ortaya çıkan müspet etkiler, sistem üzerinde veya bu müspet etkilerden yararlanmayan kesim üzerinde devlete olan güvenin sarsılmasına sebep olmaktadır¹¹.

Bu durum vergilendirme ahlakına uygun biçimde hukuki kurallar ve vergilendirme ilkeleri çerçevesinde kurulan adil ve prensiplere dayalı sistemin zarar görmesine sebebiyet verecektir¹². Tahsilatı arttırmak amacı ile çıkarılan aflarının kısa sürede tekrarlanması mükelleflerde af beklentisine, dolayısı ile zamanında ödenmesi gereken vergilerin ödenmeyerek vergi tahsilatının da azalmasına sebep olacaktır¹³. Ayrıca hukuk kuralları konulmadan önce; kuralın hangi ihtiyaca cevap verdiği, uygulamada ortaya çıkabilecek sorunlar ve kuralın sorunları çözebilme yeterliliği kapsamlı biçimde değerlendirilmeli ve çağın gereklerine cevap verdiği müddetçe kuralın değiştirilmesi

¹⁰A. Tekbaş, A. (2012). “**Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal ilkeler**”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Özel Sayı, s.133

¹¹S. Yılmaz, **Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 66/1, Mart 2017, s. 283

¹²F. Başaran, **Vergilendirme Ahlakı ve Hayat Standardı Esası**, Mükelleflerin Dergisi, <https://www.fundabasaran.com/pdf/vergilendirme-ahlaki-ve-hayat-standarti-esasi.pdf>, E.T:12.05.2021

¹³S. Öz – D. Özkök, Çubukçu, **Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt: 66 Sayı: 2, Nisan-Haziran 2011, s. 251, C. Göker, **Yönlendirici Vergilendirme**, Ankara, Turhan Kitapevi, 2011, s.57

düşünülmemelidir. Ancak bu şekli ile hukuki güvenliği sağlayabilecek hukuki istikrarın varlığından bahsedilebilir¹⁴.

Hukuki güvenlik ilkesine ilişkin AYM'nin 11.11.1994 tarihli kararında; *“Hukuk devleti, hukukun egemen olduğu, vatandaşların hukuki güvenliğe sahip oldukları devlettir. Hukuki güvenlik ilkesi ise, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesidir.”*

12.05.2011 tarihli kararında ise; *“... hukuk devletinin en temel unsurlarından birisi olan hukuki güvenlik ilkesi bireyleri keyfi yönetimlere ve hukuki sürprizlere karşı korumak ve bireylerin ileride başlarına gelebilecekleri öngörebilmesi ve hareketlerini buna göre ayarlayabilmesi amacıyla hukuk kurallarının açık, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmasını gerektirir.”* anlatımına yer verilmiştir¹⁵. Danıştay 9. Daire'nin E:2010/10149,

K:2013/4858 sayılı kararında ise hukuki güvenlik ilkesi; *“bir toplumda bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri, başka bir ifade ile ilgililerin hukuki durumun süreceğine olan inancı dolayısı ile hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelir.”* şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu kararlar birlikte değerlendirildiğinde hukuki güvenlik ilkesinin esas olarak öngörülebilirlik üzerinden anlamlandırıldığı görülmektedir.

Öngörülebilirlik ise sadece vergi idaresince uyulması gereken bir ilke değildir. Vergi yargısı tarafından verilen kararların da öngörülebilir olması gerekir. AYM'nin 2013/3244

başvuru numaralı kararında; temyiz ve istinaf mercilerinin yerleşik içtihatlardan farklılaşan ve daha öncesinde yapılmamış biçimde değerlendirme yapılarak verilen kararlar, *“öngörülemez”* sayılmıştır. 2012/1071 ve 2015/13921 sayılı kararlarında ise

dava açma süresinin hesaplanışına ilişkin olarak yargı mercilerince uzunca bir süre

¹⁴ A. V. Özgüven, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Ankara, Mali Hukuk Yayınları, 2007 s.48

¹⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 11.11.1994 tarih ve E:1994/85, K:1995/32, 12.05.2011 tarih ve E:2009/31, K:2011/77 sayılı kararları

kanuni düzenlemenin yorumunda birlik sağlanamaması hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırı bulunmuştur¹⁶. Aynı durum süresinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara sunulmayan yasal kayıtların yargılama mercilerine ibraz edilip edilemeyeceği ilişkin verilen çelişki kararlar içinde geçerlidir¹⁷. Bu noktada AYM'nin çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde detaylıca ele alınacak olan E:2014/120, K:2015/23 sayılı kararına hukuki güvenlik ilkesi ile sınırlı olarak değinmek gerekecektir. Bahsi geçen karar ile VUK'da sayılan kaçakçılık suçlarına iştirak edilmesi sonucunda iştirakçilere kesilen bir kat vergi ziyai cezasına ilişkin suç unsurlarına VUK'da yer verilmemesinin hukuki güvenlik ilkesi ve belirlilik ilkesine aykırı olup olmadığı irdelenmiştir. AYM tarafından yapılan inceleme sonucunda; *“Belirlilik ilkesi yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, doktrin, uygulama ve yargı kararları ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. ... İştirak kavramı yargı kararlarıyla somutlaştırılmıştır. ... İştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz.”* anlatımına yer verilmiştir. Söz konusu kararda hukuki belirliliğin doktrin, uygulama ve yargı kararları ile de

¹⁶Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E:2017/288, K:2017/329 sayılı kararı ile; Anayasa Mahkemesi'nin vergilemede “belirlilik”, “yasallık” “öngörülebilirlik”, “keyfiliğe izin verilmemesi” ve “hukuk devleti” ilkeleri doğrultusunda verilen E:2006/124, K:2009/146 sayılı iptal kararına dayanılarak, zamanaşımını durdurmak amacıyla takdir komisyonuna sevk işlemi hukuka aykırı bulunmuş ise de, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E:2019/705, K:2019/725 sayılı kararında; vergi incelemesi tamamlanarak, vergi tekniği raporu düzenlendikten sonra takdire sevk işlemi yapılması ve takdir komisyonunca vergi tekniği raporundaki tespitler esas alınarak matrah takdir edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığına karar verilmiştir. Kararlara dayanak alınan iki olay arasındaki farklılık takdir komisyonu kararına dayanak alınan raporların düzenlenme tarihleridir. Söz konusu kararlar kısa zaman aralığı içerisinde vergi yargısının en üst yargılama merci tarafından dahi farklı kararlar verilebildiğinin ve hukuki öngörülebilirliğe aykırı sonuçlar çıkabildiğinin göstergesidir.

¹⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 2015/4255 başvuru numaralı kararında; *“Otuz yılı aşkın bir süre, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının iptali istemiyle açtığı davada defter ve belgelerin incelenip incelenemeyeceği hususuna ilişkin içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından oldukça uzundur. Bu süre zarfında kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamamış olması, Dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurmuştur. İçtihadın birleştirildiği tarihten önceki dönemde kişilerin bu kadar uzun bir süre belirsiz bir hukuka maruz bırakılmalarının yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşılmıştır”* anlatımına yer verilmiştir.

sağlanabileceği belirtilmiş ise de, bu kavramlar çoğunluk görüşü ve fikir değişikliklerine bağlı olarak süreç içerisinde farklılaşabilir. Keza Anglosakson Hukuku temelli olmadığımız nazara alındığında yargı kararlarının farklılaşabilmesi sıkça görülmektedir. Hatta Anayasa Mahkemesi tarafından yargı mercilerince verilen farklı kararların hukuki belirlilik ilkesine aykırı bulunması, yargı kararlarının süreç içinde değişebildiğinin açık örneğidir. Bu itibarla, cezai bir nitelemenin değişkenlik arz edebilecek doktrin görüşü veya yargı içtihadına dayandırılması hukuki güvenlik ilkesi bakımından sakıncalı sonuçlar doğurabilecektir. Ancak Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan bu değerlendirme bir boyutu ile haklı olabilir. Örneğin yasal dayanağı olmamakla birlikte adli yargıda kabul görmüş olan “*usuli kazanılmış hak*” kavramı Yargıtay içtihatlarına dayanmaktadır¹⁸. Ancak dikkatlerden kaçırılmaması gereken husus, yargı içtihadı ile hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin altını dolduran “*usuli kazanılmış hak*” kavramı kanunilik ilkesi ile sınırlamaya tabii olmayan özel hukuk alanında verilmiştir. Suç ve cezada ise Anayasa’nın 38’inci maddesi gereği kanunilik ilkesi geçerlidir. Her ne kadar Anayasa Mahkemesi’nce verilen karara varılır iken “*Anayasa’nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayrım yapılmadığından idari nitelikli vergi cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tâbidir*” gerekçesine yer verilmiş ise de, varılan sonuç ile gerekçenin birbiri ile uyumlu olmadığı görülmektedir. Bununla birlikte kararda; “*Kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olması hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz.*”

¹⁸Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun E:2015/22-1848, K:2017/628 sayılı kararı; “*Bozma kararı ile dava, usul ve yasaya uygun bir hale sokulmuş demektir. Bozmaya uyulduktan sonra buna aykırı karar verilmesi usul ve yasaya uygunluktan uzaklaşılması anlamına gelir ki, böyle bir sonuç kamu düzenine açıkça aykırılık oluşturur. Buna göre Yargıtay’ın bozma kararına uymuş olan mahkeme, bu uyma kararı ile bağlıdır. Daha sonra bu uyma kararından dönerek direnme kararı veremez. Bozma kararında gösterilen biçimde inceleme yapmak ya da gösterilen biçimde yeni bir hüküm vermek zorundadır*” Aynı ilke Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 05.02.2003 gün ve E:2003/8-83, K:2003/72; E:2010/9-71, K:2010/87, sayılı kararlarında da benimsenmiştir. Yargıtay içtihatları ile kabul edilen “*usuli kazanılmış hak*” olgusunun, birçok hukuk kuralında olduğu gibi yine Yargıtay içtihatları ile geliştirilmiş istisnaları bulunmaktadır” şeklindedir.

ifadesine yer verilmiş olması, Anayasa Mahkemesi'nin diğer kararları ile de çelişir mahiyettedir. Nitekim, Anayasa Mahkemesi'nin vergilerin kanuniliği ilkesi bakımından diğer kararlarına esas alınan ve çalışmamızın Kanunilik İlkesi bölümünde detaylarına yer verilen E:1977/109, K:1977/131 sayılı kararında; *“Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek ya da tüzükle belli ettirerek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla koyulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz.”*¹⁹ anlatımına yer verilmiş olması çelişkiyi ortaya koyar mahiyettedir. Kaldı ki; VUK'un 4369 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki halinde yer alan “İştirak” başlıklı 338'inci maddesinde yer alan tanımlama nazara alındığında²⁰ kanun koyucunun Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan *“temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olmasının hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmayacağı”* yorumuna aykırı biçimde detaylı düzenleme yaptığı görülmektedir. Kanun koyucunun abesle iştirak etmeyeceği nazara alındığından Anayasa Mahkemesi'nin bu gerekçesine de katılmak mümkün değildir.

Ceza hukuku bakımından da hukuki güvenlik ilkesi gereği, hukuk kurallarının genel açık ve belirli bir biçimde düzenlenmeleri gerekir. Ancak hukuki güvenlik ilkesi gereğince öngörülebilirlik sadece biçimsel hukuk kurallarıyla değil, uygulama ve içtihat hukuku ile de sağlanmalıdır²¹. Hukuk kurallarında herhangi bir değişiklik olmamasına rağmen kanunların suç saydığı bir fiili işleyen kişinin araştırmalarına rağmen kendisine uygulanacak hukuk kuralının ne şekilde yorumlanacağını tespit edememesi, öngörülebilirliği tehlikeye atmaktadır. Aynı olay hakkında yüksek yargının farklı

¹⁹Anayasa Mahkemesi'nin E: 1986/20, K: 1987/9 sayılı kararı da benzer mahiyettedir.

²⁰Yürürlükten kaldırılmadan önceki şekli; *“Ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla birden fazla kişi kaçakçılık yaptıkları veya kaçakçılığa teşebbüs sayılan fiilleri irtikâp ettikleri veya doğrudan doğruya beraber işlemiş oldukları takdirde her biri hakkında, iştirak ettikleri suçlar için bu kanunda yazılı cezalar uygulanır”*

²¹ T. Katoğlu, **Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, S. 277, s. 146.

dairelerinin, hatta aynı dairenin farklı heyetlerinin farklı kararlar vermesi, öngörülebilirliğin dolayısı ile de hukuki güvenliğin yara almasına sebep olmaktadır²².

AYM'nin 07.07.2011 tarihli kararında; *“Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar”* anlatımına yer verilmek sureti ile norm, birey, yasama organı arasındaki ilişkiye vurgu yapılmış, *“kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri düşüncesine dayanan kanunilik ilkesi ile temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasının amaçlandığı”* belirtilmiştir²³.

Bununla birlikte TCK'nın 4'üncü maddesindeki *“Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz”* düzenlemesi ile²⁴ VUK'un 331'inci maddesindeki; *“Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.”* hükümleri sıkça değişen mevzuat karşısında bireyleri hukuki güvenlikten mahrum bırakabilmektedir²⁵. Ancak *“Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz”* düzenlemesinin TCK'nın 2'nci maddesinde yer alan; *“Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez”* hükmü ile birlikte değerlendirilmesi gerekir. Zira AYM'nin 31.03.1992 tarihli kararında; *“suç ve cezaların yalnızca yasayla konulup kaldırılmasının yeterli olmadığı,*

²²C. Otacı, **Öngörülebilirlik Bağlamında Ceza Hukuku İçtihatları ve İçtihatların Sağlaması Gereken Hukuki Güvenlik**, Hukuk Felsefesi Ve Sosyolojisi Arkivi S. 27, s.288

²³ Anayasa Mahkemesi'nin E:2010/69, K:2011/116 sayılı kararı

²⁴Konu hakkında kapsamlı bilgi için Yazan M.G. Derreux, Çeviren J. GÜRAL, **Kanunu Bilmemek Özür Sayılmaz Kaidesi Hakkında Bazı Düşünceler**, AÜHFD, Yıl: 1945, S: 4, C: 2, <https://jurix.com.tr/article/15077> E.T.14.05.2021

²⁵İngiliz parlamento üyesi Richard Sheridan, iki yüzyıla yakın zaman öncesindeki vergi kanunlarındaki değişiklikleri şu şekilde aktarıyor: *“Bakıyoruz önce vergi kanunu çıkarılıyor, ardından alelacele, Parlamentodan henüz çıkmış bir kanunun bazı maddelerinin tadili ile ilgili yeni bir kanun teklifi önümüze konuyor. Nihayet bu da kanunlaşıyor, fakat çok şükür demeye vakit kalmadan Hükümet, yürürlükteki kanunu tadil eden kanunun kusurlu ve hatalı taraflarını düzelten ikinci kanunun eksikliklerini tamamlayacak yepyeni bir kanun teklifi karşımıza diyor. Gelelim, iş bununla bitmiş olmuyor. Bir müddet sonra, bir de bakıyoruz ki, yürürlükteki vergi kanununu tadil eden kanunun kusurlu yönlerini düzelten en son kanunun eksiklerini tamamlayacak yepyeni bir kanun teklif ediliyor. Böylece vatandaşlar, bir türlü sonu gelmeyen vergi kanunları fasit dairesinde bocalayıp duruyor.”* (Aktaran K. Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, Üçüncü Bası'ya Önsöz'den, s. xiii, xiv.)

konulan kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının da belirli olması gerektiği, Yasa'yı bilmemenin özür sayılmayacağı bir ceza hukuku ilkesi olduğuna göre, yasanın herkesçe anlaşılacak ölçüde açık olması gerektiği” vurgulanmıştır²⁶.

1) Kanunilik İlkesi

Vergilerin kanuniliği ilkesi vergilendirme yetkisinin kuvvetler ayrılığı prensibinin benimsendiği demokratik bir hukuk devleti yasama organınca kullanılmasıdır²⁷. Halkın temsilcilerinden oluşan meclis, kanunlar aracılığı ile yeni vergileri ihdas etmek, var olan vergileri değiştirmek veya kaldırmak yetkisini kullanarak, vatandaşların mülkiyet hakkına müdahale edebilmektedir. Bu müdahalenin meşru hale gelebilmesi için vergilendirme yetkisinin yasama tasarrufu adı altında kullanılması ilişkin ihtiyaç; kanunilik ilkesinin doğumuna sebebiyet vermiştir²⁸. Mükelleflerden maddi açıdan önemli sayılabilecek meblağda verginin hangi faaliyet üzerinden, hangi tarihte, hangi yöntemle, ne tutarda alınacağı bireysel özgürlük ve güvenlik kavramları ile doğrudan ilişkilidir²⁹. Bu bağlamda hukuki güvenlik ilkesinin somut görünümü kanunilik ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi Anayasa Hukuku ile Vergi Hukuku'nun birbirini besleyen gelişim sürecinin ürünü olarak kendini göstermiştir³⁰. Kanunilik ilkesi Vergi Hukuku bakımından 1924 Anayasası'nın 85'inci maddesinde; *“Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılıncaya kadar alınabilir.”* 1961 Anayasası'nın 61'inci maddesinde; *“Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümlülükler ancak kanunla konulur.”* 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde

²⁶ Anayasa Mahkemesi E: 1991/18, K:1992/20 sayılı kararı

²⁷N. Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 7.

²⁸Y. Karakoç, **Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. M. Polat SOYER' e Armağan, Cilt 15/2013, Özel Sayı, 2014, İzmir s.1264.

²⁹G Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2008. s. 15.

³⁰A. Erginay, **Vergi Hukuku**. Ankara, Savaş Yayınları, 1998. s. 1-11.

ise; *“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”* hükümleri ile karşımıza çıkmaktadır. Ancak mali yükümlülüklerin sadece ödenmesinin düzenlenmesi kanunilik ilkesine uygun sayılmayacaktır. Ödenmesi öngörülen verginin ödeme biçimi, oranı, zamanı gibi unsurlarının da kanunilik ilkesine uygun biçimde düzenlenmesi gerekir³¹.

“Vergilerin kanuniliği ilkesi”, vergi idaresinin hareket alanını kanunlar ile belirlerken, vergi yükümlülerini de çizilen kanuni sınırlar ile himaye altına almakta ve savunmasız kalmalarını önlemektedir³². Ancak vergilerin kanuniliği ilkesini sadece vergilerin ödenmesine ilişkin düzenlemeler ile sınırlı düşünmemek gerekir. Vergilerin mahsubu, iadesi gibi mükelleflerin alacağının da kanunilik ilkesi çerçevesinde garanti altına alınması gerekir. Keza AYM’nin 17.11.2011 tarihli kararında; *“Verginin tahsiliyle ilgili düzenlemeler nasıl vergi tekniğinin konusuysa, gerçek vergi yükünü belirleyen iadelere ilişkin düzenlemeler de vergi tekniğinin konusu olduğu, yasayla verilen bir hakkın idari düzenlemeyle kaldırılması mümkün olmadığı”* belirtilmiştir³³. Aynı kararda kanunilik ilkesine uygun kanunların tek başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanımı sonucu oluşabilecek adaletsizliği engelleyemeyeceği belirtilmiştir. Yapılacak düzenlemelerde kanunilik ilkesi yanında belirlilik, geriye yürümeme, genel ve eşitlik, hukuki güvenlik ilkelerine de riayet edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. AYM’nin 29.11.2011 tarihli; *“Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Dolayısıyla bu konularda yukarı ve aşağı sınırları belirleme yetkisi kanun koyucuya aittir. Bu sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi ise*

³¹ Anayasa Mahkemesi’nin E:1977/109, K:1977/131 sayılı kararında; *“Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek ya da tüzükle belli ettirerek bir mali yükümlünün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla koyulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kesinlikle Kanunla düzenlenmelidir.”* anlatımına yer verilmek sureti ile vergilerin kanuniliği ilkesinden ne anlaşılması gerektiği belirtilmiştir

³² A. Kumrulu, **Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri**, AÜHFD, 1979, S. 36, s.150.

³³ Anayasa Mahkemesi E:2010/11, K:2011/153 sayılı kararı

kanunun öngörmesi koşuluyla ancak Bakanlar Kurulu'na verilebilir. Bu nedenle, belediye meclislerine vergi tarifelerini belirleme yetkisi veren kural Anayasa'nın 73. maddesine aykırıdır.” gerekçesi ile verilen iptal kararı vergilerin kanuniliği ilkesine dayanmaktadır³⁴. Anılan kararda vergisel konularda alt ve üst sınırlar içerisinde belirleme yapma yetkisinin istisnai biçimde sadece Bakanlar Kurulu'na devredilebileceği, alt ve üst sınırları belli olsa dahi, belediye meclislerinin vergi maktu tarifelerini belirleme yetkisine sahip olmadığı vurgulanmıştır³⁵. Bakanlar Kurulu'na³⁶ verilebilecek yetkinin ise Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında belirlenen çerçevedeki sınırlarını aşamayacağı aşîkardır³⁷.

Ceza Hukuku bakımından ise TCK'nın 2'nci maddesinde; “*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.*” düzenlemesine yer verilmiştir. Kanunilik ilkesi ile öngörülen amaç kişilerin yasak eylemleri önceden bilmelerini sağlamaktır³⁸. Hatta AYM'nin 22.12.1964 tarihli kararı ile hürriyeti bağlayıcı bir cezanın kanunla düzenlenmiş olmasının da yeterli olmadığı, getirilen cezai düzenlemenin Anayasa'nın genel esaslarına ve özüne uygun olması gerektiği belirtilmiş anılan kararda; “*Devletimiz, Anayasa'nın 2'nci maddesinde ifade edildiği gibi, bir hukuk Devletidir. Kanunlarımızın, Anayasa'nın açık hükümlerinden önce hukukun, bilinen ve bütün uygar memleketlerde kabul edilen, prensiplerine uygun olması şarttır.*” anlatımı yer almıştır³⁹.

³⁴ Anayasa Mahkemesi'nin E:2010/62, K:2011/175 sayılı kararı

³⁵ S. Öz, **Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 2012, Cilt: 67, S.4, s.84.

³⁶ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle, Anayasanın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

³⁷ S. Öz – C. Göker, **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesinin Yurt Dışına Yapılan Ödemeler ve Vergilerin Yasallığı İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi**, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2013, S. 293, s.117

³⁸ S. Dönmezer – S. Erman, 1999, s. 17.

³⁹ Anayasa Mahkemesi'nin E:1963/166, K:1964/76 sayılı kararı

Görüldüğü üzere hem vergi hem de ceza hukukunda *hukuki güvenlik ilkesinin* tezahürü adına kanunilik ilkesine yer verilmiştir. Ancak ceza hukukunda uygulanan kanunilik ilkesinin, vergi hukukunda uygulanan kanunilik ilkesine nazaran daha sağlam kanuni temele sahip olduğunu söylenebilir. TCK'nın 2'nci maddesinde yer alan “*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez*” hükmü, kanunilik ilkesi bakımından “*açıkça*” ibaresi ile güçlendirilmiştir. Her ne kadar vergilerin kanuniliği ilkesinin yasal dayanağı olarak kabul edilen Anayasanın 73'üncü maddesinde; “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmü yer almakta ise de vergi kanunlarının açık olması gerekliliğine ilişkin yasal bir dayanak bulunmamaktadır. Yargı kararları ile vergi kanunlarının açık ve anlaşılabilir olması gerektiği ortaya konulmakta ise de kanuni anlamda açık kanuni düzenleme zorunluluğundan bahsedilemez. Elbette Vergi Hukuku'nun Ceza Hukuku'ndan farklı olarak açık olmayan kanunların daha anlaşılabilir olmasını sağlamak adına kullanabildiği ikinci mevzuat ile kanunlar daha açık hale getirilebilmektedir. Ancak yürütme organının sahip olduğu düzenleyici işlem yapabilme yetkisinin kanunilik ilkesi çerçevesi ele alınması zorunlu olup, anayasa hükümleri nazara alındığında idarenin düzenleyici işlemler ile vergi ihdas edemeyeceği aşîkârdır⁴⁰. Zira, düzenleyici işlemler ile bir doğurduğu, bizzat kanun ile düzenlenmesi gereken hususların düzenleyici işlemler ile düzenlendiği görülmektedir⁴¹. Bu noktada Vergi Hukuku'nda şekli anlamda kanunilik ilkesi daha ağır basmakta iken Ceza Hukuku'nda anlaşılabilirliğin ön planda tutulduğu kanunilik ilkesi gözlemlenmektedir. Bu ayrımın her iki hukuk dalında uygulanan kanunilik ilkesinin doğumuna ilişkin ihtiyaçtan kaynaklandığını düşünmekteyim.

⁴⁰ C. Göker, **Yürütme ve Yargı Organlarının ilişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2013, s. 36

⁴¹ M. Akkaya, **Vergi Hukuku Eğitimi Ve Vergi Hukuk Algısı Üzerine**, MÜHF – HAD, C. 17, S. 3-4 s.178, örnek olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E:2017/618, K:2017/521 sayılı kararında 456 sıra No'lu VUK ile elektronik tebligat uygulamasına yönelik getirilen yükümlülüklerle uymayanlara, VUK'un mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağına ilişkin düzenleme suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı bulunmuştur.

Kanunilik ilkesinin ilk defa yazılı olarak ortaya konulduğu Magna Carta Libertatum'da hem ceza hukuku hem de vergi hukukuna ilişkin düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Ceza Hukuku'na ilişkin olarak öngörülen 39'uncu maddede; *“Eşitlerinin kanunî bir hükmü veya bir memleket kanunu olmadan hiçbir hür kişi tevkif veya hapis edilemeyecek, haklarından ve mallarından mahrum bırakılamayacak kanun dışı edilemeyecek, sürülemeyecek, herhangi başka bir şekilde kötü muameleye maruz bırakılamayacaktır. Hiçbir hür kişiye zor kullanmayacağız ve başkalarının zor kullanmasını istemeyeceğiz”* şeklindeki düzenleme kanunilik ilkesinin ilk dayanaklarından kabul edilmektedir⁴². Vergilendirme açısından ise 12'inci maddede yer alan; *“Kendimiz için kurtuluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması ve «yalnızca bir kere» büyük kızımızın evlenmesi sebepleriyle toplananlar dışında krallığımızda genel onaylama olmadan hiçbir vergi veya yardım toplanamayacaktır.”* düzenlemesinin, feodal düzende alınacak vergilerin soylular meclisinin onayı olmadan alınamayacağı şeklinde anlaşılması gerekir⁴³. Görüldüğü üzere geçmişten bugüne kadar yapılan cezai düzenlemelerde; birey, korunması gereken bir varlık olarak kabul edilmiş ve bireyin özgürlüğüne karşı olan müdahaleler engellenmeye çalışılmıştır. Vergisel düzenlemelerde ise iktidarın vergi toplama hakkı tartışılmayacak kadar doğal kabul edilmiş sadece toplanacak vergilerin ne şekilde toplanması gerektiği, meclislerde görüşülmesi ve oylanması gerekliliğine yer verilmiştir. Günümüz hukuk anlayışında da birey doğrudan vergisel müdahalelerden korunması gereken bir varlık olarak görülmemekte, sadece vergilerin keyfiliğinin engellenmesi için kanuni düzenleme koşulu öngörülmektedir.

Ceza Hukuku ile Vergi Hukuku arasındaki bu farklılık kendisini iştirak ile ilgili düzenlemelerde de göstermektedir. TCK'da iştirak ile ilgili maddeler incelediğinde oldukça detaylı ve tanımlar içerir biçimde düzenlemelere yer verildiği görülmektedir.

⁴²E. İlal, Magna Carta, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 1969, Cilt: 34, Sayı: 1-4, s. 219 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/96147> E.T.:17.05.2021

⁴³ E. İlal, 1969, s.216-217

VUK'un şu anda yürürlükte olan halinde ise sadece kaçakçılık fiillerine iştirak edenlere 1 kat vergi ziyai cezası uygulanacağı düzenlenmiş, iştirakten ne anlaşılması gerektiğine ilişkin bir hükme yer verilmemiş, sadece şeklen iştirakçilere ceza kesilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Bir an için TCK'da iştirak hakkında detaylı bir tanımlama yapılmadığını ve sadece *kaçakçılık suçuna iştirak edenlere 1 yıl hapis cezası verilir* şeklinde bir maddeye yer verildiği düşünelim. Bireylerin ne şekilde işlenen bir suça iştirak ettikleri açıkça düzenlenmeden hürriyeti bağlayıcı bir ceza öngörülmesi ilk bakışta dahi, suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olacaktır. Ancak aynı durum iştirak nedeni ile kesilen vergi ziyai açısından AYM'nin E:2014/120, K:2015/23 sayılı kararı ile kanunilik ilkesine aykırı bulunmamıştır. Son olarak vergi kanunlarının oldukça açık ve anlaşılabilir olması, vergi tahsilatı bakımından istenilen bir sonuç yaratmayacaktır. Açık ve anlaşılır düzenlemeler beraberinde sorgulamayı getirecektir. Sorgulamanın beraberinde itirazı getireceği bilindiğinden, mükellefler nezdinde kafa karıştıran ve sorgulamaktan vazgeçiren, şeklen de kanunilik ilkesine uygun düzenlemelerin tercih edildiğini düşünmekteyiz.

2) Belirlilik İlkesi

Vergi hukukunda belirlilik ilkesi verginin miktarının, ne şekilde ve hangi zaman aralığında tarh ve tahsil edileceğinin vergi idaresi ve yükümlüler açısından belirli ve değişmez olmasıdır. Belirlilik ilkesi bu suretle hem yükümlülere hukuki güvenlik sağlamakta hem de vergi idaresinde istikrarı sağlamaktadır⁴⁴. Mükelleflerin keyfi uygulamalar ve vergilerle karşılaşmaması için vergi kanunlarının açık ve anlaşılabilir olması zorunludur⁴⁵. Vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerin ise vergi

⁴⁴ M. Öncel - A. Kumrulu - N. Çağan - C. Göker, 2019, s. 53.

⁴⁵ N. Çağan, 1982, s. 172

uygulamalarında istikrarı bozmayacak şekilde keyfilikten uzak olması gereklidir. Yapılacak değişikliklerin sıklığı belirlilik ilkesine zarar verecektir⁴⁶.

AYM'nin 10.10.2013 tarihli kararında; *“Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik'tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir”* açıklamasına yer verilmiştir⁴⁷. AYM'nin 06.06.2013 tarihli kararında ise; *“Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup, ... hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar”* anlatımına yer verilmiştir⁴⁸. Oysaki, vergi kanun ve uygulamalarında her zaman açıklık bulunduğunu iddia etmek gerçekçi olmayacaktır. Bu sebeple uygulamada çıkan aksaklıkların giderilmesi adına VUK'un 413'üncü maddesindeki; *“Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.”* düzenlemesi ile belirsizliklerin giderilmeye çalışıldığı görülmektedir. Ancak söz konusu düzenleme; genel olarak bütün mükellefler hakkında değil, özelge talep eden mükellef hakkında çözüm getirmektedir. Hatta aldıkları özelge doğrultusunda hareket eden mükellefler dahi tam bir belirliliğe kavuşmuş sayılmazlar. VUK'un 369'uncu maddesinde; *“Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik*

⁴⁶E. Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Aralık 2004, s. 60.

⁴⁷ Anayasa Mahkemesi'nin E:2013/83, K:2013/116 sayılı kararı

⁴⁸ Anayasa Mahkemesi'nin E:2013/22, K:2013/73 sayılı kararı

yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz” düzenlemesi, mükelleflerin vergi aslı yönünden sorumlulukların tekrar gündeme gelebileceğini ortaya koymaktadır. Ayrıca anılan düzenleme ile mükelleflerin vergi idaresi görüş değişikliklerini takip yükümlülüğü altına sokulduğu unutulmamalıdır⁴⁹. Özelgeye dayanak alınan bir hükmün değişmesi veya vergi idaresinin görüşünü değiştirmesi halinde de özelgenin VUK 413 kapsamında sağlamış olduğu haklar ortadan kalkacaktır⁵⁰.

Ceza Hukuku bakımından ise belirlilik suç ve cezanın açıkça düzenlemesini gerektirir. TCK’nın 2’nci maddesinde yer alan; “*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*” hükmü suç ve cezaların belirliliği kriterini ortaya koymaktadır. Belirlilik ilkesinin 1982 Anayasası’nın 2’nci maddesinde yer alan “*Hukuk Devleti İlkesi*” yanında 38’inci maddede de ayrıca düzenlenmesi anayasal çerçevede önemsendiğinin göstergesidir⁵¹. TCK’nın 61’inci maddesinin 10’uncu fıkrasında yer alan; “*Kanunda açıkça yazılmış olmadıkça cezalar ne artırılabilir, ne eksiltilebilir, ne de değiştirilebilir*” düzenlemesini de belirlilik ilkesi kapsamında değerlendirmek gerekir.

Anayasa Mahkemesi’nin 03.01.2008 tarihli kararında⁵²; “*Suç ve cezalara ilişkin esasları düzenleyen 38. madde Anayasa’nın ikinci kısmının ikinci bölümünde yer aldığından bu konudaki düzenlemelerin kanun hükmünde kararname ile yapılması olanaklı olmadığı gibi, bu eylemlere ceza öngören maddenin yasayla düzenlemesi de bu*

⁴⁹ C. Göker, a.g.e., s.54

⁵⁰ H. Aykın, **Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları Ve Bazı Tartışmalı Konular**, TBB Dergisi, 2016 (125) s.163

⁵¹ O. Can, **Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış**, AÜEHFD., 2005 C. IX., S. 1-2, s.95.

⁵² Anayasa Mahkemesi’nin E:2005/15, K:2008/2 sayılı kararı

sonucu değiştirmmez.” 11.04.2019 tarihli kararında ise; “Anayasa cezayı ağırlaştıran kanunun yürürlük tarihinden önce işlenmiş suçlara uygulanmasını açık biçimde yasaklamıştır. Hukuki belirliliğin ve hukuk güvenliğinin bir sonucu olan bu yasak, aynı zamanda suçun işlendiği tarihteki kanuna göre lehe olan sonraki kanunun uygulanmasını da gerekli kılmaktadır.” anlatımına yer verilmiřtir⁵³.

a) Kıyas Yasağı

Hukuki bir ihtilafa uygulanacak kanuni düzenlemenin bulunmaması sonucunda oluşacak boşlukları doldurmak için kullanılan bir yöntem olan kıyas, kanunen resmedilen olaya benzemesine rağmen şablona birebir oturmayan bir başka olaya mevcut kanun maddesinin tatbik edilmesidir⁵⁴. Kıyas yöntemiyle kanunun öngörmediği olaylara, kanunda öngörülen düzenlemeler uygulanacaktır⁵⁵. Kıyasın uygulanabilir olmasının ön koşulu kanun boşluğudur. Kanun boşluğu mevcut ise, kanun ile çözüme kavuşturulmuş benzer bir olay arayışına girilmelidir. Görüldüğü üzere kıyas yapılabilmesi için kanun ile çözüme kavuşturulan ve kavuşturulamayan iki ihtilaf arasında ortak noktalar üzerinden benzerlik tespit edilmelidir⁵⁶. Bu noktada kıyas ile ekonomik yaklaşım birbirine karıştırılmamalıdır. Kıyastan bahsedilebilmesi için kanuni boşluk zaruridir. Ekonomik yaklaşımda ise vergi kanunlarının öngörölme amacı dışına çıkılmadan şekli sınırlandırmalar açılarak yorum yolu ile kanunun somut olaya uygulanması söz konusudur⁵⁷. Bu itibarla “*vergi hukukunda kıyas yasağı amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşımın sınırını oluşurmaktadır.*”⁵⁸ Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergilerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi yasama organının görevleri arasında

⁵³ Anayasa Mahkemesi’nin E:2019/9, K:2019/27 sayılı kararı

⁵⁴ M. Öncel - A. Kumrulu - N. Çağan - C. Göker, 2019, s. 33.

⁵⁵ D. şenyüz, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s. 30.

⁵⁶ İ. H. Furtun, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009, s.76

⁵⁷ M. Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 2. Baskı, Ankara, Mali Akademi, 2016, s. 34.

⁵⁸ M. Öncel - A. Kumrulu - N. Çağan - C. Göker, 2019, s. 34.

olduğundan vergilendirmeye ilişkin hukuki boşluğun kıyasa varmayacak yorum yöntemleri ile doldurulması zorunlu olup kıyas yapılmaksızın doldurulamayan boşlukların mutlak suretle yasama organınca doldurulması gerekir⁵⁹. Bu itibarla kıyas yolu ile boşlukların doldurulmaya çalışılması hukuki güvenlik ilkesi ile vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşeceğinden kabul edilmez⁶⁰. Yasama organınca da kıyas yapmayı çağrıştıracak sistematikte kanun yapmaktan çekinilmesi gerekir. Aksi halde yargı organları ve vergi idaresince hukuki güvenliği tehlikeye atacak şekilde kıyasen vergi yükünü artıracak uygulamalara sebebiyet verilebilir⁶¹. Zira Türk Hukuku'nda vergilerin kanuni ilkesi Anayasa ile öngörüldüğünden kıyas bir yorum yöntemi olarak tamamen reddedilmelidir⁶². Vergi hukukunda kıyasın kabul görmediği Danıştay kararlarında da ortaya konulmuştur⁶³. Ancak kanun ile çözüme kavuşturulan ve kavuşturulamayan iki ihtilaf arasındaki benzerlik doğru bir şekilde saptanmış ise kıyasın vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı sonuçlar doğurmayacağını, bilakis, boşlukları kıyas ile doldurmanın vergi kanununun daha iyi uygulanmasını sağlayacağına ilişkin görüşler

⁵⁹ N. Çağan, a.g.m., 141

⁶⁰ M. Öncel - A. Kumrulu - N. Çağan - C. Göker, 2019, s. 33.

⁶¹ N. Çağan, a.g.m., s. 141

⁶² N. Çağan, 1982, s. 176

⁶³ Danıştay 9. Dairesi'nin E:1971/1228, K:1971/2382 sayılı; "Belediye Gelirleri Kanununun 30'ncu maddesinde düzenlenen akaryakıt resmi konuları içerisinde belirtilmediği için likit gaz tüketimi üzerinden bu resmin alınamayacağı", Danıştay 4. Dairesi'nin tarih ve E:1998/3243, K:1999/81 sayılı; "müeyyide uygulanmasının, ancak satılan emtianın veya yapılan işin hem satıcısının, hem de alıcısının birlikte tespitiyle mümkün olduğu, olayda; bu fıkra göre kesilen cezanın uygulanmasında bu yönde yapılmış bir tespit bulunmadığı, idari cezalar için de geçerli olan, cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi de varsayım veya kıyas yoluyla ceza uygulanmasına imkân vermediği," Danıştay 9. Dairesi'nin E:2015/10497, K:2015/11497 sayılı "üretilen ekmeklerde gerçekten çapraz bulaşma ihtimalinin olup olmadığının var ise sözü edilen bu maddelerin ekmeğin içeriğini değiştirip değiştirmediğinin bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle tespiti ile bunun sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken; varsayım ve kıyas yoluyla ekmeklere eklenen tüm maddelerin oran ve ekmeğin içeriğine olan etkilerine bakılmaksızın genel ve ortak bir değerlendirmede bulunmak suretiyle yapılan vergilendirme işlemlerinde yasal isabet bulunmadığı", Danıştay 9. Dairesi'nin E:2017/3886, K:2019/7414 sayılı; "VUK gereği düzenlenmesi gereken belge (fatura) düzenlenmiş, sadece elektronik ortamda iletilmemiştir. Kâğıt olsa dahi düzenlenmiş bir fatura mevcut olup işlem kayıt altına alındığından cezaya dayanak alınan fiilin, Kanun'da düzenlenen tipiklikte gerçekleşmediği açıktır. Vergi ve cezaların kanuniliğine ilişkin anayasal ilkeler bazında kıyas veya varsayım dayalı olarak ceza kesilmesi mümkün olmadığından fiilen mevcut olan faturaların, hiç düzenlenmediği varsayılarak, Kanun'un 353/1'inci maddesi uyarınca kesilen dava konusu özel usulsüzlük cezalarında yasaya uyarlık bulunmamaktadır" anlatımına yer verilmiştir.

de bulunmaktadır⁶⁴. Vergi Usul Kanunu'ndaki usul kurallarına ilişkin boşlukların maddi vergi kanunlarından farklı olarak kıyas yolu ile doldurulabileceği belirtilmektedir⁶⁵.

Türk Ceza Hukuku'nda ise "kanunun tekerciliği ilkesi"nin dayanağı sayılan "biçimsel kanunilik ilkesi" gereğince, kanun harici kaynak kabul edilemez⁶⁶. 1982 Anayasasının 38'inci maddesi ile TCK'nın 2'nci maddesi gereğince suç ve ceza ancak kanun ile mevzuata dahil edilebilir. Bu itibarla, ceza hukukunda da kanunilik ilkesinin sonucu olarak kıyas yasaklanmıştır. Hâkim; suç ve ceza içeren kuralları, yasama organının açıkça düzenlemediği haller için uygulayamaz⁶⁷. Kanunen herhangi bir cezaya bağlanmayan fiillerin, benzerlik gerekçesi ile kıyasen cezaya tabi tutulması söz konusu olamaz⁶⁸. TCK'nın 2'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında; "*Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.*" düzenlemesine yer verilmiştir. Kanun maddesinde görüldüğü üzere ceza kanunlarının değil kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinden bahsedilmiştir. Zira cezai hükümler sadece Türk Ceza Kanunu'nda değil, çok farklı alanlarda düzenlemeler için kanunların içerisine serpiştirilmiş vaziyette bulunmaktadır⁶⁹. VUK içerisinde yer alan kaçakçılık fiilleri ve bu fiiller için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalar da bu duruma örnek gösterilebilir. Ancak VUK'da sayılan kaçakçılık fiillerine ne şekilde iştirak edileceği VUK'da değil, TCK'da düzenleme konusu yapılmıştır. Bu itibarla VUK'da düzenlenen kaçakçılık fiiline iştirak edilip edilmediği, öncelikli olarak VUK'da sayılan kaçakçılık fiilinin unsurlarının oluşmadığına, sonrasında TCK bağlamında iştirakin unsurlarının oluşup oluşmadığına

⁶⁴ İ. H. Furtun, a.g.e, s. 225.

⁶⁵ S. Kaneti, **Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması**, Vergi Dünyası, 1991, Sayı: 123, s. 38

⁶⁶ N. Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 2011. s.17

⁶⁷ T. Y. Sancar., **Ceza Hukukunda Sistematiik Yorum ve Uluslararası Sözleşmelerin Değeri**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 1999/1 s.30

⁶⁸ Z. Kangal, **Anayasal Güvence olarak Suçta ve Cezada Kanunilik Prensibi**, CHD Aralık 2011, S. 17. s. 83.

⁶⁹ F. Erem, - A. Danışman, - M. E. Artuk, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Ankara, 1997, s. 101

bakılarak tespit edilecektir. Her ne kadar VUK'da sayılan kaçakçılık fiiline iştirakin varlığı iki ayrı kanuni düzenleme irdelenerek bulunabilecek ise de, bu durum kanunilik, dolayısı ile kıyas yasağı ilkesine uygundur. Ancak kanunilik ilkesi bölümünde yapmaya çalıştığımız açıklamalara benzer şekilde, ceza hukukunda uygulanan kıyas yasağının, vergi hukukunda uygulanan kıyas yasağına nazaran TCK'nın 2'nci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca açık kanuni dayanağa sahip olduğunu söyleyebiliriz. Bu itibarla vergi hukukunda kıyas yasağı kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak kabul edilmekte iken ceza hukukunda kıyas yasağı varlığı yorum yoluyla ulaşılmasına gerek duyulmayacak biçimde açık kanun hükmüne dayandırmaktadır.

b) Geriye Yürümezlik İlkesi

Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanmasının şartlarından biri vergi kanunlarının geriye yürümemesidir. Kişiler geleceğe dair ekonomik planlarını mevcut vergi mevzuatına göre şekillendirdiklerinden vergi mevzuatındaki değişikliklerin geçmişe dönük olarak uygulanması hukuki güveni zedeleyecektir. Verginin ortaya çıkmasına sebebiyet veren gelişmenin gerçekleşmesi akabinde mevzuat değişikliğine gidilerek geçmişe dönük olarak ödenmesi gereken verginin miktarının yükselmesi vergi idaresine dolayısı ile devlete ve yargıya olan güvenin bozulmasına, ticaretin dayanağı olan öngörülebilirliğin çökmesine sebep olacaktır⁷⁰. Bu noktada Vergi Hukuku'nda “geriye yürüme” kavramının “gerçek olmayan geriye yürüme” ve “gerçek geriye yürüme” olarak ikiye ayrıldığı görülmektedir. Gerçek olmayan geri yürüme “Yeni yasanın, eski yasa yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması” şeklinde tanımlanabilir⁷¹. AYM'nin 14.01.2003 tarihli kararında; “... önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz

⁷⁰ M. Öncel - A. Kumrulu - N. Çağan - C. Göker, 2019, s. 54.

⁷¹ M. Öncel - A. Kumrulu - N. Çağan - C. Göker, 2019, s. 54.

*sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralı uygulanacağından gerçek anlamda geriye yürümeden söz edilemez.”*⁷² 18.12.2003 tarihli kararında; “Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi” uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz. Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekmektedir.” anlatımına yer verilmiştir⁷³. Söz konusu kararlarda da görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi tarafından gerçek olmayan geri yürüme, geriye yürümezlik ilkesine aykırı bulunmamaktadır. Ancak hukuki güvenliğin zarara uğradığı bazı durumlarda gerçek olmayan geriye yürüme uygulamalarının da Anayasaya aykırı olabileceğine karar verilmiştir. AYM’nin 20.04.2016 tarihli kararında; “... kanun hükümlerindeki belirsizliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla da giderilemediği, bu durumda başvuru tarafından 2005 yılında gerçekleştirilen işlemlerin vergilendirilmesi bakımından öngörülebilir ve anlaşılabilir kanuni dayanağın bulunmadığı ...” belirtilmiştir⁷⁴. Bu karar ile hukuki güvenlik ilkesinin gerekleri bakımından öngörülebilirlik yanında anlaşılabilirlik kriterini de yer verilmiştir.

Gerçek geriye yürüme ise, “Bir vergi yasasının, eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması” şeklinde tanımlanmıştır⁷⁵. Hukuki güvenlik ilkesi gereği kanunların geçmişe yürütmesi sıkı şekilde sınırlandırılmalıdır⁷⁶. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu’nun 03.07.1989 tarihli kararında; “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir

⁷² Anayasa Mahkemesi’nin E:2001/34 K:2003/2 sayılı kararı

⁷³ Anayasa Mahkemesi’nin E:2001/392, K:2003/60 sayılı kararı

⁷⁴ Anayasa Mahkemesi’nin E:2013/6842 başvuru numaralı kararı

⁷⁵ M. Öncel - A. Kumrulu - N. Çağan - C. Göker, 2019, s. 54.

⁷⁶ N. Çağan, 1982, s.179.

hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vukuu bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi Kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü arttırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır” anlatımına yer verilmiştir⁷⁷.

Ceza kanunları haricinde vergi kanunları da dahil olmak üzere kanunlarının geriye yürümezliğine ilişkin anayasal bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi mevzuatında yapılan değişikliklerin geriye yürümeyeceğine ilişkin açık bir düzenlemeye Anayasada yer verilmemiş olması ise, vergisel konularda geçmişe dönük düzenleme yapma konusunda idareye manevra alanı sağlamaktadır⁷⁸. Ancak Anayasa Mahkemesi tarafından geriye yürütülen kanunlar ile ilgili olarak denetim yapılmaktadır. Bu durumda Anayasa Mahkemesi tarafından geriye yürütülen kanunlar ile ilgili olarak yapılan denetimin dayanağının sorgulanması gerekmektedir. Her ne kadar ceza kanunları haricinde geriye yürümezlik ilkesi anayasal güvence altına alınmamış ise de, Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan denetimlerde hukukun genel ilkelerine dayanılarak geriye yürütülen kanunların iptal edilebileceği kabul edilmektedir⁷⁹. Zira 1789 yılında yayımlanan *İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesinin* 8’inci maddesinde geriye yürümezlik ilkesine temel haklar düzenlemesi olarak yer verilmiştir⁸⁰.

Ceza Hukuku bakımından ise Anayasa’nın “Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar” başlıklı 38’inci maddesinde, “*Kimse, işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç*

⁷⁷ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu’nun E:1988/5, K:1989/3 sayılı kararı

⁷⁸ N. Bilici, **Vergi Hukuku**, 26. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2011, s.43.

⁷⁹ H. İ. Bıyıklı, “**Fransız Ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi**”, DD, Y:3, S:11, 1973, s. 89

⁸⁰ T. Akıllıoğlu, “**Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması**”, Anayasa Yargısı 1, Anayasa Mahkemesi’nin 22. Kuruluş Yıldönümü Sempozyumunda Sunulan Bildiri, Anayasa Mahkemesi Yay., No:4, Ankara 25- 26 Nisan 1984, s. 282

için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez” düzenlemesi mevcuttur. Söz konusu madde Ceza Hukuku açısından geriye yürümezlik ilkesinin Anayasa tarafından güvence altına alınan dayanağa sahip olduğunu göstermektedir. İşlendiği zamanda yürürlükte bulunan mevzuata göre fiillerin cezalandırılması gerekir. Daha önceden kanunun suç saymadığı bir fiili suç haline getiren kanunların uygulanması mümkün değildir. Var olan suçun cezasını ağırlaştıran kanun maddeleri de uygulanamaz. Ancak daha düşük ceza öngören kanun maddeleri geçmişe yürütülebilecektir⁸¹.

Ceza kanunlarının geriye yürümezliği ilkesinin, lehe olan ceza kanununun uygulanması ile birlikte değerlendirilmesi gerekir. Her ne kadar Anayasada lehe olan ceza kanununun uygulanacağına ilişkin kural bulunmasa da TCK’nın 7’nci maddesinin 2’nci fıkrasında; *“Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur”* düzenlemesine yer verilmiştir. Görüldüğü üzere lehe olan ceza kanununun uygulanması ilkesi Anayasal bir hüküm olmasa da yasal bir dayanağa sahiptir. Ancak lehe olan ceza kanununun uygulanması kuralına açıkça anayasada yer verilmemiş olması, bu ilkenin anayasal güvenceye sahip olmadığı anlamına gelmemektedir. Hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkelerinin bir sonucu olarak ceza kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi kendisini göstermektedir⁸².

VUK’da yer alan kaçakçılık fiilleri için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından lehe olan kanunun uygulanması ise TCK 7’nci maddesinin 2’nci fıkrası

⁸¹ S. Dönmezer – S. Eрман, 1999, s. 19.

⁸² Anayasa Mahkemesi’nin E:2019/9, K:2019/27 sayılı kararında; *“ Anayasa cezayı ağırlaştıran kanunun yürürlük tarihinden önce işlenmiş suçlara uygulanmasını açık biçimde yasaklamıştır. Hukuki belirliliğin ve hukuk güvenliğinin bir sonucu olan bu yasak, aynı zamanda suçun işlendiği tarihteki kanuna göre lehe olan sonraki kanunun uygulanmasını da gerekli kılmaktadır. Zira işlendiği tarihte suç sayılan bir fiilin daha sonra yürürlüğe giren kanun ile suç olmaktan çıkarılması veya ilga edilen kanuna nazaran anılan suç fiiline daha hafif bir ceza öngörülmesi durumunda mülga kanunun aleyhe hükümlerinin uygulanmaya devam edileceğinin kabul edilmesi, bireylerin öngöremeyecekleri bir ceza ile cezalandırılmaları sonucunu doğuracaktır. Bunun, ceza hukuku alanında kişilerin hukuki güvenliklerini anayasal güvenceye bağlamayı amaç edinen suç ve cezaların kanuniliği ilkesiyle bağdaştırılması mümkün değildir.”* anlatımına yer verilmiştir.

gereğidir. Ancak herhangi bir vergi türüne veya mali nitelikli vergi cezasına ilişkin lehe düzenlemenin geçmişe etki doğurabileceğini söylemek için kanuni veya anayasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Danıştay 3. Dairesi'nin E:1997/3762, K:1998/2726 sayılı kararında; *“Uyuşmazlık konusu olayda, fiilin gerçekleştiği dönemde, ... belgeye yazılması gereken meblağın %25 nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmişse de, lehte olan kanun hükmünün uygulanacağı yolundaki ceza hukukunun genel prensibi dikkate alındığında, mükellef lehine düzenleme getiren ... hükmüne göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği sonucuna varıldığından,..”* denilmek sureti ile lehe olan mali nitelikteki vergi cezasının uygulanması gerektiğine karar verilmiştir. AYM'nin 04.11.2021 tarihli kararında da; *“İtiraz başvurularında itiraz konusu kuralın yürürlükten kaldırılmış olması kural olarak mülga kuralın esasının incelenmesine engel oluşturmamasına karşın başvuruya konu itiraz konusu kuralda yapılan değişikliğin lehe olması nedeniyle vergi ziyaı veya usulsüzlük cezalarının tekerrür nedeniyle artırıldığı tüm uyuşmazlıklarda uygulanacağı açıktır”* anlatımına yer verilmiştir⁸³.

Cezai anlamdaki iştirak hükümleri bakımından ise, 765 sayılı TCK ile 5237 sayılı TCK arasında hangi kanunun lehe olduğu yönünden ayırım yapılabilecektir. Örneğin 765 sayılı TCK'nın yürürlüğündeki dönemde işlenen suç için netice olarak uygulanan ceza bakımından lehe olan ceza tespit edilecek ve ilgili yasa maddeleri uygulanacaktır⁸⁴.

VUK'un 360'ıncı maddesinde ise 359'uncu maddede sayılan fiillerin işlenişine iştirak edenlere uygulanacak indirim düzenlenmiştir. Anılan maddenin 23.01.2008'den önceki halinde; *"359'uncu maddede sayılan fiillerin icrasına maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur"*

⁸³ Anayasa Mahkemesi'nin E:2021/51, K:2021/80 sayılı kararı

⁸⁴Yargıtay 1. Ceza Dairesi'nin E:2008/7061, K:2008/6851 sayılı kararında; *"müessir fiil sonucu kastın aşılması suretiyle adam öldürme suçundan, suç tarihi de nazara alınarak 765 sayılı TCK'nın 64/1. maddesinin yolmasıyla 452/1, 59. maddeleri ile 5237 sayılı Yasanın 37/1. maddesi yollamasıyla 87/4, 62. maddelerinin uygulanması, sonuçların karşılaştırılması, sonuç ceza bakımından lehe yasa tespit edildikten sonra ilgili yasa maddeleri uyarınca hüküm kurulması gerekirken, suç vasfında yanılığa düşülerek yazılı şekilde hüküm kurulması"* bozma nedeni sayılmıştır.

düzenlemesine yer verilmiştir. Anılan kanun maddesinin 23.01.2008'de değişen son hali ise⁸⁵; “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu’nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.” düzenlemesi yer almaktadır. Görüldüğü üzere uygulanacak indirim konusunda eski kanun daha lehe bir düzenleme içermektedir. Bu itibarla suç tarihi itibari ile 23.01.2008 öncesinde işlenen kaçakçılık fiiline iştirakte eski kanun maddesinin uygulanması, lehe olan kanunun uygulanması ilkesinin gereğidir.

Görüldüğü üzere hem “kanunların geriye yürümezliği ilkesi” hem de “lehe olan kanunun geriye yürütmesi ilkesi” ceza hukukunda katı biçimde uygulanmak iken, vergi hukukundan bir kısım geriye yürütme uygulamaları gerçek olmayan geriye yürütme olarak adı altında kabul edilmektedir. Ayrıca kesinleşmiş mali anlamdaki vergi cezaları, lehe kanun değişikliklerinden etkilenmemektedir.

3) Re’sen Araştırma İlkesi

Re’sen araştırma kavramı, yargılama mercileri tarafından, yargılama konusu olayın gerçek boyutunun ve detaylarının kendiliğinden tespit edilmesine yönelik inceleme ve araştırmalar yapılması olarak tanımlanabilir⁸⁶. Re’sen araştırma kapsamında ihtilaf konusu olayın aydınlığa kavuşturulabilmesi için tarafların talebi olmaksızın delillerin dosyaya getirilmesi mümkündür⁸⁷. Anayasanın 125’inci maddesinde “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” İYUK’un 20’nci maddesinde ise; “Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar” hükümleri yer almaktadır.

⁸⁵ 5728 sayılı Kanunun 277’nci maddesiyle

⁸⁶ R. İbiş, **Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2013, s.52.

⁸⁷ S. Ş. Sunay, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1997, s.12.

Vergilendirme yönelik işlemlerin hukuki denetimi yapılır iken vergi yargısı, tarafların ileri sürdükleri iddia veya belgeler ile sınırlı olmayıp kendiliğinden gerekli görülen hususlarda araştırma yapabilir⁸⁸. Dava dilekçesinde ileri sürülmeyen bir hukuka aykırılık sebebi vergi yargısınca tespit edilerek, davacı lehine karar verilebileceği gibi, davalı vergi idaresince savunulmayan bir hususta mükellefler haksız bulunarak davacı aleyhine karar verilebilir. Danıştay VDDK'nın E:1995/209, K:1997/124 sayılı kararında; *“tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddî unsurları araştırıp, maddî olayın çözümü için gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırabilirler”* anlatımına yer verilmek sureti ile re'sen araştırma ilkesi kapsamında gerekli görülen konularda mahkemelerin bilirkişi incelemesine de karar verebileceği belirtilmiştir. İYUK kapsamında ilk incelemeden geçen bir dava dilekçesi, medeni yargılamadan farklı olarak taraflarca herhangi bir iddia ve savunma sunulmasa dahi davanın esasının incelenmesi ve esastan karara bağlanması için yeterlidir⁸⁹. Re'sen araştırma ilkesi vergi yargısında gerçekliğin tespiti açısından mahkemelerin sahip olduğu önemli bir yetki olmakla birlikte bu yetkinin kullanımı mahkemenin aynı zamanda görevidir⁹⁰. Re'sen araştırma ilkesi davacı tarafından ileriye sürülmeyen gerekçelere de dayanılarak dava konusu işlemin iptal edilmesini sağladığından dolayı biçimde idarenin hukuka uygun hareket etmesini sağlamaktadır. Davacı tarafından ileri sürülmese dahi mahkemece tespit edilebilecek hukuka aykırılık, iptal sebebi olabileceğinden, idare gerçekleştireceği işlemlerde hukuka uygun davranmayı benimsemek zorunda kalacaktır. İdarenin hukuka bağlılığının sağlanması bazı durumlarda idare çalışanlarına yöneltilen adli ve idari soruşturmalar ile vücut bulduğundan, re'sen araştırma ilkesi somut sonuçlarını idari aşamada da göstermektedir. Örneğin yargı mercileri tarafından re'sen araştırılan, tebligatın usulüne uygun olup olmadığı hususu, ilanen tebligat aşamasında uyulması zorunlu kriterleri yerleşik yargı

⁸⁸Ş. Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 3.bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000, s.20.

⁸⁹M. Öncel - A. Kumrulu - N. Çağan - C. Göker, 2019, s. 223.

⁹⁰Ş. Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s.203.

içtiħadı haline getirmiştir. İlanen tebligat aşamasında yapılan eksikler nedeni ile iptal edilen tarhiyatların idari anlamda soruşturmaya tabi tutulması, ilanen tebligat aşamasında yapılan eksikliklerin azalmasına sebep olmuştur. Aynı durum zamanaşımını kesen mahiyetteki cüzi ödemelerde de görölmektedir⁹¹. Vergi idaresinin vergilendirme işleminin dayanağı olarak kabul edilebilecek birçok delile sahip olması ve delil mahiyetindeki bu belgeleri vergi mahremiyeti veya başka gerekçelerle mükellefler ile paylaşmaması, yargılama aşamasında mükellefleri belirsiz bir ortamda bırakmaktadır. Re’sen araştırma ilkesi, vergi idaresinin sahip olduğı ancak mükellefler ile paylaşılmayan ve *silahların eşitliğı ilkesine*⁹² aykırı sayılabilecek bu durumu da ortadan kaldırmaktadır. Re’sen araştırma ilkesinin uygulamada davacı ve davalı tarafın eksikliklerini doldurduğı, bu durumun da her iki tarafta bir rahatlama sağladığı görölmektedir. Ancak mahkemelerin iş yoğunluğu nazara alındığında re’sen araştırma ilkesinin ihtilafın çözümünde eksiklikleri tamamlayıcı yardımcı bir ilke olduğı unutulmamalıdır. Re’sen araştırma ilkesinin ihtilafın çözümünde ana ilke kabul edilmesi, davacı ve davalı taraf iddialarının etkisini sınırlı kılacaktır. Nitekim, Danıştay VDDK’nın Bölge İdare Mahkemesi Kararları Arasındaki Aykırılığın Giderilmesi İstemi Hakkında E:2020/9, K:2020/2 sayılı; *“Tarhiyatın dayanağı olan raporun ihbarname ekinde davacıya tebliğ edilmediğı ya da dava dosyasına sunulmadığının saptandığı hallerde 2577 sayılı Kanun’un 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan kural ve resen araştırma ilkesi uyarınca yargı merci tarafından ara kararıyla istenilmesi mümkündür.”* şeklindeki kararı re’sen araştırma ilkesinin kapsamını, tarhiyatın tebliğı aşamasında vergi idaresince yapılan eksikliğin

⁹¹ Danıştay 3. Dairenin E:2010/4340, K. 2012/3047 sayılı kararında; *“Zamanaşımı süresinin dolmasından önce yapılan cüz’i tutardaki ödemelerin mükellefler tarafından yapıldığının kabulünün ticari icaplara uygun düşmediğı, söz konusu ödeme nedeniyle tahsil zamanaşımı süresinin kesildiğinden bahsedilmesine olanak bulunmadığı”* anlatımına yer verilmiştir.

⁹² Anayasa Mahkemesi’nin 2013/1134 sayılı bireysel başvuru numaralı kararında; *“Silahların eşitliğı ilkesi davanın taraflarının usuli haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması anlamına gelir. Ceza davalarının yanı sıra medeni hak ve yükümlölüklerle ilgili uyuşmazlıklara ilişkin hukuk davaları ve idari davalarda da bu ilkeye uyulması gerekir.”* anlatımına yer verilmiştir.

tamamlanmasına kadar götürmüş ve raporun mahkeme aracılığı ile davacıya tebliği ve davacının yeni deliller yanında iddialarını ileri sürmesine imkân tanınması gerektiği belirtilmiştir. Oysaki AYM'nin 2013/1134 sayılı bireysel başvuru numaralı kararında da *“silahların eşitliği ilkesi”* ile ilgili olarak; *“davanın taraflarının usuli haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması”* anlatımına yer verilmiş olup, dava açma süresi olan 30 gün ile idarenin cevap dilekçesine karşı cevap verme süresi olan 30 günlük sürede, tarhiyatın dayanağı hakkında savunma yapılamaması silahların eşitliği ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Zira adil yargılanma hakkı, dava açma süresinin başlangıcından nihai kararın verildiği ana kadar geçen süre içinde taraf eşitliğini gerektirir. İYUK'un 16'ncı maddesinin 4'üncü fıkrasında; *“Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler.”* hükmü yer almakta olup, yargılamanın ilerleyen aşamalarında dosyaya kazandırılıp davacıya tebliğ edilen raporlara karşı beyanda bulunulsa dahi, bu dilekçelere dayanılarak hak iddia edilemeyecektir. Görüldüğü üzere Danıştay VDDK'nın E:2020/9, K:2020/2 sayılı kararı re'sen araştırma ilkesini, tarhiyat aşamasındaki eksikliklerin dahi mahkeme tarafından doldurulması gerektiği şeklinde yorumlamış ve davacının dava dilekçesi veya cevap dilekçesi ile tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporu hakkında savunmada bulunamaması önemli görülmemiştir. Bu yorum biçimi re'sen araştırma ilkesinin yargılamanın asli unsuru haline getirmesi ve mahkemenin hem davacı hem de davalı konumuna geçmesi gibi sakıncalı bir durumun ortaya çıkmasına sebebiyet verecektir.

Re'sen araştırma ilkesinin davanın taraflarına eşit mesafede duran ve maddi gerçekliği tespit etmekte kullanılan bir ilke olması gerekir. Bulunan maddi gerçekliğin, davanın hangi tarafının lehine sonuç doğuracağı ile ilgilenilmez. Ancak re'sen araştırma ilkesinin tanımış olduğu yetkiler çerçevesinde somut maddi gerçeklik araştırılırken,

yargılama konusu işlem veya eylemin hukuka uygunluğunun denetlendiği unutulmamalı, idarenin yerine geçmek sureti ile işlem tesis edilmemelidir. Vergi yargısının görevi vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin hukuka uygunluğunu denetlememektir. Vergi idaresi tarafından idari aşamada eksik bırakılan işlemlerin yargı mercileri tarafından doldurulması beklenemez. Danıştay 7. Dairesi'nin E:2006/1873, K:2007/138 sayılı kararında; *“İdari yargı denetiminin açıklanan gerekleri dışına çıkılarak, işlemi yargılanan idarenin yapması gereken konusunda talimat niteliği taşıyan hüküm kurulması, İdari Yargının iki yüzyıllık geçmişinin kazanımı olan, yargı kararıyla idareye talimat verilemeyeceği yolundaki kurala aykırı olduğu gibi; Anayasanın ve İdari Yargılama Usulü Kanununun, yukarıda sözü edilen, maddelerinde idari yargı için getirilmiş olan yasaklamalara da aykırıdır”* E:2009/1034, K. 2010/1665 sayılı kararında: *“... İdari yargı yetkisi, 2577 sayılı Kanunun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlandırılmış; idari eylem veya işlem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceği hükme bağlanmıştır. İdari yargı yerlerinin bu denetim yetkisi, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılışının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsar; yoksa, söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerince kullanılması sonucunu yaratmaz”* anlatımına yer verilmiştir. Aynı şekilde re'sen araştırma ilkesini; mahkemelerin davacının yerine geçmek sureti ile davayı çözüme kavuşturması şeklinde anlamamak gerekir. Ayrıca VUK'un 3'üncü maddesinin B bendinde yer alan *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”* hükmü de, vergisel sonucu ortaya çıkaran durumu “nitelendirme”ye dair olmakla birlikte, uyuşmazlığın yargı merci önüne taşınması durumunda vergi hâkiminin somut maddi gerçeği resen araştırma yaparak tespit etmesini gerektirmektedir⁹³.

⁹³ A. Kumrulu, **Vergi Yargılaması Hukukunda Kuramsal Temeller**, Ankara, 1989, s.73

Ceza hukuku bakımından ise ceza yargılaması sonucunda sanığın hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması söz konusu olabileceğinden, şekli gerçekliğin ötesine geçilerek, maddi gerçekliğin ortaya çıkarılması gerekir⁹⁴. Ceza yargılamasında “*re’sen araştırma ilkesi*” çerçevesinde maddi gerçeğin bulunabilmesi için her bir delil değerlendirilmektedir⁹⁵. Yargıtay 19. Ceza Dairesi’nin E:2015/2796, K:2015/8509 sayılı kararında; “*Vergi Usul Kanunlarının Uygulanması ve İspat*” başlıklı maddede yer alan bu norma göre “*vergilendirmede vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*”. VUK’da kabul edilen bu norm, bir anlamda ceza muhakemesi hukukundaki “*maddi gerçeğin araştırılması*” ilkesinin vergi hukukuna uyarlanmasıdır.” şeklindedir. Mahkemenin maddi gerçeği araştırma görevine, 1412 sayılı CMUK’un 214’üncü maddesinde açıkça yer verilmiş olmasına karşın, 5271 sayılı Yasa’da anılan madde benzeri açıklıkta bir ilkeye yer verilmemiştir. Ancak, 5271 sayılı kanunun farklı maddelerinde tek tek sayılmak sureti ile yer verilen; gerekli görülen hallerde talep olmaksızın bilirkişi incelemesi yaptırılabilmesi, duruşma devresinde keşif yapılabilmesi, duruşma hazırlığı devresinde keşif ya da muayeneye ihtiyaç duyulursa bu işlemlere ilişkin tebligatlar mahkeme tarafından yapılması, bilgi sahibi kurum ve kuruluşlardan yazılı bilgi talep edebilmesi, sanığın ikrarının hâkimi bağlamaması, hâkimin vicdani kanaatine uygun olarak delilleri değerlendirmesi halleri maddi gerçeğin re’sen araştırması ilkesinin varlığını ortaya koymaktadır. AYM’nin 19.01.2012 tarihli kararında; “*Ceza muhakemesinde mahkeme, dava açıldıktan sonra pasif konumda olmayıp, hüküm vermek*

⁹⁴ E. Yurtcan, **Ceza Yargılaması Hukuku**, İstanbul 1998, s. 3

⁹⁵ N. Kunter - F. Yenisey, **Muhakeme Hukuku Dahı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku** Birinci Kitap, 12. Bası, İstanbul 2002 s.31, Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun E:1991/9-81, K:1991/111 sayılı kararında; “*Ceza yargılamasında kanıt serbestliği ilkesi başlığı altında toplayabileceğimiz ve yasanın gerekçesinde açıklanan temel prensiplere göre; a) Her şeyin kanıt olabileceği, b) İlgililerin kanıt ileri sürebilecekleri, c) Hâkimin kendiliğinden kanıt araştırabileceği, (Hatta zorunlu olarak araştırması gerektiği), d) Kanıt ileri sürmede zaman kısıtlaması olamayacağı, e) Kanıtlama külfetinin sanığa yüklenemeyeceği, f) Kanıt değerlendirmede hâkimi bağlayan üstün kanıtın söz konusu olmayıp, hâkimin tüm kanıtları serbestçe değerlendirebileceği, (Vicdani kanaat) ceza yargılamasının temel ilkeleridir. Bu ilkelerin birinden dahi vazgeçmek, ceza yargılamasının temel felsefe ve yapısına aykırı davranmak anlamını taşır.*” anlatımına yer verilmiştir.

için yeterli kanaate ulaşıncaya kadar maddi gerçeği araştırmaya devam etmek zorundadır. Resen araştırma ilkesi uyarınca mahkemeler, Cumhuriyet savcısının ortaya koyduğu delillerle bağlı olmadıkları gibi, savcı olmasa bile kendiliklerinden, hüküm için gerekli tüm araştırmaları yapmak ve tarafların haklarını korumak zorundadırlar.” anlatımına yer verilmiştir⁹⁶.

Konuya iştirak bakımından yaklaşıldığında ise, üzerinde durulması gereken husus re’sen araştırma ilkesinin, iştirakın varlığını tespitte ne ölçüde kullanılabileceğidir. Bir başka ifade ile vergi idaresince unsurları tam olarak ortaya konulamamış olan iştirak iddiasının gerçeği yansıtip yansıtmadığı yargılama mercileri tarafından re’sen araştırılabilir mi? Bu soruya vergi ve ceza mahkemesince verilecek yanıt re’sen araştırma ilkesinin vergi ve ceza hukuku alanında uygulanışı açısından da yön gösterici mahiyette olacaktır.

Danıştay 4. Dairesinin E:1997/4499, K:1998/871 sayılı kararında vergi kaçakçılığına iştirakın inceleme raporu ile kanıtlanamamış olması sebebi ile resen tarh edilen vergi ziyai cezasının iptaline karar veren yerel mahkeme kararı onanmıştır. Söz konusu kararda vergi inceleme raporu ile iddia edilen ancak ispat edilmeyen iştirakin varlığının re’sen araştırma ilkesi çerçevesine araştırılmasına gerek olmadığı dolaylı biçimde ortaya konulmuştur. Danıştay 4. Dairesi’nin E:2010/2125, K:2014/763 sayılı kararında da; “*vergi inceleme raporlarında, davacının söz konusu suçun işlenmesine fiili ile katkıda bulunduğu dair somut bir tespiti de yer verilmediği, dolayısıyla davacının bir dönem söz konusu firmanın muhasebecisi olmasının ya da sahte belge düzenleme suçuna iştirak ettiği öne sürülen muhasebe bürosunda işçi olarak çalışıyor olmasının tek başına davacının da sahte belge düzenleme suçuna iştirak ettiğini göstermeyeceği anlaşılmaktadır*” denilmek sureti ile vergi inceleme raporunda yer verilen tespitlerin

⁹⁶ Anayasa Mahkemesi’nin E:2011/43, K:2012/10 sayılı kararı

ötesine geçilerek bir araştırma yapılmasına gerek olmadığına karar verilmiştir. Danıştay 3. Dairesi'nin E:2011/5085, K:2015/534 sayılı kararında; iştirakin varlığı için menfaat temininin kanuni unsur olmadığı ancak vergi kaçırmaya ne şekilde iştirak edildiğinin somut şekilde tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Danıştay 3. Dairenin E:2016/1594, K:2016/2460 sayılı kararında ise, *“213 sayılı Yasanın 3'üncü maddesinin (B) bendi gereğince iktisadi, ticari, teknik gereklere uymayan veya olayın özelliğine göre normal olmayan ve alışılmamış durumların iddia olunması halinde ispat yükünün, iddia eden tarafa ait olacağı, vergi inceleme raporunda yer alan tespitlerin iştirakin varlığını tespit için yeterli olduğu”* belirtilmek sureti ile iştirakin varlığı veya yokluğuna ilişkin tespit için vergi inceleme raporunun esas alınması gerektiği, dolaylı biçimde raporda yer almayan tespitlerin mahkeme tarafından araştırılmasına gerek olmadığı belirtilmiştir. Kararlardan görüleceği üzere re'sen araştırma yetkisi vergi incelemesi aşamasında vergi idaresince araştırmaya tabi tutulmayan hususların mahkemece araştırılmasını gerektirmemektedir. Ancak vergi inceleme raporundaki tespitler iştirakin varlığını tespiti yeterli ise iştirak sebebi ile ne kadarlık vergi ziyaına sebebiyet verildiği re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde tespit edilebilecektir⁹⁷.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/8808, K:2019/2162 sayılı kararında ise; sahte fatura düzenleme fiiline iştirakin olup olmadığı konusunda, fatura asıllarının dosyaya celbinin sağlanması, sanığa faturalar üzerindeki yazı ve imzaların kime ait olduğunun sorulması, sanık tarafından beyan edilen isimler olur ise, bu isimlerin tanık olarak dinlenilmesi, sanık ve beyan edeceği isimlerin yazı ve imza örnekleri üzerinde

⁹⁷ Danıştay 3. Dairesi'nin E:2010/5024, K:2012/4877 sayılı kararında; *“cezanın dayanağı Yasa hükmü cezayı, eyleme iştirak edilmesine bağlandığından, 2008 yılında ne kadar verginin kayba uğradığının tespiti de zorunlu olup, bu durumun dosyadaki belgeler ve davacı anlatımında yer alan tarihlerin göz önünde bulundurulması suretiyle tespiti mümkün iken , vergi mahkemesi tarafından kesilen cezanın üzerinden kesildiği vergilerin saptanması bakımından K3 ve K2 hakkında düzenlenen kaçakçılık suçu raporları dayanak alınarak hazırlanan vergi inceleme raporları esas alınarak yapılan tarhiyatlar hakkında verilmiş yargı kararı bulunup bulunmadığı da araştırılıp davacının 2008 yılında ne kadar verginin kayba uğratılmasına iştirak ettiği saptanarak karar verilmesi gerekirken,”* anlatımına yer verilmiştir.

bilirkişi incelemesi yapılması, faturalardaki yazı ve imzaların tanıklara ait olması halinde suç duyurusunda bulunulması, imza incelemesi ile sonuca ulaşamadığı takdirde faturaları kullananların, belgeleri ne tür bir ticari münasebet sonucu hangi şahıslardan temin ettikleri, sanık ile tanışıklıklarının olup olmadığı, belge temininde sanığın iştirak edip etmediği sorularak uyuşmazlığın çözümlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/4462, K:2018/5800, E:2016/12272, K:2018/10846 sayılı kararları da aynı mahiyettedir. Görüldüğü üzere ceza yargısı sadece sanık hakkında isnat edilen suçlamanın doğru olup olmadığını değil, suç sayılan fiilin kim tarafından ne şekilde işlendiğinin tespitini görev edinmekte ve bu amaçla re'sen araştırma yetkisi çerçevesinde her türlü incelemeyi yapabilmektedir.

Kararlardan da anlaşılacağı üzere re'sen araştırma ilkesi hem vergi hukukunda hem de ceza hukukunda geçerli bir ilke olmasına karşın, vergi hukukundaki re'sen araştırma ilkesi, idarenin yerine geçme yasağı çerçevesinde hareket etmektedir. Ceza hukukunda ise herhangi bir sınırlamaya tabi olunmaksızın maddi gerçeğin ortaya çıkarılması amaçlandığından re'sen araştırma ilkesinin daha geniş uygulama alanı bulunduğu görülmektedir.

4) Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük ilkesinin öncelikli muhatabı kamu gücünü kullanan kurumlar olup, kamu kurumları gerçekleştirdiği işlem ve eylemlerde orantılı olmalıdır⁹⁸. Vergilendirme insanların anayasa ile güvence altına alınan özgürlüklerine müdahale niteliğinde olmakla birlikte bu müdahalenin makul seviyede olması, aşırıya kaçmaması gerekir⁹⁹. Anayasa'nın 13'üncü maddesi; "*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın*

⁹⁸ İ. Kaboğlu, **Özgürlükler Hukuku**, 7. Baskı, Ankara, İmge Kitabevi, Kasım 2002 s. 15.

⁹⁹ B. Yaltı, Soydan, **Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak**, Vergi Sorunları Dergisi, S. 119, Ağustos 1998, s. 115.

yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.” şeklindedir. “Ölçülülük ilkesi” doğrultusunda insanların temel hak ve özgürlükleri sınırlamaya tabi tutulur iken, sınırlama amacından uzaklaşılmalıdır¹⁰⁰. AYM’nin 11.04.2012 tarihli kararında ölçülülük ilkesi ile ilgili olarak; “Bu ilke ise ‘elverişlilik’, ‘gereklilik’ ve ‘orantılılık’ olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. ‘Elverişlilik’, başvurulacak önlemin ulaşmak istenen amaç için elverişli olmasını, ‘gereklilik’ başvurulacak önlemin ulaşmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını ve ‘orantılılık’ ise başvurulacak önlem ve ulaşmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir” anlatımına yer verilmiştir¹⁰¹. AYM’nin 22.04.2015 tarihli kararında ise; “Ölçülülük ise amaç ve araç arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eder. Ölçülülük, aynı zamanda yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olmasını, amaç ve aracın ölçülü bir oranı kapsamasını ve sınırlayıcı önlemin demokratik toplum düzeni bakımından zorunluluk taşımasını da içeren bir ilkedir.” anlatımına yer verilmiştir¹⁰².

Ceza hukukunda ölçülülük ilkesi ise zalimce ve alışılmadık cezalandırmanın önüne geçilmesini gerektirir. Yaptırımların ağırlığı dikkate alınarak, işlenen fiil ile fiil işlenirken sahip olunan kusur arasındaki orantı gözetilmelidir¹⁰³. Anayasa Mahkemesince verilen kararlarda da ölçülülük ilkesi; “bir suç için öngörülen cezanın, bu suçun işlenmesi sonucu bozulan kamu düzeninin yeniden tesisi amacına elverişli, gerekli ve bu amaçla orantılı olması” olarak tanımlanmıştır¹⁰⁴.

¹⁰⁰ Y. Karakoç, a.g.m, s.1281

¹⁰¹ Anayasa Mahkemesi E:2011/111, K.2012/56 sayılı kararı

¹⁰² Anayasa Mahkemesi E:2014/171, K.2015/41 sayılı kararı

¹⁰³ Ö.D. Aydın, **Ceza Hukuku’nun Çağdaş İlkeleri ve Avrupa Birliği Kriterleri Açısından Türk Ceza Kanunu**, TBB Dergisi, S. 53, s. 66.

¹⁰⁴ Anayasa Mahkemesi’nin E:2005/15, K:2008/2 sayılı kararı

VUK’da yer alan kaçakçılık suçlarına işleyenlere 3 kat, bu suçların işlenişine iştirak edenlere 1 kat vergi ziyai cezası öngörülmüş olması, kaçakçılık fiilini işleyenler ile bu fiillerin işlenişine iştirak edenler arasında ölçülülük kriteri göz önünde bulundurularak bir ayırım yapıldığını göstermektedir. Kanun koyucu VUK’da sayılan kaçakçılık suçlarına iştirak edenleri, bu fiilleri bizzat işleyenlere nazaran daha az bir ceza ile cezalandırmayı uygun görmüştür. Hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından da iştirakçi ile asıl suçu işleyen kişi arasında ölçülülük kriteri doğrultusunda ayırım yapılmıştır. Ancak bu ayırım, iştirak edenin, iştirak edilen fiil nedeni ile menfaat elde etmemesine bağlanmıştır. VUK’un 360’ıncı maddesinde yer alan; *“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”* düzenlemesinde iştirak edilen fiilden dolayı menfaat elde etmeyen kişi ile menfaat elde eden kişi arasında ayrıma gidilmiş ve ölçülülük ilkesi göz önünde bulundurularak menfaat elde etmeyen kişi için verilecek cezanın yarısının indirilmesi öngörülmüştür.

III. Vergi Yargısı – Ceza Yargısı İlişkisi

Hem vergi hukuku hem de ceza hukuku kamu hukuku kökenli hukuk dalları olduğundan, asıl amaç maddi gerçekliğin ortaya çıkarılmasıdır. Ancak maddi gerçeklik ortaya çıkarılır iken kıyas yasağı, kanunilik ilkesi, hukuka aykırı delillere itibar edilmemesi gibi ilkelerin gözetilmesi zorunludur. Bu bağlamda, vergi yargısı ile ceza yargısı arasındaki ilişkinin tespit etmeye çalıştığı uyumsuzluk ile çalışma yöntemleri üzerinden irdelenmesinin faydalı olabileceği düşüncesindeyim.

A) Vergi Ziyai Cezası – Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Bakımından Etkileşim

VUK’a göre vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda ziya uğratılan verginin vergi idaresince tahsili gündeme geleceği gibi, vergi ziyana anılan kanunun 359’uncu maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda 3 kat vergi ziyai cezası kesilecek, ayrıca ilgililer hakkında da Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulacaktır. Görüldüğü üzere aynı fiil nedeni ile hem cezalı vergi tarhiyatı hem de hapis cezası ile karşılaşılabilir (VUK 367/4). Tarh edilen vergi ve cezalara karşı mükelleflerin vergi mahkemesi nezdinde dava açma hakkı olduğu gibi, haklarında açılan kamu davası nedeni ile ceza mahkemelerinde yargılanmaktadırlar. Bu itibarla, aynı fiilden kaynaklanan vergi davası ile ceza davası arasında yapısal bir bağ olduğu açıktır. Ancak vergi ödevlisinin aynı fiilden kaynaklanan uyuşmazlığı bir yönünün vergi mahkemesinde, diğer yönünün ceza mahkemesinde ele alınması aynı fiile ilişkin kararlar arasında etkileşim sorunu çıkarmakla birlikte mevzuatımızda bu sorunun çözümüne ilişkin doğrudan bir düzenleme yer almamaktadır¹⁰⁵. Mevzuatın Alman Vergi Usul Kanunu olması nedeni ile Almanya’da mahkeme kararları arasında etkileşim sorunu olup olmadığı irdelendiğinde ise idari nitelikteki vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların ceza mahkemelerinin görev alanına girmesi nedeni ile etkileşim sorunu yaşanabilecek bir durumun fiilen ortaya çıkmasının mümkün olmadığı görülmektedir¹⁰⁶.

AYM’nin 04.11.2021 tarihli iptal kararı¹⁰⁷ öncesine kadar VUK’un 367’nci maddesinin 5’inci fıkrasında mevcudiyetini koruyan düzenlemeye göre¹⁰⁸ ceza

¹⁰⁵ M. Akkaya, **Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme**, <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/48545/2658.pdf?sequence=1&isAllowed=y> E.T.:09.10.2021

¹⁰⁶ F. Başaran, Yavaşlar, **İdari Nitelikteki Vergi Suç ve Cezaları**, Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 138. Yıl, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76, Ankara 11 – 12 Mayıs 2006, s. 170. <https://www.fundabasaran.com/pdf/idari-nitelikli-vergi-suc-ve-cezalari.pdf> E.T.:25.05.2022

¹⁰⁷ **Anayasa Mahkemesi’nin E:2019/4, K:2021/78 sayılı kararında; “bağlantılı fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasına engel olan kuralın adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvencelere aykırılık oluşturabileceği”** belirtilmiştir.

¹⁰⁸ VUK’un 367’nci maddesinin Anayasa Mahkemesi iptal kararı öncesi 5’inci fıkrasında; **“Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak**

mahkemesi tarafından verilen kararlar vergi cezalarını uygulamakla yükümlü idari makamların işlemleri üzerinde herhangi bir tesire sahip değildi. Aynı şekilde idari makamlarca tesis edilen işlemler de, Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilene kadar mevcudiyetini koruyan VUK'un 367'nci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca ceza hâkimini bağlamayacaktır. Ancak söz konusu düzenleme de mahkeme kararları arasındaki etkileşime ilişkin olmayıp, vergi idaresi ile ceza mahkemesi kararları arasındaki etkileşime ilişkindir¹⁰⁹. AYM'nin 22.11.2012 tarihli kararında da; *"İtiraz konusu kuralda yer alan, 'bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı olan vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler' ibaresiyle idari makam ve mercilerin kastedilmekte olduğu, vergi veya İdare mahkemesi yada yargı yetkisini kullanan diğer bir mahkemenin kastedilmediği açıktır. Dolayısıyla, itiraz yoluna başvuran Mahkemenin, itiraz konusu kuralı uygulayarak vergi mahkemesi kararlarını dikkate alamaması söz konusu değildir."* ifadelerine yer verilmiştir¹¹⁰. Söz konusu karar ile başvurunun esastan değil yetkisizlik nedeni ile reddine karar verilmiştir. Bu itibarla, *"itiraz yoluna başvuran Mahkemenin, itiraz konusu kuralı uygulayarak vergi mahkemesi kararlarını dikkate alamaması söz konusu değildir."* cümlesini aksinden hareketle yorumlamanın yanıltıcı olacağı düşüncesindeyim. Karar yetkisizlik gerekçesini vurgulamaktadır. Bu nedenle bahsi geçen gerekçeyi, ceza mahkemelerinin vergi mahkemeleri kararlarını dikkate alabileceği şeklinde yorumlamak, cümlenin girişinde yer alan *"Mahkemenin, itiraz konusu kuralı uygulayarak"* kısmını yok saymak olacaktır. Oysaki; Anayasa Mahkemesi, somut olayda uygulanabilir, dolayısı ile Anayasa Mahkemesine başvurulabilir bir kanuni düzenlemenin yokluğunu vurgulamaktadır. Zira Anayasa Mahkemesi söz konusu karar öncesinde Bakırköy 31. Asliye Ceza Mahkemesi'nin ilk başvurusunu işlem yapılmaksızın

makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz." düzenlemesi yer almaktaydı.

¹⁰⁹M. Akkaya, a.g.m., s. 87.

¹¹⁰ Anayasa Mahkemesi'nin E:2012/136, K:2012/181 sayılı kararı

30.4.2012 gün ve C.010.YİM.0-622.01/343/1037 sayılı yazısı ile iade ederek, ikinci başvurusunu E:2012/64, K:2012/93 sayılı kararı ile esas incelemeye geçilmeksizin reddetmiştir. Bu durum Anayasa Mahkemesi ile Bakırköy 31. Asliye Ceza Mahkemesi arasında yaşanan usul hükümlerinin yorum farklılığı da ortaya koymuştur. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi tarafından verilen bazı kararlarda, itiraza konu kuralın ne şekilde anlaşılması gerektiğine ilişkin yorum yapıldığı görülmektedir. Örneğin Anayasa Mahkemesi tekerrüre ilişkin olarak VUK'un 339'uncu maddesinde yer alan *"Vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır."* hükmünü anayasaya aykırı bulmamıştır. Ancak AYM'nin 20.05.2010 tarihli kararında; *"Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir."* anlatımına¹¹¹ yer verilmek sureti ile kanun maddesinin ne şekilde yorumlanması gerektiği açıkça belirtilmiştir. AYM'nin E:2012/136, K:2012/181 sayılı kararında ise bu şekilde açık bir yorumdan bahsedilemez.

Vergi mahkemesi kararlarının ceza mahkemesini, ceza mahkemesi kararlarının ise vergi mahkemesini bağlayıcı olup olmadığını tespit edebilmek için öncelikli olarak her iki mahkemede karara bağlanan uyuşmazlığın ortaya konulması gerektiği düşüncesindeyim. Vergi mahkemesinde ve ceza mahkemesinde yapılan yargılama aynı

¹¹¹ Anayasa Mahkemesi'nin E:2009/51, K:2010/73 sayılı kararı

fiilden kaynaklanmak ise de, vergi mahkemesi fiil sebebi ile vergi ziyana sebebiyet verilip verilmediğini karara bağlanmaktadır. Ceza mahkemesinde ise işlenen fiilin suçun unsurlarını taşıyıp taşımadığı, failinin kim olduğu, fiilin kasten işlenip işlenmediği gibi hususları dikkate alınmak sureti ile karara varılmaktadır. Sonuç itibari ile vergi mahkemesince vergi ziyana sebebiyet verildiği tespit edilse dahi, ceza mahkemesince vergi ziyana sebebiyet verilen fiilin kasten işlenmediği gerekçesi ile beraat kararı verilebileceği gibi, vergi mahkemesinde vergi ziyana sebebiyet verilmediği tespit edilse dahi, ceza mahkemesinde mahkûmiyet kararı verilmesi mümkündür. Bu fiili durum ise, 01.01.1999 tarihinde VUK'un 359'uncu maddesinde yapılan değişiklik sonucunda vergi ziyanının suç unsurları arasından çıkarılması ile daha belirgin hale gelmiştir.

VUK'un 359'uncu maddesindeki değişiklik gerekçesi; *"bu maddede 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 'hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları' başlıklı bölümünde sayılan fiillerin vergi kaybına yol açıp açmadığına bakılmaksızın, kesilecek vergi ziyayı cezası yanında kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmalarını sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır."*¹¹² şeklinde olup 1.1.1999 sonra işlenen kaçakçılık suçlarının oluşumunda vergi ziyanının şart olmadığı belirtilmiştir¹¹³. Bu değişiklik ile vergi kaçakçılığı suçları zarar suçundan tehlike suçuna niteliğine bürünmüştür¹¹⁴. Nitekim, anılan kanun değişikliği sonrasında 4811 sayılı kanun haricindeki kamu alacaklarının tahsilinin hızlandırılmasına yönelik çıkarılan 5811, 6111, 6552 sayılı düzenlemelerde, 01.01.1999 tarihli kanuni düzenlemenin içeriğine uygun olarak vergi borcunun tahsiline ilişkin düzenlemeler getirilmiş, vergi borcunun ödenmesi, devam etmekte olan ceza davaları ile ilişkilendirilmemiştir. Hatta bu kanunların ilgili

¹¹² Gerekçe için; https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf
E.T.:02.08.2021

¹¹³Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2000/6119, K:2001/551 sayılı kararında; *"Vergi kaybı doğmadığına ilişkin bilirkişi raporuna dayanarak verilen beraat kararında hukuka uygunluk bulunmadığı"* belirtilmiştir.

¹¹⁴ B. S. YALTI, **İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği**, Vergi Dünyası Dergisi, S:254, Ekim 2002, s.51

maddeleri gereğince vergisel açıdan incelemeye tabi tutulmayacağı belirtilen durumlar VUK'a muhalefet suçları açısından vergi incelemesine tabi tutulmuş ve mükellefler hakkında cezalı vergi tarhiyatı önerilmemesine karşın, haklarında suç duyurusunda bulunulmuştur. Ancak 359'uncu maddeye 7394 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile eklenen ek birinci fıkrada; *“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir”* ek ikinci fıkrada ise; *“Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir”* hükmüne yer verilmiş olması, suçun oluşumu bakımından olmasa da, suç nedeni ile karşı karşıya kalınacak hapis cezasının miktarı bakımından vergisel zararın giderilmesi veya yokluğu mevzuata kriter olarak eklenmiştir.

Görüldüğü üzere vergi mahkemelerince karara bağlanan vergi ziyanının oluşup oluşmadığına ilişkin uyuşmazlık, ceza yargılaması açısından suçun oluşup oluşmaması açısından herhangi bir önem arz etmemektedir. Ceza mahkemelerinde mahkûmiyet kararı verilebilmesi için aranan kast unsuru ise, vergi yargılaması açısından herhangi bir anlam taşımamaktadır. Bu durumda vergi mahkemesince verilen bir kararın ceza mahkemesini veya ceza mahkemesince verilecek bir kararın vergi mahkemesini bağlayıcı nitelikte olması gerektiğini söylemek, her iki mahkemenin vermiş olduğu kararların mahiyeti karşılaştırıldığında doğru olmayacaktır. Ancak, özellikle somut olayın gelişimine ilişkin tespit içeren kararların birbirini etkilediği görülmektedir. Danıştay 3. Dairenin E:2013/5258, K:2014/58 sayılı karar düzeltme aşamasında verilen kararında; *“Aydın 3. Asliye Ceza Mahkemesinin 12.6.2012 gün ve E:2011/387, K:2012/489 sayılı kararının incelenmesinden, davacının iş yerinde 28.4.2010 tarihinde çıkan yangının şirket müdürü*

K2'nin azmettirmesi sonucu kasıtlı olarak çıkarıldığı dolayısıyla olayda mücbir sebebin bulunmadığı görüldüğünden temyiz istemine konu yapılan kararın, vergi ziyai cezasının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir” denilmek sureti ile ceza mahkemesi tarafından somut olaya ilişkin olarak yapılan fiili tespit dikkate alınmak sureti ile karar verildiği görülmektedir. Bu halde farklı boyutları olsa da aynı fiil nedeniyle ceza ve vergi mahkemesi kararlarının birbirine etkisinin olmayacağını savunmak adalet ve güven kavramlarını zedeleyecektir¹¹⁵. Bu durum iştirakten kaynaklanan vergi davası ile ceza davası arasında çok daha belirgin biçimde ortaya çıkacaktır. Kaçakçılık suçları nedeni ile 3 kat vergi ziyai cezası kesilebilmesi için kast unsuruna gerek olmasa da, iştirakten kaynaklı olarak vergi ziyai cezasının kesilebilmesi, AYM'nin E:2014/120, sayılı kararında da belirtildiği üzere iştirak iradesine, dolayısı ile iştirak kastının varlığına bağlıdır. Bu bağlamda, kastın varlığını sorgulayan ceza mahkemesince, kast yokluğu gerekçesi ile verilen beraat kararının vergi mahkemesince dikkate alınmaması hukuka olan güvenin azalmasına sebebiyet verebilecektir. Anayasa Mahkemesi'nin 2015/14383 başvuru numaralı kararında ise; başvuru hakkında iştirak nedeni ile cumhuriyet başsavcılığınca takipsizlik kararı verilmesine karşın, vergi mahkemesince iştirakten kaynaklı olarak kesilen 1 kat vergi ziyai cezasına karşı açılan davanın ret ile sonuçlanmış olmasında anayasaya aykırılık saptanmamıştır. Bilakis anılan kararda; *“vergi ziyai cezasının dışında herhangi bir adli veya idari yaptırım uygulanmamış, hakkında vergi suçu raporu düzenlenmiş olmasına rağmen kovuşturmayaya yer olmadığı kararı tesis edilmiş olması nedeniyle başvuru herhangi bir adli nitelikli cezai işleme muhatap olmamıştır.”* ifadesi özellikle vurgulanmıştır. Bir başka ifade ile savcılık makamınca verilen takipsizlik kararının vergi mahkemesi kararı üzerinde herhangi bir etkileşime imkân tanımadığı dolaylı biçimde belirtilmiştir. Bir başka olay; hakkında

¹¹⁵ M. Akkaya, a.g.m., s. 91

verilen beraat kararını gerekçe göstererek iştirakten kaynaklı olarak kesilen vergi ziyaı cezasının hata düzeltme şikâyet yolu ile düzeltilmesi isteminin reddi işlemine karşı açılan davaya ilişkindir. Yerel mahkemece verilen iptal kararının bozulmasına ilişkin Danıştay 4. Dairesi'nin E:2013/6954, K:2016/3709 sayılı; *“hukuki ihtilaf niteliğindeki dava konusu uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında incelenmesinin mümkün olmadığı”* şeklindeki kararı, ceza mahkemesince verilen kararın hiçbir şekilde dikkate alınmaması nedeni ile eleştiriye açıktır.

Bu durumda hak ve adalet duygularını zedelemekten bulunabilecek en isabetli yol ceza mahkemelerinin, vergi mahkemelerinin vereceği kararları bekletici sorun saymasından geçecektir¹¹⁶. Ancak ceza mahkemesinin bir karara varabilmesi, vergi mahkemesince bir karara varılmasına, bir başka ifade ile vergi mahkemesindeki meselenin çözümüne bağlı olmadığından, vergi mahkemesi kararının çözümlenmesi gereken bir sorun sayılmasının TCK 67'nci madde gereği zamanaşımını durduran sebeplerden sayılamayacağı düşüncesindeyim. Ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin kararına vakıf olmasına rağmen, bu kararın aksine bir karar vermesini engelleyen bir durum olmamakla birlikte, gerekçeli kararda hangi sebeplerle vergi mahkemesi kararına itibar edilmediğinin açıklanmasının gerektiği düşüncesindeyim.

B) Zamanaşımı Bakımından Etkileşim

Vergi yargısı ile ceza yargısı arasındaki ilişki zamanaşımı noktasında da kendisini göstermektedir. VUK'un 114'üncü maddesinde; *“Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar”* 253'üncü maddede; *“Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili*

¹¹⁶ M. Akkaya, a.g.m., s. 92

bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.” 138’inci maddede ise; “İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.” düzenlemeleri yer almaktadır. 374’üncü maddede vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları bakımından zamanaşımı süresi düzenlenmiştir. Ceza kesme zamanaşımı dolduktan sonra, cezayı gerektirir bir fiilin işlendiği vergi idaresince tespit edilse dahi, vergi idaresi yaptırım uygulama yetkisini kaybettiğinden, herhangi bir cezai işlem yapılamayacaktır¹¹⁷. Bu düzenlemeler haricinde VUK’a muhalefet suçları bakımından ceza mahkemelerinde görülecek davalara ilişkin zamanaşımının ne olması gerektiği hususunda VUK’da düzenlemeye yoktur¹¹⁸. Bu itibarla TCK’nın zamanaşımına ilişkin genel hükümleri VUK’a muhalefet suçları bakımından da uygulama alanı bulacaktır. Aynı şekilde TCK’da öngörülen dava zamanaşımı süresi vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak edenler açısından da geçerlidir¹¹⁹. VUK’a muhalefet suçları bakımından iştirak eden bakımından da mütalaa dava şartı vasfını korumaktadır¹²⁰. Ancak VUK’un 367’nci maddesine 7394 sayılı Kanunun 5’inci maddesi ile eklenen beşinci fıkrada; *“359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaaaya konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve*

¹¹⁷ İ. H. Furtun, **Vergi Hukukunda Bir Zamanaşımı Türü Olarak Vergi Ceza Zamanaşımına Dair Bir İnceleme**, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2014, s.59

¹¹⁸ H. Yıldız, **Vergi Ceza Hukuku**, s.358

http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/maliye_ue/vergicezahukuku.pdf E.T.:02.06.2021

¹¹⁹ S. Donay, 2008, s.219

¹²⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 03.11.2014 tarih ve E:2013/475, K:2014/18110 sayılı kararında; *“Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 15.10.2009 günlü mütalaaasının yalnızca sanıklardan T. A. hakkında “2006 takvim yılında sahte fatura kullanmak” suçuna ilişkin olduğundan, suça iştirak ettiği iddia olunan diğer sanık H. G. yönünden 213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaaanın verilip verilmeyeceği ilgili kurumdan sorularak sonucuna göre hukuki durumlarının takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulmasının bozmayı gerektirdiği”* belirtilmiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2013/19712, K:2014/3267 sayılı kararı da aynı doğrultudadır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2016/7307, K:2018/6350 sayılı kararı ise; *“Sanık hakkında “2008 takvim yılında sahte fatura düzenlemek” suçundan 213 sayılı Yasanın 367. maddesi gereğince kovuşturma şartı olan verilmiş bir mütalaa olmadığından, açılan kamu davasının CMK’nın 223/8. maddesi gereğince düşmesine karar verilmesi gerektiği, mahkemece kabul ve takdir kılınmış olduğundan, katılan vekilinin yerinde görülmeyen temyiz itirazlarının reddiyle hükmün onanmasına”* şeklindedir.

mütalaa verilmesi şartı aranmaz.” düzenlemesine yer verilmiştir. Anılan maddede yer alan *“başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin”* ibaresinden ne anlaşılması gerektiğine ilişkin kanun maddesi gerekçesinde herhangi bir açıklama yoktur¹²¹. TCK bağlamında iştirak *“faiilik”, “azmettirme”, “yardım etme”* şekillerinde ortaya çıkabilecek olup, *“başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirme”* tanım olarak failliğe uygun, ancak *azmettirme* veya *yardım etme* biçimiyle iştirake uygun değildir. Bu noktada kanun koyucunun asıl iradesinin bütün iştirakçiler bakımından düzenleme yapma yönünde olduğu ancak tercih edilen ifadenin karışıklığa sebep olacağı görüşündeyim.

Ceza yargılaması bakımından ise *Dava Zamanaşımı* başlıklı TCK’nın 66’ncı maddesinin 1-d bendinde; *“Beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını gerektiren suçlarda onbeş yıl”*, 1- e bendinde; *“Beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl”* düzenlemesi yer almaktadır. Bu sürenin sonunda dava zamanaşımının dolacağı öngörülmüştür. VUK’a muhalefet suçları için öngörülen cezaların, 359’uncu maddede 7394 sayılı Kanunun 4’üncü maddesi ile yapılan değişiklikler sonucu oluşan alt ve üst sınırlar dikkate alındığında, sekiz ve on beş yıllık ceza dava zamanaşımına tabi olacağı anlaşılmaktadır. Bu noktada, vergi tarhiyatı yapılması için öngörülmüş olan beş yıllık zamanaşımı süresi (takdir komisyonuna sevk durumu var ise en fazla bir yıl daha uzayan tarhiyat zamanaşımı süresi VUK 114/2) dolduktan sonra mükellefler hakkında 8 ve 15 yıllık ceza davası zamanaşımı süresi içinde ceza dava açılıp açılmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. VUK’un 367’nci maddesine göre yaptıkları inceleme sırasında 359’uncu maddeye muhalefet edildiğini tespit edenler keyfiyeti Cumhuriyet başsavcılığına bildirmeye mecburdur. 359’uncu maddede yazılı suçların işlendiğine vâkıf olan Cumhuriyet başsavcılığı da hemen ilgili vergi dairesini bilgilendirerek inceleme başlatılmasını talep etmelidir. Görüldüğü üzere 359’uncu

¹²¹ Kanun değişikliği gerekçesi için <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-4336.pdf> E.T.:26.05.2022

maddeye muhalefet, vergi idaresince re'sen veya Cumhuriyet başsavcılığının talebi üzerine başlatılan vergi incelemesi ile ortaya çıkarılmalıdır. VUK'un 134'üncü maddesinde; "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*" hükmü yer almaktadır. Bu noktada; tutulan defterleri beş yıllık muhafaza, dolayısı ile tarhiyat zamanaşımı süresi geçtiğinden bahisle vergi incelemesi ve cezalı vergi tarhiyatı yapılamayacağı¹²², vergi incelemesi yapılamadığı için¹²³ ceza dava şartı sayılan mütalaanın verilemeyeceği ve ceza davasının açılmasının da fiilen mümkün olmayacağı düşünülebilir¹²⁴. Ancak dikkatlerden kaçırılmaması gereken husus, vergi incelemesinin sadece defter ve belgeler üzerinde yapılması zorunluluğu bulunmamasıdır. Zira, yasal defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmese dahi, vergi incelemesi vergi dairesi kayıtları ve harici doneler üzerinden tamamlanabilir. Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği durumlarda vergi incelemelerinin bu şekli ile tamamlanması vergi incelemesi için yasal defter ve belgelerin incelenmesinin zaruri olmadığına göstergesidir. 5 yıllık saklama süresinin dolması sadece, defter ve belgeler ibraz edilmediği takdirde, mükelleflerin 359'uncu maddenin a-2 bendi uyarınca cezalandırılmalarını engelleyecektir¹²⁵. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/8808, K:2019/2162 sayılı kararında; "*istemin 5 yıllık saklama süresi içerisinde yapıp yapılmadığının tespit edilmesinden sonra sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekir*" anlatımına yer verilmiştir. Bunun yanında tarhiyat zamanaşımı süresi dolduğu için tarhiyatta yapılamayacaktır. Danıştay 9. Dairesi'nin E:2007/507, K:2007/2230 sayılı kararı; "*defter ve belgelerin incelemeye ibrazı yazısının da 3.1.2006*

¹²² M. Kürk, **Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları**, Mali Çözüm, S:98-2010 s. 177.

¹²³ O, Temizyürek, **Kaçakçılık Suçlarında 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı**, Vergi Dünyası. 330.

¹²⁴ N. G. Alparslan, **Zamanaşımı Dolduktan Sonra Defter ve Belge İbrazi**, <https://www.hurses.com.tr/av-nazli-gaye-alpaslan/zamanasimi-dolduktan-sonra-defter-ve-belge-ibrazi/haber-29405> E.T.: 03.06.2021

¹²⁵ Ü. S. Üstün, "**Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu**", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XV, Y. 2011, Sa. 3 s. 374.

tarihinde tebliğ edildiği görüldüğünden 2000 yılına ait yasal defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz külfeti de 2005 yılı sonunda sona ereceğinden, defter ve belge muhafaza süresi ve tarh zamanaşımı geçtikten sonra yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan cezalı tarhiyatta isabet bulunmamaktadır” şeklindedir. Ancak hem suç duyurusunda bulunulamaması hem de tarhiyat yapılamaması, inceleme yapılamayacağı anlamına gelmemektedir. Vergi dairesi kayıtları veya harici doneler 359’uncu maddede sayılan başkaca bir suçun tespiti için yeterli ise bu suçtan dolayı mütalaa düzenlenebilecektir¹²⁶. Nitekim, 359’uncu maddede yazılı fiillerin işlenmesi için vergi ziyayı oluşması zorunlu değildir. Bu bağlamda defter ve belge saklama ve tarhiyat zamanaşımı süresi olan 5 yıl geçse dahi, 8 ve 15 yıllık ceza davası zamanaşımı süresi dolmamış ise, defter ve belgeler olmaksızın tamamlanan vergi incelemesi sonucunda suç duyurusunda bulunulabilecektir¹²⁷. Bu durum, mükelleflerin vergisel açıdan ibraz yükümlülüğü bulunmayan defterleri saklamadıkları takdirde haklılıklarını ispat etme açısından sorun yaşamasına sebep olabilir¹²⁸. Ancak 5 yıllık saklama süresi dolduktan sonra dahi, incelenmek üzere istenilen defter ve belgeler mevcut ise incelemeye sunulabilir. Kaldı ki; Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) 82’inci maddesi gereği, ticari defter ve belgelerin 10 yıl süre ile saklanması gerektiği belirtilmiş olup, VUK anlamında 5 yıllık saklama yükümlülüğü dolsa dahi, TTK hükümleri doğrultusunda saklanan yasal defter ve belgelerin vergi incelemesi ibraz edilmesi, mükelleflerin haklılığını ispat açısından önemlidir.

Cumhuriyet Başsavcılığı aracılığı ile zamanaşımı süresi içinde başlatılan incelemelerde, yasal defter ve belgelerin muhafazası için öngörülen 5 yıllık süre dolmuş

¹²⁶ F. Turna, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı Süresinin Bazı Durumlarda Uzaması Halinde Defter Ve Belgelerin Muhafaza Ve İbraz Durumu**, Mali Çözüm, Eylül-Ekim 2015, s.46.

¹²⁷ H. Aykın, **Tarh Zamanaşımına Uğramış Dönemler İçin Mükellef Hakkında Vergi Suçu Raporu Tanzim Edilebilir Mi?** <https://vergidosyasi.com/2017/01/13/tarh-zamanasimina-ugramis-donemler-icin-mukellef-hakkinda-vergi-sucu-raporu-tanzim-edilebilir-mi/> E.T.:02.06.2021

¹²⁸ M. Taştan, **Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçu**, Adalet Dergisi, Yıl:2014, Sayı:48, s.227

ise, inceleme defter ve belgeler görülmeksizin, vergi dairesi kayıtları üzerinden tamamlanmaktadır. Bu şekilde tamamlanan incelemelerin mükelleflerin haklılığını ispatlayabilmek adına en önemli delillerden sayılan yasal defter ve belgelerin yokluğuna dayanması, adaletsiz sonuçlar yaşanmasına sebebiyet verebilecektir. Mükellef kendisine ait belgeleri muhafaza etse dahi, masumiyetini ispat açısından ticari ilişki içinde bulunduğu şirketlerden belge temininde zorluk yaşanacaktır. Sonuç itibari ile vergi idaresi tarafından re'sen başlatılan vergi incelemesi ile Cumhuriyet Başsavcılığının talebi üzerine başlatılan vergi incelemeleri arasında incelemenin yöntemine ilişkin farklılıklar ortaya çıkabilmektedir.

C) İştirak Bakımından Etkileşim

Vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri arasındaki bir diğer etkileşim iştirak hususunda karşımıza çıkmaktadır. Detaylarına çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yer verilecek olmakla birlikte, VUK'da iştirak başlıklı 338'inci madde kaldırılmış olmakla birlikte aynı kanunun 344'üncü maddesinde; *“Vergi ziyanına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.”* hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü üzere VUK'da iştirakin tanımı olmamasına karşın uygulanacak ceza bakımından düzenleme bulunmakta, ceza yargılaması bakımında ise 360'ıncı maddede iştirak edenlerin 359'uncu maddede sayılan suçların işlenmesinde menfaati bulunmaması halinde TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısının indirileceği öngörülmüştür. Bir başka ifade ile VUK'da hürriyeti bağlayıcı suç ve cezalar bakımından dolaylı bir biçimde TCK'ya atıfta bulunulmuş ancak mali nitelikli cezalar söz konusu olduğunda iştirakin ne şekilde tespit edilmesi gerektiğine ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. Bu noktada VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillere iştirak edenler hakkında bulunulan suç duyuru sonucunda ceza mahkemelerinin TCK'da yer alan iştirake

ilişkin kuralları değerlendirmek sureti ile karara varması kaçınılmaz iken, vergi mahkemelerinin hangi kanun maddesine göre iştirakin varlığını ortaya koyması gerektiği üzerinde durulması gereken bir sorundur.

Zira vergi mahkemeleri açısından uyuşmazlıkların çözümünde yön gösterici olduğu kabul edilen ilk mevzuat kaynağı vergi kanunları olmakla birlikte vergi kanunlarında iştirake ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu noktada iştirak kaynaklı olarak kesilen vergi ziyai cezalarının hukuka uygun olup olmadığı hususunda TCK’da yer alan düzenlemelerin yön gösterici mahiyette kullanılıp kullanılamayacağı irdelenmelidir. İştirak haricinde ihtilaflarda vergi ve ceza mahkemelerinin kesişen noktaları olmakla birlikte nihai kararlar vergi ve ceza mevzuatındaki hükümlere göre verilmekte iken, iştirak konusunda hem vergi hem ceza mahkemesinin TCK’nın genel hükümlerinden başka uygulayabileceği bir kanun maddesi bulunmamaktadır. Ancak vergi mahkemelerinin iştirak kaynaklı ihtilaflarda TCK’nın genel hükümlerini uygulama imkânı bulunmadığı düşünülmektedir¹²⁹. Nitekim AYM’nin 05.03.2015 tarihli kararında; *“iştirak kavramı yargı kararlarıyla somutlaştırılmıştır. ... iştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz”* anlatımına yer verilmiştir¹³⁰. Anılan karara iştiraktan kaynaklı fiillerde kesilen vergi ziyai cezasının kanunilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi bölümünde detaylıca yer verilecek olmakla birlikte, Anayasa Mahkemesi’nin iştiraktan kaynaklı vergi ziyai cezasına ilişkin ihtilaflarda TCK’nın genel hükümlerinin uygulama alanı bulamayacağı görüşünde olduğu anlaşılmaktadır.

¹²⁹ Danıştay 3. Daire E:2013/4876, K:2014/1050 sayılı kararında; *“Kanun yapıcının, iştirakin ceza hukukuna özgü bir durum olduğunu göz önüne aldığı ancak, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gereken suçu oluşturan eylemin aynı zamanda vergi kaybı yaratması gerçeğini gözeterek Birinci Bölümde yer alan 344’üncü maddenin üçüncü fıkrasında vergi ziyasına 359’uncu maddede yazılı fiillerle yol açılması halinde bu fiillere iştirak edenlere bir kat vergi ziyai cezası uygulanmasını öngörerek vergi kaybı doğuran eylemlere iştiraki, suça iştiraktan ayırdığı anlaşılmaktadır”* anlatımına yer verilmiştir.

¹³⁰ Anayasa Mahkemesi’nin E:2014/120, K:2015/23 sayılı kararı

Aksi düşüncenin kabulü VUK'da kaldırılan hükümler nedeni ile TCK'nın genel hükümlerinin uygulanması sonucunu doğuracaktır. Ancak VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiilleri kasten işleyenler ibaresinin çıkarılması akabinde TCK'nın genel hükümlerinde kast unsuru varlığını korumasına rağmen vergi mahkemelerinin kastın varlığını aramadığı görülmektedir. O halde VUK'da iştirake ilişkin düzenlemeler kaldırıldığına göre vergi mahkemelerinin de doğrudan TCK'nın iştirake ilişkin hükümlerini uygulamaması gerekir. Uygulamada ise vergi yargısının somut olayda iştirakin varlığını tespit etmeye çalıştığı, ancak iştirakin kanuni dayanağı olup olmadığının tartışma konusu yapılmadığı gözlemlenmektedir¹³¹. Bu noktada iştirakin varlığı veya yokluğu hususunda kanun maddeleri göz önünde bulundurulmak sureti ile ceza mahkemelerince yapılan tespitlerin vergi mahkemelerince dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir.

IV. Vergi Ceza Hukuku

Devlet, egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlardan birtakım ödevleri yerine getirmesini veya yasakladığı davranışların yapılmamasını isteme hakkına sahiptir. Vergi hukuku açısından mükelleflerin ödevlerini yerine getirmemesi veya kanunla yasaklanmış fiillerin yapılması durumunda suç ve ceza kavramları karşımıza çıkacaktır. Bu noktada

¹³¹Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 24.06.2011 günlü ve E:2008/722, K:2011/355 sayılı kararıyla; *“tasdik raporlarını düzenlediği şirketin ne emtia hareketine ve ne de nakit hareketine ait kayıtları ve banka hesaplarının işleyişini incelemediği; mesleki bilgisi ve bunun gerektirdiği sorumlulukla yeterli ve güvenilir kanıt toplamak iradesi taşıdığı takdirde inceleme sırasında yapılan bu saptamaların ihracatçı firmanın yasal kayıtlarından davacı tarafından da kolaylıkla yapılabileceğinin açık olduğu, kendisine haksız katma değer vergisi, davacının düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak iade edilen firmanın bu amaçla oluşturulan büyük bir organizasyonun içinde olduğu anlaşıldığından, firmanın bu faaliyetlerinden davacının haberdar olmadığı düşünülmemeyeceği, ... alt firmalar hakkındaki teyit yazılarının, tasdik raporunun düzenlenmesinden doğacak sorumluluktan korunabilmek amacıyla ve şeklen elde edildiğinin anlaşılması karşısında, cezaların kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmadığı”* gerekçesiyle ısrar kararını bozmuştur.

vergi hukukunun suç ve cezalar ile uğraşan alt dalı vergi ceza hukuku ortaya çıkmaktadır¹³².

Vergi ile ilgili suçlar kamu hazinesini zarara uğratan ekonomik suçlar olmasına karşın¹³³, vergi cezaları ile öngörülen asıl amaç devlet hazinesine ayrıca kaynak yaratmak değil mükellefleri doğru hareket etmeye zorlayarak vergi tahsilatını tam olarak sağlamaktır¹³⁴. Vergi ziyai koşulunun kaçakçılık suçunun oluşumu açısından unsur olmaktan çıkarılması, uygulanan cezai yaptırımlarda doğrudan vergi tahsilatı hedefinden uzaklaşıldığını, vergi sisteminin güvenliğinin ön plana alındığını ortaya koymaktadır. Ancak 359’uncu maddeye 7394 sayılı Kanunun 4’üncü maddesi ile eklenen ek birinci ve ikinci fıkra ile işlenen suçlar neticesinde karşı karşıya kalınacak hapis cezasının miktarı bakımından vergisel zararın giderilmesi veya yokluğuna sonuç bağlanması vergi tahsilatı hedefinin tekrar ağırlık kazandığının göstergesidir.

VUK’un 331’inci maddesinde; “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılır*” hükmü yer almaktadır. Vergi suçunun vücut bulabilmesinin ilk koşulu vergi kanunlarına aykırı davranılması olup, bu aykırılığın cezai yaptırıma bağlanması gereklidir¹³⁵.

Vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezaları maddi vergi hukukunun konusuna girmekte olup, kanuna aykırı hareket ile bu harekete uygulanacak müeyyide vergi idaresince tespit edilip uygulanır. VUK’un 359’uncu maddesinde sayılan kaçakçılık suçları ile 362 ve 363’üncü maddelerdeki vergi mahremiyetinin ihlali, yükümlünün özel işlerini görme suçlarında ise bulunulan suç duyurusu üzerine açılan ceza davalarında isnat

¹³² S. Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 20. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015 s. 32.

¹³³ M. Öncel - A. Kumrulu - N. Çağan - C. Göker, 2019, s. 225.

¹³⁴ N. Edizdoğan – M. Taş – A. Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2007, s. 9.

¹³⁵ N. Edizdoğan – M. Taş – A. Çelikkaya, a.g.e., s. 8.

edilen suçlamaya dair unsurların oluşup oluşmadığını tespit etme ve hürriyeti bağlayıcı cezayı tatbik etme görevi ceza mahkemelerine aittir¹³⁶. Ancak kaçakçılık suçlarını işleyenlere hürriyet bağlayıcı ceza uygulanmasının anılan kanunun 344'üncü maddesi kapsamında vergi ziyayı uygulanmasına engel olmadığına ilişkin hüküm, cezai ve idari yaptırımların birbiri ile kesişen noktaları olduğunu ortaya koymaktadır.

Bununla birlikte, VUK'un 363'üncü maddesinde, *“Bu Kanunun 6'ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanunu'nun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyasına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344'üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilir.”* düzenlemesi yer almaktadır. Bu noktada, VUK'nun 363'üncü maddesine muhalefet suçuna vücut veren fiilin aynı zamanda anılan kanunun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesine iştirak oluşturduğu durumlarda hangi cezai yaptırımın uygulanması ve hangi maddeye göre vergi ziyayı kesilmesi gerektiği sorunu ortaya çıkmaktadır. Örneğin vergi muameleleri ile uğraşan bir memur, mükellefin yasal defter ve belgelerini kısmen başka defterlere kaydeder ise hem VUK'un 363'üncü maddesine aykırı davranılmış, hem de asıl mükellef tarafından 359'uncu maddede sayılan fiiller ile vergi ziyasına sebebiyet verildiğinden anılan maddede yazılı suçların işlenişine iştirak edilmiş olunacaktır. Görüldüğü üzere aynı hareket birden fazla suçun ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu durumda, TCK'nın 44'üncü maddesinde düzenlenmiş olan fikri içtima kuralları doğrultusunda suçu işleyen kişinin en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılması gerektiği düşünülebilir. Ancak VUK'un 340'ıncı maddesinde yer alan; *“Bu kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359'uncu maddede ve*

¹³⁶ M. Öncel - A. Kumrulu - N. Çağan - C. Göker, 2019, s. 226.

diğer kanunlarda yazılı cezalar içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.” düzenlemesi bu çözüm tarzının önünde kanuni bir engel olacaktır. Hürriyeti bağlayıcı ceza anlamında aynı fiil ile birden fazla kanun maddesi ihlal edilmiş ise de kesilecek vergi ziyai açısından VUK’un 363’üncü maddesi 344’üncü maddeye atıf yaptığından kesilecek vergi ziyai cezasının bu madde kapsamında değerlendirilmesi, 359’uncu maddeye iştirak nedeni ile vergi ziyaya sebebiyet verilmiş ise asıl mükellef açısından üç, iştirak eden açısından tek kat vergi ziyai cezası uygulanması gerekecektir.

VUK’un Vergi Mahremiyeti İhlal başlıklı 362’nci maddesinde yazılı suçun işlenmesine iştirak edenler hakkında asıl mükelleflerce ziyaa uğratılan bir vergi olmadığından vergi ziyai cezası uygulanması öngörülmemiştir. Ancak VUK’un 362 ve 363’üncü maddelerinde sayılan suçların işlenmesine iştirak edenler hakkında uygulanacak cezai yaptırım konusunda VUK’da düzenleme yer almadığından, TCK’nın iştirake ilişkin genel hükümlerinin doğrudan uygulama alanı bulacağı düşüncesindeyim.

V. Genel Olarak Ceza Hukukunda İştirak

Kelime anlamı olarak iştirak; Türk Dil Kurumu tarafından ortaklık, ortak olma, paydaşlık; iştirakçi ise ortaklık eden ortak olan şeklinde tanımlanmaktadır. Ceza hukuku bakımından ise *“bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kimsenin önceden iş birliği yapmaları sonucunda gerçekleştirilmesi halinde failler arasında iştirakin varlığından söz edilir.”*¹³⁷ Kanunen zorunlu olmamakla birlikte, tek bir kişinin işleyebileceği suç etrafında işleme konusunda anlaşarak toplanma gerçekleşir¹³⁸. Yargıtay CGK’nın E:2012/1321, K:2013/283 sayılı kararında; *“Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştirenlerden her biri fail olarak sorumlu tutulmakta, böylece suçun*

¹³⁷ S. Dönmezer - S Erman, 1999, s. 446.

¹³⁸E. Şen, **Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006, s. 115.

işlenişi üzerinde birlikte hâkimiyet kurarak suçu işleyen kimseler, suç için kanunda öngörölmüş ceza ile cezalandırılmaktadır.” anlatımına yer verilmiştir.

İştirak edenlerin iradi olarak müsterek sonuca doğru ve karşılıklı biçimde eksikleri kapatan hareketleri bir bütünün parçalarını oluşturmak sureti ile bireyselliklerini kaybederek, ortak bir fiilin oluşumuna sebebiyet verir. Bu şekilde gerçekleşen suç ortaklaşa hareketlerin öngörölen sonucu olduğundan, suçun bütünü yönünden her bir iştirak edene isnat edilebilir ve her iştirakçi kendisine ait bir fiil gibi suçtan sorumlu olur¹³⁹. Yargıtay CGK’nın E:2008/231, K:2009/2 sayılı kararında; *“suçun işlenmesini sağlayan hareket üzerinde hâkimiyet kuran herkes fail sayılabilecektir”*. E:2014/593, K:2016/269 sayılı kararında ise; *“Çok failli suçlar, zorunlu olarak ancak birden çok kişinin ortak katılımıyla gerçekleşebilirler, çok failli suçlar dışında, bir kişi tarafından işlenebilen suçların birden fazla kişi tarafından işlenmesi halinde ise suça iştiraktan bahsedilir.”* anlatımına yer verilmiştir.

Bazı hallerde ise kanun gereği bir suçun oluşumuna nedensel tesir sağlayan katkı bağımsız bir suç kabul edilmektedir. Bu tarz iştirak biçimleri bazen kanunun suç saydığı hareketin daha önce başka kişiler tarafından gerçekleştirilmesini zorunlu kılar. TCK’nın 165’inci maddesinde düzenlenen *“Suç eşyasının satın alınması veya kabul edilmesi”* veya 281’inci maddede düzenlenen *“Suç Delillerini Yok Etme, Gizleme veya Değiştirme”* suçları eksiksiz biçimde vücut bulan suça tamamlanma akabinde iştirak mahiyetinde olmasına karşın bağımsız bir sürecin sonunda vuku bulduklarından ayrı suç kabul edilmişlerdir¹⁴⁰. Yargıtay CGK’nın E:1998/326, K:1998/392 sayılı kararında; *“kendisi cürmün irtikabına iştirak etmeksizin bir cürümden elde edilen para veya sair eşyayı, sanığın bilerek, kabul etmesi, saklaması, satın alması veya ne suretle olursa olsun kabul etmek ve saklamak ve satmak hususlarında "tavassut" etmesi gereklidir. Maddenin açık*

¹³⁹ N. Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 2011, s. 297.

¹⁴⁰ İ. Özgenç, **Türk Ceza Hukuk Genel Hükümler**, 11. Bası, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2015 s. 501.

metninden anlaşılacağı gibi, sanığın bu suçtan cezalandırılabilmesi için; kendisinin cürmün işlenmesine hiçbir biçimde iştirak etmemesi ön koşuldur” anlatımına yer verilmiştir.

İştirakten söz edilebilmesi ve iştirakçilerin sorumlu tutulabilmesi için, suçu birlikte gerçekleştirenlerde suça iştirak iradesinin varlığı, suçu birlikte gerçekleştirenlerce kanunen suç olarak düzenlenen hareketin yapılması ve suç sayılan sonucun doğmasına sebebiyet veren hareketlerin mevcudiyeti zorunludur¹⁴¹. Yargıtay CGK’nın E:2008/232, K:2009/2 sayılı kararında belirtildiği üzere iştirak iradesinin suç tamamlanıncaya kadar her aşamada oluşabileceği unutulmamalıdır. Tamamlanmamış veya teşebbüs aşamasına varmamış bir suç için iştirakten bahsedilemeyeceğinden hazırlık safhasını geçememiş suç için iştirakçilerin sorumluluğundan bahsedilemez. Bir başka ifade ile suç oluşmadığı takdirde iştirakte söz konusu olmayacaktır¹⁴². İştirakçiler, iradi eylemleri ile iştirak ettikleri suçun neticesini öngörmekte ve öngörülen sonuç istenmektedirler. Bu itibarla rastlantısal biçimde veya istemeden iştirak edilmiş ise iştirak hükümleri değil, fiili yanılma hükümleri uygulanacaktır¹⁴³. Ancak Yargıtay CGK’nın E:1998/326, K:1998/392 sayılı kararında belirtildiği üzere suçun fiili yanılma nedeni ile asıl mağdurdan başka bir kişinin zararına sebebiyet vermesi halinde, iştirak iradesinin ayniyeti ihlal edilmiş sayılmaz.

İştirak hükümleri suç sayılan fiili oluşturmamakla birlikte aynı suçun oluşumundaki etkin hareketlerin de yaptırıma tabi tutulmasına imkan tanıdığından cezai sorumluluğu genişletici mahiyettedir¹⁴⁴. Ayrıca iştirak hükümlerinin varlığı iştirak iradesinin varlığına rağmen tipik fiili işleyen dışındaki kişilerin işlenen suçtan sorumlu

¹⁴¹ S. Kaymaz, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Nitelikli Hallerin Diğer Suç Ortaklarına Geçiş Sorunu**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVI, 2012, S. 2 s. 119.

¹⁴² M. Tan, **TCK Genel Hükümler II. Cilt**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 1549

¹⁴³ H. Hakeri, **Yeni Türk Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları 2005, s. 291

¹⁴⁴ Z. Hafizoğulları - M. Özen, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Baskı, Ankara, US-A Yayınları, 2017 s. 325.

tutulmasını sağladığından tamamlayıcı mahiyettedir¹⁴⁵. Yargıtay CGK'nın E:2017/937, K:2017/484 sayılı kararında; *“İştirak iradesi ve kast insanın iç dünyası ile ilgili bir kavram olduğundan, bunların açıkça ifade edilmediği durumlarda, iç dünyaya ait bu olgunun dış dünyaya yansıyan davranışlara bakılarak belirlenmesi gerekmektedir.”* anlatımına yer verilmiştir. Yargıtay 13. Ceza Dairesi'nin E:2016/7397, K:2017/15160 sayılı kararında ise; *“Sanık ...'un olayın gelişimi ele alındığında, çalınan akaryakıtı piyasaya sürme noktasında görev aldığı ve fiil işlendikten sonra yardımda bulunduğu dikkate alındığında, meydana gelen taksirle yangına sebebiyet verme suçuna iştirak iradesi olmadığı”* belirtilmiştir.

VI. İştirake İlişkin Sistemler

A) Eşitlik Sistemi

Eşitlik sistemine göre suçu ortaya çıkaran koşullar arasında ayırım yapılamayacağından hedeflenen sonucun meydana çıkması ile beliren suç bütünseldir. Bu sebeple bir suçun oluşumunda rol oynayanların üstlendikleri rol bütünsel yapıdan parçalara ayrılıp, ferdi biçimde yaptırıma tabi tutulamaz. Eşitlik sisteminde fail ve şerik ayrımı gözetilmeksizin suçun işlenişine ortak olanlara aynı şekilde ceza verildiği için bu sisteme “objektif suç birliği” adı da verilmektedir¹⁴⁶. Eşitlik sistemini suç birliği esasına göre açıklayan görüşte, ortada işlenmiş olan tek bir suçun bulunması sebebiyle, tek bir cezaya hükmedilmesi gerekeceği savunulmaktadır. Suça katılanlar, suçta asıl menfaati bulunan kişinin fiiline bütün neticeleriyle katılmaktadır. Bu nedenle sorumluluğunun da aynı şekilde belirlenmesi gerekir¹⁴⁷. Eşitlik bakımından suça olan illi değerleri dikkate alan görüşte ise, suça katılan herkesin hareketi, netice bakımından nedenseldir ve illi

¹⁴⁵ Ö. Ayhan, **Ceza Hukuku Dersleri**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1992, s. 415.

¹⁴⁶ T. Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 413.

¹⁴⁷ F. Erem, - A. Danışman, - M. E. Artuk, 1997, s. 359.

değer taşıyan hareketlerin değerlendirilmesinde farklılaşmaya gidilmesine gerek yoktur. Şartların eşitliğini esas alan bu görüşte, suçun işlenmesine katkı niteliğindeki her hareket eşit nedensel değere sahip kabul edildiği için, sorumluluklarının da eşit olarak belirlenmesi gerekecektir¹⁴⁸. Yargıtay CGK’nın E:1981/214, K:1981/385 sayılı kararında; *“Bu sistemde suça bağlılık cezaya da bağlılığı gerektirir. Failler kader birliği etmişlerdir. Sonuçtan hepsi tam olarak mesuldürler. Objektif suç birliği mevcut olup, suç hiçbir ayırım yapmaksızın bütün şeriklerin eseridir. Cezaları da aynı olmalıdır esaslarına istinad eder. 1810 tarihli Fransız Ceza Kanunu Fin ve Bulgar Ceza Kanunlarında bu sistem benimsenmiştir. Her failin suçu tek başına işlemiş sayılması, bu sistemin hareket noktasıdır. Kanunumuz bu sistemi kabul etmediğine göre, bu sistemin yukarıda özetlenen esaslarıyla konuyu çözümlmek mümkün değildir.”* anlatımına yer verilmiştir. Fransız Ceza Kanunu’nun (Code pénal) cezai sorumluluk başlıklı 2’nci bölümünün 121-1’den 122-8’e kadar maddeleri incelendiğinde eşitlik sisteminin kabul edildiği görülmektedir¹⁴⁹. Kabahatler Kanunu’nun 14’üncü maddesinde yer alan; *“Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir.”* düzenlemesi yer almaktadır. Bir başka ifade ile Kabahatler Kanunu açısından “eşitlik sistemi” kabul görmektedir.

B) İkilik Sistemi

İkilik sistemine göre ise suça katılanlar, suçun oluşumundaki katkılarının nedensel değerine göre cezalandırılırlar. Suç tipinde yer alan hareketi bizzat gerçekleştiren kişi faildir ve işlenen suçun cezası ile cezalandırılmalıdır. Bunun dışında kalan kişiler ise,

¹⁴⁸ N. Kunter, **Suç Ortaklığında Sorum ve Ceza**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 1947, C. III, S. 1, s. 86.

¹⁴⁹ Penal Code, (Code pénal) With the participation of John Rason SPENCER QC Professor of Law, University of Cambridge Fellow of Selwyn College, https://www.legislationonline.org/download/id/3316/file/France_Criminal%20Code%20updated%20on%2012-10-2005.pdf E.T.:25.05.2022

suçun oluşması bakımından tali önemi haizdir ve faile göre daha az bir ceza ile cezalandırılmalıdır¹⁵⁰. Bir başka ifade ile ikilik sisteminde ortakların cezası suçun işlenişine yaptıkları katkıya göre belirlenmektedir. İkilik sisteminde ortaklar asli ve fer'i fail olarak ikiye ayrılmakta ve asli faile daha fazla ceza verilmektedir. İkilik sisteminde suçun oluşumuna katkı sağlayanlar; kanunen suç sayılan hareketi yapan asıl fail beraberinde kanunen suç sayılan fiil için zaruri eylemleri gerçekleştiren müşterek faillerdir¹⁵¹. Yargıtay CGK'nın E:1999/183, K:1999/250 sayılı kararında; *“Türk Ceza Yasasında; suça katılanları suçun meydana gelmesinde asli rol alanlar ve neticenin oluşmasında yardımcı rol oynayanlar olmak üzere iki gruba ayıran ikilik sistemi de denilen nisbi suçluluk sistemi kabul edilmiştir. Failler, suça iştirakteki derecelerine göre asli veya fer'i fail olarak ikiye ayrılırlar”* anlatımına yer verilmiştir. İştirakçilerin cezalandırılmasında asli failler ile fer'i faillerin suçtan elde ettikleri fayda aynı olmadığından bütün iştirakçilerin suçtan eşit olarak sorumlu tutulup her birine eşit ceza tayin edilmesi doğru ve adil değildir¹⁵². Sonuç açısından nedensel değer taşıyan hareketleri yapanlar tam ceza ile cezalandırılmakta iken tali nitelikte hareketleri yapanlar daha az ceza ile cezalandırılmaktadır¹⁵³. İkilik sisteminin bünyesinde barındırdığı bağlılık kuralına göre iştirak hükümlerinin uygulanabilmesi için asıl failin davranışının cezalandırılabilir olması gerekir¹⁵⁴. Yargıtay CGK'nın E:1997/64, K:1997/110 sayılı kararında; *“suça iştirak edenlerin suça katılma oranlarının saptanmasında; bu kişilerin eylemin bir safhasındaki durumlarını nazara almak gerçeği yansıtmayacaktır. Bu nedenle verilen karar, kararın icrası sırasında yapılan ve sonuca varmaya yarayan düşünce ve*

¹⁵⁰ V.Ö., Özbek, - M. N. Kanbur, - K. Doğan, - P. Bacaksız – İ. Tepe, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. Bası, Ankara, Seçkin Yayınları, 2014, s. 545.

¹⁵¹ Yekebaş, Vehbi, **Suçun ve Suçlunun Taahhüdü ve Cürme İştirak**, Ankara, Yeni Cezaevi Matbaası 1952, s. 61-63.

¹⁵² N.Centel, - H. Zafer, - Ö. Çakmut, **Türk Ceza Hukuku'na Giriş**, 3. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2005, s. 514

¹⁵³ M. R. Erdem, **Yeni TCK'da Faillik ve Suç Ortaklığı** Hukuki Perspektifler Dergisi, S. 5, 2005, s. 204-215 s. 204.

¹⁵⁴ Ö. Ayhan, 1992, s. 424

eylemlerine topluca bakılmalıdır.” anlatımına yer verilmiştir. Alman Ceza Kanunu’nun 27 ve 28’inci maddelerinde yardım eden ile azmettiren arasında uygulanacak ceza bağlamında farklılık öngörmesi, Alman Ceza Hukuku açısından ikilik sisteminin benimsendiğinin göstermektedir¹⁵⁵.

C) Cezanın Faile Göre Belirlendiği Sistem

Cezanın faile göre tespiti sisteminde ise suça iştirak edenlerin cezası suçun işlenişine yaptıkları katkıya göre değil “kötülük derecelerine” göre tespit edilmektedir¹⁵⁶. Kötülük derecesinden ne anlaşılması gerektiği hususunda Yargıtay CGK’nın E:2018/189, K:2019/350 sayılı kararında yer alan; *“Adam öldürmek, failin kötülüğünün ve tehlikeli halinin bir göstergesidir. Ancak, insanın yakınlarını, örneğin annesini, babasını, kardeşini veya eşini öldürmesi onun daha çok kötülüğüne ve tehlikeli haline ve acımasızlığına işaret eder.”* gerekçesi kavramın somutlaştırılmasına katkı sağlayacaktır. Kötülük dereceleri kavramı için Yargıtay kararlarında tehlikelilik derecesi kavramının da kullanıldığı görülmektedir. Yargıtay CGK’nın E:1981/214, K:1981/385 sayılı kararında *“Cezanın Faile Göre Tayini Sistemi”* için; *“Bu sistem aslî ve fer’i fail ayrımını kabul etmekte, ancak fer’i failede tam ceza verip, fer’i failin tehlikelilik derecesine göre hâkime cezayı indirmekte geniş takdir hakkı vermektedir. “Tehlikelilik derecesi” gibi, sun’i bir mefhumu dayanması ve keyfiliğe kaçacak geniş takdire yer vermesi sebebiyle eleştirilen bu sistemin, “her türlü maddi hareket bütün sonuçlara katlanmayı da gerektirir” şeklindeki esasları, kanunumuzca kabul edilmediğinden kararlara dayanak yapılamaz.”* anlatımına yer verilmiştir. Bu sistemde suça katılan herkes faildir. Faillerin cezalarının belirlenmesinde sübjektif kriterler dikkate alınmalı ve kişiler suça olan katkıdan ziyade,

¹⁵⁵ Translation of the German Criminal Code provided by Prof. Dr. Michael Bohlander https://adsdatabase.ohchr.org/IssueLibrary/GERMANY_Criminal%20Code.pdf E.T.:25.05.2022

¹⁵⁶ M. E. Artuk, - A. Gökçen, - C. Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. Baskı, Ankara, Adalet Yayınları, 2012, s. 623-624

kötülüklerinin derecesine göre cezalandırılmalıdır¹⁵⁷. Bu sistemde hâkim olayın özelliklerine göre iştirakçinin cezasında indirim yapma yetkisine sahiptir¹⁵⁸.

VII. İştirakin Unsurları

A) İştirakin Maddi Unsuru

Birden fazla fail yoksa veya işlenen suç çok failli bir suç değilse iştirakten bahsedilemeyeceğinden faillerin çokluğu iştirakin ilk şartıdır. Ancak birden fazla fail tarafından nitelik itibari ile aynı olmasa dahi hareket yapılması zorunludur¹⁵⁹. Fiilin maddiliği ilkesine göre yapılan hareketin dış dünyaya yansıyan, duyu organları ile anlaşılan maddi bir karşılığının olması zorunludur¹⁶⁰. Ancak suç işlendikten sonra asli failin kaçmasını sağlayacağını belirten ancak kaçırmaya yardımcı olmayan kişinin herhangi bir hareketi bulunmasa da iştirak gerçekleşmiş olacaktır¹⁶¹. Suç sayılan fiil gerçekleştikten sonra yapılan davranışlar ise suça iştirak kapsamında değerlendirilmeyecektir. Şartları mevcut ise faile yardım suçlarının oluşması gündeme gelecektir¹⁶².

Yapılan hareket icrai, hazırlık hareketi, maddi veya manevi şekilde olabileceği gibi, ihmali bir davranış ile de iştirak edilebilir. Bu hareket işlenen suç ile eş zamanlı olabileceği gibi suçun işlenmesinden önce de gerçekleşebilir¹⁶³. Hukuki bir vazifenin gereği yerine getirilmeyerek ihmali bir davranış ile iştirak gerçekleşebilir¹⁶⁴. İhmali eylemi ile bir kişinin sorumlu kılınabilmesi için yükümlülük altında bulunması gerekir.

¹⁵⁷ M. Koca – İ. Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Seçkin Hukuk, 2008 s. 422

¹⁵⁸ T. Demirbaş, 2005, s. 420

¹⁵⁹ S. Dönmezer – S. Erman, 1999, s. 466

¹⁶⁰ N. Toroslu, 2011, s. 308

¹⁶¹ F. Erem, **Türk Ceza Hukuku**, 7. Baskı, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1966, s. 488.

¹⁶² H. Zafer, **Faile Yardım Suçu ve Müdafinin Bu Suçtan Sorumluluğu**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s. 96

¹⁶³ N. Toroslu, 2011, s. 306

¹⁶⁴ F. Erem, Suça İştirak, s. 72.

Yükümlülük altındaki kişinin suça iştirak edebilmesi için asli failin hareketine mâni olmaması yeterlidir. Ancak ihmali hareket sergileyen yükümlülük sahibi kişinin işlenen suç sonucunda maddi veya manevi yarar sağlayıp sağlamadığı kriteri görevi ihmal ile iştirak arasındaki çizgiyi tespitte yarayacaktır¹⁶⁵. Örneğin hapishanede düzeni korumakla görevli gardiyanın bir mahkûmun bir başka mâhkuma yapmaya hazırlandığı saldırıyı görmesine rağmen kasten engellememesi ihmali davranış ile işlenen suça iştirak edilmesine örnek olarak gösterilebilir.

Aynı suçun oluşumuna manevi biçimde iştirak edilmesinden sonra maddi harekete ile de iştirak edilir ise, bütün hareketler tek bir suça iştirak kabul edilmelidir¹⁶⁶. Suça hem maddi hem manevi davranışlar ile iştirak edilmesi halinde işlenen suç bir bütün olduğundan suçun işlenmesine yönelik farklı davranışların tek bir suçun parçaları sayılması ve en ağır davranışın gerektirdiği biçimde cezalandırılması gerekir¹⁶⁷.

İştirakten bahsedilebilmesi için yapılan hareketin nedensellik değeri taşıması gerekir. İştirak amacıyla yapılan ihmali yada icrai, maddi yada manevi hareketler ile gerçekleşen suç arasında neden sonuç ilişkisi bulunmalıdır¹⁶⁸. Fail suçu işlerken orada bulunan diğer kişilerin suçun işlenmesine yönelik herhangi bir hareketleri yoksa iştirak iradesinden ve nedensel katkıdan bahsedilemez¹⁶⁹. Bir ortağın hareketi olmaksızın netice oluşmayacak ise o hareketin nedensellik değeri taşıdığı tartışmasızdır¹⁷⁰. Bir ortağın hareketi olmaksızın neticenin oluştuğu durumlarda ise iştirakin oluşup oluşmayacağı tartışmalıdır. İştirakçinin temin ettiği araç işlenen suçta kullanılmamış ise iştirakten

¹⁶⁵ M. Tan, 2011 s. 1545

¹⁶⁶ Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 07.03.1988 tarih ve 72 sayılı kararında; "*Azmettiren kimse azmettirme ile yetinmeyip müşterek fail veya yardım eden olarak suça iştirak etmişse, hem azmettirme hem de suça başka şekilde katıldığı için iki kere cezalandırılmaz. Bu gibi hallerde en ağır cezayı gerektiren azmettirmeden dolayı ceza verilmelidir.*" ifadesine yer verilmiştir. H. Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 15. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2013, s. 466.

¹⁶⁷ S. Dönmezer – S. Erman, 1999, s. 470.

¹⁶⁸ Ranieri: *ConcorsodipiPersone*, s. 45; Fiandaca-Musco: s.448 naklen D. Aydın, **Türk Ceza Hukuku'nda Suça İştirak**, Ankara, Yetkin Yayınevi, 2009 s. 98

¹⁶⁹ Z. Hafizoğulları, M. Özen, 2017, s. 332.

¹⁷⁰ H.Hakeri, 2013, s. 469

bahsedilemeyeceği belirtilmiştir¹⁷¹. Kanaatimce bu noktada iştirakin varlığını tespit için temin edilen aracın suçta kullanılıp kullanılmaması yanında, suçun işlenme fikrine etkisi üzerinde de durulmalıdır. İştirakçinin temin edeceği alet ile suçun kolayca işlenmesi fikrine kapılan asıl failin, suçun gerçekleştiği anda başka bir suç aleti kullanması iştiraki ortadan kaldırmayacak, sadece biçimini değiştirecektir. Örneğin adam öldürme suçunda asıl faile bıçak temin eden ve uyurken kolayca öldürebileceği telkininde bulunan kişi bıçağı asıl faile teslim etmiş olmasına rağmen, asıl fail ateşli silahla öldürme fiilini işlemiş ise, fiilin işlenmesinde kullanılan araç sağlamak yerine suç işleme kararını kuvvetlendirmek sureti ile iştirakin oluştuğu kabul edilmelidir.

Manevi iştirakte ise nedensel katkının saptanmasında sadece iradelerin birliği veya hareketin varlığı yeterli olmayıp, yapılan hareketin netice açısından uygun ve etkili olması da gerekir¹⁷².

Teşebbüs aşamasında kalmış bir suçunda iştirak halinde işlenmesi mümkündür¹⁷³. Teşebbüs aşamasında kalmış bir suçun iştirak halinde işlenmesi halinde iştirakçilerin tümü teşebbüs hükümlerine göre sorumlu olacaklardır. Bir suça iştirak edenlerden bir kısmını tamamlanmış suçtan bir kısmını ise teşebbüs derecesinde kalan suçtan sorumlu tutmak mümkün değildir¹⁷⁴. Bunun yanında TCK'nın 40'ıncı maddesinin 3'üncü fıkrasında; *"suça iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir."* düzenlemesi yer almaktadır. Görüldüğü üzere iştirakin cezalandırılabilmesi için zaruri asgari şart teşebbüs halinde kalmış bir suçun unsurlarının gerçekleşmiş olmasıdır. Kanunumuz iştirake teşebbüsü değil teşebbüse iştiraki, bir başka ifade ile teşebbüs halinde kalan suça iştiraki

¹⁷¹S.Dönmezer – S. Erman, 1999, s. 476.

¹⁷² Ç. Özek, **Silahlı Çete – Amaç Suç İlişkisinde İştirak Sorunları**, AÜSBFD, Yılmaz Günel'a Armağan C. 49, S. 3-4, 1994, s. 375.

¹⁷³ Ö. Ayhan, 1992, s. 425.

¹⁷⁴ S. Dönmezer – S. Erman, 1999, s. 483.

cezalandırmaktadır¹⁷⁵. İştirake teşebbüste ise asli fail olarak harekete geçmesi istenilen kişinin suçu işlememiş olması hallerinde iştirake teşebbüsü gösteren maddi olaylar gerçekleşse de ortağa ceza verilemez¹⁷⁶.

B) İştirakin Manevi Unsuru

Kast tipik fiilin zararlı olduğunu bilmek ve sonucu istemek olduğundan, iştirak kastının varlığı için sadece iştirak etme bilinci yeterli değildir. İştirak etmek iradesi de şarttır¹⁷⁷. Suçun işlenişine katılanların kanunen suç sayılan fiilin işlenmesine katıldıklarını bilmeleri ve bu durumu istemeleri gerektiğinden her ortağın kasten suça iştiraki zorunludur. Bu bağlamda iştirakin manevî unsuru “suça iştirak iradesi”dir¹⁷⁸.

İştirakin varlığı için bütün iştirakçilerde diğerleri ile birlikte faaliyette bulunma anlamında bir ortak irade gerekmemektedir. İştirakçilerden birinde fiilin ortaklaşa gerçekleştirilmesine yönelik bilinç ve isteğin varlığı yeterlidir¹⁷⁹. Konuya ilişkin Yargıtay kararlarında da işlenmesi konusunda fikir birliğine varılan suçlar bakımından iştiraktan bahsedilebileceği vurgulanmaktadır. Yargıtay CGK’nın 20.01.1986 tarih ve 257/19 sayılı kararında; “Öldürülenin dövülmesi konusunda fikir birliğine varan sanık M., diğer sanığın S nin anlaşma hududu dışına çıkarak mağduru tabanca ile ateş ederek öldürmesi halinde, ani olarak gelişen bu hareketi engelleme imkânına sahip olmadığına göre TCK 65/3 madde gereğince cezalandırılmasına imkân yoktur” anlatımına yer verilmiştir. Yargıtay CGK’nın 09.05.1988 tarih ve E:6-123, K:210 sayılı kararında; “Sanık Münevver, anahtarları dükkandan kumaş çalınması eyleminde kullanılmak üzere diğer sanıklara vermiş olup, kamyonet hırsızlığı yapılacağından haberi yoktur. Bu suça herhangi şekil ve derecede iştiraki söz konusu değildir. O halde sanık Münevver’in

¹⁷⁵ N. Toroslu, 2011, s. 306

¹⁷⁶ F. Erem, Suça İştirak, s. 73.

¹⁷⁷ N. Toroslu, 2011, s. 316.

¹⁷⁸ F. Erem, Suça İştirak, s. 66.

¹⁷⁹ N. Toroslu, 2011, s. 315.

dükkandan kumaş çalınması amacıyla temin edip verdiği anahtarların kamyonet gaspına eksik kalkışma olayında kullanılması halinde bu yolda Münevver'in iradesi ve bilgisi bulunmaması sebebi ile onun bu suçtan sorumlu tutulmasını engeller” anlatımına yer verilmiştir¹⁸⁰. Ancak iştirak halinde işlenen suçlarda, faillerden birinin işlenmesi hususunda fikir birlikteliğine varılan suç haricindeki eylemlerine, iştirakçilerin vâkıf olmasına rağmen suçu engelleme iradesi göstermemeleri, fail ile birlikte hareket etmeleri üzerinde mutabakata varılan ilk anlaşma haricindeki suça da iştiraklerini gündeme getirecektir¹⁸¹.

Birden çok kişinin birbirinden habersiz biçimde aynı kişiye karşı suç işlemesi halinde ise iştirak iradesi olmadığından iştirakten bahsedilemeyecektir¹⁸². Bu durumda faillerin değil fiillerin iştiraki söz konusu olacaktır¹⁸³.

İştirak iradesini iradelerin birleşmesi olarak ele alan görüşe göre iradelerin birleşmesi değişik faillerin ortak bir irade ile hareket etmesidir¹⁸⁴. Bu görüşe göre iştirakçilerin tümünün diğer iştirakçilerin suçuna katıldığını ve birlikte hareket ettiklerini bilmesi gerekmekte olup, birbirlerinin davranışını ve amaçlarını bilmeyen bunları birleştirmek isteğinde olmayanlar arasında iştirakten söz edilemez¹⁸⁵. İştirak iradesini başkasının suç oluşturan fiilini birlikte gerçekleştirme isteği olarak ele alan görüşe göre ise amaçlanan suçun işlenmesi için başkalarının davranışlarını bilmek ve bu suçun işlenmesi için kendi davranışları ile katkıda bulunmak istenmelidir¹⁸⁶. Ortakların suça ilişkin tasavvurunun asli fail kadar detaylı olmasına gerek yoktur. Bu nedenle iştirak iradesinden bahsedilebilmesi için ortağın neye iştirak ettiğini bilmesi yeterli olup, suçun bütün detaylarına vakıf olması gerekmez¹⁸⁷.

¹⁸⁰ M. Tan, 2011, s. 1504.

¹⁸¹ M. Tan, a.g.e., s. 1507.

¹⁸² N. Toroslu, 2011, s. 314.

¹⁸³ M. TAN, 2011, s. 1499.

¹⁸⁴ M. M. Çağlayan, **Türk Ceza Kanunu**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 766.

¹⁸⁵ İ. Malkoç, **Açıklamalı Türk Ceza Kanunu**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2002, C. 1, s. 657.

¹⁸⁶ Ö. Ayhan, 1992, s. 421.

¹⁸⁷ Ö. Ayhan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul, Beta Basım, 1989, Cilt 2, s. 478.

İştirak iradesinin belirli bir aşamada oluşmasına gerek bulunmamaktadır. İştirak iradesi suç tamamlanıncaya kadar her aşamada oluşabilir¹⁸⁸. Taraflar açık veya zımni bir anlaşmanın bulunmadığı durumlarda beraber hareket etmiş olsalar dahi, iştirak iradesinin bulunmadığının kabulü gerektiği ileri sürülmekle birlikte¹⁸⁹ iştirak halinde işlenen bazı suçlar bakımından şerikler arasında hiçbir tanışma ve anlaşma bulunmaması imkân dahilindedir¹⁹⁰. Bilmeden kanunen cezai yaptırıma bağlanan bir fiilin işlenişine iştirak halinde ise, kast yokluğundan iştiraktan sorumlu tutulmayan kişi hakkında fiili yanılma hükümleri uygulanacaktır. Bilgi verdiği kişinin hırsız olduğunu bilmeyen kapıcının gerçekleşen hırsızlık suçu karşısındaki konumu buna örnek olarak gösterilebilir¹⁹¹.

İştirakin ortaya çıkması için ortakların sağladıkları katkının karşılıklı bilincine sahip olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Birlikte hareket etme bilinç ve iradesindekiler iştiraktan sorumludurlar¹⁹². Birlikte hareket etme bilinç ve iradesinde olmayanlar ise iştirak kastının yokluğu nedeniyle tek faili suçtan sorumludurlar¹⁹³. TCK'nın 37'nci maddesinin gerekçesinde de; *“Bir suçun failine, onun haberi olmaksızın, tek taraflı iradeyle, suçun işlenmesine başlamadan önce veya suçun icrası sırasında yardım edilmesi hâlinde, müşterek fail olarak değil, yardım eden olarak sorumlu tutulmak gerekir.”* anlatımına yer verilmiştir¹⁹⁴.

¹⁸⁸Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 13.10.2009 tarih ve 194-235 sayılı kararında; *“Kişinin eyleminin, bir suça katılma aşamasına ulaşıp ulaşmadığı, ulaşmışsa da suça katılma düzeyinin saptanması için, eylemin bir evresindeki durumun değil, eylemin yapılması için verilen kararın, bu kararın icra ediliş biçiminin, olay öncesi, sırası ve sonraki davranışların da dikkate alınıp, tüm kanıtların birlikte değerlendirilmesi gerekir. Çünkü, suç kastının mutlaka belli bir aşamada oluşması gerekmediği gibi, iştirak iradesinin de suç tamamlanıncaya kadar her aşamada oluşması olanaklıdır.”*

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 20.01.2009 tarih ve 232-2 sayılı kararında; *“Kast insanın iç dünyası ile ilgili bir kavram olup, kastın açıkça ifade edilmediği durumlarda, iç dünyaya ait bu olgunun dış dünyaya yansıyan davranışlara bakılarak belirlenmesi yoluna gidilmektedir. Kişinin eyleminin, bir suça katılma aşamasına ulaşıp ulaşmadığı, ulaşmışsa da suça katılma düzeyinin saptanması için, eylemin bir evresindeki durumun değil, eylemin yapılması için verilen kararın, bu kararın icra ediliş biçiminin, olay öncesi, sırası ve sonraki davranışların da dikkate alınıp, tüm kanıtların birlikte değerlendirilmesi gerekir. Çünkü suç kastının mutlaka belli bir aşamada oluşması gerekmediği gibi, iştirak iradesinin de suç tamamlanıncaya kadar her aşamada oluşması mümkündür.”* anlatımlarına yer verilmiştir.

¹⁸⁹ H. Hakeri, 2013, s. 475.

¹⁹⁰ S. Dönmezer – S. Erman, 1999, s. 479.

¹⁹¹ F. Erem, - A. Danışman, - M. E. Artuk, 1997, s. 365.

¹⁹² N. Toroslu, 2011, s. 316.

¹⁹³ H. Hakeri, **Yeni Türk Ceza Kanunu'nda İştirak**, Ceza Hukuku Dergisi, Y. 1, S. 1, 2006, s. 82.

¹⁹⁴ D. Aydın, 2009, s. 117.

VIII. Türk Ceza Kanunu'nda Suça İştirak

1982 Anayasa'sının 38'inci maddesinin ilk 3 fıkrasında; *“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.”* düzenlemesine yer verilmiş olup, TCK'nın *“Suçta ve Cezada Kanunilik”* başlıklı 2'nci maddesinde de 1982 Anayasa'sının 38'inci maddesine uygun olarak; *“Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz. İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.”* hükmü yer almaktadır. *“Biçimsel kanunilik ilkesi”*ne göre fiilin suç olması o fiilin kanunda açıkça yasaklanmış olmasına bağlı olup¹⁹⁵, 1982 Anayasası'nın 38'inci ve TCK'nın 2'nci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde TCK'nın biçimsel kanunilik ilkesine dayandığı görülmektedir. Biçimsel kanunilik ilkesine dayalı bir hukuk sisteminde de iştirak edenlerin cezalandırılabilirliğinin açıkça öngörülmesi gerekir¹⁹⁶. Bu sebeple TCK açısından iştirakin cezalandırılması iştirak hükümlerinin varlığına bağlıdır.

765 sayılı TCK'nun 64 – 67 maddeleri arasında suça iştirak düzenlenmiştir. İştirak türleri arasında asli iştirak ve fer'î iştirak olarak ikili bir ayrımı öngören 765 sayılı kanunda, azmettirme (asli manevi) ve faillik (asli maddi) asli iştirak, yardım etme hali ise fer'î iştirak içerisinde kabul edilmiştir. 765 sayılı yasada yer alan asli iştirak – fer'î iştirak ayrımına ise 5237 sayılı TCK'da yer verilmediği görülmektedir. 765 sayılı TCK

¹⁹⁵ T. Katoğlu, **Ceza Hukuku'nda Hukuka Aykırılık**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2003, s. 39-40.

¹⁹⁶ N. Toroslu, 2011, s. 299.

bakımından yapılan asli iştirak – fer’i iştirak ayrımı maddi ve manevi olmak üzere de ikiye bölünmüştür¹⁹⁷. Asli maddi iştirakin varlığından söz edilebilmesi için bütün şeriklerin suçun icrasına katılması gerekir. Bu icrai hareketlerin bazıları suçun oluşumunu doğrudan etkileyebileceği gibi, bazıları bu nitelikte olamayabilecektir¹⁹⁸. Bu itibarla asli maddi iştirak kendi içerisinde fiili irtikâp etmek ve fiili doğrudan doğruya beraber işlemek olarak ikiye ayrılmış ise de, 765 sayılı TCK’nın 64’üncü maddesi her iki duruma da aynı cezayı öngördüğünden bu ayrım sadece teorik olarak kendisini göstermiş uygulama açısından herhangi bir fark yaratmamıştır¹⁹⁹. Asli manevi iştirakte ise başkasını suç işlemeye azmettirme durumu söz konusudur. Fer’i iştiraktan kastedilen ise asli iştirakin dışında kalan fakat suçun oluşumu açısından nedensellik değeri içeren hareketlerdir. Fer’i şerik doğrudan suçun icrasına katılmamakla birlikte icrayı kolaylaştırmaktadır²⁰⁰.

5237 sayılı kanunda 765 sayılı kanunda var olan asli iştirak – fer’i iştirak ayrımına yer verilmediğini belirtmiştik. Bu ayrıma yer verilmemesinin sebebi 5237 sayılı yasanın 37’nci maddesinin gerekçesinde; *“kişinin suçun işlenişine katkısının, gerçekleştirilen suçun bütünlüğü içerisinde değil, ondan bağımsız olarak ele alınmasının yarattığı sakınca”* olarak açıklanmış, *“suçun işlenişine iştirak eden kişilerin çoğu zaman “asli fail” olarak mı yoksa “fer’i fail” olarak mı sorumluluğu gerektirdiği duraksamaya yer vermeyecek bir biçimde saptanamadığı, yeni yapılan düzenlemeyle, iştirak şekillerinin, fiilin işlenişi üzerinde kurulan hâkimiyet ölçü alınarak belirleneceği”* şeklinde belirtilmiştir²⁰¹. Ancak asli iştirak – fer’i iştirak ayrımına yer verilmemesine rağmen bu ayrımın tamamen kalkıp kalmadığının irdelenmesi gerekir. Zira 5237 sayılı TCK’nın 39’uncu maddesinde yer alan “Yardım Etme” suçu ile müşterek faillik birlikte ele

¹⁹⁷Poshan, L’Auteur Moral de l’Infraction, 1945, 173; Garraud, III, 61, Yekebaş, Cürme İştirak, 1952, 61-63 naklen S. Dönmezer – S. Erman, 1999, s. 519.

¹⁹⁸Manzini, II, 1920, 334 naklen S. Dönmezer – S. Erman, 1999, s. 519.

¹⁹⁹F. Erem, 1966, s. 473.

²⁰⁰Manzini, II, 1920, 334, Mezger, 461’den naklen S. Dönmezer – S. Erman, 1999, s. 528.

²⁰¹S. Gören, **Açıklamalı İctihatlı Türk Ceza Kanunu Şerhi**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s. 217.

alındığında, suç olarak tarif edilen fiilin oluşumunda etkin biçimde rol alınıyor ise “fail” konumunda olunacaktır. Eğer suçun asli unsurları içinde yer alınmamış ise 39’uncu madde kapsamında “Yardım Eden” durumu gerçekleşecektir. Görüldüğü üzere 5237 sayılı kanunda yer verilmeyen asli iştirak – fer’i iştirak ayrımı mevcudiyetini devam ettirmektedir²⁰². Keza 5237 sayılı kanunda yer alan faillik ve yardım edenler biçiminde yapılan ayırmda, 765 sayılı yasada bulunan asli iştirak - fer’i iştirak biçimindeki ayırmdır²⁰³. Bunlarla birlikte fail (asli maddi iştirakçi) azmettiren (asli manevi iştirakçi) ve yardım edenler (fer’i maddi ve manevi iştirakçiler) kalıbına uygundur²⁰⁴. Görüldüğü üzere 5237 sayılı kanunda asli iştirak – fer’i iştirak kavramlarına yer verilmemiş olması, bu ayrıma fiili olarak son verildiği anlamına gelmemektedir.

VUK’un 360’ıncı maddesi iştirak hususunda TCK’ya göndermede bulunmaktadır. Yargı kararlarında ise iştirak belirlemesinin yeterli olmadığı, iştirak fiilinin ne şekilde işlendiğinin somut biçimde ortaya konulması gerektiği vurgulanmaktadır²⁰⁵. Bu bağlamda, 5237 sayılı kanunun dördüncü bölümünün Suça İştirak başlığı altında düzenlenmiş olan 37’nci maddesindeki faillik, 38’inci maddesindeki azmettirme, ve 39’uncu maddesindeki yardım etme düzenlemesinin vergisel boyutu dikkate almak sureti ile incelenmesi gerektiği düşüncesindeyim.

²⁰² S. Donay, **Türk Ceza Kanunu Şerhi**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2007, s. 62.

²⁰³ H. Hakeri, **Yeni Türk Ceza Kanunu’nda İştirak**, s. 76.

²⁰⁴ D. Aydın, 2009, s. 206.

²⁰⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2016/3975, K:2020/562 sayılı kararı; “TCK’nin 37-39. maddeleri uyarınca suçu, doğrudan doğruya birlikte işleyerek iştirak edilebileceği gibi azmettirerek veya yardım etmek suretiyle de iştirak edilebileceği cihetle, iştirakin niteliği belirlenmeden ve VUK’nin 360. maddesine göre suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan” şeklindedir. Aynı mahiyette Yargıtay 19. Ceza Dairesi E:2015/16441, K:2015/5559 sayılı kararı

Yargıtay 19. Ceza Dairesi E:2015/2956, K:2015/2605 sayılı kararı; “Mütalaa ve vergi suçu raporunda, sanığın sahte fatura kullanmak suçuna 213 sayılı VUK’nin 360. maddesine göre iştirak ettiğinin belirtilmesi karşısında, öncelikle sanığın hukuki durumunun suça iştiraki düzenleyen TCK’nin 37 ve devamı maddelerine göre belirlenip, ayrıca, suçun işlenmesinde menfaatinin bulunup bulunmadığının tespitiyle sonucuna göre hakkında 213 sayılı VUK’nin 360. maddesinin uygulanıp uygulanmayacağına karar yerinde tartışılmaması” şeklindedir.

A) Faillik

5237 sayılı yasanın “Faillik” başlıklı 37’nci maddesinin 1’inci fıkrasında; *“Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur”* ikinci fıkrasında ise; *“suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.”* düzenlemesine yer verilmiştir. Görüldüğü üzere kanun failliği kendi içerisinde *“müşterek faillik”* ve *“dolaylı faillik”* olarak ayırmıştır.

37’nci maddeye göre fiili birlikte gerçekleştirenler ifadesinden hareketle tipik fiil üzerinden ortak hâkimiyet kuranlar bir başka ifade ile hem tipik hareketi yapanlar hem de tipik hareketlerin yapılması için zorunlu olmasına rağmen tipik olmayan diğer hareketleri yapanların da fail olarak değerlendirilmesi gerekir²⁰⁶.

Vergisel açıdan TCK’ya göre failliğin yalnızca vergi mükellefi ve sorumluları için söz konusu olacağı, mükellef veya vergi sorumluluğunun özel faillik niteliği taşıdığı, bunların haricinde ve ziyaa uğratılan vergiye nazaran, diğer kişi durumunda bulunanların azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabileceğine ilişkin görüşler bulunmaktadır²⁰⁷. Nitekim, Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2017/8584, K:2019/4416 sayılı kararında; *“Şirketin muhasebecisi olup mükellef olmayan sanık ... hakkında 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçlarından kurulan hükümlerde; sanığın özgü suç olan sahte fatura kullanma suçuna azmettirerek veya yardım etmek suretiyle iştirak edilebileceği, bu nedenle iştirakin niteliği belirlenmeden ve VUK’un 360’uncı maddesine göre suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hüküm tesisi”* bozma gerekçesi yapılmıştır. Bu noktada vergi kaçakçılığına ilişkin fiillerin özgü suç

²⁰⁶ Ö. Ayhan, 1992, s. 436.

²⁰⁷ T. Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s. 201, Vergi kaçakçılığı suçlarının özgü suç sayılacağına ilişkin H. H. Bayraklı, , **Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs**, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2019, S.37, s.10.

niteliğinde olup olmadığı üzerinde çalışmamızın bağlılık kuralının anlatıldığı bölümünde detaylıca durulmaya çalışılacaktır.

Özel faillik niteliği taşıyan kişiler arasında ise müşterek faillik biçiminde iştirakin oluşup oluşmadığı araştırılmalıdır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/6239, K:2019/5687 sayılı kararında; “sanık ...'ın şirket evraklarının kendisinde bulunmadığını, diğer şirket yetkilisi olan ...'de bulunduğunu savunması karşısında; şirket belgelerinin hangi yetkilinin uhdesinde bulunduğu aralarında iş bölümü yapıp yapılmadığı araştırılarak, sanık ...'ın hakkındaki mahkûmiyet hükmü kesinleşen diğer sanık ...'ün defter ve belge gizleme suçuna iştirak edip etmediğinin belirlenmesi gerektiği” belirtilmiştir. VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin bir bütün olarak özgü suç kabul edilmesi veya edilmemesi, faillik biçimde iştirak açısından yanıltıcı sonuçlar doğurabilir. Bu sebeple 359'uncu maddede sayılan her bir suç ayrı ayrı değerlendirilerek faillik şeklinde iştirakin mümkün olup olmadığını çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ele almaya çalıştık. “Vergi mahremiyetini ihlal” ile “yükümlülerin özel işlerini yapma” suçu ise fail açısından “özgü (mahsus) suç” vasfında olduğundan suçun vücut bulabilmesi için katılımı zorunlu olanlar haricindekilerin iştirakinin, sadece “azmettirme” ve “yardım etme” biçiminde gerçekleşmesi mümkündür²⁰⁸.

1) Müşterek Faillik

TCK'nın 37'nci maddesinin 1'inci fıkrası; “Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur” şeklindedir. Anılan maddede bahsi geçen “birlikte gerçekleştiren”den anlaşılması gereken suçu doğrudan meydana getirecek hareketi yapanlardır²⁰⁹. Müşterek failler, birlikte suç işleme kararı

²⁰⁸ B. Akbulut, **Vergi Suçlarında İştirak**, s.5-6.

<https://api.hacibayram.edu.tr/files/1/5.turkkorecezahukukugunleri/Akbulut,%20Vergi%20Suc%CC%A7la r%C4%B1nda%20I%CC%87s%CC%A7tirak.pdf> E.T.:13.06.2021

²⁰⁹ N. Toroslu, 2011, s. 326.

almalı ve suç sayılan fiilde hakimiyet ortak biçimde sağlanmalıdır²¹⁰. Yargıtay CGK'nın E:2012/1321, K:2013/283 sayılı kararında; “*müşterek faillik için “failler arasında birlikte suç işleme kararı olması” ve “suçun işleniş üzerinde birlikte hâkimiyet kurulması” şartlarının gerçekleşmesi gerektiği*” belirtilmiştir.

Müşterek faillerden her birinin kanunen suç sayılan fiilin oluşumuna sağlamış olduğu esaslı katkı, işlenmesi kararlaştırılan suçun başarı ile gerçekleşmesi bakımından sahip olduğu öneme binaen müşterek hakimiyetin özünü oluşturmaktadır²¹¹. Yargıtay CGK'nın E:2017/197, K:2019/381 sayılı kararında “*Fiil üzerinde ortak hâkimiyetin kurulup kurulmadığının belirlenmesinde suç ortaklarının suçun icrasında üstlendikleri rolleri ve katkılarının taşıdığı önem göz önünde bulundurulmalıdır*” anlatımına yer verilmiştir. Müşterek faillik durumundan bahsedilebilmesi için sadece suç sayılan fiilin birlikte işlenme kararı yeterli olmayıp, suçun icrasına da tesirli biçimde iştirak edilmelidir.²¹² Böylece suçun birlikte işlenmesi kararı yanında paylaşım dayalı ortak katılım nedeniyle işlenen suçtan mesul tutulacaklardır²¹³.

Müşterek faillerin davranışları çoğu zaman aynı anda gerçekleşir. Ancak suçun oluşumu açısından davranışların eş zamanlı olması zorunlu değildir²¹⁴. Müşterek faillerin kanunen suç sayılan hareketleri aynı zaman diliminde ve aynı nitelikte gerçekleştirmesi zorunlu değildir²¹⁵. Gelişen teknoloji imkânlar nazara alındığında müşterek failliğin oluşabilmesi için faillerin birlikte olay mahallinde olmalarına gerek kalmadan haberleşme araçları kullanılmak sureti ile fiil üzerinde farklı mekânlarda hâkimiyet kurulabilir²¹⁶. Müşterek failliğin söz konusu olabilmesi için mekânsal paylaşım zaruri değildir. Suçun

²¹⁰ İ. Özgenç, **Failliğin Üçüncü Bir Görünüş Şekli Olarak Müşterek Faillik**, SÜHFD, C. 4, S. 1-2, 1994, s. 159-190, s. 160.

²¹¹ İ. Özgenç, 2015, s. 506.

²¹² İ. Özgenç, a.g.e., s. 514.

²¹³ İ. Özgenç, **Suçta İştirakin Hukuki Esası ve Faillik**, İstanbul, İstanbul Büyükşehir Belediyesi Hukuk Müşavirliği Yayınları, 1996, s. 261.

²¹⁴ M. Koca – İ. Üzülmöz, 2008, s. 370.

²¹⁵ H. Hakeri, **Yeni Türk Ceza Kanunu'nda İştirak**, s. 90.

²¹⁶ İ. Özgenç, **Failliğin Üçüncü Bir Görünüş Şekli Olarak Müşterek Faillik**, s. 164.

planlanmasına iştirak eden suç ortağı fiilin icrasına iştirak etmediyse, fiilin icrası üzerinde fonksiyonel, müessir bir hâkimiyet kurmuyorsa müşterek fail sayılmayacaktır²¹⁷.

Müşterek faillikte eylemlerin birbirini tamamlaması veya tekrarlaması şeklinde de hâkimiyet kurulabilir veya suçun oluşumuna önemli bir katkı sağlanabilir. Birbirini tamamlayan eylemler birinin tutup diğerinin vurması örneğinde olduğu gibi hem zamanlı olabilir. Bir kişiyi kaçırarak öldürme fiilini işleyen kişiye teslim etme örneğinde ise birbirini tamamlayan hareketler farklı zamanlarda gerçekleşmektedir²¹⁸. Müşterek faillik ile ilgili Yargıtay kararları incelendiğinde; Yargıtay CGK’nın 20.12.2011 tarih ve 218-277 sayılı kararında; *“eylemin gerçekleştirilmesinde üstlenilen rol ve yapılan katkı göz önüne alınarak müşterek failliğin tespit edilmesi gerektiği”*, 02.04.2013 tarih ve 1323-117 sayılı kararında; *“sanıkların birbirlerinin yönlendirmesi olmadan suça konu maddeyi nakletmesini mümkün olmadığı, sanıkların nakliye konusunda önceden anlaşmaya vardıkları ve bu anlaşmaya göre hareket ettiği nazara alındığında eyleminin yardım etme sınırlarını aştığı ve sanıkların “fail” konumunda bulunduğu kabulü gerektiği”*, 12.03.1996 tarih ve 1-25/35 sayılı kararında; *“iştirak halinde her bir failin suça iştirak derecesinin saptanmasında faillerin eylemin bir safhasındaki durumlarını değil, tüm safhalardaki durumlarını göz önüne almak gerektiği”* belirtilmiştir.

Vergi suçları için müşterek failliğin şartları; VUK’da suç olarak sayılan fiillerin gerçekleştirilmesi, söz konusu fiillerin işlenmesi hususunda birden fazla kişinin anlaşması ve bu anlaşma doğrultusunda fiillerin işlenmesi, söz konusu fiillerin müştereken gerçekleştirilmesi ve kanuni unsur olarak kabul edilen eylemlerin birbirini tamamlar biçimde bağımsız olarak tezahür etmesidir²¹⁹.

Örgütlü suçlar bakımından ise Yargıtay CGK’nın E:2019/460, K:2019/572 sayılı kararında da belirtildiği üzere müşterek faillik suretiyle iştirak söz konusu olmayacaktır.

²¹⁷ İ. Özgenç, 2015, s. 510.

²¹⁸ M. Tan, 2011, s. 1541.

²¹⁹ T. Candan, 2010, s. 202-203.

Vergisel açıdan örgütlü suçlar ile özellikle sahte fatura ticaretinde karşılaşılmaktadır. En az üç kişinin hiyerarşik yapılanma altında bir araya gelerek sahte fatura ticareti yapması halinde örgütten bahsedilebilecektir. Yargıtay 16. Ceza Dairesi'nin E:2017/1835, K:2017/5310 sayılı kararında; *“sanıkların iştirak iradesini aşacak şekilde birlikte sürekli bir suç işleme iradesi bulunup bulunmadığı, sahte faturaların düzenlenip, satılması ve kazancın paylaşılması aşamaları irdelenip sanıklar arasında gevşek de olsa bir hiyerarşi bulunup bulunmadığı tartışılarak ve hangi sanıkların örgüt kuran ve yöneten, hangi sanıkların ise üye olduğunun gerekçeleri ayrı ayrı gösterilerek bir karar verilmesi gerektiği”* belirtilerek, örgüt yapısı altında vergi kaçakçılığı yapılabileceği ortaya konulmuştur. Bu durumda ise müşterek faillikten dolayısı ile iştiraktan değil, suç işlemek saiki ile kurulan örgüte üye olmak, örgüt kurmak ve yönetmekten bahsedilebilecektir.

2) Dolaylı Faillik

Dolaylı fail; isnat edebilme kabiliyeti olmayan, cezalandırılmayan veya kusursuz kişiyi suç işlemek amacıyla araç yerine koyarak kullanmaktadır²²⁰. Suçun işlenmesinde arka planda kalan dolaylı fail suçu araç gibi kullandığı kişiye işletmektedir. Arka plandaki dolaylı fail, ön planda araç olarak kullanılan şahsın yanılğı halini kullanarak, suç sayılan fiili işleyen kişi ve hareketlerine hakimiyet kurmaktadır²²¹. Dolaylı faillik, suç sayılan fiili işleyen kişinin suç işleme kastına sahip olmaması, asıl failin kendine yönelen bir suç işlemesi, asli failin hukuka uygunluk sebeplerinden faydalandırılarak suç sayılan fiili gerçekleştirmesi, asli failin kusur yeteneğine sahip bulunmaması, asli faile cebirle suçun işlettirilmesi hallerinde ortaya çıkabilir²²². Esasen dolaylı faillik; fail, dolaylı fail ve mağdur olmak üzere üç kişilik bir ilişkiyi gerektirmektedir. Ancak asli failin kendisi

²²⁰ N. Toroslu, 2011, s. 304.

²²¹ İ. Özgenç, 2015, s. 530.

²²² Ö. Ayhan, 1989, s.498-500.

vasıta olarak kullanılmak sureti ile bizzat kendisine yönelik suç işletilmesi durumunda asli fail aynı zamanda mağdurdur²²³.

Bir suçun işlenmesinde ön planda araç konumunda suç işleyen kişinin işlemiş olduğu suçtan dolayı sorumlu olup olmaması, suçun bilerek işlenip işlenmediğine göre değişecektir. Araç konumundaki kişi suçu bilerek işlemiş ise sorumlu olacak, suç işlediğine vakıf değil ise sorumlu olmayacaktır²²⁴. İşverenin talimatı ile şirket evraklarını imha eden çalışan, evrakların saklanması ve ibraz zorunluluğu olan defter ve belgeler olduğunu bilmiyor ise VUK'un 359'uncu maddesindeki “*defter kayıt ve belgelerin yok edilmesi*” suçuna iştirak etmiş olmayacaktır. Bir kişinin işlenen suçta açıkça alet veya eşya gibi kullanıldığı durumların da ise dolaylı faillik söz konusu olmayacaktır. Suçu işleyen kişi davranışlarını yönlendirme yeteneğine sahip olmasına karşın, yapmış olduğu davranış fiil olarak değerlendirilemez ise asıl fail tarafından araç olarak kullanıldığından iştiraktan bahsedilemeyecektir²²⁵.

Bir kişiyi araç gibi kullanarak suç işletmenin amaçlandığı durumlar kasten gerçekleşeceğinden, taksirli davranışlarda dolaylı faillik söz konusu değildir²²⁶. Aynı şekilde ihmali davranışlar ile de dolaylı faillikten söz edilemez²²⁷. Ancak kendisine yüklenen görev doğrultusunda önleme, engelleme yükümlülüğü olan bir kişi, görevini ifa etmeye çalışan bir başka yükümlüyü “cebiri” veya “hile” ile engeller ise “dolaylı faillik” gündeme gelecektir²²⁸.

Kişinin hataya düşürülerek suç işletilmesi halinde ise hatanın kaçınılabılır olup olmadığı irdelenmek sureti ile karara varılması, kaçınılabılır olması halinde failin taksirinden dolayı sorumlu tutulması gerekir²²⁹. Kanunumuz kusur yeteneği olmayanların

²²³ H. Hakeri, 2013, s. 495.

²²⁴ S. Donay, 2007, s. 63-64.

²²⁵ H. Hakeri, Yeni Türk Ceza Kanunu'nda İştirak, s. 93.

²²⁶ D. Aydın, 2009, s. 148.

²²⁷ İ. Özgenç, 1996, s. 254.

²²⁸ H. Hakeri, 2013, s. 499.

²²⁹ D. Güngör, **Ceza Hukuku'nda Fiil Üzerinde Hata**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s. 88.

suçun işlenmesinde araç olarak kullanılmasını artırım sebebi olarak kabul etmiştir. Bu artırma TCK'nun 61'inci maddesinin 5'inci fıkrasındaki sıraya göre yapılacaktır.

Dolaylı faillik ile azmettirme arasındaki farka dikkat edilmelidir. Dolaylı faillikte, suçu işleyen ile suçun işlenmesine yönlendiren arasında herhangi bir irade uyuşması söz konusu değildir. Azmettirme de ise; azmettiren ile azmettirilen arasında ortak bir irade vardır ve azmettirilen özgür iradesi ile suç sayılan fiili işlemektedir²³⁰. Bazı durumlarda ise suçun işlenmesine sevk eden kişinin konumu gerçekleşen neticeye göre azmettiren veya dolaylı fail şeklinde tezahür edebilir. Suçun işlenmesine sevk eden arka plandaki şahıs, suçu işleyen kişiye, suçta kullanması için öldürücü bir kimyasal madde vermiş olmakla birlikte, bu maddenin yaralayıcı olduğunu açıklaması yapmış olabilir. Bu durumda arka plandaki şahıs; sadece yaralama kastı ile hareket eden kişinin fiili sonucu gerçekleşen basit neticeden azmettiren, ağır neticeden ise dolaylı fail olarak sorumlu olacaktır²³¹.

VUK'nun 359'uncu maddesinde belirtilen fiillerden birinin işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullananlar, fail sayılacaktır. Araç yerine konulan kişinin kusur yeteneğinin olmaması durumunda da failin cezasının artırılmasının sebebi yönlendirme yeteneği olamayanların istismar edilmesidir²³².

VUK'un 359'uncu maddesine aykırılık olarak çocuk üzerinde hüküm ve nüfuz kullanılarak, “vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edilmesi” suçunda dolaylı faillik söz konusudur. Çocuğuna yanıcı madde vererek belgelerin yakılmasını sağlayan baba, kusur yeteneği olmayan çocuğunu, belgelerin yok edilmesinde araç olarak kullandığı için fail

²³⁰ F. S. Mahmutoglu, “Kusurluluk Prensibi Açısından Azmettirenin Ceza Sorumluluğu”, İÜHFM, C. LXIII, S. 1-2, 2005, ss. 57-112. s. 70.

²³¹ F. S. Mahmutoglu, a.g.m., s. 72.

²³² Ü. Şişman, **Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri**, Vergi Dünyası, Kasım 2009, Sayı 339, s. 146.

olarak cezalandırılacaktır²³³. TCK'nın 37'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki “*kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır*” düzenlemesi ile dolaylı failin cezasının arttırılacağı belirtilmiştir.

Şirket yetkilisinin personel üzerinde kurmuş olduğu hâkimiyete binaen, personel tarafından emir ve talimat sonucu işlenen suçlarda dolaylı faillik gündeme gelebilecektir. Herhangi bir mal veya hizmet satımı olmaksızın, şirket yetkilisinin talimatı sonucu personel tarafından düzenlenen faturalardaki imza şirket yetkilisine ait olmadığından, şirket yetkilisinin suç sayılan fiilin bizzat işlememesi nedeni ile asli fail olarak cezalandırılması mümkün değildir. Ancak sahte olarak düzenlenen fatura üzerindeki imzanın şirket yetkilisine ait olmaması, cezai anlamda sorumluluğu bulunmadığı anlamına gelmemektedir. Bu durumda şirket yetkilisi sahte fatura düzenleme fiilinden dolaylı fail olarak sorumlu olacaktır. Personel tarafından, şirket yetkilisinin haberi olmaksızın işlenen kaçakçılık fiili söz konusu ise, şirket yetkilisini dolaylı failliğinden değil, personelin asli failliğinden bahsedilebilecektir²³⁴.

Uygulamada, şirket yönetimi ve ticari faaliyetler ile hiçbir ilgisi bulunmayan şahıslar üzerinden şirket kurulduğu ancak bu şirketlerin resmiyette ortaklık ve yetkililik sıfatı bulunmayan şahıslar tarafından idame ettirildiği görülmektedir. Resmiyette herhangi bir ortak veya yetkililik sıfatı bulunmayan kişilerce perde arkasından kaçakçılık suçu işlendiği ve iştirak edildiği iddiasının çözümüne ilişkin kullanılacak kriterler arasında yazı ve imza örnekleri üzerinde bilirkişi incelemesi yapılması, karşıt incelemelerden faydalanılması, iştirak fiilinin varlığının tanık beyanları ile desteklenmesi

²³³ S. Donay, 2007, s. 156.

²³⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2001/5007, K:2001/8710 sayılı kararında; “*Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar; diğerleri emir ve talimatı uygularlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur.*” aynı kararda; “*şirketin satın alma sorumlusu Mustafa'nın kendiliğinden sahte faturaları alıp, muhasebeye vermesinde özel amaç ve çıkarı bulunup bulunmadığı hususları değerlendirilmesi gerektiği*” anlatımına yer verilmiştir.

sayılabilir²³⁵. VUK'un "Tüzel Kişilerin Sorumluluğu" başlıklı 333'üncü maddesinde yer alan; "Bu kanunun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360'ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur" düzenlemesini gereğince resmiyette yetkili olmayan şahsın kontrolünde işlenen suçlarda dolaylı faillik ilişkisinin olup olmadığı irdelenmelidir²³⁶.

VUK'un 360'ıncı maddesinde öngörülen indirimin dolaylı fail bakımından uygulanıp uygulanmayacağı ayrıca tartışılmalıdır. Anılan maddede iştirak sureti ile suç ortaklığından bahsedilmektedir. Dolaylı faillikte ise suç ortaklığı değil, suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanma durumu söz konusudur. Suç ortaklığı kendi içerisinde birlikte hareket etmeyi, aynı sonuca ulaşmak için ortak iradeyi paylaşmayı gerektirir. Dolaylı faillikte, suçun işleyen araç konumundaki kişinin dolaylı fail ile ortaklığı söz konusu değildir. Bu bağlamda VUK'un 360'ıncı maddesinde öngörülen indirimin dolaylı fail bakımından uygulanması mümkün değildir²³⁷.

²³⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2016/12332, K:2019/3203 sayılı kararında; "...İnş.Taah..Ltd.Şti.'nin 2009-2010 takvim yıllarında herhangi bir gerçek hizmet alım satımına dayanmayan sahte faturalar düzenlediği, şirketi fiilen sanık ...'nin idare ettiği, diğer sanık ...'nin de şirkette hissedar olup sanık ...'in fiillerine iştirak ettiğinin iddia edildiği davada; davaya konu sahte olduğu iddia olunan faturaların sanıklara gösterilerek yazı ve imzaların kendilerine ait olup olmadığının sorulması, yazı ve imzaların kendilerine ait olmadığını söyledikleri takdirde yazı ve imza örnekleri temin edilerek, faturalardaki yazı ve imzaların sanıklara ait olup olmadığı konusunda uzman bir kurum veya kuruluştan rapor alınması, faturalardaki yazı ve imzaların sanıklara ait olmadığının anlaşılması halinde ise; faturaları kullandığı belirlenen kişi veya şirketler hakkında karşıt inceleme raporu düzenlenip düzenlenmediğinin ilgili vergi dairesinden sorularak, düzenlenmiş ise onaylı örneklerinin getirilmesi, aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması; dava açılmış ise, dosyalarının getirtilerek incelenmesi ve bu davayla ilgili belgelerin onaylı örneklerinin çıkartılarak dosya içine konulması, faturaları kullanan kişi veya şirket yetkililerinin, CMK'nin 48. maddesi uyarınca çekim hakkı hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenmesi; sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldığı, sanıkları tanıyıp tanımadığının ve faturaların alınması konusunda sanıkların iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması, sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılması" gerektiği belirtilmiştir.

²³⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2016/6725, K:2019/1355 sayılı kararında; "Sanık hakkında 2010, 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura düzenlediği iddiası ile açılan kamu davasında; sanığın ... Ltd. Şti.'nde elektrikçi olarak çalıştığını, bu şirketin sahibinin istemesi üzerine kendi adına ... Ltd. Şti.'nin kurulduğunu, 15.09.2011 tarihinde şirket hisselerini devrettiğini, kesinlikle sahte fatura düzenlemediğini savunması, vergi incelemesi aşamasında şirketin muhasebecisi Ş. İ. 'in da sanığın savunmalarını doğrulayacak şekilde beyanda bulunduğunun anlaşılması karşısında; suç ve cezada şahsilik ilkesi gereğince suçun gerçek failinin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından; faturaları kullanan şirket yetkilileri ya da şahıslar dinlenerek söz konusu faturaları kimden, hangi ticari ilişki karşılığında aldıklarının ve sanığı tanıyıp tanımadıklarının sorulması, ... ile ... Ltd. Şti yetkililerinin tanık olarak beyanlarına başvurulması ve gerekirse faturalar üzerindeki yazı ve imzaların sanığa aidiyeti hususunda bilirkişi raporu aldırılmasından sonra toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilerek sonucuna göre hüküm kurulması" anlatımına yer verilmiştir.

²³⁷ B. Akbulut, a.g.m., s.7

B) Azmettirme

Azmettirme maddi failin zihninden dahi geçirmediği bir suç işleme niyet ve kararının faile verdirilmesi ve suç işlemeyecek bir kimsenin suç işlemesine sebep olunmasıdır²³⁸. Azmettiren, zihninde suç işlemeye yönelik fikir barındırmayan ve bu doğrultuda henüz bir kararı bulunmayan kişinin belli bir suçu işlemesi konusunda onu etkilemekte ve suç kararının oluşmasını sağlamaktadır²³⁹. Yargıtay CGK'nın E:2014/727, K:2018/99 sayılı kararı; *“kişi daha önce suçu işlemeye karar vermiş ise, bu takdirde azmettirmeden değil, artık manevi yardımdan söz edilebilir.”* şeklindedir. Azmettirenin yönlendirmesi olmadan suç işlenecek ise azmettirmeden bahsedilemeyecektir²⁴⁰. Azmettirenin aşlamış olduğu duygu ve düşünceler ile bizzat fail tarafından işlenen suç aslında azmettirenin eseridir²⁴¹.

Azmettirme sadece kasıtlı bir suçun işlenmesi için söz konusu olabilir. Taksirli bir suçun işlenmesi için azmettirmeden bahsedilemez²⁴². İhmal suretiyle işlenen bir suç azmettirmeye müsaittir. Ancak ihmal hareketle azmettirme söz konusu değildir. Çünkü hiç kimseye hareketsizlik kalınarak bir duygu veya düşünce aşılamaz²⁴³. Ancak failde sadece suç işleme fikrini oluşturmak, suçun ilk ve etkili nedenini yaratmamak azmettirmek olarak değerlendirilemez²⁴⁴. Suç işleme fikrinin icra aşamasına geçmesi, suçun etkili sebebi olmayı sağlayacak derecede yoğun bir manevi faaliyete ihtiyaç vardır²⁴⁵.

Azmettirmenin varlığı için suçun işlenmesinden sonraki davranışların değil

²³⁸ S. Dönmezer – S. Erman, 1999, s. 523

²³⁹ Z. Hafizoğulları, M. Özen, 2017, s. 350

²⁴⁰ N. Centel,- H. Zafer, - Ö. Çakmut, 2005, s. 527. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 10.03.1980 tarih ve E.33, K.91 sayılı kararında; *“Azmettirmek suçunun oluşması için, bir kimsenin iradesi üzerinde müessir olarak ona muayyen bir suçu işlemek kararını verdirtmesi, başka bir deyimle suçun işlenmesinde maddi asli faili adeta bir alet gibi kullanması gerekir”* anlatımına yer verilmiştir. M. Tan, 2011, s. 1575.

²⁴¹ H. Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 3.Baskı, Afyonkarahisar, Külcüoğlu Kültür Merkezi, 2006, s.150.

²⁴² E. Şen, 2006, s. 122.

²⁴³ Ö. AYHAN, 1992, s. 437 – 438.

²⁴⁴ N.Centel,- H. Zafer,- Ö. Çakmut, 2005, s. 527.

²⁴⁵ F. Erem, Suça İştirak, s. 83.

önceki davranışların dikkate alınması gerekir²⁴⁶. Azmettirilen kişilerin birden fazla olması durumunda azmettirenin sorumluluğu azmettirilen suç sayısına göre belirlenecek, azmettirilen kişi sayısı önem arz etmeyecektir²⁴⁷. Azmettiren kişinin suçun işleniş zamanı, yeri ve işleniş biçimi hususlarındaki detayları da belirlemesi gerekmez²⁴⁸.

Azmettirilenin azmettirildiği suçtan başka bir suç işlemesi halinde azmettirenin sorumluluğu üzerinde durulması gerekir. Mağdurun sadece dövülmesi için azmettirilen kişi, dövülme olayında sınırı aşarak ölüme sebebiyet vermiş ise, azmettiren kastı aşan suçlar hakkındaki hükümlere göre sorumlu tutulmalıdır²⁴⁹. Azmettirilenin başka bir hareket yapması veya kararlaştırılan hareketin ötesinde hareketler yapması sureti ile başka bir suç oluşur ise iştirakçilerin bu başka suçtan sorumlu tutulamayacağı, diğer iştirakçilerin yapılan aşırı hareketleri öngörüp öngörmemesinin önem arz etmediği belirtilmektedir²⁵⁰. Ancak sadece mağdurun dövülmesi için azmettirilen kişi; dövme olayı hiç gerçekleşmeden ilk karşılaşma anında silahla adam öldürme fiili işlemiş ise, azmettirenin adam öldürme fiilini öngörüp öngörmemesine göre sorumluluk kapsamı değişmelidir düşüncesindeyim. Azmettiren adam öldürme fiilini öngörmemiş ise sadece dövülme fiilinin azmettiricisi olması, dövülme olayı olmaksızın gerçekleşen adam öldürme fiilinden sorumlu olmasını engelleyecektir. Adam öldürme fiili öngörülmüş ise sadece dövülmeye azmettirmiş olması, adam öldürme fiilinden sorumluluğunu ortada kaldırmayacaktır. Birbirinden bağımsız suçlar içinde aynı çözümleme isabetli olacaktır. Hakaret suçunu işlemesi için azmettirilen kişinin hırsızlık suçunu işlemesi halinde azmettirmeden bahsedilemeyecektir. Ancak adam öldürme suçunu işlemeye karar veren bir kişiyi daha hafif cezası olan hakaret suçunu işlemeye ikna eden kişi, daha ağır sonuçların ortaya çıkmasına mâni olmuş ise de, işlenen hakaret suçunun azmettiricisi

²⁴⁶ Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 16.02.2010 tarih ve 251-25 sayılı kararı

²⁴⁷ D. Aydın, 2009, s. 167.

²⁴⁸ İ. Özgenç – Ş. Cumhur, **Uygulamalı Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2001, s. 351.

²⁴⁹ F. Erem, Suça İştirak, s. 88.

²⁵⁰ S. Dönmezer – S. Erman, 1999, s. 490-492.

olduğu için sorumlu tutulmalıdır²⁵¹.

Azmettirme ile suç işleme kararını teşvik etmek veya suç işleme kararının kuvvetlendirmek arasındaki farka dikkat edilmelidir. Azmettirmede suçu işlemeye yönlendirilen failin o aşamaya kadar herhangi bir şekilde suç işleme düşüncesi bulunmamasına karşın, suç işleme kararını teşvik etmek veya suç işleme kararının kuvvetlendirmenin söz konusu olduğu durumlarda failin zaten suç işleme iradesi mevcut olup, sadece suçun işlenmesi maddi veya manevi yönden desteklenmektedir²⁵². Azmettirmeye ilişkin birçok Yargıtay kararında azmettirme kastının somut olarak saptanması gerektiği vurgulanmaktadır²⁵³.

Azmettirenin, azmettirme fiili yanında örneğin suçun işlenmesinden sonra yardımda bulunmayı vadetmişse veya suçun işlenmesinde araç temin etmiş ise, aynı suçun işlenmesine birden fazla şekilde iştirak etmiş olacaktır. Ancak bu gibi durumlarda her bir ayrı iştirak biçimi için değil, cezası en ağır olan iştirak biçimi için cezalandırılmalıdır²⁵⁴. Azmettirenin şahsına bağlı bir artırım sebebinin diğer asli faille sirayeti mümkün olmamakla birlikte bir asli failde bulunan şahsa bağlı artırım sebebinin feri faille sirayeti mümkündür²⁵⁵.

²⁵¹ D. Aydın, 2009, s. 174.

²⁵² F. S. Mahmutoglu, a.g.m., s. 68. Bu hususa ilişkin olarak Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun E:2014/1-56, K:2014/102 sayılı kararında; "Azmettirmek, asli maddi failin işlemeyi düşünmediği bir suçu işlemek hususunda onu etkileyerek onda suç işleme niyet ve kararını oluşturmaktır. Burada azmettiren, suçun işlenmesinde ana etmen kişi olup, burada önemli olan husus, azmettirilende, azmettirmeden önce o suçu işleme yönünde bir niyet ve kararın bulunmamasıdır. Azmettirme ile fer'i manevi iştirak biçimlerinden olan suç işlemeye teşvik arasındaki fark da azmettirilen de azmettirmeden önce belirli bir suç işleme hususunda fikir ve niyetin bulunup bulunmadığı noktasındadır. Bu nedenle sanığın suça katılma derecesinin, diğer bir deyişle asli fail mi yoksa fer'i fail mi olarak katıldığıнын saptanması için eylemin bir evresindeki durumu değil, verilen karar, kararın icrası, olay öncesi ve olay sırasındaki davranışları dikkate alınarak tüm kanıtlar birlikte değerlendirilmez" anlatımına yer verilmiştir. M. Tan, 2011, s. 1611.

²⁵³ Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 12.11.2002 tarih ve E:2002/6-231, K:2002/381 sayılı kararında; "Sanık H'nin diğer sanık M'ye ben her şeye kefilim dediği sabittir. Fakat bu sözlerin sanık M'yi sahtecilik suçunu işlemeye azmettirmeye yeterli değildir. Azmettirmede esas olan azmettirme sayılan fiilin azmettirilenin iradesi üzerinde suç işleme hususunda kesin etki icra etmesidir." Yargıtay 6. Ceza Dairesi'nin 06.04.2006 tarih ve E:2003/18477, K:2006/3513 sayılı kararında; "Sanık diğer sanığa 'ne kadar bakır tel getirirsen satın alırım' diyerek suça azmettirmedeği sabit olmasına rağmen" M. Tan, a.g.e., s. 1611.

²⁵⁴ S. Dönmezer – S. Erman, 1999, s. 470.

²⁵⁵ Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 20.01.2009 tarih ve E:2008/1-232, K:2009/2 sayılı kararında; "Yeni yasada, iştirak halinde faillik ve şeriklik söz konusudur. Şeriklik de azmettiren ve yardım eden olarak ikiye ayrılmaktadır. Böylece 765 sayılı yasada Yasada asli manevi fail sayılan azmettiren, 5237 sayılı yasada

Vergisel açıdan azmettirmeden bahsedilebilmesi için, suç sayılan fiilin işlenmesine yönelik kasıtlı biçimde ciddi bir yönlendirme yapılması gerekmekte olup, sohbet edilir iken vergi kaçırma yöntemlerinden bahsedilmesi, basit örnekler verilmesi vergi kaçakçılığına azmettirme için yeterli sayılmamalıdır. Yapılan konuşmalar sırasında aktarılan basit vergi kaçırma yöntemleri kullanılarak vergi kaçakçılığı yapılmış olsa dahi azmettirmeden bahsedilemez²⁵⁶. Azmettirilenin söz konusu olabilmesi için vergi mükellef veya sorumlusunu, suç sayılan fiili işleme konusunda telkin ve tavsiyenin ötesine geçecek şekilde ikna eden yönlendirmelerin olması gerekir²⁵⁷. Suç sayılan fiili işlenmeye kararlı olan faile basit bir tavsiyede bulunmak suçun işlenmesinde nedensel bir etki doğurmayacağından suça iştirakten bahsedilemez²⁵⁸.

Günümüzde internet üzerinden detaylı bilgiye ulaşım oldukça kolay olup, sohbet sırasında söylenen; *“vergi kaçırmak için sahte fatura kullanabilirsin”* cümlesi azmettirme için yeterli kabul edilemez. Ancak *“kayıtlara intikal ettirilen faturaya isabet eden KDV’nin indirim konusu yapıldığı, bu indirimi hakkından faydalanabilmek için gerçek bir mal veya hizmet alımı olması gerektiği, ancak gerçek bir mal veya hizmet alımı olmaksızın da KDV indiriminden faydalanılabileceği, bunun için sahte fatura kullanması gerektiği”* şeklindeki kasıtlı ve detaylı yönlendirmeler, vergi mükellefinin aklından geçen daha az vergi ödeme fikrini, vergi sahte fatura kullanmak suretiyle kaçakçılığı suçu işleme noktasına getirir ise azmettirme söz konusu olacaktır. Aynı şekilde hakkında başlatılan vergi incelemesi esnasında defter ve belge isteme yazını tebliğ alan mükellef ile; *“boş*

fail olarak kabul edilmeyip, şerikler arasında sayılmıştır. Bir suçun işlenmesinde asıl sorumluluk faillere aittir. Şerikler ise 40. Maddede yer alan bağlılık kuralı gereğince sorumlu tutulabilmektedir.” Aksi yöndeki Yargıtay 1. Ceza Dairesi’nin 04.02.2010 tarih ve E:2010/438, K:2010/493 sayılı kararında ise; *“Sanık Halil İbrahim’in eşi olan maktuleyi öldürmesi için sanık Adem’i azmettirdiği, sanık Adem’inde maktulenin sanık Halil İbrahim’in eşi olduğunu bildiği anlaşılmakla, azmettirenden kaynaklanan şahsi ağırlaştırıcı sebebin sirayetinin kabulü ile sanık Adem hakkında öldürme suçundan 5237 sayılı TCK’nın 82/1-d maddesi uyarınca hüküm kurulmasında isabetsizlik bulunmadığı”* anlatımına yer verilmiştir. M. Tan, a.g.e., s. 1686.

²⁵⁶ Schünemann, § 26 kn. 53; Heine/Weißer, § 26 kn. 4; Roxin, AT II, § 26 kn. 84. aktaran M. Demirel-M. Kartal, **Ceza Hukukunda Suça Azmettirme Hareketi: Suça Sevk Etme**, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN’a Armağan, C.21, Özel S., 2019, s. 485

²⁵⁷ E. B. Onat, **a.g.m** s. 321

²⁵⁸ Z. Hafızogulları, M. Özen, 2017, s. 333

ver, evrakları incelemeye verme” şeklinde sohbet etmek azmettirme için yeterli sayılmayacak iken, “defter ve belgelerini inceleme ibraz edersen kayıtlarında sahte fatura var ise ortaya çıkar, defter ve belgelerini incelemeye sunma, sadece ibraz etmemekten hakkında suç duyurusunda bulunurlar, sahte fatura kullandığını tespit edemezler” şeklindeki kasıtlı yönlendirme, defter ve belge ibraz etmeme suçuna azmettirme sayılabilecektir. Bir başka ifade ile azmettirenin davranışı ile azmettirilen fiil arasında vergi kaçakçılığı suçunun oluşumuna sebebiyet verecek derece yoğunluk olmalı, azmettirme ile işlenen fiil arasında illiyet bağı bulunmalıdır²⁵⁹. Bu noktada azmettirme ile suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek birbiri ile karıştırılmamalıdır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun E:2003/369, K:2004/50 sayılı kararında; “Kaçakçılığa azmettirmede, azmettirenin, mükellef veya vergi sorumlusunun iradesi üzerinde tesir ederek onu kaçakçılık yapmaya karar verdirmediği” belirtilmiştir. Ancak her kişinin telkin veya tavsiyesi, vergi mükellefi üzerinde aynı tesiri göstermeyeceğinden vergisel anlamda sözüne itibar edilen, onayı olmaksızın işlem yapılmayan kişilerin basit görülebilecek beyanları azmettirme etkisi doğurabilecektir. Örneğin mali müşavir olan bir kişinin yıllardan beri hizmet sunduğu mükellefi ile herhangi bir hizmet ilişkisi olmadığı bir başka mükellef arasında, sözüne itibar edilmesi anlamında farklılık olması hayatın olağan akışının gereğidir. Bu itibarla, yıllardan beri mali müşavirlik hizmeti sunulan bir mükellefe yönelik, “yanıltıcı belge kullanmak yoluyla mevcut sorunun kolayca çözüleceği” yolundaki telkini azmettirme sayılabilecektir²⁶⁰. Aynı mali müşavirin, aralarında mali müşavirlik ilişkisi olmayan bir başka mükellefe aynı şekilde yapmış olduğu telkinin ise azmettirme sayılmayacağı düşüncesindeyim.

Azmettirme fiilinin ise, muğlak ifadeler yerine somut bir biçimde vergi inceleme

²⁵⁹ T. Candan, 2010, s. 207.

²⁶⁰ D. Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 6. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın, 2012, s. 439.

raporlarında ortaya konulması zorunlu olup, hukuka uygun biçimde elde edilmiş dinleme kayıtları azmettirmenin varlığını tespit açısından kullanılabilecektir²⁶¹. Konuya ilişkin Danıştay kararlarında da azmettirme ilişkisinin ne şekilde tezahür ettiğinin açıkça tespit edilmesi gerektiği belirtilmektedir²⁶².

Ülkemizde aile şirketleri yaygın olup, aile fertlerinin, şirket temsilcisi olan aile büyüklerinin talimatları ile çalıştığı görülmektedir. Bu noktada şirket yöneticisi olan aile büyüğünün, şirket ortağı çocuğunu VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan kaçakçılık suçlarına azmettirmesi TCK'nın 38'inci fıkrasının 2'nci bendinde yer alan; *"Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme halinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır"* hükmünün uygulanmasını gündeme getirecektir. Azmettirenin suç karşısındaki konumu yardım edene nazaran çok daha fazla asıl faile yakın olduğundan cezai olarak da azmettiren ile yardım eden arasında ayrıma gidilmiştir²⁶³.

TCK'nın 38'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında; *"Azmettirenin belli olmaması hâlinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmi beş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine on beş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilir. Diğer hâllerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilir."* düzenlemesi yer almaktadır. Anılan madde uyarınca indirimin sadece azmettiricinin tespitini sağlayan iştirakçiye uygulanacak olması sebebi ile kişisel bir indirim söz konusudur²⁶⁴. Birden

²⁶¹ H. Üzeltürk, **Vergi İnceleme Raporlarında Azmettirme**, Dünya Gazetesi, 18.06.2017

²⁶² Danıştay 4. Dairesi'nin E:2000/550, K:2001/518 sayılı kararında; *"Olayda, İplik Konfeksiyon Sanayi ve Ticaret Limitet Şirketinin gerçeği yansıtmayan fatura düzenleyerek komisyon aldığı iddiasıyla tarhiyat yapılmış, davacı adına da bu firmayı ortakları bulup bir araya getirerek kurduğu, ortaklardan vekâletname aldığı ve firma adına belge basımı için başvurduğu, dolayısıyla kaçakçılığa azmettirdiği iddiasıyla ceza kesilmiştir. Bu firmayı kuranlar nezdinde, davacının kendilerini kaçakçılığa azmettirdiği yolunda yapılmış bir tespit bulunmadığı gibi, bu konuda başka bir saptama da yapılmamıştır. Dolayısıyla, davacının anılan şirketi vergi kaçırmaya azmettirdiği hususu açıkça ortaya konulmadan adına teşvik cezası kesilmesinde isabet görülmemiştir."* anlatımına yer verilmiştir. Danıştay 4. Daire E:2000/604, K:2000/5354 sayılı kararı da aynı mahiyettedir.

²⁶³ T. Candan, 2010, s. 206-207

²⁶⁴ D. Aydın, 2009, s.225.

fazla iştirakçi olması durumunda ise sadece azmettireni ortaya çıkaran iştirakçi hakkında indirim uygulanabilecek, azmettirenin ortaya çıkarılması diğer iştirakçiler için indirim nedeni olmayacaktır. Azmettirenin ortaya çıkarılmasına ilişkin bilgilerin somut ve maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına ilişkin olması gerekmektedir²⁶⁵. Şirketin muhasebe bölümünde çalışanları defter ve belgeler üzerinde tahrifat yapmaya azmettiren şirket yetkilisinin kim olduğunu ortaya çıkaran iştirakçinin cezasında indirim uygulanacaktır.

Özgü suç vasfındaki “*vergi mahremiyetini ihlal*” ile “*yükümlülerin özel işlerini yapma*” suçlarına özel faillik niteliği taşımayan diğer kişilerin ancak “azmettirme” ve “yardım etme” biçiminde iştirak edilebileceğinden bahsetmiştik. Ancak bu suçlara azmettirme halinde VUK’un 360’ıncı maddesi gereğince 359’uncu maddede sayılan fiillere azmettirme için öngörülen indirimin söz konusu olmadığı unutulmamalıdır.

TCK’nın 40’ıncı maddesinin 3’üncü fıkrasında; “*Suçta iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir*” hükmü yer almakta olup, azmettirilenin cezalandırılması için suçun teşebbüs aşamasına varması yeterlidir. Örneğin arkadaşını hiç suç işleme düşüncesi yokken muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeye azmettiren kişi, azmettirilen kişi icra hareketlerini tamamlamış olmasa bile suç teşebbüs aşamasına varmışsa muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçuna iştirak sebebiyle suçun cezası ile cezalandırılmaktadır²⁶⁶.

Azmettirmeden bahsedilmesi azmettirilen kişinin kendisine telkin edilen suçun algılayabilmesine bağlıdır. Eğer azmettirilen algılama yeteneğine sahip değilse, kendisine aşıl原因an duygu ve düşüncüyü anlama kapasitesi yok ise işlenen suç azmettirme sonucu gerçekleşmeyecektir. Bu durumda dolaylı faillik gündeme gelecektir²⁶⁷. Şirket yetkilisinin emir ve talimatı altındaki kişilere mal veya hizmet karşılığı olmaksızın fatura düzenletmesi faturayı düzenleyen kişilerin gerçek durumdan haberdar olmaması halinde

²⁶⁵ Z. Hafızogulları, M. Özen, 2017, s. 351

²⁶⁶ S. Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta, 2008, s. 156.

²⁶⁷ D. Aydın, 2009, s. 168.

dolaylı failliğe, gerçek durumdan haberdar olmaları halinde ise azmettirmeye örnek olarak verilebilecektir. Uygulamada çokça karşılaşılan paravan şirket yöneticilerinin durumu da gerçek duruma vakıf olup olmamalarına göre farklılık gösterecektir.

C) Yardım Etme

TCK'nın "Yardım Etme" başlıklı 39'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında; *"Aşağıdaki hallerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur: a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek. b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak. c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak."* düzenlemesi yer almaktadır.

Bir suçun işlenmesine yardımda bulunmayı maddi ve manevi olarak ikiye ayırmak mümkündür. Manevi yardım için suç işleme doğrultusundaki kararın kuvvetlendirilmesi, tanımı yapılabilecek iken, maddi yardımın çeşitli suretlerde ortaya çıkabileceğini kabul etmek gerekir. Bu sebeple TCK'nın 39'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının b ve c bentlerinde maddi yardımda bulunma halleri gösterilmiştir²⁶⁸. Yardım etme için aracın suçta kullanılmak saikiyle temini yeterli görülmüştür. Aracın faile ya da müşterek faile verilmesi ya da bunlarda biri tarafından kullanılması gerekli değildir. İştirakçiye sağlanan araçta yardım etme sayılacaktır²⁶⁹.

Taksirli iştirak mümkün olmadığından araç iştirak etme kastıyla verilmelidir. Taksirle araç temin eden bundan dolayı sorumlu olmaz²⁷⁰. İhmali davranış ile yardım etme bakımından ise, suçun işlenmesini önlemekle yükümlü olanların bu

²⁶⁸ İ. Özgenç, 2015, s. 538.

²⁶⁹ D. Aydın, 2009, s. 180.

²⁷⁰ R. Gülşen, **Bir Feri Maddi İştirak Şekli Olarak İş veya Vasıta Tedariki**, Prof. Dr Çetin Özek Armağanı, İstanbul, GÜ Yay., 2004, s. 436.

yükümlülüklerini kasten ihmal etmeleri halinde müşterek faillik, suçun işlenmesini önleme yükümlülüğü olmayanların suçun işlenmesini kolaylaştırmaya yönelik ihmali davranışlarının ise yardım etme olarak kabul edilmektedir²⁷¹. Temin edilen araç suçta kullanılmamasına rağmen suç işleme kararını kuvvetlendirmiş ise manevi yardımın kabulü gerekir²⁷². Bununla birlikte sağlanan aracın suçun işlenmesine elverişli olmadığı durumlarda işlenemez suç nedeniyle iştirakin varlığından bahsedilmemesi gerekir²⁷³.

Manevi yardım türlerinden “suç işlemeye teşvik”te kanunen suç sayılan fiili gerçekleştirme hususunda zihninde düşünce beliren ancak suçun işlenmesi hususunda net bir kanıya varamamış olan kişiyi o suçun işlenmesine yöneltme durumu söz konusudur. Kanunen suç sayılan fiili işlemeye karar veren ancak bu kararını fiiliyata dökemeyen kişinin cesaretlendirilmesi, harekete geçmesinin sağlanması ise bir diğer manevi yardım türü olan “suç işleme kararını kuvvetlendirmek”tir²⁷⁴. Suçu işleyecek kişinin iç dünyasındaki suça karşı olan mesafenin, suç işlemeyi teşvik ile suç işleme kararını kuvvetlendirme şeklinde oluşan ayırmadan hangisinin uygulama alanı bulacağını belirlediği düşüncesindeyim. “Suç sayılan fiil gerçekleştirildikten sonra yardımda bulunacağını vaadi” ise failin kararsızlığını ortadan kaldırmaya yönelik güven hissi ile telkin eden manevi bir yardımdır. Son olarak “suçun nasıl işleneceği konusunda yol gösterme” fiil öncesi işleniş ile ilgili fikir vermeyi, görüş sunması ifade eder²⁷⁵.

²⁷¹ H. Hakeri, **Ceza Hukuku’nda İhmal Kavramı ve İhmali Suçların Çeşitleri**, Ankara, Seçkin Yay, 2003, s. 296.

²⁷² K. İçel – A. H. Evik, **Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2. Kitap**, İstanbul, Beta Yay., 2007 s.281.

²⁷³ Z. Hafizoğulları, M. Özen, 2017, s. 352

²⁷⁴ N. Toroslu, 2011, s. 327

²⁷⁵ N. Toroslu, 2011, s. 327-328, Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 20.03.1978 tarih ve e:1978/1-9, K:1978/93 sayılı kararında; “Teşvik suçun icrası ile ilgilidir. Teşvik failin suçu işleme kararını desteklemek ve onu kararını uygulamaya sürüklemektir. Şu halde teşvik eden suçun yerine getirilmesinde parmağı olan kimse olup iştiraki icraya münhasırdır. Önceden bir anlaşma yapılmasına gerek yoktur” Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 16.03.1992, E:1992/5-14, K:1992/81 sayılı kararında; “Zimmet suçunu işlemeye karar veren kişinin bu suçu irtikâp kararını takviye eden, müzaharet ve muavenetle icrasını kolaylaştıran, ona çıkar sağlayan sanığın eylemi, zimmet suçuna fer’i fail olarak katılma suçunu oluşturur”, Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun E:2001/5-242, K:2011/245 sayılı kararında; “Rüşvet anlaşmasının tarafı olmadan salt anlaşma sırasında hazır bulunan ve ayrıca birkaç gün sonra rüşvet konusu çeki şikâyetçiden alarak A.Ç. ’ye götürüp veren sanık H.Ö’nün eylemi nitelikli rüşvet almaya fer’an katılma suçunu oluşturur” Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 23.05.2000 tarih E:2000/1-109, K:2000/113 sayılı kararında; “Sanık tüfeği arabadan getirmiş ve asli maddi failin eline geçmesini sağlamıştır. Onun ateş etmesine mani olmaya

Suç işlendikten sonra yardımda bulunmayı vadeden kişi vaadini yerine getirip getirmediğine bakılmaksızın iştirak hükümlerine göre sorumlu olmakla birlikte, vaadin yerine getirilmesi ayrı bir suç oluşturuyorsa bundan dolayı da ayrıca sorumlu olacağı ileri sürülmektedir²⁷⁶. Yargıtay CGK’nın E:2008/232, K:2009/2 sayılı kararında “*yardım etmenin sadece suçun işlenmesinden önce veya sonra mümkün olabileceği düşünülmemelidir. Yardım etme her aşamada mümkün olabilecek fakat daha çok suçun işlenmesinden önceki ve sonraki hareketler yardım etme olarak değerlendirilebilecektir.*” anlatımına yer verilmiştir. Ancak faile yardım suçunun vücut bulabilmesi için kanunen ilk suça iştirak etmemek gerekli ise ayrıca ikinci suçtan ceza verilememekle birlikte, ilk suça iştirak etmeme ön şartını taşımayan durumlarda vaadin yerine getirilmesi ayrı bir suç ise bundan dolayı da cezalandırma söz konusu olacaktır²⁷⁷. Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermenin ise ancak suç işlenmeden önce gerçekleşmesi gerekir. Suç işlenir iken nasıl işlenmesi gerektiğine dair yol gösterilmesi ise fiilin işlenişine hâkim olunması bir başka ifade ile müşterek faillik anlamına gelecektir²⁷⁸.

VUK’a muhalefet bakımından, yardım eden, faili sahte fatura düzenleyen kişilerle tanıştırmak, sahte fatura düzenlemenin tam zamanı olduğunu söyleyerek failde bulunan suç işleme kararını kuvvetlendirmek, belgeler üzerinde nasıl tahrifat yapacağını anlatarak suçun işlenmesi konusunda yol göstermek, bu belgelerde tahrifat yapması için gerekli kimyasalları faile temin etmek gibi çeşitli şekillerde failin vergi kaçakçılığı suçu işlemesine yardım edebilmektedir²⁷⁹. Edilen yardımın ne şekilde tespit edilmesi gerektiğine ilişkin Danıştay 4. Dairesinin E:2004/1210, K:2005/133 sayılı kararında; “*kaçakçılığa yardım cezası kesilebilmesi için kaçakçılık olduğu bilinen bir fiilin işlenip*

çalışmamıştır. Bu nedenle eylemi küll halinde feri iştirak olarak kabul edilmelidir” anlatımlarına yer verilmiştir. M. Tan, 2011, s. 1642-1651.

²⁷⁶ S. Dönmezer – S. Erman, 1999, s. 473.

²⁷⁷ H. Zafer, 2004, s. 103.

²⁷⁸ M. Koca – İ. Üzülmöz, 2012, s. 397.

²⁷⁹ D. Şenyüz, 2012, s. 546.

tamamlanmasını fiili ile kolaylaştırma şartının arandığı, olayda ise davacının bu fiili işlediği yönünde saptama olmadığı gibi şirketin kaçakçılık fiilini yaptığını bildiğinin de açıkça ortaya konulmadığı” belirtilmiştir.

Özgü suçlar bakımından yardım eden ile asli fail arasındaki ayrıma dikkat edilmesi gerekir. Defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunun özgü suç niteliğinde olduğu, bu suçun ancak verginin mükellefi veya sorumlusu tarafından işlenebileceğini belirtmiştik. Bu noktada defter ve belge ibraz etmeme suçuna yardım eden biçimde şirket yetkilisi tarafından iştirak edilemeyeceği, bu kişinin asli fail olduğu Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2017/14925, K:2017/7628 sayılı kararında belirtilmiştir.

Kanun metninde yardım edenler için cezanın yarısının indirilmesine ilişkin hüküm bulunmaktadır. VUK’un “*Cezadan İndirim*” başlıklı 360’ıncı maddesinde de; “*359’uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde Türk Ceza Kanunu’nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir*” hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere iştirak eden yardım eden konumunda ise cezaya hem TCK hem de VUK gereği iki kez indirim uygulanıp uygulanmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır²⁸⁰. Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2016/4355, K:2019/470 sayılı kararında; “*Suçta iştirak eden suç ortaklarının suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmadığı tespit edilirse ve suça iştirak eden yardım eden konumunda ise 213 sayılı VUK’nin 359. maddesi uyarınca belirlenen temel ceza, TCK’nın 39. maddesi uyarınca yarı oranında indirilecektir. Suça iştirak edenin suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmadığından ayrıca VUK’un 360. maddesi gereğince cezası tekrar yarı oranında indirilecektir. Böylece ilk başta belirlenen temel*

²⁸⁰ Bu konudaki farklı görüşler için D. Şenyüz, 2012, s. 547, Ş. Kızılot, Z. Kızılot, **Vergi Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s. 598, F. Günay, **5728 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunundaki Suç ve Ceza Hükümlerinde Yapılan Yeni Düzenlemeler**, Vergi Sorunları Dergisi, S. 237, Haziran 2008 s. 89.

ceza, iki kez yarı oranında indirilerek dörtte birine düşecektir.” anlatımına yer verilmiştir.

D) Bağlılık Kuralı

“Azmettirme ve yardım etme olarak iki farklı görünüş şeklinin söz konusu olduğu şeriklikte suç ortaklarının gerçekleşen kanuni tarife uygun haksızlıktan sorumlu tutulabilmeleri ancak bağlılık kuralı vasıtası ile mümkün olabilecektir.”²⁸¹ İştirake ilişkin maddelerin cezai sorumluluk kapsamını genişletmesinden dolayı şerikliğin belirli kılınabilmesi adına “bağlılık kuralı” kullanılmaktadır²⁸².

Bir suçun faili fiil üzerinde hâkimiyet kuran, doğrudan doğruya beraber işleyen veya irtikâp eden kişi olup, bu şekli ile suça karışmayan ancak suçun işlenişine katkısı olan şahısların faile bağlı olarak cezalandırılmalarına bağlılık kuralı denilmektedir. Ancak asli failin şahsi nedenlerden kaynaklı olarak cezalandırılmadığı durumlarda bağlılık kuralı geçerliliğini yitirerek ortağın asli failden bağımsız biçimde cezalandırılmasını sağlamaktadır²⁸³. Fiili ve şahsi olarak ikiye ayrılabilen cezayı hafifletici nedenlerden fiili olan suç ortaklarının tamamına tatbik edilebilecektir. Şahsi olanların ise sübjektif nitelikten dolayı sadece şahsında hafifletici neden bulunan kişilere uygulanması gerekir²⁸⁴. TCK’nun 40’ıncı maddesinin gerekçesinde de; “... cezayı hafifleten veya ortadan kaldıran kişisel nedenler, ancak ilgili suç ortağı açısından hukuki sonuç doğururlar.” açıklamasına yer verilmiştir²⁸⁵.

Bağlılık kuralının işlevselliği hukuka aykırı bir hareketin kasten işlenmesine bağlıdır. Zaten suçun oluşumu için kanunen suç sayılan hareketin fail tarafından kasten işlenmesi gerekir. İştirak edenlerin sorumlu sayılabilmesi de failin kanunen suç sayılan

²⁸¹ İ. Özgenç, 2015, s. 542.

²⁸² O. Yaşar, H.T. Gökcan, M. Artuç, 2010, s. 1167.

²⁸³ M. Tan, 2011, s. 1670.

²⁸⁴ V. Ö. Özbek, M.N. Kanbur, K. Doğan, P. Bacaksız, İ. Tepe, 2014, s. 575.

²⁸⁵ <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss664m.htm> E.T.:22.06.2021

fiili kasten işlenmesine bağlıdır²⁸⁶. Suça iştirak nedeni ile sorumluluk kasıtlı ve hukuka aykırı gerçekleştirilen bir fiile katılma iradesinin bulunmasını gerektirir. Kişileri failin fiilinden sorumlu tutmayı sağlayan unsur bu iradedir²⁸⁷.

TCK'nın 40'ıncı maddenin 2'nci fıkrasına göre özgü suç işleyemeyecek olanların bu suçlara iştiraki ancak azmettiren veya yardım eden şeklinde gerçekleşebilecektir. Konuya ilişkin Yargıtay kararlarında da bu husus vurgulanmaktadır²⁸⁸. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/4435, K:2019/1810 sayılı kararında da ; *“sahte fatura kullanma suçunun herkes tarafından işlenemeyeceği, suçun faillerinin ancak mükellef, vergi sorumlusu, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecileri veya bunların temsilcilerinin olabileceği ve bu suça genel hükümlere göre iştirak edilebileceği”* anlatımına yer verilmiştir. Bu noktada vergi kaçakçılığına ilişkin fiillerin özgü suç niteliğinde olup olmadığı üzerinde durulması gerektiği düşüncesindeyim. Özgü suçta failer belirli bir yükümlülük altında olduğunda bu suçlar yükümlülük suçları olarak da adlandırılmaktadır²⁸⁹. Kanunen suç sayılan fiilin tanımlaması yapılırken, failin ayırt edici bir özelliğine yer verilmiş olması halinde özgü suçtan bahsedilecektir²⁹⁰. VUK'nun 359'uncu maddesinde yer alan düzenleme incelendiğinde ise, kanunen suç sayılan fiillerin tanımlandığı, söz konusu fiilleri işleyenlerin ise cezalandırılacağı görülmektedir. Bir başka ifade ile anılan maddede sayılan fiilleri işleyen kişilerin özelliklerine değil, suç sayılan fiilin tanımlanmasına yer verilmiştir. Elbette VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin vergi mükellefi veya

²⁸⁶ B. Öztürk, - M.R. Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2013, s. 392.

²⁸⁷ S. Dönmezer – S. Erman, 1999, s. 478.

²⁸⁸ Yargıtay 5. Ceza Dairesi'nin E:2006/8410, K:2007/1204 sayılı kararında; *“5237 sayılı TCK'nın 40/2 maddesine göre özgü suç niteliğinde olan ve kamu görevlisi tarafından işlenebilen rüşvet alma suçuna iştirak eden diğer sanık ö...’in eylemden azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabileceğinin gözetilmemesi...”*, Yargıtay 5. Ceza Dairesi'nin 28.09.2006 8626/7401 sayılı kararında; *“Özgü suçlardan olan zimmet suçuna iştirak eden kişilerin TCK 40/2 madde gereğince ancak azmettiren ve yardım eden olarak sorumlu olması mümkündür.”*

²⁸⁹ Yargıtay 9. Ceza Dairesi E:2013/14302, 2014/772

²⁹⁰ M. R. Erdem, a.g.m. s.206.

sorumlusu ile ilgili olması, işin doğası gereğidir. Ancak her durumda kaçakçılık fiillerinin vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından işlenebileceğini belirtmek sureti ile bu suçların özgü suç kapsamında olduğunu kabul etmek yanıltıcı olabilir. Örneğin şirketten usulsüz para çıkışını kamufle edebilmek adına şirket kayıtlarına sanki mal karşılığı fatura alınmış gibi gider kaydı yapan muhasebe elemanı, vergi mükellefi veya sorumlusu olmamasına karşın sahte fatura kullanma fiilini gerçekleştiren kişidir²⁹¹. Akaryakıt istasyonunda çalışan görevlinin akaryakıt satın alan müşteriler adına ödeme kaydedici fiş düzenlemeyip, akaryakıt satın almayan kişilere komisyon karşılığı ödeme kaydedici fiş satması, vergi mükellefi veya sorumlusu olmadan sahte belge düzenlenebileceğinin göstergesidir²⁹². Vergi mükellefi adına vekâlet ile işlem yapan kişi, resmiyette hiçbir vergisel yükümlülüğü olmasa da sahte fatura düzenleme fiilinin faili olabilir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/7196, K:2019/1510 sayılı kararında; *“sahte fatura düzenleme suçunda suçun failinin herkes olabileceği suçta ve cezada şahsılık prensibi gereği esas amacın suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan failleri cezalandırmak olması nedeniyle bu suça iştirak edilmesinin mümkün olması da dikkate alınarak”* karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/12154, K:2019/9539 sayılı kararında ise; akaryakıt istasyonunda pompacı ve muhasebe görevlisi olarak çalışanlar hakkında sahte fatura düzenleme fiilinden dolayı açılan kamu davasının, *“suç konusu faturaları kullanan şirket*

²⁹¹ Bahsi geçen durumda güveni kötüye kullanma suçunun tartışılmasına ilişkin Yargıtay 23. Ceza Dairesi'nin E:2015/6514, K:2015/5664 sayılı kararında; *“sanık ...'in ortağı olduğu ... adlı işyerinden, şirkete herhangi bir gıda ve kırtasiye ürünü satmadığı halde bu ürünler teslim edilmiş gibi fatura düzenleyip kendi şirketine ödeme yaptırmak suretiyle hizmet sebebiyle güveni kötüye kullanma suçunu işledikleri iddia ve kabul olunan somut olayda”* anlatımına yer verilmiştir.

²⁹² Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin E:2015/3105, K:2015/4098 sayılı kararında; *“Somut olayda, B... Petrol ve Mot. Araç. San. Tic. Ltd. Şti.'nin yasal temsilcisi olan sanık, olaydan haberi olmadığını, ancak S. G. isimli şahsın araçlarına devamlı mazot satışı yaptıklarını, şirketin değişik alanlarda faaliyeti olduğundan kendisinin genellikle Çanakkale'de bulunduğunu, akaryakıt istasyonunda toplam 8 kişinin çalıştığını ve yeğeni S. B. tarafından gözetildiğini, olayın çalışanların dikkatsizliğinden kaynaklandığını savunması karşısında, suç tarihinde işyerinde çalışanların kim oldukları tespit edilerek S. G. ve S. B. ile birlikte olay hakkında beyanlarının alınması, yukarıda açıklanan olgu ve ölçüler ile dosyadan edinilen kanaate göre suça konu belgelerin sanığın emir, talimat ve onayıyla düzenlenip düzenlenmediği araştırılarak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği”* belirtilmiştir.

yetkilileri veya mükellefler tanık olarak dinlenilerek sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıklarının, sanıkları tanıyıp tanımadıklarının, faturaların verilip alınmasına sanıkların iştirakinin olup olmadığının sorulması yönünden araştırılmak sureti ile karar bağlanması” gerektiğine ilişkin karar, vergi mükellefi veya sorumlusu olmaksızın sahte fatura düzenleme fiilinin faili olunabileceğinin göstergesidir. Görüldüğü üzere VUK’nun 359’uncu maddesinde sayılan fiillerin tamamı özgü suç sayılamayacağından bu suçlara müşterek faillik ve dolaylı faillik biçiminde iştirak mümkündür sonucuna da ulaşılabilir²⁹³. Ancak VUK’un 359’uncu maddesinde yer alan defter ve belge ibraz etmeme suçu da kaçakçılık fiilleri arasında sayılmış olup, bu fiilin sadece defter ve belgeleri saklama yükümlülüğü olan mükellef veya vergi sorumlusu tarafından işlenebileceği unutulmamalıdır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2019/1793, K:2019/3691 sayılı kararında; “defter ve belgeleri ait olduğu yılı takip eden 5 yıl boyunca muhafaza ve istenildiğinde ibraz etme sorumluluğunun, mükellefe ve/veya vergi sorumlusuna ait olduğu” belirtilmiştir. Bu bağlamda bu suçun özgü suç olduğu ve özel faillik niteliği taşımayan diğer kişilerin bu suçun işlenişine azmettiren veya yardım eden olarak iştirak edebileceği düşünülmektedir. VUK’un 359’uncu maddesinde sayılan fiillerin bir bütün olarak özgü suç kabul edilmesi veya edilmemesi, faillik biçimde iştirak açısından yanıltıcı sonuçlar doğurabilir. Zira Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun E:2002/28, K:2002/179 sayılı kararında; “Vergi kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenebilen objektif sorumluluğa dayalı, bir anlamda mahsus suçlardandır” denilmek sureti ile bütüncül bir anlatım tercih edilmemiştir. Bu sebeple 359’uncu maddede sayılan her bir suç ayrı ayrı değerlendirilerek faillik şeklinde iştirakin mümkün olup olmadığını çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ele almaya çalıştık. “Vergi mahremiyetini ihlal” ile “yükümlülerin özel işlerini yapma”

²⁹³ S. Donay, 2008, s.85, F. Mercimek-A. Gerçek, “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Ankara 2013, S. 14, s. 208. E. B. Onat, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, TBB Dergisi, 2018 (137), s. 324

suçu ise fail açısından “özgü (mahsus) suç” vasfında olduğundan suçun oluşumu için katılımı gerekli olanlar dışındakilerin iştirakinin, yalnızca “azmettirme” ve “yardım etme” biçiminde gerçekleşmesi mümkündür²⁹⁴.

TCK’nın 40’ıncı maddesinin 3’üncü fıkrasında ise iştirak hükümlerine göre cezalandırma yoluna gidilebilmesi için fiilin en azından icrasına başlanmasının aranılması niceliksel bağıllık kuralına yer verildiğini göstermektedir²⁹⁵. Anlaşmaya konu suçtan başka veya ilave suç işlenmesi halinde ise bağıllık kuralı nedeniyle anlaşma dışında işlenen suçun gerçekleşmesine yönelik irade taşımayan ortakların sorumlu olmaması gerekir²⁹⁶. Bağıllık kuralı kapsamında iştirakçilerin anlaşma haricinde kalan suçlar açısından sorumluluğu bulunmayacağına ilişkin Yargıtay CGK’nın E:1994/1-320, K:1994/347 sayılı kararında; *“Gelenlerin korkutulması maksadıyla verilen silahın, amaç aşılıarak adam öldürme suçunda kullanılması halinde, silahı verenin öldürme fiiline iştirakinden söz edilemez. Bu nedenlerle, sanığın iştirak iradesi soygun suçuna ilişkin olup, öldürme suçuna iştirak iradesinin varlığından söz edilemez.”* anlatımına yer verilmiştir²⁹⁷.

²⁹⁴ B. Akbulut, **Vergi Suçlarında İştirak**, s.5-6.

<https://api.hacibayram.edu.tr/files/1/5.turkkorecezahukukugunleri/Akbulut,%20Vergi%20Suc%CC%A7la r%C4%B1nda%20I%CC%87s%CC%A7tirak.pdf> E.T.:13.06.2021

²⁹⁵ İ. Özgenç, 2015, s. 544.

²⁹⁶ M. Tan, 2011, s. 1510.

²⁹⁷ Benzer mahiyetteki Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 12.03.1990 tarih ve E:1-12/71 sayılı kararında; *“Sanık durdu ile sanık Yusuf maktulün dövülmesi konusunda anlaşmışlardır. Fakat sanık Yusuf mağduru çıplak vasiyette görünce kızgınlıkla onu öldürmüştür. Ölüm olayından sanık durdu sorumlu tutulamaz. Sanık durdunun öldürme suçuna iştirak iradesi taşıdığı veya suç işlendiği sırada katıldığına dair dosya içinde kanıt yoktur. Bu itibarla dövme suçuna feri iştirak suçundan dolayı mahkûm edilmesi gerekir.”* Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun E:1995/1-270, K:1995/301 sayılı kararında; *“Sanık Selim Edes rüşvet olarak verdiği paranın geri alınması ile ilgilenmektedir. Ancak, bu amaca ulaşabilmek ve mağdur Engin Civan’a gözdağı verilmesini sağlamak için mağdura karşı etkili eylemde bulunulması hususunda azmettirmede bulunmuş ve fakat bu yaralamanın silahla yapılması hususunda herhangi bir azmettirmesi olmamıştır. Sanık D. Yıldız’ın bu yaralama suçunu silahla işleyeceği hususuna da vakıf olmadığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla, D. Yıldız tarafından gerçekleştirilen yaralamanın silahla işlenmesinden, sanık S. S. Edes T.C.Y. nin 67. maddesi uyarınca sorumlu tutulmalıdır.”* anlatımına yer verilmiştir.

E) İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Gönüllü Vazgeçme

TCK'nın “İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Gönüllü Vazgeçme” başlıklı 41'inci maddesinde;

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

(2)Suçun;

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

b) Gönüllü vazgeçenin bütün gayretine rağmen işlenmiş olması,

Hallerinde de gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanır.”.

36'ncı maddede ise; “Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabaları ile suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz” hükmü yer almaktadır.

Fail ya da şerikleri bakımından önem arz eden husus kararlaştırılan sonucun gerçekleşmesini önlemek için sarf ettikleri çabadır. Bu çaba kim tarafından sarf edilmiş ve başarılı olunmuş ise gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümden faydalanacaktır²⁹⁸. İştirakçilerin iştirak statülerine bakılmaksızın vazgeçtikleri ana kadar gerçekleştirdikleri hareketler başkaca bağımsız bir suçun oluşumuna sebebiyet vermediği takdirde cezalandırılmaları yoluna gidilmeyecektir²⁹⁹. Gönüllü vazgeçen ortağın gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümlerden faydalanabilmesi için failin iradi davranışları ile suçtan vazgeçmesi gerekir³⁰⁰. İştirak halinde işlenen suçlarda tek failli bir suçun aksine suçun işlenmesini engellemeye yönelik gayretler de yeterli görülmüştür³⁰¹.

²⁹⁸ F. S. Mahmutoglu, 2005, s. 108.

²⁹⁹ İ. Özgenç, 2015, s. 551.

³⁰⁰ N. Toroslu, 2011, s.290.

³⁰¹ D. Aydın, **Suç Teşebbüs**, AÜHFD, Y. 2006, C. 55, S. 1, s. 106.

Suç ortaklarının işlemeye kararlaştırdıkları suçun icrasına başlamadan vazgeçmiş olmaları halinde ise suç ortaklarının cezalandırılmamasının sebebi TCK'nın 36'ncı maddesi olmayacaktır. Çünkü suç sayılan fiilin işlenişine karşı duyulan nedamet sonucu harekete devam edilmemesi veya suç tamamlanmasına karşın sonucun gerçekleşmemesi söz konusu değildir. Ancak hazırlık hareketi mahiyetindeki fiil başkaca bağımsız bir suçun oluşumuna sebebiyet vermiş ise bundan dolayı cezalandırma yoluna gidilecektir³⁰².

Vazgeçenin çabalarına karşın, diğer iştirakçiler hareketlerine devam etmekle birlikte, vazgeçenin çabası haricinde bir başka sebeple suç tamamlanamamış olsa da vazgeçme hükümleri uygulama alanı bulacaktır³⁰³. Fail icra hareketlerine başladıktan sonra vazgeçerse gönüllü vazgeçme hükümleri sadece kendisi bakımından sonuç doğuracak olup, gönüllü vazgeçmeye ilişkin kişisel indirim nedenleri iştirakçilere sirayet etmeyeceğinden iştirakçi sorumlu olmaya devam edecektir. Azmettirenin gönüllü vazgeçmesi ise ancak azmettirilenin icra hareketlerine başlamasının veya icra hareketlerini bitirmesinin engellenmesi halinde söz konusu olacaktır. Yardım edenin gönüllü vazgeçmesi içinde asli maddi failin icra hareketlerine başladıktan sonra yardım edenin nedensel katkısını ortadan kaldırması gerekir³⁰⁴. Azmettirenin faili ikna etmeye çalışması, fiilen bizzat engellemesi, güvenlik güçlerine haber vermesi, mağdurları bilgilendirmesi şeklinde gerçekleşebilecek davranışlar ile icrai hareketin tamamlanmasının önüne geçilir ise, azmettiren dışındaki kişilerin sorumluluğu teşebbüs hükümleri doğrultusunda devam edecektir³⁰⁵. Müşterek faillerden birinin gönüllü vazgeçmesine rağmen, diğer müşterek faillerin suç işleme iradesini devam ettirmekle

³⁰² İ. Özgenç, 2015, s. 550.

³⁰³ D. Aydın, 2009, s. 238.

³⁰⁴ V. Ö. Özbek, **5237 Sayılı Yeni TCK'nın Teşebbüs Ve Kusurluluğa İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi**, Kazancı Hukuk Dergisi, Ocak 2005, S. 5, s. 25, 26. vergi

³⁰⁵ F. S. Mahmutoğlu, 2005, s. 109.

birlikte suçun gerçekleşmediği durumlarda suç işleme kastı ile hareket eden müşterek failler kastettikleri suçtan dolayı teşebbüs hükümlerine göre sorumlu tutulacaktır³⁰⁶.

Vergisel açıdan olaya yaklaşıldığında üzerinde durulması gereken ilk husus vergi kaçakçılık suçlarına teşebbüsün mümkün olup olmadığıdır. Zira, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenin gönüllü vazgeçmesi halinde TCK'nın 41'inci maddesinden hareketle 36'ncı maddenin uygulama alanı bulup bulamayacağı gündeme gelecektir. Zira, kaçakçılık suçlarının işlendiği anda sonuçlarını doğuran ani nitelikte suç vasfında olduğu bu nedenle teşebbüse, dolayısı ile de gönüllü vazgeçmeye elverişli olmadığına ilişkin görüşler bulunmaktadır³⁰⁷. TCK'nın 5'inci maddesinde ise; *“Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza Kanunları ve ceza içeren Kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır”* düzenlemesi yer almakta olup, vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen VUK cezai maddeler içeren özel kanun niteliğinde olduğundan TCK'nın 36'ncı maddesinde yer alan gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümler vergi kaçakçılığı suçlama açısından da uygulanacaktır³⁰⁸. Ancak kaçakçılık fiilleri açısından tek tek irdeleme yapılmak sureti ile hangi fiilin gönüllü vazgeçmeye uygun olduğu değerlendirilmelidir. Zira, ani hareketli suç olarak değerlendirilebilecek olan ve bir defa suç sayılan fiil işlendikten sonra fiili durumu geri döndürme imkânı bulunmayan defter ve belge ibraz etmeme suçu ile *“sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme suçu”* bakımından gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanabilir nitelikte değildir. Bu suçlar haricinde kalan, defter kayıtları üzerinden yapılan muhasebe hilelerinin geri düzeltilmesi, çift deftere yapılan kaydın silinmesi, defter ve kayıtlarda yapılan tahrifatın onarılması, sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanımından vazgeçilmesi suretiyle gönüllü vazgeçme durumu ortaya çıkacaktır³⁰⁹.

³⁰⁶ İ. Özgenç, 2015, s. 550.

³⁰⁷ H. Uğur – M. Elibol, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s 384

³⁰⁸ H. H. Bayraklı, , **Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme**, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2016, S. 27, s.6

³⁰⁹ H. H. Bayraklı, a.g.m., 9-13

TCK'nın 41'inci maddesindeki gönüllü vazgeçme ile, VUK'un 371'inci maddesindeki Pişmanlık ve Islah müesseselerini birbiri ile karıştırmamak gerekir. Her ne kadar VUK'un 371'inci maddesinin muadilinin TCK'da düzenlendiği, bu sebeple TCK'nın 5'inci maddesi ile yapılan genel atıf nedeni ile 31.12.2006 sonrasında VUK'un 371'inci maddesinin uygulama alanı bulamayacağına ilişkin görüşler mevcut ise de³¹⁰, gönüllü vazgeçmede suç sayılan fiil gerçekleşmeden, suçu işlemekten vazgeçilmesi durumu söz konusudur. VUK'un 371'inci maddesi kapsamında pişmanlıkta ise, suç sayılan fiil işlenmiş, ancak işlenen suç vergi idaresinin itilâına girmeden vergi idaresi durumundan haberdar edilmiştir. Bu itibarla şartları mevcut ise VUK'un 371'inci maddesi hem asli failer hem de iştirak edenler bakımından uygulanmaya devam edecektir. VUK'un 371'inci maddesi çalışmamızın İştirak Edenin Pişmanlığı başlığı altında detaylıca ele alınmaya çalışılmıştır.

IX. İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Cezalandırılabilme

Suçun bir kurucu unsuru değil sonucu olan cezalandırılabilmenin vuku bulabilmesi kanunen cezaya bağlanmış bir hareketin icra edilmesi yanı sıra faili cezadan ayırık tutan bir nedenin de bulunmaması gerekir³¹¹. TCK'nın 64'üncü maddesinde; *“Sanığın ölümü halinde kamu davasının düşürülmesine karar verilir. Ancak, niteliği itibarıyla müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler hakkında davaya devam olunarak bunların müsaderesine hükmolunabilir.”* düzenlemesi yer almakta olup, sanığın ölümü diğer iştirakçiler hakkındaki davaya devam edilmesine engel değildir³¹². Yargıtay CGK'nın E:2016/907, K:2016/381 sayılı kararı; *“Ölümün ceza ilişkisini sadece ölen kişi bakımından sona erdirmesi nedeniyle iştirak halinde işlenen suçlarda diğer sanıklar*

³¹⁰ M. Karaarslan, *Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi*, TBB Dergisi, Sayı 64, 2006, s.141

³¹¹ N. Toroslu, 2011, s. 444.

³¹² N. Güney – Z. Yılmaz, *Ceza Hukukumuzda Dava ve Cezanın Düşürülmesi*, Ankara, Adalet Yay., 2008, s. 9.

hakkında davaya devam edilecek” şeklindedir. Vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak bakımından da aynı durum geçerlidir. İştirak nedeni ile kesilen vergi ziyai cezası bakımından da benzer bir durum söz konusudur. VUK’un 372’inci maddesi ölüm halinde vergi cezasının düşeceğini düzenlemiştir. Ancak burada düşeceği düzenlenen vergi cezası ölen kişi adına kesilen vergi cezasıdır. Kaçakçılık suçuna iştirak halinde hem asıl mükellef hem de iştirak eden adına ayrı ayrı vergi ziyai cezası kesileceğinden asıl failin ölümü halinde sadece asıl fail adına kesilen vergi ziyai cezası düşecek iştirak edene kesilen vergi ziyai cezası mevcudiyetini muhafaza edecektir. İştirakçinin ölümü halinde ise iştirakçi adına kesilen vergi ziyai cezası VUK’un 372’nci maddesi uyarınca düşecek, vergi ziyai cezası mirasçılara intikal etmeyecektir.

TCK’nın 65’inci maddesinin 1’inci fıkrasında; “*Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar.*” şeklindeki düzenleme kamu davasını ve hükmolunan cezayı bütün sonuçları ile ortadan kaldırdığından genel affa uğramış bir suçun bütün iştirakçileri bundan yararlanacaktır. Anılan maddenin ikinci fıkrasında yer alan; “*Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir*” hükmü nazara alındığında belli suçları kapsayan bir özel af ilanı halinde ilgili suçun bütün iştirakçileri bundan yararlanabilecek iken, sadece belli kişiler için çıkarılmış özel af söz konusu ise af kanunu kapsamında belirtilen iştirakçiler bundan yararlanabilecek kapsama alınmayan iştirakçiler yararlanamayacaktır³¹³. Bu maddede düzenleme alanı bulan genel af – özel af müessesesinin, vergisel anlamda vergi ziyai cezalarının affedilmesi sonucunu doğuran kanuni düzenlemeler ile karıştırılmaması gerekir. Son dönemlerde kısa aralıklar ile düzenleme alanı bulan ve toplum nezdinde “*vergi affı*” şeklinde bir algıya sahip olan düzenlemeler teknik anlamda af kanunu değil,

³¹³ D. Aydın, 2009, s. 211.

vergi borcunun ödenmesini kolaylaştırıcı yapılandırma kanunu niteliğindedir. Bu itibarla, mükellefler veya kaçakçılık suçuna iştirak edenlere kesilen vergi ziyai cezasının ortadan kaldırılması sağlayan düzenlemeler, hürriyeti bağlayıcı cezaların af kapsamında ortadan kaldırılmasına imkân tanımamaktadır.

İştirak halinde işlenen suçlarda cezalandırılabilme zamanaşımı açısından ele alındığında dava zamanaşımı başlangıcında iştirakçilerin hareketleri dikkate alınmayacak, asıl suçun tamamlanması, teşebbüs derecesinde kalmasına, kesintisiz veya zincirleme suç olmasına göre belirlenecektir³¹⁴. Ceza Muhakemesi Kanunu’nun “*Birden Çok Fail Bulunması Halinde Uzlaşma*” başlıklı 255’inci maddesinde de; “*Aralarında iştirak ilişkisi olsun veya olmasın birden çok kişi tarafından işlenen suçlarda, ancak uzlaşan kişi uzlaşmadan yararlanır.*” düzenlemesi yer almaktadır.

³¹⁴ N. Toroslu, 2011, s.464.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA İŞTİRAK

I. Genel Olarak

VUK'un 4369 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki halinde "İştirak" başlıklı 338'inci maddesi³¹⁵; "Teşvik" başlıklı 346'ncı maddesi³¹⁶; "Yardım" başlıklı 347'nci maddesi³¹⁷ yer almakta iken, söz konusu düzenlemeler 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. 4369 sayılı kanunun 15'inci maddesi ile değişen "Cezadan İndirim" başlıklı VUK'un 360'ıncı maddesinde ise; *"Birden fazla kişi 359'uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikâp edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur"* düzenlemesine yer verilmiştir. Anılan kanun maddesinin 5728 sayılı Kanunun 277'nci maddesiyle değişen son hali ise; *"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."* şeklindedir. Görüldüğü üzere 01.01.1999 tarihine kadar 3 ayrı kanun maddesinde iştirak, teşvik ve yardım başlıkları altında bulunan düzenlemeler 01.01.1999 tarihinden itibaren "Cezadan İndirim" başlıklı 360'ıncı madde altında toplanmıştır. Yapılan kanun

³¹⁵ Yürürlükten kaldırılmadan önceki şekli; *"Ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla birden fazla kişi kaçakçılık yaptıkları veya kaçakçılığa teşebbüs sayılan fiilleri irtikâp ettikleri veya doğrudan doğruya beraber işlemiş oldukları takdirde her biri hakkında, iştirak ettikleri suçlar için bu kanunda yazılı cezalar uygulanır"*,

³¹⁶ Yürürlükten kaldırılmadan önceki şekli; *"Bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya azmettirenlere işlenen fiiller için mükellefe veya sorumluya uygulanacak ceza aynen uygulanır"*

³¹⁷ Yürürlükten kaldırılmadan önceki şekli; *"Kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde, bu fiiller için kanunda belli edilen cezaların dörtte biri kesilir veya hükmedilir. Aynı yardımı 344'üncü maddenin 1-6'ncı bentlerinde yazılı fiillerin işlenip tamamlanması için tayin olunan cezanın yarısı hükmolunur. 371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak keyfiyetten ilgili makamları haberdar edenlere ceza kesilmez"*

değişiklikleri incelendiğinde ise 01.01.1999 öncesi, 01.01.1999 – 23.01.2008 tarihleri arası ve 23.01.2008 sonrası bakımından farklı düzenlemelere yer verildiği, kanun maddelerinin süreç içerisinde sadeleştiği görülmektedir.

4369 sayılı yasa ile VUK’nda yapılan köklü değişikliklerin bir sonucu olarak iştirak, teşvik ve yardım başlıklı maddeler yürürlükten kaldırılmış ise de bu maddelerin yürürlükten kaldırılması sonucu oluşan boşluk 4369 sayılı kanunun 15’inci maddesi ile değişen “Cezadan İndirim” başlıklı VUK’nun 360’ıncı maddesi ile doldurulmaya çalışılmıştır. Ancak 5728 sayılı Kanunun 277’nci maddesiyle değişen 360’ıncı madde ile iştirak kavramına ilişkin hiçbir tanımlamaya yer vermeden dolayı bir biçimde Türk Ceza Kanunu’na atıf yapmak sureti ile yetinilmiştir. Söz konusu değişikliğin gerekçesi olarak ise TCK ile uyum sağlanması gösterilmiştir³¹⁸.

Benzer bir durum Alman Vergi Usul Kanunu (*Abgabenordnung*) bakımından da söz konusudur. Vergi kaçakçılığına iştirake ilişkin hükümlere Alman Vergi Usul Kanunu’nda yer verilmemekle birlikte Alman Ceza Kanunu’nun genel hükümleri iştirak halinde uygulama alanı bulacaktır³¹⁹. Alman Vergi Usul Kanunu’nun 369’uncu maddesinin ilk üç bendinde vergi suçları sayılmış, 4’üncü bentte ise ilk üç bentte sayılan suçların işlenişe yardım eden ve azmettirenlerin fiili de vergi suçu olarak düzenlenmiştir. Bununla birlikte anılan maddenin son bendinde vergi suçlarının, vergi kanunlarının suça ilişkin hükümlerinde aksi öngörülmedikçe ceza kanununun genel hükümlerine tabii olduğu belirtilmiştir³²⁰. Alman Ceza Kanunu’nun 25’inci maddesinde faillik, 26’ncı maddesinde azmettirme, 27’nci maddede ise yardım etme düzenlenmiştir³²¹. 25’inci maddeye göre birden fazla kişi birlikte suç işlerse, suçun işlenmesine dahil olanlar fail

³¹⁸ 5728 sayılı kanun gerekçesi için <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0335.pdf> E.T.23.07.2021

³¹⁹ F. Mercimek-A. Gerçek, a.g.m., s. 221

³²⁰ https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html E.T.:25.05.2022

³²¹ Translation of the German Criminal Code provided by Prof. Dr. Michael Bohlander https://adsdatabase.ohchr.org/IssueLibrary/GERMANY_Criminal%20Code.pdf E.T.:25.05.2022

olarak cezalandırılacaktır³²². Azmettirmede ise vergi kaçakçılığına yönelik teşvik edici davranışlar suç sayılan fiilin failini hareket ettirmeye yönelik olmalıdır. Kendi vergi kaçırmaya yönelik hareketleri ile başkasının kaçakçılık fiili işlenmesi teşvik eden kişi azmettirmeden değil kendi işlemiş olduğu fiilden sorumlu olacaktır³²³. Yardım etmeden bahsedilebilmesi için failin suçunu gerçekleştirmesine nesnel biçimde imkan sağlanması ve suç sayılan fiilin en az teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir³²⁴. Vergi kaçakçılığına yardım etmeye ilişkin Alman Federal Yüksek Mahkemesinin (*Bundesgerichtshof*) 1 Ağustos 2000 tarihli 5 StR 624/99 sayılı kararında banka çalışanlarının bir bankadan başka bankaya yapılan para transferlerinin vergi kaybına neden olacak şekilde bilerek gizlenmesine yardım etmelerini vergi kaçakçılığına yardım olarak değerlendirilmiştir³²⁵.

Konumuza tekrar Türk Hukuku bakımından dönecek olur isek VUK'un 344'üncü maddesinin ikinci fıkrasında; *"vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanır"* düzenlemesine yer verilmiştir. Görüldüğü üzere varlığı veya yokluğu VUK'na göre değil de TCK'ya göre tespit edilmesi gereken iştirakin 344'üncü madde kapsamında vergisel sonuçları varlığını devam ettirmiştir. Ancak iştirakçiye uygulanacak vergi ziyayı cezasında ziyaa uğratılan vergilerin ne kadarlık kısmının iştirakçinin fiilinden kaynaklandığını

³²² A.-M. Szesny – A.-Lena Glander, **White Collar Crime**, Law and Practice, 2019, s.11

³²³ Alman Federal Yüksek Mahkemesinin (Bundesgerichtshof) Vergi kaçakçılığı ve vergi kaçakçılığına teşvik arasındaki ilişkiyi irdelendiği 11 Temmuz 2019 – 1 StR 634/18 sayılı kararında gümrük vergisi ödenmemiş sigaraların ticari amaçlı sipariş edilmesinin satıcıyı vergi kaçakçılığına teşvik değil, gümrük vergisi ödenmemiş sigaraların satışı sureti ile kaçakçılığın hazırlığı olduğu, vergi kaçakçılığına azmettirmenin vergi kaçakçılığının kendisinden daha fazla kanunen yasaklanan bir olgu olmadığı, bu nedenle sadece aynı hukuki menfaate daha yoğun bir saldırı halinde vergi kaçakçılığına teşvikten bahsedilebileceği, belirtilmiştir. Karar metni için;

[http://juris.bundesgerichtshof.de/cgi-](http://juris.bundesgerichtshof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bgh&Art=en&Datum=Aktuell&Sort=12288&nr=102596&pos=0&anz=474)

[bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bgh&Art=en&Datum=Aktuell&Sort=12288&nr=102596&pos=0&anz=474](http://juris.bundesgerichtshof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bgh&Art=en&Datum=Aktuell&Sort=12288&nr=102596&pos=0&anz=474) E.T.:25.05.2022

³²⁴ T., Fischer, **Strafgesetzbuch mit Nebengesetzen**, 66. Auflage, C.H. Beck, § 27, 2015

³²⁵ M. Wilke – A. Macpherson, **Liability Of Banks For Aiding Tax Evasion:A Comparative Analysis Of German And Uk Law**, European Journal of Risk Regulation, 2019-03

tespiti gerekir³²⁶. Bu tespit yapılmaksızın kesilen ceza ölçülülük ilkesine aykırı olacaktır. Ayrıca iştirakin hangi şekilde gerçekleştiğinin somut olarak ortaya konulması zorunludur³²⁷. Bu tespitler yapılır iken, hukuka uygun biçimde elde edilmiş iletişim kayıtları, iştiraki ispatlamaya yönelik yazışmalar gibi her türlü delilden faydalanılmalıdır³²⁸.

VUK'un 360'ıncı maddesinde; *"359'uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir"* hükmü yer almakta olup, yapılan düzenleme ile cezadan indirim yapılabilmesinin koşulu olarak menfaat yokluğuna yer verilmiş olması nedeni ile menfaat kavramının irdelenmesi gerekir.

A) İştirakte Menfaat Kavramı

VUK'un 5728 sayılı Kanun ile değişmeden önceki 360'ıncı maddesinde; *"Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikâp edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır"* düzenlemesi yer almakta iken, 5728 sayılı Kanunun 277'nci maddesiyle değişen halinde; *"359 uncu*

³²⁶ Aynı doğrultuda Danıştay 4. Dairesinin E:2011/2100, K:2014/2339 sayılı kararı /

³²⁷ Danıştay 4. Dairesi 11.10.2005 tarih ve E:2005/1231, K:2005/1729 sayılı kararında; *"davacının kaçakçılık suçunun İşlenmesine fiili ile katkıda bulunduğu dair somut bir tespiti yer verilmediği gibi davacının bir dönem söz konusu firmanın muhasebecisi olmasının ya da kaçakçılık suçuna iştirak ettiği öne sürülen kişilerin yanında işçi olarak çalışıyor olmasının tek başına davacının da kaçakçılık suçuna iştirak ettiğini göstermeyeceğinin açık olduğu"* ifadelerine yer verilmiştir.

³²⁸ Danıştay 3. Dairesi'nin E:2013/4876, K:2014/1050 sayılı kararında; *"Davacının muhasebecilik hizmeti sunduğu şirketin şirket müdürü K1'na belli bir yüzde karşılığı mükellef müşteri temin ederek ve şirket giderlerini olduğundan fazla göstermek amaçlı tanzim edilen sahte faturaları bilerek kaydını yapmak suretiyle söz konusu şirketin haksız katma değer vergisi indiriminden yararlanmasını belli bir organizasyon içinde ve sistemli bir şekilde sağladığı, diğer bir şirketin müdürü K2 tarafından yürütülen sahte fatura düzenleme fiiline menfaat karşılığında iştirak ederek vergi ziyayı doğmasına neden olduğuna ilişkin olarak düzenlenen 2.6.2009 tarih ve 1085/46 ve 47 sayılı vergi inceleme raporu ekinde yer alan Nevşehir Sulh Ceza Mahkemesi tarafından verilen iletişimin tespiti ve dinlenmesi, kayda alınması kararının uygulanması sonucunda davacının anılan şirket yetkilileriyle fatura tanzimi hakkında konuşmaların tespit edildiği anlaşılmıştır."* anlatımına yer verilmiştir.

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” düzenlemesine yer verilmiştir. İki düzenleme arasında dikkat çeken ilk farklılık, yeni düzenleme ile menfaatin iştirak için koşul olmaktan çıkarılmış olmasıdır. Önceki düzenleme iştirak nedeni ile cezalandırılabilmenin ön koşulu olarak maddi menfaat gözetmeyi kaleme almış iken, sonraki düzenleme iştirak nedeni ile cezalandırılabilme için menfaat gözetmeyi aramamakta, sadece indirim için menfaatin bulunmamasını yeterli görmektedir. Bir başka ifade ile önceki düzenleme iştirakin varlığından bahsedilebilmesi için maddi menfaati şart koşul olarak aramakta iken, sonraki düzenleme menfaat şartı olmaksızın da iştirakin oluşabileceğini sadece indirim için menfaatin varlığının sorgulanmasını yeterli görmüştür. Zira VUK’un 5728 sayılı Kanun ile değişmeden önceki 360’ıncı maddesi iştirak için tanımlama yapmakta iken, değişiklik sonrası tanım metni maddeden çıkarılmış ve TCK’daki tanımlar doğrultusunda tespit edilen iştirak nedeni ile indirim koşulu düzenlenmiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2017/8507; K:2019/4417 sayılı kararında da; “iştirakin niteliği belirlenmeden ve VUK’nın 360. maddesine göre suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hüküm tesisi” hukuka aykırı bulunmuştur. Söz konusu karardan da görüldüğü üzere, öncelikli olarak ne şekilde iştirak edildiğinin tespit edilmesi gerektiği, iştirakin niteliği belirlendikten sonra, indirim için gerekli olan menfaat kriterinin sorgulanması gerektiği vurgulanmıştır. Keza, indirim uygulanması sadece öngörülen cezanın miktarı açısından değil, hükmedilen ceza hakkında erteleme veya hükmün açıklanmasının geri bırakılmasının uygulanıp uygulanmayacağı bakımından da önem arz etmektedir. VUK’un 359’uncu maddesinin 7394 sayılı kanunun 4’üncü maddesi değişmeden önceki halinde b bendi uyarınca üç yıldan beş yıla, değişiklik sonrası üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörüldüğünden, iştirak edene asıl fail kadar ceza uygulanması halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılması mümkün olamayacaktır.

Ancak menfaat yokluğu nedeni ile öngörülen cezanın yarısı indirildiği takdirde hükmün açıklanmasının geri bırakılması için şart koşulan iki yıl veya daha az süreli hapis kriteri gerçekleşmiş olacağından CMK'nın 231'inci maddesinde sayılan diğer koşullarında³²⁹ gerçekleşmesi halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılması uygulama alanı bulabilecektir.

Bunun yanında daha önceden özellikle aranan maddi menfaat şartı menfaat şartı olarak kaleme alınmıştır. Bu değişikliğin maddi olmayan menfaatleri de kapsama alıp almadığı belirsizdir. Çalışmamız hazırlanırken incelenen metinlerde menfaat kavramının maddi menfaat olarak ele alınmaya devam edildiği gözlemlenmiştir³³⁰. Ancak yapılan kanun değişikliği ile maddi olmayan menfaatlerin de kapsama alındığı anlaşılmaktadır. Aksi görüşler olmakla birlikte³³¹ menfaatin maddi olması şart değildir, manevi menfaat olması halinde de cezadan indirim yapılmamalıdır³³². Şirket temsilcisi ile muhasebecisi arasında yaşanan gönül ilişkisi, VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenişine manevi menfaat gözetilerek iştirak edilmesine sebep olabilir. Şirket yetkilisi ile muhasebeci arasında yaşanan gönül ilişkisi nedeni ile muhasebecinin kendi inisiyatifi ile kayıtlara sahte fatura intikal ettirmesi durumunda ise iştirak ilişkisinin olup olmadığı sorgulanmalıdır. Somut örnekte, muhasebeci tamamen gönül ilişkisi yaşadığı kişinin daha az vergi ödeyerek mutlu olmasını gözetmiş ve bu durumdan şirket yetkilisi haberdar

³²⁹CMK'nın Hükmün Açıklanması Ve Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması başlıklı 231'inci maddesinin 5'inci bendinde; "Sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl(2) veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Uzlaşmaya ilişkin hükümler saklıdır. Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için; a) Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması, b) Mahkemece, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması, c) Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi, gerekir." düzenlemesi yer almaktadır.

³³⁰Ö. Gören, **Vergi Ceza Hukukunda İştirak**, Ankara Barosu Dergisi 2013/2 s. 364, Y. Sezer, **Vergi Usul Kanunu'nda İştirak Suçu Yok Ama Cezası Var**, <http://www.dunya.com/gundem/vergi-usul-kanununda-istihak-sucu-yok-ama-cezasi-var-haberi-286607>, M. Batun, **Kaçakçılık Suçlarında İştirak Birleşme ve Tekerrür**, <http://www.ozdogrular.com/content/view/13314/> E.T. 20.06.2021

³³¹S. Donay, 2008, s. 157, B. Akbulut, a.g.m., s.8

³³²F. Başaran, Yavaşlar, **Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum**, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 82, Sayı: 6, 2008, s. 2852.

olmamış ise iştirakten bahsedilemeyeceği düşüncesindeyim. Her ne kadar vergisel sonuçları şirket lehine doğacak ise de, cezai sorumluluk kanunen suç sayılan fiili işleyen muhasebeciye ait olacaktır. Ancak vergisel sonuçları kendi lehine doğan kişi aynı zamanda 359'uncu maddede sayılan fiillerin işlendiğini biliyor ise, suçun işlenmesine iştirak eden muhasebeci maddi menfaat gözetmese dahi iştirak durumu söz konusu olacaktır. Aynı durum kişisel kin ve nefret duygusu altında işlenen fiiller için de geçerlidir. Uygulamada yöneticiye zarar verme kastı ile VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin mükellef aleyhine cezai sonuç doğurma gayesi altında işlendiği görülebilmektedir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2001/5007, K:2001/8710 sayılı kararında; *“Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez”* anlatımına yer verilmiştir.

Yargıtay 21. Ceza Dairesi'nin E:2016/3939, K:2016/6791 sayılı kararında; *“Sanıkların sahte fatura düzenlemek eylemlerinden dolayı maddi çıkar sağlayıp sağlamadıkları araştırılıp, tartışılmaksızın suçun işlenmesinden doğrudan menfaatleri bulunmadığı gerekçesiyle 213 Sayılı VUK'un 360. maddesi gereğince indirim yapılmak suretiyle eksik ceza tayini”* hukuka aykırı bulunmuştur. Maddi menfaat sağlanmasından maksat ise iştirak edenlerden hiç olmazsa birinin kaçırılan vergiden pay almış olması ve bu menfaatin bizzatı kaçakçılıktan doğmasıdır³³³. Maddi menfaatin sadece para ile sınırlandırılmaması gerekir. İştirakçinin para dışında kalan suçlunun yazlığından yararlanma, seyahat masraflarının karşılanması gibi menfaatleri de maddi menfaat kabul edilecektir³³⁴.

³³³S. Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul, İÜFF Yay., 1988, s. 33

³³⁴D. Şenyüz, 2012, s. 156.

Menfaat elde etme iradesine rağmen menfaatin elde edilemediği durumlarda da belirsizlik bulunmaktadır. 5728 sayılı yasa değişikliğinden önce kullanılan “menfaat gözetme” kavramı menfaat elde etme iradesine rağmen elde edememeyi de içermesine rağmen 5728 sayılı yasa değişikliği sonrası getirilen “*suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması*” kavramı daha dar bir anlam taşımaktadır. Ancak her iki düzenlemenin de menfaat elde etme iradesini yeterli gördüğü, ayrıca menfaatin elde edilmesini aramadığı anlaşılmaktadır. Bu noktada ise elde edilme iradesi taşınan ancak elde edilemeyen menfaatin somut bir şekilde tespiti sorunu gündeme gelebilecektir. Menfaatin suçun işlenmesinden önce veya sonra elde edilmesi bakımından herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

Menfaatin iştirak edilen fiil nedeni ile elde edilmesi gerekir. Sunulan bir hizmetin karşılığı olarak elde edilen ücret menfaat olarak kabul edilmemelidir. Örneğin serbest muhasebeci mali müşavir olarak mükellefe mali müşavirlik hizmeti sunan bir kişinin bu hizmeti karşılığı almış olduğu ücret menfaat olarak değerlendirilmemeli, mali müşavirin kaçakçılık suçuna iştirak ettiği tespit edilir ise sunmuş olduğu hizmet haricinde temin ettiği başkaca bir menfaatin olup olmadığı sorgulanmalıdır³³⁵. Aksi takdirde ücret karşılığı mali müşavirlik hizmeti sunan herkesin varsayımsal olarak menfaat elde ettiği sonucu ortaya çıkacaktır³³⁶. Bu noktada sunulan hizmet ile elde edilen ücretin orantılı

³³⁵ Aksi yönde görüş için N. Edizdoğan – M. Taş – A. Çelikkaya, 2007, s. 159.

³³⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2013/384, K:2014/20781 sayılı kararında; “... Sanık H.O.’ın muhasebecisi olan sanık M. D. hakkında 2006 takvim yılında adı geçen sanığın sahte fatura düzenlemek suçuna iştirak ettiğinden bahisle kamu davası açılmış ise de; 213 sayılı VUK’nun “iştirak” başlıklı 360. maddesi uyarınca muhasebeci olan sanığın 2006 takvim yılında diğer sanığın sahte fatura düzenlemek suçuna nasıl iştirak ettiği ve menfaat sağlayıp sağlamadığı karar yerinde tartışılıp açıklanmadan yetersiz gerekçe ile yazılı şekilde mahkûmiyetine hükmolunması, ... Yasaya aykırıdır” ifadelerine yer verilmiştir. Yargıtay 19.Ceza Dairesi’nin 10.06.2015 tarih ve E:2015/2956, K:2015/2605 sayılı kararında ise; “mütalaa ve vergi suçu raporunda, sanığın sahte fatura kullanmak suçuna 213 sayılı VUK’nın 360. maddesine göre iştirak ettiğinin belirtilmesi karşısında, öncelikle sanığın hukuki durumunun suça iştiraki düzenleyen TCK’nın 37 ve devamı maddelerine göre belirlenip, ayrıca, suçun işlenmesinde menfaatinin bulunup bulunmadığının tespitiyle sonucuna göre hakkında 213 sayılı VUK’nın 360. maddesinin uygulanıp uygulanmayacağının karar yerinde tartışılmaması” bozma gerekçesi olarak gösterilmiştir.

olması, emsal fiyatlara uygun olması gerekir. Sunulan hizmetin piyasa rayiçleri üzerinde tahsil edilen kısmı ise menfaat olarak kabul edilmelidir.

Bununla birlikte iştirak edenlere uygulanacak vergi ziyai cezasının miktarında iştirak edenin menfaatinin olup olmaması önem arz etmemektedir. İştirak edenin menfaatinin olmaması sadece hürriyeti bağlayıcı ceza bakımından etkisini göstermekte, uygulanan vergi ziyai cezasını etkilememektedir³³⁷. Asıl fail ve iştirak edene farklı oranlarda uygulansa da uygulanan ceza vergi ziyai cezasıdır. Ancak yasa koyucunun iştirak edenlere uygulanan vergi ziyai cezasını asıl faile uygulanan vergi ziyai cezasından farklı değerlendirdiği 6111 ve 6736 sayılı kanunlarda yapılan düzenlemelerden anlaşılmaktadır³³⁸.

II. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Bakımından İştirak

VUK'un “*Cezadan İndirim*” başlıklı 360'ıncı maddesinde; “*359'uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir*” hükmü yer almaktadır. Anılan düzenlemeye göre iştirakin varlığından bahsedilebilmesi için, iştirakin ne şekilde gerçekleştiğinin somut olarak ortaya konulması zorunludur³³⁹. VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan

³³⁷Danıştay 4. Dairesinin 09.10.2012 tarih, E: 2010/5583, K:2012/5085 sayılı kararında; “... 359 uncu maddede yazılı suçların işlenmesinde iştirak edenlere, idarece ziya uğratılan verginin bir katı oranında vergi ziyai cezası kesileceği, ayrıca yapılan ceza yargılamasında ise suçun işlenmesinde maddi menfaat bulunmamasına bağlı olarak cezada indirim yapılabileceği anlaşılmaktadır. Kanunun 360'ıncı maddesi hapis cezalarında indirime ilişkin olup, 344 üncü madde uyarınca iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezasına teşmil edilmesine hukuken olanak yoktur. Bu durumda, 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak ettiği anlaşılan davacı hakkında bir kat olarak kesilen cezada kanuna aykırılık bulunmadığından, davacının iştirak fiili karşılığında maddi menfaat temin ettiği yolunda tespit bulunmadığı gerekçesiyle cezanın dörtte bir oranında azaltılması yolunda verilen Mahkeme kararında isabet görülmemiştir” ifadelerine yer verilmiştir. Ö. Gören, 2013/2 s. 367.

³³⁸ Hem 6111 sayılı kanun hem de 6736 sayılı kanunda belirli şartlar altında asıl mükellefler adına kesilen vergi ziyai cezasının tamamen kaldırılması öngörülmüş iken iştirak nedeni ile kesilen vergi ziyai cezalarının sadece %50'sinin kaldırılması öngörülmüştür.

³³⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 26.09.2014 tarih ve E:2014/16309, K:2014/15824 sayılı kararı, Yargıtay 19. Ceza Dairesi 05.11.2015 tarih ve E:2015/16612 K: 2015/6648 sayılı kararı, aynı dairenin 01.07.2015 tarih ve E:2015/1943, K: 2015/3500 sayılı kararı

fiillerin işlenişine iştirak edenler için özel bir indirim öngörölmüştür. Aynı kanunun 362'nci maddesinde yer alan “*Vergi Mahremiyetinin İhlali*”, 363'üncü maddede yer alan “*Mükelleflerin Özel İşlerinin Yapan Memurlar*” maddesine muhalefet ve 5'inci maddede sayılan vergi mahremiyetine yasayla getirilen istisnaların kötüye kullanılması suçu bakımından ise VUK'un 360'ıncı maddesinin uygulanması olanaklı değildir. Bu suçlar bakımından şartları mevcut ise TCK'nın iştirake ilişkin maddeleri uygulama alanı bulacaktır³⁴⁰.

VUK'a muhalefet suçları bakımından birden fazla takvim yılında tekrarlanan fiiller ile birden fazla suçun işlenmesi çokça karşılaşılan bir durumdur. Yargıtay CGK'nın 05.03.2002 gün ve 28/179 sayılı kararıyla “*VUK'un 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrası ile 174'üncü maddelerinden hareketle tarh döneminin bir takvim yılı olarak kabul edildiği, aynı yıl içinde birden fazla beyanname ile sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullananların eylemlerinin teselsül eden bir suç oluşturacağı*” belirtilmektedir³⁴¹. Ancak asıl fail bakımından suç sayısı; zincirleme suç hükümlerine göre belirlensin veya belirlenmesin iştirak eden bakımından iştirak iradesinin devamına göre belirleme yapılması gerektiği düşüncesindeyim. Aksi takdirde bir kez sahte fatura düzenlenmesine azmettirme sureti ile iştirak edenin kişinin, takip eden takvim yıllarına sirayet edecek şekilde sahte fatura düzenleyen kişinin fiili kadar suça iştirak ettiği gibi bir sonuç ile karşı karşıya kalınacaktır. Kaç kez suça iştirak edildiği mutlak suretle asıl suç sayısından bağımsız şekilde ele alınmalıdır. 359'uncu maddeye 7394 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile eklenen dördüncü ek fıkra ise; “*Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesi uygulanır.*” düzenlemesine yer verilmiş, böylece 359'uncu maddede düzenlenen suçların birden fazla

³⁴⁰ U, Yiğit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2004, s.48.

³⁴¹ N. Ok, - A. Gündel, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2002, s. 229.

takvim yılına sirayet edecek şekilde işlenmesi halinde her bir takvim yılında işlenen suçun ayrı değerlendirilmesine ilişkin Yargıtay içtihatlarının önü kapanmıştır.

359'uncu maddede sayılan fiillerin işlenişine iştirak eden kişiye ağırlaştırıcı nedenlerin sirayet edip etmeyeceği hususunda açık bir hüküm bulunmamakla birlikte fiilden kaynaklanan ağırlaştırıcı nedenler ancak bunun varlığını bilen iştirakçilere sirayet edecektir. Fiilden kaynaklanan ağırlaştırıcı nedenin sadece muhtemel olması, iştirakçinin bunu tahmin etmesi yeterli değildir, ağırlaştırıcı nedenin varlığının bilinmesi de gerekir³⁴².

359'uncu maddede sayılan fiillerden birinin birden çok işlenmesi durumunda TCK'nın 43'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan “zincirleme suç” düzenlemesi uygulama alanı bulacak, bir başka ifade ile aynı suç birden fazla işlenmiş olsa dahi, her bir suç için ayrı ayrı değil, tek bir suç için arttırılarak ceza uygulanması söz konusu olacaktır³⁴³. 5237 sayılı TCK'nın 43'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında zincirleme suç için; “Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır.” 2'nci fıkrasında ise; “Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır.” düzenlemesine yer verilmiştir. Bu durumda faili sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanma suçuna azmettiren iştirakçinin, söz konusu suç için öngörülen cezaya mı, yoksa aynı takvim dönemi içinde birden fazla sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanımından kaynaklı olarak uygulanacak arttırılmış cezaya mı tabi tutulacağı tartışmalıdır. Zincirleme suçun oluşuma sebebiyet veren suçlar tek tek ayrılarak bu suçların hangisine iştirak edildiği tespit edilmeli, bu

³⁴² Z. Hafızogulları, M. Özen, 2017, s. 342

³⁴³ E. Şen, **Vergi Suçlarında Zincirleme Suç Kavramı**, <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-zincirleme-suc-kavrami-makale,3629.html> E.T:20.06.2021

tespit sonucunda sadece tek bir suça iştirak edilmiş ise, sorumluluk zincirleme suça göre değil, iştirak edilen suça göre belirlenmelidir³⁴⁴. Zincirleme suç tespit edilir iken, zincir içerisinde yer alan suçlarının hangilerinin fail tarafından tek başına, hangilerinin iştirak halinde işlendiği zincirleme suçun oluşumu bakımından önem arz etmez³⁴⁵.

VUK’da iştirak halinde işlenecek suçlar bakımından zamanaşımına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. 5237 Sayılı TCK’nın 5’inci maddesinde; *“Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır”* hükmü yer almaktadır. 359’uncu maddede tanımlanan suçun birden fazla işlenmesi sureti ile zincirleme suç oluşumuna sebebiyet verilmesi halinde zamanaşımı son suçun işlendiği günden itibaren işlemeye başlayacaktır. Asıl fail tarafından zincirleme suç işlenmiş ise de, iştirak fiili sadece tek suça ait ise zamanaşımı bu suç tarihine göre belirlenmelidir. Zamanaşımını kesen nedenler suça iştirak eden ancak haklarında soruşturma veya kovuşturmayla başlanmamış kişiler bakımından da uygulanır³⁴⁶.

Birden fazla temsilci tarafından temsil olunan tüzel kişilerde ise suç sayılan fiilin bu kanuni temsilciler tarafından iştirak halinde işlenip işlenmediği araştırılmalı, iştiraktan bahsedilemeyecek ise, kâğıt üzerinde yetkili görünen kişinin değil, *“cezaların şahsiliği ilkesi”* doğrultusunda suç sayılan fiili gerçekleştiren şahsın cezalandırılması gerekir³⁴⁷.

A) Kaçakçılık Suçlarına İştirak

VUK’un 359’uncu maddesinin a), b) ve c) bentlerinde sayılan fiillerin seçimlik hareketli suç olduğu, her bir bent içerisinde sayılan fiillerin ayrı ayrı işlense dahi tek suçun

³⁴⁴ T. Yalçın, Sancar, **Yeni Türk Ceza Kanununda Zincirleme Suç**, TBB Dergisi, Sayı 70, 2007 s. 256.

³⁴⁵ T. Yalçın, Sancar, **Müteselsil Suç**, Ankara, Seçkin Yayınları, 1995, s. 103.

³⁴⁶ N. Toroslu, 2011, s. 438.

³⁴⁷Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2018/3828, K:2018/7955 sayılı kararında; *“tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilci bulunup da suç iştirak halinde işlenmemiş ise, ceza sorumluluğunun, suçta ve cezada şahsilik ilkesi gereğince, temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak, suçun şekli sorumlusuna değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olması karşısında; sanıkların bu kapsamda suça ne şekilde iştirak ettiklerinin ve sorumluluklarının tespit edilmesi gerektiği”* belirtilmiştir.

oluşacağı, örneğin aynı dönemde 359'uncu maddenin a-1 bendinde sayılan “*defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi*” ile “*gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma*” fiili işlenmiş ise, her iki fiil tek fıkrada düzenlendiğinden tek suç işlenmiş kabul edilerek, o suça ilişkin tek cezanın verilmesi gerektiği, bu nedenle 359'uncu maddede sayılan fiillerin gruplara ayrılarak, bentlerde sayılan fiiller üzerinden tasnif edilmesi gerektiği³⁴⁸ belirtilmiştir. Oysaki Yargıtay 11. Ceza Dairesinin K:2014/14591 sayılı kararında; “*seçimlik hareketli suçlarda suçun konusu değişmemektedir. Bu seçimlik hareketlerden her biri aynı konu üzerinde aynı konu ile ilgili olarak gerçekleşebilmektedir. Bu itibarla seçimlik hareketli suçtan söz edebilmek için seçimlik hareketlerin aynı konuya dair olması gerekir*” anlatımına yer verilmiştir. Konunun ayniyeti ile kastedilen tür itibari ile değil, nesnel olarak ayniyettir. Kanun maddesinde yapılan tanımlamada birden fazla harekete seçimlik olarak yer verilmiş olmasına karşın konuların birbirinden farklı olması halinde “seçimlik hareketli suç” söz konusu olmayacaktır³⁴⁹. Örneğin sahte fatura kullanma ve düzenleme fiili aynı bent içinde sayılmış olmakla birlikte, bir mükellef kendisi tarafından düzenlenen sahte faturayı kendi kayıtlarına işlemek sureti ile kullanır ise tek suç, bir başka mükellef tarafından düzenlenen faturayı kullanmakla birlikte başka bir mükellef adına da sahte fatura düzenler ise iki ayrı suç oluşacaktır. Bu itibarla her somut olayın kendine özgü olarak değerlendirilmesi, 359'uncu maddede sayılan fiillerin baştan seçimlik hareketli suçlar kabul edilmesinin sakıncalı sonuçlar doğurabileceği düşüncesinden hareketle, suç sayılan fiillerin bentler halinde değil, tek tek ele alınıp irdelenmesinin daha uygun olacağı düşüncesindeyim.

VUK'un 359'uncu maddesinde; “*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*” tek tek sayılmış olup, bu suçlara iştirakin tespiti öncelikli olarak bu suçların ve bu suçları işleyen asıl faillerin tespitine bağlıdır. İştirakin varlığından bahsedilmesi için işlenişine iştirak edilen

³⁴⁸ D. Şenyüz, 2012, s. 450-496.

³⁴⁹ İ. Özgenç, 2015, s. 170.

suçun unsurlarının ortaya konulması, akabinde suçu işleyen asıl failin tespiti zorunludur. Aksi takdirde cezaların kanuniliği ilkesine aykırı biçimde suç olmayan bir fiil cezalandırılacak veya fail ile iştirak edenin suçun işlenişindeki konumları karıştırılabilecektir. Örneğin, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin sırf başka defterlere kaydedilmiş olması durumunda vergi matrahının azalmasına sebebiyet verilip verilmediği araştırılmadan suç isnadında bulunulması cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olacaktır. Söz konusu kaydı yapan kişinin muhasebeci olması durumunda ise, isnat edilen suçlamanın asıl failinin kim olduğu, iştirak eden olup olmadığı, iştirak var ise iştirakçinin kim olduğu sorusunun ayrı ayrı cevaplandırılması gerekir³⁵⁰. Bu bağlamda VUK'nun 359'uncu maddesinde sayılan suçların unsurları ve uygulamada karşılan iştirak biçimlerinin irdelenmesinin faydalı olacağı düşüncesindeyim.

1) Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapılmasına İştirak

Mevzuatımızda hesap ve muhasebe hilesi tanımı yapılmamıştır. Doktrinde de muhasebe hilesi için üzerinde mutabakata varılan bir tanımın olmadığı görülmektedir. Türk Dil Kurumu tarafından ise hile; *“birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika”* olarak tanımlanmıştır. Söz konusu tanım baz alındığından hilenin varlığından bahsedilmesi için yanıltma amacı ile yapılan kasıtlı bir hareketin zorunlu olduğu sonucu çıkmaktadır. Defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılması yasal defter ve belgeler bütününden oluşan sistematığın vergi ve muhasebe mevzuatına göstermelik biçimde uygunluğuna rağmen özüne uygun

³⁵⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 19.10.2007 tarih ve E:2007/127, K:2007/288 sayılı kararında; *“...bir fiile iştirak edilebilmesi için ancak birden fazla kişinin anılan fiili icra etmesi halinde mümkün olabilir. Diğer bir ifadeyle cezayı gerektiren fiilin tek bir fail tarafından işlenmiş olması halinde o fiile iştiraktan söz etmeye olanak bulunmamaktadır. İncelenen olayda, asıl mükellef ya da sorumlu tarafından 213 sayılı yasanın 359'uncu maddesinde belirtilen fiilin gerçekleştirildiği yolunda bir tespit ve iddia bulunmadığı gibi, cezayı gerekten fiilin bizzat davacı tarafından gerçekleştirildiği de dosya içeriğinden sabittir. Bu nedenle davacının eyleminin iştirak olarak nitelendirilerek kesilen cezada hukuka uygunluk görülmemiştir.”* anlatımına yer verilmiştir.

olmayan biçimde değiştirilmesi olarak tanımlanabilir³⁵¹. Bilinçli şekilde hesaplamaya yönelik yapılan hatalar, dikkat çekmeyecek şekilde sıfır rakamının eksik veya fazla yazılması, yanlışlıkla yapılmış izlenimi verecek şekilde rakamların yerlerinin değiştirilmesi, çift kayıt işlenmesi, yasal defterler arası bilinçli yanlış aktarım karşılaşılan hileler, alacak ve borç hesaplarının karşılıklı çalıştırılması veya karıştırılması arasındadır³⁵². Ancak hilelerin süreç içerisinde değişkenlik arz etmesi, bilindik yöntemlerin terk edilmesi ve yeni yöntemlerin tercih edilmesi işin doğası gereğidir. Bu değişkenlik muhasebe hilesi için belli bir tanım yapılamamasını da beraberinde getirmektedir³⁵³. Bununla birlikte kanunen muhasebe hilesinin tanıma yer verilmemiş olması vergi ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık bakımından eleştirilebilir³⁵⁴. Muhasebe tekniği açısından hile kavramının uygulama alanı oldukça geniş olmasına rağmen VUK'un 359'uncu maddesi kapsamındaki muhasebe hilesinin sadece yasal defter ve belgeler üzerinde yapılabileceği kabul edilmiştir³⁵⁵.

Birçok eserde muhasebe hilesine örnek olarak gösterilen 1.000 TL'lik gider faturasının 10.000 TL olarak işlenmesi fiilinin muhasebe hatası olması da mümkündür. Bu itibarla muhasebe hilesinin varlığından bahsedilmesi için tespit edilmesi gereken en önemli unsurun kast unsuru olduğu düşüncesindeyim.

Muhasebe ve hesap hilesinin özünde muhasebe ve hesap tekniklerinin aldatmak, yanıltmak amacıyla kasıtlı bir biçimde kullanılması şeklindeki davranışlar sonucunda mükellefin hesap durumunun doğruyu yansıtmaya özelliğinin kaybettirilmesi yatar³⁵⁶. Hesap ve muhasebe hilesi bakımından kast unsurunun varlığı da ilk bakışta

³⁵¹ A. Parlar – G. Demirel, **Açıklamalı İctihathı Adli İdari Vergi Suçları**, Ankara, Adil Yayınevi, 2002, s. 218.

³⁵² S. A. Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitapevi, İstanbul-2008, 3. Bs, s. 390

³⁵³ H.Bayraklı, 2006, s. 243.

³⁵⁴ S. Donay, 2008, s.128

³⁵⁵ B. Baykara, **Vergi Kaçakçılığı Suçları Ve Muhasebe Hilesi**, Güncel Hukuk Dergisi, Haziran 2009, Sayı:66

³⁵⁶ D. Şenyüz, 2012, s. 79.

anlaşılamayan, tespiti uzmanlık gerektiren fiillerin varlığına bağlı olacaktır. Aksi takdirde hata sonucu yapılabilecek birçok yanlış kayıt muhasebe hilesi olarak kabul edilebilecektir. İşlemin gerçekleştiriliş biçimine ve ortaya çıkarılabilmesinin özel bir uzmanlık ve çaba gerektirip gerektirmediğine göre ayırım yapılmalıdır³⁵⁷. Yargıtay 21. Ceza Dairesi'nin E:2016/4976, K:2016/5892 sayılı kararında; *“hesapların karşılıklı çalıştırılması nedeniyle tekrarlanan işlemler dolayısıyla muhasebe hilesi yapılıp yapılmadığı hususunda gerekirse bilirkişiden rapor aldırılıp”* anlatımına yer verilmiştir. Hata ile hile arasındaki fark amaç ve niyet farkıdır. Amaç ve niyet aldatma ve yanıltma değilse ve uygulama bir hata sonucu ise hileden bahsedilemez³⁵⁸. Bir hareketin muhasebe ve hesap hilesi olarak değerlendirilmesinde önemli olan failin mazur görülemeyecek tarzda muhasebe ve hesap hatası yapmış olup olmadığının tespiti³⁵⁹. Danıştay 3. Dairesi'nin E:2014/5545, 2018/3664 sayılı kararında da; *“Muhasebe hataları; ihmal, dikkatsizlik ve bilgisizlik gibi nedenlerle, muhasebe hilesi ise bilinçli olarak, menfaat sağlamak amaçlı, vergi matrahını azaltacak kayıt ve işlemler olarak değerlendirilmektedir. Özetle, kasıt unsurunun varlığı durumunda muhasebe hilesinden söz edilebilecektir.”* denilmek sureti ile hilenin varlığını tespit için sistematik şekilde vergi matrahını etkileyecek şekilde yapılan işlemlere vurgu yapılmıştır.

İlk bakışta anlaşılabilen hataların hile sayılıp sayılmayacağı hususunda ise tekrarlanma sayısı önemli bir kriter olabilecektir³⁶⁰. Ancak tekrarlanmayan ve basitçe

³⁵⁷ T. Candan, 2010,.s. 129.

³⁵⁸ D.Şenyüz, 2012, s. 80.

³⁵⁹ S. Erman, 1988, s. 58.

³⁶⁰ Muhasebe hilesinin tespitine ilişkin Yargıtay 11. Ceza Dairesinin E:2012/16627, K:2014/7164 sayılı kararında; *“Şirketin sünger üretim ve satış faaliyeti ile iştigal ettiği, bir kısım hasılatını "yurtiçi satışlar" hesabında takip etmek yerine "ortaklara borçlar" hesabında izlediği, "ortaklara borçlar" hesabı, işletmelerin faaliyet konuları dışında aldıkları paraların izlendiği hesap olduğu, 2005/Mart ve Aralık döneminde yurtiçi satış hasılatı karşılığında alınan toplam 600.000 TL tutarındaki çeklerin kayıtlara intikal ettirilmeyerek factoring şirketlerinde işlem gördüğü ve sanık adına yasal kayıtlara intikal ettirildiği, bu işlemin 2005 hesap döneminde 33 kez gerçekleştirildiği ve Mart-Aralık ayı boyunca devam ettiği, bu nedenle bu işlemlerin hataen yapma olasılığının bulunmadığı anlaşılmakla şirketin bir kısım satışlarına ilişkin hasılatını gizlemek amacıyla yasal defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılarak Kurumlar Vergisi ziyasına sebebiyet verildiğinin anlaşılması karşısında”* anlatımına yer verilmiştir.

tespit edilebilen bir değişikliğin muhasebe hilesi olup olmadığının, yarattığı vergisel sonuçlar nazara alınarak değerlendirilmesi gerektiği düşüncesindeyim. Örneğin 10 TL’lik gider faturasının 100 TL olarak yasal kayıtlara işlenmesi vergisel açıdan fark edilemeyecek kadar küçük bir sonuç doğuracakken, 100.000 TL’lik gider faturasının 1.000.000 TL olarak işlenmesi vergisel açıdan çok ciddi farklılık yaratabilecektir. Bu nedenle her iki olayda yapılan tek bir sıfır rakamının fazla yazılması oldukça farklı vergisel sonuçların çıkmasına sebebiyet verecektir. Bu bağlamda vergi matrahının önemli ölçüde etkilenmesi muhasebe hilesi yapıldığına karine kabul edilebilir³⁶¹. Ancak bu karinenin başkaca tespitler ile de desteklenmesi gerektiği düşüncesindeyim. Aynı şekilde aylık cirosu 10.000 TL olan mükellef ile 10.000.000 TL olan mükellef arasında da muhasebe hilesinin tespitinde aynı kriterlerin kullanılması yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkarabilecektir.

Hesap ve muhasebe hilesinin “*vergi matrahının azaltılması amacıyla gerçek ilişki, işlem ve hesapların defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle gizlenmesi*” olarak tanımlanması³⁶² kanaatime göre kanunda öngörülme­yen vergi matrahının azaltılması kriterini taşıdığından isabetli değildir. Nitekim vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için vergi ziyaının unsur olmaktan çıkarılmış olması da bu durumu teyit etmektedir. Ancak vergi matrahının azaltılması sonucu doğurmayan, mükelleflerin aleyhine fiillerin kasten yapılması iktisadi ve ticari icaplara aykırı olacağından bu fiillerin kast yokluğu nedeni ile hata kabul edilmesi uygun olacaktır. Tarafımızdan takip edilen bir hukuki uyuşmazlıkta Ankara 3. Vergi Mahkemesi’nin E:2008/470, K:2008/17687 sayılı kararında “*olayda hileli olduğu belirtilen davacı şirket kayıtlarının bir kısmının kendi aleyhlerine olması, bir kısım kayıtların vergi matrahını etkilememesi hususları*

³⁶¹ N. Bozkurt, **Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri**, Muhasebe Finansman Dergisi, Yıl 9, Sayı:12, Nisan 2000, s.16

³⁶² Ş. Kızılot, Z. Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s. 536.

birlikte değerlendirildiğinde ortada kasten yapılmış bir muhasebe hilesi bulunmadığı ancak sehven yapılmış bir takım hatalı kayıtların bulunduğu anlaşıldığından,” denilmek sureti ile somut olayda muhasebe hilesinin değil, muhasebe hatasının olduğundan bahisle 3 kat vergi ziyai cezasının 1 kata düşürülmesine karar verilmiştir. Aynı mükellefin yetkilileri hakkında muhasebe hilesi yapmak suçundan bulunulan suç duyurusu sonucunda ise Ankara 15. Asliye Ceza Mahkemesi’nin E:2008/666, K:2009/1570 sayılı kararında vergi mahkemesi kararına rağmen “Bilirkişi kurulu 08.07.2009 tarihli ek raporlarında sanıklar vekilinin ibraz ettiği belgeleri de incelemek suretiyle sanıkların ... A.Ş. ’nin 2005 yılı kayıtlarında herhangi bir belgeye dayandırılmaksızın indirilecek KDV ile kasa hesabının karşılıklı olarak muhasebeleştirilip bu kayda istinaden söz konusu KDV tutarlarını ilgili dönem KDV beyannamelerinde indirim konusu yapmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verdikleri yapılmış olan bu işlemin sehven yapılan hatalı bir işlem olmayıp kasten yapılan bir muhasebe işlemi olduğu belirtilmiştir. Bilirkişi ek raporundaki gerekçe nazara alındığında sanıkla ile vekillerinin yapılan işlemin muhasebe hatası olduğuna hile olmadığına ilişkin savunmalarına itibar edilmemiştir.” denilmek sureti ile mahkûmiyete hükmedilmiş olması çalışmamızın Vergi Ziyai Cezası – Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Bakımından Etkileşim başlıklı bölümünde izah etmeye çalıştığımız çelişkili durumun somut bir örneğidir.

Vergi matrahının azaltılması sonucunu doğurmayan, bilakis ödenmesi gereken vergi miktarının yükselmesine sebebiyet veren, vergisel açıdan aleyhe sonuç doğuran, bankalardan kredi temin etmek için bilançoda oynama yapmak, şirketin mali yapısını güçlü göstererek yatırımcılar nezdinde olumlu algı oluşturmak gibi fiillerin kasten işlendiği tespit edildiğinde ise hesap ve muhasebe hilesinin varlığı kabul edilmelidir. Bu

sebeple muhasebe hilesi için; vergi matrahının azalması saiki ile muhasebe kurallarına aykırı davranılması şeklindeki tanımlamanın³⁶³ eksik olduğu düşüncesindeyim.

Muhasebe hilesi kavramının kapsamını belirleyecek bir tanımlamaya kanun ve yargı içtihatlarında yer verilmemiştir. Bu durumun vergi idaresince yapılan incelemelerde belirsizliğe zemin hazırlayacağı düşünülebilir. Uygulamada ise muhasebe hilesinden kaynaklanan ihtilaf sayısının oldukça az olduğu görülmektedir. Bu durum bizlere muhasebe hilesinin yapılmadığını değil, yakalanamadığını göstermektedir.

Hesap ve muhasebe hilesinin varlığı tespit edildiği takdirde, bu fiilin kim tarafından işlendiği, kimlerin ise bu fiile iştirak ettiği ayrı bir sorun olacaktır. Hesap ve muhasebe hilesi yapılması doğası gereği hesap ve muhasebe işlerini takip eden kişilerin iş birliğini gerektirebilir³⁶⁴. Mükellef hesap ve muhasebe hilesini mali müşaviri ile birlikte yapıyor, bir başka ifade ile mali müşavirin katkısı olmaksızın işlem gerçekleşmiyor ise müşterek faillik sureti ile iştirak gerçekleşecektir. Örneğin mükellef tarafından vergi matrahını azaltmak düşüncesi ile tek bir gider belgesi birden fazla kayıtlara işlenmek üzere mali müşavirine teslim edilmiş ve mali müşavir tarafından tek bir gider belgesi birden fazla bilinçli olarak kayıtlara işlenmiş ise müşterek faillik şeklinde muhasebe hilesi suçu işlenmiş olacaktır. Aynı örnek üzerinden devam edecek olur isek, mali müşavir aynı gider belgesini dikkatsizlik sonucu kayıtlara işlemiş ise, mükellef dolaylı fail olarak hesap ve muhasebe hilesi suçuna iştirak etmiş olacak, mali müşavir ise asıl fail olacaktır. Ancak mali müşavirin kastı olmadığı için cezai sorumluluğu olmamakla birlikte mali sorumluluğu VUK'un mükerrer 227'nci maddesi kapsamında olacaktır.

Asıl mükellef mali müşavirine vergi kaçakçılığı yapması hususunda talimat veriyor ancak araç sunmuyor ise azmettiren olarak kaçakçılık suçuna iştirak gerçekleşecektir. Örneğin mükellef tarafından mali müşavirine “bana daha az vergi ödet”

³⁶³ S. Donay, 2008, s.128

³⁶⁴ B. Baykara, a.g.m s.66

talimatı veriliyor, bu talimat üzerine de mali müşavir tarafından muhasebe hilesi yapılıyor ise mükellefin azmettiren olarak iştirak ettiği muhasebe hilesi suçunda mali müşavir fail olacaktır. Ancak mükellefin “bana daha az vergi ödet” talimatı vergi kaçakçılığı fiiline ilişkin değil, mesleki bilgi ve tecrübenin kullanılmasına yönelik olmasına rağmen, mali müşavir tarafından muhasebe hilesi yapılıyor ise iştiraktan değil, mali müşavirin asli failliğinden bahsedilebilecektir. Bu noktada çözümlenmesi en zor olan husus mükellef tarafından verilen talimatın vergi kaçakçılığı kastı taşıyıp taşımadığı olacaktır. Mükellefin daha az vergi ödeme yönündeki arayışını, muhasebe hilesi yapılması sureti ile teşvik eden kişi yardım eden sıfatı ile suça iştirak edecek olup, mükellefi muhasebe hilesi yapılması yönünden teşvik eden kişinin mali müşavir olması durumunda ise, muhasebe hilesi bizzat mali müşavir tarafından yapıldığında; iştirak yardım etmenin ötesinden müşterek faillik düzeyine çıkacaktır. Ancak asıl işverenin bilgisi haricinde vergisel anlamda asıl mükellef lehine hareket edilmiş olsa dahi VUK’nun 331 ve 333’üncü maddeleri gereği hileyi yapan kişiler iştirakçi değil fail olacaktır³⁶⁵. Yargıtay kararlarında da mali müşavirler tarafından işlendiği iddia olunan iştirak fiilinin ne şekilde ve hangi iştirak türünün gerçekleştiğinin, mesleki faaliyet ötesinde hangi fiil ile kaçakçılık fiiline iştirak edildiğinin somut biçimde ortaya konulması gerektiği belirtilmektedir³⁶⁶.

³⁶⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 27.09.2001 tarih ve 5007/8710 sayılı kararında; “... Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilinin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez...” ifadelerine yer verilmiştir. N. Ok - A. Gündel, 2002, s.65-66.

³⁶⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2016/5486, K:2019/7572 sayılı kararında; “muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanıkların mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiğinin ve buna dair delillerin karar yerinde açıklanıp tartışılması”

Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2018/2161, K:2019/7572 sayılı kararında; “sanığın sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiklerinin belirtilmemesi karşısında, gerçeğin ve iştirak iradesinin kuşkuyla yer vermeyecek bir biçimde belirlenebilmesi için; faturaları kullanan kişi ya da şirket yetkilileri dinlenip, sanığı tanıyıp tanımadıkları, faturaları kimden, hangi ticari ilişkiye dayanarak aldıkları ve faturaların verilmesine sanığın iştirak olup olmadığı konusunda beyanlarının alınması, gerekli görülmesi halinde, düzenlenen faturalardaki yazı ve imzaların sanık ...’ye ait olup olmadığı hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılması, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanığın mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiğinin ve buna dair

Bazı durumlarda ise, şirket çalışanları tarafından şirketten usulsüz para çıkışlarının kamufle edilmesi adına gider kayıtlarının olduğundan fazla işlendiği görülmektedir. Örneğin şirket adına düzenlenen 100 TL’lik gider faturası, yasal kayıtlara 1.000 TL olarak işlenmekte ve bu şekilde şirketten fazla para çıkışı sağlanmaktadır. Bu durum vergi matrahının azalmasına sebebiyet vermekle birlikte şirket kasasından olması gerekenden fazla para çıkışı yapılmasına sebep olduğundan hem mükellef hem de vergi idaresi zarara uğramaktadır. Bu durumda şirket çalışanı muhasebe hilesi fiilinin asıl faili olacak, suç sayılan fiil başka şirket çalışanları ile birlikte yapılıyor ise iştirak durumu söz konusu olacaktır.

2) Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açılmasına İştirak

VUK’un 359/a-1 maddesindeki ifadesi ile “*gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması*”, “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlara*” intikal ettirmek sureti ile hayali bir bağlantı kurgulanarak gerçek dışı mali bir ilişki kurulmasıdır³⁶⁷. Madde metninden anlaşıldığı üzere bahse konu kaçakçılık fiili iki şekilde gerçekleşebilmektedir. Gerçekleşme biçiminin ilki, gerçekte olmayan kişiler adına hesap açılmasıdır. Bu kişiler hayal ürünü veya ölmüş kişiler olabilir. İkinci gerçekleşme biçimi ise adlarına hesap açılan kişiler gerçek olmakla birlikte, kişi ile açılan hesap arasında herhangi bir bağlantı olmamasıdır³⁶⁸.

“*Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açılması*” suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır. Söz konusu suç, muhasebe hilesi

delillerin açıklanıp tartışılması ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerektiği” belirtilmiştir.

³⁶⁷ D. Şenyüz, 2012, s. 91.

³⁶⁸ Y. Karakoç, 2016, s.281.

ve uygulamada çift defter kullanmak diye tabir edilen “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kayıt” suçu ile birlikte muhasebe kavram ve kuralları ile ilintili olup bir tür “muhasebe suçu” niteliğindedir³⁶⁹. İşyerinde gerçekte çalışmayan işçilerin çalışıyor gibi gösterilerek bunlara ücret bordrosu düzenlenmesi ve vergi matrahının azaltılması³⁷⁰, işletme ile ilgili bulunan banka hesaplarının başka adla açılması ve işlemlerin bu şekilde başkası üzerinden hesaplara aracılığı ile yürütülmesi³⁷¹, giderleri olduğundan yüksek göstermek için gerçekte olmayan kişilerden yüksek faizli borç alınmış gibi kayıt yapılması³⁷² bu suçlara örnek olarak gösterilebilir. Gerçekte var olmayan kişiler adına hesap açılmasının muhasebe hilesinin bir bölümünü oluşturduğu, bu nedenle ayrı bir fiile yer verilmesine gerek olmadığı ileri sürülmektedir³⁷³.

“Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması” suçu aynı takvim yılı içerisinde birden fazla kez işlenebilir. Bu durumda her fiilin ayrı ayrı cezalandırılıp cezalandırılmayacağı sorunu ortaya çıkacaktır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2017/7096, K:2018/3149 sayılı kararında; “mevcut dava dosyasının 2005 takvim yılı işletme defterinde gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma suçu ile ilgili olduğu, davanın reddine dayanak teşkil eden dava dosyasının ise 2004 takvim yılı işletme defterine gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma suçuna ilişkin olduğu, bu haliyle dava dosyaları arasında mükerrerlik bulunmadığı” belirtilmek sureti ile bahsi geçen suç bakımından hesap dönemi - takvim yılı esas alınarak değerlendirme yapılması vurgulanmıştır. Bu değerlendirme çalışmamızda daha önce yer verilen sahte

³⁶⁹ Ö. F. Batirel, **Son Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu Unsurları**, Yaklaşım Dergisi, S. 243, s. 265-271.

³⁷⁰ N. Ok - A. Gündel, 2002, s. 339.

³⁷¹ G. Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s. 955

³⁷² D. Şenyüz, 2012, s. 92.

³⁷³ K. Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, s.166.

fatura kullanma suçuna ilişkin Yargıtay CGK'nın 05.03.2002 gün ve 28/179 sayılı kararı ile paralellik arz etmektedir. Ancak 359'uncu maddeye 7394 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile eklenen dördüncü ek fıkra ile; *“Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesi uygulanır.”* düzenlemesine yer verildiğinden, söz konusu kanuni düzenleme ile birden fazla takvim yılına sirayet eden ve aynı suç işleme kararı icrasında işlenen fiiller için tek bir suç oluşacaktır.

Gerçek olmayan kişiler adına banka hesabı açılması günümüz bankacılık mevzuatı ve uygulamaları ile engellenmiştir. 10.10.2008 tarihli resmi gazetede yayınlanan 2008/6 sayılı Uluslararası Banka Hesap Numarası Hakkında Tebliğin 5'inci maddesinde; *“Bankaların nezdlerindeki para transferine konu her bir müşteri hesabı için bu Tebliğde belirtilen esaslar doğrultusunda, IBAN³⁷⁴ oluşturmaları ve IBAN bilgisini hesap sahiplerine bildirmeleri zorunludur.”* düzenlemesi yer almaktadır. Ancak *“kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açılması”* yaygın bir uygulamadır ve genellikle kayıt dışı bırakılmak istenen hasılatın takibini zorlaştırmak adına elde edilen gelirin gerçek sahibi olmayan kişiler üzerine açılan hesaplar aracılığıyla tahsilatın yapılması şeklinde ortaya çıkmaktadır³⁷⁵. Ancak bu durumun maddede öngörülen kaçakçılık fiili tanımına uygun olup olmadığı irdelenmelidir. Bu irdeleme sonucunda kayıt dışı bırakılmak istenen hasılatın takibini zorlaştırmak adına elde edilen gelirin gerçek sahibi olmayan kişiler üzerine hesap açılması VUK'un 359'uncu maddesinin a/1 bendinde sayılan fiillerden kabul edilir ise, adlarına hesap açılan ve kayıt dışı hasılatın elde edilmesine aracılık yapan kişilerin durumu iştirak eden olarak

³⁷⁴ IBAN (International Bank Account Number - Uluslararası Banka Hesap Numarası)

³⁷⁵ A. Parlar, – G. Demirel, 2002, s. 218. Danıştay 9. Daire E:2010/8088, K:2012/2667 sayılı kararında; *“Kayıt dışı bir hasılatın ve bu hasılat dolayısı ile elde edilen bir gelirden bahsedilebilmesi söz edilebilmesi için kayıt dışı hasılat ile mükellef arasındaki ilişkinin varsayım yada kanaate dayalı olarak değil hukuken geçerli biçimde ortaya konulması gerekir. ... 15 adet banka hesabında yapılan işlemlerin tümünün adi ortaklık şeklinde 'ya ait olduğu somut olarak ortaya konulmadığından incelemenin eksik ve varsayıma dayalı olduğu anlaşılmaktadır”*

değerlendirilebilecektir. Oysaki, “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması” fiilinin, “vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlara” intikal ettirmek sureti ile işlenmesi gerekir. 3. şahıslara ait banka hesapları üzerinden yapılan tahsilatların kayıt dışı hasılat kabul edilmesi doğrudur. Ancak “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması” fiilinin kaçakçılık fiili sayılması için kanunen öngörülen defter ve kayıtlara intikal unsuru göz ardı edilmemelidir. Danıştay 4. Dairesi’nin E:2010/2807, K:2014/607 sayılı kararında ise; “Üçüncü kişiler adına açılan banka hesapları vasıtasıyla elde edilen kayıt dışı hasılatın gizlenmesi fiili aynı zamanda defter ve kayıtlar üzerinde de kayıt dışı hasılatı gizlemeye yönelik işlemleri gerektirdiği gibi, vergi ziyaına 213 Sayılı Kanun’un 359’uncu maddesinde yazılı fillerle yol açıldığı kesinleşen yargı kararlarıyla sabit olup, kendi adına açılan hesaplar üzerinden adı geçen mükelleflere ait çek, havale ve EFT bedellerini tahsil etmek suretiyle kaçakçılık fiiline iştirak eden davacı adına kesilen vergi ziyai cezasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır” denilmek sureti ile asıl mükellef tarafından 3. şahıslar adına açılan banka hesapları aracılığı ile kayıt dışı hasılat elde edilmesi, üç kat vergi ziyai cezasını gerektiren kaçakçılık fiili, kendi adlarına açılan banka hesapları ile tahsilat yapanların durumu ise iştirak olarak kabul edilmiştir. Söz konusu değerlendirmenin vergilerin ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olduğu, kanunen öngörülen suçun oluşumu için gerekli olan defter ve kayıtlara intikal unsurunun yok sayıldığı düşüncesindeyim. Anılan kararın tetkik hâkimi görüşü ve karşı oy gerekçesinde ise; “Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma fiilinin yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, işletme defteri gibi vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen defter ve kayıtlarda yapılması gerekmektedir. Bankalarda açılan mevduat hesabının bu kapsamda yapılmış bir hesap açma işlemi olarak değerlendirilemeyeceği gibi, mükelleflerin vergisel işlemlerinde yalnızca kendi

adına açılan banka hesaplarını kullanma zorunluluğu getiren yasal bir düzenleme de bulunmamaktadır. Bu nedenle, vergi ziyana yol açılan olayda kaçakçılık fiili bulunmadığı gibi davacının kaçakçılık fiiline iştiraki de söz konusu olamayacağı” belirtilmiştir. Uygulamada ise, vergi mükelleflerinin yakınları veya güvendiği kişilerin banka hesapları üzerinden kayıt dışı hasılat elde ettiği sıklıkla görülmektedir. Bu durum vergi idaresince de tespit edilmesine karşın, genellikle bu fiilin kaçakçılık, adlarına banka hesabı açılanların ise iştirakçi olarak değerlendirilmediği görülmektedir³⁷⁶.

Uygulamada sıkça karşılaşılan bir başka durum ise kişilerin çalışmadığı halde sigortalı gösterilmeleridir. Emeklilikte gün kaybı yaşamamak veya sağlık güvencesinden mahrum kalmamak adına tercih edilen bu yöntemde, kişiler belli bir işyerinde fiili olarak çalışmamasına karşın, sigortalı olarak gösterilmekte ve sigortalı olmanın avantajlarından faydalanmaktadır. Olaya sigortalı gösterilen şahıs ve Sosyal Güvenlik Kurumu açısından yaklaşıldığında nitelikli dolandırıcılık halinin oluşup oluşmadığı irdelenmektedir³⁷⁷. Yargıtay kararları incelendiğinde nitelikli dolandırıcılık iddiasının; gerçek bir işyerinin olup olmadığı ve sigorta primlerinin ödenip ödenmediği hususunda değerlendirildiği ve bu hususlarda eksiklik yok ise beraat kararları verildiği görülmektedir. Oysaki; olayın vergisel yönü bulunmaktadır. Çalışmadığı halde sigortalı olarak gösterilen kişiye ücret ödemesi yapılmadığı halde, ödenmiş gibi gösterilen ücret vergi matrahından gider olarak

³⁷⁶ Danıştay 3. Dairesi’nin E:2012/1884, K:2013/3263 sayılı kararı; “Davacı şirketin çalışanının banka hesaplarına havale edilen dövizlerin, kayıt ve beyan dışı bırakılan yurt dışındaki iştiraklerine sağladığı yönetim ve danışmanlık hizmeti karşılığı elde edilen hasılat ve iştiraklerinden elde ettiği temettü gelirine ilişkin olduğu yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2004 yılı için adına re’sen salınan bir kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ve geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyai cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı” Danıştay 4. Dairesinin E:2011/2461, K:2014/2968 sayılı kararında; “çalışanları adına açılan banka hesapları ve herhangi bir banka hesabına bağlı olmaksızın bankalardan yapılan çek tahsilatları için tahsilatçılar tarafından verilen aynı yöndeki ifadeler ile banka kayıtları dikkate alındığında, somut tespitlerle ortaya konulan kayıt dışı hasılat üzerinden katılan tüm giderler düşülmek suretiyle yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı” belirtilmiştir.

³⁷⁷ Yargıtay 23. Ceza Dairesi’nin E:2016/3611, K:2016/10013 sayılı kararı; “Sanığa ait işyerinin idare ve vergi mevzuatına uygun olarak kurulmuş bulunan gerçek bir işyeri olması ...'na verilmiş bulunan işe giriş bildirgesinin sahte olmaması, sigorta primlerinin muntazaman ödenmiş bulunması nedenleriyle katılan kurumun zararından da bahsedilemeyeceği hususları nazara alındığında, sanıklara yüklenen suçun unsurlarının oluşmadığı anlaşıldığından nitelikli dolandırıcılık suçundan verilen beraat kararlarında bir isabetsizlik görülmemiştir.” şeklindedir. Yargıtay 23. Ceza Dairesi’nin E:2015/8803, K:2016/6262 sayılı kararı da aynı doğrultudadır.

düşülmektedir. Sigorta priminin sosyal güvenlik kurumuna ödenmiş olması, sigorta primi haricinde ödenmiş gibi görünen ücretin gider olarak gösterilmesi için yeterli değildir. Olaya bu açıdan yaklaşıldığında kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılarak VUK'un 359'uncu maddesinin a/1 bendinin ihlal edildiği sonucu ortaya çıkacaktır. Bu noktada, çalışmayan kişinin sigorta kaydını yapan mükellef bu suçun faili olacaktır. Ancak sigortalı olarak gösterilen şahsın iştirakçi olup olmadığı irdelenmelidir. Eğer bu şahsın tek amacı sigortalı olmanın getirdiği avantajlardan faydalanmak ise bu şahsın vergisel bir kaçakçılığa iştirak iradesi ve kastı bulunmamaktadır. Bu nedenle kaçakçılık fiiline iştirakinden bahsedilemez. Ancak vergi kaçakçılığına iştirak iradesi var ise, iştirak eden konumunda olacaktır. Genellikle sigorta kayıtlarının mali müşavirler aracılığı ile açıldığı bilmektedir. Eğer sigorta kaydını açan mali müşavir, SGK kaydı yapılan şahsın gerçekten işyerinde çalışmadığını bilmiyor ise, sigorta kaydının açılması yönünde talimat veren mükellef dolaylı fail olarak işlenen suça iştirak etmiş olacak, mali müşavirin herhangi bir cezai sorumluluğu olmayacaktır³⁷⁸. Eğer mali müşavir, SGK kaydı yapılan şahsın gerçekten işyerinde çalışmadığını biliyor ise işlenen suçun asıl faili, sigorta kaydı yapılması yönünde talimat veren mükellef ise azmettiren olarak iştirak etmiş olacaktır.

“Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap” açılabilmesi için muhasebe tekniğine vakıf olunması zorunludur. Bu itibarla, muhasebe kayıtlarının bizzat mükellef tarafından işlenmediği durumlar haricinde söz konusu suçun muhasebe işlerini takip eden kişilerin katılımı olmaksızın işlenmesi mümkün değildir. Muhasebe işlerini takip eden kişilerin bu fiilden dolayı sorumlu

³⁷⁸ Yargıtay 23. Ceza Dairesi'nin E:2016/3611, K:2016/10013 sayılı kararı; “*sanığın muhasebe işini yaptığı şirketin yetkilisi olan ...'ın talimatına göre hareket ettiği, ...'ın bu şahısları sigorta etmesi için e-devlet şifresini vererek sanığa talimat verdiği, sanığın bu şirketin dışarıdan muhasebe işlerini yürüttüğü göz önüne alındığında işyeri sahibinin talimatına göre sigorta ettirilmesi istenilen şahısların bu şirkette çalışıp çalışmadıklarının araştırılması yönünde yetki ve sorumluluğu olma dışında sahtecilik suçunun unsurları itibariyle oluşmadığı*” şeklindedir.

olabilmeleri kasten “*gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap*” açılmasına bağlı olacaktır. Kast unsurunun varlığı ise muhasebe işlerini takip eden kişilerin bildiği veya mesleki yeterliliği gereği bilmesi gereken unsurlara göre tespit edilmelidir.

3) Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter Veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydedilmesine İştirak

Uygulamada çift defter kullanmak olarak da tabir edilen suçun oluşabilmesi için yasal defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin özel defter, el defteri, bloknot, ajanda gibi evrak veya bilgisayar gibi ortamlara kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak suçun oluşumu için sadece özel evraklar üzerine kayıt yapılması yeterli değildir. Bu kayıtlar vergi matrahının azalması sonucunu doğurmuyorsa suç oluşmayacaktır³⁷⁹. Görüldüğü üzere diğer kaçakçılık fiilleri açısından unsur olmayan vergi ziyaının, bu suçun oluşumu açısından unsur olmaya devam ettiği söylenebilir³⁸⁰. Ancak matrahın azalması ile vergi ziyai kavramlarının aynı şey olmadığı ve her zaman aynı mali sonucu ifade etmediği dikkate alındığında matrah farkı oluşmasına rağmen vergi ziyai oluşmasa dahi, kabahat oluşmuş sayılacaktır. Çift defter tutmak vergi matrahının azaltılmasına sebep oluyorsa vergi ziyaının meydana gelmesi unsuru aranmadan toplumsal kamu düzeninin bozulması nedeniyle yaptırımını hapis cezası olan kaçakçılık suçu ortaya çıkmış olacaktır³⁸¹.

Bahsi geçen suçun oluşabilmesinin ön koşulu “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*” bir defterin varlığıdır. Kanunen tutulması zorunlu olan defter yerine başka bir defter tutulması, serbest meslek kazanç defteri tutulması gerekir iken, işletme hesabına göre defter tutulması çift defter

³⁷⁹ N. Ok - A. Gündel, 2002, s.341, 342.

³⁸⁰ U.Yiğit, 2004, s.126.

³⁸¹ D. Şenyüz, 2012, s.86

tutulması değildir³⁸². Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2001/6284, K:2001/7059 sayılı kararında; *“Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kayıt etmek suçunun oluşmasında ilk koşulun o yıla ait defterlerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasının gerektiği”* belirtilmiştir. Defter tutma yükümlülüğü olmayan kişiler tarafından bu suçun işlenmesi hukuken mümkün değildir³⁸³. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/4454, K:2016/4380 sayılı kararında; *“mükellefiyet kaydının 01.03.2009 tarihinde başlaması karşısında; evinde yapılan aramada ele edilen, 2006, 2008 yıllarına ait hamallık yaptığı sırada aldığı mal ve miktarları ile ödenen nakit tutarların yazılı olduğu defterler açısından, yüklenen suçun unsurları itibariyle oluşmadığının gözetilmemesi”* bozma gerekçesi yapılmıştır.

İkinci deftere yapılan kayıtların ilk bakışta anlaşılamaması, şifreli kayıt içeriği çözümlendiği takdirde çift defter kullanmak suçunun varlığı da ortaya konulabilecektir³⁸⁴. Bilgisayar veya diğer teknolojik ekipmanlar kullanılarak tutulan çift kaydın içeriği teknik yeterliliğine sahip kişilerce tespit edilmelidir³⁸⁵.

VUK'nun 359'uncu maddesinde sayılan suçlar incelendiğinde vergi idaresini yanıltmaya yönelik eylemlerin cezalandırıldığı görülmektedir. Bu suçta ise cezalandırılan kayıt dışı hasılatın mükellefler tarafından kolayca takip edilme biçimidir. Bir başka ifade ile beyan dışı bırakılan hasılat özel defter, el defteri, bloknot, ajanda, bilgisayar kaydı gibi

³⁸² M. A. Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2001, s.634.

³⁸³ H. H. Bayraklı, 2006, s. 245

³⁸⁴ S. Donay, 2008, s. 130

³⁸⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/5052, K:2016/4020 sayılı kararında; *“şirket bilgisayarları incelenerek sanıklara ait olduğu iddia olunan CD lerdeki bu kayıtların bilgisayarda tutulup tutulmadığı, hard disklerde sanıkların çifte kayıt yaptıklarına dair bir delil bulunup bulunmadığı, bulunursa bu işlemlerin yapılış tarihi tespit edilip, bu işlemlerle vergi matrahının düşürülüp düşürülmediği hususlarında bilirkişi incelemeleri yaptırılması”* gerektiği belirtilmiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2017/10500, K:2018/4756 sayılı kararında; *“Tutulan yasal defter ve kayıtlar ile suça konu defter ve kayıtların temini sonrası, konusunda uzman bilirkişi heyetine incelettirilerek vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra, sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken”* anlatımına yer verilmiştir.

evraklar üzerinde takip edilmiyor ise suç oluşmayacak, takip ediliyor ise suç oluşacaktır. Vergisel açıdan olaya yaklaşıldığında ise, özel kayıtlar ile yasal kayıtların karşılaştırılması sonucu kayıt dışı hasılat tespit edilir ise üç kat vergi ziyayı cezalı tarhiyat yapılacaktır³⁸⁶. Özel defterler üzerinde tutulan kayıtlar, yasal kayıtlara nazaran vergi matrahının azalmasına sebep olmuyorsa, çift defter tutma suçundan bahsedilemeyecektir³⁸⁷. Ancak bu durumun her iki defterdeki toplam matrah karşılaştırması ile değil, yapılan her bir kaydın karşılıklı olarak kontrol edilmesi sureti ile tespit edilmesi gerektiği düşüncesindeyim. Görüldüğü üzere suç sayılan fiilin vergi kaybının oluşmasına herhangi bir etkisi bulunmamakta, zaten matrahın azalması sonucu ortaya çıkmış ise idarece tarhiyat yapılmaktadır. Çift defter tutmak sureti ile sadece mükellefin ticari hareketleri, alım satımları, borç ve alacakları, karlılık durumu takip edilmektedir³⁸⁸. Bu norm ile korunan hukuki değer ise defter tutma düzeni ve buna bağlı matrahın gerçek miktarlarıyla ortaya çıkarılmasının sağlanmasıdır³⁸⁹. Bu noktada muhasebe hilesi, muhasebe hatası benzeri bir ayrıma gidilmesinin faydalı olacağı düşüncesindeyim. Mükellefler tarafından özel defterlerde takip edilen hasılat ile resmi deftere kayıtlı hasılat arasında vergi kaçakçılığı iradesini yansıtır biçimde bir farklılık bulunmuyor ise çift defter tutma suçunun oluşmayacağı değerlendirilmelidir. Nitekim VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin kasten işlenebilecek suçlar olduğu nazara alındığında vergi matrahını cüzi biçimde azaltan ikinci defter kaydının suç oluşumu için yeterli kabul edilmemesi gerekir. Aksi takdirde, kaçakçılık fiili iradesi olmayan kişilerin,

³⁸⁶ Danıştay 3. Dairesi'nin E:2004/2395, K:2005/1244 sayılı kararında; "*Vergilendirme, bir tatil köyünde kuaför ve güzellik salonu işleten davacının, 27.7.2002 tarihinde yapılan yaygın ve yoğun vergi denetiminde ele geçirilen ve müşterilerine verdiği hizmetleri takip etmek için kullandığı ajanda ile yasal kayıtlarının karşılaştırılması sonucu bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığının saptanması nedeniyle yapılmıştır. Noksan beyan, yasal defterlere kaydı gereken hasılatların el defterine kaydedilmesinden doğduğuna göre, 359'uncu madde kapsamında bulunan bu eylem nedeniyle vergi ziyayı cezasının üç kat kesilmesinde yasaya aykırılık görülmemiştir*" anlatımına yer verilmiştir

³⁸⁷ S. Erman, **Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1958, s. 58

³⁸⁸ N. Edizdoğan – M. Taş – A. Çelikkaya, a.g.e., s. 98.

³⁸⁹ D. Şenyüz, 2012, s. 84.

sırf yasal defter ile özel defter arasındaki farklılıktan dolayı cezalandırılması gibi, kast unsurunu yok sayan bir sonuç ortaya çıkacaktır.

Bazı durumlarda ise, yapılan satış için düzenlenen faturaların yasal defterlere kaydedilmediği, ancak özel kayıtlarda takip edildiği görülmektedir. Bu hali ile işlenen suçun tarihi sahte fatura düzenleme suçlarına paralel biçimde fatura tarihi esas alınarak hesaplanmalıdır³⁹⁰. Yapılan satış için fatura düzenlenmeksizin kayıt dışı biçimde elde edilen hasılatın özel defterlere kaydedilmesi durumunda ise suç tarihi kaydın yapıldığı tarih olacaktır³⁹¹.

Mükelleflerce özel defter, ajanda, bilgisayar ve benzerleri üzerinden takip edilen işlemlerin vergi incelemesi esnasında vergi idaresine teslim edilmesi düşünülemez. Zaten bu belgelerin resmi herhangi bir geçerliliği bulunmadığından inceleme esnasında ibraz edilmeleri de talep edilmez. Mükelleflerin istisnai olarak kendiliklerinden ibraz ettikleri özel defterler hariç³⁹², bahsi geçen suç, çoğunlukla baskın sonucu yapılan aramalı incelemelerde ele geçirilen özel defter kayıtlarının tetkikine dayanmaktadır. VUK ise arama yapılmak sureti ile gerçekleşen incelemelerde uyulması zorunlu şartları 142-147 maddeler arasında detaylı biçimde düzenlenmiştir. VUK'un 142'inci maddesinde; *Aramanın yapılabilmesi için: 1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi; 2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır.*” düzenlemesine yer verilmiştir. Görüldüğü üzere VUK'un 142-147 maddelerinde

³⁹⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/1841, K:2018/6836 sayılı kararı; “sanığa yüklenen “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi” suçunun yasada gerektirdiği cezasının türü ve üst sınırına göre, suç tarihinde yürürlükte bulunan ve lehe olan 765 sayılı TCK'nin 102/4 ve 104/2. maddelerinde öngörülen dava zamanışımının, defter ve belgelere kaydedilmeyen en son faturanın düzenlendiği 31.12.2004 suç tarihinden, temyiz inceleme tarihine kadar gerçekleştiği gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması” şeklindedir.

³⁹¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2010/8160, K:2012/2243 sayılı kararı

³⁹² Danıştay 9. Dairesi'nin E:1997/849, K:1998/629 sayılı kararında; “yükümlü tarafından, işletmenin sezonluk hasılatlarının günlük olarak kaydedildiği 5 adet el defterinin inceleme elamanına teslim edildiği, bu defterlerdeki kayıtlar ile kanuni defterlerdeki kayıtların karşılaştırılması sonucu bir kısım hasılatın kayıt ve beyan dışı bırakıldığı anlaşıldığından” anlatımına yer verilmiştir.

öngörülen usule uygun olmayan arama sonucunda ele geçirilen kayıtların çift defter suçlamasına dayanak alınmaması gerekir³⁹³.

VUK'un 2365 sayılı kanun ile değişmeden önceki halinde; uygulamada çift defter kullanmak olarak tabir edilen fiil, *“tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması”* şekilde tanımlanmıştır. Söz konusu düzenleme 2365 sayılı kanun ile *“vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kâğıtlara kaydetmek”* şeklinde değişmiştir. Bu değişiklik ile çift defter tutma fiiline ilişkin bentte daha önce yer alan *“toplanması”* ifadesine yer verilmemiş ve kısmen yapılan kayıtlar dahi kaçakçılık suçu kapsamına alınmıştır³⁹⁴. Ancak bu değişikliğe rağmen basit kayıtların değil, vergilendirmeye esas teşkil edebilecek unsurları içeren, sistematik ve devamlı kayıtların suç kabul edilmesi gerektiği düşüncesindeyim. Aksi halde mükellefler tarafından basit biçimde devamlılık içermeyen kayıtlar tutulmasının hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gibi ölçülülük ilkesine aykırı bir sonuç ile karşılaşılacaktır.

Konuya iştirak bakımında yaklaşıldığında işlenen suçun öncelikli olarak failinin sonrasında ise iştirak edenin tespiti zorunludur. Söz konusu suçun faili yasal olmayan defterlere kayıt yapan kişilerdir. Bu kişiler fail olmakla birlikte vergi matrahını azaltıcı şekilde kayıt tutulduğundan haberdar değil iseler kast yokluğu nedeni ile cezai sorumlulukları olmayacaktır. Ancak bu kayıtların tutulması talimatını veren mükellef,

³⁹³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/4454, K:2016/4380 sayılı kararında; *“Genel hükümlere tabi bir suç ihbarı üzerine, delil elde edilmesi amacıyla CMK uyarınca yapılan arama işlemi sonucunda, vergi suçunun da işlendiğini gösteren delillerin bulunması veya VUK'nun 147. maddesi hükmü karşısında, vergi suçuna ilişkin olmasına rağmen gecikmesinde sakınca bulunan hâllerin varlığı halinde, CMK hükümlerine göre arama işlemi yapılabilir ve bu şartlarda yapılan arama sonucunda elde edilen deliller de hukuka uygun kabul edilebilirdi. Ancak somut olayda İlçe Jandarma Komutanlığının sanığın VUK'nun 359. maddesi kapsamında olan sahte fatura ticareti yaptığı en başından tespit edilerek, bu suçun delillerinin elde edilmesi amacıyla arama kararı talep edilmiştir. Bu durumda aramanın VUK'nun 142. maddesindeki özel hükümlere uygun gerçekleştirilmesi yerine belirtilen şekilde yapılması hukuka aykırıdır. Dosya içeriğine göre: hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin değerlendirme dışı tutulması halinde, sanığın cezalandırılmasına imkân bulunmamaktadır.”* anlatımına yer verilmiştir.

³⁹⁴ İ Hüvez – A. Uyar, **Çift Defter Kullanmak**, Vergi Dünyası, Haziran 1996, S. 178, s.76 - 85.

kayıtları tutan kişilerin işlenen suçtan haberdar olmaması durumunda dolaylı fail, haberdar olması durumunda ise azmettiren olarak suça iştirak etmiş olacaktır. Uygulamada ise, çalışanlarına özel defterlere kayıt yapılması hususunda talimat verenlerin asıl fail olarak değerlendirildikleri, kayıt tutan çalışanların ise herhangi bir soruşturmaya tabi tutulmadıkları görülmektedir³⁹⁵. Başkaca defterlere yapılan kayıtlar birden fazla kişi tarafından yapılıyor ise “müşterek faillik” söz konusu olacaktır. Kayıt dışı gelirini takip etmekte zorlanan kişiye çift defter tutmak konusunda teşvik eden, bu yönde bilgisayar programları hazırlayan kişilerde yardım eden sıfatı ile iştirak etmiş olacaktırlar.

Bazı durumlarda ise mükellefin çalışanları tarafından mükellefi dolandırmak saiki ile çift defter tutulduğu görülmektedir. Bu gibi durumlarda yasal kayıtlara kaydı gereken hesap ve işlemler asıl mükelleften gizlemek saiki ile yasal kayıtlara işlenmemekte ancak takip edebilmek adına ikinci kayıtlara işlenmektedir. Asıl mükellef hakkında beyan dışı bırakılan gelir için tarhiyat yapılması, asıl mükellefin kendisini dolandıran çalışanları hakkında cezai ve hukuki hakları baki kalmakla birlikte bu gibi durumlarda çift defter tutma fiili ve vergi ziyayı birlikte gerçekleşmesine karşın 359’uncu madde bağlamında bir suçun oluşumundan bahsedilemeyecektir.

³⁹⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2003/860, K:2004/8968 sayılı kararında; “sanıkların yetkili müdürü oldukları şirkette yapılan aramada şirkete ait el defterleri ile cari hesap kartonlarının ele geçirilip sanık Kemal’in söz konusu belgeleri diğer sanığın talebi doğrultusunda ve kendi bilgisi dahilinde şirket elamanlarınca tutulduğunu beyan etmesine, anılan şirketten şarap satın alan alıcılar ile şirkete şarap imal ettiren müstahsillerin vergi denetmenine verdikleri ifadelerinde satın aldıkları ve imal ettirdikleri şarap karşılığı defalarca istemelerine rağmen kendilerine fatura ve makbuz verilmediğini, beyan etmelerine, vergi inceleme raporu ve ekindeki tutanak ve belgelere göre şirketin bir kısım emtia satışları ve hizmet ifası karşılığı elde ettiği hasılatı yasal defter ve belgelere kaydetmek yerine el defterleri ve cari hesap kartonlarında takip etmek suretiyle bu hasılatlara ait belge düzenlemedikleri gözetilmeden vergi ziyayı ve çift defter tutma olayının bulunmadığından bahisle yazılı şekilde beraatlerine karar verilmesi, yasaya aykırı” anlatımına yer verilmiştir.

4) Defter, Kayıt ve Belgelerin Tahrif Edilmesi ve Gizlenmesine İştirak

Tahrifat defter kayıt ve belge üzerindeki kayıtların orijinal hallerinin tespit edilemeyeceği biçimde değiştirilmesi, silme, kazıma gibi eylemler ile yok edilmesi, kimyevi sıvılar ile okunabilirliğin ortadan kaldırılması, eski kayıtların üzerine yeni kayıt işlenmesi durumudur³⁹⁶. Tahrifat yapılması belge düzenine aykırılık yaratmakta olup, bu fiiller vergi kaçırma amacıyla işlendiğinden vergi ceza hukukunda kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilmiştir³⁹⁷. Defter, kayıt ve belge üzerinde gerçeği yansıtan yazı ve rakamların çeşitli yöntemler kullanılarak değiştirilmesi suretiyle vergi incelemesine yetkili olanlar yanıltılmaya çalışılmaktadır. Gelir az gider fazla gösterilerek verginin az ödenmesi veya hiç ödenmemesi amaçlanmaktadır³⁹⁸. Tahrif edilen belge kullanılmamış dolayısı ile vergi ziyayı doğmamış olsa dahi belgeyi tahrif edenin cezalandırması gerektiği savunulmakta ise de³⁹⁹ tahrifattan bahsedilebilmesi için tahrifat kastını varlığı, üzerinde tahrifat yapılan belgenin sayısı, vergisel açıdan sağladığı fayda dikkate alınmak sureti ile değerlendirilmelidir⁴⁰⁰. Belgenin gerçek bir ticarete dayanmaması bir başka ifade ile sahte olması durumunda ise, bu belge üzerinde tahrifat yapılamayacağı, sahte belge üzerinde yapılan tahrifatın ayrı bir suç ortaya çıkarmayacağı ileri sürülmektedir⁴⁰¹. Oysaki, bir belge VUK'un 359'uncu maddesi tanımlanan şekli ile sahte nitelikte olsa dahi, VUK'un 230'uncu maddesinde öngörülen şekli unsurları içermekte ise, bu fatura ilk bakışta aldatma yeteneğine sahip olacağından, sahte belge üzerinden de tahrifatın mümkün olabileceği düşüncesindeyim. Burada önem arz eden husus, üzerinde tahrifat yapılan belgenin fatura vasfına sahip olup olmamasıdır. Bir belge fatura vasfına sahip ise sahte

³⁹⁶ D. Şenyüz, 2012, s.88

³⁹⁷ A Parlar – G. Demirel, 2002, s. 225.

³⁹⁸ N. Ok - A. Gündel, 2002, s. 330.

³⁹⁹ T. Candan, 2010, s. 136.

⁴⁰⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/4334, K:2016/8955 sayılı kararı; *“suça konu faturanın 817.74 TL tutarında bir adet faturadan ibaret olması karşısında; elde edilen menfaatin azlığı ile tüm dosya içeriğine göre, sanığın faturada tahrifat yapmak kastıyla hareket ettiğine dair her türlü kuşkudan uzak cezalandırılmasına yeter kesin ve inandırıcı delil bulunmadığı gözetilmeden”* şeklindedir.

⁴⁰¹ S. Donay, 2008, s. 133

olup olmadığı irdelenebilir.⁴⁰² Bu itibarla fatura vafına sahip belge aldatma yeteneğine sahip olacağından, sahte dahi olsa tahrifat suçunun konusu olabilir⁴⁰³. Ancak işlenen fiil birden fazla kanun maddesinin ihlaline sebebiyet veriyor ise TCK'nın 44'üncü maddesinde yer alan; *"İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır."* hükmü uygulama alanı bulacaktır. Hem belge üzerinde tahrifat hem de sahte fatura kullanma suçu işlenmiş ise, sahte fatura kullanma suçundan cezalandırma yapılmalıdır⁴⁰⁴.

Gizlemek ise varlığı noter kayıtlarından veya başkaca bir biçimde belirlenmiş defter ve belgelerin vergi incelemesi yapmak ile görevlendirilenlere talep edilmesine rağmen ibraz edilmemesidir. Gizlemenin söz konusu olabilmesi için ibraz edilmeyen defter ve belgenin varlığının ispatı zorunludur⁴⁰⁵. Defter ve belge ibraz etmeme suçu Yargıtay CGK'nın E:2019/11-67, K:2020/59 sayılı kararında da belirtildiği üzere genel kast ile işlenebilir. Ayrıca bu suç zarar suçu değil, tehlike suçudur. Defter tutma yükümlülüğü olmasına rağmen defter tutmamış olan bir mükellefin isteseydi dahi ibraz edebileceği bir defteri bulunmadığından, olmayan bir defterin gizlenmesi söz konusu olmaz⁴⁰⁶. Defter ve belgelerin vergi incelemesi için ibrazının istenilmesi, ibraz talebinden

⁴⁰² Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/11017, K:2016/8445 sayılı kararında; *"213 sayılı VUK'nun 227/3 ve 230. maddelerinde öngörüldüğü üzere sahte fatura düzenlemek suçunun oluşabilmesi için düzenlenen belgelerin 213 sayılı VUK'nun 230. maddesinde sayılan zorunlu unsurları taşıması gerektiği aksi takdirde ilgili Kanunun 227/3. maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılacağı"* belirtilmiştir.

⁴⁰³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2015/4079, K:2017/4185 sayılı kararında; *"sahte sürücü belgesi aslının temini amacıyla mahkeme arşivinde ve emanet memurluğunda son kez titiz bir araştırma yapılmasından sonra belge aslının bulunamaması halinde, şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereğince somut olayda suça konu sahte belgede yapılan tahrifatın mevcut bilgi ve belgeler ile aldatma niteliğini haiz olup olmadığı tespit edilemeyeceğinden"* anlatımına yer verilmiştir.

⁴⁰⁴ Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin E:2015/7239, K:2015/4110 sayılı kararında; *"sanık adına düzenlenen 31.12.2005 tarih ve 040182 no.lu fatura üzerinde sonradan tahrifat yapıldığı, faturanın dip koçanındaki tutarın KDV dahil 80.00 YTL olmasına rağmen sanıktaki üst nüshasının 980.00 YTL bedelli olduğu, yine bu şirket tarafından sanık adına düzenlenmiş görünen 31.12.2005 tarih ve 040377 no.lu faturanın ise sahte olduğu, ... sanığın üzerine atılı suçların yasal unsurlarının oluştuğu ve TCK'nın 44. maddesi gereğince cezası daha ağır olan sahte fatura kullanmak suçundan mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği"* belirtilmiştir.

⁴⁰⁵ Yargıtay 11. Ceza Daire'sinin E:2016/2080, K:2016/7440 sayılı kararında; *"katılan idareden ibrazı istenen defter ve belgelerin varlığını kanıtlayan belgelerin bulunup bulunmadığı sorularak, varsa bunlara ilişkin tutanak ve belgelerin denetime olanak verecek biçimde dosyaya intikalinin sağlanmasından sonra sanıkların hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği"* belirtilmiştir.

⁴⁰⁶ S. Erman, 1988, s. 61.

bulunacak kişilerin inceleme elemanı olması ve ibraz talebinin kanunda öngörülen usule uygun gerçekleştirilmesi gerekir. Defter ve belgelerin inceleme için değil işi terk nedeni ile iptal için istenmesi halinde gizleme fiili oluşmayacaktır⁴⁰⁷.

Defter ve belge ibraz etmeme suçunun oluşabilmesi için defter ve belge ibraz edilmesi koşullarının oluşması gerekir. VUK'un "İncelemenin Yapılacağı Yer" başlıklı 139'uncu maddesinin 7338 sayılı kanunun 17'nci maddesiyle değişmeden önceki halinde işyerinin incelemeye müsait olmadığı tespit edilmedikçe veya mükellef ve vergi sorumlusu incelemenin dairede yapılmasını istemediği müddetçe defter ve belgelerin ibrazı talep edilememektedir. Uygulamada ise vergi incelemesine yetkili olanların, mükelleflerden yasal defter ve belgeleri doğrudan daireye getirmelerinin istendiği, incelemenin işyerinde yapılmasının istenilmesi halinde ise bu durumun bildirilmesinin talep edildiği görülmektedir. Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına ilişkin 7338 sayılı kanunun 17'nci maddesiyle VUK'un 139'uncu maddesi "Vergi incelemeleri, esas itibariyle dairede yapılır. İncelemeye incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İstenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını ibraz etmesi için münasip bir mühlet verilir. İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mâni değildir. Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir." şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile hali hazırdaki uygulamaya kanuni dayanak oluşturulduğu görülmektedir. İşyerinin incelemeye müsait

⁴⁰⁷ D. Şenyüz, 2012, s.88. Danıştay 9. Dairesinin E:2000/2321, K:2002/4767 sayılı kararı ile onanan Kayseri Vergi Mahkemesinin 25.1.2000 tarih ve 2000/40 sayılı kararında; "tutulması mecburi olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir nedenle ibraz edilmemesinin re'sen takdir nedeni olduğu belirtilmişse de, yükümlülerin işlerini terk etmeleri nedeniyle fatura, perakende satış fişi gibi belgeleri iptal edilmek üzere ibraz etmemelerinin bu kapsama dahil edilmediği, bahsi geçen yasa hükmünün kıyas yoluyla "belgelerin iptal edilmek üzere ibraz edilmemesi" durumu için uygulanmasının "vergi hukukunda kıyas olamayacağı" yolundaki genel hukuk bilgisine aykırılık teşkil ettiği" belirtilmiştir.

olup olmadığı tespit edilmeksizin veya mükellef ve sorumlu tarafından dairede inceleme yapılması talep edilmeksizin doğrudan yasal defter ve belgelerinin ibrazının talep edilmesi, ibraz edilmediği takdirde ise suç duyurusunda bulunulması ihtimalinde suçun unsurlarının gerçekleşmediği gerekçesi ile verilen beraat kararlarının⁴⁰⁸ önüne geçilmesinin amaçlandığı düşüncesindeyim⁴⁰⁹. Aynı şekilde şirketi temsil yetkisi bulunmayan ortağa şirket adresi dışında yapılan tebligatta usulsüz olduğundan, şirket yetkilisi bakımından defter ve belge ibraz etmeme suçunun oluştuğundan bahsedilemeyecektir⁴¹⁰. Bunun yanında istenilen belgelerin kaybedildiği ileri sürülerek ibraz edilmediği durumlarda tebligatın usulüne uygunluğu aranmamaktadır⁴¹¹. VUK'un 139'uncu maddesinde yapılan değişiklik öncesi işyeri nakilleri defter ve belgelerin doğrudan denetmenlik adresine ibrazının istenebilmesi için yeterli kabul edilmemektedir⁴¹². Yapılan değişiklik ile başka bir adrese nakil giden mükellefin yasal defter ve belgelerinin nakil gittiği adreste incelenme zorunluluğu da ortadan kaldırılmıştır. Defter belge ibraz etmeme suçu her bir yıla ait defter ve belgeler açısından

⁴⁰⁸ Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 09.06.1998 gün ve 11-154-213 sayılı kararında özetle; "213 sayılı VUK'nun 139'uncu maddesinden anlaşılabacağı üzere esas olan, vergi incelemesinin mükellefin iş yerinde yapılmasıdır. Somut olayda mükellefin dairede incelemesinin yapılması hususunda bir isteği bulunmadığı gibi incelemenin iş yerinde yapılmasını imkânsız kılan bir neden de ileri sürülüp saptanmamıştır. Anılan kanun maddesinde belirtilen istisnai durumlar söz konusu olmadığından sanığa isnat olunan suçun unsurları itibari ile oluşmadığı anlaşılmaktadır." İfadelerine yer verilmiştir. N. Ok - A. Gündel, 2002, s. 168.

⁴⁰⁹ Ş. Akyüz, **İş Yerinde Vergi İncelemesi Tarih mi Oluyor?**, <https://www.vergisizdunya.net/yazi/is-yerinde-vergi-incelemesi-tarih-mi-oluyor/2021/10/14/> E.T.:15.10.2021

⁴¹⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin E: 2017/9351, K: 2019/2687 sayılı kararında; "Sanığın, kendisine defter ve belge ibrazını isteyen tebligatın yapılmadığını savunması ve defter ve belgelerin istenmesine ilişkin yazının şirketin temsile yetkili olmayan ortağı ...'a şirket adresi dışındaki bir adreste tebliğ edildiğinin anlaşılması karşısında; yapılan tebligat hukuken geçersiz olduğundan, yüklenen suçun unsurları itibarıyla oluşmadığı gözetilmeden" anlatımına yer verilmiştir.

⁴¹¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 26.02.2001 tarih ve E: 2001/1068, K: 2001/1791 sayılı kararında; "... İstenen belgelerin kaybedildiği ileri sürülerek ibrazından kaçınılması durumunda süreklilik gösteren dairemiz kararları ve Ceza Genel Kurulunun 23.11.1999 gün ve 1999/11-273/288 sayılı içtihadında açıklandığı üzere usulüne uygun tebligatın aranmayacağı, ..." ifadelerine yer verilmiştir. Yargıtay Kararları Dergisi Cilt 27, S. 11, Kasım 2001, s. 1778.

⁴¹² Yargıtay 9. Ceza Dairesi E:1991/2591, K:1991/2947 sayılı kararında; "Aynı işin bir vergi dairesi muntakasından diğer bir vergi dairesi muntakasına nakledilmesi, işi terk değil, fakat nakildir. Öyle ise, 213 sayılı Kanunun 139. maddesinde gösterilen istisnai durumlardan (iş terk) olayı gerçekleşmemiş olup, incelemenin mükellefin işyerinde yapılması gerekir. Bu nedenle, Vergi Dairesince defter ve belgelerini ibraz etmesi için sanığa çıkartılan tebligatların usulüne uygun bulunmadığından bahisle müsnet suçun kanuni unsurları itibarıyla oluşmadığını kabul eden yerel mahkemenin kararında bir isabetsizlik görülmediği" anlatımına yer verilmiştir.

bir kez oluşabilir. Aynı yıla ait defter ve belgelerin farklı zamanlarda istenilmesi ve her istenildiğinde ibraz edilememesi farklı suç oluşuma sebebiyet vermeyecek, bir kez istenilen defter ve belgenin ibraz edilmemesi sonucunda suç bir kez oluşacaktır⁴¹³. Farklı dönemlere ait defterlerin tek bir yazı ile ibrazı istenebileceği gibi, farklı yazılar ile de ibrazı talep edilebilir. Farklı yazılar ile talep edilen farklı dönemlere ait defterlerin ibraz edilmemesi halinde, talep edilme sebepleri incelenerek, bütün defterlerin tek bir yazı ile ibrazının talep edilmesi mümkün ise tek bir suçtan bahsedilmesi gerekir⁴¹⁴.

Defter, kayıt ve belgeleri saklama ve ibraz yükümlülüğü bulunan mükellefler anılan evrakları yangın, su baskını gibi sebepler ile kaybettikleri iddiasında olabilirler. Bu gibi durumlar söz konusu olduğunda; TTK'nın 82/7 maddesinde yer alan; *“bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defter ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içerisinde kayba uğrarsa, tacir kaybı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir.”* hükmü gereğince belge talebinde bulunabilirler. Mükellefler defter ve belgelerinin kaybolduğunu mahkemeden alınacak belge veya başkaca inandırıcı belge ve deliller ile ortaya koymalıdır⁴¹⁵. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2017/7096, K:2018/3149 sayılı kararında; *“Sanığın savunmalarında kapıcılık yaptığını, yönetimde bulunan ...'ın kendisinden vekâlet istediğini, kendisine bir şey olmayacağını ve dükkan açacağını söylediğini, orada çalıştığından dolayı kendisine vekâlet verdiğini, şirketle bir ilgisi olmadığını belirtmesi, dosya kapsamında dinlenen tanıkların sanığı doğrulaması ve*

⁴¹³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2012/16568, K:2013/18230 sayılı kararında; *“defter ve belge gizleme suçunda, gizleme suçu işlendikten sonra aynı döneme ait defter ve belgelerin yeniden ibrazının istenmesine rağmen gizlenmesinin yeni bir suç oluşturmayacağı; 05.10.2006 tarihinde sanığın 2004 yılına ait defter ve belgelerinin istenmesi ve sanığın teslim etmemesi ile atılı suçun oluştuğu gözetilmeden, 10.11.2008 tarihinde aynı döneme ait defter ve belgenin yeniden istenmesi ile kabul edilen suç tarihine göre beraat yerine yazılı şekilde mahkumiyete karar verilmesi”* anlatımına yer verilmiştir.

⁴¹⁴ B. Doğrusöz, **Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/defter-ve-belgeleri-ibraz-etmeme/365448> E.T.:02.08.2021

⁴¹⁵ D. Şenyüz, 2012, s. 91.

sanığın dosyaya işyerinde 27.06.2008 tarihinde yangın çıktığına dair raporu sunması karşısında, ... mücbir sebep kapsamında olan nedenden dolayı ibraz edilmediği anlaşılmakla, tüm dosya kapsamından sanığın beraatine karar veren mahkemenin kabulünde isabetsizlik bulunmadığı” belirtilmek sureti ile sanığın savunmalarını destekleyen tanık beyanları ile yangın raporu birleşince; defter ve belgelerinin irade dışı elden çıktığının ispat edildiği kabul edilmiştir. İnceleme aşamasında ibraz edilemeyen yasal defter ve belgelerin vergi mahkemesine sunularak incelenmesine imkân tanınması ise⁴¹⁶ ibraz etmeme suçunu ortadan kaldıran bir etkiye sahip değildir.

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin VUK’un 359’uncu maddesi kapsamında suç sayılmasının susma hakkını ihlal edip etmediği konusunda⁴¹⁷ ise AYM’nin 31.01.2007 tarihli kararında; “Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası’nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa’nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında

⁴¹⁶ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu’nun E:2013/3, K:2019/1 sayılı kararında; “mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği” belirtilmiştir.

⁴¹⁷ Detaylı bilgi için B. Yaltı, **Vergi Hukukunda Susma Hakkı**, Vergi Dünyası, Mayıs 2005, S. 285, s. 24-33.

öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez” ifadelerine yer verilmiştir⁴¹⁸.

Tahrif edilme fiiline iştirak mükellefin çalışanları veya üçüncü şahıslar tarafından gerçekleştirilebilir. Tahrifat; mükellef, mükellefin çalışanları veya üçüncü kişiler tarafından birlikte gerçekleştiriliyor ise müşterek faillik söz konusu olacak, her bir iştirak eden fail olarak sorumlu olacaktır. Tahrifat, mükellefin talimatları sonucunda, mükellefin çalışanları veya üçüncü şahıslar tarafından gerçekleştirilmiş ise, mükellef azmettiren veya dolaylı fail olarak iştirak etmiş olacaktır. Tahrifatın nasıl yapılacağı konusunda yol gösterenler fiilin işlenmesinde araç temin edenler yardımcı olan sıfatı ile iştirak edeceklerdir. Tahrif edilen belge kullanılmadığı takdirde vergi ziyana sebebiyet verilmeyeceğinden, tahrifat fiiline iştirak eden hakkında da vergi ziyai cezası kesilmeyecek, ancak iştirak edilen fiil nedeni ile hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırma söz konusu olabilecektir.

Defter ve belge ibraz etme yükümlülüğü mükellefe ve/veya vergi sorumlusuna ait olduğundan bu suça özel faillik niteliğini taşıyan haricindekilerin ancak azmettiren veya yardım eden olarak iştiraki mümkündür.

Tüzel kişilerde yetkili değişiminin ise defter ve belge ibrazı hususunda sorun yarattığı görülmektedir. Eski şirket yetkililerinin defter ve belgeleri yeni yetkililere teslim etmemesi, yeni şirket yetkililerinin ibraz yükümlülüğünü yerine getirememesine sebep olabilmektedir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2017/8782, K:2018/5301 sayılı kararında; *“defter ve belgeleri ait olduğu yılı takip eden 5 yıl boyunca muhafaza ve istenildiğinde ibraz etme sorumluluğunun, mükellefe ve/veya vergi sorumlusuna ait olduğu gözetildiğinde, tebligat tarihinden önce sanığın şirketteki tüm hissesini ...’e devretmesi, bu devrin 30.05.2007 tarihli Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanması*

⁴¹⁸ Anayasa Mahkemesi’nin E:2004/31, K:2007/11 sayılı kararı

ve aynı tarihte ...'in şirkete münferit yetkili müdür olarak tayin edilmesi karşısında sanığın tebligat tarihinde defter ve belgeleri saklama yükümlülüğü bulunmadığı” belirtilmek sureti ile devir sonucunda ibraz yükümlülüğünün yeni yetkiliye ait olduğu ortaya konulmuştur. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin E: 2012/22917, K:2013/11017 sayılı kararında da; “istenen defter ve belgeleri eski ortaktan alamadığı için ibraz edemediğini beyan eden sanığın işyerinde vergi incelemesi yapılması zorunluluğu bulunmadığı, muhafaza edilmesi mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin 13. maddede düzenlenen mücbir sebep kapsamında düşünülmesi mümkün olmayan nedenlerden dolayı ibraz edilmediğinin anlaşılması karşısında; yüklenen suçun unsurları itibariyle oluştuğu” belirtilmiştir. Yargıtayın bazı kararlarında ise, eski ortaklarca yasal defter ve belgelerin teslim edilmediği gerekçesi ile yasal defter ve belgelerin ibraz edilemediğine ilişkin savunmalar karşısında, eski ortakların tanıklığına başvurulmak sureti ile karar verilmesi gerektiği belirtilmektedir⁴¹⁹. Bu itibarla devir sırasında yasal defter ve belgelerin teslim tutanağı ile teslim alınması⁴²⁰, teslim edilmediği takdirde yasal yollara başvurulması⁴²¹, güveni kötüye kullanma suçundan suç duyurusunda bulunulması ihtilaf halinde suç işleme kastının olmadığını ortaya koyabilecektir. Bu noktada yasal defter ve belgeleri, yeni yetkiliye teslim etmeyen eski yetkililerin defter ve belge ibraz etmeme suçuna iştirak edip etmediğinin, bu suçta dolaylı faillik olup olamayacağının tartışılması gerekir. Şahsen işlenen suçlarda suç sayılan fiilin maddi unsurunu gerçekleştirenle suça yönelik kastı barındıran birbirinden ayrıdır. Suç sayılan fiilin icrasını başkasına işleten “dolaylı fail”

⁴¹⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2017/8878, K:2020/324, Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2012/18922, K:2014/2828 sayılı kararları

⁴²⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2016/9538, K:2018/8129 sayılı kararında; “vergi dairesine, defter ve belgelerin kendisine devredilmediğinden ibraz edemeyeceğini beyan eden sanığın, mahkemedeki benzer savunmasına karşılık; şirket hisselerini sanığa devreden K2’in, şirket kayıt, belge ve demirbaşlarının da devredildiğini söyleyerek, dosyaya 28 Ekim 2007 tarihli ve “tutanak” başlıklı belgeyi sunması” anlatımına yer verilmiştir.

⁴²¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2008/2484, K:2011/1903 sayılı kararında; “noter devir sözleşmesi ile şirketin mal varlığının devrine ilişkin belgeler getirtilip incelenerek ibraz edilmeyen belgelerin sanığa verilip verilmediğinin, teslim hususunda yasal yollara başvurulup başvurulmadığının belirlenmesi, gerektiğinde şirketin eski ortaklarının dinlenmesi” anlatımına yer verilmiştir.

sayılacaktır. Suç sayılan fiilin kanunen tarif edilen unsurlarını gerçekleştiren şahsın hareketleri suçun işlenmesine yönelik kast sahibince kontrol edilmiş ve yönlendirmiştir⁴²². Yasal defter ve belgeleri elinde bulunduran ancak yeni yetkiliye teslim etmeyen eski yetkili, defter ve belgelerin ibraz edilmesine engel olarak defter ve belge ibraz etmeme suçuna fiilen sebep olduğu düşünülmektedir. Aynı şekilde, asıl mükellef olmamakla birlikte asıl mükellefi fiilen sevk ve idare ettiren kişiler bu suçun işlenmesine dolaylı fail olarak iştirak edebilecektir. Defter ve belge ibraz etmeme suçuna azmettirme de mümkündür. Ayrıca uygulamada çokça karşılaşılan bir başka iştirak biçimi, mükellefleri defter ve belgeleri ibraz etmeme konusunda teşvik şeklinde ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin, vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkabilecek sahte fatura kullanma veya düzenleme gibi fiillerin tespitini bertaraf edebilmek için defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmedikleri görülmektedir. Mükellefleri bu doğrultuda teşvik eden kişiler yardım eden sıfatı ile defter ve belge ibraz etmeme suçuna iştirak edeceklerdir.

Uygulamada defter ve belgelerin muhasebeciden teslim alınamadığı gerekçesi ile ibraz edilemediği sıkça karşılaşılan bir durumdur. Ancak defter ve belge muhafazası mükelleflerin sorumluluğunda olup, mükellef ile muhasebeci arasındaki sözleşmeden kaynaklanan özel hukuk ilişkisi mükelleflerin ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2001/524, K:2001/6129 sayılı kararında; *“defter ve belgelerin muhafazası; mükellef ya da vergi sorumlusuna ait olup bu sorumluluğun vekâletname ile devrinin mümkün olmadığına”* karar verilmiştir. Uygulamada ise birden fazla yetkilisi bulunan tüzel kişilerin her bir yetkilisi hakkında defter ve belge ibraz etmeme suçundan asıl fail olarak suç duyurusunda bulunulduğu görülmektedir. Bu gibi durumlarda ise kendisine defter ve belge ibraz edilme yazısı tebliğ

⁴²² D. Aydın, 2009, s. 163.

olunan yetkili hakkında suç duyurusunda bulunulması, bildirim yapılmayan yetkili hakkında suç duyurusunda bulunulmaması gerekir⁴²³.

5) Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanılmasına İştirak

VUK'un 359'uncu maddesinin a/2 bendinde muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge; *“gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge”* olarak tanımlanmıştır. Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması suçunun oluşabilmesi için düzenlenen belgenin VUK'a göre fatura vasfına ve düzenleyen kişinin mükellef sıfatına sahip olması gerekir⁴²⁴. Kanuni tanıma göre muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeden bahsedilebilmesi için düzenlenen belgenin tarafları arasındaki adlandırılmış ilişkinin gerçek, bu ilişkiyi tevsik eden belgenin ise fiili durum ile örtüşmemesi gerekir. Belge üzerinde gösterilen ile fiili durum miktar olarak örtüşmeyeceği gibi, mahiyet olarak da örtüşmeyebilir. Belgenin tarafları arasındaki ilişkide, belgeye konu mal veya hizmetin sayısı veya fiyatında yapılan değişiklik miktar açısından muhteviyatı itibari ile yanıltıcıdır⁴²⁵. Taraflar arasındaki ilişki örneğin ürün satımına dayanmakla birlikte satıma konu mal veya hizmetin içeriği farklı gösterilmiş ise gene muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeden bahsedilecektir. Ancak belgenin tarafları arasındaki asıl ilişkinin içeriğine uygun olmayan belgeler taraflar arasında gerçekten ticari ilişki olsa dahi muhteviyatı itibari ile yanıltıcı değil sahte belge kabul edilmelidir.

⁴²³ Yargıtay 11. Ceza Daire'sinin E:2016/2080, K:2016/7440 sayılı kararında; *“Sanıklar ... ve ... hakkında “defter ve belgeleri ibraz etmemek” suçundan açılan kamu davasında, sanık ... hakkında düzenlenen vergi suçu raporundan varlığı anlaşılan 15.01.2009 tarih ve 1529 sayılı defter ve belge isteme yazısı ve bu yazının tebliğine ilişkin mazbata temin edilerek, defter ve belge isteme yazısının sanık ...'ye tebliğ edilip edilmediği araştırılarak”* anlatımına yer verilmiştir.

⁴²⁴ N. Ok - A. Gündel, 2002, s. 315.

⁴²⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2017/3045, K:2017/5726 sayılı kararında; *“Gerçek bir muamelenin miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir.”* anlatımına yer verilmiştir.

Örneğin belgenin tarafları arasında inşaat işçiliği alımı ilişkisi olmakla birlikte 100 birimlik inşaat işçiliği için 200 birimlik düzenlenen inşaat işçiliği faturası miktar itibari ile yanıltıcı olacaktır. İnşaat işinde duvar işçiliği yapılmasına rağmen demir işçiliği yapılmış gibi düzenlenen belgede taraflar arasında işçilik hizmet alımı ilişkisi olmasına rağmen satın alınan hizmet ile düzenlenen belge içeriği örtüşmediğinden mahiyet olarak yanıltıcıdır. Ancak taraflar arasında ticari bir ilişki olmakla birlikte inşaat malzemesi satışı yapılmasına karşın, inşaat işçiliği faturası düzenlenmesi muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge tanımının ötesine geçmektedir. Bu ihtimalde faturasız olarak satın alınan inşaat malzemesi için yapılan giderin sahte inşaat işçiliği faturası ile belgelendirilmesi söz konusu olacaktır. Kanuni tanım, taraflar arasındaki ilişkinin gerçek bir muamele veya duruma uygun olmasını aramaktadır. Taraflar arasında var olan her türlü ticari ilişki gerçek bir muamele veya durum olarak kabul edilmemiştir. Bu itibarla taraflar arasında gerçekleşen ticaretin konusundan farklı bir konuda düzenlenen belge de sahte kabul edilmelidir⁴²⁶.

Uygulamada farklı değerlendirilen bir başka husus ise gerçek değerinden düşük olarak düzenlenen belgelerdir. Bu belgelerin muhteviyatı itibari ile yanıltıcı olarak kabul edilip edilmeyeceği sorusu gündeme gelmektedir. Örneğin, 100 birimlik mal veya hizmet satımı için 50 birim üzerinden fatura düzenlenmesi durumunda 50 birim gelir beyan dışı bırakılmak sureti ile vergi ziyana sebebiyet verilmektedir. 100 birimlik gelir için hiç fatura düzenlenmediği takdirde ise 100 birim gelir beyan dışı bırakılmak sureti ile vergi ziyana sebebiyet verilmektedir. Düzenlenen 50 birimlik fatura muhteviyatı itibari ile yanıltıcı kabul edildiğinde ise üç kat vergi ziyai cezası nedeni ile karşılaşılan vergisel yaptırım 100 birimlik gelir için fatura düzenlemeyen mükellefin karşılaşacağı yaptırımdan daha ağır olmaktadır. Ancak 50 birimlik fatura düzenleyen mükellefin daha

⁴²⁶ N. Ok - A. Gündel, 2002, s. 315.

öncesinde kısmi vergi ödemesine rağmen karşılaştığı ağır yaptırımın sebebi vergi kaçırmaya yönelik hareketin ortaya çıkmasının engellenmesidir. Zira sunulan mal veya hizmet karşılığı elde edilen geliri beyan etmeyen mükellef herhangi bir vergi incelemesinde kolayca tespit edilebilecek iken, 100 birimlik gelir için 50 birimlik fatura düzenleyen mükellefin vergi ziyaına sebebiyet verip vermediği başkaca tespitlerin varlığına bağlı olacaktır. Bu itibarla, elde edilen gelirden daha düşük miktarda düzenlenen faturanın muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kabul edilmesi,⁴²⁷ düzenlenmeyen kısım nedeni ile ziyaa uğratılan vergiye üç kat vergi ziyai cezası uygulanması gerekir.

Bazı durumlarda ise muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme isnadı ile açılan ceza davası sonucunda sahte fatura kullanma veya düzenleme suçundan hüküm kurulduğu görülmektedir. Bu noktada sahte fatura kullanma veya düzenleme suçu ile muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme suçunun birbirinden bağımsız ve farklı suçlar olduğu unutulmamalıdır⁴²⁸. Ancak bu suçlar her ne kadar birbirinden farklı ve bağımsız suçlar olsa da, mahkeme isnat edilen fiili, iddiadan bağımsız biçimde serbestçe nitelendirebilir. Bu nitelendirme sonucunda sahte fatura kullanma veya düzenleme suçundan açılan davada, isnat edilen fiilin muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanma-düzenleme suçu oluşturduğuna kanaat getirir ise, bu suçtan hüküm kurmak için ayrıca mütalaa alınmasına gerek yoktur⁴²⁹.

⁴²⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/5041, K:2019/5059 sayılı kararında; “Çorum Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı vergi mükellefi olan sanığın 2007 takvim yılında zemin etüdü hizmetlerinde bulunduğu müşterilerinden Jeoloji Mühendisleri Odasının belirlediği asgari fiyat tarifesi üzerinden ücret aldığı halde, düzenlediği faturalarda aldığı ücreti düşük göstererek eksik fatura düzenlediği iddia ve kabul edilen somut olayda; eylemin ... sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesine uyan “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme” suçunu oluşturacağı gözetilmeden” anlatımına yer verilmiştir.

⁴²⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2017/9293, K:2019/9902 sayılı kararında; ““Sahte fatura kullanma” ve “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma” suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, sanık hakkında “2007 takvim yılında sahte fatura kullanmak suçundan” kamu davası açıldığı ve hükmün gerekçesinde sanığın sahte fatura kullanma suçunu işlediği kabul edilmesine rağmen, hüküm fıkrasında muhteviyatı itibariyle sahte belge kullanma suçundan hüküm kurulduğu belirtilerek, sanık hakkında VUK'nin 359/b-1. maddesi uyarınca ceza tayin edilmesi suretiyle, gerekçe ile hüküm arasında çelişkiye neden olunması” bozma gerekçesi yapılmıştır.

⁴²⁹ D. Şenyüz, **Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş**, İzmir Barosu Dergisi, Mayıs 2016, s. 44, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun E:2012/11-1512, K:2014/366 sayılı kararında “CMK'nin 225/2. maddesi gereğince, Mahkeme fiilin nitelendirmesinde iddia ile bağlı olmadan, fiilin

Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları tek başına muhasebe tekniği ile alakalı olmadığından iştirak iradesi içerisindeki herkes bu suçlara iştirak edilebilir. İştirakçilerin mükellef olmasına gerek olmadığı gibi, suçu işleyen mükellef ile aralarında iş ilişkisi bulunmasına da gerek yoktur. Ancak bu suçun oluşabilmesi düzenleyen ile kullanan arasında gerçek bir ticari ilişkinin varlığını gerektirdiğinden, belgenin taraflarının vakıf olduğu ilişkiye mükellef ile iş ilişkisi bulunmayan üçüncü şahısların iştirak ihtimali düşüktür. Birbirleri ile ticari ilişkisi bulunmayan kişilere aracılık etmek sureti ile iştirak edilmesi bu suç tipi açısından fiilen mümkün değildir.

Bu noktada, yasal defter ve belgelere kayıt işleyen mali müşavir veya muhasebe çalışanlarının, kayıtları işledikten sonra vakıf oldukları muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme suçuna iştirak edip etmediklerinin sorgulanması gerekir. Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge, ticari ilişkinin tarafları arasında kısmen gerçek ticari ilişkiyi zorunlu kıldığından, ticari ilişkinin varlığına vakıf olan ancak boyutuna vakıf olmayan mali müşavir veya muhasebe çalışanları muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeleri kayıtlara bilmeden işleyebilir. Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgelerin kayıtlara işlenmesi sonrasında bu belgelerin muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olduğu öğrenilir ise iştiraktan bahsedilebilmesi için belgeyi işleyenlerin mali müşavir veya muhasebe departmanı çalışanı olmasına göre ayrıma gidilmesi gerektiği düşünülmektedir. Mali müşavirlerin mükelleflerine karşı sorumluluklarının aksine vergi idaresine karşı sorumluluklarına ilişkin açık bir düzenlemeye 3568 sayılı kanunda yer verilmemiş, “*Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği*”

nitelendirmesini serbestçe yapabileceği; "sahte fatura düzenlemek" ve "muhteviyatı itibarıyla sahte fatura düzenlemek" suçlarının nitelikleri farklı olsa da birbirine dönüşebileceği; nitelik değişikliğinde yeniden mütalaa alınmasına gerek olmadığı” belirtilmiştir.

ile bu eksiklik doldurulmaya çalışılmıştır⁴³⁰. 3568 sayılı Kanunun “Amaç” başlıklı 1’inci maddesinde; *“Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek ...”* düzenlemesi yer almaktadır. VUK’un 5’inci maddesine 4369 sayılı kanun ile yapılan ekleme ile *“Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz”* düzenlemesine yer verilmiş olup, söz konusu düzenlemenin gerekçesinde *“bu düzenleme ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin müşterileriyle sözleşme imzalanması, muhasebe kayıtlarının tutulması, rapor ve mali tabloların düzenlenmesi, denetim, karşıt inceleme ve tasdik işlemleri sırasında mükellefler hakkında bilgi sahibi olabilmelerinin, müteselsil sorumluluğu bulunan mesleklerini daha sağlıklı olarak yürütebilmelerinin ve ayrıca vergi denetim ve güvenliğine daha fazla katkıda bulunabilmelerinin amaçlandığı”* belirtilmiştir⁴³¹. Görüldüğü üzere mali müşavirlerin vergi denetim ve güvenliğine katkı sağlamaları kendilerinden beklenen bir görevdir. Bu kapsamda muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanımını fark eden mali müşavirin suçun işlenmesini önleme yükümlülüğünden bahsedilebilecektir. Bu itibarla suç sayılan fiilin işlenişine vakıf olan ancak önleme çabası içerisinde olmayan mali müşavirin muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanma suçuna ihmali davranışla iştirakten dolayı yardım eden sıfatı ile

⁴³⁰ D. Şenyüz, **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyarı Ve Cezasından Sorumluluğu**, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 2016 Cilt 22, S.3 s. 2564

⁴³¹ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi – Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?**, Ankara 1998, s. 6-7

sorumluluğu gündeme gelebilecektir⁴³². Muhasebe departmanı çalışanı veya diğer personel bakımından ise 3568 sayılı kanun kapsamında bir yükümlülük söz konusu olmadığından bu kişilerin suç sayılan fiili önleme yükümlülüğünden bahsedilemeyecek dolayısı ile suça iştirakten değil TCK'nın 278'inci maddesinde yer alan “Suçu Bildirmeme” suçu gündeme gelecektir. Bildirim zorunluluğundan bahsedilebilmesi için ise işlenmekte olan suçun adli makamlara intikal etmemesi gerekir. Adli makamların bilgisine ulaşan suçlar bakımından TCK'nın 278'inci maddesi kapsamında bir yükümlülük söz konusu olmayacaktır⁴³³. Her ne kadar TCK'nın 278'inci maddesinin birinci fıkrasında işlenmekte olan bir suçun yetkili makamlara bildirilmesinden bahsedilmekte ise de ikinci fıkra; *“İşlenmiş olmakla birlikte, sebebiyet verdiği neticelerin sınırlandırılması halen mümkün bulunan bir suçu yetkili makamlara bildirmeyen kişi, yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır”* hükmü yer almaktadır. Bu noktada kayıtlara intikal eden ancak henüz beyanname verme süresi geçmeyen durumlarda TCK'nın 278'inci maddesinin 2'nci fıkrası uygulama alanı bulabilecektir.

6) Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter Kayıt ve Belgelerinin Yok Edilmesi veya Defter Sahifelerinin Yok Edilerek Yerine Başka Yapraklar Konulmasına İştirak

“Defter kayıt ve belgelerinin yok edilmesinin veya defter sahifelerinin yok edilerek yerine başka yapraklar konulmasının” suç sayılabilmesi için, söz konusu defter kayıt ve belgelerin saklama ve ibraz zorunluluğu olmalıdır. Vergi kanunları uyarınca tutulması ve ibrazı zorunlu olan evrakların saklama süresi dolduktan sonra yok edilmesi suç teşkil etmeyecektir⁴³⁴. VUK'un *“Boş Satır Bırakılamayacağı, Sayfaların Yok Edilemeyeceği”* Başlıklı 218'inci maddesinde; *“Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus*

⁴³² İ. Özgenç, **İcrai Suça İhmali Davranışla İştirak: Anayasa Mahkemesi'nin Bir Kararı Üzerine Değerlendirmeler**, Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1-2, 2014 s.6

⁴³³ İ. Özgenç, agm. s.4

⁴³⁴ N. Ok - A. Gündel, 2002, s. 347.

olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılmaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz” hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere 359’uncu maddenin b bendinde 218’inci maddeye aykırı davranışlar yaptırıma bağlanmıştır. Defter, kayıt ve belgelerin tamamen okunaksız hale getirilmesinin yok etmek olarak değil, defter ve belgelerin tahrifi olarak değerlendirilmesi gerekir⁴³⁵. Defter kayıt ve belgelerinin yok edilmesi veya defter sahifelerinin yok edilerek yerine başka yapraklar konulması ile amaçlanan vergi incelemesi yapılmasını ve başlanılan incelemenin sonuçlandırılmasını imkânsız hale getirmektir⁴³⁶. Uygulamada vergi incelemesi amacıyla yasal defter ve belgelerin ibrazının talep edildiği, ibraz edilmediği durumlarda ibraz edilmeme gerekçesinin sorgulanmadığı görülmektedir. Oysaki, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ile defter ve belgelerin yok edilmesi birbirinden bağımsız ve birbirine dönüşmez nitelikte iki ayrı suç niteliğindedir⁴³⁷. Ancak defter ve belgelerin yok edilmesi fiili gerçekleştiği takdirde ibraz edilmeme fiili doğal sonuç olarak ortaya çıkmaktadır. Bu noktada iki ayrı fiil için ayrı cezai yaptırım uygulandığı nazara alındığında, ibraz etmeme fiilinin altında yatan sebebin araştırılması gerekecektir. Defter ve belgelerin yok edilmesi sebebi ile ibraz edilmediği tespit edildiği takdirde, ibraz etmeme fiilinden dolayı değil, defter ve belgelerin yok edilmesi fiilinden dolayı cezai işlem yapılması gerekir.

Defter kayıt ve belgelerinin yok edilmesine herkes iştirak edebilir. Bu fiilin işlenmesi özel bir bilgi ve deneyim gerektirmediğinden, yırtmak, yakmak gibi fiiller ile

⁴³⁵ K. Mutluer, 2006, s. 162.

⁴³⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2001/10948, K:2001/11640 sayılı kararında; “ihbar üzerine fiili envanter yapılmak suretiyle vergi incelemesine başlandığı, şirketin mal aldığı yerlerden ve banka şubelerinden ihbar doğrultusunda bilgi toplanması aşamasında 28.2.1997 tarihinde işyerinde, müşteri yada çalışanların bulunmadığı gece saat 02.30 sıralarında yangın çıktığı, bu sırada binanın elektriklerinin kesik ve kapılarının kilitli olduğu, yalnızca incelenecek olan defter ve belgelerin bulunduğu bölümün yandığı, bu tabloya göre, başlayan vergi incelemesini sonuçsuz bırakmak için defter ve belgelerin yakılması suretiyle yok edildiğinin kabulü gerektiği...” anlatımına yer verilmiştir.

⁴³⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2016/6532, K:2019/663 sayılı kararında; “birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan “sahte fatura düzenleme”, “defter ve belgeleri gizleme” ve “defter, kayıt ve belgeleri yok etme” suçlarının birbirine dönüşemeyeceği” belirtilmiştir.

defter ve belgelerin yok edilmesine iştirak mümkündür. Örneğin vergi mükellefi bir işverenin, yanında çalışan işçisine karşı kurmuş olduğu tahakküm kullanılarak işletmeye ait yasal defterden sayfa koparması sağlanmış ise işletme sahibi “dolaylı fail” suç sayılan fiili kusurlu biçimde gerçekleştiren işçi de asıl fail biçiminde sorumlu olacaktır. İşletme sahibi işçisi üzerindeki hâkimiyetini, işçisini yanılgıya düşürmek suretiyle veya tehdit ve cebre maruz bırakarak da kurmuş olabilir. İşçinin fiili işlerken kusursuz olması ona ceza verilmesine engel oluşturur⁴³⁸. Defter sahifelerinin yok edilerek yerine başka yapraklar konulmasına iştirak muhasebe tekniği ve uygulamaları ile ilgili olduğundan üçüncü şahıslar yanında mükellefin muhasebe işlerini takip eden kişilerin iştiraki mümkün olacaktır. Defter sayfalarının yok edilip yerine başka sayfalar konulması fiilinde defter sayfalarını yırtan mükellefin fiili ile bu sayfaların yerine konulacak sayfaları muhasebe standartlarına uygun tanzim eden meslek mensubunun eylemi kanunda tanımlanmış olan suçu oluşturmaktadır. Mükellef ve meslek mensubunun iki ayrı fiili birlikte ve etkili şekilde defter sayfalarının yok edilip yerine başka sayfalar konulması suçunu oluşturmakta ve müşterek faillik şeklinde iştirak gerçekleşmektedir⁴³⁹.

7) Belgelerin Asıl Veya Suretlerinin Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenmesine Veya Kullanılmasına İştirak

Sahte fatura tanımı, vergi mevzuatına 28 seri nolu KDV Genel Tebliği ile girmiştir. Tebliğe göre sahte fatura, “hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belge”dir. Adı geçen tebliğde, “*bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler*”, “*belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler*” ile “*başkası adına bastırılıp kullanılan belgelerin*” sahte belge olarak kabul edileceği düzenlenmiştir. 4369 sayılı Kanunun 14’üncü maddesiyle

⁴³⁸ D. Şenyüz, 2012, s. 543.

⁴³⁹ T. Candan, 2010, s. 203.

değiştirilen ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren VUK'un 359'uncu maddesinde sahte belge; *“gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge”* olarak tanımlanmıştır.

Vergisel anlamda yapılan sahtecilik ile amaçlanan; düzenleyen açısından belge tutarı üzerinden hesaplanan komisyon geliri elde etmek, kullanan için ise gider kaydını çoğaltarak vergi matrahını azaltmak suretiyle daha az vergi ödemek veya KDV indirim mekanizmasından haksız biçimde faydalanarak devlet hazinesine intikal ettirilmesi gereken KDV'yi intikal ettirmemek, haksız vergi iadesinden yararlanmaktır⁴⁴⁰. Sahte belge düzenleme/kullanma suçundan bahsedilebilmesi için tanzim edilen belgelerin kanunen zorunlu bilgileri taşımaları gereklidir. Aksi takdirde VUK'nun 227'nci maddesinde yer alan; *“Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.”* düzenlemesi gereğince sahte belge düzenleme ve kullanma suçunun oluşabilmesi mümkün olmayacaktır.

Belgede sahteciliğin kısmen yapılıp yapılamayacağı, kısmen sahtecilik yapılabileceği kabul edilir ise muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ile arasındaki farkın ne olduğu ortaya konulmalıdır. Gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer alması halinin kısmi sahtecilik olduğu görüşü ileri sürülmektedir⁴⁴¹. Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgede ise gerçek bir muamele veya durum olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeği aykırılık olduğu için kısmi sahte belge ile muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin karıştırılmaması gerektiği belirtilmektedir⁴⁴².

⁴⁴⁰ N. Ok - A. Gündel, 2002, s. 222.

⁴⁴¹ D. Şenyüz, 2012, s. 99.

⁴⁴² N. Ok - A. Gündel, 2002, s. 224.

Aksi yöndeki görüşlere göre ise kısmen sahte belge ile “muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge”nin keskin biçimde ayrılması mümkün değildir⁴⁴³.

Bir belgenin sahteliğinden bahsedilmesi için belgenin tarafları arasındaki ticari ilişkinin nazara alınması gerektiği düşünülmektedir. Sahte belgenin varlığı taraflar arasındaki ticari ilişkinin mahiyetine aykırı düzenlenen belgeye bağlıdır. Taraflar arasında bir satım ilişkisi mevcut ise fatura içeriğinde gösterilmeyen mal satılmasa dahi, kısmen sahte belgeden değil, muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeden bahsedilmesi gerekir. Esasen hukuki olarak kısmen sahte belge diye belge yoktur. Kısmen sahte kabul edilen belgelerde sahte belgenin hüküm ve sonuçlarını doğuracak. Bu itibarla, ortaya çıkan suçun, belge üzerine yazılanlardan değil, taraflar arasındaki ilişkiden çıkarılması gerekir.

VUK’un 4369 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki halinde, sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanma fiillerinin suç sayılması için bilerek kullanma koşulu aranmaktaydı. VUK’da 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile “bilerek” ibaresinin çıkarılmış olması, o dönemde bu fiilleri bilmeden işleyenlerin de suç işleyip işlemedikleri konusunda tartışmayı beraberinde getirmişti. Ancak VUK’da yapılan değişiklikle kaçakçılık fiillerinin saptanmasında ceza hukukunun suçun maddi ve sübjektif unsurlarına ilişkin ilkelerinin esas tutulması gerektiği kabulü görüşü⁴⁴⁴ kısa sürede yaygınlık kazanmıştır.

306 seri no.lu VUK Genel Tebliğinde; “... 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. ... yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi

⁴⁴³ U. Yiğit, 2004, s. 148.

⁴⁴⁴ M. Öncel - A. Kumrulu - N. Çağan - C. Göker, 2019, s. 230.

incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi ...” anlatımına yer verilmiştir. Tartışmalar ise 306 seri no.lu VUK Tebliğinin çıkması ile başka bir boyut kazanmış, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların kast unsurunun varlığı konusunda takdir yetkisi kullanıp kullanamayacağı hususu tartışmaların odağı konumuna gelmiştir. Vergi suçunda kast unsuru ile kastın hangi makam veya kişilerce değerlendirileceği hususlarının birbirinden ayrıştığı, vergi incelemesi yapanların kastın varlığı ve yokluğu konusunda kanaate varma yetkisinin bulunmadığı⁴⁴⁵, tebliğ ile kanunda yer verilmeyen bilme kavramının, suçun maddi unsurları içerisine katıldığı ve kastın varlığı veya yokluğu takdir edilir iken somut ölçüt öngörülmediği, mükelleflerin inceleme elemanlarının insafına bırakıldığı⁴⁴⁶, kastın bulunmadığının belirlenmesi halinde suç duyurusunda bulunulmaması gerektiğine ilişkin açıklamanın hiçbir yasal dayanağı bulunmadığı, tebliğ ile inceleme elemanlarına yargı mercilerinin görevinin yüklenmesinin de hukuka aykırı olduğu⁴⁴⁷ hususlarında yoğun eleştiriler getirilmiş, genel olarak “306 seri no.lu VUK Genel Tebliği” ile vergi inceleme elemanlarına tanınmış yetkilerin yerinde olmadığı vurgulanmıştır.

4369 sayılı Kanun gerekçesinin de; “...*bazı fiiller doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflamasına ve hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütsel suç niteliğinde olabilir. Muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi ya da yok edilmesi, denetim ve kontrolden kaçınmak amaçlı davranışlar ve sahte ve içerik açısından yanıltıcı belge düzenleyip kullanmak gibi fiiller bu kategoride sayılabilir. Bu nevi fiillerin ortak özelliği niyet, amaç ve plan unsurunu taşımalarıdır. Bu üç unsur fiilde*

⁴⁴⁵ B. Baykara, **Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri**, Vergi Dünyası, Mayıs 2004, S. 273. s. 7-16.

⁴⁴⁶ V. Seviğ, **Naylon Fatura Kullanılması İle İlgili Son Düzenleme**, Yaklaşım, Sayı 115, Temmuz 2002,

⁴⁴⁷ B. Doğrusöz, **Vergi Suçlarında Bildirim Usulünün Anayasa’ya Aykırılığı**, Yaklaşım, Eylül 2008, S. 189. s. 45-47.

kastın varlığını ortaya koyar.” anlatımına yer verilmiştir⁴⁴⁸. Dönemin Maliye Bakanının TBMM’deki VUK’un 359’uncu maddesi ile ilgili açıklamaları “*bilerek*” kelimesinin kaldırılmasını, “... *suçlar açısından bilerek kullanma ibaresi zaten suçun tanımında vardır*” şeklindedir⁴⁴⁹. Söz konusu kanun gerekçesi ile kanunun yürürlüğe girdiği zamanda yapılan tartışmalar birlikte değerlendirildiğinde, kanundan “*bilerek kullanma*” ifadesinin çıkarılmış olmasının önceki uygulama ile herhangi bir farklılık yaratmaması gerektiği, “*bilerek kullanma*” ifadesinin kanun metninde kelime fazlalığı yarattığı, bu nedenle çıkarılmasında herhangi bir mahsurun olmadığı izlenimi ortaya çıkmaktadır.

Belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesine veya kullanılmasına herkes tarafından iştirak edilebilir⁴⁵⁰. Hatta bu suçlara iştirak eden kişilerin düzenleyici veya kullanıcıları tanımalarına ve mükellef olmasına gerek yoktur. Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin varlığı düzenleyen ile kullanan arasında ilişkiyi zorunlu kılmasına karşın, sahte belgenin varlığı için böyle bir ilişkiye gerek yoktur. Bu itibarla, kullanıcı ve düzenleyici birbirini tanımasa dahi, sahte belge teminine aracılık eden kişiler vasıtası ile ilişki kurulabilir⁴⁵¹. Sahte fatura teminine

⁴⁴⁸ 4369 sayılı kanun gerekçesi için

https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf

⁴⁴⁹ M. Nalbat, **VUK ve TCK Açısından Sahte Ve Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek Yada Bilmeyerek Ayrımı**, s.14,

https://www.muhasabenet.net/makale_mehmetnalbant_sahte%20ve%20yaniltici%20belgenin%20bilerek%20ve%20bilmeyerek%20ayrimi.pdf E.T.:20.07.2021

⁴⁵⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2017/11899, K:2020/540 sayılı kararında; “*sahte fatura düzenleme suçunda suçun failinin herkes olabileceği, suçta ve cezada şahsiliğin prensibi gereği esas amacın suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan failleri cezalandırmak olması nedeniyle bu suça iştirak edilmesinin mümkün olması da dikkate alınarak, sanığın sahte fatura düzenleme suçuna iştiraki, suçun unsurlarının ve maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespiti gerektiği*” anlatımına yer verilmiştir.

⁴⁵¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2003/5778, K:2004/5696 sayılı kararında; “*213 sayılı Vergi Usul Yasasının, 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1. maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyat doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle, sanıklar Bahattin, Mahsar, Hüdayi, Efkân ve Sami’nin özel gider indirimi veya vergi iadesinde kullanılmak üzere sahte ödeme kaydedici cihaz fişlerini düzenleyenlerden komisyon karşılığı satın alıp komisyon karşılığı memurlara ve işçilere vermekten ibaret olan ve teselsül eden eylemlerinin sahte belgeleri düzenleyenlerin eylemlerine iştirak suçunu oluşturup VUK’nun 359/b-1 ve TCK’nın 80. maddelerine uygun bulunduğu*” belirtmiştir. Kararda her ne kadar “*iştirak suçu*” tabiri kullanılmış ise de, iştirake ilişkin hükümler tamamlayıcı mahiyette olduğundan iştirak suçu yerine suça iştirak kavramının kullanılması doğru olacaktır. Z. Hafizoğulları - M. Özen, 2017 s. 325

aracılık edilmesi iştirak kapsamındadır⁴⁵². Bazı durumlara hem düzenleyiciyi hem kullanıcıyı tanıyan araçların düzenleme ve kullanma suçlarına ayrı ayrı iştirak edebildikleri görülmektedir. Ancak sahte belge düzenleyen kişilerin, sahte belge düzenlemek fiilinden bağımsız, bu belgeleri kullanan kişilerin işledikleri sahte belge kullanma suçuna iştiraki konusunda farklı görüşler mevcuttur⁴⁵³.

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiillerine iştirakten bahsedilebilmesi için iştirakçinin mükellef faaliyetleriyle ilgili beyanname verip vermediği, fatura düzenleyip düzenlemediği, mükellef faaliyetleri ile fiilen ilgilenip ilgilenmediği, müdür veya ortak sıfatıyla mükelleften bir maaş ya da pay alıp almadığının ortaya konulması gerekir. İştirakin somutlaştırılması adına fatura verilen kişilerin tanıklığına başvurularak faturaları kimden aldıkları, ticari ilişkiyi kiminle gerçekleştirdiklerinin araştırılması, faturalardaki el yazısı ve imzaların iştirakçiye ait olup olmadığının tespiti amacı ile el yazısı ve imzalar üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle iştirak edildiğinin somut delilleri ile ortaya konulması zorunludur⁴⁵⁴. Bazı durumlarda ise sahte fatura düzenleme suçu ile

⁴⁵² N. Ok, - A. Gündel, 2002, s. 230, Danıştay 3. Dairesi 12.02.1987 tarih ve E:1986/1337, K:1987/434, Aynı Daire 17.06.1987 tarih ve E:1987/1124, K:1987/1629; Başkası tarafından boş olarak imzalanıp kendisine verilen faturayı bir başkasına vermek suretiyle kullanılmasını sağlayan davacının bu kişinin vergi kaçırma eylemine yardım ettiği hakkında, Danıştay 3. Daire (7. Daire ile müşterek) 26.11.1991 tarih ve E:1990/2235, K:1991/3791; Esasen tek olan kaçakçılık suçunun doğrudan birlikte işlendiği saptanmadıkça suçun işlenmesine yarayacak vasıtaları; örneğin, sahte faturaları sağlamam, suç işlenmeden evvel veya işlendiği sırada yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak için yapılan eylemlerin kaçakçılığa yardım fiilini oluşturduğu hakkında, Danıştay 3. Daire 27.11.1991 E:1988/4197, K:1991/3810, Danıştay 3. Daire 20.04.1994, E:1993/1271, K:1994/1250 aynı doğrultuda kararlar aktaran T. CANDAN, 2010, s. 210.

⁴⁵³ Bknz Danıştay 7. Dairesi 26.05.1995 tarih ve E: 1993/4048, K: 1995/2178 sayılı kararı Candan, a.g.e., s. 204. Sahte fatura düzenleme eylemi ile bu şekilde düzenlenen fatura kullanma eylemi, failleri tarafından sahte fatura kullanma eylemine iştirak sayılmazlar. Bu kimseler ayrı ve bağımsız Kaçakçılık suçu işlemiş sayılacaktır. Yrg. 11.CD E:2008/458, K:2008/13886 Sahte fatura düzenlemek ve sahte fatura kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlardır. Hükmün konusu, iddianamede gösterilen eylemden ibarettir

⁴⁵⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 02.12.2014 tarih ve E:2013/9251, K:2014/20671 sayılı kararında; "... sanık M..Ç.. 'in hisselerini devretmesinden sonra, şirket işleri ile fiilen ilgilenip ilgilenmediğinin tespit ve diğer sanık H.. B.. 'un suça iştirakinin belirlenmesi amacıyla, adına fatura düzenlenen mükelleflerden,Petrol Gıda Nak. İnş. Elk. San. Tic. Şti. adına kim ya da kimlerle muhatap oldukları sorulup, sanık M..Ç.. 'in hisselerini devralan M. B'nin beyanının da alınmasından sonra sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının takdir ve tayini ile sanık Hamit'in menfaatinin bulunup bulunmadığı değerlendirilerek hakkında 213 sayılı VUK'nun 360. maddesinin uygulanmasının gerekip gerekmediğinin tartışılması gerektiği gözetilmeden, eksik soruşturmaya yazılı şekilde karar verilmesi ... yasaya aykırıdır." ifadelerine yer verilmiştir. Aynı mahiyette Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2013/1006, K:2014/19091, Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2014/12950, K:2014/15695, Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2012/22686, K:2014/15376, Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2012/25593, K:2014/11479, Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2012/27799, K:2014/10780, Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2012/24385, K:2014/7915, Yargıtay 19. Ceza Dairesi E:2015/18350,

sahte fatura kullanılmasına iştirak birbirine çok benzer nitelikler gösterebilir. Bu durumda, faturayı düzenleyen ile kullanan arasında organik bağlantı olup olmadığı, faturanın hangi amaçla düzenlendiği, düzenlenen fatura nedeni ile komisyon geliri elde edilip edilmediğinin tespit edilmesi gerekir. Eğer sahte faturayı düzenleyen taraf, söz konusu fatura nedeni ile herhangi komisyon geliri elde etmiyor ve taraflar arasında organik bir bağlantı var ise, sahte fatura kullanılmasına iştirakten bahsedilebilecektir⁴⁵⁵. Sahte fatura kullanma fiiline iştirakten bahsedilebilmesi için, sahte olarak düzenlenen faturanın kayıtlara işlenmesi gerekmektedir. Sahte fatura kullanımına aracılık eden kişi, bu fatura kayıtlara intikal ettirilmemiş ise iştirakten sorumlu tutulamaz⁴⁵⁶.

Uygulamada özellikle sahte fatura düzenleme suçunun belirli bir organizasyon çerçevesinde hiyerarşik bir yapılanma altında işlendiği, takibin zorlaştırılması adına tek merkezden kontrol edilen birden çok şirket aracılığı ile sahte fatura düzenlendiği görülmektedir. Bu noktada karşımıza örgüt kavramı çıkmaktadır. Örgüt kurulması işlenmesi planlanan suçlar bakımından bir araç niteliğinde olup, hiyerarşik ilişkinin egemen olduğu somut bir birleşme söz konusudur. Bu özellik örgütün üyeleri üzerinde hâkimiyet kurmasını ve devamlılık göstermesini sağlamaktadır. Hiyerarşik ilişki olmaksızın suç işlemek amacıyla bir araya gelinmesi durumunda ise örgütten değil, iştirak

K:2015/7767, Yargıtay 19. Ceza Dairesi E:2015/8810, K:2015/6694, Yargıtay 19. Ceza Dairesi E:2015/8752, K:2015/5936 sayılı kararı.

⁴⁵⁵ Danıştay 7. Dairesi'nin E:1989/2106, K:1993/1996 sayılı kararında; "yükümlü şirket tarafından mal karşılığı olmadan düzenlendiği anlaşılan sahte faturalar, maddi karşılık söz konusu olmaksızın düzenlenemeyeceğine göre, bu maddi karşılığın niteliğinin bilinmesi gerekir. Faturayı kesenin suça doğrudan katıldığı ve haksız vergi iadesinden pay aldığı kabulü halinde, bu fiilin 213 sayılı Kanunun 338. maddesi kapsamında "kaçakçılığa iştirak" olacağı açıktır. Bu unsurların bulunmadığı yada sabit görülmediği durumlarda ise faturanın komisyon karşılığı kesildiğinin kabulü gerekir" anlatımına yer verilmiştir.

⁴⁵⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi E: 2016/5896, K:2018/10145 sayılı kararında; "... Kargo şubesi işleten ...'nın, diğer sanık ...'ı, sahte yazar kasa fişi düzenleme suçuna azmettirdiğinin, kurye işçi olarak çalışan sanık ...'nin da diğer sanık ...'ın, sahte yazar kasa fişi düzenleme suçuna aracılık etmek suretiyle iştirak ettiğinin iddia ve kabul olunduğu olayda; ... Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.05.2011 tarih, VDENR-2011-1173/22 Sayılı basit raporunda, suça konu sahte yazar kasa fişlerinin vergi mükellefi olan sanık ...'nin yasal defterlerine kayıt edilmediğinin ve beyanlarına dahil edilmediğinin belirtilmesi, sanıklar ... ve ...'nin eylemlerinin, sahte belge kullanma suçunun hazırlık hareketi kapsamında kaldığının ve söz konusu eylemlerin, sahte fatura düzenleme suçuna iştirak olarak değerlendirilemeyeceği" anlatımına yer verilmiştir.

ilişkisinden bahsedilmesi gerekecektir⁴⁵⁷. Bu bağlamda örgütlü suçlara iştirak ile suç işlemek amacıyla bir araya gelinerek iştirak halinde suç işlemek birbirine karıştırılmamalıdır. Yargıtay CGK'nın E:2013/674, K:2014/218 sayılı kararında; *“niteliği itibarıyla devamlılık arzeden örgütün varlığı için suç işlemek amacı etrafındaki fiilî birleşme yeterlidir. Buna karşın, kişilerin belirli bir suçu işlemek için bir araya gelmesi hâlinde ise örgüt değil, iştirak ilişkisi mevcuttur”* anlatımına yer verilmiştir. Yargıtay CGK'nın E:2019/460, K:2019/572 sayılı kararı da aynı mahiyettedir.

Kanunda öngörülen sayıdan fazla kişinin örgütün devamlı üyeleri arasında olmadan örgüte yönelik katkıları halinde iştirak hükümleri uygulanmakla birlikte diğer kişilerin iştirakçi olmaları için bir planın ya da önceden yapılan bir anlaşmanın varlığı gerekli olmadığı gibi, iştirakin oluşabilmesi için yardımların üyelerden birine veya bütününe yapılmış olması arasında da farklılık bulunmamaktadır⁴⁵⁸. Yargıtay 16. Ceza Dairesi'nin E:2017/1835, K:2017/5310 sayılı kararında; *“sanıkların iştirak iradesini aşacak şekilde birlikte sürekli bir suç işleme iradesi bulunup bulunmadığı, sahte faturaların düzenlenip, satılması ve kazancın paylaşılması aşamaları irdelenip sanıklar arasında gevşek de olsa bir hiyerarşi bulunup bulunmadığı tartışılarak ve hangi sanıkların örgüt kuran ve yöneten, hangi sanıkların ise üye olduğunun gerekçeleri ayrı ayrı gösterilerek bir karar verilmesi gerektiği”* anlatımına yer verilmiş olması, sahte fatura ticaretinin örgüt kurmak sureti ile işlenebilecek bir suç olduğunun göstergesidir.

Bazı durumlarda ise suç sayılan fiilin işlenişine iştirak edilmeyip, suç işlendikten sonra yardım sureti ile iştirak söz konusu olabilmektedir. Örneğin sahte fatura düzenleyicisi bir mükellefin, sahte fatura düzenleme fiilini kamufle edebilmek adına

⁴⁵⁷ F.S. Mahmutoğlu, 2005, s. 82.

⁴⁵⁸ Ç. Özek, **Siyasi İktidar Düzeni ve Fonksiyonları Aleyhine Cürümler**, İstanbul, Cezaevi Matbaası, 1967, s. 377-378

muhasabe kayıtlarını şüpheyi yer vermeyecek şekilde uyarlayan mali müşavirin hareketleri fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunmak sureti ile iştirak olabilir⁴⁵⁹.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde “Özel Esaslara Tabi Mükellefler” başlıklı 1.3. bölümünde; “*Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler” in iade taleplerinin özel esaslara tabi olduğu*” düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere iade talepleri konusunda sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler ile bu fiile iştirak edenler arasında bir ayırım gözetilmemiştir.

8) Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Bulunmadığı Halde Belge Basılması veya Bilerek Kullanılmasına İştirak

VUK’un 359’uncu maddesinin 7394 sayılı kanunun 4’üncü maddesi ile değişen c bendinde; “*Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır*” düzenlemesi yer almaktadır. Söz konusu hükmün değişmeden önceki halinde ise “*Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar*” ibaresine yer verilmiş, yeni düzenlemede “sahte olarak basanlar” ibaresine yer verilmemiştir. Bu değişiklik uygulamada unutkanlık olarak değerlendirilmiştir⁴⁶⁰.

⁴⁵⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2011/3639, K:2013/3891 sayılı kararında; “K2’in muhasebecisi olan sanığın kasa, banka gibi aktif varlıkları içerisinde temin ettiği sahte faturalarda yazılı tutarlarda bir mevcudu olmadığını bildiği K2’na ait defter ve kayıtlara sürekli olarak hayali giriş-çıkış işlemleri yapmak suretiyle mükellefin yasal defterleri üzerinde hesap hileleri yaptığının, mükellef K2’nın sahte fatura ticaretini gizlemeye dönük çaba içerisinde olduğunun, yasal defter ve kayıtlar üzerinde hesap ve muhasabe hilesi yapmak suretiyle sahte fatura ticaretine fiilen iştirak ettiğinin iddia olunması, 16.09.2008 tarihli bilirkişi raporunun sanığın mükellefi K2’nın defter ve kayıtları ile hesapları üzerinde yaptığı girdi ve çıktı işlemleri üzerinde inceleme yapılmadan dava dosyası üzerinde yapılan inceleme sonucu düzenlenmiş olması, ... eksik inceleme sonucu yetersiz bilirkişi raporuna dayanılarak yazılı şekilde hüküm kurulması” bozma gerekçesi yapılmıştır.

⁴⁶⁰ M. Taş – S. Özcan, VUK’ta Gözden Kaçan Ayrıntıya Dikkat,

Ancak kanunda tanımı yapılmış sahte belge ile fiili bir durum olan sahte belge basımının karıştırılmaması adına “sahte belge basanlar” ifadesine yer verilmediği düşüncesindeyim. Kaldı ki, bir matbaanın Maliye Bakanlığı ile olan anlaşmasının sınırlarına aşarak belge basması durumu da anlaşmasız matbaaca belge basımı anlamına geleceğinden ayrıca sahte belge basımı ibaresine gerek kalmamıştır.

Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmadığı halde basılan belgenin kullanılması ilk aşamadan belge kendisine teslim edilen tarafından işlenebilecek bir suçtur. Belgeyi teslim alan şahsın bu suçu işleyebilmesi için belgeyi basan matbaanın Maliye Bakanlığı ile anlaşmasının olmadığını bilmesi şarttır. Sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşması için gerekli olan bilerek kullanma ibaresi kanun metninden çıkarılmış olmasına karşın bu suçun oluşması için bilerek kullanma ibaresi mevcudiyetini korumuştur. Kendisine teslim edilen belgenin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan bir matbaa tarafından basıldığını bilen kişi bahsi geçen suçu işlemekle birlikte, adına fatura düzenlenen mükellefte bu durumu biliyor ise bu mükellef tarafından da suç işlenmiş olur. Faturanın tarafları arasında gerçek bir mal veya hizmet hareketi yoksa bahsi geçen suç dışında sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu da oluşacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmadığı halde belge basılması veya bilerek kullanılmasına herkes tarafından iştirak edilebilir. Bu iştirak basım işine olabileceği gibi, anlaşmasız basılan faturanın kullanılmasına aracılık şeklinde de oluşabilir. Örneğin, biri basılan sahte faturaya kâğıt temin etse, diğer fatura biçimini çizse ve üçüncü de bu faturayı matbaasında bassa, her üçü de eylemin asli failidir⁴⁶¹. Söz

<http://www.aksam.com.tr/yazarlar/vukta-gozden-kacan-ayrintiya-dikkat-8175y/haber-197551>,
E.T.:25.07.2021

Ş. Kızılot, **Fıkra Gibi Sahtekarlık**, <http://www.hurriyet.com.tr/fikra-gibi-sahtek-rlik-13185685>
E.T.:02.08.2021

⁴⁶¹ S. Donay, 2008, s. 155.

konusu eylemler birlikte sahte belge basma fiilinin icrasına doğrudan ve etkili biçimde katılma halini ortaya çıkarmaktadır⁴⁶².

B) Vergi Mahremiyetini İhlal Suçuna İştirak

VUK'un 5'inci maddesine göre *“vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler; bu görevlerinden ayrılışları dahi, görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar.”*

Kanunda dört kısımda sayılan kişilerin ortak özelliği yaptıkları görev nedeni ile mükellef veya mükellef ile ilgili kimselerin mali bilgilerine vakıf olabilmeleridir. Kanun maddesi ile amaçlanan bahsi geçen kişilerin görevleri nedeni ile öğrenmiş oldukları sırları veya gizli kalması lazım gelen hususların ifşasını engellemektir. Ancak bu tür bilgilere sahip olabilecek kişiler sayılır iken, VUK’a muhalefet suçundan yapılan yargılamada görev alabilecek kişilerin sayılmaması bir eksikliktir. Ceza hâkimi, savcı, ceza mahkemesi personelinin yorum ile bu madde kapsamında değerlendirilmesi kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Ancak VUK’a muhalefet suçlaması ile açılan kamu davasında görev alan bilirkişilerin kanunun amacı gözetildiğinde bu kapsamda değerlendirilmesinde sakınca bulunmamaktadır. Sırrın üçüncü şahıslarla paylaşıldığı veya sırlar kullanılarak menfaat elde edildiği anda suç tamamlandığından, suç neticesi hareket bitişik suçlardan olup, bu özelliği nedeni ile teşebbüse elverişli değildir⁴⁶³. Vergi

⁴⁶² T. Candan, 2010, s. 203.

⁴⁶³ H. Bayraklı, 2006, s. 293.

mahremiyetini ihlal suçu, mahremiyeti ihlal edilen mükellefin şikâyeti üzerine soruşturulabilir. Vergi idaresinin kendi bünyesinde yapmış olduğu idari soruşturma neticesinde tespit ettiği fiiller vergi mahremiyetini ihlal suçunun soruşturulması için yeterli değildir⁴⁶⁴. 6183 sayılı kanunun uygulanmasında görevli bulunan kişilerin ise bu görevleri nedeni ile öğrendikleri sırları ifşa etmeleri ise 6183 sayılı kanunun 107'nci maddesinde sayılmıştır.

VUK'un 5'inci maddesinde; vergilerin ilanı, vergi levhası asılması, vergi ve cezaların açıklanması, kamu görevlilerine bilgi verilmesi, sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananların bildirilmesinin hangi şartlarda vergi mahremiyetini ihlal oluşturmayacağı açıklanmıştır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit olunanların mesleki kuruluşlarla meslek ve birlik odalarına bildirilmesi de mali sistemin korunmasını sağladığından vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz⁴⁶⁵. Bu noktada uygulama karşılaşılan önemli sorunlardan biri mükellefin mal veya hizmet alımında bulunduğu diğer mükellefler hakkında sahte belge düzenlemek fiilinden dolayı tanzim edilen vergi tekniği raporlarının ilgililere tebliğinin vergi mahremiyetini ihlal suçu oluşturup oluşturmayacağıdır. Mükelleflerin savunma hakkı ile vergi idaresinin vergi mahremiyetini ihlal etmeme zorunluluğu karşı karşıya gelmektedir. Hatta vergi idaresinin vergi mahremiyeti gerekçesi ile mükellefin kendisi hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporlarını dahi tebliğ etmediği görülmektedir. Oysaki, vergi idaresinin mükellefin kendisi hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi, mükellefin sırrının mükelleften dahi korunduğu gibi bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Mükellefin kendisi hakkında tanzim

⁴⁶⁴ Danıştay 1. Dairesi'nin E:2016/639, K:2016/816 sayılı kararında; “*ön inceleme*nin vergi mahremiyeti ihlal edildiği iddia edilen mükelleflerin şikâyeti üzerine değil, ilgili hakkında düzenlenen disiplin soruşturması raporunda getirilen öneri doğrultusunda başladığı, olayda mükelleflerin bir şikâyetinin olmadığı, dolayısıyla takibi şikâyete bağlı bu suçun soruşturulması için gerekli olan şikâyet şartının mevcut olmadığı ve bu suçla ilgili soruşturma yapılamayacağı” anlatımına yer verilmiştir.

⁴⁶⁵ A. Parlar, – G. Demirel, 2002, s. 471

edilen raporun mükellefe tebliğ edilmemesinin vergi mahremiyeti ile açıklanması tutarlı değildir. Nitekim, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E:2014/304, K: 2014/563 sayılı kararında; *"... Davacının hangi suç ile isnat edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, VUK'un "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5'inci maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesi ile vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esası incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediği"* açıklamalarına yer verilmiştir. Aynı kurulun E:2019/570, K:2019/467 sayılı kararında ise; *"Ana kural vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun tebliğ edilmediği durumlarda mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya, anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini ileri sürmesine imkân verilmek suretiyle, bu eksikliğin yargılama aşamasında mahkeme tarafından giderilmesi mümkündür"* denilmek sureti ile vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi esasa etkili bir şekil hatası olmadığı belirtilmiştir. AYM'nin 09.06.2020 tarihli kararında da; *"Olayda Şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu başvurucuya tebliğ edilmemiş ise de anılan Şirkete ilişkin olarak vergi tekniği raporu içeriğinde yer alan ve Şirketin düzenlediği faturaların sahte olduğu kanaatine ulaşılmasını sağlayan tespitler mahkeme kararında işlenmiş ve bu suretle başvuru, olgulardan haberdar olmuştur."*⁴⁶⁶ denilmek sureti ile yargılama aşamasında vergi tekniği raporunda yer alan detayların incelenmiş olmasını yargılama esnasında hakkaniyetin zedelenmediği şeklinde yorumlanmıştır. Mükellefin mal veya

⁴⁶⁶ Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru No:2016/12198 sayılı kararı

hizmet alımında bulunduğu mükellefler hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporlarının tebliği konusunda ise, *“bu raporların tebliğ edilmemesinin tarhiyatı sakatlar nitelikte olmadığı⁴⁶⁷ ancak vergi mahremiyeti gözetilerek, tarhiyatla doğrudan ilgili bulunan vergi tekniği raporlarının da ilgisine tebliğ edilmesi ya da söz konusu vergi tekniği raporunda yer alan mükellef ile ilgili kısımlara ayrıntılı olarak vergi inceleme raporlarında yer verilmesi, bu yolla hak arama hürriyetinin sağlanması ve kolaylaştırılması gerektiği”* belirtilmiştir⁴⁶⁸.

VUK’un 5’inci maddesi yasak ve istisnaları saymış olmasına rağmen, maddeye aykırı davranışların yaptırımını 362’nci maddede belirlenmiştir. Ancak “vergi mahremiyetini ihlal” suçu ile “yükümlülerin özel işlerini yapma” suçu söz konusu olduğunda, iştirak edenler açısından 360’ıncı maddenin uygulanması söz konusu olmayacaktır. 360’ıncı maddeye göre iştirak edenlerin menfaati bulunmadığı takdirde cezanın yarıya indirilmesi için iştirak edilen suçun 359’uncu maddede sayılan fiillere ilişkin olması gereklidir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun kanuni tanımında faille ilgili olarak yer alan söz konusu hukuki özellikler/nitelikler nedeniyle, bu suç fail açısından “özgü (mahsus) suç” vasfındadır. Özgü suçlara, suçun oluşumu için katılımı gerekli olanlar dışındakilerin iştirakinin, yalnızca “azmettirme” ve “yardım etme” biçiminde gerçekleşmesi mümkün olduğundan; vergi mahremiyetini ihlal eden failin fiiline, ancak azmettiren veya yardım eden olarak iştirak etmek mümkündür⁴⁶⁹. Bu nedenle vergi mahremiyeti kapsamında

⁴⁶⁷ Aksi yönde Danıştay 4. Dairesinin 01.04.2015 tarih ve E:2012/988, K:2015/1472 sayılı kararında; “... Her ne kadar vergi tekniği raporu davacı adına düzenlenmemiş ise de, davacının İ.K.’nın belgelerini komisyon karşılığı sahte olarak düzenlendiğinden, bahisle davacı şirket adına düzenlenmiş olan faturaların toplan tutarı üzerinden matrah belirlendiği ve davacı adına düzenlenen vergi inceleme raporunda doğrudan anılan vergi tekniği raporuna atıf yapıldığı göz önüne alındığında, vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesinin davacının savunma hakkını engellediği tartışmasız olup, sadece vergi ve ceza ihbarnamesi ile vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle davacıya bildirilen tarhiyatın kaldırılması gerektiği” belirtilmiştir.

⁴⁶⁸ Hakimler Savcılar Yüksek Kurulu Hukuki Müzakere Toplantıları 06-09 Haziran 2013- Hatay toplantı tutanakları için <http://hmt.hsyk.gov.tr/toplantilar/2013/idari-yargi/bahar/Hatay/index.html>, E.T.:20.06.2021

⁴⁶⁹ Ç. Arslan, **Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu**, Hacettepe Hukuk Fak. Derg., 3(2) 2013, s. 24,

bulunan bir vergi raporunun VUK'un 5'inci maddesinde sayılı bulunan kişiler tarafından bir gazeteciye sızdırılması halinde bu gazetecinin bu vergi raporunu haber yapmasının vergi mahremiyetini ihlal suçuna iştirak oluşturacağı görüşünün⁴⁷⁰ isabetli olmadığı düşüncesindeyim. Bahsi geçen örnek açısından vergi mahremiyetini ihlal zaten mahrem sayılan raporun gazeteci ile paylaşılması sonucu oluşmuştur. Söz konusu suçun sadece belli kişiler tarafından işlenebileceği gözetildiğinde mahrem sayılan raporun gazeteci tarafından yayınlanması ayrıca suç oluşturmayacak, daha önceden oluşmuş bir suçla iştiraktan de bahsedilemeyecektir. Ancak vergi mahremiyetini ihlal suçuna iştiraki sadece "azmettirme" ve "yardım etme" ile sınırlı düşünmemek gerekir. VUK'un 5'inci maddesinde sayılan kişilerin birlikte vergi mahremiyetini ihlal etmesi halinde müşterek faillik sureti ile iştirak söz konusu olabilecektir. Birlikte vergi incelemesi yapan memurların, bu inceleme sırasında elde ettikleri bilgi ve belgeleri, üçüncü kişiler ile paylaşmaları halinde müşterek faillik söz konusu olabilecektir⁴⁷¹. Aynı durum dolaylı faillik içinde kabul edilebilir. VUK'un 5'inci maddesinde sayılan kişilerin gene aynı maddede sayılan kişileri vergi mahremiyetini ihlal etmesi hususunda araç olarak kullanması halinde dolaylı faillik gündeme gelecektir. Aynı vergi incelemesinde yardımcısı ile birlikte çalışan vergi müfettişinin, inceleme sırasında vakıf olunan sırrı yardımcısına ifşa ettirmesi buna örnek gösterilebilir. Anılan maddede sayılmamakla birlikte sıfat veya görev meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgileri ifşa eden kişilerin vergi mahremiyetini ihlal, dolayısı ile müşterek veya dolaylı faillik biçiminde iştirak nedeni ile değil, TCK 239'uncu maddesi uyarınca cezalandırılması gerekir⁴⁷². Azmettiren veya yardım eden sıfatı ile vergi mahremiyetine ihlal suçuna iştirak edilebilmesi için VUK'un 5'inci maddesinde sayılan

⁴⁷⁰ M. Taş, **Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Belge ve Bilgilerin Basında Yer Almasının Hukuki Boyutları**, Yaklaşım Dergisi, Mart 2011, S. 219, s. 21-22

⁴⁷¹ İ. Solak, Akman, **Vergi Mahremiyetini İhlal**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2012, s.229

⁴⁷² Aksi görüş için İ. Solak, Akman, 2012, s.233;

kişilerden olunması gerekmediği gibi, bu maddede sayılan kişiler de *azmettiren* veya *yardım eden* sıfatı ile iştirak edebilir.

C) Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçuna İştirak

VUK'un 6'ncı maddesinin son fıkrası; *"Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar."* şeklindedir. Bu yasağa aykırı davrananlar anılan kanunun 363'üncü maddesi gereği TCK'nın 257'nci maddesi uyarınca cezalandırılırlar. 363'üncü maddesinin son cümlesinde; *"Bu hareketlerle vergi ziyanına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344'üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilir."* hükmü yer almaktadır.

VUK'un 6'ncı maddesinde, *"5'inci maddede sayılanların kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine; kan veya sıhrî usul ve fîruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhrî hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına ve kanuni temsilcisi veya vekili bulundukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar"* hükmü yer almakta ancak yaptırım bulunmamaktadır. 5'inci maddede sayılan vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ile vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin sayılan kişilere ait özel işleri yapmaları cezai yaptırıma tabi tutulmamıştır. VUK'un 6'ncı maddesinin son fıkrasında sayılan kişilerin, yükümlülerin özel işlerini yapma bakımından kısıtlanması görevde oldukları süre ile sınırlandırılmıştır. Anılan maddede sayılan kişilerin görevden ayrılma veya emekli olan durumunda vergi mahremiyeti için öngörülenin aksine yükümlülerin özel işlerini yapma yasakları sona ermektedir.

Yükümlülerin özel işlerini yapma suçu vergi mahremiyetini ihlal suçu gibi, fail açısından “özgü (mahsus) suç” vasfında olduğundan suçun oluşumu için katılımı gerekli olanlar dışındakilerin iştirakinin, yalnızca “azmettirme” ve “yardım etme” biçiminde gerçekleşmesi mümkündür. Ancak mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda bunu yapacak kişinin memur sıfatına sahip olması gerektiğinden dolayı fail bu memuru suç işlemeye zorlamış ise sanki kendisi de memurmuş gibi sorumlu olacaktır⁴⁷³. Ancak bu bakış açısının TCK’nın 40’inci maddesinin 2’nci fıkrası göz ardı edilmeden irdelenmesi gerekir. VUK’un 6’ncı maddesinde sayılan kişilerden birden fazlası bir araya gelerek bir mükellefin özel işlerini yaptığı takdirde ise müşterek faillik durumu ortaya çıkacaktır⁴⁷⁴. Vergi dairesinde çalışan bir memurun, bir mükellefin özel işlerini yaptığına vakıf olan ancak bu duruma engel olmayan, örtülü biçimde muvafakat eden amirin durumu ihmali hareketle işlenen suça iştirak oluşturacaktır⁴⁷⁵. Bu ihtimalde suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak sureti ile yardım etme biçiminde iştirak gerçekleşmiş olacaktır. Vergi davası açma hazırlığında olan mükelleflerin vergi dairelerinde çalışan veya vergi yargısında görevli olan kişilerden destek alma ihtiyacı söz konusu olabilir. VUK’un 6’ncı maddesinde sayılan kişilerin bir araya gelerek, mükellef adına vergi dava dilekçesi hazırlaması veya hazırlanacak dilekçeye esas teşkil edecek hazırlık yapmaları suçun oluşumuna sebebiyet verecek, birden fazla kişi bu hazırlık sürecinde yer almış ise müşterek faillik gündeme gelecektir. Ancak basit sayılabilecek yönlendirmelerin, yargı içtihatları paylaşmanın, hazırlanacak dilekçelerde dikkat edilecek hususların vurgulanmasının bahsi geçen suçun oluşumuna sebep olmayacağı düşüncesindeyim. Bununla birlikte mükellefin özel işlerini yapma suçu bağlamında bir dilekçe hazırlanmasında görev dağılımı yapılmış ve bu görev dağılımı neticesinde tek başına basit mahiyette sayılabilecek davranışlar, örneğin yargı içtihadı

⁴⁷³ D. Şenyüz, 2012, s. 543.

⁴⁷⁴ E.C. Basa, **Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu**, On İki Levha Yayıncılık, 2018, s.129

⁴⁷⁵ O. Özcan, **Vergi Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s.379

bulunması görevi bir hâkime, dilekçenin kontrolü yapılarak yanlışlıkların düzeltilmesi başka bir hâkime, dilekçenin yazımı ise bir vergi dairesi çalışanına bırakılmış ise, tek başını suçun oluşumuna sebebiyet vermeyen hareketlerin bir araya gelerek suçun oluşumuna sebebiyet verdiği nazara alınarak iştirakin varlığı kabul edilmelidir. Bir mükellefin vergi dava dilekçesinin vergi mahkemesi üyesi tarafından hazırlanması, vergi mahkemesi başkanı tarafından teşvik ediliyor veya mesai saatleri içinde dava dilekçesinin hazırlığı ile uğraşması için izin veriliyor ise yardım eden sıfatı ile iştirak ortaya çıkacaktır.

D) Haysiyet ve Şeref Tecavüz Suçuna İştirak

Mükelleflerle ilgili olarak kamuoyuna paylaşılan bilgilerin mükelleflerin mağduriyetine sebebiyet vermemesi gerekir. Bu bağlamda VUK'un 5'inci maddesinin 5728 sayılı kanun ile yapılan değişiklikten önceki halinde *"Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında TCK'nın 480, 481 ve 482'inci maddelerindeki cezalar üç misli olarak uygulanır"* hükmüne yer verilmiştir. Kanun değişikliği ile TCK'ye yapılan atıf kaldırılmış sadece *"Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez."* hükmü ile yetinilmiştir. Bu maddenin yazılışı açısından bir eksiklik olup, yaptırımı olmayan bir yasağın yasak niteliği taşımayacağı açıktır. Ancak aynı mahiyetteki fiilin eski TCK'ya atıfla cezalandırıldığı düşünüldüğünde aynı ağırlıktaki fiilin TCK'nın 125'inci maddesinde ifadesini bulan hakaret suçu için öngörülen ceza ile cezalandırılabilceği söylenebilir⁴⁷⁶. Cezalandırılacak fiil açıklanan bilgilerin yorum katılması sureti ile ele alınarak haysiyet, şeref ve haklara tecavüzdür. Açıklanan bilgilerin açıklandığı hali ile paylaşılması suç teşkil etmeyecektir.

⁴⁷⁶ D. Şenyüz, 2012, s. 523.

Bu suç herkes tarafından işlenebilecek bir suç olduğundan, iştirak de herkes için mümkün olabilir. Saldırı nedeniyle uğranılan zararın takdirinin mağdura ait olması suçu takibi şikâyetle bağlı hale getirmektedir. Soruşturulması ve kovuşturulması şikâyetle bağlı suç iştirak halinde işlenmişse suç ortaklarından biri hakkında yapılan şikâyet diğerleri hakkında da etkili olur⁴⁷⁷.

E) Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçuna İştirak

VUK'un 243'üncü maddesinde; *"Zirai işletmeleri, Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler, zirai işletmelerinin (Gezici hayvancılıkta kışlaklarının) bulundukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar."* 245'inci maddesinde; *"Muhtar ve ihtiyar heyetleri 243 üncü madde hükümlerine göre yapılan beyanların doğruluğunu tahkik ederler"* 246'ıncı maddede; *"Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri Türk Ceza Kanununun görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır."* düzenlemesi yer almaktadır. Görüldüğü üzere ekim ve sayım beyanlarını denetlememe suçu sadece muhtar ve ihtiyar heyetleri tarafından işlenebilecek özgü suç mahiyetinde olup, ekim ve sayım beyanı görevinin ihmal veya suiistimal edilmesi görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümler çerçevesinde cezalandırılacaktır.

Uygulamada görülmemekle birlikte suçun faili olarak muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri sayıldığından bu suça müsterek faillik haricindeki, dolaylı faillik, azmettiren veya yardım eden olarak iştirak etmek mümkündür.

⁴⁷⁷ N. Centel, H. Zafer, Ö. Çakmut, 2005, s. 214.

III. İştirak Nedeni ile Uygulanacak Vergi Ziyayı Cezası

VUK'un 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrası; *"Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır."* şeklindedir⁴⁷⁸. O halde her iştirak hali için iştirakçinin vergi ziyayı cezası ile cezalandırılması sonucu ortaya çıkmayacaktır. Orta ve hafif nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahati için iştiraktan söz edilemeyecektir⁴⁷⁹.

VUK'un 341'inci maddesi vergi ziyasını tanımlamış olmasına karşın, kanunun diğer maddelerinde iştirake ilişkin bir tanım bulunmamaktadır. Bir başka ifade ile VUK'da tanımı bulunmayan iştirak fiiline vergi idareleri tarafından vergi ziyayı cezası uygulanması yetkisi, yargı organlarına da bu durumun hukukiliğini denetleme görevi verilmiştir. Bu bağlamda vergi hukukunda geçerli olan kanunilik ilkesi doğrultusunda iştirak nedeni ile uygulanan vergi ziyayı cezasının anayasa aykırı olup olmadığı tartışması gündeme gelmiştir. Nitekim, Anayasa Mahkemesi'nin çalışmamızda daha önce bahsi geçen E:2014/120, K:2015/23 sayılı kararında; *"Kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olması hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz. Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesi belirlenmekte ve içeriği somutlaştırılmaktadır. Nitekim iştirak kavramı yargı kararlarıyla somutlaştırılmıştır. Buna göre, iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suça iştirak iradesiyle iş birliği hâlinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. Vergi ziyayı suçuna iştirak ise bir kimsenin*

⁴⁷⁸ Asıl mükellefe hakkında işlem yapılmaksızın iştirak edene ceza kesilemeyeceği hakkında bakınız Danıştay 7. Dairesinin 24.10.1989 tarih ve E: 1988/4813, K: 1989/2275 sayılı kararı.

⁴⁷⁹ D. Şenyüz, 2012, s. 275.

mükellef veya sorumlu ile iş birliği hâlinde Kanun'un 359'uncu maddesinde yazılan fiillerden biriyle vergi ziyaına sebebiyet vermesidir. Bu itibarla, itiraz konusu kuralda hangi eylemlere hangi sonucun bağlandığı belirli bir kesinlik içinde ortaya konmuş olup iştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz.” denilmek sureti ile VUK'da iştirakin tanımının yapılmamasının Anayasaya aykırı olmadığına karar verilmiştir. Söz konusu kararda dikkat çeken bir başka husus Anayasa Mahkemesi'nce iştirakinin tanımının yapılmış olmasıdır. Bu tanıma göre iştirak; *“tek başına işlenebilen bir hareketin, suça iştirak iradesiyle iş birliği hâlinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini”* ifade eder. Görüldüğü üzere iştirak kavramı Anayasa Mahkemesi'nce VUK'da tanımı yapılmasına gerek dahi olmayan somutlaşmış bir kavramdır. Bu nedenle iptal isteminin reddine karar verilmiştir. Oysaki, Anayasa Mahkemesi'nin tek cümle ile tanımını yaptığı iştirak TCK'nda “müşterek faillik”, “dolaylı faillik”, “azmettirme”, “yardım etme” olarak çeşitli biçimlerde tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere iştirakin kanunen tanımının yapılmamış olması, zaten kanuni tanıma gerek olmadığı şeklinde geçirilemeyecek sorunlar çıkarmaktadır. Örneğin yardım etme fiilinin vergi ziyayı cezası gerektirir biçimde iştirak sayılıp sayılmayacağı söz konusu karar içeriğinden anlaşılamamaktadır. Zira, yardım etme fiili 4369 sayılı yasanın 82'nci maddesi ile kaldırılmadan önce VUK'un 347'nci maddesinde ayrıca düzenlenmiş olup, iştiraktan ayrı yaptırıma bağlanmıştır. Bu boyutu ile iştirak ve yardım etme kavramları farklı kavramlar kabul edilmiş ve farklı şekilde yaptırıma tabi tutulmuştur. Nitekim, Danıştay 3. Dairesi'nin E:1996/1240, K:1997/3584 sayılı kararında *“davacı şirket adına sözü edilen faturaları düzenleyerek, vergi mükelleflerinin kaçakçılık yapmalarına yardımcı olması nedeniyle, 213 sayılı Kanunun 338. maddesine göre kaçakçılığa iştirak cezası kesilmesi mümkün olmayıp, aynı kanunun 347. maddesine göre kaçakçılığa yardım fiili nedeniyle ceza kesilmesi gerekmekte ise de; kanunun 347. maddesine göre kaçakçılığa yardım nedeniyle ceza*

kesilebilmesi için davacı şirketin adına fatura düzenlediği kişi ve şirketler adına, kaçakçılık fiilinden dolayı ceza kesilmesi ve bu cezaların kesinleşmesi gerekmektedir” anlatımına yer verilmiş olması, iştirak ile yardım etme fiillerinin birbirinden farklı kavramlar olduğu belirtilmiştir. Bu itibarla Anayasa Mahkemesi’nin bu gerekçesine katılmanın mümkün olmadığı düşüncesindeyim. Ancak Anayasa Mahkemesi’nden iptali istenen düzenleme 4.1.1961 tarihli ve VUK’un 22.7.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun’un 11. maddesiyle değiştirilen 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “...*bu fillere iştirak edenlere ise bir kat.*” ibaresidir. Bu düzenlemenin iptalinin istenilmesinin sebebi ise iştirakin tanımının olmaması bir başka ifade ile eksik düzenleme yapılmış olmasıdır. Anayasa mahkemeleri bir kanunu konusunu eksik düzenlediği gerekçesi ile iptal edemez⁴⁸⁰. Anayasa mahkemeleri var olan kanuni düzenlemelerin Anayasa’ya aykırılığını denetlemeye yetkilidir. “Eksik düzenleme” olması gerektiği halde olmayan normları varsaymaktadır.” Olmayan bir hükmü anayasa mahkemeleri denetleyemeyeceklerdir⁴⁸¹. Anayasa Mahkemesi’nin kararının sonucu itibari ile doğru olduğu düşünülmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi’nce yapılan iştirak tanımı için iştirak iradesi kavramı kullanılması bilinmeyen bir kavramın aynı bilinmeyen ile açıklanması sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca iştirak iradesi ile izah edilmeye çalışılanın kast unsuru olup olmadığı cevaplandırılmalıdır. Asıl mükellefin kaçakçılık fiilleri için kanunen kast unsuru aranmazken iken, iştirak için kast unsurunun sorgulanıp sorgulanmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Kaldı ki; iştirak nedeni ile kesilecek vergi ziyai cezalarında şu an için Anayasa Mahkemesi’nce yapılan tanım haricinde bir tanım bulunmamaktadır. TCK’da yer alan iştirak tanımlarına göre vergi inceleme elemanlarınca kanıya varılmasını beklemek de bu kişilerin formasyonu düşünüldüğünde doğru olmayacaktır. Bu noktada iştirak nedeni ile kesilecek vergi ziyai cezasında Anayasa

⁴⁸⁰ E. Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınevi, 2016, s.404

⁴⁸¹ K. Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi, Cilt 2**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2011, s. 797.

Mahkemesi'nce yapılan tanım doğrultusunda iştirak iradesinin olup olmadığı büyük önem taşıyacaktır.

VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiiller ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda 3 kat vergi ziyai cezası uygulanacak olup, vergi ziyana kasten sebebiyet verilip verilmediği VUK kapsamında önem arz etmemektedir. Mali nitelikli bir suçun işlenmiş sayılması için muhatabın mutlaka kasten kanuna aykırı davranması şart değildir. Taksirli hatta ihmali bir davranış bu suçun oluşması için yeterlidir⁴⁸². Bu nedenle vergi mahkemelerince kasten vergi ziyana sebebiyet verilip verilmediği araştırılmamakta, vergi ziyana sebebiyet veren fiilin oluşup oluşmadığı araştırılmaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesi kararı uyarınca iştirak nedeni ile vergi ziyai cezası uygulanabilmesi için asıl mükelleften bağımsız bir şekilde iştirak edenin iştirak iradesi olup olmadığı sorgulanmalıdır. Bu noktada asıl mükellefe fiili 359'uncu madde kapsamında ise üç kat vergi ziyai cezası kesilir iken iştirak edende iştirak iradesi mevcut değil ise vergi ziyai cezası uygulanmaması gerekecektir.

Bu noktada, asıl mükellef tarafından VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmediğinin mahkeme kararı ile tespit edilmesi halinde iştirak edene uygulanan bir kat vergi ziyai cezasının akıbeti sorgulanmalıdır. 359'uncu maddede sayılan fiiller işlenmek sureti ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde asıl mükellefe üç kat iştirak edene ise bir kat olmak üzere iki ayrı idari işlem ile vergi ziyai cezası kesilecektir. Bu cezalar birbirinden bağımsız olduğu için asıl mükellefin kendisi adına kesilen cezayı ödemesi iştirak edenin borcuna, iştirak edenin kendisi adına kesilen cezayı ödemesi ise asıl mükellefin borcuna etki etmemektedir. Ancak iştirakin varlığı öncelikli olarak iştirak edilen fiilin 359'uncu madde kapsamında olup olmadığına bağlıdır. Bu bağlamda iştirak nedeni ile vergi ziyai cezası kesilebilmesi için fiiline iştirak edilen kişi

⁴⁸²Y. Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s. 451.

hakkında yapılan tarhiyatın kesinleşmesi gerektiği savunulabilir⁴⁸³. Ancak esas fail hakkındaki tarhiyatın kesinleşmesinin beklenilmesi beraberinde iştirak nedeni ile kesilecek vergi ziyai cezasının zamanaşımına uğraması ihtimalini getirecektir. Bu nedenle kesinleşme beklenilmeksizin iştirak edene kesilen vergi ziyai cezasının hukuki denetimi yapılırken öncelikli olarak, iştirak edilen fiilin 359'uncu madde kapsamında olup olmadığına ilişkin yapılan yargılamanın sonucu bekletici mesele yapılmalıdır. Bekletici meselenin çözümü sonrasında işlenen fiilin 359'uncu madde kapsamında olmadığı anlaşıldığı takdirde, iştirak edilen fiil olmaması nedeni ile kesilen bir kat vergi ziyai cezasının iptaline karar verilmelidir. Bekletici meselenin çözümü sonrasında işlenen fiilin 359'uncu madde kapsamında olduğu tespit edildiği takdirde ise iştirakin gerçekleşip gerçekleşmediğine göre uyumsuzluk karara bağlanmalıdır.

Bazı durumlarda ise asıl mükellefin kendisi hakkında uygulanan üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyatı dava konusu yapmadığı ancak iştirak edene uygulanan bir kat vergi ziyai cezasının dava konusu edildiği görülmektedir. Bu noktada işlenen fiilin 359'uncu madde kapsamında olduğu dava açılmaksızın kesinleştiğinden iştirak eden tarafından açılan davada sadece iştirakin gerçekleşip gerçekleşmediği sorgulanmalı, işlenen fiilin 359'uncu madde kapsamında olup olmadığı irdelenmemelidir.

Asıl mükellefin kendisi hakkında yapılan üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyata karşı dava açmasına rağmen, iştirak edenin kendisi hakkında uygulanan bir kat vergi ziyai cezalı tarhiyata karşı dava açmadığı durumlarda ise, asıl mükellefin açtığı davanın

⁴⁸³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E: 2001/64, K: 2001/295 sayılı kararında; *kaçakçılığa iştirak cezasının kesilebilmesi için esas fail hakkındaki kaçakçılık cezalı tarhiyatın kesinleşmiş olması, fatura düzenleyicisinin de suça doğrudan katıldığı ve yanıltıcı belge düzenlemekten pay aldığı sabit olması gerekmektedir.* ifadelerine yer verilmiştir. Danıştay 3. Dairesi'nin E:2010/3852, K:2012/5036 sayılı kararında; *"iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezasının hukuka uygunluğu ancak, eylemine iştirak ettiği Ltd. Şti. 'nin fiilinin sonucuna bağlı olup, uyumsuzluğun ilişkin bulunduğu dönem için adı geçen şirket hakkında tarhiyat yapıp yapılmadığı, yapılmış ise dava konusu edilip edilmediği, kesinleşip kesinleşmediği hususlarının araştırılması ve davacının 344'üncü maddenin üçüncü fıkrasına göre vergi ziyaya yol açan 359'uncu maddede yazılı fiilleri işleyip işlemediği hususlarının da değerlendirilmesi ve sonucuna göre hüküm kurulması gerekirken"* ifadelerine yer verilmiştir. Aynı doğrultuda görüş için bkz. T. Candan, 2010, s. 208.

sonucunun kabul olması halinde VUK 118 vd. maddeleri uyarınca hata düzeltme şikâyet mekanizmasının uygulanması gündeme gelebilecektir. Asıl mükellef tarafından dava açılmadığı veya açılan davanın ret ile sonuçlandığı durumlarda iştirakçi tarafından yapılan hata düzeltme şikâyet başvurusu ise açık vergilendirme hatası olmadığı gerekçesi ile olumsuz sonuçlanacaktır⁴⁸⁴. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 26.05.1997 tarih ve 21496 sayılı özelgesinde; kaçakçılığa iştirak nedeni ile kesilen vergi ziyai cezasına karşı, VUK'un 114'üncü maddesinde yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzeltme başvurusunda bulunulamayacağı belirtilmiştir⁴⁸⁵.

Ayrıca iştirak edene uygulanacak vergi ziyai cezası iştirak edilen fiil ile sınırlı olmalıdır. Asıl mükellefin iştirak olmaksızın ziyaa uğrattığı vergiler nedeni ile iştirakten kaynaklı vergi ziyai cezası kesilemez⁴⁸⁶.

İştirak edenlere her ne kadar bir kat vergi ziyai cezası kesilmekte ise de, fiiline iştirak edilen kişiye kesilen ceza için uzlaşma hakkı olmadığından iştirakçinin de kendisi aleyhine kesilen vergi ziyai cezası için uzlaşma hakkı bulunmamaktadır. Bu durum VUK'un Uzlaşmanın Konusu, Kapsamı, Komisyonlar ve Şekil başlıklı Ek 1'inci maddesinde açıkça belirtilmiştir.

⁴⁸⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 26.05.2004 tarih ve E:2003/1946, K: 2004/1182 sayılı kararında; “Olayda; davacı tarafından, adına kesilen kaçakçılığa iştirak cezasına karşı ileri sürülen iddialar ancak inceleme ile ortaya çıkabilecek hususlardan olduğundan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 117 ve 118'inci maddesinde açıklanan hesap ve vergilendirme hataları kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir” açıklamalarına yer verilmiştir.

⁴⁸⁵ <https://www.gib.gov.tr/node/92883> E.T.:08.09.2021

⁴⁸⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin E:2011/2100, K:2014/2339 sayılı kararında; “Uyuşmazlıkta, davacı hakkında kaçakçılık fiiline iştirak nedeniyle düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca davacı adına, ... Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi için salınan vergilerin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmiş ise de; adı geçen şirket tarafından ziyaa uğratılan vergilerin ne kadarlık kısmının davacının fiilinden kaynaklandığının tespiti bakımından, davacı tarafından düzenlenen faturalar ve görünürde elde ettiği hasılat konusunda her hangi bir inceleme ve toplamda ziyaa uğratılan vergiyle bir oranlama yapılmadığı anlaşıldığından eksik incelemeye dayalı olarak kesilen vergi ziyai cezasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

A) İştirakte Vergi Ziyai Cezası Kesmeye Yetkili Makam

İştirak halinde vergi ziyai cezası kesmeye yetkili vergi dairesinin ortaya konulması gerekmektedir. VUK'un 365'inci maddesi gereği vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir. Söz konusu düzenleme doğrultusunda hangi vergi dairesine bağlı mükellefin 359'uncu maddede sayılan fiiline iştirak edilmiş ise o mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince takibat yapılması gerekir⁴⁸⁷. 2012/3 sayılı VUK İç Genelgesinde de Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 10.10.2008 tarihli ve E:2007/489, K:2008/627 sayılı kararı ilgi tutularak; *"Gereksiz ihtilaflara meydan vermemek ve dava kayıplarına engel olmak bakımından, bundan böyle 359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarına kesilecek cezanın, suçun asıl faili olan mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından kesilmesi uygun görülmüştür. Ayrıca, kesilen cezanın tahakkuk ettirilmesi ve tahsil edilmesinde de cezayı kesen vergi dairesinin yetkili olacağı tabiidir."* düzenlemesine yer verilmiştir. Konu ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığının 14/11/2007 tarih ve 101410 sayılı özelgesinde⁴⁸⁸ ise iştirak eden mükellefin vergi dairesi tarafından düzenlenen ihbarnamelere karşı dava açılmış olsa dahi yargısal ihtilafın devam ettirilmemesi, iştirak nedeni ile kesilen vergi ziyai cezalarının terkin edilmesi, iştirak edilen kaçakçılık fiilini işleyen mükellefin vergi dairesince yeniden ihbarname düzenlenerek tebligat yapılması gerektiği belirtilmiştir.

⁴⁸⁷Danıştay Vergi Dava Dairelerinin E: 2007/489, K:2008/627 sayılı kararında; *"VUK'un 365'inci maddesinde ceza kesme yetkisi, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine tanınmış olduğundan bir vergi yükümlüsünün ceza gerektiren eylemine iştirakin varlığında, iştirak eden fail adına ceza kesmeye yetkili dairesinin, eylemine iştirak edilen vergi yükümlüsünün bağlı bulunduğu vergi dairesi olduğu anlaşılmaktadır."* açıklamalarına yer verilmiştir. Aynı doğrultuda Danıştay 4. Dairesinin E:2005/2411, K:2006/2788, Danıştay 4. Daire E:2012/300, K:2016/13, Danıştay 3. Daire E:2011/4245, K:2015/343, Danıştay 3. Daire E:2012/1080, K:2015/2670,

⁴⁸⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle İlgili Olarak Uygulama Birliğinin Sağlanması Amacıyla Daha Önce Yapılan Tamimlerin Güncellenmesi ve Birleştirilmesi**, Usul Müdürlüğü, 2014, s.106

“4 Sıra no.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ”de ise; “*Sorumluluğu tespit edilen meslek mensupları ile ilgili takibat, bu meslek mensuplarının bağlı bulunduğu vergi dairelerince yerine getirilecektir*” düzenlemesine yer verilmiştir. Bu noktada müşterek müteselsil sorumluluk ile iştirakten kaynaklı sorumluluk arasında bir farklılık daha ortaya çıkmaktadır. Mali müşavirler hakkında mükerrer 227’nci madde kapsamında yapılan takibatların meslek mensubunun bağlı olduğu vergi dairesince, 359’uncu maddede sayılan fiillerin işlenmesine iştirak nedeni ile yapılan takibatların asıl mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince yapılması gerekmektedir⁴⁸⁹.

B) Tekerrür Hükümleri Bakımından İştirak

İştirak edenlere VUK’un 339’uncu maddesi kapsamında tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Anılan maddede vergi ziyana sebebiyet vermekten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere beş sene içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda vergi ziyai cezasının yüzde elli oranında arttırılmak sureti ile uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak iştirak nedeni ile hakkında vergi ziyai cezası uygulananlara tekrar iştirak fiili işlemleri sonucunda uygulanacak vergi ziyai cezasının arttırılacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. İştirak edene kesilen vergi ziyai cezası doğrudan vergi ziyana sebebiyet vermekten değil, 359’uncu maddede sayılan fiiller ile vergi ziyana sebebiyet verilmesine iştirak edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu itibarla 339’uncu maddeye dayanılarak tekrarlanan iştirak fiili nedeni ile uygulanacak vergi ziyai cezasının arttırılması vergi ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık tartışmamasını beraberinde getirecektir⁴⁹⁰.

⁴⁸⁹ Danıştay 4. Dairesi’nin 22.02.2006 tarih ve E: 2008/9108, K: 2011/590 sayılı kararı

⁴⁹⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin E:2019/337, K:2020/64 sayılı kararına konu olay; serbest muhasebeci mali müşavir olan davacının ... A.Ş. tarafından işlendiği belirtilen kaçakçılık suçuna iştirak ettiğinden bahisle kesilen ve tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan vergi ziyai cezasına ilişkin olup, bozma üzerine yeniden yapılacak inceleme iştirakte tekerrür uygulamasına ilişkin yön gösterici mahiyette olabilir.

C) Zamanaşımı Bakımından İştirak

VUK'un 374'üncü maddesine göre vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilmez. Kanun maddesinde cezanın bağlı olduğu vergi alacağı kavramı kullanıldığından, iştirak nedeni ile kesilecek vergi ziyai cezasında zamanaşımı süresi bağlı olduğu vergi alacağına göre hesaplanmalıdır.

Zamanaşımı sürelerini düzenleyen VUK'un 114'üncü maddesine göre matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımı süresini durdurmakla beraber cezanın kesilmesinde zamanaşımı süresinin durmasını öngören bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak VUK'un 374'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının son cümlesinde parantez içinde yer alan; *“114'üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir”* hükmü gereğince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması ceza kesme zamanaşımını da durdurucu etkiyi gösterecektir⁴⁹¹. Bu noktada asıl mükellef için takdir komisyonuna başvurmak sureti ile duran zamanaşımının iştirak nedeni ile kesilecek vergi ziyai cezasına etkisi irdelenmelidir. Kural olarak vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilmez. Kanun vergi ziyai cezası için genel bir düzenleme öngördüğünden iştirak nedeni ile kesilecek vergi ziyai cezasının da bu kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Ancak iştirak nedeni ile kesilecek vergi ziyai cezası asıl mükellef tarafından işlenen cezanın bağlı olduğu vergi alacağına dayandığından, asıl mükellef için ortaya çıkacak zamanaşımını durduran nedenler iştirak nedeni ile kesilecek vergi ziyai cezası içinde zamanaşımını durdurucu etkiye sahip olacaktır. Bununla birlikte takdir komisyonuna sevk nedeni ile iştiraktan kaynaklı vergi ziyai cezasında zamanaşımının durması, takdir komisyonu kararı uyarınca iştiraktan

⁴⁹¹ M. Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 186.

kaynaklı vergi ziyai cezası kesilebileceği anlamına gelmemektedir⁴⁹². Takdir komisyonunun görevleri yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak ve vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek olduğundan, takdir komisyonlarınca 359'uncu maddede sayılan fiiller ile kaçakçılık suçuna iştirak edildiği tespitinden hareketle vergi ziyai cezası kesilemez. Ancak yaptıkları incelemeler sırasında vergi ziyayına 359'uncu madde kapsamında işlenen fiiller ile sebebiyet verildiği ve bu fiillere iştirakin söz konusu olduğu tespit edildiği takdirde, söz konusu tespitler vergi incelemesi yapmaya yetkili makamlara iletilebilir ve durup yeniden işlemeye başlayan tarih zamanaşımı süresi içinde inceleme yapılmak sureti ile iştirak eden vergi ziyai cezası kesilebilir.

Bunun yanında VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiilleri işleyenlere tebliğ edilecek ihbarnamenin, bu fiilleri işleyenlere iştirak edenlere kesilecek vergi ziyai cezası üzerinde zamanaşımını kesen bir etkiye sahip olup olmadığı tartışılmalıdır. VUK'un 374'üncü maddesine göre vergi ziyai cezasında ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımının kesilmiş olacağı belirtilmiştir. İştirak nedeni ile kesilen vergi ziyai cezası asıl mükellefin ziyaa uğrattığı vergi alacağına bağlı olduğundan, zamanaşımının asıl mükellefin vergi borcunun doğduğu takvim yılına göre hesaplanması gerekir. Ancak asıl mükellef ve iştirak edene iki ayrı ihbarname ile ceza kesildiği ve ihbarnamelerin dayanaklarının vergi inceleme raporları ve kaçakçılık suçuna iştirak raporları olmak üzere farklı oldukları dikkate alındığında asıl mükellefe tebliğ edilen ihbarnamenin iştirak edene kesilecek cezanın zamanaşımına etki etmeyeceği açıktır. Bu boyutu ile iştirakçi

⁴⁹²Danıştay 9. Daire 24.10.2013 gün, E:2013/699, K:2013/8837 sayılı kararında; “İdari işlem ve tasarruflarla kişilerin hukukunda haricen değişiklik yapma yetki ve imtiyazına sahip olan idarenin, bu yetkisini kullanırken öncelikle yetkinin kullanılmasına ilişkin şekil ve koşullarının belirlendiği usul kanunlarının kendi üzerine yüklediği görevler çerçevesinde hareket etmesi gerekir. Zira Anayasa'da yer alan hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucu da idarenin işlem ve eylemlerini, hukuk kuralları çerçevesinde ve yine bu kuralların yüklediği görev ve yetki kapsamında yürütmesidir. Bu nedenle yukarıda belirtilen mevzuat uyarınca, davacının defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediğinden bahisle takdir komisyonuna sevk edilmesi üzerine, katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonunca alınan karara istinaden davacı adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığından, vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir” ifadelerine yer verilmiştir.

hakkındaki hürriyeti bağlayıcı ceza ile vergi ziyai cezası uygulaması birbiri ile farklılaşmaktadır.

Tahsilat zamanaşımı bakımından da asıl mükellef açısından zamanaşımını kesen sebepler, iştirak edene kesilen vergi ziyai cezasının zamanaşımı süresine sirayet etmeyecektir. Hem mükellef hem de iştirak edene ayrı ayrı kesilen cezaların tahsil zamanaşımı bakımından da ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

D) Tahakkuk Etmemiş Amme Alacaklarının Korunmasına İlişkin Hükümler Bakımından İştirak

Kamu alacağının ileride tahsil edilmemesi ihtimali ile karşılaşılmaması adına 6183 sayılı kanunda birtakım düzenlemelere yer verilmiştir. Anılan hükümlerde tahakkuk etmemiş kamu alacaklarının korunması yöntemleri olarak “teminat isteme”, “ihtiyati haciz” ve “ihtiyati tahakkuk”a yer verilmiştir.

6183 sayılı kanunun 9’uncu maddesinde; *“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir”* hükmü yer almaktadır.

Vergi daireleri işlem yönergesine göre ihtiyati haciz ise, *“ileride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş ancak henüz vadesi gelmemiş olan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan haciz olarak”* tanımlanmaktadır. İhtiyati haczin şartlarına 6183 sayılı kanunun 13’üncü maddesinde yer verilmiştir.

Bu noktada irdelenmesi gereken husus iştirak nedeni ile kesilmesi muhtemel vergi ziyai cezaları bakımından teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk tedbirlerinin

uygulanıp uygulanmayacağıdır. 6183 sayılı kanunun İkinci Bölümünde amme alacaklarının korunması yöntemleri sayılmış olup, Kanundaki Terimler başlıklı 3'üncü maddesinde amme alacağı 1'inci ve 2'nci maddeler kapsamına giren alacaklar olarak düzenlenmiştir. 1'inci maddede ise vergi cezası kanunun şümulüne dahil edilmiş, bir başka ifade ile korunma yöntemleri sayılan amme alacaklarının içinde vergi cezalarının da olduğu açıkça zikredilmiştir. Bu itibarla iştirak nedeni ile kesilen vergi ziyai cezaları da amme alacağı kapsamında sayılmalı ve korunması gereken amme alacakları olarak değerlendirilmelidir⁴⁹³. Danıştay 9. Dairesinin E:2010/7589, K:2013/9034 sayılı kararında ise; *“Amme alacağını korumaya yönelik önlemlerin asıl muhatabının amme borçluları, başka bir deyişle verginin mükellef ve sorumluları olduğundan bahisle, esas amme borçlusunu olmayanlar adına teminat isteme ve ihtiyati haciz gibi amme alacağının korunmasına ilişkin işlemlerin uygulanabileceğine dair bir açıklık da bulunmadığından, YMM hakkında tesis edilen ihtiyati haciz ve teminat istenilmesine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle açılan davayı reddeden vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmediği”* ifadelerine yer verilmiştir⁴⁹⁴. Her ne kadar söz konusu kararda esas amme borçlusunu olmayanlar hakkında amme alacağının korunmasına yönelik işlemlerin uygulanamayacağı belirtilmekte ise de, burada dikkatten kaçırılmaması gereken husus iştirak eden hakkında uygulanabilecek koruma yöntemlerinin sadece iştirak nedeni ile kesilecek vergi ziyaya ilişkin olduğudur. Bir başka ifade ile iştirak eden, kendisi adına kesilecek vergi ziyai cezasının amme borçlusudur ve bu cezanın tahsili ve güvenceye alınması vergi idaresinin sorumluluğundadır. Bu itibarla iştirak edene sadece kendisi

⁴⁹³ Danıştay 7. Dairenin E: 1987/2445, K:1990/2704 sayılı kararında; *“213 sayılı VUK'un 338'inci maddesinde ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla birden fazla kişinin kaçakçılık yapmaları halinde bu kanunda yazılı cezaların uygulanması öngörülmüştür. Kaçakçılık sayılan haller VUK'un 344'üncü maddesinde zikredildiğine ve iştirak fiili de birden fazla kişi tarafından yapılan kaçakçılık sonucu oluştuğuna göre, kaçakçılığa iştirak hali de 6183 sayılı Kanunun amme alacaklarının korunması başlığını taşıyan bölümde yer alan teminata ilişkin 9'uncu madde kapsamında sayılmak gerekir.”* ifadelerine yer verilmiştir.

⁴⁹⁴Hasan AYKIN, Sorumluluktan Doğan Vergi ve Cezalar İçin Meslek Mensuplarına İhtiyati Haciz Uygulanabilir Mi, <https://vergidosyasi.com/2017/01/16/sorumluluktan-dogan-vergi-ve-cezalar-icin-meslek-mensuplarina-ihityati-haciz-uygulanabilir-mi/> E.T:02.06.2021

adına kesilmesi muhtemel vergi ziyai cezası bakımından amme alacağının korunması yöntemleri uygulanabilecek, asıl mükellef adına tarh edilen vergi ve ceza üzerinden müşterek müteselsil sorumluluk kapsamında amme alacağının korunması yöntemleri uygulanamayacaktır.

E) İştirakte Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu

İştirak edenin beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen mali müşavir olması durumunda ise VUK'nun 344'üncü maddesinin mi yoksa mükerrer 227'nci maddesinin mi uygulanması gerektiği sorunu ortaya çıkacaktır. Mükerrer 227'nci maddede; *“beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.”* düzenlemesi yer almaktadır. Görüldüğü üzere mali müşavirin mükerrer 227'nci maddeye sorumluluğu vergi, ceza, gecikme faizi olmak üzere asıl mükellefin borcunun tamamıdır. 344'üncü maddeye göre iştirak edenin sorumluluğu ise ziyaa uğratılan vergi kadardır. Bu hali ile mükerrer 227'nci maddenin çok daha ağır mali sonuçları olduğu söylenebilir. Ayrıca VUK'un mükerrer 227'nci maddesinin uygulama alanı bulduğu durumlarda, mali müşavir ile mükellef arasında hizmet akdinden dolayı özel hukuktan kaynaklanan sorumluluk ilişkisinin de gündeme gelebileceği, mükellefin zararına sebebiyet veren mali müşavirin bu zararı tazmin yükümlülüğünün doğabileceği unutulmamalıdır⁴⁹⁵. Ancak dikkatlerden kaçırılmaması gereken nokta, mükerrer 227'nci maddeye göre sorumluluğun müşterek müteselsil sorumluluk olmasıdır. Bir başka ifade ile var olan

⁴⁹⁵ D. Şenyüz, **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyai ve Cezasından Sorumluluğu**, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 2016 Cilt 22, S.3 s. 2558

borcun asıl mükellef tarafından ödenmesi durumunda mali müşavirin vergi idaresine karşı mali bir sorumluluğu kalmamaktadır⁴⁹⁶.

344'üncü maddeye göre iştirak edenin sorumluluğu ise asıl mükellefin sorumluluğundan bağımsızdır. Asıl mükellef kendisi adına tarh edilen vergi ve cezaları ödese dahi iştirak edenin sorumluluğu sona ermemektedir. Ayrıca mükerrer 227'nci maddeye göre sorumluluğun kapsamı mali müşavirlere teslim edilen belgeler ile mali müşavirlerce tanzim edilecek beyannamelerde veya tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olup olmamasıdır. 344'üncü maddeye göre kesilecek 1 kat vergi ziyai cezasının dayanağı ise 359'uncu maddeye aykırı fiillere iştirak edilmesidir. Bu itibarla her iki kanun maddesinin kapsamı birbirinden farklı olup, mali müşavirin mesleğinin gereklerini yerine getirmediği iddia edilmekte ise mükerrer 227'nci maddenin, 359'uncu maddede sayılan fiillere iştirak edildiği iddia edilmekte ise 344'üncü maddenin uygulanması gerekir⁴⁹⁷. Mali müşavir tarafından 359'uncu maddede sayılan fiillere iştirak edildiği gerekçesi ile mükerrer

⁴⁹⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun E:2008/522, K:2008/738 sayılı kararında; "Meslek mensuplarının, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesine dayanan sorumluluğu borçtan sorumluluktur. Beyannameleri ve işlemleri meslek mensuplarınca imzalanıp onaylanan vergi yükümlülükleri tarafından ödeme yapılması, bu sorumluluğun miktarını azaltıcı veya kaldırıcı etki yaratmaktadır. Kaldı ki, bir borçtan müştereken ve müteselsilen sorumlulukta müteselsil borçlular, tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş alacağın tahsil edilmemiş kısmından, asıl borçluya rücu olanağı bulunmak üzere sorumlu tutulduğundan, yükümlü sıfatıyla ödenmesi gereken bir borcun tarafı da olamazlar." Açıklamalarına yer verilmiştir. Danıştay 4. Dairesi'nin E:2010/8902, K:2013/3742 sayılı kararında; "vergi inceleme raporundaki tespitler mal alışlarıyla ilgili kayıtlarla ve genel muhasebecilik hizmetleriyle ilgili bulunduğundan şirketin sahte belge düzenleme fiiliyle ilgili olmadığı gibi, davacının da sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğini göstermemektedir. Vergi Mahkemesince; müşterek ve müteselsil sorumluluğa ilişkin takibata vergi ve cezaların kesinleşmesinden sonra başlanması gerekirken, henüz adı geçen şirkete ihbarname tebliğ edilmeksizin davacı adına vergi ziyai cezası kesilemeyeceği gerekçesine de yer verilmiş ise de; uyuşmazlıkta vergi ziyai cezası, 213 sayılı VUK'un 344'üncü maddesinin ikinci fıkrası gereğince iştirak nedeniyle kesilmiş olup, aynı Kanun'un mükerrer 227'nci maddesinde düzenlenen meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğu kapsamında bir işlem bulunmadığından, davacı adına ceza kesilebilmesi için şirket adına salınan vergi ve kesilen cezaların kesinleşmesine gerek bulunmamaktadır"

⁴⁹⁷ Danıştay 3. Dairesinin E: 2013/11830, K: 2016/3870 sayılı kararında; "temyiz istemine konu yapılan vergi mahkemesi kararında, vergi ziyai cezasının 213 sayılı Kanunun 344'üncü maddesine göre kesildiği belirtildiği halde, dava konusu ceza hakkında 213 sayılı VUK'un mükerrer 227'nci maddesinde yer alan sorumluluk hükümleri kapsamında yargılama yapılmıştır. Dolayısıyla, maddi ve hukuki durumla olaya uygulanması gereken mevzuat hükümlerinin doğru nitelendirilerek karar verilmesi" gerektiği belirtilmiştir.

227'nci madde uyarınca takibat yapılamayacaktır⁴⁹⁸. Ayrıca mükerrer 227'nci maddeye göre takip yapılabilmesi için asıl kamu borçlusu hakkındaki tahakkukun kesinleşmesi gerekmekte iken, iştiraktan kaynaklı vergi ziyai cezası kesilebilmesi için, asıl kamu borçlusu hakkındaki takibin kesinleşmesi zorunluluğu bulunmamaktadır⁴⁹⁹.

VUK'un 153/A maddesinin 5'inci fıkrasında; “3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından bu maddenin birinci fıkrasında sayılan haller dolayısıyla mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettiği inceleme raporuyla tespit edilenler ve bu durumu kesinleşenler hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.” 6'ncı fıkrasında; “3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından dördüncü fıkra da sayılan fiile iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumu kesinleşenlerden beşinci fıkra da yer verilen esaslar dahilinde teminat istenir. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde dördüncü fıkranın ilgili hükmüne göre işlem yapılır” 8'inci fıkrasında; “teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde mezkûr fıkralarda yer alan fiillerin işlendiğinin veya bu fiillere iştirak edildiğinin tespit edilmemiş olması halinde alınmış olan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması durumunda meslek mensubuna iade edilir. Söz konusu fiillerin işlendiğinin veya bunlara iştirak edildiğinin tespit edilmesi halinde, fiil beşinci fıkra kapsamında ise meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır.” düzenlemesi yer almaktadır. Görüldüğü üzere meslek mensupları bakımından iştirakin vergisel, cezai, idari ve ticari sonuçları bulunmaktadır.

⁴⁹⁸Danıştay 4. Dairesinin E: 2004/1877, K: 2005/347 sayılı kararında; “muhasibecilerin sorumluluğu, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından doğmakta olup, şirketin düzenlendiği faturalar karşılığında % 5 komisyon geliri elde ettiği varsayımına dayanılarak 213 sayılı vergi usul kanununun mükerrer 227 inci maddesi uyarınca muhasebeci olan davacının sorumluluğuna gidilemeyeceği” belirtilmiştir.

⁴⁹⁹ Danıştay 4. Dairesinin E:2010/8904, K:2013/3741 sayılı kararında; “uyuşmazlıkta vergi ziyai cezası, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin ikinci fıkrası gereğince iştirak nedeniyle kesilmiş olup, aynı Kanun'un mükerrer 227'nci maddesinde düzenlenen meslek mensuplarının müsterek ve müteselsil sorumluluğu kapsamında bir işlem bulunmadığından, davacı adına ceza kesilebilmesi için şirket adına salınan vergi ve kesilen cezaların kesinleşmesine gerek bulunmamaktadır” anlatımına yer verilmiştir.

F) İştirak Edenin Pişmanlığı

VUK'nun 371'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; *“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.”* düzenlemesi yer almaktadır. Maddenin diğer fıkralarında vergi ziyai cezası kesilmemesinin şartlarına yer verilmiştir.

Benzer bir düzenlemeye hürriyeti bağlayıcı ceza bakımından ise TCK'nın 168'inci maddesinde; *“hırsızlık”, “mala zarar verme”, “güveni kötüye kullanma”, “dolandırıcılık”, “hileli iflas”, “taksirli iflas”* suçları bakımından yer verilmiştir. Görüldüğü üzere VUK'a muhalefet suçlarına anılan maddede yer verilmediğinden etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Ancak VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan; *“371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.”* hükmü ile vergi ziyai cezası kesilmesini engelleyen bir hüküm hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesini de engeller hal almıştır⁵⁰⁰. Bunun yanında 359'uncu maddeye 7394 sayılı kanunun 4'üncü maddesi ile eklenen ilk ek fıkra; *“ tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir”* ikinci ek fıkra; *“Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın*

⁵⁰⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/6256, K:2019/1206 sayılı kararında; *“sanıklardan ...'in sahte fatura düzenleme eylemini gerçekleştirdiğinin kabul edilmesi halinde bu sanık yönünden 213 sayılı VUK'nin 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık şartlarının bulunup bulunmadığı da araştırılarak toplanan tüm delillere göre sanıkların hukuki durumlarının değerlendirilmesi gerektiği”* belirtilmiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/9161, K:2019/2893 sayılı kararında; *“sanığın ikrarının inceleme başladıktan sonra olduğu, dosya kapsamında ve vergi raporlarında sanığın ikrarından itibaren 15 gün içindeki diğer yükümlülüklerini yerine getirdiğine dair bir verinin bulunmadığı, bu haliyle 213 sayılı yasanın 371. maddesindeki koşulların oluşmadığı”* anlatımına yer verilmiştir.

bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.” üçüncü ek fıkra ise; “Ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.” düzenlemesine yer verilmiştir. Görüldüğü üzere öngörülen cezai indirimlerinden faydalanılabilmesi için ödeme şartı yanında davadan kaynaklanabilecek haklardan da vazgeçilmesi şartı getirilmiştir.

Pişmanlık kavramına sadece VUK bağlamında yaklaşmamak gerekir. TCK’nın 38’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında; *“Azmettirenin belli olmaması hâlinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmi beş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine on beş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilir. Diğer hâllerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilir.”* düzenlemesi yer almaktadır. Birden fazla iştirakçi olması durumunda ise sadece azmettireni ortaya çıkaran iştirakçi hakkında indirim uygulanabilecek, azmettirenin ortaya çıkarılması diğer iştirakçiler için indirim nedeni olmayacaktır. Azmettirenin ortaya çıkarılmasına ilişkin bilgilerin somut ve maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına ilişkin olması gerekmektedir⁵⁰¹. Ayrıca TCK’nın “İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Gönüllü Vazgeçme” başlıklı 41’inci maddesine göre *“İştirak halinde işlenen suçlarda, sadece gönüllü vazgeçen suç ortağı, gönüllü vazgeçme hükümlerinden yararlanır.”* hükmü yer almakta olup, anılan kanunun 36’ncı maddesinde; *“Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabaları ile suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz”* düzenlemesine yer verilmiştir.

İştirak edenin VUK’un 371’inci maddesi kapsamında vergi idaresini haberdar etmesi, asıl suç işleyen konumundaki faili ihbar etmesi anlamı taşımaktadır. Bu

⁵⁰¹ Z. Hafızogulları, M. Özen, 2017, s. 351.

bağlamda, iştirak edenin vergi idaresini haberdar etmesi sadece kendisi hakkında cezai işlem uygulanmamasını sağlayacak, asıl fail varsa diğer iştirakçiler hakkında herhangi bir tesir doğurmayacaktır. Vergi idaresi asıl fail hakkında yaptığı inceleme sonucunda vergi ziyai cezalı tarhiyat yapabileceği gibi, VUK’a muhalefet suçlaması ile suç duyurusunda bulunabilecektir⁵⁰².

IV. Kabahatler Kanunu Bakımından İştirak

“Kabahat deyimi” 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun 2’nci maddesinde; *“kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık”* şeklinde tanımlanmıştır. Anılan kanunun 3’üncü maddesinde ise *“Bu kanunun idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır”* hükmü yer almaktadır.

Kabahatler Kanunu’nun genel kanun niteliğini göstermekte olan; *“Bu kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır”* şeklindeki 3’üncü maddesi, AYM’nin 01.03.2006 tarihli kararı ile iptal edilmiştir⁵⁰³. İptal kararı yürürlüğe girmeden yasa koyucu tarafından 5560 sayılı kanun ile yapılan değişiklik sonucu 3’üncü madde; *“Bu Kanunun; a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır.”* şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Bu yeni düzenlemeye göre, Kabahatler Kanunu’nun kanun yollarına başvurmayla ilişkin hükümleri, özel kanunlarda başka bir hüküm yoksa uygulanacaktır. Buna göre, idari

⁵⁰² R, Omaç, **Vergi ve Ceza Hukuku Açısından Suça İştirak**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: S.193, s.65, aktaran Zübeyr Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda pişmanlık ve ıslah**, Doktora tezi 2011, s.171

⁵⁰³ Anayasa Mahkemesinin E:2005/108, K:2006/35 sayılı kararı

yaptırım kararlarına karşı başvurulacak kanun yolları bakımından öncelikle her kabahate ilişkin özel kanunlardaki hükümler uygulanacak, özel kanunlarda hüküm bulunmayan hallerde ise Kabahatler Kanunu'nun 27 ila 31'inci maddeleri uygulanacaktır.

Kanun koyucunun Anayasa Mahkemesinin iptal kararının ardından yapmış olduğu düzenlemeden, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanması gerektiği iradesinin tekrarlandığı görülmektedir.

Bu noktada VUK'da düzenlenmiş olan ve karşılığında idarî yaptırım uygulanmasının öngörüldüğü kabahatlerin özel kanun niteliğinde VUK'a mı tabi olacağı yoksa genel kanun niteliğindeki Kabahatler Kanunu'na mı tabi olacağı sorunu ortaya çıkmaktadır.

Her iki kanununda özel, her iki kanununda genel veya önceki kanunun genel sonraki kanunun özel nitelikte olması halinde sonradan yürürlüğe giren kanunun uygulanması gündeme gelecektir (*lex posterior*).⁵⁰⁴ Somut olayda ise genel nitelikli Kabahatler Kanunu özel nitelikli VUK'a göre daha sonraki bir tarihte yürürlüğe girdiğine göre bu durumda hangi kanuna öncelik verilmelidir.

Önceki kanunun özel, sonraki kanunun genel olması durumunda önceki özel kanunun geçerli sayılması *lex specialis* esasının sonucu sayılabilir. Uyuşmazlığa bu açıdan bakıldığında VUK'un özel nitelikli kanun olduğu bu itibarla Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin vergi uyuşmazlıkları açısından uygulanmaması gerektiği sonucuna varılabilir.

Ancak önceki kanunun özel, sonraki kanunun genel olması durumunda önceki özel kanunun geçerli sayılması her durumda söz konusu olamaz. Bu noktada en uygun çözüm kanun koyucunun iradesinin araştırılması yoluyla bulunabilir⁵⁰⁵.

⁵⁰⁴ A. Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, 6. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 1997, sf. 130.

⁵⁰⁵ A. Güriz, a.g.e., s.131.

Kabahatler Kanunu’nun AYM’nin E:2005/108, K:2006/35 sayılı iptal kararından önceki 3’üncü maddesine göre Kabahatler Kanunu’nun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanacak olup, bu durum beraberinde vergi yargısının görev alanına giren uyuşmazlıkların da sulh ceza mahkemesinde çözümlenmesi sonucunu doğurmaktadır. Kanun koyucu bu sonucu öngörmüş ve Kabahatler Kanunu’nun kabul tarihi olan 30.03.2005 tarihinden sonra, ancak yürürlük tarihi olan 01.06.2005 tarihinden önce 11.05.2005 tarihinde Ek 1’inci maddede; *“4.1.1961 tarihli ve VUK’da yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır”* demek sureti ile vergiye ilişkin uyuşmazlıklarda vergi mahkemelerinin görevli olduğunu belirtme ihtiyacı duymuştur.

Aksi durumun kabulü halinde anayasa mahkemesinin iptal kararının henüz gündemde olmadığı düşünüldüğünde, vergi uyuşmazlıklarının da sulh ceza mahkemesinde çözümlenmesi gerektiği sonucu ortaya çıkacağından bu durum Ek 1’inci madde ile bertaraf edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmamızda önceki kanun özel sonraki kanun genel nitelikte ise özel kanunun uygulama alanı bulacağı ancak bu kuralın kesin olmadığı, kanun koyucunun iradesinin araştırılması gerektiğini belirtmiştik. Kanun gerekçesinde ise; *“Vergi mahkemelerinin görevine giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla 213 sayılı Kanunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu hükümlerin vergi hukukuna ilişkin uyuşmazlıklarda muhafazasında fayda mülahaza edilerek, Kabahatler Kanununun usule ilişkin hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisna hükmü getirilmiştir.”* açıklamalarına yer verilmiştir⁵⁰⁶. Söz konusu düzenleme ile öngörülen amaç VUK’ta yer alan ayrıntılı

⁵⁰⁶ <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/Tutanak/TBMM/d22/c084/tbmm22084097ss0897.pdf>
E.T:01.08.2021

düzenlemelerin vergi uyumsuzlukları yönünden saklı tutulması suretiyle Kabahatler Kanunu'nun usule ilişkin hükümlerinin vergi cezaları yönünden uygulanmamasıdır⁵⁰⁷.

Kabahatler Kanunu'na eklenen Ek 1'inci maddede; *“4.1.1961 ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler saklıdır”* hükmü yer almaktadır. *Eğer vergi kabahatleri bu Kanun kapsamında olmasaydı, -KabhK md.3'teki 2006 tarihli değişiklik öncesinde-, vergi kabahatleri ve yaptırımları bakımından, KabhK md.27, f.1'de öngörüldüğü şekilde sulh ceza mahkemelerinin değil, vergi mahkemelerinin görevli olduklarına dair bir istisna hükmü getirmeye gerek olmazdı. Zaten kanun kapsamında olmayan bir kabahat türüne ilişkin olarak ortaya çıkacak uyumsuzlukların yargısal rejimine ilişkin istisnai bir düzenleme konulmasına ihtiyaç olmadığı açıktır. Vergi kabahat ve yaptırımları Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerine tabi olduğu içindir ki, yargısal sürece ilişkin genel hükümlerin uygulanması özel bir düzenleme (KabhK ek md.1) ile engellenmiştir⁵⁰⁸.*

Kaldı ki; AYM'nin E:2005/108, K:2006/35 sayılı iptal kararı sonrasında Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yapılan değişiklikte; *“Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında”* düzenlemesine yer verilmiş olması, kanun koyucunun Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin bütün idari para cezaları hakkında uygulanması yönündeki iradesini tekrarladığını açıkça ortaya koymaktadır.

Kabahatler Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde yer alan *“4.1.1961 ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler saklıdır”* hükmünden ne anlaşılması gerektiği üzerinde durulması gerektiği düşüncesindeyim.

⁵⁰⁷ Y. E. Yılmazoğlu, **Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu'na Alternatif Bir Bakış Ve Vergi Ziyat Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme**, TBB Dergisi, 2016 s.336

⁵⁰⁸ F. Başaran Yavaşlar, **Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri**, Vergi Sorunları, Şubat 2008, S.233 s.74

Öncelikli olarak VUK'un "Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar" başlıklı 377'nci maddesinde; *"Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır. Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler. Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir."* hükmü yer almaktadır.

Kanun maddesinin içeriği ve başlığı birlikte değerlendirildiğinde, söz konusu maddenin görevli mahkemeyi düzenlediği görülmektedir. Kabahatler Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde de açıkça vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler saklı tutulmuştur.

Kaldı ki; kanun koyucunun iradesinin Kabahatler Kanunu'nun vergisel uyuşmazlıklarda uygulanmaması gerektiği yönünde olması halinde, buna ilişkin kanuni düzenleme "vergisel uyuşmazlıklarda kabahatler kanunu uygulanmaz" şeklinde yoruma mahal vermeyecek kadar açık olabilecekken, yasa koyucunun bu şekilde bir düzenleme yapmamıştır⁵⁰⁹.

Sonuç olarak; gerek Kabahatler Kanunu'nun Ek 1'inci maddesi ile vergisel uyuşmazlıklarda vergi mahkemelerinin görevlerinin saklı tutulmuş olması, gerekse

⁵⁰⁹ F. B. Yavaşlar, agm, 2008, s.2842

AYM'nin E:2005/108, K:2006/35 sayılı iptal kararı sonrasında kanun koyucunun aynı iradeyi tekrarlamış olması Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin vergi uyusmazlıklarında uygulanması gerektiği sonucunu ortaya çıkarabilir.

Bu ihtimal söz konusu olduğunda ise, Kabahatler Kanunu'nun İştirak başlıklı 14'üncü maddesinin⁵¹⁰ uygulama alanı bulması gündeme gelecektir. *Kabahatlere iştirakte tek tip faillik sistemi kabul edilerek, fail, şerik, azmettiren ve yardım eden ayrımı gözetilmeksizin tüm iştirakçilerin asli fail olarak yaptırımı tabi tutulmaları öngörülmüştür*⁵¹¹. Kabahatler Kanunu'na göre kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. VUK'na göre ise sadece 359'uncu maddeye aykırı fiillerin işlenişine iştirak edenlere bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir. Bu noktada, her iki kanunun uyumlu olduğu söylenebilir. Ancak VUK'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiiller haricinde de vergi ziyasına kasten sebebiyet verilmesi mümkündür. Örneğin elde edilen kazancın kasten beyan dışı bırakılması

⁵¹⁰Kabahatler Kanunu'nun İştirak Başlıklı 14'üncü maddesinde 1) *Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir.* 2) *Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da fail olarak idarî para cezası verilir.* 3) *Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idarî para cezası verilir.* 4) *Kanunda özel faillik niteliğini taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat olarak tanımlanan fiilin, bu niteliği taşıyan ve taşımayan kişiler tarafından ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirake ilişkin hükümler uygulanır. Hükmü yer almaktadır. Anılan maddenin gerekçesinde ise; “Maddenin birinci fıkrasında, kabahatlere iştirak haliyle ilgili olarak tek tip fail sistemi kabul edilmiştir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişiler arasında fail ve şerik (azmettiren veya yardım eden) ayrımı gözetilmemiştir. Maddenin ikinci fıkrasında, bağlılık kuralının özgü suçlardaki fonksiyonu kabahatler bakımından kabul edilmemiştir. Özel faillik niteliğini taşıyan kişinin işlediği kabahate bu niteliği taşımayan kişinin iştirak etmesi halinde, bu kişi de fail olarak idarî para cezası ile cezalandırılabilir. Üçüncü fıkra, kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığının gerekli ve yeterli olduğu kabul edilmiştir. Bunun sonucu olarak, kabahatin işlenişine iştirak eden kişilerden birinin, örneğin kusur yeteneğinin olmaması, diğer ortakların idarî para cezası ile cezalandırılmasını engellemez. Herhangi bir kişi açısından kabahat oluşturan fiil, özel faillik niteliğini taşıyan bir başkası açısından suç oluşturabilir. Maddenin dördüncü fıkrası, bu hallere özgü ve fakat sadece iştirakle ilgili bir hüküm içermektedir. Kişi, kendisi açısından kabahat oluşturan fiili tek başına işlemiş olsaydı, kabahatten dolayı hakkında idarî para cezası verilecekti; ancak, özel faillik niteliğini taşıyan bir kişi ile birlikte bu fiili işlemiş olduğu için, artık hakkında idarî para cezası değil, özel faillik niteliğini taşıyan kişinin işlemiş bulunduğu suça iştiraktan dolayı Türk Ceza Kanunu'nun iştirake ilişkin hükümlerine göre hapis veya adli para cezasına hükmolunacaktır.” açıklamalarına yer verilmiştir.* <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm> E.T.: 06.08.2021

⁵¹¹ Z. T. Kangal, **Kabahatler Hukuku**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 156., A. Kılıç, **Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği**, TAAD, Yıl:5, Sayı:18 (Temmuz 2014) s.337

verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine sebebiyet vereceğinden 344'üncü madde gereği bir kat vergi ziyai cezası kesilecek ancak işlenen fiil 359'uncu maddede sayılan fiillerden olmadığından iştirak edene vergi ziyai cezası kesilemeyecektir. Kabahatler Kanunu'na göre ise 359'uncu maddede sayılan fiiller haricinde de vergi ziyasına sebebiyet verilmesine kasten iştirak edenler hakkında idari para cezası kesilmesi gerekmektedir. Bunun yanında Kabahatler Kanunu'na göre iştirak edenlere fail olarak idari para cezası verilmesi öngörülmüş olmasına rağmen VUK failler için üç kat iştirak edenler için bir kat vergi ziyai cezası öngörmüştür. Bu noktada uygulanacak cezanın miktarı bakımından farklılık ortaya çıkmaktadır. Görüldüğü üzere Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin VUK'dan kaynaklanan ihtilaflara uygulanması halinde birbiri ile çelişen hükümler ortaya çıkacaktır.

Bir başka bakış açısına göre ise kanun koyucunun VUK'un yaklaşık 130 maddesinde düzenleme alanı bulmuş hükümlerinin tek bir kanun maddesi ile ilga edilmiş olmasının kanun koyucunun iradesi olamayacağı yönündedir.

Kanaatimce kanun koyucunun VUK'da yer alan düzenlemeleri ilga etmek gibi bir iradesi olmamakla birlikte, yapılan kanuni düzenlemelerin yorumlanması sonucunda Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin vergi uyumsuzluklarında da uygulanması gerektiği sonucunu ortaya çıkmaktadır.

V. Gümrük Kanunu Bakımından İştirak

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda açık olarak bir iştirak düzenlemesine yer verilmemiş, 182'inci maddede; *“ithalat vergilerine tabi eşyanın kanuna aykırı girişine iştirak eden ve girişin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişilerin”*, 183'üncü maddede; *“gümrük gözetimi altındaki ithalat vergilerine tabi eşyanın, kanuna aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarma işine iştirak eden ve eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığını bilen veya normal olarak bilmesi gereken*

kişilerin”, 185’inci maddede; “serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, kanuna aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılmasına iştirak eden ve tüketime veya kullanımının kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişilerin”, 189’uncu maddede ise; “ihracat vergilerine tabi eşyanın gümrük beyanında bulunulmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkartılması halinde söz konusu eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkaran, bu fiile iştirak eden, beyanda bulunulması gerektiğini bildiği veya bilmesi gerektiği halde bulunmayan kişilerin”, gümrük vergilerinden sorumlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Görüldüğü üzere gümrük vergilerinden sorumluluğu olanlar grubu, sadece iştirak iradesine sahip olanlar değil, kanuna aykırı fiili normal olarak bilmesi gerekenleri de içermektedir. Ancak iştirak iradesine sahip olanların tespiti somut verilere dayanabilecek iken, kanuna aykırı fiili normal olarak bilmesi gerekenler ancak sübjektif verilere göre tespit edilebilecektir.

Kabahatler Kanunu’nun 14’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında ise; *“kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir”* hükmü yer almaktadır. Yargı kararlarında da Kabahatler Kanunu’nun genel hükümleri nazara alınmak sureti ile sonuca varıldığı görülmektedir. Bu bağlamda özellikle gümrük müşavirlerinin temsilen yürüttükleri gümrük işlemlerinde iştiraktan bahsedilebilmesi için kasıtlı olarak isnat edilen fiile iştirak edildiğinin somut olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Danıştay 7. Dairesi E:2011/4206, K:2014/2847 sayılı kararında; *“5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun 14’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında, kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde, bu kişilerin her biri hakkında fail olarak idari para cezası verileceği öngörülmüş; aynı maddenin 3’üncü fıkrasında ise, kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığının yeterli olduğu belirtilmiş olduğundan, kabahate iştirak nedeniyle para cezası uygulanabilmesi için fiile kasıtlı olarak iştirak edildiğinin kanıtlanması gerekmektedir. Dosyanın ve Dairemizin*

E:2011/13 sayılı dosyasının incelenmesinden, aynı beyanname nedeniyle, ithalatçı adına ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergisi üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemi iptal eden Mahkeme kararının, Dairemizce onandığının anlaşılması karşısında, ortada, davacının iştirak ettiğinin kabulünü gerektiren fiil bulunmadığından, dava konusu işlemin iptali yolunda verilen mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.” İfadelerine yer verilmiştir.

Danıştay 7. Daire’sinin E:2008/6440, K:2013/1118 sayılı kararında; “5326 sayılı Kabahatler Kanununun 14’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında, kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde, bu kişilerin her biri hakkında fail olarak idari para cezası verileceği öngörülmüş; aynı maddenin 3’üncü fıkrasında ise, kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığının yeterli olduğu belirtilmiş olduğundan, kabahate iştirak nedeniyle para cezası uygulanabilmesi için fiile kasıtlı olarak iştirak edildiğinin kanıtlanması gerekmektedir.” anlatımına yer verilmiştir⁵¹².

VI. 6183 Sayılı Kanun’da Öngörülen Vergi Tahsilatı ile İlgili Suçlara İştirak

6183 sayılı Kanun’un 107’nci maddesinde “*bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanunu’nun 239’uncu maddesine göre cezalandırılır.*” hükmü yer almaktadır. Söz konusu düzenleme VUK’un 362’nci maddesinde yer alan “*Vergi Mahremiyetinin İhlali*” başlıklı düzenleme ile benzerlik göstermekte ise de, VUK, verginin tahakkuk aşamasına

⁵¹² Aynı mahiyette kararlar için bkz. Danıştay 7. Dairesinin E:2008/5551, K:2013/1117, Danıştay 7. Dairesinin E:2011/9038, K:2015/682, Danıştay 7. Dairesinin E:2012/2912, K:2016/586, Danıştay 7. Dairesinin E:2011/1822, K:2015/1129, Danıştay 7. Dairesinin E:2008/4109, K:2013/412, Danıştay 7. Dairesinin E:2010/2792, K:2014/661, Danıştay 7. Dairesinin E: 2011/2140, K:2013/3716, Danıştay 7. Dairesinin E:2011/4206, K:2014/2847, Danıştay 7. Dairesinin E:2011/2139, K:2013/3715 sayılı kararları

kadar olan kısımlar için uygulama alanı bulmaktadır. Tahsilat aşamasını alakadar eden bir sırrın ortaya çıkarılması mevzu bahis ise 6183 sayılı Kanun'un 107'nci maddesi gündeme gelecektir⁵¹³.

6183 sayılı Kanun'un 108'inci maddesinde, *“Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu kanun gereğince paraya çevrilecek malların artırmasına ne kendi adlarına, ne de diğer kimseler ad ve hesabına iştirak edemeyecekleri ve bu artırmalardan mal satın alamayacakları gibi, bu malları üçüncü şahıslar vasıtasıyla veya üçüncü şahıslara satın aldırıp onlardan beş sene müddetle teferruğ suretiyle dahi satın alamazlar. Bu memnuiyet, bunların eşlerine ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarına da şamildir. Bu memnuiyet hilafına yapılan ihalelerin 99 uncu maddeye göre feshi istenebilir. Bu madde hükmüne aykırı hareket edenler üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”* hükmü yer almaktadır. Hacze katılan zabıta memuru ve satışı yapılan menkul malı haczetmiş bulunan ihtiyar heyeti üyeleri ile muhtar için de söz konusu müeyyide uygulanır⁵¹⁴.

6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin son fıkrasında, *“Borcunu vadesinde ödemiyenlere ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan bu malları 15 gün içinde bildirmeleri istenir”*, 113'üncü maddede ise; *“Amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları 55 inci maddenin son fıkrası gereğince yapılan talebe rağmen bildirmeyenler altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”* hükmü yer almaktadır. 113'üncü madde uyarınca bildirimin yapılamamış olması suç sayılan fiilin oluşumu için yeterlidir. Hareketsiz kalınması sureti ile suçun işlenebilir olması “ihmalî suç” oluşumuna

⁵¹³ M. Gülseven, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1999, s. 659.

⁵¹⁴ Y. Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2007, s. 887.

sebebiyet vermektedir. Suç sayılan fiilin ne şekilde vücut bulabileceği kanunen tarif edildiğinden “bağlı hareketli suç” gündeme gelmektedir⁵¹⁵.

6183 sayılı Kanun’un 30. maddesinde, “*Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak maksadiyle borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.*” şeklindeki düzenleme yanında, 110’uncu maddede, “*Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadiyle mallarından bir kısmını veya tamamını: 1. Mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette, 2. Gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek, yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*” hükmüne yer verilmiştir. Bahsi geçen suçun oluşumu, kanunen tarif edilen seçimlik hareketlerden birinin tercih edilmesi ile oluşacaktır⁵¹⁶.

6183 sayılı Kanunun 60’ıncı maddesinde; “*Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 15 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur.*” 111’inci maddesinde ise; “*Bu Kanuna göre istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla, yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanlar üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*” hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere iki farklı kanun maddesi iki farklı suçu tanımlamaktadır.

⁵¹⁵ H. Arslaner, D. Akdeniz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı**, Sayıştay Dergisi, Sayı: 95/Ekim-Aralık 2014 s. 108.

⁵¹⁶ H. Arslaner, D. Akdeniz, a.g.m., s. 104.

Mal bildirimde bulunmayanlar için 60'ncı madde, bulunmasına rağmen gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlar hakkında ise 111'inci madde uygulanacaktır. Kanun koyucu idareyi yanıltıcı beyanda bulunmayı, hiç beyanda bulunmayanlardan daha ağır cezai yaptırıma tabi tutmuştur. Kamu alacağını ödemeye yetmeyen şekilde mal beyanında bulunduktan sonraki mal varlığındaki artışları beyan etmemekte 112'nci maddede hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırıma bağlanmıştır. Bu noktada bildirimin yapılmaması şeklindeki hareketinin ihmali nitelikte olduğunu söylenebilir⁵¹⁷.

6183 sayılı kanunda iştirak ile ilgili bir düzenlemeye yer verilmemiş olup, TCK'nun 5'inci maddesindeki; *“Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.”* düzenleme gereğince TCK'nın iştirake ilişkin hükümleri uygulama alanı bulacaktır.

6183 sayılı kanunun 107'nci maddesinde düzenlenmiş olan sırrın ifşası ve 112'nci maddesinde düzenlenmiş olan artırmaya katılma yasağını ihlal suçu kanuni tanımında faille ilgili olarak yer alan nitelikler nedeniyle, “özgü (mahsus) suç” vasfındadır. Özgü suçlara, suçun oluşumu için katılımı gerekli olanlar dışındakilerin iştirakinin, yalnızca “azmettirme” ve “yardım etme” biçiminde gerçekleşmesi mümkün olduğundan; sırrın ifşası suçunu işleyen failin fiiline, ancak “azmettiren” veya “yardım eden” olarak iştirak etmek mümkündür.

Mal bildiriminde bulunmama, gerçeğe aykırı bildirimde bulunma ve mal artışlarını bildirmeme suçu, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişi tarafından işlenebilecek bir suç türleridir. Bu itibarla suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştirmek fiilen mümkün olmadığından bu suçlara müsterek fail olarak iştirak edilemez. Ancak dolaylı faillik söz konusu olabilecektir. Örneğin bir tüzel kişiliğin ödenmeyen vergi borçları nedeni ile tebliğ edilen ödeme emrine karşı şirket adına mal

⁵¹⁷ B. Pınar, P. Bacaksız, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu III-Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçları**, Legal MİHDER, Y. 2008, C. 4, S. 9, s. 120

beyanında bulunması gereken kişi şirket yetkilisidir. Şirket yetkilisi şirket ortaklarının yönlendirmesi ile mal beyanında bulunmamış ise şirket ortakları dolaylı fail kabul edilebilir. Mal beyanında bulunmamak veya mal artışlarını bildirmemek ihmali bir davranış ile işlenen suçlardandır. Daha önce belirtildiği üzere hareketsiz kalma suç işleme düşüncesi uyandırmayacağı için ihmali davranış ile azmettirme mümkün değildir. Ancak ihmali bir suçun işlenmesine azmettirme mümkündür. Mal beyanında bulunmamayı, gerçeğe aykırı biçimde bulunmayı veya mal artışını beyan etmemeyi teşvik etmek sureti ile yardım etme de bu suç tipleri bakımından oluşabilecek iştirak biçimidir. Ammeye ait malları bildirmeme suçu bakımından da aynı durum geçerlidir.

110'uncu maddede öngörülmüş olan malları kaçırma suçu her ne kadar amme borçlusu muhatap alınarak düzenlenmiş ise de, amme alacağının tahsiline engel olmak veya tahsili zorlaştırmak amacı ile hareket eden kişilerin bu suça iştiraki mümkündür. Örneğin amme borçlusunun gayrimenkulünü amme alacağının tahsiline engel olmak kastı ile muvazaalı olarak satın alan kişi bu suça müşterek fail olarak iştirak etmiş sayılacaktır. Azmettirme ve yardım etme şeklindeki iştirak biçimleri de bu suç bakımından mümkündür. Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin E:2017/5882, K:2018/11157 sayılı kararında; *“sanık ...'ın yetkilisi olduğu şirketin vergi borcunun tahsili için haciz işlemi yapılan gayrimenkule zarar vermeleri hususunda diğer sanıklar ... ve ...'u azmettirerek kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadiyle suça konu gayrimenkulü değerden düşürdüklerinin anlaşılması karşısında, üzerlerine atılı 6183 sayılı Kanun'un 110/1. maddesinde tanımlanan suçu işledikleri sabit olan sanıklar hakkında mahkûmiyet kararı verilmesi gerekirken”* anlatımına yer verilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA İŞTİRAK KURUMUNUN İŞLEVİ

I. İştirak Kurumunun Gerekliliği

1949 tarihli ve 5432 sayılı VUK'un Kaçakçılıkta Ceza başlıklı 325'inci maddesinde; *"Kaçakçılık yapan mükelleflere kaçtırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilir"* Kaçakçılığa İştirak Başlıklı 326'ncı maddesinde ise; *"Ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartiyle birkaç kişi kaçakçılık yaptıkları takdirde bu fiili irtikâp edenlerin veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanların her biri hakkında evvelki maddelerde yazılı vergi cezaları kesilir"* düzenlemesi yer almaktaydı⁵¹⁸. Görüldüğü üzere 1949 tarihli 5432 sayılı VUK'ta kaçakçılık yapan mükellef ile kaçakçılığa iştirak edene kesilecek vergi ziyai cezası miktarında herhangi bir ayırım yapılmamıştır. 1961 tarihli ve 213 sayılı VUK'un Kaçakçılıkta Ceza başlıklı 345'inci maddesinde; *"Kaçakçılık yapan mükelleflere veya sorumlulara, kaçtırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilir."* İştirak başlıklı 338'inci maddesinde ise; *"Ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartiyle birden fazla kişi kaçakçılık yaptıkları veya hileli vergi suçu veya hileli vergi suçuna teşebbüs sayılan fiilleri irtikâp ettikleri veya doğrudan doğruya beraber işlemiş oldukları takdirde her biri hakkında, iştirak ettikleri suçlar için bu kanunda yazılı cezalar uygulanır"*⁵¹⁹ hükmüne yer verilerek kaçakçılık yapan mükellef ile kaçakçılığa iştirak eden arasında; uygulanacak vergi ziyai cezasının miktarı hususunda 1949 tarihli 5432 sayılı VUK'a paralel biçimde bir ayırım yapılmamıştır. 4369 sayılı kanunun 11'inci maddesi ile değişik VUK'un 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında ise⁵²⁰ *"Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu*

⁵¹⁸ 1949 tarihli 5432 sayılı VUK tam metni için <https://vergidosyasi.files.wordpress.com/2017/07/5432-sayc4b1lc4b1-vergi-usul-kanunu-kanun-tbmm-c03105432.pdf> E.T.:01.08.2021

⁵¹⁹ 10-12 Ocak 1961 tarihli ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete

⁵²⁰ 344'üncü maddenin ilk iki fıkrası 5728 sayılı kanunun 275'inci maddesi ile değiştirilerek birleştirilmiş ve 3'üncü fıkra 2'nci fıkra halini almıştır.

fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır” düzenlemesi kaçakçılık suçlarını işleyen kişiler ile bu suçları işleyen kişilere iştirak eden kişiler arasında uygulanacak vergi ziyai cezasının miktarı hususunda ayrıma gidilmiş ve iştirak edene, kaçakçılık suçunu işleyene uygulanacak cezanın üçte biri oranında vergi ziyai cezası kesilmesi caydırıcılık bakımından yeterli sayılmıştır. Anılan düzenlemenin gerekçesine bakıldığında kaçakçılık fiilini işleyenler ile kaçakçılığa iştirak edenler arasında uygulanacak vergi ziyai cezasının farklı biçimde öngörülmesine ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmediği görülmektedir⁵²¹.

Görüldüğü üzere süreç içerisinde kanun koyucunun iştirak kurumuna olan bakış açısında değişiklik olsa da, bu kurumun mevcudiyeti korunmuştur. 5237 sayılı TCK’nın 5’inci maddesinde yer alan; *“Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır”* düzenlemesi ve söz konusu maddenin gerekçesinde yer alan; *“Özel ceza kanunlarında ve ceza içeren kanunlarda suç tanımlarına yer verilmesinin yanı sıra, çoğu zaman örneğin teşebbüs, iştirak ve içtima gibi konularda da bu kanunda benimsenen ilkelerle çelişen hükümlere yer verilmektedir. Böylece, ceza kanununda benimsenen genel kurallara aykırı uygulamaların yolu açılmakta ve temel ilkeler dolanılmaktadır. Tüm bu sakıncaların önüne geçebilmek bakımından, ayrıca hukuk uygulamasında birlik sağlamak ve hukuk güvenliğini sağlamak için; diğer kanunlarda sadece özel suç tanımlarına yer verilmesi ve bu suçlarla ilgili yaptırımların belirlenmesi ile yetinilmelidir. Buna karşılık, suç ve yaptırımlarla ilgili olarak bu kanunda belirlenen genel ilkelerin, özel kanunlarda tanımlanan suçlar açısından da uygulanmasının temin edilmesi gerekmektedir. Aksi yöndeki düzenlemelerin hukuk devleti ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturmaları nedeniyle hükümet tasarısındaki*

⁵²¹ 4369 sayılı kanun gerekçesi için

https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf
E.T.:02.08.2021

madde metni değiştirilmiştir."⁵²² açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde VUK'ta iştirakin tanımına ilişkin olarak yapılan değişikliğin, kanun koyucunun iştirak kurumunun dolayısı ile tanımının gereksizliğine değil, TCK'da yapılan değişikliğe uyum çabasının bir sonucu olduğu görülmektedir.

Kaldı ki; 01.01.1999 tarihinde VUK'un 359'uncu maddesinde yapılan değişiklik sonucunda vergi ziyaının suç unsurları arasından çıkarılmış olması, yasa koyucunun vergi suçlarına olan bakış açısını; vergi kayıp ve kaçığından ziyade vergi sistemini korumaya çevirdiğini göstermektedir. Vergi sisteminin korunması ise bu sisteme zarar veren ögeler kadar, sisteme zarar veren ögelerin iştirakçilerinin de cezalandırılması ile mümkün olacaktır. İştirakçinin cezalandırılmadığı, sadece asıl failin cezalandırıldığı bir bakış açısı, suçla mücadelede eksik kalacak, iştirakçileri cesaretlendirecek, suç artışına sebebiyet verecektir. Bu bağlamda vergi suçlarının önlenbilmesi adına iştirak kurumunun gerekliliği açıktır. Ancak bu gereklilik, açık ve anlaşılabilir kanuni düzenlemelerin varlığını zorunlu kılmaktadır. Çalışmamızda dikkatimizi çeken hususlardan birisi; VUK'da iştirak, teşvik ve yardım etmeye ilişkin açık kanuni düzenlemelerin olduğu dönemlerde yaşanan hukuki ihtilaf sayısının dolayısı ile emsal yargı kararlarının, iştirak tanımının kaldırıldığı dönemden daha fazla olduğudur. Ancak bu tespitimizi, iştirak suçlarında azalma olarak yorumlamak gerçekçi olmayacaktır. VUK'da iştirake ilişkin açık kanuni düzenlemeye yer verilmemesinin; iştirakin tespitini, dolayısı ile ihtilaf sayısını azalttığı düşüncesindeyim. Zira, vergi kayıp kaçığına ilişkin tespit yapacak olan vergi idaresi çalışanlarından VUK yanında TCK'nın iştirake ilişkin maddelerine hâkimiyet beklemek ve TCK 37-41 maddelerinde düzenleme alanı bulan her bir kurumu tespit ile görevlendirmek, uzmanlık alanı ceza hukuku olmayan vergi idaresi çalışanlarına olması gerekenden fazla yük bindirecektir. Bu yükün doğal sonucu kendisini yargı

⁵²² M. Karaarslan, agm., s.118

içtihatlarında göstermektedir. Çalışmamızda inceleme fırsatı bulduğumuz birçok Yargıtay kararında iştirakin hangi biçiminin somut olarak işlendiği tespiti içermeyen mahkeme kararları, dolayısı ile kaçakçılık suçu raporları eleştiri konusu yapılmıştır. Bu durum ise; iştirak isnadı içeren suçlamaların, sağlam hukuki temele ve somut tespite dayanmaması sebebi ile, cezai yaptırıma dönüşmesini engellemektedir. Bu bağlamda, iştirak kurumunun açık ve vergi idaresinin çalışanlarının uzmanlık alanlarına uygun biçimde vergi mevzuatında düzenlenmesi, iştirak kurumunun gerekliliğine uygun olacaktır. Şu an için VUK'da kapsamlı bir değişiklik yapılacağı, bu değişiklik üzerinden akademik çevrelerin katılımı ile bir taslak hazırlığı içinde olduğuna dair resmi bir açıklama yapılmamıştır. Ancak eski tarihli tasarı çalışmalarına göz atıldığında⁵²³ tanımlara yeniden yer verildiği görülmektedir.

II. İştirak Tespitinde Yaşanan Sorunlar

VUK'da iştirake ilişkin bir tanıma yer verilmediğini daha önceden belirtmiştik. Her ne kadar TCK'da iştirak tanımına yer verilmiş olsa da, bu tanımlama hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından geçerli olup, vergi ziyai cezası kesilmesini gerektirir şekilde iştiraktan bahsedebilmek için TCK'da yapılan tanımlamanın kullanılması mümkün değildir. Zira, yasa koyucu vergi kaybı doğuran eylemlere iştiraki, suça iştiraktan ayırmıştır⁵²⁴.

Görüldüğü üzere VUK'da iştirak tanımına yer verilmemiş olması, VUK'un 344'üncü maddesi bağlamında iştirakçiye kesilecek vergi ziyai cezasının somut temele oturmasında sorun yaratmaktadır. Bunun yanında Yargıtay içtihatlarında belirtildiği

⁵²³ <http://www.iib.org.tr/tr/diger-duyurular-vergi-usul-kanunu-tasarisi.html> E.T.:02.08.2021

⁵²⁴ Danıştay 3. Dairenin E:2016/1594, K:2016/2460 sayılı kararında; “Kanun yapıcının, iştirakin ceza hukukuna özgü bir durum olduğunu göz önüne aldığı ancak, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gereken suçu oluşturan eylemin aynı zamanda vergi kaybı yaratması gerçeğini gözetenek Birinci Bölümde yer alan 344'üncü maddenin üçüncü fıkrasında vergi ziyayına 359'uncu maddede yazılı fiillerle yol açılması halinde bu fiillere iştirak edenlere bir kat vergi ziyai cezası uygulanmasını öngörerek vergi kaybı doğuran eylemlere iştiraki, suça iştiraktan ayırdığı anlaşılmaktadır” anlatımına yer verilmiştir. Aynı mahiyette Danıştay 4. Daire E:2015/1396, K:2019/2854

üzere vergi idaresi çalışanlarınca VUK bağlamında iştirak tespiti yapılması yeterli görülmemektedir. İştirakin TCK anlamında, birlikte faillik, dolaylı faillik, yardım etme veya azmettirme biçimlerinden hangisi suretiyle gerçekleştiği ortaya konulmalıdır⁵²⁵.

VUK'da iştirak ile ilgili herhangi bir tanıma yer verilmemiş olmasının, iştirakin tespitinde bir şablon oluşmasına engel olduğu düşünülebilir. Ancak iştirakin bağımsız bir suç tipi olmadığı, bu nedenle yapılacak bir tanımlamanın, iştirakin tespiti için tek başına yeterli olmayacağı unutulmamalıdır. Kaldı ki; mevzuatımızda iştirakin tanımına yer verildiği dönemlerde de iştirakin somut olarak tespitinde sorunlar yaşandığı yargı kararlarından görülmektedir. Bir başka ifade ile mevzuatta iştirak tanımı yapılması belirsizliğin bir kısmını ortadan kaldıracak ancak tamamen yok etmeyecektir. Bu sebeple iştirak iddiasını her somut olayda, olayın oluşum şekli ve iştirakçinin davranışları değerlendirmek sureti ile tespiti gerekir. Hatta birçok Danıştay kararında iştirakin somut olarak tespit edildiğine veya edilemediğine ilişkin karşı oy kullanımlarına karşın, iştirakin tespit edildiği ve edilemediği belirtilerek verilen onama ve bozma kararları, iştirakin bir şablona göre tespitinin mümkün olmadığını somut örneğidir⁵²⁶.

İştirak tespiti ile karşılaşılan sorunlardan biri, asıl mükellef ile hiçbir hukuki bağı olmayan kişilerin kaçakçılık fiillerindeki rolünden kaynaklanmaktadır. Bazı durumlarda şirket yetkilisi tamamen kanuni zorunluluklar nedeni ile resmiyette yetkili görünmekte ancak şirketin bütün ticari faaliyetleri vekâletname ile yetki alarak veya vekâletsiz biçimde güvene dayalı biçimde 3. şahıslar tarafından yürütülmektedir. Bu durumda 3. şahıslar tarafından gerçekleştirilen kaçakçılık fiillerinde, görünürdeki şirket yetkilisinin konumu iyi belirlenmelidir. Uygulamada genellikle şirketin faaliyetlerinden haberdar olmayan, şirket tarafından kullanılan veya düzenlenen faturaların içeriğini bilmeyen

⁵²⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/5486, K:2019/7572, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2017/8507, K:2019/4417, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/7298, K:2019/9203, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2017/8584, K:2019/4416, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2017/5794, K:2019/5310 sayılı kararları

⁵²⁶ Danıştay 3. Dairenin E:2013/3422, K:2014/2259, Danıştay 3. Daire E:2012/2066, K:2016/3214, Danıştay 3. Daire E:2011/2956, K:2015/702, Danıştay 3. Daire E:2013/4876, K:2014/1050 sayılı kararları

ancak yetkili sıfatına sahip kişilerin, kaçakçılık suçunun faili, ticari organizasyonu yapan ancak yetkili sıfatı bulunmayan kişilerin ise işlenen suçun iştirakçisi olduğu kabul edilmektedir. Ancak bu gibi durumlarda şirket yetkilisi kişinin, işlenen kaçakçılık suçundan haberdar olup olmadığı, şirketin ticari faaliyetinin detaylarını ve organizasyon yapısını, müşteri kitlesini bilip bilmediği, düzenlenen faturalarda imzası olup olmadığı araştırmak sureti ile işlenen fiildeki konumu belirlenmelidir. Ancak bu belirleme yapıldıktan sonra şirket yetkilisinin asıl fail olup olmadığı ortaya konulabilir. Bir kişinin sadece şirket yetkilisi olmasından hareketle kaçakçılık suçunun faili sayılması, VUK'un 333'üncü maddesine aykırı olduğu gibi, asıl failin cezalandırılmaması veya asıl failin iştirakçi kabul edilerek eksik ceza ile cezalandırılması sonucunu doğuracaktır.

Aynı durum paravan şirketler kullanmak sureti ile gerçekleştirilen kaçakçılık suçları bakımından da söz konusudur. Örneğin bir şirketin giderlerini arttırmak ve haksız KDV indiriminden faydalanmak için kendi kontrolünde şirketler kurması ve bu şirketler tarafından düzenlenen sahte faturaları kayıtlarına işlemesi halinde faturaları düzenleyen şirketler adına sahte fatura düzenlenme, faturayı kullanan şirket bakımından ise sahte fatura kullanma suçu olarak değerlendirilebilir. Ancak paravan şirketlerin, adına fatura düzenlenen şirket yetkilisi tarafından kontrol edildiği tespit edilebilir ise sahte fatura düzenleme fiiline TCK'nın 37'nci maddesi kapsamında faillik biçiminde iştirak gündeme gelecektir. Sahte fatura kullanma ve düzenleme suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğundan, paravan şirketleri kontrol eden şirket yetkilisinin hem sahte fatura düzenleme suçuna iştirak hem de sahte fatura kullanma suçunu işlediği tespit edilecektir.

İştirak tespitinde karşılaşılan bir başka sorun ise, muhasebecilik mesleği ile uğraşan mali müşavirlerin, kaçakçılık suçuna ne şekilde iştirak ettiklerinin somut biçimde tespit edilememesinden kaynaklanmaktadır. “4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ”de; “*Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı*

gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır.” açıklamalarına yer verilmiştir. Görüldüğü üzere tebliğde yer alan ifadeler mali müşavirleri oldukça geniş bir çerçevede sorumlu kılmaktadır. Söz konusu tebliğ hükümleri nazara alınmak sureti ile tanzim edilen raporlar sonucunda yapılan tarhiyatların dava konusu edildiği vergi davaları ile bulunulan suç duyurusu sonucunda açılan ceza davalarında ise iştirakin ne şekilde gerçekleştiğinin somut biçimde tespiti gerektiği vurgulanmaktadır⁵²⁷.

İştirakin tespitinde karşılaşılan bir başka sorun menfaat elde edilip edilmediğine ilişkin somut tespit yapılamamasından kaynaklanmaktadır. Özellikle maddi menfaatin mutlak suretle somut biçimde ortaya konulması gerekmektedir. Bu tespit yapılırken banka hesap hareketlerinden, iştirak karşılığı komisyon ödendiğine ilişkin ifadelerden, iletişim araçları ile görüşmelerden faydalanılması gerekir. Bunun yanında mali müşavirlerin mesleki faaliyetleri karşılığı almış oldukları muhasebe ücreti haricinde almış oldukları bir menfaat var ise VUK’un 360’ıncı maddesinin uygulanabilirliği bakımından bunun somut biçimde tespiti gerekir⁵²⁸. İştirakin varlığı tespit edildiği takdirde sunulan mali müşavirlik hizmeti ile elde edilen ücret arasında emsallerine oranla çok yüksek fark olması halinde tahsil edilen kısmın menfaat olarak kabul edilmesi gerekir.

⁵²⁷ Yargıtay 19. Ceza Dairesi’nin E:2015/16441, K:2015/5559, Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2016/8787, K:2019/1468, Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2018/2161, K:2019/2108, Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2016/3975, K:2020/562, Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2016/5486, K:2019/7572 sayılı kararında, “muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp tartışılmadan” anlatımına yer verilmiştir.

⁵²⁸ A. Köşşekoğlu, **Vergi Usul Kanununun 359/b Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Adalet Dergisi, 39. Sayı, Ocak 2011, Ankara, s. 17

Yargıtay kararları incelendiğinde, iştirak tespitinde faturalar üzerindeki imza ve yazı örneklerinin incelenmesi önemli bir kriter olarak sayılmaktadır⁵²⁹. Ancak elektronik fatura kullanımı, faturalar üzerinde yazı ve imza incelemesi yapılmasını imkânsız hale getirecektir. Faturayı imzalayan sertifika kime ait ise imza sahibi olarak sorumlu kabul edilmesi adaletsiz sonuçlar çıkmasına sebebiyet verecektir.

İştirakin tespitinde karşılaşılan bir başka sorun tüzel kişilerde birden fazla kanuni temsilcinin bulunduğu veya tüzel kişilik olmaksızın gerçekleşen ortaklık ilişkilerinde kanunen suç sayılan fiilin birlikte işlenmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Uygulamada bu gibi durumlarda her bir kanuni temsilci için ayrı ayrı asıl fail sıfatı ile suç duyurusunda bulunulduğu görülmekte ise de müşterek faillik durumunun gerçekleştiği göz ardı edilmemelidir. Yargıtay CGK'nın E:1990/312, K:1990/340 sayılı kararında; *“İncelenen olayda tüzel kişiliği olmayan işyerinin ortağı bulunan ve bu sıfatla vergi mükellefi olduğunda kuşku bulunmayan sanığın anılan işyerinin yönetimiyle ilişkisinin bulunmadığı anlaşıldığına ve işlerini yönetenlere müşterilere fiş kesmeyin biçiminde talimat vererek onların eylemlerine iştirak ettiği de saptanmadığına göre, 213 sayılı Yasanın 360. maddesiyle mahkûmiyetine karar verilmesine olanak yoktur”* denilmek sureti ile öncelikli olarak cezaların şahsiliği ilkesi doğrultusunda suç sayılan fiilin kim tarafından işlendiğinin tespit edilmesi bu tespit sonrası iştirak olup olmadığının ortaya konulması gerektiği belirtilmiştir. Yargıtay 15. Ceza Dairesi'nin E:2014/3129, K:2016/8775 sayılı kararında; *“tüzel kişinin birden fazla temsilcisinin bulunması halinde cezai sorumluluğun cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumlusu değil, ayrıntısını bilen ve oluşmasında rolü olan kanuni temsilciye ait olacağı, sanık ...'ın, şirket yönetim kurulu başkanı olmasının başlı başına suça iştirak ettiğine delil*

⁵²⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/6256, K:2019/1206, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/6297, K:2019/1199, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/8281, K:2019/1117, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/11677, K:2019/3292, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2016/6772, K:2018/8418 sayılı kararları

oluşturmayacağı” anlatımına yer verilmiştir.

İştirak ile ilgili olarak son zamanlarda azalmış olsa da, karşılaşılan sorunlardan biri de iştirakin unsurları hususunda yaşanan kanuni değişikliklerin uygulamada kafa karışıklığına sebebiyet vermesidir. VUK’un 5728 sayılı Kanun ile değişmeden önceki 360’ıncı maddesi uyarınca iştiraktan bahsedilebilmesi için maddi menfaat gözetmek şart koşulmuş iken, 5728 sayılı Kanunun 277’nci maddesiyle değişen halinde; menfaatin bulunmaması indirim sebebi sayılmıştır. Bir başka ifade ile iştirakin oluşması için menfaat gözetilmesi şartı kanuni unsur olmaktan çıkarılmış ise de, uygulamada iştirak nedeni ile vergi ziyayı cezası kesilebilmesi için menfaat şartının arandığı görülebilmektedir⁵³⁰.

Vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri arasındaki etkileşim sorunu iştirak hususunda belirgin hale gelmektedir. Her ne kadar vergi mahkemelerinde vergi ziyayının oluşup oluşmadığı, ceza mahkemelerinde ise suç sayılan fiilin işlenip işlenmediği araştırılmakta ise de iştirak nedeni ile kesilen vergi ziyayı cezasının hukuka uygun olup olmadığı iştirakin gerçekleşip gerçekleşmediği ile doğrudan ilgilidir. Bu bağlamda vergi veya ceza mahkemelerinden hangisi tarafından daha erken biçimde verilmiş olan iştirakin varlığı veya yokluğuna ilişkin kararların daha sonradan karara varacak mahkeme tarafından nazara alınması, aksi yönde bir karar verilecek ise önceki tarihli karar gerekçesinin çürütülmesi gereklidir. İştiraktan kaynaklı olarak vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararları arasındaki çelişki aynı fiil nedeni ile iki farklı mahkeme kararının ortaya çıkması sureti ile hukuka duyulan güvenin sarsılmasına sebebiyet vermektedir.

⁵³⁰ Danıştay 4. Daire E:2015/1396, K:2019/2854 sayılı kararında; “*vergi yasalarına aykırı davranışın, vergi kaybı doğurması ile suç teşkil etmesinin birbirinden bağımsız olarak düzenlenmesi ve Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın indirimsiz uygulanabilmesi için öngörülen menfaat elde etme şartının 344. maddede aranmadığı, davacının, vergi ziyayına sebebiyet verme fiillerine iştirak ederek menfaat elde ettiği yolunda somut bir veri içermeyen raporlara dayalı olarak kesilen dava konusu vergi ziyayı cezalarında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne dair eksik incelenme suretiyle verilen Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet görülmediği*” anlatımına yer verilmiştir.

III. Olması Gereken Bakımından İştirak Kurumunun İşlevselliğinin Arttırılması

İştirak kurumunun işlevselliğinin arttırılabilmesi, öncelikli olarak yapılan vergi inceleme sayısının arttırılmasına bağlıdır. İnceleme sayısı arttıkça, kanuna aykırı fiillerin tespiti kolaylaşacak, mükellefler nezdinde oluşacak tespit edilme çekincesi, kaçakçılık fiillerinin işlenmesini önleyici etki doğuracaktır. 2011-2017 yılları arası yapılan vergi incelemeleri toplam mükellef sayısına oranlandığında, toplam mükellef sayısının sadece %2 civarında kısmının vergi incelemesi tabi tutulabildiği, incelenen her 5 mükelleften 1'i hakkında kaçakçılık suçu raporu düzenlendiği görülmektedir. Bu oranlar VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiilleri işlemek sureti ile vergi ziyanına sebebiyet veren mükelleflerin tespitinde sorun yaşandığını göstermektedir⁵³¹.

İştirak kurumunun işlevselliğinin arttırılabilmesi iştirakin somut biçimde tespitinden geçecektir. Bu tespiti vergi idaresi adına yapacak olan vergi müfettişlerinin öncelikli olarak vergi mevzuatında detaylı tanıma ihtiyaç duydukları gözlemlenmektedir. Hatta kanuni düzenlemeler ile çizilen sınır aşılmamak kaydı ile düzenleyici işlemler ile yapılacak açıklamalar, iştirak kurumunun daha iyi anlaşılması ve uygulanmasını sağlayacaktır. Zira, VUK'un 4369 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki halinde "İştirak" başlıklı 338'inci maddesine ilişkin 280 sıra no.lu VUK genel tebliğinde; "359 uncu maddede iki fıkra halinde sayılan kaçakçılık suçlarının işlenmesine iştirak edenlere kesilecek vergi ziyai cezası ise, Tebliğin 1.1. bölümünde yer alan örnekteki şekilde hesaplanacaktır" şeklinde açıklama yapılması daha önceki uygulamanın bu yönde olduğunu göstermektedir. Kanun maddeleri ve düzenleyici işlemler ile yapılacak

⁵³¹ N. Batur, **Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliği**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Mayıs-Haziran 2019, yıl 32, sayı 142, s.193-194

düzenlemelerin ise yargı kararları dikkate alınmak sureti ile yapılması, idari tespitlerin hukuki denetim engeline takılmasını önleyecektir. VUK'un 4369 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki halinde "İştirak" başlıklı 338'inci maddenin; "Teşvik" başlıklı 346'ncı maddenin; "Yardım" başlıklı 347'nci maddenin yürürlükte olduğu dönemde hukuki ihtilaflar incelendiğinde iştirak, teşvik ve yardım ile ilgili birçok hukuki ihtilaf yaşandığı ve ihtilafların kanuni tanımlarda yer alan unsurlar esas alınmak sureti ile çözümlenmeye çalışıldığı görülmektedir⁵³². İştirak ile ilgili olarak kanuni tanıma yer verilmiş olması vergi idaresinin daha somut tespit yapabilmesini sağladığı kadar yargı mercileri tarafından da daha objektif değerlendirme yapılabilmesine olanak sağlamaktadır. Aynı durum vergi mükellefleri tarafından da söz konusu olup, kanuni tanıma yer verilmiş olması vergilemede "belirlilik", "yasallık" "öngörülebilirlik" ilkelerinin de vücut bulmasını sağlamaktadır. 4369 sayılı kanunun 15'inci maddesi ile değişen "Cezadan İndirim" başlıklı VUK'un 360'ıncı maddesinde; *"Birden fazla kişi 359'uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikâp edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur"* düzenlemesine yer verildikten sonraki yargı içtihatları incelendiğinde, azmettirme ve yardım etme biçiminde gerçekleşen iştirake ilişkin hukuki ihtilaf sayısında ciddi düşüş

⁵³² İştirak ve yardım etme kurumlarının tartışıldığı Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun E:2007/37, K:2007/219 sayılı kararı, VUK'un 338'inci maddesinde tanımlanan iştirakin unsurlarının tartışıldığı Danıştay 4. Dairesi'nin E:2002/2900, K:2004/219 sayılı kararı, somut olayda VUK'un 338'inci maddesinde tanımlanan iştirakin unsurlarının gerçekleşmediği VUK'un 347'nci maddesi uyarınca yapılmış bir tarhiyatında olmadığı yönünde Danıştay 7. Dairesi'nin E:2000/8755, K:2004/201 sayılı kararı, iştiraktan dolayı kesilen kaçakçılık cezasının kaçakçılığa yardım" suçunu oluşturup oluşturmadığının incelenmesinin idarenin yerine geçerek işlem tesis etmek olarak nitelendirilemeyeceğine ilişkin, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun E:1995/417, K:1997/152 sayılı kararı, Kaçakçılığa azmettirme ve kaçakçılığa yardım fiilleri için kesilecek cezaların birbirine çevrilebilecek türden cezalar olup olmadığına ilişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun E:2003/369, K:2004/50 sayılı kararı, vergi kaçakçılığına teşvikin oluşup oluşmadığının tartışıldığı, Danıştay 4. Dairesi'nin E:2000/550, K:2001/518

yaşandığı, iştirak ile ilgili kararlarda ise yargılama konusu olay üzerinde değerlendirme yapılmak sureti ile iştirakin somut biçimde tespit edilip edilmediğine ağırlık verildiği görülmüştür.⁵³³ 5728 sayılı Kanunun 277’nci maddesiyle değişen 360’ıncı madde ile iştirak tanımı kaldırıldıktan sonra yaşanan hukuki ihtilaflarda ise, kanuni unsurlar yerine somut olayların tartışıldığı gözlemlenmiştir⁵³⁴.

Görüldüğü üzere iştirak kurumu vergi sisteminin güvenliğinin sağlanabilmesi adına oldukça önemli bir göreve sahip olup, iştirak kurumunun giderek sadeleştirilmesi, sistem güvenliğini tehlikeye atabileceğinden, iştirak kurumunun daha da güçlendirilerek vergi mevzuatında muhafaza edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu bağlamda önceki kanuni düzenlemelerde getirilmiş olan unsurlar nazara alınmak sureti ile iştirak, azmettirme ve yardım etme için kanuni tanımlama yapılması iştirak kurumunun işlevselliğini arttırıcı mahiyette olacaktır. Ancak iştirak kurumunun sadece mevzuat değişikliği ile işlevselliğinin arttırılması mümkün değildir. İştirak iddiası içeren vergi inceleme raporları yanında bütün vergi inceleme raporlarının daha detaylı bir incelemeden geçirilmek sureti ile işleme konulması, vergi yargısı ve ceza yargısının yükünü hafifleteceği gibi, vatandaşların vergi idaresine olan güveninin de artmasına sebebiyet verecektir. VUK’un 140’ıncı maddesinin 6’ncı fıkrasında; “*Vergi Müfettişleri*

⁵³³ Danıştay 4. Dairesi E:2005/1231, 2005/1729 sayılı kararında; “davacının kaçakçılık suçunun İşlenmesine fiili ile katkıda bulunduğuna dair somut bir tespite yer verilmediği gibi davacının bir dönem söz konusu firmanın muhasebecisi olmasının ya da kaçakçılık suçuna iştirak ettiği öne sürülen kişilerin yanında işçi olarak çalışıyor olmasının tek başına davacının da kaçakçılık suçuna iştirak ettiğini göstermeyeceği” Danıştay 3. Dairesi’nin E:2013/1857, K:2014/1803 sayılı kararında; “Olayda, davacının 344’üncü maddenin üçüncü fıkrasına göre vergi ziyasına yol açan 359’uncu maddede yazılı fiilleri işlediği, adına düzenlenen vergi inceleme raporunda yer alan tespitlerle ortaya konulmuş olup” Danıştay 3. Dairesi E:2011/5085, 2015/534 sayılı kararında; “Vergi Mahkemesince, davacının işlenen suçtan hangi menfaat ya da menfaatleri temin ettiğinin somut olarak ortaya konulamamasının cezanın kaldırılmasına dayanak alınması hukuka uygun düşmemekle birlikte, davacının vergi kaçırma suçuna iştirak ettiğine ilişkin tespit olmadığından, vergi ziyası cezasının kaldırılması yolundaki Mahkeme kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır”

⁵³⁴ Danıştay 3. Dairesi’nin E:2013/4876, K:2014/1050 sayılı kararında; “Davacının muhasebecilik hizmeti sunduğu şirketin şirket müdürü K1’na belli bir yüzde karşılığı mükellef müşteri temin ederek ve şirket giderlerini olduğundan fazla göstermek amaçlı tanzim edilen sahte faturaları bilerek kaydını yapmak suretiyle söz konusu şirketin haksız katma değer vergisi indiriminden yararlanmasını belli bir organizasyon içinde ve sistemli bir şekilde sağladığı, ... iletişimin tespiti ve dinlenmesi, kayda alınması kararının uygulanması sonucunda davacının anılan şirket yetkilileriyle fatura tanzimi hakkında konuşmaların tespit edildiği” belirtilmiştir.

ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Mfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir.” düzenlemesi yer almaktadır. Söz konusu düzenleme ile öngörülen amaç, hazırlanan vergi inceleme raporlarının vergi idaresinin tecrübeli elemanlarının süzgecinden geçirilmek sureti ile yanlışlıkların idari aşamada düzeltilmesidir. Bu bağlamda rapor değerlendirme komisyonları tarafından, vergi mevzuatı ve yargı içtihatları nazara alınmak sureti ile detaylı biçimde yapılacak inceleme sonucunda iştirakin varlığı veya yokluğu hususunda yapılacak tespitler, iştirakin kurumunun işlevselliğini arttıracak, eksik inceleme sonucu yargı kararları ile tarhiyatların iptal edilmesinin nn kapatacaktır. Her ne kadar VUK’un 140’ıncı maddesinde rapor değerlendirme komisyonlarına yargı kararlarına uygunluk yönünden değerlendirme yetkisi verilmemiş ise de yargı kararlarının vergi mevzuatının yorumlanması sureti ile verilmiş olduğu dikkatlerden kaçırılmamalı, sırf VUK’un 140’ıncı maddesinde yargı kararlarının açıkça zikredilmemiş olması, yargı kararlarının nazara alınamayacağı şeklinde yorumlanmamalıdır.

Her halkrda ceza hukukunun genel hükümleri içerisinde kendisine yer bulan iştirak kurumunun sağlıklı bir biçimde tespiti vergi idaresi çalışanlarının ceza hukuku bağlamında gerekli eğitimleri almalarına bağlı olacaktır. Bu eğitimlerin Adalet Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı arasında koordineli biçimde götürülmesi, Adalet Bakanlığı bünyesindeki asliye ceza mahkemesi hakimlerinin de vergi incelemeleri sonucunda oluşan tablonun evveliyatına hâkim olmalarına katkı sağlayacaktır.

Bunların yanında hakkında 213 sayılı yasaya muhalefet suçlaması ile suç duyurusunda bulunulan şüphelilerin 2010-2017 döneminde ortalama %75’i hakkında kamu davası açılması, bu oranın genel suçlar bakımında ise %45 dolaylarında kalması

dikkat çeken bir başka husustur. Bu oran; savcılık makamı tarafından, vergi idaresi iddialarının büyük oranda iddianameye konu yapıldığının göstergesidir⁵³⁵. İştirakin işlevselliğinin artırılması yanında bütün kaçakçılık suçlarının sağlıklı biçimde soruşturmaya konu yapılabilmesi için ihtisaslaşmanın savcılık makamından başlaması gerektiği düşünülmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından ihtisaslaşmış savcılık makamı tarafından verilecek takipsizlik kararlarının artışı, vergi idaresinin somut tespite dayalı suç isnadında bulunma gayretini arttıracak ve vergi incelemesinin daha sağlıklı biçimde yapılmasını teşvik edecektir. İhtisaslaşmış savcılık makamı kararlarının etkilerini kısa süre içerisinde göstermesi, vergi idaresi nezdinde ihtisaslaşmış mahkeme kararlarından daha etkili olacaktır. İhtisaslaşmanın sadece savcılık makamı ile sınırlı kalmaması gerekir. Vergi mahkemelerinde görevli hâkimlerin tek mesaisi vergi ihtilafları iken, vergi kaçakçılığı suçlarında görevli olan asliye ceza mahkemesi hâkimleri birçok alanda dosya yükü ile karşı karşıyadır. Bu bağlamda vergi kaçakçılık suçları bakımından ihtisas mahkemelerinin kurulması özelde iştirakin genelde ise bütün vergi kaçakçılık suçlarının daha sağlıklı biçimde karara bağlanmasını sağlayacaktır. İhtisaslaşmanın ilk adımı olarak Hakimler ve Savcılar Kurulu Birinci Dairesi'nin 25.11.2021 tarih ve 1227 sayılı kararı ile ihtisas mahkemelerinin belirlenmesi olumludur. Ancak ihtisaslaşmanın sadece belirli mahkemeleri görevli kılmak ile değil, eğitim ile gerçekleştirebileceği gözden kaçırılmamalıdır. Nitekim tüm suçlar açısından 2010 - 2017 döneminde %37 seviyesinde seyreden mahkûmiyet oranının vergi suçları açısından %55 dolaylarında seyretmesi, savcılık makamında kaçakçılık suçları bakımından görülen dava açma oranının, mahkûmiyet oranlarına yansıdığının göstergesidir⁵³⁶. Sağlıklı bir veri paylaşmak mümkün olmamakla birlikte⁵³⁷ uzmanlık alanı vergi hukuku olan vergi mahkemelerinde

⁵³⁵ N. Batur, a.g.m., s. 198

⁵³⁶ N. Batur, a.g.m., s. 201

⁵³⁷ Vergi idaresine karşı açılan vergi davalarının yüzde sekseninin devlet aleyhine sonuçlandığı belirtilmektedir. M. Can, **Yargı Reformu Üzerine Düşünceler**, Mevzuat Dergisi, Ağustos 2010, Yıl 13, sayı 152.

açılan ve kabul ile sonuçlanan dava sayısı ile uzmanlık alanı vergi kaçakçılığı olmayan ancak beraat ile sonuçlanan 213 sayılı yasaya muhalefet davası sonuçları karşılaştırıldığında, vergi davalarının kabul ile sonuçlanma oranının, ceza davalarında beraat ile sonuçlanma oranından çok daha yüksek olduğu görülmektedir.

Savcılık ve yargı makamlarında ihtisaslaşmanın sağlanması suça iştirakin yargısal denetimini daha sağlıklı hale getirecektir. Yargı makamlarında sağlanan ihtisaslaşmanın ortaya koyacağı isabetli kararların ise vergi idaresi ile paylaşılması, bu kararlar temel alınarak ortak eğitimler yapılması, vergi idaresinin içtihat takibini kolaylaştıracak ve hukuki alt yapısı sağlam vergi inceleme raporlarının düzenlenmesine katkı sağlayacaktır.



SONUÇ

Vergi Hukuku'nda iştirak kurumu, vergi suçlarının işlenmesine iştirak edilmesini caydırmaya yönelik yaptırımlar içermektedir. Bu yaptırımların hem maddi hem de hürriyeti bağlayıcı nitelikte olması kurumun işlevselliğini arttırmaktadır. İştirak kurumundan beklenen fayda; yasama, yürütme, yargı üçgeninin oluşturacağı anlaşılabilir ve öngörülebilir uygulamaya, mükelleflerin vakıf olabilmesi ile sağlanabilecektir. Vergi ve ceza hukukunun temel ilkelerine dayandırılmış kanuni düzenlemelere uygun yaptırımların hukuka uygunluğunun öngörülebilir biçimde denetlenmesi iştirak kurumunun işlevselliğini arttıracaktır. Bu süreçte mükellefler ile vergi idaresi arasındaki iletişimin en önemli bağlantı noktası olan mali müşavirlerin; meslek odaları aracılığı ile yeterliliğine katkı sağlanması ve iştirak kurumunun mükellefler nezdinde daha anlaşılabilir kılınması, suça iştirake karşı bilincin oluşmasına yardımcı olacaktır.

İştirakin sağlıklı biçimde tespit edilebilmesi öncelikli olarak etkin denetim sayısının arttırılmasına bağlıdır. Etkin denetim sayısı arttırılmaz ise kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak ile mücadele istenilen sonuca ulaşamaz. Bunun yanında iştirakin somut biçimde tespit edilebilmesi kaçakçılıkla etkin mücadele açısından oldukça önemlidir. İşlenen suçun asıl faili ile iştirakçisi sağlıklı biçimde tespit edilemez ise, suç sayılan fiili işleyen kişi yerine kusuru bulunmayan kişilerin veya iştirakçilerin asıl fail gibi cezalandırılması gibi hem kişilerin hem de vergi sisteminin güvenliğini tehlikeye atan sonuçlar ortaya çıkacaktır. Ancak iştirak kavramını sadece vergi kaçakçılığı suçu ile sınırlı düşünmemek gerekir. VUK'da yer alan kaçakçılık suçu haricindeki suçlar yanında 6183 sayılı Kanun, Gümrük Kanunu ve diğer vergi ile ilgili kanunlarda düzenlenen suçlar bakımından da iştirak kurumu uygulanabilir niteliktedir.

TCK bağlamında iştirakin “*faillik*”, “*azmettirme*”, “*yardım etme*” biçimlerinde gerçekleşebileceği belirtilmiş olmasına karşın, vergi kaçakçılık suçlarında iştirakin hangi biçiminin gerçekleştiği tespit edilmeksizin yapılan suç isnatları yargı makamlarınca

eleştiri konusu yapılmaktadır. İştirak ile etkin m¼cadele edilebilmesi, vergi idaresi tespitlerinin hukuki denetimden kayıpsız ge¼eabilmesine bağlıdır. Vergi idaresince iştirak tespit edilmesine rağmen, iştirakin t¼r¼n¼n tespit edilmemesi aslında suçun işlenişine iştirak eden kişilerin eksik inceleme nedeni ile cezai m¼eyyideden kurtulmasına neden olmaktadır. B¼ylece iştirak ile m¼cadele zarar g¼ormektedir. Kişilerin hukuki g¼venlięi ile vergi sisteminin hukuki g¼venlięi mukayese edilebilir kavramlar değildir. Bu itibarla iştirakin yargı denetiminden ge¼ecek şekilde usul¼ne uygun bi¼imde tespit edilmesi gerekmektedir. Bu tespit yapılırken iştirak edilen fiil nedeni ile menfaat elde edilip edilmediği de somut tespitler ile ortaya konulmalıdır. Menfaat kavramı değişen şekillerde olsa da iştirak nedeni ile uygulanacak ceza bağlamında kriter olma vasfını korumuştur. Somut tespite dayanmayan menfaat elde edildiği iddiasının yargı denetimi engeline takılacağı unutulmamalıdır.

1949 yılından bu yana VUK’da yapılan kanuni değişiklikler, iştirak kurumundan beklenen faydayı arttıramamıştır. S¼re¼ içinde yaşanan kanun değişiklikleri incelendiğinde iştirakin oluşumunda belirlenen kriterlerin azaldığı, ancak h¼rriyeti bağlayıcı cezaların arttığı, en sonunda ise VUK’da iştirakin tanımının kaldırıldığı g¼r¼lmektedir. Bu hali ile vergi hukukunda iştirak, vergi ve cezaların kanuniliği ilkesi ve kıyas yasağının adı konmamış bir istisnası gibidir. Oysaki, vergi m¼fettiřlerinin yapacağı vergi incelemelerinde kullandıkları birinci kaynak olan VUK’da iştirakin tanımına yer verilmemiş olması, uygulama a¼ısından b¼y¼k bir boşluk doğurmaktadır. Her ne kadar TCK’da yer alan iştirak h¼k¼mleri vergi ka¼ak¼ılıęı suçları bakımından da uygulama alanı bulmakta ise de s¼z konusu h¼k¼mlerin iştiraktan kaynaklı olarak vergi ziyaı cezası kesilmesinde kullanılması m¼mk¼n değildir. Ayrıca s¼re¼ i¼erisinde ka¼ak¼ılıęa iştiraktan kaynaklı i¼tihat sayısında azalma g¼r¼lmesinde VUK’da yer alan kanuni tanımların kaldırılmasının payı olabilir. Son d¼nemlerde ¼zellikle iştirak bi¼imlerinden olan azmettirme ve yardım etmeye ilişkin i¼tihat sayısında yaşanan d¼ř¼ř¼, azmettirme

ve yardım etme şeklinde iştirakin gerçekleşmediği şeklinde yorumlamak iyimserlik olacaktır.

Somut kriterlere bağlı tanımlara yeniden VUK'da yer verilmesi iştirakin işlevselliğinin artırılmasına katkı sağlayacaktır. Zira TCK'da yer alan iştirak biçimlerinden "*faillik*", "*azmettirme*", "*yardım etme*" ye dair tanımlamaların vergi ziyai cezasına ilişkin ihtilaflarda uygulanması mümkün değildir. Kanunen iştirakin tanımının yapılmış olması vergilemede "belirlilik", "yasallık" "öngörülebilirlik" ilkelerinin de vücut bulmasını sağlayacaktır. Bu tanım maddelerinin sistematik açısından art arda yapılması faydalı olacaktır. Zira, yargı makamlarınca tanımsızlıktan doğan boşluğun somut olay içerikleri ile doldurulmaya çalışılması, iştirakin unsurlarına ilişkin içtihat oluşumunu engellemekte, her somut olayda iştirakin oluşup oluşmadığı analizi yapılmak zorunda kalınmaktadır. Her ne kadar TCK'da iştirak biçimlerine ilişkin detaylı düzenlemelere yer verilmiş ise de söz konusu düzenlemelerin iştirakin vergisel sonuçları bakımından doğrudan uygulanabilirliği yoktur. Keza vergi idaresi elemanlarının dolaylı biçimde de olsa TCK hükümlerine hakim olmasını ve söz konusu hükümleri yorumlayarak iştirakin unsurlarına dair tespitte bulunmasını beklemek, anılan kişilerin almış oldukları eğitim ve mesleki formasyon karşısında gerçekçi değildir. Bu eksikliğin Adalet Bakanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı koordinasyonunda eğitimler ile takviye edilmesi hem mükelleflerin hem de vergi güvenliğinin sağlanmasına hizmet edecektir.

İştirak bir suç olmayıp, suçun işleniş biçime dahil olunma biçimi olduğundan iştirakin bir şablon şeklinde tanımlanması ve her suç tipi bakımından bu şablonun uygulanması fiilen mümkün değildir. Ancak TCK'da yer alan hükümler ile çelişki yaratmayacak biçimde VUK'da yeniden iştirake ilişkin tanımlara yer verilmesi, iştirakin tespitine katkı sağlayacaktır. Bu nedenle VUK'da yapılacak kanuni tanımlamaların, düzenleyici işlemler ile desteklenmesi, yapılması gereken tespitlerin örnekler ile anlaşılır kılınması, vergi idaresi elemanlarınca iştirakin tespitini kolaylaştıracaktır.

Ancak iştirak kurumundan beklenen faydayı tek başına kanun maddelerinden beklemek yanıltıcıdır. VUK’da yapılacak tanımlamaların yargı içtihatları göz önünde alınarak uygulanması, vergi idaresi çalışanlarının bu hususta eğitimleri ile mümkün olacaktır. Kanun değişikliklerinin tek başına uygulamaya yön vermesi süreç almaktadır. Eski alışkanlıkların yıkılması ve iştirak kurumunun işlevselliğinin artırılması; yargı içtihatlarına uygun uygulama ile gerçekleştirilebilir.

Sadece iştirak kurumu için değil, bütün vergi kaçakçılığı suçları bakımından ihtisas mahkemelerinin kurulması vergi kaçakçılığı suçlarının önlenmesi adına faydalı olacaktır. Bu bağlamda Hakimler ve Savcılar Kurulu Birinci Dairesi’nin 25.11.2021 tarih ve 1227 sayılı kararı ile ihtisas mahkemelerinin belirlenmesi olumludur. Ancak ihtisaslaşmayı sadece mahkeme görevlendirmesi ile sınırlı düşünmemek gerekir. İş bölümü kararı ile görevlendirilen mahkeme hakimlerinin vergi kaçakçılığı konusunda özel eğitime tabi tutulması ihtisaslaşmanın gereğidir. Uygulamada çok değişik suç tiplerini görev alanına alan asliye ceza mahkemelerinin vergi kaçakçılığı suçlarında bilirkişi incelemesi odaklı yargılama yaptıkları görülmektedir. Bu durum ise beraberinde vergi inceleme raporları, kaçakçılık suçu raporları ve bilirkişi raporları üçgeninde yargılama yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Sanıkların ise teknik uzmanlık isteyen bu suç tiplerinde bahsi geçen üçgeni kırabilmeleri çok mümkün olamamaktadır. Uzmanlık alanı vergi kaçakçılığı suçu olmayan mahkemelerden klasörler dolusu evrak içerisinde sağlıklı yargılama hizmeti beklemek gerçekçi değildir. Mahkemelerce bu durum bilirkişi incelemesi yaptırılmak sureti ile çözümlenmeye çalışılmakta ise de uygulamada bilirkişi raporlarının dosya içerisinde mevcut inceleme raporları ekseninde hazırlandığı görülmektedir. Bu itibarla, uzmanlık alanı vergi kaçakçılığı suçları olan savcılık makamı ve özel eğitilmiş ihtisas mahkemelerinin kurulması, iştirak bakımından belki de mahkemelerce tespiti zorunlu olan iştirak iradesi kavramının irdelenmesine ve sağlıklı yargılama yapılmasına hizmet edecektir. Nitekim vergi mahkemelerinde görülmekte olan

davalarda re'sen araştırma ilkesi de nazara alındığında kabul ile sonuçlanan dava sayısı çokluğu uzmanlık mahkemelerinin işlevini ortaya koyar mahiyettedir. Uzmanlık mahkemeleri haricinde bilirkişi incelemesi yaptırılmadan önce mahkeme huzurunda iddia ve savunmanın bilirkişi heyetine sözlü açıklama yapmasına imkân tanınması hazırlanacak teknik bilirkişi raporlarının dolayısı ile mahkeme kararlarının daha sağlıklı olmasını sağlayacaktır.



KAYNAKÇA

ESERLER

- Akkaya, Mustafa, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 2. Bası, Ankara, Mali Akademi, Akademi Serisi Yayın No:5, 2016.
- Aksoy, Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999
- Arslan, Mehmet, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- Artuk, Mehmet, Emin, - Gökçen, Ahmet, - Yenidünya Caner, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. baskı, Ankara, Adalet Yayınları, 2012.
- Aydın, Devrim, **Türk Ceza Hukuku'nda Suça İştirak**, Ankara, Yetkin Yayınevi, 2009.
- Ayhan, Önder, **Ceza Hukuku Dersleri**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1992.
- Ayhan, Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Cilt II**, İstanbul, Beta Basım, 1989.
- Bayraklı, Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, 3.Baskı, Afyonkarahisar, Külcüoğlu Kültür Merkezi, 2006.
- Basa, Emre, Can, **Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu**, On İki Levha Yayıncılık, 2018.
- Bilici, Nurettin, **Vergi Hukuku**, 26. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2011
- Candan Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.

- Centel, Nur, - Zafer, Hamide, - Çakmut, Özlem, **Türk Ceza Hukuku'na Giriş**, 3. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2005.
- Çağan, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çağlayan, Muhtar, **Türk Ceza Kanunu**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara
- Demirbaş, Timur, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005.
- Donay, Süheyl, **Türk Ceza Kanunu Şerhi**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2007.
- Donay, Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta, 2008.
- Dönmezer, Sulhi - Erman, Sair, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım, Cilt III**, 10. Baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1985.
- Dönmezer, Sulhi – Erman, Sahir, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt II**, 12. Bası, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1999.
- Edizdoğan, Nihat – Taş, Metin – Çelikkaya, Ali, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2007
- Erem, Faruk, **Türk Ceza Hukuku**, 7. Baskı, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1966.
- Erem, Faruk - Danışman, Ahmet, - Artuk, Mehmet, Emin, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1997.
- Erginay, Akif, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1998.
- Erman, Sahir, **Vergi Suçları**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Yayınları, 1988.

- Evik, Vesile, Sonay, **Suçta İştirakte Yardım Edenin Cezai Sorumluluğu**, 2. Baskı, İstanbul, XII Levha Yayınları, 2011.
- Fischer , Thomas , **Strafgesetzbuch mit Nebengesetzen**, 66. Auflage, C.H. Beck, 2015
- Furtun, İdris, Hakan, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009
- Göker, Cenker, **Yürütme ve Yargı Organlarının ilişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2013.
- Göker, Cenker, **Yönlendirici Vergilendirme**, Ankara, Turhan Kitapevi, 2011.
- Gören, Sami, **Açıklamalı İçtihatlı Türk Ceza Kanunu Şerhi**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012.
- Gözler, Kemal, **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi, Cilt 2**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2011.
- Gülseven, Mustafa, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1999.
- Güneş, GÜLSEN **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2008.
- Güney, Niyazi – Yılmaz, Zekeriya, **Ceza Hukukumuzda Dava ve Cezanın Düşürülmesi**, Ankara, Adalet Yayınları, 2008.
- Güngör, Devrim, **Ceza Hukuku'nda Fiil Üzerinde Hata**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.
- Güriz, Adnan, **Hukuk Başlangıcı**, 6. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 1997.
- Hafizoğulları, Zeki, **Ceza Normu, Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni**, 2. Baskı, Ankara, US-A Yayıncılık, 1996.

- Hafizoğulları, Zeki – Özen, Muharrem, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Baskı, Ankara, US-A Yayınları, 2017.
- Hakeri, Hakan, **Yeni Türk Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2005.
- Hakeri Hakan, **Ceza Hukuku'nda İhmal Kavramı ve İhmali Suçların Çeşitleri**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2003.
- Hakeri, Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 15. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2013.
- İbiş, Recep, **Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2013,
- İçel, Kayıhan, – Evik, A. Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2. Kitap**, İstanbul, Beta Yayınları, 2007.
- Kaboğlu, İbrahim, **Özgürlükler Hukuku**, 7. Baskı, Ankara, İmge Kitabevi, Kasım 2002.
- Karakoç, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.
- Karakoç, Yusuf, **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1. Bası, 2016
- Kangal, Zeynel, **Kabahatler Hukuku**, İstanbul, XII Levha Yayıncılık, 2011.
- Katoğlu, Tuğrul, **Ceza Hukuku'nda Hukuka Aykırılık**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2003.
- Kırbaş, Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 20. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015.
- Kızılot, Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 3.bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000

- Kızılot, Şükrü, Kızılot, Zühal, **Vergi Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2009.
- Kızılot, Şükrü, Kızılot, Zühal, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010.
- Koca, Mahmut, - Üzülmöz, İlhan, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. Baskı, Seçkin Hukuk, Ankara, 2012.
- Kumrulu, Ahmet, **Vergi Yargılaması Hukukunda Kuramsal Temeller**, Ankara, 1989.
- Kunter, Nurullah; **Muhakemesi Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul, Beta Basım Yayım, 1989, No: 150
- Kunter Nurullah – Yenisey, Feridun, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku** Birinci Kitap, 12. Bası İstanbul 2002.
- Malkoç, İsmail, **Açıklamalı Türk Ceza Kanunu**, Cilt 1, Ankara, Yetkin Yayınları, 2002.
- Mutluer, Kamil, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.
- Mutluer, Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006.
- Ok, Nuri, - Gündel, Ahmet, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2002.
- Oktar, Salim. Ateş, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitapevi, İstanbul-2008, 3. Bs,

- Öncel, Mualla – Kumrulu, Ahmet – , Nami – Göker, Cenker **Vergi Hukuku**, 29. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 2019.
- Öz, Ersan, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Aralık 2004.
- Özbalcı, Yılmaz, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2007.
- Özcan, Onur, **Vergi Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015
- Özbek, Veli, Özer, - Kanbur, Mehmet, Nihat, - Doğan, Koray, - Bacaksız, Pınar, - Tepe, İlker, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. Bası, Ankara, Seçkin Yayınları, 2014.
- Özbek, Veli, Özer, **TCK İzmir Şerhi, Türk Ceza Kanunu'nun Anlamı, Cilt II**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010.
- Özbudun, Ergün, **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınevi, 2016.
- Özek, Çetin, **Siyasi İktidar Düzeni ve Fonksiyonları Aleyhine Cürümler**, İstanbul, Cezaevi Matbaası, 1967.
- Özyer, Mehmet, Ali, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2001.
- Özgenç, İzzet, **Türk Ceza Hukuk Genel Hükümler**, 11. Bası, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2015.
- Özgenç, İzzet, **Suçta İştirakin Hukuki Esası ve Faillik**, İstanbul, İstanbul Büyükşehir Belediyesi Hukuk Müşavirliği Yayınları, 1996.
- Özgenç, İzzet – Cumhur, Şahin, **Uygulamalı Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2001,

- Özgenç, İzzet, **Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi (Genel Hükümler)**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005.
- Özgüven, A. Volkan **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Ankara, Mali Hukuk Yayınları, 2007
- Öztürk, Bahri, - Erdem, Mustafa, Ruhan, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2013.
- Parlar, Ali – Demirel, Güleç, **Açıklamalı İçtihatlı Adli İdari Vergi Suçları**, Ankara, Adil Yayınevi, 2002.
- Sancar, Türkan, Yalçın, **Müteselsil Suç**, Ankara, Seçkin Yayınları, 1995.
- Sunay, Süheyla, Şenlen, **İdari Yargılama Usulüne, Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1997.
- Şen, Ersan, **Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006.
- Şenyüz, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 6. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın, 2012.
- Şenyüz, Doğan, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005,
- Tan, Mehmet, **TCK Genel Hükümler, II. Cilt**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi – Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?**, Ankara 1998
- Toroslu, Nevzat, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 2011.
- Uğur, Hüsamettin –Elibol, Mert, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

- Ürel, Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.
- Yaşar, Osman, - Gökcan, Hasan, - Tahsin, Artuç, Mustafa, **Yorumlu – Uygulamalı Türk Ceza Kanunu, Cilt VI**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2010.
- Yaltı, Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2006.
- Yekebaş, Vehbi, **Suçun ve Suçlunun Taahhüdü ve Cürme İştirak**, Ankara, Yeni Cezaevi Matbaası, 1952
- Yiğit, Uğur, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2004.
- Yurtcan, Erdener, **Ceza Yargılamasında Kesin Hüküm**, 2. Bası, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1987.
- Yurtcan, Erdener: **Ceza Yargılaması Hukuku**, İstanbul 1998.
- Yüce, Turhan Tufan, **Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, Ankara, Turhan Kitapevi, 1985.
- Zafer, Hamide, **Faile Yardım Suçu ve Müdafinin Bu Suçtan Sorumluluğu**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004.

MAKALELER

- Akbulut, Berrin, **Bağlılık Kuralı**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XIV, Y. 2010, Sayı. 1, sayfa 167-214.
- Akkaya, Mustafa, **Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 2000, Cilt 49, Sayı: 1-4.

- Akkaya, Mustafa **Vergi Hukuku Eğitimi Ve Vergi Hukuk Algısı Üzerine**, MÜHF – HAD, C. 17, S. 3-4, s. 177-179
- Akıllıoğlu, Tekin, **“Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”**, Anayasa Yargısı 1, Anayasa Mahkemesi’nin 22. Kuruluş Yıldönümü Sempozyumunda Sunulan Bildiri, Anayasa Mahkemesi Yay., No:4, Ankara 25-26 Nisan 1984, s. 279-291
- Aktan, Coşkun, Can, **Anayasal İktisat Ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi**, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 9, Sayı 2, 2017, s. 101-116
- Arslan, Çetin, **Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu**, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 3(2) 2013, s. 15–30
- Arslaner Hakan – Akdeniz Deniz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı**, Sayıştay Dergisi, Sayı: 95/Ekim-Aralık 2014, s. 91-113.
- Aydın, Devrim, **Suçta Teşebbüs**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 2006, Cilt 55, Sayı 1.
- Aydın, Öykü, Didem, **Ceza Hukuku’nun Çağdaş İlkeleri Ve Avrupa Birliği Kriterleri Açısından Türk Ceza Kanunu**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi sayı 53.
- Aykın, Hasan **Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları Ve Bazı Tartışmalı Konular**, TBB Dergisi, 2016 (125) s.147-186
- Batirel, Ömer, Faruk, **Son Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu Unsurları**, Yaklaşım Dergisi Sayı 243 s. 265-271.
- Batur, Necati, **Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliği**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Mayıs-Haziran 2019, yıl 32, sayı 142, s.181-210

- Baykara Bekir, **Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri**, Vergi Dünyası, Mayıs 2004, S. 273, s. 7-16.
- Baykara, Bekir **Vergi Kaçakçılığı Suçları Ve Muhasebe Hilesi**, Güncel Hukuk Dergisi, Haziran 2009, Sayı:66
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, **Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs**, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2019, S.37, s. 1-24
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, **Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme**, Türkiye Adalet Akademisi, 2016, Dergisi S. 27, s.1-16
- Bıyıklı, Hasan, İsmet, “**Fransız Ve Türk Hukuk Sistemlerinde İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi**”, DD, Y:3, S:11, 1973, s. 82-132
- Bozkurt, Nejat, **Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri**, Muhasebe Finansman Dergisi, Yıl 9, Sayı:12, Nisan 2000
- Can, Mustafa, **Yargı Reformu Üzerine Düşünceler**, Mevzuat Dergisi, Ağustos 2010, Yıl 13, sayı 152.
- Can, Osman **Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış**, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, 2005 Cilt, IX., Sayı.1-2.
- Cihan, Erol - Yenisey, Feridun; **Non Bis İn İdem İlkesi**, Çetin ÖZEK Armağanı, İstanbul, 2004,
- Çağan, Nami, **Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 37, s.129-151
- Derreux, M. G., Çeviren J. GÜRAL, **Kanunu Bilmemek Özür Sayılmaz Kaidesi Hakkında Bazı Düşünceler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1945, Sayı: 4, Cilt:2.

- Demirel, Muhammed – Kartal, Melik, **Ceza Hukukunda Suça Azmettirme Hareketi: Suça Sevk Etme**, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN’a Armağan, C.21, Özel S., 2019, s. 457-490
- Doğrusöz Bumin, **Vergi Suçlarında Bildirim Usulünün Anayasa’ya Aykırılığı**, Yaklaşım, Eylül 2008, Sayı 189. Sayfa 45-47
- Erdem, Mustafa, Ruhan, **Yeni TCK’da Faillik ve Suç Ortaklığı**, Hukuki Perspektifler Dergisi, Sayı 5, 2005, sayfa 204-215.
- Erem, Faruk, **Suçta İştirak**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1946, Cilt 3, Sayı 1.
- Erman, Sahir, **Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1958, s. 51-71
- Furtun, İdris, Hakan **Vergi Hukukunda Bir Zamanaşımı Türü Olarak Vergi Ceza Zamanaşımına Dair Bir İnceleme**, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2014, s.55-60
- Gören, Ömer, **Vergi Ceza Hukukunda İştirak**, Ankara Barosu Dergisi, 2013/2, sayfa 359-368
- Gülşen, Recep, **Bir Feri Maddi İştirak Şekli Olarak İş veya Vasıta Tedariki**, Prof. Dr Çetin Özek Armağanı, İstanbul, Galatasaray Üniversitesi Yayınları, 2004, sayfa 429-442.
- Günay, Fehmi, **5728 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunundaki Suç ve Ceza Hükümlerinde Yapılan Yeni Düzenlemeler**, Vergi Sorunları Dergisi, sayı 237, Haziran 2008.
- Hafizoğulları, Zeki, - Kurşun, Günal, **Türk Ceza Hukukunda Örgütlü Suçluluk**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 71, 2007.

- Hakeri, Hakan, **Yeni Türk Ceza Kanunu'nda İştirak**, Ceza Hukuku Dergisi, Yıl 1, sayı 1, 2006.
- Hüvez İbrahim - Uyar, Adnan, **Çift Defter Kullanmak**, Vergi Dünyası, Haziran 1996, Sayı. 178 sayfa 76 - 85.
- İlal, Ersan, **Magna Carta**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 1969, Cilt: 34, Sayı: 1-4, s. 210-242
- Kaneti, Selim, **Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması**, Vergi Dünyası, 1991, Sayı: 123, s. 35-48
- Kangal, Zeynel, **Anayasal Güvence olarak Suçta ve Cezada Kanunilik Prensibi**, CHD Aralık 2011, Sayı: 17.
- Karaarslan, Mehmet, **Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi**, TBB Dergisi, Sayı 64, 2006. s.115-150
- Karakoç Yusuf, **Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. M. Polat SOYER' e Armağan, Cilt 15/2013, Özel Sayı, 2014, İzmir, s.1259-1308
- Katoğlu, Tuğrul, **Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Sayı.277.
- Kaymaz, Seydi, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Nitelikli Hallerin Diğer Suç Ortaklarına Geçiş Sorunu**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt XVI, Yıl 2012, Sayı.2.
- Kılıç, Ayhan, **Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği**, TAAD, Yıl:5, Sayı:18 (Temmuz 2014) s.299-348
- Köşşekoğlu, Abdullah, **Vergi Usul Kanunu'nun 359/B Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Adalet Dergisi, Sayı:39, Ocak, 2011

- Kumrulu, Ahmet, **Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi, Yıl:1979, Sayı:36.
- Kumrulu, Ahmet, **“Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi, 1988 Cilt: XL, Sayı: 1-4.
- Kürk, Memiş, **Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları**, Mali Çözüm, S:98-2010 s. 175 - 184
- Mahmutoğlu, Fatih Selami, **“Kusurluluk Prensibi Açısından Azmettirenin Ceza Sorumluluğu”**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Mecmuası, C. LXIII, S. 1-2, 2005, ss. 57-112.
- Mercimek, Fulya – Gerçek Adnan, **“Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk”**, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Ankara 2013, S. 14, s.191-228
- Kunter, Nurullah, **Suç Ortaklığında Sorum ve Ceza**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Mecmuası, 1947, Cilt III, Sayı 1.
- Oktar, Salim Ateş, **Vergi Suçunun Niteliği Üzerine Bazı Düşünceler**, İktisat Fakóltesi Mecmuası 60. Yıl.
- Omaç, Ramazan, **Vergi Ve Ceza Hukuku Açısından Suça İştirak**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 193, 56-82, (2004)
- Onat, Emre Burak, **“Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”**, TBB Dergisi, 2018 (137), s. 311-335
- Otacı, Cengiz, **Öngörülebilirlik Bağlamında Ceza Hukuku İctihatları ve İctihatların Sağlaması Gereken Hukuki Güvenlik**, Hukuk Felsefesi Ve Sosyolojisi Arkivi, Sayı 27, s. 275-312

- Öz, Semih, **Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt: 67, Sayı: 4, 2012, sayfa 63-88
- Öz, Semih – Göker, Cenker, **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesinin Yurt Dışına Yapılan Ödemeler ve Vergilerin Yasallığı İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi**, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2013, S. 293, s. 108 - 119
- Öz, Semih – Özkök, Çubukçu, Dilek, **Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt: 66 Sayı: 2, Nisan-Haziran 2011, s. 247-254
- Özbek, Veli, Özer, **5237 Sayılı Yeni TCK'nın Teşebbüs Ve Kusurluluğa İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi**, Ocak 2005, Kazancı Hukuk Dergisi, Sayı 5, sayfa 16-39.
- Özek, Çetin, **Silahlı Çete – Amaç Suç İlişkisinde İştirak Sorunları**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Yılmaz Günel'a Armağan, Cilt 49, Sayı. 3-4, 1994, sayfa 257-378.
- Özen, Mustafa, **NonBis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XIV, Yıl 2010, Sayı 1. Sayfa 389-417.
- Özgenç, İzzet, **Failliğin Üçüncü Bir Görünüş Şekli Olarak Müsterek Faillik**, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 4, Sayı 1-2, 1994, sayfa 159-190.
- Özgenç, İzzet, **Suç Teşekkülü, Düşünce Açıklama ve Örgütlenme Hürriyeti**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecbuası, Türkan Rado'ta Armağan, Cilt 55, Sayı 3, 1997, sayfa 51-63.

- Özgenci, İzzet, **İcrai Suça İhmali Davranışla İştirak: Anayasa Mahkemesi'nin Bir Kararı Üzerine Değerlendirmeler**, Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1-2, 2014, s.1-10
- Öztürk, Vatansever, Müge **Vergilerin Kanunîliği İlkesinin Tarihî Gelişimi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, s. 4815-4841 (Basım Yılı: 2015) Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan, s. 4815-4841
- Pınar Burak, Bacaksız, Pınar, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu III- Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçları**, Legal Medeni Usul ve İcra – İflas Hukuku Dergisi, Yıl 2008, Cilt 4, Sayı 9, sayfa. 111- 128.
- Sancar, Türkan, Yalçın, **Yeni Türk Ceza Kanununda Zincirleme Suç**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 70, 2007.
- Sancar, Türkan, Yalçın, **Ceza Hukukunda Sistematiik Yorum Ve Uluslararası Sözleşmelerin Değeri**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 1999/1 s 23-38
- Soyaslan, Doğan, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Kıyas**, Adalet Dergisi 1986, Cilt: 1-3, Sayı: 2.
- Soygüt, Mualla, Buket, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç Ve Cezalara İlişkin Hakları**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl 5, Sayı 10, Güz 2006/2, s. 253-265.
- Seviğ, Veysi, Naylor **Fatura Kullanılması İle İlgili Son Düzenleme**, Yaklaşım, Sayı 115, Temmuz 2002, s.
- Şenyüz, Doğan, **Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş**, İzmir Barosu Dergisi, Mayıs 2016, s. 13 - 50

- Şenyüz, Doğan, **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyai Ve Cezasından Sorumluluğu**, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 2016 Cilt 22, S.3 s. 2557 - 2575
- Şişman, Üstün, **Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri**, Vergi Dünyası, Kasım 2009, Sayı 339.
- Taş, Metin, **Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Belge ve Bilgilerin Basında Yer Almasının Hukuki Boyutları**, Yaklaşım Dergisi, Mart 2011, Sayı: 219, sayfa 21-22.
- Taştan, Mehmet, **Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçu**, Adalet Dergisi, Yıl:2014, Sayı:48, s. 208-233
- Tekbaş, Abdullah, **“Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Özel Sayı, s. 123-191
- Temizyürek, Onur, **Kaçakçılık Suçlarında 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı**, Vergi Dünyası, 2009, 330.
- Turna, Fatma, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı Süresinin Bazı Durumlarda Uzaması Halinde Defter Ve Belgelerin Muhafaza Ve İbraz Durumu**, Mali Çözüm, Eylül-Ekim 2015, s. 41-52
- Üstün, Ümit, Süleyman, **“Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XV, Y. 2011, Sa. 363-390
- Üzeltürk, Hakan, **Ne Bis İn İdem: Bir Anayasa Mahkemesi Kararı**, YUHFD Vol. XVI No.2(2019) s. 215 - 233
- Yaltı, Soydan, Billur, **Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak**, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 1998, Sayı. 119.

- Yaltı, Soydan, Billur, **Vergi Hukukunda Susma Hakkı**, Vergi Dünyası, Mayıs 2005, S. 285, s. 24-33.
- Yaltı, Soydan, Billur, **İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği**, Vergi Dünyası Dergisi, S:254, Ekim 2002, s.51
- Yavaşlar, Başaran, Funda **Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum**, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 82, 2008, Sayı: 6.
- Yavaşlar, Başaran, Funda **Vergilendirme Ahlakı ve Hayat Standardı Esası**, Mükelleflerin Dergisi, S.99, Mart 2001. s.93-94
- Yavaşlar, Başaran, Funda, **Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri**, Vergi Sorunları, Şubat 2008, S.233 s.72-95
- Yavaşlar, Başaran, Funda, **İdari Nitelikteki Vergi Suç ve Cezaları**, Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 138. Yıl, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76, Ankara 11 – 12 Mayıs 2006, s. 131-178
- Yılmaz, Sibel, **Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 66/1, Mart 2017, s.263-300
- Yılmazoğlu, Yunus, Emre **Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu'na Alternatif Bir Bakış Ve Vergi Ziyat Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme**, TBB Dergisi, 2016 s.323-356
- Wilke Malte – Macpherson, Alisdair, **Liability Of Banks For Aiding Tax Evasion:A Comperative Analysis Of German And Uk Law**, European Journal of Risk Regulation, 2019-03

WEB ADRESLERİ

- <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/234/2064.pdf>

- <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080705-11.htm>
- <https://www.hurses.com.tr/av-nazli-gaye-alpaslan/zamanasimi-dolduktan-sonra-defter-ve-belge-ibrazi/haber-29405>
- <http://izmirymmoo.org.tr/usercontent/images/kasim-aralik-sahte-fatura-vergi-yargi-karari.pdf>
- <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/238/2088.pdf>
- <http://tuncayilcim.av.tr/v5/5237-sayili-turk-ceza-kanununda-suca-istirak-failik-yardim-etme-azmettirme-madde-37383940/>
- <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>
- <http://emsal.yargitay.gov.tr/>
- <http://www.dunya.com/gundem/vergi-usul-kanununda-istirak-sucu-yok-ama-cezasi-var-haberi-286607>
- <http://www.ozdogrular.com/content/view/13314/>
- http://sen.av.tr/tr/makale-detay/155/vergi_su%C3%A7lar%C4%B1nda_%E2%80%9Czincirleme_su%C3%A7%E2%80%9D_kavram%C4%B1.html
- https://www.muhasabenet.net/makale_mehmet-nalbant_sahte%20ve%20yaniltici%20belgenin%20bilerek%20ve%20bilmeyerek%20ayrimi.pdf
- [http://www.aksam.com.tr/yazarlar/vukta-gozden-kacan-ayrintiya-dikkat-8175y/haber-197551,](http://www.aksam.com.tr/yazarlar/vukta-gozden-kacan-ayrintiya-dikkat-8175y/haber-197551)
- <http://www.hurriyet.com.tr/fikra-gibi-sahtek-rlik-13185685>

- www.legalbank.net
- <https://vergidosyasi.com/2017/01/16/sorumluluktan-dogan-vergi-ve-cezalar-icin-meslek-mensuplarına-ihiyati-haciz-uygulanabilir-mi/>
- <https://vergidosyasi.com/2017/01/13/tarh-zamanasimina-ugramis-donemler-icin-mukellef-hakkinda-vergi-sucu-raporu-tanzim-edilebilir-mi/>
- (<http://www.ozdogrular.com/content/view/916/>)
- <http://www.iib.org.tr/tr/diger-duyurular-vergi-usul-kanunu-tasarisi.html>
- <https://www.fundabasaran.com/pdf/vergilendirme-ahlaki-ve-hayat-standarti-esasi.pdf>,
- <https://api.hacibayram.edu.tr/files/1/5.turkkorecezahukukugunleri/Akbulut,%20Vergi%20Suc%CC%A7lar%C4%B1nda%20I%CC%87s%CC%A7tirak.pdf>
- <https://www.dunya.com/kose-yazisi/defter-ve-belgeleri-ibraz-etmeme/365448>
- <https://www.gib.gov.tr/node/92883>
- <https://www.vergisizdunya.net/yazi/is-yerinde-vergi-incelemesi-tarih-mi-oluyor/2021/10/14/>
- https://adsdatabase.ohchr.org/IssueLibrary/GERMANY_Criminal%20Code.pdf
- <http://juris.bundesgerichtshof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bgh&Art=en&Datum=Aktuell&Sort=12288&nr=102596&pos=0&anz=474>
- https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html
- https://www.legislationline.org/download/id/3316/file/France_Criminal%20Code%20updated%20on%2012-10-2005.pdf

DİĞER KAYNAKLAR

- Bayar, İbrahim, Nihat, **Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi Ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme**, Doktora Tezi, Ankara, 2010
- Solak, Akman, İnci, **Vergi Mahremiyetini İhlal**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2012



ÖZET

Vergi hukukunda iştirak 1949 yılından bu yana VUK’da değişik biçimlerde tanımlanmıştır. Söz konusu tanımlar dikkate alındığında vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak eden kişilerin hem vergisel hem de hürriyeti bağlayıcı açıdan cezalandırıldığı görülmektedir. TCK’nın genel hükümlerine uyum çerçevesinde VUK’da iştirakin tanımı kaldırılmış ise de, iştirak nedeni ile kesilen vergi ziyai cezasının vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olmadığına Anayasa Mahkemesi’nce karar verilmiştir. Söz konusu kararda dikkat çeken husus iştirak kavramının yargı kararları ile somutlaştığının ve ayrıca kanuni tanım yapılmasının zorunlu olmadığına belirtilmesidir. İştirak sadece vergi hukuku kuralları çerçevesinde değerlendirilebilecek bir kurum değildir. Nitekim TCK’da yer alan iştirak biçimlerinden “faillik”, “azmettirme” ve “yardım etme” vergi kaçakçılığı suçları bakımından da uygulama alanı bulacaktır. Ancak TCK’da yer alan iştirake ilişkin tanımların, iştirak nedeni ile kesilecek vergi ziyai cezasına dayanak alınması mümkün değildir. İştirak kurumu vergi kaçakçılığını besleyen kanalların tıkanması adına önem arz etmektedir. Bu öneme binaen iştirak kurumunun işlevinin arttırılması gerekmektedir. Somut kriterler içeren kanuni tanımlara yeniden VUK’da yer verilerek iştirak kurumu yeniden ele alınmalıdır. Kanuni düzenlemelerin açıklığa kavuşturulabilmesi adına çıkarılacak düzenleyici işlemler ve eğitimler iştirakin tespitini daha kolay hale getirecektir. Özel eğitimli ihtisas mahkemeleri iştirak dahil olmak üzere bütün vergi kaçakçılığı suçlarının daha sağlıklı biçimde yargılama faaliyetine tabi tutulmasını sağlayacaktır.

SUMMARY

Participation in tax law has been defined in different ways in the Tax Procedure Law since 1949. Considering the aforementioned definitions, it is seen that people who participate in the commission of tax evasion crimes are punished both in terms of tax and freedom binding. Although the definition of participation was removed in the tax procedure law within the framework of compliance with the general provisions of the Turkish Penal Code, it was decided by the Constitutional Court that the tax loss penalty incurred due to participation is not against the principle of the legality of taxes. The striking point in the aforementioned decision is that it was stated that the concept of participation became concrete with judicial decisions and that it is not necessary to make a legal definition. Affiliate is not an institution that can only be evaluated within the framework of tax law rules. As a matter of fact, "agency", "abertment" and "aiding", among the forms of participation in the Turkish Penal Code, will also find an application area in terms of tax evasion crimes. However, the definitions of participation in the Turkish Penal Code cannot be based on the tax loss penalty to be deducted due to participation. The subsidiary institution is important in terms of clogging the channels that feed tax evasion. To this importance, the function of the affiliate institution should be increased from the building. The subsidiary institution should be reconsidered by including the legal definitions containing concrete criteria in the Tax Procedure Law. Regulatory procedures and trainings to be issued in order to clarify the legal regulations will make it easier to identify the affiliate. Establishment of specialized courts will ensure that all tax evasion crimes, including participation, are subject to a succeeding trial.