



**T.C.
ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI**

**ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLAR VASITASIYLA İŞLENEN
VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU (VUK M.359/Ç)**

Yüksek Lisans Tezi

Özcan ÇELİK

Danışman
Doç. Dr. Zekiye Özen İNCİ

SAMSUN
2023

T.C.
ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI



ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLAR VASITASIYLA İŞLENEN
VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU (VUK M.359/Ç)

Yüksek Lisans Tezi

Özcan ÇELİK

Danışman
Doç. Dr. Zekiye Özen İNCİ

SAMSUN
2023

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI

Hazırladığım Yüksek Lisans tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin Kaynaklar'da gösterilenlerden oluştuğunu, her unsurun enstitü yazım kılavuzuna uygun yazıldığını ve TÜBİTAK Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu Yönetmeliği'nin 3. bölüm 9. maddesinde belirtilen durumlara aykırı davranılmadığını taahhüt ve beyan ederim.

Etik Kurul Gerekli mi ?

Evet ☐ (Gerekli ise ekler kısmına ekleyiniz)

Hayır ☒

21 /06 / 2023
Özcan ÇELİK

TEZ ÇALIŞMASI ÖZGÜNLÜK RAPORU BEYANI

Tez Başlığı: ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLAR VASITASIYLA İŞLENEN
VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU (VUK M.359/Ç)

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışması için şahsım tarafından 21/06/2023 tarihinde intihal tespit programından alınmış olan özgünlük raporu sonucunda;

Benzerlik oranı : % 26

Tek kaynak oranı : % 4 çıkmıştır.

21 /06 / 2023
Doç. Dr. Zekiye Özen İNCİ

ÖZET

ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLAR VASITASIYLA İŞLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU (VUK M.359/Ç)

Özcan ÇELİK

Ondokuz Mayıs Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans, Haziran/2023

Danışman: Doç. Dr. Zekiye Özen İNCİ

Ödeme kaydedici cihazlar, bazı mükellefler tarafından vergiye tabi olarak gerçekleştirilen satışlara dair bilgileri cihazda kayıt altına alan ve istenildiğinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na veya ilgili diğer kurumlara iletebilen elektronik yazar kasalardır. Bu cihazların kullanımı, bazı mükellefler açısından, vergi kayıp ve kaçakçılığının önüne geçebilmek adına yasa koyucu tarafından zorunlu tutulmuştur. Bu zorunluluğa rağmen ödeme kaydedici cihazlara birtakım müdahalelerde bulunularak vergi kaçakçılığı yapmak ise Vergi Usul Kanunu (VUK) m.359/ç bendine göre suç olarak kabul edilmiştir. Gerçekten de 29/04/2021 tarihli ve 7318 sayılı Kanun'la VUK m.359'a eklenen "ç" bendi ile ödeme kaydedici cihazlara bentte yer verilen fiillerle müdahale edilerek vergi kaçakçılığı yapmak suç olarak düzenlenmiştir. VUK m.359/ç'deki vergi kaçakçılığı suçunun, 2021 yılında kanuna eklenmesi nedeniyle, çalışmanın yapıldığı dönem itibarıyla henüz yargı kararlarına konu olmamış; doktrinde de bu konu bakımından yok denecek kadar az sayıda çalışma yapıldığı görülmüştür. Söz konusu suçun kapsam ve sınırlarının ne olduğuna dair yapılmış akademik bir çalışmanın bulunmayışı, suça ilişkin detaylı bir çalışma yapılması ihtiyacını da ortaya çıkardığı için işbu çalışmamızın konusunu VUK m.359/ç bendindeki vergi kaçakçılığı suçu oluşturmuştur. Çalışmayla VUK m.359/ç bendindeki suç, Türk Ceza Hukuku'nun genel hükümleri itibarıyla ele alınmış ve suçun unsurları bakımından detaylı bir analizi gerçekleştirilmiştir.

İşbu çalışmamızda öncelikle vergi hukuku kavramı, vergilendirme süreci, vergi denetim yolları, vergi mükellefinin ödevleri, vergi kabahatleri ve suçlarına ilişkin genel bilgilere yer verilmiştir. Akabinde çalışmamızın esas konusunu oluşturan VUK m.359/ç'deki vergi kaçakçılığı suçu detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu kapsamda ilk olarak ödeme kaydedici cihaz kavramının ne olduğu, çeşitlerinin neler olduğu, kimlerin ödeme kaydedici cihaz kullanmakla mükellef olduğu ve bu mükellefiyetin ne zaman yürürlüğe girdiği gibi ödeme kaydedici cihazı tanımaya yönelik konular işlenmiş; daha sonra ise Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri bağlamında VUK m.359/ç'deki suçun yapısal unsurlarına değinilerek çalışma tamamlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi kaçakçılığı suçu, Ödeme kaydedici cihaz, Günlük (Z) rapor, Gelir İdaresi Başkanlığı.

ABSTRACT

THE CRIME OF THE TAX EVASION BY THE PAYMENT RECORDING DEVICES

Özcan ÇELİK

Ondokuz Mayıs University

Institute of Graduate Studies

Department of Public Law

Master, June/2023

Supervisor: Assoc. Dr. Zekiye Özen İNCİ

Payment recording devices are electronic cash registers that record information on sales made subject to tax by some taxpayers on the device and can transmit it to the Ministry of Treasury and Finance or other relevant institutions when requested. The use of these devices is mandatory for some taxpayers by the legislator in order to prevent tax loss and evasion. Despite this requirement, tax evasion by making some interventions to payment recording devices is considered a crime according to the article 359/ç of the Tax Procedure Act (TPA). Indeed, with the subparagraph "ç" added to the article 359 of the TPA with the Act dated 29/04/2021 and numbered 7318, it has been regulated as a crime to engage in tax evasion by interfering with the payment recording devices with the actions specified in the paragraph. The crime of tax evasion in the article 359/ç of the Tax Procedure Act has not yet been the subject of judicial decisions as of the period of the study, since it was added to the act in 2021; It has been seen that there are very few studies in the doctrine regarding this subject. Since the lack of an academic study on the scope and limits of the crime in question reveals the need for a detailed study on the crime, the subject of our study is the tax evasion crime in the article 359/ç of the TPA. With this study, the crime in the article 359/ç of the TPA has been handled in terms of the general provisions of the Turkish Criminal Law and a detailed analysis has been made in terms of the elements of the crime.

In this study, first of all, general information about the concept of tax law, taxation process, tax audit methods, taxpayer's duties, tax misdemeanors and crimes are given. Afterwards, the crime of tax evasion in the article 359/ç of the TPA, which is the main subject of our study, has been examined in detail. In this context, first of all, the topics related to recognizing the payment recorder device such as the concepts of payment recording device, what types of payment recording device there are, who is obliged to use a payment recording device and when this obligation comes into effect have been examined, then, the study has been completed by referring to the structural elements of the crime in the article 359/ç of the TPA in the context of the general provisions of the Turkish Criminal Law.

Keywords: Tax evasion crime, Payment recording device, Daily (Z) report, Revenue administration.

ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR

Bu çalışmayla, VUK m.359'daki vergi kaçakçılığı suçuna 2021 yılında eklenen “ç” bendindeki ödeme kaydedici cihazlar vasıtasıyla işlenen vergi kaçakçılığı suçunun ceza hukuku boyutuyla incelemesi yapılmıştır. Halihazırda yazılmış bir tez bulunmayan işbu konunun tarafımda kaleme alınmış olmasından büyük bir gurur duyduğumu ifade etmek isterim. Çalışmamın kıymetli okuyuculara, değerli akademisyenlere ve mensubu olmaktan şeref duyduğum yargı camiasının saygıdeğer hâkim ve savcılarına faydalı olmasını temenni ediyorum.

Çalışmamın tamamlanmasında şüphesiz hayatımdaki birçok insanın öyle ya da böyle bir katkısı bulunmaktadır. Ancak bazıları benim için öyle kıymetliler ki onların isimlerini hassaten burada anmayı kendime bir borç bilirim. Başta; çalışmamın her aşamasında yanımda olan, fikirleriyle çalışmaya önemli katkılar sunan, maddî ve manevî olarak bana her zaman destek olan, varlığıyla hayatımı anlamlandıran çok kıymetli eşim Hâkim Adayı Fatma ÇERÇİ ÇELİK'e içten teşekkürlerimi sunuyorum. Doğduğum günden bugüne kadar hayatımın her anında yanımda olan, sevgilerini ve emeklerini her zaman üzerimde hissettiğim, fedakarlıklarını asla unutamayacağım, elde ettiğim başarılarımın asıl sahipleri, çocukları olmaktan gurur ve mutluluk duyduğum canım annem Hatice ÇELİK'e ve canım babam Hüseyin ÇELİK'e çok teşekkür ediyorum. Yine çalışmamı yaparken fikirlerinden istifade ettiğim, maddî ve manevî katkılarını hiçbir zaman esirgemeyen değerli dostum Av. Yusuf İslam ÖZTÜRK'e; fakülte yıllarımdan itibaren tanıdığım çok değerli hocalarım Prof. Dr. Murat BATI ve Doç. Dr. Namık Kemal TOPÇU'ya çalışmamda başarılı olacağıma dair bana olan inançları ve güvenleri için ayrıca teşekkür ederim. Ve son olarak tez konumun belirlenmesinde, çalışmalarımın yürütülmesinde ve tamamlanmasında benden yardımlarını esirgemeyen, bana rehberlik eden, bu özgün çalışmanın ortaya çıkmasında emeği geçen çok değerli tez danışmanım Doç. Dr. Zekiye Özen İNCİ hocama teşekkürlerimi sunuyorum.

Özcan ÇELİK

İÇİNDEKİLER

TEZ KABUL VE ONAYI	i
BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI	ii
TEZ ÇALIŞMASI ÖZGÜNLÜK RAPORU BEYANI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR	v
İÇİNDEKİLER	vi
SİMGELER VE KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ HUKUKUNA VE VERGİ SUÇLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER VE TEMEL KAVRAMLAR.....	4
I. Vergi Hukukuna İlişkin Temel Kavramlar	4
A. Vergi Kavramı ve Vergilendirme Süreci.....	4
1. Vergi Kavramı	4
a. Genel Olarak	4
b. Verginin Tanımı	5
c. Verginin Konusu	8
d. Vergi Mükellefi – Vergi Sorumlusu	10
2. Vergilendirme Süreci	13
a. Genel Olarak	13
b. Tarh.....	13
c. Tebliğ	16
d. Tahakkuk	19
e. Tahsil	23
3. Vergi Denetim Yolları	25
a. Genel Olarak	25
b. Yoklama.....	26
c. İnceleme	29
d. Arama.....	32
e. Bilgi Toplama	34
4. Vergi Mükellefinin Ödevleri	36
a. Genel Olarak	36
b. Bildirimde Bulunma Ödevi	37
c. Beyanname Verme Ödevi	39
d. Defter Tutma Ödevi	40
e. Belge Düzenleme Ödevi.....	41
f. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Etme Ödevi.....	42
II. Vergi Ceza Hukukunda Kabahat ve Suç Ayrımı.....	43
A. Vergi Kabahatleri.....	43
1. Genel Olarak.....	43
2. Vergi Ziyayı Fiili	45
3. (Genel) Usulsüzlük Fiili.....	46
4. Özel Usulsüzlük Fiili.....	47
B. Vergi Suçları.....	48
1. Genel Olarak.....	48
2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu.....	50
3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu	51
4. Vergi Kaçakçılığı Suçu	53
İKİNCİ BÖLÜM: ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLAR VASITASIYLA İŞLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU	54

III. Genel Olarak Vergi Kaçakçılığı Suçları	54
A. Genel Olarak.....	54
B. Suçla Korunan Hukuki Değer	56
C. Suçun Maddi (Objektif) Unsurları	57
1. VUK M.359/a'da Yer Alan Fiiller	57
2. VUK M.359/b'de Yer Alan Fiiller	67
3. VUK M.359/c'de Yer Alan Fiiller	70
4. VUK M.359/ç'de Yer Alan Fiiller (Ödeme Kaydedici Cihazlar Vasıtasıyla İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu).....	72
5. VUK M.359/d'de Yer Alan Fiiller	72
IV. Ödeme Kaydedici Cihazlar Vasıtasıyla İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK M.359/Ç).....	74
A. Ödeme Kaydedici Cihaz Kavramı	74
1. Genel Olarak.....	74
2. Ödeme Kaydedici Cihaz Kavramı.....	76
3. Ödeme Kaydedici Cihazların Çeşitleri ve Yapısı.....	80
4. Ödeme Kaydedici Cihazların VUK'taki Yeri	81
5. Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Yükümlülüğü	83
a. Kimler Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanmakla Yükümlüdür?	83
b. Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Yükümlülüğü Ne Zaman Başladı?	85
B. Suç Olarak Tanımlanma Sebebi ve Süreci	87
C. VUK m.359/ç'nin Benzer Suçlarla Karşılaştırılması	90
1. Mühür Bozma Suçu (TCK m.203).....	90
2. Bilişim Sistemine Girme Suçu (TCK m.243).....	93
3. Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçu(TCK m.244).....	98
D. VUK m.359/ç Suçunun Ceza Hukuku Bağlamında İncelenmesi	101
1. Suçla Korunan Hukuki Değer.....	101
2. Suçun Maddi (Objektif) Unsurları	101
a. Konu.....	101
b. Fail	102
c. Mağdur.....	103
d. Hareket (Fiil)	105
(1) Ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak	105
(2) Ödeme kaydedici cihaz donanım veya yazılımını değiştirmek.....	108
(3) Ödeme kaydedici cihaza veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek.....	109
(4) Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek	112
e. Netice.....	114
f. Nedensellik (İllyet) Bağı	116
3. Suçun Manevi (Subjektif) Unsurları	117
4. Hukuka Aykırılık Unsuru	119
5. Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Haller	123
6. Suçun Özel Görünüş Biçimleri.....	125
f. a. Teşebbüs	125
g. b. İştirak	129
c. İçtima (Zincirleme Suç).....	132

7. Yargılama Usulü ve Yaptırım.....	135
SONUÇ	140
KAYNAKLAR.....	144
ÖZGEÇMİŞ	150



SİMGELER VE KISALTMALAR

Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt No
CD.	: Ceza Dairesi
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
CMUK	: Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
E.	: Esas No
EFT-POS	: POS özellikli Ödeme Kaydedici Cihaz
EKÜ	: Elektronik Kayıt Ünitesi
EN ÖKC	: Eski Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz
EN Pompa	
ÖKC	: Eski Nesil Pompa Ödeme Kaydedici Cihaz
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
E.T.	: Erişim Tarihi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
İYUK	: İdarî Yargılama Usulü Kanunu
JGK	: Jandarma Genel Komutanlığı
K.	: Karar No
No.lu	: Numaralı
m.	: madde
ÖKC	: Ödeme Kaydedici Cihaz
ÖKC TSM	: Trusted Service Manager
POS	: Point of Sale
s.	: sayfa
s.K.	: sayılı kanun
ss.	: sayfadan sayfaya
S.	: Sayı
T.	: Tarih
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TL	: Türk Lirası
vd.	: ve devamı

VUK : Vergi Usul Kanunu
YN ÖKC : Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz
YN Pompa
ÖKC : Yeni Nesil Pompa Ödeme Kaydedici Cihaz
Yarg. : Yargıtay



GİRİŞ

Vergi gelirleri Devlet tarafından, kamu hizmetlerinin ve kamusal faaliyetlerinin yerine getirilmesinde ve sürdürülmesinde temel kaynak olarak kullanılmaktadır. Söz konusu hizmet ve faaliyetlerin verimliliğinin ve sürekliliğinin sağlanması ise ancak vergi gelirlerinin potansiyel varlığının maksimize edilmesiyle mümkündür. Bunun için vergi gelirlerinin azalmasına neden olan faktör ve faaliyetlerin bertaraf edilmesi büyük önem arz etmektedir. Zira vergi kayıplarının meydana gelmesi ya da kayıt dışı ekonominin vergi gelirlerini aşındırıcı etkisi; Devletin ekonomik ve sosyal politikalarını sekteye uğratmakta, kamu hizmetlerinin ve faaliyetlerinin aksamasına neden olmakta, kısa ve uzun vadeli planlamalar yapılmasına engel olmakta ve yapılan planlamaların hedeflerine ulaşamamasına neden olmaktadır. Bu bakımdan Devletin vergi kaçakçılığıyla ve kayıt dışı ekonomiyle etkin bir şekilde mücadele yürütmesi ve vergi gelirlerinin korunması noktasında önlemler alması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomiyle mücadelede akla gelen ilk ve en önemli vasıta denetimdir. Gerçekten de vergi vermekle yükümlü olan mükelleflerin, vergiye tabi iş ve işlemlerini denetlemek, bu işlemlerin takibini gerçekleştirmek, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomiyle mücadeleye önemli katkılar sağlayacaktır. Özellikle vergi sistemimizde, kural olarak beyana dayanan tarhiyatın geçerli olması nedeniyle mükelleflerin vergi dairelerine eksik beyanda bulunmak suretiyle vergi kaçırmaları her zaman için mümkündür. Verginin tahsili bakımından muhtemel risk barındıran bu durumun önüne geçebilmek için mükellef nezdinde denetimler gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda yasa koyucu tarafından 06/12/1984 tarihli ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun’la bazı mükellefler bakımından yaptıkları satışlar için ödeme kaydedici cihaz kullanma yükümlülüğü getirilmiştir. Böylece mükelleflerin vergiye tabi satışlarının kayıt altına alınması sağlanarak vergi kaçakçılığına ve kayıt dışı ekonomiye engel olunması amaçlanmıştır. Yine aynı amaçla yasa koyucu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçuna yer vermiş; maddede yer alan fiilleri işlemek suretiyle vergi kaçakçılığı yapan faillerin hapis cezasıyla cezalandırılacağı öngörülmüştür.

21. yüzyılın ilk çeyreğinde teknolojinin akıl almaz derecede hızlı bir gelişme katetmesi, bilişim sistemlerinin hayatın her alanında yer edinmesini ve birçok iş ve işlemin bu sistemler sayesinde daha kolay ve daha güvenilir bir şekilde

halledilebilmesini mümkün hâle getirmiştir. Söz konusu gelişmeler çerçevesinde ödeme kaydedici cihazlar da güncelleştirilmiş ve cihazların daha güvenli ve pratik hâle getirilmesi sağlanarak vergi denetimi hususundaki etkinliği artırılmıştır. Ancak değişen ve gelişen teknoloji ve bilişim furyası, vergi kaçakçılığının gerçekleştirilmesinde muhtelif yöntemlerin ortaya çıkmasına neden olmuş, bu da vergi kaçakçılığıyla mücadelede yeni adımlar atılması gerekliliğini doğurmuştur. Yasa koyucu da bu kapsamda 29/04/2021 tarihli ve 7318 sayılı Kanun’la VUK m.359’a “ç” bendi eklemiş; bentte yer verilen fiillerle ödeme kaydedici cihazlara müdahale edilmesini suç olarak kabul etmiş ve karşılığında da hapis cezası öngörmüştür. İşbu çalışmanın konusunu da VUK m.359/ç bendinde yer alan ve kısaca “Ödeme kaydedici cihazlar vasıtasıyla işlenen vergi kaçakçılığı suçu” olarak ifade edilebilecek olan suç tipi oluşturmaktadır. Çalışmada söz konusu suçun Türk Ceza Hukuku’nun genel hükümleri uyarınca incelemesi yapılacaktır.

Bu itibarla çalışmamız iki bölüm hâlinde kaleme alınmıştır. “*Vergi Hukukuna ve Vergi Suçlarına İlişkin Genel Bilgiler ve Temel Kavramlar*” başlıklı birinci bölümde; ilk olarak vergi kavramı üzerinde durulmuş, verginin konusu ve vergi mükellefi gibi kavramların ne anlama geldiği açıklanmıştır. Daha sonra vergilendirme sürecinden, vergi denetim yollarından ve vergi mükellefinin ödevlerinden bahsedilmiştir. Her biri ayrı bir çalışma konusu oluşturabilecek söz konusu kavramlar, çalışmamızın konusunu ilgilendirmesi ve konunun daha iyi anlaşılabilmesi adına detaya inilmeden incelenmiştir. Birinci bölümde son olarak vergi kabahatlerine ve vergi suçlarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Tezin konusuna ilişkin değerlendirmelere geçmeden önce mezkûr konulara ilişkin bilgilere değinilmesinin, çalışmanın konumlandırıldığı başlığın genel çerçevesini görmek bakımından faydalı olacağı düşünülmüştür.

Çalışmamızın “*Ödeme Kaydedici Cihazlar Vasıtasıyla İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu*” başlıklı ikinci bölümünde öncelikle VUK m.359’daki vergi kaçakçılığı suçlarının a, b ve c bentlerinde yer alan fiillerine değinilmiş, maddeye 30/11/2022 tarihli ve 7423 sayılı Kanun’la eklenen ancak çalışmanın yapıldığı tarihte henüz yürürlüğe girmeyen “d” bendinden ise kısaca bahsedilmiştir. Akabinde çalışmamızın esas konusunu teşkil eden VUK m.359/ç bendindeki ödeme kaydedici cihazlar vasıtasıyla işlenen vergi kaçakçılığı suçu incelenmiştir. Bu kapsamda ilk olarak ödeme kaydedici cihaz kavramının ne olduğu, cihazın çeşitlerinin neler

olduğu, cihazın VUK'ta düzenlenme şekilleri, kimlerin bu cihazı kullanmakla yükümlü olduğu ve bu yükümlülüğün ne zaman başladığı gibi ödeme kaydedici cihazı tanımaya yönelik genel bilgilere yer verilmiş ve değerlendirmelerde bulunulmuştur. Sonrasında söz konusu suçun, suç olarak tanımlanma sebebine ve sürecine dair bilgilendirmeler yapılmış ve suçun hangi gerekçeyle ihdas edildiği anlatılmaya çalışılmıştır. Bir başka alt başlıkta VUK m.359/ç'nin Türk Ceza Kanunu'ndaki benzer suçlarla karşılaştırılması yapılmıştır. Son olarak VUK m.359/ç'deki suçun detaylı incelemesine geçilmiş; bu kapsamda suçla korunan hukukî değere, suçun maddi unsurlarına (bu bağlamda harekete, konuya, faile, mağdura, neticeye ve nedensellik bağına), suçun manevi unsuruna, hukuka aykırılık unsuruna, kusurluluğu ortadan kaldıran hâllere, suçun özel görünüş biçimlerine (bu bağlamda teşebbüse, iştirake ve içtimaya), suçun yargılama usulüne ve yaptırımına ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur. Çalışmamızın yapıldığı dönemde analizini gerçekleştirdiğimiz VUK m.359/ç'deki vergi kaçakçılığı suçuna dair; hazırlanmış herhangi bir akademik çalışma bulunmaması ve henüz verilmiş bir yargı kararının olmaması nedeniyle, tarafımızca yapılan değerlendirmelerin ve çıkarılan sonuçların öğretiye katkı sağlaması ve uygulayıcılar olarak yargı mensuplarına faydalı olması en büyük temennimizdir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNA VE VERGİ SUÇLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER VE TEMEL KAVRAMLAR

I. Vergi Hukukuna İlişkin Temel Kavramlar

A. Vergi Kavramı ve Vergilendirme Süreci

1. Vergi Kavramı

a. Genel Olarak

Tarihsel süreç içerisinde devletlerin, sahip olduğu egemenlik gücünü en fazla kullandığı alanlardan birisini vergi konusu oluşturmuştur. O kadar ki devletlerin dönem içerisinde vergi konusundaki tutunduğu tavırları, günümüzde kabul gören ve demokrasi için vazgeçilmez sayılan birçok hukukî norm ve işleyişin de temelini oluşturmada büyük rol oynamıştır. Bu tutum ve davranışlar verginin amacını etkilememekle beraber verginin tahsilindeki gönüllülük-yükümlülük anlayışı noktasında değişikliğe sebebiyet vermiş, bu değişikliğin toplum nazarındaki bulduğu ciddi karşılık ise verginin kendine özgü bir alan olarak incelenmesinde etkili olmuştur.

Günümüzdeki genel kabule göre, kamusal mal ve hizmetlere ilişkin yapılan harcamaları karşılamak amacıyla, karşılıksız olarak ve geri vermemek kaydıyla alınan iktisadî değer olarak ifade edilen verginin, geçmişte özellikle savaşlar münasebetiyle askeri ihtiyaçların karşılanması ve kraliyet ailesinden birinin evlenmesi hâlinde maddî destek sağlanması gibi “kral eşittir devlet” anlayışının bir sonucu olarak tahsil edildiği görülmektedir.¹ Başlangıçta bu maddi desteğin gönüllülük esasına dayandığı, hediye olarak kabul edildiği ve halkın buna rıza gösterdiği anlaşılmakla beraber zaman içerisinde gider kalemlerinin artması vergiye duyulan ihtiyacı da tetiklemiş, bu ihtiyacı karşılamak için daha fazla vergi tahsili yolu tercih edilmiştir.² Bununla birlikte egemenlik gücünü sınırsız bir şekilde kullanan kraliyet yönetimleri vergiyi gönüllülük esasından çıkartıp yükümlülük esasına dönüştürmüş, bu döngüyü sınırsız ve keyfi vergi uygulamaları takip etmiştir.

Yaşanan tüm bu gelişmeler karşısında halk, fahiş vergi miktarlarına karşı çıkmış, kralların bu direniş karşısında geri adım atmamış olması isyanlara, bu

¹ Salih TAŞDÖĞEN, “Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi Bağlamında Magna Carta’ya Farklı Bir Bakış”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2021, S:40, ss.126-127.

² Alper DOĞAN ve Muhammet Emin COŞKUN, “Vergilendirmenin Tarihsel Gelişim Sürecinde Öne Çıkan Vergi İsyanları”, *Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2022, C:3, S:1, ss.28-29.

isyanlar da kralların birtakım hak ve hürriyetleri tanımak zorunda kaldığı anlaşma belgelerine dönüşmüştür. Bu belgelerden ilki olan 1215 tarihli Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler Fermanı) halk tabanlı değil de soylular (feodal beyler) ve din adamları tabanlı olmuş olsa da kralın keyfi vergilendirme yetkisini “parlamento” lehine sınırlandırmış ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin ilk adımlarını atmış olması nedeniyle büyük bir öneme sahiptir.³ İngiltere’deki bu demokratikleşme hareketini 1628 tarihli Petition of Rights (Haklar Dilekçesi) ve 1689 tarihli Bill of Rights (Haklar Demeci) belgeleri takip etmiştir. 1776 tarihli Amerikan Bağımsızlık Bildirgesinin ilân edilmesiyle sonuçlanan Amerika Birleşik Devletleri’nin bağımsızlık hareketinin temelinde de İngiltere’nin ağır vergiler uygulaması yer almaktadır.⁴ Yine 1789 tarihli Fransız Devrimi, 1808 tarihli Sened-i İttifak ve 1839 tarihli Gülhane Hatt-ı Hümayunu gibi tüm bu belge ve gelişmelerin, içerdiği diğer demokratik gelişmelerin yanı sıra kralın (veya padişahın) sınırsız ve keyfi vergi uygulamalarına birer tepki niteliğinde olduğu değerlendirilmektedir.⁵

Görüldüğü üzere devletin, kralın mülkü olarak kabul edildiği yönetim anlayışından halkın söz sahibi olduğu demokratik yönetim anlayışına evrilmesinin temelini oluşturan ve geçmişten günümüze kadar her dönemin en önemli konularından birisini teşkil eden verginin bu denli etkileyici role sahip yapısı, onun ayrı bir hukuki başlık altında incelenmesine sebebiyet vermiştir. Ayrıca verginin zamanla cebir ve karşılıksız olma unsurlarını kuşanmasıyla beraber zorunlu hâle gelmesi ve verginin olmadığı durumda devletin, devletin olmadığı durumda da verginin olmayacağı şeklindeki kabulün, onun bir ödev olarak görülmesindeki etkisi, verginin kavramsal olarak incelenme ihtiyacını pekiştirmiştir.⁶

b. Verginin Tanımı

Devletin birtakım gelirler elde edebilmesi ve harcamalar yapabilmesi, ancak kapsamı önceden tayin ve tanzim edilen hukuk kuralları çerçevesinde mümkündür.⁷ Zira hukuk devleti ilkesi, devletin bütün eylem ve işlemlerinin hukukla bağlı

³ Ersan İLAL, “Magna Carta”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 1968, C:34, S:1-4, ss.216-217.

⁴ Muâlla ÖNCEL, vd., *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 29.Bası, Ankara 2020, s.9.

⁵ ÖNCEL, vd., *Vergi Hukuku*, s.9.

⁶ Fatih SARAÇOĞLU ve Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, 7. Baskı, 2018, s.1.

⁷ Yusuf KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2020, s. 32.

olmasını ifade etmektedir.⁸ Bu ilkenin bir neticesi olarak da kamunun gelirlerini ve giderlerini inceleyen, bunların hüküm ve sonuçlarını sistematik bir şekilde ortaya koyan hukuk kurallarını düzenleyen bir hukuk dalına ihtiyaç vardır ki bu da mali hukuk olarak karşımıza çıkmaktadır.⁹ Mali hukuk da kendi içerisinde gelir hukuku ve gider hukuku olmak üzere iki alt hukuk dalından oluşmaktadır.¹⁰ Kamunun giderlerine ilişkin hukuk kuralları gider hukukunu oluştururken, gelirlerine ilişkin hukuk kuralları da gelir hukukunu oluşturmaktadır. Ancak uygulamada gelir hukuku kavramı yerine vergi hukuku kavramı kullanıldığı ve bu kullanımın da yerleşik bir hâl aldığı söylenebilir.¹¹

Özel malların üretiminin finanse edilmesinde fiyatlandırma ilkesi geçerliiyken, kamusal malların üretiminde bu söz konusu değildir.¹² İdare tarafından kamusal mal ve hizmetlerin yerine getirilebilmesi de ancak finansman temini suretiyle mümkündür.¹³ Finansmanın en temel ve en büyük kaynağını ise vergiler oluşturmaktadır. Verginin bu özelliği nedeniyle devlet ile kişiler arasında bir çıkar çatışması mevcuttur.¹⁴ Zira devlet, egemenlik gücünü kullanarak gelir temini için vergi almak suretiyle kişinin mülkiyet hakkına el atmaktadır.¹⁵ Bu nedenle de devlet ile kişiler arasında bir denge sağlanması büyük önem arz etmektedir.

Verginin Anayasada veya kanunlarda herhangi bir tanımı yer almamaktadır. Bununla birlikte, bu metinlerde verginin birçok özelliğine yer verilmiş ve böylelikle dolaylı olarak da olsa verginin bir tanımının yapılabilmesi imkânı oluşmuştur. 9 Kasım 1982 tarihli ve 2709 sayılı 1982 Anayasası'nın 73. maddesi "Vergi Ödevi" başlığı altında vergi yükümlülüğüne ilişkin hükümleri düzenlemiştir. Buna göre:

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

⁸ Kemal GÖZLER ve Gürsel KAPLAN, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Kitabevi Yayınları, 17. Baskı, 2015, ss. 59-65.

⁹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 32.

¹⁰ Mehmet ARSLAN, *Vergi Hukuku*, Dora Yayınları, 9. Baskı, 2016, s. 27.

¹¹ Yusuf KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 7.Bası, Ankara 2014, s. 70.

¹² ÖNCEL, vd., *Vergi Hukuku*, s.3.

¹³ Abdullah TEKBAŞ, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:12, S:0, ss.168-171.

¹⁴ Yusuf KARAKOÇ, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:15, S:0, s.1259.

¹⁵ Suat ŞİMŞEK, "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", *Maliye Dergisi*, S:159, Temmuz – Aralık 2010, s.327.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

Maddede *herkes* ifadesiyle verginin genelliği ilkesi düzenlenmiş, kamusal yükün adaletli bir şekilde herkese dağılımının zorunluluğu vurgulanmıştır.¹⁶ Ayrıca verginin *kamu giderlerini karşılamak üzere* alındığından bahsedilerek, verginin amacı ortaya konulmuştur.¹⁷ Maddenin devamında ise vergide ölçülülük ilkesine, vergide sosyal adalet anlayışına ve verginin kanuniliği prensibine değinilmiş, böylece verginin anayasal ilkeleri belirtilmiştir.

Vergi, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanını sağlamak için, devletin ve/veya vergilendirme yetkisini haiz kamu kurum veya kuruluşlarının (belediyeler gibi), gerçek ve/veya tüzel kişilerden ya da kişi topluluklarından, hukukî cebir altında, kanunla belirlenen esas ve usuller dairesinde, karşılıksız olarak ve iade edilmemek şartıyla aldıkları iktisadî kıymetlerdir (paradır).¹⁸ Buna göre verginin özelliklerini kamusal mal ve hizmetlerin finansmanını sağlamak, devletçe veya vergilendirme yetkisini haiz kamu kurum ve kuruluşları tarafından tahsil edilmek, hukukî cebre dayanmak, karşılıksız olmak, iade edilmemek ve genellik olmak üzere sıralayabiliriz. Vergi kavramı kapsamı itibarıyla dar ve geniş olmak üzere iki şekilde anlaşılabilir. Geniş anlamda vergi, vergilerin yanı sıra resim, harç ve şerefiye gibi kamunun gelirlerini ifade ederken, dar anlamda vergi ise sadece vergiye ilişkin kurallar bütünüdür.¹⁹

Verginin hukukî cebre dayanma özelliği, onun aynı zamanda bir yükümlülük oluşturmasıyla paralellik arz etmektedir. Kişiler tarafından bu yükümlülük yerine getirilmediğinde, diğer bir ifadeyle kişilerin vergi vermekten kaçması hâlinde birtakım yaptırımlara maruz kaldığı görülmektedir.²⁰ Nitekim 10 Ocak 1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) m.331’de: “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*” şeklindeki hükümle vergi

¹⁶ Ümit Süleyman ÜSTÜN, “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:11, S:1-2, ss.256-258.

¹⁷ KARAKOÇ, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s.1296.

¹⁸ Murat BATI, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara 2022, s.30; Altuğ Murat KÖKTAŞ, vd., *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Sonçağ Yayıncılık, 2015, s.9.

¹⁹ KÖKTAŞ, vd., *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.8.

²⁰ BATI, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s.30.

kanunlarına aykırı hareket edenler hakkında adli ve idarî yaptırımlar öngörülmüştür.²¹ Dolayısıyla kanun koyucu vergiyi bir yükümlülük olarak düzenlerken, aynı zamanda da bu yükümlülüğün ihlali karşılığında idari para cezası ve hapis cezası yaptırımları öngörmek suretiyle bu yükümlülüğe uyulmasını sağlamayı amaçlamıştır.

Toplumu oluşturan bireylerin, kamusal mal ve hizmetlerden bireysel anlamda menfaat elde etmesi her zaman mümkün değildir. Öyle bazı kamusal hizmetler vardır ki bunlardan elde edilecek menfaatin bireyler arasında bölüşümü söz konusu olamaz.²² Örneğin güvenlik hizmeti bu şekildedir. Devlet tarafından ifa edilen güvenlik hizmetinden toplumun genelinin menfaat sağladığı söylenebilir. Dolayısıyla sunulan kamusal mal ve hizmetlerin her birinin ayrı ayrı karşılığının bulunmaması, kişilerin bu mal ve hizmetlerin genelinin finansmanına katılmasına neden olmaktadır. Yine kişiler ödemiş olduğu vergiler neticesinde, sunulan kamusal mal ve hizmetlerden doğrudan ya da dolaylı olarak hiçbir şekilde yararlanmamış olabilirler.²³ Örneğin, Samsun’da ikamet eden bir kişinin Aydın’da yapılan bir otoyoldan hiçbir zaman geçmemiş olması, o yolun ve/veya diğer yolların yapılabilmesi adına gerekli olan finansman ihtiyacını karşılamak için vergi vermek yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır. Bundan dolayı kişiler, vergi ödeme yükümlülüğünü *karşılıksız* olarak yerine getirmektedir.

c. Verginin Konusu

Verginin konusu, vergiyi doğuran olayın üzerinde gerçekleşmesiyle birlikte, kişiyi vergi ödeme yükümlüsü ve Devleti de vergi alacaklısı kılan şey ve/veya iktisadî kıymetlerdir. Üzerine vergi konulan bu şeyler gelir, gider, ihracat, ithalat, servet, harcama, menkul – gayrimenkul sahiplenme veya devretme, evrak veya muamele gibi muhtelif fiil veya işlemler olabilmektedir.²⁴ Kanun koyucu da bu sebeple farklı unsurları verginin kaynağı olarak belirlemiş ve bu şekilde verginin konusu olan şeyleri geniş kapsamda tutmuştur.

Verginin konusunun ne olduğuyla alâkalı olarak kanunlarımızda herhangi bir tanım bulunmamaktadır. Bununla beraber her bir vergi için kendi kanunlarında

²¹ 10 Ocak 1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmî Gazete.

²² BATI, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s.30-31.

²³ Abdullah TEKBAŞ, “Türk Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi Bakımından Kamu Hizmetlerinin Finansmanı”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S:63, 2022, s.58.

²⁴ Sadık KIRBAŞ, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, 20. Baskı, 2015, s.87.

verginin konusu (mevzuu) ayrıca belirtilmektedir.²⁵ Zira Anayasa m.73'te verginin kanunla konulup değiştirilebileceği veya kaldırılabilirliği hükmü yer almaktadır. Verginin kanuniliği prensibine vurgu yapılan bu düzenlemeye göre bir vergi yükümlülüğü öngörülebilmesi için kanuni düzenleme yapılmasının zorunlu olduğu görülmektedir. Dolayısıyla kanun niteliğinde olmayan düzenleyici işlemlerle bir vergi yükümlülüğü getirilememektedir.²⁶ Verginin konusu demek, esasen verginin kendisi demek olduğu göz önüne alındığında da bir vergi yükümlülüğü getirmenin aslında bir vergi konusu belirlemekten ve bunun kapsam ve sınırlarını çizmekten ibaret olduğu hemen anlaşılmaktadır. Bu anlayıştan hareketle de kanun koyucu her bir vergi kanununda verginin konusunu açık bir şekilde tanımlamıştır.²⁷

Türk vergi sisteminde birçok vergi kanunu yer almaktadır. Bu kanunların genellikle düzenlemiş olduğu vergi konularına uygun bir şekilde adlandırıldığı görülmektedir.²⁸ Örneğin 6 Ocak 1961 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu bu şekildedir.²⁹ Kanun'un 1. maddesinde verginin konusu düzenlenmiş ve “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” şeklinde açıklanmak suretiyle verginin konusunun *gelir* olduğu belirtilmiştir. Böylece Kanun, kapsamını oluşturan vergi konusunun adıyla adlandırılmıştır. Yine 23 Şubat 1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ve 15 Haziran 1959 tarihli ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu da benzer örnekler arasında sayılabilir.

Vergi kanunlarında, verginin konusu kapsamında kalan hususların tek tek belirtilmesi gerekmektedir. Zira bu kapsama dahil olmayan konular veya o konuların bazı kısımları üzerinden vergi alınamamaktadır.³⁰ Diğer bir ifadeyle kanunda açıkça düzenlenmeyen konu üzerinden vergi alınması mümkün değildir.³¹ Kanun koyucu ekonomik, siyasi ve/veya sosyal sebeplerden ötürü bazı konuları ya kanunda açıkça düzenlenmemek suretiyle ya da kanunda açıkça düzenlemek suretiyle vergi dışı bırakabilmektedir.³² Kanun koyucunun, kanunda açıkça düzenlemek suretiyle vergi

²⁵ Şevki ÖZBİLEN, *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s.138.

²⁶ KARAKOÇ, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, ss.1265-1266.

²⁷ Erdoğan ÖNER, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara 2014, s.59.

²⁸ Abdurrahman AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara 2019, s.43.

²⁹ 6 Ocak 1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmî Gazete.

³⁰ ÖZBİLEN, *Vergi Hukuku*, s.138.

³¹ BATI, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s.72.

³² ÖZBİLEN, *Vergi Hukuku*, s.144.

dışı bıraktığı konulara *istisna* denmektedir.³³ Verginin düzenlendiği birçok kanunda, verginin konusunun belirtilmesinin hemen ardından istisnalara da yer verilmektedir. Örneğin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi, o kanun kapsamında vergilendirmeye tabi tutulabilecek bazı intikalleri, bentler hâlinde sayarak Veraset ve İntikal Vergisi'nden istisna tutmuştur.³⁴ Bu kanun ve bunun gibi birçok vergi kanununda da aynı usul benimsenmiş, tahdidi bir şekilde sayılmak suretiyle bazı konular bilinçli bir şekilde vergi dışı bırakılmıştır.³⁵

d. Vergi Mükellefi – Vergi Sorumlusu

Borç ilişkileri, niteliği gereği alacaklı ve borçlu olmak üzere iki taraf üzerine kuruludur. Borçlu taraf, verme, yapma veya yapmama edimini yerine getirmekle yükümlüyken alacaklı tarafın ise bu edimleri talep etme ve şartlarının oluşması hâlinde icra yoluyla takip etme hakkı mevcuttur.³⁶ Vergi borcu ilişkisinde de buna benzer bir durum söz konusudur.³⁷ Vergi alacaklısı taraf, vergiyi talep etme ve gerekirse cebri icrayla tahsil etme hak ve yetkisini haizken vergi borçlusu olan taraf ise bu borcunu ifa etmekle yükümlüdür. İşte vergi borcu ilişkisinde, vergiyi doğuran olayın vukuu bulmasıyla birlikte üzerine vergi borcu düşen ve bu borcu ödemekle yükümlü olan kişi veya kurumlara *mükellef* denilmektedir.³⁸

VUK m.8'de yer alan “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*” şeklindeki düzenlemeyle mükellefin tanımı yapılmış ve kimlerin vergi mükellefi olabileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişiler mükellef sıfatına sahip olmaktadır. Yine VUK m.10'da tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin de vergi mükellefi olabileceği düzenlenmiş, böylece vergi mükelleflerinin kapsamı geniş tutulmuştur. Ayrıca vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması hâlinde dahi vergi mükellefiyeti ve sorumluluğu devam edecek, böylece kanunen yasaklı olan verginin konusundan da vergi alınabilmektedir (VUK m.9/2). Örneğin uyuşturucu

³³ Alper AYDIN, *Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara 2021, s.66.

³⁴ 15 Haziran 1959 tarihli ve 10231 sayılı Resmî Gazete.

³⁵ İstisna hükümlerine yer veren diğer bazı kanun ve maddeleri için bkz. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu m.18 vd.; 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu m.4; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m.5.

³⁶ Fikret EREN, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Yetkin Yayınları, 20. Baskı, Ankara 2016, ss.101-102.

³⁷ Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Yayınları, 11. Baskı, 2020, s.89.

³⁸ SARAÇOĞLU ve PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, *Vergi Hukuku*, s.42.

satıcılığı yapan A gerçek kişinin, bu satışlardan elde ettiği gelirin vergilendirmeye tabi tutulacağı ve bu şekilde vergi mükellefi sıfatına sahip olacağı söylenebilir.

Verginin kanuniliği ilkesi gereğince her bir vergi kanununda o verginin mükellefinin kim olduğu açıkça gösterilmektedir.³⁹ Vergi kanununda mükellef olarak zikredilmeyen kimselerin o vergi açısından mükellef olabilmesi mümkün değildir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'na göre mükellefler gerçek kişilerdir (GVK m.3). Dolayısıyla ancak gerçek kişiler bu Kanun'un mükellefi olma hakkını haizdir. Bir başka vergi olan Veraset ve İntikal Vergisi'nin mükellefi ise, veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden şahıstır (VİVK m.5).

Kanun koyucu, bazı sosyo-ekonomik politikalar ve güdülen vergi siyaseti gereğince kanunlarda mükellefiyetin yanı sıra kimlerin mükellef olmayacağına dair hükümlere de yer vermiştir ki buna *muafiyet* denilmektedir.⁴⁰ Muafiyet kapsamına dahil edilen kişi veya kurumların o vergi açısından vergi ödeme borcu bulunmamaktadır. Mükellefiyeti daraltan bir müessese olan muafiyete birçok vergi kanununda yer verildiği görülmektedir.⁴¹ Örneğin esnafın, gelir vergisi bakımından esnaf muafılığı nedeniyle vergi vermemesi, il özel idarelerine veya belediyelere ait binaların emlak vergisinden muaf olması bu kapsamda sayılabilir.

Medeni hukuk bakımından bir hakka sahip olabilme ehliyetine *hak ehliyeti*; sahip olunan hakları kullanabilme ehliyetine ise *fiil ehliyeti* denmektedir.⁴² Vergilendirme ilişkisinde mükellef sıfatını haiz olabilmek için fiil ehliyeti şartı aranmamakta, hak ehliyetine sahip olmak yeterli kabul edilmektedir.⁴³ Nitekim VUK'un 9. maddesine göre, mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Buna göre örneğin küçüklerin, kısıtlıların veya temyiz kudretinden yoksun olanların da vergi mükellefi olabilmesi mümkündür. Ayrıca kanunda, mükellefiyet veya vergi sorumluluğuyla alakalı özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı hüküm altına alınmıştır (VUK m.8/3). Yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte ortaya çıkan vergi mükellefiyetinin bir başka kişiye devri için yapılan sözleşme, vergi dairesi açısından geçersiz olacak, mükellefin kanuni

³⁹ Uğur YİĞİT, *Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 1.Baskı, Ankara 2019, s.134.

⁴⁰ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s.93.

⁴¹ AYDIN, *Vergi Hukuku*, s.64.

⁴² Şaban KAYIHAN ve Mustafa ÜNLÜTEPE, *Medeni Hukuk Bilgisi*, Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara 2017, ss.165-166.

⁴³ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.54.

sorumluluğu devam edecektir.⁴⁴ Özel hukuktan farklı olarak sözleşme serbestisi ilkesinin geçerli olmadığı bu konudaki amacın, vergi alacağını güvence altına almak olduğu söylenebilir.

VUK m.8/2’de vergi sorumlusu: “...verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Verginin ödenmesi bakımından esas sorumlu mükellef olmakla beraber vergi alacağının güvence altına alınması, verginin tahsilindeki kolaylık ve hızlilik sebeplerinden dolayı mükellef dışındaki bir üçüncü kişinin (vergi sorumlusunun) verginin ödenmesi bakımından muhatap alınması kabul edilmiştir.⁴⁵ Vergi ziyayı riskinin de minimize edildiği bu durumda, verginin üzerinde doğmadığı vergi sorumlusu, mükellefin vergi borcunu vergi dairesine ödemekle ve yine bazı şekli ödevleri yerine getirmekle yükümlü kılınmıştır.⁴⁶ Vergi sorumlusu, mükellefin vergi borcunu yine mükellefin kendi malvarlığından kesmek suretiyle ödeyecektir. Vergi sorumlusunun, bu yükümlülüğünü yerine getirmesi hâlinde vergi borcunun aslı yönünden kendi malvarlığıyla herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak sorumlu, verginin zamanında ödenmemesinden kaynaklı olarak ortaya çıkacak vergi borcundan ve gecikme zammı gibi fer’i borçlardan kendi malvarlığıyla sorumlu olacaktır (VUK m.10/2). Bununla beraber sorumlu, verginin aslını mükellefe rücu edebilecektir (VUK m.10/3). Zira fer’i borçlar, sorumlunun, kendisinin yerine getirmekle yükümlü olduğu ödevi yapmamasından kaynaklı olarak ortaya çıkacak borçlardır ve dolayısıyla verginin aslından bağışık olarak bu borç vergi sorumlusuna aittir.

Vergi hukukunda değişik şekillerde sorumluluk hâllerine yer verilmiş, genel sorumluluk hâllerinin yanı sıra ilgili vergi kanunlarında da sorumluluk hâlleri düzenlenmiştir. Örneğin VUK m.10’da kanunî temsilcilerin sorumluluğuna ve VUK m.11’de *vergi kesenlerin sorumluluğuna* ilişkin düzenleme yer alırken VUK m.12’de de *mirasçılarının sorumluluğuna* dair hükümlere yer verilmiştir. Emlak vergisinden kaynaklanan sorumluluk ile motorlu taşıtlar vergisinden kaynaklanan sorumluluk hâlleri ise özel sorumluluk hâllerine örnek olarak verilebilir.

⁴⁴ ÖNER, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, ss.68-69.

⁴⁵ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s.94.

⁴⁶ Ahmet TEKİN, *Vergi Hukuku*, Meta Basım Matbaacılık, 2. Baskı, İzmir 2015, s.23.

2. Vergilendirme Süreci

a. Genel Olarak

Vergi ilişkisinin ortaya çıkabilmesi, ancak verginin konusuyla mükellef arasında bir bağlantının kurulması hâlinde söz konusu olabilir. İlgili vergi kanunundaki konunun gerçekleşip mükellefe bağlanması ve bu sayede vergi borcunun açığa çıkması ise sırasıyla birtakım işlemlerin tekemmülü suretiyle sağlanabilir. Vergi borcunun doğumundan tahsiline kadar işleyen sürece ve bu süreçte gerçekleşen idari işlemlere bütünüyle *vergilendirme süreci* denilmektedir.⁴⁷

İdarî işlemin en önemli unsurlarından birisi de *sebe*p unsurudur. İdareyi işlem yapmaya iten saikler olarak tanımlanan *sebe*p unsuru, aynı zamanda işlemin gerekçesini oluşturduğu için idarî işlem den önceki bir aşamayı ifade etmektedir.⁴⁸ Mükellefin vergi borcu (Devlet açısından vergi alacağı), kanunun vergiyi bağladığı olayın meydana gelmesiyle birlikte ortaya çıkmaktadır (VUK m.19/1). Bundan dolayı vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecinin sebe

p unsurunu teşkil etmekte ve akabinde vuku bulacak işlemlere ön ayak oluşturmaktadır.⁴⁹

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, kanunî vergi borcunun hukuk aleminde ortaya çıkmasına ve mükellefin sorumluluğuna neden olmaktadır. Bu aşamada vergi borcunun miktarı henüz belli olmadığı için tahsil kabiliyeti bulunmamaktadır. Bundan dolayı borcun miktar itibarıyla tespitini sağlayacak birtakım işlemlerin yapılması gerekmektedir ki bu işlemler VUK'ta zikredilen tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleridir. Ancak bu işlemlerin akabinde vergi borcu tahsil edilebilir hâle gelecek ve mükellefin sorumluluğuna gidilebilecektir. Şimdi sırasıyla bu işlemlerin ne olduğunu inceleyelim.

b. Tarh

Tarh işlemi, vergi dairesi tarafından, vergiyi doğuran olayın vukuu bulmasıyla beraber ortaya çıkan, soyut vergi borcunu somut hale getirmek ve kanunda yer verilen matrah ve oranlara (nispetlere) göre miktar itibarıyla tespit etmek suretiyle tahsil edilebilir hâle getirmek için yapılan idarî bir işlemdir (VUK m.20).⁵⁰ Tarh işleminin kanunda idarî işlem olarak tanımlanması, onun bir idarî işlemin sahip

⁴⁷ Mahmut KALENDEROĞLU, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, Agon Yayınları, 17. Baskı, Ankara 2016, s.54.

⁴⁸ Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA, *Türk İdare Hukuku*, Seçkin Yayınları, 16. Baskı, Ankara 2023, s.447.

⁴⁹ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.259.

⁵⁰ ARSLAN, *Vergi Hukuku*, s.85.

olması gereken yetki, şekil, konu, sebep ve maksat unsurları bakımından da hukuka uygun olmasını gerektirir.⁵¹

Tarh işlemi; her mükellef için ayrı ayrı gerçekleştirilmesi nedeniyle *bireysel işlem*, mükellefe yükümlülük getirmesi ve aksi davranışın yaptırıma tabi tutulmuş olması nedeniyle *yükümlendirici işlem*, vergi borcunun miktar bakımından tespitini sağlaması nedeniyle *belirtici işlem*, kesin ve yürütülmesi gerekli olan bir işlem olması nedeniyle *icrai işlem* olarak nitelendirilebilir.⁵²

Tarh işlemi sayesinde Devletin vergi alacağı ve mükellefin vergi borcu net bir şekilde hesaplanmış olur.⁵³ Bu hesaplama yapılırken ilk olarak matrahın belirlenmesi gerekir ki verginin üzerinden alınacak meblağ ancak bu şekilde tespit edilebilir. Yapılan matrah tespiti işleminin ardından kanunda belirtilen oranın matraha uygulanması suretiyle Devletçe alınması gerekli olan vergi alacağı belirlenmiş olur. Peki verginin hesaplanmasında asıl önemli olan matrahın belirlenmesi nasıl gerçekleştirilecektir?

İdare tarafından tarh işleminin yapılabilmesi için ilk olarak matrahın belirlenmesi gerekmektedir. VUK'a göre matrahın belirlenmesinde işletilmesi gereken temel usul beyannameye dayanan tarh usulüdür. Bunun mümkün olmaması veya eksik kalması hâlinde ise ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı ve idarece vergi tarhı olmak üzere birden fazla tarh çeşidinden biri işletilmek suretiyle matrahın belirlenmesi yapılmaktadır. Bu tarh çeşitlerine kısaca değinecek olursak:

-*Beyana dayanan tarh usulü*; mükellefin, matrahını tespiti yarar gelir ve giderlerini içeren defter ve evraklarını, vergi dairesine bir beyannameyle birlikte kendisinin veya sorumlusunun tevdi etmesi suretiyle bildirmesi neticesinde yapılan tarh işlemini ifade etmektedir. Bu usulde mükellef kendisi bir beyanda bulunduğu için kural olarak beyanının doğru olduğu ve bu beyanı üzerine yapılan tarhiyat işlemine karşı itiraz etmeyeceği kabul edilir (VUK m.27). Bundan dolayı mükellefin beyanı üzerine yapılan tarhiyatta mükellefe bir tahakkuk fişi verilir ve böylece verginin tebliğ ve tahakkuk aşamalarının hepsi bir arada gerçekleşmiş olur (VUK m.25).⁵⁴ Beyannamenin vergi dairesine fiziken tevdi edilmesi mümkün olduğu gibi elektronik ortamda gönderilmesi de söz konusu olabilmektedir (VUK m.28). Beyan

⁵¹ ÖNCEL, vd., *Vergi Hukuku*, ss.95-99.

⁵² Ateş OKTAR, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, 11. Baskı, İstanbul 2016, ss.114-115.

⁵³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.186.

⁵⁴ OKTAR, *Vergi Hukuku*, s.115.

usulüne göre mükellefin bildirdiği matrah esas olmakla birlikte vergi dairesince bir inceleme (inceleme, arama, yoklama veya bilgi toplama) yapılma yetkisi mevcuttur ve bu incelemede beyanın doğru olmadığı tespit edilirse, ilave vergi tarhı söz konusu olabilecektir (VUK m.29).⁵⁵

-İkmalen vergi tarhı; bir verginin tarh edilmesinden sonra bu vergiyle alâkalı olarak ortaya çıkan defter, kayıt ve belgelere göre bir matrah ya da matrah farkı tespit edilmesi hâlinde idare tarafından bu yeni matrah ya da matrah farkı üzerinden verginin tarh edilmesidir (VUK m.29). Bu vergi tarhiyatına özellikle de beyan usulüne göre matrah belirlenmesi durumunda başvurulması söz konusu olmaktadır.⁵⁶ Zira mükellefler, vergi dairesine beyanname verirken eksik veya hatalı beyanname verebilmekte, buna ilişkin yapılan inceleme sonucunda bu eksikliklerin tespiti hâlinde ise idarece tamamlayıcı nitelikteki ikmalen vergi tarhı usulüne başvurulmaktadır.⁵⁷

-Re'sen vergi tarhı; vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanmak suretiyle tespitinin mümkün olmadığı durumlarda takdir komisyonlarınca takdir edilen veya vergi inceleme memurlarının düzenlemiş olduğu vergi inceleme raporlarındaki matrah veya matrah farkına istinaden verginin tarh edilmesi olarak tanımlanmaktadır (VUK m.30). İkmalen tarhiyatta aslında mükellef, yükümlülüğünü eksik de olsa yerine getirmekte ve bu şekilde idareyle arasında bir vergi ilişkisi doğmaktadır. Re'sen tarhiyatta ise mükellef yükümlülüğünü yerine getirmemekte, bu nedenle matrahı doğru ve eksiksiz bir şekilde tespit edemeyen vergi idaresi, matrahı kendisi takdir ederek tarhiyatı yapmaktadır.^{58 59}

-İdarece vergi tarhı; ikmalen ve re'sen vergi tarhı hâlleri dışında kalan durumlarda, mükelleflerin, verginin tarhının gerçekleştirilebilmesi için vergi idaresine belirli zamanlarda müracaat etmemeleri veya kanunlarda kendilerine yüklenen yükümlülükleri yerine getirmedikleri için tarh edilemeyen verginin,

⁵⁵ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.263.

⁵⁶ OKTAR, *Vergi Hukuku*, s.119.

⁵⁷ BATI, *Vergi Hukuku*, s.201.

⁵⁸ KÖKTAŞ, vd., *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.47.

⁵⁹ VUK m.30'a göre re'sen vergi tarhı ya takdir komisyonları tarafından ya da vergi incelemesi yapmaya yetkilendirilmiş kişiler tarafından hazırlanan raporlar doğrultusunda yapılmaktadır. Takdir Komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur (VUK m.72). Yine VUK m.74'te de takdir komisyonunun matrah belirleme görevinin bulunduğu açıkça ifade edilmiştir.

kanunda gösterilen matrahlar üzerinden vergi idaresi tarafından tespit edilmesi olarak tanımlanabilir (VUK m.30). Tarhın bu usulü, yukarıda mezkûr tarh usulleri dışında kalan diğer hâlleri kapsamı içerisine almakta ve verginin tarhını sekteye uğratabilecek hususları böylece bertaraf etmiş bulunmaktadır. Vergi ziyanının önüne geçebilmek ve verginin kontrolünü sağlayabilmek adına bu şekilde kapsayıcı bir tarh usulüne yer verilmiş olmasının vergi siyaseti açısından yerinde olduğu söylenebilir.⁶⁰

c. Tebliğ

Bir kişiye, hakkında hüküm ve sonuç doğuracak bir yazının belirli kurallar çerçevesinde iletilmesi işlemine *tebliğ* adı verilmektedir. Tebliğin, ihtiva ettiği hükümler itibarıyla muhatabını bilgilendirme ve/veya onun bazı işlemleri yapabilmesinde ibtida teşkil etme fonksiyonu mevcuttur.⁶¹ Tebliğ, sahip olduğu bu fonksiyonu nedeniyle, özellikle adil yargılanma hakkının işlerliğini sağlamada büyük bir öneme sahiptir. Gerçekten de adil yargılanma hakkının, kapsamı içerisindeki birçok hakkın kullanımının gerçekleşebilmesi ve ihlalinin önlenebilmesi, ancak usulüne uygun bir tebliğin yapılması suretiyle mümkündür.⁶² Örneğin bir gerçek kişinin, hakkında açılan bir davaya karşılık verebilmesi, o davada kendi haklılığını savunabilmesi, her şeyden önce kişinin kendisi hakkında açılan davadan haberdar olmasına bağlıdır. Kişi, davadan haberdar olmakla beraber, hakkında ileri sürülen iddiaları da eksiksiz ve açık bir şekilde öğrenmelidir ki savunmasını buna göre gerçekleştirebilsin. İşte bu ve bunun gibi birçok hakkın tam anlamıyla kullanılabilmesi, kişinin usulüne uygun bir tebliğ ile bilgilendirilmesi neticesinde mümkün olabilmektedir.

Tebliğ konusunun hüküm ve sonuçları itibarıyla önemli bir yere sahip olduğu alanlardan birini de vergilendirme oluşturmaktadır. Vergilendirme ilişkisinde, vergi idaresiyle mükellef arasındaki bağlantının kurulması, özellikle tebliğ vasıtasıyla mümkün olmaktadır. Vergi ve ceza ihbarnamesi gibi mükellefin gıyabında yapılan ve onu yükümlendirici işlemlerin hüküm ifade edebilmesi için ise (istisnaları hariç)⁶³

⁶⁰ Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı, Devre 1, C: 12, B: 45, 10.02.1963, ss.152-153. E.T.: 19/03/2023.

⁶¹ Muhammed ÇELİK ve Mehmet YÜCE, “Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 2016, C: 0, S: 16, ss.140-142.

⁶² AYM, E.2021/37, K.2021/63, 29/12/2022, § 27. E.T.:19/03/2023.

⁶³ Beyana dayanan tarhiyatta vergi idaresi, vergiyi hesaplayıp tahakkuk fişiyle birlikte mükellefe vermekte, mükellefin tahakkuk fişini almaması hâlinde ise postayla adresine göndermektedir (VUK m.25-26-27-28). Ancak tahakkuk fişinin postayla gönderilmesi, verginin tahakkuk etmediği anlamı taşımamaktadır. Bu tarh usulünde mükellef nezdinde tarh ve tahakkuk aşamaları birlikte

bunların mükellefe (veya sorumlulara) tebliğ edilmesi gerekmektedir.⁶⁴ Bu tebliğle beraber mükellef, hakkındaki vergilendirme işleminden haberdar olmakta ve tebliğ, mükellefin tepkisel davranışlarının başlangıç noktasını oluşturmaktadır.⁶⁵ Tebliğle alâkalı olarak 19.02.1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu'ndan ayrı bir şekilde VUK m.93 ve devamında hükümlere yer verilmiştir.⁶⁶ Buna göre maliye alanına dair tebligatlarda VUK hükümleri geçerli olacaktır. Nitekim Tebligat Kanunu m.51'de: *"Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikân yapılır."* hükmü yer almaktadır. Buradan da anlaşılağı üzere vergi işlemleriyle ilgili tebliğlerde öncelikle VUK hükümleri uygulanacak, bu özel kanunda düzenleme bulunmayan hâllerde ise genel kanun niteliğindeki Tebligat Kanunu uygulama alanı bulacaktır.⁶⁷

VUK m.21'e göre tebliğ: *"Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi(dir)."* olarak tanımlanmıştır. Tebliğe konu olacak bildirimlerin vergilendirmeye alâkalı hüküm ifade edecek nitelikte bildirimler olması gerektiğı maddede ifade edilmiştir. Örneğın vergi ihbarnameleri (VUK m.34),⁶⁸ ceza ihbarnameleri (VUK m.366),⁶⁹ yoklama fişleri (VUK m.132)⁷⁰ ve takdir komisyonu raporları (VUK m.35)⁷¹ gibi belgeler tebliğ suretiyle mükellefe veya vergi sorumlusuna iletilmesi icap eden belgeler arasındadır. Yine tebliğın muhatapları olarak VUK m.21'de mükellef ve ceza sorumlusu sayılmıştır. Bunların yanı sıra VUK m.94 ve devamında tebliğın, mükellefin kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine, muhatabın tüzel kişisi olması hâlinde bunların başkan veya müdürlerine, tüzel kişiliğı olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine,

gerçekleşmekte ve böylece tebliğ usulü ortadan kalkmış olmaktadır (VUK m.25). Bu nedenle tahakkuk fişi, mükellefe tebliğine gerek bulunmayan vesikalar arasında zikredilebilir (VUK m.93).

⁶⁴ ARSLAN, *Vergi Hukuku*, s.96.

⁶⁵ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.285.

⁶⁶ 19.02.1959 tarihli ve 10139 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁷ OKTAR, *Vergi Hukuku*, s.123.

⁶⁸ VUK m.34'e göre: *"İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır."*

⁶⁹ VUK m.366' a göre: *"Kesilen vergi cezaları ilgililere (Ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur."*

⁷⁰ VUK m.132'e göre: *"Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir."*

⁷¹ VUK m.35'e göre: *"Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir."*

mükellefin yerine geçen veli, vasi veya kayyım varsa bunlardan birine yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.⁷²

Tebliğ, verginin tarh aşamasından tahakkuk aşamasına geçişine dair süreci başlatmaktadır. Bir diğer ifadeyle verginin tespitinin ardından kesinleşerek tahsil edilebilecek hâle gelebilmesi ancak tebliğ aşamasının varlığı ve işlerliğiyle mümkündür.⁷³ Dolayısıyla tebliğ aşamasının yerine getirilmesi ve mükellefe ilgili evrakların gönderilmesi önem arz etmektedir. Tebliğin bu denli önemli olması, bu aşamanın herhangi bir aksamaya sebebiyet vermeden işletilmesi ihtiyacını da beraberinde getirmektedir. Hal böyle olunca tek bir usul kullanılmak suretiyle tebliğin gerçekleştirilmesi düşünülemez. Zira böyle bir durumda tebliğ aşamasının aksaması ve işlerin yavaş yürümesi her daim mümkündür.⁷⁴ Bundan dolayı tebliği gereken evrakın niteliğine göre tebliğin hızlı, daha az masraflı veya zamanında yapılabilmesi için muhtelif tebliğ usullerinin varlığı elzemdir. Kanun koyucu da buradan hareketle VUK'ta posta ile tebliğ (VUK m.99), memur vasıtasıyla tebliğ (VUK m.107), elektronik ortamda tebliğ (VUK m.107/A), ilan yoluyla tebliğ (VUK m.103) ve dairede tebliğ (VUK m.93) olmak üzere beş ayrı tebliğ çeşidine yer vermiş ve temel tebliğ usulü olarak posta ile tebliği kabul etmiştir.⁷⁵

Posta ile tebliğde tebliğ edilecek evrak, kapalı zarf esasına göre postaya verilir (VUK m.99). Bilinen adrese yapılan tebliğler posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır (VUK m.100). Muhatabın adreste bulunmaması hâlinde muhatabın yerine kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüş itibarıyla 18 yaşından aşağı olmaması ve açık bir şekilde ehliyetsiz olmaması gerekmektedir (VUK m.94). Tebliğin, kanuna uygun olmamasından dolayı geçersiz kabul edilebilmesi için yapılan hatanın esasa ilişkin olması gerekmekte, şekle dair yapılan hatalar tebliği geçersiz kılmamaktadır (VUK m.108). Kanunda esasa ilişkin hatalar olarak vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin türü veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması sayılmıştır.⁷⁶

⁷² Nihal SABAN, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, 8. Baskı, İstanbul 2016, ss.170-171.

⁷³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, ss.192-193.

⁷⁴ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, ss.81-82.

⁷⁵ AYM, E.2021/37, K.2021/63, 29/12/2022, § 7. E.T.: 22/03/2023.

⁷⁶ OKTAR, *Vergi Hukuku*, s.130.

d. Tahakkuk

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi vergi borcunun doğumuna sebebiyet vermekte, ancak vergi borcunun istenebilmesi için yeterli olmamaktadır. Bunun için verginin hesap edilmesi ve ardından talep edilebilir hâle gelebilmesi gereklidir. İşte verginin, tarh ve tebliğ işlemlerinin yapılmasının ardından ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesine *tahakkuk* adı verilmektedir (VUK m.22). Tanımdan da anlaşılacağı üzere tahakkuk, tarh işlemi gibi bir idarî işlem değildir.⁷⁷ Dolayısıyla bir idarî işlemde bulunması gereken unsurların tahakkuk kavramı için geçerli olmadığı söylenebilir.⁷⁸

Mükellefin veya vergi sorumlusunun vergi borcunu ödemek zorunda olduğu, Devletin de vergi alacağını cibrî icra yoluyla alabilme imkânına eriştiği tahakkuk evresi kesinleşmeden evvel vergi alacağının kesin bir alacak olduğundan söz etmek mümkün değildir. Zira mükellefe veya vergi sorumlusuna (beyana dayanan tarhiyatın dışında) tebliğ edilen vergi ihbarnamesi, vergi borcunu ödeme imkânı sunmasının yanı sıra mükellefe, hakkında tarh edilen vergiye karşı hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle dava açabilme hakkı da tanımaktadır (VUK m.377, İYUK m.7). Mükellefin, tebliği almasının ardından başlayan süreler nispetinde, hakkında düzenlenen vergi borcuna karşı dava açması ise tahakkuk evresini ertelemekte ve vergi borcunun kesinleşmesini engellemektedir.⁷⁹ Dolayısıyla tahakkuk evresi esasen bir süreci değil, sürecin sonundaki bir durumu işaret etmektedir.⁸⁰

Vergi borcunun hangi anda tahakkuk ettiği hususu, ödeme veya tahsil işlemlerinin hüküm ve sonuçları açısından önem arz etmektedir. Tahakkukun hangi anda gerçekleştiği bakımından beyana dayanan tarhiyatla ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat açısından farklı ihtimaller söz konusudur. Beyana dayanan tarhiyatta mükellef (veya sorumlu), tarha esas olacak matraha ilişkin beyannamesini vergi idaresine kendisi bildirmektedir.⁸¹ Bunun üzerine vergi idaresi tarafından bir tahakkuk fişi düzenlenmekte ve mükellefe (veya vergi sorumlusuna) bu tahakkuk fişinin tevdiıyla beraber vergi borcu tahakkuk etmektedir (VUK m.25). Beyana dayanan tarhiyatta tahakkuk fişi, tebliğ işlemini ortadan kaldırmakta ve tarh ile

⁷⁷ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.297.

⁷⁸ Andaç ESEMEN, "Türk Vergi Hukuku'nda Verginin Tahakkuku", *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2022, C: 3, S: 2, s.348.

⁷⁹ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, ss.213-214.

⁸⁰ ESEMEN, "Türk Vergi Hukuku'nda Verginin Tahakkuku", s.348.

⁸¹ ÖNCEL, vd., *Vergi Hukuku*, s.100.

tahakkuk işlemlerini birleştirmektedir.⁸² Mükellef, tahakkuk fişini elden teslim almamış olsa ve bu fiş posta yoluyla veya elektronik ortamda kendisine gönderilse bile vergi borcunun tahakkuku, tahakkuk fişinin düzenlendiği anda gerçekleşmektedir.⁸³ Kendi beyanıyla hakkında vergi işlemi tesis edilmesi, mükellefin, tesis edilen vergi işlemine karşı bir itirazının olmadığına ve bu işleme karşı dava açmayacağına karine teşkil etmektedir.⁸⁴ ⁸⁵ Bu düşünceden hareketle beyana dayanan tarhiyatta, mükellefin beyanı üzerine düzenlenen tahakkuk fişi, verginin tahakkuku yerine geçer ve vergi borcu ödenmesi lazım ve/veya tahsil edilebilir bir duruma gelmiş olur.

İkmalen, re'sen veya idarece tarh usullerinde vergi, idarece tarh edilmekte ve mükellefe tarh edilen vergi ve/veya ceza, vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenmek suretiyle tebliğ edilmektedir (VUK m.34, VUK m.366). Bu tarh usullerinde mükellefi borçlandırabilmek için, hakkında yapılan tarhiyatın mükellefe tebliğ yoluyla bildirilmesi gerekmektedir.⁸⁶ Zira ancak bu şekilde mükellefin, hakkındaki vergi borcundan haberdar olma imkânı söz konusu olabilir. Kendisine tebliğ yapılan mükellefin bu noktada ilk hak ve yetkisi ifa (ödeme) suretiyle vergi borcunu doğrudan sona erdirmesidir.⁸⁷ Mükellefin, söz konusu yolu seçmemesi hâlinde ise iki türlü davranış sergilemesi mümkündür. Mükellef ya tebliğden itibaren belli bir süre içerisinde tarh edilen vergiye karşı dava açacak ya da bu süreyi dava açmadan geçirecektir.⁸⁸ Bu hareket şekillerinin her biri, sonuçları itibarıyla farklılık arz etmektedir.

Mükellefin, kendisine tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesine karşı 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmaktadır (İYUK m.7). Eğer mükellef dava açma hakkını kullanmazsa bu durumda vergi/ceza 30 günlük sürenin

⁸² ARSLAN, *Vergi Hukuku*, s.108.

⁸³ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.88.

⁸⁴ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.298.

⁸⁵ İhtirazi kayıtla verilen beyannameler ve vergi hataları bu kuralın istisnasını teşkil etmektedir. Mükellefin, beyannamesinde ihtirazi kayda yer vermiş olması kendisine, beyanı üzerine tarh edilen vergi borcuna karşı dava yoluna başvurabilme imkânı sağlamaktadır. Konuya ilişkin VUK'ta bir hüküm yer almamasına rağmen İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda bir hüküm yer almaktadır. İYUK m.27/4'te ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi üzerine dava açılması hâlinde, açılan davaların tahsilat işlemlerini durdurmayacağı kabul edilmektedir. Tahsilat işlemlerinin durdurulabilmesi için mahkemeden yürütmenin durdurulması kararı alınması gerekmektedir. Daha fazla bilgi için bkz. KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.299.

⁸⁶ ÖZBİLEN, *Vergi Hukuku*, s.176.

⁸⁷ ARSLAN, *Vergi Hukuku*, s.110.

⁸⁸ ARSLAN, *Vergi Hukuku*, s.110.

sonunda kendiliğinden tahakkuk edecektir.⁸⁹ Yani bu sürenin sonunda vergi idaresi, mükelleften vergi borcunu cebren tahsil edebilecek konuma gelmiş olacaktır. Tahakkukun kendiliğinden gerçekleşmesi de bir idarî işlem olan tarhtan farklı olarak tahakkukun aşama olduğunun kabul edilmesinin bir gereğidir.

Tahakkukun gerçekleşmesi ile verginin kesinleşmesi birbirinden farklı hususlardır. Verginin tahakkuk etmiş olması beraberinde verginin kesinleşmesi sonucunu da her zaman sağlamamaktadır.⁹⁰ Bununla birlikte dava açılmadan 30 günlük sürenin geçirilmiş olması, tahakkukla birlikte verginin kesinleşmesi sonucunu da doğurmaktadır.⁹¹ Dolayısıyla mükellefin, verginin tebliğinden itibaren 30 günlük süreyi hareketsiz kalarak geçirmesi verginin kesinleşmesine ve vergiye karşı başvurulabilecek kanun yollarının kapanmasına neden olmuş olacaktır.

Tarh edilen vergiye karşı mükellefin 30 günlük süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açması hâlinde, tahsil işlemleri kendiliğinden durmaktadır (İYUK m.27/4). Yürütmenin durdurulması için talebe gerek olmadığı gibi mahkemece de bir karar verilmesine hacet yoktur.⁹² Süresi içerisinde dava açılmış olması, tahsil işlemlerinin durması için tek başına yeterlidir.⁹³ Yürütmenin durması aynı zamanda tahakkuk aşamasının da davanın sonuna ertelenmesine sebebiyet vermektedir.⁹⁴ Bu durumda mahkemece bir karar verilinceye kadar mükellefin ödeme yükümlülüğü askıya alındığı gibi idarece de verginin tahsiline ilişkin yasal yolların işletilmesi mümkün değildir.

Mükellef tarafından açılan davanın mahkemece kabul edilmesi hâlinde tarh edilen vergi terkin edilmekte ve böylece mükellefin vergi borcu ortadan kalkmaktadır.⁹⁵ Davanın reddedilmesi hâlinde ise yürütmenin ertelenmesi durumu da ortadan kalkarak mükellefin vergi borcu tahakkuk edecektir. Bu aşamada mükellefin vergi borcunu ödeme sorumluluğu doğmuş olacaktır. Ancak hâlen vergi borcunun kesinleştiğinden söz edilmesi mümkün değildir. Zira mükellefin söz konusu ret kararını kanun yoluna taşıma imkânı mevcuttur. Kanuna göre mükellefin 30 günlük

⁸⁹ ESEMEN, “Türk Vergi Hukuku’nda Verginin Tahakkuku”, s.352.

⁹⁰ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.300.

⁹¹ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.300.

⁹² ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s.214.

⁹³ ÖNER, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, ss.131-132.

⁹⁴ KIRBAŞ, *Vergi Hukuku*, s.122.

⁹⁵ BATI, *Vergi Hukuku*, s.233.

süre içerisinde (istinaf sınırı altında kalmamak kaydıyla)⁹⁶ ret kararına karşı istinaf kanun yoluna, ardından da kararın niteliğine göre temyiz kanun yoluna başvurma hakkı bulunmaktadır.⁹⁷ Hal böyle olunca söz konusu 30 günlük kanun yolu süresi müddetince, vergi borcunun kesinleştiğinden bahsedilememektedir. Eğer mükellef bu süreyi hareketsiz geçirirse, sürenin sonunda vergi borcu kesinleşecek, eğer bu süre içerisinde kanun yoluna başvurursa ancak kanun yolu mercilerinden ret kararı alması hâlinde söz konusu vergi borcu kesinleşmiş olacaktır.⁹⁸ Yine kanun yoluna başvurma yürütmeyi kendiliğinden durdurmamakta, ancak talep hâlinde üst mahkemece verilen karara göre yürütme durdurulabilmektedir.⁹⁹ Talebin kabul edilmesi hâlinde de verginin tahakkuku, üst mahkemece esas hakkında karar verilinceye kadar ertelenmiş olacaktır.

Tahakkuk bakımından önem arz eden tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsil edilmesi tahakkukun da gerçekleşmesini sağlamaktadır (VUK m.24). Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları birbirinden ayrılmamakta, verginin tahsiliyle birlikte tüm bu aşamalar birleştirilmektedir.¹⁰⁰ Vergiyi doğuran olayın vukuunun ardından ilk aşamada verginin tahsili gerçekleştirilmekte, bu işlemle vergi borcu ödenmiş olmaktadır.¹⁰¹ Ancak tahsil işlemi, tahakkukun başlangıcını oluşturduğu için mükellefin bu vergiye karşı dava açma hakkı, verginin tahsilinin ardından başlamaktadır (İYUK m.7). Yani bu tür vergilerde, diğer vergi türlerinden farklı olarak mükellefin önce vergiyi dava etmesi ve ardından vergi borcunu ödemesi söz konusu olmamaktadır. Mükellef, idareye öncelikle vergi borcunu ödemekte, akabinde bu vergi işlemine karşı dava açabilmektedir. Verginin ne zaman kesinlik kazanacağı konusunun ise tahsil işleminin ardından vergiye karşı süresinde dava açılıp açılmamasına ve mahkeme kararının kabul veya ret olup olmamasına bağlı olduğu, dolayısıyla diğer tarhiyat türlerindeki kesinleşme mevzuundan farklı olmadığı unutulmamalıdır.

⁹⁶ 2023 yılı için Vergi davalarında istinaf sınırı 20.000 TL olarak kabul edilmiştir.

⁹⁷ ALPTEKİN, *Vergi Hukuku*, ss.41-42.

⁹⁸ Fevzi Rifat ORTAÇ ve Hilmi ÜNSAL, *Genel Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ankara 2019, s.128.

⁹⁹ ÖNER, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.132.

¹⁰⁰ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s.216.

¹⁰¹ BATI, *Vergi Hukuku*, s.234.

e. Tahsil

Vergiye doğuran olayla başlayarak somutlaştırılan vergi ödevi ilişkisi verginin tahsiliyle birlikte sona ermektedir. Vergilendirmenin nihaî evresi olan tahsil, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının akabinde gündeme gelmektedir. Verginin, kamu giderlerini karşılama fonksiyonunu en iyi şekilde yerine getirebilmesi, vergilendirme süreci kapsamındaki tahsil işlemlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi neticesinde mümkündür. Verginin tahsilinin yapılabilmesi için vergilendirme sürecinin diğer aşamalarının usulüne uygun bir şekilde gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Aksi durumda, özellikle vergiye karşı dava açılması hâlinde, verginin tahsil edilebilmesi mümkün değildir.

Tahsil kelimesi TDK'ya göre “*parayı alma, toplama*” anlamlarına gelmektedir.¹⁰² Sözlük anlamına bakıldığı vakit tahsilin, yalnızca idare açısından hüküm ifade eden bir kavram olduğu söylenebilir. VUK m.23'te ise tahsilin, verginin kanuna uygun surette ödenmesi olduğu ifade edilmiştir. Kanuni tanıma göre tahsil, ödeme anlamına gelecek şekilde kullanılmaktadır. Tahsil kavramının sözlük anlamı ve kanunî tanımı birlikte değerlendirildiğinde; tahsil kavramıyla ödeme kavramının aynı anlama gelmedikleri ancak her ikisinin de birbirlerini tamamladıkları ve aynı sonucu doğurdıkları anlaşılmaktadır.¹⁰³ Zira her iki işlem sonucunda da vergi ödevi ilişkisi ortadan kalkmakta ve vergi borcu sona ermektedir. Dolayısıyla vergi alacağının hazineye intikalini mümkün kılan ve devlet açısından geçerli olan kavram tahsil iken kişiler açısından geçerli olan kavramın ödeme olduğu söylenebilir.¹⁰⁴

Ödemede kişi kendi rıza ve iradesiyle süresinde yükümlülüğünü yerine getirerek vergi borcunu ödemekteyken, tahsilde kişi kendi rıza ve iradesiyle yükümlülüğünü yerine getirmeyerek vergi borcunu ödemediği için vergi dairesi tarafından cebri icra kullanılmak suretiyle verginin alınması sağlanmaktadır.¹⁰⁵ Yani ödemede rıza unsuru söz konusuysa, tahsilde rıza dışılık yer almakta ve zor kullanma söz konusu olmaktadır.¹⁰⁶ Vergi borcunun mükellef veya sorumlu tarafından süresinde (vadesi) ödenmemesi, borcun daha sonradan rızaen ödenmesine

¹⁰² tahsil ne demek TDK Sözlük Anlamı (sozluk.gov.tr) E.T.: 04.04.2023

¹⁰³ Betül HAYRULLAHOĞLU, *Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Doktora Programı Doktora Tezi, İzmir 2018, s.4.

¹⁰⁴ OKTAR, *Vergi Hukuku*, s.134.

¹⁰⁵ HAYRULLAHOĞLU, *Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları*, s.5.

¹⁰⁶ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.307.

engel teşkil etmemektedir.¹⁰⁷ Mükellef, süresi (vadesi) geçtikten sonra da vergi dairesine vergi borcunu ödeyebilmektedir. Bu durumda mükellefin vergi borcuna geç kaldığı süre müddetince gecikme zammı uygulanacak ve mükellef asıl borcun yanı sıra gecikme zammını da vergi dairesine ödediği takdirde borcu sona ermiş olacaktır (AATUHK m.51).

Vergi kanunlarında, kanunun düzenlediği vergiyle alakalı olarak, verginin ne zaman ve ne şekilde ödemesinin yapılacağına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Her vergi, kendi kanununda özel düzenlemelerin bulunması durumunda bu düzenlemelere tabi olmakta ve ilgili vergi kendi kanununa göre ödenmektedir.¹⁰⁸ Bu şekilde düzenlemelerin bulunmadığı vergilerde ise tahsil işlemleri 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre yapılmaktadır.¹⁰⁹ Tarh, tebliğ ve tahakkuk evrelerinin yanı sıra tahsil evresine ilişkin düzenlemeler hem 213 sayılı VUK'ta hem de esas itibarıyla 6183 sayılı AATUHK'ta yer almaktadır.¹¹⁰ VUK'ta düzenlenen hükümlerin verginin rızaen ödenmesine yönelik hükümler olduğu, AATUHK'ta düzenlenen hükümlerin ise vergi borcunun rızaen ödenmemesi hâlinde verginin nasıl tahsil edileceğine ilişkin, diğer bir ifadeyle verginin cebri icra suretiyle tahsiline ilişkin hükümler olduğu anlaşılmaktadır.¹¹¹

Tahsil, tahakkuktan farklı olarak bir aşama değil, idari bir işlemdir.¹¹² Tahsil işlemi de tarh işleminde olduğu gibi idare tarafından tek yanlı olarak yapılmakta ve mükellef üzerinde sonuçlar doğurmaktadır. Bu nedenle tahsil işlemi bakımından, idari işlemin türleri ve idari işlemin unsurlarının aynen geçerli olduğunu ifade etmek gerekmektedir.¹¹³ Tahsil işlemi; her mükellef için ayrı ayrı gerçekleştirilmesi nedeniyle *bireysel işlem*, mükellefe yükümlülük getirmesi ve aksi davranışın yaptırıma tabi tutulmuş olması nedeniyle *yükümlendirici işlem*, vergi borcunu sona erdirmesi nedeniyle yeni bir hukuki durum yarattığından *yapıcı(inşai) işlem*, kesin ve yürütülmesi gerekli olan bir işlem olması nedeniyle *icrai işlem* olarak nitelendirilebilir.¹¹⁴

¹⁰⁷ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.217.

¹⁰⁸ OKTAR, *Vergi Hukuku*, s.134.

¹⁰⁹ OKTAR, *Vergi Hukuku*, s.134.

¹¹⁰ İbrahim OLGUN, *Türk Vergi Hukukunda Tahsil*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuku Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul 2022, ss.37-38.

¹¹¹ OLGUN, *Türk Vergi Hukukunda Tahsil*, ss.37-38.

¹¹² KÖKTAŞ, vd., *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.56.

¹¹³ HAYRULLAHOĞLU, *Türkiye'de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları*, s.6.

¹¹⁴ ÖNCEL, vd., *Vergi Hukuku*, ss.113-114.

Hakkında vergi borcu terettüp eden kişinin bu borcu ödememesi durumunda vergi dairesi tarafından tahsil işlemleri için harekete geçilmektedir. Bu kapsamda mükellefe borcunu ödemek üzere borcun miktarını gösterir bir *ödeme emri* tebliğ edilmektedir (AATUHK m.55). Ödeme emrini tebliğ alan mükellefin, böyle bir borcu bulunmadığı veya kısmen ödeme yaptığı veyahut borcun zamanaşımına uğradığına dair tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük müddet içerisinde, verginin tahsilini sağlayan vergi dairesine ait itiraz işleriyle ilgilenen vergi itiraz komisyonuna itirazda bulunma hakkı bulunmaktadır (AATUHK m.58). Gelen itirazları en geç 7 gün içerisinde karara bağlamakla mükellef olan itiraz komisyonunun bu konu hakkında verdiği kararlar ise kesin niteliktedir (AATUHK m.58).

3. Vergi Denetim Yolları

a. Genel Olarak

Kamusal mal ve hizmetlerin giderlerinin karşılanması noktasında temel kaynak vergi gelirleridir. Bu nedenle Devletin, söz konusu hizmetleri yerine getirebilmesi için kişi veya kurumlardan vergi toplaması gerekmektedir. Hizmetlerin aksamadan sunulabilmesi ise finansmanın maksimum düzeyde tutulabilmesiyle mümkün olabilecek bir durumdur. Dolayısıyla vergi gelirlerinin tahsili bağlamında meydana gelebilecek aksaklıkların bertaraf edilmesi bu noktada önem arz etmektedir.

Denetim ise bir işlemin veya eylemin başından sonuna kadar geçirdiği aşamalar üzerinde, belirli kurallar dahilinde yapılacak incelemeyle, o işlemin veya eylemin usul ve yasaya uygun olup olmadığını tespitine matuf bir mekanizmadır.¹¹⁵ İşlem veya eylemlerin maksimum düzeyde müspet neticelerinin söz konusu olabilmesi ancak etkin bir denetim mekanizmasının varlığıyla mümkündür.

Vergilendirme sürecinin usulüne uygun işleyebilmesi ve vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebilmesi vergi denetimi sayesinde sağlanabilmektedir.¹¹⁶ Verginin bireysel karşılığının bulunmaması ve kişilerin malvarlığına müdahale teşkil etmesi nedeniyle, vergi vermekten kaçan veya kaçınan mükelleflerin tespiti ve verginin tarhından tahsiline kadar geçen süreçteki usulsüzlüklerin akabinde vuku bulan vergi kayıplarının minimize edilebilmesi adına vergi idaresi, çeşitli

¹¹⁵ Bekir Sami OĞUZTÜRK ve Ertuğrul Kutay ÜNAL, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2015, C: 7, S: 13, ss.208-210.

¹¹⁶ Mutlu YORULDU ve Nilüfer Zeybek YORULDU, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 2016, C: 1, S: 1, s.58.

yöntemler kullanmak suretiyle vergi denetimi gerçekleştirmektedir.¹¹⁷ Denetim olmadan kişilerin (mükelleflerin) kendi iradeleriyle sorumluluklarını yerine getirmesi çok sık rastlanan bir durum olmaması nedeniyle denetimin yapılması bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır.¹¹⁸

Türk vergi sistemine göre verginin tarhında, umumiyetle beyan esası geçerli olduğu için, mükellef tarafından beyan edilen verginin miktarının doğru olup olmadığının tespiti gerekmektedir ki bu tespitin ancak denetim yoluyla yapılması mümkündür.¹¹⁹ VUK'ta denetim yöntemleri olarak *yoklama*, *vergi incelemesi*, *arama* ve *bilgi toplama* müesseselerine yer verilmiştir. Şimdi sırasıyla bunları inceleyelim.

b. Yoklama

TDK'ya göre kontrol, sayma işlemi ve yeter sayı tespiti anlamlarına gelen yoklama,¹²⁰ Vergi Hukuku bağlamında vergilendirmeye ilişkin maddi olayların tespiti anlamında kullanılmaktadır. Vergi borcunun idarece talep edilebilir hale gelebilmesi, tarh ve tahakkuk aşamalarının gerçekleşmiş olması koşuluna bağlıdır.¹²¹ Türk Vergi Hukuku'nda umumiyetle beyan esası geçerli olduğu için, mükelleflerin verginin doğmasına sebebiyet veren olayı ve akabinde verginin tarhına esas olacak matrahı idareye bizzat kendileri (veya sorumluları) bildirmesi gerekmektedir. Mükellefe güven esasına dayalı bir sistem olmakla birlikte, beyan esasında, mükellefin vergiyi doğuran olayı hiç bildirmeme, eksik veya hatalı bildirme, yine mükellefiyete ilişkin yükümlülüklerine aykırı hareket etme ihtimali her zaman mevcuttur.¹²² Bu durumda vergi idaresinin, gerçek mükellefiyeti ve mükellefiyete dair yükümlülükleri araştırıp kontrol etmesi ve ardından tespit ettiği bilgileri tutanak altına alması, kısaca denetim görevini icra etmesi gerekmektedir ki vergi dairesi bu görevini *yoklama* vasıtasıyla yerine getirmektedir.¹²³

¹¹⁷ YORULDU ve YORULDU, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme", s.53.

¹¹⁸ Paşa BOZKURT, "Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler", *Denetim Dergisi*, 2013, S: 12, s.56.

¹¹⁹ Hüsamettin UĞUR ve Mert ELİBOL, *Vergi Suçları*, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, 2016, s.70; Zuhale ERGEN ve Leman KILINÇKAYA, "Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi", *Sosyoekonomi Dergisi*, 2014, C: 21, S: 21, ss.287-288.

¹²⁰ *yoklama ne demek* TDK Sözlük Anlamı (sozluk.gov.tr) E.T.: 12.04.2023

¹²¹ Zeliha ALPSOY, "Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi", *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, C: 16, S: 2, s.571.

¹²² ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.170.

¹²³ Osman Kaan ERGÜR, "Vergi İdaresinin Denetim ve Bilgi Edinme Yolları", *Pearson Journal Dergisi*, 2020, C: 5, S: 5, s.3.

VUK'ta yoklamanın tanımı yapılmamakla birlikte yoklamadan maksadın ne olduğuna dair bir hükme yer verilmiştir. Nitekim VUK m.128'de yoklamadan maksadın, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olduğu ifade edilmiştir. VUK m.8/4'te, kanunda geçen mükellef tabirinin vergi sorumluları için de geçerli olduğu hükmünden hareketle, yoklamanın mükelleflerin yanı sıra vergi sorumluları hakkında da geçerli olduğu, vergi sorumlularının da yoklama denetimine tabi olduğu gözden kaçırılmamalıdır.¹²⁴ Vergiyi doğuran olay mükellefin şahsında gerçekleştiği için, her ne kadar vergi sorumluları hakkında yoklama denetimi yapılmış olsa da, esas itibarıyla mükellefin yükümlülük kaydının bulunduğu nazara alındığında, yoklamanın mükellefler arasında vergi adaletini sağlamayı teşvik ettiği söylenebilir.¹²⁵ Ayrıca yoklama, vergilendirme dışı bırakılan olayları tespit etmek suretiyle vergi kaçakçılığını da ortaya çıkardığı için bu açıdan da vergi adaletini sağlama noktasında bir vasıta olarak karşımıza çıkmaktadır.¹²⁶

Yoklama faaliyeti mükellefi, mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve konuları tespit etmeye yöneliktir. Mükellefin tespiti, onun vergi mükellefi olup olmadığını saptama açısından önemlidir. Mükellefiyetle ilgili maddî olaylar, konular ve kayıtlar ise genel bir ifade şekli olup, daha çok mükellefin vergiyi doğuran olayı bildirmemesi, yine VUK'ta mükellef için öngörülen zorunlu bildirimlerin yapılmamış olması gibi durumlarda yoklama işlemi yapılmaktadır.¹²⁷ Örneğin bir gayrimenkulün kiraya verilip verilmediğinin araştırılması, bir serbest meslek erbabının işe başlayıp başlamadığına veya işi bırakması hâlinde buna ilişkin bildirimlerin doğruluğunun araştırılması, yine mükellefin işyerinde ödeme kaydedici cihaz kullanıp kullanmadığının tespit edilmesi ve beyan edilen vergi matrahı uyarınca mükellefin elde ettiği gelirin tespitine dair işyerinde yapılacak soruşturma işlemleri yoklama denetiminin kapsamında yer almaktadır.¹²⁸

Yoklamaya yetkili memurlar, yoklamayla alâkalı bu tespitlerin yanı sıra, ayrıca vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak:

¹²⁴ ALPSOY, "Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi", s.572.

¹²⁵ Ahmet SOMUNCU, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapısı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2014, C: 0, S: 43, s.143.

¹²⁶ SOMUNCU, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapısı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", s.143.

¹²⁷ İsmet YURTERİ, "Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2012, C: 0, S: 100, ss.256-257.

¹²⁸ ÖNCEL, vd., *Vergi Hukuku*, s.103.

-Günlük hasılatı tespit etmek,

-Ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları usulüne uygun kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek,

-Günü gününe tutulması zorunlu defterlerin işyerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdik edilip edilmediğini ve kayıtların yapılıp yapılmadığını tespit etmek,

-Faturasız mal olup olmadığını tespit etmek,

-Vergi levhası bulunup bulunmadığını tespit etmek,

-Düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği ve kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek,

-Nakil vasıtalarını durdurarak, yolcu bileti, fatura, sevk irsaliyesi ve taşıma irsaliyesi gibi taşıtta bulundurulması gereken belgelerin kontrolünü yapmak,

-Belge bulundurulmayan taşıtları trafikten menetmek, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak,

gibi amaçlarla yoklama işlemini gerçekleştirmektedirler (VUK m.127). Yoklama yapmak için herhangi bir zaman sınırlaması bulunmamakta, mükellefe veya ilgiliye önceden haber verilmeksizin her zaman yoklama yapılabilir (VUK m.130).

Yoklama işini yapmak için yetkilendirilmiş memurlar; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları olarak kanunda sayılmıştır (VUK m.128). Vergi incelemesine yetkili olanlar ise; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar olarak ifade edilmiştir (VUK m.135). Dolayısıyla vergi incelemesi yapma yetkisini haiz bu görevlilerin de yoklama yapma yetkine sahip olduğunu söyleyebiliriz. Yoklama yapan görevlilerin, yoklama sırasında fotoğraflarının yer aldığı yetki belgelerini, hakkında yoklama yapılanların bir talebi bulunmasa dahi gösterme mecburiyeti bulunmaktadır (VUK m.129). Yapılan yoklama sonucundaki tespitler ve bulgular yoklama fişine geçirilir. Kanunda, tutanak niteliğinde olan bu

yoklama fişinin elektronik ortamda da düzenlenebileceği öngörülmüştür. VUK m.132/A’da belirtildiği üzere, yoklama neticeleri, fiziki evrak şeklindeki yoklama fişleriyle aynı nitelikte olan e-yoklama fişlerine dercedilir. Bu fiş, hakkında yoklama yapılan mükellef ve onun sorumlusu tarafından elektronik imzayla imzalanmaktadır (VUK m.132/A). E-yoklama fişinin, hukukî sonuçları itibarıyla diğer yoklama fişinden bir ayrıcalığı bulunmamaktadır. Yalnızca yoklama neticesinde elde edilen tespitlerin, elektronik ortamda düzenlenmesi suretiyle daha sağlıklı bir kayıtlama işlemi yapılmasına aracılık ettiği söylenebilir.

c. İnceleme

Beyana dayalı tarhiyatın geçerli olduğu vergi sistemlerinde, vergi tahsilatının maksimum düzeyde olması, mükellefin beyanının doğruluğuyla paralellik arz etmektedir. Mükellefin beyanının, vergilendirmedeki gerçek maddi durumla aynı veya birbirine yakın olması, beyanın doğruluğuna işaret etmekte, bu da kayıt dışı ekonomiyle mücadelenin en önemli argümanını oluşturmaktadır.¹²⁹ Devletin, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçebilmesi, mükellefin beyanının gerçek maddî olayla arasındaki doğruluğunu denetleyip tespit ettiği ölçüde mümkündür. Bu denetleme işleminin vasıtalarından birini ise “Vergi incelemesi” yöntemi teşkil etmektedir.

Vergi incelemesi, beyanların (vergilerin) doğruluğunu teyit etmek maksadıyla vergi mükelleflerinin (veya ilgililerin) vergiye dair iş ve işlemleri, defterleri, kayıtları, belgeleri ve gerektiğinde fiili envanteri üzerinde yapılan detaylı bir denetim ve araştırma işlemidir.¹³⁰ Yoklamadan farklı olarak incelemede, maddî olayın vukuu ve benzeri vaka tespitlerinden ziyade defter ve belgeler üzerinde yapılan işlemlere ilişkin tespitler yapılmaktadır.¹³¹ İncelemenin bu anlamda yoklamadan daha kapsamlı bir denetim aracı olduğu söylenebilir.

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gerekli olan vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve neticede verginin tamamının tahsilini sağlamaktır (VUK m.134). Bu inceleme, mükellefin VUK’a ve diğer kanunlara göre tutmak, muhafaza ve ibraz etmek zorunda olduğu defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılmaktadır (VUK m.137).¹³² Bunun içindir ki vergi incelemesine bu mecburiyetlere muhatap

¹²⁹ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.172.

¹³⁰ ERGÜR, “Vergi İdaresinin Denetim ve Bilgi Edinme Yolları”, s.3.

¹³¹ UĞUR ve ELİBOL, *Vergi Suçları*, s.81.

¹³² VUK’un 172. maddesine göre defter tutma mecburiyetinde olanlar; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ile çiftçilerdir. TTK m.66’da da her tacirin defter tutmakla mükellef olduğu, bu kapsamda tacirin

olan gerçek ve tüzel kişiler tabidirler.¹³³ Kanunda defter, evrak ve vesikaları muhafaza “ve” ibraz etmek zorunda olanların incelemeye tabi tutulacağı ifade edilmişse de buradaki “ve” bağlacının nasıl anlaşılması gerektiği hususu sorun teşkil etmektedir. Zira aradaki bağlacın ve olarak anlaşılması hâlinde sınırlı sayıda kişinin incelemeye tabi olacağı, “veya” olarak anlaşılması hâlinde ise daha fazla sayıda kişinin denetime tabi olacağı sonucu ortaya çıkmaktadır. Tartışmalı olan bu konu bağlamında; lafzî yorum metodu uygulandığında bağlacın “ve” olarak anlaşılması gerektiği düşünülse de vergi idaresi bu bağlacı amaçsal yorum kullanmak suretiyle “veya” olarak anlamakta ve böylece daha fazla kişinin denetime tabi olmasını sağlamaktadır.¹³⁴

Vergi incelemesine yetkili olanlar, Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar olarak kanunda sıralanmıştır (VUK m.135). İlin en büyük mal memuru ifadesinden ise Vergi Dairesi Başkanlığının bulunduğu illerde *vergi dairesi başkanı*, diğer illerde ise *defterdar* anlaşılmalıdır.¹³⁵

İncelemenin amacı verginin (beyanın) doğruluğunu tespit etmek olduğu için mükellefe önceden inceleme yapılacağıyla ilgili bilgi vermek bu amaca uygun düşmemektedir.¹³⁶ Bu nedenle kanunda vergi idaresinin mükellefe, incelemenin ne

kişiliğine göre değişmekle birlikte yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri olmak üzere ilgili defterlerin tutulması gerektiği düzenlenmiştir. Bu nedenle TTK kapsamında defter tutan mükellefler de vergi incelemesine tabi olacaktır.

¹³³ Adnan ÇAVUŞ, *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul 2006, s.187.

¹³⁴ “Esasında lafzi (deyimsel) yorum yapılarak buradan çıkarılacak sonuç; Kanun maddesinde “veya-ya da” gibi bir bağlaç yerine “ve” ile “virgül” kullanılarak cümle kurulduğundan hem defter tutup hem de bunu muhafaza edenlerin incelemeye alınabilecekleridir. Ancak amaçsal (gai) yorum yapan vergi idaresi kanun maddesinde iki eylem arasında “veya” varmış gibi hareket etmekte iki fiili birlikte değerlendirilmemekte ve buna ilaveten ayrı ayrı değerlendirilip bir fiilin varlığını diğerine bağlamamaktadır. Kanaatimce burada ciddi bir hukuki sorun bulunmaktadır. Mesela, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında muaf tutulan mükelleflerin defter tutmak mecburiyeti bulunmamakla birlikte esasında bir kısım belgeyi muhafaza etmek yükümlülüğü bulunmaktadır. Kanun maddesinin lafzi yorumlanması sonucunda vergiden muaf olan bu esnafın vergi incelemesine alınmaması gerekmektedir. Aynı durum kazancı basit usulde tespit olunanlar ya da Kurumlar Vergisinden muaf bulunanlar için de geçerlidir. Ancak VUK’un “Defter Tutma Mecburiyetinde Olmayanların Muhafaza Ödevi” kenar başlıklı 254’üncü maddesi; “Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234, 235’inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile muhafaza etmeye mecburdurlar.” hükmü ile kazancı basit usulde tespit olunanlar da defter tutmadıkları halde muhafaza ödevlerinin bulunduklarına işaret etmektedir. Buna göre yukarıda yazılı düşüncenin tekrardan ele alınıp söz konusu hukuki sorunun büyümeden düzeltilmesi ihtiyacı hasıl olduğu görülmektedir.” BATI, Vergi Hukuku, s.246.

¹³⁵ BATI, Vergi Hukuku, s.242.

¹³⁶ ÇAVUŞ, *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, s.191.

zaman yapılacağına ilişkin önceden bilgi vermesi zorunlu kılınmamıştır (VUK m.138/1). Ancak mükellefin hazırlık yapması gereken durum söz konusu olduğunda önceden haber verilmesi gerekmektedir.¹³⁷ Hatta önceden inceleme yapılmış olsa dahi yeniden inceleme yapılabilmesi mümkündür (VUK m.138/3).

Vergi incelemesi tarh zamanaşımı süresi doluncaya dek her zaman için yapılabilir (VUK m.138/2). Tarh zamanaşımı süresi, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı izleyen yılın başından itibaren başlamak üzere 5 yıllık süreyi ifade etmektedir (VUK m.114). Zamanaşımına uğradığı takdirde vergi alacağı ortadan kalkmaktadır (VUK m.113/1). Üstelik bunun için mükellefin bir müracaatının olup olmadığının önemi bulunmamakta, sürenin geçmesiyle vergi kendiliğinden kalkmaktadır (VUK m.113/2). Dolayısıyla tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla birlikte ortada vergi kalmadığı için buna dair bir inceleme yapılabilmesi de olanaksız hâle gelmektedir.¹³⁸

Vergi incelemesi asıl olarak vergi dairesinde yapılmaktadır (VUK m.139/1).¹³⁹ Bu durumda mükelleften, incelemeye tabi olacak defter ve vesikalarını daireye getirmesi yazılı olarak istenmekte ve mükellefin mazeret sunmaksızın defter ve vesikaları getirmemesi hâlinde bunların ibraz edilmemiş sayılacağı kabul edilmektedir (VUK m.139/3-4). Kural bu olmakla beraber incelemenin dairede yapılması gerektiğine ilişkin bir zorunluluk bulunmamaktadır. Zira mükellefin veya vergi sorumlusunun talebi hâlinde ve yine iş yerinin müsait olması durumunda incelemenin iş yerinde de yapılabileceği kanunda açıkça düzenlenmiştir (VUK m.139/6). Ancak iş yerinde inceleme yapılması hâlinde bu incelemenin resmi çalışma saatleri içerisinde yapılması, bu saatlerin dışına çıkılarak inceleme yapılması gerekiyorsa bunun ancak muvafakat alınarak yapılması gerekmektedir. Yine incelemeye başlanıldığında buna ilişkin bir yazılı bildirimin incelemeye tabi olana verilmesi, ayrıca inceleme bittiğinde de incelemenin yapıldığını gösteren bir vesikanın düzenlenerek inceleme yapıldığına verilmesi gerekmektedir.

¹³⁷ Adil NAS, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2012, C: 61, S: 4, s.1318.

¹³⁸ Doğan ŞENYÜZ, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2020, S: 43, s.255.

¹³⁹ VUK m.139/1 hükmü 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanunun 17. maddesiyle değişikliğe uğramış, madde de yer alan “incelemeye tabi olanın iş yerinde” ibaresi “dairede” şeklinde değiştirilmiştir. Konuyla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Zübeyir BAKMAZ, “Vergi İncelemesinde Uyulması Gereken Bir Kural Olarak “İncelemenin Yapılacağı Yer””, *International Journal of Public Finance*, 2022, C: 7, S: 2, ss.463-486.

d. Arama

Mükellefin, verginin tespiti ve tahsili için defter ve belgelerini muhafaza etme ve gerektiğinde yetkililere incelenmek üzere ibraz etme yükümlülüğü mevcuttur. Kural olarak ibraz yükümlülüğünü mükellefin kendi isteğiyle yerine getirmesi beklenir.¹⁴⁰ Ancak mükellef bu yükümlülüğünü ifa etmezse vergi idaresinin, mükellefin defter ve belgelerini araştırıp tespit etmek suretiyle incelenmek üzere el koyması mümkündür.¹⁴¹ Buna göre yapılan bir ihbar ya da inceleme dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığını gösteren emarelerin (delillerin) bulunması hâlinde, mükellefin veya kaçakçılık eylemiyle ilgisi olan diğer kişilerin iş yerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde yapılan araştırmaya *arama* denilmektedir.¹⁴²

Ceza muhakemesinde suçla ilişkin delil elde etmek veya hükmedilen cezanın infazını mümkün kılmak için uygulanan tedbirlere *koruma tedbirleri* adı verilmektedir.¹⁴³ Arama müessesesi de esasen CMK m.116 ve devamı maddelerinde düzenlenen ceza muhakemesine özgü bir koruma tedbiridir. Suç soruşturması veya kovuşturması kapsamında bu tedbirlere başvurulabildiği için aramayla kastedilenin aslında adli arama olduğu söylenmelidir.¹⁴⁴ Vergi hukuku bağlamında, VUK'un 142-147. maddelerinde düzenlenen denetim aracı niteliğindeki arama da ceza hukuku kapsamındaki bağlantısı sebebiyle adli arama olarak nitelendirilmektedir.¹⁴⁵ Dolayısıyla ceza hukukundaki arama konusuna ilişkin mevcut düzenlemelerin, vergi mevzuatındaki düzenlemelere de aykırı olmayacak şekilde vergi hukukundaki arama konusu için de geçerli olduğu ifade edilmelidir. Nitekim VUK'un 147. maddesinde; VUK'taki arama konusunun düzenlendiği bölümde açıkça yazılı olmayan hâllerde CMUK'un (5271 sayılı CMK'nın) arama ile ilgili bulunan hükümlerinin uygulanacağı düzenlenme altına alınmıştır.¹⁴⁶ Bununla beraber CMK'daki aramadan

¹⁴⁰ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.226.

¹⁴¹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.226.

¹⁴² ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.177.

¹⁴³ Faruk Yasin TURİNAY, "Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirlerinin Sınıflandırılması", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, C: 70, S: 2, ss.478-479.

¹⁴⁴ Zeliha ALPSOY, "Vergi Hukukunda Arama İşlemi", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, C: 29, S: 1, ss.414-415.

¹⁴⁵ OKTAR, *Vergi Hukuku*, ss.225-226.

¹⁴⁶ 23.03.2005 tarih ve 5320 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 3. maddesine göre, mülga CMUK'a yapılan yollamalar, 5271 sayılı CMK'nın bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılır. 5271 sayılı CMK'da aramaya ilişkin hükümler 116 ve devamı maddelerinde yer almaktadır.

farklı olarak VUK'taki aramada amaç, şüpheliyi yakalamak değil; yalnızca gerçek anlamda vergilendirmeyi sağlayabilmektir.¹⁴⁷

Temel haklara ve özgürlüklere müdahale oluşturduğu ve tedbir niteliğini haiz olduğu için arama, hâkim kararı olmaksızın icra edilememektedir.¹⁴⁸ Bu kararın alınabilmesi için vergi inceleme elemanının arama yapılmasına ihtiyaç olduğuna kanaat getirmesi ve buna dair gerekçelerini yazıya dökmek suretiyle yetkili sulh ceza hâkiminden arama kararı talep etmesi gerekmektedir (VUK m.142). Hâkimin bu talebi kabul etmesi hâlinde arama yapılabilmesi mümkündür. Arama talebi hakkında karar verme yetkisi ancak hâkimde olup hâkim tarafından talebin reddine karar verilmesi hâlinde arama yapılabilmesi söz konusu değildir. İhbar üzerine icra edilen aramada ihbar sonuçsuz kalırsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini vergi dairesinden isteyebilir (VUK m.142). Bu takdirde vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

Maddede geçen “vergi kaçırma” ibaresi esasen vergi kaçakçılığını ifade etmekte, yani bu ifadeden vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair şüphelerin bulunması hâlinde aramaya başvurulabileceği anlaşılmaktadır.¹⁴⁹ Vergi kaçakçılığı dışındaki vergi suçları nezdinde arama usulüne başvurulabilmesi mümkün değildir.¹⁵⁰ Arama kararı verilebilmesi için kaçakçılık suçuna dair *emarelerin* bulunması gerekmekte, *emare* ise başlı başına delil olmamakla birlikte vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine yönelik bir delil başlangıcı ve belirti anlamında kullanılmaktadır.¹⁵¹ Bununla beraber CMK'da aramaya karar verilebilmesi için şüphelinin veya sanığın yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği hususunda *makul şüphenin* bulunması gerekmektedir (CMK m.116). VUK'ta açıkça makul şüphe ifadesi geçmemekte, yalnızca emare kelimesi kullanılmaktadır.

Makul şüphenin ne olduğu Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği m.6'da açıklanmıştır.¹⁵² Maddeye göre makul şüphe, hayatın akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan şüphedir. Makul şüpheden bahsedebilmek için ihbar

¹⁴⁷ UĞUR ve ELİBOL, *Vergi Suçları*, s.96.

¹⁴⁸ TURİNAY, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirlerinin Sınıflandırılması”, s.517.

¹⁴⁹ Kerem ÖNCÜ, “Vergi Hukukunda Arama ve Elkoyma Müessesesi, 1982 Anayasası'na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı”, *International Journal of Public Finance*, 2020, C: 5, S: 1, s.84.

¹⁵⁰ Ulvi SANDALCI, “Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Yetkisi”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2019, S: 37, s.306.

¹⁵¹ ÇAVUŞ, *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, s.273.

¹⁵² [GeneratePdf \(mevzuat.gov.tr\)](https://www.mevzuat.gov.tr) E.T.: 01/04/2023.

veya şikâyeti destekleyen emarelerin bulunması gerekmektedir. Görüldüğü üzere CMK anlamında arama tedbirine karar verebilmek için kuvvetli şüphe aranmamakta, hayatın olağan akışı içerisinde her insanın duyabileceği makul şüphenin varlığı tedbire karar verebilmek için yeterli görülmektedir. Ancak soyut ihbar veya şikâyetler tek başına makul şüphe olarak kabul edilmemekte, ihbar veya şikâyeti destekleyici nitelikte emarelerin de olması gerekmektedir. Bu açıklamalar ve VUK'un 147. maddesi doğrultusunda bakıldığında, VUK'taki emare ile CMK'da yer alan makul şüphe kavramının birbirine benzer ve birbirini tamamlar nitelikte olduğunu, makul şüphenin aranmasında da emarelerin etkili olduğunu söylemek mümkündür.¹⁵³

Arama yapılan hâllerde incelemenin süratle ve öncelikle yapılması gerekmektedir (VUK m.144/1). İnceleme esnasında vergiyle alâkalı olmayan kişisel nitelikte özel mektup ve diğer evraklar, sahiplerine makbuz karşılığında geri verilir (VUK m.144/2). Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, mükellefin süresi gelen vergi beyannamelerini verme ödevini ortadan kaldırmaz (VUK m.144/4). Zira mükellef, ilgili memurun refakatinde defter ve vesikalar üzerinde inceleme yapmaya ve bunlardan örnek çıkarmaya yetkilidir (VUK m.144/3). Arama kapsamında alınan defter ve vesikalar üzerinde yapılacak incelemelerin en geç üç ay içerisinde bitirilmesi ve defter ve vesikaların sahibine bir tutanak tutmak suretiyle geri verilmesi gerekmektedir (VUK m.145).

e. Bilgi Toplama

Vergilendirmede kural olarak beyan esaslı geçerli olduğu için ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmek, vergi tahsilatının maksimize edilebilmesi adına ehemmiyet arz etmektedir. Beyan edilen vergilerin doğruluğuna dair yapılan denetimin yalnızca mükellef nezdinde bulunan bilgi ve belgeler üzerinde yapılması sağlıklı bir denetim için yetersiz kalabilmektedir. Bu nedenle vergi idaresi ile vergi incelemeye yetkili olan memurlar, ihtiyaç duydukları bilgileri kamu idare ve müesseselerinden, mükelleflerden veya mükellefle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilmektedir (VUK m.148). Bilgi istenen kişi veya kurumların vergi mükellefi olup olmadığının ya da incelemeye alınmış bulunup bulunmadığının bir önemi yoktur.¹⁵⁴ Bilgi toplamanın esas amacı, muhtelif kişi veya kurumlardan

¹⁵³ ÇAVUŞ, *Vergi İdaresinin Yükümlüğü Denetim Yolları*, s.274.

¹⁵⁴ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.178.

temin edilen bilgi ve belgelerle mükelleften elde edilen bilgi ve belgelerin incelenmesi suretiyle beyan edilmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmektir.¹⁵⁵ Bu sayede kendisiyle alâkalı başkaları nezdinde de araştırma yapılabileceğini bilen mükellef, vergilendirmeye dair yükümlülüklerini yerine getirirken daha titiz ve doğru hareket edecektir.¹⁵⁶ Dolayısıyla bilgi toplama usulü idarenin denetim aracı olmanın yanı sıra mükellefi doğru beyan ve işlemde bulunmaya da sevk eder niteliktedir.¹⁵⁷

Bilgi, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından veya vergi incelemeye yetkili memurlar tarafından sözlü veya yazılı olarak istenebilir.¹⁵⁸ Sözle istenmiş olan bilgileri vermeyenler için bu durum yazıyla yinelenir ve kendilerine cevap verebilmeleri için uygun bir süre takdir ve tayin edilir.¹⁵⁹ Ancak bilgileri elde etmek üzere ilgililerin zorla vergi dairesine getirilmesi mümkün değildir (VUK m.148/2).

Bilgi toplama, talep üzerine bilgi verme ve devamlı bilgi verme olmak üzere iki şekilde olabilmektedir.¹⁶⁰ Talep üzerine bilgi vermede, Hazine ve Maliye Bakanlığı veya vergi incelemeye yetkili memurlar kamu idare ve müesseselerinden, mükelleflerden veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi isteyebilirler.¹⁶¹ Bu talebin muhatabı olan kişi veya kurumlar tarafından talepte istenen bilgilerin verilmesi zorunludur.¹⁶² Bilgi verme mecburiyetini yerine getirmeme VUK'un mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır.¹⁶³ Kanunda, kendilerinden bilgi talep edilen gerçek ve tüzel kişilerin, özel kanunlarında yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürmek suretiyle, bilgi vermekten imtina edemeyecekleri ifade edilmiştir (VUK m.151). Ancak; Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyetin saklı olduğu, hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler istenemeyeceği, avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesinin istenemeyeceği, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci

¹⁵⁵ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.178.

¹⁵⁶ OKTAR, *Vergi Hukuku*, s.228.

¹⁵⁷ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.178.

¹⁵⁸ KÖKTAŞ, vd., *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.60.

¹⁵⁹ UĞUR ve ELİBOL, *Vergi Suçları*, s.98.

¹⁶⁰ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.333.

¹⁶¹ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.333.

¹⁶² OKTAR, *Vergi Hukuku*, s.228.

¹⁶³ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, ss.333-334.

maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemeyeceği şeklinde bu hükme istisnalar getirilmiştir (VUK m.151).

Devamlı bilgi vermede ise; kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili bilgileri belirli aralıklarla ve devamlı olarak yazılı bir şekilde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na veya vergi dairesine vermeye mecbur kılınmıştır.¹⁶⁴ Bunların yanı sıra kanunda bazı resmi makamların ve bazı gerçek ve tüzel kişilerin her ay öğrendikleri ölüm olaylarını bir sonraki ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazıyla bildirmeleri mecburi tutulmuştur.¹⁶⁵ Bunlar sırasıyla; Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları; yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar; mahalle ve köy muhtarları; banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilerdir (VUK m.150).

4. Vergi Mükellefinin Ödevleri

a. Genel Olarak

Vergilendirme sürecinin sorunsuz bir şekilde işleyebilmesi için vergi idaresi tarafından mükelleflere ve/veya vergi sorumlularına birtakım ödevler yüklenmiştir. Bu ödevlerin eksiksiz bir şekilde ifa edilmesi, verginin tam ve zamanında tahsiline fayda sağladığı gibi mükellefiyetlerin ifa edilmemesinden kaynaklı olarak kanunda öngörülen cezalardan da mükellefleri kurtarmaktadır. Bu kapsamda mükellefe yüklenen esas ve en önemli ödev vergi borcunu eksiksiz bir şekilde ve zamanında ödemektir. Mükellefin vergi idaresiyle arasındaki vergi hukuku ilişkisinin temeli verginin tam bir şekilde ödenmesi üzerine kuruludur. Mükellefin bu ödevine vergi hukukunda maddî yükümlülük de denmektedir. Bu yükümlülüğün yanında yine maddî yükümlülüğün gereği gibi yerine getirilebilmesi bakımından birtakım yükümlülükler öngörülmüştür ki bunlar vergi hukukunda şekli yükümlülükler olarak adlandırılmaktadır. Şekli yükümlülüklerin yerine getirilmemesinin karşılığı olarak da kanunda cezai yaptırımlar öngörülmüştür.

¹⁶⁴ Asena İLHAN, *Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, 2007, s.41.

¹⁶⁵ Havva SAYAR KALKAN, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yollarından Bilgi Toplama*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2019, s.73.

Şekli yükümlülükler VUK'ta da yer verilmiş, Kanunun İkinci Kısım "Mükellefin Ödevleri" başlığıyla düzenlenmiştir. Kanunun 153 ilâ mükerrer 257. maddeleri arasında düzenlenen ödevleri; bildirimde bulunma, beyanname verme, defter tutma, belge düzenleme ve defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme ödevi şeklinde saymamız mümkündür.

b. Bildirimde Bulunma Ödevi

Vergi hukuku ilişkisi, mükellef ile vergi idaresi arasında süreklilik arz eden bir ilişki olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi mükellefleri bu sürecin başından sonuna kadar vergilendirmeyi etkileyecek bazı hususları vergi idaresine bildirmek zorundadırlar.¹⁶⁶ Mükelleflerin işe başladıklarını, işi bıraktıklarını, işe devam ederken ortaya çıkan bazı değişikliklerini bildirmeleri gerekmektedir.¹⁶⁷ VUK m.169'a göre bütün bu bildirimler *yazılı* olarak yapılmaktadır. Ancak sadece defter tutmaya mecbur olmayan mükelleflerden okuma ve yazmayı bilmeyenler bildirimlerini sözlü olarak yapabilecektir. Sözlü bildirimlerin tutanakla tespiti de yapılmaktadır.

VUK m.153'te sayılan mükelleflerden; *vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, Kurumlar Vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları*, işe başladıklarını vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bu bildirim süresi VUK m.168'e göre; gerçek kişilerde işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca, şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri ise işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. Ticaret sicili memurları tarafından işe başlamanın süresinde bildirilmemesi hâlinde, memurlar hakkında VUK m.352 uyarınca usulsüzlük cezası uygulanır.¹⁶⁸

Kanunda işe başlayanların bildirimde bulunacağı ifade edildiği için "işe başlama"dan ne anlaşılması gerektiği önem arz etmektedir. VUK m.154'te tüccarlar için işe başlama belirtileri; *bir iş yeri açmak, iş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak, kazançlar basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak*, şeklinde ifade edilmiştir. Yine

¹⁶⁶ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.125.

¹⁶⁷ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.378.

¹⁶⁸ SABAN, *Vergi Hukuku*, s.122.

kanunda iş yeri açmaktan maksadın, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demek olduğu, bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olmasının veya içinde tertibat ve tesisat yapılmasının iş yerinin açıldığını göstermeyeceği belirtilmiştir. VUK m.155'e göre serbest meslek erbabı için işe başlama ise; *muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel işyerleri açmak, çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunduğu ifade eden alametleri asmak, her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak, serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak*, anlamlarına gelmektedir. Maddelerden de anlaşılacağı üzere serbest meslek erbabı bakımından iş yeri açmak işe başlamak için yeterli olurken tüccarlar için ise iş yeri açmaktan öte fiilen işe başlama şartı aranmaktadır.¹⁶⁹

Yukarıda açıklanan her iki hâlde de ortak olarak işyeri kavramından bahsedilmektedir. VUK m.156'da işyerinin; *ticarî, sınai, ziraî ve meslekî faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticarî, sınai, ziraî veya meslekî bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerler* olduğu ifade edilmiştir. Maddeye bakıldığında işyeri olarak sayılan yerlerin sınırlı sayıda olmadığı anlaşılmaktadır.¹⁷⁰ Nitekim ticarî, sınai, ziraî veya meslekî bir faaliyetin icrasına tahsis edilen ve bu faaliyetlerde kullanılan her bir yerin işyeri olarak kabulü gerekmektedir.

İşe başlamayı bildirmekle yükümlü olan bireyin aynı şekilde işi bırakmasını da bildirmesi kanunla zorunlu kılınmıştır. İş bırakmanın ne demek olduğu ise VUK m.161'de tanımlanmıştır. Maddeye göre vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade etmektedir. İşlerin geçici bir süre için durdurulması ise işi bırakma olarak kabul edilmemektedir. İş bırakmaya ilişkin bildirimin ise olayın vukuu tarihinden itibaren 1 ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılması gerekmektedir (VUK m.168).

Mükelleflerin, VUK m.101'de yazılı bilinen iş yeri adreslerini değiştirmesi hâlinde yeni adreslerini vergi dairesine bildirme yükümlülükleri mevcuttur (VUK m.157). Keza işe başladıklarını bildiren mükelleflerden; *yeni bir vergiye tabi olmayı*,

¹⁶⁹ BATI, *Vergi Hukuku*, s.377.

¹⁷⁰ BATI, *Vergi Hukuku*, s.377.

mükellefiyet şeklinde değişikliği, mükellefiyetten muaflığa geçmeyi gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar da söz konusu değişiklikleri vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler (VUK m.158). İş yeri sayısındaki artış veya azalışların da yine vergi dairesine bildirilmesi gerektiği, VUK m.159'da düzenleme altına alınan bir başka bildirim yükümlülüğü olarak karşımıza çıkmaktadır.

c. Beyanname Verme Ödevi

Mükellefin en önemli ödevlerinden birini beyanname verme oluşturmaktadır. Türk vergi sisteminde ağırlıklı olarak beyan esası geçerlidir.¹⁷¹ Beyan esasına dayalı vergilerde verginin tarhı, mükellefin vergi idaresine beyan etmiş olduğu matrah üzerinden yapıldığı için beyanname verme ödevi bu sistemin temelini oluşturmaktadır.¹⁷² Dolayısıyla beyanname verme ödevi, beyan esasına dayalı vergilerin mükellefleri hakkında geçerli olacaktır.

Beyana dayanan tarhiyatta, mükellef veya vergi sorumlusu, verginin tarh edilebilmesi için, matraha dair bilgileri beyanname adı verilen bildirimle vergi dairesine bildirmektedir. Kanuna göre beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir (VUK m.25/1). Vergi dairesince tanzim olunan tahakkuk fişinin bir nüshası mükellefe veya beyannameyi mükellef adına vergi dairesine bildirene verilir (VUK m.25/2). Tahakkuk fişinin kesilmiş olması verginin tahakkuku için gerekli ve yeterlidir. Beyannameyi vergi dairesine tevdi eden kimsenin tahakkuk fişini almaktan imtina etmesi, verginin tahakkukuna engel oluşturmamaktadır (VUK m.27). Beyannamenin vergi dairesine elektronik ortamda iletilmesi durumunda aynı şekilde tahakkuk fişi de mükellefe elektronik ortamda iletilmekte ve bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçmektedir (VUK m.28/2).

Mükellefin beyanname verme ödevini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemesi muhtemeldir. Yasa koyucu buna karşılık kanunda re'sen ve ikmalen tarh usullerine yer vermiştir. Buna göre mükellef, beyanname verme ödevini zamanında yerine getirmez veya eksik yerine getirirse vergi idaresince yapılacak vergi denetiminin ardından duruma göre re'sen veya ikmalen vergi tarhı usulüne başvurulabilecektir. Beyannamenin içeriğine dair bilgilere vergi kanunlarında yer

¹⁷¹ Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Katma Değer Vergisi beyan esasına dayalı vergilere örnek olarak verilebilir.

¹⁷² ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.139.

verilebileceği gibi vergi kanunu buna ilişkin bilgilerin belirtilmesini Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakabilmektedir.¹⁷³

d. Defter Tutma Ödevi

Vergi Usul Kanunu'nun 171. ve devamı maddeleri mükelleflere; mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını belirlemek, vergi ile ilgili işlemlerini tespit etmek, vergi karşısındaki durumunu hesaplar üzerinden inceleyip denetlenmesini sağlamak, hesap ve kayıtlar yardımıyla üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumunu belirleyebilmek, amaçlarını gerçekleştirmek üzere defter tutma ödevi getirmiştir (VUK m.171). Bu amaçlar doğrultusunda hangi mükelleflerin defter tutmakla yükümlü olduğu, hangilerinin bu yükümlülüğe tabi olmadığı ve tutulacak defter çeşitlerinin neler olduğu kanunda belirtilmiştir.

VUK m. 172'e göre defter tutmak mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler; *ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı, çiftçiler*, şeklinde sayılmıştır. Bu mecburiyete tabi olmayanlar ise VUK m.173'te sırasıyla; *gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tespit edilenler, Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler*, olarak belirtilmiştir.

Defter tutma bakımından tüccarlar birinci sınıf tüccarlar ve ikinci sınıf tüccarlar olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Birinci sınıf tüccarlar *bilanço* hesabına göre defter tutmaktadırlar (VUK m.176). Bilanço hesabına göre defter tutacak tüccarların tutmakla yükümlü oldukları defterler, *yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteridir* (VUK m.182). İkinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadırlar (VUK m.176). İşletme hesabı esasına göre tutulması zorunlu olan defter *işletme hesabı defteridir* (VUK m.193). Serbest meslek erbabının tutmakla mükellef olduğu defter ise *serbest meslek kazanç defteridir* (VUK m.210-212).

Defterlerin, mükellefin yükümlülüğünü sorunsuz yerine getirebilmesi ve vergi dairesinin denetimini kolayca gerçekleştirebilmesi adına belirli bir düzen çerçevesinde tutulması elzemdir. VUK m.174'te de buna ilişkin hükümlere yer

¹⁷³ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.390.

verilmiş ve defterlerin nasıl tutulacağı belirtilmiştir. Maddeye göre; defterler hesap dönemi itibarıyla tutulmakta, kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılıp ertesi dönem başında yeniden açılmakta, hesap dönemi normal takvim yılı olarak kabul edilmektedir. Ancak takvim yılı dönemine dair bu kabulün faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun düşmeyen mükellefler bakımından müracaat etmeleri hâlinde, haklarında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 12’şer aylık özel hesap dönemleri belli edilebilir.

e. Belge Düzenleme Ödevi

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre belge, bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film ve benzeri, vesika, doküman şeklinde tanımlanmıştır.¹⁷⁴ Bu tanıma göre belge, gerçek bir durumu ispat eder nitelikte yazılı veya görsel ifadelerin yer aldığı bir vasıta niteliğindedir. Görüleceği üzere belgenin hem gerçek olanı ispatlama (delil teşkil etme) hem de bilgi taşıyıcısı olma fonksiyonu (unsuru) bulunmaktadır.¹⁷⁵ Bu iki önemli fonksiyonu nedeniyle vergilendirme işlemlerinde belgeden önemli ölçüde yararlanılmakta, mükellefin ve vergi dairesinin işlerinin kolayca görülebilmesi belge sayesinde mümkün olmaktadır. Vergilendirme işlemlerinin doğruluğu açısından mükellefin kendi haklılığını ispat edebilmesi esasında belgeler sayesinde mümkün olmaktadır.¹⁷⁶ Çünkü defterlere kaydedilen bilgilerin dayanağını belgeler oluşturmakta, bu suretle belgeler defterlerin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır.¹⁷⁷ Yine vergi dairesi de matrahın, dolayısıyla vergilendirmenin gerçekliğini denetlerken belgelerden yararlanmakta, belgenin varlığı denetim işlemini kolaylaştırmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nda aksine hüküm bulunmadıkça, defter tutmak mecburiyetinde olan mükelleflerin Kanuna göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtlarının belgelendirilmesi zorunluluk arz etmektedir (VUK m.227/1). Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler ise (götürü usulde tespit edilen giderler hariç) vergi matrahının tespitine imkân verecek olan giderlerini belgelendirmekle yükümlüdürler (VUK m.227/2). Düzenlenme mecburiyeti bulunan belgeler için (elektronik belgeler de dahil) kanunda zorunlu bilgiler öngörülmüştür. Belgelerin bu zorunlu bilgileri taşıması gerekmekte olup aksi

¹⁷⁴ belge ne demek TDK Sözlük Anlamı (sozluk.gov.tr) E.T.: 09/05/2023.

¹⁷⁵ Bersun SARIGÜL ATA, “Belge ve Belgenin Delil Kuvveti”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2020, C: 78, S: 1, s.9.

¹⁷⁶ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.417.

¹⁷⁷ OKTAR, *Vergi Hukuku*, s.258.

hâlde bu belgeler vergi kanunları açısından hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır (VUK m.227/3).

Belge düzenleme ödevi kural olarak, vergilendirmeye konu olan her bir işlemin belgeye bağlanmasını gerektirmektedir. Ancak kanuna göre bazı işlemlerin (giderlerin) belgelendirilme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu işlemler; *örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mütat olmayan müteferrik giderler, vesikanın teminine imkân olmayan giderler, vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler*, olarak kanunda sayılmıştır (VUK m.228).

Vergi Usul Kanunu, mükelleflerin vergilendirme ile alâkalı olarak iş ve işlemlerini belgelere bağlamalarını düzenleme altına almıştır. Beyana dayalı tarhiyatın geçerli olduğu vergi sistemlerinde bu durum mecburi olarak kabul edilmektedir. Zira verginin tarhiyatı için tespiti gerekli olan matrah mükellefin beyanına bağlı olmakta, mükellefin beyanı ise kendisi tarafından tutulması zorunlu olan defterlerine uygun olması gerekmekte, deftere yapılan kayıtların da kanunda düzenlenmesi icap eden belirli belgelerle uyuşması gerekmektedir.¹⁷⁸ Ayrıca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu kabul edildiği için belgelerin de bu gerçekliği yansıtması gerekmektedir. Bu kapsamda VUK’a göre düzenlenmesi icap edilen belgelere 229 ilâ mükerrer 242. maddeler arasında detaylı bir şekilde yer verilmiştir. Bu belgeler; fatura, perakende satış fişi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, muhabere evrakı ve diğer muhtelif belgelerden oluşmaktadır.

f. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Etme Ödevi

Mükellefler, vergiye tabi olarak yaptıkları her bir iş veya işleme dair bildirimleri belirli süreler dahilinde vergi dairesine yapmaktadırlar. Öngörülen süreler, vergilendirmeye ilişkin usuli işlemler için geçerli olduğu gibi verginin tarhına esas teşkil edecek beyan ve bildirimler gibi maddi işlemler için de geçerlidir. Böylece hem mükellefin hem de vergi dairesinin, her an bir teyakkuz hâlinde durmasının ve denetim telaşı içerisinde bulunmasının önüne geçilmesi sağlanmıştır. Zira mükellef açısından, her bir işlemin bildirilmesi veya her bir işlem için ayrı ayrı denetime tabi tutulması işinin aksamasına sebebiyet verebilecek; vergi dairesi açısından ise her bir işlemin ayrı ayrı denetimi emek ve zaman kaybı oluşturacaktır.

¹⁷⁸ KARAKOÇ, Vergi Hukuku, ss.267-268.

Bu nedenle VUK'ta denetimin gerçekleştirileceği defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme ödevi düzenlenmiş, bu şekilde denetime dair bir planlama gerçekleştirilmiştir.

Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme ödevi, bunların belirli bir süre boyunca saklanması ve vergi dairesi tarafından istenildiğinde de denetime elverişli olacak şekilde ilgili memurlara sunulması olarak ifade edilebilir.¹⁷⁹ Bu ödevle ilişkin hükümler VUK'un 253. ve devamı maddelerinde düzenleme altına alınmıştır. Buna göre defter tutmak ve belge düzenlemek zorunda olan mükellefler, tuttukları defterleri ve belgeleri ilgili oldukları yılı izleyen yılın başından itibaren 5 yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar (VUK m.253). Defter tutmak zorunda olmayanlar ise almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını düzenleme tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar (VUK m.254). Mükellefler, VUK'a göre aldıkları vergi karnelerini ise işlerinin devam ettiği süre boyunca saklamaya mecburdurlar (VUK m.255).

VUK m.256'da defter ve belgelerin ibraz ödevine ilişkin düzenleme yer almaktadır. Maddeye göre, mükelleflerin saklamak zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile dijital ortamlardaki kayıtların ve bu kayıtlara erişim için gereken tüm bilgi ve şifrelerin muhafaza süresi içerisinde yetkili memurların talebi hâlinde ibraz ve inceleme için arz edilme zorunluluğu bulunmaktadır (VUK m.256). Bu ödevin yerine getirilmemesi hâlinde kanunda adli ve idari yaptırımlar öngörülmüştür. Defterlerin ve belgelerin muhafaza süresi içerisinde talep edilmesine rağmen ibraz edilmemesi hâlinde bu eylem, VUK m.359'un 1. fıkrasının 2 numaralı bendine göre gizleme olarak kabul edilerek vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmakta ve karşılığında da on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunmaktadır. Yine aynı eylem VUK m.353'ün 4. bendine göre kabahat olarak kabul edilmekte ve karşılığında da özel usulsüzlük cezası uygulanacağı belirtilmektedir.

II. Vergi Ceza Hukukunda Kabahat ve Suç Ayrımı

A. Vergi Kabahatleri

1. Genel Olarak

Kamusal düzenin sağlanmasında ve korunmasında hukuk kuralları büyük rol oynamaktadır. Bu düzenin sağlanması, ancak insanların hukuk kurallarına uygun

¹⁷⁹ OKTAR, *Vergi Hukuku*, s.269.

davranması neticesinde mümkün olabilmektedir.¹⁸⁰ Sistemin esası böyle olmakla beraber bu kurallara aykırı davranma durumlarının meydana gelmesi pekâlâ mümkündür.¹⁸¹ Bu aykırılıkların önüne geçilebilmesi için Devlet tarafından önceden belirli yaptırımlar öngörülmektedir.¹⁸² Böylece hukuk kurallarına aykırı hareket edenler Devlet tarafından vazedilen yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadırlar.

Hukuka aykırı hareket edenlerin maruz kalacağı yaptırımın niteliğinin ne olacağı sorusunun cevabı suç siyasetini ilgilendirmektedir. Devlet tarafından izlenen ve kabul edilen suç siyaseti, hangi eylemin karşılığında hangi cezanın verileceğini ve bunun neticelerinin ne olacağını belirlemektedir.¹⁸³ Eylemin niteliğine, ağırlığına ve kamu düzenini bozmadaki etkisine göre farklı eylemler farklı kabulleri ve cezaları gerektirmektedir. Bu kapsamda, Devlet tarafından temelde haksızlık teşkil eden eylemler kabahat ve suç olmak üzere iki kategori içerisinde konumlandırılmaktadır.¹⁸⁴ Kabahat olarak kabul edilen eylemler karşılığında idari para cezası ve -icaba göre- farklı tedbirler öngörülmekte, suç olarak kabul edilen eylemler karşılığında ise hürriyeti bağlayıcı ceza (hapis cezası) ile adlî para cezası öngörülmektedir.¹⁸⁵ Eylemin, bu kategorilerden hangisine gireceği ise yasa koyucunun kabulüne bağlı bulunmaktadır.¹⁸⁶

30/03/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde kabahat kavramı, karşılığında idarî yaptırım uygulanması öngörülen haksızlık olarak ifade edilmektedir.¹⁸⁷ Bir eylemin kabahat oluşturup oluşturmadığı ya kanundaki açık ifadeden ya da eylemin karşılığında öngörülen yaptırımın türünden anlaşılmaktadır.¹⁸⁸ VUK'taki vergi ziyayı, (genel) usulsüzlük ve özel usulsüzlük eylemleri için Kanunda açıkça kabahat olduklarına dair bir nitelendirme yapılmamıştır.¹⁸⁹ Ancak bu eylemlerin karşılığında uygulanacak yaptırım idari para cezası olduğu için vergi ziyayı, (genel) usulsüzlük ve özel usulsüzlük eylemleri kabahat olarak nitelendirilmektedir. Mükellefin işlediği eylemin kabahat oluşturup oluşturmadığına, kabahat oluşturması hâlinde ise öngörülen yaptırıma karar verme

¹⁸⁰ Doğan ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, 11. Baskı, 2020, s.1.

¹⁸¹ ARSLAN, *Vergi Hukuku*, s.301.

¹⁸² ARSLAN, *Vergi Hukuku*, s.301.

¹⁸³ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.3.

¹⁸⁴ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.4.

¹⁸⁵ Osman PEHLİVAN, *Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2017, s.91.

¹⁸⁶ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.4.

¹⁸⁷ 31/03/2005 sayılı ve 25772 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete, E.T.: 11/05/2023.

¹⁸⁸ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.286.

¹⁸⁹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.286.

yetkisi vergi dairesine aittir (VUK m.364-365). VUK'ta düzenlenen kabahat fiillerini vergi ziyayı, (genel) usulsüzlük ve özel usulsüzlük olmak üzere üç başlık altında incelemek mümkündür.

2. Vergi Ziyayı Fiili

Vergi Usul Kanunu'na göre vergi ziyayı, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirmeye dair ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir (VUK m.341). Yine kişisel, medeni hâller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile ve diğer suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine neden olmanın da vergi ziyayı hükmünde olduğu kanun tarafından belirtilmiştir. Mezkûr hâllerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması söz konusu olsa dahi bu durum vergi ziyayı cezasının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Vergi ziyayı, işlenen fiilin vergi ziyasına (kaybına) neden olması hâlinde söz konusu olabilecek bir kabahattir. Eğer fiil vergi kaybına yol açmıyorsa vergi ziyayı kabahati oluşmayacaktır.¹⁹⁰ Bu nedenle vergi ziyayı kabahatini “zarar kabahati” olarak nitelendirmek mümkündür.¹⁹¹ Kabahatin oluşabilmesi için vergi ziyayı (kayıbı) unsurunun gerçekleşmiş olması gerektiği için bu kayıp daha sonradan ortadan kaldırılrsa, vergi tahakkuk ettirilse veya tamamlanmış olsa bile mükellef veya vergi sorumlusu ceza uygulamasıyla karşı karşıya kalmaktan kurtulamayacaktır.¹⁹²

VUK m.341'e bakıldığında vergi ziyasının, tahakkuk işleminin usulüne uygun yerine getirilip getirilmediğiyle bağlantılı olduğu görülmektedir.¹⁹³ Örneğin beyana dayanan tarhiyatta, tarhiyatın gerçekleşip verginin tahakkuk edebilmesi beyannamenin vergi dairesine verilmesine bağlıdır. Beyanname verilmedikçe (re'sen ve ikmalen vergi tarhı hâlleri hariç) verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesi mümkün değildir. Vergi kanunlarında belirtilen süre içerisinde beyannamenin verilmemiş olması verginin zamanında tahakkuk ettirilememesine neden olacak ve bu da vergi

¹⁹⁰ ARSLAN, *Vergi Hukuku*, s. 304.

¹⁹¹ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.495.

¹⁹² Veysel GÜMÜŞ, *Türk Vergi Hukukunda Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezalarının (Vergi Kabahatlerinin) Hukuki Rejimi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara 2016, ss.53-54.

¹⁹³ VUK m.22'de verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesi olarak ifade edilmiştir.

ziyana sebebiyet verebilecektir.¹⁹⁴ Ancak verginin tahakkuku zamanında gerçekleşmişse, bu durumda verginin zamanında ödenmemesi, eksik ödenmesi veya hiç ödenmemiş olması vergi ziyayı kabahatini oluşturmayacaktır.^{195 196}

VUK'un 341. maddesindeki yazılı hâllerde vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya vergi sorumlusu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmektedir (VUK m.344/1). Vergi ziyana VUK m.359'daki kaçakçılık fiillerinin işlenmesi suretiyle sebebiyet verilmesi hâlinde bu ceza üç kat olarak, bu fiillere iştirak eden kimselere ise bir kat olarak uygulanmaktadır (VUK m.344/2). Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, yasal süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanacaktır (VUK m.344/3).

3. (Genel) Usulsüzlük Fiili

Usulsüzlük kabahati, Kanunda, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması olarak tanımlanmaktadır (VUK m.351). Buna göre genel usulsüzlük kabahati, vergilendirmeye alâkalı olarak kanunda zikredilen; bildirimde bulunma, belge bulundurma, defter tutma ve defter tasdiki gibi verginin tahsiline ilişkin koruma sağlamak üzere öngörülmüş usulî ödevlerin yerine getirilmemesi hâlinde işlenen bir kabahat olarak ifade edilebilir.¹⁹⁷

Tanımdan da anlaşılacağı üzere genel usulsüzlük kabahati, vergi ziyayı kabahatinden farklılık arz etmektedir. Vergi ziyayı kabahatinde, fiilin işlenmesi durumunda bir vergi ziyayı (kayıbı) meydana gelmesi gerekirken genel usulsüzlük kabahatinde böyle bir zarar neticesinin meydana gelmesine hacet yoktur; zarar meydana gelmemiş olsa da fiil işlendiğinde kabahatin olduğu kabul edilmektedir.¹⁹⁸ Diğer bir ifadeyle genel usulsüzlük kabahati bir tehlike kabahati olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁹⁹ Fiil işlendiğinde zarar meydana gelmemiş olsa da zararın meydana gelme ihtimalinin bulunuyor olması, yani zarar tehlikesinin mevcut olması bu

¹⁹⁴ ARSLAN, *Vergi Hukuku*, s. 304.

¹⁹⁵ Verginin zamanında ödenmemesi, eksik ödenmesi veya hiç ödenmemesi hâllerinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca gerekli icra ve tahsil işlemleri yapılmaktadır.

¹⁹⁶ Mehmet ŞİMŞEK, *Vergi Kabahat ve Yaptırımları*, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s.17.

¹⁹⁷ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.265.

¹⁹⁸ GÜMÜŞ, *Türk Vergi Hukukunda Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezalarının (Vergi Kabahatlerinin) Hukuki Rejimi*, ss.56-57.

¹⁹⁹ YİĞİT, *Vergi Hukuku*, s.337.

kabahatin oluşabilmesi için yeterli olmaktadır.²⁰⁰ Usulsüzlük kabahatlerinin cezalandırılması, vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak beyan veya tarh edilmesini sağlamak amacıyla düzenlenmiş bir tedbir niteliğindedir.²⁰¹

Genel usulsüzlükler kendi içerisinde 1. ve 2. derece usulsüzlükler olarak ikiye ayrılmıştır. Bu ayrım yapılırken fiillerin ağırlığı, verginin akıbetine ilişkin tehdidin yoğunluğu göz önünde bulundurulmuş ve daha ağır olan fiiller 1. derece usulsüzlük olarak ifade edilmiştir.²⁰² VUK'ta genel usulsüzlük kabahatlerini oluşturan fiiller için ayrı ayrı ceza öngörülmemiştir. Bu kabahatlere ilişkin cezalara VUK'un sonuna eklenen cetvelde yer verilmiş, mükelleflere ve usulsüzlüklerin derecelerine göre farklı maktu cezalar düzenlenmiştir.²⁰³ Örneğin 1. derece usulsüzlük fiili işleyen bir sermaye şirketi ceza olarak 700 TL öderken aynı derecedeki aynı fiili işleyen 2. sınıf tüccar ise bu fiil için 210 TL ödeme yapacaktır.²⁰⁴ Ayrıca usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirecek olursa cetvelde yazılı olan cezaların iki kat olarak kesilip uygulanmasına karar verilmektedir (VUK m.352).

4. Özel Usulsüzlük Fiili

VUK m.353 ve mükerrer m.355 arasında düzenlenen özel usulsüzlük kabahati, genel usulsüzlük kabahati gibi vergi kanunlarının usule ve şekle ilişkin hükümlerine aykırı hareket edilmesi olarak tanımlanabilir. Yasa koyucu, kabahatler açısından, özel usulsüzlük cezasıyla cezalandırılan fiilleri daha ağır olarak kabul etmiş ve bu minvalde fiil karşılığı öngörülen cezayı da genel usulsüzlük kabahatine nazaran daha ağır olarak belirlemiştir.²⁰⁵ Fiillerin ağırlığından kastedilen ise vergi ziyayı yaratma bakımından daha tehlikeli olması hâlidir.²⁰⁶ Buna doktrinde *yakın tehlike kabahati* de denmektedir.²⁰⁷ Dolayısıyla her iki kabahat açısından fiillerin, tehlike boyutu itibarıyla farklı konumlandırıldığını söylemek mümkündür.

Özel usulsüzlük kabahati de genel usulsüzlük kabahati gibi vergi ziyayı kabahatinden farklı olarak zarar sonucu aranmayan kabahatlerdendir. Yani özel usulsüzlük kabahatinin oluşabilmesi için işlenen fiiller neticesinde bir zarar meydana

²⁰⁰ SABAN, *Vergi Hukuku*, s.499.

²⁰¹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.289.

²⁰² ARSLAN, *Vergi Hukuku*, s.308.

²⁰³ Nurettin BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, 26. Bası, Ankara 2011, s.86.

²⁰⁴ Usulsüzlük cezalarının yeniden değerlendirilmesi neticesinde 2023 yılında geçerli olan güncel değerleri için bkz. Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezaları | Birinci derece usulsüzlükler | İkinci derece usulsüzlükler | Özel Usulsüzlük - Verginet E.T.: 14/05/2023.

²⁰⁵ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.266.

²⁰⁶ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.266.

²⁰⁷ BATI, *Vergi Hukuku*, s.291.; ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.266.; BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, s.87.

gelmesine gerek yoktur, salt fiilin işlenmesi kabahatin oluşumu için yeterli olmaktadır.²⁰⁸ Özel usulsüzlük kabahatini oluşturan fiilleri; *VUK m.353'te fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, VUK m.354'te damga vergisi tahsil edilmemiş kağıtların tasdik edilmesi, VUK mükerrer m.355'te VUK m.86, 148, 149, 150 uyarınca bilgi vermekten çekinenler ile VUK m.256, 257, mükerrer m.257 ve Gelir Vergisi Kanunu m.98/A hükümlerine uyulmaması, şeklinde ifade etmek mümkündür. Özel usulsüzlüğü oluşturan her bir fiilin işlenmesi hâlinde muhatap kalınacak cezalar, fiillerle birlikte aynı hüküm içerisinde düzenlenmiştir. Bu cezalar, her yıl Cumhurbaşkanı tarafından yeniden değerlendirme oranı baz alınarak artırılmaktadır.²⁰⁹ Cezaların bir kısmının nispi, bir kısmının ise maktu olduğunu söylemek mümkündür.²¹⁰ Örneğin VUK m.353'te; alınması icap eden bir faturanın alınmaması hâlinde, almak zorunda olanların her birine, her bir belge için (2023 yılı için) 2200 TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği düzenlenmişken aynı maddenin 2. fıkrasında perakende satış fişinin gerçeğe aykırı düzenlendiğinin tespiti hâlinde her bir belge için (2023 yılı için) 2200 TL özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür. Özel usulsüzlük kabahatinin işlenmesi neticesinde vergi ziyayı (kayıbı) da meydana gelmiş olursa ayrıca vergi ziyayı kabahatinden de ceza kesilmektedir.²¹¹*

B. Vergi Suçları

1. Genel Olarak

Vergi cezalarının varoluş nedeni, vergi kanunlarında vazedilen hükümlere mükelleflerin veya vergi sorumlularının uymasını sağlamaktır. Vergi cezaları VUK'a göre vergi ziyayı cezası, usulsüzlük cezası ve diğer cezalardan oluşmaktadır (VUK m.331). Kanun incelendiğinde *diğer cezalardan* maksadın “hürriyeti bağlayıcı cezalar” olduğu anlaşılmaktadır. Yasa koyucu vergi hükümlerine uyulmasını sağlamak adına hem idari para cezaları hem de hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörmüştür. Kabahat oluşturan eylemler daha hafif kabul edilerek karşılığında idari para cezalarına yer verilmiş, suç oluşturan eylemler ise daha ağır kabul edilerek

²⁰⁸ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.291.

²⁰⁹ SARAÇOĞLU ve PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, *Vergi Hukuku*, s.199.

²¹⁰ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.267.

²¹¹ AYDIN, *Vergi Hukuku*, s.156.

karşılığında hürriyeti bağlayıcı cezalara yer verilmiştir.²¹² İdari para cezalarına vergi dairesi tarafından karar verilebilecekken hürriyeti bağlayıcı cezalara ise bağımsız ve tarafsız mahkemeler tarafından yapılan yargılama sonucunda karar verilebilecektir.

Suçun ve suçluların tespiti ceza yargılamasının konusunu oluşturmaktadır. Bir suçun işlenip işlenmediğine, işlenmişse kim tarafından işlendiğine ve suçun cezasının ne olacağına ilişkin karar verme görev ve yetkisi ceza mahkemelerine aittir.²¹³ Vergi suçları da tıpkı 5237 sayılı TCK’da yer alan diğer suçlar gibi ceza hukukuna ve ceza yargılamasına tabi suçlardır. Bu suçların unsurları itibarıyla oluşup oluşmadığına, oluşmuşsa karşılığında verilecek cezanın ne olacağına karar verme görev ve yetkisi yine ceza mahkemelerininindir.²¹⁴ Dolayısıyla ceza yargılamasına esas teşkil eden hükümler vergi suçlarının yargılaması bakımından da geçerli kabul edilmelidir. Nitekim TCK m.5’e göre de TCK’nın genel hükümleri, özel ceza yasalarındaki suçlar bakımından da uygulanmaktadır.²¹⁵ Ayrıca vergi suçlarının nitelik olarak diğer suçlara göre farklılık arz etmesi nedeniyle belirli bir ihtisas gerektirdiği gözden kaçırılmamalıdır. Hâkim ve Savcılar Kurulu (HSK) da bu kapsamda bir düzenleme yoluna gitmiş ve VUK’tan kaynaklanan dava ve işlerde asliye ceza mahkemelerinden birini veya birkaçını yetkili kılmıştır. Kurul 25.11.2021 tarihli ve 1227 sayılı kararıyla VUK’tan kaynaklanan davalarda uygulama birliğinin ve ihtisaslaşmanın sağlanması gibi gerekçelerle belirli bir yerde bulunan asliye ceza mahkemeleri arasında iş bölümü yapmak suretiyle, bu dava ve işlerin belirli mahkemelerde görülmesine karar vermiştir.²¹⁶

Hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılan vergi suçları, VUK’un “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitabının “Vergi Cezaları” başlıklı ikinci kısmının “Suçlar ve Cezaları” başlıklı üçüncü bölümünde yer almaktadır. Buradaki mezkûr suçlar; vergi kaçakçılığı suçu (VUK m.359), vergi mahremiyetini ihlal suçu (VUK m.362) ve mükellefin özel işlerini yapma suçudur (VUK m.363). Bu suçların

²¹² GÜMÜŞ, *Türk Vergi Hukukunda Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezalarının (Vergi Kabahatlerinin) Hukuki Rejimi*, s.14.

²¹³ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.515.

²¹⁴ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.283.

²¹⁵ 5237 sayılı TCK m.5’e göre: “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır”.

²¹⁶ 30/11/2021 tarihli ve 31675 sayılı Resmî Gazete. (resmigazete.gov.tr) E.T.: 17/05/2023.

oluşabilmesi için tıpkı ceza hukukunda olduğu gibi suçun maddi ve manevi unsurlarının bulunması ve gerçekleşmesi gerekmektedir.²¹⁷

2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

Mükellefle vergi dairesi arasında kurulan vergi hukuku ilişkisi sıkı bir münasebet gerektirdiğinden, vergi dairesi tarafından mükellefe ait bilgilerin öğrenilmesi kaçınılmazdır. Verginin tahsilinin eksiksiz sağlanabilmesi için mükellefin vergilendirmeye dair iş ve işlemlerinin vergi dairesinin denetimine tabi ve açık olması, mükellefin özel nitelikteki bilgilerinin de vergi dairesi dışındaki 3. kişiler tarafından öğrenilmesi riskini beraberinde getirmektedir. Hâl böyle olunca mükellefin kişisel, ekonomik, ailevi ve benzeri nitelikte olan ve ifşası durumunda mükellefin maddi ve manevi zararına sebebiyet veren bilgilerinin korunması büyük önem arz etmektedir. Yasa koyucu da bu kapsamda VUK m.362’de vergi mahremiyetini ihlal suçuna yer vermiş ve mükellefi korumayı amaçlamıştır.

Maddeye göre vergi mahremiyetini ihlal suçu: *“Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu’nun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.”* şeklinde düzenlenmiştir.²¹⁸ Vergi mahremiyetine uymaya mecbur olanların da kimler olduğu kanunda sayılmıştır. Buna 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, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler*, kanuna göre vergi mahremiyetine uymaya mecburdurlar (VUK m.5). Mezkûr kişilerin sorumluluğu, görevlerinden ayrılrsa dahi devam etmektedir. Bu kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin kişiliklerine, işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar (VUK m.5). Vergi mahremiyetini ihlal suçu, kanunda sayılan belirli kişiler tarafından işlenebileceği için *özgü suç* niteliğini haizdir.²¹⁹

²¹⁷ Hasan TÜRKAL, vd., “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2010, C: 18, S: 1, ss.52-53.

²¹⁸ 04/01/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.362, [3317 \(mevzuat.gov.tr\)](http://www.mevzuat.gov.tr) E.T.: 17/05/2023.

²¹⁹ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.285.

Suçun fiil unsuru Kanunda da belirtildiği üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları “ifşa etmek” ve “kendisi veya üçüncü kişi yararına kullanmak” olarak ifade edilmektedir. Maddede her ne kadar “ve” bağlacı yer alsada bu bağlacın “veya” olduğu kabul edilmeli ve sayılan hareketlerden birinin işlenmesinin suçun oluşumu için yeterli olduğu kabul edilmelidir.²²⁰ Kanunda sayılan kimseler, görevleri dolayısıyla öğrenmiş oldukları bilgileri öğrenme hakkına sahip olmayanlara icrai veya ihmali bir davranışla açıkladıklarında veya bu bilgilerden yarar sağlama amacıyla hareket ettiklerinde suçun oluştuğu söylenmelidir.²²¹

Mükellef, üzerine vergi borcu düşen kimse olarak tanımlanmakta, mükellefle ilgili kimse kavramının ne olduğu açıkça belirtilmemekle birlikte bu kavram mükellefin usul ve fûru, ortağı, ticari ve mesleki anlamda münasebette bulunduğu kimseler olarak ifade edilmektedir.²²² Madde, bu suçu işleyenlerin, TCK m.239’daki “ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması” başlıklı suçun hükümlerine göre cezalandırılmasını öngörmüştür. Buna göre, bu suçu işleyen kimselere bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası verilecektir. VUK m.362’deki atıf TCK m.239’un sadece yaptırımına ilişkin olduğundan TCK m.239’daki suç için aranan şikâyet şartı vergi mahremiyetinin ihlali suçu için aranmayacaktır.²²³ Madde incelendiğinde de bu suça ilişkin bir şikâyet şartının yer almadığı açıkça görülmektedir.

3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu

Kamu görevinin en önemli özelliği onun tarafsızlık içerisinde yürütülmesi gerekliliğidir. Kamu görevlilerinin, sunulmasına aracılık ettiği kamu hizmetlerinden herkesin eşit bir şekilde yararlanması esastır. Kişilerin bu hizmetten eşit bir şekilde yararlanması, en azından yararlanacağını düşünmesi ise kamu görevlilerinin tarafsızlığına inanmaları suretiyle söz konusu olmaktadır. Bundan dolayı kamu görevlisinin, tarafsızlığını bozacak hâl, davranış ve eylemlerden uzak durması gerekmektedir.²²⁴ Aksi takdirde birtakım yaptırımlarla karşılaşması kuvvetle muhtemel olacaktır.²²⁵ Vergi hukuku açısından da bu husus aynen geçerlidir.

²²⁰ İzzet ÖZGENÇ, *Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları*, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara 2021, s.354.

²²¹ ÖZGENÇ, *Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları*, ss.354-355.

²²² Neslihan KARATAŞ DURMUŞ, “Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2017, S: 31, s.378.

²²³ ÖZGENÇ, *Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları*, s.362.

²²⁴ GÜMÜŞ, *Türk Vergi Hukukunda Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezalarının (Vergi Kabahatlerinin) Hukuki Rejimi*, s.29.

²²⁵ ŞENYÜZ, vd., *Vergi Hukuku*, s.286.

Vergilendirme ilişkisinin bir tarafında aktif bir görev icra eden kamu görevlilerinin, tarafsızlığını bozacak veya şüpheyi düşürecek eylemlerden uzak durması gerekmektedir. VUK'ta, aksi hâlin varlığı ihtimaline binaen yaptırım öngörölmek suretiyle bu duruma karşı önlem alınmaya çalışılmıştır.

VUK kapsamında bu yaptırıma örnek olarak, Kanunun 363. maddesinde düzenleme altına alınan “Mükellefin özel işlerini yapan memurlar” başlıklı vergi suçu verilebilir. Maddeye göre:

“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 ziyanına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344'üncü maddesine göre vergi ziyat cezası kesilir.”

VUK m.6'nın son fıkrasında bahsi geçen memurlar, vergi muameleleri ve vergi incelemesi ile uğraşan kişiler ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan kişilerdir. Bu kişilerin, mükelleflerin, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz olsa dahi yapmaları *mükellefin özel işlerini yapma suçunu* oluşturmaktadır. Fail olabilecek kişiler kanunda sınırlı olarak sayıldığı için bu suçun *özü suç* olduğu söylenebilir.²²⁶ Kanunda “hesap, yazı ve sair özel işler” denilse de aradaki “ve” bağlacını “veya” olarak okumak ve suçun seçimlik hareketli olduğunu kabul etmek daha isabetli olacaktır. Zira her bir işlemin tek başına yapılmış olması suçun sübuta ermesinde yeterli olmaktadır.

Mükellefin özel işlerini yapma suçunu işleyen faille verilecek ceza konusunda VUK m.363, TCK m.257/1'de yer alan “görevi kötüye kullanma suçu”na atıf yapmaktadır. Bu suçun öngördüğü yaptırım ise altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır. TCK m.257/1'e göre söz konusu suçun oluşabilmesi için kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olmak ya da kişilere haksız bir menfaat sağlamak gerekmektedir. Yani bu suç neticeli suçlardandır.²²⁷ Ancak mükellefin özel işlerini yapma suçunun oluşabilmesi için bir neticenin meydana gelmesine ihtiyaç yoktur. Zira VUK m.363'te suçun oluşabilmesi için bir neticenin varlığı aranmamıştır. Dolayısıyla mükellefin özel işlerini yapma suçu, neticesi harekete

²²⁶ Onur ÖZCAN, *Vergi Suçları*, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2015, s.365.

²²⁷ ÖZCAN, *Vergi Suçları*, s.356.

bitişik suçlardandır.²²⁸ Ancak bu suçun işlenmesiyle vergi ziyanına da neden olunmuşsa faile ayrıca vergi ziyanı cezası da kesilmektedir (VUK m.363/son cümle).

4. Vergi Kaçakçılığı Suçu

Vergi Kaçakçılığı Suçu, Vergi Usul Kanunu m.359’da yer alan fiillerin işlenmesi suretiyle oluşan ve karşılığında hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen bir suç tipidir. Bu suç, çalışmamızın esas konusunu oluşturduğu için buna dair ayrıntılı bilgilere aşağıda “İkinci Bölüm”de yer verilmiş olup tekrardan kaçınmak adına oraya atıfta bulunmakla yetiniyoruz.



²²⁸ Abdullah ÖMERCİOĞLU, vd., “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2018, C: 8, S: 1, s.63.

İKİNCİ BÖLÜM

ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLAR VASITASIYLA İŞLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

III. Genel Olarak Vergi Kaçakçılığı Suçları

A. Genel Olarak

Vergi kaçakçılığı suçlarına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde yer verilmiştir. Maddede vergi kaçakçılığı kavramı açıkça tanımlanmamakla beraber hangi fiillerin gerçekleştirilmesi hâlinde bu suçun oluşacağı, maddenin birinci fıkrasında ayrı bentler hâlinde tek tek sayılmıştır. Vergi kaçakçılığı, mükelleflerin vergiyi hiç ödememek veya daha az ödemek için kanunî yükümlülüklerine aykırı davranması olarak tanımlanabilir.²²⁹ Mükellefi, vergiyi ödememeye iten etkenin Anayasa m.73’te yer alan “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” hükmündeki yükümlülük anlayışının olduğu söylenebilir.²³⁰ Zira somut bir fayda elde etmeksizin zorunluluk altında vergi vermekle yükümlü kılınan birçok mükellefin, tipik bir davranış biçimi olarak vergi vermekten kaçmanın ya da kaçınmanın veyahut vergi kaçakçılığı yapmanın yollarını arayacağı muhakkaktır.²³¹ Yasa koyucu da bu durumun önüne geçebilmek adına kanunda vergi kaçakçılığı suçuna yer vermiş ve karşılığında da farklı miktarlarda hürriyeti bağlayıcı cezalar (hapis cezası) düzenlemiştir.²³² Bir fiilin vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verebilmesi için ise VUK m.359’da yer alan fiillerin kanunî tanımlarına uyması, diğer bir ifadeyle tipikliği sağlamış olması gerekmektedir.

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller maddede a, b, c, ç ve d olmak üzere çeşitli bentler hâlinde sayılmıştır.²³³ Her bir bent içerisinde birden fazla fiile yer verilmiş,

²²⁹ Pınar ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2019, s.33.

²³⁰ Ali ÇAKMAKÇI ve Semra KÖSEER, *Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, s.29.

²³¹ Vergi kaçırmak, vergiyi doğuran olay gerçekleşikten ve vergi doğduktan sonra, vergi kanunlarına aykırı hareket etmek suretiyle vergi vermemek olarak tanımlanmaktadır. Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden, dolayısıyla vergi borcu doğmadan evvel vergi kanunlarına uygun hareket etmek suretiyle verginin doğumunu engelleyerek vergi vermemek olarak ifade edilebilir. Vergi kaçakçılığı ise 213 sayılı VUK m.359’daki fiillerin işlenmesi olarak anlaşılmalıdır. Kavramlarla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Murat BATI, *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı*, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara 2022, s.107 vd.

²³² Mehmet Kâmil MUTLUER ve N. Nilay DAYANÇ KUZAYLI, *Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 2019, ss.226-227.

²³³ Madde 359’daki “d” bendi maddeye 30/11/2022 tarihli ve 7423 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle “ç” bendinden sonra gelmek üzere eklenmiş, fakat bendin yürürlük tarihi olarak 01/01/2024 tarihi

bu fiillerin işlenmesi hâlinde kaçakçılık suçunun meydana geleceği kabul edilmiştir. Her bent içinde sayılan bu fiillerin birlikte gerçekleştirilmesi halinde meydana gelen suçun, tek mi yoksa birden fazla suç mu oluşturacağı sorusu akla gelebilmektedir. Doktrinde vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketli suç olduğu kabul edilmektedir.²³⁴ Yargıtay'ın da aynı görüşte olduğunu söylemek mümkündür.²³⁵ Kanaatimizce de vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli bir suçtur ve her bir bentteki fiillerden birinin veya birkaçının birlikte işlenmesi durumunda dahi tek bir vergi kaçakçılığı suçu oluşmaktadır. Maddede sayılan fiiller birbirinin alternatifi olup, birden fazla fiilin aynı anda işlenmesi hâlinde tek bir cezaya hükmedilmektedir.

Kaçakçılık suçunun karşılığında hapis cezası öngörüldüğü için bu suç ancak gerçek kişiler tarafından işlenebilmektedir. Tüzel kişilerin bu suçun faili olabilmesi mümkün olmamakla birlikte bu suçun tüzel kişi yararına işlenmesi durumunda, tüzel kişiliğin temsilcileri veya çalışanları gibi tüzel kişilik adına hareket edebilme yetkisini haiz kişiler bu suçla sorumlu olacaklardır.²³⁶ Nitekim VUK m.333/3'te: *"Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur."* denilmek suretiyle bu husus vurgulanmıştır. Her ne kadar suçun kanunî tanımında kasten ibaresi yer almıyorsa da TCK m.21/2 hükmü gereği bu suçun ancak kasten işlenebileceğini söylememiz mümkündür. Zira TCK'da suçun oluşmasının kastın varlığına bağlı olduğu hüküm altına alındığı için vergi kaçakçılığı suçu bakımından da aynısı geçerli olmaktadır.²³⁷ Ayrıca Kanunda, suçun taksirle işlenebileceğine dair bir ifade geçmediği için bu açıdan da aynı sonuca varmamız mümkündür.²³⁸

VUK m.359'daki vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için maddede belirtilen fiillerin gerçekleştirilmesi yeterli olup bu fiillerin neticesinde herhangi bir vergi ziyaının meydana gelmesi gerekmemektedir. Zira maddede, bu suçun

kabul edilmiştir. Bu nedenle çalışmamızda "d" bendine ilişkin sadece kısa bilgilendirme yapılmakla yetinilecektir.

²³⁴ BATI, *Vergi Hukuku*, s.320; Mehmet YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, 2018, s.34; SABAN, *Vergi Hukuku*, s.519; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.439.

²³⁵ *"Bu anlamda, seçimlik hareketlerden herhangi birisinin veya birkaçının işlenmesiyle Kanun'da suç olarak tanımlanan "vergi kaçakçılığı suçu" işlenmiş olacaktır. Suçun anılan maddede sayılan birbirine alternatif hareketlerle işlenebilmesi sebebiyle seçimlik hareketli suç olarak düzenlendiği ve bu hareketlerden birisinin dahi yapılmasıyla suçun tamamlanmış olacağı, fail birden fazla hareketi yaparsa faile yine tek ceza verileceği doktrinde de benimsenmektedir"* Yarg. 19. CD., E.2015/23210 K.2016/809, T.21/01/2016. E.T.:24/05/2023.

²³⁶ Mehmet TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, ss.10-15.

²³⁷ TCK m.5'e göre: *"Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır."*

²³⁸ TCK m.22/1'e göre: *"Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır."*

oluşabilmesi için vergi ziyaının da oluşması gerektiğine dair ibare yer almamaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçu “sırf hareket suçu” niteliği taşımaktadır.²³⁹ Bununla birlikte eğer kaçakçılık suçunun işlenmesi neticesinde vergi ziyayı da meydana gelirse VUK m.344’e göre vergi ziyayı cezası ayrıca uygulanacaktır (VUK m.359/son). 4369 sayılı yasayla maddeye getirilen değişiklikten önce suçun oluşabilmesi için vergi ziyaının varlığı aranmakta, vergi ziyayı suçun kanunî unsuru olarak kabul edilmekteydi.²⁴⁰ Yapılan değişiklikle birlikte vergi ziyayı suçun kanunî unsuru olmaktan çıkarılmış ve suç “zarar” suçu niteliğinden çıkıp “tehlike” suçu niteliğine bürünmüştür.²⁴¹ Ancak sadece maddede yer alan bir fiil için vergi ziyaının gerçekleşmesi aranmakta olup söz konusu fiile aşağıda değinilecektir.

B. Suçla Korunan Hukuki Değer

Hukukî değer, toplumsal düzen bakımından önem arz eden ve hukuk tarafından korunmaya muhtaç değerlerdir. Bu değerlerin Devlet tarafından hukukî ve cezai normlar vasıtasıyla koruma altına alınması gerekmektedir. Zira Devletin temel amaç ve görevi, Anayasa m.5’te de ifade edildiği üzere toplumun huzur ve mutluluğunu sağlamak ve insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.²⁴² Toplumun ve bu doğrultuda insanın mutluluğunu hâkim kılmak da onun sahibi olduğu değerleri koruyup gözetmekten geçmektedir. Hukuk ve ceza normlarıyla hukuki değerlerin koruma altına alınması demek, aslında her hukuk ve ceza kuralının temelinde bir hukukî değer bulunması anlamına gelmektedir.²⁴³ Hukuken koruma altına alınan değerler, toplumsal düzen açısından korunması zarurî olan değerlerdir.²⁴⁴ Suç normlarıyla korunan hukukî değerlerin de korunması zarurî olan değerlerden olduğu söylenebilir. Bu anlamda suçun konusuyla suçla korunan hukukî değer farklı kavramlar olduğu ifade edilmelidir.

Suçun konusu, eylemin üzerinde gerçekleştiği kişi veya şeydir. Bu manada suçun konusu somut özellik arz etmektedir. Suçla korunan hukukî değer ise maddi bir varlığı bulunmamakla birlikte değer yargılarını ifade ettiğinin kabulüyle manevi

²³⁹ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.517.

²⁴⁰ BATI, *Vergi Hukuku*, s.317; 29/07/1998 tarih ve 23417 mükerrer sayılı Resmî Gazete. E.T.:24/05/2023.

²⁴¹ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.34.

²⁴² İZZET ÖZGENÇ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, 18. Bası, Ankara 2022, s.174.

²⁴³ Ali Rıza TÖNGÜR ve Ekrem ÇETİNTÜRK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara 2020, s.127.

²⁴⁴ TÖNGÜR ve ÇETİNTÜRK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.127.

bir değerinin bulunduğu anlaşılmaktadır.²⁴⁵ Haksızlık içeren fiilin işlenmesiyle birlikte suçun konusu -maddi nitelikte olduğu için- zarara uğrarken suçun koruduğu hukukî değerin ise -manevi nitelikte olduğu için- gerçek anlamda bir zarara uğradığı söylenemez; bu değerlerin yalnızca ihlâl edildiği, zedelendiği, varlığına duyulması gereken saygıya hâlel geldiği söylenebilir.²⁴⁶

Bir eyleme kanunda suç olarak yer verilmekle bir veya birden çok hukukî değerin de koruma altına alınmış olduğu ifade edilmelidir.²⁴⁷ Örneğin insan öldürme suçunda insanın yaşama hakkı korunmaktayken iş ve çalışma hürriyetinin ihlâli suçunda kişinin hem irade hürriyeti hem de çalışma özgürlüğü koruma altına alınmaktadır. Sağlanan bu korumanın, aynı zamanda ceza normlarının meşruluğunu gerçekleştirme fonksiyonunu icra ettiği de söylenebilir.²⁴⁸

Yukarıda izah edilen genel bilgiler çerçevesinde vergi kaçakçılığı suçu değerlendirildiğinde; vergi kaçakçılığı suçunun koruduğu birden fazla hukukî yarar bulunmaktadır. İlk olarak bu suçla devletin ekonomik menfaati korunmaktadır.²⁴⁹ Devletin en temel gelir kaynağı olan vergilerin, kaçakçılık suçunun işlenmesiyle beraber tehlikeye girmesi bu menfaatin korunmasını gerektirmektedir. Yine bu suçla gerçek veya tüzel kişilerin ekonomik çıkarları da korunmaktadır.²⁵⁰ Zira bu kişilerin kamu hizmeti alma hakkı bulunmakta, kamu hizmetinin temel finansman kaynağını vergiler oluşturmakta, vergilerin azalması veya tehlikeye girmesi de dolaylı olarak kişilerin ekonomik çıkarlarını etkilemektedir. Ve son olarak Devletin vergi alacağının güvence altına alınmasıyla birlikte, her suçta olduğu gibi kamu yararı korunmaktadır.²⁵¹

C. Suçun Maddi (Objektif) Unsurları

1. VUK M.359/a'da Yer Alan Fiiller

VUK m.359/a'nın 1. alt bendindeki eylemler şunlardır: *Vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen veya saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan ''defter ve kayıtlar'' bakımından; hesap ve muhasebe hilesi yapmak, gerçek olmayan veya*

²⁴⁵ Mahmut KOCA ve İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, 15. Baskı, Ankara 2022, s.119.

²⁴⁶ KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.119.

²⁴⁷ ÖZGENÇ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.177.

²⁴⁸ KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.119.

²⁴⁹ Mustafa ÖZEN, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Adalet Yayınevi, 4. Baskı, Ankara 2021, s.16.

²⁵⁰ ÖZEN, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s.17.

²⁵¹ Arıfcan KURT, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2022, s.24.

kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek. M.359/a'nın 2. alt bendindeki fiiller ise şunlardır: Vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen veya saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan ‘‘defter, kayıt ve belgeler’’ bakımından; söz konusu bu defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek, gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve muhteviyatı itibariyle düzenlenen bu yanıltıcı belgeyi kullanmak.

Öncelikle, maddenin a bendi incelendiğinde vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen veya saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler ibaresinin yer aldığı görülmektedir. Maddede bahsi geçen defter, kayıt ve belgeler vergi kaçakçılığı suçunun, a fıkrasında sayılan eylemlerinin konusunu oluşturmaktadır.

Vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen veya saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ibaresi ile kanun koyucu, vergi kanunları dışında bir kanun uyarınca tutulan defterleri bu kapsam dışında bırakmıştır. Örneğin gümrük kanunu bakımından tutulması gereken bir defter, kaçakçılık suçunun konusunu oluşturmayacaktır.²⁵² Söz konusu defterlerin kaçakçılık suçuna vücut verebilmesi için Vergi Usul Kanunu ile Vergi, Resim ve Harçlar Kanununa göre tutulması gereken bir defter olmalıdır.²⁵³ Kaçakçılık suçunun konusunu oluşturan bu defterlerin, tutma yükümlülüğü olan bir kişi tarafından tutulması gerekmektedir. Bu yükümlülük, Vergi Usul Kanunu'nun yanı sıra 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da tacirler bakımından yer almıştır.²⁵⁴ Defter tutmaya mecbur olanlar; ticaret ve sanat erbapları, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile serbest meslek erbapları ve çiftçiler sayılabilir.²⁵⁵ Defter tutma mecburiyetinden muaf olanlar ise gelir vergisinden muaf olan esnaflar, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usule göre tespit edilenler ile kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri

²⁵² ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.41.

²⁵³ ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.41.

²⁵⁴ Merve BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonomi Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep 2019, s.22.

²⁵⁵ Semih DOLDUR, *Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Muhasebe Hilesi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2022, s.46.

ve dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.²⁵⁶ Defter tutma zorunluluğu açısından tüccarlar, VUK'a göre bilanço esasına dikkate alınarak defter tutmakla yükümlü birinci sınıf tüccarlar ve işletme esasına dikkate alınarak defter tutmakla yükümlü ikinci sınıf tüccarlar şeklinde ikiye ayrılmıştır. Bilanço esasına göre tutulan defterleri yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebir olarak saymak mümkündür.²⁵⁷ VUK m.253 uyarınca bahse konu tutulması zorunlu olan bu defterlerin, beş yıl boyunca muhafaza edilmesi gerekmektedir birlikte yetkili olan vergi memurlarının, bu defterleri talep etmesi halinde söz konusu defterlerin ibrazı da gerekmektedir.²⁵⁸ Vergi kaçakçılığı suçunun konusunu teşkil eden tutulması zorunlu defterler dışında diğer kayıt ve belgeler ile kastedilmek istenen ise faturalar, vesikalar, makbuzlar ve belgelerdir.

Suçu oluşturan a fıkrası eylemleri genel olarak fail bakımından herhangi bir özgü nitelik arz etmemektedir. Suçu oluşturan sayılı eylemler herkes tarafından işlenebilir niteliktedir.²⁵⁹ VUK m.359/1-a'da sayılan eylemleri gerçekleştirmek suretiyle vergi kaçakçılığını suçunu işleyenler hakkında kanun koyucu, hapis cezası öngörmüştür. Suçun cezası hürriyeti bağlayıcı nitelikte olduğundan failin gerçek kişi olma zorunluluğu bulunmaktadır.²⁶⁰ Söz konusu fıkra da sayılan eylemler ancak kasten işlenebilir nitelikte olup²⁶¹ ayrıca kendi içinde seçimlik hareket oluşturmaktadır. Dolayısıyla Yargıtay kararları ışığında, konusu aynı olan eylemler bakımından tek suç oluşacağı, buna nazaran her ne kadar aynı fıkra da seçimlik hareketler sayılsa dahi konu bakımından farklılık arz eden durumlarda birden fazla kaçakçılık suçu oluşacağı belirtilmelidir. Suçun oluşması herhangi bir zarar şartına bağlanmadığından söz konusu fıkra da sayılan eylemler tehlike suçu niteliği arz etmektedir.²⁶² Dolayısıyla bu eylemler neticesinde oluşacak suç, maddi nitelikli değil şekli nitelikli bir suç vasfındadır.²⁶³

-Hesap ve muhasebe hilesi yapmak: Hile, bilmeden ve istemeyerek herkes tarafından yapılabilecek nitelikte olan hata eyleminden farklı olarak bilinçli bir

²⁵⁶ DOLDUR, *Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Muhasebe Hilesi* s.46.

²⁵⁷ MUTLUER ve DAYANÇ KUZEYLİ, *Vergi Hukuku*, s.144.

²⁵⁸ MUTLUER ve DAYANÇ KUZEYLİ, *Vergi Hukuku*, s.149.

²⁵⁹ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.31.

²⁶⁰ Fatih PAÇACI, *Vergi Ceza Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu*, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Mersin 2017, s.48.

²⁶¹ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.520.

²⁶² YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.34.

²⁶³ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.519.

iradenin ürünüdür. Hile ile yapılan fiiller kast unsurunu bünyesinde barındırırken hata şeklinde yapılan eylemler kast unsurunu taşımazlar. Hilede amaç gizlice yürütülen işlemler neticesinde karşı tarafı aldatmaktır. Bu aldatma neticesinde hileyi yapan kendine bir yarar sağlarken karşı tarafı zarar uğratma düşüncesindedir.²⁶⁴

Vergisel sonuçların doğru ve güvenilir olabilmesi için mali faaliyetlerin, mükellefin defter kayıtları üzerinden izlenebilmesi gerekmektedir.²⁶⁵ Vergi hukuku ve muhasebe hukuku bakımından tutulan kayıtlar için Maliye Bakanlığı tarafından tek düzen hesap planı çıkarılmış ve bu plan çerçevesinde belirli bir kayıt düzeni oluşturulmuştur.²⁶⁶ Söz konusu bu kayıt düzenine, muhasebe ve hesap kurallarına aykırı olacak şekilde kasten gerçekleştirilecek ve aldatma amacı taşıyacak her türlü eylem muhasebe hilesi olarak tanımlanabilir.²⁶⁷ Hesap hilesi ise basit bir tanımla, kasıtlı hareketler neticesinde yine aldatma amacıyla rakamsal farklılıklar içeren kayıt işlemleridir.²⁶⁸ Hesap ve muhasebe hilesine mükerrer kayıtlar yapma, kaydın sonuna eksik veya fazla sıfırlar koyma, rakamların yerini değiştirme, alacak yerine borç, borç yerine alacak kaydetme, gelirleri ait olduğu yıla yazmama, kişisel harcamaları kayda geçirme gibi eylemler örnek olarak verilebilir.²⁶⁹

Hangi fiillerin hesap ve muhasebe hilesi sayılacağı kanunda açık ve net bir şekilde tek tek sayılmamıştır. Bu hususu doktrinde, suçun ve cezanın kanunsuz olamayacağı ilkesine aykırı görenler olduğu gibi hesap ve muhasebe hilesi suçuna hangi eylemlerin vücut vereceğinin kanunda tek tek sayılarak belirtilmesinin, mükelleflerin daha az vergi ödeyebilmek için farklı yollar denemesi ve gelişen teknoloji ile bağdaşmayacağını ileri sürenler de bulunmaktadır.²⁷⁰ Bizce de kanun koyucunun hesap ve muhasebe hilesi oluşturan eylemleri tek tek sayarak sınırlamaması isabetli olmuştur. Çünkü insan aklının gelişmesine paralel olarak vergiden kaçınmaya yönelik yeni fikirlerin meydana gelmesi yeni eylemleri doğuracak ve kanunda hangi eylemlerin bu suça vücut vereceğinin tek tek sayılmış olması ileride mükelleflerin cezasız kalması sonucunu doğuracaktır.

²⁶⁴ DOLDUR, *Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Muhasebe Hilesi*, s.47.

²⁶⁵ ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.47.

²⁶⁶ OKTAR, *Vergi Hukuku*, s.370.

²⁶⁷ PAÇACI, *Vergi Ceza Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.62.

²⁶⁸ DOLDUR, *Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Muhasebe Hilesi*, s.47.

²⁶⁹ OKTAR, *Vergi Hukuku*, s.369.

²⁷⁰ ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.48.

-Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak: VUK m.359/a bendinde sayılan fiillerden biri de vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen veya saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda, gerçek olmayan ya da kayda konu işlemle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak eylemidir. Gerçeğe aykırı hesap açmak olarak adlandırılan bu suça ilişkin eylemler iki şekilde oluşabilir. Ya gerçek olmayan kişi adına hesap açma işleminin gerçekleşmesi gerekmektedir ya da söz konusu işlemle alakası olmayan biri adına hesap açmanın gerçekleşmesi gerekmektedir. Gerçek olmayan kişi ile kastedilmek istenen hayatta olmayan, hiç doğmamış, var olmamış, yaşamayan, hayal ürünü olarak tasarlanmış bir kişidir.²⁷¹ Kayda konu işlemle alakası olmayan kişi ile kastedilmek istenen ise adına işlem yapılan kişi hayatta, yaşıyor ve gerçekte var olan bir kişidir. Sadece, bu kişi yapılan işlemle bağdaştırılamayacak biridir. Örneğin borç alma işlemi farklı bir kişi ile yapılmış olmasına rağmen kayıta gösterilen kişi ile yapılmış gibi gösterilmesi, kimseyi çalıştırmıyor olmasına rağmen bir akrabasını yanında çalışıyormuş gibi göstermek veya malını/ürününü satarken arada komisyoncu olmaması rağmen tanıdığı bir komisyoncunun adını işleme geçirmek sayılabilir.²⁷² Ancak unutulmamalıdır ki tüm bu işlemlerin vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar üzerinde gerçekleşmesi gerekmektedir.

-Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek: Uygulamada çift defter tutmak adıyla bilinen kaçakçılık suçuna ilişkin bu eylem, yasal defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Yasal tanımdan da anlaşılacağı üzere bu suçun oluşabilmesi için esasen üç şartın bulunması gerekmektedir. İlk olarak vergi kanunları uyarınca tutulması zorunlu, varlığı noter onayı veya sair suretle ispatlanmış yasal defterin bulunması gerekmektedir.²⁷³ İkinci olarak bu defterlere kaydı gereken işlemlerin varlığı halinde söz konusu işlemlerin farklı defter, belge veya kayıt ortamlarında

²⁷¹ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.28.

²⁷² BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.29.

²⁷³ ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.51.

tutulması gerekmektedir.²⁷⁴ Üçüncü olarak yasal deftere kaydı gereken bu işlemin farklı yere kaydedilmesi, vergi matrahını azaltıcı bir etki yaratması gerekmektedir.²⁷⁵

Vergi matrahının azalması şeklinde bir netice araması bakımından kaçakçılık suçunun bu eylemi, diğer kaçakçılık suçunu oluşturan eylemlerden tehlike ve zarar suçu bakımından ayrılmaktadır.²⁷⁶ Kaçakçılık suçunu oluşturan diğer eylemlerden farkı, tehlike suçu değil zarar suçu niteliği arz etmesinden kaynaklanmaktadır. Örneğin mükelleflerin muhasebe programlarını kullanırken fiilen gerçekleştirdikleri işlemler için gayri resmi kayıt tutmaları ve fiilen yapılan işlemleri geri planda tutarak sadece görünürde olan ve tespit edilebilir işlemleri kayda geçirerek resmi kayıt oluşturmaları durumunda bu suç oluşur.²⁷⁷ Söz konusu kayıtlara örnek olarak ise resmi çalışanlara ödenen maaşlar ile fiilen çalışanlara ödenen maaşların resmi ve gayri resmi olarak iki farklı kayda geçirilmesi veya faturalı yapılan işlemlerin resmi kayıtlara geçirilirken faturasız yapılan işlemlerin gayri resmi kayıtlara geçirilmesi verilebilir.²⁷⁸ Kaçakçılık suçunu oluşturan bu eylemin yapılmasındaki amaç ise kar zarar durumunu görmek için işletmelerin gerçek durumunu saklamaktır.²⁷⁹ Kaydı zorunlu işlemlerin yasal deftere veya başkaca kayıt ortamlarına hiç kaydedilmemesi ise bu suçu oluşturmamaktadır.²⁸⁰

-Vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen veya saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek: Tahrifat sözlük anlamı itibariyle bir şeyin aslını değiştirmek veya bozmak anlamına gelmektedir.²⁸¹ Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemlerden biri olması bakımından tahrifat, tutulması zorunlu defter, kayıt ve belgelere geçirilen gerçek durumu yansıtan kayıtların, sonradan silinme, kazınma, buruşturma, kimyasal maddelerle okunamaz hale getirme, kalemle rakamları değiştirme, sonundaki sıfırı silme veya sonuna sıfır ekleme, kalemle karalama gibi hareketlerle değiştirici ve gizleyici hamleler yapılarak söz konusu gerçek durumu yansıtan kayıtların örtbas edilmesi, gerçek durumun

²⁷⁴ OKTAR, *Vergi Hukuku*, s.370.

²⁷⁵ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.448.

²⁷⁶ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.448.

²⁷⁷ ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.51.

²⁷⁸ ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.52.

²⁷⁹ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.31.

²⁸⁰ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.30.

²⁸¹ tahrifat ne demek TDK Sözlük Anlamı (sozluk.gov.tr) E.T.: 29/05/2023.

saklanmaya çalışılması olarak tanımlanabilir.²⁸² Nitekim kanun koyucu da defterlere geçirilen kayıtların okunulamayacak hale getirilerek kazınmasını, çizilmesini ve silinmesini yasaklamıştır.

Tahrifat, belgenin aslı üzerinde yapılabileceği gibi sureti üzerinde de yapılabilir.²⁸³ Suçun oluşması için tahrifatın nasıl yapıldığının bir önemi bulunmamakla beraber önemli olan husus bu tahrifatın, tutulması zorunlu defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılmış olmasıdır.²⁸⁴ Yanlış kayıtların düzeltilmesi başlığını taşıyan VUK m. 217’de “...defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle...” yapılabileceği belirtilmiştir.²⁸⁵ VUK m.217’de ifade edilen usule göre hatalı kayıtların düzeltilmesi durumu tahrifat fiilini ve dolayısıyla kaçakçılık suçunu oluşturmaz.²⁸⁶

Sahte belge üzerinde yapılan tahrifat da kaçakçılık suçunu oluşturmaz. Çünkü tahrifat dolayısıyla kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için gerçeğe uygun tutulmuş defter, belge ve kayıtların bulunması koşulu vardır.²⁸⁷ Kaçakçılık suçunu oluşturan tahrifat fiiline örnek olarak, deftere kaydedilen 98000 TL bedel içeren bir faturanın sonradan, sonundaki iki 0’ın kimyasal madde ile belirgin olmayacak şekilde silinmesi ve tutarın 980 TL gibi gösterilmesi durumu verilebilir.²⁸⁸

-Vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen veya saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizlemek: Vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen veya saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter kayıt ve belgeleri gizlemek eylemi, VUK m.359 uyarınca kaçakçılık suçunu oluşturur. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından gizlemek fiili kanunda, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defter ve belgelerin, vergi incelemesine yetkili kişilerce

²⁸² Ferhat YILDIZ, *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Kırıkkale 2021, s.163.

²⁸³ KURT, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.37.

²⁸⁴ DOLDUR, *Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Muhasebe Hilesi*, s.61.

²⁸⁵ *3317 (mevzuat.gov.tr) E.T.: 30/05/2023.

²⁸⁶ Yusuf Burak ASLANPINAR, *Türk Ceza Kanunu’nun Ceza Sorumluluğunun Esaslarına İlişkin Genel Hükmeleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, 2020, s.106.

²⁸⁷ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.32.

²⁸⁸ ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.54.

yapılacak olan vergi incelemesinde, söz konusu bu defter ve belgelerin yetkililere ibraz edilmemesi olarak tanımlanmıştır.²⁸⁹

Kanun koyucu, gizleme fiilini açıklarken defter ve belgelerden bahsetmiş olmasına rağmen kayıtlardan bahsetmemiştir. Gizleme fiili açıklanırken kayıtlar ibaresinin belirtilmemiş olması doktrinde tartışma yaratmış ve kanunilik ilkesi gereği yalnızca defter ve belgelerin gizleme fiiline vücut vereceği ortaya atılmıştır.²⁹⁰ Ancak, kaçakçılık suçunun VUK m.359/a bendine bakıldığında defter, belge ve kayıtların suçun konusunu oluşturduğu görülecektir. Kaçakçılık suçunun a bendinin konusu dikkate alındığında, gizleme eyleminin tanımında kanun koyucu tarafından bahsedilmeyen kayıtlar kavramının, kaçakçılık suçu bakımından devre dışı olmadığı görülecektir.²⁹¹

Öncelikle suçun oluşumu için tutulması zorunlu defter, kayıt ve belgelerin varlıklarının noter tasdikiyle sabit olması veya sair suretlerle ispatlanmış olması gerekmektedir. Kanun koyucunun bahsetmiş olduğu şekilde varlığı sabit olmayan defter kayıt ve belgelerde gizleme suçu oluşmayacaktır. Kanun koyucu, gizleme eyleminin oluşabilmesi için varlığı olan bir şeyin bulunması gerektiği düşüncesiyle hareket etmiş ve söz konusu defter kayıt ve belgelerin ibrazının istenilmesinden önce belirttiği şekillerde, bunların varlığının tespitini aramıştır.²⁹²

Ülkemizin vergi sisteminde tarh, beyana dayalı olarak yapılmaktadır.²⁹³ Bu beyanların doğruluğunun araştırılması ise vergi incelemeleriyle gerçekleştirilmektedir.²⁹⁴ İnceleme, yetkili kişilerce yapılır ve yapılan incelemede tutulan defter, belge ve kayıtlarda yer alan beyanların doğru olup olmadığı tespit edilmeye çalışılır.²⁹⁵ VUK m.135'te vergi incelemesini yapmakla yetkilendirilmiş kişiler sayılmıştır.

Vergi incelemesi dışında başka bir sebeple söz konusu defter, belge veya kayıtların istenmesi durumunda mükellef veya sorumlu tarafından ibraz edilmemesi halinde bu suç oluşmayacaktır. Çünkü gizleme eylemi ancak vergi incelemesi

²⁸⁹ ASLANPINAR, *Türk Ceza Kanunu'nun Ceza Sorumluluğunun Esaslarına İlişkin Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi*, s.106.

²⁹⁰ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.35.

²⁹¹ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.35.

²⁹² ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.56.

²⁹³ DOLDUR, *Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Muhasebe Hilesi*, s.61.

²⁹⁴ DOLDUR, *Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Muhasebe Hilesi*, s.61.

²⁹⁵ ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.58.

amacıyla istenen defter, belge ve kayıtların ibraz edilmemesi sonucu oluşabilecek bir suçtur. Aynı şekilde VUK m.135'te sayılmış olan inceleme yapmakla yetkilendirilmiş kişiler dışındaki kimselerin söz konusu defter, belge veya kayıtları istemesi sonucunda bunların ibraz edilmemesi durumunda yine suç oluşmayacaktır. Örneğin yeminli mali müşavirlerin vergi incelemeye yetkileri bulunmadığından istenen belgelerin ibrazı söz konusu olmadığında gizleme eylemi sebebiyle kaçakçılık suçu oluşmayacaktır.²⁹⁶

Vergi incelemesi belirli usullere tabidir. Bu usullere uyulmaması gizleme eyleminin suç oluşturup oluşturmaması bakımından önemlidir. VUK m.139'a göre vergi incelemesinin yapılacağı yer, istisnası olmakla birlikte vergi dairesidir. Söz konusu incelemenin dairede yapılacağına dair madde 14.10.2021 tarihinde 7338 sayılı Kanunla getirilmiştir.²⁹⁷ Söz konusu değişiklikten önce vergi incelemeleri, kural olarak vergi incelemesine tabi kişinin iş yerinde gerçekleşmekteydi. İstisna olarak ise vergi dairelerinde vergi incelemesi bazı koşulların gerçekleşmesine bağlı olarak yapılabilmekteydi. 14.10.2021 tarihinden itibaren artık vergi incelemeleri vergi dairelerinde yapılacak istisna olarak ise mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi halinde iş yeri de müsaitse ancak o zaman inceleme iş yerinde yapılabilecektir.²⁹⁸ İncelemesi yapılacak defter, belge ve kayıtların incelemeye tabi olan kişiden VUK m.139/2'ye göre yazılı olarak istenilmesi gerekmektedir. Yazılı olarak ibrazı istenilen sürede ibraz edilmemesi durumunda ise kaçakçılık suçunu oluşturan gizleme eylemi oluşmuş olur. Ancak, haklı mazeret gösterenlere söz konusu evrakların ibrazı için VUK'a göre uygun bir süre verilmektedir. İncelemeye tabi olan kişiye yazılı bildirim VUK kuralları uyarınca yapılmalıdır. Söz konusu bildirim usulüne uygun değilse, incelemeye tabi olanın söz konusu evrakları ibraz etmemesi suç oluşturmaz.²⁹⁹ Ayrıca mücbir sebeplerin bulunması durumunda ibraz gerçekleşmiyorsa bu durumda mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar süre işlemeyecektir.³⁰⁰ 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanuna göre, vergi incelemeleri mali tatilde yapılamaz.³⁰¹ Mali tatil 1 Temmuz ila 20 Temmuz

²⁹⁶ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.37.

²⁹⁷ *3317 (mevzuat.gov.tr) E.T.: 31/05/2023.

²⁹⁸ *3317 (mevzuat.gov.tr) E.T.: 31/05/2023.

²⁹⁹ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.41.

³⁰⁰ DOLDUR, *Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Muhasebe Hilesi*, s.62.

³⁰¹ ASLANPINAR, *Türk Ceza Kanunu'nun Ceza Sorumluluğunun Esaslarına İlişkin Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi*, s.109.

tarikhleri arasındadır.³⁰² Vergi incelemesinin bu sürelerle denk gelmesi halinde ise ibraz etmemek yine gizleme suçunu oluşturmayacaktır. VUK 253. maddesine göre, vergi kanunları uyarınca defter, belge ve kayıt tutmak zorunda olanlar, tuttukları bu evrakları ilgili oldukları yılı takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl süre boyunca saklamak mecburiyetindedirler.³⁰³ Vergi incelemesi sırasında ibrazı istenen belgelerin, saklanmakla yükümlü olunan süreleri aşmaması gerekmektedir. Aksi takdirde, saklama yükümlülüğü kalkacağı için ibrazı istendiğinde ibraz edilmemesi suç oluşturmayacaktır.³⁰⁴

-Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak: VUK m.359'a göre, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya kullananlar hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmedilir. Kanuna göre gerçek bir işleme veya gerçek bir duruma dayanan ancak bu gerçekliği mahiyet veya miktar itibariyle yansıtmayan belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak tanımlanmaktadır.³⁰⁵

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı nitelikteki belge; belgenin, ilk düzenlendiği anda meydana gelir.³⁰⁶ Yani belgenin, en başta düzenlenirken gerçeğe aykırı bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Söz konusu belge düzenlendikten sonra gerçek durumu gizlemek amacıyla belge üzerinde yapılacak değişiklikler tahrifata vücut verir.³⁰⁷ Tahrifat ise yukarıda bahsedildiği üzere muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden farklıdır. Ancak burada belgenin en başta düzenlenirken gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi durumu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin, sahte belge ile karıştırılmaması adına önemlidir. Sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin arasındaki en büyük fark ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin aslında gerçek bir muameleye, gerçek bir duruma dayanması bakımından ortaya çıkmaktadır. Çünkü sahte belge gerçekte olmayan, hiç var olmamış bir durum varmış gibi

³⁰² ASLANPINAR, *Türk Ceza Kanunu'nun Ceza Sorumluluğunun Esaslarına İlişkin Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi*, s.109.

³⁰³ YILDIZ, *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, s. 166.

³⁰⁴ YILDIZ, *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, s.166.

³⁰⁵ DOLDUR, *Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Muhasebe Hilesi*, s.62.

³⁰⁶ ASLANPINAR, *Türk Ceza Kanunu'nun Ceza Sorumluluğunun Esaslarına İlişkin Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi*, s.112.

³⁰⁷ ASLANPINAR, *Türk Ceza Kanunu'nun Ceza Sorumluluğunun Esaslarına İlişkin Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi*, s.112.

düzenlenen belgedir.³⁰⁸ Örneğin, satışı yapılan 100 adet ayakkabının faturada 70 adet satılmış gibi gösterilmesi halinde bu fatura muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. Çünkü belgenin dayandığı satış işlemi esasen gerçekte vardır ve bu satış işlemi yapılmıştır. Ancak düzenlenen belge miktar itibariyle gerçeği yansıtmamaktadır. Söz konusu örnek, sahte belgeye uyarlandığında ise hiç satış yapmayan bir ayakkabı firmasının o ay 100 adet ayakkabı satmış gibi fatura düzenlemesi durumu sahte belgeyi oluşturmaktadır. Örnekler üzerinde verilen miktar itibariyle yanıltıcı belge, yalnızca bununla sınırlı olmayıp aynı zamanda mahiyet itibariyle de gerçekte örtüşmeyebilir. Örneğin satılan 100 adet bez ayakkabının faturaya 100 adet deri ayakkabı gibi geçirilmesi de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. Çünkü satış işlemi gerçekte yapılmış ancak ayakkabının niteliği bez olmasına rağmen deri olarak gösterilmiştir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerçek bir duruma dayanması gerektiği için aradaki işlemin gerçek bir alışveriş olması ve satıcının da gerçek mükellef olması şarttır.³⁰⁹ Bu bakımdan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge diğer kaçakçılık suçunu oluşturan eylemlerden farklı olarak fail bakımından özgü bir nitelik arz etmektedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanmak fiili ise söz konusu bu belgeyi düzenleyen kişiden farklı bir kişi tarafından kullanılmasını ifade etmektedir.³¹⁰ Başlı başına, düzenlenmiş bu belgeyi yalnızca kullanmak dahi suç oluşturur. Şayet düzenleyen aynı zamanda bu belgeyi kullanıyor ise bu durumda tek suç oluşacaktır.³¹¹

2. VUK M.359/b’de Yer Alan Fiiller

VUK m.359/b’de yer alan eylemler şunlardır: *Vergi kanunları uyarınca tutulan, düzenlenen veya saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri; yok etmek, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak, belgelerin asıllarını veya suretlerini tamamen veya kısmen de olsa sahte olarak düzenlemek veya bu sahte belgeyi kullanmak.*

VUK m.359/b bendinde sayılan ve vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren eylemlerin konusu da tıpkı a bendinde olduğu gibi vergi kanunları uyarınca tutulan, düzenlenen veya saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve

³⁰⁸ KURT, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.38.

³⁰⁹ ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.63.

³¹⁰ KURT, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.39.

³¹¹ KURT, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.39.

belgelerdir.³¹² Kaçakçılık suçunu oluşturan eylemlerin çoğunda olduğu gibi b bendi kapsamında düzenlenen eylemler bakımından da yine faillik hususu özgü nitelik arz etmemektedir.³¹³ VUK m.359/1-b’de sayılan eylemleri gerçekleştirmek suretiyle vergi kaçakçılığını suçunu işleyenler hakkında kanun koyucu, üç yıldan sekiz yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza öngörmüştür. Söz konusu eylemler kasten işlenebilir niteliktedir. Ayrıca b bendi içerisinde sayılan eylemler de kendi içerisinde seçimlik hareket oluşturmaktadır.³¹⁴ Yine tehlike suçu olması ve şekli suç vasfında olması bakımından a bendinden ayrı özellikler taşımamaktadır.

-Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak: Vergi denetiminden kaçınmanın bir diğer yolu, tutulması zorunlu olan defter, belge ve kayıtların yok olmasını sağlamaktır.³¹⁵ Kaçakçılık suçunu oluşturan eylemlerden yok etme, ancak vergi kanunları uyarınca tutulan, düzenlenen veya saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleşmek zorundadır. Bunun dışında, söz konusu defter sayfalarını yok etme suçunun vergi kanunları uyarınca saklanma mecburiyeti olan beş yıllık süre içerisinde işlenmiş olması gerekmektedir.³¹⁶ Saklanma süresi bittikten sonra ilgili defter kayıt veya belgenin yok edilmesi suç oluşturmaz.³¹⁷ Yok etme eylemi, çeşitli şekillerde meydana gelebilir. Buna yakma, yırtma, denize atma, bilgisayar ortamından silme gibi maddi varlığını ortadan kaldıracak örnekler çoğaltılarak verilebilir.³¹⁸ Yok etme eylemini, gizleme eyleminden ayırabilmek uygulamada çok güçtür. Vergi incelemesi sırasında defter yaprağının bulunmayışının, gizleme eylemi olarak mı yoksa yok etme eylemi olarak mı ele alınacağı hususunda karar verebilmek zordur.³¹⁹ Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan tüm eylemler gibi yok etme eylemi de ancak kasten işlenirse

³¹² Ertuğrul ÜNAL, Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2021, C: 27, S: 2, s.1269.

³¹³ ÜNAL, *Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.1273.

³¹⁴ ÜNAL, *Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.1265.

³¹⁵ YILDIZ, *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, s.173.

³¹⁶ ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.64.

³¹⁷ ASLANPINAR, *Türk Ceza Kanunu’nun Ceza Sorumluluğunun Esaslarına İlişkin Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi*, s.117.

³¹⁸ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.55.

³¹⁹ Selçuk AK, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçunun İncelenmesi*, İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2019, s.69.

cezalandırılabilir. Taksirle veya mücbir sebeplerle söz konusu defter, belge ve kayıtların yok olması halinde suç oluşmayacaktır.³²⁰ Ancak bu durumun zayi belgesi ile ispatlanması gerekmektedir.

Mevzubahis suçun oluşabilmesi için öncelikle ortada bir defterin var olması gerekmektedir. Bu suç defter sayfaları üzerinde işlenebilen ve söz konusu defter sayfalarının yok edilmesini zorunlu kılan bir suçtur.³²¹ Aksi takdirde koparılan sayfanın yok edilmeyip inceleme sırasında defterle beraber sunulması suç oluşturmaz. Bunun dışında söz konusu defter sayfasının yok edilmesinin ardından deftere yeni sayfanın eklenip eklenmemesinin suçun oluşumu açısından bir önemi bulunmamaktadır.³²² Defterin sayfası yok edildikten sonra yerine başka bir yaprak konulsa da konulmasa da suç oluşacaktır.

-Sahte belge düzenlemek veya bu sahte belgeyi kullanmak: Vergi kanunları uyarınca tutulan, düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin, Vergi Usul Kanunu'nun aradığı tüm usul şartlarını taşımasına rağmen içerik olarak gerçeğe aykırı olmasına "sahte belge" denilir. Sahte belge şeklen tüm unsurları eksiksiz içermesine rağmen gerçekte olmayan bir durumu yansıtmaktadır.³²³ VUK m.359'da sahte belge, "*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*" olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, yine VUK m.359/b'de belgelerin, asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması kaçakçılık suçunu oluşturan eylemler olarak sayılmıştır. VUK' a göre düzenlenme zorunluluğu bulunan tüm belgelerin asıllarında veya suretlerinde sahtecilik suçu işlenebilir. Uygulamada en çok faturalar (naylon fatura) sahte olarak düzenlenmektedir.³²⁴ Sahte belge gerçekte olmayan, hiç var olmamış bir durum varmış gibi düzenlenen belgedir. Kısmen sahte belge ise gerçek bir durumla beraber gerçek olmayan bir durumun da belgede yer almasıdır.³²⁵

Sahte belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden farklıdır. Çünkü yanıltıcı belge gerçek bir duruma dayanmakla birlikte miktar veya mahiyeti itibariyle gerçeği yansıtmayan belge olarak karşımıza çıkmakta iken sahte belge ise hiçbir şekilde gerçekte olmayan bir duruma dayanmaktadır. Bu bakımdan iki kavramın birbiriyle

³²⁰ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.56.

³²¹ ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.65.

³²² ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.65.

³²³ DOLDUR, *Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Muhasebe Hilesi*, s.63.

³²⁴ ERTEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, s.67.

³²⁵ KURT, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.42.

kariştirilmaması gerekmektedir. Sahte belge düzenlemede amaç düzenleyen açısından komisyon karşılığında haksız bir kazanç sağlamak iken, kullanan açısından matrahını düşürerek ödemesi gereken vergiyi ödememek veya daha az ödemek ya da indirimden faydalanmaya çalışmaktır.³²⁶ Vergisel amaçlar dışında kişisel faydalar sağlayacak özel sebeplerle sahte belge düzenlenmesi halinde VUK m.359 uyarınca sahte belge düzenlemek veya kullanmak şeklinde vergi kaçakçılığı suçu oluşmayacak, şayet şartları uyuyorsa TCK'da düzenlenen özel belgede sahtecilik veya resmi belgede sahtecilik suçları oluşacaktır.³²⁷

Sahte fatura düzenlemeye, serbest meslek mensubu bir kişinin KDV indiriminden yararlanmak amacıyla mal satın almadığı halde satın almış gibi göstermesi veya bir kişinin gerçekte mal satın almış olmasına rağmen, malı satın aldığı kişiden fatura almamış olması halinde başka bir kişiden aldığı faturada o malı satın almış gibi göstermesi örnek olarak verilebilir. Sahte olarak düzenlenmiş bir belgeyi kullanmak da VUK m.359/b uyarınca vergi kaçakçılığı suçuna vücut verir. Kullanan kişinin düzenleyen kişi olması gerekmemektedir. Şayet düzenleyen kişi tarafından sahte belgenin kullanılması hali mevcut ise bu durumda tek bir suç oluşacaktır.³²⁸ Sahte belgeyi kullanma suçu sadece vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından işlenebilmektedir.³²⁹ Kullanmanın, deftere kaydetme ile mi beyanname verme ile mi gerçekleşmiş olacağı konusunda farklı fikirler mevcut olmakla birlikte, deftere kaydedilmemiş bir belgenin, vergi beyannamesinde gösterilebileceği hususu dikkate alındığında, beyannamede sahte belgenin gösterilmesi ve vergi dairesine bu beyannamenin verilmesiyle kullanmanın oluşacağı belirtilmektedir.³³⁰

3. VUK M.359/c'de Yer Alan Fiiller

VUK m.359/c'de yer alan eylemler şunlardır: *Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya basılan bu belgeyi bilerek kullanmak.*

VUK m.359/c bendinde, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan iki eylem sayılmıştır. Bunlar Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde belge basmak veya basılan

³²⁶ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.68.

³²⁷ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.66.

³²⁸ KURT, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.43.

³²⁹ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.72.

³³⁰ YILDIZ, *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, s.183.

bu belgeleri kullanmak fiilleridir. Sayılan her iki eylemin konusu da a ve b bentlerinde sayılan eylemlerin konusundan farklı olarak vergi kanunları uyarınca tutulan, düzenlenen veya saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler değil, Bakanlık ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerdir. Bu bent kapsamında düzenlenen eylemler bakımından da faillik hususu özgü bir nitelik arz etmemektedir. VUK m.359/c’de sayılan eylemleri gerçekleştirmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu işleyenler hakkında kanun koyucu, iki yıldan sekiz yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza öngörmüştür. Söz konusu eylemler kasten işlenebilir niteliktedir. Özellikle, Bakanlıkla anlaşması olmadığı halde basılan belgeleri kullanmak fiili için ‘bilerek’ ibaresinin kullanılmış olması bu eylem bakımından kastın arandığını açıkça göstermektedir. Ayrıca c bendi içerisinde sayılan eylemler de kendi içerisinde seçimlik hareket oluşturmaktadır. Yine bu bent de tehlike suçu olması ve şekli suç vasfında olması bakımından a ve b bentlerinden ayrı özellikler taşımamaktadır.

-Bakanlık ile anlaşması olmadığı hâlde belge basmak: Vergi kaçakçılığı suçunda mücadele amacıyla, Hazine ve Maliye Bakanlığı, mükelleflerin kullandıkları belgeleri kontrol altında tutmayı hedeflemiştir. Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257. maddesinde, bu kanun uyarınca tutulması gereken belgelerin basılıp dağıtılması veya üçüncü kişilere bastırılıp dağıtılması için Hazine ve Maliye Bakanlığına, yönetmelik çıkarma yetkisi verilmiştir.³³¹ Bu yetki kapsamında Bakanlık, Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik çıkarmıştır.³³² Anılan Yönetmelikte Bakanlıkla anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerin neler olduğu sayılmış ve söz konusu bu belgelerin kimlerle anlaşma çerçevesinde basılabileceği belirtilmiştir. Bakanlıkla anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler; fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış vesikaları, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi yolcu listesi ve günlük müşteri listesi ile Bakanlıkça kullanılması zorunlu hale getirilen belgeler şeklinde sayılmıştır.³³³

Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında çıkarılan yönetmeliğe göre, yukarıda sayılan belgelerin basım ve dağıtım

³³¹ DOLDUR, *Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Muhasebe Hilesi*, s.65.

³³² BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.75.

³³³ ASLANPINAR, *Türk Ceza Kanunu’nun Ceza Sorumluluğunun Esaslarına İlişkin Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi*, s.84.

konusunda, matbaa işletmecisi ile Bakanlık arasında veya yine matbaa işletmecisi ile Defterdarlık arasında, defterdarlığın kendi il sınırları içinde kalması şartıyla anlaşma yapılması gerekmektedir. Söz konusu bu anlaşmanın yapılmaması veya yapılmış bir anlaşmanın süresinin bitmesi yahut yine yapılmış bir anlaşma olmasına rağmen bu anlaşmanın sonradan feshedilmiş olması hallerinde VUK m.359/c bendinde sayılan eylemi oluşturması sebebiyle vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır. Suçun oluşması bakımından, anlaşması olmayan bir matbaa tarafından belgenin bastırılmış olması yeterli olup ayrıca bu belgenin anlaşma olmayan matbaada bastırılma amacı veya bastıran kişinin mükellef sıfatına sahip olup olmaması önem arz etmemektedir. Bunun yanı sıra basılan belgenin içeriği de bu suçun oluşması bakımından önemli değildir.

-Bakanlık ile anlaşması olmadığı hâlde basılan belgeyi bilerek kullanmak: Bakanlık ile anlaşması olmayan matbaalarca basılan belgeyi kullanmak da VUK m.359/c bendine göre kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Burada önemli olan husus kullanma eyleminin bilerek gerçekleşmesi gerektiği bakımından ortaya çıkmaktadır. Bilerek kullanmaktan kasıt, en başından beri Bakanlık ile anlaşması olan bir matbaa tarafından bu belgenin basılması gerektiğini bilmesine rağmen, Bakanlık ile anlaşması olmayan bir matbaa tarafından basıldığını bildiği belgeyi kullanması ya da en başında bu hususu bilmiyor durumda iken sonradan öğrenmesine rağmen bu belgeyi kullanmaya devam etmesidir.³³⁴ Kullanma eyleminin oluşabilmesi için söz konusu belgenin matbaadan alınması yeterli olmayıp, alınan belgenin vergisel işlemlerde kullanılması gerekmektedir.³³⁵

4. VUK M.359/ç’de Yer Alan Fiiller (Ödeme Kaydedici Cihazlar Vasıtasıyla İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu)

VUK m.359/ç bendinde yer alan fiillere, çalışmamızın esas konusunu oluşturması nedeniyle aşağıda ayrı bir başlık altında detaylıca yer verileceğinden tekrardan kaçınmak amacıyla oraya atıfta bulunmakla yetiniyoruz.

5. VUK M.359/d’de Yer Alan Fiiller

Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesine “ç” fıkrasından sonra gelmek üzere 30.11.2022 tarih ve 7423 sayılı kanunla “d” fıkrası eklenmiştir. Yeni düzenlemeye göre; 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair

³³⁴ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.77.

³³⁵ BABAYİĞİT AKSU, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s.77.

Kanun ile düzenlenen piyasalarda, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme, fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya iletilmekle birlikte gerçeğe uygunluğuna engel olmak şeklinde iki ayrı eylem bu fıkra uyarınca vergi kaçakçılığı suçuna vücut vermektedir.³³⁶ VUK m.359/d’de sayılan eylemleri gerçekleştirmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu işleyeneler hakkında kanun koyucu, üç yıldan sekiz yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza öngörmüştür.

VUK’un mükerrer 257. maddesinin 6. bendine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi güvenliğini sağlamak için elektronik ve manyetik cihazları, sistemlerin niteliklerini belirleyip onaylaması suretiyle bunları kullandırmaya, anılan cihaz ve sistemler vasıtasıyla bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin kullanılmasına ilişkin zorunluluk getirmeye yetkili kılınmıştır.³³⁷ Ayrıca bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin basımı, dağıtımı ile sistemin kurulması ve işletilmesi hizmetleri için yetkilendirme işleminin usul ve esaslarını belirlemeye de Bakanlık yine yetkili kılınmıştır.

İlgili suçun oluşmasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından sisteme müdahale yetkisi verilip verilmemesi hususuna bakılmamaktadır. Yani Bakanlıkça yetki verilmesi suçun oluşmasına engel değildir. Ürün bilgilerinin veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme müdahale edilerek bilgilerin, belgelerin ve verilerin iletilmesini önleme ile suç oluşmaktadır. İletilecek bilgi, belge ve verilerin, Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gerekmektedir. Suçu oluşturan bir diğer eylem ise bu bilgi, belge ve verilerin iletilmesine engel olmayarak sisteme iletmek fakat iletilen bilgilerin gerçeğe uygun olmamasına sebep olmak şeklinde gerçekleşmektedir. Fıkra kapsamında bahsedilen sisteme müdahale, fiziksel nitelikte bir müdahale olabileceği gibi bilişim nitelikli bir müdahale de olabilmektedir. Her iki müdahale çeşidi de bu suçu oluşturmaktadır. Önemle belirtilmelidir ki, 213 sayılı

³³⁶ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/12/20221210-1.htm> (30.11.2022 tarih ve 7423 sayılı kanun m.1) E.T.: 02/06/2023.

³³⁷ *3317 (mevzuat.gov.tr) (VUK m.257/1-6) E.T.: 02/06/2023.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine 30.11.2022 tarihli 7423 sayılı kanunla getirilen d fıkrası henüz yürürlüğe girmiş değildir. Aynı tarih ve aynı sayılı kanunla, söz konusu düzenlemenin 01.01.2024 tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.

IV. Ödeme Kaydedici Cihazlar Vasıtasıyla İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK M.359/Ç)

A. Ödeme Kaydedici Cihaz Kavramı

1. Genel Olarak

Vergi kayıplarının önüne geçebilmek adına vergi kaçakçılığıyla mücadele, eskiden beri devletlerin gündeminde olan önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Geçmişten bugüne yaşanan ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmeler nasıl ki vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi bakımından yeni yöntemlerin ortaya çıkmasına sebep oluyorsa aynı şekilde devletlerin, vergi kaçakçılığı suçuyla mücadelesinde de yeni yolların bulunmasına, yeni araçların keşfedilmesine vesile olmaktadır. Özellikle de teknolojinin ve bilişimin³³⁸ süratle ve akıl almaz bir şekilde değişim ve gelişim katetmesi, devletin vergi kayıpları, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomiyle etkin mücadelesi bakımından önemli bir katkı sağlamış ve bu mücadeleyi kolaylaştırmış bulunmaktadır. Mükelleflerin, vergi kaçırmaya yönelik düşüncelerini eyleme geçirme noktasında, bilişim ve teknolojinin bir araya getirilmesiyle oluşturulan bilgisayar temelli araçlar caydırıcı rol oynamakta ve mükellefleri, yükümlülüklerini yerine getirmesi bakımından pozitif anlamda etkilemektedir.

Yukarıda bahsedilenler ışığında; devletin, vergi kaçakçılığının önüne geçebilmek, vergi güvenliğini temin edebilmek ve vergi denetimlerinde meydana gelebilecek muhtemel hata ve eksikliklerin olası vergi kayıplarına neden olmasını engellemek amaçlarıyla, mükelleflerin vergilendirmeye dair yaptıkları işlemlerin kayıt altına alınabilmesi ve bu işlemlerden vergi dairesinin eksiksiz bir şekilde ve zamanında haberdar edilebilmesi için mükelleflerle ilgili ödeme kaydedici cihaz kullanma yükümlülüğünü getirdiği ifade edilmelidir. Böylece ödeme kaydedici cihaz kullanan mükelleflerin, vergilendirmeye tabi işlemleri cihaza kaydolacak, buna dair bilgiler belirli bir düzen içerisinde ve istenildiğinde vergi dairesi tarafından internet

³³⁸ Bilişim, TDK'ya göre: “İnsanoğlunun teknik, ekonomik ve toplumsal alanlardaki iletişimde kullandığı ve bilimin dayanağı olan bilginin özellikle elektronik makineler aracılığıyla düzenli ve akla uygun bir biçimde işlenmesi bilimi.” olarak tanımlanmaktadır.

aracılığıyla veya bu iş için kurulan bir sistem vasıtasıyla temin edilebilecektir. Bu anlamda ödeme kaydedici cihazın, mükellefle ve vergi dairesi arasında bir köprü vazifesi gördüğü söylenebilir.

Devletin (vergi dairesinin), vergi güvenliğini sağlama noktasında gösterdiği bu hassasiyetin bir benzerini ödeme kaydedici cihazın kendisinin güvenliğini sağlama noktasında da göstermesi gerekmektedir. Zira verginin güvenliğinden bahsedebilmek için evvela bu güvenliğin sağlanmasında vasıta olan ödeme kaydedici cihazın güvenliğini gerçekleştirmek lazımdır. Bu noktada Devletin cihaza yönelik yapılacak, cihazın yapısını bozacak ve verginin güvenliğini tehlikeye düşürecek her bir eylem ve işlemin karşılığında adli ve/veya idari tedbirler alması gerekmektedir. 29/04/2021 tarihli ve 7318 sayılı Kanunla 213 sayılı VUK m.359’a eklenen “ç” bendi de bu bağlamda getirilmiş bir suç olarak karşımıza çıkmaktadır.³³⁹ Gerçekten de maddeye eklenen “ç” bendi ödeme kaydedici cihaza yönelik yapılacak bazı eylem ve işlemleri suç olarak kabul etmekte ve karşılığında da hapis cezası öngörmektedir. Kısaca *ödeme kaydedici cihazlar vasıtasıyla işlenen vergi kaçakçılığı suçu* olarak ifade edebileceğimiz bu suça ilişkin maddeye eklenen “ç” bendi şu şekildedir:

“Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

Aşağıda ilk olarak ödeme kaydedici cihazın yapısı, çeşitleri, cihazı kullanma yükümlülüğüne dair bilgilendirmeler yapılacak, ardından VUK m.359/ç’nin suç olarak tanımlanma sebebine ve sürecine değinilecek, son olarak da suçun Türk Ceza Hukuku bağlamında incelemesi yapılacaktır.

³³⁹ 30/04/2021 tarihli ve 31470 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 26/05/2023.

2. Ödeme Kaydedici Cihaz Kavramı

Ödeme kaydedici cihaza ilişkin düzenlemelerin ve kuralların yer aldığı temel kanun 1984 tarihli ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'dur.³⁴⁰ Kanun'un 2. maddesinde ödeme kaydedici cihazın (ÖKC) bu kanunla ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca (Bakanlık) belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlar olduğu belirtilmiştir.³⁴¹ Görüldüğü üzere ÖKC'nin sahip olması gereken şartları belirleme yetkisi kanunla beraber Bakanlığa da verilmiştir. Bakanlık bu yetkisini ÖKC ile ilgili genel tebliğler yayınlamak suretiyle kullanmaktadır. Genel tebliğler vergi kanunlarının anlaşılmasına ve nasıl uygulanacağına ilişkin açıklama ve yorumlamalar içeren kaynaklardır.³⁴² Tebliğler bağlayıcı olup olmamalarına göre ikiye ayrılırlar. Vergi kanunlarının düzenleme yapma hususunda Bakanlığa yetki verdiği konulara ilişkin yayınlanan genel tebliğler bağlayıcı olmakta, bunun dışındaki konularda yalnızca açıklama içeren tebliğlerin ise bağlayıcılığı bulunmamaktadır. 3100 sayılı Kanun'un 2. maddesinde ÖKC ile ilgili Bakanlığa düzenleme yapma yetkisi verildiği için Bakanlıkça bu konuda çıkarılacak genel tebliğlerin bağlayıcı olduğunu söylemek mümkündür. Yine Bakanlığın bazı konularla ilgili sirküler de yayınladığı görülmektedir. Sirküler ise Bakanlıktan aynı konuda birden fazla görüş isteyen kimselerin varlığı hâlinde Bakanlığın her bir mükellefe ayrı ayrı görüş bildirmek yerine hepsine tek bir görüş bildirdiği kaynaklardandır ve bağlayıcılığı bulunmamaktadır.³⁴³

3100 sayılı Kanun kapsamında kullanımına başlanılan ÖKC'ler eski tip ve teknolojiye sahip elektronik cihazlardı. Bu cihazlar, mükellef tarafından yapılan satış işlemlerini ve tahsil edilen ödemeleri kayıt altına alabilmekle beraber bu verileri depolamada ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) aktarmada yetersiz kalmaktaydı. Ayrıca cihazın bünyesinde banka POS'unun (Point of Sale) ÖKC ile entegrasyonuna dair bir özellik yer almamaktaydı. Dolayısıyla ÖKC'ler veri iletimi ve vergi güvenliği bakımından yetersiz kalmaktaydı. ÖKC'lerin, geliştirilmeye muhtaç bu

³⁴⁰ 15/12/1984 tarihli ve 18606 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 27/05/2023.

³⁴¹ Kanunda "Maliye ve Gümrük Bakanlığı" ifadesi yer almışsa da 1. No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 217 vd. maddeleriyle "Hazine ve Maliye Bakanlığı" kurulduğu için bundan sonraki atıfların yeni kurulan bakanlığa yapıldığı kabul edilmelidir.

³⁴² BATI, *Vergi Hukuku*, s.112.

³⁴³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.82.

yapısı nedeniyle, teknolojinin ve bilişim alt yapısının katettiği gelişmeler çerçevesinde güncellenmesi yoluna gidilmiş ve bu sayede, mevcut düzen itibarıyla kullanımına devam edilen yeni nesil ÖKC'ler (YN ÖKC) ortaya çıkmıştır. Bu gelişme neticesinde YN ÖKC'ler hem veri aktarabilme hem de POS cihazı ile entegre olabilme özelliğine kavuşmuştur.³⁴⁴ Nitekim GİB tarafından yayınlanan Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Rehberi'ne göre de YN ÖKC'ler, teknolojik gelişmeler çerçevesinde teknik özellikleri yeniden belirlenen, internet yoluyla GİB'e güvenli şekilde veri aktarabilen ve iletişim kurabilen bilgisayar tabanlı cihazlar olarak tanımlanmıştır.³⁴⁵ Görüldüğü üzere Rehberde de YN ÖKC'nin, veri aktarıcı ve dolayısıyla vergi güvenliğini sağlayıcı rolüne vurgu yapılarak yenilikçi özellikleri ortaya konmuştur.

YN ÖKC'lerin temel teknik özelliklerinin ne olduğuna ilişkin hem Kanunun 2. maddesinde³⁴⁶ hem de GİB tarafından yayınlanan 21/04/2021 tarihli Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar Teknik Kılavuzu'nda detaylı bilgilere yer verilmiştir. Kılavuzda, bahsedilen teknik özelliklere ilişkin bilgilerin yanı sıra aynı zamanda YN ÖKC'nin bileşenlerine de yer verilmiş ve bu bileşenlerin YN ÖKC ile bağlantısının nasıl olması gerektiğine dair bilgilendirmeler yapılmıştır. Kılavuza göre YN ÖKC'nin temel teknik özellikleri şu şekildedir:

- YN ÖKC'ler kullanılmak suretiyle yapılan satış işlemlerinde, işlem YN ÖKC'de başlamalı ve yine onda sonuçlanmalı,
- İşletim sistemi en az 32 bit veya daha yüksek veri işleme kapasitesine sahip işlemci üzerinde çalışabilmeli,
- YN ÖKC'nin veri tabanının veri kaydetme, düzenleme, sorgulama ve raporlama özelliği olmalı,

³⁴⁴ Hasan Hüseyin SUBAŞI, "Bankacılık İşlemlerinde Güvenli İletişim İçin Melez Güvenli Servis Sağlayıcı Modeli Tasarımı", *Türkiye Bilişim Vakfı Bilgisayar Bilimleri ve Mühendisliği Dergisi*, 2018, C: 11, S: 1, s.18.

³⁴⁵ [Yeni Nesil OKC Cihaz Rehberi.pdf](#) E.T.: 29/05/2023.

³⁴⁶ 3100 sayılı Kanunun 2. maddesinin 2. fıkrasına göre: "Ödeme kaydedici cihazların; her alışveriş için satışla ilgili bilgileri taşıyan bir satış fişi ve günlük kapanış fişi vermesi, satış fişinde yazılı olan bilgilerin aynen kaydedildiği ayrı bir şerit tertibatı olması, fiş ve günlük toplamlar için en az iki ayrı sayıcısının bulunması, mekanik, elektronik veya manyetik müdahalelere karşı korunmuş harici bir enerjiye ihtiyaç göstermeyen sadece pozitif işlem eden toplam tahsilat ve vergi tutarlarını kaydeden bir mali hafızasının olması, mali hafıza ile bağlantısının açılması halinde çalışmaması, yetkili kimseler dışında cihaza müdahaleye imkan vermeyecek tarzda hayati bölümlerin muhafazasının tek bir vida ile kapatılmasına ve üzerinin özel bir mühürle mühürlenmesine uygun yapıda olması ve makine içerisine tespit edilmiş mali hafızaya da kaydedilen bir sicil numarasının bulunması gerekir."

-YN ÖKC'deki satış verilerini tutacak olan mali hafıza; asgari 10 yıl süre içerisinde en az 4.000 adet Z raporu ve en az 1 milyon adet fiş kaydedebilecek kapasitede olmalı, söz konusu kapasitesinin dolmasından itibaren kaydedilen verileri en az 5 yıl süre ile saklayabilmeli, YN ÖKC'nin şasisine hareket etmeyecek şekilde ve şasi tahrip edilmedikçe çıkartılamayacak bir şekilde yerleştirilmeli, sakladığı bilgilerin değiştirilmesi veya silinmesi amacıyla yapılacak müdahalelere karşı muhafazalı bir şekilde yapılmalı, üzerine yazılan verilerin silinmesine ve değiştirilmesine izin vermeyen yapıda olmalı, ana işlemci ile bağlantısının kesilmesi hâlinde YN ÖKC işlem yapamaz hâle gelmeli, üzerine kaydedilen veriyi saklayabilmek için harici bir enerjiye ihtiyaç duymamalı, sadece pozitif işlemleri kabul etmeli, negatif işlemleri kabul etmemeli,

-YN ÖKC'ler günlük kapanış raporları (Z raporları) verilerini otomatik olarak GİB'e iletebilmeli, bu raporların verileri en az 10 gün muhafaza edilebilmeli,

-YN ÖKC, kendisine yapılacak fiziki müdahaleleri algılayan, cihazın kapağının açılması ya da zorlanması gibi durumlarda olay kaydı düşen ve cihazın devre dışı kalmasını sağlayan elektronik mühre sahip olmalı, bu mühür güçlü tırnaklarla ve vida ile korunmalı, cihazın içine ulaşılmaya çalışılması durumunda mutlaka bir iz bırakacak şekilde tasarlanmalı, cihaza yetkisiz olarak müdahale edilmesi hâlinde cihaz işlem yapamaz hâle gelmeli, bütün bu işlemlerin gerçekleştiğine dair olay kayıtları tutulmalı ve bu kayıtlar GİB Bilgi Sistemine ÖKC TSM (Trusted Service Manager) Merkezi³⁴⁷ üzerinden iletebilmeli,

-YN ÖKC'lerde kesilen fişlerin ve düzenlenen raporların ikinci suretini tutacak Elektronik Kayıt Ünitesi (EKÜ) saklama ortamı bulunmalı, kapasitesi asgari olarak 1.2 milyon satır olmalı ve EKÜ üzerine yazılı veriler sonradan silinememeli ve değiştirilememeli,

-Cihaza ait önemli olayların kayıtları cihaz içerisinde güvenli bir şekilde tutulabilmeli ve istenildiğinde GİB Bilgi Sistemine gönderilebilmeli, olay kayıtları kritiklik seviyesine göre sınıflandırılabilmesi, cihazda en az 90 günlük olay kaydı

³⁴⁷ “Trusted Service Manager” veya “Güvenlik Servis Sağlayıcısı” olarak adlandırılan ÖKC TSM merkezi, ÖKC üreticisi tarafından kurulan veya başka bir hizmet sağlayıcısından temin etmek suretiyle kurulan ve YN ÖKC'lerin yönetilmesinde, yazılım güncellemesinde ve YN ÖKC ile GİB Bilgi Sistemi arasındaki iletişimin ve veri aktarımının sağlanmasında kullanılan bir terminal yönetim merkezidir. Bilgi için Bkz. [YNOKC'lereAitOKCTSMMerkezleriTeknikKılavuzu4003102018.pdf](https://gib.gov.tr) (gib.gov.tr) E.T.: 30/05/2023.

geriye dönük olarak tutulabilmeli, acil kritik seviyesindeki olaya ilişkin kayıtlar anlık olarak GİB Bilgi Sistemine ÖKC TSM merkezi üzerinden iletilebilmelidir.³⁴⁸

Kanunun 4. maddesine göre, ÖKC'lerin, üretici veya ithalatçı kuruluşlar tarafından verilen ve cihaz sicil numarasını taşıyan bir ruhsatnamesi bulunmalıdır. Kanunun 5. maddesiyle, YN ÖKC modellerinin Kanunla ve Bakanlıkça belirlenen şartlara uygun olup olmadığının onaylanması esası getirilmiştir. ÖKC'lerin üretimini veya ithalatını yapan kuruluşlar, Bakanlığa başvurmak suretiyle cihazlarının onaylanmasını isteyebilecektir. Ancak onay almak için başvuran kuruluşların Türkiye çapında, cihazın her türlü bakım ve onarım işlerini yapabilecek yetkili servislerinin bulunması gerekmektedir. Yetkili servisleri olmayan kuruluşların cihazlarına onay verilmeyeceği gibi sonradan servislerdeki bakım ve onarım konusunda öngörülen şartlara uyulmadığı takdirde de onayın iptaline karar verilebilmektedir. Kanunun 5. maddesinin 3. fıkrasına göre ÖKC modellerinin onayı 3 yıl için geçerli olup, bunun eşit süreler itibarıyla uzatılabilmesi de mümkündür. Yine maddenin devamına göre, ÖKC'ye ilişkin başlangıçta onaylanan modele uygun olmayan cihazların üretildiği veya ithal edildiği anlaşılırsa modelin onayı iptal edilmektedir. YN ÖKC'ler için onay alan kuruluşların (firmaların) listesi ve onay aldıkları YN ÖKC'nin model ve özellikleri GİB'in internet sitesinde yayınlanmaktadır. Hâlihazırda mezkûr firmaların dışında başkaca bir firmadan YN ÖKC alınıp kullanılması mümkün olmamakta, en azından GİB tarafından bu durum kabul edilmemektedir.

ÖKC kullanım zorunluluğu getirilen faaliyetlerden birini de akaryakıt satışı oluşturmaktadır. Akaryakıt satış faaliyeti ile ilgili GİB tarafından ayrı bir Genel Tebliğ yayınlanmıştır. 2003 tarihli ve 58 sıra no.lu Genel Tebliğe göre taşıtlara perakende olarak akaryakıt satışı yapan tacirlerin, işletmelerindeki akaryakıt pompalarının ÖKC bağlamaları zorunlu kılınmıştır.³⁴⁹ Bu ÖKC'ler de diğer ÖKC'ler gibi revize edilmek suretiyle güncellenmiş, 2021 tarihli ve 527 sıra no.lu Genel Tebliğ ile birlikte artık Yeni Nesil Akaryakıt Pompa Ödeme Kaydedici Cihaz (YN Pompa ÖKC) kullanım zorunluluğu getirilmiştir.³⁵⁰ Diğer bir ifadeyle 527 sıra no.lu Genel Tebliğin yürürlüğünden önce kullanılan ÖKC'lerin Eski Nesil Pompa Ödeme

³⁴⁸ [YN OKC TEKNİK KILAVUZ1 21042021.pdf](#) E.T.: 30/05/2023.

³⁴⁹ 30 Kasım 2003 tarihli ve 25302 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 31/05/2023.

³⁵⁰ 24 Mart 2021 tarihli ve 31433 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 31/05/2023.

Kaydedici Cihazlar (EN Pompa ÖKC) olduğu ve bunların YN Pompa ÖKC'ler ile değişimi gerektiği ifade edilmiştir.³⁵¹

YN Pompa ÖKC'lerin, özellikleri açısından, faaliyet alanıyla bağlantılı birkaç farklı özelliğin haricinde normal ÖKC'ler ile aynı çalışma prensibine sahip olduğu söylenebilir. Bu farklı özellikler; akaryakıt satışının taşıt plaka numarası girilerek gerçekleştirilmesi, taşıt plaka numarası girilmeden akaryakıt satışının yapılamaması, akaryakıt verme işleminin sonunda plaka bilgisini de içeren ÖKC fişinin cihaz yazıcısından otomatik olarak çıkabilmesi, taşıtlara yapılmayan (bidonla, varille ve benzeri) her türlü akaryakıt satışında plaka numarası yerine ÖKC'nin ilgili bölümüne müşterinin adı- soyadı/unvanı ile Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası bilgilerinin girilmesi, YN Pompa ÖKC ile güvenli iletişim sağlayamayan veya iletişimi donanım arızaları ve benzeri sebeple kesilen pompa ünitelerinin güvenli iletişim sağlanıncaya veya arıza giderilinceye kadarki süreçte herhangi bir şekilde akaryakıt verme işlemini gerçekleştirememesi, olarak ifade edilebilir.

3. Ödeme Kaydedici Cihazların Çeşitleri ve Yapısı

Ödeme kaydedici cihazların kaç çeşit olduğuna dair 3100 sayılı Kanunda bir hüküm bulunmamaktadır. Kanunun yürürlük tarihinin 1984 yılı olduğu göz önüne alındığında bu durumun pek de anormal olmadığını söylemek mümkündür. Zira Kanunla kullanım zorunluluğu getirilen ÖKC'lerin eski nesil ÖKC'ler olduğu, bu ÖKC'lerin ise çeşitlilik arz etmediği bilinmektedir. Ancak 2013 tarihli ve 426 sıra no.lu Genel Tebliğe göre, dönüştürülmesi zorunlu kılınan YN ÖKC'ler haiz olduğu fonksiyonları itibariyle iki grup hâlinde karşımıza çıkmaktadır.³⁵² Böylece hitap ettiği mükellef kitlesi için opsiyonel olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır.

YN ÖKC'ler fonksiyonlarına göre Basit / Bilgisayar Bağlantılı ve EFT-POS özelliği olan cihazlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.³⁵³ Basit / Bilgisayar Bağlantılı YN ÖKC'ler bünyesinde banka POS'u barındırmayan, haricen POS cihazının kablolu olarak bağlanabildiği YN ÖKC'lerdir. Basit / Bilgisayar Bağlantılı YN ÖKC kullanan mükelleflerin, daha önce kullandıkları harici POS cihazlarını 01/01/2016 tarihine kadar yetkili ÖKC firmaları vasıtasıyla YN ÖKC'ye bağlatmaları gerekmekte olup bu tarihten sonra YN ÖKC'den ayrı bir şekilde banka POS

³⁵¹ 527 Sıra Nolu VUK Genel Teblig.pdf E.T.: 31/05/2023.

³⁵² 15/06/2013 tarihli ve 28678 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 31/05/2023.

³⁵³ Yeni_Nesil_OKC_Cihaz_Rehberi.pdf E.T.: 31/05/2023.

cihazlarını kullanmaları mümkün değildir.³⁵⁴ Basit / bilgisayar bağlantılı YN ÖKC'leri kullanan mükelleflerin, bu cihazlara haricen bağlantısı gereken banka ve benzeri kuruluşlara ait EFT-POS cihazlarını, YN ÖKC'lerle entegre ve bağlantılı bir yapıda (satış işleminin ÖKC'den başlatılıp, tahsil edilecek tutarın EFT-POS cihazına ÖKC'den otomatik olarak gönderilmesi ve satış işleminin ÖKC'den sonlandırılması) ve YN ÖKC'den bütünleşik fiş üretilecek bir şekilde (müşteri slip bilgisinin fiş içeriğinde yer alacak şekilde) kullanmaları zorunludur.³⁵⁵ Söz konusu EFT-POS cihazlarının YN ÖKC'ler ile bağlantısının yapılması hususunda sorumluluk ÖKC üretici firmalara ait olmakla birlikte EFT-POS cihazlarının tamiri ve bakımı gibi hizmetlerin, cihazın ait olduğu banka ve benzeri kuruluşlarca da yapılması mümkündür.³⁵⁶ EFT-POS özellikli YN ÖKC'ler ise, bünyesinde banka POS'u da barındıran cihazlar olarak karşımıza çıkmaktadır. ÖKC üretici firmalar, bu ÖKC'lerin üretimini EFT-POS cihazıyla bütünleşik olacak şekilde gerçekleştirmektedir. EFT-POS özellikli YN ÖKC'lerin Basit / Bilgisayar Bağlantılı YN ÖKC'lerden farkı yalnızca banka POS'unun ÖKC'ye bütünleşik olması, harici bir kabloyla bağlı olmaması noktasında olup diğer özellikler bakımından herhangi bir farklılık arz etmemektedir. Dolayısıyla her iki ÖKC de güncel yapıları ve versiyonlarıyla beraber aynı işlevleri yerine getirmek üzere oluşturulmuş bilgisayar tabanlı cihazlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

4. Ödeme Kaydedici Cihazların VUK'taki Yeri

Ödeme kaydedici cihazlara ilişkin esas kanun 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun olmakla birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda da buna ilişkin hükümler mevcuttur. Özellikle VUK m.359'a eklenen "ç" bendi dışında ÖKC'lerden bahsedilen çeşitli maddeler bulunmaktadır. Nitekim "Maksat ve yetki" başlıklı VUK m.127 bunlardan birini oluşturmaktadır. Söz konusu maddede yoklamanın, mükellefiyete dair maddi vakıaları ve olayları araştırıp tespit etmek amacının olduğundan bahsedilmiş ve yoklama memurlarının yetkilerinin neler olduğu örnek verilmek suretiyle ifade edilmiştir. Bu yetkilerden bir tanesini de ÖKC'ler ile ilgili zikredilen yetki oluşturmaktadır. Maddeye göre "*3100 Sayılı Kanun kapsamına girip*

³⁵⁴ [451_sira_no.lu_vuk_genel_teblici.pdf](#) E.T.: 31/05/2023.

³⁵⁵ [483_SIRA_NOLU_VERGI_USUL_KANUNU_GENEL_TEBLIGI_guncel_25052018.pdf](#) m.8. E.T.: 31/05/2023.

³⁵⁶ [483_SIRA_NOLU_VERGI_USUL_KANUNU_GENEL_TEBLIGI_guncel_25052018.pdf](#) m.8. E.T.: 31/05/2023.

ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek” yoklama memurlarının yetkilerindendir. Yasa koyucu, vergi denetim yollarından biri olan yoklama vasıtasıyla ÖKC kullanmak mecburiyetinde olan mükelleflerin, bu yükümlülüğüne uyup uymadığı denetlemeyi ve bu sayede kayıt dışılığın önüne geçmeyi hedeflemektedir.

ÖKC’nin yer aldığı bir diğer VUK maddesi “İşi bırakmanın bildirilmesi” başlıklı m.160/5’tir. Maddede “*Bu madde kapsamında mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bunların bastırmış veya tasdik ettirmiş oldukları belgeler ve kullanmış oldukları ödeme kaydedici cihazlara ilişkin bilgiler Maliye Bakanlığınca belirlenecek araçlarla duyurulur.*” hükmü yer almaktadır. Bu düzenlemeyle yasa koyucu, aktif olarak çalışmamaları veya münhasıran sahte belge düzenlemeleri nedeniyle mükellefiyet kayıtları vergi idaresi tarafından silinen mükelleflerin; kimlik bilgilerine, bastırmış oldukları belgelerine ve kullanmış oldukları ÖKC’lere dair bilgilerin Bakanlık tarafından internet veya benzeri vasıtalarla kamuoyuna duyurulmasını ve bu suretle üçüncü şahısların haklarının korunmasını ve belge güvenliğinin sağlanmasını hedeflemiştir.³⁵⁷

VUK’ta ÖKC’ye değinilen maddelerden bir diğeri de “Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme” başlıklı mükerrer m.242’dir. Maddede mükelleflerin, ÖKC’leri hem piyasadan hem de Bakanlıktan temin edebileceklerine yer verilmiştir. Yine son olarak VUK m.353, ÖKC’nin içerisinde geçtiği maddelerden birini oluşturmaktadır. Özel usulsüzlük ve cezalarını düzenleyen maddeye göre; ÖKC ile verilen fişin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlendiğinin tespit edilmesi ya da bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması hâlinde her bir belge için ilgili kişiye özel usulsüzlük cezası verileceği hüküm altına alınmıştır.

³⁵⁷ 5228 sayılı Kanunun 6. maddesinin gerekçesi. Ayrıntılı bilgi için bkz. [Mevzuat Bilgi Sistemi \(tbmm.gov.tr\)](http://www.tbmm.gov.tr) E.T.: 01/06/2023.

5. Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Yükümlülüğü

a. Kimler Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanmakla Yükümlüdür?

Ödeme kaydedici cihazları kullanma yükümlülüğünün hangi mükelleflere ait olduğuna ilişkin temel düzenlemeler 3100 sayılı Kanun'da yer almaktadır. Kanunun "Kapsam" başlıklı 1. maddesinde *"Satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, bu Kanuna göre ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetindedirler."* şeklinde bir hükme yer verilmiştir. Maddede yer alan yükümlülük, satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satanları, diğer bir ifadeyle perakende satış yapan birinci ve ikinci sınıf tüccarları kapsamına almaktadır.³⁵⁸ Bir malın satışının perakende satış olarak kabul edilebilmesi için ise satılan malın aynen veya işlendikten sonra tekrar satışa çıkarılmaması, yalnızca tüketilme veya sarf malzemesi olarak kullanılma şeklinde satın alınması ve ihtiyaçtan fazla satın alınmaması gerekmektedir.³⁵⁹ ÖKC kullanma yükümlülüğü, birinci ve ikinci sınıf tüccarların sadece perakende mal satışı yapması durumu için değil aynı zamanda hizmet vermesi durumu için de geçerlidir. Yani bu tüccarların, satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere hizmet vermesi durumunda da ÖKC kullanma mecburiyetine tabi olacağı anlaşılmaktadır. Ayrıca ÖKC kullanma mecburiyetinin, birinci ve ikinci sınıf tüccarların fatura verilme zorunluluğu bulunmayan perakende mal ve hizmet satışlarında geçerli olduğunu, hatta ÖKC'den verilen fişlerin de bu satışları belgelendirmede kullanıldığını ve fatura yerine geçtiğini ifade etmek gerekmektedir (3100 s.K. m.1/2).³⁶⁰ Kanunun kapsamına girmeyen ve birinci ve ikinci sınıf tüccarlar dışındaki mükelleflerin ÖKC kullanma mecburiyeti bulunmamaktadır. Bunlar; Basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabları, zirai kazanç sahipleri, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı

³⁵⁸ Buna göre perakende mal ve hizmet satışı bulunmayan birinci ve ikinci sınıf tüccarların ÖKC kullanma mecburiyeti bulunmamaktadır.

³⁵⁹ [1_seri_no.lu_okc_genel_tebliği.pdf](#) E.T.: 01/06/2023.

³⁶⁰ Fatura kullanma mecburiyetine ilişkin VUK m.232'de bir hüküm yer almaktadır. Maddeye göre: *"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler: 1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara; 2. Serbest meslek erbabına; 3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara; 4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere; 5. Vergiden muaf esnafa; Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler."*

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 (4.400 TL) lirayı geçmesi veya bedeli 50.000.000 (4.400 TL) liradan az olsa dahi istemleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir."

sahipleri, diğer kazanç ve irat sahipleri ve ücret geliri elde edilenler olarak sayılabilir.³⁶¹

3100 sayılı Kanun, kimlerin ÖKC kullanma mecburiyetine tabi olduğunu ifade etmekle birlikte, bu mecburiyetin hangi faaliyetler için uygulanmayacağını belirleme yetkisini Bakanlığa tevdi etmiştir. Bakanlık bu yetkisini genel tebliğler çıkarmak suretiyle kullanacak; Kanun tarafından açıkça yetkilendirildiği için de Bakanlığın bu konu hakkında çıkaracak olduğu genel tebliğler bağlayıcı nitelik arz edecektir. Bakanlık söz konusu yetkisini tek bir genel tebliğ çıkarmak suretiyle değil, birden çok genel tebliğ çıkarmak suretiyle kullanmış ve durum ve koşullara göre hangi faaliyetlerin ÖKC kullanma mecburiyetine tabi olmadığını belirlemiştir.

Bakanlığın, konuyla alâkalı olarak çıkardığı ilk genel tebliğ 1985 tarihli 1 seri no.lu Genel Tebliğ'dir.³⁶² Bu Tebliğ'e göre ÖKC kullanma mecburiyeti bulunmayan faaliyetler; *Devlete ait tekel maddelerinin ticareti, akaryakıt ve motoryağı satışı, gazete satışı, oda ve yatak kiralama şeklinde otelcilik ve pansiyonculuk faaliyetleridir.* Bunlara ilave olarak 2 seri no.lu Genel Tebliğ'de sayılan bazı faaliyetlerde de ÖKC kullanma mecburiyeti bulunmamaktadır.³⁶³ Bunlar sırasıyla; *Bankacılık ve sigortacılık faaliyetleri, PTT hizmetleri, kara, hava, deniz ve demiryolları ile yapılan yolcu ve yük taşımacılığı, giriş bileti karşılığı verilen hizmetler, eğitim, öğretim ve kreş işletmeciliği, spor toto, Milli piyango, at yarışları ile diğer müşterek bahis ve talih oyunları bayiliği, elektrik, su ve havagazı işletmeleridir.* 12 seri no.lu Genel Tebliğ'de de ÖKC kullanma mecburiyetine tabi olmayan faaliyetlere yer verilmiştir. Buna göre; *tarım alet ve makinalarının satışı (ayrıca yedek parça satılmaması şartıyla), posta pulu, jeton ve 3468 sayılı Kanuna göre verilen ruhsat tezkeresine dayanılarak yapılan pul ve kıymetli kağıtların satışı, şehiriçi toplu taşımacılıkta kullanılan abonman biletlerinin satışı, elektrik, su, havagazı ve kalorifer tesisatçılığı faaliyeti (aynı zamanda tesisat malzemeleri satışı da yapanlar hariç), terziilik faaliyeti (aynı zamanda kumaş ticaretinde bulunanlar hariç),* bu kapsamda sayılan faaliyetlerdir.³⁶⁴ Yine 23 seri no.lu Genel Tebliğ'de de ÖKC muafiyetine tabi tutulan faaliyetler sayılmıştır. Bu faaliyetler; *marangozlar (mobilyacılar hariç tutulmak şartıyla, ağacı bilfiil işleyerek eşya hâline getirip*

³⁶¹ Yeni_Nesil_OKC_Cihaz_Rehberi.pdf E.T.: 01/06/2023.

³⁶² 09/02/1985 tarihli ve 18661 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 01/06/2023.

³⁶³ 21/04/1985 tarihli ve 18372 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 01/06/2023.

³⁶⁴ 07/05/1988 tarihli ve 19807 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 01/06/2023.

satanlar ile ağaçtan yapılma deniz taşıtlarının onarımı işiyle uğraşanlar), mermerciler (süs eşyaları hariç tutulmak şartıyla mermeri işleyerek satanlar), yorgancılar ve hallaçlar (aynı zamanda, yorgan alım satımı yapanlar hariç), şeklinde ifade edilebilir.³⁶⁵ Bu genel tebliğlerin haricinde 38, 43, 46 ve 49 seri no.lu Genel Tebliğ'ler ile 206 ve 483 sıra no.lu Genel Tebliğ'ler marifetiyle ÖKC kullanma mecburiyetinin dışında tutulan faaliyetler belirlenmiştir.

b. Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Yükümlülüğü Ne Zaman Başladı?

3100 sayılı Kanuna göre EN ÖKC kullanmakla yükümlü kılınan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar için, bu yükümlülüklerinin başlangıç tarihleri hususunda kademeli bir geçiş öngörülmüştür. Hem Kanunda hem de Genel Tebliğler'de yer verilen bu kademeli geçiş hususunda, mükellefin bir önceki dönem satışlarının veya gayrisafi iş hasılatının belirli meblağları aşmasının belirleyici olduğu ve buna göre farklı tarihler belirlendiği görülmektedir.³⁶⁶ Benzer yöntemin YN ÖKC'lerin kullanıma başlanma tarihleri için de geçerli olduğunu ifade etmek gerekir. Bunun yanı sıra YN ÖKC'ler için ayrıca mükellefin faaliyetinin ve işe başlamasının esas alındığı bir başlangıç tarihi belirleme yöntemine de başvurulduğu anlaşılmaktadır. Zira YN ÖKC'ler, EN ÖKC'lere göre kullanıma başlama noktasında farklı bir yerde durmaktadır. Çünkü, YN ÖKC'ler EN ÖKC'lerden farklı olarak, mevcut cihazın yenisiyle değiştirilmesi temelli bir başlangıcı gerektirmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin faaliyetlerinin niteliği gereği, ÖKC'lerin kullanım sıklığı, malî hafızasının dolması ve yıpranma durumu farklılık arz ettiği ve bu da değişim ihtiyacının zamanını etkilediği için YN ÖKC'lerin kullanıma girmesinin hemen öncesinde EN ÖKC satın alan mükelleflerin, YN ÖKC'lerin yürürlüğe girmesiyle beraber hemen yeni bir malî külfetle karşı karşıya bırakılması adilâne olmayacaktır.

YN ÖKC'lerin kullanma yükümlülüğünün başlangıç tarihlerine dair güncel ve geçerli olan kurallar 483 sıra no.lu Genel Tebliğ'de şu şekilde ifade edilmiştir:

-Faaliyetlerinde seyyar EFT-POS cihazı kullanan mükellefler, EFT-POS özellikli YN ÖKC'leri 01/10/2013 tarihinden itibaren,

-Yol kenarı otopark hizmeti veren mükellefler EFT-POS özellikli YN ÖKC'leri 01/10/2013 tarihinden itibaren,

³⁶⁵ 01/05/1990 tarihli ve 20505 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 01/06/2023.

³⁶⁶ 3100 sayılı Kanun madde 6; 1 seri no.lu Genel Tebliğ. [1 seri no.lu okc genel tebligi.pdf](#) E.T.: 01/06/2023.

-Yukarıda sayılan mükellefler dışında kalan mükelleflerden 2014 yılı satışları veya gayri safi iş hasılatı;

-1 milyon TL'yi aşan mükellefler için, 01/04/2016 tarihinden itibaren,

-1 milyon TL'den 500 bin TL'ye kadar olan mükellefler için, 01/07/2016 tarihinden itibaren,

-500 bin TL ile 150 bin TL arasında olan mükellefler için, 01/10/2016 tarihinden itibaren,

-150 bin TL'den az olan mükellefler için, 01/01/2018 tarihinden itibaren,

-Bilgisayar bağlantılı ÖKC kullanan mükellefler için, bu cihazların, aynı veya şube şeklindeki işyerlerinde çok sayıda kullanılıyor olması, birbirleriyle ve değişik çevre birimleriyle entegre olacak şekilde kullanılmaları ve farklı teknik özelliklere sahip olmaları nedeniyle, yıllık satış veya gayri safi iş hasılatı tutarlarına bağlı olmaksızın, 01/01/2018 tarihinden itibaren,

-01/01/2015 ila 31/12/2015 tarihleri arasında işe başlayan mükellefler için 01/01/2017 tarihinden itibaren,

-01/01/2016 tarihinden sonra işe başlayacak mükellefler için işe başlama tarihinden itibaren 30 gün (kalkınmada öncelikli yörelerde 60 gün) içinde,

EN ÖKC'ler yerine YN ÖKC'leri kullanma mecburiyeti getirilmiştir.³⁶⁷

466 sıra no.lu Genel Tebliğ'de, akaryakıt satışı ile uğraşan mükelleflerin kullanmış oldukları EN Pompa ÖKC'nin YN Pompa ÖKC ile değişimi için öngörülen zorunluluğun başlangıç tarihinin Bakanlık tarafından belirleneceği ifade edilmiştir. Bakanlıkça bu kapsamda yayınlanan 2021 tarihli ve 527 sıra no.lu Genel Tebliğ ile taşıtlara perakende olarak akaryakıt satışı yapan birinci ve ikinci sınıf tacirlere, akaryakıt pompalarında YN Pompa ÖKC kullanma zorunluluğu getirilmiş ve bu zorunluluğun başlangıç tarihi hususunda, kullanılmakta olan EN Pompa ÖKC'nin EKÜ'lü veya EKÜ'süz olup olmaması belirleyici olmuştur.^{368 369} Buna göre; EKÜ'süz EN Pompa ÖKC'lerin en geç 30/06/2022 tarihine kadar, EKÜ'lü EN

³⁶⁷ 30/09/2017 tarihli ve 30196 sayılı Resmî Gazete. E.T.:01/06/2023.

³⁶⁸ 24/03/2021 tarihli ve 31433 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 02/06/2023.

³⁶⁹ EKÜ, ÖKC'lerden kesilen fişlerin ve düzenlenen raporların ikinci suretini tutacak olan bir elektronik saklama ortamıdır. EKÜ, aynı zamanda Akaryakıt Pompa ÖKC veri tabanını da ihtiva edecektir. Bu nedenle YN Pompa ÖKC'nin elektronik mühürle korunan güvenli alanı içinde bulunması zorunludur. Ayrıntılı bilgi için bkz. [YN Pompa OKC Teknik Kılavuzu 21052021.pdf](https://gib.gov.tr) (gib.gov.tr) E.T.: 02/06/2023.

Pompa ÖKC'lerin ise en geç 31/12/2023 tarihine kadar YN Pompa ÖKC'ler ile değiştirilmesi zorunludur.³⁷⁰ 24/03/2021 tarihi ile 01/01/2022 tarihleri arasında yeni mükellefiyet tesis edilmesi veya şube işyeri açılması durumunda, mükellefiyetin tesis edildiği veya şube işyerinin açıldığı tarihten itibaren en geç 60 gün içerisinde bu işyerlerinde YN Pompa ÖKC'lerin kullanılması zorunlu olup, bu süre içerisinde fiilen akaryakıt satışına başlanması hâlinde ise satışa başlamadan önce bu zorunluluğun başlayacağı kabul edilmiştir.³⁷¹ Yine 24/03/2021 tarihi ile 01/01/2022 tarihleri arasında satın alınan EKÜ'lu EN Pompa ÖKC'lerin 31/12/2023 tarihine kadar YN Pompa ÖKC ile değiştirilmesi; 01/01/2022 tarihi ve sonrasında mükellefiyet tesis edilmesi veya şube işyeri açılması durumunda, mükellefiyetin tesis edildiği veya şube işyerinin açıldığı tarihten itibaren en geç 60 gün içerisinde bu işyerlerinde YN Pompa ÖKC kullanılması zorunlu olup, bu süre içerisinde fiilen akaryakıt satışına başlanması hâlinde satışa başlamadan önce bu zorunluluğun başlayacağı kabul edilmiştir.³⁷²

B. Suç Olarak Tanımlanma Sebebi ve Süreci

Kaçakçılık, gün geçtikçe faaliyet alanı genişleyen ve bu minvalde daha fazla gelire ihtiyaç duyan Devletlerin, titizlikle mücadele etmesi gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Silah kaçakçılığından tarihi eser kaçakçılığına, akaryakıt kaçakçılığından vergi kaçakçılığına kadar, kaçakçılığın her türlüyle mücadele edilmesi Devletin egemenliğinin göstergelerinden birisini oluşturmaktadır. Hassaten vergi kaçakçılığı, ekonomiyi doğrudan etkileyen ve artması hâlinde ülkenin geleceğini tehdit eden kaçakçılık türlerinin başını çekmektedir. Hele ki vergi kaçaklığı, ülkenin önemli bir vergi ve dış ticaret kaynağını teşkil eden akaryakıt üzerinden işlenirse, konunun hassasiyeti bir o kadar daha artmaktadır. Bu önemi nedeniyle Devletin, vergi kaçakçılığıyla mücadele etmesi ve bu kapsamda çeşitli adli ve idarî önlemler alması elzemdir. Çalışmamızın konusunu oluşturan VUK m.359'un ç bendi de özellikle akaryakıt satışı üzerinden yapılan vergi kaçakçılığıyla mücadele bağlamında ortaya çıkmış kaçakçılık suçlarından birisi olma özelliğine sahiptir.

Akaryakıt mahsulleri, nitelikleri itibariyle stratejik önemi haizdir. Bundan dolayı, akaryakıt işiyle uğraşanların bu alanla ilgili her türlü maddi, malî ve teknik mevzuata uygun davranması, mevcut düzeni zaafiyete uğratacak her türlü hareketten

³⁷⁰ 24/03/2021 tarihli ve 31433 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 02/06/2023.

³⁷¹ 24/03/2021 tarihli ve 31433 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 02/06/2023.

³⁷² 24/03/2021 tarihli ve 31433 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 02/06/2023.

kaçınması gerekmektedir. Devletin ise bu süreçte oluşabilecek muhtemel aykırılıklara karşı önceden önlem alması ve mevzuatı bu çerçevede oluşturması önem arz etmektedir. Ülkemizde 1990'lı yıllardan bu yana akaryakıt kaçakçılığıyla mücadele edilmektedir.³⁷³ Değeri milyarlarca lirayı bulan bu kaçakçılıkla alâkalı olarak Devlet, dönem dönem düzenlemeler yapmak suretiyle kaçakçılığın önünü almaya çalışmıştır. Bu noktada akla gelen önemli gelişmelerden birisi Ulusal Marker projesidir. Bu projenin yasal zeminini 2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu³⁷⁴ ve Petrol Piyasasında Ulusal Marker Uygulamasına İlişkin Yönetmelik (Yönetmelik)³⁷⁵ oluşturmaktadır. Kanun ve Yönetmelikle uygulanmasına karar verilen Ulusal Marker, ülkeye giren ve piyasada dolaşan akaryakıtın, piyasaya yasal yollardan girip girmediğini tespit etmek ve kaçak akaryakıtın satılmasının önüne geçebilmek adına kullanılan bir üründür.³⁷⁶ Kısaca, kaçak akaryakıtın yasal akaryakıttan ayrılmasını temin eden bir uygulama olarak ifade edilebilir.³⁷⁷ Kanuna göre bu Ulusal Marker, Enerji Piyasası Denetleme Kurulu (EPDK) tarafından lisans alan rafinerici ve dağıtıcı şirketler tarafından bağımsız gözetim firmaları nezaretinde uygulanabilmektedir (5015 s.K. m.18). Dolayısıyla konuyla alâkalı etkin bir kontrol mekanizması oluşturulduğu söylenebilir.

Ulusal Marker uygulaması, kaçak akaryakıtla mücadele noktasında önemli katkılar sunmakla beraber akaryakıttan alınan vergiler üzerinde yapılan kaçakçılığa gerçek anlamda çözüm olamamıştır. Akaryakıt kaçakçılığına yönelen kimselerin, bu uygulama nedeniyle istediklerini gerçekleştirememiş olması, onları farklı arayışlara itmiş ve vergi ödememek için çeşitli alternatifler bulmak zorunda bırakmıştır. Kaçakçılar bu anlamda çareyi, akaryakıt istasyonlarındaki otomasyon ve ödeme kaydedici cihaz sistemlerine müdahale ederek vergi kaçakçılığı yapmakta bulmuşlardır. Gerçekten de kaçakçılar, bu sistemlere müdahale etmek suretiyle kayıt dışı akaryakıt satışı yapmış ve bu şekilde vergi kaçakçılığını gerçekleştirmişlerdir. Özellikle son 5 yıl içerisindeki haberlere bakıldığında bu şekilde işlenen vergi kaçakçılığının ciddi boyutlara vardığı görülmektedir. Örneğin 2018 tarihli bir

³⁷³ Doğan GEDİK, “Akaryakıt Kaçakçılığıyla Mücadelede Teknik ve İdari Yöntem Olarak Ulusal Marker”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2020, C: 11, S:43, s.284.

³⁷⁴ 20/12/2003 tarihli ve 25322 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 02/06/2023.

³⁷⁵ 12/04/2006 tarihli ve 26137 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 02/06/2023.

³⁷⁶ GEDİK, “Akaryakıt Kaçakçılığıyla Mücadelede Teknik ve İdari Yöntem Olarak Ulusal Marker”, s.285.

³⁷⁷ GEDİK, “Akaryakıt Kaçakçılığıyla Mücadelede Teknik ve İdari Yöntem Olarak Ulusal Marker”, ss.284-285.

haberde; otomasyon ve yazar kasa sistemlerine müdahale etmek suretiyle satış verilerini silerek vergi kaçakçılığı yapan şüphelilerin devleti en az (o döneme göre) 600 milyon TL vergi kaybına uğrattığı ve şüphelilerin “VURGUN” kod adlı operasyonla yakalandığı ifade edilmiştir.³⁷⁸ Yine başka bir habere göre; 2021 yılında akaryakıt satış verilerinin otomasyon sistemlerinden silinmesi suretiyle yapılan vergi kaçakçılığında, şüphelilerin 608 milyon litre akaryakıt satış verisini sildiği ve bu akaryakıtın (o dönemki) maddî değerinin yaklaşık 3.6 milyar TL olduğu, bu şekilde devletin yıllık 3 milyar, 5 yıl içerisinde ise 15 milyar TL zarara uğratıldığı, şüphelilerin “SİLİCİ” kod adlı operasyonla yakalandığı belirtilmiştir.³⁷⁹ Akabinde aynı yıl içerisinde ve birbirine yakın tarihlerde “SİLİCİ 2” ve “SİLİCİ 3” kod adlı operasyonlar gerçekleştirilmiş; “SİLİCİ 2” adlı operasyonda 196 milyon litre akaryakıt verisinin silindiği ve değerinin o döneme göre yaklaşık 1.2 milyar TL olduğu tespit edilmiş;³⁸⁰ “SİLİCİ 3” adlı operasyonda ise 663 milyon litre akaryakıt verisinin silindiği ve değerinin o döneme göre yaklaşık 4 milyar TL civarında olduğu kaydedilmiştir.³⁸¹ Yakın tarihli başka bir habere göre ise, İzmir’de yapılan bir operasyonda 254 ton kaçak akaryakıtın ele geçirildiği ifade edilmiştir.³⁸² Bunların yanı sıra Jandarma Genel Komutanlığı’nın (JGK) internet sitesinde yayınlanan 2023 yılı asayiş istatistiklerine göre; nisan ayı da dahil olmak üzere 2023 yılı içerisinde, sadece JGK tarafından yapılan operasyonlarda toplamda 265.715 litre kaçak akaryakıt ele geçirilmiştir.³⁸³

Mevzubahis operasyonlarda çok büyük miktarlarda kaçakçılık yapıldığının tespit edildiği dikkate alındığında, konunun ne kadar ehemmiyet arz ettiği, Devletin büyük ekonomik kayıplar yaşadığı ve bunun önüne geçilebilmesi adına ivedi tedbirlerin alınması gerektiği net bir şekilde ortaya çıkmıştır.³⁸⁴ Eylemlerin hemen hepsinin akaryakıt otomasyon sistemleri ve ödeme kaydedici cihaz sistemlerine müdahale etmek suretiyle gerçekleştirildiğinin tespiti üzerine yasa koyucu, vergi

³⁷⁸ Vurgun operasyonunda 120 gözaltı (iha.com.tr) E.T.:03/06/2023.

³⁷⁹ KOD ADI: SİLİCİ! Devleti hortumlamışlar - Dev operasyon: 220 gözaltı! Zarar 15 milyar TL! (haberturk.com) E.T.: 03/06/2023.

³⁸⁰ Vergi kaçakçılarına "SİLİCİ 2" operasyonu: 120 gözaltı - Son Dakika Haberleri (trthaber.com) E.T.:03/06/2023.

³⁸¹ Son dakika... Silici-3 operasyonu! 4 milyar liralık veri silindi - Haberler (hurriyet.com.tr) E.T.:03/06/2023.

³⁸² İzmir’de 254 ton kaçak akaryakıt ele geçirildi - Son Dakika Gündem Haberleri (dha.com.tr) E.T.:03/06/2023.

³⁸³ 2023 Yılı Verileri (jandarma.gov.tr) E.T.:03/06/2023.

³⁸⁴ 7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı. E.T.:03/06/2023.

güvenliğinin sağlanması ve kayıt dışılığın önlenmesi amacıyla 29 Nisan 2021 tarihli ve 7318 sayılı yasanın 4. maddesiyle, 213 sayılı VUK'un 359. maddesine ç bendini eklemiştir.³⁸⁵ Maddenin gerekçesinde de:

“Maddeyle, vergi güvenliğinin sağlanması, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi amaçlarıyla, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da satış, denetim, otomasyon sistemi ve benzeri ilgili diğer sistemlere (akaryakıt istasyonu otomasyonu, pompa ve tank elektronik kontrol sistemleri gibi elektronik kontrol ve denetim sistemlerine veya akaryakıt şirketi veri merkezi gibi ilgili diğer sistemlere) fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin ödeme kaydedici cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, ödeme kaydedici cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer harici donanım ve sistemler ya da satış, denetim, otomasyon sistemi ve benzeri ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenlerin hapis cezası ile cezalandırılması öngörülmektedir.”

ifadeleri yer almaktadır.³⁸⁶ Buna göre yasa koyucu, vergi güvenliğinin sağlanması, kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilmesi ve vergi kaçakçılığının önüne geçilebilmesi amacıyla, ödeme kaydedici cihazlara ve akaryakıt otomasyon sistemlerine maddede belirtilen şekillerde müdahale etmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu işleyen failer hakkında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörmüştür. Maddenin gerekçesine ve TBMM Genel Kurul Tutanaklarına bakıldığında, her ne kadar suçun akaryakıttan alınan vergi üzerinde yapılan kaçakçılıkla mücadele için getirildiği anlaşılrsa da suçun kanunî unsurunda buna dair bir ifade yer olmadığı için bütün otomasyon sistemleri ve ÖKC'ler üzerinde işlenen vergi kaçakçılığı suçunun, maddenin kapsamı dahilinde olacağı ve bu suçu oluşturacağı söylenebilir.

C. VUK m.359/ç'nin Benzer Suçlarla Karşılaştırılması

1. Mühür Bozma Suçu (TCK m.203)

Mühür bozma suçu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun kamu güvenine karşı suçlar başlığını taşıyan dördüncü bölümünde ve 203. maddesinde düzenlenmiş bir

³⁸⁵ 30/04/2021 tarihli ve 31470 sayılı Resmî Gazete. E.T.:03/06/2023.

³⁸⁶ VUK 359 (Ç) GEREKÇESİ. KOMİSYON RAPORU.pdf E.T.:03/06/2023.

suçtur.³⁸⁷ TCK'nın 203. maddesine göre bir şeyin saklanması veya varlığının aynen korunmasının sağlanması için kanunun veya yetkili makamların verdiği emir doğrultusunda konulan mühürü kaldırmak suç oluşturur.³⁸⁸ Ayrıca konulan bu mühürün konuluş amacına aykırı hareket etmek de bu madde uyarınca yine mühür bozma suçunu oluşturacaktır. Kanun koyucu, mühür bozma suçuna ilişkin altı aydan üç yıla kadar hapis cezası veya adli para cezası verilmesini hüküm altına almıştır.³⁸⁹

Suçla korunan hukuki değer, kamu hizmetlerinin devamlılığı için kamuya olan güvenin yani devlet otoritesinin korunmasıdır.³⁹⁰ Suçun konusunu, kanun veya yetkili makamların emri uyarınca konulan mühür ve mühürün üzerine konulduğu eşya, mal oluşturmaktadır. Yetkili makamların kaldırmasına kadar eşya üzerinde tasarrufta bulunulmasını engelleyen maddi işarete mühür denilir.³⁹¹ Suçun maddi konusunu doğrudan, bir şeyin saklanmasını ya da varlığının korunmasını sağlamak için konulan mühürün kendisi oluştururken, mühürün üzerine konulduğu taşınır veya taşınmaz eşya da dolaylı olarak suçun maddi konusunu oluşturmaktadır.³⁹² Mühürün niteliği ve nasıl yapılmış olduğu önemsiz olmakla birlikte asıl önemli olan mühürün devlet otoritesini temsil edecek şekilde fiilen konulmuş olması ve mühürleme tutanağının da oluşturulmuş olmasıdır.³⁹³ Şayet fiilen konulan bir mühür bulunmadığı takdirde bu suçun işlenebilmesi mümkün değildir. Ancak konulan mühürün o eşyadan yararlanılmasını tamamen engelleyecek şekilde olmasına lüzum bulunmamaktadır.³⁹⁴ Çünkü örneğin ruhsata aykırı yapılan bir inşaatın kapısı mühürlenmiş olsa bile açık kalan bir penceresinden içeriye girilerek yasaklayıcı faaliyetin gerçekleştirilmesi mümkündür. Bu halde mühürün her yere konulmadığından bahisle suçun oluşmadığı söylenemez. İlgili suçun oluşmasına vücut veren mühür, ancak kanunda sayılan iki amaçla konulabilmektedir. Bunlar, bir şeyin saklanması amacı ile varlığının aynen korunmasının sağlanması amacıdır. Kanunda yer verilen bu iki amaç dışında herhangi bir amaçla konulan mühürün kaldırılması ilgili suçu oluşturmayacaktır.

³⁸⁷ Mehmet Sait DİLLİ, *İstanbul Metropolünde Kaçak Su Kullanmak Suretiyle Hırsızlık Suçları ve Mühür Bozma Suçunun İncelenmesi*, İstanbul Üniversitesi Adli Tıp Enstitüsü Sosyal Bilimler Anabilim Dalı, İstanbul 2012, s.87.

³⁸⁸ M. Yasin ASLAN, "Türk Ceza Kanunu'ndaki Düzenlemeler Kapsamında Geniş Anlamda Sahtecilik Suçları", *Ankara Barosu Dergisi*, 2015, S: 2, s.158.

³⁸⁹ Necati MERAN, *Dolandırıcılık, Sahtecilik, Güveni Kötüye Kullanma*, Seçkin Yayınevi, 4. Baskı, Ankara 2016, s.470.

³⁹⁰ MERAN, *Dolandırıcılık, Sahtecilik, Güveni Kötüye Kullanma*, s.463.

³⁹¹ Erol CİHAN, "Mühür Bozma (Fekk'i) Suçu", *İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 1969, C: 3, S: 4, s.48.

³⁹² Kâmil BARKIR, *Mühür Bozma Suçu (TCK M.203)*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021, s.23.

³⁹³ BARKIR, *Mühür Bozma Suçu (TCK M.203)*, s.25.

³⁹⁴ MERAN, *Dolandırıcılık, Sahtecilik, Güveni Kötüye Kullanma*, s.466.

Günümüzde bazı kamu hizmetlerinin sağlanması, özel kurumlara bırakılmış olduğundan, devletin kamusal yetkisini ve otoritesini gösteren mühür koyma yetkisinin, bu kurumlara usulüne uygun bir şekilde verilebileceği söylenebilir.³⁹⁵ Mührü koymaya yetkili olan kişi bakımından kamu görevlisi olma koşulu bulunmamaktadır.³⁹⁶ Çünkü mühür bozma suçunu düzenleyen TCK'nın 203. maddesinde kamu görevlisi ibaresi bulunmamaktadır. Dolayısıyla kanunilik ilkesi gereği, mührü koyan kişinin bu işle yetkili kılınmış olması yeterli olup kamu görevlisi olma şartı bulunmamaktadır.³⁹⁷

Suçun faili, mührü kaldıran veya konuluş amacına aykırı hareket eden kişidir. Bu bakımdan suç, özgü bir nitelik arz etmemektedir.³⁹⁸ Suçu işleyen failin, kamu görevlisi olması durumunda ise ceza artırımı öngören TCK'nın 266. maddesi, şartları oluşmuş ise uygulanabilmektedir.³⁹⁹ Mağdur bakımından ise bu suç, kamu güvenine karşı işlenen suçlar başlığı altında düzenlendiği için genel olarak kamuyu mağdur etmekle birlikte, somut olaya göre mühür koymaya yetkili kamu hizmetini sunan kurumun suçtan zarar gören olduğu söylenebilir.⁴⁰⁰

Mühür bozma suç kanunda sayılan iki hareketten birinin gerçekleştirilmesi suretiyle işlenebilir niteliktedir. Bu hareketlerden birincisi, mührü kaldırmak, ikincisi ise mührün konuluş amacına aykırı hareket etmektir. Sayılan bu hareketlerden yalnız birinin gerçekleştirilmiş olması suçun oluşması bakımından yeterli olmakta ve bu durum da düzenlenen suçun, seçimlik hareketli bir suç olduğunu göstermektedir. Seçimlik hareketli suç olmasından dolayı sayılan her iki eylemin gerçekleştirilmesi suretiyle suçun işlenmiş olması durumunda tek suç oluşacaktır.⁴⁰¹ Mühür bozma suçunun işlenmesi sonucu, kanun koyucu belirli bir neticenin meydana gelmesi şartını aramamıştır. Bu sebeple mühür bozma suçu, sırf hareket suçu yani şekli suç niteliğindedir.⁴⁰²

Mührün kaldırılması eylemi, çeşitli şekillerde meydana gelebilir. Bu eylem, üzerine konulduğu eşyadan mührün ayrılması yoluyla gerçekleştirilebileceği gibi

³⁹⁵ BARKIR, *Mühür Bozma Suçu (TCK M.203)*, s.36.

³⁹⁶ CİHAN, “Mühür Bozma (Fekk'i) Suçu”, s.50.

³⁹⁷ BARKIR, *Mühür Bozma Suçu (TCK M.203)*, s.36.

³⁹⁸ BARKIR, *Mühür Bozma Suçu (TCK M.203)*, s.49.

³⁹⁹ DİLLİ, *İstanbul Metropolinde Kaçak Su Kullanmak Suretiyle Hırsızlık Suçları ve Mühür Bozma Suçunun İncelenmesi*, s.91.

⁴⁰⁰ BARKIR, *Mühür Bozma Suçu (TCK M.203)*, s.53.

⁴⁰¹ BARKIR, *Mühür Bozma Suçu (TCK M.203)*, s.54.

⁴⁰² CİHAN, “Mühür Bozma (Fekk'i) Suçu”, s.53.

mühür kırılarak veya koparılarak yahut kesilerek veya sökülerek çeşitli şekillerde meydana getirilebilir.⁴⁰³ Mührün kaldırılması söz konusu olmaksızın ikinci seçimlik hareketin yani mührün konuluş amacına aykırı hareketin ise meydana geliş şekli yine farklılıklar arz edebilir. Örneğin faaliyetinin durdurulması için mühürlenmiş bir işyerinde mührü dokunmaksızın söz konusu yere girilerek üretime devam edilmesi, mührün amacına aykırı hareket edilerek mühür bozma suçunu oluşturduğu söylenebilir. Yine ruhsatsız yapılan bir inşaatın yapımını engellemek amacıyla kapısına vurulan mührün kaldırılmayarak mührü hiç dokunmaksızın pencere veya başkaca açık bir alandan içeriye girilerek inşaata devam edilmesi de bu eyleme örnek olarak verilebilir.⁴⁰⁴

Mühür bozma suçu ancak bilerek ve istenerek yani kast ile işlenebilir niteliktedir. Bu kastın genel kast olması yeterlidir. Taksirle işlenebilen suçlar kanunda açıkça düzenlenmiş olduğundan taksirli hali düzenlenmeyen suçların, bu şekilde işlenmesi halinde suç meydana gelmeyecektir. (TCK m.22/1). Mühür bozma suçunun da taksirli hali düzenlenmediğinden taksirle işlenebilmesi mümkün değildir.

2. Bilişim Sistemine Girme Suçu (TCK m.243)

Bilişim sistemine girme suçu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun bilişim alanında suçlar başlığını taşıyan onuncu bölümünde ve 243. maddesinde düzenlenmiş bir suçtur. Bu suç dört fıkradan oluşmakla birlikte maddenin birinci fıkrasında, *“bilişim sisteminin bütününe veya bir kısmına hukuka aykırı olarak giren veya orda kalmaya devam eden kişiye, bir yıla kadar hapis veya adli para cezası verilir”* denilerek suçun temel hali düzenlenmiştir. İkinci fıkrasında *“suçun temel halinde belirtilen fiillerin, bedeli karşılığı yararlanılabilen sistemler hakkında işlenmesi halinde verilecek ceza yarı oranına kadar indirilir”* denilerek suçun daha az cezayı gerektiren nitelikli hali düzenlenmiştir. Maddenin üçüncü fıkrasında ise söz konusu bu suçun işlenmesi halinde sistemdeki verilerin yok olması veya değişmesi sonuçlarından biri meydana geldiğinde suçun altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılması hüküm altına alınarak suçun neticesi sebebiyle ağırlaşmış hali düzenlenmiştir. 2016 yılında 6698 sayılı Kişisel Verileri Koruma Kanunu'nun 30. maddesi ile getirilen 243. maddenin dördüncü fıkrası ise *“veri nakillerini, bilişim*

⁴⁰³ DİLLİ, *İstanbul Metropolünde Kaçak Su Kullanmak Suretiyle Hırsızlık Suçları ve Mühür Bozma Suçunun İncelenmesi*, s.90.

⁴⁰⁴ Köksal BAYRAKTAR, “Mühür Fekki Suçunda “Fekketme”nin Kapsamı Üzerine Bir İnceleme”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 1969, C: 35, S: 1, s.544.

*sistemine girmeksizin hukuka aykırı olarak teknik araçlarla izleyen kişiye bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası verileceği'' düzenlemesini içermektedir.*⁴⁰⁵

Bu suçla korunan hukuki değer hakkında doktrinde birden fazla görüş bulunmaktadır. Suçla korunan hukuki değer bakımından özel hayatın gizliliğinin korunduğunu savunan yazarlar olduğu gibi, özel hayatın yanı sıra haberleşme hürriyetinin korunduğunu savunanlar da olmuştur.⁴⁰⁶ Ayrıca korunan hukuki değer, sistemi kullananların menfaati ve malvarlığı olduğunu dile getirenler de bulunmaktadır.⁴⁰⁷ Bilişim sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliği ise suçla korunan hukuki değer bakımından doktrinde en çok kabul gören görüş niteliğindedir.⁴⁰⁸ Çünkü kanun koyucu tarafından engellenmek istenen bilişim sistemine hukuka aykırı şekilde erişim sağlanmasıdır.⁴⁰⁹ Günümüzde gelişen teknoloji ile birlikte bilişim sistemi hayatın her alanında bulunmakta ve kullanıcılar, söz konusu bu sistemlere verilerini güvenerek yüklemektedirler. Bahsedilen suçun işlenmesi durumunda ise bu güven şüphesiz azalacaktır. Kanun koyucu da bu durumun önüne geçmek amacıyla ilgili suça vücut veren eylemleri yaptırıma bağlamıştır.

Suçun konusu, her fıkra için değişiklik arz etmektedir. Birinci fıkraya göre suçun konusunu, hukuka aykırı olarak girmek veya orada kalmak eylemlerinin üzerinde gerçekleştiği 'bilişim sistemleri' oluşturmaktadır. Bilişim sistemi, TCK m.243'ün gerekçesinde tanımlanmış bulunmaktadır. Gerekçeye göre *"bilişim sistemleri, verileri toplayıp yerleştirdikten sonra bunları otomatik işlemlere tabi tutma olanağı veren manyetik sistemlerdir."*(TCK m.243 Gerekçe) Bilişim sistemi denilince akla ilk bilgisayarlar gelse de bilişim sistemlerinin bununla sınırlı olmadığı unutulmamalıdır.⁴¹⁰ Zira suçun konusunu da bilgisayar dışında bilişim sistemi sayılabilecek her türlü teknolojik ürün oluşturabilmektedir. İkinci fıkroda suçun konusunu, 'bedel karşılığında yararlanılabilen sistemler' oluşturmaktadır. İkinci fıkranın konusu, TCK'nın 163. maddesinin konusuyla karıştırılmaması bakımından önemlidir. Çünkü karşılıksız yararlanma suçunun konusunu da aslında, karşılığında

⁴⁰⁵ Durmuş TEZCAN, vd., *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022, s.1177.

⁴⁰⁶ Saniye Tuba TOPYILDIZ SUBAŞI, *Bilişim Sistemine Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep 2022, s.48.

⁴⁰⁷ TOPYILDIZ SUBAŞI, *Bilişim Sistemine Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, s.49.

⁴⁰⁸ Veli Özer ÖZBEK, vd., *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022, s.982.

⁴⁰⁹ ÖZBEK, vd., *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 982.

⁴¹⁰ TEZCAN, vd., *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, s.1166.

ödeme yapılarak kullanılan otomatlar, telefon hatları, frekanslar ile şifreli veya şifresiz yayınlar oluşturmaktadır.⁴¹¹ Ancak belirtilmelidir ki TCK'nın 243. maddesinin ikinci fıkrasının konusunu oluşturan bedeli karşılığında yararlanılabilen sistemler ifadesindeki bedel kavramı yalnız parayı ifade etmemekte, karşılık sayılabilecek her türlü hususu içine almaktadır.⁴¹² Maddenin üçüncü fıkrasının konusunu ise, 'bilgişim sisteminin içerdığı veriler' oluşturmaktadır.

Suç fail bakımından herhangi bir özellik arz etmemektedir. Bilgişim sistemine hukuka aykırı olarak giren veya orda kalmaya devam eden kimse suçun failidir. Zira kanun koyucu da maddede sayılan eylemleri gerçekleştiren kimseyi fail olarak adlandırarak söz konusu suçta faillik açısından özgü bir durum yaratmamıştır.⁴¹³ Yani bilgişim sistemine girme suçunun faili herkes olabilmektedir. Bununla birlikte söz konusu suç işleyebilmek belirli düzeyde bilgisayar ve bilgişim bilgisi gerektirdiğinden bu suç daha çok hacker, cracker veya siber teröristler tarafından işlenebilmektedir.⁴¹⁴ Tüzel kişiler ise suçun faili olamamakla birlikte TCK'nın 246. maddesi gereği tüzel kişi lehine haksız menfaat sağlanarak suçun işlenmesi durumunda bunlara özgü güvenlik tedbiri uygulanacaktır.⁴¹⁵ Suç mağdur bakımından da ayrı bir özellik arz etmemektedir. Ancak suçun mağduru noktasında doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Doktrinde, bilgişim sistemine girme suçunda korunan hukuki yararın bilgişim sisteminin güvenliği olduğunu dile getirerek söz konusu bu suçun mağduru olmayacağını savunanlar bulunmaktadır.⁴¹⁶ Ancak çoğunluk görüşüne göre bu suçun mağduru, bilgişim sistemi üzerinde hak sahibi olan kişiler veya bilgişim sistemini kullananlardır.⁴¹⁷ Tüzel kişiler ise bu suçun işlenmesinden zarar görmüş olması durumunda suçtan zarar gören vasfında olacaktır.⁴¹⁸

⁴¹¹ TOPYILDIZ SUBAŞI, *Bilgişim Sistemine Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, s.53.

⁴¹² Muhammet Sefa ÇETİN, "Yargıtay Kararları Işığında Bilgişim Sistemine Girme veya Kalma Suçu (TCK M.243)", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2021, S: 45, s.8.

⁴¹³ Nidanur SONER, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda Düzenlenen Bilgişim Sistemine Girme Suçu (TCK M.243)*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Erzurum 2022, s.30.

⁴¹⁴ TEZCAN, vd., *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku* s.1165.

⁴¹⁵ SONER, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda Düzenlenen Bilgişim Sistemine Girme Suçu (TCK M.243)*, s.34.

⁴¹⁶ TEZCAN, vd., *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku* s.1165.

⁴¹⁷ ÖZBEK, vd., *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 984.

⁴¹⁸ Pelin TOPÇUOĞLU, *Türk Ceza Kanunu Kapsamında Bilgişim Sistemine Girme Suçu*, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2022, s.44.

Bu suçun hareket unsurunu iki eylem oluşturmaktadır. Birincisi hukuka aykırı olarak bilişim sistemine girme, ikincisi ise bilişim sistemine girdikten sonra hukuka aykırı olarak orada kalmaya devam etme eylemleridir. Sayılan bu iki eylem, suçun oluşması bakımından seçimlik hareket niteliğindedir. Seçimlik hareketli suç olma vasfından dolayı failin, iki hareketten yalnız birini gerçekleştirmesi durumunda suç meydana gelecek, hatta belirtilen iki eylem birlikte gerçekleştirilse dahi tek suç oluşacaktır.⁴¹⁹ Ayrıca, bilişim sistemine ne şekilde giriş yapılacağı hususu da suçun oluşması bakımından önemli değildir. Örneğin güvenlik açıklarından yararlanılarak sisteme girilebileceği gibi virüsler, casus yazılımlar veya siber saldırılar yoluyla da sisteme girilebilir.⁴²⁰ Bilişim sisteminde hukuka aykırı olarak kalmaya devam etme şeklinde belirtilen ikinci eylemde ise failin sisteme girdikten sonra ne kadar süre kalması gerektiği hususunda bir açıklık bulunmamaktadır. Ancak suç, zaten ilk hareketin yapılmasıyla yani bilişim sistemine hukuka aykırı şekilde girilmesiyle oluşacağı için ikinci seçimlik hareketin süresi, suçun oluşumu bakımından önem arz etmemektedir.⁴²¹ Bununla birlikte, verilen yetki veya rızaya dayalı olarak belirli bir süre hukuka uygun şekilde bilişim sistemine girip orada kalan kişi, belirlenen süreyi aşarak bilişim sisteminde kalmaya devam etmesi durumunda, hukuka aykırı olarak yetki veya rıza sınırlarını aştığı için, kalmaya devam etme şeklindeki eylemle suçun işlendiği söylenebilecektir. Böylelikle söz konusu iki eylem, suçun icrai hareketlerle işlenebileceği gibi ihmali hareketlerle de işlenebileceğini göstermektedir.⁴²² Ancak iki hareket bakımından da failin, sistemde bulunan verilere ulaşması gibi bir şart gerekmemektedir. Zira verilerin ele geçirilmesi durumunda artık bu suç değil TCK'nın 136. maddesinde düzenlenen kişisel verileri ele geçirme suçu oluşacaktır.⁴²³

Bilişim sistemine girme suçu, sayılan seçimlik hareketlerden birinin gerçekleşmesi durumunda oluşacağı ve suçun oluşması bakımından herhangi bir neticenin oluşması şartı getirilmediği için suç, sırf hareket suçu ve soyut tehlike suçu niteliğindedir.⁴²⁴ Yani hareketin gerçekleşmesiyle beraber suç oluşacak ve netice

⁴¹⁹ Ahmet Alper AYDIN, *Türk Ceza Hukukunda Bilişim Sistemine Girme Suçu*, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2022, s.49.

⁴²⁰ Gülenur ERKAN, *Bilişim Sistemine Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2021, s.59.

⁴²¹ TEZCAN, vd., *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku* s.1168.

⁴²² TOPÇUOĞLU, *Türk Ceza Kanunu Kapsamında Bilişim Sistemine Girme Suçu*, s.50.

⁴²³ TOPYILDIZ SUBAŞI, *Bilişim Sistemine Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, s.47-48.

⁴²⁴ ÇETİN, *Yargıtay Kararları Işığında Bilişim Sistemine Girme veya Kalma Suçu (TCK M.243)*, s.9.

aranmayacaktır. Ayrıca bilişim sisteminde hukuka aykırı olarak kalmaya devam etme eylemi, devamlılık arz ettiği için kesintisiz suç vasfındadır.⁴²⁵

Bu suçun işlenmesi sırasında failin güttüğü amaç önemsizdir. Suç, verilere erişmek amacıyla işlenmiş olabileceği gibi böyle bir amaç olmaksızın sırf merak duygusu ile sisteme girilerek de işlenmiş olabilir. Önemli olan failin hukuka aykırı olduğunu bildiği halde bilişim sistemine bilerek ve isteyerek girmiş olmasıdır. Yani suçun işlenmesi için genel kast gerekli ve yeterlidir. Maddenin üçüncü fıkrası bakımından burada dikkat edilmesi gereken husus, failin suça vücut veren eylemleri gerçekleştirirken verileri yok etme veya değiştirme kastının olup olmamasıdır. Şayet söz konusu suçu işlerken failin kastı, bilişim sistemindeki verileri yok etme veya değiştirmeye yönelik ise o halde TCK m.243 değil, TCK m.244'te düzenlenen sistemi engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme suçu oluşacaktır.⁴²⁶ TCK'nın 243. maddesinin üçüncü fıkrasında, failin kastı aslında bilişim sistemine girmeye yani suçun temel haline yöneliktir. Ancak buna rağmen, gerçekleşen fiil nedeniyle sistemin içerdiği veriler yok olmuş veya değişmiştir. Bu sebeple TCK'nın 243. maddesinin üçüncü fıkrası, söz konusu temel suçun neticesi sebebiyle ağırlaşmış halini oluşturmaktadır. Neticesi sebebiyle ağırlaşmış suçların cezalandırılabilmesi, en azından taksir derecesinde bir sorumluluk gerektirir. Yani failin TCK m.243/3'ten cezalandırılabilmesi için de işlediği suç sonucunda meydana gelen zararın en azından taksirle gerçekleşmesi gerekmektedir.

Bilişim sistemine girme suçu açısından kanun koyucu "hukuka aykırı olarak bilişim sistemine girmek veya hukuka aykırı olarak bilişim sisteminde kalmaya devam etmek" ifadelerine yer vererek hukuka aykırılık unsurunu özel olarak aramıştır.⁴²⁷ Yani fail, bilişim sistemine girerken veya orada kalmaya devam ederken gerçekleştirdiği bu eylemlerin hukuka aykırı olduğunu bilmelidir.⁴²⁸ Bunun dışında, rıza ve kanun hükmünü icra halleri söz konusu suçta gerçekleştiğinde hukuka uygunluk hallerinden kabul edilecektir. Çünkü bilişim sistemi sahibinin rızası doğrultusunda söz konusu sisteme girmek suç oluşturmaz.⁴²⁹ Bunun dışında 5271 sayılı CMK'da düzenlenen 134. maddeye göre "bilgisayarlarda, bilgisayar

⁴²⁵ AYDIN, *Türk Ceza Hukukunda Bilişim Sistemine Girme Suçu*, s.57.

⁴²⁶ ÇETİN, *Yargıtay Kararları Işığında Bilişim Sistemine Girme veya Kalma Suçu (TCK M.243)*, s.11.

⁴²⁷ SONER, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda Düzenlenen Bilişim Sistemine Girme Suçu (TCK M.243)*, s.65.

⁴²⁸ ERKAN, *Bilişim Sistemine Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, s.71.

⁴²⁹ TOPÇUOĞLU, *Türk Ceza Kanunu Kapsamında Bilişim Sistemine Girme Suçu*, s.57.

programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve el koyma'' tedbirinin uygulanması kanun hükmünü icra kapsamında hukuka uygunluk sebebi teşkil edecek ve suç oluşturmayacaktır.⁴³⁰

3. Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçu (TCK m.244)

Sistemi engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme suçu, 5237 sayılı TCK'nın 244. maddesinde düzenlenmiş bir suçtur. Bu suç dört fıkradan oluşmakla birlikte maddenin birinci fıkrasında sayılan bilişim sisteminin engellenmesi veya bozulması fiilleri suç oluştururken ikinci fıkrasında sayılan ve bilişim sistemindeki verilere ilişkin hareketleri oluşturan eylemler ise farklı bir suça vücut vermiştir. Maddenin gerek birinci gerek ikinci fıkrasında düzenlenen bu eylemlerin banka, kredi kurumu veya kamu kurum ve kuruluşlarının bilişim sistemlerinde gerçekleşmesi hali, iki fıkra bakımından da cezayı artırıcı nitelikli hal kabul edilmiştir. Son olarak maddenin dördüncü fıkrasında, *''244. maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmesi suretiyle kişinin kendisi veya başkası yararına haksız çıkar sağlaması''* durumunun cezalandırıldığı görülmektedir. Maddenin dördüncü fıkrasının ayrı bir suç mu yoksa 244. maddede düzenlenen ilk iki fıkranın nitelikli halini mi oluşturduğu doktrinde tartışmalıdır.⁴³¹

Suçla korunan hukuki değer hakkında doktrinde birden fazla görüş bulunmaktadır. Bazı yazarlar bu suçla, verilere sorunsuz bir şekilde erişim ve sistemin kullanılmasının koruma altına alındığını, bazı yazarlar suçla özel hayatın gizliliğinin ve haberleşme hürriyetlerinin korunduğunu, bazı yazarlar ise suçla korunan hukuki değer bilişim sisteminin güvenliği olduğunu savunmaktadır.⁴³² Suçun, topluma karşı suçlar bölümünde düzenlenmesi dolayısıyla toplum menfaatinin ve bunun yanı sıra bu suçun işlenmesiyle sistem veya veri sahibinin maddi ve manevi olarak zarara uğraması söz konusu olabileceği için bu kişilerin menfaatinin korunacağını savunanlar da bulunmaktadır.⁴³³ Ayrıca 244. maddede düzenlenen bu suçun mala zarar verme suçunun özel bir görünüş biçimini oluşturduğu ve dolayısıyla bu suçla, mala zarar verme suçunda olduğu gibi mülkiyet

⁴³⁰ ÖZBEK, vd., *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s.990.

⁴³¹ TOPYILDIZ SUBAŞI, *Bilişim Sistemine Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, s.74.

⁴³² ERKAN, *Bilişim Sistemine Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, s.97.

⁴³³ ERKAN, *Bilişim Sistemine Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, s.96.

hakkının korunduğu görüşünde bulunanlar da vardır.⁴³⁴ Kısaca bu suçla korunan hukuki değer karma bir nitelik taşımakta olup görüşlerde sayılan tüm hususlar, bu suçun korunan hukuki değerini oluşturmaktadır.

Suçun konusu, ilk iki fıkra bakımından değişiklik arz etmektedir. Birinci fıkra göre suçun konusunu bilişim sistemi oluştururken ikinci fıkra göre bilişim sistemindeki veriler veya bilişim sistemine yerleştirilen veriler suçun konusunu oluşturmaktadır.⁴³⁵ İlk fıkra bakımından suçun konusunun bilişim sistemi olduğu konusunda tereddüt bulunmasa da bilişim sisteminin neyi ifade ettiği yani bilişim sisteminin kapsamının ne olduğu noktasında doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Doktrinde, bilişim sistemini yalnız yazılımlarla değerlendirip donanımsal olarak bilişim sisteminin, bu suçun hukuki konusunu oluşturmadığı görüşünde olanlar ve bilişim sisteminin hem yazılım olarak hem de donanım olarak bu suçun konusunu oluşturduğu görüşünde olanlar bulunmaktadır.⁴³⁶

Suç fail bakımından herhangi bir özellik arz etmemektedir. Bilişim sisteminin işleyişini engelleyen veya bozan kişi maddenin birinci fıkrası bakımından suçun failidir. Bilişim sistemindeki verileri bozan, yok eden, değiştiren, erişilmez kılan veya sisteme veri yerleştiren yahut sistemde var olan verileri başka bir yere gönderen kişi ise maddenin ikinci fıkrası bakımından suçun failidir. Kısaca, bilişim sistemine girme suçunun faili herkes olabilmektedir. Tüzel kişiler ise suçun faili olamamakla birlikte TCK'nın 246. maddesi gereği tüzel kişi lehine haksız menfaat sağlanarak suçun işlenmesi durumunda bunlara özgü güvenlik tedbiri uygulanacaktır.⁴³⁷ Suçun mağduru ise bilişim sistemi sahibi veya bilişim sistemimdeki verilerin sahibidir.⁴³⁸ Maddenin üçüncü fıkrasında, bahsedilen söz konusu fiillerin; banka, kredi kurumu veya kamu kurum ve kuruluşlarının bilişim sistemlerinde gerçekleşmesi halinde mağdurun tüm toplum olacağı, söz konusu banka, kredi kurumu ya da kamu kurum

⁴³⁴ TEZCAN, vd., *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, s. 1182.

⁴³⁵ Berrin AKBULUT, "Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2016, C: 24, S: 2, s.24.

⁴³⁶ TOPYILDIZ SUBAŞI, *Bilişim Sistemine Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, s.78.

⁴³⁷ TEZCAN, vd., *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, s.1182.

⁴³⁸ TEZCAN, vd., *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, s.1182.

veya kuruluşunun ise tüzel kişiliği sebebiyle mağdur değil ancak suçtan zarar gören olabileceği unutulmamalıdır.⁴³⁹

Suçun hareket unsurunu birinci fıkra, bilişim sisteminin işleyişini engellemek ve işleyişini bozmak fiilleri oluşturmaktadır. İkinci fıkra suçun hareket unsurunu ise kanunda tek tek sayılmış olan sistemdeki verilerin bozulması, yok edilmesi, değiştirilmesi, erişilmez kılınması fiilleri oluşturduğu gibi sisteme veri yerleştirilmesi veya var olan verilerin başka bir yere gönderilmesi fiilleri de suçun hareket unsurunu oluşturmaktadır. Her iki fıkra bakımından da sayılan fiiller kendi içerisinde seçimlik hareket oluşturmaktadır. Yani sayılan eylemlerden yalnızca birinin gerçekleştirilmiş olması suçun oluşması bakımından yeterlidir. Birden fazla eylemin aynı anda gerçekleştirilmesi durumunda ise yine tek suç oluşacak ancak yargılama sonucu verilecek cezanın alt sınırdan uzaklaşarak verilmesine sebebiyet verecektir.

Söz konusu suç genel kasta işlenebilir nitelikte olup özel saik aranmamıştır.⁴⁴⁰ Ayrıca suçun taksirli hali de düzenlenmediğinden, örneğin dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla sistemdeki verilerin yok edilmesi veya değiştirilmesi halinde suç oluşmayacaktır.⁴⁴¹

Hukuka uygunluk nedeni olarak bu suçta uygulama alanı bulabilen iki durum mevcuttur. Birincisi bilişim sistemi sahibi veya sistemdeki verinin sahibi olan kişi tarafından yapılan işleme rıza verilmesi halidir. Bu durumda sistem sahibinin veya veri sahibinin tasarruf yetkisi bulunduğundan yapılacak işleme verdiği rıza da hukuka uygun olacak ve suç oluşmayacaktır.⁴⁴² İkinci olarak 5651 Sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanuna göre, internet sitelerine erişimin engellenmesine karar verilebileceği durumda, kanunun vermiş olduğu yetki

⁴³⁹ Sümeyra KARİPÇİN, *Türk Ceza Kanunu'nda Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları* (TCK m.244/1,2), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Konya 2019, s.59.

⁴⁴⁰ ÖZBEK, vd., *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s.1011.

⁴⁴¹ ERKAN, *Bilişim Sistemine Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, s.114.

⁴⁴² Melike Hafsa MUCUK, *Bilişim Sistemine Girme (TCK m.243) Ve Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme (TCK m.244) Suçları*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2022, s.132.

kullanıldığından kanun hükmünü icra hukuka uygunluk sebebiyle TCK m.244'te düzenlenen suç oluşmayacaktır.⁴⁴³

D. VUK m.359/ç Suçunun Ceza Hukuku Bağlamında İncelenmesi

1. Suçla Korunan Hukuki Değer

Vergi kaçakçılığı suçuyla korunan hukukî değerlerin neler olduğundan yukarıda bahsedilmişti. VUK m.359/ç'deki ÖKC vasıtasıyla işlenen vergi kaçakçılığı suçu da maddedeki diğer suçlar gibi vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğu için korunan hukukî değerlerin aynı olduğu söylenebilir. Kısaca tekrarlamak gerekirse bu suçla; vergi gelirlerinin tehlikeye girmesi söz konusu olduğu için devletin ekonomik menfaati korunmakta, yine kamu hizmetinin finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin azalması veya tehlikeye girmesi, dolaylı olarak gerçek ve tüzel kişileri de etkilediği için gerçek ve tüzel kişilerin ekonomik çıkarları korunmakta ve son olarak her suçta olduğu gibi kamu yararı da koruma altına alınan hukukî değerler arasında sayılmaktadır.

2. Suçun Maddi (Objektif) Unsurları

Haksızlık içeren bir eylemin suç olarak kabul edilebilmesi için varlığı aranan unsurlara suçun unsurları denmektedir. Suçun unsurları; maddî unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere üç başlık altında incelenebilir. Suçun maddî unsurlarını; konu, fail, mağdur, hareket (fiil), netice ve nedensellik (illiyet) bağı oluşturmaktadır. Şimdi sırasıyla bunları inceleyelim.

a. Konu

Suçun konusu, hareketin (fiilin) üzerinde gerçekleştiği kişi veya şey olarak tanımlanabilir.⁴⁴⁴ Konu bir suçun olmazsa olmazlarından⁴⁴⁵ Bir suçun varlığından bahsedebilmek için evvela o suçun esasını teşkil eden bir konusunun bulunması gerekmektedir. Sadece tekil olarak bir suçun varlığı için değil, aynı zamanda bir suçu diğer suçlardan ayırt edebilmek için de konunun var olması mühimdir. Zira hareketin yanı sıra konu da suçları birbirinden ayırt etmede kullanılan bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin kasten öldürme ve kasten yaralama suçlarının konusunu insan ve insan vücudu oluştururken hırsızlık suçunun konusunu taşınır bir mal oluşturmakta; elektrik, su, doğalgaz gibi enerjiler ve kablesiz ağlar da karşılıksız

⁴⁴³ AKBULUT, *Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme*, s.40.

⁴⁴⁴ KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.118.

⁴⁴⁵ ÖZGENÇ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.219

yararlanma suçunun konusunu teşkil etmektedir. Bunun gibi TCK’da, özel ceza yasalarında veya ceza hükmü içeren diğer yasalarda düzenlenen her suç tipinin farklı bir konusu bulunmaktadır.

VUK m.359, kendi içerisinde birden fazla suçu barındırdığı için her suçun konusu birbirinden farklıdır. Bu bağlamda 359. maddenin 4 bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun konusunu *ödeme kaydedici cihazlar* oluşturmaktadır. Zira maddeye bakıldığında suçu oluşturan fiillerin ÖKC üzerinde işlendiği görülmektedir. Cihazın yapısına fiziksel veya bilişim yoluyla müdahalede bulunmak suretiyle muhtelif fiiller icra edilmesi suçun oluşmasını sağlamaktadır. Bununla beraber kanunun gerekçesinde “*kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale*”den bahsedilmiş, bu sistemlerin ise akaryakıt istasyonu otomasyonu, pompa ve tank elektronik kontrol sistemleri gibi sistemler olduğu ifade edilmiştir.⁴⁴⁶ Burada yasa koyucunun, ÖKC’lerin yanı sıra elektronik kontrol ve denetim sistemlerini de suçun konusuna dahil ettiği anlaşılmakta, bu sistemlere karşı maddede belirtilen fiillerin işlenmesi hâlinde de suçun oluşacağı kanaatine varılmaktadır. Dolayısıyla ÖKC’lerle birlikte elektronik kontrol ve denetim sistemlerinin de suçun konusunu oluşturduğu söylenebilir.

b. Fail

Suçun kanunî tanımındaki unsurları yerine getirerek suçun oluşmasını sağlayan kişiye fail denmektedir. Suç olarak tanımlanan her fiilin bir faili muhakkak bulunmaktadır. Bu fail yalnızca gerçek bir kişi olabilir.⁴⁴⁷ Çünkü iradî olarak hareket edebilme yeteneği ancak gerçek bir kişiye, yani insana matuf bir özellik olup, tüzel kişilerin iradî hareket yeteneği bulunmamaktadır.⁴⁴⁸ Dolayısıyla da ceza hukuku bağlamında tüzel kişilerin fail olabilme imkân ve ihtimali bulunmamaktadır.

Suçları, failin niteliğine göre *genel suçlar* ve *özümlü suçlar* olarak sınıflandırmak mümkündür. *Genel suçlar*, failinin niteliğinin önem arz etmediği, her gerçek kişinin işleyebileceği suçlardır.⁴⁴⁹ Bu suçların failinin kim olduğunun suçun oluşumu açısından bir önemi bulunmamaktadır. Buna karşın, failin niteliğinin önem arz ettiği suçlar da mevcuttur. Bu suçlar ise ancak belirli faillik özelliği gösteren kişiler

⁴⁴⁶ VUK 359 (Ç) GEREKÇESİ. KOMİSYON RAPORU.pdf E.T.:04/06/2023.

⁴⁴⁷ KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.114.

⁴⁴⁸ Fatih BİRTEK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, 5. Baskı, Ankara 2017, s.165.

⁴⁴⁹ BİRTEK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.167.

tarafından işlenebilmektedir. Kanunda, herkesin değil de yalnızca belli vasıfları bulunduran bir kişinin fail olabileceğinin belirtildiği suçlara *özü suç* denmektedir.⁴⁵⁰

VUK m.359/ç bendinde yer verilen “öke mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değıştirmek” eylemleri bakımından suçun yalnızca “Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmemiş kişilerce işlenebileceğı düzenlenmişken; bentte sayılan diğere eylemler bakımından ise suçun, “Bakanlıkça yetkilendirilmiş veya yetkilendirilmemiş” herkes tarafından işlenebileceğı hüküm altına alınmıştır. Maddede bahsi geçen yetkilendirilmiş kişi de 3100 sayılı Kanunun 4. maddesine göre ÖKC’leri “*üreten veya ithal eden kişi veya kuruluşların kuracakları bakım ve onarım teşkilatındaki yetkili servis ve elemanlarını*” ifade etmektedir. Bu durumdan öke mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değıştirmek eylemlerinin Bakanlıkça yetkilendirilmiş kişilerce işlenemeyeceğı anlaşılmaktadır. Diğere bir ifadeyle Bakanlıkça yetkilendirilmiş kişilerin, söz konusu eylemler bakımından suçun faili olabilmesi mümkün değildir. Bentte sayılan diğere eylemler bakımından ise suçun, Bakanlıkça yetkilendirilmiş kişiler tarafından da işlenebileceğı görölmektedir. Bununla birlikte VUK m.359/ç bendindeki suçun konusunu ÖKC’ler oluşturduğu için uygulamada daha çok ÖKC kullanmakla yükümlü olan mükelleflerin bu suçu işleyebileceğı düşünölebilir.⁴⁵¹ Ancak maddede buna ilişkin açık bir düzenlemenin yer almaması nedeniyle suçun failinin mükellef olsun veya olmasın herkes olabileceğı, diğere bir ifadeyle bu suçun *herkes* tarafından işlenebileceğı ifade edilmelidir.⁴⁵² Yani bu suçun özü suç olduğundan bahsetmek mümkün değildir.

c. Mağdur

Ceza hukuku bakımından mağdur kavramı, hareketin üzerinde icra edildiğı konunun ait olduğu kişiyi ifade etmektedir.⁴⁵³ Başka bir tanıma göre mağdur, işlenen eylem sebebiyle haksızlığa maruz kalan kişidir.⁴⁵⁴ Faili ve konusu olmayan bir suçun varlığı düşünölemeyeceğı gibi mağduru olmayan bir suçun varlığı da düşünölemez. Dolayısıyla mağdur da bir suçun temel unsurlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Suçun mağduru da fail gibi ancak gerçek kişi veya kişiler olabilir. Bu

⁴⁵⁰ BİRTEK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.167.

⁴⁵¹ YILDIZ, *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, s.185.

⁴⁵² Abdullah ÖMERCİOĞLU, “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2022, C: 17, S: 1, s.174.

⁴⁵³ ÖZGENÇ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.223.

⁴⁵⁴ KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.116.

nedenle tüzel kişilerin suçu mağduru olamayacağı kabul edilmektedir.⁴⁵⁵ Bazı suçlarda mağdur belirli kişi veya kişiler olabilir. Suçun konusunun belirli kişilere ait olduğu suçlarda durum böyledir. Örneğin öldürme suçunda mağdur öldürülen kişiyken mala zarar verme suçunun mağduru taşınır veya taşınmaz malın sahibi olan kimsedir. Bazı suçlarda ise suçun mağdurunun belirli bir kişi olmadığı görülmektedir. Örneğin uyuşturucu madde imal ve ticareti suçu ile ibadethanelere ve mezarlıklara zarar verme suçu böyle suçlardandır. Bu gibi suçların mağdurunun da *toplumu oluşturan bireylerin tamamı* olduğu kabul edilmektedir.⁴⁵⁶ Zira bu tarz suçlarda suçun konusunun belirli bir kişiye ait olmadığı, esasen ilgili konunun toplumdaki herkesi ilgilendirdiği görülmektedir. Bundan dolayı bu suçlarda mağdur sıfatı toplumu oluşturan herkese atfedilmektedir.

Mağdur kavramı ile suçtan zarar gören kavramı birbirine yakın kavramlar olmakla birlikte esasen birbirinden farklı kavramlardır. Birçok suçta mağdur ile suçtan zarar gören aynı kişiyken bazı suçlarda mağdur ile suçtan zarar gören farklı kimseler olabilmektedir.⁴⁵⁷ Suçtan zarar gören kimse kavramı, doğrudan değil de dolaylı olarak suçtan etkilenen, zarar gören kişiyi ifade etmektedir.⁴⁵⁸ Dolayısıyla suçtan zarar gören kavramı, mağduru da içine alan daha geniş bir kavramdır. Mağdur ancak gerçek kişi olabilirken suçtan zarar görenlerin gerçek veya tüzel kişi olabilmesi mümkündür.⁴⁵⁹

VUK m.359'daki diğer vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi ç bendindeki ÖKC Vasıtasıyla İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu'nda da mağdurun kim olduğu belli değildir. Diğer bir ifadeyle bu suçun konusunun belirli bir kişiye ait olmadığı, bu nedenle de belirli bir mağdurunun bulunmadığı anlaşılmaktadır. Yukarıda da ifade edildiği üzere, mağdurunun belirli kişi veya kişiler olmadığı suçların konusunun toplumdaki herkese ait olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla da VUK m.359/ç'deki suçun mağduru *toplumu oluşturan bireylerin tamamıdır*.⁴⁶⁰ Suçla korunan hukukî değer sahibi olan Devletin ise bu suçta, suçtan zarar gören konumunda olduğunu söylemek mümkündür.

⁴⁵⁵ ÖZGENÇ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.224.

⁴⁵⁶ ÖZGENÇ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.225.

⁴⁵⁷ Mehmet Beyhan SEÇKİN, "Ceza Muhakemesinde Mağdur ve Şikayetçinin Hakları", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 2020, C: 8, S: 15, s.624.

⁴⁵⁸ TÖNGÜR ve ÇETİNTÜRK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.125.

⁴⁵⁹ TÖNGÜR ve ÇETİNTÜRK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.125.

⁴⁶⁰ YILDIZ, *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, s.185.

d. Hareket (Fiil)

VUK m.359’da yer alan Vergi Kaçakçılığı Suçlarını oluşturan fiiller farklı bentler hâlinde düzenlenmiş, suçların fiillerinin neler olduğu her bendin kendi içerisinde sayma suretiyle belirtilmiş ve her bir bent için ayrı ayrı yaptırımlar öngörülmüştür. Bu bakımdan bentler kendi arasında ayrı birer suç tipini oluşturmaktadır. Bunun sonucu olarak, farklı bentlerde yer alan fiillerin birlikte işlenmesi hâlinde iki ayrı suç oluşacak ve her bir fiil için de ayrı yaptırım uygulanacaktır.

VUK m.359’da yer verilen her bir bentteki fiillerin konusunun tek olması ve aynı bent içerisinde sayılan fiillerin işlenmesi hâlinde her bir fiile aynı yaptırım uygulanması nedeniyle anılan fiillerin seçimlik hareketli tek bir suç oluşturduğu söylenebilir.⁴⁶¹ Maddenin geneline sâri olan bu durumun “ç” bendi için de geçerli olduğu ifade edilmelidir. Zira VUK m.359/ç’de düzenlenen ÖKC Vasıtasıyla İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu’ndaki fiillerin her birinin konusunu ödeme kaydedici cihazlar oluşturmakta ve bu fiillerin her birine aynı yaptırım (ceza) uygulanmaktadır.⁴⁶² Bu anlamda suçun seçimlik hareketli suç olduğunu söylemek mümkündür. Bentteki fiillerden birinin işlenmesi suçun oluşması için yeterlidir, yoksa kanunî tanımdaki her bir fiilin aynı anda işlenmesi şart değildir. Ancak bu fiillerin hepsi işlenmiş olsa bile yine tek suç oluşacak ve fail(ler)e tek ceza verilecektir. Aşağıda, VUK m.359/ç’de yer verilen suçu oluşturan fiillere değinilecek ve fiillerin kapsamına dair bir çerçeve çizilmeye çalışılacaktır.

(1) Ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak

VUK m.359/ç bendinde ilk olarak ÖKC mührünü kaldırmak fiiline yer verilmiştir. 3100 sayılı Kanunda ÖKC tanımlanırken, yetkili servis elemanları haricinde ÖKC’ye müdahale edilmesine engel olacak şekilde önemli kısımlarının korumasının tek bir vida ile yapılmasına ve vidanın üzerine de “özel bir mühür”⁴⁶³

⁴⁶¹ YILDIZ, *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, s.185.

⁴⁶² YILDIZ, *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, s.185.

⁴⁶³ Kanunda ÖKC mühründen “özel mühür” ifadesi ile bahsedilmektedir. 21/04/2021 tarihli YN ÖKC Teknik Kılavuzunda ise söz konusu mührün “Elektronik mühür” olarak ifade edildiği görülmektedir. Yine GİB’in internet sitesinde, YN ÖKC onayı alan firmalar ve cihaz özellikleri kısmında yer alan YN ÖKC cihazlarının kullanım kılavuzlarında ise ÖKC mührü “Mali mühür” olarak ifade edilmektedir. Bunların yanı sıra 14 Eylül 2022 tarihli ve 31953 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Elektronik Mühür Yönetmeliği’nde, elektronik mührün “Başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve elektronik mühür sahibinin bilgilerini doğrulama

konulmasına uygun bir yapıya sahip olması gerektiği ifade edilmiştir (3100 sayılı Kanun m.2/2). Yine Kanunun 4. maddesinin 2. fıkrasında ÖKC'nin mührünün ancak yetkili servis elemanları tarafından açılabilceği ve cihazın tamirinin yapılmasının ardından yine aynı kimselerce mühürlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Son olarak m.9/1'de de özel mührün ancak yetkili servis elemanlarına verilebileceği düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere yasa koyucu ÖKC mührüne özel bir önem atfetmiş, mührün kullanımı, kaldırılması veya yeniden konmasına dair yetkiyi yalnızca yetkili servis elemanlarına vermiştir. Yetkili servis elemanlarının dışındaki kişiler tarafından ÖKC mührünün kaldırılması ise suç olarak kabul edilmiştir.

Elektronik mühür, özel mühür veya mali mühür kavramlarının hepsi esasen YN ÖKC'ler üzerinde bulunan mührü ifade etmektedir. Bu mühür kanunun ifadesiyle, ÖKC'yi fiziki bir müdahaleye karşı koruyan, müdahale edilmesi halinde de cihazın devre dışı kalmasını sağlayan bir tür koruma mekanizmasıdır. Mühür bu koruma işlevini, cihazın dışarıdan bir müdahaleyle açılmasını önlemek için konulmuş olan tek bir vidanın üzerini kapatmak suretiyle yerine getirmektedir. Yasa koyucu da cihazın fiziki müdahalelere karşı korunmasını sağlamak amacıyla söz konusu fiili kanunda suç olarak düzenlemiştir.

ÖKC mührünü kaldırmak fiili muhtelif şekillerde işlenebilir. Söz konusu fiili, mührün cihaz üzerindeki vidayla sağladığı teması ortadan kaldırmak, mühürle cihazın birbirleriyle kurulan bağlantısını kesmek şeklinde anlamak gerekir. Bu temasın ortadan kaldırılmasının ise mührü cihazdan ayırmak, mührün kırılmasını, koparılmasını, kesilmesini veya sökülmesini sağlamak suretiyle yapılabilmesi mümkündür.⁴⁶⁴ Buradaki esas mesele mührün cihazla (vidayla) olan bağlantısını ortadan kaldırmak olduğu için bunu sağlayan her hareketin suçu oluşturacağı ifade

amacıyla kullanılan elektronik veriyi” ifade ettiği anlaşılmaktadır. Görüleceği üzere mevzuatımızda mühür kavramının kullanımında bir yeknesaklık bulunmamakta, birden fazla farklı mühür tanımlamalarına yer verilerek kavram karmaşalığına neden olunmaktadır. Halbuki olması gereken açıdan, mühür kavramına tek bir ifade biçimi izafe edilmesi gerekirdi. Böylece hem anlam karmaşası yaşanmasının önüne geçilmiş olacak hem de kavramın hüküm ve sonuçları doğru bir şekilde ortaya konulmuş olacaktır. Kanunda yer alan özel mühür, Teknik Kılavuzda yer alan elektronik mühür ve cihazların kullanım kılavuzunda yer alan mali mühür ifadeleri esasen aynı anlama gelmekte ve hepsi birden YN ÖKC'nin üzerindeki mührü ifade etmektedir. Uygulamada ise mali mühür kavramının kullanıldığı görülmektedir. Yönetmelikte yer verilen elektronik mühür kavramının ise bu sayılanlarla bir ilgisi bulunmamaktadır. Buradaki elektronik mühür, Yönetmelikteki ifadesiyle “Elektronik belgenin veya verinin elektronik mühür sahibi tarafından oluşturulduğunu, belgenin veya verinin kaynağını ve bütünlüğünü garanti eden delil kaydı” olarak karşımıza çıkmaktadır.

⁴⁶⁴ DİLLİ, *İstanbul Metropolünde Kaçak Su Kullanmak Suretiyle Hırsızlık Suçları ve Mühür Bozma Suçunun İncelenmesi*, s.90

edilebilir. Bu manada söz konusu fiilin *serbest hareketli suç*a vücut verdiği söylenebilir. Kanunda suç olarak düzenlenen fiil mühür kaldırmak olduğu için bunun dışındaki bir fiilin, örneğin mühür vurmak fiilinin, suçta ve cezada kanunilik ilkesi mucibince suç oluşturmadağı kabul edilmelidir. Buna göre Bakanlıkça yetkilendirilmemiş bir kişinin ÖKC'ye mühür vurmak şeklinde gerçekleştirdiğı fiil suç teşkil etmeyecektir.⁴⁶⁵

ÖKC'ler, kapaklarının açılabilmesi için dışında tek bir vida yeri bulunan ve ancak bu vidanın sökölmesi suretiyle cihazların açılabilceğı bir yapıya sahiptir. Vida sökölmediğı müddetçe cihazın açılabilmesi mümkün değildir. Vidanın üzerini kapatan mühür ise aslında kurşun malzemesinden yapılmış fiziki bir yapıya sahiptir. Mührün salt kaldırılmış olması cihazın devre dışı kalması için tek başına yeterli olmamakta; bunun yanı sıra cihazdaki vidanın sökölmesi ve cihazın kapağının da açılması gerekmektedir. Zira cihazın korunması, güvenlik yazılımı marifetiyle sağlanmaktadır. Güvenlik yazılımının aktif koruma sağlayabilmesi içinse cihaz içerisindeki bağlantı yerlerinin birbirine temas etmesi gerekir. Cihazın kapağı açıldığı takdirde, temas halinde bulunan bağlantı yerleri de birbirinden ayrılacağı için güvenlik yazılımı, üstte yer alan uygulama yazılımını silerek cihazın kullanım dışı kalmasını sağlamaktadır. Bu durumda artık cihazın işlem yapabilmesi ve fiş kesebilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla cihaz üzerindeki mührün asıl işlevi, cihazdaki vidanın sökölmesini önleyerek, cihazın üst panelini çalıştıran uygulama yazılımının silinmesini engellemektir.

Mührün kaldırılması fiili, cihaza yönelik gerçekleştirilen ilk fiziki müdahale niteliğindedir. Bu müdahale aynı zamanda, cihaza yönelik sonraki müdahalelerin de - örneğin cihazın mali hafızasının silinmesi, donanımlarının değiştirilmesi gibi- ön koşulu olma özelliğine sahiptir. Gerçekten de cihazın yapısına fiziken müdahale edilebilmesi öncelikle cihazın açılabilmesine, cihazın açılabilmesi de üzerindeki tek vidanın sökölmesine, bu vidanın sökölmesi de evvela üzerindeki mührün kaldırılmasına bağılı bulunmaktadır. Yasada ise bu hareketlerin yalnızca mühür kaldırmak kavramıyla ifade edildiğı görölmektedir. Oysaki cihazın devre dışı kalabilmesi için cihazın mührünün kaldırılması tek başına yetmemekte, akabinde cihazın vidasının sökölerek açılması gerekmektedir. Bu nedenle mühür kaldırmak fiilinin aslında hazırlık hareketi niteliğinde olduğunu söylemek mümkündür. Yasa

⁴⁶⁵ ÖMERCİOĞLU, "7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları", s.177.

koyucu ise bu fiili başlı başına VUK m.359/ç bendindeki suçu oluşturan bir hareket olarak düzenlemekle, diğer fiiller (müdahaleler) açısından hazırlık hareketi olarak kabul edilebilecek bir fiili tamamlanmış bir suç gibi cezalandırmış olmaktadır. Kanaatimizce, yasa koyucu tarafından ÖKC'nin teknik yapısıyla uyumlu olacak şekilde yukarıdaki hareketleri de içerisinde barındıran geniş bir fiil tanımlaması yapılması, suçta ve cezada kanunilik prensibi ve ceza normu teknikleri de göz önüne alındığında, daha isabetli olacaktır.

(2) Ödeme kaydedici cihaz donanım veya yazılımını değiştirmek

VUK m.359/ç'de yer alan bir başka fiil ÖKC donanım veya yazılımını değiştirmektir. Donanım kavramı, bilgisayar sistemlerinin fiziki bileşenlerini ifade etmek üzere kullanılmaktadır.⁴⁶⁶ TDK'nın sözlüğünde de benzer bir tanımlamayla donanım kavramının “*Bir bilgisayarda bulunan fiziksel birimler*” olduğu ifade edilmektedir. Donanım olarak tabir edilen bileşenler hem bilgisayarların hem de bilgisayar temelli elektronik cihazların temel parçalarını oluşturmaktadır. Cihazın niteliğine göre her bir donanım bileşeninin farklı bir işlevi bulunmakta ve bileşenler cihaz içerisinde birbirleriyle entegre bir halde çalışmaktadır. Yazılım ise bilgisayarın yapması gereken bir şeyi gerçekleştirebilmesi amaçlı olarak oluşturulan komutlar, algoritma tabanlı işlemler bütünüdür.⁴⁶⁷ Yazılım sistemi, bir bilgisayarın veya bilgisayar tabanlı elektronik cihazların donanım parçalarının çalışmasını kontrol eden, işlemin yapılması için ilgili donanım bileşenine komut veren ve kod esasına göre çalışan bir sistemdir.

ÖKC'nin yapısında da diğer elektronik cihazlarda olduğu gibi birçok bileşen bulunmaktadır. Bunlara mali hafıza, elektronik kayıt ünitesi (EKÜ), klavye ünitesi, kasiyer ve müşteri göstergesi gibi örnekler verilebilir. VUK m.359/ç bendinde Bakanlıkça yetkilendirilmeyen kişilerin ÖKC'nin donanımını değiştirmesi suç olarak düzenlenmiştir. Buna göre örneğin Bakanlıkça yetkilendirilmeyen bir kişinin, cihazın mali hafızasını veya EKÜ'sünü değiştirmesi suç teşkil edecektir. Donanımın değiştirilmesi ancak var olan donanımın ortadan kaldırılması suretiyle gerçekleştirilebilecektir. Bu durumda cihazın donanımının ortadan kaldırılması tek başına suç teşkil etmemekle birlikte, donanımın kaldırılması dolaylı olarak başka verilerin de ortadan kalkmasına neden oluyorsa bu halin suç teşkil edebilmesi

⁴⁶⁶ TOPYILDIZ SUBAŞI, *Bilişim Sisteme Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, s.8.

⁴⁶⁷ TOPÇUOĞLU, *Türk Ceza Kanunu Kapsamında Bilişim Sisteme Girme Suçu*, ss.11-12.

mümkündür. Örneğin mali hafızanın değişiminin yapılması, cihazda kayıt altına alınan bilgilerin de silinmesine neden oluyorsa bilgilerin silinmesi fiili VUK m.359/ç'deki suçun diğer seçimlik hareketlerinden birini oluşturduğu için donanımı kaldırma fiilinin de dolaylı olarak suça vücut vereceği söylenebilir. Yetkili servis elemanları tarafından ÖKC'nin donanım parçalarının değiştirilmesi ise kanuna göre suç oluşturmamaktadır. 3100 sayılı Kanunun 4. maddesinin 2. fıkrasında, ÖKC'ler üzerinde yapılan tamir işlemlerinin yetkili servis elemanları tarafından cihazın ruhsatnamesine işlenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Dolayısıyla yetkili servis elemanlarınca ÖKC'lerin donanım parçalarının (örneğin mali hafıza gibi) değiştirildiğinin cihazın ruhsatnamesine kaydedilmesi gerekmektedir. Donanımın nasıl değiştirileceğine dair madde metninde bir açıklama yer almadığı için fiilin *serbest hareketle* işlenebileceği söylenebilir. Donanımın değiştirilmesi ile ilgili olarak ifade edilen bilgiler yazılımın değiştirilmesi için de aynen geçerlidir. Yazılıma müdahale edilerek değiştirilmesinin muhtelif yollarla yapılabileceği ifade edilebilir. Bu noktada çoğunlukla yazılımdaki güvenlik açıklarının veya virüsün kullanılması mümkündür.⁴⁶⁸ Yine yazılımın, güvenlik duvarının kırılması yoluyla veya casus programlar kullanmak suretiyle değiştirilebilmesi mümkündür.⁴⁶⁹ Dolayısıyla ÖKC'nin yazılımının değiştirilmesi fiili de *serbest hareketli suça* vücut vermektedir.

(3) Ödeme kaydedici cihaza veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek

VUK m.359/ç bendindeki suçun seçimlik hareketlerinden bir kısmı şu şekildedir:

“...Yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen ... (Cezalandırılır.)”

Yasa koyucu söz konusu seçimlik hareketlerin, Bakanlıkça yetkilendirilmiş olup olmadığına bakılmaksızın *herkes* tarafından işlenebileceğini kabul etmiştir.

⁴⁶⁸ TEZCAN, vd., *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, s.1169.

⁴⁶⁹ TOPYILDIZ SUBAŞI, *Bilişim Sistemine Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, s.19; TEZCAN, vd., *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, s.1170.

Dolayısıyla bentte yer alan ilk iki fiilden farklı olarak bu fiillerin yetkili servis elemanları tarafından gerçekleştirilmesi de suç teşkil etmektedir. Ancak yetkili servis tarafından cihaza yapılan bakım ve onarım işlemi kapsamında; cihazın geçici olarak mali belge veya bilgileri kayıt altına alınmaması, cihazda kayıt altına alınan bilgilerin değiştirilmesi veya silinmesi durumları, kanundan kaynaklı bir yetkinin icrası olarak kabul edileceği için suç oluşturmayacaktır.

ÖKC üzerinden gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleme fiili bentte ifade edilen unsurlara müdahale etmek suretiyle işlenebileceği için fiilin *bağlı hareketli suç* oluşturduğu söylenebilir. Yasa koyucu, bentte yer verilen unsurları tahdidi olarak saymamış, “*ilgili diğer sistemler*” ifadesini kullanarak fiilin ÖKC ile bağlantılı başka sistemlere müdahale edilmesi suretiyle de işlenebileceğini kabul etmiştir.⁴⁷⁰ Söz konusu fiille alâkalı olarak değinilmesi gereken ilk unsur cihazın hafıza birimleridir. ÖKC’nin hafıza birimlerini mali hafıza, EKÜ ve anakart oluşturmaktadır. Cihazdan yapılan satışlara ait mali belge veya bilgilerin bu üç birime de kaydı gerçekleşmektedir. Bu birimlerden birine fiziksel olarak veya bilişim yoluyla müdahale edildiği takdirde cihazın tamamen devre dışı kalması söz konusu olacak ve böylece gerçekleştirilen satışlara dair mali belge veya bilgilerin kayıt altına alınması engellenmiş olacaktır. Bentte yer verilen diğer unsurlar elektronik devre elemanları ve (cihazın) harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemidir. Elektronik devre elemanları, cihazdaki birimlerin aktif olarak çalışabilmesini sağlayan tamamlayıcı devre ekipmanlarıdır. Harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemi de elektronik tartı veya EFT-POS gibi ÖKC ile harici olarak bağlantı kurulup çalıştırılabilen donanım veya sipariş işlemlerinde kullanılan terminaller gibi yazılımların ÖKC ile kurduğu bağlantı sistemini ifade etmektedir. Bu unsurlara müdahale edilerek mali bilgi veya belgelerin kayıt altına alınmasına engel olmak da VUK m.359/ç’deki suçu oluşturmaktadır. Kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri de bentte sayılan diğer bir unsurdur. Maddenin gerekçesinde “*akaryakıt istasyonu otomasyonu, pompa ve tank elektronik kontrol sistemleri*” bu unsura örnek olarak verilmiştir. İstasyon otomasyon sistemleri, akaryakıt pompasından yapılan satışları ve genel olarak akaryakıt istasyonundaki işleyişi takip ve kontrol etmeye yarayan,

⁴⁷⁰ VUK m.359/ç’nin gerekçesine bakıldığında “*Akaryakıt şirketi veri merkezi*”nin ilgili diğer sistemlere örnek olarak verildiği görülmektedir. Bilgi için bkz. VUK 359 (Ç) GEREKÇESİ. KOMİSYON RAPORU.pdf E.T.:16/06/2023.

ÖKC ile entegre hâlde çalışan sistemlerdir. Tank otomasyonu da akaryakıt tanklarının içerisindeki yakıt doluluk oranını ve sıcaklık durumunu gösteren elektronik bir kontrol sistemidir. Söz konusu otomasyon sistemlerine müdahale etmek suretiyle ÖKC'den gerçekleştirilen satışlara ait belge veya bilgilerin kayıt altına alınmasına engel olmak da VUK m.359/ç'deki suçu oluşturan diğer bir seçimlik hareket olarak karşımıza çıkmaktadır.

Belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleme fiili, kanunda yer verilen unsurlara bozmak, kırmak, sökmek yok etmek veya devre bağlantılarını kesmek gibi fiziki müdahalelerde bulunmak suretiyle işlenebileceği gibi; yazılım, virüs veya hacking işlemi kullanmak gibi bilişim yoluyla müdahalede bulunmak suretiyle de işlenebilir. Bu nedenle fiilin kendi içerisinde *serbest hareketli* olduğu söylenebilir. Maddede “*yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın*” ifadesine yer verilerek bu fiilin herkes tarafından işlenebileceği kabul edilmiştir. Cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek seçimlik fiillerinin de bentte yer verilen unsurlara fiziksel veya bilişim yoluyla müdahalede bulunulmak suretiyle işlenebilmesi mümkündür. Dolayısıyla bu iki seçimlik fiil de diğer fiil gibi *bağlı hareketli suç* oluşturmaktadır. Kayıtlı bilgileri değiştirmek fiili ilgili unsurların sökülüp yerine yenisinin takılması suretiyle (fiziki müdahaleyle) işlenebilir. Örneğin cihazın mali hafızasının sökülüp yerine yeni bir mali hafıza takılması durumunda, önceki mali hafızada kayıt altına alınan bilgilerin değiştirilmesi sağlanabilecektir. Yine bu müdahalenin yazılım kullanılması veya uzaktan bağlantı kurulması marifetiyle (bilişim yoluyla) yapılması da mümkündür. Bu durumda ÖKC'nin yapısına herhangi bir fiziki müdahale olmayacak; uzaktan bağlantı yoluyla mali hafızanın içerisindeki bilgilerin değiştirilmesi mümkün olabilecektir. Bundan dolayı kayıtlı bilgileri değiştirme fiilinin de kendi içerisinde *serbest hareketli* olduğu ifade edilebilir. Ayrıca bu fiil bakımından da *herkesin* fail olabileceği kabul edilmektedir.

Kayıtlı bilgileri silme fiilinin ise ilgili unsurlara daha çok bilişim yoluyla müdahalede bulunulması suretiyle işlenebileceği söylenebilir. Zira ÖKC'de kayıt altına alınan bilgilerin elektronik bilgiler olması ve söz konusu unsurların da elektronik niteliğe sahip olması nedeniyle, bu donanımlara fiziki olarak müdahale edilerek bilgi silmenin imkânı bulunmamaktadır. Bilişim yoluyla müdahale bakımından ise herhangi bir sınırlama söz konusu olmamakta; diğer fiiller hakkında verilen bilgiler bu fiil açısından da geçerli bulunmaktadır. Bu açıdan kayıtlı bilgileri

silmek fiilinin *bağlı hareketli suç*a vücut verdiğini ancak fiilin kendi içerisinde *serbest hareketli* olduğunu söylemek mümkündür. Yasa koyucu bu fiil bakımından da *herkesin* fail olabileceğini kabul etmiştir. Kayıtlı bilgileri değiştirmek fiili silmek fiilini de kapsamı içerisine alabilecek niteliktedir. Zira değiştirilmek istenilen bilgilerin öncelikle silinmesi, daha sonra bunun yerine farklı bilgilerin yerleştirilmesi mümkün olabilecektir. Bu durumda kayıtlı bilgileri değiştirmek fiilinin yanı sıra kayıtlı bilgileri silmek fiili de işlenmiş olacağı için her iki fiil bakımından da fail sorumlu olacak; ancak söz konusu fiiller seçimlik hareketli oldukları için fail tek bir suçtan cezalandırılacaktır.

(4) Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek

VUK m.359/ç bendindeki suçu oluşturan son iki seçimlik fiil ise Bakanlığa veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik olarak iletilmesi gerekli olan belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe aykırı bir şekilde iletilmesine sebebiyet vermek olarak ifade edilmiştir. Her iki fiil de yukarıdaki fiillerde olduğu gibi, bentte yer alan unsurlara veya sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale edilmek suretiyle işlenebilecektir. Bu nedenle söz konusu iki fiilin de *bağlı hareketli suç*a vücut verdiği söylenebilir.

Elektronik ortamda tutulması icap eden belge, bilgi veya verilerle ilgili, bunların oluşturulmasından iletilmesine kadar hangi usul ve esaslara göre hareket edileceğini belirleme yetkisi Bakanlığa verilmiştir (VUK mükerrer m.242/son). ÖKC'nin niteliği gereği, cihazdan yapılan işlemlere dair bilgi ve belgeler elektronik ortamda tutulmakta ve yine elektronik olarak ilgili yerlere iletilmektedir. ÖKC'ler ile ilgili bilgi, belge veya verilerin Bakanlığa ve diğer kurumlara nasıl iletilmesi gerektiğine dair 483 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile üç farklı usul benimsenmiştir. Tebliğin 4. maddesine göre YN ÖKC'lerden düzenlenen günlük kapanış "Z" raporlarına ait bilgiler; ÖKC TSM Merkezleri üzerinden, Başkanlıktan (GİB'den) e-Arşiv hizmetleri hususunda izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemleri aracılığıyla e-Arşiv uygulaması üzerinden veya GİB'in internet vergi dairesi üzerinde oluşturduğu elektronik bildirim portalleri üzerinden olmak üzere üç farklı yöntemden biri seçilmek suretiyle GİB'e iletilebilmektedir. Yine aynı Tebliğin 13. maddesine göre mükellefler, GİB'e iletme zorunda oldukları mali raporların içeriğinde yer alan

mali bilgilerin doğruluğundan sorumlu bulunmaktadır. Söz konusu bilgileri istenilen usul ve esaslara göre GİB'in bilgi sistemlerine iletmeyen veya bildirilen mali rapordaki bilgileri eksik veya yanlış bildiren mükelleflere, bunların tespit edilmesi hâlinde, her bir tespite ilişkin olarak VUK mükerrer m.355'te yazılı özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Elektronik ortamda iletilmesi gereken bilgi, belge veya verinin ilgili kurumlara iletilmesini önlemek veya gerçeğe aykırı olarak iletilmesine neden olmak da VUK m.359/ç'ye göre vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmakta ve karşılığında hapis cezası öngörülmektedir.

Bentte yer alan unsurlara veya sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale edilerek, ÖKC veya diğer sistemler tarafından Bakanlığa veya diğer kamu kurumlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek fiilinin nasıl gerçekleştirileceğine dair maddede bir bilgi yer almadığı için fiilin *serbest hareketli suç* oluşturduğu söylenebilir. Söz konusu fiilin, cihazın internet bağlantısını kesmek suretiyle fiziksel bir müdahaleyle işlenebilmesi mümkün olduğu gibi cihaza yazılım kullanmak suretiyle veya hacking yöntemiyle uzaktan erişim sağlanarak, cihazın veri iletimini önlemek şeklinde bilişim yoluyla işlenebilmesi de mümkündür. VUK m.242'de elektronik bilgilerin ilgili kurumlara hangi yöntemlerle iletileceğine dair belirleme yapmak yetkisinin Bakanlığa ait olduğu belirtilmiş; bu kapsamda GİB tarafından çıkarılan 483 Sıra No.lu Genel Tebliğ uyarınca, yukarıda bahsedildiği üzere üç farklı iletim yöntemi tahdidi olarak sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Kanun ve Tebliğ uyarınca kullanılmasının zorunlu olduğu anlaşılan bu üç iletim yöntemi dışında bir yöntem kullanılarak Bakanlığa veya ilgili diğer kamu kurum ve kuruluşlarına (Örneğin GİB'e) belge, bilgi veya verinin iletilmesi hâlinde söz konusu iletimin hukuka aykırı olacağı söylenebilir. Ancak bu hukuka aykırılığın VUK m.359/ç'deki suç oluşturabilmesi için yasal tanımda yer alan “*iletilmesini önlemek*” fiilini karşılaması gerekmektedir. Dolayısıyla belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek yerine mezkûr iletim kanalları dışında farklı iletim kanalları kullanılarak bunların iletimi sağlanmışsa bu durumda suçun oluştuğundan bahsedilemez. Örneğin mükellefin, günlük (Z) raporlarını GİB'e fiziki olarak iletmesi hâlinde, söz konusu hareket “*iletimi önlemek*” olarak düşünülemeyeceği için VUK m.359/ç'deki suçun da oluşmayacağı söylenebilir. Bentte yer verilen “*yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın*” ifadesinden hareketle de söz konusu fiilin *herkes* tarafından işlenebileceğinin kabulü gerekmektedir.

Bentte yer alan unsurlara veya sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale edilerek, ÖKC veya diğer sistemler tarafından Bakanlığa veya diğer kamu kurumlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek fiili de VUK m.359/ç'nin son seçimlik fiilini oluşturmaktadır. Kanımızca burada suç olarak düzenlenen fiil, gerçeğe aykırı belge, bilgi veya veri düzenleyip bunların ilgili kurumlara iletilmesine sebebiyet vermek değildir. Cihazda veya ilgili diğer sistemlerde yer alan belge, bilgi veya veriler esasen gerçek belge, bilgi veya verilerdir. Madde, failin bu gerçek belge, bilgi veya verileri ilgili kurumlara (Örneğin GİB'e) gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine neden olmayı cezalandırmaktadır. Diğer bir ifadeyle cihazda yer alan belge, bilgi veya veriler gerçek olacak; ancak ilgili kurumlara iletilen bilgiler gerçeğe uygun olmayacaktır. Bu fiilin, cihaza veya ilgili sistemlere fiziki müdahalede bulunulmak suretiyle işlenebileceğini pek mümkün görmemekle birlikte ancak bilişim yoluyla işlenebileceğini düşünmekteyiz. Zira ÖKC'de veya ilgili diğer sistemlerde belge, bilgi veya verinin gerçeğe uygun bir şekilde bulunmasına rağmen, bunların gerçeğe uygun olmayan bir şekilde ilgili kurumlara iletilmesinin sağlanması ancak cihaza veya ilgili diğer sistemlere uzaktan müdahaleyi mümkün kılan yazılım gibi bilişim yollarını kullanmak suretiyle söz konusu olabilecektir. Fiilin, hangi bilişim yollarını kullanarak işlenebileceğine dair bir sınırlama bulunmadığı için *serbest hareketli* olduğu söylenebilir. Maddede fail bakımından da herhangi bir sınırlamaya yer verilmediği için fiilin *herkes* tarafından işlenebileceği ifade edilebilir.

e. Netice

Suçun kanunî unsurlarından birini oluşturan netice, insan davranışlarının (hareketlerinin) dış âlemde ortaya çıkardığı değişiklik olarak tanımlanabilir. Bir suçun varlığından bahsedebilmek için evvela kanunî tipte yer alan eylemin (fiilin) icra edilmesi gerekmektedir. Suç konusu fiilin gerçekleştirilmesiyle de birçok neticenin ortaya çıkması olağan bir durumdur. Söz konusu neticelerin her birinin şüphesiz çok büyük ehemmiyeti bulunmakla birlikte ceza hukuku bakımından her netice için aynı önermenin geçerli olduğundan bahsedilemez. Ceza hukuku ve suç teorisi açısından önemli olan netice, suçun bir unsuru olarak kanunî tipte yer alan neticedir. Diğer bir ifadeyle ceza hukuku yalnızca, suçun kanuni tanımında yer alan neticenin varlığına bir hukukî sonuç bağlamıştır, kanunî tipte yer almayan netice(ler)

ceza hukukunun ilgi alanına girmemektedir.⁴⁷¹ Örneğin kasten öldürme suçu işlendiğinde ortaya ölüm neticesi çıkmaktadır. Bununla beraber ölenin yakınlarının üzüntü duyması, ölenin desteğinden yoksun kalınması gibi neticelerin de doğduğunu söylemek mümkündür. Ancak ceza hukukunun ilgilendiği netice ölüm neticesidir; zira kanunda yalnızca bu neticenin varlığından bahsedilmiştir.

Bununla beraber her suçun kanunî tipinde bir neticenin yer aldığı söylenemez. Yasa koyucu bazı suçlarda neticenin varlığını aramışken bazı suçlarda ise herhangi bir neticeye yer vermemiş, ilgili hareketin icra edilmesiyle suçun oluşacağını kabul etmiştir. Bu şekilde yasa koyucunun; suçun kanunî tipinde hareketten bağımsız olarak bir neticenin de gerçekleşmesini aradığı suçlara “*neticeli suçlar*”; suçun oluşması için kanunî tipteki hareketin gerçekleşmesini tek başına yeterli gördüğü, hareketten bağımsız olarak ayrı bir neticeyi aramadığı suçlara ise “*sırf hareket suçları*”, “*neticesi harekete bitişik suçlar*” denmektedir.⁴⁷²

Ceza hukuku bakımından hukukî ehemmiyet arz eden hareketin (fiilin) netice itibariyle ortaya çıkış şekilleri, zarar ve tehlike şeklinde olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.⁴⁷³ Suç konusu üzerinde, zarar meydana gelmesi gibi bir neticenin arandığı suçlar, zarar suçu olarak adlandırılmaktadır.⁴⁷⁴ TCK’nın 151. maddesinde düzenlenmiş mala zarar verme suçu, buna örnek olarak gösterilebilir. Ancak suç konusu üzerinde zarar gibi bir neticenin değil de yalnızca bu tehlikenin arandığı suçlara ise “*tehlike suçu*” denmektedir.⁴⁷⁵ TCK m.170’teki genel güvenliğin kasten tehlikeye sokulması suçu tehlike suçuna örnek olarak verilebilir. Tehlike suçları, somut tehlike suçları ve soyut tehlike suçları olmak üzere kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır. Somut tehlike suçlarında, kanunî tipteki eylem gerçekleştirildiğinde gerçek bir zarar tehlikesinin ortaya çıkması aranmaktayken; soyut tehlike suçlarında, kanunî tipteki eylem gerçekleştirildiğinde gerçek bir zarar tehlikesinin meydana gelmesi aranmamaktadır.⁴⁷⁶

VUK m.359/a-1’de yer alan çift defter tutmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunda “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde”

⁴⁷¹ BİRTEK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, ss.147-148.

⁴⁷² KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, ss.129-130.

⁴⁷³ İlhan BULUT, *Suçta Netice*, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara 2020, s.69.

⁴⁷⁴ ÖZGENÇ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.220.

⁴⁷⁵ Hakan HAKERİ, *Ceza Hukuku Genel Hükümler / Temel Bilgiler*, Astana Yayınları, 18. Baskı, Ankara 2020 s.150.

⁴⁷⁶ HAKERİ, *Ceza Hukuku Genel Hükümler / Temel Bilgiler*, s.151.

ifadesiyle, hareketten bağımsız olarak ayrı bir neticenin gerçekleşmesi aranmışken VUK m.359/ç bendindeki ÖKC Vasıtasıyla İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu'nda yer alan eylemler bakımından bir neticenin varlığının aranmadığı görülmektedir. Bu nedenle salt bentte yer verilen fiillerin icra edilmesiyle suçun oluşacağı, harici olarak bir neticenin gerçekleşmesinin aranmayacağı ifade edilmelidir. Buradan hareketle VUK m.359/ç'deki suçun “*sırf hareket suçu*” veya “*neticesi harekete bitişik suç*” olduğu söylenebilir. Maddede yer alan bazı fiillerin, düzenleniş şekli itibariyle neticeli suça vücut verdiği düşünülebilir. Örneğin ÖKC'ye fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engellemek, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek fiilleri bu kapsamdadır. Ancak bu fiillerin, düzenleniş şekli itibariyle neticeli suça değil, bağlı hareketli suça vücut verdikleri kabul edilmelidir. Zira engelleme, değiştirme veya silme fiilleri ancak ÖKC'ye fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale edilmek suretiyle icra edilebilmektedir. Bu anlamda söz konusu fiiller neticeyi değil, suça vücut veren fiillerin ta kendisini oluşturmaktadır.

Ç bendindeki fiillerin işlenmesi hâlinde herhangi bir zararın ortaya çıkıp çıkmadığının, suçun oluşumu bakımından bir ehemmiyet arz etmediği söylenebilir. Zira maddeye göre fiillerin icra edilmesi suçun tamamlanması için yeterli olmakta, ayrıca bir zarar neticesinin aranmadığı anlaşılmaktadır. Bu bağlamda da VUK m.359/ç'deki suçun zarar suçu değil, “*tehlike suçu*” olduğu ifade edilmelidir. Maddede açıkça, suça konu fiiller gerçekleştirildiğinde, gerçek bir zarar tehlikesinin varlığının arandığına dair bir ibare yer almaması nedeniyle de suçun, *soyut tehlike suçu* olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

f. Nedensellik (İllyet) Bağ

Bir hareketin sonucunun o hareketi icra eden kişiye bağlanabilmesi, nedensellik (ililyet) bağının kurulmasıyla olabilmektedir. Zira bir kişinin, kendisinin sebebiyet vermediği bir hareketin sonucuyla bağlı olması düşünülemez. Bu nedenle de hareketin sonucuyla hareketin müsebbibi arasında nedensellik bağının doğru kurulması önem arz etmektedir. Neticesi harekete bitişik suçlarda (sırf hareket suçları), suçun oluşması açısından salt hareketin gerçekleştirilmesi yeterli olduğu için bu suçlarda nedensellik bağının kurulması sorunu görülmez.⁴⁷⁷ Neticenin hareketten ayrı olarak varlığının arandığı suçlar açısından ise, diğer bir ifadeyle neticeli suçlar

⁴⁷⁷ KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.132.

açısından, neticeyle fail arasındaki nedensellik bağının kurulması gerekmektedir. Zira ancak bu şekilde, söz konusu neticeden faili sorumlu tutabilmek mümkündür. VUK m.359/ç'deki suçun neticesi harekete bitişik suç (sırf hareket suçu) olması nedeniyle nedensellik (illiyet) bağı anlamında bir özellik arz etmediği ifade edilebilir.

3. Suçun Manevi (Subjektif) Unsurları

Bir eylemin haksızlık olarak kabulü için, kanunî tipteki maddî unsurların yanı sıra manevî unsurun da varlığı aranmaktadır. Manevî unsurun konusunu ise suçun kanunî tipteki unsurlarının nasıl gerçekleştirileceği hususu oluşturmaktadır. Yani failin, haksızlığı hangi şekilde icra edeceği meselesi manevi unsuru ilgilendirmektedir.⁴⁷⁸ Suçun maddî unsurlarının objektif nitelik arz etmesi, onların dış dünyada kolaylıkla tespitini sağlamaktaysa da suçun manevi unsurları için aynı şey geçerli değildir. Zira suçun manevî unsurları, daha çok kişinin iç dünyasını ilgilendirmektedir. Bu nedenle manevi unsurların tespiti, maddî unsurların tespitine nazaran daha zor olmakla birlikte imkânsız da değildir. Yargı makamlarınca manevî unsurların tespiti, failin dışa yansıyan hareketlerinden (davranışlarından) yola çıkılarak yapılabilmektedir. Bu noktada failin eylemi işleyiş şekli, eylemden önceki ve sonraki davranışları, eylemin işlendiği yerin özellikleri, fail ile mağdur arasındaki ilişki ve failin, eylemin meydana gelmemesi noktasında gösterdiği özeni gibi dış dünyada karşılığı bulunan davranış biçimleri anlamlandırılmak suretiyle manevi unsurlar tespit edilebilmektedir.

Türk Ceza Kanunu, suçların manevî unsuru olarak, kast ve taksir olmak üzere temelde iki ayrı unsuru kabul etmiştir. Yani bir eylemin haksızlık olarak kabul edilebilmesi için ya kasten ya da taksirli bir şekilde işlenmiş olması gerekmektedir. Bu kabul, Türk Ceza Kanunu'nda, özel ceza yasalarında veya ceza hükmü içeren diğer yasalarda yer alan bütün suçlar açısından geçerlidir. Zira TCK m.5'e göre "*Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren diğer kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*" Kast ve taksire ilişkin hükümlere de TCK'nın Genel Hükümler Kitabı altında yer alan m.21 ve devamı maddelerinde yer verildiği için bu hükümler tüm suçlar açısından geçerli kabul edilmektedir.

TCK m.21'de "*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*" hükmü yer almaktadır. Yani bir eylemin haksızlık kabul edilerek suça vücut verebilmesi, esasen

⁴⁷⁸ BİRTEK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.176.

o eylemin kasten işlenmiş olmasına bağlı bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle TCK m.21 gereğince, kanun tarafından başka bir şekilde işlenebileceğinin belirtilmediği bütün suçlar açısından, suçun oluşabilmesi adına kastın varlığı aranmaktadır. Bunun için kast unsuruna, suçun kanunî tipinde açıkça yer verilmesine de gerek yoktur,⁴⁷⁹ eylemin suça vücut vermesinin kastın varlığına bağlı olduğunun bilinmesi yeterlidir. Kast, bilme ve isteme unsurlarının bir arada bulunmasıyla söz konusu olabilir. Yani failin, suçun kanunî tipindeki maddî unsurları bilmesi ve aynı zamanda bunların gerçekleşmesini istemesi gerekir ki suçun oluştuğu söylenebilsin. Kastın düzenlendiği maddenin devamında kastın bir çeşidi olan olası kast düzenlemesine de yer verilmiştir. İkinci bentte yer alan düzenlemeye göre “*Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi hali..*” olası kast olarak ifade edilmiştir. Olası kastta fail, suçun kanunî tipindeki maddî unsurların gerçekleşebileceğini öngörmekte ancak yine de eylemi icra etmektedir. Failin, ortaya çıkan neticeyi doğrudan istediği söylenememekle birlikte neticenin ortaya çıkmaması için bir çaba sarf ettiği de söylenemez. İşlenen eylemin muhtemel neticeye sebebiyet vereceği fail tarafından düşünülmüş ve bu neticenin gerçekleşmesi onun tarafından kabullenilmiş ise olası kastın varlığından söz edilebilir.⁴⁸⁰ Kural, kasten işlenen suçların cezalandırılması olmakla beraber istisnai olarak taksirli eylemlerin de cezalandırıldığı görülmektedir. Gerçekten de yasa koyucu TCK m.22/1’deki “*Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır.*” hükmüyle taksirli suçların ancak kanunda açıkça belirtilen hâllerde cezalandırılacağını belirterek, taksirli suçların istisnai niteliğine vurgu yapmıştır. Taksirin, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranılmak suretiyle bir suçun kanunî tipindeki neticesinin öngörülmeden gerçekleştirilmesi olarak tanımlanması mümkündür (TCK m.22/2).

Yukarıdaki bilgiler ışığında VUK m.359/ç bendindeki ÖKC Vasıtasıyla İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu incelenecek olursa; maddede açıkça, fiillerin nasıl işleneceğine dair bir ifadeye yer verilmemesi nedeniyle, genel kural mucibince, suçun ancak kasten işlenebileceği kabul edilmelidir. Fail tarafından maddede belirtilen unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi suçun oluşması için gerekli ve yeterli olacaktır. Suç ancak kasten işlenebileceği için bu kastın olası kast olması da mümkündür; bunun önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır. Bununla

⁴⁷⁹ KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.147.

⁴⁸⁰ KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.174.

beraber suçun taksirli hâline kanunda açıkça yer verilmemiştir. Taksirli suçların ancak kanunda belirtilen hâllerde cezalandırılabilceği göz önüne alındığında VUK m.359/ç'deki suçun taksirle işlenebilmesi söz konusu olamaz. Bu durumda örneğin; bir restoranın motosikletli kuryesinin, hız kurallarına aykırı hareket etmesi nedeniyle ÖKC'nin düşmesine ve cihazda kayıt alınan bilgilerin silinmesine neden olması eyleminin, suçun taksirli hâli kanunda yer almadığı için cezalandırılabilmesi mümkün değildir.

4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Bir eylemin ceza kanununda veya ceza normu içeren diğcr bir kanunda suç olarak düzenlenmesi, onun cezalandırılabilmesi için tek başına yeterli değildir. Kanunî tipe uygun eylemi gerçekleştiren failin, gerçekleştirdiğı eylemin karşılığı olarak cezayla muhatap kılınması, eylemin aynı zamanda hukuk düzeni tarafından da tasvip edilmemesini, diğcr bir ifadeyle hukuka aykırı olmasını gerektirmektedir. Bu anlamda hukuka aykırılık unsuru, suçun maddî unsurlarından sonraki bir aşama olarak karşımıza çıkmaktadır.⁴⁸¹ Suçun yapısal unsurlarında kural, tipikliğe uygun eylemin kendiliğinden hukuka aykırı olarak kabul edilmesidir.⁴⁸² Kurala tersten bakılacak olursa; tipikliğe uygun bir eylemin herhangi bir hukuka uygunluk sebebinden yararlanamıyor olması, o eylemi hukuka aykırı yapmaktadır.⁴⁸³ Dolayısıyla tipikliği sağlayan bir eylemin hukuka uygun kabul edilmesi, o eylemi suç olmaktan çıkarmakta ve hukuk âleminde mübah kılmaktadır. Türk Ceza Kanunu'nda yer alan hukuka uygunluk nedenleri kanun hükmünü icra (TCK m.24/1), meşru savunma (TCK m.25/1), hakkın kullanılması (TCK m.26/1) ve ilgilinin rızası (TCK m.26/2) olmak üzere dört adet olarak sayılabilir. Bunların yanı sıra VUK m.359/2'de *“371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.”* şeklinde bir hükme yer verilmiştir. Bu hükmün VUK m.359/ç'deki suç için bir hukuka uygunluk sebebi oluşturup oluşturmadığı açıkça anlaşılamamaktadır. Ancak kanaatimizce ilgili hüküm “ç” bendi açısından bir hukuka uygunluk sebebi oluşturmamaktadır. Zira fail, burada önce suça konu eylemi işlemekte, daha sonra duyduğu pişmanlık nedeniyle ilgili makamlara başvurmaktadır. Yani bu pişmanlık esasında failin ceza alıp

⁴⁸¹ KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.265.

⁴⁸² Neslihan GÖKTÜRK, “Suçun Yasal Tanımında Yer Alan “Hukuka Aykırılık” İfadesinin İcra Ettiğı Fonksiyon”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2016, C: 7, S: 1, s.417.

⁴⁸³ GÖKTÜRK, “Suçun Yasal Tanımında Yer Alan “Hukuka Aykırılık” İfadesinin İcra Ettiğı Fonksiyon”, s.418.

almamasını etkilemekte, durumu suçtan önceki hâle döndürmemektedir. Dolayısıyla bu hükmün bir hukuka uygunluk sebebi değil, cezayı kaldıran şahsi bir sebep olduğu kanaatindeyiz.⁴⁸⁴

Meşru savunma ve hakkın kullanılması hukuka uygunluk nedenlerinin, nitelikleri gereği VUK m.359/ç'deki suç bakımından uygulanamayacağı söylenebilir. Zira meşru savunmada, kişinin kendisine veya başkasına ait bir hakka yönelik haksız bir saldırının varlığı gerektiği için söz konusu suçta düzenlenen eylemler böyle bir saldırıyı defedecek nitelikte işlenebilecek eylemlerden değildir. Hakkın kullanılması açısından ise yasa koyucu, kişilere, bentte yer verilen eylemler açısından üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hak tanımadığı için bu suç bakımından hukuka uygunluk sebebi olarak geçerli olmayacağı söylenebilir. İlgilinin rızası hukuka uygunluk sebebi açısından ise şunları söylemek mümkündür: Kanuna göre ilgilinin rızasından bahsedebilmek için *“kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere açıkladığı rıza”*nın bulunması gerekmektedir. Yani kişinin bireysel olarak üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabileceği bir hakkı bakımından göstermiş olduğu rıza, eylemi hukuka uygun hâle getirecektir.⁴⁸⁵ Kişinin üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabileceği bir hakkı yoksa gösterilen rızanın da bir geçerliliği bulunmamaktadır. Bu noktada suçla korunan hukukî değer ne olduğu ve suçun mağdurunun kim olduğu soruları önem arz etmektedir. Bireyin mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkın varlığından bahsedebilmek için, ilgili suç tipiyle korunan hukukî değer bireysel olarak mağdura ait olması gerekmektedir ki işlenen eylem nedeniyle ilgilinin rızası hukuka uygunluk sebebi geçerli olabilsin. Kime ait olduğu belli olmayan, dolayısıyla toplumun her kesimini ilgilendiren hukukî değerler bakımından gösterilen bireysel rızanın ceza hukuku bağlamında bir etkisi bulunmamaktadır. Suçun mağdurunun belli olup olmaması da rızanın geçerliliğini etkilemektedir. Eğer suçun mağduru belli bir veya birkaç kişiye, bu kişilerin suç konusu eylem için göstermiş oldukları rızanın (istisnalar hariç olmak üzere)⁴⁸⁶ geçerli olduğu kabul edilebilir. Ancak suçun mağduru belirli değilse, diğer bir ifadeyle suç toplumun tamamını ilgilendiren bir suç ise bireysel anlamda rıza

⁴⁸⁴ Cezayı kaldıran şahsi sebep ve pişmanlıkla alâkalı olarak bkz. ÖZGENÇ, *Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları*, s.99

⁴⁸⁵ KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.295.

⁴⁸⁶ Örneğin öldürme suçunun mağduru tek bir kişidir. Ancak bu kişinin, öldürme eylemi bakımından göstermiş olduğu rızanın hukuken bir geçerliliği bulunmaktadır. Mağdurun öldürme eylemine rıza göstermesi hâlinde bile eylem suç olmaya devam edecek ve fail cezalandırılacaktır.

gösterilmesi eylemi suç olmaktan çıkarmayacaktır. VUK m.359/ç’de yer alan suçla korunan hukukî değerin devletin ekonomik menfaati olduğu ve suçun mağdurunun da toplumda yaşayan herkes olduğu yukarıda ifade edilmiştir. Dolayısıyla bu suç açısından bir mükellefin, maddede sayılan eylemler bakımından ÖKC’ye yapılacak müdahaleye gösterecek olduğu rızanın hukuken bir değeri bulunmayacak ve geçerli kabul edilmeyecektir. Böyle bir rızanın verilmiş olması hâlinde dahi eylem suç oluşturmaya devam edecek ve failin cezalandırılması cihetine gidilecektir.

TCK m.24/1’deki “*Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez.*” hükmüyle kanun hükmünü icra şeklinde hukuka uygunluk sebebi ihdas edilmiştir. Kanun tarafından belirli kişilere muayyen bir yetki verildiğinde, bu yetki aynı zamanda kişinin görevini oluşturduğu için bu hukuka uygunluk sebebinin görevin ifası olarak tanımlamak da mümkündür. Maddedeki “kanun” ifadesiyle şeklî anlamda kanunun yanı sıra Anayasa, kanun hükmünde kararnameler, tüzük, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ve yönetmelik gibi diğer düzenleyici işlemler de anlaşılmalıdır.⁴⁸⁷ Failin, icra ettiği eylem bakımından bu hukuka uygunluk sebebinden yararlanabilmesi için kanun tarafından açıkça yetkilendirilmiş olması gerekmektedir. Yani faile, kanunî tipe uygun eylemi gerçekleştirebilmesi için açıkça izin verilmiş olması lazımdır. Kanun tarafından verilen hak veya yetkinin, ilgili kişi tarafından usulüne uygun bir şekilde kullanılması hâlinde gerçekleştirilen eylemin hukuka aykırı olduğundan bahsedilemez.⁴⁸⁸ Söz konusu hukuka uygunluk sebebinin, yalnızca kanun tarafından yetkilendirilen kişiler bakımından cari olduğuna, bunun harici kişilerin icra edecekleri eylemlerin ise hukuka aykırı olacağına dikkat edilmelidir.

3100 sayılı Kanun incelendiğinde, ÖKC’lere müdahale etmek yetkisinin, yetkili servis elemanlarına verildiği görülmektedir. Nitekim Kanunun 4. maddesinde “*Arızalanan ödeme kaydedici cihazların tamiri, bunları üreten veya ithal eden kişi veya kuruluşların yetkili servis elemanlarınca yapılabilir. Cihazların mührü yetkili elemanlar tarafından açılabilir ve tamir işlemini takiben yine aynı elemanlar tarafından mühürlenir.*” hükmüne yer verilmiştir. Yine Kanunun 9. maddesinde “*Kaydedici cihazların bakım ve onarımı sadece kendilerine yetki belgesi verilen*

⁴⁸⁷ Harun Ersin POLAT, *Türk Ceza Hukukunda Hukuka Uygunluk Nedeni Olarak Kanunun Hükmünü Yerine Getirme*, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Ceza Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2015, s.46.

⁴⁸⁸ Yarg. CGK., E.2017/303 K.2022/148 T.03/03/2022.

kimseler tarafından yapılabilir.” hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu hükümlere göre, ÖKC’lerin bakım ve onarımını gerçekleştirme ve cihaza müdahale etme yetkisinin, yalnızca ÖKC üreten veya ithal eden kuruluşların yetkili servis elemanlarına verildiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla yetkili kişiler haricinde cihaza müdahale etmenin yasak olduğu ifade edilebilir.

VUK m.359/ç’de düzenlenen ÖKC mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek eylemlerinin “*Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmeyen*” kişiler tarafından işlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Yani bu iki eylem bakımından suçun failini, ancak Bakanlıkça yetki verilmeyen kişiler oluşturabilecektir. Maddedeki ifadenin mefhumu muhalifinden, Bakanlıkça yetkilendirilen kişilerin bu eylemler bakımından söz konusu suçu işleyemeyeceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle yasa koyucu, Bakanlıkça yetki verilen kişiler tarafından, ÖKC’nin mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek eylemlerinin gerçekleştirilmesini suç olarak kabul etmemiştir. Yasa koyucu burada esasen, söz konusu iki eylem açısından 3100 sayılı Kanunda yer verilen ÖKC’nin tamir, bakım ve onarımını ancak yetkili servis elemanlarının yapabileceği düzenlemesine istinaden bir kanun hükmünü icra hukuka uygunluk sebebi ihdas etmiştir. Dolayısıyla maddeye göre, yetkili servis elemanlarınca ÖKC’nin mührünün kaldırılması, donanım veya yazılımının değiştirilmesi suç oluşturmayacak; bu eylemleri icra eden failler kanun hükmünü icra hukuka uygunluk sebebinden yararlanarak cezalandırılmayacaklardır.

Yasa koyucunun bu düzenlemesi kanımızca isabetli değildir. Zira yasa koyucu daha en başından, yetkili servis elemanları tarafından bu iki eylemin gerçekleştirilmesiyle VUK m.359/ç’deki suçun işlenemeyeceğini kabul etmiştir. Ancak yetkili servis elemanlarının zikredilen iki eylemi gerçekleştirmek suretiyle bu suçu işleyebilmesinin önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır. Yani yetkili servis elemanları da aslında ÖKC’nin mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek eylemlerini icra ederek bu suçu işleyebilecektir. Burada, yetkili servis elemanlarının ÖKC’ye tamir, bakım veya onarım yaparken de aynı işlemleri yapması gerektiği, dolayısıyla bu anlamda çelişki yaratılmaması bakımından böyle bir hukuka uygunluk sebebine yer verildiği düşünülse bile bu düşüncenin, söz konusu durumun suçun manevî unsurunu ilgilendirmesi nedeniyle hatalı bir düşünce olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Gerçekten de yetkili servis elemanlarının bu iki eylemi

gerçekleştirirken kastının suç işlemeye yönelik olup olmadığı meselesi suçun manevî unsurunun konusunu oluşturmakta ve bu kapsamda değerlendirilip çözüm bulunması gereken bir mesele olarak karşımıza çıkmaktadır. Yani failin kastının, Kanunda kendisine verilen yetki çerçevesinde cihazı tamir etmek mi yoksa bu yetkisini kötüye kullanarak suç işlemek mi olduğu kastın kapsamına dahil olmaktadır. Hâlbuki yasa koyucu, bu ayrıntıyı göz ardı etmek suretiyle konuya hukuka uygunluk sebebi yaratarak çözüm bulmaya çalışmıştır. Bu nedenle maddenin -özellikle bu iki eylem açısından- yeniden gözden geçirilmesi ve yetkili servis elemanlarının mezkûr eylemler açısından bu suçu işleyemeyeceğini peşinen kabul etmek gibi hatalı bir düşünceden dönülmesi gerektiğini düşünmekteyiz. ÖKC'nin mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek dışında maddede sayılan diğer eylemler bakımından ise yasa koyucu, maddede yer verdiği “(Bakanlıkça) yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın” ifadesiyle herkesin söz konusu eylemleri işlemesinin mümkün olduğunu kabul etmiş ve fail bakımından bir sınırlamaya gitmemiştir. Dolayısıyla bu eylemler bakımından kanun hükmünü icra hukuka uygunluk sebebinin geçerli olmadığı ifade edilmelidir.

5. Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Haller

Bir eylemin suç olarak kabul edilmesi, kanunî tipe uygun ve hukuka aykırı olmasına bağlıdır. Bu iki yapısal unsurun birlikte varoluşu bir eylemi suç olarak nitelendirebilmek için yeterlidir. Haksızlık teşkil eden eylemin suç olarak kabul edilme safhası tamamlandıktan sonra sırada söz konusu eylemin cezai yaptırıma tabi tutulup tutulamayacağını belirleme safhası bulunmaktadır. Kişi, suça konu eylemi gerçekleştirmekle hukuk düzenine karşı çıkma, hukuka aykırı davranma iradesini ortaya koymaktadır. Bu karşı çıkışın, bilinçli (ve istemli) bir iradenin neticesi olduğu varsayılmakta ve bu manada kişinin cezalandırılması yoluna gidilmektedir. Ancak bu varsayımın her zaman geçerli olmayacağı, kişinin istem dışı eylemlerde bulunmak durumunda da kalabileceği kuşkusuzdur. Böyle durumlarda kişinin cezalandırılıp cezalandırılmayacağı meselesi ise kusurluluk bahsi çerçevesinde çözümlenmektedir. Gerçekten de kişinin, suç teşkil eden eylemi gerçekleştirdikten sonra bir cezaya maruz kalıp kalmayacağı hususu, diğer bir ifadeyle kişinin kınanabilirlik yargısı, bu eylemle ilgili kendisine bir kusur atfedilip atfedilemeyeceğine bağlı olduğu için kusurluluk başlığı altında değerlendirilmektedir.

Yasa koyucu Türk Ceza Kanunu'nun "*Genel Hükümler*" başlığı altında; "*Zorunluluk hali (TCK m.25/2)*", "*Cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit (TCK m.28)*", "*Haksız tahrik (TCK m.29)*" ve "*Hata (TCK m.30)*" gibi kusurluluğu etkileyen veya onu ortadan kaldıran birden çok hale yer vermiştir. Aşağıda VUK m.359/ç bendindeki suç açısından, kusurluluğu ortadan kaldıran hâl olarak TCK m.28'de yer alan "*Cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit*"e ve TCK m.30'da yer alan "*Hata*"ya değinilecek olup, "ç" bendindeki suçun yapısı itibariyle uygulanma kabiliyeti bulunmayan, kusurluluğu etkileyen veya ortadan kaldıran diğer hallere ilişkin olarak değerlendirmelerde bulunulmayacaktır.

Kusurluluğu ortadan kaldıran hallerden birini TCK m.28'deki "*Cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit*" hâli oluşturmaktadır. Söz konusu hâl maddede şu şekilde ifade edilmiştir: "*Karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kimseye ceza verilmez. Bu gibi hallerde cebir ve şiddet, korkutma ve tehdidi kullanan kişi suçun faili sayılır.*" Maddede sayılan hareketler kişinin, irade yeteneğini etkileyen ve bu etkinin bir sonucu olarak ilgili eylemleri gerçekleştirmesine neden olan hareketlerdir. Fail burada yine kendi iradesiyle hareket ederek eylemi gerçekleştirmekte, fakat bu iradesi önceden fesada uğramakta ve doğrudan kendi kararının bir dışı vurumunu yansıtmamaktadır. Maddede kullanılan cebir ve şiddet kavramları aynı anlama gelmektedir.⁴⁸⁹ Cebiri, bir kişiye karşı, onu belirli bir harekette bulunmaya zorlama amacıyla fiziki güç uygulanması olarak tanımlamak mümkündür. Tehdit ise bir kimsenin, bir şeyi yapmasını veya yapmamasını sağlamak amacıyla, ileride kendisine bir kötülükte bulunulacağına dair verilen korku olarak tanımlanabilir. Maddeye göre cebir veya tehdide maruz kalarak bir eylemi gerçekleştiren fail, bu eyleminden dolayı cezalandırılmayacak, söz konusu eylem bakımından cebir veya tehdidi uygulayan kişi fail (dolaylı fail) olarak sorumlu olacaktır. Tüm suçlar açısından olduğu gibi VUK m.359/ç bendindeki vergi kaçakçılığı suçu açısından da TCK m.28'deki "*Cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit*" şeklindeki kusurluluğu ortadan kaldıran hâlin geçerli olduğunu söylemek mümkündür. Örneğin, cihazın bakım ve onarımını gerçekleştiren yetkili servis elemanını tehdit ederek ÖKC'de kayıt altına alınan bilgileri değiştirmesini veya silmesini sağlayan ÖKC sahibi mükellef, VUK m.359/ç'deki vergi kaçakçılığı suçu bakımından dolaylı fail olarak sorumlu olacak; yetkili servis

⁴⁸⁹ BİRTEK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.293.

elemanı ise bu suç, tehdide maruz kalarak işlediği için TCK m.28 uyarınca cezalandırılmayacaktır.

Kastı ortadan kaldıran hallerden bir diğerini TCK m.30'da düzenlenen “Hata” hâli oluşturmaktadır. Maddenin birinci fıkrasında “*Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır.*” hükmü bulunmaktadır. Buna göre failin, suçun kanunî tipinde yer alan maddi unsurlardan birini bilmeden eylemi gerçekleştirmesi hâlinde kasten hareket etmediği kabul edilmekte; ancak ilgili suçun taksirli hâli bulunuyorsa failin, bu taksirli hâlden sorumluluğu söz konusu olmaktadır. Hata hâlinde ortaya çıkan netice aslında failin istediği netice değildir. Fail, icra ettiği hareketle başka bir netice arzulamakta ancak ortaya çıkan netice bundan farklılık arz etmektedir. Yasa koyucu ortaya çıkan bu sorunu, failin iradesine üstünlük tanımak suretiyle çözümlenmiş; bu kapsamda failin kast sorumluluğunu ortadan kaldırmış ancak taksirli hareketi sonucu meydana gelen netice dolayısıyla taksirli sorumluluğunu saklı tutmuştur. Fakat bu sorumluluk da ilgili suçun taksirli hâlinin varlığına bağlı kılındığı için kanunda suçun taksirli hâline yer verilmemişse failin sorumluluğuna gidilebilmesi mümkün olmayacaktır. VUK m.359/ç suçu açısından da hata hâlinin uygulanabilmesi hukuken mümkündür. Suçun unsurlarından birini bilmeden gerçekleştiren failin, hata hükümleri gereği kast sorumluluğu ortadan kalkacaktır. Bu durumda failin taksirli sorumluluk hâli saklı kalacaksa da VUK m.359/ç'nin taksirli hâli kanunda düzenlenmediği için failin taksirden sorumlu tutulabilmesi de mümkün olmayacaktır.

6. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

a. Teşebbüs

Bir suçun oluşması çeşitli aşamalardan meydana gelmektedir. Bu aşamaları; suçun düşünce aşaması, hazırlık hareketleri, icra hareketleri ve netice aşaması olarak saymak mümkündür.⁴⁹⁰ Düşünce aşaması failin bir suçu işlemeye niyet ettiği aşamadır. Hazırlık hareketi ise suçu işlemeye ilişkin hazırlıkların yapıldığı, araçların temin edildiği fakat henüz suçun icrasına geçilmediği aşamadır. İcra hareketi aşaması ise artık haksızlık teşkil eden hareketin gerçekleştirildiği aşamadır. Son olarak netice

⁴⁹⁰ Mehmet Emin ARTUK, vd., *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, 11. Baskı, Ankara 2017, s.599.

aşamasında ise artık suç tamamlanmış ve suçla varılmak istenen sonuç meydana gelmiştir.

Türk ceza hukukunda bir suçun düşünce aşaması ve kural olarak hazırlık aşamasında yaptığı hareketler cezalandırılmamaktadır. Hazırlık hareketleri bakımından kural bu olmakla birlikte istisna olarak, kanunun açıkça hazırlık hareketini cezalandırdığı haller bulunabilmektedir.⁴⁹¹ Buna mukabil, suça yönelik icra hareketleri ise haksızlık teşkil ettiği için artık suçla varılmak istenen netice gerçekleşmemiş olsa dahi cezalandırılmaktadır.⁴⁹² İcra hareketlerinin başlamasından sonra fakat suçun tamamlanmasından önce meydana gelen bu durum Türk ceza hukukunda teşebbüs kurumunu oluşturmaktadır.

TCK m.35'te teşebbüs düzenlenmiştir. Maddede düzenlenen teşebbüs kurumu, genel hüküm niteliğinde olup niteliğine uyan her suça özel olarak düzenlenmiş olmasına gerek olmadan uygulanabilir vaziyettedir.⁴⁹³ Teşebbüs hükümleri, işlenen suç sonucu netice meydana gelmemesi halinde cezalandırılmama durumuna istisna teşkil etmektedir. Esasen teşebbüs, ceza sorumluluğunu genişletme niteliğine sahip bir kurumdur. Çünkü teşebbüs kurumu bulunmasaydı, işlenen suçta neticenin meydana gelmemesi durumunda failin cezalandırılabilmesi mümkün olamazdı.⁴⁹⁴

Teşebbüs halinde, suçun icra hareketlerinin tamamlanamaması veya tamamlanmasına rağmen neticenin meydana gelmemesi nedeniyle suçun yarıda kalması ve yarıda kalan eylemin tamamlanmış suçun cezasına nazaran daha hafif bir ceza ile cezalandırılması hali söz konusudur.

İşlenen bir suçta teşebbüs hükümlerinin uygulanabilmesi için birtakım şartlar gerekmektedir. Teşebbüs, kural olarak bütün suçlar bakımından uygulanabilirken istisna olarak niteliğine uymayan suçlarda uygulanamamaktadır. Kanun koyucu, "işlemeyi kastettiği suç" ibaresiyle teşebbüs hükümlerinin ancak kasten işlenebilecek suçlarda mümkün olduğunu vurgulamıştır.⁴⁹⁵ Kısaca, suçun teşebbüse elverişli ve kasten işlenebilir nitelikte bir suç olması gerekmektedir. Dolayısıyla taksirli suçlara teşebbüs mümkün değildir.⁴⁹⁶ Bununla birlikte neticesi hareketle bitişik olan şekli suçlara, saf ihmali suçlara, neticesi sebebiyle ağırlaşmış suçlara ve

⁴⁹¹ ARTUK, vd., *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.609.

⁴⁹² BİRTEK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.324.

⁴⁹³ BİRTEK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.325.

⁴⁹⁴ HAKERİ, *Ceza Hukuku Genel Hükümler / Temel Bilgiler*, s.339.

⁴⁹⁵ KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.420.

⁴⁹⁶ HAKERİ, *Ceza Hukuku Genel Hükümler / Temel Bilgiler*, s.343.

olası kastla işlenebilen suçlara da teşebbüs mümkün değildir. Bazı suçlar, kanun koyucu tarafından açıkça öngörüldüğü hallerde teşebbüs aşamasında kalsa dahi tamamlanmış suç gibi cezalandırılırlar. Bu türden suçlara, teşebbüs suçları denilmektedir. Niteliği gereği teşebbüs suçlarına da teşebbüs mümkün değildir.⁴⁹⁷

Teşebbüs, icra hareketinin başlangıcı ile netice arasında meydana gelen bir kurum olduğundan henüz icra hareketine başlanılmamış ise teşebbüsten bahsetmek mümkün olmamakta ancak teşebbüsten bahsedebilmek için icra hareketinin tamamlanmış olması şartı da bulunmamaktadır.⁴⁹⁸ Bununla birlikte işlenmek istenen suç bakımından gerek aracın gerekse de hareketin elverişli nitelikte bulunması gerekmektedir. Suçta kullanılan aracın veya hareketin elverişli olup olmamasında en büyük ölçütlerden biri suçun niteliğidir. Çünkü suçun niteliğine göre bazı suçlar için elverişli olmayan araçlar veya hareketler bazen bazı suçlar için elverişli olabilmektedir.⁴⁹⁹

Fail, işlemeye kast ettiği suçun icra hareketlerini gerçekleştirmekten kendi isteği ve çabasıyla vazgeçer ya da icra hareketini yapmasına rağmen neticenin meydana gelmesini kendi isteği ve çabasıyla engellerse bu halde suça teşebbüsten söz edilemez ve bu durum suçu işlemekten gönüllü vazgeçme kurumunu oluşturur.⁵⁰⁰ Tamamlanamayan icra hareketi veya tamamlanamayan neticenin teşebbüse vücut verebilmesi için söz konusu bu tamamlanamamanın ancak failin elinde olmayan sebeplerle gerçekleşmesi gerekmektedir. Fail, icra hareketinden veya neticenin gerçekleşmesinden tamamen kendi çabasıyla ve isteğiyle vazgeçmiş ise yahut suç artık tamamlanmış ise teşebbüs hükümlerinin uygulanmasından bahsedilemeyecektir.

TCK'nın teşebbüsü düzenleyen 35. maddesinin ikinci fıkrasına göre, teşebbüs hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli şartların mevcut olayda bulunması halinde, suçun işlenmesiyle meydana gelen zarar ve tehlikenin ağırlığı göz önüne alınarak faile verilecek cezanın ne oranda indirileceği belirlenecektir.⁵⁰¹ Böylelikle teşebbüs aşamasında kalmış suçta, fail için öngörülecek ceza, tamamlanmış suça nazaran daha az olacaktır.⁵⁰²

⁴⁹⁷ BİRTEK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.326.

⁴⁹⁸ BİRTEK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.340.

⁴⁹⁹ KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.430.

⁵⁰⁰ ARTUK, vd., *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.624.

⁵⁰¹ KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, ss.435-436.

⁵⁰² KOCA ve ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.435.

VUK m.359/ç bendindeki fiillerin işlenmesi hâlinde herhangi bir zararın ortaya çıkıp çıkmadığının suçun oluşumu bakımından bir ehemmiyet arz etmediği, zira maddeye göre fiillerin icra edilmesinin suçun tamamlanması için yeterli olduğu, ayrıca bir zarar neticesinin aranmadığı, bu nedenle de suçun zarar suçu değil, *tehlike suçu* olduğu; fiillerin işlenmesiyle bir neticenin meydana gelmesinin aranmadığı, dolayısıyla salt hareketin gerçekleştirilmesiyle suçun oluştuğu, bu nedenle de bentin neticeli suç değil, *sırf hareket suçu* niteliğinde olduğu yukarıda ifade edilmişti. Kural olarak sırf hareket suçlarına teşebbüs mümkün değildir. Ancak bu tür suçlarda icra hareketleri kısımlara bölünebiliyorsa teşebbüsün mümkün olduğu kabul edilmelidir. VUK m.359/ç bendi açısından eylemlerin kısımlara bölünüp bölünemeyeceği her bir eylem bakımından farklılık arz etmektedir.

İlk seçimlik eylemler olan ÖKC mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek eylemleri bakımından, icra hareketlerinin kısımlara bölünebildiği söylenebilir. Örneğin mührü kaldırmak isteyen failin, söz konusu mührü eritirken yakalandığının varsayıldığı durumda eylemin teşebbüs aşamasında kaldığı, zira hareketin haksızlık teşkil eden alanına fail tarafından girildiği kabul edilmelidir. Yine donanım değiştirmek eylemi bakımından, failin cihazdaki mevcut donanımı yerinden söktüğünde yenisini takamadan yakalandığı düşünüldüğünde eylemin teşebbüs aşamasında kaldığından bahsedilebilir. Yazılımı değiştirmek eylemi bakımından ise icra hareketlerinin kısımlara bölünemediği kanaatindeyiz. Dolayısıyla yazılımı değiştirmek eylemine teşebbüs mümkün gözükmemektedir.

ÖKC'nin ilgili unsurlarına veya ilgili diğer sistemlere müdahale edilerek, cihazda bilgilerin kayıt altına alınmasını engelleme eylemi bakımından icra hareketleri kısımlara bölünebileceği için teşebbüse elverişli olduğu söylenebilir. Örneğin failin, cihazdaki bilgilerin kayıt altına alınmasına engel olmak için mali hafızaya zarar vermeye çalışırken yakalandığı varsayıldığında, engel olma eylemi icra edilememiş olsa da failin zarar verme eylemini gerçekleştirerek icra hareketlerine başladığı kabul edilmeli ve teşebbüsten sorumluluğu cihetine gidilmelidir. Kayıt altına alınan bilgileri silme eylemi bakımından ise teşebbüs mümkün gözükmemektedir. Zira cihazda kayıtlı bilgiler elektronik bilgilerdir. Bu bilgilerin silinmesi ise ancak bilişim yoluyla mümkün olabilecektir. Silme eyleminin anlık olarak gerçekleştiği dikkate alındığında, fail tarafından eylem işlediğinde bilgiler zaten silinmiş olacak, eylem işlenemediğinde ise bilgiler varlığını koruyacağı

için eylemin koruduğu haksızlık alanına müdahale edildiğinden bahsedilemeyecektir. Bu nedenle silme eylemi teşebbüse elverişli değildir. Yine cihazda kayıt altına alınan bilgilerin değiştirilmesi eyleminin her zaman için teşebbüse elverişli olmadığı kanaatindeyiz. Zira değiştirme eylemi çoğu zaman evvelinde silme eyleminin icrasına bağlı olacağı için, maddenin seçimlik hareketli olarak düzenlendiği göz önüne alındığında, bilgileri değiştirmek için öncelikle silme eylemini gerçekleştiren failin aslında tamamlanmış suçtan cezalandırılması gerekmektedir. Bu anlamda teşebbüsün gerçekleşmesi mümkün değildir. Ancak örneğin failin, cihazdaki kayıtlı bilgileri değiştirmek için eski mali hafızayı söküp yerine yenisini takacağı esnada yakalanması gibi bir eylemde, eylemin icra hareketlerine bölünebildiğinin kabulüyle teşebbüse elverişli olduğunu söylemek mümkündür.

Maddedeki son iki seçimlik hareket olan; bilgilerin ilgili kurumlara iletilmesinin önlenmesi ve gerçeğe uygun olmayan bilgilerin iletilmesine sebebiyet verilmesi eylemleri bakımından ise, bu eylemlerin işlenmesine dair gerçekleştirilen icra hareketlerinin kısımlara bölünemeyeceğinden hareketle teşebbüse elverişli olmadıkları kanaatindeyiz. Zira bilgilerin ilgili kurumlara iletilmesi elektronik ortamda anlık olarak gerçekleşen eylemlerdir. Dolayısıyla cihaza müdahale edilerek bu eylemlerin gerçekleştirilmesiyle suç esasen tamamlanmış olacaktır. Yapılan müdahalenin söz konusu eylemlere vücut vermediği hâlde ise, eylemlerin haksızlık alanına girildiğinden bahsedilemeyeceği için teşebbüsün varlığı da mümkün olmayacaktır.

b. İştirak

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda iştirak müessesesi açıkça düzenlenmemiş, yerine cezada indirim başlığı adı altında 360. madde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, *“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 mevcuttur.

VUK m.360'ta, iştirak hükümlerinin uygulanabileceği tek suç tipinin vergi kaçakçılığı suçu olduğu görülmektedir.⁵⁰³ Bu suç tek faille işlenebileceği gibi birden fazla faille de işlenebilir niteliktedir. Suçun işlenişine, fail dışında başka kişilerce

⁵⁰³ Emre Burak ONAT, Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2018, S: 137, s.318.

katkı sunulması durumunda ise iştirak müessesesi gündeme gelmektedir.⁵⁰⁴ Kanun koyucu, VUK m.360'ta “359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortakları” kavramına yer vermekle birlikte iştirak eden suç ortağı kavramından ne anlaşılması gerektiğini açıkça düzenlenmemiştir. Bunun yerine, “Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek ceza” ibaresini kullanarak söz konusu kavramlardan ne anlaşılması gerektiği hususunu ve ceza tayinini TCK'nın ilgili hükümlerine bırakmıştır.

Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesinde, genel kanun-özel kanun ilişkisi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen genel hükümlerin, özel ceza kanunlarında düzenlenen suçlar hakkında da uygulanabileceği öngörülmüştür.⁵⁰⁵ Gerek VUK m.360 gerekse de VUK m.359, TCK'ya göre özel kanun niteliğindedir. İştirak ise, TCK'nın genel hükümlerinde düzenlenen bir kurumdur. Bu bakımdan TCK'nın iştirak kurumuna ilişkin hükümleri, TCK'ya göre özel kanun niteliğinde bulunan VUK m.359'da düzenlenen kaçakçılık suçuna uygulanabilmesi mümkündür.⁵⁰⁶

İştirak, suçun birden fazla kişi tarafından anlaşılmaya varılarak yani suça katkı sunmak iradesiyle işlenmesi halidir.⁵⁰⁷ İştirak kelimesinin gerçek anlamından yola çıkılarak bu duruma kısaca suç ortaklığı da denilebilir. İştirak kurumu Türk Ceza Kanunu'nun 37 ila 41. maddeleri arasında genel hükümler başlığı altında düzenlenmiştir. Bir üst başlık olan iştirak, suç işlenirken kurulan hâkimiyete göre faillik ve suça olan katkıya göre şeriklik olmak üzere ikiye ayrılır. Faillik; doğrudan faillik, dolaylı faillik ve müşterek faillik olmak üzere üç alt başlığa ayrılırken; şeriklik, azmettirme ve yardım etme olarak iki alt başlığa ayrılmıştır.⁵⁰⁸

Suçta iştirak hükümlerinin uygulanabilmesi için bazı şartların varlığı gerekir. Suça iştirak için yapılan tanımdan yola çıkacak olursak ilk aranan şart birden fazla kişinin mevcudiyetidir. Ancak, birden fazla kişinin suçta bulunduğu durumlarda da her zaman iştirak hükümlerinin uygulanabilmesi mümkün değildir. Öğretide ve Yargıtay içtihatlarında, zorunlu iştirak veya gerçek olmayan iştirak olarak adlandırılan çok faili suçlarla iştirak hükümlerinin karıştırılmaması gerekmektedir.

⁵⁰⁴ Sercan YAVAN, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2017 C: 3, S: 2, s.123.

⁵⁰⁵ Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirküleri – Sirküler No 1 (fliphtml5.com) E.T.: 15/06/2023.

⁵⁰⁶ Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirküleri – Sirküler No 1 (fliphtml5.com) E.T.: 15/06/2023.

⁵⁰⁷ ARTUK, vd., *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.641.

⁵⁰⁸ ARTUK, vd., *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.643.

Çünkü çok failli suçta failler, iştirakten farklı olarak kanunda belirtilen suç tipinin oluşması için zorunlu olarak bir araya gelmektedirler. İkinci aranan şart olarak iştirak edilecek suç, kasten işlenebilen bir suç olmalıdır. Taksirle işlenebilen suçlara iştirak mümkün değildir. Çünkü ortakların bilinçli bir irade ile neticeyi öngörerek suç işleme konusunda bir anlaşmaya varmaları gerekir. Söz konusu bu anlaşma ise iştirak için aranan bir diğer şartı oluşturmaktadır. Aynı suçun işlenmesi konusunda ortak iradeyle oluşturulan bu anlaşmanın suçun işlenmesinden önce veya en geç suçun işlendiği sırada var olması gerekir.⁵⁰⁹ İşlenmesinden sonra suça sunulan katkılar, daha önce yapılmış bir anlaşma yok ise iştirak olarak değerlendirilemez. Birbirinden habersiz, tesadüfen aynı zamanda aynı suçu işleyen kişiler de, aralarında iştirak anlaşması olmadığından öğretide adlandırıldığı gibi yan yana faildir; ancak iştirak eden değildir.⁵¹⁰ Bunların yanı sıra TCK'nın 40. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, *“suça iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.”* Yani, iştirakten sorumlu tutulabilmek için aranan bir diğer şart ise suçun en azından icra hareketlerine başlanması gerektiğidir.⁵¹¹

Kanun koyucu suça iştiraki, genel ağırlatıcı bir neden olarak düzenlemiş değildir. Sadece bazı suç tiplerinde bu durumu nitelikli hal olarak düzenlemeyi tercih etmiştir.⁵¹² Suçun nitelikli hali olarak düzenlenen bu durumlarda ise birden fazla kişiyle birlikte işlenmenin verdiği kolaylık göz önüne alınarak suçun cezası artırılmıştır. Buna dair özel bir düzenlemenin olmadığı durumlarda, sırf suça iştirakten dolayı, suç ortakları ağırlaştırılarak cezalandırılmamaktadırlar.

Kanun koyucu, VUK m.360 ile her ne kadar özel hüküm getirmeyerek iştirake ilişkin düzenlemeyi TCK'ya bırakmış ise de aynı madde ile suça iştirak eden suç ortakları hakkında indirim öngören bir düzenleme getirmiştir.⁵¹³ Söz konusu bu düzenlemeye göre, kaçakçılık suçuna iştirak eden suç ortaklarının, bu suçun işlenmesinde herhangi bir menfaatinin bulunmaması durumunda suç ortağı hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir. Söz konusu maddede, suç ortağı için, “suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmaması” tabiri kullanılmıştır. Menfaat ile kastedilenin ne olduğu maddede açıkça belirtilmemiştir. Bu menfaatin maddi

⁵⁰⁹ Sait Alperen UYAR, *Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve İştirake İlişkin Yaptırımların Değerlendirilmesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2022, s.10

⁵¹⁰ HAKERİ, *Ceza Hukuku Genel Hükümler / Temel Bilgiler*, s.381.

⁵¹¹ ARTUK, vd., *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.687.

⁵¹² BİRTEK, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.358

⁵¹³ Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirküleri – Sirküler No 1 (fliphtml5.com) E.T.: 15/06/2023.

nitelikte mi yoksa manevi nitelikte mi olacağı tartışması öğretide sürmektedir.⁵¹⁴ Menfaatin maddi olması gerektiğini savunanların yanı sıra hem maddi hem manevi olabilir diyenler de bulunmaktadır.⁵¹⁵ Kanaatimizce, menfaat kavramının hangi nitelikte olduğunu anlayabilmek için mülga VUK m.360’a bakmak yerinde olacaktır. Çünkü mülga VUK m.360’ta menfaat kavramı açıkça “maddi menfaat” olarak düzenlenmiştir. Daha sonra 5728 sayılı Kanunun 277. maddesiyle söz konusu hüküm değiştirilmiş ve madde metnindeki menfaat kavramından “maddi” ibaresi kaldırılmıştır. Bu sebeple kanun maddesi şekli olarak yorumlanacak olursa mülga kanununda maddi ibaresinin bulunmasına karşın yapılan değişiklikle kanunun yeni maddesine aynı ibarenin alınmamış olması, menfaatin manevi nitelikte de olabileceği şeklindeki yorumların kapılarını açmıştır.⁵¹⁶

Menfaat kavramı vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden suç ortaklarının cezasında indirim yapılabilmesinin ön şartıdır. Suçun işlenişine iştirak eden suç ortakları bu suçu işlerken menfaat gözetiyor veya suça katkıları sonucunda bir menfaat temin ediyor iseler VUK m.360’ın sağladığı indirimden yararlanamayacaklardır.

VUK m.359/ç bendi açısından iştirak kurumu herhangi bir özellik arz etmemektedir. Maddenin diğer bentlerindeki vergi kaçakçılığı suçları gibi “ç” bendi açısından da iştirak kurumunun uygulanabilmesi mümkündür. Bentteki fiillerin işlenişine iştirak eden kişilerin, madde 360’ta belirtilen indirimden faydalanabilmesi için bu suçun işlenmesinden bir çıkar elde etmemesi gerekmektedir. Örneğin ÖKC’nin donanımını değiştirmeye çalışan bir mükellefe yardım eden bir mühendisin, bu yardımdan dolayı maddî veya manevi bir çıkarı söz konusuysa, iştirakçi konumundaki mühendisin maddede yer alan ceza indiriminden faydalanabilmesi mümkün değildir.

c. İctima (Zincirleme Suç)

08/04/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun’un 4. maddesiyle yapılan değişiklikle birlikte VUK m.359’a, bu suçla ilgili zincirleme suç hükümlerinin nasıl uygulanacağına ilişkin bir hüküm eklenmiştir.⁵¹⁷ Hükümde “*Bu maddede düzenlenen*

⁵¹⁴ ÖZEN, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s.88.

⁵¹⁵ ÖZEN, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s.88.

⁵¹⁶ Şafak AKYÜZ, *Vergi Hukukunda İştirak*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara 2022, s.107.

⁵¹⁷ 15/04/2022 tarihli ve 31810 sayılı Resmî Gazete. E.T.: 19/06/2023.

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.” denmektedir. Değişikliğin yapıldığı tarihe kadar vergi kaçakçılığı suçu bakımından, maddede zincirleme suça dair bir düzenleme yer almamaktaydı. Ancak düzenlemenin olmayışının bir eksiklik olarak kabul edilmesi de mümkün değildi. Zira koşulları gerçekleştiği takdirde TCK'da yer alan zincirleme suç hükümlerinin, VUK m.359'daki suç için de geçerli olup uygulanabilmesine imkân bulunmaktaydı. Nitekim TCK m.5 hükmü de bunu öngörmekteydi. Değişiklik öncesi dönemde bu şekilde hareket edilerek vergi kaçakçılığı suçu bakımından zincirleme suç hükümlerinin uygulanması sağlanmaktaydı. Ancak Yargıtay tarafından bu müessesenin uygulanmasında; Kanunlarda yer almayan ve yorum yoluyla ortaya çıkan koşullara göre hareket edilmiş ve bu minvalde geliştirilen uygulama istikrar kazanarak Dairenin yerleşik görüşü hâline gelmiştir. Bu görüşe göre fail; bir suç işleme yönünde almış olduğu kararın icrası bağlamında birden fazla kez işlediği vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiilleri, aynı takvim yılı veya vergilendirme döneminde olacak şekilde işlerse zincirleme suç hükümleri uygulanabilecek ve faile tek ceza verilerek cezası Kanun uyarınca artırılabilecektir.⁵¹⁸

Aynı takvim yılı veya vergilendirme dönemi kuralı Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 05/03/2002 tarihli ve 2002/11-28 E. 2002/179 K. sayılı kararına dayandırılmaktadır.⁵¹⁹ Bu karara göre sahte fatura kullanma suçunun aynı hesap dönemi veya takvim yılı içinde işlenmesi hâlinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceği, dava açılmış olması hâlinde ise hukukî kesinti gerçekleşeceği için bu kesintiden sonra gerçekleştirilen fiiller bakımından zincirleme suç hükümlerinin uygulanma imkanının bulunmadığı kabul edilmiştir.⁵²⁰ Aynı takvim yılı kavramı 1 Ocak-31 Aralık arası süreyi ifade etmekte; hesap (vergilendirme) dönemi kavramı da takvim yılını ifade etmektedir.⁵²¹

Yargıtay'ın yorum yoluyla kabul ettiği aynı takvim yılı içerisindeki eylemlerin tek suç oluşturacağı kuralı; ne TCK'daki zincirleme suça ilişkin maddede ne de VUK'ta yer almamaktaydı. Bu nedenle söz konusu kabul, kanunî dayanaktan yoksun

⁵¹⁸ “...aynı suç işleme kararının icrası kapsamında aynı takvim yılında işlenen sahte fatura düzenleme ve kullanma suçları açısından ayrı ayrı zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği...” Yarg. 11. CD., E.2021/11213 K.2021/10936 T.25/11/2021. E.T.: 19/06/2023.

⁵¹⁹ Yargıtay Karar Arama E.T.: 19/06/2023.

⁵²⁰ ÖZEN, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s.95.

⁵²¹ Murat BATI ve Zekiye Özen İNCİ, “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK M.359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2022, S: 406, s.36.

olması münasebetiyle suçta ve cezada yasallık ilkesi mucibince hukuk aykırılık teşkil etmekteydi. Nihayet 7394 sayılı Kanunla VUK m.359'a bir hüküm eklenmek suretiyle mezkûr fiili kuralın uygulanmasının önüne geçilmiştir. Maddeye göre artık zincirleme suç hükümlerinin uygulanması için fiillerin aynı takvim yılı içinde işlenip işlenmediğine bakılmayacak, TCK'da belirtilen şartların oluşması hâlinde zincirleme suç hükümleri uygulanabilecektir. TCK'daki maddeye göre zincirleme suçun uygulanabilmesinin şartları; bir suç işleme kararının icra edilmesi bağlamında hareket edilmesi,⁵²² eylemlerin farklı zamanlarda gerçekleştirilmesi, eylemlerin aynı kişiye karşı gerçekleştirilmesi, eylemlerin aynı suçu oluşturması, eylemlerin birden fazla kez işlenmesi şeklinde sayılabilir. Ayrıca maddede mağdurun belli bir kişi olmadığı durumlarda da zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceği ifade edilmiştir.

Zincirleme suça ilişkin VUK m.359'a eklenen söz konusu hüküm, vergi kaçakçılığı suçunda yer alan tüm bentler açısından geçerlidir. Dolayısıyla maddenin “ç” bendi açısından da aynı esasların kabul edilmesi gereklidir. VUK m.359'da yer alan bentlerin her biri kendi arasında ayrı birer suç oluşturmakta, her bent ise kendi içerisindeki hareketlerle birlikte tek bir suça vücut vermektedir. Bunun nedeni ise bentlerin kendi içerisinde seçimlik hareketlere yer vermesinden kaynaklanmaktadır. Diğer bentlerde olduğu gibi “ç” bendindeki fiiller de kendi arasında seçimlik hareketlidir. Dolayısıyla fiillerden bir tanesini gerçekleştirmek suçun oluşması bakımından yeterli olmakta, diğer fiillerin de -aynı zaman dilimi içerisinde gerçekleştirilmesi ayrı bir suç oluşturmamaktadır. Suçun mağdurunun belirli bir kişi olmadığı, dolayısıyla toplumda yaşayan herkesin mağdur olarak kabul edilmesi gerektiği ise yukarıda *mağdur* başlığı altında ifade edilmişti.

Bu itibarla; VUK m.359/ç suçu bakımından, zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için, fail tarafından aynı suç işleme kararının icrası bağlamında, maddede yer alan seçimlik hareketlerin birini veya birkaçını, farklı zaman kesiti olarak kabul edilebilecek zamanlarda, birden fazla kez işlenmesi gerekli ve yeterli olacaktır. İfade edildiği gibi farklı seçimlik hareketlerin icra edilmesi farklı suça sebebiyet vermeyecek, her bir fiil esas olarak aynı suçu oluşturacaktır. Ayrıca suçun mağduru belirli bir kişi olmadığı için maddede geçen “*bir kişiye karşı*” ifadesi de

⁵²² Aynı suç işleme kararının tespiti için sanığın baştan itibaren yaptığı bir “plan” çerçevesinde hareket etmesi gerektiği yönünde bkz. Yarg. 11. CD., E.2017/11565 K.2020/6015 T.20/10/2020.

böylece karşılanmış olup, dolayısıyla zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasında bir problem teşkil etmeyecektir. Yine bu hareketlerin aynı veya farklı takvim yılı içinde işlenip işlenmediği önem arz etmeyecek, asıl olanın, failin tek bir suçu işleme yönünde gösterdiği iradenin bir tezahürü eşliğinde hareketlerini icra etmesi olduğunun kabulü gerekecektir.

7. Yargılama Usulü ve Yaptırım

Ceza mahkemesi tarafından bir yargılamanın yapılabilmesi, evvela Cumhuriyet savcısı tarafından kamu davası açılması şartına bağlı bulunmaktadır. Savcı, bir suçun işlendiği izlenimini veren bir olayı herhangi bir şekilde öğrendiği takdirde, kamu davası açılmasına yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen olayın gerçekliğini tetkik etmeye başlar (CMK m.160). Bu kapsamda şüphelinin lehine veya aleyhine olabilecek her türlü delili toplaması gerekir. Topladığı delillerin kamu davası açılmasına yeterli olduğunu düşünen savcı, şüpheli hakkında ceza mahkemesine kamu davası açar; aksi takdirde takipsizlik kararı vererek dosyayı kapatır. Genel bir soruşturma sürecinin aşamaları bu şekilde ilerlemektedir. Ancak yasa koyucu bazı durumlarda bu genel sürece müdahale etmiş ve kamu davasının açılabilmesini ve açılan bir kamu davasına ilişkin yargılamanın yapılabilmesini farklı koşullara tabi tutmuştur. Muhakeme şartı olarak nitelendirilebilecek olan bu şartlara göre kamu davasının açılabilmesi, söz konusu şartların gerçekleşmesine bağlanmaktadır. VUK m.367’de düzenlenen mütalaa şartı da muhakeme şartlarından bir tanesini oluşturmaktadır. Maddeyle, VUK m.359’daki suçlar bakımından kamu davası açılabilmesi, suça ilişkin vergi idaresince hazırlanan mütalaa şartına bağlı tutulmuştur.

Gerçekten de VUK m.367’ye bakıldığında; yapılan inceleme esnasında VUK m.359’daki suçların işlendiğine ilişkin tespit yapan Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından rapor değerlendirme komisyonunun vereceği mütalaa ile doğrudan, vergi incelemesi yapmaya yetkili diğer memurlar tarafından ise rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından durumun başsavcılığa bildirilmesi zorunlu kılınmıştır. Yine maddede, savcının, VUK m.359’daki suçların işlendiğine ilişkin bir bilgi öğrenmesi durumunda söz konusu bilgiyi vergi dairesine ileterek konuyla alâkalı inceleme yapılmasını talep etmesi gerektiği düzenlenmiştir. Bu suretle kamu davasının açılması, vergi dairesince yapılan inceleme sonuçlarının başsavcılığa bildirilmesine

kadar ertelenecektir. Görüldüğü üzere VUK m.359'daki suçlara ilişkin, diğer suçlardan ayrı bir yargılama usulü öngörülmüştür. Suçun işlendiğine dair bilgiye ilk olarak vergi incelemeye yetkili memurlar muttali olursa, bu memurların hazırlayacağı vergi suçu raporu, rapor değerlendirme komisyonuna iletilecek ve burada hazırlanan mütalaanın başsavcılığa bildirilmesi ile kamu davasının açılabilmesi sağlanacaktır. Ancak suçun işlendiğine dair bilgiye ilk olarak başsavcılık muttali olursa, durum hemen ilgili vergi dairesine iletılarak konuyla alakalı inceleme yapılması talep edilecektir. Her ne kadar vergi kaçakçılığı suçları açısından mütalaanın alınması zorunlu olsa da başsavcılığın, kamu davası açılıp açılmayacağına karar verirken mütalaayla bağlı olmadığı kabul edilmelidir.⁵²³ Tıpkı diğer soruşturmalarda delilleri takdir yetkisi bulunduğu gibi mütalaanın da takdiri ve değerlendirmesinin başsavcılığa ait olduğu ve ancak kamu davası açılabilmesi için yeterli delil oluşturduğu kanaati hasıl olursa söz konusu mütalaaya dayanılarak kamu davası açılabileceği düşünülmelidir. Zira adil bir soruşturma yapmak ve masumiyet karinesini korumak bunu gerektirmektedir.

Bununla beraber VUK m.359/ç bendindeki suçu düzenleyen 7318 sayılı Kanunun 5. maddesiyle VUK m.367'ye dördüncü bir fıkra eklenmiş ve “ç” bendi açısından farklı bir usul benimsenmiştir. Maddeyle VUK m.359/ç suçu bakımından; mükellef nezdinde incelemeye başlanmışsa bu inceleme tamamlanmadan, suçun işlendiğinin başka şekilde öğrenilmesi hâlinde ise inceleme başlatılmaksızın hazırlanan raporun ve düzenlenen mütalaanın başsavcılığa bildirilmesi öngörülmüştür. Böylece kamu davası açılabilmesi için zorunlu olan vergi incelemesinin tamamlanmasına dair şartın bu suç açısından aranmayacağını söylemek mümkündür. Dikkat edilecek olursa zorunlu şart olmaktan çıkarılan husus mütalaanın kendisi değil, mütalaaya esas olmak üzere mükellef nezdinde yapılan vergi incelemesidir. Zira komisyonun hazırladığı mütalaanın temelini, vergi inceleme memurlarının mükellef nezdinde yaptıkları inceleme neticesinde hazırladıkları rapor oluşturmaktadır. VUK m.359/ç suçu bakımından özel olarak düzenlenen bu hükmün gerekçesine bakıldığında ise yasa koyucunun, “ç” bendindeki suçlarla etkin bir şekilde mücadele edilebilmesi adına tespiti gerçekleştirilen hususların hızlıca yargı makamlarına taşınması için böyle bir hükme yer verdiği görülmektedir.

⁵²³ Mümin GÜNGÖR, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2020, S: 44, s.295-296.

Yasa koyucu her ne kadar bu istisna hükümle VUK m.359/ç bendinde yer alan suçlarla mücadelede hız kazanmayı hedeflemekteyse de bu tercihin isabetli olmadığı, en azından hedefin gerçekleştirilmesi için böyle bir usul benimsenmesinin doğru olmadığı ve hükmün birçok açıdan hukuka aykırı olduğu kanaatindeyiz.⁵²⁴ Zira ceza muhakemesinin amacı maddi gerçeğe ulaşmaktır. Ancak ne pahasına olursa olsun maddi gerçeği ortaya çıkarmak hukukî güvenlik ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Ayrıca şüphelinin iradesinin adeta yok sayıldığı, gerçeğin kendisine sırt dönüldüğü ve adil yargılanma hakkının güvenceye bağlanmadığı bir soruşturma evresinin adil olduğu söylenemez. Söz konusu hüküm ilk olarak kişinin savunma hakkına aykırıdır; zira kişinin vergi kaçakçılığı suçu işlediğine dair hakkında eksik inceleme yapılarak, hatta incelemenin tamamlanması beklenmeksizin kamu davası açılabilir olması, kişinin hakkında ileri sürülen iddiaları tam olarak anlayamamasına ve bu minvalde de doğru ve kapsamlı bir savunma yapamamasına neden olacaktır. Hüküm, savunma hakkıyla bağlantılı olarak kişinin hakkındaki isnadı öğrenebilme hakkına da aykırıdır; zira hakkında soruşturma başlatılan şüphelinin, eksik inceleme nedeniyle üzerine atılı iddiaların neler olduğunu anlayabilmesi mümkün değildir. Hükmün, lekelenmeme hakkına da aykırı olduğu söylenebilir. Zira hakkındaki incelemenin eksiksiz olarak yapılması hâlinde belki de vergi kaçakçılığı suçunu işlemediği anlaşılabilecek olan kişinin, eksik inceleme nedeniyle hakkında soruşturma açılmasına ve hatta kamu davası açılmasına neden olunabilecek ve bu şekilde haksız yere şüpheli veya sanık konumunda olacaktır. Hülasa, söz konusu hükmün adil yargılanma hakkına ve lekelenmeme hakkına aykırı olduğunu ve yasa koyucu tarafından kaldırılması gerektiğini düşünmekteyiz.

VUK m.367'ye 08/04/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanunun 5. maddesiyle bir hüküm daha eklenmiştir. Bu hükme göre ise VUK m.359 kapsamındaki suçlarla ilgili yürütülen soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaya konu edilen bir eylemin, başka bir kişi tarafından ya da başka bir kişiyle birlikte işlendiğinin ortaya çıkması hâlinde, söz konusu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi koşulu aranmayacaktır. Yukarıda bahsedilen hüküm gibi bu hükmün de adil yargılanma hakkına, bu arada savunma hakkına hâlel getirdiği söylenebilir. Zira hükümle, bir kişinin, başkası hakkında düzenlenen ve onun

⁵²⁴ Benzer yönde görüş için bkz. Didem TÜRKER, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmalarda İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2023, C: 27, S: 1, ss.346-354.

nezdinde yapılan araştırmalar neticesinde ortaya koyulan bilgi ve bulguları içeren bir rapor ve mütalaa kapsamında yargılanması ve ceza alması söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla kişinin, kendisi hakkında doğrudan geçerli olmayan iddialar bakımından savunma yapmasını istemek adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil etmektedir.

Yasa koyucu VUK m.359/ç'deki eylemleri gerçekleştirenler hakkında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörmektedir. Eylemler arasında herhangi bir ayrıma gidilmemekte, fail tarafından hangi seçimlik eylem işlenirse işlensin karşılığında aynı hapis cezasının kabul edildiğİ görölmektedir. Ayrıca hem yetkili olan kimseler tarafından hem de yetkili olmayan kimseler tarafından işlenen eylemler bakımından da aynı cezanın öngöröldüğÜ anlaşılmaktadır. Kanımızca, bu durum ceza adaleti bakımından sorun yaratmaktadır. Yasa koyucu, yetkili kişiler tarafından da eylemlerin işlenebileceğini kabul etmiş, ancak yetkili kişilerin fail olması hâli bakımından daha ağır bir yaptırım düzenlememiştir. Halbuki Bakanlıkça yetkilendirilmiş kişilerin bu suçun işlenmesinde fail olarak yer alması ve yetkili kişilerin ÖKC'nin bakım ve onarımı konusunda alanında uzman kişiler olup teknik becerilere sahip olması bunları, bilgisi olmayan diğİer kişilere göre ayrıcalıklı kılmakta ve suçun işlenişini kolaylaştırmaktadır. Yetkili elemanın, sahip olduğÜ uzmanlık ve donanım sayesinde suçu çok daha kolay bir şekilde işleyebilecek olması, yine ona duyulan güvenin ve yetkinin kötüye kullanılması, ortaya çıkan ihlalin boyutunu daha da ağırlaştırmaktadır. Buna karşın, bu kişiler hakkında diğİer kişilere nazaran daha ağır bir yaptırım öngörölmemiş olması suçta ve cezada orantılılık ilkesiyle de bağdaşmamaktadır. Bu nedenle yasa koyucunun, suçun yetkili kişiler tarafından işlenmesi hâlinde cezanın ağırlaştırılacağı şeklinde bir düzenleme yapmasının gerektiğİ kanaatindeyiz.

Failin, suça konu eylemi işleminin ardından nedamet duyarak işlediğİ fiilin doğurduğÜ sonuçları ortadan kaldırmak için birtakım hareketler gerçekleştirmesine etkin pişmanlık denmektedir. Suçun tamamlanmasının ardından ortaya çıkan bu hâl gereğİ kişinin ya cezasında indirim yapılması ya da kişiye hiç ceza verilmemesi gerekmektedir.⁵²⁵ VUK m.359'da 7394 sayılı Kanun değİşikliğine kadar etkin pişmanlık düzenlemesi bulunmamaktaydı. Yalnızca VUK m.371'de bulunan ve VUK'a özgü pişmanlık hâli olan hüküm yer almaktaydı. Söz konusu değİşiklikle

⁵²⁵ ARTUK, vd., *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.586.

birlikte vergi kaçakçılığı suçu için bir etkin pişmanlık hâli ihdas edilmiştir. Değişiklikle birlikte eklenen maddeye göre:

“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.”

Maddeyle hem soruşturma evresi hem de kovuşturma evresi için etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına olanak sağlanmıştır. Ayrıca maddede, etkin pişmanlığın uygulanabilmesi için VUK m.359'daki fiillerin işlenmesiyle vergi ziyanının ortaya çıkması şartı aranmıştır. M.359'daki eylemlerde kural olarak vergi ziyayı şartı bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle bu maddedeki suçların oluşabilmesi için (çift defter tutmak eylemi hariç) eylemlerin icra edilmesine bağlı olarak bir vergi ziyanının ortaya çıkması gerekmemektedir. Ancak bu eylemlerin icrası sonucunda bir vergi ziyayı meydana gelirse bu takdirde etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması söz konusu olabilir. Kanunda verginin tarh edilip edilmemesine, vergiye bağlı olarak ceza kesilip kesilmemesine ve yine muhakemenin bulunduğu aşamaya göre farklı indirim oranları öngörülmüş olmakla birlikte bu indirimden failin yararlanabilmesi için vergi mahkemesinde dava açmamış olması, dava açmışsa bundan feragat etmesi, kanun yollarına başvurmaması veya başvurmuşsa da vazgeçmiş olması şartı bulunmaktadır.

VUK m.359/son'a göre maddedeki suçları işleyenler için hapis cezasının tatbik edilmesi, VUK m.344 uyarınca ayrıca vergi ziyayı cezasının uygulanmasına engel değildir. Yine VUK m.344'te vergi ziyasına VUK m.359'daki seçimlik hareketlerle neden olunması durumunda fail hakkında vergi ziyayı cezası üç kat olarak, suça iştirak eden kimselere ise bir kat olarak uygulanacağı ifade edilmiştir. Böylece yasa koyucunun, aynı eylemden dolayı tatbiki gereken vergi kaçakçılığı cezasıyla vergi ziyayı cezası arasında gerçek içtima hükümlerinin uygulanmasını kabul ettiği söylenebilir.

SONUÇ

Devletin, vergi kaçakçılığının önüne geçebilmek, vergi güvenliğini temin edebilmek ve vergi denetimlerinde meydana gelebilecek muhtemel hata ve eksikliklerin olası vergi kayıplarına neden olmasını engellemek amaçlarıyla, mükelleflerin vergilendirmeye dair yaptıkları işlemlerin kayıt altına alınabilmesi ve bu işlemlerden vergi dairesinin eksiksiz bir şekilde ve zamanında haberdar edilebilmesi için mükelleflerle ilgili ödeme kaydedici cihaz (ÖKC) kullanma yükümlülüğünü getirdiği ifade edilmelidir. Böylece ödeme kaydedici cihaz kullanan mükelleflerin, vergilendirmeye tabi işlemleri cihaza kaydolacak, buna dair bilgiler belirli bir düzen içerisinde ve istenildiğinde vergi dairesi tarafından internet aracılığıyla veya bu iş için kurulan bir sistem vasıtasıyla temin edilebilecektir. Bu anlamda ÖKC'nin, mükellefle ve vergi dairesi arasında bir köprü vazifesi gördüğü söylenebilir.

Mezkûr önemi nedeniyle Devletin, cihaza yönelik yapılacak, cihazın yapısını bozacak ve verginin güvenliğini tehlikeye düşürecek her bir eylem ve işlemin karşılığında adli ve/veya idari tedbirler alması gerekmektedir. 29/04/2021 tarihli ve 7318 sayılı Kanunla 213 sayılı VUK m.359'a eklenen "ç" bendi de bu bağlamda getirilmiş bir suç olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten de maddeye eklenen "ç" bendi ödeme kaydedici cihaza yönelik yapılacak bazı eylem ve işlemleri suç olarak kabul etmekte ve karşılığında da hapis cezası öngörmektedir. Maddeyi kısaca *ödeme kaydedici cihazlar vasıtasıyla işlenen vergi kaçakçılığı suçu* olarak ifade etmek mümkündür.

Bu suçla korunan hukuki değerlerin, devletin ekonomik menfaati, gerçek ve tüzel kişilerin ekonomik çıkarları ve kamu yararı olduğu söylenebilir. Suçun konusunu ise *ödeme kaydedici cihazlar* oluşturmaktadır. Yine yasa koyucunun, ÖKC'lerin yanı sıra elektronik kontrol ve denetim sistemlerini de suçun konusuna dahil ettiği anlaşılmaktadır. Maddede suçun kimler tarafından işlenebileceğine dair sınırlayıcı bir hüküm bulunmaması nedeniyle, suçun failinin *herkes* olduğu kabul edilmelidir. ÖKC vasıtasıyla işlenen vergi kaçakçılığı suçunda mağdurun kim olduğu belli olmadığı için diğer vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi mağdur *toplumda yaşayan bireylerin tamamıdır*.

Maddede birden fazla eyleme yer verildiği görülmektedir. Bu eylemler; ÖKC mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımı değiştirmek, cihazdaki unsurlara veya ilgili sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahalede bulunularak; gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engellemek, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek, ÖKC veya ilgili sistemler tarafından ilgili kamu kurumlarına iletilmesi gereken belge, bilgi ve verilerin iletilmesini önlemek veya gerçeğe uygun olmayan belge, bilgi ve verilerin iletilmesine sebebiyet vermek olarak sayılabilir. Bu hareketler, diğer vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi *seçimlik hareketli suçlara* vücut vermektedir. Dolayısıyla eylemlerden yalnızca bir tanesinin işlenmesi suçun oluşması bakımından yeterlidir. Eylemlerin her birinin serbest hareketli olarak işlenebilmesi mümkündür. Zira maddede yer alan eylemlerin nasıl işlenmesi gerektiğine dair maddede açık bir düzenleme bulunmamaktadır. ÖKC mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek eylemleri dışındaki eylemlerin *bağlı hareketli suç* oluşturduğu, bu fiillerin ancak ÖKC'nin unsurlarına veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale edilerek işlenebileceği söylenebilir.

VUK m.359/ç'deki suçun işlenebilmesi için maddede bir neticenin gerçekleşmesi aranmamaktadır. Bu nedenle suçun *sırf hareket suçu* niteliğinde olduğu söylenebilir. Hareketin sonucunda bir zararın meydana gelmesi şart olmadığı için de suçun *tehlike suçu* niteliğinde olduğu kabul edilmelidir. Hukuka aykırılık unsuru bakımından sadece kanun hükmünü icra hukuka uygunluk sebebinin bu suç bakımından geçerli olabileceğini, bu kapsamda yetkili servis elemanlarınca ÖKC'nin tamir ve bakımını yapmak fiilleri açısından gerçekleştirilen hareketlerin suç oluşturmamasının ancak bununla açıklanabileceği söylenebilir. Kusurluluğu ortadan kaldıran hâllerden de “cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit” hâliyle “hata” hâlinin bu suç için geçerli olduğunun, diğer hâllerin suçun niteliğine uymadığının kabulü gerekmektedir.

Teşebbüs hükümler bakımından, kanundaki eylemlerin *sırf hareket suçu* niteliğinde olduğunu, bu suçlarda ancak icra hareketlerinin kısımlara bölünebildiği hâllerde teşebbüsün söz konusu olabileceğini, bu itibarla suç kapsamında sayılan eylemlerden ÖKC mührünü kaldırmak, donanımını değiştirmek, bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek, kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek eylemlerinin teşebbüse elverişli olduğunu, zira icra hareketlerinin kısımlara bölünmesinin

mümkün olduğunu; ancak maddedeki diğer eylemler bakımından teşebbüsün mümkün olmadığını düşünmekteyiz. VUK m.359/ç suçu için iştirak hükümlerinin uygulanmasının mümkün olduğu söylenebilir. Burada VUK m.360'taki menfaat kavramının suça iştirak edenler bakımından önemli olduğunu hatırlatmakla yetiniyoruz.

08/04/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle yapılan değişiklikle birlikte VUK m.359'a, bu suçla ilgili zincirleme suç hükümlerinin nasıl uygulanacağına ilişkin bir hüküm eklenmiştir. Zincirleme suça ilişkin VUK m.359'a eklenen söz konusu hüküm, vergi kaçakçılığı suçunda yer alan tüm bentler açısından geçerlidir. Dolayısıyla maddenin "ç" bendi açısından da aynı esasların kabul edilmesi gereklidir. Değişiklik öncesinde Yargıtay tarafından zincirleme suç hükümlerinin, ancak aynı takvim yılı içerisinde işlenen vergi kaçakçılığı suçları bakımından uygulanabileceği, farklı takvim yılında işlenen suçlarda zincirleme suç hükümlerinin uygulanamayacağı kabul edilmekteydi. Hiçbir kanunî düzenleme olmamasına karşın böyle bir kararın varlığı ve istikrar kazanmış uygulaması hukuk aykırı nitelikteydi. Değişiklikle birlikte artık zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi tamamen TCK'daki şartların varlığına bırakılmakta, bu şartların gerçekleşmesi hâlinde, fiilin işlendiği takvim yılının aynı ya da farklı olup olmadığı önem arz etmeksizin zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi olanaklı hale getirilmektedir. Bu değişikliğin suçta ve cezada kanunilik ilkesi uyarınca isabetli olduğu kanaatindeyiz. Zira zincirleme suç kişinin alacağı cezanın miktarı üzerinde önemli etkisi bulunan bir kurumdur. Bu nedenle de yapılacak uygulamaların veya söz konusu değişikliklerin kanunilik ilkesi mucibince olması gerekmektedir. Değişiklikten önce olduğu gibi failin alacağı ceza miktarını etkileyen bir kuruma, yorum yoluyla yasada olmayan bir şart getirilerek tatbiki cihetine gidilmesi hukuka aykırılık teşkil etmektedir.

VUK m.359'daki suçlar açısından muhakeme şartı olarak mütalaa kuralı öngörülmüştür. Buna göre, söz konusu suçlar açısından soruşturma yapılabilmesi vergi dairesinden alınacak mütalaaaya bağlı bulunmaktadır. VUK m.359'da "ç" bendi haricindeki bentler bakımından mütalaa şartı aynı olarak uygulanmaktadır. Ancak "ç" bendi açısından 7318 sayılı Kanunun 5. maddesiyle VUK m.367'ye dördüncü bir fıkra eklenmiş ve farklı bir mütalaa usulü benimsenmiştir. Maddeyle VUK m.359/ç suçu bakımından; mükellef nezdinde incelemeye başlanmışsa bu inceleme tamamlanmadan, suçun işlendiğinin başka şekilde öğrenilmesi hâlinde ise inceleme

başlatılmaksızın hazırlanan raporun ve düzenlenen mütalaanın başsavcılığa bildirilmesi öngörülmüştür. Böylece kamu davası açılabilmesi için zorunlu olan vergi incelemesinin tamamlanmasına dair şartın bu suç açısından aranmayacağını söylemek mümkündür. Yasa koyucu her ne kadar bu istisna hükümle VUK m.359/ç bendinde yer alan suçlarla mücadelede hız kazanmayı hedeflemekteyse de bu tercihin isabetli olmadığı söylenmelidir. Zira ilgili hüküm adil yargılanma hakkını ihlal etmekte; bu kapsamda savunma hakkına, kişinin kendisi hakkındaki isnadı öğrenebilme hakkına ve lekelenmeme hakkına aykırı bulunmaktadır. Bu nedenle de söz konusu hükmün yasa koyucu tarafından kaldırılması gerektiği kanaatindeyiz.



KAYNAKLAR

- Ak, Selçuk, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçunun İncelenmesi*, İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2019.
- Akbulut, Berrin, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2016, C: 24, S: 2, ss.7-55.
- Akdoğan, Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara 2019.
- Akyılmaz, Bahtiyar, vd., *Türk İdare Hukuku*, Seçkin Yayınları, 16. Baskı, Ankara 2023.
- Akyüz, Şafak, *Vergi Hukukunda İştirak*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara 2022.
- Alpsoy, Zeliha, “Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, C: 16, S: 2, ss.567-610.
- Alpsoy, Zeliha, “Vergi Hukukunda Arama İşlemi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, C: 29, S: 1, ss.405-467.
- Arslan, Mehmet, *Vergi Hukuku*, Dora Yayınları, 9. Baskı, 2016.
- Artuk, Mehmet Emin, vd., *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, 11. Baskı, Ankara 2017.
- Aslan, M. Yasin, “Türk Ceza Kanunu’ndaki Düzenlemeler Kapsamında Geniş Anlamda Sahtecilik Suçları”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2015, S: 2, ss.147-172.
- Aslanpınar, Yusuf Burak, *Türk Ceza Kanunu’nun Ceza Sorumluluğunun Esaslarına İlişkin Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, Aralık 2020
- Aydın, Ahmet Alper, *Türk Ceza Hukukunda Bilişim Sistemine Girme Suçu*, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2022.
- Aydın, Alper, *Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara 2021.
- Babayiğit Aksu, Merve, *Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu*, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonomi Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep 2019.
- Bakmaz, Zübeyir, “Vergi İncelemesinde Uyulması Gereken Bir Kural Olarak “İncelemenin Yapılacağı Yer””, *International Journal of Public Finance*, 2022, C: 7, S: 2, ss.463-486.
- Barkır, Kâmil, *Mühür Bozma Suçu (TCK M.203)*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021.
- Batı, Murat, *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı*, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara 2022.
- Batı, Murat, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara 2022.
- Batı, Murat ve Zekiye Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK M.359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2022, S: 406, ss.30-48.
- Bayraktar, Köksal, “Mühür Fekki Suçunda “Fekketme”nin Kapsamı Üzerine Bir İnceleme”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 1969, C: 35, S: 1, ss.543-552.
- Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, 26. Bası, Ankara 2011.
- Birtek, Fatih, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, 5. Baskı, Ankara 2017.

- Bozkurt, Paşa, “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, *Denetim Dergisi*, 2013, S: 12, ss.56-62.
- Bulut, İlhan, *Suçta Netice*, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara 2020.
- Cihan, Erol, “Mühür Bozma (Fekk’i) Suçu”, *İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 1969, C: 3, S: 4, ss.45-59.
- Çakmakçı, Ali ve Semra Köseer, *Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- Çavuş, Adnan, *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul 2006.
- Çelik, Muhammed ve Mehmet Yüce, “Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 2016, C: 0, S: 16, ss.139-162.
- Çetin, Muhammet Sefa, “Yargıtay Kararları Işığında Bilişim Sistemine Girme veya Kalma Suçu (TCK M.243)”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2021, S: 45, ss.1-28.
- Dilli, Mehmet Sait, *İstanbul Metropolünde Kaçak Su Kullanmak Suretiyle Hırsızlık Suçları ve Mühür Bozma Suçunun İncelenmesi*, İstanbul Üniversitesi Adli Tıp Enstitüsü Sosyal Bilimler Anabilim Dalı, İstanbul 2012.
- Doğan, Alper ve Muhammet Emin Coşkun, “Vergilendirmenin Tarihsel Gelişim Sürecinde Öne Çıkan Vergi İsyanları”, *Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2022, C:3, S:1, ss. 28-41.
- Doldur, Semih, *Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Muhasebe Hilesi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2022.
- Eren, Fikret, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Yetkin Yayınları, 20. Baskı, Ankara 2016.
- Ergen, Zuhul ve Leman Kılınçkaya, “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, *Sosyoekonomi Dergisi*, 2014, C: 21, S: 21, ss.281-304.
- Ergür, Osman Kaan, “Vergi İdaresinin Denetim ve Bilgi Edinme Yolları”, *Pearson Journal Dergisi*, 2020, C: 5, S: 5, ss.1-6.
- Erkan, Gülenur, *Bilişim Sistemine Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kayseri 2021.
- Ertek, Pınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2019, s.33.
- Esemen, Andaç, “Türk Vergi Hukuku’nda Verginin Tahakkuku”, *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2022, C: 3, S: 2, ss.341-360.
- Gedik, Doğan, Akaryakıt Kaçakçılığıyla Mücadelede Teknik ve İdari Yöntem Olarak Ulusal Marker, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2020, C: 11, S:43, ss.283-368.
- Göktürk, Neslihan, “Suçun Yasal Tanımında Yer Alan “Hukuka Aykırılık” İfadesinin İcra Ettiği Fonksiyon”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2016, C: 7, S: 1, ss.407-450.
- Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Kitabevi Yayınları, 17. Baskı, 2015.

- Gümüş, Veysel, *Türk Vergi Hukukunda Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezalarının (Vergi Kabahatlerinin) Hukuki Rejimi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara 2016.
- Güngör, Mümin, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2020, S: 44, ss.269-300.
- Hakeri, Hakan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler / Temel Bilgiler*, Astana Yayınları, 18. Baskı, Ankara 2020.
- Hayrulloğlu, Betül, *Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Doktora Programı Doktora Tezi, İzmir 2018.
- İlal, Ersan, “Magna Carta”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 1968, C:34, S:1-4, ss. 210-242.
- İlhan, Asena, *Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, 2007.
- Kalenderoğlu, Mahmut, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, Agon Yayınları, 17. Baskı, Ankara 2016.
- Karakoç, Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:15, S:0, ss.1259-1308.
- Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 7.Bası, Ankara 2014.
- Karakoç, Yusuf, *Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2020.
- Karataş Durmuş, Neslihan, “Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2017, S: 31, ss.371-410.
- Karipçin, Sümeyra, *Türk Ceza Kanunu’nda Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları (TCK m.244/1,2)*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Konya 2019.
- Kayıhan, Şaban ve Mustafa Ünlütepe, *Medeni Hukuk Bilgisi*, Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara 2017.
- Kırbaş, Sadık, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, 20. Baskı, 2015.
- Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, 15. Baskı, Ankara 2022.
- Köktaş, Altuğ Murat, vd., *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Sonçağ Yayıncılık, 2015.
- Kurt, Arifcan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2022.
- Meran, Necati, *Dolandırıcılık, Sahtecilik, Güveni Kötüye Kullanma*, Seçkin Yayınevi, 4. Baskı, Ankara 2016.
- Mucuk, Melike Hafsa, *Bilişim Sistemine Girme (TCK m.243) ve Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme (TCK m.244) Suçları*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2022.
- Mutluer, Mehmet Kâmil ve N. Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 2019.
- Nas, Adil, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2012, C: 61, S: 4, ss.1307-1336.

- Oğuztürk, Bekir Sami ve Ertuğrul Kutay Ünal, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2015, C: 7, S: 13, ss.207-237.
- Oktar, Ateş, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, 11. Baskı, İstanbul 2016.
- Olgun, İbrahim, *Türk Vergi Hukukunda Tahsil*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuku Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul 2022.
- Onat, Emre Burak, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2018, S: 137, ss.311-335.
- Ortaç, Fevzi Rıfat ve Hilmi Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ankara 2019.
- Ömercioğlu, Abdullah, vd., “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2018, C: 8, S: 1, ss.51-70.
- Ömercioğlu, Abdullah, “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2022, C: 17, S: 1, ss.167-192.
- Öncel, Muâlla, vd., *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2020.
- Öncü, Kerem, “Vergi Hukukunda Arama ve Elkoyma Müessesesi, 1982 Anayasası’na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı”, *International Journal of Public Finance*, 2020, C: 5, S: 1, ss.81-100.
- Öner, Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara 2014.
- Özbek, Veli Özer, vd., *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022.
- Özbilen, Şevki, *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.
- Özcan, Onur, *Vergi Suçları*, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2015.
- Özen, Mustafa, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Adalet Yayınevi, 4. Baskı, Ankara 2021.
- Özgenç, İzzet, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, 18. Bası, Ankara 2022.
- Özgenç, İzzet, *Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları*, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara 2021.
- Paçacı, Fatih, *Vergi Ceza Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu*, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Mersin 2017.
- Pehlivan, Osman, *Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2017.
- Polat, Harun Ersin, *Türk Ceza Hukukunda Hukuka Uygunluk Nedeni Olarak Kanunun Hükümünü Yerine Getirme*, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Ceza Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2015.
- Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, 8. Baskı, İstanbul 2016.
- Sandalcı, Ulvi, “Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Yetkisi”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2019, S: 37, ss.301-317.
- Saraçoğlu, Fatih ve Elif Pürsünlerli Çakar, *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, 7.Baskı, 2018.
- Sarıgül Ata, Bersun, “Belge ve Belgenin Delil Kuvveti”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2020, C: 78, S: 1, ss.1-40.
- Sayar Kalkan, Havva, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yollarından Bilgi Toplama*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2019.

- Seçkin, Mehmet Beyhan, “Ceza Muhakemesinde Mağdur ve Şikayetçinin Hakları”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 2020, C: 8, S: 15, ss.621-664.
- Somuncu, Ahmet, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapısı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2014, C: 0, S: 43, ss.133-173.
- Soner, Nidanur, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nda Düzenlenen Bilişim Sistemine Girme Suçu (TCK M.243)*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Erzurum 2022.
- Subaşı, Hasan Hüseyin, “Bankacılık İşlemlerinde Güvenli İletişim İçin Melez Güvenli Servis Sağlayıcı Modeli Tasarımı”, *Türkiye Bilişim Vakfı Bilgisayar Bilimleri ve Mühendisliği Dergisi*, 2018, C: 11, S: 1, ss.17-25.
- Şenyüz, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, 11. Baskı, 2020.
- Şenyüz, Doğan, vd., *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Yayınları, 11. Baskı, 2020.
- Şenyüz, Doğan, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2020, S: 43, ss.247-264.
- Şimşek, Mehmet, *Vergi Kabahat ve Yaptırımları*, Adalet Yayınevi, Ankara 2016.
- Şimşek, Suat, “Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, *Maliye Dergisi*, S:159, Temmuz – Aralık 2010, ss.323-345.
- Taşdöğen, Salih, “Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi Bağlamında Magna Carta’ya Farklı Bir Bakış”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2021, S:40, ss.120-142.
- Taştan, Mehmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara 2015.
- Tekbaş, Abdullah, “Türk Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi Bakımından Kamu Hizmetlerinin Finansmanı”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S:63, 2022, ss.49-64.
- Tekbaş, Abdullah, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:12, S:0, ss.123-191.
- Tekin, Ahmet, *Vergi Hukuku*, Meta Basım Matbaacılık, 2. Baskı, İzmir 2015.
- Tezcan, Durmuş, vd., *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022.
- Toğcuoğlu, Pelin, *Türk Ceza Kanunu Kapsamında Bilişim Sistemine Girme Suçu*, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2022.
- Topyıldız Subaşı, Saniye Tuba, *Bilişim Sistemine Girme, Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçları*, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep 2022.
- Töngür, Ali Rıza ve Ekrem Çetintürk, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara 2020.
- Turinay, Faruk Yasin, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirlerinin Sınıflandırılması”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, C: 70, S: 2, ss.475-541.
- Türkal, Hasan, vd., “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2010, C: 18, S: 1, ss.45-83.

- Türker, Didem, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturamalarında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2023, C: 27, S: 1, ss.321-358.
- Uğur, Hüsamettin ve Mert Elibol, *Vergi Suçları*, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, 2016.
- Uyar, Sait Alperen, *Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve İştirake İlişkin Yaptırımların Değerlendirilmesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2022.
- Ünal, Ertuğrul, “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2021, C: 27, S: 2, ss.1260-1297.
- Üstün, Ümit Süleyman, “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:11, S:1-2, ss.251-271.
- Yavan, Sercan, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2017, C: 3, S: 2, ss.119-128.
- Yıldız, Ferhat, *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Kırıkkale 2021.
- Yiğit, Uğur, *Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 1.Baskı, Ankara 2019.
- Yoruldu, Mutlu ve Nilüfer Zeybek Yoruldu, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 2016, C: 1, S: 1, ss.51-70.
- Yurteri, İsmet, “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2012, C: 0, S: 100, ss.256-270.
- Yüce, Mehmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, 2018.

ÖZ GEÇMİŞ

Özcan ÇELİK, 2016 yılında Samsun İlkadım Merkez Anadolu İmam Hatip Lisesi'ni bitirdikten sonra, Samsun Ondokuz Mayıs Üniversitesi Ali Fuat Başgil Hukuk Fakültesi bölümünden 28.06.2020 tarihinde mezun oldu. 2020 yılında Ondokuz Mayıs Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Tezli Yüksek Lisans programına girdi. Lisans mezuniyetinin hemen ardından 2020 yılında açılan Adli Yargı Hâkim ve Savcı Adaylığı Yazılı Sınavına girerek kazanan Özcan ÇELİK, 2021 yılından bu yana Hâkim Adayı olarak görev yapmaktadır. Özcan ÇELİK, orta derecede İngilizce bilmektedir. (21.06.2023).

İletişim Bilgileri

ORCID ID : 0000-0003-4398-2481.

Yayınlar

1. Özcan ÇELİK, “Gizli Soruşturmacı Görevlendirilmesi”, *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2023, C: 18, S: 214.