

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

**VERGİ KAÇAKÇILIĞI**  
**(SUÇ TEORİSİ-CEZA TEORİSİ VE MUHAKEME HUKUKU**  
**AÇISINDAN BİR İNCELEME)**

**Doktora Tezi**

**İbrahim Nihat BAYAR**

Ankara-2010

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

**VERGİ KAÇAKÇILIĞI**  
**(SUÇ TEORİSİ-CEZA TEORİSİ VE MUHAKEME**  
**HUKUKU AÇISINDAN BİR İNCELEME)**

**Doktora Tezi**

**İbrahim Nihat BAYAR**

Tez Danışmanı  
**Prof. Dr. Mustafa AKKAYA**

Ankara-2010

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

**VERGİ KAÇAKÇILIĞI**  
**(SUÇ TEORİSİ-CEZA TEORİSİ VE MUHAKEME**  
**HUKUKU AÇISINDAN BİR İNCELEME)**

Doktora Tezi

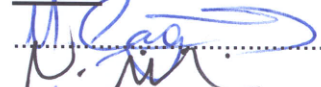
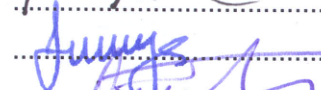
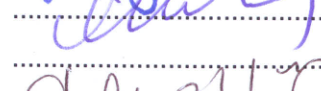
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Mustafa AKKAYA

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

Prof. Dr. Nami Çayan  
Prof. Dr. Nurettin Biliçi  
Prof. Dr. Mustafa Akkaya  
Doç. Dr. Tarkan Fencer


Doç. Dr. Tarkan Fencer

Tez Sınavı Tarihi 23.12.2010

## İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER

KISALTIMLAR

GİRİŞ

### TÜRKİYE CUMHURİYETİ ANKARA ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİ HUKUKU VE CEZA HUKUKU AÇISINDAN VERGİ SUÇLARI

##### 1. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE CEZALANDIRMA YETKİSİ

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(21/6/2010)

2. Çeşitli Devlet Anlayış ve Vergilelendirme Yetkisi

3. Egemenlik Anlayış ve Vergilelendirme Yetkisi

##### 2. CEZALANDIRMA YETKİSİ VE GELİŞİM SÜRECİ

1. Ayınlama Öncesi Dönem

a. İlk Dönem

b. Roma Dönemi

c. Kanunî Dönem

d. Müsterek Ceza Hukuku Dönemi

2. Ayınlama Dönemi

a. Modern Devletlerin Ortaya Çıkışı

b. Ayınlama Dönemi

##### 3. CEZALANDIRMA – VERGİLENDİRME YETKİLERİ BAĞLAMINDA

VERGİ SUÇLARI

1. Kavramsal Bakımdan "Yalrı Çıkartma" ve "Yalrı Kuvveti"

2. Vergi Suçları

a. Vergi Suçu Kavramı

b. Vergi Suçları ile Korunan Menfaat

c. Vergi Suçlarının Ekonomik Suç Olup Olmadığı Tartışması

d. Vergi Suçu - Vergi Kabahatı Ayırımı

1. Genel Dönem Suçu - Kabahat Ayırımı

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

İbrahim Nihat BAYAR

## İÇİNDEKİLER

|                   |   |
|-------------------|---|
| İÇİNDEKİLER ..... | i |
| KISALTMALAR ..... | v |
| GİRİŞ .....       | 1 |

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ HUKUKU VE CEZA HUKUKU AÇISINDAN VERGİ SUÇLARI

#### I. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE CEZALANDIRMA YETKİSİ

|                                                                             |    |
|-----------------------------------------------------------------------------|----|
| BAĞLAMINDA VERGİ SUÇLARI .....                                              | 9  |
| A. VERGİLENDİRME YETKİSİ ve GELİŞİM SÜRECİ .....                            | 11 |
| 1. Tarihsel Gelişim .....                                                   | 11 |
| 2. Çağdaş Devlet Anlayışı ve Vergilendirme Yetkisi.....                     | 13 |
| 3. Egemenlik Anlayışı ve Vergilendirme Yetkisi .....                        | 15 |
| B. CEZALANDIRMA YETKİSİ VE GELİŞİM SÜRECİ .....                             | 18 |
| 1. Aydınlanma Öncesi Dönemde.....                                           | 18 |
| a. İlkel Dönem.....                                                         | 18 |
| b. Roma Dönemi.....                                                         | 20 |
| c. Kanonik Dönem .....                                                      | 20 |
| d. Müşterek Ceza Hukuku Dönemi .....                                        | 21 |
| 2. Aydınlanma Döneminde .....                                               | 21 |
| a. Modern Devletlerin Ortaya Çıkışı.....                                    | 22 |
| b. Aydınlanma Dönemi .....                                                  | 24 |
| C. CEZALANDIRMA – VERGİLENDİRME YETKİLERİ BAĞLAMINDA<br>VERGİ SUÇLARI ..... | 27 |
| 1. Kavramsal Belirleme: “Yetki Çakışması” ve “Yetki Kesişmesi .....         | 28 |
| 2. Vergi Suçları.....                                                       | 29 |
| a. Vergi Suçu Kavramı.....                                                  | 32 |
| b. Vergi Suçları ile Korunan Menfaat .....                                  | 37 |
| c. Vergi Suçlarının Ekonomik Suç Olup Olmadığı Tartışması .....             | 49 |
| d. Vergi Suçu - Vergi Kabahati Ayırımı .....                                | 53 |
| 1. Genel Olarak Suç – Kabahat Ayırımı .....                                 | 54 |

|                                                                                                        |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 2. Suç – Kabahat Ayrımı Tartışmalarının Vergi Suçları Ve Vergi Kabahatlerine Yansımaları .....         | 59        |
| <b>II. BİR VERGİ SUÇU TÜRÜ OLARAK “VERGİ KAÇAKÇILIĞI” .....</b>                                        | <b>66</b> |
| <b>A. ANAYASAL ÇERÇEVE .....</b>                                                                       | <b>66</b> |
| 1. Anayasa Mahkemesi’nin Bakışı .....                                                                  | 67        |
| a. Genel Olarak Vergi Suç ve Kabahatlerine Yönelik Bakış .....                                         | 67        |
| b. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Vergi Suçlarına Bakış .....                                     | 78        |
| 2. Anayasal Çerçevenin Genel Değerlendirmesi .....                                                     | 83        |
| a. Suç Ve Ceza İçeren Kanunların Zaman Bakımından Uygulanması (Any. m. 38/1-2) .....                   | 85        |
| b. Cezaların Yasallığı (Any. m. 38/3) .....                                                            | 86        |
| c. Masumiyet Karinesi (Any. m.38/4) .....                                                              | 88        |
| ç. Delillere Dair Muhakeme İlkeleri (Any. m. 38/5-6) .....                                             | 88        |
| d. Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği (Any m. 38/7) .....                                                   | 88        |
| e. Sözleşmeden Doğan Borcun Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Yaptırıma Bağlanamayacağı (Any. m.38/8) ..... | 89        |
| f. Uygulanamayacak Yaptırımlara Yönelik İlkeler (Any. m. 38/9-10) .....                                | 89        |
| <b>B. YASAL ÇERÇEVE .....</b>                                                                          | <b>93</b> |
| 1. Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Düzenlemelerin Tarihsel Gelişimi                                   | 93        |
| 2. Suçun Düzenleniş Biçimi ve Yeri .....                                                               | 101       |
| a. VUK’un Niteliği .....                                                                               | 101       |
| b. TCK ve VUK Arasındaki İlişki .....                                                                  | 105       |

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ POZİTİF HUKUK BAKIMINDAN İRDELENMESİ

|                                                    |            |
|----------------------------------------------------|------------|
| <b>I. SUÇ TEORİSİ BAKIMINDAN .....</b>             | <b>111</b> |
| <b>A. ÖN SORUN:DEFTER, BELGE VE KAYITLAR .....</b> | <b>112</b> |
| 1. Önşart – Maddi Unsur Tartışması .....           | 112        |
| 2. Defter, Kayıt ve Belgelerin Kapsamı .....       | 114        |

|                                                                                                                                                                                                     |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| a. Belge .....                                                                                                                                                                                      | 117        |
| b. Defter.....                                                                                                                                                                                      | 123        |
| c. Kayıt ve Kayıt Ortamı.....                                                                                                                                                                       | 125        |
| <b>B. MADDİ UNSUR .....</b>                                                                                                                                                                         | <b>126</b> |
| 1. Davranış (Hareket).....                                                                                                                                                                          | 126        |
| a. Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak.....                                                                                                                                                             | 128        |
| b. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan<br>Kişiler Adına Hesap Açmak .....                                                                                                   | 134        |
| c. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının<br>Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya<br>Kısmen Başka Defter, Belge Veya Diğer Kayıt Ortamlarına<br>Kayıt Etmek ..... | 135        |
| d. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek.....                                                                                                                                                     | 140        |
| e. Defter ve Belgeleri Gizlemek .....                                                                                                                                                               | 142        |
| f. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya<br>Kullanmak.....                                                                                                                         | 148        |
| g. Defter, kayıt ve Belgeleri Yok Etmek - Defter Sahifelerini Yok<br>Ederek Yerine Başka Yaprak Koymak veya Hiç Yaprak<br>Koymamak .....                                                            | 152        |
| h. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Sahte Olarak Düzenlemek veya<br>Kullanmak.....                                                                                                                  | 154        |
| ı. Anlaşma Olmaksızın Belge Basma veya Bu Şekilde Basılmış<br>Belgeyi Kullanma.....                                                                                                                 | 157        |
| 2. SONUÇ .....                                                                                                                                                                                      | 161        |
| 3. NEDENSELLİK .....                                                                                                                                                                                | 167        |
| <b>C. MANEVİ UNSUR .....</b>                                                                                                                                                                        | <b>167</b> |
| <b>D. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜMLERİ.....</b>                                                                                                                                                               | <b>172</b> |
| 1. TEŞEBBÜS .....                                                                                                                                                                                   | 173        |
| 2. FİKRİ İÇTİMA VE ZİNCİRLEME SUÇ .....                                                                                                                                                             | 178        |
| 3. SUÇA İŞTİRAK .....                                                                                                                                                                               | 183        |
| a. Faillik – Dolaylı Faillik .....                                                                                                                                                                  | 183        |
| b. Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Yardım Etme.....                                                                                                                                                     | 186        |

|                                                                                                  |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>II. YAPTIRIM (CEZA) TEORİSİ BAKIMINDAN .....</b>                                              | <b>189</b> |
| <b>A. YAPTIRIMLARA YÖNELİK TARTIŞMALAR .....</b>                                                 | <b>190</b> |
| 1. YAPTIRIMIN NİCELİĞİNE YÖNELİK DEĞERLENDİRME .....                                             | 192        |
| 2. ANAYASA MAHKEMESİ'NİN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ<br>YAPTIRIMLARINA YÖNELİK ALGILAMASI ..... | 195        |
| <b>B. YAPTIRIMA ETKİ EDEN NEDENLER.....</b>                                                      | <b>197</b> |
| 1. ÖLÜM.....                                                                                     | 197        |
| 2. AF.....                                                                                       | 199        |
| 3. PİŞMANLIK .....                                                                               | 202        |
| 4. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA.....                                                                  | 205        |
| 5. ZAMANAŞIMI .....                                                                              | 209        |
| <b>III. MUHAKEME TEORİSİ BAKIMINDAN .....</b>                                                    | <b>214</b> |
| <b>A. SUÇUN HABER ALINMA YOLLARI .....</b>                                                       | <b>217</b> |
| 1. VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA SUÇUN İŞLENDİĞİNİ TESPİT.....                                      | 217        |
| 2. SUÇUN İŞLENDİĞİNİN SAİR SURETLE ÖĞRENİLMESİ .....                                             | 225        |
| <b>B. VERGİ MAHKEMESİ – CEZA MAHKEMESİ ETKİLEŞİMİ .....</b>                                      | <b>227</b> |
| <b>SONUÇ .....</b>                                                                               | <b>235</b> |
| <b>KAYNAKÇA .....</b>                                                                            | <b>249</b> |

## KISALTMALAR

|               |                                                                                                           |
|---------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Any</b>    | : Anayasa                                                                                                 |
| <b>AÜHFD</b>  | : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi                                                             |
| <b>BİİVMK</b> | : Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun |
| <b>bkz</b>    | : Bakınız                                                                                                 |
| <b>C</b>      | : Cilt                                                                                                    |
| <b>CD</b>     | : Ceza Dairesi                                                                                            |
| <b>CGK</b>    | : Ceza Genel Kurulu                                                                                       |
| <b>CMK</b>    | : Ceza Muhakemesi Kanunu                                                                                  |
| <b>Dş</b>     | : Danıştay                                                                                                |
| <b>E</b>      | : Esas                                                                                                    |
| <b>eTCK</b>   | : Eski Türk Ceza Kanunu                                                                                   |
| <b>F</b>      | : Fıkra                                                                                                   |
| <b>İYUK</b>   | : İdari Yargılama Usulü Kanunu                                                                            |
| <b>K</b>      | : Karar                                                                                                   |
| <b>KVK</b>    | : Kurumlar Vergisi Kanunu                                                                                 |
| <b>M</b>      | : Madde                                                                                                   |
| <b>Mah</b>    | : Mahkemesi                                                                                               |
| <b>Mük</b>    | : Mükerrer                                                                                                |
| <b>No</b>     | : Numara                                                                                                  |
| <b>s</b>      | : Sayfa                                                                                                   |
| <b>S</b>      | : Sayı                                                                                                    |
| <b>TBB</b>    | : Türkiye Barolar Birliği                                                                                 |
| <b>TBMM</b>   | : Türkiye Büyük Millet Meclisi                                                                            |
| <b>TCK</b>    | : Türk Ceza Kanunu                                                                                        |
| <b>TOBB</b>   | : Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği                                                                      |
| <b>Vb</b>     | : Ve benzeri                                                                                              |
| <b>Vd</b>     | : Ve devamı                                                                                               |
| <b>VDDGK</b>  | : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu                                                                       |
| <b>VUK</b>    | : Vergi Usul Kanunu                                                                                       |
| <b>Y</b>      | : Yıl                                                                                                     |

**Yrg** : Yargıtay

**Yy** : Yüzyıl

# **BİRİNCİ BÖLÜM**

## **VERGİ HUKUKU VE CEZA HUKUKU AÇISINDAN VERGİ SUÇLARI**

### **I. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE CEZALANDIRMA YETKİSİ BAĞLAMINDA VERGİ SUÇLARI**

Devlet kavramının “ne zaman” ve “ne şekilde” ortaya çıkmış olduğuna yönelik tartışmaların neredeyse tamamında “vergilendirme yetkisi” ve “cezalandırma yetkisi” kavramlarından bahsedilir. Egemenliğin kullanımının bu iki önemli sonucu tartışmaya dâhil edilmeksizin, devlet kavramına yönelik yapılan değerlendirmeler eksik kalmaktadır. Zira gerek toplum gerekse tek tek bireyler devletin varlığını ve otoritesini öncelikle bu iki egemenlik kullanımı aracılığıyla hissetmektedir.

Devletin tekelci bir yaklaşımla sahip olduğu ve başka otorite sahipleri ile paylaşmak istemediği “vergilendirme yetkisi” ve “cezalandırma yetkisi” tarihin farklı dönemlerinde ortaya çıkmış olmasına rağmen, günümüzde kuramsal devlet tartışmalarında başvurulan devlete ait tekel alanları olarak da varlıklarını sürdürmektedirler.

Gerek vergilendirme yetkisi, gerekse cezalandırma yetkisi ortaya çıktığı andan itibaren, otorite sahibi (*kamu adına kullanılan otorite kast edilmektedir*) ile bireyi karşı karşıya getirmesi bakımından önem taşır. Bu yönü ile her iki yetki de modern demokrasilerin, hukuk devletinin, temel hak ve özgürlüklerin ve bu kavramların ilgili olduğu tüm diğer kurumların

gelişiminde etkin rol oynamıştır. Pierson'a göre (Pierson, 2000:88) mutlakiyet sonrası modern devletin temel bileşenleri arasında vergilendirme yetkisi ve şiddet araçlarının denetimi (*tekeli*) özellikle yer almaktadır<sup>1</sup>. Buna göre bu iki yetkiyi tekelinde bulunduran ilk devletler günümüz modern devlet anlayışının temellerini de atmış olmaktadır. Devlet kavramı bakımından vergilendirme yetkisi ve cezalandırma yetkisinin oynadığı bu öncül rolün günümüzde etkisini devam ettirdiği de görülmektedir.

Çalışma konusunu oluşturan “vergi kaçakçılığı suçları” bakımından yapılacak irdellemelerde de vergilendirme yetkisi ile cezalandırma yetkisinin göz önünde bulundurulması bir gerekliliktir. Vergi kaçakçılığı suçlarının iki yetkinin birlikte kullanıldığı bir alanı mı (***kesişme***) ifade ettiği yoksa bu iki yetkiden birisinin mi tercih edilmesi gerektiğinin tartışılmalıdır. Ancak böyle bir tartışma neticesinde vergi kaçakçılığı suçlarının, hukukun hangi alanı bakımından daha yoğun tartışılabileceğini de saptama imkânı elde edilebilir. Türk hukuku bakımından oldukça yeni sayılabilecek bu tartışma, vergi kaçakçılığı suçlarını bazen bir vergi hukuku; bazen de bir ceza hukuku meselesi olarak değerlendiren yaklaşımlara da katkı sağlayabilir. Vergi kaçakçılığı suçları için var olan sistemin işleyişinden, kodifikasyonuna kadar yapılacak tüm değerlendirmelere zemin oluşturması bakımından, vergilendirme yetkisi ve cezalandırma yetkisinin gelişimi göz ardı edilmemelidir.

---

<sup>1</sup> Pierson modern devletin bileşenlerini; vergilendirme yetkisi, şiddet araçlarının denetimi, toprak sahibi olmak, egemenlik ve bürokrasi olarak belirlemektedir (Pierson, 2000:88).

## **A. VERGİLENDİRME YETKİSİ ve GELİŞİM SÜRECİ**

Vergi kaçakçılığı suçlarının, vergilendirme yetkisi ile olan ilişkisinin ortaya konabilmesi bu suça yönelik değerlendirmelere katkı sağlayabilecektir. Bu amaçla vergilendirme yetkisinin; gelişimi, egemenlik ile olan ilişkisi ve anayasal demokrasilere hazırladığı zemin ortaya konmaya çalışılacaktır.

### **1. Tarihsel Gelişim**

Devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanan (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2008:6) vergilendirme yetkisi, tarihin bilinen tüm dönemlerinde birey ile otoriteyi karşı karşıya getirmiştir. Bu akçalı yönü ile vergilendirme tarihinin insanlığın ortaklaşa yaşamı kadar eski olduğu ifade edilmektedir (Turhan, 1998:1). En ilkel toplumlarda bile ortaklaşa yaşamın zorunlu finansman yöntemi olan vergiler, esasen günümüzde de aynı rolü oynamaya devam etmektedir.

Devlet kavramı henüz ortaya çıkmadan önce dahi belli bir bölgede otorite sahipliği; ganimet, haraç ve benzeri gelir unsurları yanında, vergiyi de bir araç olarak kullanmayı zorunlu kılmıştır. İlkçağda sistematik vergi anlayışının Mısır'da ortaya çıktığı kabul edilmektedir (Turhan, 1998:2). Bu dönemde daha çok dinsel sebepler ve uhrevi beklenti içerisinde ödenen vergilere sıklıkla rastlanmaktaydı. Parasal olmanın dışında da özelliklere sahip olan vergiler (*özellikle aynı vergiler*) Yunan devletleri ve Roma Döneminde de aynı çerçevede değerlendirilmektedir. Bu dönemde ne Mısır

firavunları; ne Roma İmparatorları ne de Yunan kent devletleri vergilendirme yetkisini kullanma konusunda bir sınırlandırmaya tabi bulunmaktadır. Mülk devlet anlayışının kabul gördüğü bu dönemde esasen mutlak otoriteyi sınırlandıran hiçbir kural bulunmamaktadır (Gözler, 2003:96).

Ortaçağ'da vergilendirme yetkisi 1215 yılına kadar İlkçağ'dan farklı değildir. Roma İmparatorluğu'nun yıkılması ile başladığı kabul edilen Ortaçağ'da vergilendirme yetkisi yine egemenliğin göstergesi olarak kabul edilmiştir. Bu dönemde de mutlak otoriteler vergi alma konusunda herhangi bir sınırlandırma ile karşılaşmamışlardır. Ancak Avrupa'nın bu karanlık döneminde feodal beyliklerin, mutlak hükümlanlıklara dönüşeceğine dair beklentiler, vergilendirme yetkisinin de yeni bir kalıba gireceğine dair işaretler olarak kabul edilebilir. Devletlerin örgütlü bir şekilde kullandıkları iki temel şiddet aracının (Poggi, 2007:92) da vergilendirme olmaksızın gerçekleşemeyeceğinin anlaşılması, bu konuda bir evrime de zemin hazırlamıştır. İlk şiddet aracı olan devletler arasındaki ilişkilere yönelik şiddet ve ikinci şiddet aracı olan iç kamu düzenini korumaya yönelik kolluk faaliyetini yürütmek, beraberinde sistematik ve düzenli vergilendirmeyi getirmiştir. Her iki araç da ancak düzenli ve büyük bir ordu, (donanma dönemin en masraflı kamusal harcamaları arasında yer almaktadır) ile kullanılabilecektir. Bu durumda devletler de ganimet, haraç ve düzensiz vergiler dışında sistematik gelir kaynaklarına gereksinim duymuştur. Mutlak krallıkların bir bir kurulmaya başlanması ve bu krallıkların ilkel sömürgecilik hevesleri her bir krallığı savaş makinesine çevirmiştir. Kısacası vergilendirme yetkisi Ortaçağ'dan itibaren

egemenliğin varlığına delalet eden bir aracın yanı sıra, devletin yeni rolünün de temel finansman yöntemine dönüşmüştür.

## 2. Çağdaş Devlet Anlayışı ve Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisinin çağdaş anayasal devlet anlayışının ortaya çıkmasındaki etkin rolü yadsınamaz. Gözler'in "*mali hukuk*"un "*anayasa hukuku*"ndan eski olduğu yönündeki görüşüne göre; parlamentoların günümüzdeki en etkin faaliyeti olan kanun yapma olmasına karşın, tarihteki ilk etkin faaliyeti vergiye cevaz vermektir (Gözler, 2009: 366). Bu görüşün yerindeliği, vergilendirme yetkisinin 1215 Magna Carta Libertatum'a giden süreçteki rolünden de anlaşılır. Kral John önderliğindeki İngiltere'nin, Fransa ile süren savaştan yenik ayrılması ve artan savaş maliyetlerini karşılamak üzere yeni vergiler ihdası baronların ve din adamlarının tepkisini çekmiştir (Çağan, 1982:15). Bu tepki üzerine krallığın meşruiyeti için 1215 tarihinde yayımlanan ferman ile kral, vergilendirme otoritesinin sınırsız olmadığını beyan etmektedir<sup>2</sup>. Bu beyan aslında tarihte birkaç "ilk"e aynı anda işaret etmiştir. Bu beyan ile öncelikle mutlak otoritelere bir sınır getirilmekte, öte yandan, "*temsilsiz vergi olmaz*" ilkesinin sloganlaşarak parlamenter sistemlere rehberlik etmesi sağlanmaktadır<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Magna Carta Libertatum'un konu ile ilgili maddeleri şu şekildedir: Madde 12: "Krallığımızda genel oylama olmadan hiçbir vergi alınmayacak ve yardım toplanmayacaktır; meğer ki bunlar kurtuluş akçesi, en büyük oğlumuzun şövalyeliği, en büyük kızımızın düğünü için olsun. Bu durumlarda da ancak bir kez ve uygun miktarlarda para toplanabilir. Londra şehrinden istenecek para yardımlarında da aynı esas geçerlidir".

Madde 14: "Yukarıda belirtilen üç istisna dışında bir vergi veya yardım toplanırken gerekli onayı sağlayabilmek için krallığın baş piskoposlarını, rahiplerini, kontlarını ve yüksek dereceli baronlarını kişisel olarak mektupla çağıracağız..." (Çağan, 1982:16)

<sup>3</sup> İngiltere'de bu gelişmeyi izleyen 1628 Haklar Dilekçesi, 1689 Haklar Demeci de aynı doğrultuda gelişmeler sağlamıştır.

Mutlak otoritenin tabi olduğu ilk sınırlandırma vergilendirme yetkisinin kullanılmasına dair ortaya çıkmış; bu sayede Dünyanın pek çok yerinde anayasal gelişmelere yol açılması vergilendirme yetkisine dair bir gelişme ile mümkün olmuştur. Zira bireyin devlet ile en sık ve belki de en akçalı şekilde karşı karşıya geldiği alan vergilendirme olarak kabul edilebilir. ABD’de, 1773 yılında İngiliz Parlamentosu tarafından konulan vergileri protesto amacı ile Boston Limanı’nda gemilerin yükündeki çayın denize boşaltılması, adeta kolonilerin İngiltere’ye karşı bağımsızlığının sembolü haline gelmiştir<sup>4</sup>. Bu olay ile koloniler kendileri tarafından seçilmemiş İngiliz Parlamentosunun vergilendirme yetkisini reddederek “temsilsiz vergi olmaz” (*no taxation without repesantation*) sloganını tarihe not olarak düşmüştür.

Mutlak otoritelerin, bu niteliklerini ilk olarak kaybetmeleri Almanya, Avusturya ve daha pek çok ülkede vergilendirme yetkisi ile ilişki içerisinde gerçekleşmiştir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2009:8). Osmanlı İmparatorluğu’nda da 1808 Sened-i İttifak ile Padişah’ın ayanlar lehine vergilendirme ile ilgili taviz vermek suretiyle egemenliğine ilk sınırın konulduğu kabul edilmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2009:9).

Tüm bu tarihsel gelişmeler göstermektedir ki; meşruiyetini kimi zaman tanrıdan (*Osmanlı örneği*), kimi zaman silahlı gücünden (*Koloni*

---

<sup>4</sup> Bu ve benzer gelişmeler ile 1776 yılında ABD bağımsızlığını kazanmıştır.

*Amerika'sındaki İngiltere örneği*) alan mutlak otorite, ilk olarak vergilendirme yetkisi nedeni ile keyfi ve sınırsız olmaktan çıkmıştır.

### **3. Egemenlik Anlayışı ve Vergilendirme Yetkisi**

Vergilendirme yetkisinin egemenlik kavramı ile de tarihsel ve güncel ilişki içerisinde olduğu bilinmektedir. Bu anlamda vergilendirme yetkisi olmayan bir devletin, devlet olma niteliği dahi bulunmadığı söylenebilir. Bu tespite paralel yaklaşıma sahip *Pierson*'a göre, modern devleti feodal öncüllerinden ayıran, vergilendirmeye ilişkin olarak sahip olduğu yetkisidir (Pierson, 2000:88).

Vergilendirme yetkisinin egemenlikle iç içe geçmiş, hatta egemenliğin varlığının en önemli göstergesi olma niteliği, yetkinin dayanağını belirlemeyi de gerekli kılmaktadır. Bu konudaki görüşler ana hatları ile şu şekilde belirlenebilmektedir:

Doğal hukuk anlayışı uyarınca ortaya çıkan rasyonalist teoriye göre, devlet kişilerin ortak amaçlarını realize etmek amacı ile oluşmuş bir çıkar birliğidir (Turhan, 1998:13). Doğal hukuk akımının öncülerinden Montesquie bu konudaki görüşlerini şu şekilde ifade etmektedir: “*Devletin geliri, her vatandaşın gelirinin bir bölümünü devlete vermesiyle meydana gelir. Böyle davranmakla da vatandaş malının geri kalan bölümünü güven altına almış olur ya da ondan, rahat ve huzur içinde yararlanmak imkânını bulur*” (Montesquieu, 2004:203). Montesquieu'nun yolunu açtığı dönemin doğal

hukuk anlayışının diğer temsilcileri olan Rousseau, Grotius ve Hobbes gibi düşünürler vergiyi kamu hizmetlerinden faydalanmanın bir ücreti olarak algılamaktadırlar. Bu yaklaşımla da vergilendirme yetkisinin karşılıklı bir ilişkiden kaynaklandığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Pozitivist hukuk teorisinin etkisi ile oluşan görüşler, vergilendirme yetkisini egemenlik ile daha sıkı bir ilişki içerisinde görmektedir. Bu görüşler vergilendirmenin karşılıklı bir ilişki olduğu yönündeki öncüllerine de karşı çıkmaktadır. Bu yaklaşımla, vergilendirme yetkisinin kaynağında devlet egemenliğinden başkaca bir unsur aramaya gerek bulunmamaktadır. Devlet üstün ve buyurucu gücüne dayanarak vergi toplayabilmekte ve bireyler vergi öderken bir karşılık beklentisi içerisinde bulunmamaktadırlar. Dolayısıyla da vergilendirmenin amacı toplum hayatının huzur içerisinde sürmesini sağlamaktır.

Yukarıdaki tartışmalardan da anlaşıldığı üzere, vergilendirme yetkisi doğal hukuk görüşü uyarınca, daha çok karşılıklılık ilişkisi üzerine inşa edilmeye çalışılmakta iken; pozitivist hukuk teorisi, kavramı egemenlik ile değerlendirme çabasıdadır. Esasen her iki görüşün de vergilendirme yetkisinin değerlendirilmesi bakımından kabul görececek yönleri bulunmaktadır.

Vergilendirmenin sosyolojik bir karşılık içermesi, doğal hukuk görüşünün desteklenebilir olduğunu göstermektedir. Zira toplumların kendilerine sunulan kamu hizmetlerinin karşılığı olmak üzere vergi ödedikleri

bilinmektedir. Bu amaca uygun olarak şekillenen vergi sistemlerinin ülkeden ülkeye farklılık göstermesi de açıklanabilir. Toplam vergi yükü<sup>5</sup> yüksek olan ülkelerin, topluma daha fazla kamu hizmeti sunmak konusunda bir tercih yaptıklarını kabul etmek gerekir. Esasında bir devletin toplam vergi yükünü yüksek tutması anayasal, politik, tarihsel ve siyasal bir tercihe de işaret eder. Bu şekilde devlet ekonominin içerisinde aktif rol oynayacağını veya temel kamu hizmetlerinin ücretsiz olacağını beyan etmektedir. Aynı yaklaşımla bir devletin toplam vergi yükünü düşük tutması, minimal devlet anlayışını da beraberinde getirecektir. Görüldüğü üzere vergilendirme yetkisinin toplumda veya bireylerde yarattığı beklenti doğal hukuk görüşünü destekler şekilde karşılıklılık ilkesine işaret eder. Kaldı ki *Jellinek*'in yaptığı ayırıma uygun olarak vergi ödevinin siyasi hak ve ödevler arasında yer alarak aktif statü haklarının bir parçası olması (Saban, 2009:20) da bu tezi destekler<sup>6</sup>.

Pozitivist okulun yaklaşımı uyarınca vergilendirme yetkisi kavramını egemenlik ile değerlendirmek de tutarlı bir yaklaşım olarak kabul edilmelidir. Zira günümüzde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına dair uluslararası ortak kurallar üretilmemesi (Bilici, 2007:173), aslında devletlerin egemenliklerinden taviz vermek istememelerinden kaynaklanmaktadır (Bayar, 2006:10). Vergilendirme yetkisinin egemenlik ile sıkı temas içerisinde

---

<sup>5</sup> Toplam Vergi Yükü, vergi veya benzeri kamu gelirlerinin gayrisafi milli hasılaya oranını ifade eder (Türk, 1997:69).

<sup>6</sup> 1982 Anayasasında da vergi ödevinin siyasi hak ve ödevler arasında düzenlenmiş olması dikkat çekicidir.

olması, kavramın ancak ulusal standartlarla<sup>7</sup> sınırlandırılmasına yol açmaktadır<sup>8</sup>.

## **B. CEZALANDIRMA YETKİSİ VE GELİŞİM SÜRECİ**

Cezalandırma yetkisinin ortaya çıkışı ve gelişimi iki başlık altında incelenebilir. Birincisi aydınlanma öncesi dönem cezalandırma yetkisi; ikincisi aydınlanma sonrası dönem cezalandırma yetkisi. Her iki dönemde de cezalandırma yetkisi, ceza hukuku disiplini ile iç içe gelişme göstermiş ve evrimleşmiştir. Dolayısıyla cezalandırma yetkisinin tarihi, bir anlamda ceza hukukunun tarihi olarak da kabul edilebilir.

### **1. Aydınlanma Öncesi Dönemde**

Aydınlanma öncesinde cezalandırma yetkisinin evrimi genel kabul gördüğü üzere dört dönemde incelenmektedir (Demirbaş, 2008:67 vd; Centel, Zafer, Çakmut, 2008: ; Artuk, Gökçen, Yenidünya, 2009:27 vd). İlkel Dönem, Roma Dönemi, Kanonik Dönem ve Müşterek Ceza Hukuku Dönemi. Bu dönemlerin temel karakteristiği aşağıda ana hatları ile vurgulanmaktadır.

#### **a. İlkel Dönem**

Modernlik öncesi ilkel dönemlerde toplu halde yaşayan insanların güvenlik kaygılarını gidermek için kullanabilecekleri tek silah kendi yoğun

---

<sup>7</sup> Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile ilgili olarak ayrıntılı bilgi için bkz *Soydan* 1996.

<sup>8</sup> Her ne kadar uluslararası vergi anlaşmaları vergilendirme yetkilerini sınırlandırıcı olarak kabul edilse de, bu anlaşmaların neredeyse tamamının iki taraflı olması, başka bir söyleyişle çok taraflı vergi anlaşmalarının hayata geçirilemiyor olması bu egemenlik ile olan ilişkiyi sergilemektedir.

sosyallikleri olarak değerlendirilmekte (Bauman, 1996:51) ve toplu korunma güdüsünden ortaya çıkan ilk örgütlü ve sistematik ceza verme yetkisi “Gens”<sup>9</sup> ile kendini göstermektedir. *Engels*’e göre her birey kişisel güvenliği bakımından gense güvenir ve gens tarafından korunurdu (Engels, 2005:103). Zarar gören birey adına intikam alma şeklinde ortaya çıkan ilk sistematik cezalandırma yetkisine ise bu nedenle gens’de rastlanır. Klan olarak da isimlendirilen gens, suç nedeni ile ortaya çıkan bireysel öç alma güdüsünün örgütlü otoriteye devridir. Bu şekilde cezalandırma yetkisinin ilk olarak ortaya çıkmasının yanı sıra, devlet kavramının da temelleri atılmış olmaktadır (Dönmezer/Erman, 1971:52).

İlkel dönemlerde klanların kişisel öç şeklinde ortaya konan bireysel cezalandırma yöntemine alternatif olarak ürettikleri yöntemler klan dışı etme, kısas ve uzlaşma (*diyet ödeme*) şeklinde sıralanmaktadır (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:15). Cezalandırma yetkisinin ilk olarak bu şekilde ortaya çıkması devlet kavramının öncülü olmaktadır<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> *Engels*’e göre ortak bir atadan gelen insanların, tarıma geçişle birlikte, kan bağına dayalı olarak ortaklaşa dayanışma içerisinde yaşayış şekli gens olarak ifade edilmektedir. *Engels* gensi aileden sonra oluşmuş ilk eski sosyal topluluk kabul etmektedir.

<sup>10</sup> Ayrıca, klanları takip eden devletlerin egemenliğine sahip olma aracı olarak, cezalandırma yetkisini kullanmaları da kavramın tarihsel rolüne işaret etmektedir. Gerçekten de, klanların egemenliğine son veren ilk şehir devletleri, ceza verme hakkını tekellerinde toplamakta ve toplumun asayişini bozan fiillerin yanı sıra ahlaka ve dinsel inanışlara karşı fiilleri de yaptırıma bağlamaktaydı (Artuk, Gökçen, Yenidünya, 2009:33).

## **b. Roma Dönemi**

Krallık Dönemi, Cumhuriyet Dönemi ve İmparatorluk Dönemi olarak kronolojik sınıflandırmaya tabi tutulan Roma Dönemi, esasında Batı hukukunun halen dayanmakta olduğu en önemli yapıtaşlarından<sup>11</sup>.

Kamusal suçlar bakımından sürekli ve genel ceza mahkemelerinin oluşturulması, ayrı ve özel muhakeme yöntemlerinin belirlenmesi, yargıçlık kurumunun<sup>12</sup> ortaya çıkmasına ve hatta yargı bağımsızlığının gündeme gelmesine yol açtığı söylenebilir. Daha önemlisi günümüzde gerek uygulamada gerekse hukuk pedagojisinde etkin şekilde kullanılan kamu hukuku – özel hukuk ayırımının bu gelişmelerin bir ürünü olduğu kabul edilmektedir (Çelebican, 1989:106). Ceza hukukunun korumaya çalıştığı birincil menfaatin toplumsal kamu düzeni olduğuna dair ilk gelişme de bu sayede ortaya çıkmıştır.

## **c. Kanonik Dönem**

Bu dönemde<sup>13</sup> karanlık çağını yaşayan Avrupa'da ceza hukuku da ciddi bir geriye gidiş yaşamıştır. Yargıçlar bu dönemde, tanrı adına aynı anda

---

<sup>11</sup> Özellikle M.Ö. 529 ile M.Ö. 27 yılları arasında devam eden Cumhuriyet Dönemi ceza hukuku bakımından önemli gelişmelere yol açmıştır. Salt bireyin başvurusu üzerine harekete geçen cezalandırma yetkisi, Cumhuriyet Döneminin sonlarına doğru, böyle bir başvuru olmadan da kullanılabilir olmuştur. Günümüzde halen kullanılan re'sen soruşturma usulüne bu dönemde ortaya çıkan kamusal suçlar (delicta publica) temel oluşturmaktadır (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:17). Bu gelişme sayesinde sürekli ve genel ceza mahkemeleri oluşturulmak zorunda kalınmıştır (Demirbaş, 2009:71).

<sup>12</sup> Roma döneminde yargıçlar Praetor olarak bilinmekteydi ve seçimle işbaşına gelmekteydi.

<sup>13</sup> Roma İmparatorluğu'nun Katolik inancını resmi inanç olarak benimsemesi Avrupa'da Kanonik Dönemin başlangıcı olarak kabul edilir (Demirbaş, 2009:72).

iddia eden ve hüküm veren konumunda bulunmaktaydı. İnsanlar tarafından yaratılan hukuk yerine değişmez ve ilahi olduğuna inanılan hukukun referans alınması bir anlamda aydınlanma düşüncesine giden birikimin de anti tezini oluşturmuştur. Zira nedensellik ile destekli septik düşüncenin, kanonik dönemin yarattığı karanlık anlayışa yönelmiş bir tepki olduğu söylenebilir.

#### **d. Müşterek Ceza Hukuku Dönemi**

Pandekt hukuku olarak da bilinen müşterek ceza hukuku dönemi Avrupa'da Roma hukukunun yeniden hakim olduğu dönem olarak da bilinir. Avrupa'da Kanonik dönem içerisinde eski Roma dönemi eserlerini inceleyen glossatorlar<sup>14</sup> ve postglosattorların<sup>15</sup> (Çelebican, 1989:76) çalışmaları ile resepte edilen Roma Ceza Hukuku dönemin, Avrupa Hukuku ile bir karışım oluşturmuştur. Bu sayede dinsel etki altında gerileyen Avrupa Hukuku, Roma döneminin kazanımlarını tekrar elde etmiştir<sup>16</sup>.

#### **2. Aydınlanma Döneminde**

Avrupa'nın karanlık döneminin sona ermesi, cezalandırma yetkisi ve ceza hukuku alanında da değişim ve tartışmaları beraberinde getirmiştir. Dönemin oluşturduğu düşünce akımları bugün hala tartışılmakta olup

---

<sup>14</sup> Glossatorlar, 12 yy civarında eski Roma Hukukunu araştıran Bologna Hukuk Okuluna mensup hukukçulardır.

<sup>15</sup> Postglosattorlar, 15. yy ortalarına kadar Roma Hukuku hakkında sistematik derlemeler yaparak pratikte uygulanır olmasını sağlayan ekol mensupları.

<sup>16</sup> 1507 yılında ortaya çıkan Constitutio Criminalis Bambergensis ve 1532 yılında yürürlüğe giren Constitutio Criminalis Carolina ceza hukuku alanında ciddi ilerlemeler sağlamıştır. Bu dönemde ceza genel hukuku – ceza özel hukuku ayırımını, hâkimlik teminatı, bir çok suçun unsurlarının yazılı metin haline getirilmesi gibi gelişmeler yaşanmıştır (Demirbaş, 2009:73). Tüm bunların yanı sıra, dönemin ceza hukuku alanında yaptığı en ciddi katkı; failin cezalandırılması için kastın aranmaya başlanmış olması ve netice sorumluluğu yerine kusur sorumluluğuna geçilmiş olmasıdır (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:20).

hukukun temel problemlerine ışık tutmaya devam etmektedir. Ancak bu dönemin ceza hukuku bakımından ortaya koyduğu değişimden önce aydınlanmanın hazırlayıcısı olan modern devletlerin ortaya çıkışını ele almak isabetli olacaktır.

#### **a. Modern Devletlerin Ortaya Çıkışı**

Modern devletlerin ortaya ilk çıkışına dair sürecin başlangıcı 1648 tarihli Vestfalya Antlaşması'na<sup>17</sup> atfedilmektedir (Poggi, 2009:110). Bu anlaşma ile ortaya çıkan yeni devletlerin daha önce de vurgulandığı üzere<sup>18</sup> iki adet örgütlü şiddet biçimine sahip olduğu ifade edilir: Diğer devletlerle ilişkilere yönelik şiddet ve nüfusu kontrol altında tutmaya yönelik şiddet (Poggi, 2007: 92). Devletin nüfusu kontrol altında tutmaya yönelik araçlar yaratması ise günümüze dek gelen modern devleti oluşturmuştur. Bürokrasi, vergilendirme, cezalandırma gibi modern devletin varlığına delalet eden araçlar ise bu sayede modern devletin doğasına uygun olarak evrimleşmiştir. Bu noktada modern devletin sınırlarını çizdiğine inanılan (Sancar, 2000:26) Hobbes'a özel olarak değinmek gerekmektedir.

---

<sup>17</sup> Bu antlaşma, Avrupa'daki katolik-protestan anlaşmazlığı nedeni ile yaşanan 30 yıl savaşlarının sonunda imzalanmıştır (Sander, 2008). 30 yıl Savaşları'nın Avrupa'da yol açtığı yıkım sonucu başlayan karanlık dönem 18. yy aydınlanmasına kadar devam etmiştir. Bu karanlık dönem içerisinde Vestfalya Antlaşması'nın da etkisi ile devletler arasındaki ilişkiler, egemenler arası ilişkiler olarak tanımlanmaya başlanmıştır.

<sup>18</sup> Bkz. s. 12.

*Hobbes'un adeta aydınlanmanın müjdecisi olan Leviathan*<sup>19</sup> adlı eserinde doğal hukuk şiddetle eleştirilmiştir. *Hobbes*, hukukun kaynağını devlet olarak görmüş ve bu nedenle de insanların pozitif hukuk tarafından devletçe kendilerine tanınan haklara sahip olabileceklerine vurgu yapmıştır (Güriz,1996:198). *Hobbes'un* doğal hukuka bu karşı çıkışının, cezalandırma yetkisine de yansıdığı görülmektedir. *Hobbes'a* göre ceza “*kamu otoritesi tarafından bir yasa ihlali olarak görülen bir şeyi yapmış veya ihmal etmiş olan birine, insanlar itaate daha eğimli olsunlar diye, aynı otorite tarafından verilen bir kötülüktür*” (Hobbes, 2005:217). Görüldüğü üzere *Hobbes'a* göre, cezanın amacı insanların devlet otoritesine olan itaatini sağlamaktır.

*Hobbes* cezalandırma yetkisini devlet kuramı bakımından ilk sistematik tartışan düşünürdür. Bu anlamda *Hobbes* cezalandırma yetkisinin doğal hukuktakinin aksine bir sözleşmeden kaynaklanmadığına inanmaktadır. Zira hiç kimse bir sözleşme ile cezalandırılma hakkını otoriteye devretmez. *Hobbes* devlete Leviathan sıfatını yakıştırdığı kitabının cezalandırma ile ilgili 28. bölümünde adeta teorisinin temel yapıtaşlarını ortaya koymaktadır<sup>20</sup>. Bu

---

<sup>19</sup> Leviathan kutsal metinlerde geçen bir canavardır. Hobbes'a göre bu canavarın gücü nedeni ile devlet kavramı ile özdeşleşmesi söz konusudur. Kendi ifadesi ile : “Buraya kadar yöneticisinin büyük gücü ile birlikte gururu ve diğer duyguları kendisini yönetime itaat etmeye yöneltmiş olan insanın doğasını ortaya koydum. Bu yönetici ise Tanrının Leviathan denilen o büyük gücü yaratıp ona gurulu insanların kralı adını taktığı Eyüp kitabının 41. babının en son iki mısraından esinlenerek Leviathan'a benzettim. Yeryüzünde onun benzeri yoktur. Korkmayacak şekilde yaratılmıştır. Altındaki her şeyi görür ve bütün gurur oğullarının kralıdır” (Hobbes, 2005:225).

<sup>20</sup> “ ... hiç kimsenin sözleşme gereği şiddete direnmeme yükümlülüğü altında olduğu düşünülemez ve dolayısıyla hiç kimse başka birine kendisi üzerinde şiddet uygulama hakkını vermiş olamaz. Bir devlet kurulurken herkes başka birini savunmak hakkını bırakır. Fakat kendini savunmak hakkını değil. Ayrıca yine herkes egemenliğe sahip olan kişiye başka birinin cezalandırılmasında yardımcı olmayı yükümlenir. ....dolayısıyla şurası açıktır ki devletin yani onu temsil edeni veya edenlerin ceza vermek için sahip oldukları hak uyrukların herhangi bir bahş veya ihsanına dayanmaz” (Hobbes, 2005:219).

teoriye göre *Hobbes* cezalandırma yetkisini devlete verilmiş değil, bırakılmış bir hak olarak değerlendirmektedir.

*Hobbes*'un devlet kuramını sistematize ederek modern devletin ortaya çıkışına yaptığı bu katkı, cezalandırma yetkisi ve ceza hukuku bakımından yeni tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Devletin başka bir otorite ile paylaşmayacağı ve bir sözleşmenin ürünü olmayan cezalandırma yetkisi özellikle aydınlanma döneminde bugünkü şekline en yakın halini almıştır.

#### **b. Aydınlanma Dönemi**

*Hobbes*'un açtığı yolda, ilahi bir iradenin ürünü olmak yerine, devletin yarattığı sosyal bir kavram olan ceza, aydınlanma döneminin en çok tartışılan kavramlarından olmuştur. Günümüzde dahi ceza hukukunun kaynağının temelde devlet olduğu yönündeki belirleme (Toroslu, 2008:37) aslında temellerini bu dönemden alır. Aydınlanma döneminin cezalandırma yetkisi ve ceza hukuku bakımından yaptığı katkı öylesine ciddi bir birikime yol açmıştır ki, okullar günümüze dahi ışık tutacak düzeyde eserler ortaya çıkarabilmişlerdir.

Aydınlanma dönemine ışık tutan düşünürlerin bir kısmı şu şekilde sıralanabilmektedir: İlk faydacı düşünceleri ortaya atan *Beccaria*'nın ceza hukuku bakımından dönüm noktası olan eseri “*Suçlar ve Cezalar*” kendisinden önceki ceza hukuku anlayışına eleştiriler içermenin yanı sıra

yeni bir model de önermektedir<sup>21</sup>. Bir diğer düşünür *Montesquieu*'nun "Kanunların Ruhu Üzerine" adlı eserinde 6. Kitap özellikle cezalardan bahsetmektedir. *Montesquieu*'nun kuvvetler ayrılığı ilkesi ile ilgili getirdiği yenilik anayasal devlete giden süreçte ciddi katkı sağlamıştır. *Montesquieu*'nun kuvvetler ayrılığına dair kaygılarının ceza hukuku bakımından da geçerli olduğu görülmektedir (*Montesquieu*, 2004:88 vd)<sup>22</sup>. Aydınlanma döneminin bir diğer düşünürü *Rousseau*, sosyal sözleşme kuramından yola çıkarak (Güriz, 1996:151) geliştirdiği toplumsal sözleşme kuramı ile genel iradenin hakim olduğu bir devlet teorisinin ortaya çıkmasına yol açmıştır<sup>23</sup>.

Tabii hukuk akımına farklı bir boyut kazandırdığına inanılan *Kant* (Güriz, 1996:225) ceza hukukunun da devletin bir ürünü ve otorite aracı olduğuna inanır. Bu kapsamda döneminin katı devlet anlayışının bir yansıması olan ceza hukuku anlayışını kabul eder. Buna göre ceza verme yetkisi devletin çıkarlarına ve ahlaka uygun insan yaratma çabasının ürünüdür. Toplumsal sözleşme teorisine olan bağlılığı nedeni ile tabi hukuka

---

<sup>21</sup> Ceza hukuku tarihinin en önemli eseri olarak bilinen kitap toplumu oluşturan bireylerin özgürlüklerinin bir kısmından vazgeçmelerini cezalandırma hakkının varlığına dayandırmaktadır. *Beccaria* kitabında; suçların yasallığı, işkence ve ölüm cezasının kaldırılması, teşebbüs halinde kalmış suçlara daha az ceza verilmesi, zamanaşımı gibi dönemi için devrim niteliğinde olan görüşleri savunmuştur (bkz. *Beccaria*, 2010)

<sup>22</sup> Bunun yanı sıra düşünür cezaların orantılılığı, yargılama usulleri, yargıçlık kurumu üzerine doğal hukuka yakın görüşler ortaya koymuştur (*Montesquieu*, 2004).

<sup>23</sup> Bu kuram uyarınca devletin cezalandırma yetkisinin varlığının temelinde kişinin bir topluma ait olmak suretiyle taraf olduğu toplumsal sözleşmedir. Bir anlamda bu sözleşme düzen sağlama konusunda yetkili olan devlete cezalandırma yetkisini de veren bir ön kabul niteliğindedir.

oldukça bağılı olan *Locke* (Bouillon, 1998) ise cezalandırma yetkisinin kaynağını da tabiatta aramaktadır<sup>24</sup>.

Aydınlanma döneminde hukuku etkisi altına alan onlarca düşünce akımı bilhassa ceza hukuku ve cezalandırma yetkisi bakımından önemli bir birikimin de ortaya çıkmasına yol açmıştır. Çağdaş ceza hukukunun tüm temel problemlerinin altyapısının bu dönemde olduğu açıkça görülebilmektedir. Yukarıda aydınlanma düşüncesine doğrudan etki yapan temel düşünürlerin ceza hukukuna dair yaklaşımları ele alınmıştır. Ancak aydınlanma dönemini akımlar bakımından toparlamak gerekirse aşağıda yer verilen iki görüşün ana hatları ile olduğu görülmektedir.

Ceza hukuku öğretisinde *Klasik Okul* olarak da adlandırılan (Artuk, Gökçen, Yenidünya, 2009:34) doğal hukuk okulu, aydınlanma ile beraber laik ve rasyonel bir zemine oturmaya başlamıştır (Yüksel, 2004:130). *Grotius, Locke, Rousseau, Hobbes, Locke* gibi düşünürlerin temsil ettiği doğal hukuk akımı özetle kendisinden önceki dönemlere tepki olarak hukukun kaynağını – pek tabii ki ceza hukukunun da- insanda ve devlette aramaktadır<sup>25</sup>. Klasik okul ceza sorumluluğunu kusurluluk esası üzerine kurmakta ve cezanın temel amacının ödetme olduğu sonucuna ulaşmaktadır (Dönmezer/Erman, 1971: 101).

---

<sup>24</sup> Buna göre ilkel insanın dahi kendisine yapılan saldırıya ceza verme yetkisi vardır. Dolayısıyla bir topluma ait olan fert bu yetkisini devlete devretmiş bulunmaktadır.

<sup>25</sup> İdeal bir hukuk sisteminin varlığına inanan doğal hukuka göre tabiat durumuna uygun olduğu ölçüde pozitif hukukun değerli olduğu fikrine dayanır. Ceza hukukunun da kaynağını devlet olarak gören doğal hukuk anlayışı bu yönü ile cezalandırma yetkisinin de yegâne kullanıcısının devlet olması düşüncesine katkı sağlamaktadır.

Deney ve gözlemi temel yöntem olarak kabul eden pozitivist hukuk akımı pozitivizmi ceza hukuku bakımından da geçerli kabul ederek emniyet tedbirlerini ön plana almaktadır. Determinizmin etkisi ile suç ve suçluya yönelik tartışma yapma çabası da bu yöntemin bir sonucudur<sup>26</sup>. Pozitivist okul kusurluluğun ön plana alınmasını eleştirerek, cezanın sosyal sorumluluk kavramına dayalı olması gerektiğine inanmıştır (Dönmezer/Erman, 1971:102).

Cezalandırma yetkisinin insanlık kadar eski olan tarihsel gelişimi aynı zamanda devletlerin ve buna bağlı olarak da felsefi düşüncenin de tarihi olarak kabul edilebilir. Savaşlar, göçler, devrimler ve daha pek çok iktisadi, sosyal gelişmenin ışığında gelişen cezalandırma yetkisi ve ceza hukuku disiplini oldukça önemli bir birikimin sonucu olarak günümüz modern ceza hukukuna ulaşılmasını sağlamıştır. Halen devam eden ve insanlık var oldukça da devam edecek olan bu gelişmelerin ortaya koyduğu birikim bir anlamda insanlık tarihinin de en önemli miraslarından birisidir.

### **C. CEZALANDIRMA – VERGİLENDİRME YETKİLERİ BAĞLAMINDA VERGİ SUÇLARI**

Vergilendirme yetkisi ve cezalandırma yetkisinin tarihsel gelişimi, bu iki kavramın farklı birikim ve hassasiyetlerin ürünü olduğunu göstermektedir. Bir

---

<sup>26</sup> Pozitivizmin ceza hukuku bakımından yaptığı en önemli katkılardan birisi de suçlunun tehlikeliliğinin verilecek cezaya etkisi olduğu düşüncesidir. Fail bakımından cezalandırmaya yönelik modern ceza hukuku anlayışı da bu temelden etkilenmiştir. Pozitivist okul cezalandırma yetkisinin özünde toplumun kendisini tehlikelere karşı savunma hakkının yattığını savunur (Artuk, Gökçen, Yenidünya, 2009:48).

yanda temel düşünce ve hukuk ekolleri ile şekillenen ve insanlık tarihi kadar eski cezalandırma yetkisi; diğer yandan anayasal devletler bakımından vazgeçilmez olan vergilendirme yetkisi yer almaktadır. Vergi suçlarının bu yetkilerden hangisinin kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine dair tartışmalara aşağıda yer verilmektedir. Vergi suçlarının, bu yetkilerin birlikte kullanılmasının bir sonucu olması ile bu yetkilerden sadece birinin kullanılmasının sonucu olması arasında farklılıklar bulunduğu yönündeki tezimiz, böylelikle bir zemine oturtulmuş olacaktır.

### **1. Kavramsal Belirleme: “Yetki Ayırışması” ve “Yetki Kesişmesi”**

Kavramsal olarak “yetki kesişimi” olarak ifade etmeyi tercih ettiğimiz ilk durumda vergi suçları, vergilendirme yetkisi ile cezalandırma yetkisinin kesiştiği bir alanı oluşturmaktadır. Buna karşın farklı yetkilerin ürünü olması açısından yapılabilecek bir başka değerlendirmede ise, vergi suçları ağırlıklı olarak bir yetkinin kullanımının sonucundan doğmaktadır. Vergilendirme yetkisi ve cezalandırma yetkisi arasında yapılacak bir seçimi içermesi nedeniyle bu ikinci durumu; “yetki ayırışması” olarak ifade etmeyi tercih etmekteyiz.

Çalışmanın kalan kısmında ulaşacağımız sonuçlara zemin oluşturacak tercihimiz, vergi suçlarını “yetki ayırışması” bağlamında değerlendirmek yönündedir. Bu anlamda çalışma boyunca vergi suçlarının, cezalandırma yetkisinin kullanımının bir sonucu olduğu gereğine işaret edilmeye çalışılacaktır. Yetki kesişmesi ve yetki ayırışması arasında bir tercihte

bulunmanın suçun anlamlandırılması, uygulanması, amacının netleştirilmesi ve benzer suç ve kabahatlerden ayrılması açısından önem taşıdığını düşünmekteyiz. Dolayısıyla aşağıda vergi suçlarının, klasik anlamda cezalandırma yetkisi ile değerlendirilmesi düşüncemiz; öğretinin, içtihadın ve pozitif hukukun yaklaşımı ile ele alınacaktır.

## **2. Vergi Suçları**

Bu noktaya kadar ortaya koymaya çalıştığımız değerlendirmeler ışığında, vergilendirme yetkisi ve cezalandırma yetkisinin tarihin belli bir döneminden itibaren devletlerce aynı anda kullanılmaya başlandığı tespitine ulaşılabılır. Vergi suçlarının adeta vergi kavramı ile beraber doğduğu tespiti (Erman, 1988:3), esasında bu çakışma anına da işaret eder. *Erman*'a göre; (Erman, 1988:3), toplu yaşamının ilk devirlerinde, başka bir topluluğun mallarının yağma edilmesi sonucu elde edilen gelirin yönetene verilmemesi ilk vergi kaçakçılığıdır. Bu tutumla sömürgeci topladığı paranın tamamını yönetene aktarmayan mültezim de vergi kaçakçısıdır. Yazar'a göre (Erman, 1988:3), devlet ile birey arasında kamu hukuku ilişkisinden kaynaklanan alacak hakkının vaz'edilen emir ve yasaklara aykırı ifası vergi suçlarına vücut vermektedir.

Yazarın değerlendirmesi de esasen vergi suçlarını cezalandırma yetkisi ile okumamızı kolaylaştıracak tespitler içermektedir. Zira, devletin vergilendirme de dahil olmak üzere girdiği tüm ilişkilerde, otoritesini suç ve

ceza siyaseti<sup>27</sup> ile kuracağı açıktır. Bu anlamda devletin vergi suçlarına yönelik tutumunun kaynağını, öncelikle cezalandırma yetkisinde aramak yerinde olacaktır. Vergilendirme yetkisinin ise üzerinde otorite kurulmak istenen alanı (vergilendirmeye dair kamu düzeni) tanımaya ilişkin katkı sağlayacağı ifade edilebilir.

Vergilendirme yetkisi ve cezalandırma yetkilerinin son derece farklı birikimlerin ürünü olması da bir kesişimden ziyade ayrışma olduğunun göstergesidir. Ceza hukukuna dair her bir kavramın günümüzdeki anlam ve uygulamasına ulaşması kolay olmamıştır. Sayısız eser, yargı kararı, tartışma ve düşünsel emek ile şekillenen kurumların vergi suçlarına ışık tutması olsa olsa bir kazanım olarak kabul edilmelidir. Buna karşın vergi suçlarını, vergilendirmeye dair bir alt tartışma olarak görme çabası, söz konusu birikime sırt çevirme sonucunu da beraberinde getirir.

Her iki yetkinin günümüzdeki amaçlarının da farklı olduğu yapılacak değerlendirmelerde dikkate alınmalıdır. Devletlerin kamu giderlerini finanse etmek amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi ve bu amaçla oluşturulan hukuki-maddi düzen vergi suçlarının amacı ile birebir örtüşmemektedir. Buna karşın kamu düzenini birincil amaç olarak belirleyen cezai düzenin, vergi suçlarını değerlendirme için daha uygun bir araç olduğu açıktır. Zira, vergi suçlarının devletin mali düzeninden önce, kamu düzenini ihlal ettiği açıktır. Kaldı ki, devletin uğradığı vergi kaybının daha çok idari yaptırımlar ile tazmin

---

<sup>27</sup> Suç siyaseti Dönmezer/Erman tarafından devletin suçla savaş için izleyeceği tedbir ve araçların nelerden ibaret bulunacağını tayin hususundaki siyasetidir (Dönmezer/Erman, 1971:124).

edildiği hukuk sistemleri için bu sonuca ulaşmak daha da kolaylaşmaktadır. Zira böyle sistemler içerisinde idari yaptırım ile korunmak alan ile cezai yaptırım ile korunmak istenen alan arasındaki fark da belirginleşir.

Vergilendirme yetkisinin ve cezalandırma yetkisinin ağdaş anayasal sistemlerde yarattığı güvenceler de birbirinden farklılaşmaktadır. Vergilendirme yetkisinin günümüz anayasalarında düzenlenişinin, keyfi ve sınırsız bir şekilde kamu giderlerini finanse etme çabalarını engellediği açıktır. Bunun yanı sıra vergilendirmede adaleti sağlama, ekstra fiskal amaçlı vergilerin tahsilini sağlama gibi modern vergilendirme amaçları da bulunmaktadır. Buna karşın cezalandırma yetkisinin birey haklarını toplum lehine sınırlandırdığı bilinmektedir. Çağdaş anayasal devletlerin bu sınırlandırmaya uyacaklarına dair kuralların tamamen farklı kaygılarla şekillendiği göz ardı edilemez. Ceza hukuku bakımından var olan temel yönlendirici ilkelerin vergi suçlarını da kapsayacak şekilde anlaşılması gerekliliği de bu farklılıktan ortaya çıkmaktadır.

Bu noktaya kadar ifade edilmeye çalışılanlar ışığında varılabilecek ara sonuç vergi kaçakçılığının da dahil olduğu vergi suçlarının, binlerce yıllık düşünsel bir birikimin ürünü olan cezalandırma yetkisi ile tahlil edilmesi gerektiğidir. Bu anlamda vergilendirme yetkisi ile bir kesişmeden ziyade ayrışmanın varlığına işaret edilmeye çalışılmaktadır.

### a. Vergi Suçu Kavramı

Ortaya konulmaya çalışılan ayırımı karşın, çalışma konusunu oluşturan vergi suçlarının, vergi hukuku ve ceza hukukunun kesişim alanında yer aldığı ağırlıklı olarak ifade edilmektedir (Şenyüz, 2003; Bayraklı,2006). Öğretide bu kesişimin vergi ceza hukuku olarak isimlendirilmesi yönünde bir eğilim de bulunmaktadır<sup>28</sup>.

*Erginay'a göre (Erginay, 1984:22), bağımsız bir vergi ceza hukukunun oluşması ve kuralların genel ceza hukukundan ayrı işlemesi gerekmektedir. Bu sayede konunun kendi başına bir uzmanlık alanı olması da sağlanmış olacaktır. Bayraklı'ya göre (Bayraklı, 2006:8), “vergi ceza hukuku devletle yükümlüler arasındaki vergi ilişkisi nedeniyle doğan, devleti vergi kaybına uğratan veya kamu düzenini bozan suçları ve bunlara uygulanacak cezaları gösteren kurallar bütünüdür”.* Bu tanımda devleti vergi kaybına uğratan suçlar ifadesi ile vergi ziyai suçunun; kamu düzenini bozan suçlar ifadesi ile de hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçların ve usulsüzlük suçlarının kast edildiği anlaşılmaktadır.

Öğretideki bir başka görüşe göre (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2009:209) vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenmiş ekonomik suçlardır, dolayısıyla da ihlal edilen menfaat esasen hazine yararındır<sup>29</sup>. Vergi suçlarının hazine

---

<sup>28</sup> Vergi ceza hukuku adı altında ayrı bir disiplin olduğu yönündeki savların neredeyse tamamında, idari yaptırım içeren suçlar da kapsama alınmak istenmektedir. Oysa bu iki yaptırımın konusu, amacı, işleyişi tamamen farklı unsurlardan oluşmaktadır.

<sup>29</sup> Yazarlar hazine yararını aynı zamanda kamu yararı ile de koşut görmektedir.

yararına karşı işlenen ekonomik suçlar olduğu savına katılan bir görüşe göre de (Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, 2007:7) vergi suçları ile amaçlanan, bir yandan hazinenin vergi kaybının önlenmesi, diğer yandan kamu hizmetlerinin finansmanının sağlıklı bir şekilde işlemesidir. Bir başka görüşe göre (Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, 2007:197) vergi suçları salt TCK'da düzenlenmemiş olması nedeniyle tamamlayıcı suç ve ceza hukuku<sup>30</sup> kapsamına girmelidir.

Tüm bu görüşlerin yanı sıra vergi ceza hukuku adında bağımsız bir alan olmayacağı yönünde de savlar bulunmaktadır. *Donay'a* göre (Donay, 2008:39) -özel bazı düzenlemeler dışında- ceza hukukundan sapma göstermeyen bir alanın, bağımsızlığı da söz konusu olamaz. Donay özellikle idari yaptırım gerektiren suçları ayrı tutmak adına şu tanımla vergi suçlarına yaklaşmaktadır (Donay, 2008:40): *“ceza sadece suç teşkil eden bir eylemin sonucu olarak uygulanan yaptırımı teşkil ettiğinden, bu yaptırımın öngörüldüğü vergi hukuku alanındaki ve de ceza yargılaması sonucu saptanan ihlalleri vergi suçu olarak anlamak gerekir”*.

*Erman'ın* konu ile ilgili tespiti (Erman, 1988:2) vergi cezalarının amacının kamu idaresinin gelir kaynaklarını koruma çabası olduğuna dairdir<sup>31</sup>. Yazara göre, esasa ilişkin olarak vergi suçlarını diğer suçlardan ayıran bir yön de bulunmamaktadır.

---

<sup>30</sup> Yazarlara göre tamamlayıcı ceza hukuku ceza kanunları dışında düzenlenen suç ve cezalardır.

<sup>31</sup> Erman'ın bu görüşü öne sürdüğü dönemde vergi ziyanının varlığı vergi kaçakçılığı suçunun zorunlu sonuç unsuru olarak kabul edilmekteydi.

Öğretide yapılan tüm bu değerlendirmelerden genel eğilimin ayrı ve bağımsız bir vergi ceza hukuku disiplini yaratmaya yönelik olduğu sonucu çıkarılabilir. Oysa gerek tarihsel gelişim gerekse bugün gelinen nokta itibariyle oluşan kişisel kanaatimiz uyarınca, vergi ceza hukuku adında bağımsız bir alandan söz edilemez. Elbette ki vergi suçlarına ait öznel bazı kaygılar veya sorunlar bulunmaktadır. Ancak bu öznel durum ve kaygıların varlığı ayrı bir disiplinin varlığını da gerekli kılmamaktadır. Esasen pozitif hukuka da geleneksel olarak yansıyan genel ceza hukuku-özel ceza hukuku ayırımını bu husustaki sıkıntıları giderici niteliktedir. Bilindiği üzere, maddi ceza hukukuna<sup>32</sup> yönelik olarak yapılan ayırım uyarınca; genel ceza hukuku, suçlar ve yaptırımlara ilişkin ortak düzenlemeleri içermektedir (Demirbaş, 2009:61). Buna karşın özel ceza hukuku ile suç tiplerinin tanım ve yaptırımları belirlenmektedir. Suç tiplerinin bu şekilde sınıflandırılması vir gereklilik olduğu ifade edilmektedir (Ünver, 2003:798). Bu anlamda özel ceza hukuku, genel ceza hukukundan sapma gösteren durumlar bakımından doğacak sıkıntıları da gidermektedir. Başka bir söyleyişle her bir suç tipine ait özgün durumlar, o suçu düzenleyen kısımda özel hüküm olarak kaleme alınabilir. Bu durumda ayrı ve özel bir vergi ceza hukukundan bahsetmenin tek başına bir faydası olmayacaktır. Aksine bu yaklaşımla, ceza hukukunun var olan birikimine sırt çevirme sonucu açıkça ortaya çıkmaktadır. *Donay*'ın da ifade ettiği üzere basın suçları veya ticari suçlar nasıl ayrı birer disiplinin varlığını gerekli kılmıyorsa, vergi suçlarının da varlığı ayrı bir disiplini gerekli

---

<sup>32</sup> Maddi ceza hukuku ile kast edilen, muhakeme hukuku dışında kalan sadece suç ve cezalara dair kurallar içeren ceza hukuku alt alanıdır.

kılmamalıdır. *Donay*'ın bu örnekleri başka suçlar için de verilebilir. Banka hukuku ile bankacılık suçları; imar hukuku ile imar suçları; orman hukuku ile orman suçları arasındaki ilişki kanımızca vergi suçları ile vergi hukuku arasında da vardır. Cezai düzenin suç olarak kabul ettiği davranışların, aynı zamanda başka hukuk disiplinleri tarafından da düzenlemeye tabi tutulmuş olması, ceza hukuku bakımından yapılacak değerlendirmelerin farklılaşmasına yol açmayacaktır. Aksi durumda ceza hukukunun gerek toplum gerekse de birey lehine getirdiği güvenceler tartışma konusu olabilecektir. Vergi suçlarının TCK'dan ayrı bir kanunda düzenlenmiş olması dahi bu tespiti değiştirmeyecektir, zira ayrı bir kanunda düzenlenen suç tiplerinin de ceza özel hukukuna dair olduğu kabul edilmektedir (Demirbaş, 2009:61). Bu yaklaşımla özel hükümlerin sadece TCK'nın özel kısmından ibaret olmadığı, ceza içeren tüm kanunların da TCK'nın özel hükümlerine dahil olduğu kabul edilmektedir (Hafizoğulları, Güngör;2007:22).

Vergi suçlarının maddi ceza hukukunun özel kısmına ait bir okuma ile değerlendirilmesi sayesinde TCK'nın genel kısmı bu suçlar için de işlerlik kazanacaktır. Üstelik salt vergi suçlarına istisna durumlar yaratma olanağı da bu sayede elde edilmiş olur. TCK'nın sistematigi içerisinde dahi özel kısım içerisinde belli suç tiplerine özel düzenlemeler getirilebilir. Örneğin TCK'nın dava zamanaşımını düzenleyen 66. Maddesinin 6. fıkrası uyarınca zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden itibaren başlar. Bu genel düzenlemenin her tamamlanmış suçta dava zamanaşımının başlayacağı tarihi belirlediği açıktır. Bu açıklığa rağmen herhangi bir suça ait

özel düzenleme yapmanın yolu da açıktır. Keza, TCK m. 267/8'de iftira suçunda dava zamanaşımının, özel bir durum olarak ele alındığı görülür. Madde uyarınca; İftira suçundan dolayı dava zamanaşımı, mağdurun fiili işlemediğinin sabit olduğu tarihten başlar. Görüldüğü üzere kanun koyucu, iftira suçunda zamanaşımının başlangıcını, aynı zamanda suçun işlendiğinin açık olduğu an olan -mağdurun fiili işlemediğinin ispat edildiği an- ile çakıştırmaktadır. Ceza hukukunu temel ilke ve kurallarından sapma göstermeden özel durumları kavrama olanağının varlığı vergi suçları bakımından da kabul edilmelidir. Bu sayede örnek vermeye çalıştığımız durum özelinde, ceza hukukunun tüm kazanım ve birikimleri iftira suçu bakımından da geçerli kılınmış olmaktadır.

Sistemin bu şekilde ele alınmasının teori ve uygulama bakımından içerdiği en önemli sakınca ceza hukukunun göz ardı edilmesidir. Konu ile ilgili öğretide ceza hukukunun tüm ilke ve kurallarının vergi suçları bakımından da geçerli olduğu ifade edilse de, bu amacın pek de sağlanamadığı görülmektedir. Bir başka örnek ile savımızı destekleyecek olursak: VUK m. 371 ve m. 373'de yer alan pişmanlık kurumunun vergi kaçakçılığı suçu bakımından da geçerli olacağını ifade eden VUK 359. madde hükmü öne sürülebilir. Bu hüküm nedeniyle hürriyeti bağlayıcı suç işleyen bir kişi, salt yarattığı vergi kaybını idare harekete geçmeden telafi ettiği için kovuşturulamayacaktır. VUK'da yer alan bu hüküm nedeniyle ceza yargılamasının görev alanı, gönüllü vazgeçme, iştirak, teşebbüs gibi pek çok

ceza normu tartışılır veya uygulanamaz hale gelebilmektedir<sup>33</sup>. Salt hazinenin vergi kaybını telafi etmek için, idari yaptırımdan vazgeçmeyi içeren bir düzenleme nedeniyle TCK'ya sırt çevrilmektedir. Üstelik TCK'nın genel hükümleri arasında yer alan “gönüllü vazgeçme” kurumunun işleyişi de olanaksız hale getirilmektedir. TCK'nın bu şekilde devre dışı bırakılmasının olması gereken hukukun yanında, olan hukuk bakımından sakıncalar yarattığı rahatlıkla ifade edilebilir. Bu tespit vergi suçlarının, ceza özel hukuku gözlüğü ile değerlendirilmesi gerekliliğini bir kez daha ortaya çıkarmaktadır.

#### **b. Vergi Suçları ile Korunan Menfaat**

Devletin cezai düzen ile korumaya çalıştığı menfaat aslında suç ve ceza politikasının ürünüdür. Bu politikanın kamu düzenini korumanın yanı sıra, topluma yön verme amacıyla olduğu da ifade edilmektedir (Toroslu, 2008:18). Bu anlamda cezai düzenin işlevlerine TCK'nın 1. maddesinde açıkça yer verilmektedir<sup>34</sup>. Buna göre “*Ceza Kanununun amacı; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir...*” Madde metninden de anlaşılacağı üzere cezai düzen ile birden fazla menfaatin elde edilmesi amaçlanmaktadır.

---

<sup>33</sup> Bu ve benzeri pek çok düzenlemenin ceza normlarının uygulamasını olanaksızlaştırdığı bilinmektedir. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında konuya dair diğer örneklerle de yer verilecektir.

<sup>34</sup> TCK'da amacın bu açıklıkla ifade edilmesi öğretide eleştirilmektedir. Mevzuata bu şekilde amaç ekleme alışkanlığının bilinen ve hatta bir kısmı anayasal güvence altında olan kurumların yersiz ifadesi olduğu öne sürülmektedir (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:5).

Vergi suçları özelinde korunmaya çalışılan menfaatin ortak olduğu; vergi suçlarının hazine yararını ve dolayısıyla kamu yararını koruduğuna yönelik genel bir kanı mevcuttur (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2009:209). Ayrıca vergi suçlarının, devletin sağlıklı gelir elde etmesine dair kamu yararını tesis etmeyi amaçladığı da öne sürölmektedir (Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, 2007:7). Donay'a<sup>35</sup> göre, vergi suçları ile korunmaya çalışılan kamu düzeni devletin ekonomik alanda kalan kamusal düzenine ilişkindir (Donay, 2008:12).

Vergi suçlarının korumaya çalışıldığı menfaat saptanırken salt kamu düzeni kavramından hareket etmek söz konusu suçların ayırıcı niteliklerini saptamak bakımından yeterli değildir. Bu konuda daha somut amaçlara ulaşmak adına, hürriyeti bağlayıcı yaptırım öngörölen her bir suç tipi için ayrı tespitlerde bulunmak gerekir. Her bir suçun korumaya çalışıldığı kamu düzeni farklılıklar içermektedir. Bu tespitleri yapmaya çalışırken de vergi suçlarının Türk Ceza Kanunu'nun özel kısmının bir parçası olduğu değerlendirmemiz de yönlendirici olabilecektir. Dolayısıyla her bir vergi suçunun amacını, bu suçların aynı zamanda Türk Ceza Kanunu'nun özel kısmının birer normu olması saptamasıyla değerlendirmek gerekmektedir. Bu değerlendirme de

---

<sup>35</sup> Yazara göre vergi ziyanının kaçakçılık suçunun bir unsuru olarak aranmıyor olması, korunmaya çalışılan menfaat tartışmalarında dikkate alınmalıdır. Ancak Yazar mevcut durumda dahi bir zarar suçu olduğundan bahisle analizinin sonucunu değıştirmeme eğilimindedir.

TCK'nın özel kısmını<sup>36</sup> oluşturan ikinci kitabının dört kısmı dikkate alınmalıdır<sup>37</sup>.

Öncelikle VUK m. 362'de düzenlenmiş olan “vergi mahremiyetini ihlal” suçu<sup>38</sup> bakımından konuya bakıldığında, korunmaya çalışılan menfaatin ekonomik-sınai-ticari yaşamı korumak olduğu saptanabilecektir. Suçun korunmaya çalışıldığı menfaatin, VUK m. 5'de sayılan kişilerce<sup>39</sup> bilinen sırların ifşa edilmesi ile doğacak tehlikeyi önlemek olduğu açıktır. VUK m. 362'nin suça uygulanacak yaptırım konusunda, TCK m. 239 hükmüne atıf yapması da korunmaya çalışılan kamu düzeninin hangi unsura yönelik olduğu konusunda ipucu vermektedir. Zira, TCK'nın 239. maddesi “Ticarî Sır, Bankacılık Sırrı Veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi Veya Belgelerin Açıklanması” başlığı altında, aynı suçu ekonomik sanayi ve ticarete ilişkin suçlar kısmında düzenlemektedir.

---

<sup>36</sup> Bu kısımlar; Birinci Kısım: Uluslar arası Suçlar, İkinci Kısım:Kişilere Karşı Suçlar, Üçüncü Kısım:Topluma Karşı Suçlar, Dördüncü Kısım:Millete ve Devlete Karşı Suçlar şeklindedir.

<sup>37</sup> 765 sayılı eTCK'da bu ayırım şu şekilde idi: Devlet aleyhine işlenen cürümler, hürriyet aleyhine işlenen cürümler, devlet idaresi aleyhine cürümler, adliye aleyhine cürümler, amme nizamına müteallik kabahatler, amme nizamı aleyhine cürümler, ammenin selameti aleyhine cürümler, adabı umumiye ve nizamı aile aleyhine cürümler, mal aleyhine cürümler, şahıslara karşı cürümler.

<sup>38</sup> Vergi mahremiyetini ihlal; VUK m. 5'de mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa etmek veya kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanmak olarak ifade edilmektedir.

<sup>39</sup> Vergi mahremiyetini ihlal bir özgü suç olup ancak şu kişilerce işlenebilir: 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.

Bir diğerk vergi suçu olan “mükellefin özel işlerini yapma” suçu<sup>40</sup> VUK m. 363’de düzenlenmiş bir özgü suçtur. Bu suç ile korunmak istenen menfaat; “kamu idaresinin güvenilirliği” olarak tespit etmek yerinde olacaktır. Zira TCK’nın 257. maddesinde düzenlenen görevi kötüye kullanma suçu ile aynı amaca yönelik olduğu her iki normun lafzından anlaşılmaktadır. Ayrıca VUK m.363’ün yaptığı atıf gereği mükellefin özel işini yapma suçunun cezası TCK m.257. maddesindeki ceza ile aynıdır. TCK m. 257’nin görevi kötüye kullanma suçunu düzenlemesi ve bu suçun da kamu idaresinin güvenilirliği ve işleyişine karşı suçlar arasında kaleme alınması, mükellefin özel işlerini yapma suçu ile açık bir paralelliğe işaret etmektedir.

Çalışma konumumuzu oluşturan “vergi kaçakçılığı” suçu bakımından aynı değerlendirme yapıldığında şu tablo ile karşılaşılmaktadır: Vergi kaçakçılığı suçunun korumaya çalıştığı kamu düzeninin “kamu güveni” olduğu kabul edilmelidir. TCK’nın ikinci kitabının “Topluma Karşı Suçlar” başlıklı üçüncü kısmında, dördüncü bölümü oluşturan suçlar da aynı sınıfta kategorize edilmektedir<sup>41</sup>. TCK’nın bu kısmında düzenlenen resmi belgede sahtecilik ve özel belgede sahtecilik suçlarının özellikle vergi kaçakçılığı suçu ile paralellikler içerdiği görülmektedir<sup>42</sup>. Her iki suç tipini düzenleyen

---

<sup>40</sup> Mükellefin Özel İşlerini Yapma; VUK m. 363’de, “mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunmak” olarak tanımlanmıştır.

<sup>41</sup> Anılan suçlar: parada sahtecilik, kıymetli damgada sahtecilik, mühürde sahtecilik, resmi belgede sahtecilik, resmi belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek, resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan, özel belgede sahtecilik, özel belgeyi bozmak, yok etmek, gizlemek, açığa imzanın kötüye kullanılması olarak sıralanmaktadır.

<sup>42</sup> TCK’da topluma karşı işlenen suçları oluşturan on bölüm şu şekildedir: Birinci bölüm: genel tehlike yaratan suçlar; İkinci bölüm: Çevreye karşı suçlar; Üçüncü bölüm: Kamunun

maddelerin korumaya çalıştığı menfaat ile vergi kaçakçılığı suçu ile korunmaya çalışılan menfaatin aynı olduğu maddelerin lafzından da anlaşılmaktadır. Her şeyden önce resmi belge olarak tanımlı belgeyi düzenlemek, bozmak, yok etmek veya gizlemek VUK m. 359’da tanımlı seçimlik davranışlarla neredeyse örtüşmektedir. Aynı şekilde birden çok davranışlı suç olan özel belgede sahtecilik suçu için gerekli aldatıcı bir şekilde düzenlemek veya kullanmak fiillerinin de VUK m. 359 ile benzerlikler içerdiği görülmektedir<sup>43</sup>. Dahası vergi kaçakçılığı suçlarından olan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme suçlarına ilişkin normların, belgede sahtecilik suçları karşısında özel norm niteliğinde olduğu kabul edilebilir (Yiğit, 51:2003; Saban, 2000:98; Şengöz, 2008:122). Vergi kaçakçılığı suçunun daha net değerlendirmeye tabi tutulabilmesi için, korumaya çalıştığı “kamu güveni” kavramına daha yakından bakmak faydalı olacaktır.

Kamu güveni kavramının, esas olarak sahtekârlık içeren fiiller ile zarar göreceği kabul edilmektedir<sup>44</sup> (Erem, Toroslu, 1999:244). Söz konusu sahtekârlığın ortaya çıkması ise toplumun geneli tarafından kabul gören bir belge, işaret, simge vb’nin aldatıcı niteliğe bürünmesi ile söz konusu

---

sağlığına karşı suçlar; Dördüncü bölüm: Kamu güvenine karşı suçlar; Beşinci bölüm: Kamu barışına karşı suçlar; Altıncı bölüm: Ulaşım araçlarına ve sabit platformlara karşı suçlar; Yedinci bölüm: Genel ahlaka karşı suçlar; Sekizinci bölüm: Aile düzenine karşı suçlar; Dokuzuncu bölüm: Ekonomi, sanayi ve ticarete karşı suçlar; Onuncu bölüm: Bilişim alanında suçlar.

<sup>43</sup> Söz konusu fiiller ile vergi kaçakçılığı arasındaki benzerliklere çalışmanın ikinci kısmında ayrıca değinileceği için detaya girilmemektedir.

<sup>44</sup> Erem, Toroslu’ya göre kamu güvenini bozucu sahtecilik esasen sahtelik olmamayı, gerçek olmamayı karşılamaktadır. Bu anlamda yazarlar gerçek olmayan ile doğru olmayan arasında da bir ayrım yapmaktadır.

olmaktadır. Gerçekten de kamu güveni insanların toplum halinde yaşamasının sonucu oluşan objektif bir kavramdır (Bakıcı, Yalvaç, 2008:490). Öğretide (Erman/Özek, 1996:9) kamu güveni kavramı şu şekilde tanımlanmaktadır:

*“Kamunun güveni, hukuk düzeninin herhangi bir hukuki olayı ispat yeteneğini tanıdığı şeylerle, doğruluk ve gerçekliğine herkes tarafından güvenilmesini emrettiği dış şekil alametlerin sahtekarlıktan korunmalarını görmek ve bilmekten ibaret genel ve toplumsal bir hak ve menfaattir”.*

Yukarıdaki tanımda vurgu yapılan kamu hayatının esasının ortak güven olduğu ve bu güvenin ortadan kalkmasının ortaklaşa yaşamı olanaksız kıldığı öğretide kabul edilir (Hafızoğulları, Güngör, 2007:27). Kamu güveni kavramı sayesinde, insanlar birbirleri ile ve aynı zamanda devlet ile girdikleri ilişkileri sağlıklı şekilde yürütebilmektedirler. Sosyal yaşamın, belli bir zaman ve belli bir yerde, halkın çoğunluğunun belirli alametlere ve belgelere beslediği güven sayesinde devam edebildiği sıklıkla ifade edilmektedir (Erem, Toroslu, 1999:240). Girdiği her iktisadi ilişki neticesinde; aldığı paranın, faturanın, senedin vb belgenin gerçekliğini, her seferinde test etmek zorunda hisseden birey için toplum halinde yaşamak çekilmez hale gelecektir. Esasen bu tip belgenin alındığı andan sonrasına yönelik bir kanıtlama aracı veya güvence teşkil etmesi de kamu güveni ile olan ilişkiyi ortaya koymaktadır. Tüm bu değerlendirmelerle vergi kaçakçılığı suçunun tıpkı belgede sahtekârlık suçlarında olduğu gibi kamu güvenine karşı işlenmiş suçlar

arasında kabul edilmesi gerekmektedir. Böylece vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımı bağlanmış olması ile de kamu güvenliğini koruma menfaatinin açığa çıktığı daha net görülebilir. Zira vergi kaçakçılığı suçunun maddi konusunu oluşturan defter, kayıt ve belgelerin toplum ve idare tarafından doğruluğuna kanaat getirilmiş hukuki veya maddi durumları içerdiğini kabul gerekir. Üzerinde hesap veya muhasebe hilesi yapılan bir defter hem denetim yetkisini kullanan idareyi yanıltmakta; hem de bu deftere bakarak ticari değerlendirme (*due diligence*) yapan özel kişileri yanıltmaktadır. Yine bir defter veya belgenin tahrif edilmesi veya gizlenmesi, bir takım hukuki maddi vakıaların özel kişiler ve idare tarafından öğrenilememesi veya yanlış öğrenilmesi sonucunu doğuracaktır. Sahte veya muhteviyatı itibarı yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme durumunda ise bu belgelerin yaratacağı tüm kamu hukuku ve özel hukuk sonuçlarına dair güven sarsılmış olacaktır. Bir faturanın sahte olarak düzenlenmesi ile; bir yandan idarenin vergi toplama konusunda sahip olması gereken güveni sarsılmış, diğer yandan faturada tevsik edilen gerçek dışı durum himaye edilmiş olacaktır. Defter tutuma ve belge düzenleme ile ilgili ödevlerin sadece VUK tarafından değil, başkaca kanunlarca da düzenlenmiş olması kamu güveninin hem devlet bakımından, hem de kamu bakımından bozulma riskinin varlığını ortaya koyar. Defter ve belge ile ilgili TTK, SPK ve benzeri mevzuat hükümleri farklı kamu güvenlerini tesis amacındadır.

Suçların sadece tek bir menfaati koruduğunu söylemek isabetli değildir. Zira suçların doğrudan koruduğu menfaatin yanı sıra, dolaylı

koruduğu menfaat de bulunabilir. Bu anlamda kamu düzenine veya bu düzeni korumakla yükümlü devlete zarar vermeyen suç bulunmamaktadır (Toroslu, 1970:161). Vergi kaçakçılığı suçunun korumaya çalıştığı menfaat de sadece kamu güveni değildir. Bu suç ile aynı zamanda bireye ve devlete yönelik bazı menfaatin de korunduğu kabul edilmelidir (Sancar, 2004:23). Kamu güveni aleyhine işlenen tüm suçların, aynı zamanda devlet aleyhine işlenmiş suçlar arasında düzenlenmesi gerektiği görüşüne ise itiraz edilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu için de geçerli olan bu itiraza göre bu suçlarda devletin menfaati ikinci planda, kamu güveni ise ikinci plandadır (Erem, 1961:103). Vergi kaçakçılığı suçunun bireyin maddi zarara uğramasına engel olma amacı, ikincil korunan menfaat olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak bu amacın oldukça dolaylı bir sonuç şeklinde ortaya çıktığını kabul etmek gerekmektedir. Zira, kamu güvenine karşı suçların hiçbirisi TCK'da yer alan "Kişilere Karşı Suçlar" arasında kategorize edilmemiştir. Kaldı ki pek çok sahtek arlık suçunda, kişilerin maddi kayba uğraması suçun ortaya çıkmasının bir koşulu olarak aranmamaktadır. TCK'nın sistematığı gereği bireyi doğrudan korumayı amaçlayan fiiller zaten "Kişilere Karşı Suçlar" kısmında düzenlenmiştir. Bu anlamda dolandırıcılık suçunun doğrudan korumaya çalıştığı menfaatin bireysel hak olduğu açıktır. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından da doğrudan kamu güvenini korumanın dışında, dolaylı olarak bireyi koruma amacının varlığı kabul edilmelidir. Vergi kaçakçılığı suçuna konu bir kısım seçimlik davranışın aynı zamanda bireyi doğrudan koruyan menfaate dönüştürdüğü durumlar zaten bulunmaktadır. Örneğin,

TCK m.161’de hileli iflas başlığı altında ve kişilere karşı suçlar arasında düzenlenen hüküm şu şekildedir:

*“(1) Malvarlığını eksiltmeye yönelik hileli tasarruflarda bulunan kişi, bu hileli tasarruflardan önce veya sonra iflasa karar verilmiş olması hâlinde, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Hileli iflasın varlığı için;*

*a) Alacaklıların alacaklarının teminatı mahiyetinde olan malların kaçırılması, gizlenmesi veya değerinin azalmasına neden olunması,*

*b) Malvarlığını kaçırmaya yönelik tasarruflarının ortaya çıkmasını önlemek için ticari defter, kayıt veya belgelerin gizlenmesi veya yok edilmesi,*

*c) Gerçekte bir alacak ve borç ilişkisi olmadığı hâlde, sanki böyle bir ilişki mevcutmuş gibi, borçların artmasına neden olacak şekilde belge düzenlenmesi,*

*d) Gerçeğe aykırı muhasebe kayıtlarıyla veya sahte bilanço tanzimiyle aktifin olduğundan az gösterilmesi, gerekir”.*

Görüldüğü üzere doğrudan amacı kamu güvenini korumak olan vergi kaçakçılığı suçuna konu bazı davranışlar, aynı zamanda hileli iflasa yol açarak bireyi koruyan bir suça da vücut vermektedir. Bu durumda defter, kayıt ve belgeleri gizleyen kişi, vergi kaçakçılığı suçuna vücut vererek kamu güvenini bozmanın yanı sıra; hileli iflasa yol açarak iflas eden tüzel kişilik ile ilişkili kişilere maddi zarar vermek suretiyle bireysel haklara da zarar verebilmektedir. Birden fazla menfaatin ihlal ediliyor olması, vergi kaçakçılığı suçlarının korumayı sağladığı birincil menfaat ile karşılaştırma gereğini doğurmaz. Zira birden fazla menfaati ihlal eden diğer bazı suçlar açısından da birincil menfaatin ön plana çekildiği görülebilmektedir. Örneğin, öğretide karşılıksız çek keşide etme suçu bu duruma örnek olarak gösterilmektedir. Bu

suçta şikayetin geri alınmamış olması halinde dahi, keşidecinin çek karşılığını ödemesinin kamu davasını ve infazı sonlandıracağı hatırlatılmakta ve buna rağmen korunan menfaatin kamusal güven olduğu sonucundan vazgeçilmemektedir (Feyzioğlu, 2001:21).

Vergi kaçakçılığı suçunun TCK dışındaki bir kanunda düzenlenmiş olması yukarıda yapılan değerlendirmelerde sapmaya yol açmamaktadır. Zira yukarıda TCK dışındaki ceza normlarının da, ceza hukukuna ve dolayısıyla TCK'nın özel kısmına dahil olduğuna işaret edilmiştir. Bununla beraber TCK dışındaki suçların da yorumlama ve uygulama açısından TCK'nın özel kısmının tasnifine tabi tutulması gerekmektedir. Aksi durumda kanun koyucunun suç ve ceza siyaseti ile korumaya çalıştığı alanlara dahil olmayan sui generis suç kategorileri yaratılmış olacaktır. Bu durumda TCK dışında düzenlenmiş, vergi kaçakçılığı suçunun tasnifinde TCK'nın ayırımına sadık kalmak gerekecektir. Yargıtay uygulamasında da TCK dışında kalan suçları anılan şekilde sınıflandırma çabası görülmektedir. Yerleşik kararlarında CGK<sup>45</sup> İcra İflas Kanununun 74 üncü maddesine göre icra dairesine bildirilmesi gerekli beyanın gerçeğe aykırı surette yapılmış olması bağımsız suç olarak düzenlendiği tespit edilmiş ve bu suçun koruduğu hukuki yararın kamu güveni olduğuna değinilmiştir. Yine bir başka kararında da Yargıtay

---

<sup>45</sup> Yrg. CGK, E. 2009/16.HD-15, K. 2009/138, T. 26.5.2009; CGK, E.2005/17-109, 2005/105, 27.9.2005.

CGK<sup>46</sup> nafaka borcunu ödememe suçunun kamu güvenini bozan suç niteliğinde olduğunu tespit etmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçunun kamu yararını (*hazine yararı veya devlet geliri özelinde*) bozduğu yönündeki ortak kanı da yukarıdaki değerlendirmeye eleştiriye açık hale gelmektedir. Yukarıda ifade edilmeye çalışıldığı üzere, vergi kaçakçılığı suçu ile doğrudan korunan menfaat olan kamu güveninin yanı sıra ikincil korunan menfaat de bulunabilecektir. Öğretide işaret edilen hazine yararı kanımızca bu suç ile korunan dolaylı bir menfaattir. Zira, vergi kaçakçılığı suçunun sağlıklı bir iktisadi yaşamın oluşması amacı ile vazedildiği gerçeği, esasen devlet menfaatini ikincil konuma itmektedir. Bu noktada tüm kamu güvenini bozan suçlarda olduğu gibi, suçu işleyenin maddi kazanç elde etme gayesi vardır. Hatta bu gayenin hazineyi gelir kaybına uğratma olasılığı da bulunmaktadır. Ancak hazinenin uğrayacağı olası gelir kaybını telafi amacı, esas amacın oldukça gerisinde bulunmaktadır. Keza doğrudan devlet idaresini korumayı amaçlayan suç tipleri dikkate alındığında aradaki fark daha da belirginleşmektedir. Esasen devlete karşı suçlarda toplumun ortak çıkarlarını temsil eden devlet korunurken; topluma karşı suçlarda toplumun ortak güveninin istismarı engellenmek istenmektedir. Bu ayırıma örnek olması bakımından zimmet suçu ile resmi belgede sahtecilik suçu karşılaştırılabilir. Bilindiği üzere zimmet, kamu görevlileri tarafından devlete karşı işlenmiş ve doğrudan devleti koruyan bir suçtur (Özgenç, 2009). Buna karşın resmi

---

<sup>46</sup> Yrg. CGK, E. 2001/17-281, K. 2001/284, T. 11.12.2001: "...cebri icradan öncesi nafaka borçlarının ödenmemesinin suç oluşturmayaacağına ilişkin genel kabul de nazara alındığında, bu suç bakımından korunmak istenilen yararın "borcun ödenmemesi" olmayıp bir mahkeme hükmüne uyulmasının sağlanmasına ilişkin "kamu güveni" olduğu ortaya çıkmaktadır".

belgede sahtecilik de kamu görevlileri tarafından işlenebilen ve doğrudan kamu güvenine karşı suçlar arasında düzenlenen bir suçtur. Ancak resmi belgede sahtecilik suçu ile devlet menfaati de dolaylı olarak korunmuş olmaktadır. Bu karşılaştırmada vergi kaçakçılığı suçunun, tıpkı belgede sahtecilik suçu gibi doğrudan kamu güvenliğini koruyan; ancak dolaylı olarak da devlet menfaatini koruyan bir suç olarak kabulü gerekir.

Vergi kaçakçılığı suçunun hazine yararını koruduğu düşüncesine, idari yaptırım öngörülen vergi suçları nedeni ile de karşı çıkılabilir. Zira VUK m. 341 ve m. 344 uyarınca mükelleflerin vergi ziyası olarak isimlendirilen vergisel hazine zararına yol açması ayrıca yaptırıma bağlanmıştır. VUK'un kayba uğratılan vergiyi tazmin edici düzenlemeler içermesi karşısında vergi kaçakçılığının da aynı amaca hizmet ettiğini söylemek güçleşmektedir. Aksi düşünce, idari yaptırım ve adli yaptırımın aynı ve tek amaca hizmet ettiği sonucunu doğurabilecektir.

Öğretide vergi kaçakçılığı suçu için vergi kaybının aranması veya aranmamasının korunan menfaat bakımından da sonuç doğurduğuna dair tartışma da yapılmaktadır (Donay, 2008:13; Şenyüz, 2005:14). Kanımızca vergi kaçakçılığı suçunun ortaya çıkması bakımından, vergi ziyasının aranıyor olması veya olmaması korunmaya çalışılan menfaat arayışı bakımından bir sonuç doğurmamalıdır. Zira kamu güvenliğini aleyhine işlenmiş suçlarda korunmaya çalışılan doğrudan menfaatin, hazine yararı olmadığı savımıza yukarıda değinilmişti. Aynı yaklaşımla dolaylı bir menfaatin zarar görmüş

olması ve olmaması doğrudan korunan menfaate yönelik tespitlere etki etmeyecektir. Kaldı ki vergisel bir sonucun aranmaması ile birlikte korunan menfaatin, hazine yararını kapsamayacağı kabul edilmektedir (Saban, 2000:95). Esasen, belgede sahtecilik suçları bu savımızı destekleyecek ve örnekleyecek şekilde düzenlenmiş bulunmaktadır. TCK'nın 204 ve devamı maddelerinde düzenlenen belgede sahtecilik suçlarında, sahte belgenin kullanılmasının suçun bir unsuru olduğu durumların yanı sıra, salt belgenin düzenlenmesinin tek başına suçu oluşturduğu durumlar da bulunmaktadır. Zira kamu güveni aleyhine işlenen suçlar bakımından, suçun bir zarar suçu veya tehlike suçu olarak düzenlenmiş olması korunmaya çalışılan menfaati değiştirmemektedir<sup>47</sup>.

### **c. Vergi Suçlarının Ekonomik Suç Olup Olmadığı Tartışması**

Son dönemde oldukça sık tartışılan bir konu olan “ekonomik suç” kavramının vergi suçlarını da kapsayıp kapsamadığının tartışılması gerekmektedir. Böyle bir tartışmada öncelikle ifade etmek gerekir ki ceza hukuku bakımından ekonomik suç kavramının tartışılmaya değer bir karşılığı bulunmamaktadır<sup>48</sup>. Zira suçların ve cezaların tabi olduğu tasnifler arasında ekonomik suç adı altında bir kategori de bulunmamaktadır. TCK'nın özel hükümlerine bakıldığında da ekonomik suç kavramını doğrudan karşılayan bir suç tipine de rastlanmamaktadır.

---

<sup>47</sup> Bu tartışma daha çok suçun manevi unsurunun oluşumu bakımından önem arz etmekte olup ilerleyen kısımlarda bu bakımdan ele alınacaktır.

<sup>48</sup> Özgenç'e göre, “Ekonomik suça ekonomik ceza formülü, ceza hukuku biliminin kabul ettiği kural değildir. “Ekonomik suça ekonomik ceza” tekerlemesine, hiçbir ceza hukukçusu taraftar değildir” (Özgenç, 2005:76).

Ceza hukuku teorisi bakımından kabul görmeyen ekonomik suç kavramını tanımlama çabalarının genellikle hukuk disiplininin dışından gelmesi dikkat çekicidir. Güvel'e göre (Güvel, 2005:29), ekonomik suç *“özel, profesyonel ya da teknik becerileri olan kişiler tarafından kişisel veya vergisel kazancı ya da diğer birey veya birimler aleyhine haksız kazancı sağlama amacıyla genellikle aldatma ya da yalan beyanda bulunma yoluyla işlenen yasadışı bir eylem”* olarak tanımlanabilir. Türkkan'a (Türkkan, 2005:35) göre ise, ekonomik suç *“ekonomik amaçlarla gerçekleştirilmiş yasadışı eylem”* olarak kabul edilmelidir.

Vergi suçlarını ekonomik suç kategorisinde gören yaklaşımlar (Üzeltürk, 2005:210) bu savlarını şu sonuca bağlamaktadır: *“Bu konuda daha makul gözüken kademeli bir yaklaşımdır. Bu kapsamda ağır nitelikli ve ülke ekonomisi ve fertlerin haklarına büyük zararlar veren fiiller suç sayılmalı, diğerleri idari müeyyidelerle karşılanmalıdır. Burada fiilin verdiği bu zarara göre bir ayırım yapılması yanın da, fiilin tekrarlanması halinde de kademeli ceza verilmesi ve ilk seferde verilen idari cezanın hapis cezasına dönüşmesi sağlanmalıdır”*.

Ekonomik suçlar adı altında ayrı bir kategori yaratmaya yönelik yukarıda yer verilen görüşlerin ortak yönü failin amacını esas alan bir değerlendirme çabasıdır. Buna göre failin ekonomik çıkar elde etme amacına yönelik olarak işlediği suçlar ekonomik suç olarak kabul edilmelidir. Failin

suçu işleme konusundaki uzmanlığı da ekonomik suçların ortaya çıkması bakımından bir hareket noktası olarak alınmaktadır.

Modern ceza hukukunda, suçları pozitif hukuk bakımından tasnif etme kaygısının ceza özel hukuku adı altında bir alt alanı doğurduğu ve bu alanın da bir güvence sağladığı bilinmektedir<sup>49</sup>. Suçun tasnifini yöntem olarak belirlemiş ceza özel hukukunda, hangi ölçütten hareket edileceği sorunu yoğun şekilde üzerinde durulan konularından olmuştur<sup>50</sup>. Suçları tasnif etmek adına pek çok ölçüt geliştirilmiş bulunmaktadır<sup>51</sup>. Kullanılan ölçütler arasında “saik kriteri”nin de yer alıyor olması, “ekonomik saikle işlenmiş suçları” ayrı bir sınıflandırmaya tabi tutma çabası ile örtüşebilir. Ancak saik kriterinin kullanılmayan ve en çok eleştiri alan kriterlerden birisi olduğu da unutulmamalıdır (Erem, Toroslu, 1999:19). Ceza hukuku öğretisinde ve modern ceza hukuku sistemlerinde kabul edilen tasnif kriterinin “suçun hukuki konusu kriteri” olduğu bilinmektedir (Erem, Toroslu, 1997:19). Buna göre her suçun ihlal ettiği bir menfaat veya varlığın bulunuşu tasnife esas alınmalıdır. Beccaria’dan (Beccaria, 2010:55) günümüze gelen bu kriterin TCK bakımından da temel alındığı açıktır. Bir suçun bu tasnife uygun olarak sınıflandırılması, o suçun anlamlandırılması, yorumu, uygulaması ve gelişmesi bakımından arz ettiği öneme ceza hukuku öğretisinde de işaret edilmektedir (Erem, Toroslu, 1997:36). Tüm bu; tartışmalarla pozitif hukukta

<sup>49</sup> Soyaslan’a göre ceza özel hükümlerinin olmadığı bir ülkede yargıcın keyfiliği sonucu kendiliğinden doğar (Soyaslan,1997:18).

<sup>50</sup> Suçları tasnif amacı ile kullanılan kriterlerin belli başlıları şu şekilde sıralanmaktadır (Erem, Toroslu, 1999:13 vd): Manevi unsur kriteri, saik kriteri, suçlu kriteri, failin sıfatı kriteri, pasif süje kriteri, ceza kriteri, davranış ve sonuç kriteri, suçun işlendiği zaman kriteri, suçun maddi konusu kriteri, kanuni tip kriteri, suçun hukuki konusu kriteri.

<sup>51</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Ünver, 2003.

sonuç doğuran ve yüzlerce yıldır tartışılan suç tasnifinin “ekonomik suç” retoriği ile neden terk edilmeye çalışıldığı açık değildir. Bu kavramın sistemle olan çelişkisi bir yana, nasıl bir katkı yapacağı dahi ortaya konamamıştır.

Ceza hukuku öğretisinde de belli bir ekonomik suç kategorisi yaratma eğilimine destek verilmediği görülmektedir. Örneğin *Sancar’a* göre (Sancar, 2002:5): “*Belli bir ekonomik suç tipinden değil, ekonomik suç sayılan fakat ihlal ettikleri hukuki değer bakımından değişiklikler arz eden pek çok farklı nitelikteki suçtan söz etmek doğru olur*”. Öğretide ekonomik suç olarak kabul edilen bir kısım suçların kamu güvenini sarsan suçlar arasında sınıflandırıldığına dair değerlendirmeler de yer almaktadır (Feyzioğlu, 2001:21). Bu anlamda belli kişiler bakımından doğan ekonomik zararların telafi ediliyor olmasının, aynı zamanda kamu güvenini koruma amacını geri plana itmediği de tespit edilebilmektedir. Aynı yaklaşım bir suçun kamunun ekonomik menfaatlerine zarar veriyor olması için de kullanılabilir.

Vergi suçlarının TCK kapsamında yapılan tasnif uyarınca kamu güvenine karşı suçlar arasında sınıflandırılması gerekliliğine yukarıda değinilmişti<sup>52</sup>. Bu şekilde vergi suçlarının yorumu, anlamı, uygulaması ve gelişmesinin de önündeki yol açılmış olmaktadır. Vergi suçlarını ekonomik suç olarak tanımlama çabalarının, beraberinde ekonomik bir ceza beklentisi içereceği de açıktır. Bu durumda vergi suçlarını, uygulanacak yaptırım uyarınca tasnif etme çabası da belirmiş olmaktadır. Ancak yaptırıma göre

---

<sup>52</sup> Bkz. s. 31.

suçları tasnif etme çabasının da eski bir ceza hukuku anlayışı olduğu kabul edilmelidir. Kaldı ki vergi suçlarının yarattığı ekonomik tahrifat olan hazine kaybının idari yaptırımlarla karşılandığı da bilinmektedir.

Çalışmada bu noktaya kadar vergi kaçakçılığı suçunun da kapsamında olduğu vergi suçlarına yönelik tespitler yapılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın kalan kısmını yönlendirmesi amacı ile varılan ara sonuç uyarınca: vergi kaçakçılığı suçu cezalandırma yetkisi ile değerlendirilmesi gereken bir ceza hukuku konusu olup esasen kamu güveni aleyhine işlenmiş suçlar arasında kabul edilmelidir.

#### **d. Vergi Suçu - Vergi Kabahati Ayırımı**

Vergi suçlarının değerlendirme konusu yapıldığı hemen her tartışmada idari yaptırım gerektiren vergi suçları (*veya idare tarafından yaptırıma bağlanan*) ve adli yaptırım (*veya ceza mahkemeleri tarafından yaptırıma bağlanan*) gerektiren vergi suçları ayırımına yer verilmektedir. Pedagojik olarak son derece isabetli kabul edilebilecek bu ayırım, 5237 sayılı TCK ve 5236 sayılı Kabahatler Kanunu'nun eş zamanlı olarak yürürlüğe girmesi ile gözden geçirilmesi gereken bir ayırım halini almıştır. İdari yaptırım gerektiren vergi suçlarını vergi kabahati, buna karşın, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektirenleri ise doğrudan vergi suçu olarak isimlendirme eğilimine dair değerlendirmelere aşağıda kısaca yer verilmektedir.

## 1. Genel Olarak Suç – Kabahat Ayırımı

Kabahatler ile suçların ayırımı konusu, idare hukuku ve ceza hukuku bakımından önemli sonuçları olan güncel bir tartışmayı barındırmaktadır. Bu tartışmaya, ceza hukukunda, suçları tasnif etmeye yönelik çabalar bakımından önem atfedildiği görülmektedir. Öğretide kabahat ve suç ayırımının da suçun ağırlığına göre yapılan bir ayırım olduğu bu anlamda kabul edilmektedir (Artuk, Gökçen, Yenidünya, 2009:222).

Kabahati suçun bir türü olarak görme eğiliminin ilk olarak 1810 tarihli Fransız Ceza Kanunu tarafından tercih edildiği bilinmektedir<sup>53</sup> (Toroslu, 2008:97). Kabahati bu şekilde bir suç türü olarak kabul eden 1879 tarihli Alman Ceza Kanunu 1975 yılında bu tercihini değiştirerek kabahati suç olmaktan çıkarmıştır (Özgenç, 2009:93). Esasen Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimine Alman hukukunda zemin hazırlayan 1952 tarihli “Düzene Aykırılıklar Kanunu” olarak da kabul edilmektedir (Mahmutoğlu, 2009:31). Alman Ceza hukukunda ortaya çıkan kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğiliminin başka ülke hukuk sistemlerine de sirayeti etmesi tartışmayı çok boyutlu bir hale getirmiştir.

Kabahati suç olmaktan çıkarma eğiliminin, kabahatin ortaya çıkardığı hukuka aykırılığı ortadan kaldırmadığı da kabul edilmektedir. Zira bir fiilin suç olması ile hukuka aykırı olması ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Kabahatlerin idari yaptırıma bağlanması yönündeki gelişmeler de hukuka aykırılığı koruma

---

<sup>53</sup> Dönemin Fransız Ceza Kanunu suçları cinayet, cürüm ve kabahat olarak tasnif etmektedir.

kaygısından kaynaklanmaktadır. 1974 yılında Alman Düzene Aykırılıklar Kanunu'nda tüm kabahatlerin idari yaptırıma bağlanması da (Demirbaş, 2009:189) bu eğilimler bakımından gelinen önemli bir noktayı temsil eder.

Kabahatleri hukuka aykırı fiil olarak kabul etmeye devam ederken, aynı zamanda suç olmaktan çıkarmaya yönelik gelişmeler, ayırımın nasıl yapılacağı sorununu ortaya çıkıştır. Hangi hukuka aykırı fiillerin kabahat olarak kabul edilerek idari yaptırma bağlanacağı; hangi hukuka aykırı fiillerin suç olarak belirlenip adli yaptırma bağlanacağı sorunu halen idare hukuku ve ceza hukukunun güncel tartışma konularındandır. Bu ayırımı yapabilmek için kullanılan pek çok ölçüt bulunmakla beraber<sup>54</sup>, pozitif hukuka etki eden bir tasnife ulaşılamadığı görülmektedir. Geline nokta itibarıyla kabahat ile suç arasında ayırım yapabilmek için niteliksel ölçüt aramanın sonuç vermeyeceği noktasında neredeyse uzlaşısı mevcuttur<sup>55</sup>.

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

---

<sup>54</sup> Kabahat ve suç ayırımını ortaya koymaya yönelik kriterler için bkz. Mahmutoğlu, 2009:33.

<sup>55</sup> Niteliksel ölçütün bu ayırım bakımından yeterli olmadığı yönündeki değerlendirmeler için bkz: Toroslu, 2009:98, Demirbaş, 2009:189, Mahmutoğlu, 2009:33, Öztürk, 2009:126.

Kabahat ile suçu ayırmaya yönelik tartışmalar bir tarafa bırakılarak yapılan ayırımın doğuracağı sonuçlarına yakından bakmak faydalı olabilir. Esasen idari yaptırım olması bakımından hukuka aykırılıkları suçlardan ayırmanın sonuçları öteden beri tartışılmaktadır. Özey'a göre (Özey, 1985:55) cezaların ödetici ve onarıcı amaçları bu anlamda asıl tartışılması gereken noktadır. Yazara göre, idari yaptırımlar hiçbir zarara yol açmadan da uygulanabildiğine göre, genel amacın toplumun korunması ve hukuk düzeninin tesisi olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Özey, bu noktada idari yaptırımları tamir edici ve cezalandırıcı<sup>56</sup> amaçları ile birbirinden ayırmanın gerektiğine de vurgu yapmaktadır. Öğretide ileri sürülen bir başka görüşe göre ise (Soyaslan, 1990:143) idari yaptırımlar cezalandırmayı amaçlayan suçlardan farklı olarak kamu idaresini ve düzenini, kamu maliyesini, toplumun sükûnunu ve genel sağlığını korumaya yöneliktir.

Öğretide kabahatler ile suçların farklılıklarına başka açılardan da değinen yazarlar bulunmaktadır. Örneğin, *Artuk/Gökçen/Yenidünya*'ya göre, suçlara teşebbüs cezalandırılırken, kabahatlere teşebbüs kural olarak cezalandırılmaz; suçlar ve kabahatler için kabul edilen zamanaşımı süreleri farklılaşır; suçlar sadece kasten işlenebilirken kabahatler için böyle bir tespit yapılamaz; kabahatlerde ülkesellik ilkesi geçerli iken, yabancı ülkede işlenen fiiller de suç kapsamına girer; suça iştirak ve kabahate iştirak arasında farklar bulunur; suçlara genel yaptırım teorisi uygulanırken, kabahatler esas olarak idari yaptırımla cezalandırılır (Artuk, Gökçen, Yenidünya, 2009:223 vd).

---

<sup>56</sup> Yazar cezalandırma sözcüğü yerine “tenkil” ifadesini kullanmaktadır.

Şenyüz'e göre ise farklar şu açılardan sıralanmalıdır: Kabahatler genelde idari düzeni korur iken, suçlar kamu düzenini korur; kabahatlere idari nitelikli yaptırımlar uygulanırken, suçlara adli yaptırım uygulanır; kabahatler idari usullerle cezalandırılırken, suçlar adli usullerle cezalandırılır; suça bağlı cezalar infaz kurumlarınca icra edilirken, kabahatlerin yaptırımları idari makamlarca icra edilebilir; suçlar kasten işlenebilirken kabahatler için böyle bir tespit yapılamamaktadır; suçlar için cezalar ceza mahkemelerince ceza kararnamesi ile verilirken, kabahatler için idari işlem teorisine yönelik denetim de yapılabilmektedir; suçlar için var olan kişisellik ilkesi kabahatler bakımından çok mutlak bir ilke değildir (Şenyüz, 2008:5 vd).

Öztürk'ün ayırımı uyarınca ise, idarenin düzenleyici işlem ile suç yaratması mümkün değil iken, kabahate konu fiili belirleme konusunda idare yetkilendirilebilmektedir; suçlar sadece kasıtlı hali cezalandırılırken, kabahatlerin kasıtlı ve taksirli halleri yaptırıma bağlanabilmektedir; suça teşebbüs cezalandırılırken, kabahate teşebbüs kural olarak yaptırımsızdır; kabahatlere salt idari yaptırım uygulanırken, suçlara adli yaptırımlar uygulanmaktadır; yaptırımı uygulayacak organlar farklılaşmaktadır (Öztürk, 2009:126).

Suç ve kabahati ayırmaya yönelik bu tartışmaların elbette Türk hukukuna etkileri olmuştur. 765 Sayılı eTCK me hazı olan İtalyan Ceza Kanunundan esinlenerek suçları cürümler ve kabahatler olarak tasnif etmiştir (Özgenç, 2009:93). Bu tasnifte 765 sayılı eTCK, cürümleri ve kabahatleri

uygulanacak yaptırıma göre ayırtırmaktadır. 765 sayılı eTCK'nın 11. maddesi uyarınca cürümlere mahsus cezalar, ağır hapis, hapis, sürgün, ağır cezayı nakdi, hidematı ammeden memnuiyet olarak sıralanmaktadır. Buna karşın aynı madde uyarınca kabahatlere mahsus cezalar, hafif hapis, hafif cezayı nakdi, muayyen bir meslek ve sanatın tatili icrası olarak sıralanmıştır.

2004 tarihli ve 5237 sayılı TCK cürüm-kabahat ayırımını terk ederek sadece cürümleri suç olarak kapsama alma eğilimi göstermektedir<sup>57</sup>. Bu amaçla da 5326 sayılı Kabahatler Kanunu 5237 sayılı TCK ile eşzamanlı olarak yürürlüğe girmiştir.

Kabahatler Kanunu kabahati “*kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” olarak tanımlamaktadır. Bu tanımlama ve kanunun genel çerçevesinin, kabahatleri açıkça suç olmaktan çıkarma eğiliminin bir göstergesi olduğu görülmektedir<sup>58</sup>. Görüldüğü üzere kabahatleri

---

<sup>57</sup> Mülga 765 sayılı TCK'da kabahat olarak tanımlanan bazı suçların, yeni TCK'da suç olarak kabul edildiği de görülmektedir.

<sup>58</sup> Kabahatler Kanunu'nun genel gerekçesinde konu ile bağlantılı ifadeler şu şekilde kaleme alınmıştır: “*Haksızlık oluşturan bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, izlenen suç politikası etkili olmaktadır. Ancak, bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, bunun esasen haksızlık ifade etmesi gerektiği hususu göz önünde bulundurulmalıdır. Esas itibarıyla haksızlık ifade etmeyen, hukuka aykırı olmayan bir fiil hiçbir surette suç veya kabahat olarak tanımlanamaz.*

*Haksızlıklar arasında bu yönde bir tasnif yapılması durumunda; bu tasnifte, hukuka aykırı olan fiilin ifade ettiği haksızlık içeriği esas alınmalıdır.*

*Bu bakımdan, esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat olarak bir ayırım yapılması, bir nitelik farkı oluşturmamaktadır. Söz konusu tasnif, haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayanmaktadır. Bu tasnif, haksızlıklar arasında sadece bir işlem farklılığı doğurmaktadır.*

*Örneğin, suçlar kural olarak ancak kasten işlenebilirler. Eğer kanunda açıkça belirtilmişse, taksirle işlenen fiil de istisna olarak suç oluşturabilir. Buna karşılık, Tasarıda benimsenen sisteme göre, kabahat türünden haksızlıklar kural olarak hem kasten hem de taksirle işlenebilirler. Ancak, sadece kasten veya taksirle işlenebilen fiilin kabahat oluşturabileceği konusunda kanunda hüküm bulunabilir.*

suç olmaktan çıkarma eğiliminin Türk pozitif hukukunda açık sonucu Kabahatler Kanunu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde ortaya konan kodifikasyonun vergi suçları ve vergi kabahatleri bakımından yarattığı sonuçlara özel olarak değinmek gerekmektedir.

## **2. Suç – Kabahat Ayırımı Tartışmalarının Vergi Suçları Ve Vergi Kabahatlerine Yansımaları**

765 sayılı mülga TCK ile kurulan sistem içerisinde kabahatlerin bir suç tipi olarak kabul edilmiş olması, vergisel kabahatleri de aynı yaklaşımla tahlil eden değerlendirmeleri beraberinde getirmiştir. Keza bu dönemde vergi suçu kavramının hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları ile idari yaptırım gerektiren vergi suçlarını birlikte kapsayan bir bütün olduğuna sıklıkla vurgu yapılmıştır. Örneğin *Erginay*'ın (Erginay, 1984:22) ifadesiyle “...vergî suç ve cezalarının bağımsız bir vergî ceza hukukunun konusunu oluşturması ve genel ceza hukukunun yanında vergî suç ve ceza kurallarının işlemesi yararlı olabilir. Kaldı ki günümüzde vergî suç ve cezaları çoğu kez, ceza kanunları çerçevesinde ayrı uzmanlık isteyen bir nitelik almıştır. Özellikle ülkemizde bağımsız bir vergî hukukunun içinde, kendi kurallarına göre incelenip özel usul ve prensipleri belirtecek bir vergî ceza hukukunun kurulması yolu açılmıştır”.

---

765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun sistemine göre, failin cezalandırılabilmesi için, kabahat teşkil eden fiilin gerçekleşmiş olması yeterli sayılmıştır. Kabahat türünden bir suçun işlenmesi açısından failin kasten mi yoksa taksirle mi hareket ettiğinin araştırılmasına gerek yoktur (m. 45, f. 2)” (<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm>; 20.1.2010).

Günümüzde vergi kabahatlerinin, vergi suçlarından ayrılması yönünde yapılan tartışmalar her şeyden önce pozitif hukuk bakımından sonuç doğurmaktadır. Gerçekten de Kabahatler Kanunu'nun idari yaptırım gerektiren vergi suçlarına uygulanacağına ilişkin değerlendirmelere bu anlamda itibar etmek gerekmektedir<sup>59</sup>. Kabahatler Kanunu'nun vergi kabahatlerini de kapsayan bir genel kanun niteliğini haiz oluşu, idari yaptırım öngörülen fiilleri suç yerine kabahat olarak nitelendirilmesine de dayanak olmaktadır. Pozitif hukukta ortaya çıkan bu eğilimin vergi suçlarının kanunlaştırıldığı VUK'un ilgili kısmında da sonuç doğurduğu görülmektedir. VUK'un ceza hükümlerini içeren dördüncü kitabının, ikinci kısmının, üçüncü bölüm başlığı 8.2.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun<sup>60</sup> ile "Suçlar ve Cezalar" şeklinde değiştirilmiştir. Başlıkta yapılan bu değişiklik ile kanun koyucunun vergi suçlarını, vergi kabahatlerinden ayırma çabası görülebilmektedir. Keza değişiklik öncesi başlık "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar Ve Cezalar" şeklindeydi. Bu değişiklikle beraber, pozitif hukuk bakımından idari yaptırım ile cezalandırılan vergi suçu – hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılan vergi suçu ayırımı ortadan kaldırılmış olmaktadır.

---

<sup>59</sup> Bu yönde kapsamlı değerlendirmeler için bkz. Yavaşlar, 2008:72 vd.

<sup>60</sup> 5728 sayılı *Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 5237 sayılı TCK ve 5326 sayılı *Kabahatler Kanunu*'nun yaratmaya çalıştığı sistemin mevzuatın genelinde sonuç doğurmasını amaçlamaktadır. Bu anlamda Kanun'un gerekçesinin ilgili kısmı şu şekildedir: "5237 sayılı TCK ile 5326 sayılı *Kabahatler Kanunu*'nun yürürlüğe girmesinden sonra, idari yaptırım gerektiren fiiller ve suç açısından uygulama birliği sağlanması ceza hükmü içeren kanunların uygulanmasından kaynaklanan tereddütlerin giderilmesi, TCK, CMK ve Kabahatler Kanunu dikkate alınmak suretiyle, ceza hükmü içeren kanunlarda yer alan hükümlerin bu kanunlarla uyumlu hale getirilmesi..."

Mevcut durumda Kabahatler Kanunu'nun 5237 sayılı TCK'nın 5. maddesine paralel bir şekilde kaleme alınan 3. maddesi uyarınca kanunun genel hükümlerinin, diğer kanunlardaki kabahatler için de geçerli olduğuna hükmedilmiştir. Ancak genel kanun niteliği atfedilmek istenen Kabahatler Kanunu'nun (Yalçın, 2007:46) bu maddesinin Anayasa Mahkemesi'nce iptali üzerine<sup>61</sup> sistem bir kez daha gözden geçirilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesi dikkate alındığında esasen vergi suçları ile vergi kabahatlerinin ayrılmasının Mahkeme bakımından Anayasa'ya aykırılık olarak değerlendirilmediği de anlaşılmaktadır. Mahkeme Kabahatler Kanununun 3. maddesini iptal ederken şu gerekçeyle hareket etmektedir :”

*Anayasa'nın 125 maddesinin birinci fıkrasında, “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır”; 140. maddesinin birinci fıkrasında, “Hakimler ve savcılar adlî ve idarî yargı hâkim ve savcıları olarak görev yaparlar”; 142. maddesinde “Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir”; 155. maddesinin birinci fıkrasında da, “Danıştay, idarî mahkemelerde verilen kanunun başka bir idarî yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunda gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar” denilmektedir. Bu kurallara göre, Anayasa'da idarî ve adlî yargının ayrılığı kabul edilmiştir. Bu ayırım uyarınca idarenin kamu gücü kullandığı ve kamu hukuku alanına giren işlem ve eylemleri idarî yargı, özel hukuk alanına giren işlemleri de adli yargı denetimine tâbi olacaktır. Buna bağlı olarak idarî yargının görev alanına giren bir uyuşmazlığın çözümünde adlî*

---

<sup>61</sup> Any. Mah. E.2005/108, K.2006/35, Karar Tarihi: 1.3.2006.

*yargının görevlendirilmesi konusunda yasa koyucunun geniş takdir hakkının bulunduğunu söylemek olanaklı değildir.*

*Ceza hukukundaki gelişmelere koşut olarak, kimi yasal düzenlemelerde basit nitelikte görülen suçlar hakkında idari yaptırımlara yer verildiği görülmektedir. Daha ağır suç oluşturan eylemler için verilen idari para cezalarına karşı yapılacak başvurularda konunun idare hukukundan çok ceza hukukunu ilgilendirmesi nedeniyle adli yargının görevli olması doğaldır. Ancak, idare hukuku esaslarına göre tesis edilen bir idari işlemin, sadece para cezası yaptırımı içermesine bakılarak denetiminin idari yargı alanından çıkarılarak adli yargıya bırakılması olanaklı değildir.*

*Bu durumda, itiraz konusu kuralla diğer yasalardaki kabahatlere yollama yapılarak, yalnızca yaptırımın türünden hareketle ve idari yargının denetimine tabi tutulması gereken alanlar gözetilmeden, bunları da kapsayacak biçimde başvuru yolu, itiraz, bunlara ilişkin usûl ve esasların değiştirilmesi, Anayasa'nın 125. ve 155. maddelerine aykırıdır, Kural'ın iptali gerekir”.*

Bu gerekçeden açıkça anlaşılacağı üzere Anayasa Mahkemesi'ne göre, vergi suçları dışında kalan ve idari yaptırım öngörülen fiillerin vergi kabahati olarak sınıflandırılarak, genel hükümler bakımından Kabahatler Kanunu'na tabi tutulmasında bir sakınca bulunmamaktadır. Ancak Mahkeme, idari yaptırımların idari işlem teorisi bakımından taşıdığı öneme atıfta bulunarak, başvurulacak yargı yolunun idari yargı yeri olmasına işaret etmektedir. İdari yargının görev alanının Anayasa tarafından güvence altında olduğu tespiti ile verilen iptal kararı sonrası ilgili hüküm kanun koyucu

tarafından 6/12/2006 tarihli 5560 sayılı Kanununun 31. maddesi ile şu şekilde dñzenlenmiřtir:

*“Bu Kanunun;*

*a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğerk kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,*

*b) Diğerk genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır”.*

Madde, görñldñğñ üzere Kabahatler Kanunu’nu tüm vergi kabahatlerini de kapsayacak şekilde genel kanun niteliğine bñrñndñrmektedir. Ayrıksı tutulan tek durum ise Kabahatler Kanunu kapsamında yer verilmeyen kabahatler için öngörñlmüş özel yargı yollarının korunmuş olmasıdır. Bu durumda vergi kabahatlerini, Kabahatler Kanunu dışında tutan tek durum bu kabahatlere karşı yargısal itirazların 2576 sayılı BİİVMK’nun 6. maddesi uyarınca vergi mahkemelerine yapılacak olmasıdır.

Yukarıdaki değerklendirmeler ışığında gelinen nokta itibarıyla vergi suçlarının normatif düzeyde vergi kabahatlerinden ayrıldığñ tespiti rahatlıkla yapılabilir. Öğretide kabahatler ve suçlar arasında yapılan ayrımların bu sayede vergi suçları ve vergi kabahatleri açısından da yapılabilmesi mümkün hale gelmiştir. Ancak normatif düzeyde yapılan ayrımın yanı sıra kabahat ile suçlar arasında elde edilmeye çalışılan menfaat ve yaptırımın amacı bakımından da ayrımlar bulunduğñ ifade edilebilir. Özak’a göre vergi hukuku ile ceza hukuku arasında özellikle yaptırımın amacı açısından

doktriner bir tartışma bulunmaktadır. Kabahatlerin amacının caydırma, cezalandırma veya ödetme olduğu konusu öğretiyi eskiden beri meşgul etmektedir. Yazar (Özay, 1985:55) “*devletin gördüğü zarara eşit bir karşılık almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla cezalandırma*”<sup>62</sup> amacını eleştirmektedir. Özay bu görüşe karşı, kabahat ile suçun yaptırımlarını ayırıştırmanın sadece “cezalandırma” amacı ile saptanamayacağını ifade etmektedir. Yazar’a göre kabahatlerin amaçlarını ikiye ayırmak gerekmektedir. Buna göre birinci grupta cezalandırma (*Yazar tenkil sözcüğünü tercih etmektedir*) amacıyla olan idari yaptırımlar; diğer grupta ise hazine zararını tazmin etme amacıyla olan yaptırımlar bulunmaktadır. Dolayısıyla cezalandırma amacıyla olan idari yaptırımlar, suç için uygulanan cezalar ile amaç bakımından yakınlaşmaktadır. Buna karşın ödetme amacı taşıyan idari yaptırımlar, suç sonucu uygulanacak yaptırımdan uzaklaşmaktadır.

İdari kamu düzenini koruduğu ifade edilen vergi kabahatlerinin (Şenyüz, 2008:12) amacı, VUK’un konuyu düzenleyişi dikkate alınmadan saptanamayacaktır. VUK m. 344’ün vergi ziyai suçunun cezasını, ziya uğratılan vergi olarak kararlaştırması amaca dair yapılabilecek tespitleri de yönlendirecektir. Öncelikle VUK m. 341’i ihlal ederek hazineyi vergi kaybına uğratan bir kişinin, kayba uğrattığı vergiyi gecikme faizi ile birlikte (VUK m.112) ödeyeceği açıktır. Dolayısıyla vergi aslı olarak tabir edebileceğimiz kısım zaten idare tarafından tahsil edilmektedir. Bu durumda hazinenin zararı

---

<sup>62</sup> Özay’ın atıfta bulunduğu metin için bkz: Erginay, 1984:15.

karşılanmış olmakta ve dolayısıyla uygulanacak yaptırımın ödetme amacından bahsetme olanağı da kalmamaktadır. Böylece vergi aslının tahsili dışında uygulanacak vergi ziyaı cezasının, ödetme amacından ziyade caydırma amacında olduğu kabul edilmelidir. *Yavaşlar'a* göre de vergi kabahatlerinin amacı vergi sisteminin hukuka bağlı işlemlerini sağlamaktır. Ancak Yazar (*Yavaşlar*, 2009:286) bu amacı salt hazine yararı olarak sınırlandırmamak gerektiğine, zira vergi kabahatlerinin dürüst vergi mükelleflerini koruyan bir amacı olduğu hususuna da vurgu yapmaktadır.

Benzer bir yaklaşımla usulsüzlük kabahatinin de caydırma amacında olduğu ifade edilebilir. Zira usulsüzlük kabahatinde, vergi ziyaından farklı olarak her zaman bir hazine zararı meydana gelmemektedir. VUK m. 351'in usulsüzlüğü "*vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesi*" şeklinde tanımlaması, salt caydırma amacının varlığını ortaya koymaktadır.

Vergi suçlarının korumaya çalıştığı genel kamu düzeni ile vergi kabahatlerinin korumaya çalıştığı idari-vergisel kamu düzeni uygulanacak yaptırımların amaçlarını farklılaştırmaktadır. Vergi suçları için yaptırım teorisinin bilinen amaçları dışında bir amaç arama arayışı kanımızca sonuç vermeyecektir<sup>63</sup>. Buna karşın idari kamu düzenini bozan (*vergi ziyaı*) veya tehdit eden (*usulsüzlük*) vergi kabahatleri ile, salt caydırma amacının elde edilmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır (*Toroslu*, 2010:20). Vergi kabahatlerinin

---

<sup>63</sup> Cezaların genel işlevinin kefaret, caydırma ve ıslah olduğu yönündeki teoriler için bkz. *Toroslu*, 2008:376 vd; *İçel ve diğerleri*, 200:29 vd.

caydırıcı niteliğinin ağır bastığı görüşünün, Danıştay tarafından da kabul gördüğü ifade edilmektedir (Candan, 2009:252). Bu noktada varılabilecek bir ara sonuç uyarınca, vergi suçlarının vergi kabahatlerinden ayrılması da anlamlı hale gelmiştir. Vergi suçlarının şu ana kadar ortaya koymaya çalıştığımız teorik temellerinin ardından vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin değerlendirmelerimize geçebiliriz.

## **II. BİR VERGİ SUÇU TÜRÜ OLARAK “VERGİ KAÇAKÇILIĞI”**

Vergi kaçakçılığı suçunun teorik niteliğine yönelik genel değerlendirmelerimizin ardından, suçun ve cezasının pozitif hukukta hem anayasal hem de yasal düzeyde nasıl düzenlendiği bu kısımda alınacaktır. Böylelikle yukarıda yer verdiğimiz tespitlerimizin “olan hukuka (*pozitif hukuk*)” nasıl yansıdığı araştırılacaktır.

### **A. ANAYASAL ÇERÇEVE**

Vergilendirme ve cezalandırma devlet ile bireyin en sık şekilde karşı karşıya geldiği alanlardandır. Ancak bu iki alanda devletin egemenliğinden kaynaklanan yetkilerini kullanması, konuyu Anayasal boyutta daha da tartışılır hale getirmektedir. Zira vergilendirme yetkisinin ve cezalandırma yetkisinin kullanımı kamu hukukundan kaynaklanan dikey nitelikli ilişkilere vücut vermektedir. Anayasa’nın, bu iki yetkinin kullanımına dair çizdiği çerçeve, aynı zamanda devletin bu ilişkideki sınırlarını da belirlemektedir.

## 1. Anayasa Mahkemesi'nin Bakışı

Anayasa Mahkemesi'nin konuya bakışı aşağıda vergi suç ve kabahatlerine yönelik genel bakış ve vergi suçlarına bakış şeklinde iki başlık altında ele alınmaktadır. Böylece yukarıda vergi suçlarının vergi kabahatlerinden ayrılması çabalarına ilişkin yargısal sonuçlar da göz önüne alınmış olacaktır.

### a. Genel Olarak Vergi Suç ve Kabahatlerine Yönelik Bakış

Anayasa'da vergilendirme ile ilgili doğrudan düzenleme "vergi ödevi" başlığı altında ve "siyasi hak ve ödevler" arasında düzenlenmiştir<sup>64</sup>. Anayasa'nın 73. maddesine göre:

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

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

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

*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir".*

Öğretide (Saban, 2009:4) Anayasa'nın vergi ödevi başlıklı 73. maddesinden çıkan unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır:

---

<sup>64</sup> 1961 Anayasası bakımından da aynı hassasiyetle kaleme alınan vergi ödevinin, bu dönemdeki Anayasal temelleri için bkz. Kumrulu, 1979.

- Vergi kamu giderlerini karşılamak üzere alınabilir,
- Vergi, özel kesimden kamu kesimine yapılan bir aktarımdır,
- Vergi, hukuksal zora dayanır,
- Vergi karşılıksızdır,
- Vergi kesin bir ödemedir,
- Vergi, parasal bir ödemedir.

Maddedeki unsurlardan da anlaşıldığı üzere, Anayasa'nın 73. maddesi esasen devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla sahip olduğu vergi toplama yetkisini sınırlandırmaktadır. Bu yetkinin, vergi ödevlisi üzerinde sahip olunan kamu hukuku karakterli bir edimi içermesi de 73. maddenin var oluş sebebi olarak kabul edilebilir.

Anayasa'nın vergilendirme yetkisini somutlaştırdığı 73. maddenin vergi kaçakçılığı suçu veya genel olarak vergi suçları ile ilgili bir belirleme içermediği görülmektedir<sup>65</sup>. Anayasa Mahkemesi de gerek hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren, gerekse de idari yaptırım gerektiren vergi suçlarına yönelik birincil değerlendirmelerini 73. madde aracılığı ile yapmaktan kaçınmaktadır. Bu anlamda Mahkeme'nin denetlediği cezalandırma içeren her türlü düzenlemede 73. madde bakımından ikincil değerlendirmeler yaptığı görülmektedir.

---

<sup>65</sup> Anayasa Mahkemesi kararlarının vergi hukuku ile ilişkisi için bkz. Gerek, Aydın: 2005.

Her ne kadar Mahkeme, Anayasa'nın 38. ve 73. maddeleri arasındaki bağlantıyı koparma eğiliminde de olsa, denetlenen normun ceza normu mu yoksa vergilendirmeye dair bir norm mu olduğunu belirleme güçlüğü kararlardan da anlaşılmaktadır. Zira normun ceza normu olarak nitelendirilmesi veya vergilendirmeye dair bir norm olarak değerlendirilmesi bambaşka değerlendirmeleri gerekli kılacaktır. Mahkeme VUK m. 112'de yer alan gecikme faizi kurumu ile ilgili kararlarında<sup>66</sup> bu ikilem ile karşı karşıya gelmiştir. 4.12.1985 günlü, 3239 sayılı Kanunun 8. maddesiyle değişik 112. maddesinin 3. bendinin getirdiği bir kurum olan gecikme faizinin Anayasa'nın 38. maddesinde düzenlenen geriye yürüme yasağı ile olan ilgisini Mahkeme şu ifadeler ile değerlendirmiştir:

*"...Böyle bir yaklaşımın hukukun temel ilkelerinden biri olan "kanunların geriye yürümezliği" ilkesi ile çatışan bir yönü yoktur. Vergi, geliri yaratan olay ile doğduğundan; beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri, kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkacaktır. Bu nedenle gecikme faizi uygulamasının, bu uygulamayı getiren kanunun yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen gelir yaratıcı olaylara uygulanması durumunda; üzerinden ne kadar süre geçmiş olursa olsun, gelir yaratan olaya dönüş ve gecikme faizini bu olayın vade tarihinden başlatmak; "kanunların geriye yürümezliği" ilkesi ile çatışmaz".*

Mahkeme'nin bu kararda Anayasa'nın 38. maddesine aykırılık görmediğini tespit etmesi kanımızca tartışmalı bir sonucu da beraberinde getirmiştir. Mahkeme gecikme faizi kurumu ile Anayasa'nın 38. maddesi

<sup>66</sup> Any. Mah. 1988/7 E., K.1988/27, Karar Günü 27.9.1988; Any. Mah. 1988/9 E., K.1988/28, Karar Günü 27.9.1988.

arasında bir değerlendirme yapma eğilimindedir. Zira Mahkeme kararda gecikme faizi kurumunun Anayasa'nın 38. maddesi bakımından değerlendirilemeyeceğine hükmetmemektedir. Aksine düzenlemenin 38. maddeye aykırı olmadığına değinilerek, konu bu bakımdan değerlendirmeye tabi tutularak başvuru reddedilmektedir. Kaldı ki anılan kararda Mahkeme konunun 38. maddeyle ilgisi olduğuna ilişkin bir talep olmamasına rağmen bu değerlendirmeyi re'sen yapma gereği duymuştur<sup>67</sup>.

Anayasa Mahkemesi vergi normu-ceza normu tartışmasını yaptığı bir başka kararında şu değerlendirmeyi yapmaktadır:

*"Danıştay Dördüncü Dairesi, Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan suç ve cezalara ilgili ilkenin vergilendirmeye ilişkin idari nitelikteki suç ve cezalar için de geçerli olacağını, dava konusu fıkradaki müteselsil sorumluluğun bir tür ceza olduğunu ve bu sorumluluğu belirlemek üzere yapılacak idari düzenlemelerin suç oluşturması anlamına geleceğini, bunun da 38. maddesiyle aykırılık oluşturacağı savında bulunmaktadır.*

*Anayasa'nın "suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı 38. maddesiyle, suç ve cezaların yasallığı ve kişiselliği ilkesi konulmuştur. Türk Ceza Yasası'nın 1. maddesinde cezanın yasayla saptanacağı ilkesi yinelenmiştir. Anayasa'nın 38. ve Türk Ceza Yasası'nın 1. maddesindeki kanunsuz suç ve ceza olamayacağı ilkesi, suç sayılan eylemlerin yasada belirtilmesi ve bu eylemlere verilecek cezanın yasa ile saptanmasını gerekli kılar.*

---

<sup>67</sup> Mahkeme'nin ifadesi şu şekildedir: "Başvuruda yer verilmemiş olmakla birlikte, gerekçe ile bağlı olmayan Anayasa Mahkemesi, "gecikme faizi"nin " yasaların geriye yürümezliği" ilkesi dolayısıyla Anayasa'nın 38. Maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz. " hükmü ile "Hak arama hürriyeti"ni düzenleyen 36. Maddesi yönünden de incelemeye tabi tutmuştur".

*Vergi hukukunda, vergi suçları ve cezaları; mali ve idari suç ve cezalar, ceza hukuku alanında ve anlamındaki suç ve cezalar olarak iki kategoriye ayrılmaktadır.*

*Malî ve idari nitelikteki suç ve cezalarda eylem ve yaptırım, idari yöntemlerle saptanmaktadır. Vergi idaresince suç olarak saptanan fiiller için yargı kararına gerek olmadan, vergi idarelerince ceza verilmektedir. Bu tür suçların yaptırımı, mali ve idaridir.*

*Anayasa'nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasındaki "idare kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz." kuralından da idarî ve malî nitelikteki vergi suç ve cezaları ile maddî ceza hukuku anlamındaki vergi suç ve cezalarının birbirinden farklı kurumlar olarak öngörüldüğü anlaşılmaktadır.*

*Diğer yönden dava konusu fıkra ile getirilen müteselsil sorumluluk Ceza Hukuku anlamında bir suç değildir. Fıkroda düzenlenen müteselsil sorumluluk, çeşitli vergi kanunlarında düzenlenen sorumluluk kurumunun bir türüdür. Vergi yasalarında bu konuda özel bir kural bulunmazsa müteselsil sorumluluğun tanımlanmasında ve uygulanmasında, Borçlar Hukuku kuralları gözönünde tutulur.*

*Bu nedenlerle, itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 38. maddesi ile ilgisi görülmemiştir".*

Yukarıda yer verilen emsal kararlardan da anlaşıldığı üzere Anayasa Mahkemesi genel olarak Anayasa'nın 38. maddesi ile 73. maddesi arasında bir bağlantı kurmamak eğilimindedir. Böylece vergilendirmeye dair olan

normların salt Anayasa'nın 73. maddesi ile bağlantı içerisinde görülmediği içtihadının yerleşik olduğu tespiti rahatlıkla yapılabilir<sup>68</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin özellikle idari yaptırım öngören suçları 73. madde yerine 38. madde ile tartışma eğilimi, mutlak bir tercih olarak görülmemektedir. Mahkeme'nin aynı gün verdiği iki kararı arasındaki çelişki bu anlamda dikkat çekmektedir<sup>69</sup>. Kararlardan birincisi, Vergi Usul Kanunu'nun, 4369 sayılı Yasa ile değişik, 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, *"... bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur"* bölümünün Anayasa'nın 2., 7., 10., 11., 38. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemine dairdir. Mahkeme bu isteme yönelik kararında<sup>70</sup> şu değerlendirmeyi yapmıştır:

*"İtiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyai cezası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımayan, ancak vergi ziyai suçu işleyenlere öngörülen bir yaptırımdır. Bu durum gözetildiğinde cezanın*

---

<sup>68</sup> Anayasa normları arasında bir öncelik sonralık veya özellik genellik ilişkisi olmaması karşısında her bir Anayasa normunun vergilendirmeye dair bir önemi bulunmaktadır. Ancak öğretilerde özellikle Cumhuriyetin niteliklerine ilişkin 2. maddenin ve eşitliğe ilişkin 10. maddenin vergi normlarının anlamlandırılmasında özel önem atfettiği kabul edilmektedir (Bilici, 2010:37).

<sup>69</sup> Any. Mah. E.2001/3, K.2005/4, Karar Günü: 6.1.2005; Any. Mah. E.2001/487, K.2005/2, Karar Günü: 6.1.2005.

<sup>70</sup> Any. Mah. E.2001/3, K.2005/4, Karar Günü: 6.1.2005.

*hesaplanmasında esas alınacak olan oranların yasayla belirlenmesi gerektiği kuşkusuzdur.*

*Kuralda, ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması, Anayasa'nın, 38. maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2. maddesindeki "hukuk devleti" ilkelerine aykırılık oluşturur.*

*Açıklanan nedenlerle, kural Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.*

*İptal edilen kuralın Anayasa'nın 7., 10., 11. ve 73. maddeleri yönünden ayrıca incelenmesine gerek görülmemiştir"*

Bu kararda mahkeme konunun salt 38. madde ile değerlendirmesi gereğine işaret ederek, 73. madde bakımından değerlendirme yapmayı uygun görmemiştir.

Yukarıda verilen karar ile aynı gün verilen İkinci kararında ise Mahkeme Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin, 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Yasa'nın 12. maddesiyle eklenen 10 numaralı bendinin, Anayasa'nın 73. maddesine aykırılığı savını incelemiştir. Denetlenen somut norm uyarınca Maliye Bakanlığı'nın dur ihtarına uymayan araçların maliklerine usulsüzlük

cezası kesilmesi öngörülmektedir. Mahkeme bir önce değinilen kararda itibar ettiği 38. maddeye bu kararda şu ifadeler ile itibar etmemektedir<sup>71</sup>:

*“Başvuru kararında, durmama eyleminin cezasının, ancak trafik cezası olabileceği ileri sürülmüş ise de, dava konusu kuralla güdülen amaç, trafik kurallarına uyulmasının değil, vergi ödevinin yerine getirilmesinin sağlanmasıdır.*

*Açıklanan nedenlerle, vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek eylemleri önlemek, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamak için Maliye Bakanlığı’nın özel işaretli görevlisinin ikazına karşın, durmayan aracın sahibi adına ceza kesilmesini öngören itiraz konusu kural, Anayasa’nın 38. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir<sup>72</sup>”.*

Mahkeme’nin anılan iki karardaki yaklaşım farkı dikkat çekmektedir.

Zira birinci kararla mahkeme vergi ziyai suçunun mali nitelikli yaptırımını salt

<sup>71</sup> Any. Mah. E.2001/487, K.2005/2, Karar Günü: 6.1.2005.

<sup>72</sup> Kararın karşı oy yazısında şu ifadeler yer almaktadır: “Genelde, araç sürücüsü ile araç sahibi arasında bir ilişki olmakla beraber, bu ilişkinin her zaman aralarında vergi kaçırmak için yapılmış bir anlaşma gibi görülmesi, buna göre de, eyleme iştirak etmemiş olsa bile asıl suçlunun araç sahibi olduğu sonucuna varılması ve özellikle de eylemi gerçekleştiren sürücünün cezasız kalmasını sağlayacak tarzda ve suç işlemlerini teşvik eder biçimde düzenleme yapılması öncelikle adalet anlayışına, dolayısıyla da Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine ve ceza hukukunun genel kurallarına aykırılık oluşturur. Yine kuralda, araç sürücüsünün gerçekleştirdiği eylemden dolayı araç sahibi sorumlu tutularak, adına özel usulsüzlük cezası kesileceği ifade edilmektedir. Böylece, araç sahibi, eyleme katılmasa bile, aracın sahibi olması illiyet rabıtasının varlığı için yeterli görülerek suçu işlediği kabul edilmektedir.

Sürücü ile araç sahibinin her zaman aynı kişi olmayabileceği de gözetilerek, araç sahibi yönünden illiyet rabıtasının ne suretle gerçekleştiği hüküm fıkrasında açıkça gösterilmeden, sürücünün eyleminden araç sahibinin sorumlu tutulmasını sağlayacak biçimde düzenleme yapılması, Anayasa’nın 38. maddesinde belirtilen ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine aykırılık oluşturur.

Yasakoyucu cezalandırmaya ilişkin yasama görevini yaparken, Anayasa ve ceza hukukunda sınırları belirtilen ilke ve kurallara uymak zorundadır.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kuralın iptali gerektiğinden, aksi yöndeki çoğunluk kararına katılmadım”.

Anayasa'nın 38. maddesi ile tartışmaya dahil ederek, 73. maddeyi devreden çıkartmaktadır. Buna karşın ikinci kararda usulsüzlük suçunun yaptırımının suçu bizzat işleyen dışındakilere de uygulanacağına kanaat getirmekte ve, 38. maddeye bir aykırılık oluşturmayacağına hükmetmektedir. Mahkeme'ye göre, usulsüzlük suçunun vergisel kayıp ve kaaklarla mücadele amacı ile getirilmiş olması 38. maddenin de konu olarak ihmal edilmesini gerektirmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin bu tutumu hem geçmiş içtihadı ile (*stelik aynı gnl içtihadı ile de*), hem de ceza normlarının tabi olduğu kurallar ile çelişmektedir. Mahkeme'nin normu ceza normu olarak belirledikten sonra, normun amacından yola çıkarak Anayasa'nın 38. maddesini görmezden gelmesi kabul edilemez. Keza tüm ceza normlarının korumaya çalıştığı bir menfaat bulunmaktadır. Usulsüzlük cezasının amacının vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele etmek olarak saptanması, bu suçta cezaların şahsiliği kuralının uygulanmayacağı anlamına gelmez. Kaldı ki anayasal düzeyde ceza hukuku ilke ve kurallarının uygulandığı başka durumlar da bulunmaktadır. Örneğin, vergi denetimi için yapılan aramalarda, yargıç iznine gerek olması kuralı da bu yaklaşımla anlamını yitirmektedir. Vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele amacıyla yapılan aramalı incelemelerde yargıç izninin olmasına dair kuralın da kanımızca (VUK m.142 vd) 38. madde ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

Mahkeme'nin benzer bir tutumuna Vergi Usul Kanunu'na mükerrer (mülga) 354. madde ile eklenen "işyeri kapatma cezası"nın Anayasa'ya aykırılığı iddiası ile ilgili bir kararında da rastlanmaktadır<sup>73</sup>. Mahkemeye göre:

*"Hakları kısıtlayan yaptırımlar grubuna giren ve mevzuatımızda tatil, men, memnuiyet, mahrumiyet, kapatma gibi terimlerle ifade edilen bu tür müeyyidelerin teknik anlamda "ceza" niteliği olmayıp, çoğu kez bir tedbir niteliğindedir.*

*Öte yandan sonuçları itibariyle birbirlerine çok benzeyen ceza, güvenlik tedbiri, idari ceza, disiplin cezası veya kolluk müeyyidelerini birbirinden ayıran en önemli kriter, yasa koyucunun iradesidir. Bu maddenin gerekçesinde yasa koyucunun amacı, mükellef üzerinde psikolojik etki yaparak, belge kullanma alışkanlığını kazandırmak ve bu yoldan vergi kaçakçılığının önlenmesi olarak gösterilmiştir. Buna göre kanun koyucunun amacı mükellefi cezalandırmak değil, belge kullanma alışkanlığını kazandırmaktır. Amacın bu olduğu, mükellefin kapatma ceza ile tecziyesinden Önce iki defa ikaz edilmesi yolunun benimsenmesinden de bellidir.*

*Ayrıca, bir haftalık işyeri kapatma cezasının verilmesine neden olacak olay "Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1 ve 2 sayılı bentlerinde yazılı belgelerin bir takvim yılı içinde üç defa kullanılmaması veya bulundurulmaması"dır. Söz konusu madde bentlerinde bu belgelerin neler olduğu tek tek sayılmıştır.*

---

<sup>73</sup> Any. Mah. E. 1986/5, K. 197/78, Karar Günü:19.3.1987.

*Bu nedenlerle kanunda açıkça belirlenen belgeleri kullanma veya bulundurmada kusurlu olanların işyerlerinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından bir haftaya kadar kapatılmasında, Anayasa'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırılık söz konusu değildir”.*

Bu kararla da Mahkeme'nin normun amacına bakarak, ceza normu olup olmadığına dair nitelendirme yapma eğiliminde olduğu görülmektedir. Özetle Mahkeme vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele veya belge düzeni gibi amaçların varlığı halinde konuyu 38. madde düzleminde tartışma gereği dahi duymamıştır. Oysa ki vergi idaresi tarafından uygulanan tüm yaptırımların amacının vergisel kamu düzenini korumak olduğu açıktır. Dolayısıyla da vergisel amacı olan yaptırımlar ve vergisel amacı olmayanlar şeklinde bir ayırımın varlığına gerek bulunmamaktadır. Üstelik Mahkeme'nin yukarıda yer verilen kararında<sup>74</sup> vergi ziyai cezasını salt Anayasa'nın 38. maddesi ile tartışarak iptal talebini kabul ettiğine değinilmiştir. Kaldı ki vergi ziyainın doğrudan amacının, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele olduğu açıkça anlaşılmasına karşın; usulsüzlük ve işyeri kapatma konularında bu amacın dolaylı bir şekilde ortaya çıktığı da görülmektedir. Keza VUK m. 341 vergi ziyainı “*verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi*” olarak tanımlamıştır. Buna karşın VUK m. 353 usulsüzlük suçunu “*vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesi*” olarak tanımlamaktadır. Bu durumda Anayasa Mahkemesi amacı doğrudan vergi kaybı ile mücadele etmek olan vergi ziyai suçunu 38.

---

<sup>74</sup> Any. Mah. E.2001/3, K.2005/4, Karar Günü: 6.1.2005.

madde ile değerlendirirken; doğrudan amacı şekli ödevlerin ifası olan usulsüzlük suçunu 38. madde ile değerlendirmekten kaçınmaktadır.

### **b. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Vergi Suçlarına Bakış**

Hürriyeti bağlayıcı yaptırım gerektiren vergi suçlarına yönelik anayasal değerlendirmelerin de Anayasa'nın 38. maddesi kapsamında yapılması gerekmektedir. Zira 38. madde, tüm suçlar ve cezalar için ortak kurallar öngören yegâne Anayasa hükmüdür. Hakların korunması ile ilgili hükümler arasında yer alan 38. madde şu şekilde kaleme alınmıştır:

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

*Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır.*

*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.*

*Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.*

*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.*

*Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.*

*Ceza sorumluluğu şahsîdir.*

*Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.*

*Ölüm cezası ve genel müsadere cezası verilemez.*

*İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz. Silahlı Kuvvetlerin iç düzeni bakımından bu hükme kanunla istisnalar getirilebilir.*

*Uluslararası Ceza Divanına taraf olmanın gerektirdiği yükümlölükler hariç olmak üzere vatandaş, suç sebebiyle yabancı bir ölkeye verilemez”.*

Anayasa'nın 38. madde hükmüyle tüm suçları ve cezaları kapsayıcı kurallar getirdiği anlaşılmaktadır. Zira bu madde dışında Anayasa'da suç ve cezalara ilişkin genel geçer kural koyan bir hüküm de bulunmamaktadır. Bu yaklaşımla vergi kaçakçılığı suçunun da 38. madde de öngörölen kurallara uygun olarak kanunlaştırılması bir zorunluluk olarak belirmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin algılaması da hürriyeti bağlayıcı vergi suçlarını 73. madde yerine 38. madde ile değerlendirmek yönündedir. Mahkeme'nin idari nitelikli vergi suçları bakımından yaptığı amaç ayırımını, bu noktada da yer yer kullanılıyor olması kanımızca eleştiriye açıktır. Bu yaklaşımın neticesinde vergi suçları ile korunmaya çalışılan kamu güvenine yönelik menfaat ile de paralel olmayan bir tutum oluşmuştur. Hürriyeti bağlayıcı ceza öngörölen vergi suçlarının da vergi kaybını önleme amacıyla olduğu ve dolayısıyla yapılacak değerlendirmelerin bu çerçeveye oturması sonucu kendiliğinden doğmuştur.

Mahkeme hürriyeti bağlayıcı ceza öngören vergi suçlarına genel yaklaşımını şu şekilde ifade etmektedir<sup>75</sup>:

---

<sup>75</sup> Any Mah. E.1990/35, 1991/13, Karar Günü: 6.6.1991; E.1991/25, K. 1991/18, Karar Günü: 21.6.1991; E:1991/39, K. 1991/39, Karar Günü: 24.10.1991, E.1992/46, K.1992/52, Karar Günü : 3.12.1992.

*“Kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz ödenmesi ile gerçekleşir. Vergi yasaları gereklerinin zamanında ve kurallarına uygun yerine getirilmesi ve böylece yasaların etkinliğini sağlamak içinde vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir.*

*Vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallar esas olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu düzenlemede, vergi ödevinin gerekleri yanında ceza hukukunun ilkeleri de göz önünde bulundurulmuştur. Yasa'nın 344-376. maddelerinde vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir. Bu maddelerde öngörülen suç ve cezalarda yasallık ilkesi belirgin biçimde kendini gösterir.*

*Vergi Usul Yasası'nın 344. maddesinin 7-9. bentlerinde sayılan kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük eylemleri ile bu eylemler için Yasa'nın 344, 345, 349, 351-354. maddelerinde öngörülen yaptırımlar vergi dairesi tarafından saptanır ve uygulanır. Bu eylemlerin yaptırımı olan para ve işyeri kapatma cezaları vergi idaresi tarafından uygulanan idarî nitelikte cezalardır. Vergi Usul Yasası'nın 358-363. maddelerinde yer alan kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs eylemleri ile bilgi vermekten çekinme, vergi mahremiyetinin ihlali, yükümlünün özel işlerini görme eylemleri ise ceza hukuku anlamında suç oluştururlar. Bu eylemlerin saptanması ve yasada öngörülen yaptırımların uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girer. Ceza yaptırımı öngörülen bu tür eylemler için ceza mahkemesinin görevli olması kişiler yönünden bir güvence oluşturur.*

*Nitekim Vergi Usul Yasası bu eylemler ve bunlar için öngörülen yaptırımları "ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezalar" başlığı altında düzenlemiştir".*

Mahkeme'nin vergi kaçakçılığı suçunun niteliğine yönelik yaptığı bir saptama oldukça dikkat çekicidir<sup>76</sup>. Buna göre:

*“Toplumun ekonomik refahının sağlanması açısından büyük önemi olan verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinin hiç yapılamaması veya gerçeğe aykırı biçimde ve verginin ziyaına yol açacak şekilde yapılması sonucunu doğuracak “vergi kaçakçılığı” suçlarının içeriği, suç tipleri, koruduğu hukukî yarar, unsur ve nitelikleri gözetildiğinde diğer yasalardaki suç türleriyle karşılaştırılamayacağı açıktır”.*

Mahkemenin sırf vergi kaybı amacından yola çıkarak vergi kaçakçılığı suçunu bir bütün olarak diğer suçlardan ayırma çabası sonraki içtihat tarafından da reddedilen ve eleştiriye açık bir saptama içermektedir<sup>77</sup>. Zira amacından yola çıkarak, bir suçu diğer suçlardan ayırma çabası yargısal denetim amacıyla kullanılan bir yöntem olarak kabul edilmemektedir. Kaldı ki TCK'nın özel kısmının suçları ayırmak amacıyla kullandığı ölçüt de, Anayasa Mahkemesi'ni yanlışlamaktadır.

Mahkeme normun amacından yola çıkarak vergi suçlarını nitelemeye, yakın tarihli kararlarında da devam etmektedir. Mahkemeye göre:

*“Devletin üslendiği kamu hizmetlerinin finansman kaynaklarından biri olan verginin, etkinliğini, vergi kaynaklarının en az kayıpla değerlendirilmesini*

---

<sup>76</sup> Any. Mah. E. 2001/4, K.2001/332, Karar Günü:18.7.2001.

<sup>77</sup> Mahkemenin vergi kaybını önleme amacını referans göstermesine karşın, ilgili dönemde vergi ziyanının bu suçun ortaya çıkması için aranan bir koşul olmaktan çıkarılmış olması ayrıca dikkat çekmektedir.

*sağlamak için alınan diğer önlemlerin yanında vergi kanunlarına aykırı davranışlar suç sayılmış ve bu suçlar için ceza öngörülmüştür.*

*Ceza siyasetinin konusu, hangi eylemlerin suç olacağını ve suç olarak kabul edilen eylemlere ne tür ve miktarda ceza verileceğini belirlemektir. Vergi suç ve cezalarında amaç, vergi yasalarının iyi biçimde uygulanarak vergi borçlarının tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasıdır”.*

Mahkemenin yukarıda da eleştirdiğimiz üzere amaca yönelik nitelendirme yaparak vergi suçlarını ayrıca kategorize etme çabası bu kararda açıkça görülmektedir. Bu arada Anayasa Mahkemesi’nin vergi kaçakçılığının amacını doğru saptamamış olduğu da bir kez daha görülmektedir. Zira kararda ifade edilen amaç olan “*vergi borçlarının tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması*” amacı, vergi kaçakçılığı suçunun kamu güvenini bozduğu yönündeki değerlendirmemizle çelişmektedir<sup>78</sup>.

---

<sup>78</sup> Anılan kararın karşı oy yazısında da amacın belirlenmesine yönelik eleştiri şu şekilde yer almaktadır: “Defterlerin ibraz edilmemesi suçunun meydana gelmesi için gerçekten bir vergi kaybının doğması gerekmemektedir. Bu niteliğiyle 359. maddenin iptali istenen kuralıyla düzenlenen suç, tehlike suçu niteliğindedir. Nitekim, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Resen Vergi Tarhı’nı düzenleyen 30. maddesinin birinci fıkrasında “*Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır*” denilmiş; anılan maddenin ikinci fıkrasının 3. bendinde de “*Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemezse*” resen vergi tarh edileceği belirtilmek suretiyle, defter veya belgelerin ibraz edilmemesi halinde kamunun zarara uğramaması için alınacak önlemler belirlenmiştir. Öte yandan, vergi kaybı varsa, 359. maddede yazılı cezaların uygulanması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 344. maddesinde yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Açıkça görüldüğü üzere, defter ve belgeleri ibraz etmeyen mükellefi hapisle cezalandıran kuralın amacı, idari bir işlem olan vergi incelemelerinin sürat ve etkinliğini sağlamak, bu yolla olası vergi kaçak ve kayıplarını önlemeye çalışmaktır”.

Anayasa Mahkemesi'nin vergi suçlarını yukarıda ifade edilmeye çalışıldığı üzere Anayasa'nın 38. maddesi ile okuma çabası kanımızca da isabetli bir yöntem olmuştur. Ancak, Mahkeme'nin vergi suçlarına; vergi kaybı veya ekonomik menfaat gibi amaçlar arama ve bu amaçlar ışığında değerlendirme çabası var olan güvencelerin sisteme katkı yapamaması sonucunu da doğurmuştur. Zira, Mahkeme'nin yukarıda yer verilen kararlarından da anlaşıldığı üzere, vergi suçları 38. maddeye bağlandıktan sonra, 38. maddenin yarattığı güvenceler "suçun özel vergisel amaçları!" nedeniyle devreye sokulmak istenmemektedir.

### **3. Anayasal Çerçevenin Genel Değerlendirmesi**

Vergi suçlarının esasen Anayasa'da yer alan her bir norm ile bağlantı içerisinde olması mümkündür. Anayasa hükümleri arasında bir öncelik-sonralık veya genellik-özellik ilişkisi kurulamamasının doğal sonucu, tüm Anayasa hükümlerinin ceza normları bakımından aynı anda geçerli olmasıdır. Bu tespite rağmen hangi Anayasa normunun vergi suçlarına öncelikle uygulanacağı yukarıda yer verildiği üzere, gerek öğretide gerekse Anayasa Mahkemesi kararlarında sıklıkla tartışılmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin soruna yönelik tartışmalarında vergi suçlarını Anayasa'nın 38. maddesine bağlama çabasına rağmen, 73. madde ile bağlantıyı canlı tutma çabası, ihlale yönelik değerlendirmelere etki etmektedir. Yukarıda yer verilen kararlarda da gözlemlenen, Mahkeme'nin bir normun 38. maddeye olan uygunluğunu, vergilendirmeye dair kurallar ve 73.

madde ile birlikte tespit etme çabasında olduğudur. Bu yaklaşımla Anayasa Mahkemesi'nin vergi suçlarının amaçlarıyla vergilendirmenin amaçlarını da iç içe okumaya çalıştığı gözlemlenmektedir. Oysa vergi suçu kavramı ile vergilendirme kavramlarının ayrı ayrı ele alınması gerekliliğine çalışmanın başından beri işaret edilmektedir. İlerleyen kısımlarda bu ayrımı yapmanın pozitif hukuka etki eden sonuçlarına ayrıca yer verilecektir.

Öğretide de vergi suçları ile vergilendirmenin anayasal temelleri ortak ve ayrışan yönler bakımından karşılaştırılmaktadır. *Aydın'a göre (Aydın, 2008:21); her iki hususun da yasallık ilkesine bağlanmış olması, her iki konunun da KHK ile düzenlenemiyor olması, her iki düzenlemenin de Anayasa'nın bütünü ve evrensel hukuk ile uygun olması gerekliliği, vergi ödevi ile vergi suçları arasındaki ortak noktalar*dır. Yazar vergi suçlarını şu ifadeyle Anayasa Mahkemesi'nin yaklaşımıyla analiz etme eğilimindedir: *“Konu vergi suç ve cezası olunca, bu ilkelerin birbirinden soyutlanması düşünülemez. Dolayısıyla vergi suç ve cezasının anayasal çerçevesi, yalnızca suç ve cezalara ilişkin esaslar değil, vergi ödevinin esaslarıyla da sınırlıdır”*.

Yazarın işaret ettiği hususların çok genel anlamda birer ortak nokta olduğuna şüphe yoktur. Ancak bu ortaklıklar vergi suçlarını 73. madde ile ele alma gerekliliğini de doğurmamalıdır. Zira, daha önce de değinildiği üzere 73. madde ile 38. maddenin sağlamaya çalıştığı güvenceler, yaratmaya çalıştığı işleyiş, Anayasa'nın sistematikteki yeri ve daha pek çok husus ciddi

farklılıklara da işaret etmektedir. Kaldı ki ortak olduğu düşünölen noktalarda da ciddi farklılıklar vardır. Bu noktada Anayasa'nın her iki maddesinin vergi suçları bakımından getirebileceği olası güvenceleri karşılaştırmak bakımından Anayasa'nın 38. maddesinin temel ilkeleri üzerinden bir değerlendirme yapmak faydalı olabilir. Bu bağlamda Anayasa'nın 38. maddesi ile doğrudan getirilen güvenceler aşğıdaki şekilde sıralanabilmektedir.

**a. Suç Ve Ceza İçeren Kanunların Zaman Bakımından Uygulanması (Any. M. 38/1-2):**

Bu düzenlemenin salt suç-ceza normu içeren kanunlar bakımından geçerli olduğu açıktır. Bu anlamda getirilen düzenlemelerin vergi ödevi ve dolayısıyla da Anayasa'nın 73. maddesi ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi ve vergi ödevinin geriye yürümesi veya yürümemesi vergi suçlarından bağımsız bir konu olarak kabul edilmelidir (Katoğlu, 2008:262). Esasen Anayasa'nın 73. maddesinde de bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşın Anayasa'nın 38. maddesi ile getirilen güvenceler (lehe değişikliğin geçmişe yürümesi-aleyhe değişikliğin geriye yürümemesi) aslında hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak da kabul edilebilir<sup>79</sup>. Bu durumda Anayasa'nın 38/1. maddesinin malumu ilan etmekten öteye geçemediği ifade edilebilir.

---

<sup>79</sup> Any. Mah de aynı görüşü şu ifade ile paylaşmaktadır: (E.2000/21, K.2000/16, Karar Günü: 6.7.2000) "Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinin ikinci fıkrasında "Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşrolunan kanun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehine olan kanun tatbik ve infaz olunur" denilmektedir. Bu kuralın yalnız görölmekte olan davaları değil, infazı gereken mahkûmiyet kararlarını da kapsadığında duraksamaya yer

Anayasa Mahkemesi tarafından da kabul edildiği üzere, ceza normlarının yürürlüğe girmesinin sonuçlarının, 38. maddenin yanı sıra hukuk devleti ile de güvence altına alınmaktadır açıktır. Oysa lehe vergi yasalarının geriye yürümesi veya aleyhe vergi yasalarının geriye yürümemesi açık bir Anayasa hükmü olmadığı gibi hukuk devletinin bir gereği olarak da kabul edilmemektedir. Mahkeme geriye yürümeyi daha çok hukuk devleti ve kazanılmış hak kavramı ile değerlendirmektedir<sup>80</sup>.

### **b. Cezaların Yasallığı (Any. M. 38/3)**

Cezaların yasallığına dair bu kuralın da aslında malumu ilan ederek bir güvence getirdiği kabul edilebilir. Bir hukuk devletinde uygulamanın aksi yönde olması zaten düşünülemez. Zira, temel hak ve özgürlüklerin ancak

---

*yoktur. Ceza hukukunun bu ilkesi çağdaş hukukun temel ilkelerinden biri olduğu gibi adaletli bir hukuk düzeninin de gereğidir”.*

<sup>80</sup>Hukuk devleti, tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca gerçeklik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlettir. hukuk devletinde kazanılmış haklara saygı duyma esas olmakla beraber, kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın yeni yasadaki önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla eylemli biçimde elde edilmiş olması gerekir.

Vergi Hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımına bakılmalıdır.

Vergi Usul Yasası'na göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Ekonomik Denge Vergisi'nde, vergiyi doğuran olay, kişinin 3986 sayılı Yasa'da yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2. maddedeki olayların meydana gelmesidir. Ekonomik Denge Vergisi, Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda Ekonomik Denge Vergisi, Gelir ve Kurumlar vergisine ek bir vergi olmayıp başlı başına bir vergidir. Ancak, bir yıl önceki kazançlara göre beyan edilen matrah üzerinden alınmaktadır. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi olduğuna ve beyannameler de 1994 yılında verildiğine göre geriye yürümeden söz konusu değildir (Any. Mah. E. 1994/80, K.1995/27, Karar Günü: 6.7.1995).

kanunla sınırlandırılabilirliğini öngören Anayasa hükmü de (m.13) cezaların yasallığı ilkesinin Anayasal dayanağıdır (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:72).

Vergilerin yasallığı ilkesi de Anayasa'nın 73. maddesi tarafından düzenlenmiş bir ilke olmasına rağmen, vergi suçları bakımından özel bir güvence yaratmamaktadır. Vergilerin yasallığı ve cezaların yasallığı tamamen farklı amaçlara hizmet eden iki farklı kurumdur. Vergilendirme yetkisinin ancak yasa ile kullanılabilirliğini öngören 73. Madde, hukuk devletine yaraşır bir vergi geliri elde etme amacı ile kaleme alınmıştır. Buna karşın cezaların yasallığı ilkesinin vergi geliri elde etme amacı ile ilişkilendirilmesi olanaksızdır. Türkiye'de eksik veya geç vergi ödemenin Anayasa'nın 38. maddesi anlamında cezai yaptırım ile tehdit altına alınmadığı düşünülecek olursa durum daha da netleşecektir. Vergi ödememenin veya eksik ödemenin bir hürriyeti bağlayıcı ceza gerektirmesi durumunda, suçun davranış unsurunun ancak vergilerin yasallığı ilkesi gereği yasa ile belirlenmesi gerektiği iddia olunabilir. Böyle bir durumda ödenecek her bir vergiye dair yasa normunun ihlali, aynı zamanda bir ceza normunun ihlali anlamına da kendiliğinden gelecektir. Ancak Türkiye'de suç politikasının böyle bir tercih yapmadığı bilinmektedir. Kaldı ki böyle bir tercih yapılmış olsa dahi, cezaların yasallığı ilkesi sayesinde, umulan sonuçları elde etmeye elverişli bir sistem öngörülmüştür. Daha açık bir söyleyişle vergi ödemenin suç sayıldığı bir ceza sistemi içerisinde dahi vergilerin yasallığı ilkesinin varlığı veya yokluğuna gereksinim duyulmayacaktır.

### **c. Masumiyet Karinesi (Any. m.38/4)**

Bu ilke de Anayasa 73. maddesinin tamamen dışında bir güvencedir. Masumiyet karinesi ile vergi ödevi ve dolayısıyla da Anayasa'nın 73. maddesinin beraber okunmasını gerektirecek bir durum bulunmamaktadır. Bu durumda masumiyet karinesi bakımından doğacak sonuçların vergi suçları açısından da birebir elde edilmesi gerekmektedir.

### **ç. Delillere Dair Muhakeme İlkeleri (Any. m. 38/5-6)**

Anayasa'da hukuka aykırı şekilde elde edilen delillerin mahkûmiyete esas alınamaması ve kişilerin kendileri veya yakınları aleyhine beyanda bulunmaya zorlanmaması kurallarının da 73. maddeyle bağlantısı bulunmamaktadır. Bu anlamda vergi suçlarını anayasal muhakeme ilkeleri ile somutlaştırırken, 73. maddeyi referans noktası almak ciddi hatalara da yol açabilecektir. Keza, vergi suçları ile korunmaya çalışılan amacın vergi geliri elde etmek olmadığına yukarıda değinilmiştir.

### **d. Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği (Any m. 38/7)**

Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesinin tüm cezalar için yarattığı güvencenin de 73. madde ile bir ilişkisi bulunmamaktadır. Vergiyi eksik veya geç ödemek hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirmediği için, vergi suçlarından doğan ceza sorumluluğunun vergi ödeme ödevi ile ilişkilendirilmesini gerektiren bir suç politikası da mevcut değildir<sup>81</sup>. Vergi kaçakçılığı suçu için konu bakımından önem arz eden hüküm VUK m. 333/son'da yer alan “*Bu*

---

<sup>81</sup> İdari yaptırım gerektiren vergi suçları bakımından farklı değerlendirmeler yapma olanağı bulunmakla beraber bu husus çalışma konumuzun dışında tutulmaktadır.

*Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur” ifadesidir. Bu ifade ile ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesinin vergi kaçakçılığı suçları için de ilan edildiği görülmektedir.*

**e. Sözleşmeden Doğan Borcun Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Yaptırıma Bağlanamayacağı (Any. m.38/8)**

Anayasa Mahkemesi’nin de işaret ettiği üzere<sup>82</sup> birey ile devlet arasındaki vergilendirme ilişkisi asla bir sözleşme ilişkisi olarak kabul edilemez. Bu ilişkinin kamu hukuku karakteri gereği Anayasa’nın 38/8. maddesinin vergi suçları bakımından bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu fıkranın 73. madde bakımından da bir sonuç doğurması beklenemez.

**f. Uygulanamayacak Yaptırımlara Yönelik İlkeler (Any. m. 38/9-10)**

Anayasa’nın ölüm ve genel müsadere cezası uygulanamayacağı yönünde ilkelerinin yanı sıra, idarenin hürriyeti bağlayıcı ceza vermeyeceği yönündeki düzenlemeleri de 73. madde bağlamında değerlendirilmeye

---

<sup>82</sup> “Anayasa’nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasında, “Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.”, onbirinci fıkrasında, “İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz.”; maddenin gerekçesinde de, “...4 nolu protokol gereği sözleşmeden doğan bir yükümlülük nedeniyle hiç kimsenin özgürlüğünden alıkonulamayacağı hükmü eklenmiştir. Sözleşmeden doğan yükümlülük içinde borçlar da vardır.” denilmektedir.

İtiraz konusu kuralla, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kişilere ibraz edilme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi eylemi müeyyideye bağlanmıştır. Kuralda belirtilen hürriyeti bağlayıcı ceza, devlet ile vergi mükellefi arasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün değil, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden doğan bir yaptırımdır. Kaldı ki, devlet ile vergi mükellefi arasındaki ilişkiyi toplumsal sözleşme olarak nitelerek suretiyle Anayasa’nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasında sözü edilen sözleşme kavramıyla bağdaştırmak da mümkün değildir” (Any. Mah. E.2002/55, K.2003/8, Karar Günü:11.3.2003).

gereksinim duymayan kurallar öngörmektedir. İdarenin hürriyeti bağlayıcı ceza veremeyeceği yönündeki düzenlemenin sadece, mali yaptırımlı vergisel suçların değerlendirilmesinde kullanılabilecek güvenceler yarattığı açıktır.

Yukarıda yer verilmeye çalışılan karşılaştırma ışığında vergi suçlarını Anayasa'nın 38. maddesinin yanı sıra 73. maddesi ile karşılaştırma çabasının bir benzerlikten ve amaç ortaklığından kaynaklanmadığı görülmektedir. Esasen Anayasa Mahkemesi ve öğretinin iki maddeyi beraber okuma çabası sisteme katkı yapmak bir yana, zarar vermektedir. Anayasa Mahkemesi'nin vergi suçlarını 38. madde ile okumaya dair tutumu bu yaklaşım nedeniyle amacından uzaklaşmaktadır. Mahkeme'nin 38. madde bakımından değerlendirme yaparken 73. madde sebebiyle vergilendirmenin amaçlarına atıf yaparak iptal veya ret kararları verdiği (yukarıda örnekleri sunulduğu üzere) sık rastlanılan bir durumdur. Bu durumda vergi suçlarına özel bir anlam atfedilerek, 38. maddenin getirdiği güvenceler görmezden gelinmektedir. Kaldı ki sıklıkla işaret etmeye çalıştığımız üzere vergi suçlarına, vergi toplamaya dair bir anlam yükletilmemesi gerekmektedir. Tüm hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen vergi suçları bakımından da aynı tespit zaten yukarıda yapılmaktadır. Hatırlanacak olursa, vergi mahremiyetini ihlal suçu için korunanın ekonomik-ticari ve sanayi yaşamı olduğu ifade edilmeye çalışılmıştır. Bu suçta vergi toplanmasına dair hiçbir amaç bulunmamaktadır. Mükellefin özel işlerini yapma suçu bakımından da kamu idaresinin güvenilirliği amacı sağlanmaya çalışıldığına göre 73. maddede vergi toplama tali bir amaç olarak dahi görülmemelidir. Aynı tespitin vergi kaçakçılığı suçu

bakımından da yapıldığı hatırlanabilecektir. Buna göre kamu güvenini koruma amacı ile vergi toplama amacı arasında bir ilişki kurma çabasının sisteme zarar vermek dışında bir sonuç doğurmamaktadır.

Öğretinin ve Anayasa Mahkemesi'nin tarafımızca savunulan yaklaşımın aksi yöndeki tutumuna bir örnek şu şekilde verilebilir: Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen 359. maddesinin (a) bendinin 2 numaralı alt bendinin "... gizleyenler (*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir*) ... hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur" bölümünün, Anayasa'nın 38. maddesine aykırılığı savıyla iptali istemi inceleyen Anayasa Mahkemesi'nce şu tespitlerde bulunmuştur<sup>83</sup>. İptali istenen norm uyarınca, varlığı açık olan defter ve belgeleri ibraz etmekten imtina edenler vergi kaçakçılığı yapmış olmaktadır. İptal talebi uyarınca, Anayasa'nın 38/4. fıkrası "*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz*" ifadesi ile böyle bir ceza verilmesini yasaklamaktadır. Mahkeme bu konuda son derece isabetli bir şekilde iptali istenen normu 38. maddeye uygunluk bakımından değerlendirmeye tabi tutmuştur. Ancak Mahkeme yukarıda değinilen kaygı uyarınca normun anlamını 73. maddeyle vergi kanunları bakımından belirlenmiş amaçlar ile saptamaya çalışmıştır. Mahkeme'ye göre

---

<sup>83</sup> Any. Mah. E.2004/31, K.2007/113, 1.1.2007.

*“Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası’nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa’nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez<sup>84</sup>”.*

Vergi suçlarının Anayasa’nın 73. maddesi ile belirlenmiş kurallar dâhilinde 38. maddeye aykırılığını araştırma yöntemine yönelik eleştirilerimiz sadece kamu giderlerinin finansmanı amacına yönelik değildir. Anayasa’nın 73. maddesi ile belirlenmiş diğer amaçlar<sup>85</sup> bakımından da, 38. madde ile birlikte ele alınmasını gerektirecek bir durum bulunmamaktadır.

---

<sup>84</sup> Kararın karşı oy yazısında defter ve belgeleri ibraz etme ödevinin amacının vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde yapılmasını sağlamak olduğu ifade edilmektedir. “Açıkça görüldüğü üzere, defter ve belgeleri ibraz etmeyen mükellefi hapisle cezalandıran kuralın amacı, idari bir işlem olan vergi incelemelerinin sürat ve etkinliğini sağlamak, bu yolla olası vergi kaçak ve kayıplarını önlemeye çalışmaktır”.

<sup>85</sup> Daha önce yer verilen diğer amaçlar şunlardır: Vergi özel kesimden kamu kesimine yapılan bir aktarımdır, vergi, hukuksal zora dayanır, vergi karşılıksızdır, vergi kesin bir ödemedir, vergi, parasal bir ödemedir.

Genel planda vergi suçları özel planda ise vergi kaçakçılığı suçunun anayasal düzlemde ele alınmaya çalışıldığı kısımdan sonra, vergi kaçakçılığı suçu bakımından yasal düzenlemelerin incelenmesine aşağıda yer verilmektedir.

## **B. YASAL ÇERÇEVE**

### **1. Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Düzenlemelerin Tarihsel Gelişimi**

Vergi Kaçakçılığı suçunun Türk hukukundaki tarihçesi esasen 213 sayılı VUK döneminde başlamıştır. 1950 yılında VUK'dan önceki dönemde sadece idari yaptırıma bağlanmış suçlar mevcuttur (Donay, 2008:40). Üstelik bu yaptırımlar da her bir vergi kanununun kendi içerisinde düzenlenmektedir. Bu tercihin sebebi olarak da ayrı bir vergi usul kodunun henüz yürürlüğe girmemiş olması gösterilmektedir (Bayraklı, 2006:12).

1950 vergi reformu ile günümüz vergi sisteminin temelleri atılmıştır. Gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin ciddi kanunlaştırma ve resepsiyon çalışmalarının sonucu olarak ortaya çıkan 5342 sayılı VUK, 1.1.1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 4.1.1961 tarihinde 213 sayılı yeni VUK mülga ettiği 5342 sayılı Kanunun çoğu hükmünü koruyarak kabul edilmiştir.

213 sayılı VUK'un anılan dönemdeki kapsamında vergi kaçakçılığı adı altında düzenlenmiş bir suç bulunmamaktaydı. Buna karşın Kanunun 2365

sayılı Kanunun 81'inci maddesiyle yürürlükten kaldırılan 357. maddesi “hileli vergi suçu”nu düzenlemektedir. Madde uyarınca hileli vergi suçu

*“Beyanname verilmiş olsun veya olmasın aşağıdaki fiillerden<sup>86</sup> biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi” şeklinde tanımlanmaktadır. Dönemin yürürlükte olan Kanununun 359. maddesi ise şu şekilde idi: “357 nci maddede yazılı fiilleri işleyenler hakkında 345 inci maddede yazılı cezadan ayrı olarak üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunur. Ayrıca masraf hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile çıkmayan yerlerde mutata vasıtalarla ilan edilmesine de hükmolunur”.*

Görüldüğü üzere VUK'un yürürlüğe girdiği 1961 yılından itibaren benimsenen sistem uyarınca vergi kaybı yaratmak hileli vergi suçunun zorunlu şartıdır. Hileli vergi suçu ile günümüz vergi kaçakçılığı arasındaki en temel farklardan birisi de bu noktadır. Zira hileli vergi suçuna uygun vergi

---

<sup>86</sup> “1. Çift defter kullanmak (Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevliit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması çift defter kullanmaktır).

2. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;

3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak;

4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;

5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,

6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (Mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir).

7. Bir vergilendirme dönemi içinde toplamı yirmi bin lirayı aşan satış bedeli ve beş bin lirayı aşan ücret, faiz, komisyon, iştirak kazancı, kira bedeli gibi hasılat, kazanç ve iratları bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerden hiç birine kaydetmemek ve beyannamede de göstermemek. (Beyanname verilmemiş olması halinde hasılat kazanç ve iratlar beyannamede gösterilmemiş sayılır).”

kaybına yol açacak fiiller, mer'i vergi kaçakçılığı suçuna konu seçimlik davranışlara denk düşmektedir.

1.1.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2365 sayılı Kanun, vergi kaçakçılığı suçunu bu isim ile anmaya başlamıştır. Değişiklik uyarınca daha önce hileli vergi suçu olarak isimlendirilen fiiller kaçakçılık olarak kabul edilmiştir. Böylece vergi kaybı ile kaçakçılık arasındaki bağlantı da kopartılmamıştır. Bu bağın kopartılmaması bir yana hileli vergi suçunun 344. maddeye<sup>87</sup> alınması ile aynı maddede hem vergi suçu hem de vergi kabahati düzenlenmiştir (Donay, 2008:41). 344. maddede yazılı fiilleri işleyerek kaçakçılık suçuna

---

<sup>87</sup> Anılan 344. madde hükmü şu şekildedir: "Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki hallerden birisiyle vergi ziyanına sebebiyet verilmesidir.

1. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kağıtlara kaydetmek;

2. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;

3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak;

4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;

5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;

6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri) noterlik tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.);

7. Beyan esasına dayanan mükellefiyetlerde beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde, ticari, zirai veya mesleki kazanç sahiplerinin kazançları ile ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin ıttılai dışında bırakılması;

8. Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup, yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dahil) toplam 15.000.000 (45.000.000) diğer beyannamelerde toplamı 3.000.000 (9.000.000) liradan az olmamak üzere beyannamede yazılı vergi matrahının %10 'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi. (Beyanname dışında ayrıca bir tetkike ihtiyaç göstermeksizin beyannamede yazılı bilgilere dayanılarak vergi dairesince tespiti mümkün olan noksan bildirmeler bu hükümden harihtir.)

30 uncu maddede yazılı sebeplerle re'sen takdir olunan ve yukarda yazılı hadleri aşan matrah veya matrah farkları da noksan beyan hükmündedir. Anılan maddenin 1 ve 2 nci bentlerinde yazılı sebeplerle yapılan re'sen takdirlerde bu hükmün uygulanması için takdir edilen matrahın yıllık beyannamelerde 15.000.000(45.000.000) diğerlerinde 3.000.000 (9.000.000) lirayı geçmesi yeterlidir.

vücut verenler hakkında uygulanacak yaptırım ise 359. maddede belirlenmiştir<sup>88</sup>.

1.1.1981 tarihinden geçerli sistem bazı ufak değişikliklerle<sup>89</sup> 1999 yılına kadar uygulanmıştır. 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere kabul edilen 4369 sayılı Kanun, günümüzde uygulanan vergi kaçakçılığı suç ve cezasının esaslarını belirlemiştir. Kanun 344. maddede tanımlı kaçakçılığa konu fiilleri 359. maddeye<sup>90</sup> taşımış ve vergi ziyanı suçun işlenmesinin bir unsuru olmaktan çıkartmıştır.

---

<sup>88</sup> Hüküm şu şekildedir: “344 üncü maddenin 1 - 6 ncı bentlerinde yazılı fiilleri işleyenler hakkında 345 inci maddede yazılı vergi cezalarından ayrı olarak 3 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile bu kadar müddet ticaret sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunur”.

<sup>89</sup> 24/6/1994 tarih ve 4008/103 sayılı Kanun ve 25/5/1995 tarih ve 4108 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler.

<sup>90</sup> 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olan şekli ile VUK m. 359: “Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;  
1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,  
2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.),  
Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.  
Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.  
b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;  
1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.),  
2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur”.

23.1.2008 tarihli 5728 sayılı Kanun ile 5237 sayılı TCK'ya uyum amaçlanarak, 4369 sayılı Kanun'un getirdiği rejim adeta rötüşlanmıştır. Kanımızca 5718 sayılı Kanun ile sistemin teorik niteliği bakımından yapılan bir önemli değişiklik, Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının ikinci Kısımının üçüncü bölüm başlığının "Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar" iken "Suçlar ve Cezaları" şeklinde değiştirilmesidir. Bu değişiklikle yaygın kabul gören hürriyeti bağlayıcı yaptırım gerektiren vergi suçları ve idari yaptırım gerektiren vergi suçları ayırımı kanımızca tartışmalı hale gelmiştir. Zira vergi suçları ve vergi kabahatleri ayırımı var olan sistem bakımından daha uygun görölmektedir.

Bugün gelinen noktada Vergi Kaçakçılığı suçu Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesi şu şekildedir:

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

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

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

*Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz*

*edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.*

*Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.*

*b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*

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

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

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

Mevcut vergi kaçakçılığı suçunun aşağıdaki ayrımlara netleştirilebilmek gerekir.

**359/a (On Sekiz Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Fiiller)**

VERGİ KANUNLARINA GÖRE TUTULAN VEYA DÜZENLENEN VE SAKLANMA VE İBRAZ MECBURİYETİ BULUNAN;

**359/a-1**

- Defter Ve Kayıtlarda Hesap Ve Muhasebe Hileleri
- Gerçek Olmayan Veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açarlar
- Defterlere Kaydı Gereken Hesap Ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen Veya Kısmen Başka Defter, Belge Veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydedenler

**359/a-2**

- Defter, Kayıt Ve Belgeleri Tahrif Edenler
- Defter, Kayıt Ve Belgeleri Gizleyenler\*
- Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler\*\*
- Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeleri Kullananlar\*\*,

\*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.

\*\*Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

**359/b (Üç Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Fiiller)**

VERGİ KANUNLARI UYARINCA TUTULAN VEYA DÜZENLENEN VE SAKLAMA VE İBRAZ MECBURİYETİ BULUNAN;

-Defter, Kayıt Ve Belgeleri Yok Edenler

-Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koyanlar

-Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Hiç Yaprak Koymayanlar

-Belgelerin\* Asıl Veya Suretlerini Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenleyenler

-Belgelerin\* Asıl Veya Suretlerini Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Kullananlar

\*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir.

**359/c (İki Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Fiiller)**

-Ancak Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeleri, Bakanlık İle Anlaşması Olmadığı Halde Basanlar

-Ancak Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeleri, Bakanlık İle Anlaşması Olmadığı Halde Bilerek Kullananlar

## **2. Suçun Düzenleniş Biçimi ve Yeri**

Vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili akademik bir bakış açısı oluşturmanın yolu, suçun düzenlendiği kanunun sistem içerisindeki yeri ve bu kanunun niteliğini saptamayı zorunlu kılmaktadır. Bu sayede vergi kaçakçılığının TCK dışında düzenlenmiş olmasının sonuçları üzerinde durabilme olanağı da elde edilmiş olacaktır.

### **a. VUK'un Niteliği**

Vergi kaçakçılığı da dahil olmak üzere, tüm vergi suçlarının Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olması bu kanunun Türk hukukundaki özgün konumunu daha da tartışılır hale getirmektedir. Zira, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Türk hukukunda benzerine çok da rastlanmayacak şekilde pek çok işlev üstlendiği görülmektedir.

Kodifikasyonu kanun ile yapılan pek çok alanın VUK kapsamında düzenleniyor olması sistemi zenginleştirdiği kadar karmaşık hale de getirmektedir. VUK'a yüklenen işlevlerin fazlalığı vergi suçları bakımından da sonuç doğurmaktadır. Bu anlamda VUK'un genel niteliği ve hangi konuları kapsayan bir kanun olduğunun belirlenmesi gerekmektedir.

Vergilendirme ilişkisinde vergiyi doğuran olaydan sonra gelen ve başlangıç noktası olan tarhiyat, bir idari işlemdir. Bu yönüyle Vergi Usul Kanunu tarhiyat ve buna bağlı vergilendirme işlemlerinin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarını düzenlediği için, özel idari usul kodu niteliğini

kazanmaktadır. Bu noktada dikkat çekici olan bir idari işlem olan vergilendirmenin usul koduna sahip olmasına rağmen; genel anlamda idari işlemlere dair bir usul kodunun bulunmamasıdır<sup>91</sup>. Buna rağmen hem idari işlemlere ilişkin; hem de vergilendirme işlemlerine ilişkin yargılama kodları bulunmaktadır. Vergilendirme açısından özellik arz eden bir diğer nokta da, aynı kanunun hem maddi hukuka ilişkin hem de yargılama hukukuna ilişkin hükümlere yer verilmesidir. Vergi Usul Kanunu açısından değinilmesi gereken bir diğer nokta da vergilendirmeye ilişkin idari usul kodu niteliğinde olan bu Kanunun, aynı zamanda özel vergi kanunları karşısında genel kanun olma niteliğidir. Zira Vergi Usul Kanunu'nda vergilendirmeye ilişkin hükümlere ayrıksı düzenleme getiren özel vergi kanunlarının (maddi vergi kanunun) bir uygulama önceliği olacaktır<sup>92</sup>.

Bilindiği üzere Türkiye'de vergi yargılama hukukuna ilişkin düzenlemeler hem Fransız hem de Alman Hukuku kaynaklıdır. Vergilendirmeye ilişkin usul kodu olan Vergi Usul Kanunu'nun kaynağı Alman Vergi Usul Kanunu iken; genel olarak idari yargılama hukuku Fransız kaynaklıdır<sup>93</sup>. Dolayısıyla Türk vergi yargılaması hukukunu mehzzen tek bir

---

<sup>91</sup> Genel İdari Usul Kanunu hazırlanmasına yönelik çabalar uzun yıllardır devam etmektedir. Bu çerçevede 19.11.2003 tarihinde Başbakanlığa gönderilen ve Adalet Bakanlığı'nca tartışmaya açılan bir tasarı bulunmaktadır <<http://www.kgm.adalet.gov.tr/uzerindefalisan.htm>>.

<sup>92</sup> Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun 16. maddesinde ölüm halinde beyanname verme sürelerinin 3 ay uzayacağı öngörülmektedir. Genel hüküm niteliğinde olan bu düzenlemenin yanı sıra, Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesinde gelir vergisi beyannamesini verme süresinin ölüm halinde 4 ay uzayacağı ifade edilmektedir.

<sup>93</sup> SABAN, Nihal. Vergi Yargısının Etkinliği, TESEV Yayınları, İstanbul 2000, s.15.

ülke sistemine bağlamak olanaksızdır<sup>94</sup>. Bu yapısıyla vergi yargılaması hukukuna dair tespitleri, hukukun diğer alanlarında olduğu kadar sadece tek bir kanuna dayanarak yapabilmek pek de olanaklı görünmemektedir<sup>95</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nda yargılamaya ilişkin oldukça önemli kabul edilebilecek maddeler bulunmaktadır<sup>96</sup>. Bu maddelerin kanımızca İYUK karşısındaki konumu oldukça tartışmalıdır. İYUK m. 31/2'nin yaptığı göndermenin yarattığı tartışma çalışmamızın çözüm üreteceği bir konu değildir<sup>97</sup>. Ancak VUK'da yer alan yargılama normlarının İYUK'tan önce uygulanması gerektiğine işaret eden Danıştay kararları bulunduğu gibi<sup>98</sup>; İYUK'un yargılamaya dair normlarının VUK'tan önce uygulanmasına işaret eden kararlar<sup>99</sup> da bulunmaktadır.

Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu dışında, ayrı muhakeme ve maddi kanuna ilişkin detaylı düzenlemeler içermesi VUK'un yukarıda sayılı işlevlerini iyice arttırmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza

---

<sup>94</sup> Vergi icra hukuku kodu olan 6183 sayılı AATUHK'nun da İsviçre kaynaklı olduğu düşünülürse vergi hukukunda bir resepsiyon karmaşası yaşandığı söylenebilir.

<sup>95</sup> Bir idari işlem olan tarhiyatın, iptali için başvurulacak usule ilişkin kanunlarla, ayrıksı düzenlemeler getirilmesi sistemi bir yandan zenginleştirmekte, bir yandan da çetrefilleştirmektedir. Kanımızca Vergi Usul Kanununda yer alan yargılamaya ilişkin normlar ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yargılamaya ilişkin normlar, arasındaki ilişki, vergi hukukunun en çetrefil konuları arasındadır.

<sup>96</sup> Bunlara örnek olarak; ek 7. maddede yer alan uzlaşma sonrası dava açma, 377. maddede yer alan dava açmaya taraf olanlar, 378. maddede yer alan vergi davalarının konusu, mükerrer 378. maddede bulunan tanık olabilecek kişiler verilebilir.

<sup>97</sup> Bu konudaki tartışmalar için bkz. Akkaya, 1994:159; Canyaş, 2006:54 vd.

<sup>98</sup> Bkz. Danıştay VDDGK, T.22.4.1994, E.1993/118, K.1994/195.

<sup>99</sup> Bkz. Danıştay 7. D., 17.12.1991, E.1987/3239, K.1991/3096.

Hükümleri” başlıklı dördüncü kitabı vergi suçlarını da kapsama almaktadır. Kanun dördüncü kitabın birinci kısmında vergi kabahatlerini ve vergi suçlarını genel hüküm niteliğinde olan esaslar bakımından düzenlemektedir. Vergi cezaları başlıklı ikinci kısımda vergi ziya ve usulsüzlük kabahatleri düzenlenmektedir. “Suçlar ve Cezaları” başlıklı üçüncü bölüm ise vergi suçlarına ayrılmıştır. Ardından da “Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi Ve Kalkması” başlıklı kısım gelmektedir.

Yukarıda yer verilen değerlendirmeler ışığında Vergi Usul Kanunu’nun temelde vergilendirmeye dair usul kodu (vergi usul kodu) niteliğinde olduğu söylenebilir. Bunun yanı sıra vergi yargılaması hukukuna dair oldukça kapsamlı hükümler içermesi nedeniyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu’na ek bir vergi yargılama kodu niteliği de bulunmaktadır. VUK’un içerdiği vergi suçları ve cezaları nedeniyle TCK karşısında özel ceza içeren kanun niteliğinde bulunduğu da bizce açıktır. VUK’un yargılama hukukuna dair temel düzenlemeler içermesi nedeniyle ceza yargılaması hukukuna ait hükümler içerdiği de görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun temel niteliğinin yanı sıra ceza hukuku ve idare hukukuna ait önemli normlar içermesi bir karmaşayı da beraberinde getirmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun yargılamaya ilişkin hükümleriyle İYUK’un yargılamaya ilişkin hükümleri arasında bir özel-genel/önceki-sonraki hüküm ilişkisi olup olmadığı adeta içinden çıkılmaz bir hal almıştır. Her ne kadar İYUK m. 31/2 “*Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü*

*Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır*” ifadesiyle iki kanun arasındaki bağlantıyı kurmaya çalışsa da, durumun yargı uygulaması ve doktrin bakımından yarattığı karmaşanın halen çözüme muhtaç olduğu düşünülmektedir. Buna paralel olarak, İYUK ve VUK arasındaki ilişki nedeniyle yapılan tartışmalar, TCK ve VUK arasında hatta CMK ve VUK arasında da yapılmaktadır.

### **b. TCK ve VUK Arasındaki İlişki**

Vergi kaçakçılığı suçunun TCK dışında tedvin edilmiş olması nedeniyle öncelikle TCK ve TCK’ya nazaran özel kanun konumunda olan kanunların ilişkisine değinmekte fayda bulunmaktadır.

Ceza içeren kanunların tek bir kanunda toplanması günümüzde kabul gören bir uygulama olarak görülmemektedir<sup>100</sup>. Tüm suç ve cezaların tek kanunda toplanmasının fonksiyonel olmadığı ve dahası suç ve cezaların yasallığı ilkesini de ihlal edici sonuçlar doğurabileceği bu tercihin sebebi olarak gösterilmektedir (Artuk, Gökçen, Yenidünya, 2009:128).

TCK dışında ayrı suç ve ceza içeren kanunların varlığı TCK’nın bu kanunlar üzerindeki etkisini de tartışılır hale getirmiştir. TCK’nın 5. maddesi konuyu *“Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren*

---

<sup>100</sup> TCK dışında suç ve ceza içeren kanunlara verilebilecek örnekler: 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5187 sayılı Basın Kanunu, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 6831 sayılı Orman Kanunu, 1632 sayılı Askeri Ceza Kanunu, 5941 sayılı Çek Kanunu vb.

*kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*” ifadesiyle düzenlemektedir. eTCK’den farklı olarak bu düzenleme ile TCK’nın genel hükümlerinin özel kanunlar bakımından da geçerli kılınması sağlanmak istenmiştir<sup>101</sup>. Bu düzenlemenin eTCK dönemindeki muadil hükümden farklı olarak özel norm niteliğindeki genel hükümleri devre dışı bıraktığı görülmektedir. eTCK’nın 10. maddesinde yer alan *“Bu kanundaki hükümler, hususi ceza kanunlarının buna muhalif olmayan mevaddı hakkında da tatbik olunur”* hükmü uyarınca; özel kanunlarda yer alan teşebbüs, iştirak, içtima gibi genel hüküm niteliğindeki düzenlemelere öncelik tanınmakta, bununla beraber bu hükümlerle çelişmediği oranda eTCK’nın genel hükümlerinin de uygulanabilir olduğu kabul edilmektedir. 5237 sayılı TCK’da öngörülen sistemin, eTCK’nın 10. maddesinde öngörülen sistemi tersine çevirdiğine yönelik eleştiriler ışığında (Demirbaş, 2009:98), 11.5.2005 tarih ve 5349 sayılı Kanun ile Türk Ceza Kanunu’nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanuna eklenen geçici madde ile düzenlemenin yürürlük tarihi 31.12.2006 tarihine kadar ertelenmiştir. Bu şekilde, özel ceza kanunlarında yer alan genel hüküm niteliğindeki düzenlemelerin TCK ile uyumu sağlanmıştır. Ancak 31.12.2006 tarihi olarak belirlenen sürenin yasa koyucu tarafından yetersiz görülmesi

---

<sup>101</sup> Maddenin gerekçesi şu şekilde kaleme alınmıştır: *“Özel ceza kanunlarında ve ceza içeren kanunlarda suç tanımlarına yer verilmesinin yanı sıra, çoğu zaman örneğin teşebbüs, iştirak ve içtima gibi konularda da bu kanunda benimsenen ilkelerle çelişen hükümlere yer verilmektedir. Böylece, ceza kanununda benimsenen genel kurallara aykırı uygulamaların yolu açılmakta ve temel ilkeler dolanılmaktadır. Tüm bu sakıncaların önüne geçebilmek bakımından, ayrıca hukuk uygulamasında birliği sağlamak ve hukuk güvenliğini sağlamak için; diğer kanunlarda sadece özel suç tanımlarına yer verilmesi ve bu suçlarla ilgili yaptırımların belirlenmesi ile yetinilmelidir. Buna karşılık, suç ve yaptırımlarla ilgili olarak bu kanunda belirlenen genel ilkelerin, özel kanunlarda tanımlanan suçlar açısından uygulanmasının temin edilmesi gerekmektedir. Aksi yöndeki düzenlemelerin hukuk devleti ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturması nedeniyle hükümet tasarısındaki madde metni değiştirilmiştir”* TBMM, 22. Dönem, Yasama Yılı:2, Sıra sayısı:664, s. (http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0593.pdf, 21.4.2010), .

üzerine 6.12.2006 tarih ve 5260 sayılı Kanun ile TCK'nın 5. maddesinin yürürlüğe gireceği tarih 31.12.2008 tarihine kadar ertelenmiştir.

TCK'nın 5. maddesini erteleme çabaları geçiş sürecinde oldukça yoğun kanunlaştırma faaliyetlerini de beraberinde getirmiştir. Nitekim, 23.1.2008 tarih ve 5728 sayılı kanun ile TCK'ya uyum amacıyla toplam 583 madde ile 153 kanunda değişiklik yapılmıştır (Özgenç, 2009:88). TCK'nın genel hükümlerini hakim kılmak adına bu kadar kapsamlı bir değişikliğin yapılması gerekliliği bir anlamda bu konudaki özel hükümlerin eTCK döneminde ne kadar yaygın şekilde kullanıldığını ortaya koymaktadır.

TCK'nın özel kanunlar ile kurmaya çalıştığı bu ilişkinin bir güvence arayışı olduğu da kabul edilebilir. TCK'nın genel hükümlerinin, özel hükümlere nazaran daha yeni olması ve hukuktaki ilerleme sonucu ceza kanunlarına girdiği (Artuk, Gökçen, Yenidünya, 2009:128) dikkate alınacak olursa, bu durumun gerçekten bir güvence yaratmaya yönelik olduğu kabul edilebilir. Keza TCK m. 5 ile gerçekte bir genel norm – özel norm ilişkisi de yaratılmak istenmemektedir (Özgenç, 2009:90). Özel kanunlarda birer ceza özel normu niteliğinde olan suç ve ceza yaratan normlar halen TCK karşısında özel hüküm niteliğini korumaya devam etmektedir. Burada amaç tüm suçlar bakımından geçerli olan bir genel hükümler sistematigi oluşturmaktır.

Tüm bu değerlendirmelerle VUK'da vergi kaçakçılığı suçu için belirlenmiş unsurlar ve uygulanacak yaptırım her durumda TCK karşısında özel hüküm niteliğini taşımaya devam edecektir. Buna karşın vergi kaçakçılığı suçunun tabi olacağı genel hükümler bakımından TCK uygulanacaktır.

VUK'un vergi kaçakçılığı suçu bakımından genel hüküm niteliğindeki normlarının TCK m. 5 nedeniyle süresiz bir şekilde devre dışı kaldığını kabul etmek olanaksızdır. TCK m. 5'in bir anayasa normu gibi kabul edilerek kendisinden sonra gelen özel kanunlara karşı bir önceliğe sahip olduğunu kabul etmek Türk hukuku bakımından olanaklı değildir. Bu durumda TCK m. 5'in vergi kaçakçılığı suçları bakımından geçerlilik süresi kanun koyucunun bu konudaki iradesine birebir bağlıdır. Kanun koyucunun mevcut durumda, TCK'nın genel hükümleri çerçevesinde yaptığı tüm değişikliklerin, vergi kaçakçılığı suçu bakımından sonuç doğuracağı açıktır. Buna karşın kanun koyucunun salt vergi kaçakçılığı suçu bakımından sonuç doğurmasını istediği bir genel hüküm değişikliğini VUK kapsamında gerçekleştirmesinin önünde de bir engel bulunmamaktadır.

TCK' m. 5'in ceza hukuku birikiminin bir eseri olan ve gerçekten güvence niteliğinde olan genel hükümleri tüm suçlar bakımından geçerli kılma çabası bizce de yerindedir. Zira, vergi suçlarının da dahil olduğu tüm özel ceza kanunlarının genel hükümlerin yarattığı güvenceden sapma göstermesini gerekli kılacak yeterli bir neden bulunmamaktadır. Ancak genel

hükümler bakımından yaratılmaya çalışılan bu güvencenin TCK m. 5 bakımından geçerliliği kanun koyucunun kendisini buna bağlı hissetmesiyle olanaklı kılınabilecektir. Bu durumda TCK m. 5 ile elde edilmeye çalışılan menfaati sağlamanın tek yolu düzenlemeyi bir anayasa hükmü haline getirmektir.

Özellikle işaret etmek isteriz ki, TCK m. 5 normlar hiyerarşisi bakımından bir karmaşayı da beraberinde getirebilecektir. Mevcut durumda kanun koyucunun VUK kapsamında özel hüküm niteliğinde bir düzenleme yapması, TCK m. 5'i "özel normun genel normdan önceliği" ilkesi nedeniyle devre dışı bırakacaktır. Kanun koyucunun bu andan sonra TCK kapsamındaki genel hükümlerde yapacağı bir değişikliğin, TCK m. 5'in etkisi nedeniyle VUK'u tekrar devre dışı bırakması söz konusu olabilecektir. Esasen TCK m. 5 hükmünün bulunduğu bir sistem içerisinde, özel norm – genel norm ilişkisini içinden çıkılması güç sorunlarla ele alma olasılığı artmaktadır.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN**

### **POZİTİF HUKUK BAKIMINDAN İRDELENMESİ**

Çalışmanın bu bölümünde, vergi suçlarını incelemeyi amaçlayan birinci bölümde yapılan temel değerlendirmeler ışığında, vergi kaçakçılığı, suç, ceza ve muhakeme hukuku bakımından ele alınmaktadır.

Birinci bölümde vergi kaçakçılığının esasen cezalandırma yetkisinin bir ürünü olduğu ve dolayısıyla bu suçu vergilendirme yetkisi ile incelemenin isabetli olmadığı ifade edilmeye çalışılmıştır. İlk bölümde ayrıca, Türk hukuku bakımından korunan menfaatin ekonomik kamu düzeninden ziyade, kamu güveni olduğu ve bu suçun belgede sahtecilik suçları ile ciddi benzerlikler oluşturduğu üzerinde de durulmuştur. Birinci bölümde de değinildiği üzere TCK'nın tüm suç ve cezalar için geçerli olan genel hükümlerinin VUK'da düzenlenmiş vergi kaçakçılığı suçu bakımından da geçerli olduğuna ilişkin temel kabul, ikinci bölümde yönlendirici olacaktır. Bu anlamda TCK'nın tüm suçlar bakımından olduğu gibi vergi kaçakçılığı suçu bakımından da sonuç doğuran kurumları özel olarak irdelenmeyecektir. Dolayısıyla VUK'da yer alan vergi kaçakçılığı suçuna etkili kurumlar birinci bölümdeki verilerle ele alınacaktır. Bir anlamda VUK suç-ceza ve muhakeme hukuku bakımından özel hüküm niteliğinde olduğu için uygulanacak kurumlar özellikle VUK açısından irdelenmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunu yukarıda belirlenen yöntem ile incelenmesi konunun öncelikle suç teorisi açısından ele alınmasını gerektirir. Bu kapsamda ceza hukukunun suç teorisine bakış açısı esas alınmakla birlikte, ceza hukuku bakımından konu ile doğrudan ilgisi olduğunu düşünülen tartışmalara da değinilecektir. Amacımız, ceza hukukunun suç teorisine getirdiği temel bakış açısına bir ekleme yapmak değildir. Aksine amaç, suç teorisi bakımından üzerinde uzlaşa bulunan noktaları, vergi kaçakçılığı suçu bakımından da saptayabilmektir.

## **I. SUÇ TEORİSİ BAKIMINDAN**

Suçun incelenmesinde kullanılan yöntem, her bir suç tipini anlama ve uygulama bakımından önem arz eder. Her bir suç tipini anlamak bakımından bu anlamda ortak bir yöntem üretme konusunda da ceza hukukçuları uzunca bir süredir tartışmaya devam etmektedirler. Öğretide suçun incelenmesinde daha çok analitik metoda itibar edilmektedir (Toroslu, 2008:105). Suçun bir bütün olarak incelenmesi yerine, unsurlarına ayrılarak incelenmesini öngören analitik metodun (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:201) daha bilimsel, sistematik, pratik sonuçların elde edilmesine hizmet edeceği ifade edilmiştir (Toroslu, 2008:105).

Suçun analitik sınıflandırması konusunda ittifak halinde olanlar, bu defa hangi unsurlar üzerinden değerlendirme yapılacağı noktasında doktriner tartışma içindedirler. Daha çok İtalyan hukukçuların kullandığı ikili ayrımı

tercih eden hukukçular karşısında Alman ekolünden etkilenen üçlü (İçel: 2004) ve hatta dörtlü ayırımı tercih eden hukukçular da bulunmaktadır (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:203). Biz çalışmamızda bu tartışmaya girmek yerine çalışma konumuz bakımından daha sistematik olduğunu düşündüğümüz ikili ayırımı esas almaktayız<sup>102</sup>.

Suçun analitik incelenmesinde yapılan ikili ayırım uyarınca biri maddi diğeri manevi olmak üzere iki unsur bulunmaktadır. Objektif ve subjektif unsur olarak da isimlendirilen bu genel kurucu unsurlar vergi kaçakçılığı suçu bakımından da araştırılacaktır. Ancak suçun unsurlarını incelemeye geçmeden önce vergi kaçakçılığı suçlarında seçimlik davranışın işlenmesinin ön şartı görünümündeki defter, belge ve kayıtların niteliğine değinmekte fayda bulunmaktadır.

## **A. ÖN SORUN: DEFTER, BELGE VE KAYITLAR**

### **1. Önşart – Maddi Unsur Tartışması**

Vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen VUK m. 359'un defter, kayıt ve belgelere sıklıkla işaret etmesi bu kavramların tartışılmasını gerekli kılmaktadır. Zira maddenin a ve b bentlerinin girişinde “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*” ifadesini kullanmaktadır. Bu ifadenin ardından madde kapsamındaki pek çok seçimlik davranışın vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve

---

<sup>102</sup> Bu tercih diğer ayrımların yanlışlığın ortaya koymak adına değil, pratik sonuçlar elde etmek adına yapılmaktadır.

saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan “defter” “belge” ve “kayıt”lar üzerinde işlenebileceği belirtilmektedir. Bu durumda vergi kaçakçılığı suçunun pek çok halinin ortaya çıkabilmesi için, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge veya kayıtın varlığı gereklidir.

Kaçakçılık suçunun ortaya çıkması için varlığı gerekli defter, kayıt ve belgeler bir bakış açısıyla suçun ön şartı olarak nitelendirilebilir. Suçun ön şartı belirli bir suç tipinin oluşabilmesi için bulunması gereken mantıki ve hukuki olgular şeklinde tanımlanmaktadır (İçel, 2004:19). Ancak öğretide de VUK m. 359'dakine benzer durumları suçun ön şartı yerine davranışın ön şartı hatta davranışın kendisi şeklinde görme eğilimi de bulunmaktadır. Örneğin Demirbaş'a göre (Demirbaş, 2009:106) suçun ön şartı ile davranış ayırımı net bir şekilde yapılamaz. Yine Centel'e göre önşartlar aslında unsurların ta kendisidir (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:207). Özetle, önşartlar gerçekleşmeden suçun oluşmasından söz edilemeyeceği (Alacakaptan, 1975: 6) tezi ile iki kavram arasında net bir ayırım olmadığı vurgulanmaktadır..

Önşart veya suçun unsuru olmak bakımından net bir ayırım yapılmassa da bu iki kavramın pratikte farklı sonuçlar doğurabilecek içeriklere sahip olduğu da kabul edilmektedir. Özellikle kastın varlığını tespit bakımından suçun önşartı olması veya unsurun kendisi olması bakımından defter, belge ve kayıtların varlığı önem arz edebilecektir (Toroslu, 2008:110).

Demirbaş'ın ifade ettiği üzere (Demirbaş, 2009:196) eğer suçun gerçekleşmesi için aranan koşul önşart ise failin bu koşuldan haberdar olması yeterlidir. Buna karşın aranan koşul unsur ise failin bu unsuru bilmesi ve gerçekleşmesini istemesi gereklidir. Bu durumda failin, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan “defter” “belge” ve “kayıt”lar üzerinde bir suç işlediğini bilmesini suçun işlenmesi için yeterli saymak, önşart bakımından bir sonuca ulaşmak anlamına gelecektir. Buna karşın, anılan “defter” “belge” ve “kayıt”ların varlığını suçun doğrudan unsuru olarak aramak tersine sonuçlara yol açacaktır. Defter, belge ve kayıtların suçun önşartı veya doğrudan maddi unsuru olmasına yönelik tartışmanın kast ile ilgili sonuçları bulunması nedeni ile konu aşağıda tekrar ele alınacaktır.

## **2. Defter, Kayıt ve Belgelerin Kapsamı**

VUK'da yer alan ve vergi kaçakçılığı suçunun gerçekleşmesi için varlığı zorunlu olan defter, belge ve kayıtların hangi kapsamı karşıladığı netleştirilmeden suça yönelik bir saptama yapmak olanaksızdır. VUK'un anılan defter, belge ve kayıtları tek tek tanımlamak yerine, genel olarak “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*” ifadesi ile sınırlandırma çabasının kapsamı belirlemek bakımından bir güvence yarattığı açıktır. Ancak, TCK'nın belgede sahtecilik suçu dâhilinde belirlediğı belgeleri dışarıda bırakarak, salt vergi hukuku bakımından belirleme yapma çabası bir anlamda eleştiri konusu da yapılabilir. Zira 5728 sayılı “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli

Kanunlarda Ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” tasarısında “sahte belge” kavramının tanımı mevcut durumun aksi öngörülerek düzenlenmektedir. Tasarıda sahte belgenin tanımlamasından kaçınılmasına karşın, Komisyon’da tanım yeniden eklenmiştir. Sahte belgenin tanımının VUK bakımından ayrıca yapılmasının sebebi olarak da, tasarıda öngörülenin aksine verilecek cezanın TCK’nın sahtecilik hükümlerine göre yapılmıyor olmasıdır (Donay, 2008:106). Aksi durumda belgenin nitelendirilmesi TCK’ya göre; suçun unsurlarının nitelendirilmesi ise VUK’a göre yapma gereği doğacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçunun neredeyse tüm unsurlarının VUK kapsamında yer alması, belgede sahtecilik suçlarından bağımsız bir saptamayı çok da gerekli kılmamaktadır. Zira vergi kaçakçılığı suçunun esasında belgede sahtecilik suçu karşısında özel norm niteliğinde düzenlemeler içerdği yönündeki saptama yukarıda yapılmaktadır. Konuya defter, belge ve kayıt bakımından bakıldığında ise vergi kaçakçılığı suçunun özel belgede sahtecilik suçuna nazaran özel norm niteliğinde olduğu açıktır. Keza resmi belgede sahtecilik suçunun oluşumu için vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren defter, belge ve kayıtların TCK m. 210 çerçevesinde “resmi belge” olarak tanımlanmış olması gereklidir. Böyle bir iradenin kanun koyucu tarafından benimsenmemesi, defter, kayıt ve belgeleri TCK m. 210’da belirli resmi belgeler ile aynı yaklaşımla tartışmaya da engel değildir. Zira, vergi kaçakçılığı suçu, VUK’da belirli defter, belge ve kayıtlarla işlenebilecek olması nedeniyle, resmi belgede sahtecilik suçuna yaklaşmaktadır. TCK m.

210'un özel belge olmasına rağmen, sahte olarak düzenlendiğinde resmi belge hükmünde kabul ettiği örneklerin VUK'da yer alan belgeler ile yakınlığına bu anlamda dikkat çekmek yerinde olacaktır. Esasen gerek TCK m. 210'da yer alan belgelerin, gerekse de vergi kanunları uyarınca düzenlenen belgelerin sahte olarak düzenlenmesinin öncelikle kamu güvenliğini ihlal edeceği açıktır<sup>103</sup>. Çalışmanın birinci bölümünde belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçunun aynı hukuki menfaati korumaya çalıştığına yönelik değerlendirmelerimiz de bu tespiti gerekli kılmaktadır.

Yukarıdaki tespitle, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belge, defter ve kayıtların esasında korunan hukuki menfaatin kendisi olmadığı tespitine öncelikle yer vermek gerekmektedir. Zira, burada esasen korunmak istenen belge ile yaratılmak istenen güvendir. Dolayısıyla belge, defter ve kayıtların suçun hukuki konusu olduğu şeklindeki değerlendirmelere (Yiğit, 2003:57) katılmak olanaksızdır. Böyle bir tespiti yapabilmemiz için suç ile tehlikeye uğratılanın kamu güveni değil belge, defter ve kayıtların kendisi olduğunu kabul gerekir. *Toroslu*'nun (Toroslu, 2009:220) da ifade ettiği üzere sahteciliğin yeni bir belge yaratmak şeklinde ortaya çıktığı durumlarda, belgenin kendisinin korunan menfaat olmadığı daha net anlaşılabilmektedir.

---

<sup>103</sup>TCK bakımından varakanın ispat gücü açısından yapılan resmi belge, özel belge ayırımını (Akgüner, Sekdur, 2004:4) vergi kaçakçılığı suçu için aranan belge kavramı bakımından çok ciddi bir öneme sahip kabul edilmemelidir. Bu ayırım esasen suç politikasının bir ürünü gibi görünmekte ve yasa koyucunun tercihlerini yansıtmaktadır.

Defter, belge ve kayıt kavramlarının VUK kapsamındaki özel anlamını saptayabilmek için her biri ayrı başlıklar altında kısaca ele alınabilir.

#### **a. Belge**

Ceza hukuku bakımından belgenin varlığı için aranan tüm koşulların vergi kaçakçılığı suçu için de geçerli olduğu ifade edilebilir. Vergi kaçakçılığı suçu için aranan belge koşulunda ek olarak, belgenin vergi kanunları düzenlenmesi gerekliliği koşulu bulunmaktadır. Bu değerlendirmeye ceza kanunları uyarınca belgede sahtecilik suçuna konu belgenin varlığı için aranan koşullar şu şekilde sıralanmaktadır (Toroslu, 2009:221 vd):

- Belgenin yazılı biçimde olması
- Belgenin düzenleyenin bilinebilir olması
- Belgenin bir içeriğe sahip olması

Bu koşulları taşıyan ve vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken tüm belgelerin vergi kaçakçılığı suçuna vücut vermeye uygun belgeler olduğu tespiti böylece ortaya çıkmaktadır. Bu durumda vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren belgelerin ayırıcı özelliği “vergi kanunları uyarınca düzenlenmiş” olmak olarak saptanabilir.

Bir belgenin vergi kanunları uyarınca düzenlenmiş olması konusundaki temel kuralı ise VUK m. 227 belirlemektedir. Madde şu şekilde kaleme alınmıştır:

*“Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*

*Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar. (Götürü usulde tespit edilen giderler hariç.)*

*Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.*

*Maliye ve Gümrük Bakanlığı düzenlenmesi mecburî olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir”.*

Madde uyarınca VUK m. 229 ile m. 242 arasında düzenlenen belgelerin yanı sıra (Oktar, 2009:213) VUK kapsamı dışındaki maddi vergi kanunlarında yer alan belgelere yönelik genel kurallar konulmaktadır. Madde aynı zamanda belge kullanma yükümlülüğünü defter tutmak zorunda olmayan mükellefler bakımından da getirmektedir. VUK m. 227/3'ün ifadesi uyarınca da bir belgenin düzenlenmiş olduğunu kabul için, öngörülen zorunlu bilgileri taşıması gerekmektedir. Bu durumda VUK m. 359'da tanımlı sahte belge veya muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge kullanma fiilinin oluşabilmesi için, suça konu belgelerin şekli unsurları ile tam bir belge olması gerekmektedir. Örneğin faturada bulunması gereken unsurları taşımayan bir

belge ile kaçakçılık suçunu işlemek olanaklı görünmemektedir<sup>104</sup>. Faturada VUK uyarınca aranan koşullardan herhangi birisinin bulunmaması durumunda sahte belge kullanma veya muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge kullanma suçları işlenemez suç haline gelecektir. Zira VUK m. 230 faturada bulunması gereken “en az bilgiler” ifadesi ile maddede yer alan tüm unsurları aynı anda zorunlu kılmaktadır. Yargıtay’da vergi kanunlarına göre düzenlenmemiş bir fatura ile kaçakçılık suçunun işlenemeyeceği görüşünü benimsemektedir. Yargıtay bir kararında konuya şu şekilde yaklaşmaktadır<sup>105</sup>:

*“Vergi mükellefi bulunan sanığın, vergi dairesine verdiği katma değer vergisi iadesi beyannamesinde gösterdiği 213 sayılı Kanunun 230. maddesinde yazılması zorunlu bilgiler arasında yer alan müşterinin adresi, düzenleme tarihi ile genel geçerlilik koşulu olan düzenleyenin imzasını taşımayan suça konu faturanın, aynı kanunun 227. maddesinin 3. fıkrasının bu kanuna göre kullanılan veya bu kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır” şeklindeki hükmü karşısında, bu kanun yönünden yok sayılması gerekmesine göre eylemin aynı kanunun 359/b-1 madde ve fıkrasındaki suçu ihlal etmediği...”*

VUK m. 227 ile ilgili değinilmesi gereken bir diğer nokta da 3. fıkra ile Maliye bakanlığı’na verilen yetkidir. Fıkra uyarınca Bakanlık belgelerde yer

<sup>104</sup> Faturada bulunması zorunlu unsurları VUK m. 230 faturanın nizamı ile ilgili kuralları ile VUK m. 231 belirlemektedir.

<sup>105</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2001/7501, K. 2001/10734, T. 22.11.2001.

alan zorunlu unsurları belirleme konusunda yetkilendirilmiştir. Bu yetki ile idare bir suçun ön şartını veya davranış unsurunu belirleme konusunda yetkili kılınmış olmaktadır. Anayasa'nın 38. maddesinin cezaların yasallığı konusunda gösterdiği hassasiyeti suçların yasallığı konusunda ihmal etmesi karşısında, bu yetki ancak hukuk devleti ilkesi ile eleştirilebilir hale dönüşmektedir. İdarenin gerek vergilerin yasallığı gerekse de suç ve cezaların yasallığı konusunda yetkilendirilmiş olmasının başka açık örnekleri de bulunmaktadır. Örneğin VUK mük. m. 227<sup>106</sup> ile idareye tanınan yetki, VUK m. 353/2<sup>107</sup> ile tanınan yetki, VUK m.353/4<sup>108</sup> suçların davranış unsurunu veya önşartlarını belirleme konusunda idareye neredeyse sınırsız yetkiler tanımaktadır. İdareye bu şekilde suçun unsurlarını belirleme yetkisi verilmesine Anayasa Mahkemesi de tolerans göstermektedir<sup>109</sup>. İdarenin suç sayılan eylemleri belirleme yetkisinin yasa tarafından hiçbir sınır belirlenmeden tanınmış olmasının, hukuk devleti bakımından içerdiği sakıncalara öğretilde de dikkat çekilmiştir (Canyaş, 2006:62).

---

<sup>106</sup> VUK mük. m. 227/1-2: "1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, 2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir".

<sup>107</sup> VUK m.353/2: "...Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için..."

<sup>108</sup> VUK m. 353/4: "...Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için..."

<sup>109</sup> Any. Mah. E.1990/27, K.1991/37, Kar. Tar.: 15.10.1997.

Yukarıda yer alan belge kullanılması ile ilgili genel açıklamaların ardından vergi kanunları uyarınca kullanılması gerekli temel belgeler<sup>110</sup> VUK m. 227 ile şu şekilde sıralanmaktadır: Fatura<sup>111</sup>, perakende satış vesikaları<sup>112</sup>, gider pusulası<sup>113</sup>, müstahsil makbuzu<sup>114</sup>, serbest meslek makbuzu<sup>115</sup>, ücret bordrosu<sup>116</sup>, sevk irsaliyesi<sup>117</sup>, taşıma irsaliyesi<sup>118</sup>, yolcu listesi<sup>119</sup>, günlük müşteri listesi<sup>120</sup>, muhabere evrakı<sup>121</sup>, elektronik belge<sup>122</sup>..

---

<sup>110</sup> Temel belgeler ifadesi özellikle kullanılmaktadır. Zira idare kullanılması gereken belgelerin sayısını her geçen gün artırmaktadır. Liste özellikle VUK'da yer alan belgelere işaret etmektedir.

<sup>111</sup> VUK m. 229 faturayı "satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika" olarak tanımlamaktadır.

<sup>112</sup> Bu vesikalar VUK m.233'de Perakende satış fişleri; Makineli kasaların kayıt ruloları; Giriş ve yolcu taşıma biletleri olarak sıralanmaktadır. Anılan belgeler, Birinci ve "ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle" defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerini belgelendirmek için kullanılır.

<sup>113</sup> VUK m. 234 gider pusulasını; Birinci ve "ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle" defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, vergiden muaf esnafa, yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri fatura hükmünde olan belge olarak tanımlamaktadır.

<sup>114</sup> VUK m. 235 uyarınca müstahsil makbuzu; gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın alınan malların bedelini göstermek üzere ödeme sırasında düzenlenen makbuzdur.

<sup>115</sup> VUK m. 236 uyarınca serbest meslek makbuzu mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı nedeniyle serbest meslek erbabı tarafından düzenlenen belgedir.

<sup>116</sup> VUK m. 238 uyarınca işverenlerin ödedikleri ücret karşılığında düzenlemek zorunda olduğu belgedir.

<sup>117</sup> VUK m. 230/5 uyarınca sevk irsaliyesi satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için düzenlenen belgedir.

<sup>118</sup> VUK m. 240/1-A uyarınca taşıma irsaliyesi Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzelkişiler, naklettikleri eşya için kullanacakları belgedir.

<sup>119</sup> VUK m. 240/1-B uyarınca yolcu listesi şehirler arasında yapılan yolcu taşımalarında yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler tarafından kullanılacak belgedir.

Bu sayılan temel belgelere ek olarak VUK mük. m. 241/son hükmü bono, poliçe, çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonosu, kar ortaklığı belgesi ve benzeri kıymetli evrakın vergi belge düzenini sağlamak açısından ihtiva edeceği bilgileri belirlemeye Maliye ve Bakanlığı'nı yetkili kılmaktadır. Maliye Bakanlığı'na bunların yanı sıra VUK mük. M.257 uyarınca şu şekilde yetkilendirilmiştir:

*“...tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya” yetkili kılınmıştır, Bakanlık bu yetkiye dayanarak pek çok belgeyi VUK uyarınca düzenlenmesi gereken belge olarak addetmiştir<sup>123</sup>.*

---

<sup>120</sup> VUK m. 240/1-C uyarınca Günlük müşteri listesi, otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri işletenlerce, odaları, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı düzenlenen belgedir.

<sup>121</sup> VUK m. 241 uyarınca muhabere evrakı tüccarların her nev'i ticari muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplardır.

<sup>122</sup> VUK mük. m. 242 uyarınca, Maliye Bakanlığı; mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullanırmak suretiyle belge düzenlettirmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletmeye yetkilidir. Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir.

<sup>123</sup> Tebliğ ile belirlenen bu belgelere reçete, adisyon, döviz alım belgesi vb örnek olarak verilmektedir (Kızılot, Kızılot, 2009:45).

Vergi kaçakçılığına konu belgelerin VUK m.227 ve devamında tahdidi olarak sayılı listeden ibaret olup olmadığı da tartışılmalıdır. Ancak öğretilerde vergi kaçakçılığına konu tevsik edici belgelerin sınırlı olduğu dolayısıyla VUK m. 227 ve devamında yer almayan belgelerin suça vücut veremeyeceği kabul görmektedir (Ok, Gündel, 2002:158).

#### **b. Defter**

Mükelleflerin, vergisel ödevlerine uyup uymadığının denetlemek amacı ile defter tutma yükümlülükleri bulunmaktadır (Bilici, 2009:75). Böylece belli bir dönem içerisindeki iktisadi muameleleri tespit etme olanağına sahip olunacaktır. VUK m. 171’de defter tutmanın amaçları şu şekilde sıralanmaktadır: Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.

VUK m. 173 ise defter tutacak mükellefleri ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler, olarak sıralamaktadır. Buna karşın tutulacak defterler ise şu şekilde sıralanmaktadır: Yevmiye defteri<sup>124</sup>, defterikebir (büyük defter)<sup>125</sup>, envanter defteri<sup>126</sup>, günlük kasa defteri<sup>127</sup>, işletme defteri<sup>128</sup>, sınai müesseselerin tutacağı defterler<sup>129</sup>, banka-banker sigorta şirketlerini gider vergisi defteri<sup>130</sup>, damga vergisi defteri<sup>131</sup>, yabancı ulaştırma kurumlarının hasılat defteri<sup>132</sup>, ambar defteri<sup>133</sup>, serbest meslek kazanç defteri<sup>134</sup>, çiftçi işleme defteri<sup>135</sup>.

---

<sup>124</sup> VUK m. 183 uyarınca yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icap eden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.

<sup>125</sup> VUK m. 184 uyarınca defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

<sup>126</sup> VUK m. 185'e göre envanter defteri işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançoların kaydolduğu defterdir.

<sup>127</sup> VUK mük. m. 185 uyarınca bir tarafına, bir önceki günden devredilen kasa mevcudu, o gün içinde tahsil edilen paralar ve günlük peşin satış tutarların; diğer tarafına, o gün içinde yapılan ödemelerin kaydedildiği defterdir.

<sup>128</sup> VUK m. 193 uyarınca ikinci sınıf tacirlerin tutacağı defter.

<sup>129</sup> İmalat defteri, bitim işleri defteri.

<sup>130</sup> VUK m. 294 uyarınca Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin mevzuuna giren işlemleri müfredatlı veya bordrolar üzerinden toplu olarak gösteren defterdir.

<sup>131</sup> VUK m. 205 uyarınca Damga Resmi Kanununa göre yolcu bilet ücretleri, sigorta primleri ve ilan ücretleri gibi mevzular üzerinden resim istifa etmeye mecbur olan gerçek ve tüzel kişilerin bu ücret primlerle istifa ettikleri damga resimlerini kaydettikleri defterdir.

<sup>132</sup> VUK m. 207 uyarınca yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acentaları tarafından tutulan defterdir.

<sup>133</sup> VUK m. 209 uyarınca Depo (Ardiyeler dahil) işletenlerle nakliye ambarları tarafından tutulan defterdir.

<sup>134</sup> VUK m. 210 uyarınca serbest meslek erbabının tutmakla yükümlü olduğu defterdir.

<sup>135</sup> VUK m. 213 uyarınca zirai işletme hesabını ihtiva eden çiftçiler tarafından tutulacak defterdir.

### **c. Kayıt ve Kayıt Ortamı**

VUK m. 359'da kaçakçılık suçunun tıpkı defter ve belgelerle işlenebileceği gibi kayıt ve kayıt ortamları ile de işlenebileceği ifade edilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçuna konu fiiller kayıtları tahrifat, sahte veya muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı şekilde düzenleme, gizleme şeklinde ortaya çıkabileceği için kayıt kavramının da ne anlama geldiği ortaya konmalıdır.

Kayıt kavramı VUK m. 215 ve devamında düzenlenmiştir. Buna göre, VUK kapsamında tutulacak kayıtlarla ilgili şu hususlar önem arz edecektir:

- Kayıtların Türkçe olma gereği,
- Kayıtlarda Türk parası kullanma gereği,
- Kayıtların mürekkepli kalem veya makine ile yazılma gereği,
- Kayıtların muhasebe esaslarına uygun tutulma gereği,
- Kayıtlarda boş satır bırakmama gereği,
- Kayıtların zamanında yapılması gereği.

VUK'un yukarıda kayıt ile ilgili belirlemiş olduğu kuralları ihlali esasen idari yaptırım gerektireceği açıktır. Ancak belirlenen şekilde tutulan kayıtların tahrif edilmesi, gizlenmesi, sahte veya yanıltıcı şekilde düzenlenmesi gibi durumlar vergi kaçakçılığı suçunun davranış unsuruna yol açabilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçunun ön şartı veya davranış unsuru olarak niteleyebileceğimiz defter, kayıt ve belgelerin kapsamına değindikten sonra çalışma konusu suçu diğer unsurlar bakımından incelemeye devam edebiliriz.

## **B. MADDİ UNSUR**

### **1. DAVRANIŞ (HAREKET)**

Ceza hukukunda davranışın incelenmesine atfedilen önem, konuyu suç teorisinin de başlıca konularından birisi haline getirmiştir. Çalışma konusu bakımından davranışın ceza hukuku analizlerinden ziyade, suçların tasnifine olan etkisi kısaca ele alınacaktır.

Davranışı esas alan ölçütlerle suçları tasnif eden yaklaşımlar dikkate alınarak vergi kaçakçılığı suçunu da sınıflandırma çabasına öğretilde sıklıkla rastlanmaktadır. Örneğin Şenyüz'e göre (Şenyüz, 2008:275) vergi kaçakçılığı suçu bir seçimlik davranışlı suçtur. Yazar bu tespitinin gerekçesini de vergi kaçakçılığı suçunun yasada yazılı birden fazla davranış unsuru ile işlenmesi olarak göstermektedir. Gerçekten öğretilde yasada gösterilen birden fazla davranış olmasına rağmen, her bir davranışın suçun işlenmesi için yeterli olduğuna değinilmektedir (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:252). Aynı yaklaşımla belgede sahtecilik suçlarının da seçimlik davranışlı suç olduğu ifade edilmektedir (Bakıcı, 2008:721). Ancak öğretilde sıklıkla işaret edildiği üzere seçimlik davranışlı suçlarda, davranışlardan birden fazlasının varlığı tek suç

vücut verecektir (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:252; Demirbaş, 2009:216; Artuk, Gökçen, Yenidünya, 2009:258). Seçimlik davranışlı suçlarda, yasanın öngördüğü davranışlardan birkaçını birbiri ardına yapan kimse o suçu birden fazla işlemiş olmaz ve içtima hükümleri uygulanmaz (Alacakaptan, 1975:47). Bu tespitin vergi kaçakçılığı suçu bakımından geçerli olmaması suça seçimlik davranışlı suç gözü ile bakmayı da zorlaştırmaktadır. Keza, VUK m. 359'da ifade edilen “defterleri ibraz etmeme” fiili ile “sahte belge düzenleme” fiili ayrı ayrı kaçakçılık suçlarına vücut verecektir. Bu iki normu ihlal eden aynı faile tek ceza verilmeyecektir. Aksine ortada iki farklı kaçakçılık suçu olduğu söylenebilecektir. Davranışı neticeye bağlı bir suç olan kaçakçılıkta, yasada tanımlı her bir fiil ayrı ayrı maddi konuyu ihlal edeceğinden ortada, her fiil sonucu ayrı suçun varlığını kabul etmek gerekir. Bu nedenle, salt davranışın gerçekleşmesi ile suçun işlendiğini kabul, seçimlik davranışlı suç yaklaşımını da tartışmalı bir hale getirmektedir. Öğretide vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik davranışlı bir suç olduğu yönündeki ısrarın Yargıtay tarafından da benimsenmediği görülmektedir (Erdem, 2009:118). Yargıtay bir kararında<sup>136</sup>

*“Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup sanık hakkında, yabancı uyruklu şahıslar adına sahte özel faturalar düzenleyerek, gerçekte yurt dışı yapılmayan mallar nedeniyle katma değer vergisi iadesi almak suretiyle vergi kaybına sebebiyet verdiğinin iddia olunması karşısında, yüklenen sahte fatura düzenlemek suçunun..”*

---

<sup>136</sup> Yargıtay 11. CD E. 2003/17064, K. 2005/26, T. 24.1.2005.

İfadesi ile seçimlik davranışa yol açtığı düşünülen her bir davranışın ayrı suç olduğuna karar vermiştir. Yargıtay'ın bu yaklaşımı da öğretide ağırlıklı olarak ifade edilen seçimlik davranışlı suç görüşü ile çelişmektedir.

Davranışa göre suçu değerlendiren bir başka görüş uyarınca da, vergi kaçakçılığı suçu bağlı hareketli suçtur. *Bayraklı*, vergi kaçakçılığı suçunun esasen kanunda iki grup halinde<sup>137</sup> tanımlandığı tespiti ile bu sonuca ulaşmaktadır (Bayraklı, 2006:243). Kanun suçun işlenmesinde gerçekleşmesi gereken davranışı belirlemediği için bu tespit tartışmalıdır. Zira sahte belge düzenleme, belgede tahrifat, sahte belge basma gibi farklı davranışlarla gerçekleştirilebilecektir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunun bağlı hareketli suç olduğu fikrine katılmamız söz konusu değildir.

#### **a. Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak**

VUK m. 359'da vergi kaçakçılığı suçunun varlığı için aranan ilk davranış vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan “defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak” olarak belirlenmiştir. Hesap hilesi ve muhasebe hilesi yapmak şeklinde iki farklı davranışla da gerçekleştirilebileceği anlaşılan bu suçun bir tanımının olmaması öğretide farklı görüşlerin oluşmasına da yol açmıştır.

---

<sup>137</sup> Yazarın bu tespiti yaptığı dönemde VUK m. 359'da iki fıkra bulunmakta ve fiiller bu şekilde tasnif edilebilmekteydi. Buna karşın 5728 sayılı kanun ile aynı fiiller üç grup halinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla *Bayraklı*'ya göre, esas sorun fiilin iki grup veya üç grup halinde düzenlenmiş olması değildir. Yazarın kendi ifadesine göre kanunda yazılı “fiiller dışında bir fiille kaçakçılık suçunun işlenmesi mümkün” olmadığına bağlı hareketli suç olarak kabul edilmelidir.

Hesap ve muhasebe hilesinin tanımının yapılmamış olmasını isabetli bulan görüşler genellikle, suçun dinamik yapısını gerekçe göstermektedir. *Bayraklı*'ya göre (Bayraklı, 2006:243) muhasebe hilesi, muhasebe sisteminden beklenen ve bir işletmenin faaliyetinin sağlıklı tespitine olanak veren fiillerin ihlalidir. Yazara göre Kanun'un ayrı bir tanımlama yapmamış olması da isabetli olmuştur, zira bu sayede kurala karşı alınabilecek tedbirlerin önüne geçilmiş olmaktadır. Bir başka görüşe göre de (Şenyüz, 2008:277) hesap ve muhasebe hilelerinin Kanun'da tahdidi bir listeye bağlanmamış olması da isabetli olmuştur. Bu görüş uyarınca, bu sayede kanunda öngörülmemiş davranışların cezalandırma dışında tutulmasına engel olunmuştur.

Öğretide davranış unsurunun tanımlanmamış olmasının itiraz edilen bir durum olarak da kabul edildiği görülmektedir (Saban, 2000:145). *Donay*'a göre (Donay, 2008:128) bu şekilde tanımsız bırakılması hesap ve muhasebe hilesini, adeta bir torba suç olarak görme eğilimine yol açabilmekte ve Anayasa'nın 38. ve 73. maddeleri bakımından da sakıncalar içermektedir<sup>138</sup>.

Kanımızca hesap ve muhasebe hilesinin tanımlanmamış olması isabetli olmamıştır. Her şeyden önce tanımı olmayan bir davranışın, hürriyeti bağlayıcı yaptırıma bağlanması doğru olmamıştır. Daha açık bir ifade ile hesap ve muhasebe hilesinin, VUK dışında da tanımlanmasının zorluğu, fiilin VUK'da yer almasını tartışılır kılmaktadır. Gerçekten de hesap ve muhasebe

---

<sup>138</sup> Aynı yönde görüş için bkz: Oktar, 2009:7.

hilesini tanımlama çabalarının yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu kapsamda suçun davranış unsurunu muhasebe sisteminin işleyişine dair tebliğlere bağlama çabası da (Bayraklı, 2006:243; Şenyüz, 2008:277) bizce kabul edilebilir değildir. Son derece değişken olan ve esasen Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan bu tebliğler ile suçun davranış unsurunun belirlenmesi hukuki belirlilik ilkesi bakımından hukuka aykırı sonuçlar doğurabilecektir<sup>139</sup>. Tebliğ ile ceza normunu tanımlama çabaları “açık ceza normu” yaratma düşüncesi ile de bağdaşamayacaktır. Zira Maliye Bakanlığı tebliğlerinin amacı ceza normu yaratmak değil, var olan normları idari anlamda izah etmektir. Aksi halde hileli davranışları tespit yetkisi Bakanlığa bırakılmış olur ki bu durum vergilerin yasallığı açısından da tartışmalı sonuçları beraberinde getirir.

Hesap ve muhasebe hilesinin kanun koyucu tarafından tanımlanmamış olmasını destekleyen yazarların, aynı zamanda hesap muhasebe hilesini bizzat tanımlama çabasında olduğu da dikkat çekmektedir. Yapılan tanımlamalardan yola çıkılarak bir sonuca ulaşma sonuç vermeyeceği bizce sabittir. Kasıtlı yapılan hileleri, davranış unsurunun gerçekleşmesi için yeterli gören görüşler (Işık, 2009, 253) bizce kabul göremeyecektir. Zira “hile” kavramının zaten kast ile mümkün olduğu açıktır. Zaten sadece kast ile ortaya konabilen bir davranış, hatadan yine kast ile ayırma çabası sonuç vermeyecektir. Kaldı ki VUK m. 359’un vergi kaybını suçun bir unsuru olarak aramadığı da gözden kaçırılmamalıdır. VUK m. 359

---

<sup>139</sup> Suçların yasallığı Anayasa tarafından belirlenmiş açık bir kural olmadığı için değerlendirme dışında tutulmaktadır.

uyarınca hesap ve muhasebe hilesinin lehe veya aleyhe sonuç doğurmasının, davranış unsuru bakımından bir önemi bulunmamaktadır. Bu durumda kendi aleyhine muhasebe veya hesap hilesi yapan kişiler bakımından da vergi kaçakçılığı suçunun tamamlandığından bahsedilebilecektir. Hata ile hileyi ayırmak bakımından kullanılan “mazur görülemeyecek tarzda bir hesap hatası” ölçütü de (Erman, 1988:58), mazur görmemenin nerede başlayıp nerede biteceğini tespit etmenin olanaksızlığı bakımından kabul edilemez. Kanun koyucunun muhasebe kayıtları ile işlenebilecek suçlarını net bir şekilde ortaya koyduğu da bilinmektedir. Örneğin, TCK 161. maddesi ile “hileli iflas” suçunun gerçekleşmesini *“Gerçeğe aykırı muhasebe kayıtlarıyla veya sahte bilanço tanzimiyle aktifin olduğundan az gösterilmesi”*ne bağlamaktadır. Ancak burada muhasebe kaydının tek başına suça vücut vermediği, bu araçla aynı zamanda bir zarara yol açma gerekliliği açıkça ifade edilmiştir. Özetle ifade etmek gerekirse kanun koyucunun vergi ziyayı aramaksızın, muhasebe ve hesap hilesini davranış unsuru olarak belirlemesi, yarattığı belirsizlik nedeni ile isabetsiz olmuştur.

Hesap ve muhasebe hilesi yapmayı suçun davranış unsuru olarak belirlemekten vazgeçmeyen kanun koyucu esasen varlığı veya yokluğu kanıtlanmayan bir suç tipinin ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Ceza hukukunda normu ihdas eden kanun koyucunun meşru olan ile olmayanı tüm netliği ile belirlemesi kanunların açıklığı ilkesinin bir gereğidir (Toroslu, 2008:52). Bireylerin suç işleme konusundaki iradelerinin, normun

korkutuculuğu ile engellenmesi ancak bu açıklıkla sağlanabilir. Dolayısıyla davranış unsurunu belirleme yetkisini bu şekilde yorumcunun bakış açısına terk etmek, normun da amacından uzaklaşmasına yol açacaktır. Gerçekten de Yargıtay'ın konuyu doğrudan ele alan bir kararına tarafımızca rastlanmamış olması bir tesadüf olarak kabul edilemez.

Hesap ve muhasebe hilesinin tanımlanmamış olması tamamen sonuçsuz da kalmamıştır. İdarenin VUK m. 359'a dayanarak vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair tespitlerinin Türk Hukuku'nda icrai sonuçları bulunmaktadır. VUK m. 344/2 uyarınca vergi kaybına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat uygulanacaktır. Yerleşik uygulama uyarınca; idarenin *-araya bir yargı kararı girmeksizin-* hesap ve muhasebe hilesi ile vergi kaybı yaratıldığı yönündeki tespiti, olası bir vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Oysa idare bir muhakeme yöntemi kullanmaksızın veya yargı kararına dayanmaksızın bu tespiti yaparken, açık olamayan davranışa dayanarak idari yaptırımı arttırma yetkisine sahip olabilmektedir. Böylece ceza muhakemesi yöntemleri ile araştırılamayacak bir içerik, idari usullerle saptanabilmiş olmaktadır. İdarenin hesap ve muhasebe hilesi ile ilgili olarak sahip olduğu bir diğer yetki de uzlaşmaya yöneliktir. VUK ek m. 1 ve ek m.11 uyarınca 359. madde ihlal edilerek vergi kaybına yol açılması durumunda tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmaya başvurma olanağı kalmamaktadır. Bu durumda idare yaptığı vergi incelemesi sonucunda hesap ve muhasebe hilesi yapıldığı kanaatine ulaşırsa ilgili bakımından artık uzlaşma yoluna başvurma olanağı

kalmamaktadır. Başka bir söyleyişle idari işlem ile suç işlendiği yönündeki bir tespit ilgililer bakımından olumsuz icrai sonuçlar doğurabilmektedir. Ancak 23.1.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanunu 274. maddesi ile yapılan değişiklikle sistem bir miktar karışmış görünmektedir. Zira anılan Kanun VUK m. 344/3 ilga edilmiş olup madde şu anda sadece üç fıkradan ibarettir. Bu durumda uzlaşma kapsamı dışında tutulacak hususlar bir süre 344. maddenin 2. fıkrasında yer almıştır. Başka bir söyleyişle uzlaşma konusu dışında tutulan durumlar VUK ek m. 1 ve ek m.11'in atfı nedeniyle "*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır*" şeklindedir<sup>140</sup>.

Normun açık olmayışı tartışmaları bir tarafa bırakılacak olursa, hesap ve muhasebe hilesinin vergi ziyai bağlantısı olmaksızın suçun unsuru olmasının amacı, bizce kayıtlara duyulan güveni daim kılmaktır. Vergi ziyayının aranmıyor olması bir yandan suçu vergisel nitelendirmelerden uzaklaştırmakta, diğer yandan kamu güvenine karşı işlenmiş suçlar sınıflandırmasına yakınlaştırmaktadır. Bu anlamda kayıtlara duyulan güveni korumak, ticari yaşamın ve elbette kamu düzeninin bir gereğidir. Defter, kayıt ve belgelere duyulan güven sayesinde hem idarenin denetim konusunda

---

<sup>140</sup> Kanun koyucunun unutkanlığı olarak kabul edebileceğimiz bu sorun 5736 sayılı Kanun ile giderilmiştir. Buna göre VUK ek 1. ve ek 11. maddelerine parantez içerisine şu ifade eklenmiştir : "*359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç*". Bu durumda 5736 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile 8.2.2006 tarihinden itibaren sorun giderilmiş görünmektedir. Ancak 5728 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarih ile 5736 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih aynı tutularak sorun tamamen giderilmiştir.

hem de idare dışındaki kamunun ticari ilişkiler konusunda sağlıklı sonuçlar elde etmesi sağlanabilecektir.

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

VUK m. 359 ile kaçakçılık suçunun davranış unsuru olarak belirlenen vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak”, esasen muhasebe hilesi yapmanın bir çeşidi olarak değerlendirilmektedir (Bayraklı, 2006:244). Bizce bu davranışın muhasebe hilesi olmanın dışında ayrıca suçun unsuru olarak belirlenmiş olması normun açıklığı bakımından isabetli olmuştur.

Lafız uyarınca, kanun koyucu muhayyel kişiler adına hesap açmayı ve kayıtlarla ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmayı ayrı ayrı yasaklamayı sağlamaktadır. Böylece mevcut olmayan borç ve alacak ilişkilerinin önüne geçilmek amaçlanmaktadır. Ancak vergi ziyaının varlığı veya yokluğunun suça etki eden bir neden olarak aranmıyor olması bu noktada da dikkat çekilmesi gereken bir husustur. Tanımlı unsur uyarınca tek başına gerçek olmayan kişi adına hesap açmak veya tek başına kayıtla ilgisiz kişi adına hesap açmak davranışın tamamlanması için yeterlidir. Bu sayede korunan faydanın kamu güveni olduğu da ortaya çıkmaktadır. İdarenin vergi tarh ederken gereksinim duyduğu güven ile bireylerin ticari ilişkiye girerken

duydukları güvenin birlikte kamu güvenini oluşturuyor olması normun amacını netleştirmektedir.

**c. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge Veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kayıt Etmek**

Vergi kaçakçılığı suçunun yaygın bir şeklini oluşturan bu fiil (Ok, Gündel, 2002:345) öğretide de kapsamlı tartışmalara yol açmaktadır. Uygulamada “çift defter tutmak” olarak bilinen bu fiil gereği vergi kanunları uyarınca tutulması gerekli bir deftere kaydı gereken hesap veya işlemi bir başka kayıt ortamına kaydetmek gereklidir. Bu kapsamda ilk kaydın yasal bir deftere gerçek durumu yansıtacak şekilde; ikinci kaydın ise herhangi bir kayıt ortamına gerçek olmayan şekilde yapılması gereklidir. Dolayısıyla iki kaydın da gerçek durumu yansıtmaması suça vücut vermeyecektir.

Yargıtay’a göre, yasal defterlerin varlığının noter kayıtları ile veya sair suretler ile varlığı kanıtlanmadan davranış da gerçekleşmiş olmayacaktır<sup>141</sup>. Bu durumda noter tarafından tasdik edilmemiş veya varlığı herhangi bir şekilde ortaya konmamış bir defter olmadan bu suçun gerçekleşmesi de

---

<sup>141</sup> Yrg. 11. Ceza Dairesi, E.2001/6284, K.2001/7059, 20.6.2001: “Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kayıt etmek suçunun oluşmasında ilk koşulun o yıla ait defterlerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasının gerekmesine, sanığın 1998 yılı için noterden tasdik ettirilmiş defterleri bulunmamasına göre mûsnet suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığını kabul eden mahkemenin takdirinde bir isabetsizlik görülmediğinden tebliğnamedeki suçun sabit olduğuna ilişkin bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir”.

olanaksızdır. Bu kapsamda noter tarafından onaylanmış bir defteri kebirin<sup>142</sup> yokluğu öne sürülemeyecektir. Buna karşın varlığı noter kaydı ile sabit olmayan bir defteri ibraz etmeyen kişiler, defter ve belgeleri ibraz etmedikleri için VUK m. 359'u ihlal gündeme gelecektir.

Öğretide yer alan ağırlıklı görüş, defter ve belge tutma yükümlülüğü olmayanların bu suçu işleyemeyeceği yönündedir (Şenyüz, 2008:278; Bayraklı, 2006:245). Ancak defterlere kayıt yapmanın bizzat vergi yükümlüsüne yönelik bir emir içermediği de kabul edilmelidir. Zira vergi yükümlüleri bizzat defter tutabilecekleri gibi, özel hukuk sözleşmeleri ile de bu yükümlülüğü muhasebeci veya müstahdemlerine devredebilirler. Bu durumda ceza sorumluluğunun da fiili gerçekten işleyen kişiye ait olacağı açıktır. Suç ve cezaların şahsiliği ilkesinin bir gereği olan bu saptama VUK m. 333/son tarafından da *“Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur”* ifadesi ile ilan edilmektedir. Dolayısıyla anılan davranışın vergi yükümlüsü veya iradi vergi sorumlusu tarafından işlenmesi mümkün görünmektedir.

Bu suçun ortaya çıkabilmesi için ikinci bir kayıt ortamının varlığı da zorunludur. Kanun koyucunun ikinci kayıt ortamını sınırlandırmaması uygulama bakımından faydalı olmuştur. Bu sayede el defteri, ajanda, bloknot, bilgisayar ortamı ve benzeri her türlü kayıt ortamının ikinci defter olarak

---

<sup>142</sup> VUK uyarınca defteri kebirin notere tasdiki zorunlu değildir.

kabulü mümkündür. Hatta ikinci kayıtların şifreli tutulmasının dahi suça konu ikinci kayda uygun olacağı kabul edilmektedir (Donay, 2008:130).

Çift defter tutma fiilinin suça konu bir fiil olarak kabulü için iki kayıt arasında fark olması da gerekmektedir. Kanun koyucunun bu farkı “vergi matrahının azalması sonucu” şeklinde ifade etmesi bir anlamda bu suçu diğer kaçakçılık suçlarından da ayırmaktadır. Zira, çalışmanın önceki kısımlarında da ifade edilmeye çalışılan “kamu güveni aleyhine işlenmiş suç” saptamasından bir miktar uzaklaşıldığı burada görülmektedir. Kanun koyucunun vergi matrahının azalmasını suçun bir unsuru olarak sadece bu kaçakçılık suçu bakımından araması korunan menfaat bakımından da farklı değerlendirmeleri doğurabilecektir.

Vergi matrahının azalması öğretide suçun bir sonucundan ziyade cezalandırma nedeni olarak değerlendirilmiştir (Bayraklı, 2006:245). Ancak kanun koyucunun normun lafzında vergi matrahının azalmasını bir sonuç olarak aradığı da kabul edilebilir. Zira, bu sonuç gerçekleşmeden suçun maddi unsurunun tamamlanmasından da söz edilemeyecektir. Kaldı ki çift defter tutmak ve vergi matrahının azalması suçun gerçekleşmesi için yeterli görülmemiş, bu iki unsur arasında açıkça bir illiyet bağı da aranmıştır. Başka bir ifade ile çift defter tutulan ve aynı zamanda vergi matrahı azaltılan bir durumda iki unsur arasında illiyet olup olmadığı açıkça aranacaktır. Bu durumda vergi matrahının azalmasını suçun sonucu olarak görmek gerekmektedir.

Öğretide yapılan bir diğer tartışma ise vergi ziyayı ile vergi matrahının azalması arasındaki farkı ortaya koymaya yöneliktir. Ağırlıklı görüş uyarınca vergi ziyasının oluşması ile vergi matrahının azalması her zaman aynı sonucu doğurmayacaktır (Şenyüz, 2008:278). Vergi matrahını saptamaya yönelik pozitif unsurlarda (gelirler) azaltma yapmak veya negatif unsurlarda (giderler) arttırma yapmanın vergi matrahını azaltacağı ancak bu işlemlerin her zaman vergi ziyasına yol açmayacağı kabul edilmektedir (Bayraklı, 2006:245). Ödenecek somut vergi miktarını hesaplamak amacıyla vergi konusunun indirildiği parasal büyüklük olarak tanımlanan vergi matrahının azalmasının (Neumark’tan akt: Turhan, 1987:53) ödenecek vergi tutarını da kendiliğinden azaltacağı açıktır. Vergi matrahını azaltma çabasının, vergi ziyasına yol açma dışında bir amacı olması da düşünülemez. Bu yaklaşımla ödenecek verginin negatif tutarlı çıkması veya dönemsel olması istisnai sonuçlar olup, kanun koyucunun “matrah azalması” kavramına yönelmesini tek başına davranışı açıklamaya da yetmemektedir. Kanımızca kanun koyucunun vergi ziyayı yerine, vergi matrahının azalması sonucunu araması iki sebeple anlamlı hale gelmektedir. Öncelikle, vergi ziyayı VUK m. 341 tarafından tanımlı bir durumdur. Anılan madde uyarınca da mükelleflerin eksik veya geç vergi tahakkuk ettirmeleri vergi ziyayı olarak kabul edilmekte ve bu durumun idare tarafından saptanması gerekmektedir. Oysa vergi matrahının azalması tanımlı ve hukuksal bir kavram olmaktan ziyade fiili bir durumdur. Bu farklılık dolayısıyla da vergi ziyasının varlığı için anılan ilgili hesap döneminin kapanmış ve hatta beyanname verilmiş olması

gerekmektedir. Üstelik eksik veya geç tahakkuk ettirilen bir verginin varlığının idare tarafından VUK'da öngörülen usullerle tespiti de zorunludur. Oysa vergi matrahını azaltan fiilleri tespit için eksik veya geç tahakkukun idare tarafından saptanmasına gerek bulunmamaktadır. Tersine dönem içerisinde herhangi bir geliri düşük göstermek veya herhangi bir gideri yüksek göstermek tek başına matrah azalması sonucunu doğuracaktır. Dolayısıyla da matrah azaltan fiilin tespiti için idare tarafından yapılacak bir ön tespite, tahakkuk döneminin gelmesine ve hatta ilgili hesap döneminin bitmesine dahi gerek bulunmayacaktır. Bu tespitin mahkeme tarafından yapılması pek tabii mümkündür. Bu anlamda hesap dönemi sona ermeden yapılan matrah azaltıcı işlemlerin kaçakçılığa teşebbüs olduğu yönündeki değerlendirmeler de eleştiriye açık hale gelmektedir (Bayraklı, 2006:245). Vergi ziyayı ile matrah azalması arasındaki farkın bir diğer gerekçesi de, mükellef olmayanlarca da suçun işlenebilecek olmasında yatmaktadır. İradi temsilcinin fiili ile ortaya çıkacak vergi ziyayının, yasal temsilcilikten farklı olarak asıl yükümlüden isteneceği açıktır. Dolayısıyla aranacak bir vergi ziyayı sonucu, bu suçun ancak mükelleflerce ve yasal sorumlularca işlenmesi sonucunu da beraberinde getirecektir. Oysa vergi matrahındaki azalmaya yükümlüler, yasal yükümlüler ve iradi yükümlüler ayrı ayrı yol açabilecektir.

Vergi matrahının azalması ile ilgili değinilecek bir diğer nokta ise bu azalmanın miktarının önem arz etmeyeceğidir. Kanun koyucu çok düşük tutarlı azalmaları dahi, nedensellik bağı olduğu sürece kaçakçılığa uygun sonuç olarak düzenlemiştir. Burada dikkat edilmesi gereken azalmanın salt

Çift defter tutmaktan kaynaklanıp kaynaklanmadığını tespitinin onemidir. Dönem sonunda bir matrah azalmasının saptanmış olması ve aynı zamanda çift kayıt ortamının varlığı suçun oluşumu için yeterli değildir.

Vergi matrahının azalmasından doğan vergi kaybının odenmiş olmasının da suçun oluşumu bakımından önem arz etmeyeceği açıktır. Bu anlamda VUK'un öngördüğü idari usullerin kullanılmasının (zellikle VUK m. 371'de yer alan pişmanlık kurumu kast edilmektedir) suça bir etkisi olmayacaktır. Sonuçta suç tüm unsurları ile gerçekleşmiş olacağından vergi ziyaının odenmiş olmasının bir önemi bulunmayacaktır. Kanun koyucunun vergi ziyaı yerine, matrah azalması sonucunu araması bu şekilde bir kez daha anlamını bulabilecektir. Aksi durumda VUK m. 371 hükmü uyarınca vergi ziyaı ortadan kalkacağından kaçakçılık suçundan da bahsedilmeyecektir. VUK m. 359'da yer alan pişmanlık şartlarından faydalananların kaçakçılık hükümlerinin uygulanmayacağı düzenlemesi de, bu tezimizi destekler niteliktedir.

#### **d. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek**

Bu suçun da sadece vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar üzerinde işlenmesi söz konusudur. Tahrifatın belgelerin asılları üzerinde yapılabileceği gibi, suretleri üzerinde de yapılabileceği her iki durumun da suçu oluşturmaya elverişli bir davranış olduğu öne srlmektedir (Şenyüz, 2008:279). Ancak bir sahte belge üzerindeki tahrifatın suça uygun davranış olmayacağı da kabul

edilmektedir (Donay, 2008:133). Bununla beraber, Maliye Bakanlığı'na VUK m. 257 ile verilen yetki uyarınca da tutulması kararlaştırılan defter ve kullanılması öngörülen belgeler üzerinde de bu suç oluşabilir. Ancak yükümlülerin tuttukları ikinci kayıt ortamı üzerinde bu suçun işlenmesi olanaksızdır.

Öğretide bu suç ile ilgili tartışılan husus daha ziyade “tahrif” fiilinin hangi durumları karşıladığına yöneliktir. Çünkü, kanun koyucu tahriften bahsetmekle beraber, tahrifi tanımlamayarak suçu serbest hareketli bir suç haline getirmiştir (Ok, Gündel, 2002:331). Bu belirsizliğe karşın tahrif sözcüğü bozma veya değiştirme şeklinde tanımlanmaktadır (Yılmaz, 1996:772). Bu tanımdan da yola çıkarak tahrifin yok etme veya gizleme fiilinden farklı olarak var olan bir belgeyi değiştirme fiilini içerdiği tespiti yapılabilir. Esasen vergi yükümlülerinin defter, belge ve kayıtları üzerinde hata yapma olasılıkları da yüksektir. Ancak kanun koyucu bu hataların ne şekilde düzeltileceğini VUK m. 217’de belirlemiştir. Bu durumda VUK m. 217’nin öngördüğü değişikliklerin tahrif olarak kabulü olanaksızdır. Buna karşın VUK m. 217’nin öngörmediği şekilde yapılan müdahaleler bakımından konu tartışmalıdır. Yasanın öngörmediği şekilde doğru olduğu tespit edilen bir kaydın düzeltilmesi diğer koşulların varlığı halinde suçu oluşturacaktır (Ok, Gündel, 2002:331). Zira doğru kaydın düzeltilmesine ihtiyaç yoktur.

Tahrif fiilinin ne olduğu esasen belgede sahtecilik suçları bakımından da tartışılmaktadır. Mülga 764 sayılı TCK’nın 339 ve devamı maddeleri özel

ve resmi belgeyi tahrif etmeyi, suç olarak kabul etmektedir. eTCK'nın tahrif fiilini davranış unsuru olarak belirlemesi karşısında, belgenin aldatıcı niteliğini ayakta tutacak şekilde değiştirilmesi tahrif olarak değerlendirilmiştir (Soyaslan, 1997:432). Böylece belgenin aldatıcı da olsa varlığını koruması koşulu aranarak, "tahrif etmenin" yok etme ve gizleme fiillerinden ayrılması mümkün kılınmıştır. 5237 sayılı TCK ise belgede sahtecilik fiillerinde "tahrif" sözcüğünü kullanmamaktadır. Örneğin 204. madde resmi belgede sahteciliği tanımlarken, tahrif sözcüğünü karşılamak üzere "*gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren*" ifadesini kullanmaktadır<sup>143</sup>. Görüldüğü üzere TCK tahrif karşılığı olarak "aldatıcı değişiklik" ifadesini kullanarak durumu netleştirmektedir. Bu ifadeyle belgenin tahrif edilmesi için, aldatıcı vasfıyla beraber kullanıma uygun halde bırakılmış olması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı bakımından ise tahrifin aldatıcı nitelikte olması gerektiğini öne sürenler olduğu gibi (Donay, 2008:133), aksi yönde görüş beyan edenler de bulunmaktadır (Ok, Gündel, 2002:331). Kanımızca VUK'un aradığı tahrifatın TCK'nın öngördüğü şekilde iğfal kabiliyetine sahip olmasına gerek bulunmamaktadır. VUK m. 217'nin öngörmediği her türlü değişikliği, suçun diğer koşullarının varlığı halinde bu anlamda tahrifat olarak kabul etmek gerekmektedir.

#### **e. Defter ve Belgeleri Gizlemek**

"*Defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler*"ın vergi kaçakçılığı suçuna konu davranış unsurunu gerçekleştirdiğini bildiren VUK m. 359, gizleme fiilini de

<sup>143</sup> TCK'nın 204. maddesinde geçen "değiştirme" ifadesinin yanı sıra, 205. maddede belgeyi bozmaktan bahsedilmektedir. İki fiilin farkını ortaya koymak bakımından bozmanın belgeyi kullanılmaz hale getirmek olduğu ifade edilmektedir (Bakıcı, 2008:1114).

tanımlamaktadır. Buna göre “*varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi*”, gizleme olarak kabul edilir. Kanun koyucunun fiilin davranış unsurunu tanımlarken defter, belge ve kayıtları gizlemeden hareket etmesine rağmen; gizlemeyi tanımlarken “*kayıt*” ifadesini kullanmamış olması dikkat çekicidir. Bu şekilde davranış unsuru, gizlemenin tanımı ile daraltılmış olmakta ve sadece defter ve belgelerin gizlenmesi, davranışı oluşturacak bir sonuç olarak doğmuştur. Bu anlamda ihmal suretiyle de işlenebilen bu suçun ani suç olduğu ancak, ihmalin devamının mütemadi suça vücut vermeyeceği öne sürülmektedir (Ok, Gündel, 2002:157).

Kanun koyucu davranışın gerçekleşmesini bu defter ve belgelerin varlığının açık olmasına bağlamaktadır. Zira varlığı noter kaydıyla sabit olan defter veya belgenin ibraz edilmemesi gizleme anlamına gelecektir. Aynı zamanda “sair suretle” de varlığı açık olan defter ve belgenin ibraz edilmemesi davranışın tamamlanması için yeter koşuldur. Bu kapsamda varlığı açık olan bir defter ve belgenin ibraz edilmemesi için gösterilen nedenlerin de yaşamın olağan akışına uygun olması gerekir. Varlığı açık olan defter ve belgenin yanmış, kaybolmuş, çalınmış olması veya başka bir mücbir sebep nedeniyle elden çıkmış olması yaşamın olağan akışına uygun değilse ortada kabul görececek bir mazeret de bulunmamaktadır. Yargıtay’ın konu ile ilgili istikrar kazanmış pek çok kararı bulunmaktadır<sup>144</sup>.

---

<sup>144</sup> Konu ile ilgili pek çok karar bulunmakla beraber tek bir örnek karar dahi içtihadi tutumu açıklamaya yetmektedir. (Yargıtay. 11. CD, E. 2001/1517, K. 2001/2227, KT. 26.3.2001)

Defter ve belgelerin mücbir sebeple elden çıkmış olduğu iddiasının bir başka mahkeme kararına dayanması aksi kanıtlanmaz bir durum olarak kabul edilmemektedir (Donay, 2008:140). Bu sav uyarınca, mücbir sebebe dayanan mahkeme kararlarının daha çok TTK m. 68/son'a<sup>145</sup> dayanıyor olması ve bu şekilde nizasız yargılamanın sonucuna bağlı olması göz önünde bulundurulmalıdır. Nizasız yargılamadan çıkan sonuç ise suçun işlenmediğini tek başına kanıtlamaya yetmemektedir.

Defter ve belgeleri gizleme suçunun oluşabilmesi için kanun koyucunun aradığı bir diğer koşul ise “saklama” yükümlülüğü olan defter ve belgelerin ibraz edilmemiş olmasıdır. VUK m. 253 uyarınca defter ve belgelerin ilgili bulundukları yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl boyunca saklanması gerekmektedir. Bu sürenin sonundan itibaren muhafaza yükümlülüğü bulunmadığına göre, ibraz yükümlülüğü de kendiliğinde sona erecektir. Muhafaza edilmek zorunda olunmayan bir belgenin, ibrazı da

---

*“Sanıklar, 1995 yılına ait defter ve belgelerin şirket çalışanı Recep'in şirket önüne parkettiği araç içindeyken araçla birlikte 25.4.1997 tarihinde çalındığını savunmuş ve hırsızlığa ilişkin müracaat ve ek müracaat ile bir kısım karakol ifade tutanak fotokopileri dosyaya getirilmiş ise de; 1995 yılına ait tüm defter ve belgelerin mali müşavire götürülmek üzere 1997 yılı Nisan ayında özel otomobil içinde bulundurulmasının mutad olmadığı, bunun inandırıcı nedenlerinin de açıklanmadığı, ilk müracaat tutanağında, sadece, T... Pazarlama A.Ş. nin mali defterlerinin araçla birlikte çalındığı belirtilmesine rağmen, sonradan 26.9.1997 tarihinde müracaat edilerek T... H... Yağ ve Çeltik A.Ş.nin mali kayıt ve defterlerinin de çalındığının ileri sürüldüğü, bu duruma göre, savunmanın kabulünün mümkün olmadığı ve sanıkların cezai sorumlulukları belirlenip sonucuna göre hüküm tesisi gerekirken...”*

<sup>145</sup> TTK m. 68/son: Bir tacirin saklamakla mükellef olduğu defter ve kağıtlar; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin salahiyetli mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir. Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır.

zorunlu olmadığına göre, suçun muhafaza ödevinin son gününden itibaren işlenmesi olası değildir. Kanımızca vergi kanunları dışındaki kanunların beş yıllık muhafaza ödev süresini uzatması da, bu sonucu değiştirmeyecektir. Bir başka kanun uyarınca beş yıldan daha fazla muhafazası öngörülen defter ve belgenin beş yılın sonundan itibaren ibraz edilmemesi VUK bakımından sonuç doğurmayacaktır.

Kanun koyucu suçun oluşumu için ibraz etmeme fiilinin gerçekleşmesini, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara karşı ve bir vergi incelemesi sırasında aramaktadır. Bu durumda defter ve belgeler, VUK m. 135 uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan kişiler<sup>146</sup> tarafından istenmediği sürece davranış unsurunun gerçekleşmesi olanaksızdır.

Suçun işlenebilmesinin ancak vergi incelemesi esnasında mümkün olması karşısında VUK m.134-141 arası hükümlere uygun bir vergi incelemesi yapılması şarttır (Ok, Gündel, 2002:160 vd.). Dolayısıyla vergi incelemesi niteliğinde olmayan arama, yoklama, bilgi isteme gibi diğer denetim araçları esnasında defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme olarak kabul edilemeyecektir.

Vergi incelemesinin kural olarak işyerinde yapılacağını hüküm altına alan VUK m.139 dikkate alınmalıdır. İncelemenin hangi durumlarda işyeri

---

<sup>146</sup> Bu kişiler, Vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları, vergi dairesi müdürleri, maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri şeklinde sıralanmaktadır.

dışında yapılacağını da düzenleyen kurallara uyulmaması durumunda davranış unsurunun gerçekleşmemiş olacağı Yargıtay tarafından da benimsenen görüştür<sup>147</sup>. Ancak Yargıtay defter ve belgelerin mücbir sebeple elden çıktığı iddiasına itibar edilmemesi gerektiği kanısına varılır ise, vergi incelemesinin gerektirdiği usul koşullarına uyulmasını gerekli görmemektedir<sup>148</sup>.

Defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunun “*sanığın susma hakkı*” ile çeliştiği öne sürülmüştür (Yaltı: 2005). Buna göre, içeriğinde yükümlüler aleyhine delil olma olasılığının, defter ve belgeleri ibraz etmemenin gerekçesi olduğu öne sürülmektedir. Defter ve belgeler ibraz yükümlülüğünün susma hakkını ihlal niteliğinde olduğu ve Anayasa’ya aykırı bir ifade ile kaleme alındığı iddiası Anayasa Mahkemesi’nce de incelenmiştir<sup>149</sup>. Anayasa’ya aykırılık iddiası uyarınca, Anayasa’nın 38/5. fıkrasında ifade edilen “*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz*” düzenlemelesi ile

---

<sup>147</sup> Yargıtay, 11. CD, E. 2002/4394, K. 2002/4534, T. 21.5.2002, “*Nakliyecilik faaliyeti ile iştigal eden sanığın, işyeri adresi olarak ikametgahını göstermiş olsa dahi, 213 Sayılı Yasanın 139/2. maddesinde incelemenin dairede yapılmasını gerektiren nedenlerden birinin varlığı önceden belirlenmeden, faaliyetini sürdüren mükelleflere defter ve belgelerin ibrazı için yapılacak tebligatın hukuken geçerli bulunmadığı ve dosyadaki bilgi ve belgelerden ticari faaliyetine devam ettiği anlaşılan sanığın beraatine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde mahkumiyet hükmü kurulması...*”

<sup>148</sup> Yargıtay, 7. CD, E. 2006/2847, K. 2006/12540, T. 21.6.2006 “*defter ve belgelerin bulunamaması, ulaşılabilen kişilerden olduğunun ileri sürülerek ibrazından kaçınılması halinde usulüne uygun tebligatın aranmayacağı, kaldı ki el konulma tarihinden önce iki ayrı tebligatın yapıldığı, defter ve belgeleri muhafaza zorunluluğunun mükellefe ait olduğu, ibrazı istenen defter ve belgelerin muhasebecide bulunmasının mutad olmadığı, ait olduğu yılı takip eden beş yıl süreyle saklanması ve ibraz mecburiyeti olan defter ve belgelerden üç cilt fatura ve dört cilt sevk irsaliyesi dışındakileri ibraz etmediği ve yüklenen suçun tüm unsurları itibarıyla oluştuğu...*”

<sup>149</sup> Any. Mah. E.2004/31, K.2007/11, KT 31.1.2007.

VUK çelişmektedir<sup>150</sup>. Yüksek Mahkeme kararında suç olma ile suçla itham edilmenin farklı durumları karşıladığına işaret ederek aykırılık iddiasını reddetmiştir<sup>151</sup>. Anayasa Mahkemesi'nin anılan normu vergi toplamının bir güvencesi olarak değerlendirerek iptal talebini reddettiği de anlaşılmaktadır. Karşı oy yazısında ise, suç ithamı ile suç olma arasındaki ayırım eleştiri konusu yapılmakta ve sanık veya şüpheli olmayanların da susma hakkından faydalanabileceklerine işaret edilmektedir. Bizce de susma hakkının kapsamı salt sanık veya şüpheli olmakla sınırlandırılmaz, zira Anayasa m. 38/5 kişilerin yakınları lehine de susma haklarının olduğuna değinmektedir. VUK m. 359'un vergi kaçakçılığı suçunun vergi yükümlüsü olmayanlarca işlenebileceğini kabul etmesi karşısında Mahkeme'nin diğer gerekçesi de dayanaksız kalmaktadır. Zira, vergilendirmenin amacı Anayasa'nın 38. maddesinin uygulanmasını olanaksız kılacak bir amaç değildir. Bu anlamda susma hakkı ile kamu düzenini koruma arasında bir denge kurulması gerektiği görüşüne (Donay, 2009:134) katılmak da olanaksızdır. Kaldı ki Anayasa'nın 38. ve 73. maddeleri arasında bir genellik özellik ilişkisi kurulamayacağı açıktır.

---

<sup>150</sup> İtiraz başvurusunda ve öğretilde (Yaltı 2006:142) konu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadı bakımından ele alınmış olup, Anayasa Mahkemesi konuyu salt Anayasa'nın 38. maddesi bakımından sınırlandırmıştır.

<sup>151</sup> İptal istemini ret gerekçesi şu şekildedir: “Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez”.

#### **f. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak**

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramı VUK m. 359'da tanımlanmış bulunmaktadır. Buna göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge *“gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge”* olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımlama çabasına rağmen öğretide fiilin davranış unsurunun tam olarak ne şekilde gerçekleşeceği tartışma konusu olmaktadır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme suçu VUK m. 359/b'de yer alan diğer fiillerle birlikte tek suçun seçimlik davranışları olarak değerlendirilmektedir (Donay, 2008:142). Ancak kanun koyucunun kullandığı lafız ve normun getiriliş amacı dikkate alındığında VUK m. 359/b'de yer alan her bir fiilin ayrı vergi kaçakçılığı suçuna yol açacağını kabul gerekir<sup>152</sup>. Yargıtay'da bu yönde yerleşik uygulama geliştirmiş olup, her bir fiil için ayrı ceza uygulanması gerektiğini kabul etmektedir<sup>153</sup>. Şenyüz'ün (Şenyüz, 2008:282) de ifade ettiği üzere tahrif suçu belge düzenlendikten sonra işlenebilirken; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme suçu belge düzenlenirken işlenebilmektedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen bakımından yapılan bu tespit, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan bakımından yapılamayacaktır. Zira kullanan kişi zaten hukuka aykırı düzenlenmiş bir belge ile suç işlemektedir. Bu durum bile VUK

<sup>152</sup> Aksi görüş için bkz: Yiğit, 2003:133.

<sup>153</sup> Yrg. , 11. CD, E. 2003/23, K. 2004/5633, T. 22.6.2004.

m. 359/b'de yer alan suçların birlikte vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik davranışlarını oluşturmadığını, aksine her birinin ayrı suç olduğunu ortaya koymaktadır.

Yukarıdaki tespitlerden ayrı olarak, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunu araştırırken de kanımızca belgede sahtecilik suçları göz ardı edilmemelidir. Esasen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu belgede sahtecilik suçlarının bir çeşidi olarak kabul edilmektedir (Donay, 2008:143). Özel belge niteliğinde olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bu anlamda TCK'nın 207<sup>154</sup>. maddesinde tanımlı suçla paralel okunması mümkündür<sup>155</sup>. Bu kapsamda VUK'un sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge arasında yaptığı ayırımı TCK'nın lafzı yapmamaktadır. Buna rağmen öğretilde belgede sahtecilik suçlarında maddi sahtecilik ve fikri sahtecilik arasında yapılan ayırım, VUK'un yapmaya çalıştığı ayırım ile örtüşmektedir. Buna göre maddi sahtekarlık belgenin maddi varlığına tesir eden (Cengiz, 2007:33) sahil olmayan belge ortaya çıkarma (Toroslu, 2009:229) fiilidir. Buna karşın fikri sahtekarlık belgenin özü bakımından yapılan ve gerçek olmayan bir durumu beyan eden sahtekarlıktır. Bu ayırım VUK bakımından değerlendirilecek olursa muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bir fikri sahtekârlık fiili olduğu sonucuna ulaşılabilir.

---

<sup>154</sup> TCK m. 207: (1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değıştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.  
(2) Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.

<sup>155</sup> TCK'nın 207/1. maddesinde özel belgede sahtecilik birden çok hareketli suç olarak düzenlenmiştir. Zira suçun tamamlanması için özel belgenin düzenlenmesinin yanı sıra kullanılması da gerekmektedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilinde, gerçekte var olan bir durum yine gerçekte var olan bir belge ile gerçek durumu yansıtmayacak şekilde beyan edilmektedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımında dikkati çeken bir husus, gerçek bir muamelenin sadece mahiyet veya miktar itibariyle olduğundan farklı yansıtılmasının fiilin varlığı için yeterli kabul edilmesidir. Kanun koyucunun sadece mahiyet veya miktar bakımından yanıltıcı olmayı yeterli görmesi kanımızca bir unutkanlıktan kaynaklanmaktadır. Zira mahiyet anlamı itibarı ile belgede yazan mal veya hizmetin türünü-çeşidini belirlemektedir. Buna karşın miktar belgede yazılı mal veya hizmetin adedini belirlemektedir. Belgede yazılan mal veya hizmetin bedelinin kapsama alınmamış olmasının başka bir açıklaması bulunmamaktadır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ve kullanılması bakımından yapılan ayırım da netleştirilmeye muhtaçtır. Bir belgenin gerçek bir muameleyle dayanmakla birlikte, gerçek olmayan bir durumu yansıtarak düzenlenmesi ile zaten bu şekilde düzenlenmiş bir belgenin kullanılması elbette farklı suçlara yol açar. *Donay*'ın (Donay, 2008:144) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge'yi düzenleyenin iradesinin, her durumda bu belgeyi kullanmaya yönelik olacağı fikrine katılmak da bizce olanaksızdır. Kanun koyucunun bu iki durumu birbirinden ayırma çabası bizce lafızdan anlaşılmaktadır.

Düzenleme ve kullanma arasında bu farkın varlığına katılan bir görüş (Ok, Gündel, 2002:316) de kullanmanın ancak lehe bir fayda yaratılması ile mümkün olabileceğine vurgu yapmaktadır. Bu görüş uyarınca muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin defterlere kaydı suçun davranış unsurunun ortaya çıkması için yeterli değildir. Bu fiilin aynı zamanda vergi idaresini aldatacak şekilde kullanılması gerekmektedir. Ancak kullanmayı bu şekilde sınırlandırmanın kanımızca açık bir gerekçesi bulunmamaktadır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu bilinerek alınan bir faturanın defter ve belgelere kaydetmenin tek başına kullanmayı oluşturduğu da kabul edilmelidir. Kullanmanın mutlak suretle bir menfaat elde etmeyi beraberinde getirmesi bizce aranmamalıdır. Kaldı ki kanun koyucunun bu suç tipi için vergi kaybını aramadığı da açıktır. Dolayısıyla vergisel bir avantaj elde etme sonucu, davranış unsuru bakımından önem arz etmemektedir. Kanımızca bu suçta kullanma anını kamu güvenini tehlikeye sokma anı olarak algılamak en doğru tespittir. Daha sonra da ifade edileceği üzere, bir soyut tehlike suçu olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu aynı zamanda bir sırf davranış suçudur. Dolayısıyla belgenin kasıtlı şekilde kabulü ile soyut tehlike ortaya çıkmıştır. Ayrı bir vergi kaybı veya somut tehlike aramaya gerek bulunmamaktadır.

Özel belgede sahtecilik suçları bakımından da kullanmanın bir fayda sağlama sonucu ile ortaya çıkmasının zorunlu olmadığı ifade edilmektedir (Bakıcı, 2008:1067). Dolayısıyla kullanmanın bir fayda ile somutlaşmış olmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak yine de kullanma fiilinin hangi

andan itibaren başladığını tespit ciddi bir sorun olarak varlığını korumaktadır. Bu kapsamda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge'yi düzenleyenden teslim alan kişinin de kullanma fiilini işleyip işlemediği tartışmalıdır. Belgeyi kabul etmenin kullanma olduğunu kabul, kullanan kişiyi asli fail konumuna sokacaktır. Buna karşın, belgeyi kabul etmenin kullanma kabul edilmemesi durumunda, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçuna iştirak dahi gündeme gelebilir. Zira belgeyi kabul eden olmaksızın, düzenleyenin bu davranışı gerçekleştirmesi olanaksızdır. Belgenin gerçek bir muameleye dayanıyor olması bu muameleye taraf olanları düzenleme anında birlikte hareket etmeye adeta zorlamaktadır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge'nin kullanan bakımından aldatma kabiliyetine sahip olup olmaması da fazlaca önem arz etmemektedir. Esasen bu durum daha çok suçun manevi unsuruna ilişkin değerlendirmeleri gerekli kılmaktadır. Ancak şu kadarı ile ifade etmek gerekir ki, gerçek bir muameleye taraf olan kişinin, bu muameleyi tevsik eden belgenin mahiyeti veya miktarı konusunda bilgi sahibi olması beklenmelidir.

**g. Defter, kayıt ve Belgeleri Yok Etmek - Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yaprak Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak**

VUK m. 359/b tutulan, düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmeyi vergi kaçakçılığı suçunun davranış unsuru olarak belirlemiştir. Yok etme fiilinin defter, kayıt veya

belgenin maddi varlığını sona erdirmek olduğu öğretide ifade edilmektedir (Bayraklı, 2006:247). Bu durumda tahrif etme ile yok etme arasındaki sınır da belirlenmiş olmaktadır. Belge, defter veya kayıt üzerinde tevsik edilmek istenen hususun olduğundan farklı gösterilmesi çabası tahrif fiilinin karşılığı iken; tevsik edilmek istenen hususun hiç gösterilmemesi ise yok etmenin karşılığıdır. Dolayısıyla, defter, belge veya kayıt üzerindeki bilginin hiç anlaşılmayacak şekilde muameleye tabi tutulması, yok etme olarak kabul edilmektedir. Yaşamın olağan akışına uygun olmayan durumlar dahilinde defter ve belgelerin mücbir sebeplerle yok olmuş olması Yargıtay tarafından vergi kaçakçılığı olarak kabul edilmektedir<sup>156</sup>.

VUK m. 359/b defter sahifelerinin yok edilmiş olmasını da, tek başına vergi kaçakçılığı suçunun bir davranış unsuru olarak kabul etmektedir. Salt defterler üzerinde işlenebilecek bu suçun ortaya çıkmasını, yok edilen sahifenin yerine yenisinin konması da engellememektedir. Keza bu durum VUK m. 359/b’de tanımlı ayrı bir davranıştır. Dolayısıyla sahifeyi yok etmek, sahifeyi yok ederek yerine başka sahife koymak ayrı ayrı suçun davranış unsurunu oluşturmaya yeterlidir.

---

<sup>156</sup> Yrg., 11. CD, E. 2001/10948, K. 2001/11640, T. 24.12.2001: “yapılan bir ihbar üzerine vergi denetmeni tarafından 27.1.1997 tarihinde adı geçen şirketin işyerine gidilerek fiili envanter yapılmak suretiyle vergi incelemesine başlandığı, şirketin mal aldığı yerlerden ve banka şubelerinden ihbar doğrultusunda bilgi toplanması aşamasında 28.2.1997 tarihinde işyerinde, müşteri yada çalışanların bulunmadığı gece saat 02.30 sıralarında yangın çıktığı, bu sırada binanın elektriklerinin kesik ve kapılarının kilitli olduğu, yalnızca incelenecek olan defter ve belgelerin bulunduğu bölümün yandığı, yangının işyerinde diğer bölümlerine hatta yanan yerdeki ahşap kaplamaya dahi sirayet etmediği; bu tabloya göre, başlayan vergi incelemesini sonuçsuz bırakmak için defter ve belgelerin yakılması suretiyle yok edildiğinin kabulü gerektiği...”

## **h. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Sahte Olarak Düzenlemek veya Kullanmak**

VUK m. 359/b sahte belge kullanma ve düzenleme fiililerini düzenlerken “sahte belge” kavramını tanımlamayı da ihmal etmemiştir. Buna göre sahte belge “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen*” belgedir. Dolayısıyla bu fiilin gerçekleşmesi için muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge’den farklı olarak, belgeyi düzenleyen veya kullananın gerçek olmayan bir muameleyi belgelendirmesi gerekmektedir.

Bu fiiller bakımından kanun koyucu açık bir şekilde asıl veya suret ayırımı gözetmediğini beyan etmektedir. Bu durumda belgelerin asıllarının veya suretlerinin gerçek olmayan bir duruma dayanması, davranış unsuru için yeterli kabul edilmektedir. Dolayısıyla bir belgenin sadece karşı tarafa verilen nüshasının sahte olması veya sadece düzenleyende kalan nüshasının sahte olması sonucu değiştirmeyecektir<sup>157</sup>.

Özel belgede sahtecilik suçlarında olduğu gibi, sahte belge düzenleme ve kullanma suçunda da “tamamen sahtecilik” ve “kısmen sahtecilik” ayırımı yapılabilmektedir (Şenyüz, 2008:284). Buna göre hiçbir şekilde gerçekleşmemiş bir muamele belge ile tevsik edilir ise, tamamen sahtecilikten bahsedilecektir. Buna karşın kısmen sahtecilikte, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile karışabilecek bir durum vardır. Başka bir ifadeyle

---

<sup>157</sup> Aynı yöndeki Yrg. Kararı için bkz: Yrg., 11. CD, E. 2002/10989, K. 2003/2751, T. 13.5.2003.

taraflar arasında gerçek bir muamele olmakla birlikte, gerçek olan duruma eklemeler yapılmıştır. Bu şekilde, gerçekte var olan bir satım ilişkisini tevsik eden belgeye, var olmayan ilişkiler de eklenmektedir.

Fiilin tamamlanması için vergisel bir saikin aranması gerektiğine öğretide işaret edilmektedir (Kızılot, 2008:510). Ancak vergi ziyaının aranmıyor olması karşısında, vergisel saikin aranması gerektiği düşüncesi kanımızca tartışmalıdır. Kanun koyucu da fiilin tamamlanmış olması için vergisel veya vergisel bir saik aramadığına göre, tek başına belgenin düzenlenmesi, suçun olmasa bile fiilin tamamlanmasını sağlar<sup>158</sup>. Kaldı ki kanun koyucu sahte olarak düzenlenmiş belgeyi kullanmayı ayrı bir davranış unsuru olarak belirleyerek de, düzenleyen bakımından saik aramadığını beyan etmiş olmaktadır. Sahte belgeyi düzenleyen kişinin, aynı zamanda bu belgeyi kullanması durumunda ise ayrı bir kullanma iradesinin aranması bizce de gereklidir. Zira burada belgeyi düzenleyen kişinin düzenleme fiilinden mi yoksa kullanma fiilinden mi yargılanması gerektiği tartışmalıdır. Bizce kanun koyucunun sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerini ayrı ayrı suçlar olarak kabul etme iradesi göz önünde bulundurularak soruna yaklaşılmalıdır. Bu yaklaşımla sahte belgenin düzenlenmesi ayrı bir davranış, düzenlenen sahte belgenin kullanılması (defter ve belgelerine kayıt etmesi, idareye ibraz etmesi vb) ayrı bir davranış olarak kabul edilmelidir. Yargıtay'ın

---

<sup>158</sup> Yrg., 11. CD, E. 2003/8036, K. 2004/7400, T. 14.10.2004: “*vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak tanzimi suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyaı doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle, sanıkların 2001-2002 yıllarında özel gider indiriminde kullanılmak üzere sahte fatura düzenlemekten ibaret eylemlerinin sübutu halinde Vergi Usul Kanunu'nun 359/b-1 maddesine uygun bulunduğu..*”

da kullanan ve düzenlemenin aynı kişiler tarafından gerçekleştirilmesi durumunda bu iki fiilin ayrılması gerektiği yönünde kararları bulunmaktadır<sup>159</sup>.

Sahte belge kullanma fiilinin hangi anda tamamlanmış sayılacağı tartışmalıdır. Ağırlıklı görüş kullanma fiilinin, yarar sağlandığı andan itibaren söz konusu olacağı yönündedir (Ok, Gündel, 2002: 225). Oysa bu yararın ne olduğu veya hangi andan itibaren başladığı açık değildir. Sahte belge düzenleyenden veya üçüncü bir kişiden alındığı andan itibaren dahi bir yararın gerçekleştiği söylenebilir. Dolayısıyla fiilin tamamlandığı anın vergi idaresine beyan, defterlere kayıt ve benzeri durumlar olarak ayrılması zor görünmektedir. Özel belgede sahtecilik suçları bakımından kullanma fiili öğretide “hukuki sonuç doğuran durum” olarak kabul edilmektedir (Bakıcı, 2008:1066). Kanımızca bu yaklaşım sahte belge kullanma fiili bakımından da geçerli kabul edilmelidir. Bu yaklaşımla suçun oluşup oluşmadığını tespit bakımından doğacak hukuki sonuçlar göz önünde bulundurulmalı, (örneğin belgede yazan tutarın ödenmiş olma sonucu gibi) bu tip durumlarda ve fiilin tamamlandığı kabul edilmelidir.

---

<sup>159</sup> Yrg. 11.CD, E. 2002/13025, K. 2003/545, T. 26.3.2003: “Sanığın, A Limited Şirketinin ortağı ve kanuni temsilcisi olduğu, O Limited Şirketi ile G Limited Şirketine ait faturaları sahte olarak kendi firması adına düzenleyip 1997 yılı Ağustos ve Kasım ayları Katma Değer Vergisi iadesinde kullandığı; ikrarı, vergi inceleme raporları ve dosyadaki bilgi belgelerden anlaşılıp hükmün gerekçesinde de bu şekilde kabul edilmesine rağmen hüküm fıkrasında sadece sahte fatura kullanımından bahsedilerek hüküm kurulması suretiyle çelişki yaratılması...”, Yrg. 11. CD, E. 2003/6422, K. 2005/14038, T. 20.12.2005, “Sanık Mustafa Kaykusuz’un 1999 takvim yılında “sahte belge düzenlediği” ve “sahte belge kullandığı” iddia ve kabul olunmasına göre; “sahte belge düzenleme” ve “kullanma” suçlarının birbirinden farklı iki ayrı eylem ve suç olduğu, her iki suçtan ayrı ayrı hüküm kurulması gerekirken tek hüküm tesisi ...”

Sahte belgeyi kullanan bakımından, belgede aldatma yeteneği bulunup bulunmadığını araştırmak ve bu araştırmaya bağlı olarak suçun tamamlandığını iddia etmek, daha çok manevi unsuru ile ilgilidir. Ancak, sahte belge kullanma fiillerinde, ortada gerçek bir muamele olmadığı göz önünde bulundurulacak olursa, belgenin aldatma kabiliyetinin öneminin azalacağı da bir sonuç olarak ortaya çıkacaktır. Gerçek bir muamelenin bir başka mükellefe ait belge ile tevsiki de bu kapsamda değerlendirilmelidir.

#### **1. Anlaşma Olmaksızın Belge Basma veya Bu Şekilde Basılmış Belgeyi Kullanma**

Vergi yükümlülerinin kullanacakları belgelerin kamu güveninin korunması bakımından büyük önemi vardır. Sağlıklı belge düzeni sayesinde, belgelerden elde edilmesi beklenen hukuki, ticari, iktisadi ve mali sonuçların da gerçek durumlardan kaynaklandığı anlaşılabılır. Sağlıklı olmayan belge düzeni ise yükümlülerin, yükümlüler ile muamele yapanların, idarenin, mahkemelerin özetle kamunun aldatılması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla yükümlülerin kullanacakları belgelerin basımı idarenin denetim ve gözetimi altında yürütülen bir faaliyettir. Bu faaliyetin genel çerçevesini ise VUK mük. m. 257<sup>160</sup> belirlemektedir. Bu yetkiye dayanılarak güncel şekli 11.03.2005 tarih ve 25752 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik kabul edilmiş bulunmaktadır. Anılan

---

<sup>160</sup> VUK mük. m. 257/2: “Mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye ... yetkilidir”

yönetmelik hangi koşullarda ve kurallara uyularak belge basılacağını belirlemektedir. Yönetmeliğin 4. maddesi<sup>161</sup> idare ile matbaalar arasında yapılacak bir anlaşmanın koşullarını saptayarak VUK m. 359/c'ye ışık tutmaktadır.

VUK m. 359/c hükmü, anılan Yönetmelik hükmüne atfen fiili *“bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar”* şeklinde tanımlamıştır. Davranış unsurunun tanımında ilk dikkati çeken nokta kanun koyucunun, sahte belge basma ve kullanma fiillerinin sadece Bakanlık ile anlaşması olmayanlar tarafından işlenebileceğini kabul etmesidir. Bu durumda Maliye Bakanlığı ile anlaşması olanların, anlaşma dışında sahte belge basması fiili ile; bu şekilde basılmış belgeleri kullanma fiili, suçun maddi konusuna dahil davranışlar olarak kabul edilmemektedir. 5728 sayılı Kanun ile değişik VUK m. 359'un değişiklikten önceki halinde ise durum farklı düzenlenmişti. 5728 sayılı Kanundan önce yürürlükte olan 4369 sayılı Kanun ile değişik VUK m. 359<sup>162</sup> hükmü belgelerin her türlü sahte basımını yasaklamaktaydı.

---

<sup>161</sup> Madde 4 “Belgelerin basım ve dağıtımını Bakanlık veya Defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanacaktır. Defterdarlıklar kendi il sınırları içinde kalan matbaa işletmecileri ile anlaşma yapmaya yetkilidirler.

Bu anlaşmada, basım ve dağıtım yapılacak belgelerin nevi, anlaşma süresi, yatırılacak teminat tutarı, cezai müeyyideler ile basım sırasında ve basım sonrası denetim konularına ilişkin bilgiler yer alacaktır. Matbaa işletmecisi ile yapılacak anlaşma örneği eklidir”.

<sup>162</sup> Fiilin 4369 sayılı Kanun ile kabul edilmiş olan hali şu şekilde idi: “Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar.”

Üzerinde durulabilecek bir diğer husus da, Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtımı Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesinde yer alan *“bu yönetmelik esaslarına göre hazırlanmamış olan belgeleri kullanan mükellefler hakkında, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş olduğu kabul edilerek, Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uyarınca işlem yapılır”* hükmüdür. Yönetmeliğin bu hüküm ile amacının VUK m. 359/c bakımından bir gönderme yapmak yerine uygulanacak vergi kabahati yaptırımına işaret etmek olduğunu kabul kanımızca isabetli olacaktır.

VUK m. 359/c uyarınca, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde sahte belge basanlar, belgeyi bastıkları an davranış unsurunu tamamlamış olacaktır<sup>163</sup>. Basılmış belgenin ayrıca kullanılmış olması ise ayrı bir suçta konu davranıştır. Bu noktada sahte olarak basılmış olan belgenin, gerçek bir durumu yansıtip yansıtmaması da önem arz etmemektedir<sup>164</sup>. Sahte belge basan kişi için aranan *“bakanlık ile anlaşmanın olmaması”* koşulunun belgenin basımı anında varlığı önem arz etmez. Zira, belge basıldığı anda anlaşmanın olmasına karşın daha sonra anlaşma süresinin dolması, anlaşmanın feshi, matbaanın işi bırakması gibi sebepler belgenin sahteliğine yol açmayacaktır.

---

<sup>163</sup> Birden fazla belge basımının diğer koşullarla beraber zincirleme suçta vücut vereceği öne sürülmektedir (Yiğit, 2004:154).

<sup>164</sup> Bu görüş lehine Yargıtay kararı için bkz. Yrg., 11. CD, E. 2003/8036, K. 2004/7400, T. 14.10.2004.

Sahte olarak basılmış belgeyi kullanan bakımından ise başka bir suç ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla sahte belgeyi basan ile kullananın aynı kişi olması durumunda ortada iki ayrı suç olduğundan bahsedilebilir<sup>165</sup>. Aksi halde sahte belge basmanın, kullanma fiiline iştirak olarak kabulü mümkün olurdu.

Sahte olarak basılmış belgenin hangi andan itibaren kullanılmış olacağını tespit etmek gerekmektedir. Kullanan bakımından gerçek bir muamele olup olmadığı önem arz etmeksizin belge aracılığı ile hukuki sonuç doğuracak her fiilin kullanma olarak kabulü gerekmektedir<sup>166</sup>. Suçun diğer unsurlarının da tam olması ile beraber belgenin defterlere kaydı, idareye beyanı, bir başka mükellefe verilmesi vb her durumun da hukuki sonuç doğuracağı göz önüne alınmalıdır. Gerçek bir muamele karşılığında, sahte olarak basılmış bir belge kabul eden kişinin ise bu durumu biliyor olması kullanma olarak kabul edilmelidir. Zira, gerçek olmayan bir durumun, kasıtlı olarak sahte basılmış belge ile tevsiki kanımızca tek başına hukuki sonuç doğurmaktadır. Buna karşın gerçek bir muamele karşılığında sahte belge kabul eden bakımından ise, belgenin aldatma kabiliyetinin varlığı tartışma konusu yapılmalıdır. Sonuç olarak kullanma fiili bir cezalandırma şartı olmaktan ziyade suçun unsuru olarak kabul edilmelidir.

---

<sup>165</sup> Aynı yöndeki karar için bkz: Yrg., 11. CD, E. 2003/23, K. 2004/5633, T. 22.6.2004.

<sup>166</sup> Sahte belge kullanma suçunun herkes tarafından işlenemeyeceği, bu suçun sadece yükümlü, sorumlu ve müstahdem tarafından işlenebileceği ifade edilmiştir (Çomaklı, 2008a:237). Bu tespit Yargıtay'ın kullanma anını belirlemek için kullandığı ölçüt bakımından geçerli kabul edilebilir. Zira, Yargıtay "kullanma" fiilinin doğuracağı hukuki sonucu vergi kaybı yaratacak davranış olarak algılamaktadır. Oysa sahte belge kullanma ile doğacak hukuki sonucun kamu güveni olduğu tezimiz göz önüne alınacak olur ise bu yaklaşımı kabul etmemiz mümkün görünmemektedir.

## 2. SONUÇ

Gerek 4369 sayılı Kanun gerekse de bu kanunun devamı niteliğinde kabul edebileceğimiz 5728 sayılı Kanunun VUK m. 359'da tanımlı vergi kaçakçılığı suçları için öngördüğü sistem uyarınca “vergi kaybı” bir unsur olarak aranmamaktadır. Dolayısıyla kapsamdaki suçların vergi kaybı yaratarak işlenmesi veya vergi kaybı yaratmaksızın işlenmesi sonuç unsuru bakımından önemli değildir.

Bugün gelinen noktada kanun koyucunun vergi kaybını, suçun işlenmesinin bir unsuru olmaktan çıkarmış olmasının korunan menfaate etkisinin yanı sıra, suçun sonuç unsuruna da etkisi bulunmaktadır. Vergi kaybının aranmaması nedeni ile vergi kaçakçılığı suçları daha çok sırf davranış suçları veya neticesi davranışa bitişik suçlar ayırımı ile ele alınmaktadır (Oktar, 2000:88).

Suçları sonuçlarına göre ayırma çabalarından yola çıkılarak yapılabilecek değerlendirmede ilk ulaşılabilecek tespit, vergi kaçakçılığı suçlarının da diğer tüm suçlarda olduğu gibi (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:253) bir sonucunun olması gerekliliğidir. Bu çerçevede vergi kaçakçılığı suçlarının “neticesi davranışa bitişik” suçlar kategorisinde değerlendirilmesi uygun olacaktır. Zira salt davranışın gerçekleşmesi, suçun maddi unsurunun tamamlanmış olmasına yol açılmaktadır. Bu tespit özellikle nedensellik bağının tespiti bakımından pratik sonuçlar doğurabilecektir (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:254). Davranış ile sonucun ayrı zaman dilimleri içerisinde

gerçekleştigi suçlara nazaran vergi kaçakçılığı suçlarında nedenselliği tespit daha kolay görünmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçları içerisinde neticesi davranışa bitişik suç kategorisinde yer almayacak olan ise “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” suçudur. Yukarıda da ifade edildiği üzere, vergi matrahının azalması bu suç bakımından davranışın bir unsuru olmaktan ziyade sonuç olarak kabul edilecek olursa, neticesi davranıştan ayrı bir suçun varlığını da kabul etmek gerekir. Bu suçta vergi matrahında azalma sonucu doğurmadan çift defter, belge veya kayıt kullanmanın tek başına suçun maddi unsurunu karşılamayacağı yukarıda vurgulanmıştır.

Neticesi davranışa bitişik suç olması bakımından vergi kaçakçılığı suçlarını değerlendirirken, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarına da değinmek yerinde olacaktır. Kullanmanın tek başına suçun bir sonucu veya cezalandırma şartı olmasından ziyade, davranışın bir unsuru olduğu tespitimizle konuyu ele alabiliriz. Bu çerçevede sahte belge düzenleyen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve sahte belge basanın işlediği suçların neticesi davranışa bitişik suç olduğu konusunda bir duraksamaya yer bulunmamaktadır. Bu suçlarda belge düzenlendiği an davranış ve sonuç gerçekleşmiştir. Keza, bu suçlarda tıpkı resmi belgede sahtecilik suçlarında olduğu gibi “kullanma” fiili ayrıca

aranmamaktadır. Belgenin düzenlenmiş olması korunmaya çalışılan menfaati (kamu güveni olarak tespit ettiğimiz menfaati) ihlal etmiştir. Buna karşın anılan belgelerin “kullanma” suçlarına konu olabilmeleri için bir hukuki yarar elde edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla kullanma gerektiren suçları daha çok özel belgede sahtecilik suçları ile paralel değerlendirme olanağı akla gelebilir. Fakat kullanma fiillerinde, kullanmanın sonuçtan ziyade davranışın kendisi olması kanımızca, düzenleme fiilleri bakımından yapılan tahlilden sapılmamasını gerektirmektedir. Örneğin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların bastığı belgeyi kullanan kişinin belgeyi defter ve belgelerine kaydetmesi hem davranışın hem de sonucun kendisi olarak kullanmayı karşılayacaktır. Bununla beraber sahte olarak düzenlenmiş bir belgenin kullanılması da aynı anda davranış ve sonucu oluşturacaktır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kabul eden kişinin de, bu andan itibaren kullanma fiilini gerçekleştirdiği kabul edilirse aynı değerlendirme geçerli olacaktır.

Toparlayacak olursak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suçu dışında tüm vergi kaçakçılığı suçlarını neticesi sonuca bitişik suç kategorisinde değerlendirmek gerekmektedir. Zira sadece bu istisna bakımından davranıştan bağımsız bir sonuç aranmaktadır.

Sonuca göre suçları ayırmaya yönelik yaklaşımlardan birisi de ani suç ve kesintisiz suç ayırımıdır. Vergi kaçakçılığı suçlarının ani suç niteliğinde

olduğu görülmektedir. Bu tespit defter ve belgeleri gizlemek suçunu da kapsamaktadır (Ok, Gündel, 2002:159). Vergi incelemesi esnasında istenen defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi, suçun işlenmesi için yeterli olup bu durumun sürdürülmesine gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi incelemesi esnasında ibraz edilmeyen belgelerin, yargılama esnasında mahkemeye ibrazı suçun tamamlanmış olması sonucunu ortadan kaldırmayacaktır. Ani suç olması bakımından, VUK m. 359'da tanımlı fiillerin üzerinde durulabilecek bir diğer husus da, sonucun gerçekleşmesinden sonra fiilin ortadan kaldırılma çabasıdır. Örneğin yapılan hesap ve muhasebe hilesinin yine VUK'un öngördüğü şekilde düzeltilmesi durumunda, fiilin tamamlanmış olduğu kabul edilecek midir? Kanımızca fiilin ani suç olması, bu sorunun yanıtının evet olmasını gerekli kılmaktadır. Ancak konu özellikle VUK m.371'de ifadesini bulan "pişmanlık ve ıslah" hükümleri ile ilgili olduğundan ilgili kısımda tartışılacaktır.

Sonuç bakımından oldukça önemli bir ayırım da zarar suçu ve tehlike suçu ayırımıdır. Vergi kaçakçılığı suçları içerisinde "defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek" dışında bir zarar suçu bulunmamaktadır. Buna karşın diğer suçların tamamı tehlike suçu niteliğinde olup, korunmaya çalışılan hukuki menfaatin zarar görmesini beklemeye gerek bulunmamaktadır. Tıpkı resmi belgede sahtecilik suçlarında olduğu gibi (Toroslu, 2009:233) fiilin tamamlanması ile tehlikenin ortaya çıkması anı örtüşmektedir.

Tehlike suçu olduğunu düşündüğümüz vergi kaçakçılığı suçları bakımından soyut tehlike suçu, somut tehlike suçu ayırımı da önem arz etmektedir<sup>167</sup>. Somut tehlike suçlarında, tehlikenin gerçekten doğmuş olması gerekmektedir (Demirbaş, 2009:231). Buna karşın soyut tehlike suçlarında, davranışın yapılmış olması tek başına tehlikeli kabul edilmekte ve bu tehlikenin korunan menfaat bakımından ortaya çıkmış olması aranmamaktadır<sup>168</sup>. Soyut tehlike suçlarında korunan menfaati doğrudan tehlikeye sokmadan işlenebilecek olması, suç teorisi bakımından eleştirilmekte hatta ceza yasalarında bu tip suçlara yer verilmemesi gereği ifade edilmektedir (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:256). Buna karşın soyut tehlike suçlarının gerekliliğini savunan görüşlere de yer verilmektedir (Ünver, 2003:966). Esasen yapılan bu ayırımın pratik sonucu kastın varlığını saptama bakımından önemli kabul edilmektedir (Demirbaş, 2009:232). Soyut tehlike suçlarında ayrıca bir nedensellik aramaya gerek olmaması (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:256) nedeniyle davranışın korunmaya çalışılan hukuki yararı soyut olarak tehlikeye sokması yeterli olup, ayrıca bu tehlikenin somutlaştırılması aranmaz.

Yukarıdaki yaklaşımla vergi kaçakçılığı suçlarının soyut tehlike suçu olduğu kabul edilebilir. VUK m. 359'da tanımlı fiillerin somut bir tehlikeye yol

---

<sup>167</sup> Bu ayırımının eleştirisi için bkz. Özen, 2010:10 vd.

<sup>168</sup> Öğretide iki suç tipini birbirinden ayırmak için şu örnekler verilmektedir (Hakeri, 2007:104). “Hızlı araç kullanılması cezalandırılır” önermesi soyut bir tehlike suçudur. Bu şekilde hızlı araç kullanmanın somut bir tehlikeye yol açması aranmamaktadır. Tek başına hızlı araç kullanmak fiilin ve sonucun kendisidir. Buna karşılık “hızlı araç kullanarak başkalarını tehlikeye sokanlar cezalandırılır” şeklindeki önerme somut tehlike suçudur. Bu şekilde tek başına hızlı araç kullanmak sonucu oluşturmaz. Sonucun ortaya çıkması için hızlı araç kullanılarak reel bir tehlikeye yol açmak gerekmektedir.

açmadan da, tamamlanmış suç olarak düzenlenmiş olması bu tezi destekler niteliktedir. Örneğin “belgelerin asıl veya suretlerini sahte olarak düzenlemek” suçunun yaratacağı düşünülen soyut tehlike, düzenleme anında ortaya çıkar. Suçun somut bir tehlike suçu olabilmesi için lafzın “belgelerin asıl veya suretlerini sahte olarak düzenleyerek kamu güvenliğini tehlikeye sokmak” şeklinde kaleme alınması gerekirdi. Bu suçun zarar suçu olarak kabulü için ise “belgelerin asıl veya suretlerini sahte olarak düzenleyerek vergi kaybına yol açmak” ifadesinin kullanılması gerekirdi ki bu durumda suç ile korunan menfaatin kamu güveni olduğu savımızın sonuçlarını da gözden geçirmemiz gerekirdi.

Soyut tehlike suçu olduğuna işaret ettiğimiz vergi kaçakçılığı suçlarının, belgede sahtecilik suçları ile bu anlamda benzeştigiine sıklıkla vurgu yapmaktayız. Özellikle resmi belgede sahtecilik suçlarında, belgenin düzenlendiği an suçun tamamlandığı göz önünde bulundurulacak olursa bu benzerlik bir kez daha ortaya çıkmış olacaktır. Zira belgede sahtecilik suçlarının tamamlanmış olması için ayrı bir somut tehlike aranmayacaktır (Toroslu, 1970:111). Bu noktada iki suçun sonucu açısından arasında tespit edebildiğimiz bir fark “belgenin aldatma kabiliyeti”ne yöneliktir. Resmi belgede sahtecilik suçlarında, davranışın tamamlanmış olmasının yanı sıra aldatma kabiliyetinin de aranması gerektiği; ufak değişikliklerin aldatıcı olmamak kaydı ile sonuca elverişli olmadığına vurgu yapılmaktadır (Bakıcı, 2008:724). Bu yaklaşımın sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçları bakımından geçerli olmaması gerektiği, başka bir söyleyişle bu

belgelerin aldatma kabiliyeti olmaksızın da suça konu olabileceği tarafımızca kabul edilmektedir. Zira VUK m. 359 sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge'yi tanımlayarak, hangi durumda aldatma kabiliyetine sahip olacağını ve kamu güvenini tehlikeye sokacağını belirlemiş bulunmaktadır.

### **3. NEDENSELLİK**

Neticesi davranışa bitişik suçlarda nedensellik bağının önem arz etmemesi (Demirbaş, 2009:233) durumu vergi kaçakçılığı suçlarında da kabul görmelidir. Dolayısıyla davranışın gerçekleştiği an suçun maddi unsurunun nedenselliği de kapsayacak şekilde gerçekleştiği ifade edilebilir. Ancak, “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” suçu bakımından nedensellik önem taşır. Zira bu suçun neticesi davranıştan ayrı nitelik arz etmektedir. Bu durumda anılan suç bakımından vergi matrahının azalması ile çift kayda sahip olmak ayrı ve bağımsız olgular ise nedenselliğin varlığı kabul edilemez. Buna karşın vergi matrahının azalması sonucu, çift kayda sahip olmanın bir sonucu ise nedensellik bağı da var kabul edilmelidir.

### **C. MANEVİ UNSUR**

TCK'nın 21. maddesi uyarınca suçun unsurlarını bilme ve isteme olarak tanımlanan kastın varlığı, vergi kaçakçılığı suçları bakımından da elbette aranacaktır. Bu anlamda 4369 sayılı kanun ile madde metninden çıkartılan “bilerek” ifadesinin varlığı veya yokluğunun önemi yoktur. TCK'nın

22/1. maddesinde açıkça ifade edildiği üzere bir suçun taksirli halinin cezalandırılması, bu durumun açıkça kanunda düzenlenmiş olmasına bağlıdır.

Ceza hukukunun kasta yönelik ayırımları dikkate alındığında vergi kaçakçılığı suçu için genel kast, özel kast ayırımı dikkate alınabilir. Bu ayırımı göz önünde bulunduran bir kısım yazarlar vergi kaçakçılığı suçunu genel kast ile işlenebilen suç kategorisinde görürken (Saban, 2002:323), bazı yazarlar ise genel kastın kabulünün suçun şekli nitelendirilmesi sonucunu doğuracağından buna karşı çıkmaktadır (Donay, 2008:99). Bize göre vergi kaçakçılığı suçu genel kastla işlenebilen bir suçtur. Suçun oluşması için failin sonuca yönelik davranışı yapmasının yeterli olması bu tespiti gerekli kılar. Özel kast için gerekli olan failin belli bir saikle hareket etmesi durumu VUK m. 359'da aranmamaktadır. VUK m. 359 eksik veya fazla vergi ödeme saikini özel olarak aramamaktadır<sup>169</sup>. Vergi kaçakçılığı suçlarının özel kast ile işlenebilmesi için “vergi kaybı yaratmak” veya başka tür saiklerin kanun koyucu tarafından aranıyor olması gerekmektedir<sup>170</sup>.

---

<sup>169</sup> Yüklümlülerin VUK m. 359'da tanımlı suçları işleyerek fazla vergi ödemelerinin, ortaya çıkan vergi kaçakçılığı suçuna etkisi bulunmamaktadır (Akkaya, 2008:34).

<sup>170</sup> Suçun unsuru olarak vergi kaybının arandığı dönemlerde yapılan özel kast arayışı (Hızlı, 1984:137) bizce de yerindedir.

VUK m. 359’da yer alan suçların bir Anayasa Mahkemesi Kararı’nın<sup>171</sup> karşı oyunda yapılan değerlendirmede özel kastla işlenebileceği beyan edilmektedir. Yapılan analizde özel kastın varlığı, icrai davranışlar ile işlenebilme sebebine bağlanmaktadır. Donay’ın (Donay, 2008:101) bu görüşe itirazı bizce de geçerlidir. Kastın hem icrai hem de ihmali suretle ortaya çıkabileceği gözetildiğinde yapılan tespitin isabetsizliği anlaşılabacaktır. Bununla beraber kanun koyucunun aramadığı bir özel kastın, yorum yolu ile aranması da kabul edilebilir değildir.

Kastın belgede sahtecilik suçlarında ne şekilde aranacağına dair değerlendirmeler de konu bakımından aydınlatıcıdır. Sahtecilik suçlarında genel kastın aranması nedeniyle salt davranışın tamamlanmış olmasının suça vücut vermesi öğretide eleştirilmektedir. Toroslu’ya göre başkalarına yönelik bir menfaate zarar verme bilinci olmaksızın kasttan bahsedilemeyecektir (Toroslu, 2009:218). Aksi durumda sanatsal amaçlarla bir paranın taklidinin yapılması fiili tek başına sahteciliğe yol açabilecektir. Toroslu’nun itirazı kanımızca bu tip suçların “şekli suç” olmasından kaynaklanmaktadır. Öğretide şekli suçların ceza kanunlarında yer almasına yönelik eleştiriler de (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:256) bu tip sakıncalar nedeni ile yapılmaktadır.

---

<sup>171</sup> Any. Mah. E.:2004/31, K. : 2007/11, Karar Tarihi : 31.1.2007: “Anılan maddede sayılan diğer tüm hallerde (defter ve belgelerin yok edilmesi dahil) suç, icrai davranışlarla gerçekleştirilmektedir. Bu davranışlar yanıltma ve gerçeğe aykırı kayıt veya belgeler oluşturma kastı ile yani özel kastla gerçekleştirilebilir. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi eylemi ile pratikte aynı sonucu doğuran, 359. maddenin (b) fıkrasının (1) numaralı bendinde düzenlenmiş olan “defter, kayıt ve belgeleri yok etme” eylemi de, birtakım icrai davranışlar gerektirmektedir”.

Vergi kaçakçılığı suçlarının genel kast ile işlenebilen, neticesi davranışa bitişik suçlar arasında yer alması ve aynı zamanda soyut tehlike suçu olması biçimsel bir kast anlayışının varlığını da gerekli kılmaktadır. Kanun koyucunun bu suçlarda aradığı kast, davranışın tamamlanması ile büyük ölçüde ortaya çıkacaktır. Esasen, bu şekilde biçimsel bir kast arayışına yönelik eleştirileri yine VUK m. 359 kısmen gidermektedir. Davranış unsurlarına yönelik ayrıntılı tanımlama çabaları sayesinde kast unsuruna dair değerlendirmeler de biçimsellikten uzaklaşabilmektedir. Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımlamalarının yapılması, bu belgeleri düzenleyenlerin çoğu durumda kast ile hareket etmiş olması tespitini kolaylaştırmaktadır<sup>172</sup>. Gerçekten de gerçek bir muameleye dayanmayan belgenin düzenleyicisinin taksir ile hareket ettiğini kabul pek mümkün görünmemektedir. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında, satıcı tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilmesi durumunda belgeyi kabul edenin bu durumu bilip bilmediği kastın tespiti bakımından önemlidir. VUK m. 359'da yer alan diğer vergi kaçakçılığı suçları bakımından da benzer tespitler yapılabilir. Örneğin, maddede geçen "muhasabe hilesi" suçunun ancak kastla işlenebileceği ve hile sözcüğünün kastı zaten zorunlu olarak içerdiği ileri sürülebilir. Tahrif fiilini içeren vergi kaçakçılığı suçları bakımından da aynı değerlendirme geçerli olup, tahrifatın ancak bilerek ve istenerek gerçekleştiğini aksi durumlarda hatanın varlığını kabul gerekir. Defter ve belgeleri bilerek karalamak ile

---

<sup>172</sup> Aynı yönde görüş için bkz. 18.6.2002 tarih ve 306 sıra numaralı Maliye Bakanlığı Tebliği.

üzerine yanlışlıkla mürekkep dökmek arasındaki fark, kast ile taksirin sınırını çizmek bakımından verilebilecek örneklerdir.

Kastın biçimsel şekilde aranmasının yarattığı sakıncaları kısmen gideren bir başka durum da, vergi kaçakçılığının ancak vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan “defter” “belge” ve “kayıt”lar üzerinde işlenebilecek olmasıdır. Bu şekilde *Toroslu*’nun (Toroslu, 2009:218) ifadesiyle “sanatsal amaçlarla bir paranın taklidinin yapılması fiili” VUK m. 359’da tanımlı fiillere emsal olamayacaktır. Yazarın özellikle tehlike suçlarını eleştirmek için kullandığı bu emsal, vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsurunun tanımlanmış olması nedeniyle daha az rahatsız edicidir. Zira sadece kanunla belli edilmiş defter, belge ve kayıtlar ile suç işleme kastı ortaya konabilir.

Biçimsel kast arayışının sakıncalı sonuçlar doğurabileceği tek vergi kaçakçılığı suçu kanımızca “anlaşma olmaksızın belge basma” suçudur. Dikkat edilecek olursa VUK m. 359’da sadece bu suç için “defter” “belge” ve “kayıt”lar ifadesi kullanılmamaktadır. Dolayısıyla bu suçun davranış unsurunun vergi kanunlarınca tanımlı belgeler hariç de işlenebilmesi gerekir. Böylece, sadece grafik dizaynı amacı ile fatura tasarlayan kişinin, belgeyi madden ortaya koyduğu an suçun tamamlanmış olduğunu kabul durumu ortaya çıkacaktır. Oysa bu kişinin herhangi bir soyut veya somut tehlike yaratma kastı asla yoktur. Dolayısıyla sadece anlaşma olmaksızın belge

basma suçu için kamu güvenine zarar verme bilinci aranması isabetli olabilecektir.

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan “defter” “belge” ve “kayıt”ların varlığı davranış unsuruna ait olarak gören hakim görüşten yola çıkılarak kastın varlığı değerlendirilmelidir. Eğer suçun gerçekleşmesi için aranan koşul önşart olarak kabul edilmiş olsaydı, failin bu koşuldan haberdar olması suçun tamamlanmış olması için yeterli kabul edilebilirdi. Buna karşın, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan “defter” “belge” ve “kayıt” aranan koşul maddi unsura dahil ise failin bu unsuru bilmesi ve gerçekleşmesini istemesi gereklidir. Bu durumda failin envanter defterinde tahrifat taptığı durumlarda, bu defterin envanter defteri olduğunu ve hatta vergi kanunları uyarınca tutulması zorunlu bir defter olduğunu da bilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde muhasebe hilesinin üzerinde gerçekleştirildiği defterin veya gizlenen defterin de vergi kanunları uyarınca tutulması zorunlu defter olduğunu bilmek gerekmektedir.

#### **D. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜMLERİ**

Vergi kaçakçılığı suçunun suç teorisi açısından ele alınması, bu konuda var olan sistematığe sadık kalınarak yapılmaya çalışılmaktadır. Dolayısıyla suçun özel görünümleri bakımından da değerlendirmelerde bulunulacaktır. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçu bakımından önem ve özellik arz eden durumlara özel olarak vurgu yapılmaya çalışılacaktır.

## 1. TEŞEBBÜS

TCK'nın 35. maddesinde düzenlenen "suça teşebbüs" suçun özel görünümü olarak değerlendirilmekte ve yine TCK'nın 5. maddesi atfı nedeni ile VUK m. 359 bakımından da geçerli kabul edilmektedir. Öğretide suça teşebbüs kurallarının vergi kaçakçılığı suçu bakımından da işlevsel olup olmadığı tartışılmaktadır. Bir görüşe göre (Donay, 2008:152), suça teşebbüs bakımından VUK m. 359'da yer alan suçlar bakımından genelleme yapmamak gerekmektedir. Yine bir başka görüşe göre neticesi davranışa bitişik suç olmasından bahisle vergi kaçakçılığı suçlarına teşebbüs mümkün değildir (Ok, Gündel:2002).

İcra hareketlerine başlanmasına karşın, failin elinde olmayan sebeplerle sonucun veya suçun tamamlanmamış olması şeklinde tanımlanan teşebbüsün (Demirbaş, 2009:413) tehlike suçları bakımından gerçekleşebileceği kabul edilmektedir (Toroslu, 2008:270). Bu durumda vergi kaçakçılığı suçunun bir tehlike suçu olması çok da önem arz etmeyecektir. Bu noktada asıl üzerinde durulması gereken, neticesi davranışa bitişik suçlarda teşebbüsün mümkün olup olamayacağıdır. Her ne kadar 5237 sayılı TCK eksik teşebbüs ve tam teşebbüs ayırımını lafzen terk etmiş ise de, teşebbüsün bu iki türünün de TCK 35 kapsamında olduğu anlaşılmaktadır. Sadece bu ayırımının doğrudan bir sonucu bulunmamaktadır. Dolayısıyla sonucun veya davranışın tamamlanmamış olması teşebbüsün varlığı için yeterlidir.

Davranışın veya sonucun sonlandırılmaması kabulü üzerine kurulan teşebbüs teorisi uyarınca, neticesi davranışa bitişik suçlara teşebbüsün mümkün olamayacağı görüşü genel kabul görmektedir (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:463; Demirbaş, 2009:441; Donay, 2008:152). Neticesi davranışa bitişik suçlarda davranışın yapılması ile sonucun gerçekleşmesi teşebbüsü uygulanabilir olmaktan kural olarak çıkarmaktadır. Kaldı ki ortada zararın aranmadığı bir soyut tehlike suçu olduğunda, davranış ile sonuç arasındaki örtüşme iyice netleşmektedir.

Neticesi davranışa bitişik suçlarda teşebbüsün olamayacağının kabulü, çok da katı bir şekilde uygulanmaya elverişli görülmemektedir. Davranışın kısımlara bölünebildiği; başka bir söyleyişle zamana yayıldığı durumlar bakımından teşebbüsün mümkün olabileceği kabul edilmektedir (Toroslu, 2008:271; Centel, Zafer, Çakmut, 2008:464; Demirbaş, 2009:441). Öğretide de (Artuk; Gökçen, Yenidünya,2009:615) bu duruma örnek olarak hakaret suçu verilmektedir. Hakaret sırf davranış suçu olması bakımından teşebbüse müsait olmamakla beraber, mektupla gerçekleştirilen hakarete teşebbüs mümkün kabul edilmektedir. Zira mektupla yapılan hakarete aranan davranış kısımlara ayrılabilir.

Tüm bu analizle vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik tespitlerde bulunulacak olursa şu sonuçlar elde edilebilir. VUK m. 359/a'da yer alan "hesap ve muhasebe hilesi" suçunun neticesi davranışa bitişik suç

olduğundan bahisle teşebbüsün ortaya çıkması pek mümkün görünmemektedir. Her ne kadar bu suça teşebbüsün icra hareketlerinin tamamlanmaması suretiyle mümkün olabileceğini savunan görüşler bulunsada (Donay, 2008:152) icra hareketlerine başlama veya tamamlama anının çakışması bu yoruma katılmamıza engeldir. Bir başka görüş ise bu suça sadece eksik teşebbüsün mümkün olabileceği yönündedir (Ok, Gündel, 2002:336). Bu tartışmanın çözüme ulaşabilmesi için, hesap veya muhasebe hilesi suçuna konu davranışın, kısımlara ayrılmasının mümkün olup olmadığı tespit edilmelidir. Bu suçun bağlı hareketli bir suç olmadığı da göz önünde bulundurulduğunda, davranışın kısımlar halinde gerçekleşme olasılığı teknik olarak mevcut bulunmaktadır. Suçun davranış unsurunun tanımlanmamasının bir kargaşaya yol açtığı tespitimiz karşısında, bu suça teşebbüsün mümkün olmadığı da net bir şekilde söylenemez.

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak suçu bakımından da benzer değerlendirmeler yapılabilir. Gerçi, kanun koyucu bu suçta davranış unsurunu tanımlayarak görelî olarak netleştirmiştir. Ancak yine de davranışın kısımlara ayrılabilirdiği istisnai durumlarda teşebbüsün olabileceğini kabul gerekir<sup>173</sup>. Muhayyel bir kişi adına açılmasına rağmen, hesabın banka tarafından henüz aktive edilmeden fiilin sonlandırılmış olması bu istisnai durumlara örnek teşkil edebilecektir.

---

<sup>173</sup> Aksi görüş için bkz. Donay, 2008:153.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suçuna teşebbüs her durumda mümkün kabul edilmelidir. Zira ortada neticesi davranışından ayrılabilen bir suç bulunmaktadır. Dolayısıyla sonuca yönelik kastı bulunan fail çift kayıt tutmasına rağmen, elde etmeyi umduğu vergi matrahı azalması sonucuna ulaşamaz ise teşebbüs gerçekleşmiş olacaktır. Burada önem arz eden husus teşebbüs kastının sadece davranışa değil aynı zamanda sonuca da yönelik olması gerektiğidir.

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suçunun da teşebbüse elverişli olmadığı, ancak tahrif etme davranışının kısımlara ayrılabilindiği durumlarda teşebbüsün mümkün olduğu ifade edilebilir. Örneğin bir bilgisayar yazılımı kullanarak yapılacak tahrifatın sonuçları zaman içerisinde gerçekleşeceğinden, suça teşebbüs istisnai de olsa mümkün görünmektedir.

Defter ve belgeleri gizlemek suçuna teşebbüs kanımızca mümkün görünmemektedir. Zira neticesi davranışa bitişik bu suçta, davranışın kısımlara ayrılması olası görünmemektedir. Usulüne uygun şekilde ibrazı istenen bir belgenin, süresinde ibraz edilmediği an suç işlenmiş kabul edilecektir.

Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak suçları kanımızca

teşebbüse elverişli suçlardır. Suçun davranış unsuru için kanun koyucunun kullandığı yüklemeler kolaylıkla zamana yayılabileceğinden teşebbüs de mümkündür. Kanun koyucunun gizleme suçunda olduğu gibi yok etmeyi tanımlamamış olması da bu değerlendirmeyi destekler. Defter, kayıt ve belgelerin bulunduğu bir aracın kasten yakılması, ancak defter ve belgelerin yanmadan kurtarılmış olması bu duruma örnek teşkil eder.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge düzenleme fiilleri bakımından da konu değerlendirilmelidir. Suçun olağan davranışı ani suç ve neticesi davranışa bitişik suç olarak görünmektedir. Belgenin düzenlenme anı ile sonucun gerçekleştiği an örtüşmektedir. Ayrı bir zararın aranmıyor olması, davranış ile birlikte kamu güveninin tehlikeye düşecek olması teşebbüsü oldukça istisnai bir durum kılar. Kaldı ki kanun koyucu gerek muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi, gerek sahte belgeyi tanımlayarak davranış unsurunu sınırlandırmıştır. Dolayısıyla davranışın kısımlara ayrılması olasılığı son derece düşüktür. Yine de belgede sahtecilik suçlarına teşebbüs bakımından yapılan değerlendirmelerde de rastlanıldığı üzere (Bakıcı, 2008:732) serbest hareketli bu suç için davranışın kısımlara ayrılma olasılığı yok değildir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge kullanma fiilleri bakımından da farklı sonuçlara varılmamaktadır. Kullanma davranışı kısımlara ayrılarak bir suç yolu (lter criminis) oluşturuyor ise teşebbüse elverişlilikten bahsedilebilir. Buna karşın kullanma ile sonuç bir anda

gerçekleşiyor ise teşebbüs olası değildir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kabul anında kullanmanın tamamlandığı görüşümüz hatırlanacak olursa, bu suçlara teşebbüsün çok istisnai bir durum olduğu sonucuna ulaşılabilir.

Anlaşma olmaksızın belge basma veya bu şekilde basılmış belgeyi kullanma suçuna teşebbüs de yukarıdaki gerekçelerle çok istisnai bir durum olarak kabul edilebilir. Belgeyi basarken yakalanma veya baskı makinesinin bozulması durumları düzenleyen bakımından teşebbüse örnek olabilir.

## **2. FİKRİ İÇTİMA VE ZİNCİRLEME SUÇ**

5237 sayılı TCK suçların içtimaı başlığı altında üç farklı durumu düzenlemektedir. Bu durumlardan olan 42. maddedeki bileşik suçun vergi kaçakçılığı bakımından özellikli bir sonuç yaratacağı düşünülmemektedir. Buna karşın zincirleme suç ve fikri içtima bakımından dikkat çeken hususlar bulunmaktadır.

TCK'nın 43. maddesinde tanımlanan zincirleme suç (müteselsil suç) esasında birden fazla suç olmasına karşın faile tek ceza verilmesi sonucunu doğurmaktadır (Toroslu, 2008:313). Vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç değerlendirmesi, diğer zincirleme suçlarda olduğu gibi zamanaşımının başlangıcı, cezanın ve yetkili mahkemenin belirlenmesi bakımından birlik teşkil eder (Sancar, 2007:248). Bir suç işleme kararının icrasını zincirleme suçun ön koşulu olarak arayan TCK m. 43 bu anlamda vergi kaçakçılığı suçu

bakımından da tartışılmaktadır. Yargıtay'ın konuya yönelik yaklaşımı teselsülün, hesap dönemi içerisinde gerçekleşen tüm suçları kapsamı yönündedir<sup>174</sup>. Yargıtay'ın aynı hesap dönemi içerisinde kapsayan sahte belge kullanma suçlarını teselsül içerisinde görmesi ve faile tek ceza verilmesini benimsediği yaklaşımı kanımızca eleştiriye açıktır. Öğretide de (Ok, Gündel, 2002:229) eleştirilen bu durumun esasında kanunda yazmayan bir adalet arayışının üretilme çabası olduğu değerlendirilmesi yapılmaktadır. Gerçek içtima kuralının görmezden gelinerek, aynı vergilendirme dönemi dâhilindeki

<sup>174</sup> Yargıtay, CGK, E. 2002/11-28, K. 2002/179, T. 5.3.2002: "Görüldüğü gibi 213 sayılı Vergi Usul Yasasında vergilendirme döneminin tanımı yapılmamış, ne anlama geldiği belirtilmemiş; ancak vergi türlerini düzenleyen özel kanunlarda vergilendirme dönemine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Yukarıda da değinildiği gibi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 39. maddesinde bu dönem üç ay olarak belirlenmiş, sonradan bu süre yasanın verdiği yetkiye dayanılarak bir aya indirilmiş, Gelir Vergisi Kanununun 92. maddesinde takip eden yılın Nisan ayının 1. günü, Kurumlar Vergisi Kanununun 21, 28 ve 29. maddelerinde ise bir sonraki yılın Mayıs ayının ilk günü olarak gösterilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Yasasının 174. maddesinde vergi uygulaması bakımından mükelleflerin defter ve kayıt tutup kapatmalarına ilişkin olarak "hesap dönemine" yer verilmiş, maddede hesap dönemi bir takvim yılı olarak tanımlanmıştır. Kural olarak hesap dönemi 1 Ocak- 31 Aralık arası bir dönemi ifade etmektedir.

...

Yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler ile açıklamalardan anlaşıldığı gibi "vergi dönemi", vergilerin türlerine ve hatta ticari faaliyetin niteliği ile vergilendirme usulüne göre kendi içlerinde değişkenlik göstermekte ve yine yasanın verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından aşağıya çekilebilmektedir.

Bu itibarla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçlarının oluşumu bakımından vergilendirme-tarh döneminin esas alınmasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, sonuçta eşitsizliğe, içtima kuralı da nazara alındığında adaletsizliğe yol açacağı anlaşılmaktadır.

Yine 213 sayılı Vergi Usul Yasasının, "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3. maddesinin 2. fıkrası "vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yere ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır." hükmünü taşımaktadır.

Anılan Yasanın 4369 sayılı Yasa ile yürürlükten kaldırılan 358. maddesi ile halen yürürlükte bulunan usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümlerinde, suçların oluşumu bakımından hesap dönemi-takvim yılının esas alındığı görülmektedir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi indiriminden yararlanmak için aynı hesap dönemi içerisinde ve farklı tarihlerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullananların eylemlerinin hesap dönemi-takvim yılı esas alınarak teselsül eden bir suç oluşturduğunun kabul edilmesi Yasanın ruhuna aykırı bir yorum tarzı sayılamaz. Ancak burada, iddianameyle dava açılması gibi suçta hukuki kesinti husule gelmesi halinde ayrı bağımsız suçların oluşacağı ve yine bir yıllık bir süre içerisinde kanunun aynı hükmünün çeşitli kereler ihlal edilmesi halinde zararın ağırlığı, kastın yoğunluğu, failin amacı nazara alınarak TCY.sının 29. maddesi uyarınca cezanın arttırılarak tatbiki hususunun düşünülmesi gerektiği de belirtilmelidir".

sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerini tek suç kabul etme eğilimi, suçun koruduğu menfaat ile de çelişmektedir. Vergi kaybının suçun unsuru olmaması nedeniyle korunan vergisel bir menfaat bulunmamaktadır. Ayrıca bu suçların vergi mükellefi olmayanlarca işlenebilecek olması ve hatta mükellef olsalar bile faillerin kendi aleyhlerine de sahte belge düzenlemelerinin suç olarak kabulü gerektiği dikkate alınmadan yapılan analize tarafımızca da katılmak olanaklı görünmemektedir. Salt dönemsel vergiler bakımından yapılan teselsül değerlendirmesi, işlenen her bir suç ile kamu güveninin yeniden ve bir öncekinden bağımsız şekilde tehlikeye atılmış olabileceğini dikkate almamaktadır.

Bir takvim yılı içerisinde işlenmiş suçlar bakımından, tek suç işleme iradesinin oluştuğu fikri, suçun sonuç unsuru bakımından da eleştiriye açıktır. Neticesi davranışa bitişik suçlarda zincirleme suç iradesinin davranışın dışında bir sonuca bağlanması, eleştirilmektedir (Erdem, 2009:122). Bunun yanı sıra takvim yılının tek suç işleme iradesinin varlığında aranan bir ölçüt olarak kabul edilmesi vergi usul hukuku açısından içinden çıkılması zor sorunlara yol açabilir. Zira takvim yılının, vergilendirme için önem arz eden mali yıla tekabül etmesi bir kural olmakla beraber, çokça da istisnası bulunmaktadır. Örneğin 5520 KVK m. 25 yıllık beyan esasının özel hesap dönemi ile de uygulanabilir olduğuna işaret etmektedir. Dolayısıyla mali yılın bir yıldan daha uzun veya daha kısa olduğu durumlarda zincirleme suç tespitinin nasıl yapılacağı açık değildir. Teselsülün varlığı için gerekli olan

saikte birlik koşulu, “önceden kurulması gereken bir plan” şeklinde anlaşılmaktadır (Sancar, 2007:254). Bu ölçüt ile Yargıtay’ın vergi kaçakçılığında teselsül için aradığı, takvim yılında işlenmiş tüm suçları tek suç işleme iradesi olarak kabul etme yaklaşımı, tartışılır hale gelmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu işleyenlerin tek amacının, eksik vergi beyan etmek olmaması kanımızca dikkatten kaçmaktadır.

Defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesinin ihmali davranışı gerektirmesi teselsüle uygun olmadığı düşünülmektedir (Ok, Gündel, 2002:163). Dolayısıyla aynı takvim yılı için birden fazla kez istenmesine rağmen ibraz edilmeyen defter, belge ve kayıtlar bakımından da tek suçun varlığını kabul gerekir. Ayrıca, birden fazla yıla ilişkin defterlerin istenmesi sonucu ibraz edilmemesinde de tek suçun varlığı gerekir.

İçtima bakımından ilk dikkate alınması gereken nokta da Yargıtay’ın da kabul ettiği üzere<sup>175</sup> VUK m. 359’da tanımlı her bir fiilin ayrı suça yol açacak olmasıdır. Bir zarar da aranmadığına göre, tanımlı ve farklı davranışların tekemmülü ile ayrı suçların gerçekleştiği daha açıkça görülebilmektedir. Bu durumda, TCK’nın fikri içtima için aradığı “*işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet*” verme sonucu VUK m. 359’da tanımlı fiiller bakımından da geçerlidir.

Fikri içtimain vergi kaçakçılığı suçları için de geçerli olduğu ön tespitinden hareketle, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge

---

<sup>175</sup> Yrg. 11. CD, E.2003/17064, K.2005/26, T. 24.1.2005.

düzenleme ve kullanma suçları arasındaki içtima tartışılmalıdır. Bir görüşe göre (Ok, Gündel, 2002:230) sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin aynı anda kullanılması fikri içtima kurallarına elverişlidir. Bu görüşe göre sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi aynı anda kullanma durumunda, aynı hukuki yarara uygun tek bir fiilin varlığı söz konusudur. Buna göre sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge'nin farklı yükümlülere düzenlenmesi durumunu, fiil çokluğu olarak görmek ve ayrı ayrı suçların oluştuğunu kabul etmek gerekmektedir. Kanımızca burada vergi kaybı yaratma iradesinin varlığı bir ölçüt alınarak, fiili tek suç kabul etmek her zaman sağlıklı sonuçlar doğurmayabilir. Zira sahte belge düzenleyerek vermek ve başkalarının düzenlediği sahte belgeleri kabul etme suçlarının da aynı iradeye yönelik olduğu açıktır<sup>176</sup>. Oysa burada fikri içtima yerine fiil ayrılığı olduğu haklı olarak Yargıtay'ca da kabul edilmektedir<sup>177</sup>.

Benzer bir tartışma özel belgede sahtecilik suçları bakımından da yapılmaktadır. 765 sayılı eTCK'nın yürürlükte olduğu dönemde sahte olarak düzenlenmiş özel belgenin, başka bir suç için kullanılmasının fikri içtima olarak kabulü gerektiğine işaret edilmiştir (Bakıcı, 2008:1071). Bu konudaki değerlendirmeye göre belgenin kullanılması dolandırıcılık suçunun hile ve desise şartını karşılamakta dolayısıyla özel belgede sahtecilik ve

---

<sup>176</sup> Kaldı ki muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin, sahte bir belge ile gerçekleşip gerçekleşmeyeceği de kanımızca net değildir. VUK m. 359'un sahte düzenlenmiş bir belgeyi, VUK uyarınca tutulması zorunlu bir belge olarak kabul etmediği göz önünde bulundurulduğunda sahte düzenlenmiş bir belge üzerinde gerçeğe aykırı bir durumun tevsik edilmesinde tek suçun ortaya çıkacağı da öne sürülebilir.

<sup>177</sup> Yrg. 11. CD, E.2001/6167, K.2001/643, 1.2.2001.

dolandırıcılık suçlarından ağır olanı itibarı ile cezalandırma gerekmektedir<sup>178</sup>. Bu durum esasında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ile bu belgeyi kullanma arasında içtima olabileceği görüşünü de destekler nitelikte kabul edilmemelidir. Zira düzenlenmiş olan sahte belgenin, kullanma suçunun bir unsurunu oluşturduğunu kabul etmek mümkün görünmemektedir. VUK m. 359'un bu iki suçu ayrı ayrı kaleme almış olması, bu suçların birbirinin unsuru olarak kabulünü de engeller.

### **3. SUÇA İŞTİRAK**

TCK'nın 37. ve 41. maddeleri arasında düzenlediği suça iştirak hükümlerini 765 sayılı eTCK'dan farklı olarak asli iştirak-fer'i iştirak ayırımını yerine faillik ve yardım etme biçiminde düzenlemiştir (Centel, Zafer, Çakmut, 2008:508). Yasanın bu sistematüğinden hareketle konu faillik-dolaylı faillik ve iştirak başlıkları altında incelenecektir.

#### **a. Faillik – Dolaylı Faillik**

Vergi kaçakçılığı suçunun faili olmanın ceza hukukunun belirlediği temel ilkelerden sapma göstermesini gerektirecek bir durum bulunmamaktadır. Bu kapsamda ceza sorumluluğunun şahsiliği olarak bilinen yönlendirici ilkenin geçerliliğini vergi kaçakçılığı suçu bakımından da kabul etmek gerekir. Bu saptama ışığında suçu işleyen failin dışındakilerin

---

<sup>178</sup> 5237 sayılı TCK 212. maddesi "Sahte resmî veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması hâlinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur" ifadesi ile özel içtima kuralı getirerek bu yaklaşımın hayata geçmesine engel olmuştur.

cezalandırılmaması esası, VUK m. 333/son tarafından tüzel kişiler için de olsa açıkça benimsenmiştir<sup>179</sup>.

VUK m. 8/4'de yer alan "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir" ifadesinin vergi suçlarını kapsamadığını kabul, dolayısıyla da sorumlunun mükellef tarafından işlenmiş; mükellefin de sorumlu tarafından işlenmiş vergi kaçakçılığı suçundan dolayı fail olarak nitelendirilemeyeceği açıktır. Vergi yükümlüsü ve sorumlusu arasındaki ilişkinin, ceza hukukunun sorumluluk anlayışı ile örtüşmemesi (Ok, Gündel, 2002:37) cezaların şahsiliği ilkesinin zorunlu bir sonucudur. Bu çerçevede kanundan doğan vergi sorumluluğu olanlar tarafından işlenmiş vergi suçları nedeni ile temsil edilene ceza uygulanması kabul edilebilir değildir.

Vergi yükümlüsünün iradi temsil ile vergilendirmeye dair ödevlerini devretmesi durumunda işleyeceği suçlar bakımından fail olma durumu devam edecektir. İradi temsilcinin ise katılmadığı bir suçtan dolayı failiği söz konusu olmayacaktır. Tersine bir durum da iradi temsilcinin yükümlüden bağımsız suç işleme durumudur ki; aynı tespit burada da geçerlidir<sup>180</sup>. Yükümlünün temsilci ile suçun işlenmesinde birlikte hareket etmesi durumu

---

<sup>179</sup> VUK m. 333/son "Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360 ıncı Maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur".

<sup>180</sup> Yrg. 11. CD E.1999/7580, K.1999/8872.

ise fail olması için yeterlidir. Tüm bu tartışmalar TCK m.37/2 'de tanımlı dolaylı faillik bakımından da geçerlidir<sup>181</sup>.

Tüzel kişiler bakımından fail olma durumu ise daha tartışmalı bir konudur. VUK m. 10'un tüzel kişilerin vergisel ödevlerinin yasal temsilcileri tarafından yerine getirileceği tespiti, TCK'nın m. 20/2'sinde yer alan, tüzel kişilerin cezai yaptırıma tabi tutulamayacağı kuralı ile çelişmemektedir. VUK m. 10 uyarınca yerine getirilmeyen ödevden doğan sorumluluğun temsilci şahsında sonuç doğurmasının vergi kaçakçılığı suçunu kapsamadığı VUK m. 333/son tarafından da teyit edilmektedir. Bu durumda bir tüzel kişi lehine işlenmiş vergi kaçakçılığı suçunun failinin kim olacağı sorusu genel hükümler dairesinde yanıtlanmalıdır. Yargıtay uygulamasında da tüzel kişiyi temsile yetkili kişiler arasından, asıl faili tespit etme eğilimi (aksi pek çok içtihadın), ardından kabul edilmiştir (Donay, 2008:89). Buna göre tüzel kişiye bir murahhas üye atanmış olması veya tüzel kişinin yetkili kurulunun vergilendirme ile ilgili ortak hareket ediyor olması asıl failin tespit zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Yargıtay tüzel kişinin müstahdemi tarafından işlenmiş suçlar bakımından ise temsilcinin fiil hakkında fikir sahibi olmadığının tespitine gerek duymaktadır<sup>182</sup>. Hizmet akdinden kaynaklanan

---

<sup>181</sup> TCK m. 37/2 "Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır".

<sup>182</sup> Yrg. 11. CD , E.2001/5007, K.2001/8710, 27.9.2001: "Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar; diğerleri emir ve talimatı uygularlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığında fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı

talimat ilişkisi bu kararı kanımızca isabetli kılmaktadır. Temsil eden ile müstahdem arasındaki bu ilişkinin dolaylı faillik düzenlemesi ile örtüştüğü de (Erdem, 2008:134) kanımızca isabetli bir tespittir.

### **b. Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Yardım Etme**

TCK'nın 40. maddesinde yer alan ve 765 sayılı eTCK'da fer'i iştirak olarak da düzenlenmiş olan "yardım etme" iştirakin özel bir çeşididir. Buna göre bir suçun faili veya dolaylı faili olmanın dışında, suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek; suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak; suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak yardım etmek olarak kabul edilmektedir. TCK'nın bu şekilde gerçekleşen iştirak için öngördüğü tek fark, verilecek cezanın daha az olmasıdır. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından gündeme gelebilecek "yardım etme" durumunun ortaya çıkışı, TCK'da düzenlenişi ile eş sonuçludur. Dolayısıyla sahte belgeyi basmaya yarayacak teçhizatı temin, sahte belge düzenlenmesi konusunda icrayı kolaylaştırıcı fikir vermek, defter ve belgeleri

---

gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyen ceza sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir. Ama her durumda; kanuni temsilcilerin, personelin fiillerini işlendiği sırada bilmediği, işlendikten sonra da bilmeyerek kullandığı savunma ve olgusunun geçerliliği tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmesi yapıp sonuca varılmalıdır. Böylece isabetli ve adil sonuç elde edilir; cezaların şahsiliği ilkesine de uygunluk sağlanır. Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin ceza sorumluluğu kabul edilemez".

yok edecek yangının çıkartılmasına yardım etme ve benzeri durumlar “yardım etme” şeklinde gerçekleşen iştirake örnek olarak verilebilir. Vergi kaçakçılığı suçlarının özgü suç olmaması<sup>183</sup> nedeniyle TCK’nın 40/2. maddesinde yer alan bağıllık kuralı önem taşımaz.

Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak ile ilgili üzerinde durulması gereken bir diğer tartışmaya ise VUK m. 360 yol açmaktadır. 23.12.2008 tarih ve 5728 sayılı kanun ile 8.2.2008 tarihinden geçerli olacak iştirak düzenlemesi normda şu şekilde ifade edilmektedir: *“359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir”*. Bu düzenleme bakımından ilk yapılması gereken saptama TCK m. 5 hükmü karşısındaki konumudur. TCK’nın genel hükümlerini vergi kaçakçılığı bakımından da geçerli kılan 5. maddenin, VUK m. 360’ı uygulanır olmaktan çıkarttığı düşünülebilir. Bu konuda doğru bir saptamaya ulaşabilmek için VUK m. 360 ile TCK m. 5’in çatışan normlar olup olmadığını tespit etmek gerekir. Zira TCK m. 5 özel kanunlarda yer alan her türlü, genel hüküm niteliğindeki normu değil, bunların sadece TCK ile çelişenlerini devre dışı bırakmaktadır. Dikkat edilecek olursa, TCK’nın iştirak hükümleri ile VUK m. 360’ın iştirak hükümleri kurumun varlığı noktasında çelişki içermemektedir. VUK m. 360 iştirak koşullarını yeniden ve farklı olarak belirlemek yerine, uygulanacak cezaya dair düzenleme içermektedir. Dolayısıyla maddenin uygulanır olduğunu kabul durumunda

---

<sup>183</sup> Vergi kaçakçılığı suçlarının vergi yükümlüsü, sorumlusu ve hatta üçüncü kişiler tarafından işlenebilecek olması bu suçların mahsusu suç olmasına engeldir (Çomaklı, 2008:192).

iştirak koşulları TCK uyarınca, uygulanacak yaptırım ise VUK'un göndermesi dikkate alınarak yine TCK uyarınca saptanacaktır. Kanun koyucu bu şekilde, dolaylı fail veya yardım eden konumundaki müstahdeme, yasal sorumlu hatta yükümlü bakımından bir menfaat elde edilmemesi durumunda daha az ceza verilmesini öngörmektedir.

Kanun koyucunun VUK m. 360 ile nasıl bir menfaat aradığı kanımızca açık değildir. 5728 sayılı Kanundan önce geçerli 4369 sayılı kanunun bu konuda "menfaat" yerine "maddi menfaat" kavramını kullanması kavramın daha anlaşılır olmasını sağlamaktayken, mevcut durum çözümü son derece karmaşık sorunları da beraberinde getirmektedir. "Salt işini kaybetmemek için işverenin sahte belge basma fiiline yardım eden kişi menfaat elde etmiş midir yoksa parasal bir kazanç menfaat karşılığı olarak aranacak mıdır?" sorusu kavramın muğlâklığını ortaya koymaktadır. Kaldı ki asıl fail bakımından bile vergisel bir kazancın aranmadığı vergi kaçakçılığı suçu için, suça iştirak edenin neden menfaat elde etmesi veya etmemesi bakımından fark yaratıldığı da tartışmalıdır. Kanımızca vergi kaçakçılığı gibi soyut tehlike suçları için menfaat ölçütü ile iştiraki sonuca bağlamak isabetli olmamıştır.

TCK'nın iştirak için yapılacak ceza indiriminin, VUK m. 360 ile çatışması hangi normun uygulanacağı sorununu da gündeme getirmektedir. Menfaat elde etmeden vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden kişiye VUK uyarınca uygulanacak cezanın yarısı mı verilecektir; yoksa TCK'nın öngördüğü indirimler mi uygulanacaktır. 5252 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun

Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanuna 5349 sayılı Kanunla eklenen geçici 1. madde ile “diğer kanunların, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun Birinci Kitabında yer alan düzenlemelere aykırı hükümleri, ilgili kanunlarda gerekli değişiklikler yapılincaya ve en geç 31 Aralık 2008 tarihine kadar uygulanır” ifadesine yer verilmiştir. Dolayısıyla kanun koyucu VUK’un da TCK’nın genel hükümleri ile çelişen düzenlemelerinin 31.12.2008 tarihine kadar geçerli olduğunu kabul etmiştir. Bu kabule karşın tartışma konusu VUK m. 360 hükmü, 8.2.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 5252 sayılı Kanunu’nun “ilgili kanunlarda gerekli değişiklikler yapılincaya” ifadesi dikkate alındığında 8.2.2008 tarihinden itibaren VUK’un uygulanacağını kabul gerekir. Dolayısıyla VUK m. 360’ın vergi kaçakçılığı suçuna iştirak durumunda öngördüğü ceza indirimini geçerli kabul etmek gerekmektedir.

## **II. YAPTIRIM (CEZA) TEORİSİ BAKIMINDAN**

Vergi kaçakçılığı suçuna uygulanacak yaptırımların incelendiği bu kısımda da çalışmanın önceki kısımlarına paralel bir şekilde özellik arz eden konular üzerinde durulacaktır. Bu çerçevede yaptırımın niceliğine dair tartışmalar ile Anayasa Mahkemesi’nin vergi kaçakçılığı suçuna uygulanacak yaptırımlarına bakışı, yaptırımlara yönelik tartışmalar başlığı altında ortaya konmaya çalışılacaktır. Yaptırıma etki eden nedenler ise ayrı bir başlık altında ele alınacaktır.

## **A. YAPTIRIMLARA YÖNELİK TARTIŞMALAR**

Çalışmanın ilk bölümünde de değinildiği üzere vergi kaçakçılığı suçlarına sadece hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi öngörülmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarının, vergi kaybı ile ilişki içerisinde olmamasının doğal bir sonucu olduğunu düşündüğümüz bu tercih sistemin bütünü bakımından etki doğurmaktadır. Bu tercihe bağlı olarak vergi kaybına yol açan davranışların, kayba uğratılan vergiye ek olarak sadece idari yaptırıma bağlanması sonucu ortaya çıkmaktadır. Uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezalar ise farklı vergi kaçakçılığı suçları bakımından değişmektedir. Buna göre:

VUK m. 359/a bendi uyarınca;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan, üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacaktır.

VUK m. 359/b bendi uyarınca;

- Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

VUK m. 359/c bendi uyarınca;

- Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar,

Hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Yaptırımı bu şekilde belirlenen vergi kaçakçılığı suçunun cezası TCK'nın 49. maddesi uyarınca süreli hapis cezasıdır. Dolayısıyla TCK'nın m. 50/1-a bendi uyarınca kısa süreli hapis cezası olarak uygulanması mümkün olmadığından adli para cezasına çevrilmesi olanaksızdır<sup>184</sup>.

Vergi kaçakçılığı suçuna uygulanacak yaptırımın ertelenmesi konusunda ise TCK m. 51 şartları çerçevesinde bir engel bulunmamaktadır.

---

<sup>184</sup> 5904 sayılı Kanun ile 3.7.2009 tarihinden itibaren geçerli olan değişiklik öncesi VUK m. 359/a bendindeki suçlar için 1-3 yıl arası hapis cezası öngörülmekteydi. Bu dönemde alt sınırından verilen cezaların adli para cezasına çevrilmesi mümkündü.

Cezanın iki yıl ve daha az hükmedilmesi durumunda diğer koşullar da bulunuyorsa erteleme kurumu işletilebilir.

### **1.Yaptırımın Niceliğine Yönelik Değerlendirme**

Vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak yaptırımların niceliği konusundaki değerlendirmeler güncelliğini sürekli korumuştur. Hatta vergi kaçakçılığı suçlarının yaptırımları en sık değişikliğe uğrayan suçlar arasında olduğu iddia edilebilir. Kanun koyucunun da suçun yaptırımı konusunda sık karar değiştirmesi, hukuki belirlilik açısından sıkıntı yaratmaya müsaittir<sup>185</sup>.

Vergi kaçakçılığı suçunun cezasının niceliği konusunda, mevcut yapının kayba uğratılan vergiyi esas almadığı bilinmektedir. 4369 sayılı kanun ile sistemin yapıtaşları oluşturulurken de ifade edildiği üzere, amaç çok vergi ödeyen yükümlü ile az vergi ödeyen yükümlü arasında bir ayırım yapmak değildir (Maliye Bakanlığı, 1998:87) . Dolayısıyla vergi kaçakçılığına konu bir fiille elde edilen bir menfaatin olması veya olmaması önemli olmadığı gibi, elde edilen bir menfaatin yüksek veya düşük olmasının da bir önemi bulunmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak yaptırımların yüksek veya düşük olduğu yönünde değerlendirmelerin özünde, kanun koyucu tarafından uygulanacak ceza politikasına yönelik değer yargılarının bulunduğu

---

<sup>185</sup> Bu çalışma devam ederken dahi Maliye Bakanlığı'nın yaptırımları değiştirmek amacıyla TBMM'ye sunulmak üzere bir kanun tasarısı hazırlığı içerisinde olduğu basına duyurulmuştur (<http://www.milliyet.com.tr/naylon-faturaya-agir-fatura/ekonomi/sondakika/16.05.2010/1238659/default.htm?ref=haberici>).

unutulmamalıdır. Bu anlamda cezaların niceliğinden çok üzerinde durulması gereken, kusur derecesinin bu konuda önem arz edip etmeyeceğidir. Yaltı'ya göre, vergi kaçakçılığı suçunun cezası ile korunmaya çalışılan yarar arasında bir denge bulunmalıdır ve bu denge de işlenen suçun derecesine göre farklılık göstermelidir (Yaltı, 2008:109). Yazarın haklı olarak işaret ettiği üzere, bu sistemin hayata geçirilmesi için öncelikle suçun bir zarar suçu olarak düzenlenmesi ve zararın da vergi kaybı olarak somutlaştırılması gerekmektedir. Mevcut durumda vergi kaybının aranmaması ve suçun tehlike suçu olması karşısında verilen zarara göre bir ayırım yapmak olanaklı görünmemektedir. Vergi yükümlülerinin vergi kaybına yol açan fiillerinin vergi ziyaı cezasına bağlanmış olması, vergi kaçakçılığı suçu bakımından ayrı bir para cezası uygulanmasını anlamsız da kalabilecektir. Kaldı ki vergi kaçakçılığı yaparak vergi kaybına yol açanların VUK m. 344 uyarınca üç kat vergi ziyaı cezası ödemek durumunda kalacak olması da dikkate alınmalıdır. Sistemin bu temel tercihleri karşısında, vergi kaçakçılığı suçunun kayba uğratılan vergiyi telafi etme amacına sahip olmasına ayrıca gerek bulunmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu için ayrı bir ekonomik cezaya gerek olmadığına ilişkin görüşümüzü VUK m. 359/son da desteklemektedir. VUK m. 359/son uyarınca vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş olmak nedeni ile hürriyeti bağlayıcı cezaya tabi olmak, beraberinde vergi ziyaı cezasının uygulanmasına yol açmayacaktır. Bu özel içtima kuralı esasında Kabahatler Kanunu m. 15/son ile çelişmemektedir. Zira, Kabahatler Kanunu m. 15/son uyarınca bir fiilin hem

kabahat hem de suç olması durumunda sadece suça ilişkin ceza uygulanacaktır. Oysa, vergi kaybına yol açan fiil ile vergi kaçakçılığına yola açan fiiller her zaman örtüşmemektedir. Kaldi ki VUK m. 359'da yer alan davranış unsurlarının her durumda vergi kaybına yol açmayacak olması; bu suçları işleyenler için vergi mükellefi olma koşulunun aranmaması; aleyhe bir vergisel sonuç doğmuş olmanın dahi suçun oluşumuna engel olmayacak olması vergi kabahati ile vergi suçu arasındaki fiil farklılığını ortaya koymaktadır. Bununla beraber vergi kabahatinin, vergi suçu ile birleşmesini düzenleyen VUK m. 344/2 hükmü uyarınca “vergi ziyaına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi” ifadesini kullanarak, üç kat uygulanacak kabahatin sonuç unsurunu vergi kaçakçılığına bağlamaktadır. Özetle ifade edecek olursak Türk hukukunda vergi suçu işleyerek vergi kaybına yol açmanın sonuçları olmakla beraber; vergi kabahati işlemiş olmanın vergi suçlarının varlık veya sonuçlarına bir etkisi bulunmamaktadır.

Konunun düzenlenişini belgede sahtecilik suçları ile karşılaştırmalı ele alacak olursak da benzer düzenlemelerin varlığı dikkat çekmektedir. Belgede sahtecilik suçlarında uygulanacak yaptırımın bu belgeler ile elde edilen fayda bakımından önem arz etmemesi esas alınmaktadır. Hatta sahte düzenlenmiş belge ile başka bir suça vücut verilmesi durumunda bu ikinci suç bakımından ayrı ceza uygulanacağı TCK'nın 212. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Bu durum kanımızca vergi kaçakçılığı suçu ile paralel değerlendirmeler yapılmasını sağlayabilecektir. Örneğin VUK m. 359/c'de ifade edildiği gibi sahte olarak düzenlenmiş bir belgeyi kullanarak, dolandırıcılık yapan bir kişi hem dolandırıcılık hem de sahte belge kullanma suçu işlemiş olarak kabul

edilebilecektir. Bununla beraber sahte basılmış belgeyi kullanarak vergi kaybına yol açan kişiye de hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem vergi kabahati uygulanabilecektir.

## **2. Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yaptırımlarına Yönelik Değerlendirmesi**

Anayasa Mahkemesi'nin vergi kaçakçılığı suçuna uygulanacak yaptırıma yönelik değerlendirmesinin, vergi suçlarına yönelik olarak birinci bölümde ortaya koymaya çalıştığımız yanılgıları içerdiği görülmektedir. Yüksek Mahkeme konuyu şu an yürürlükte olmayan bir norm bakımından değerlendirme imkânına sahip olmuştur. 5728 sayılı Kanun ile Mülga 4369 sayılı Kanunun 14. maddesi uyarınca, vergi kaçakçılığı suçlarının paraya çevrilmesinde uygulanacak usul konusunda mülga 647 sayılı Kanundan farklı bir usul öngörmekteydi<sup>186</sup>. Bu farklılığın bir gereği olarak vergi kaçakçılığı suçunun paraya çevrilmesinde genel rejimden farklı ve daha yüksek tutarların esas alınması Anayasa'ya aykırılık noktasında başvuruya konu olmuştur. Anayasa Mahkemesi başvuruyu reddederken şu gerekçeye dayanmıştır<sup>187</sup>:

*“Kamu hizmetlerinin aksatılmadan yerine getirilebilmesi için vergi borcunun zamanında ve noksansız ödenmesi gerekir. Vergi yasaları gereklerinin zamanında ve öngörülen kurallara uygun biçimde yerine getirilmesi ve böylece yasaların etkinliğinin sağlanması amacıyla, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin*

<sup>186</sup> Anılan düzenlemenin dayanağı olan yasa ifadesi şu şekildedir “Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez”.

<sup>187</sup> Any. Mah. E. 2001/353, Karar Sayısı: 2002/87, Karar Günü: 26.9.2002.

*kısa süreli özgürlüğü bağlayıcı cezaların para cezasına çevrilmesinde, 647 sayılı Yasa hükümlerinden farklı kurallar konulmasında, Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi ile 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesine aykırılık bulunmamaktadır”.*

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi vergi kaybı aranmayan bir suçun yaptırımını vergisel saiklerle değerlendirerek birinci bölümde yer vermeye çalıştığımız yanlış içerisine düşmektedir. Her ceza normu ile elbette korumaya çalışılan bir menfaat bulunmaktadır. Ancak Yüksek Mahkeme'ye göre korunmaya çalışılan bu menfaat nedeniyle Anayasa'nın kuralları görmezden gelinebilmektedir. Oysa Anayasa'nın suç ve cezalara ilişkin esasları korunmaya çalışılan menfaat dikkate alınarak etrafı dolanılacak hükümler değildir<sup>188</sup>. Cezalandırma yetkisinin kullanımı olarak kabul edebileceğimiz yaptırımların, kamu düzenini bozduğu düşünülen suçlar bakımından ayrıksı değerlendirmelere tabi tutulması kabul edilebilir değildir. Çünkü son tahlilde kamu düzenini bozmayan bir suçun varlığı düşünülemez. Kaldı ki Anayasa Mahkemesi vergi suçlarında vergi kaybının bir sonuç olarak aranmadığını bir kez daha gözden kaçırmaktadır<sup>189</sup>.

---

<sup>188</sup> Kararın karşı oy yazısı Bakanlar Kurulu'na cezayı belirleme yetkisi verilmek suretiyle Anayasa'nın 38. maddesinin ihlal edildiği yönündedir. Karşı oy yazısının ilgili kısmı şu şekildedir: “İptali istenen kuralla vergi kaçakçılığı nedeniyle hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından küçük işçilerin, yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınacaktır. Bu şekildeki düzenleme ile yürütme tarafından belirlenen asgari ücret ceza tayininde esas alınmaktadır. Oysaki suç ve cezaların yasama organınca ve yasayla belirlenmesi Anayasa'nın 38. maddesinin buyruğu olup bu şekildeki düzenleme ile ceza miktarını belirleme dolaylı yoldan yürütme organınca yapılmaktadır. Bu nedenle iptali istenen Yasa kuralı Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olup iptali gerekir. Bu nedenle aksi yönde oluşan çoğunluk görüşüne karşıyım”.

<sup>189</sup> Aynı yönde görüş için bkz. Donay, 2008:186.

## **B. YAPTIRIMA ETKİ EDEN NEDENLER**

Vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımlarını azaltan veya ortadan kaldıran durumlar bu kısımda ele alınacaktır. Salt vergi kaçakçılığı suçu bakımından özellik arz ettiğini düşündüğümüz noktalara olarak vurgu yapılacaktır, buna karşın tüm suçlar bakımından geçerli olup da vergi kaçakçılığı suçu için sonuç doğurmayan durumlar konu dışı tutulacaktır.

### **1. Ölüm**

TCK'nın 64. maddesinde yapılan belirleme uyarınca sanığın ölümü ve hükümlünün ölümünün yaratacağı sonuçlar vergi kaçakçılığı suçları bakımından da geçerlidir. Dolayısıyla TCK m. 64/1'de ifade edildiği üzere sanığın ölümü halinde kamu davası düşer. Bu sebeple düşen kamu davasına ancak kazanç ve eşya müsadere bakımından devam edilir. TCK'nın 55. maddesinde düzenlenen kazanç müsadere uyarınca mahkeme, vergi kaçakçılığı sonucu elde edilen haksız geliri müsadere edebilecektir. Bu durumda vergi kaçakçılığı yaparak vergisel avantaj sağlayanların kazanımları müsadere edilebilecektir. Vergi kaybına yol açmaksızın vergi kaçakçılığı yapanlar bakımından önem arz etmeyen düzenlemenin, özellikle sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında uygulanabilirliği bulunmaktadır.

Kayba uğratılan vergi nedeniyle uygulanacak vergi ziyaının, kazanç müsadere bakımından ayrıca uygulanmasına engel olmayacağı görülmektedir. Vergi kaybına yol açarak haksız gelir elde eden kişinin bir yandan, elde ettiği gelir müsadere edilirken; diğer yandan kayba uğrattığı verginin üç katı tutarında

vergi ziya cezasına muhatap kılınacaktır. Aynı şekilde sahte belge basarak komisyon karşılığı piyasaya süren kişi bakımından da müsadere hükümlerinin uygulanması gerekir. Bu sayede ölen sanığa ait haksız kazancın murislere devrinin önüne geçilmiş olacaktır. Ancak tartışmalı bir nokta TCK'nın 55/1. maddesinde *“bu fıkra hükmüne göre müsadere kararı verilebilmesi için maddî menfaatin suçun mağduruna iade edilememesi gerekir”* ifadesi nedeni ile ortaya çıkmaktadır. Düzenleme uyarınca haksız kazancın mağdura herhangi bir vesile ile iadesi durumunda müsadereye gerek bulunmamaktadır<sup>190</sup>. Düzenleme nedeni ile kayba uğratılan verginin (vergi ziyaı değil, vergi aslı kast edilmektedir), vergi kanunları uyarınca zaten alınacak veya alınmış olması, haksız kazancın mağdura iadesi olarak kabul edilebileceği öne sürülebilir. Böyle bir kabulden yola çıkılması ise TCK m. 55/1 ifadesi uyarınca müsadereyi uygulanmaması değerlendirmesini beraberinde getirecektir. Ancak bu olası fikre suçun mağdurunun toplum olduğu düşüncemiz ile destek vermemiz olanaksızdır. Vergi kaçakçılığı suçunun devlete karşı işlenmiş bir suç olmadığı düşüncemiz, özellikle sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının kamu güvenine karşı işlenmiş suçlar arasında değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu yaklaşımla da vergi aslının mirası kabul eden mirasçılardan tahsil edilmiş olması, ayrıca kazanç müsadere bakımından davaya devam edilmesine engel değildir. Hatta murislerin açtıkları bir vergi davasını kendilerine intikal eden vergi aslı bakımından kazanmaları veya kaybetmeleri dahi VUK m. 367/son hükmü nedeni ile anlam ifade etmemektedir.

---

<sup>190</sup> Örnek karar için bkz. Yrg . 11. CD E. 2008/4526, K. 2008/6718, 23.6.2008.

Sanığın ölümü bakımından üzerinde durulması gereken son bir nokta da defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçu ile ilgilidir. Sanığın ölümü durumunda, mirasçılar VUK m. 16'da verilmesi icap eden süre dahilinde, bu yükümlülüğü yerine getirmelidir (Donay, 2008:229). Defter ve belgelerin varlığını sürdürdüğü durumlar için geçerli olan bu suçun, hangi mirasçı tarafından işlendiğini tespit gerekir. Bu tespit için defter ve belgelerin hangi mirasçı olduğu belirlenmesi ve ibrazı bu mirasçıdan talep edilmelidir. İdarenin tüm mirasçılardan aynı anda ibraz ödevini talep etmesi kanımızca vergi hukuku bakımından sakat bir yöntem içermektedir.

TCK'nın sanığın ölümü ile ilgili yaptığı bu belirlemelerin vergi kaçakçılığı suçuna etkisi, hükümlünün ölümü bakımından da paralel sonuçlar doğurur. Zira TCK m. 64/2 uyarınca, hükümlünün ölümü, hapis ve henüz infaz edilmemiş adli para cezalarını ortadan kaldırır. Ancak, müsadereye ve yargılama giderlerine ilişkin ölümden önce kesinleşmiş bulunan hüküm, infaz olunur.

## **2. Af**

Vergi kaçakçılığı suçlarının Anayasa'nın 87. maddesi ile çerçevesi çizilip, TCK'nın 65. maddesi ile somutlaştırılan genel ve özel affa konu olmasına bir engel yoktur. Nihayetinde af siyasi iradenin bir ürünü olup (Toroslu, 2008:428) hukuksal ve sosyal fayda yaratmak amacı ile tasarlanmış bir kurumdur.

Af kurumunun öğretide vergi suçları yerine daha çok vergi kabahatleri bakımından tartışıldığı görülmektedir<sup>191</sup>. Buna karşın vergi suçlarının da af karşısındaki konumu özellikle yargı kararları aracılığıyla tartışılmıştır. Bu tartışmalarda Anayasa Mahkemesi'nin vergi suçlarını her nedense diğer suçlardan ayrı bir yere koyma çabası dikkat çekmektedir. Çalışmanın genelinde sıklıkla ifade edildiği üzere vergi suçları da tüm suçlar gibi cezalandırma yetkisinin bir ürünü olup, ayrı ve bağımsız değerlendirme yapmayı gerektirecek ciddi farklılıklar içermemektedir. Anayasa Mahkemesi, 21.12.2000 günlü 4616 sayılı "23 Nisan 1999 Tarihine Kadar İşlenen Suçlardan Dolayı Şartla Salıverilmeye, Dava ve Cezaların Ertelenmesine Dair Kanun" hakkındaki itiraz başvurularını incelerken, VUK m. 359'un kapsamda olmamasına yönelik şu değerlendirmelerde bulunmuştur:

*"Toplumsal ekonomik refahının sağlanması açısından büyük önemi olan verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinin hiç yapılamaması veya gerçeğe aykırı biçimde ve verginin ziyaına yol açacak şekilde yapılması sonucunu doğuracak "vergi kaçakçılığı" suçlarının içeriği, suç tipleri, koruduğu hukukî yarar, unsur ve nitelikleri gözetildiğinde diğer yasalardaki suç türleriyle karşılaştırılamayacağı açıktır"* ifadesi ile başvuruyu reddetmiştir.

Kanun koyucunun geçmişte vergi kaçakçılığı suçuna yönelik kabul ettiği af kanunlarının, affın kabulünün zorunlu olup olmaması bakımından da

---

<sup>191</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Saban, 2001.

tartışılabilir sonuçları bulunmaktadır. Gerçekten de 25.2.2003 günlü, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 14. maddesinin 1. fıkrası

*“Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri 31.8.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaz, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmaz, açılmış bulunan kamu davaları ortadan kaldırılır ve kesinleşmiş mahkumiyet kararları infaz edilmez”*

hükmü ile tartışmalı sonuçlar doğurmaktadır<sup>192</sup>. Görüldüğü üzere düzenleme ceza suçluluğu belli olanlara yönelik bir özel af niteliği yanı sıra suçluluğu belli olmayanlara yönelik bir genel af niteliği de taşımaktadır. Bu durumda vergi kaçakçılığı yaptığı isnadı ile kişi af kapsamına sokulmakta, dolayısıyla da suçun işlenip işlenmediği asla anlaşılamamaktadır. Bu son durumda bulunan kişilerin affı kabul etmek zorunda oldukları ağırlıklı görüş olarak değerlendirilmektedir. Affı kabul zorunluluğunun, birey haklarının kamusal menfaatler karşısında arka plana itilmesinin bir sonucu olduğu genel olarak kabul edilmektedir (Toroslu, 2008:430).

---

<sup>192</sup> Aynı maddenin 3. fıkrası “İşlenen kaçakçılık suçlarından dolayı vergi ziyanına sebebiyet verildiği hallerde, (1) numaralı fıkra hükümlerinden yararlanılabilmesi için; salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının, bu Kanunun yürürlüğünden önce ya da bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak suretiyle öngörülen süre ve tutarda tamamen ödenmiş olması ve bunlara karşı idari yargı yerlerinde dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi şarttır” ifadesi ile hak arama özgürlüğü bakımından da sakıncalı bir af uygulamasına yol açmaktadır.

### 3. Pişmanlık

VUK m. 359'un vergi kaçakçılığına konu fiilleri düzenledikten sonra *“371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz”* ifadesine yer vererek, bir çeşit gönüllü vazgeçme kurumu yarattığı öne sürülmektedir (Donay, 2008:211). Madde uyarınca vergi kaçakçılığı suçunun işlenmemiş sayılabilmesi için VUK m. 371'de yer alan pişmanlık koşullarının sağlanmış olması gerekmektedir. VUK'un anılan 371. maddesinde pişmanlık şu şekilde düzenlenmektedir:

*“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla<sup>193</sup> vergi ziyai cezası kesilmez”.*

---

<sup>193</sup> Kanunun aradığı kayıt ve şartlar şu şekilde sıralanmaktadır:

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Pişmanlık kurumu her ne kadar gönüllü vazgeçmeye benzese de iki kurum arasında bire bir örtüşme olduğu söylenemez. TCK'nın 36. maddesi uyarınca gönüllü vazgeçme iki şekilde meydana gelmektedir: icra hareketlerinden vazgeçme ve suçun tamamlanmasını veya sonucun gerçekleşmesini önleme (Toroslu, 2008:266). Pişmanlık kurumunun bu anlamda icra hareketlerinin tamamlanmasından önce gerçekleşen gönüllü vazgeçme ile bir benzerliği bulunmamaktadır. Zira pişmanlıktan gerek vergi kaçakçılığı gerekse de vergi ziyayı bakımından faydalanmanın koşulu suçun veya kabahatin tamamlanmış olmasıdır. Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen failin, icra hareketlerini tamamlayarak sonucu gerçekleştirmesi de tek başına pişmanlıktan faydalanmasına yetmemektedir. Failin pişmanlıktan faydalanabilmesi için kaçakçılık sonucu vergi ziyaına da yol açması koşulu aranmaktadır. Esasen bu sonuç vergi kaçakçılığı suçuna konu fiillerden kaynaklanmamaktadır. Bu durum daha çok pişmanlığın vergi ziyaına bağlanmış olmasından kaynaklanmaktadır.

Pişmanlık kurumunu tamamlanmış icra hareketlerine rağmen, sonucu engelleyecek şekilde bir gönüllü vazgeçme olarak da kabul etme olanağı bulunmamaktadır. Vergi kaçakçılığının bir tehlike suçu olması teorik olarak bu değerlendirmenin yapılmasına engel olmaktadır. Bu tip gönüllü vazgeçme olsa olsa çift kayıt neticesi vergi matrahının azalması suçu bakımından tartışma konusu yapılabilecektir. Neticesi davranışa bitişik bir suç olması nedeniyle icra hareketlerinin tamamlanması, sonucun da gerçekleşmesi anlamına geleceğinden vergi kaçakçılığı suçunda gönüllü vazgeçme

kurumunun varlığı olası görünmemektedir. Aynı yaklaşımla belgede sahtecilik suçlarının da gönüllü vazgeçme kapsamında değerlendirilemeyeceği öne sürülmektedir (Artuk, Gökçen, Yenidünya, 2009:625). Ancak teşebbüs ile ilgili kısımda da değinildiği üzere davranışın kısımlara ayrılabilirdiği durumlar bakımından, gönüllü vazgeçmenin ortaya çıkabileceği üzerinde de durulabilir. Bu yaklaşımla pişmanlık ve ıslah uygulamasını TCK sistematığı içerisinde değerlendirme şansı bulunmamaktadır. Dolayısıyla gönüllü vazgeçme ile pişmanlık hükümleri arasında bir çatışma aramak da yersizdir.

Pişmanlığa başvurmanın sadece beyana dayalı vergileri ziyaa uğratmaya bağlanmış olması eleştiriye açık sonuçları da beraberinde getirmektedir. Zira vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanması için aranmayan vergi ziyaının, bu suçun ortadan kalkmasını sağlayacak pişmanlık için aranması, olması gereken hukuk bakımından makul görünmemektedir. Böylece vergi kaçakçılığı suçunu vergi ziyasına yol açarak işleyen ve aynı suçu vergi ziyasına yol açmadan işleyen iki failden birincisi lehine ciddi avantaj yaratılmış olmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişilerin vergi kaybına da yol açmaları lehlerine bir sonuç doğurabilmektedir.

Konu, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak bakımından da dikkat çekmektedir. Zira asıl failin vergi ziyasına yol açarak vergi kaçakçılığı suçunu işlemesi durumunda, VUK m. 344/2 uyarınca, suçuna iştirak edenler de bir kat vergi ziyaı cezasını ödemek durumunda kalacaktır. Böyle bir durumda iştirak eden kişinin pişmanlık hükümlerinden faydalanıp faydalanmayacağı

VUK m. 371 ifadesinden açıkça anlaşılmamaktadır. Esasen bir yararlandırıcı ve aynı zamanda isteğe bağlı bir idari işlem olduğunu düşündüğümüz pişmanlıktan, iştirak eden mükellefin faydalanacağı düşünülecek olsa dahi adil olmayan sonuçlar tam anlamı ile engellenmeyecektir. Vergi kaybının pişmanlıktan faydalanma için zorunlu koşul olması karşısında, ancak vergi ziyana yol açarak kaçakçılık suçuna iştirak edenlerin pişmanlıktan faydalanabileceğini kabul gerekir.

Pişmanlık uygulamasından faydalanılarak vergi kaçakçılığı suçundan ceza verilmemesi için VUK m. 371 koşullarının tamamen sağlanmış olması gerekir. Dolayısıyla idare-vergi hukuku bakımından tekemmül etmemiş bir pişmanlık karşısında vergi kaçakçılığı suçunun da yaptırıma bağlanması gerekecektir<sup>194</sup>. Pişmanlığın koşullarının oluşup oluşmadığının bir vergi davasına konu olması durumunda ise ceza mahkemesinin, vergi mahkemesinden çıkacak sonucu beklemesi gerektiği düşünülmektedir (Ok. Gündel, 2002:136)<sup>195</sup>.

#### **4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Uzlaşma, idare ile yükümlünün aralarında karşılıklı görüşme usulü ile pazarlık yaparak vergi aslı ve fer'i üzerinde anlaşmaya varılmasıdır (Karakoç, 2004:377). Uzlaşmaya dair düzenlemeler her şeyden önce idari usul normu

---

<sup>194</sup> Aynı yönde karar için bkz: Yrg. 11. CD, E. 2001/7659, K. 2002/3817, T. 6.5.2002.

<sup>195</sup> Ceza mahkemesince vergi mahkemesinden çıkacak kararın beklenmesi düşüncesinin VUK m. 367/son ile çelişeceği de düşünülebilir. VUK m. 367/sonun niteliği ileride tartışılacağı için konu üzerinde durulmamaktadır.

kapsamında ele alınmaktadır. Uzlaşma idare ile yükümlü arasındaki uyuşmazlığın, yine idari usullerle çözülmesi aracı olarak değerlendirilmektedir (Oktar, 2009:131). Uzlaşma VUK'da iki şekilde olabilmektedir: VUK ek m. 1<sup>196</sup> ve devamının öngördüğü tarhiyat sonrası uzlaşma ve VUK ek m. 11'in<sup>197</sup> öngördüğü tarhiyat öncesi uzlaşma.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın vergi kaçakçılığı suçlarına bir etkisinin olmadığını VUK ek m. 1'de yar alan parantez içi hükümden anlamaktayız. Maddede kullanılan *"359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç"* ifadesiyle vergi ziyaına yol açılarak kaçakçılık yapılması durumunun uzlaşma dışında tutulmak istendiği anlaşılmaktadır. Anılan ifade uyarınca, tek başına vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş olmasının uzlaşmaya engel olmadığı; buna karşın kaçakçılık ile illiyet içerisinde olan vergi ziyaının meydana gelmiş olması halinde uzlaşma yolunun kapatılmış olduğu da görülmektedir. Kanun koyucun bu tercihi nedeniyle vergi kaybına yol açmayan kaçakçılık suçları bakımından tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidileceği sonucu elde edilememektedir. VUK ek m. 7

---

<sup>196</sup> VUK ek m. 1: "Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir".

<sup>197</sup> VUK ek m. 11: "Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir".

ifadesi uyarınca, “verginin tahakkuku” anlamına gelen uzlaşma sonucu, vergi kaçakçılığı suçunun veya cezasının ortadan kalkacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi kaybı olmaksızın vergi kaçakçılığı yapılmış olması durumunda (*ki bu olasılık çok düşüktür*) tarhiyat sonrası uzlaşma yolu açık olmakla beraber, uzlaşmanın vuku bulmasının vergi kaçakçılığı suçuna bir etkisi bulunmamaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergi kaçakçılığı suçlarına etkili sonuçlar bulunmaktadır. Bu sonuca yol açan düzenleme, VUK ek m. 11/2 uyarınca *“Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz”* hükmüdür. Anılan hüküm uyarınca tarhiyat öncesi uzlaşmanın vuku bulması idari ve hukuki bir kesinlik içermektedir. Bu ifadenin sadece vergi yükümlüsü bakımından geçerli olduğuna işaret eden bir içerik de yer almadığına göre, tarhiyat öncesi uzlaşmanın vuku bulması ile beraber vergi kaçakçılığından bahsedilemeyecektir. Ancak gözden kaçırılmaması gereken bir husus VUK ek m. 11/1 uyarınca da, 359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezanın kapsam dışı tutulmuş olmasıdır. Bu durumda vergi kaybına yol açmaksızın vergi kaçakçılığı yapanlar, tarhiyat öncesi uzlaşmadan faydalanırlarsa haklarında vergi kaçakçılığı suçundan dolayı dava açılmaması gerekir<sup>198</sup>.

---

<sup>198</sup> Yargıtay’ın konuya yaklaşımı uyarınca da tarhiyat öncesi uzlaşmanın vuku bulması ile vergi kaçakçılığı suçu bakımından dava açılmaması gerekmektedir. Yrg., 11. CD, E. 2001/7659, K. 2002/3817, T. 6.5.2002.

Bu noktada tarhiyat öncesi uzlaşmanın, tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak, usulsüzlük kabahatlerini de kapsıyor olması önemlidir. VUK m. 359'daki suçları işleyen veya bu suçlara iştirak eden kişilerin vergi kaybına yol açmaması aslında tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma koşullarını fiilen azaltmaktadır. Bu tespitimizin dayanağı, uzlaşma kurumunun işlemesinin mutlak surette bir vergi incelemesini gerekli kılmasıdır. Vergi kaybı olmamasına karşın, tarhiyat öncesi uzlaşmanın gündeme gelebilecek olması da usulsüzlük kabahati sayesinde olabilecektir. Örneğin gerçek emtia alışını bir başka mükellefin belgesiyle tevsik eden kişi vergi kaybına yol açmaksızın vergi kaçakçılık suçu işlemiş olacaktır. Bu yükümlünün vergi incelemesi esnasında vergi kaybı üzerinden değil, usulsüzlük kabahati üzerinden tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurma olanağı bulunmaktadır. Dolayısıyla da bu kişi bakımından tarhiyat öncesi uzlaşma vuku bulacak olursa, vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle dava açılmayacaktır. Kanun koyucunun bu sistematikle adeta vergi kaybı sonucunu doğurmayan vergi kaçakçılığı suçlarını işleyenleri aynı zamanda usulsüzlük suçunu da işleme yönünde teşvik ettiği söylenebilir. Üstelik de asli fail bakımından tanınan bu olanağın, iştirak eden fail bakımından kullanılması mümkün görünmemektedir. Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenin, usulsüzlük suçunu işlememiş olma olasılığı, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmesine engel olmaktadır<sup>199</sup>.

---

<sup>199</sup> VUK ek m. 11/2'de yer alan "Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz" ifadesinde belirtilen "husus" un vergi ziyayı ile usulsüzlüğün beraber olması durumunda hasredilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Kanun koyucunun buradaki amacı vergi kaybı ve usulsüzlüğün aynı inceleme raporunda ele alınması durumunda sadece usulsüzlük bakımından uzlaşmış olmasının, vergi ziyasına da sirayet etmesini engellemektir.

Üstelik tarhiyat öncesi uzlaşılan usulsüzlük tutarının ödenmemiş olmasının dahi varılan bu sonucu değiştirmeyeceği kabul edilebilir (Ok, Gündel, 2002:134).

## **5. Zamanaşımı**

Cezalandırma yetkisinin zaman itibarı ile sona ermesi olarak kabul edilen (Toroslu, 2008:433) zamanaşımı, vergi kaçakçılığı suçları bakımından da aynen uygulama kabiliyetine sahiptir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının tabi olacağı dava zamanaşımı süresi TCK m. 66'da yer alan kurallar kapsamında belirlenecektir. Buna göre zamanaşımı süresi TCK m. 66/1-e bendi uyarınca 8 yıl olarak ortaya çıkmaktadır<sup>200</sup>. 8 yıllık zamanaşımı süresinin vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak edenler bakımından geçerli olduğu kabul edilmektedir (Donay, 2008:219). İştirak halinde işlenmiş suçlarda, iştirak eden faile maddi menfaati olmaması nedeniyle uygulanacak cezanın daha az olması, uygulanacak zamanaşımı süresini azaltan bir unsur değildir (Artuk, Gökçen, yenedünya, 2009:998).

Vergi kaçakçılığı suçlarında zamanaşımı ile ilgili olarak özellikli olduğunu düşündüğümüz durum, zamanaşımı süresinin başlayacağı tarihi belirleme sorunudur. VUK m. 359'da yer alan belge kullanma ve düzenleme suçları dışında kalan suçlar açısından önemli bir farklılık bulunmamaktadır.

---

<sup>200</sup> 765 sayılı e TCK uyarınca vergi kaçakçılığı suçlarında zamanaşımı süresi 5 yıldır.

Örneğin defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek ve defter ve belgeleri gizlemek suçlarında tahrif etmek ve gizlemek fiillerinin gerçekleştiği anda suç da tamamlanmış olacağından, zamanaşımı süresi de bu anlardan itibaren başlayacaktır. Ancak defter ve belgeleri gizlemek suçunun vergi incelemesi esnasında, ibraz etmemek suretiyle işlenebileceği dikkate alınmalıdır. Bu şekilde ibrazın gerçekleşmediği an, zamanaşımı işlemeye başlayacaktır. Buna karşın defter ve belgelerin ibrazı için 15 günden az olmayan bir mühlet verilmesi halinde, zamanaşımı süresi 15. günün (VUK m. 14/2) sonundan itibaren işleyecektir<sup>201</sup>. Yine defter ve belgeleri yok etmek bakımından, yok etme fiilinin gerçekleştiği tarih zamanaşımı bakımından başlangıç olarak alınacaktır<sup>202</sup>. Çift kayıt tutarak vergi matrahının azalmasına yol açanlar bakımından ise, zamanaşımı süresi vergi matrahının azaldığı yani sonucun gerçekleştiği andan itibaren işleyecektir. Zira sonuç suçlarında, suç sonucun gerçekleşmesi ile tamamlanacağından, zamanaşımı süresi de bu tarihten itibaren hesap edilecektir (Toroslu, 2008:435).

Zamanaşımı süresinin başlayacağı tarihi tespit bakımından asıl sorun belge düzenleme, kullanma ve basma suçları açısından yaşanmaktadır. Ağırlıklı görüş belge basma ve kullanma suçlarında, belgenin ilgi içerisinde olduğu beyannamenin verildiği tarihin zamanaşımı tarihi olarak saptanmasına yöneliktir (Ok, Gündel, 2002:73). Bu görüşün adeta Yargıtay'ın istikrar

<sup>201</sup> Yrg., 9. CD, E. 1997/4248, K. 1997/5494, T. 11.11.1997: "suçun kanuni süresi içerisinde defter ve belgelerin yetkili memurlara ibraz edilmemesi ile oluşacağı, suç tarihinin mükellefe tebligatın yapıldığı tarihten ( 15 ) gün sonrası olacağı nedeniyle yerinde görüldüğünden..."

<sup>202</sup> Yrg., 11. CD, E. 2002/9191, K. 2002/9795, T. 10.12.2002: "Suç tarihinin, sanığın ibrazı istenen faturaların kaybolduğuna ilişkin beyanını içeren ve 6.9.2000 tarihinde düzenlenen tutanak tarihi olduğu gözetilmeden, faturaların ait olduğu dönem esas alınmak suretiyle eksik ceza tayini..."

kazanmış uygulaması haline dönüştüğü de görülmektedir. Yargıtay’a göre her bir verginin beyan edileceği son gün zamanaşımı bakımından başlangıç olarak dikkate alınmalıdır. Örneğin Yargıtay bir kararında mülga 5422 sayılı KVK bakımından kabul edilen beyanname verme süresinin son gününün 30 Nisan olduğundan bahisle suç tarihini 1 Mayıs olarak kabul etmiştir<sup>203</sup>. Bu ve benzeri durumlarda yargı yerlerinin beyanname verme süresinin son gününe itibar etmesi, zamanaşımı süresinin başlaması açısından sanık aleyhine sonuç doğurmaktadır. Vergi beyannamesi verme süresinin başladığı ve bittiği tarihler arasında beyannamenin gerçekten ne zaman verildiğinin saptanması daha sağlıklı sonuçlar doğuracaktır. Eğer sanığın beyannameyi ne zaman verdiği kesin olarak belli edilemiyorsa ortadaki şüpheden sanığın faydalanması ve beyannamenin sürenin başlangıcında verildiğinin kabulü gerekir. Ayrıca, sanığın beyannamesini süresinde verip vermediği özel olarak tespit edilmeden, zamanaşımı süresinin hesabı da dayanaksız kalacaktır. Sanığın yasal sürenin geçmesinden sonra vereceği beyannamesi, Yargıtay’ın yaklaşımı ile zamanaşımı hesabının başlangıcını da öteleyecektir.

Yargıtay’ın her bir vergi bakımından beyan sürelerinin son gününe itibar etmesi ve buna göre zamanaşımı hesabı yapması<sup>204</sup> öğretide eleştiriye

---

<sup>203</sup> Yrg., 11. CD, E. 2007/2628, K. 2007/6320, T. 4.10.2007.

<sup>204</sup> Yrg., 11. CD, E. 2004/6446, K. 2004/8552, T. 22.11.2004: “Suç tarihi itibarıyla sahte fatura düzenleme suçunda faturaların kullanılıp vergi ziyayı doğması suçun unsuru olduğundan, suça konu faturalar araştırılıp sonuncunun katma değer vergisinde kullanıldığında, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 41 ve 45. maddeleri uyarınca suç tarihinin verginin tarhi için kanunda belirlenen sürenin sonu olan bir sonraki ayın 26’sı, gelir vergisinde kullanıldığında, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 92 ve 109. maddeleri uyarınca 01.04.1997, kurumlar vergisinde kullanıldığında ise, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 21, 28 ve 29. maddeleri uyarınca 01.05.1997 olduğu ve hüküm tarihi itibarıyla TCK.nun 102/4 ve 104/2. maddelerinde öngörülen dava zamanaşımının gerçekleşmediği

de uğramaktadır. Donay'a göre vergi kaybının aranmıyor olması, zamanaşımı süresi başlangıcını beyannameye bağlamayı olanaksız kılmaktadır (Donay, 2008:227). Bizce de Yargıtay'ın yukarıda kullandığı ölçüt isabetli değildir. Bunun yerine belgenin düzenlendiği, kullanıldığı veya basıldığı gerçek tarih, zamanaşımı süresinin başlangıcı olarak kabul edilmelidir (Şengöz, 2008:233). Bu sonuca ulaşılırken tartışılanın tehlike suçu olduğu dikkatten kaçmamalıdır. Oysa Yargıtay uygulaması beyanname vermeyi ya bir sonuç gibi kabul etmekte ya da davranış unsuru olarak görmektedir. Oysa önceki kısımlarda da işaret etmeye çalıştığımız üzere davranış gerçekleştiği an tamamlanan vergi kaçakçılığı suçunda beyanname vermeden de suçun tamamlanması mümkündür. Öğretide neticesi davranışa bitişik suçlarda zamanaşımı süresinin, davranışın tamamlanması anından itibaren işleyeceği görüşü (Artuk, Gökçen, Yenidünya, 2009:997) dikkate alındığında aynı sonuca ulaşılabilecektir.

Yargıtay'ın yerleşik uygulamasında beyanname verme süresinin son gününü izleyen günün suç tarihi olarak esas alınması, vergi hukukunun sürelerle ilgili esasları açısından eleştirilebilir sonuçlara yol açabilecektir. Vergi hukukunda hesap dönemlerinin mutlak suretle takvim yılı olmaması, beyanname verme sürelerinin idare tarafından değiştirilebilir nitelikte olması, beyannamenin ilgili sürenin son gününde verilmesi zorunluluğunun bulunmaması gibi pek çok tartışmalı sonuç yaratmaya elverişli sebepler sıralanabilecektir.

---

*gözetilmeden fatura tarihlerinin suç tarihi olarak kabulü ile kamu davasının zamanaşımı nedeniyle ortadan kaldırılmasına karar verilmesi..."*

Vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak zamanaşımı süresini, tahakkuk zamanaşımı ile de ilgi içerisinde görmek olasıdır. VUK m. 114'de düzenlenen tahakkuk zamanaşımı süresi vergiyi doğuran olayı izleyen yıldan itibaren işlemekte ve bu tarihten itibaren işleyen beşinci yılın sonuna kadar devam etmektedir. Yine aynı madde uyarınca bu süre içerisinde tarh edilerek mükellefe tebliğ edilemeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır. VUK m. 112 uyarınca, bu 5 yıllık süre içerisinde işleyecek olan gecikme faizi idareyi söz konusu tarhiyatı gerçekleştirme konusunda yavaş davranmaya ve hatta sürenin son gününü beklemeye sevk edebilecektir. Tahakkuk zamanaşımı süresinin aynı zamanda 765 sayılı eTCK'da düzenlenmiş olan zamanaşımı süresi ile aynı olması, zamanaşımı süresinin dolmasını kolaylaştırabilecektir. Zira eTCK m. 102 uyarınca 5 yıl olan zamanaşımı süresi, tahakkuk zamanaşımı süresi ile beraber veya bu süreye yakın zamanda dolabilecektir. Özellikle VUK m. 367 hükmü dikkate alındığında, vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili açılacak davada gerekli özel muhakeme şartı (özellikle mütalaa şartı) bu sonucu yaratmaya elverişlidir. Özetle vergi incelemesi sonucu ortaya çıkacak vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen eski zamanaşımı süresinin kısa oluşu, pek çok suçun zamanaşımı nedeni ile cezasız kalmasına yol açmıştır<sup>205</sup>. Esasen bu sorunun sebebini eTCK m. 102'de yer alan sürenin kısalığına bağlamak da hatalı olur. Kanımızca 5237 sayılı TCK'nın yürürlüğe

---

<sup>205</sup> Örneğin Yrg., 11. CD, E. 1999/371, K. 1999/1904, T. 24.2.1999: "1.4.1991 tarihinde işlediği iddia olunan suçla ilgili temyiz itirazlarına gelince; 1990 yılında sanığın sahte olarak düzenlediği ve kullandığı iddia olunan faturalarla ilgili suç tarihi olan 1.4.1991 ile inceleme tarihi arasında 7 yıl, 6 aydan fazla bir süre geçtiği ve müsnet suç için TCY.nin 102/4 ve 104/2. maddelerinde öngörülen zamanaşımının gerçekleştiği anlaşılmakla, sair yönleri incelenmeksizin hükmün bu sebepten dolayı bozulmasına..."

girmesinden önce işlenmiş suçların sıklıkla zamanaşımına uğramasının sebebi idarenin tahakkuk zamanaşımı süresi içerisinde işleyen gecikme faizine duyduğu güvene dayanarak vergi incelemesini geciktirmesidir. Üstelik idarenin VUK m. 114/2<sup>206</sup> uyarınca takdir komisyonuna başvurarak zamanaşımını durdurma olanağı da göz önünde bulundurulacak olursa, vergi kaçakçılığı suçuna dair sürecin başlatıldığı anın, zamanaşımı süresinin dolmasından sonrasına sarkma olasılığının yüksekliği de görülecektir.

TCK'nın 67. maddesinde yer alan zamanaşımının durmasını veya kesilmesini sağlayan tüm durumlar vergi kaçakçılığı suçu için de geçerlidir. Dolayısıyla zamanaşımını kesen bir sebep ortaya çıktığında, süre 8 yıl değil 12 yıl uzayacaktır. Toplamda oluşan 12 yıllık sürenin ise suç tarihi üzerine eklenerek zamanaşımı süresinin korunması gerektiği kabul edilmektedir (Günay, 2008:49). Yine TCK m. 68 uyarınca vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanacak ceza zamanaşımı süresi 10 yıl olarak işaret edilmektedir.

### **III. MUHAKEME TEORİSİ BAKIMINDAN**

Ceza muhakemesi hukukunun amacı gerçekten suçlu olan sanığın cezalandırılması, gerçekten masum olan sanığın ise cezalandırılmaması sonucunu elde etmektir (Kunter, 1986:24). Bu amacın sağlanmasının tek yolu maddi gerçekliğin ortaya konması olmasına karşın, maddi gerçeklik insan onuruna ve hukukun genel ilkelerinden sapma gösterilerek de araştırılamayacaktır (Öztürk, 2009:33). Ceza muhakemesi hukukunun

---

<sup>206</sup> VUK m. 114/2 hükmü Anayasa Mahkemesi tarafından E.2006/124, K.2009/146, T.15.10.2009 tarihli kararı ile iptal edilmiştir.

tarihsel gelişimi de, maddi gerçekliğin araştırılması esnasında birey hakları ile toplum faydası arasında sağlanacak dengeyi kaygı edinmektedir (Toroslu, 2008a:6). Bugün gelinen noktada ceza muhakemesi hukukunun kazanımlarının, pozitif hukuka yansması olarak kabul edebileceğimiz ceza muhakemesi kodlarının, tüm ceza yargılamaları bakımından geçerli olması gerekmektedir. Ceza muhakemesi kodundan haklı bir gerekçeye dayanmaksızın sapma göstermenin yaratacağı temel olumsuz sonuç, bu konudaki kazanımlara sırt çevrilmiş olmasıdır. Bu sırt çevirme sonucu, maddi gerçekliğin araştırılması amacının riske edilmesinin yanı sıra suçlu olan sanığın suçluluğunun anlaşılmaması veya masum olan sanığın suçlu ilan edilmesi gibi istenmeyen sonuçlar da ortaya çıkabilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçunun sağlıklı bir muhakeme usulüne sahip olup olmadığını tespit, 1.6.2005 tarihinden geçerli CMK'dan sapma gösteren noktalarının haklı bir nedene dayanıp dayanmadığı araştırmakla mümkün olur. CMK karşısında özel hüküm niteliğinde muhakeme kuralları içeren VUK m. 367 hükmünün doğurduğu sonuçlar bu çerçevede ele alınmalıdır. VUK m. 367'nin öngördüğü özel muhakeme kuralları şu şekilde kaleme alınmaktadır:

*“Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaasıyla, keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.*

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

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

*359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.*

*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz”.*

VUK m. 367 yukarıdaki içeriğinin sadece vergi kaçakçılığı suçları açısından sonuç doğuran bir özel hüküm niteliğinde olduğu, hükmün başlığından anlaşılmaktadır (Ok, Gündel, 2002:19). Dolayısıyla VUK m. 367 hükmünün diğer iki vergi suçu olan vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçları için geçerli olmadığı görülmektedir. Madde başlığında kullanılan “*bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul*” ifadesi de kaçakçılık suçlarının bir kısmının devre dışı bırakılmasını sağlamaz. Başka bir ifade ile başlıkta kullanılan “*bazı*” ifadesinin bugün için bir anlamı bulunmamakta ve 367. maddenin öngördüğü usul tüm vergi kaçakçılığı suçları için geçerli olmaktadır. Bu ön tespitin ardından konu aşağıda suçun haber alınma yolları ve yargı organlarının etkileşimi başlıkları altında ele alınacaktır.

## **A. SUÇUN HABER ALINMA YOLLARI**

VUK m. 367'nin birinci ve ikinci fıkralarından da anlaşılacağı üzere, savcının vergi kaçakçılığı suçunu haber alması ve hatta ceza davasının açılması bir takım özel koşullara bağlanmaktadır. Buna göre vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine ilişkin iddia iki şekilde savcıya ulaştırılmaktadır: vergi incelemesi aracılığı ile veya sair suretlerle.

### **1. Vergi İncelemesi Sırasında Suçun İşlendiğini Tespit**

VUK m. 367 vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçu işlendiğini tespit edilmesi halinde uygulanacak usulü, tespiti yapan inceleme elemanlarının türüne göre ayrıştırmaktadır. Buna göre, suçun işlendiğini tespit durumunda doğrudan Cumhuriyet Savcısını haberdar edebilecek olan inceleme elemanları:

- maliye müfettişleri,
- hesap uzmanları,
- hesap uzman yardımcıları,
- gelirler kontrolörleri,
- stajyer gelirler kontrolörleri şeklinde sıralanmaktadır.

VUK m. 367 uyarınca bunların dışında kalan inceleme elemanlarının vergi incelemesi sırasında suçun işlendiğini tespit durumunda doğrudan cumhuriyet savcısını haberdar etmesine izin verilmemektedir. Bu kişiler, ilgili vergi dairesinin veya defterdarlığın mütalaası ile keyfiyeti savcıya

bildirebileceklerdir. Savcılık makamı yerine, suçun işlendiğini idareye haber verecek bu kişiler VUK m. 135 sayesinde tespit edilebilmektedir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanları belirleyen 135. madde kapsamında, doğrudan savcılığa suçun işlendiğini haber verebilecek olanlar dışında kalan herkesin mütalaa koşulunu sağlayarak savcıcıyı haberdar edebileceği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, bu ikinci grupta yer alan inceleme elemanları şu şekilde sıralanmaktadır:

- ilin en büyük mal memuru,
- vergi denetmenleri,
- vergi denetmen yardımcıları,
- vergi dairesi müdürleri.

Vergi incelemesine yetkili olan kişilerce suçun işlendiğini tespit halinde, savcılığın durumdan haberdar edilmesi usullerinin niteliği ele alınması gereken bir konudur. Bu çerçevede birinci grupta yer alan inceleme elemanlarının doğrudan savcılığı haberdar etmesi “bildirim”; ikinci grupta dolaylı şekilde savcılığın haberdar edilmesi ise yargılama şartı olarak kabul edilmektedir (Ok, Gündel, 2002:21).

Birinci grupta yer alan maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörlerinin vergi incelemesi sırasında suç işlendiğini tespit ederek durumu savcılığa bildirmeleri kanımızca “suç duyurusu” olarak kabul edilmelidir. Toroslu’nun da ifade ettiği üzere (Toroslu, 2008a: 261) belli kamu görevi yapan kişilerin

işlenen suçu savcıya bildirme ödevi bulunmaktadır ve bu ödevde de suç duyurusu denilmektedir. Bu durumda birinci grupta yer alan inceleme elemanlarının vergi kaçakçılığı suçunu tespit durumunda doğrudan savcılığa yapacağı bildirim, CMK 160 karşısında bir özellik arz etmemektedir. TCK'nın 279. maddesi *“Kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır”* ifadesi ile VUK m. 367 bakımından da sonuç doğurmaktadır. Buna göre doğrudan savcıya suç duyurusunda bulunacak inceleme elemanlarına yönelik VUK 367. maddesi hükmü tek başına düşünüldüğünde malumu ilan etmekten öteye geçememektedir.

VUK m. 367'de yer alan ikinci grup inceleme elemanlarının sahip olduğu dolaylı bildirim ödevi ise “yargılama koşulu” olarak kabul edilebilir (Donay, 2008:66)<sup>207</sup>. Gerçekleşmediği sürece muhakemenin başlamasını olanaksız kılan koşulların, yargılama koşulu olarak kabul edilmesi karşısında (Toroslu, 2008a:44) defterdarlık veya vergi dairesi başkanlıklarına yapılan başvurular üzerine hazırlanan mütalaanın da bu kapsamda kabul edilmesi gerekmektedir. Yargıtay'ın da istikrar kazanmış uygulamaları gereği mütalaa bir yargılama koşulu olarak değerlendirilmektedir<sup>208</sup>.

---

<sup>207</sup> Mevzuatta mütalaa şartına benzer başka kurumlar da bulunmaktadır. Örneğin, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 49. maddesi, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 162. maddesi de özel müracaat usulleri içermektedir.

<sup>208</sup> Yrg., CGK, E. 2002/11-248, K. 2002/351, T. 8.10.2002.

Yargılama koşulu olan mütalaanın, bir başka yargılama koşulu olan “talep”ten farklı olduğuna işaret etmek gerekir. Talep ile mütalaa arasındaki temel fark; talep üzerine savcının dava açmak zorunda olmasına karşın mütalaa üzerine savcının takipsizlik kararı verme yetkisinin de bulunmasıdır (Öztürk, 2009:53). Mütalaa şartı bu kapsamda, şikayet ile de karıştırılmamalıdır. Zira şikayet şartında, takibi şikayete tabi bir suç gerekmesinin yanı sıra, şikayet edenin bu suçtan zarar gören olması aranır (Öztürk, 2009:53). Oysa vergi kaçakçılığı suçu takibi şikayete bağlı suç olmadığı gibi, suçtan zarar gören inceleme elemanı veya devlet tüzel kişiliği de değildir. Mütalaa koşuluna, var olan yargılama koşulları içerisinde en yakın görüneni “müracaat”tır. Müracaat kamu makamlarınca dava açmayı zorunlu kılmayacak şekilde yapılan şikayet olarak tanımlanmaktadır (Toroslu, 2008a:51). Dolayısıyla gerek geri alınamaması gerekse de, dava açılmasını zorunlu kılmaması nedeni ile müracaat, mütalaa şartına en yakın kurum gibi görünmektedir (Kunter, 1986:84).

Yargılama koşulu olduğunu kabul ettiğimiz mütalaa koşulunun gerçekleşmemiş olması durumunda doğabilecek sonuçlara değinmek yerinde olacaktır. CMK’nın 172 maddesi uyarınca soruşturma evresinde mütalaa alınmamış olduğu anlaşılırsa kovuşturma olanağının bulunmaması nedeniyle kovuşturmaya yer olmadığına karar verilmesi gerekmektedir. Bu durumda mütalaa alınana kadar, sanığa suç isnat edici bir yargılama faaliyetinde bulunma olanağı da yoktur (Toroslu, 2008a:46). Mütalaa koşulunun

gerçekleşmediğinin kovuşturma aşamasında anlaşılması halinde; mütalaanın alınması olanağı varsa CMK'nın 223/8 uyarınca “durma” kararı verilmelidir<sup>209</sup>. Buna karşın kovuşturma aşamasında mütalaa alma olanağı kalmamışsa düşme kararı verilmesi gerekir (CMK m. 223/8).

Mütalaa koşulu aracılığı ile VUK m. 367'nin incelemeye yetkili olan kişiler arasında suçu tespit durumunda izlenecek usulü ayırtmış olması öğretide eleştiri konusu yapılmaktadır. Bir görüşe göre hangi suretle suç savcıya bildirilirse bildirilsin, savcının zaten takipsizlik kararı verme yetkisinin bulunması yapılan ayırımını da formaliteden öteye götürmemektedir (Donay, 2008:68). Buna karşın yapılan ayırımının “merkezi denetim elemanları” ve “mahalli denetim elemanları” arasındaki farklılığın bir sonucu olduğu görüşü de ileri sürülmektedir (Şenyüz, 2008:245). Kanımızca merkez teşkilatı ve merkezi idareye bağlı taşra teşkilatı arasında yapılan bu ayırımının gerçekten somut bir faydası bulunmamaktadır. Anayasal bir ilke olan idarenin bütünlüğü ilkesi (Any. 123/1) devlet tüzel kişiliğinin hiyerarşi bağı bütünleştirilmiş tek tüzel kişilik olduğunu belirlemektedir. Bu belirlemeye bağlı olarak, taşra teşkilatının, merkezi idarenin devamından başka bir vasfı bulunmadığı da bilinmektedir (Günday, 2002:392). Dolayısıyla merkezi idarenin başkent teşkilatının suçu bildirme konusunda doğrudan yetki sahibi olmasına karşın; taşra teşkilatının hiyerarşik amirinin mütalaasını alması gerekliliği eleştiriye açıktır. Kaldı ki ikinci grupta yer alan inceleme elemanlarının tespiti halinde, mütalaa vermeye yetkili kılınmış olan yine taşra teşkilatı içerisinde olan vergi

---

<sup>209</sup> Yrg. 11. CD, E. 2002/7304, K. 2002/9502, T. 27.11.2002.

dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklardır. Kanımızca VUK m. 367’de anılan tüm inceleme elemanlarının ortak nitelik vergi incelemesine yetkili kılınmış olmalarıdır. Bu ortak nitelik VUK m. 135 aracılığı ile tanındığına göre, suçu bildirme konusunda da bir ayırımının yapılmamış olması beklenmelidir. Merkezi idare teşkilatı içerisinde bulunan hesap uzmanları, maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörlerinin “*vergi incelemesi kamu hizmetini*” taşrada da yürüteceği kabul edildiğine göre yapılan ayırım dayanaksız kalmaktadır. Zira, anılan inceleme elemanları taşra teşkilatında yer alan diğer inceleme elemanlarından farklı bir kamu hizmeti yürütmemektedir<sup>210</sup>.

Vergi kaçakçılığı suçunun savcıya intikali usulünün Anayasa’ya aykırılığı iddiası da üzerinde durulması gereken bir konudur. Konu daha önce Anayasa Mahkemesi önüne gitmiş olup, Anayasa Mahkemesi VUK m. 367 hükmünün Anayasa’nın geçici 15. maddesinin mülga üçüncü fıkrasının<sup>211</sup> yargısal bağımsızlığı kapsamında olduğu gerekçesiyle başvuruyu esastan incelememiştir<sup>212</sup>. Yerel Mahkeme Anayasa’ya aykırılık iddiasında öncelikle eşitlik ilkesi üzerinde durmuştur. Mahkemeye göre farklı inceleme elemanlarının mükellefleri inceleyerek, farklı usuller ile yargılamanın başlamasına etki etmesi eşitlik ilkesini zedelemektedir. Başka bir ifade ile

---

<sup>210</sup> 371 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, 5615 sayılı Kanun sayesinde Vergi Usul Kanunu’nun 367 nci maddesi kapsamında vergi dairesi müdürleri, vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları tarafından tespit edilen kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında cumhuriyet savcılıklarına yapılacak suç duyurularında, vergi dairesi başkanlığı kurulmuş bulunan illerde vergi dairesi başkanlığının, diğer illerde de defterdarlığın mütalaasının alınması gerekmektedir.

<sup>211</sup> Geç. M. 15/3 “Bu dönem içinde çıkarılan kanunlar, kanun hükmünde kararnameler ile 2324 sayılı Anayasa Düzeni Hakkında Kanun uyarınca alınan karar ve tasarrufların Anayasaya aykırılığı iddia edilemez.”

<sup>212</sup> Any. Mah., E: 1992/21, K: 1992/19, Karar Günü: 17.3.1992.

vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişiler arasında uygulanacak muhakeme usulünün farklılaştırılması, başvuruyu yapan yerel mahkeme tarafından eleştirilmektedir. Bununla birlikte yerel mahkeme Anayasa'nın 138. maddesinde ifade edildiği şekli ile, hiçbir organ, makam, merci ve kişinin, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremeyeceği, tavsiye ve telkinde bulunamayacağı kuralına aykırılık olduğunu öngörmüştür.

İdarenin mütalaa koşuluna bağlı olarak ceza davasının açılmasına etki edecek değerlendirmeye sahip olması bizce de Anayasa'nın 138. maddesi açısından sakıncalı sonuçlar doğurmaktadır<sup>213</sup>. VUK m. 367 “359 *uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden*” ifadesiyle idareye adeta yargısal bir tespitte bulunma yetkisi vermektedir. Bir fiilin suç niteliğinde olup olmadığını değerlendirme yetkisinin, idareye bu şekilde tanınmış olması, kanunla idareye fonksiyon gaspı<sup>214</sup> yapma yetkisinin tanınmış olması anlamına da gelir. Mütalaa koşulunun gerçekleşmiş olması durumunda savcı iddianame hazırlayıp hazırlamamakta serbesttir. Buna karşın mütalaa kapsamında suçun işlenmediği kanaati hasıl olur ise konu savcılığa bu kanaldan intikal etmeyecek ve dolayısıyla idarenin tespitiyle vergi kaçakçılığı suçunun işlenmediği sonucuna ulaşılabacaktır. Böylece vergilendirme ilişkisinde taraf olan idarenin (Baykara, 2008:386) tespiti ile süreç hiç başlamadan sona

---

<sup>213</sup> Aynı yönde görüş için bkz. Donay, 2008:72.

<sup>214</sup> Fonksiyon gaspı idare hukukunda konu yönünden yetkisizlik hallerinden birisi olarak kabul edilmekte ve yoklukla malul sayılmaktadır. İdari makam veya mercilerin yasama veya yargı organına tanınmış yetkileri kullanması bu anlamda fonksiyon gaspı olarak değerlendirilmektedir (Günday, 2002:131).

erecektir. Kanımızca bu sorunlu yargılama koşulu, VUK m. 367/2 ile kısmen de olsa yumuşatılmaktadır. Bu fıkra uyarınca, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmeni, vergi denetmen yardımcısı ve vergi dairesi müdürleri tarafından doğrudan savcıya bildirilemeyen suçun, CMK 158'in öngördüğü usullerle herkes tarafından savcıya bildirilmesi olanaklı kılınmaktadır. Bu şekilde kısmen de olsa VUK m. 367 hükmünün yarattığı Anayasal sakınca giderilmektedir.

VUK m. 367'nin belirlemiş olduğu özel muhakeme normunun vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenler bakımından geçerli olmadığı öne sürülmektedir (Ağar, Ergür, 2008:45). Gerçekten de 8.2.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanun ile değişik VUK m. 367 hükmü *“359 ve 360 ıncı maddelerde yazılı kaçakçılık veya iştirak suçlarını”* ifadesini içermemektedir. Değişiklik öncesi vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak edenler bakımından gerekli olduğu düşünülen mütalaa koşulunun, değişiklik sonrası için aranmayacağı görüşü kanımızca isabetsizdir. Suçun asli faili bakımından gerekli olan mütalaanın, iştirak eden bakımından evleviyetle aranması gerekir. İştirak edenin de, aslında ceza normunu ihlal eden kişi olduğu bu anlamda önem taşımaktadır. Dikkat edilecek olursa, VUK m. 367/1'in lafzı *“359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit”* şeklindedir. Madde metni VUK m. 359'un iştirak eden veya asli fail tarafından işlenmesi şeklinde bir ayırım yapmamaktadır. Kanun Koyucu, 5728 sayılı Kanun ile müşterek fail için mütalaa koşulunu kaldırmaktan ziyade, 5237 sayılı TCK'nın iştirak hükümleri ile şeklen uyum sağlama çabası içerisinde görünmektedir. Bu

değişiklik ile TCK'nın "Suça İştirak" başlıklı 37. ve 41. maddeleri arası toplu şekilde kavranmış olmaktadır. Böylece, "faillik", "dolaylı faillik" ve "yardım etme" durumlarının aynı başlık altında toplanmış olması, VUK m. 367 bakımından da sonuç doğurmaktadır.

## **2.Suçun İşlendiğinin Sair Suretle Öğrenilmesi**

VUK m. 367/2, sanık hakkında bir vergi incelemesi olmaksızın suçun işlendiğini öğrenen savcının doğrudan iddianame hazırlamasına izin vermemektedir. Madde ifadesi ile "*sair suretlerle ittıla hasıl eden*" savcı eksik olduğu düşünülen vergi incelemesini yapmak üzere, suçu işlediği düşünülen kişinin bağlı olduğu vergi dairesine bir vergi incelemesi yaptırtmak zorundadır. VUK m. 367/3 uyarınca kamu davasının açılması vergi incelemesi sonucunun savcıya bildirilmesine ertelenmektedir. Böylece anılan vergi incelemesinin de bir muhakeme koşulu olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak vergi kaçakçılığı yaptığı öne sürülen kişinin, vergi mükellefi olmaması durumunda izlenecek yöntem kanunda belirlenmemiştir.

Kanımızca VUK m. 135'de yer alıp da vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini VUK m. 367 kapsamında tespit eden tüm inceleme elemanları da VUK m. 367/2'ye dayanarak durumu savcılığa bildirebilir. Bu durumda maddenin 1. fıkrasında ifade edilenlerden farklı olarak sadece bir vergi incelemesi yapılacak ve davanın açılması vergi incelemesinin sonucuna talik olacaktır.

VUK'un 367. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarının öngördüğü özel muhakeme normları, yargısal yetkinin idare tarafından kullanılması sonucunu içermesi nedeniyle eleştirilebilir niteliktedir. Bir davranışın suç oluşturup oluşturmadığını tespit konusunda yargının yetkili olması sadece uzmanlık kaygısından kaynaklanmamaktadır. Bu konudaki tespitin yargısal usullere tabi olması esasen bir güvence yaratma çabasından kaynaklanmaktadır. Muhakeme usullerinin kişi hak ve özgürlükleri ile toplumun ortak yararı arasında kurmaya çalıştığı denge, idari işlem ve usullerle sağlanmayacaktır. Dolayısıyla VUK m. 367/1'in suçun işlendiğini tespit yetkisini idareye vermiş olması; VUK m. 367/2'nin savcıyı vergi incelemesine başvurma konusunda zorlaması, beklenen menfaatten uzaklaşılması anlamına gelecektir.

İdarenin yaptırım uygulama konusunda sahip olduğu uzmanlık (Karakoç, 1992:25), savcının bir fiilin suç olup olmadığını tespit konusunda sahip olduğu uzmanlıkla ikame edilmemelidir. İdarenin, VUK m. 367 aracılığı ile sahip olduğu yetkilerin zaten idari yargı denetimine tabi olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Buna karşın savcının muhakeme işlemleri, idari işlem niteliğinde olmayıp, amaç toplum faydası için bireye suç isnat etmektir. Bu amaçla ortaya çıkacak iddianame ise ceza mahkemelerinin uzmanlığı ve güvencesiyle hukuki değere sahip olacaktır. Savcının elbette işlenen suçların teknik içeriğine dair bir uzmanlığı bulunamayabilir. Aslında böyle bir uzmanlığa gereksinim de yoktur. Savcının suçun işlenip işlenmediğini tespit hususunda olası bilgi eksikliğini tamamlamasının yolları bulunmaktadır. Herşeyden önce CMK'nın 63. maddesinin birinci fıkrası, "*Çözümü uzmanlığı,*

*özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına re'sen, Cumhuriyet savcısının, katılanın, vekilinin, şüphelinin veya sanığın, müdafinin veya kanunî temsilcinin istemi üzerine karar verilebilir. Ancak hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukukî bilgi ile çözülmesi olanaklı konularda bilirkişi dinlenemez*" ifadesini içermekte ve aynı maddenin üçüncü fıkrası aynı yetkiyi soruşturma evresinde cumhuriyet savcısına vermektedir. Sırf bu örnek, CMK'nın var olan muhakeme usullerinin, VUK m. 367'nin öngördüğü muhakeme usulleri karşısında amaca daha uygun olduğunu ortaya koymaktadır.

## **B. VERGİ MAHKEMESİ – CEZA MAHKEMESİ ETKİLEŞİMİ**

VUK m. 359'un ihlal edildiğini tespit ve buna bağlı olarak uygulanacak yaptırımı belirleme yetkisi sadece ceza mahkemeleri tarafından kullanılacaktır. Ancak vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş olmasının ceza mahkemesince belirlenecek hürriyeti bağlayıcı ceza dışında da sonuçları olabilmektedir. Bilhassa sanığın vergi yükümlüsü olması ve işlediği fiil ile vergi kaybına da yol açmış olması, uygulanacak idari yaptırım bakımından da anlamlı olacaktır. VUK m. 344/2 uyarınca, vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, idari yaptırımın üç kat (bu fiillere iştirak edenlere ise yine bir kat) uygulanacağını belirlenmiş olması bu anlamda üzerinde durulması gereken sonuçlara örnektir.

VUK m. 344/2'nin belirlemesine atfen VUK m. 367/son şu ifadeyi içermektedir: *"Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının*

*ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz*". Bu düzenlemenin taşıdığı anlamı ortaya koyabilmek amacı ile öncelikle kapsamı belirlemek gerekmektedir. Normun ifadesinden de anlaşıldığı üzere VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezaları ile ceza mahkemesi kararları arasında bir etkileşim olmasının önüne geçilmek istenmektedir. Dolayısıyla VUK m. 344 ile m. 364 arasındaki vergi ziyaı, usulsüzlük ve vergi suçlarına uygulanacak cezalar kapsama alınmış olmaktadır<sup>215</sup>. Bu durumda VUK m. 344 ile VUK m. 364 arasında kalan düzenlemeler dışındaki durumlar için VUK m. 367/son anlam ifade etmeyecektir.

VUK m. 344 ile m. 364 arası dışında kalan ve ceza yargılaması açısından önem arz eden konularda, VUK m. 367/son hükmünün göz ardı edilmesi gereği kanımızca aksine yorum yöntemi ile ortaya çıkmaktadır. Bu yaklaşım özellikle hukuka aykırılığı konusunda şüphe bulunan idari işlemlerin, ceza yargılamasına etkisi açısından önem arz edecektir. Örneğin VUK m. 367/1'in öngördüğü yargılama koşulunun gerçekleşmesi için aranan koşulların hukuka uygun şekilde tamamlanmış olması, ceza yargılamasına etki edebilecek bir durumdur. Yargıtay da bir kararında, mütalaanın "idare hukukuna" uygun olmayan yetki devri ile hazırlanmış olmasını geçerli kabul

---

<sup>215</sup> 5728 sayılı kanun ile değiştirilmeden önceki kapsam "bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmının 1-3'üncü bölümlerinde" şeklinde daha dar bir içeriğe sahipti. 5728 sayılı kanun değişikliği ile ikinci kısım tamamı ile kapsama sokulmaktadır.

etmemiştir<sup>216</sup>. Yargıtay'ın VUK'da yer alan ve kaçakçılık suçuna etki eden başka konularda da idari işlemin hukuka uygunluğunu denetleme olasılığı bulunmaktadır. Örneğin VUK m.371'de yer alan pişmanlık koşulları tekemmül etmeden pişmanlıktan faydalanılamayacağı ve buna bağlı olarak vergi kaçakçılığı suçu hakkında dava açılması gerekliliği Yargıtay tarafından gözetilmektedir<sup>217</sup>. Özetle VUK m. 344 ile m. 364 arası dışında kalan hükümlerle ilgili olarak ceza yargılamasında denetim yapılması gereği üzerinde durulmaktadır. Bu anlamda denetlenen idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanıyor olması da önem arz etmemektedir. Pişmanlık ve mütalaa koşulu gibi idari işlem niteliğine sahip olan icrai işlemlerin faydalandığı hukuka uygunluk karinesi elbette ki sadece idare hukuku bakımından sonuç doğurmaktadır. Kaldı ki ceza mahkemesi söz konusu işlemleri iptal etmemekte, sadece ceza muhakemesine ilişkin sonuç doğurmasına engel olmaktadır. Dolayısıyla ceza mahkemeleri henüz idari yargı yerlerince iptaline karar verilmemiş idari işlemlerin ceza muhakemesi bakımından bağlayıcı sonuç doğurmasına engel olabilecektir.

VUK m. 344 ile 364 dışında kalan idari işlemlerin dava konusu yapılarak iptal edilmesi veya yürütmesinin durdurulması halinde ise yapılacak değerlendirmeler idari yargı kararlarının kesin hüküm etkisi bakımından önem arz edecektir. VUK m. 367/son'un önem arz etmediği bu durumlarda, idari yargı kararının etkisi bizce dikkate alınmalıdır. Zira idari işlem iptal edilmiş

---

<sup>216</sup> Yargıtay yerleşik şekilde mütalaa koşulunun idare hukukuna uygunluğunu denetlemektedir. Yrg, CGK, E. 2002/11-248, K. 2002/351, T. 8.10.2002; Yrg, 9. CD, E. 1989/3649, K. 1990/260, T. 18.1.1990.

<sup>217</sup> Yrg., 11. CD, E. 2002/554, K. 2002/1166, T. 12.2.2002.

olsun veya olmasın sonuçta yargı kararının kesin hüküm etkisi dikkate alınmalıdır<sup>218</sup>. 2577 sayılı İYUK'un 28. maddesinin yargı kararlarının sonuçları için öngördüğü saptamalar ceza yargıcını da bağlamalıdır. Bu durumda VUK m. 367'ye uygun olarak verilen bir mütalaaaya dayanılarak açılmış olan bir ceza davası, aynı zamanda mütalaanın iptali için açılmış olan bir iptal davasının sonucundan etkilenecektir. Özellikle idari yargının verdiği iptal kararlarının geriye etkili olduğu dikkate alındığında, olası bir iptal kararının sonucu olarak anılan mütalaa hiç verilmemiş sayılacaktır<sup>219</sup>.

Konuya vergi mahkemesi ile ceza mahkemesinin etkileşim içerisinde olmadığı durumlar açısından ayrıca bakmak gerekmektedir. Başka bir söyleyişle, VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezaları açısından mahkemelerin kararları birbirini etkileyecek midir? Öğretide ağırlıklı görüş ceza mahkemelerinin ve vergi mahkemelerinin verdiği kararların birbirlerini etkilemeyeceği yönündedir (Donay, 2008:78; Şenyüz, 2008:244). Yargıtay'ın da bu yönde oluşan yerleşik içtihadı uyarınca, ceza mahkemesinin vergi mahkemesinden çıkacak kararı esas alarak mahkûmiyete veya beraata hükmetmesi eksik hüküm olarak kabul edilmektedir<sup>220</sup>.

---

<sup>218</sup> Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Sancar, 1992.

<sup>219</sup> Haksız yere verilen mütalaa nedeni ile iptal davasının yanı sıra tam yargı davası da açılabilecektir. Zira ortada bir zarar olması durumunda hizmet kusuru nedeni ile tazminat alınabileceği Danıştay tarafından da kabul edilmektedir (Dş., 10. DAİRE, E. 2009/144, K. 2009/318, T. 27.4.2009).

<sup>220</sup> Yrg., 11. CD, E. 2003/16997, K. 2005/1338, T. 23.3.2005,

Öğretide yer alan bir başka görüşe göre VUK m. 367/son esasen, ceza mahkemeleri ile vergi idaresi arasındaki etkileşimi engelleme amacındadır (Akkaya, 2000:90). Bu görüşe göre VUK m. 367/son'da geçen “*merci ve makam*” ifadesi ile kast edilen 2576 sayılı BİİVMK'dan önce vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevli vergi itiraz komisyonları ile vergi idaresidir. Buna göre vergi mahkemelerinin kurulmadığı bir dönemde kanunlaştırılan bir önermenin, vergi mahkemelerini de kapsayacak şekilde genişletilmesi mantıken kabul edilebilir değildir. Tarihsel ve lafzi yorum bakımından isabetli bulduğumuz bu görüş, 5728 sayılı kanun ile günümüz bakımından geçerliliğini kaybetmiştir. Kanun koyucu 5728 sayılı kanun ile vergi mahkemelerinin görevli olduğu bir dönem içerisinde, geçmişteki düzenlemeyi tekrar etmektedir. Bu durumda vergi mahkemesinden ve ceza mahkemesinden VUK m. 359 ile ilgili sadır olacak kararlar birbirlerini etkilemeyecektir.

VUK m. 367/son'un özellikle VUK m. 344/2 uygulaması açısından hüküm ifade edeceğine daha önce değinilmişti. Ancak bu noktada VUK m. 344/2 lafzına daha yakından bakmak uygun olacaktır. Anılan fıkra uyarınca VUK m. 359'daki fiillerle vergi ziyaına yol açmanın uygulanacak idari yaptırımı arttıracığından bahsedilmektedir. Burada kullanılan “*vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi*” ifadesi ilk planda “*vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi ile vergi ziyaına yol açılması*”nı karşılar gibi görünmemektedir. Zira fıkra idari yaptırımın arttırılmasını suçun işlenmesine değil, suça uygun fiilin tamamlanmasına bağlamaktadır. Dolayısıyla vergi

mahkemesi için önemli olan vergi kaçakçılığı suçunun tüm unsurları ile tamamlanmış olması değildir. Vergi mahkemesi için önem arz eden, vergi ziyaına yol açan davranış unsurunun VUK m. 359'da sayılı filer arasında yer almış olmasıdır. Bu da özellikle suçun manevi unsurunun aranması açısından dikkat çeken bir sonuca yol açmaktadır. Suçun manevi unsurunun tam olmaması, ceza mahkemesince her zaman beraat kararı gerektirmekle beraber, vergi mahkemesince yapılan denetimde fiilin tamamlanmış olması işlemin hukuka uygun kabul edilmesi için yeterlidir. Aynı yaklaşımla vergi mahkemesince sahte belge kullanılarak vergi kaybına yol açılmış olması üç kat uygulanan vergi ziyaı cezasının onanması için yeterlidir. Aynı kişinin vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş olduğunu tespit ise ancak ceza mahkemesince yapılacak kastın varlığına dair araştırma ile mümkün olacaktır. Özetle olan hukuk bakımından vergi mahkemelerinin, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine yönelik bir tespitte bulunması olanaklı görünmemektedir. Vergi mahkemesi sadece suçun davranış unsurunun gerçekleşip gerçekleşmediğine ve beraberinde ortaya çıkan vergi ziyaı ile davranış unsuru arasında bir nedensellik ilişkisi olup olmadığını araştıracaktır.

Yukarıda yer vermeye çalıştığımız değerlendirme uyarınca vergi mahkemeleri ile ceza mahkemelerinin kararları arasındaki etkileşim ortaya konmaya çalışılmıştır. Uygulamada, VUK m. 359'un ihlali ile vergi ziyaına yol açıldığını tespit halinde idare tarafından üç kat vergi ziyaı cezası tesis edilmektedir. 7.12.1999 tarih ve 280 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğinden de anlaşıldığı üzere, idareye adeta suç işlenip işlenmediğini tespit

yetkisi verilmekte ve buna bağlı olarak da vergi mahkemesine bu işlemi denetleme yetkisi tanınmaktadır. Oysa yukarıda benimsediğimiz yaklaşımla vergi idaresinin vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini tespit etmeye çalışarak fonksiyon gaspına yol açacak işlem tesisine gerek bulunmamaktadır. Olması gereken idare tarafından suçun işlenip işlenmediğinin denetlenmesi yerine, fiilin işlenip işlenmediğinin saptanmasıdır. Esasen idari yetkilerin sınırı ve araçları da suçun işlenip işlenmediğini tespiti elverişli değildir. Aynı şekilde idari yargının kullandığı usullerin suçun işlenip işlenmediğini tespiti elverişli olmadığı da açıktır. Dolayısıyla bir fiilin vergi kaçakçılığı suçuna vücut verip vermeyeceğini tespit yalnızca ceza muhakemesi kuralları ile ve ceza mahkemesince yapılabilecektir. Üstelik ceza mahkemesince yapılan tespit sonucu ile devletin tüm organları bağlı kabul edilmelidir. Bu anlamda suçun işlenmemiş sayılmasını gerekli kılan nedenler ile davranışın gerçekleşmemiş olmasını gerekli kılan nedenlerin farklı olduğu gözden kaçmamalıdır. Ceza mahkemesi tarafından suçun zamanaşımına uğradığını tespit, affa uğradığını tespit, bir hukuka uygunluk nedeninin varlığını tespit, manevi unsurun oluşmadığını tespit, yargılama koşulunun oluşmadığını tespit ve daha pek çok neden beraat kararı vermeyi gerekli kılar. Bu beraat kararının kesin hüküm etkisi kanımızca vergi mahkemeleri ve vergi idaresini de bağlamaktadır. Fakat bu bağlayıcılık, suçun davranış unsurunun VUK m. 359'un öngördüğü şekilde tamamlanmadığı anlamında yorumlanmayacaktır. İdare beraat kararına karşın davranış unsurunun gerçekleştiğini tespit edebiliyor ise VUK m. 344/2'ye dayanarak üç kat vergi ziyai cezası uygulamak zorundadır. Davranış unsurunun gerçekleştiğinin bir vergi

incelemesi aracılığı ile veya ceza mahkemesi ilamı aracılığı ile anlaşılması da sonucu değiştirmeyecektir.

Buna karşın vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş olduğunun ceza mahkemesince tespitinde yukarıdaki değerlendirme tersine dönmektedir. Suçun işlenmiş olduğu tespiti, her durumda davranış unsurunun varlığını tespiti de içereceği açıktır. Böyle bir durumda, VUK m. 367/son hükmü ciddi sakıncalar içeren bir kapsama sahip olarak kabul edilebilir. Ceza mahkemesinin suçun işlenmiş olduğu ve dolayısıyla davranışın da tamamlanmış olduğu yönündeki kesin hükmünün, vergi mahkemesi tarafından göz ardı edilecek olması eleştiriye açık bir sonuçtur.

## DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi suçları ile amaçlanan, devletin ceza politikasına uygun şekilde öncelikle kamu düzenini, bu bağlamda vergisel kamu düzenini korumaktır. Dolayısıyla vergi suçları vergilendirme yetkisi bağlamında değerlendirilemez ve vergi suçları vergilendirme ve cezalandırma yetkilerinin kesişiminin bir ürünü olarak da kabul edilemez. Bu nedenle de “Vergi Ceza Hukuku” adıyla ayrı ve bağımsız bir disiplin yaratılması çabaları biçimsel açıdan anlamlı olmakla birlikte, teorik bir altyapıdan yoksundur.

Vergi suçlarının ceza hukukunun özel kısmı ile analiz edilmesi, suçların tasnifi için kullanılan ölçütlere başvurmayı da gerekli ve zorunlu kılar. Bu çerçevede, suçları tasnif için kullanılan “korunmaya çalışılan menfaat (suçun hukuki konusu)” ölçütü, vergi suçlarının sınıflandırılması için de geçerli olmalıdır. Öğretide vergi suçlarının koruduğu menfaatin “hazine yararı”, “kamu yararı”, “kamu düzeni”, “vergisel kamu düzeni”, “ekonomik kamu düzeni” gibi kavramlarla ifade edilmesi kanımızca isabetli değildir. Çünkü her bir vergi suçu farklı hukuki menfaati korumaktadır. Bir başka ifadeyle, tüm vergi suçları için geçerli ortak bir hukuki konu yoktur. Nitekim, vergi mahremiyetini ihlal suçunda, ekonomik-sınai-ticari yaşamı korumakta; mükellefin özel işlerini yapma suçunda “kamu idaresinin güvenilirliği” korunmak istenmekte; vergi kaçakçılığı suçunda ise “kamu güveni” korunmaktadır.

Toplumsal yaşam içerisinde doğruluğuna objektif şekilde itibar edilen her türlü alamet ve belgede sahtecilik fiilleri, kamu güvenini tehlikeye sokacaktır. Vergi kaçakçılığı suçlarının da, defter, belge ve kayıt ortamlarında işlenebilir olması kamu güvenini koruma amacının varlığını göstermektedir. İdarenin veya bireylerin vergisel kayıtlara duyacağı güvenin korunması, özellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme suçlarında açıkça gözlemlenmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarının en yaygın şekli olan bu suçlarda, tıpkı evrakta sahtecilik suçlarında olduğu gibi belgeye duyulan güveni geçerli kılma çabası bulunmaktadır. Keza belgede sahtecilik suçları da TCK'da kamu güvenine karşı işlenmiş suçlar arasında yer almakta olup, bu suçların davranış unsurları ile sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme suçlarının davranış unsurları arasında paralellik bulunmaktadır. Daha açık bir ifade ile sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme suçları, özel belgede sahtecilik suçları karşısında özel norm niteliğine sahiptir. Vergi kanunlarına göre tutulan defterlerle, düzenlenen belge ve kayıtların şekli vergisel ödev olduğu dikkate alındığında, idarenin bu defter, belge ve kayıtlara güven duymasının sağlanmasının gerekliliği de ortaya çıkar. Üstelik bu defter, belge ve kayıtlarda geçen üçüncü kişiler ile ilgili sonuç çıkartılabileceği de göz ardı edilmemelidir. Her faturanın bir düzenleyicisi olduğu gibi, bir de faturada adına yer verilen mal veya hizmetin alıcısı bulunmaktadır. Dolayısıyla idarenin veya bireylerin bu faturaya duydukları güven, esasında belgelendirilen ilişkiye ve bu ilişkinin taraflarının gerçekliğine duyulan güvendir. Aynı yaklaşımla defter ve kayıt ortamlarında belgelendirilen ilişki ve

bu ilişkinin taraflarının gerçek mahiyette olduğuna da güven duyulması bir gerekliliktir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki öğretide vergi suçları için var olduğu öne sürülen diğer menfaatler de yadsınamaz. Vergi hukukundaki şekli ödevlerin sağlıklı ifa edilmiş olmasının, kamu gelirlerinde artışa ve kamu düzeninin sağlanmasına hizmet edeceği açıktır; ancak bu amaçlar kamu güveninin korunması amacı karşısında ikincil değere sahiptir.

Vergi suçlarının ekonomik suç olarak kabul edilip edilmeyeceği tartışması TCK'nın özel kısmında ekonomik suçlar olarak sınıflandırılan suç tiplerinin bulunmaması ve suçların tasnifinde "saik" ölçütünün dikkate alınmaması karşısında anlamlı değildir. Kaldı ki vergi kaçakçılığı suçlarını ekonomik suç olarak kabul eden görüşler, ekonomik suç sınıflandırmasının, teorik ve yasal temeline ilişkin bir açıklama da getirmemektedir.

Bugün gelinen noktada vergi suçları, vergi kabahatlerinden tamamen ayrılmıştır. Vergi suçlarının devletin vergi gelirlerini koruma amacına sahip olmaması ile vergi kabahatlerinde caydırma amacının ön plana çıkması dikkate alındığında; bu ayrımın vergi suçları için yukarıda ifade edilen tezimizi destekler nitelikte olduğu görülmektedir. Vergi yükümlülerinin kayba uğrattıkları vergi aslı yanında, kayba uğratılan vergi kadar da vergi ziyai cezası ödeyecek olmaları, ödetme ve caydırma amaçlı analizleri vergi kabahatleri açısından olanaklı ve anlamlı hale getirmektedir.

Anayasa Mahkemesi vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili kararlarında, bu suçları diğer suçlardan ayrı tutmaya özen göstermektedir. Yüksek mahkeme vergi kaçakçılığı suçlarını Anayasa'nın ceza normlarına etki eden hükümleri ile değerlendirmekte, ancak bu suçlara özel amaçlar belirleyerek sonuca ulaşmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik bu algılama biçimi eleştiriye açıktır: Öncelikle vergi kaçakçılığı suçlarının amaca yönelik bir arayışla/çıkış noktasıyla değerlendirilmesi isabetli değildir. Anayasa Mahkemesi, vergi suçlarını Anayasa'nın 38. maddesi kapsamında ele alırken, vergi kaybını önleme amacına ve bu amaca bağlı olarak da Anayasa'nın 73. maddesine atıfta bulunmaktadır. Bu suçlarda vergi kaybının artık aranmadığı ve hatta bu suçların vergi yükümlüsü olmayanlarca da işlenebilmesi hususları dikkate alındığında, Mahkeme'nin tartışmaya açık bir tutum sergilediği görülmektedir. Yine Anayasa Mahkemesi'nin var olmayan bir vergisel saikten hareketle vergi kaçakçılığı suçlarını incelemesi; Anayasa'nın 38. maddesi ile 73. maddesi arasında genel – özel hüküm ilişkisi kurulmasını gerektirecek bir veri mevcut bulunmadığından eleştirilebilir niteliktedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergi kaçakçılığı suçları suç, ceza ve muhakeme hukuku bakımından ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Suçun maddi ve manevi unsuru incelenmeden önce bir ön sorun oluşturduğunu düşündüğümüz defter, belge ve kayıtlar üzerinde durulmuştur. Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi, tutulması ve muhafazası gereken defter belge ve kayıt ortamlarının vergi kaçakçılığı suçlarında suçun ön şartı niteliğinde olmadığı; defter, belge ve kayıtların suçun davranış unsuru ile

değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuca, davranışın üzerinde gerçekleştiği maddi konunun, vergi kanunlarınca düzenlenmesi, tutulması veya muhafazası gereken defter, belge veya kayıtlardan olması gerektiğinden hareketle ulaşılmaktadır. Yine defter, belge ve kayıtlar konusunda idareye tanınmış yetkinin suçların yasallığı ilkesi ile bağdaşmadığı da saptanmıştır. Kullanma ve düzenleme biçimindeki davranışlarla ortaya çıkabilecek vergi kaçakçılığı suçlarının VUK’da aranan unsurları taşımayan fatura ve belgeler için söz konusu olamayacağı, bir başka ifadeyle işlenemez suçun varlığı ulaşılan bir başka sonuçtur.

VUK m. 359’da tanımlanan durumların her biri ayrı bir vergi kaçakçılığı suçuna vücut vermektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli suç olduğu yönündeki yaygın kanı tarafımızca paylaşılmamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarına uygun davranışların birbirinin alternatifi olmaması da bu tezi destekler niteliktedir. Bu durumda VUK m. 359’da tanımlanmış farklı davranış unsurlarının gerçekleşmesi halinde birden fazla kaçakçılık suçundan söz edilecektir.

“Hesap ve muhasebe hilesi”nin tanımlanmamış ve sınırlarının kanun koyucu tarafından belirlenmemiş olması, davranış unsurunun gerçekleştiğini düşünen idareye, uygulayacağı vergi ziyai cezasını üç katına çıkartmak ve yükümlülere uzlaşma yolunu kapatmak yetkisi vermektedir. Bu durumun hukuki güvenlik ilkesini ciddi biçimde tehlikeye attığı kuşkusuzdur.

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak bir başka davranış unsuru olarak düzenlenmiştir. Bu suçun vergi kaybı olmaksızın işlenebilecek olması, korunan menfaatin kamu güveni olduğunun göstergesidir. Zira fiilde belirtildiği şekilde hesap açmak, failin lehine de aleyhine de sonuç doğurabilecektir. Ancak her iki durumda da açılan hesaba duyulan güven nedeniyle aslında kamu güveni tehlikeye atılmış olacaktır. Aksi bir bakış açısının kabulü için, suçun sonuç unsurunun vergi kaybı olması veya en azından somut bir zarar olması gerekmektedir.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kayıt etmek şeklinde gerçekleşen vergi kaçakçılığı suçunda, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak kaydın cezalandırılma şartı olduğu görüşü isabetli değildir. Bu görüşümüzün gerekçesi de nedensellik bağıdır. Normdan da açıkça anlaşılacağı üzere vergi matrahı azalması sonucu, ancak çift defter tutmak fiilinden kaynaklanırsa cezalandırılmaktadır.

Defter, belge ve kayıtları tahrif ederek işlenen vergi kaçakçılığı suçunda tartışmanın temelini “tahrif” fiili oluşturmaktadır. Resmi belgede sahtecilik suçları açısından TCK’nın kullandığı “*gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren*” ifadesi kanımızca tahrif fiilini karşılamaktadır. Bu kapsamda TCK, tahrif karşılığı olarak “*aldatıcı değişiklik*” ifadesini kullanarak durumu netleştirmektedir. Bu ifade ile belgenin aldatıcı

vasfıyla beraber kullanıma uygun halde bırakılmış olması, suçun oluşumu için aranmaktadır. Kanımızca VUK'un aradığı tahrifatın, TCK'nın öngördüğü şekilde iffal kabiliyetine sahip olmasına gerek bulunmamaktadır. VUK m. 217'nin öngörmediği her türlü değişikliği, suçun diğer koşullarının varlığı halinde, tahrifat olarak kabul etmek gerekmektedir.

Defter ve belgeleri gizleme davranışı ile vergi kaçakçılığı suçuna yol açmak için bir vergi incelemesinin gerekli olduğu kanun koyucu tarafından belirlenmiştir. Yargıtay da usulüne uygun vergi incelemesi yapıp yapılmadığını titizlikle denetlemektedir. Defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunun işlenmediğini kanıtlamaya yönelik, yaşamın olağan akışına uygun olmayan beyanlar dikkate almamaktadır. Bu suçun anayasal bir hak olan susma hakkı ile çeliştiği yönündeki görüşlerde haklılık payı bulunmaktadır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme suçları ile ilgili olarak ulaştığımız ilk sonuç, kullanma ve düzenleme fiillerinin ayrı suçlara vücut verdiği yönündedir. Kullanma suçunun tamamlanmış olması için belgenin beyana konu edilmesini arayan Yargıtay, kanımızca “vergi kaybı”nın aranmadığı bir suç için geçerli kabul edilemeyecek bir ölçüt yaratmaktadır. Korunmaya çalışılan kamu güveninin tehlikeye sokulduğu an, suçun tamamlandığı an olarak kabul edilmelidir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge nedeniyle hukuksal sonucun doğma anı, suçun tamamlandığı andır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme suçlarında aldatma kabiliyetinin varlığı kanımızca belgede sahtecilik suçları karşısında

tali öneme sahiptir. Gerçek bir muameleye taraf olan kişinin, bu muameleyi tevsik eden belgenin mahiyeti veya miktarı konusunda bilgi sahibi olmasının beklenmesi bizce aldatma kabiliyeti vasfını da geri plana itmektedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme suçlarının, sahte belge kullanma ve düzenleme suçları için de geçerli sonuçlar içerdiği ifade edilebilir.

Anlaşması olmadığı halde belge basma veya bu şekilde basılmış belgeyi kullanma fiili ile işlenen vergi kaçakçılığı suçunda da kamu güvenini açıkça tehlikeye atılmaktadır. Bu belgelere duyulan güvenin sarsılması ticari, idari, iktisadi yaşama zarar verebilecektir.

Vergi kaçakçılığı, neticesi harekete bitişik suçlardandır. Çift defter tutma suçu dışındaki vergi kaçakçılığı suçları için yapılan bir başka analiz de, bu suçların ani suç olduğu yönündedir. Vergi kaçakçılığı suçunun bir tehlike suçu olmasının yanı sıra, soyut tehlike suçu olduğu da saptanabilmektedir.

Neticesi harekete bitişik suç ve soyut tehlike suçu olması nedeni ile vergi kaçakçılığının nedensellik bakımından analizinin özel bir önem arz etmediği düşünülmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçları genel kast ile işlenebilen suçlardandır. Yazında öne sürülenin aksine, kanun koyucunun özel bir kast iradesi aramadığı, normun lafzından anlaşılmaktadır. Kaldı ki soyut tehlike suçu olan

vergi kaçakçılığının, tek başına kamu güvenini tehlikeye atması, suçun tamamlanması için yeterli olduğundan manevi unsur için genel kast yeterlidir. Her ne kadar VUK m. 359 davranış unsurunu yer yer tanımlayarak formel bir kast anlayışının ortaya çıkmasına engel olmaya çalışsa da, bu konuda başarılı sonuçlar elde edemediği açıktır. Soyut tehlike suçlarında kastın varlığını tespit için yoğun çaba harcamaya gerek bulunmaması, bu husustaki sıkıntıları artırmaktadır. Zira suçun davranış unsurunu kast olmaksızın tamamladığını öne süren failin, bu tezini kanıtlaması oldukça zor görünmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarına teşebbüs kural olarak mümkün değildir. Sırf davranış suçları açısından yapılan teşebbüse elverişsizlik yorumu, davranışın kısımlara bölünebildiği durumlar açısından istisnadır. Bu durumda her bir vergi kaçakçılığı suçu için, teşebbüse elverişlilik ayrıca araştırılmak durumundadır. Suç tipleri için teşebbüse elverişli olunduğu veya olunmadığı yönünde yapılan genellemelerin isabeti de tartışmaya açıktır.

Zincirleme suç açısından Yargıtay'ın aynı suçu işleme iradesi için aradığı "hesap dönemi" ölçütü eleştirilebilir niteliktedir. Yargıtay'ın bu şekilde vergisel bir menfaat arayışı ile suçu analiz etme çabası, var olmayan bir amaca yönelme sonucunu doğurmaktadır. Kaldı ki vergi mükellefi olmayanlar bakımından önem arz etmeyen "hesap dönemi" ölçütünün yerine, ikame edilecek ölçüt de belirsizdir. Kamu güveninin korunmaya çalışıldığı bir suçta,

idare tarafından değiştirilebilen ve yükümlüler bakımından farklı farklı uygulanan “hesap dönemi”ne itibar edilmemesi gerekir.

Belge düzenleme ve kullanma fiilleri arasında uygulanan içtima kuralları eleştiriye açıktır. Öğretide ve bazı yargı kararlarında ne sürüldüğünün aksine kullanma ve düzenleme fiillerinin ayrı suçlara vücut vereceği kabul edilmektedir. Bu nedenle vergi kaybı ortak iradesi nedeni ile kullanma ve düzenleme suçları açısından fikri içtima kurallarının uygulanması eleştirilebilir niteliktedir.

Vergi kaçakçılığı suçları herkes tarafından işlenebilir. VUK m. 333/son ile cezaların şahsiliği amacının gerçekleşmesine uygun bir zemin hazırlanmıştır. VUK’da yer alan vergi yükümlüsü – vergi sorumlusu ilişkileri de fail veya iştirak eden açısından önem arz etmektedir. Bu hükümlerin vergi usul kodu kapsamında değerlendirilmesi kanımızca daha isabetli olup; iştirak faillik, dolaylı faillik ve yardım etmeye dair kuralların bizce TCK’dan sapma göstermeden uygulanması gerekmektedir. İştirak ile ilgili olarak tartışılmaya değer bir konu da VUK m. 360’ın aradığı “menfaat elde etme” koşuludur. Menfaatin kapsamının, nerede başlayıp nerede bittiğini tespit etmek kanımızca olanaksızdır. Kaldı ki fail bakımından suçun tamamlanması için aranmayan “menfaat elde etme” koşulunun, müşterek fail için neden arandığı da izah edilememektedir.

Uygulanacak yaptırımların niceliğine dair saptamalarda, vergi kaybı dikkate alınarak yaptırımların değerlendirilmesi görüşü paylaşılmamaktadır. Vergi kabahati ile yaptırıma bağlanan bir fiilin, aynı zamanda vergi suçuna konu edilmesinin isabeti de tartışmaya açıktır. Anayasa Mahkemesi'ne göre, vergi suçlarının yaptırımlarının, Anayasa'nın yaptırımlar ile ilgili kurallarına uygun olmasına gerek bulunmamaktadır. Bu analiz vergi suçları bakımından artık aranmayan "vergi kaybı" unsuruna dayanmaktadır. Kanımızca vergi kaybının gerçekten aranması halinde dahi, vergi suçlarının Anayasa'nın ilgili kurallarından bağışık tutulmasını gerektiren bir yorum kabul edilemez.

Vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle ödenmesi olası bir vergi aslı ve vergi ziyai cezasının varlığı, suç ile elde edilen gelirin müsadereye engel değildir. Suçun öncelikle koruduğu faydanın kamu güveni olması nedeni ile olası vergi kaybının telafisi halinde dahi, müsadere gündeme gelebilecektir.

Anayasa Mahkemesi vergi suçlarına dair af yasalarını ayrıksı değerlendirmelere tabi tutmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesini referans alan bu değerlendirmelerden çıkan sonuç, vergi suçlarının affı ile diğer suçların affının ayrı niteliklere sahip olduğu yönündedir.

Pişmanlığın gönüllü vazgeçmeden farklı olduğu düşünülmektedir. Zira pişmanlıkta ne icra hareketlerinden vazgeçilmekte, ne de sonucun gerçekleşmesi engellenmektedir. Vergi suçlarının neticesi harekete bitişik suç olması, gönüllü vazgeçmeyi de göz ardı etmeyi gerekli kılmaktadır. Gönüllü

vazgeçmenin mümkün olabilmesi, ancak davranışın kısımlara ayrıldığı istisnai durumlar için gündeme gelebilecektir. Vergi kaçakçılığı suçlarının ortadan kalkmasını sağlayacak pişmanlık için vergi ziyanının bir koşul olarak aranması makul olmayan bir sonuçtur. Bu yaklaşım vergi kaçakçılığı suçlarını, vergi ziyanına yol açarak işleyen ile aynı suçu vergi ziyanına yol açmadan işleyen iki failden, birincisi lehine avantaj yaratmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın, vergi suçunu ortadan kaldırıcı nitelikte olması yerinde değildir. İdari işlem ile kamu güvenini tehlikeye sokan bir suçun işlenmemiş olduğunu kabul, eşitlik ilkesini de zedeleyecek objektif olmayan sonuçlar barındırmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarının tabi olacağı zamanaşımı süresinin başladığı tarihe ilişkin Yargıtay'ın yerleşik uygulaması olan "beyanname verilmesinin son günü", suç teorisine uygun değildir. Bu yaklaşım, "beyan etme"yi suçun sonuç unsuru veya davranışın tamamlanmış olduğu an kabulünü içermektedir. Oysa vergi kaybının aranmadığı tehlike suçlarında, böyle bir değerlendirme olanaksızdır. Yargıtay'ın beyannamenin verildiği gerçek günü tespit etmek yerine, son güne itibar etmesi de sanık hakları bakımından tartışmalıdır.

İşlenmiş olan bir vergi kaçakçılığı suçunun, CMK'dan farklı muhakeme usullerine tabi tutulmasını haklı kılacak bir neden bulunmamaktadır. Vergi incelemesi sırasında suçun işlendiğini haber alan inceleme elemanlarının

unvanına göre farklı usuller izlemesi, mütalaa koşulunun aynı zamanda bir yargılama koşulu olması, Anayasa'nın 138. maddesi bakımından sakıncalar içermektedir. Suçun, bir mütalaa aracılığı ile haber verilmesinin “yargılama koşulu”; diğer haber verme yönteminin ise “bildirim” niteliğinde olduğu belirlenmektedir. Şerikler bakımından, mütalaa şartının aranmayacağı değerlendirilmesi de tartışmaya açıktır.

Vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi kararları arasındaki etkileşim ikiye ayrılarak değerlendirilmiştir. VUK m. 344 ile m. 364 arasındaki kısım hariç olmak üzere iki yargı yeri arasında etkileşimin bulunduğu kabul edilmektedir. Bu etkileşim uyarınca idari işlemlerin sahip olduğu hukuka uygunluk karinesi, ceza yargılaması bakımından bağlayıcı değildir. Buna karşın idari ve vergi yargılama makamlarınca verilen kararların, ceza yargılamasında da kesin hüküm etkisinin bulunduğunu kabul etmek gerekmektedir.

Vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi arasında etkileşimin olmadığı durumlarda ise hukuki birlik ilkesi tartışma konusu yapılmaktadır. Kanımızca, VUK m. 344/2, savunulanın aksine vergi mahkemesine veya idareye suç işlendiğini tespit yetkisi vermemektedir. Vergi suçu işlendiğini tespit yetkisi sadece ceza mahkemesine; vergi suçunun davranış unsuru ile vergi kaybına yol açılıp açılmadığını tespit ise idareye verilmiş yetkililerdir. Ceza mahkemesince vergi kaçakçılığı suçunun işlenmediği sonucunun, vergi mahkemesince dikkate alınmaması isabetlidir. Buna karşın ceza

mahkemesinin vereceği mahkumiyet kararının, davranış unsurunun da tamamlanmış olduğu tespitini içerdіđi açıktır. Dolayısıyla ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi arasında etkileşimin olmaması, ceza mahkemesince mahkûmiyete hükmedilen durumlar bakımından son derece isabetsiz bir kanun koyucu tercihi olmuştur.

## KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan., Ergür, Hilmi., “*Vergi Kaçakçılığına İştirakte Mütalaa Şartı Kaldırıldı*”, **Mali Pusula Dergisi**, Y: 4, S: 30, s: 40 – 46.
- Akgüner, Süha., Sekdur, Mahmut., **Naylon Fatura**, Tekağaç Eylül Yayıncılık, Ankara, 2004.
- Akkaya, Mustafa., “*Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesi*”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 2, Sayı 13, 1994, s. 153-165.
- Akkaya, Mustafa., “*İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bakış*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Y: 31, S: 233, Ankara, 29-36.
- Akkaya, Mustafa., “*Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme*”, **AÜHFD**, Y: 2000, C: 49, S: 1-4, s.85 - 96.
- Alacakaptan, Uğur., **Suçun Unsurları**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.
- Ali Rıza, Aydın., “*Vergi suç ve Ceza Siteminin Anayasal Çerçevesi*”, **Vergi Ceza Sistemi Paneli, Vergi Sorunları Dergisi**, Y: 31, S: 233, Ankara, s.13-29.
- Artuk, M.E., Gökçen, A., Yenidünya, A.C., 2009, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Bakıcı, Sedat., Yalvaç, Gürsel., **Ceza Hukuku Özel Hükümleri C. 2**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2008.

Başaran Yavaşlar, Funda., “*Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri*”, **Vergi Ceza Sistemi Paneli, Vergi Sorunları Dergisi**, Y: 31, S: 233, Ankara, s.72-95.

Başaran Yavaşlar, Funda., “*Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar*”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.285-296.

Bauman, Zygmunt., **Yasa Koyucular İle Yorumcular**, Metis Yayınevi, İstanbul, 1996.

Bayar, İbrahim., **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Baykara, Bekir., **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2008.

Bayraklı, Hasan Hüseyin., **Vergi Ceza Hukuku**, Külcüoğlu Kültür Merkezi yayınları, Afyonkarahisar, 2006.

Beccaria, Cesare. “**Suçlar ve Cezalar Hakkında**” (Çeviren: Sami Selçuk), İmge Kitabevi, Ankara, 2010.

Bilici, Nurettin. **Avrupa Birliği Türkiye İlişkileri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

Bilici, Nuretin., **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 21. Baskı, Ankara, 2009.

Bouillon, Hardy., **John Locke** (Çeviren: Ali İbrahim Savaş), Liberte yayınları, Ankara, 1998.

Candan, Turgut., “*Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin temel İlkeler*”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.246-283.

Canyaş, Oytun., **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Cengiz, Sibel., **Evrakta Sahtekarlık Suçları**, U S-A Yayıncılık, Ankara, 2007.

Centel, N., Zafer, H., Çakmut, Ö., 2008, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008.

Çağan, Nami., Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

Çelebican, Özcan., **Roma Hukuku**, 4. Basımdan Tıpkı Basım, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1989.

Çomaklı, Şafak Ertan., **Vergi Hukukunda Mahsus Suç**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.

Çomaklı, Şafak Ertan., **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.

Demirbaş, Timur, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.

Donay, Süheyl., **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım, İstanbul, 2008.

Dönmezer, Sulhi., Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku C.1, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Matbaası, İstanbul, 1971.

Edizdoğın, Nihat., Taş, Metin., Çelikkaya, Ali., **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basın Yayım, Bursa, 2007.

Engels, Friedrich., **Ailenin Özel Mülkiyetin Ve Devletin Kökeni**, 13. Baskı, Sol Yayınları, Ankara, 2005.

Erdem, Tahir., “Kaçakçılık Suçları Açısından Zincirleme Suç”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Y: 32, S: 249, Ankara, 113-122.

Erdem, Tahir., “Vergi Suçlarında Dolaylı Faillik”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Y: 31, S: 234, Ankara, 130-137.

Erdem, Tahir., “Vergi Suçlarında Faillik ve Ceza Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Y: 31, S: 233, Ankara, 176-195.

Erem, Faruk., “Ammenin İtimadı Aleyhine Cürümler”, **AÜHFD**, C: 18, S: 1- 4, 1961, s: 101 – 123.

Erem, Faruk., Toroslu, Nevzat., **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 7. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 1999.

Erginay Akif., **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1984.

Erman, Sahir., **Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner sermaye İşletmesi, İstanbul, 1988.

Erman, S., Çetin, Ö., **Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar**, Dünya Yayıncılık, İstanbul, 1996.

Feyzioğlu, Metin., “*Sözleşmeden Kaynaklanan Yükümlülükler Nedeni ile Hürriyetin Kısıtlanması – Anayasa ve Ceza Hukukları Açısından Bir İnceleme*”, **AİHS ve Anayasa m. 38 f.8 Açısından Ödenmeyen Para Borçlarında Yaptırımlar Sempozyumu**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2001, s.15-39.

Gerek, Şahnaz., Aydın, Ali Rıza., **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

Gözler, Kemal. **İdare Hukuku**, Cilt: 1, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

Gözler, Kemal., “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, 2009, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, c.I, s.365-374.

Günay, Erhan., **Dava ve Ceza Zamanaşımı**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.

Günday, Metin., **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2002.

Güriz, Adnan., **Hukuk Felsefesi**, 4. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1996.

Güvel, Alper., “*Ekonomik Suç Kavramı ve Ekonomik Suçlar*”, **Ekonomik Suç ve Ceza Hukuku Sempozyumu**, TOBB Yayın No:2005 – 25, Ankara, 2005, s.27-35.

Hafızoğulları, Zeki., Güngör, Devrim., “*Türk Ceza Hukukunda Suçların Tasnifi*”, **TBB Dergisi**, S:69, 2007, s.21 - 51.

Hakeri, Hakan., **Yeni Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

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

Hobbes, Thomas., **Leviathan** (Çeviren: Semih Lim), 5. Baskı, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2005.

Işık, Ekrem., “*Bir Vergi Kaçakçılık Suçu: Hesap ve Muhasebe Hilesi*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Y: 33, S. 252, s. 16-24.

İçel, Kayıhan ve diğerleri., **Suç Teorisi**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2004

Karakoç, Yusuf., “*Ceza Mahkemesinde Yargılanacak Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının Mütalaa Şartına Bağlı Olması*”, **Mali Hukuk Dergisi**, Y: 1992, S: 42, s.15 – 26.

Karakoç, Yusuf., **Genel Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

Katoğlu, Tuğrul., **Ceza Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.

Kızılot, Şükrü., Kızılot, Zuhale., **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.

Kızılot, Şükrü., Şenyüz, Doğan., Taş, Metin., Dönmez, Recai., **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

Kumrulu, Ahmet., “*Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri*”, **AÜHFD**, C: 36, S: 1-4, s. 147-162.

Kunter, Nurullah., **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, Sekizinci Baskı, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 1986.

Mahmutoğlu, “Fatih Selami., Suç – Kabahat Ayrımı – *İdari Ceza Hukukunun Temelleri*”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.27-43.

Maliye Bakanlığı., **Bir Reformun Anatomisi – Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti**, Ankara, 1998.

Montesquieu, Charles Louis de Seconndat Baron de., **Kanunların Ruhu Üzerine** (Çeviren: Fehmi Baldaş), Seç yayın Dağıtım, İstanbul, 2004.

Ok, Nuri., Gündel, Ahmet., **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

Oktar, Ateş., “*Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Y:23, S:144, s. 75-93.

Oktar, Ateş., **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Özay, İl Han., **İdari Yaptırımlar**, Özdem Kardeşler Matbaacılık, İstanbul, 1985.

Özen, Muharrem., **Genel Tehlike Yaratan Suçlar**, US-A Yayıncılık, Ankara, 2010.

Özgenç, İzzet., “*Yeni Türk Ceza Kanunundaki Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar*”, **Ekonomik Suç ve Ceza Hukuku Sempozyumu**, TOBB Yayın No:2005 – 25, Ankara, s.65-87.

Özgenç, İzzet., **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.

Öztürk, Bahri ve diğerleri., **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.

Öztürk, Bahri., “*Kabahatler Kanunu’nun Genel Esasları*”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.123-139.

Pierson, Christopher, **Modern Devlet**, Çiviyazıları Yayınevi, İstanbul, 2000.

Poggi, Gianfranco., **Devlet Doğası, Gelişimi Ve Geleceği**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.

Poggi, Gianfranco., **Modern Devletin Gelişimi Sosyolojik Bir Yaklaşım**, 5. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2009.

Saban, Nihal., “*4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? – I*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Y: 23, S. 143, s. 139-149.

Saban, Nihal., “*4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? – I*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Y: 23, S. 144, s. 94-103.

Saban, Nihal., “[Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak](#)”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Y: 2001, C: 18, s:451 – 475.

Saban, Nihal., **Vergi Hukuku**, Beta Basım yayın Dağıtım, İstanbul, 2009.

Saban., Nihal., **Vergi Yargısının Etkinliği**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000,

Sancar, Mithat, “Şiddet, Şiddet Tekeli ve Demokratik Hukuk Devleti”, **Doğu Batı Dergisi**, 2000-01, Y.: 4, S.: 13, s.25-45.

Sancar, Türkan., “*Ekonomik Suç Gerçekliği Karşısında “Ekonomik Suça Ekonomik Ceza” Söylemi*”, **Çekler Hakkındaki 3167 Sayılı Kanunla İlgili Adalet Bakanlığı Taslağı ve Karşı Görüşler Sempozyumu**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2002, s.3-27.

Sancar, Türkan Yalçın., “Vergi Yargısında Kesin Hüküm”, **Mali Hukuk Dergisi**, Y: 1992, S: 37, s.37 – 48.

Sancar, Türkan Yalçın., **Alenen Tahkir ve Tezyif Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.

Sancar, Türkan., “*Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Zincirleme Suç*”, **TBB, Dergisi**, Y: 2007, Sayı 70, s: 244 – 259.

Sander, Oral., **Siyasi Tarih İlkçağlardan 1918'e**, 16. Baskı, İmge Kitabevi yayınları, Ankara, 2008.

Soyaslan, Doğan., **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 2. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 1997.

Soyaslan, Doğan., **Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi**, Kazancı Kitap Ticaret, Ankara, 1990.

Şengöz, Yunus., “*Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Suçunun Suç Tarihi, Dava Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Y: 31, S: 233, Ankara, 121-138.

Şenyüz, Doğan., **Vergi Ceza Hukuku**, 4. Baskı, Ekin Basın Yayım Dağıtım, Bursa, 2008.

Toroslu, Haluk., **Ceza Müeyyidesi**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2010.

Toroslu, Nevzat., **Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukuki Konusu**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970.

Toroslu, Nevzat., **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 12. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.

Toroslu, Nevzat., **Ceza Hukuku Özel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2009.

Toroslu, Nevzat., Feyzioğlu, Metin., **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.

Turhan, Salih., **Vergi Teorisi ve Politikası**, Der Yayınları, Ankara, 1987.

Türk, İsmail., **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1997.

Türkan, Erdal., *“Türkiye’de ve Dünyada Ekonomik Suçlar”*, **Ekonomik Suç ve Ceza Hukuku Sempozyumu**, TOBB Yayın No:2005 – 25, Ankara, 2005, s.35-57.

Ünver, Yener., **Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003.

Üzeltürk, Hakan., *“Ekonomik Suçlar ve Vergiler”*, **Ekonomik Suç ve Ceza Hukuku Sempozyumu**, TOBB Yayın No:2005 – 25, Ankara, 2005, s.208-240.

Yalçın, İsmail., **Tüm Yönleriyle Kabahatler Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

Yaltı, Billur., “*İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Y: 31, S: 233, Ankara, 102-110.

Yaltı, Billur., **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.

Yatlı Soydan, Billur., **Uluslar arası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 1995.

Yatlı, Billur., “*Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK m. 359/a-2’nin Anayasa’ya Aykırılığı*”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y: 2005, S: 285, s. 24-33.

Yılmaz, Ejder., **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, 1996.

Yiğit, Uğur., **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali hukuk Bilim Dalı için hazırlanmış doktora tezi, İstanbul, 2003.

Yiğit, Uğur., **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004.

Yüksel, Mehmet., **Modernite Postmodernite ve Hukuk**, 2. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004.

## ÖZET

**İbrahim Nihat Bayar, Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi Ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme), Doktora Tezi, Danışman, Prof. Dr. Mustafa Akaya, 261 s.**

Yazındaki baskın teori uyarınca, vergi kaçakçılığı suçları vergi hukuku ve ceza hukukunun kesişim alanı ile değerlendirilmelidir. Türk hukukunda bu bakış açısının yargı kararları ve yazın üzerinde yönlendirici bir etkisi bulunmaktadır. Bu çalışmada vergi kaçakçılığı suçlarına alternatif bir yaklaşım getirmeyi amaçlamaktayız. Bu yaklaşımla vergi kaçakçılığı suçları vergilendirme yetkisi ve cezalandırma yetkisinden birisi tercih edilerek analizi gerektirir. Çalışmada cezalandırma yetkisi seçilerek savlarımıza zemin oluşturulmaktadır. Bu çalışma iki ana bölümden oluşmaktadır. İlk ana bölüm vergi suçlarının genel teorisi ve vergi kaçakçılığı suçlarına özel bakışı içerir. İkinci ana bölüm vergi kaçakçılığı suçlarını ceza hukuku ve ceza muhakemesi hukuku bakımından incelemektedir. Çalışmadan ceza hukukuna dair çıkarımına göre vergi kaçakçılığı suçlarında vergi kaybının korunması amaçlanmamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları kamu güvenini tehlikeye sokmaktadır. Buna ek olarak bu suçlar soyut tehlike suçlarıdır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Kaçakçılığı, Vergi Suçları, Vergi Kaybı.

## **ABSTRACT**

**İbrahim Nihat Bayar, Tax Fraud (An Analysis In Penal Theory-Crime Theory and Procedural Law), Phd Thesis, Advisor, Prof. Dr. Mustafa Akkaya, 261 p.**

In accordance with the predominant theory in the doctrine, tax fraud crimes should be assessed within the intersection of tax law and penal law. In Turkish law, this point of view has a leading effect on the authorities' perception. In this study, we aim to allege an alternative approach for tax fraud crimes. In view of this approach, analysing tax fraud crimes requires to choose either the punitive power or the taxation power of the state. In this study, we have chosen to base our argument on punitive power. This study comprises of two main parts. The first main part deals with the general theory of tax crimes and a specific view of tax fraud crimes. The second main part concerns assessment of tax fraud crimes from the perspectives of both penal law and penal procedural law. With respect to the criminal inference of the study the aim of tax fraud crimes is not to avoid tax loss. Tax fraud crimes endanger public confidence. In addition these crimes are abstract endangerment crimes.

**Keywords:** Tax Fraud, Tax Crimes, Tax Loss.