

7318 SAYILI KANUN İLE EKLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Tax Evasion Offenses Added with Law No 7318

Dr. Öğr. Üyesi Abdullah Ömercioğlu*

ÖZET

Vergi suçları, devletin mali alandaki egemenliğinin korunması maksadıyla hürriyeti tahdit edici cezalar ile müeyyidelendirilen kamu düzenini bozucu nitelikteki ağır ihlallerdir. Uygulamada bu suçlar arasında en çok işleneni ve mükellefler tarafından bilineni vergi kaçakçılığı suçudur. 29 Nisan 2021 tarihli ve 7318 sayılı *Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun* ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen 359. maddesine eklenen (ç) bendinin, yeni kaçakçılık fiilleri ihdas etmiş olması sebebiyle incelenmesi önem taşımaktadır. Bu çalışma, bahsedilen bendi suçun unsurları kapsamında açıklamayı amaçlamaktadır. Bunun için öncelikle suçun konusunu oluşturan ödeme kaydedici cihaz kavramı açıklanmıştır. Bu yönüyle, yeni eklenen bent içerisinde sayılan fiiller; “ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek”, “ödeme kaydedici cihaza veya ilgili sistemlerine müdahale ederek, gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek”, “cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek” ve “elektronik ortamda iletilmesi gere-

* Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı,
E-Posta: a.omercioglu@gmail.com,
ORCID: 0000-0002-7577-4356

ken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya gerçeğe aykırı iletilmesini sağlamak” şeklinde dört grup altında toplanmıştır. Bu fiillerden “ödeme kaydedici cihaza veya ilgili sistemlerine müdahale ederek, gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek” fiilinin neticeli olduğu değerlendirilmiştir. Ayrıca yeni eklenen bende ilişkin mütalaa şartında vergi incelemesinin sonuçlanması şartının öngörülmediği hususu açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçları, 7318 Sayılı Kanun, Vergi Kaçakçılığı, Ödeme Kaydedici Cihaz, Mütalaa.

ABSTRACT

Tax offenses which sentenced to imprisonment to protect the state’s financial sovereignty are serious violations that disrupt public order. In practice, the most committed and known of these offenses by taxpayers is tax evasion. It is important to examine the subclause (ç) added to Article 359 of the Tax Procedure Law No. 213, which regulates the offense of tax evasion, since it has created new evasion acts by the Law Amending the Tax Procedure Law and Some Laws No. 7318 of 29 April 2021. This study aims to explain the mentioned clause within the scope of the elements of the offense. First of all, the concept of a payment recorder device, the subject of the crime, is explained. Then the acts counted in the newly added clause, grouped under four groups as “unseal the payment recorder device, change its hardware or software”, “to prevent the recording of the information of the sales made by interfering with the payment recorder device or its related systems”, “change or delete information stored on the device” and “to prevent the transmission of documents, information or data that should be transmitted electronically or to ensure that they are transmitted untrue”. This paper evaluates that the act of “to prevent the recording of the information of the sales made by interfering with the payment recording device or its related systems” is an ensuing offense. In addition, this article explained that the opinion con-

dition regarding the newly added clause does not link to the tax examination conclusion.

Keywords: Tax Offenses, Law No 7318, Tax Evasion, Payment Recorder Device, Opinion.

GİRİŞ

Vergileme yetkisi, devletlerin egemenlik alametlerinden biri olarak kabul edilir. Bununla birlikte kamu harcamalarının finansmanında ve dolayısıyla devletin devamlılığında da vergilerin önemi ortaya çıkmaktadır. Devletler, bu önemi karşısında vergilendirme ile ilgili kuralların işlerliğini artırmak ve bu alandaki menfaatlerini koruma altına almak amacıyla cezalandırma yetkisine başvurmaktadır. Bu açıdan meydana gelebilecek ihlallerin hukuki açıdan kabahat veya suç olarak nitelendirilmesi, verilecek cezanın türünü de ortaya çıkarmaktadır.

Kamu düzenini bozan ağır nitelikli eylemler kanun koyucunun ni-telemesiyle suç olarak düzenlenmektedir. Vergi suçları da temel olarak Vergi Usul Kanunu (VUK) içerisinde düzenlenmiş olmakla birlikte, soruşturması ve kovuşturması ceza muhakemesine bağlanmış, hürriyeti tahdit edici ceza gerektiren ağır ihlaller şeklinde ortaya konulmuştur. VUK içerisinde sayılan vergi suçlarından biri olarak vergi kaçakçılığı suçu, yaptırım bakımından en ağır ihlali oluşturması ve hem uygulamada daha çok karşılaşılmaması hem de öğretide daha kapsamlı olarak incelenmesi bakımından öne çıkmaktadır.

Kaçakçılık tabiri 213 sayılı VUK'un ilk halinde "*mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi*" şeklinde tanımlanmış; daha sonra 1998 tarihli 4369 sayılı Kanun ile kaçakçılık ibaresi, "*vergi ziyası*" şeklinde değiştirilmiştir. Bununla birlikte VUK'un ilk halinde "*Hileli Vergi Suçu*" olarak düzenlenen suç tipi, 1980 tarihli 2365 sayılı Kanun ile ilga edilmiş ve bu suçun cezasının düzenlendiği 359. madde ise "*Kaçakçılıkta Hapis ve Meslekten Men Cezası*" şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan değişiklik üzerine, vergi ziyası meydana geti-

rilmesine bağlanan bir vergi suçu ihdas edilmiştir. Daha sonra bu madde 4369 sayılı Kanun ile günümüzde de kullanıldığı şekliyle, “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlığında yeniden düzenlenmiş ve vergi ziyandan ayrılmıştır. Vergi ziyasının düzenlendiği madde başlığı ise “vergi ziyai suçu ve cezası” olarak değiştirilmiştir. Bu sayede vergi ziyai suçu ve vergi kaçakçılığı suçu olarak, kabahat-suç ayrımı kabul edilmeden önceki temeller ortaya konmuştur. Daha sonra ise 2008 tarihli 5728 sayılı Kanun ile “vergi ziyai cezası” şeklindeki günümüzde kullanıldığı hali düzenlenmiştir.

Yukarıda özetlenen süreç içinde bahse konu kabahat ve suç tipleri için kullanılan ifadelerin çokça değişikliğe uğraması, yanlış anlaşıl-maya yol açabilmektedir. Şöyle ki kaçakçılık ifadesi sözlükte “kaçırma işi” olarak tanımlanmaktadır. Bu bakımdan kanımızca vergi ziyai kabahati için kanunun ilk halinde kullanılan kaçakçılık terimi, bu ifadeyi daha doğru yansıtmaktadır. Kanun koyucunun vergi ziyai kabahatini para cezasının yanında hapis cezası ile de koruma altına alma iradesinin sonucu olarak 1980 yılında vergi ziyasına bağlanan kaçakçılık suçu terimi, 1998 yılında yapılan düzenleme ile aynı isimle korunmasına rağmen vergi ziyai şartının kaldırılması sebebiyle vergi kaçırma ile vergi kaçakçılığı kavramlarının karıştırılmasına neden olmuştur. Kaldı ki günümüzde vergi kaçakçılığı suçu, vergi kaybı meydana gelmesi gerekmez, başka bir ifadeyle vergi kaçırılmasına gerek olmaksızın, failin VUK m. 359’da yazılı fiilleri işlemesiyle oluşan bir suç tipidir.

29 Nisan 2021 tarihli ve 7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen 359. maddesine (ç) bendi eklenmiş ve bu bent ile ilgili olarak yeni bir mütalaa usulü kabul edilmiştir. Eklenen bent ile yeni kaçakçılık fiillerinin oluşturulması, bu fiillerin unsurlarının ortaya konulması ve değerlendirilmesi ihtiyacını doğurmuştur.

Çalışmada vergi kaçakçılığı suçu, 7318 sayılı kanun ile eklenen bent kapsamında incelenecektir. Bu açıdan, diğer bentlerde sayılan

fiillere ayrıca değinilmeyecek olup sadece yeni eklenen bent içerisinde sayılan fiiller dikkate alınacaktır. Bu husus, suçun unsurları (kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve yaptırım) dâhilinde ele alınacak ve özellikle maddi unsurun açıklanmasına önem verilecektir. Zira suçu oluşturan hareketler belirlenirken, maddenin lafzına uygun bir şekilde tasniflendirilmesi ve diğer vergi kaçakçılığı fiillerinden ayrılan ya da bu fiillere benzeyen unsurlarını ortaya koymak amacı izlenmiştir. Ayrıca bu madde ile ilintili olmak üzere yeni eklenen mütalaa şartının özelliklerine de, diğer bentler için düzenlenen mütalaa usulü ile karşılaştırılarak değinilecektir.

I. YENİ VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU FİİLLERİ

29 Nisan 2021 tarihli ve 7318 sayılı “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği VUK’un 359. maddesine (ç) bendi eklenmiştir. Bu bent ile daha önce üç grup altında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarına yeni bir grup daha ilave edilerek dört farklı suç tipi oluşturulmuştur¹.

A. Suçun Kanuni Unsuru

VUK’un m. 359/ç bendine göre; “*Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya*

¹ VUK’un m. 359/a bendinin 1 ve 2. alt bentlere ayrılarak düzenlenmiş olması sebebiyle bunların da iki ayrı suç tipi oluşturduğuna ilişkin görüşler için bkz. Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 406-415; Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta, İstanbul, 2008, s. 126-142.

bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

7318 sayılı kanunun genel gerekçesi incelendiğinde “(ç) fıkrası ile akaryakıt piyasasındaki kayıt dışılık ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi ve belge düzenlenmemesi suretiyle birim fiyat üzerinden yapılan haksız rekabetin önüne geçilmesi amacıyla” düzenleme yapıldığı görülmektedir. Madde gerekçesinde ise “vergi güvenliğinin sağlanması, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi amaçlarıyla” düzenleme yapıldığı ifade edilmektedir.

B. Suçun Maddi Unsuru

VUK’un 359. maddesine eklenen (ç) bendinin maddi unsurları; suçun konusu, fail ve mağdur, hareket, netice ve illiyet bağı olarak ifade edilen suçun objektif unsurlarıdır².

1. Suçun Konusu: Ödeme Kaydedici Cihaz

Suçun konusu, suçun etkilerinin üzerinde gerçekleştiği kişi veya nesne olarak ifade edilmektedir³. Suçun mutlaka bir konusu vardır⁴. Bu bakımdan VUK m. 359/ç bendindeki suçun maddi konusunu *ödeme kaydedici cihazlar* oluşturmaktadır.

Ödeme kaydedici cihaza ilişkin VUK içerisinde hükümler olmakla birlikte, temel olarak 1984 tarihli ve 3100 sayılı “Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun” ile düzenlemeler yapılmıştır.

² İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 179 vd.

³ Zeki Hafızoğulları / Muharrem Özen, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, US-A Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 208.

⁴ Özgenç, s. 219.

3100 sayılı kanununun 2. maddesinde “*ödeme kaydedici cihazlar, bu Kanunla ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca⁵ belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Kanun 1. maddesiyle; satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarların ödeme kaydedici cihaz kullanmalarını zorunlu tutmuştur. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığına çeşitli konularda düzenleme yapma yetkisi tanınmış olup; bu çerçevede ödeme kaydedici cihazlar ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) genel tebliğler yayınlamaktadır.

GİB’in 2013 tarihli ve 426 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde; Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazların (YN ÖKC) kullanılma mecburiyeti ve onaylanmasına dair usul ve esaslar düzenlenmiştir. Tebliğde yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar; “Basit/Bilgisayar Bağlantılı” ve “EFT-POS” özellikli cihazlar olarak iki gruba ayrılmış ve akaryakıt pompalarına bağlanan, sinema giriş bileti ve yolcu taşıma bileti düzenleyen ödeme kaydedici cihazlar da bu Tebliğ kapsamına alınmıştır.

2016 yılında teknolojik gelişmelere uygun olarak güncellenen ödeme kaydedici cihazlar, yeni nesil ödeme kaydedici cihaz olarak adlandırılmıştır. GİB’in yayınladığı “Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Rehberi” ile bunların, bünyesinde banka POS’u (*Point of Sales Terminal*) da barındıran bütünselik yazarkasalar olduğu açıklanmıştır.

YN ÖKC’lerin; bünyesinde banka POS’u barındıran “EFT-POS Özellikli YN ÖKC’ler” ve bünyesinde banka POS’u barındırmayıp harcen POS cihazı bağlanabilen “Basit/Bilgisayar Bağlantılı YN ÖKC’ler” olmak üzere iki türü bulunmaktadır.

Konuyla ilgili 2017 tarihli ve 483 sıra no.lu VUK Genel Tebliğine göre; YN ÖKC’lerde satış işleminin cihazda başlatılıp cihazda sonlan-

⁵ Kanunda “Maliye ve Gümrük Bakanlığı” olarak düzenlenmiştir. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle birlikte 2018 yılında 1 No.lu “Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi” ile Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuş; gümrük işleri ise Ticaret Bakanlığının görev kapsamına alınmıştır.

dırılması, günlük kapanış (Z) raporları bilgilerinin otomatik olarak GİB Bilgi Sistemine iletilmiş olması gerekmektedir. Bu sebeple perakende mal ve hizmet satışlarında kullanılan ilgili harici yazılım ve donanımların da YN ÖKC'ler ile eşleştirilerek birlikte çalışmasının sağlanması gerekmektedir.

Son olarak, 2021 tarihli ve 527 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile akaryakıt istasyonlarındaki pompa ünitelerine bağlanma zorunluluğu bulunan ödeme kaydedici cihazların (EN Pompa ÖKC), elektronik ortamda anlık veri aktarımı yapabilen, güvenlik seviyesi yükseltilmiş “Yeni Nesil Akaryakıt Pompa Ödeme Kaydedici Cihazlara (YN Pompa ÖKC)” dönüştürülmesine; bu cihazlardan gerçekleştirilen satışlara ait mali bilgileri elektronik ortamda bildirim zorunluluğuna ve YN Pompa ÖKC bilgilerinin takip edilmesi, saklanması, işlenmesi gibi hizmetleri gerçekleştirmek üzere “Akaryakıt Pompa Ödeme Kaydedici Cihazlar Terminal Servis Merkezleri”nin yetkilendirilmesine ve çalışmalarına ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir.

VUK'un m. 127/1-b bendine göre; “3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek” maksadıyla yoklama denetimi yapılmaktadır.

2. Suçun Faili ve Mağduru

Suçun ödeme kaydedici cihazlara ilişkin ihlallerle ilgili olması bakımından yeni bent ile sayılan fiillerin failinin genel olarak ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu olan mükellefler/kişiler olması gerektiği düşünülebilir. Ancak fiillerin mahiyeti göz önüne alındığında, diğer vergi kaçakçılığı fiillerinde de olduğu gibi⁶, mükellef olsun veya olmasın herkes tarafından işlenebileceği kabul edilmelidir. Başka bir ifadeyle özgü suç değildir.

⁶ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s. 368.

Kanun koyucu yeni bent ile özel bir mağdur belirlememiştir. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçunun genelinde olduğu gibi mağdur, suç ile korunan hukuki değerın sahibi olacaktır⁷. Tüm suçlar açısından genel mağdurun devlet olması ve yukarıda da belirtildiği üzere vergi suçlarının düzenlenmesinde korunan hukuki menfaatin devletin mali menfaati olması sebebiyle mağdur genel anlamda devlettir. Bununla birlikte suç ile korunan hukuki menfaatin doğrudan sahibi olmayan ancak bu suçtan zarar görmesi sebebiyle menfaati ihlal edildiği kabul edilen kişi olarak vergi idaresi ve hazine gösterilebilmektedir⁸. İl özel idareleri ile belediyelere verilen yetki dâhilinde kalan vergiler bakımından bunların da mağdur olabilecekleri ileri sürülebilmekle birlikte; korunan hukuki değerın sahibinin devlet ve kamu olması nedeniyle bunlar sadece suçtan zarar gören olarak kabul edilmelidir⁹.

3. Hareket

Öğretide ve uygulamada 359. maddede düzenlenen her grubun ayrı bir suç tipi olarak kabul edildiği ifade edilmektedir¹⁰. Bu bakımdan tek suç esası geçerli olup fiillerin aynı bent (grup) içinde kalması şartıyla hangi fiil işlenirse işlensin tek bir suç işlenmiş kabul edilir¹¹. Suç hem bentler arasında hem de bentlerin kendi içinde çeşitlendirilen fiiller açısından seçimlik hareketlidir¹². Ancak bu halde de vergilendirme döneminin aşılması zorunludur¹³. Başka bir ifadeyle,

⁷ Hafızoğulları ve Özen, s. 200.

⁸ Ercan Sarıcaoğlu, **Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s. 171.

⁹ Onur Özcan, **Vergi Suçları**, Seçkin Yayınları, İstanbul, 2015, s. 132, 133.

¹⁰ Şenyüz, 2017, s. 402.

¹¹ Nihat Edizdoğan / Metin Taş / Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007, s. 41; Hüsametdin Uğur / Mert Elilib, **Vergi Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 241-248.

¹² Şükrü Kızılot / Zuhâl Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 521.

¹³ Yargıtay CGK, E.2002/28, K.2002/179; "ayrı dönemlerde işlenen suçlar müstakil ayrı suçları oluşturmaktadır." Yargıtay 11. CD, E.2017/8539, K.2021/481; "Aynı takvim yılı içinde farklı vergilendirme döneminde birden fazla sahte fatura kullanma eyleminin zincirleme suç oluşturduğu..." Yargıtay 11. CD, E.2019/5505, K.2021/260; "Aynı takvim yılı içinde farklı vergilendirme dönemlerinde birden faz-

farklı vergilendirme dönemlerine ait ihlaller aynı bende ilişkin olsa dahi ayrı suç olarak değerlendirilir.

Tek suç esaslı VUK m. 359/ç için de geçerli olacaktır. Bu bakımdan (ç) bendi, başlı başına ayrı bir vergi suçu tipi olarak kabul edilmelidir. Diğer bentlerde olduğu gibi, fiillerin (ç) bendi (4. grup) içinde kalması şartıyla hangi fiil işlenirse işlensin tek bir suç işlenmiş kabul edilecektir. Fail aynı vergilendirme dönemi içinde kalmak kaydıyla bentte sayılan fiillerden herhangi birini kaç defa işlerse işlesin aynı suçu işleme iradesini sergilemiş olacaktır. Anlaşılacağı üzere bu suç da seçimlik hareketlidir.

VUK m. 359/ç bendinde düzenlenen hareketler, maddenin yazım şekline uygun olarak aşağıda belirtildiği gibi bir ayrıma tabi tutulabilir:

a. Ödeme Kaydedici Cihaz Mührünü Kaldırmak, Donanım veya Yazılımını Değiştirmek

VUK'un m. 359/ç bendi ile kabul edilen ilk seçimlik hareket; Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak¹⁴, donanım veya yazılımını değiştirmektir.

la fatura kullanılması halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği..." değerlendirilmiştir.

¹⁴ Hüküm kabul edilmeden önce verilen bir kararda, ödeme kaydedici cihaz mührünün kaldırılması fiili TCK m. 203 "mühür bozma" suçu açısından incelenmiştir. İlgili Yargıtay kararında; "mühür bozma suçunun konusunun, kanun veya yetkili makamların emri uyarınca bir şeyin olduğu gibi korunması veya üzerinde değişiklik yapılmaması için konulan mühür olduğu, özel şirketlere mühürleme yetkisi verildiğine ve buna aykırı davranışlar hakkında TCK'nin 203. maddesi hükümlerinin uygulanacağına ilişkin bir hükme yer verilmediği gibi ödeme kaydedici cihazlarda bulunan ve bakanlık mührü olarak adlandırılan mühürler, cihazlar imal edilirken üretilen cihazın usulüne uygun olarak işlemleri kaydettiğini göstermek amacıyla konulmuş olup açıklayıcı mahiyette olması ve mühürlerin cihazlara konulması işlemiyle bu cihazları onarma yetkisi olan şirketlerin bir ilgisinin bulunmaması, dolayısıyla kullanılan ödeme kaydedici cihazın bakanlık mühürlerinin bozulması şeklinde gerçekleşen eylemin, mühür bozma suçunu oluşturmayacağı" değerlendirilmiştir. Yargıtay 11. CD, E.2017/3967, K.2021/1763.

3100 sayılı kanunun mükerrer m. 8/1 bendinde cihazların satışa sunulmadan önce Bakanlığın özel mührü ile mühürleneceği düzenlenmiştir. Aynı kanunun m. 9/1 bendinde de üretici veya ithalatçı kişi veya kuruluşlar tarafından kurulan servislerde bakım ve onarım işlerini yapacak teknik görevlilere Bakanlık tarafından özel mühür verileceği düzenlenmiştir. Ayrıca kaydedici cihazların bakım ve onarımlarını da sadece kendilerine yetki belgesi verilen kimseler (ÖKC TSM - *Trusted Service Manager*) yapabilmektedir. Bununla birlikte, 483 sıra no.lu VUK Genel Tebliği m. 8/1'e göre; EFT-POS cihazlarına ilişkin saha servislik hizmetlerinin (tamir, bakım, yazılım güncellenmesi vb. hizmetler) EFT-POS cihazının ait olduğu banka vb. kuruluşlar tarafından da gerçekleştirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu hükümler değerlendirildiğinde; ödeme kaydedici cihazların mühür kaldırma ile donanım ve yazılım değiştirme işlerinin sadece yetkilendirilen kimseler tarafından yapılabileceği açıktır. Mühürleme işlemlerinde Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlediği esaslara uygun olarak yetkili kişi/kuruluşların dışında işlem yapılması mümkün olmamaktadır. Kanun hükmü mührün kaldırılmasından bahsetmektedir. Dolayısıyla yetkisiz kişi tarafından bu cihazlara mühür konması bu suçu oluşturmayacaktır. Ancak yetkisiz kişilerin usulüne göre konmuş olan mührü kaldırmaları halinde bu suç oluşacaktır.

Donanım ve yazılım ile ilgili güncellemeler, bakım ve onarım gibi işlemler, saha servislik hizmeti olarak adlandırılmış ve gene Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlediği esaslara uygun olarak yetkili kişi/kuruluşların dışında işlem yapılamayacağı esası kabul edilmiştir. Bunlarla ilgili donanım veya yazılımların yetkilendirilmemiş kişiler tarafından değiştirilmesi halinde bu suç oluşacaktır.

b. Ödeme Kaydedici Cihaza veya İlgili Sistemlerine Müdahale Ederek; Gerçekleştirilen Satışlara Ait Bilgilerin Kayıt Altına Alınmasını Engellemek

VUK'un m. 359/ç bendi ile kabul edilen ikinci seçimlik hareket; yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya

yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge¹⁵ veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engellemek olarak belirlenmiştir.

İlk fiilde de açıklandığı üzere, ödeme kaydedici cihaz ile ilgili müdahaleler ancak ÖKC TSM ve EFT-POS cihazlarıyla ilgili olarak da ayrıca yetkilendirilmiş olanlar tarafından yapılabilmektedir. Ancak burada yapılabilecek olan müdahaleler, sistemin doğru ve gerçeğe uygun şekilde işlemesi için gerekli olan müdahalelerle sınırlı olmalıdır. Başka bir ifadeyle, işin gereklerine ve mevzuata uygun şekilde donanım takılması, yazılım güncellenmesi, bozulan cihazın tamir edilmesi gibi haklı müdahaleler suç oluşturmaz.

Kanun müdahalelerin hangi unsurlara yapılabileceğini de belirtmiştir. Bu bakımdan müdahale, ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine yapılabilir. Hafıza birimi; cihazın verilerinin depolandığı bellek donanımdır¹⁶. Müdahalenin elektronik devre elemanlarına veya ödeme kaydedici cihazın dışındaki donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine yapılması da ihlal oluşturabilecektir. Bununla birlikte kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ödeme kaydedici cihazın ilgili diğer sistemlerine yapılan müdahaleler de ihlal oluşturabilecektir. Tüm bu müdahaleler fiziksel olarak cihaza zarar vermek veya aksamını bozacak devre elemanları eklemek gibi hareketlerle yapılabileceği gibi yazılım sistemini bozan, değiştiren hareketlerle bilişim yoluyla da yapılabilir. Bu bakımdan müdahale fiilinin kendi içinde serbest hareketli olduğu söylenebilir.

¹⁵ Mali belge kavramı VUK'a ilk defa bu bent ile kullanılmıştır. VUK'ta mükelleflerin kullanması zorunlu olan belgeler; fatura, sevki irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler, muhabere evrakı, bono, poliçe, çek, senet, diğer vesikalar ve elektronik ortamlarda düzenlenen belgeler olarak sayılmıştır. Hatice Ela, **Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge**, Seçkin, Ankara, 2021, s. 147.

¹⁶ Tugay Arat / Nesip Ergül, **Temel Bilgisayar Eğitimi**, Eğitim Yayınevi, Konya, 2019, s. 23.

Bununla birlikte, kanun bu fiil için bir netice aramıştır. Bu netice, gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engellemektir. Bu sebeple, neticeye sebep olmayan müdahaleler cezalandırılmaz. Başka bir ifadeyle, ödeme kaydedici cihaza yapılan haksız müdahaleler, cihazın kayıt özelliğini ortadan kaldırmadığı müddetçe bu suçu oluşturmayacaktır. Bu durumun aradaki illiyet bağıını da kaldıracağı açıktır. Şöyle ki, yapılan müdahalenin neticeyi meydana getirmeye elverişsiz olması, başka bir ifadeyle kaydın engellenmesinin sebebinin müdahaleden bağımsız olması halinde bu suç oluşmayacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki yapılan müdahalenin donanım veya yazılım sisteminde meydana getirilen bir değişikliğe dayanması ve bu fiilin Bakanlık tarafından yetkilendirilmeyen kişilerce yapılması halinde ilk incelenen fiilden dolayı suç oluşabilecektir.

c. Cihazda Kayıt Altına Alınan Bilgileri Değiştirmek veya Silmek

VUK'un m. 359/ç bendi ile kabul edilen üçüncü seçimlik hareket; cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmektir. Cihazda kaydı yapılan bilgiler mahiyeti gereği elektronik kayıt olmaktadır. VUK'un mükerrer m. 242/2 bendinde "*Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder*" şeklinde tanımlanmıştır.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere öncelikle bilgilerin cihaz içerisine kaydının yapılmış olması gerekmektedir. Satış işlemleri, daha önce de değinildiği üzere, gün sonunda alınacak olan günlük kapanış (Z) raporlarıyla mali değer kazanmaktadır. Dolayısıyla gerçek ekonomik ilişkiyi yansıtan yazı ve rakamların bu cihaz içerisine kaydedilmiş olan kayıtlarında değişiklik yapılması ya da bu kayıtların kısmen dahi olsa silinmesi bu suçu oluşturacaktır.

d. Elektronik Ortamda İletilmesi Gereken Belge, Bilgi veya Verilerin İletilmesini Önlemek veya Gerçeğe Aykırı İletilmesini Sağlamak

VUK'un m. 359/ç bendi ile kabul edilen dördüncü seçimlik hareket; ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermektir.

VUK'un mükerrer m. 242/2 bendinde elektronik belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etme yetkisi temel olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir.

483 sıra no.lu VUK Genel Tebliği m. 4/1'e göre; ödeme kaydedici cihazlardan düzenlenen günlük kapanış (Z) raporlarına ait mali bilgilerin a) ÖKC TSM Merkezleri üzerinden, b) GİB'den e-Arşiv hizmetleri konusunda izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemleri aracılığıyla e-Arşiv uygulaması üzerinden, c) GİB tarafından internet vergi dairesi üzerinden oluşturulan elektronik bildirim portalları üzerinden, olmak üzere üç yöntemden birini seçerek GİB'e elektronik ortamda bildirilmesi gerekmektedir. Tebliğin 13. maddesine göre; bu yöntemlerden biri ile mali bilgileri GİB'e iletme zorunluluğu getirilen mükellefler, bunların içeriğinde yer verdikleri mali bilgilerin doğruluğundan sorumludurlar; bu bilgilerin iletilmemesi veya eksik ya da yanlış bildirildiğinin tespiti hallerinde mükelleflere özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

Kanun bu harekette elektronik ortamda Bakanlığa veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmemesini önlemeyi veya gerçeğe aykırı iletilmesini suç olarak kabul etmiştir. Burada değerlendirilebilecek konulardan birincisi

failin belirlenmesi ile ilgilidir. İlgili belge, bilgi ve verilerin iletilmesi mükellefin bir ödevi olarak düzenlenmiş olmakla birlikte suçun failinin sadece mükellef olabileceği ileri sürülebilir. Ancak suç failinin bu belge, bilgi ve verilerin iletimini “önlemek” olarak düzenlenmiş olması sebebiyle mükellef dışında bir kişinin de bu eylemi gerçekleştirmesi mümkün olabilecektir.

Değerlendirilmesi gereken ikinci konu, usulün dışında bir iletimin yapılmasının suçun oluşumu açısından bir önemi olup olmayacağı sorunudur. Yukarıda açıklanan iletim usulleri veya getirilecek gereklilikler idari bir zorunluluk olup, ana kaynağını VUK’un mükerrer 242. maddesindeki düzenlemeden almaktadır. Dolayısıyla kanımızca bu usullerin dışında iletimin yapılması hukuken geçerli olmayacaktır. Kanun da ilgili sistemler ifadesi ile bu sistemlerin belirlenmesi ve değiştirilmesi ile ilgili verilen yetkiyi hatırlatmaktadır. Belirlenen usullere göre veri aktarımını engelleyen -örneğin cihazın internet bağlantısının bilerek ve istenerek kapatılması gibi- elverişli her türlü hareketle bu suç işlenebilecektir.

Bununla birlikte cihaza kaydedilen belge, bilgi veya verilerin gerçek mahiyeti yansıtmayacak şekilde iletilmesi de suç olarak kabul edilmiştir. Burada failin kayıtları iletilmeden önce değiştirmesi ve bu sayede gerçeği yansıtmayan değişmiş kayıtları iletmesinden ziyade gerçek işlemlerin iletilmesi esnasında yapılacak değişiklikler anlaşılmalıdır. Başka bir ifadeyle, failin cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek yerine doğru bilgileri iletirken değiştirmesi gerekmektedir. Kaldı ki cihazdaki kayıtların değiştirilmesi halinde yukarıda açıklanan üçüncü seçimlik hareketin işlendiği kabul edilmelidir.

4. Netice

Genel olarak vergi kaçakçılığı suçu netice açısından, m. 359/a bendinde düzenlenen “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydet-

mek” (çift defter tutmak) fiili¹⁷ dışında salt hareket suçu, şekli suç veya zarar tehlikesi suçu olarak düzenlenmiştir¹⁸. Bununla birlikte yeni eklenen bent içerisinde sayılan ikinci seçimli hareketin de neticeli bir suç olduğu ifade edilebilir.

Yukarıda da açıklandığı üzere; yetkilendirilmiş olunsun ya da olunmasın ödeme kaydedici cihaza veya ilgili sistemlerine müdahale ederek, gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasının engellenmesi halinde suç oluşacaktır. Bu bakımdan müdahale fiilinin neticesi, gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasının engellenmesidir. Yeni bent içerisinde sayılan diğer fiiller ise salt hareket suçu, şekli suç veya zarar tehlikesi suçu olarak düzenlenmiştir.

5. İlliyet Bağı

İlliyet bağı, salt hareket suçlarında önem taşımamakta; ancak neticeli suçlar açısından değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁹. Genel olarak vergi kaçakçılığı suçunda m. 359/a bendinde düzenlenen çift defter tutma fiili neticeli bir fiil olduğu için, bu fiil ile matrahta azalma neticesi arasında nedensellik ilişkisinin olması aranmaktadır²⁰.

Yeni eklenen bent içerisinde sayılan ikinci seçimli hareketin de neticeli bir suç olarak kabul edilmesi sebebiyle illiyet bağının bu fiil açısından da aranması gerekecektir. Dolayısıyla cihaza veya ilgili sistemlerine yapılan müdahalenin cezalandırılabilmesi için, bu fiil ile gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasının engellenmesi neticesi arasında nedensellik ilişkisinin olması gerekmektedir.

¹⁷ Çift defter tutma fiilinde kanunen aranan netice matrahta azalma meydana getirilmesidir. Vergi matrahındaki azalma genellikle ortaya vergi kaybı çıkarmakla birlikte her zaman aynı durumu oluşturmamaktadır. Şenyüz, 2017, s. 423; Kızılot / Kızılot, s. 544.

¹⁸ Şenyüz, 2017, s. 422.

¹⁹ Veli Özer Özbek / Koray Doğan ve Pinar Bacaksız, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 233.

²⁰ Mustafa Özen, **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 67.

C. Suçun Manevi Unsuru

Suçun manevi unsuru, TCK'nin genel hükümlerinin geçerliliğini düzenleyen m. 5 ile suçun oluşumunu kastın varlığına bağlayan m. 21/1 ve taksirli halin ayrıca düzenlenmediği durumlarda cezalandırılmayacağına ilişkin m. 22 hükümleri uyarınca sadece kasttır²¹. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir (TCK m.21/1). Dolayısıyla failin cezalandırılabilmesi için maddede sayılan hukuka aykırı fiilleri bilerek ve isteyerek işlemesi gerekmektedir.

TCK, kastı derecelendirerek faile verilecek cezanın azaltılması açısından düzenlemede bulunmuştur. Bu bakımdan; kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kastın varlığından bahsedilir ve ceza, kanunun öngördüğü şekilde azaltılır (TCK m. 21/2). Olası kast, kastın isteme unsuru üzerinde meydana gelir ve fail neticeyi istemesine rağmen neticeyi göze alarak suçu işler²². Buna karşılık failin, işlediği suçun maddi unsurlarının tamamını düşünüp öngörmesi halinde ise doğrudan kast söz konusu olmaktadır²³.

Suç tanımında “bilerek” gibi bir ifadeye yer verilmiş olmasının da kastın derecesi bakımından önem taşıdığı değerlendirilmektedir²⁴. Bu husus özel kast olarak da adlandırılmakta ve failin belirli bir amaçla hareket ettiğini ortaya koymaktadır. Bu şekilde madde metninde özellikle belirtilen bilme unsurunun, suçun işlenişini doğrudan kastın tespitine bağladığı; bu sebeple de suçun olası kastla işlenemeyeceği ifade edilmektedir²⁵. Buna karşılık failin, suçu objektif unsurlarını bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesi hali ise genel kast olarak adlandırılmaktadır²⁶.

²¹ M. Kamil Mutluer / N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2019, s. 137.

²² Özbek / Doğan / Bacaksız, s. 268.

²³ Özgenç, s. 252.

²⁴ Şenyüz, 2017, s. 425.

²⁵ Özbek / Doğan / Bacaksız, s. 275.

²⁶ Özbek / Doğan / Bacaksız, s. 262.

Vergi kaçakçılığı suçunun fiillerinin yapıları gereği, bilmeden ve istemeden işlenmesinin pek mümkün olmadığı değerlendirilmektedir²⁷. Ancak ceza mahkemesi, vergi kaçakçılığı suçunun oluşup oluşmadığını değerlendirirken manevi unsurun kast şeklinde tezahür edip etmediğini ortaya koymak mecburiyetindedir. Bu belirleme fiilin işlenişindeki amaç ve plan dâhilinde yapılacaktır²⁸.

Vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği m. 359 hükümleri değerlendirildiğinde; suçun manevi unsurunun sadece kast şeklinde oluşabileceği görülmektedir²⁹. Olası kast – doğrudan kast ayrımında; kasten işlenebilen suçların kural olarak her iki kast derecesinde de işlenebileceği değerlendirildiğinde, suçun oluşumu açısından bir önem taşımadığı görülecektir. Nitekim vergi kaçakçılığı suçu, kasten işlenebilen bir suç olarak, hem olası kastla hem de doğrudan kastla işlenebilir. Bu ayrım, kastın varlığının tespiti halinde suçun oluşumunu etkilememekte; sadece cezasında yapılacak olan azalmayı etkilemektedir.

Öte yandan, genel kast – özel kast ayrımında; m. 359/c bendinde düzenlenen “Bakanlık ile anlaşması olmayanların bastığı belgelerin bilerek kullanılması” fiilinin işlenişinde özel kast aranmıştır³⁰. Bu durum, bahsedilen fiilin cezalandırılabilmesi için doğrudan kastın varlığının tespit edilmesini gerektirmektedir. Ancak maddede, bu fiil dışında özel kast arandığına ilişkin bir ifade mevcut değildir. VUK m. 359/ç ile düzenlenen fiillerde de kanun koyucunun özel kast arandığı, madde metninin lafzından açıkça ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple m. 359/ç bendindeki suç fiilleri, tüm kast dereceleri ile işlenebilecektir.

D. Suçun Yaptırımı

VUK m. 359/ç’de belirtilen fiilleri işleyenler 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Kanun koyucunun bu fiilleri

²⁷ Kızılot / Kızılot, s. 526; Şenyüz, 2017, s. 424.

²⁸ Şenyüz, 2017, s. 424.

²⁹ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 326; Kızılot / Kızılot, s. 525; Donay, s. 99.

³⁰ Şenyüz, 2017, s. 425.

VUK m. 359/b'de sayılan ve aynı cezayı öngören kaçakçılık fiilleri ile benzer ağırlıkta gördüğü söylenebilir.

II. YARGILAMA KOŞULU

Vergi kaçakçılığı suçunun yargılaması, diğer suç tiplerinde olduğu gibi, ceza yargılaması esaslarına göre, başka bir ifadeyle Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) hükümlerine göre yapılacaktır³¹. Bu bakımdan Cumhuriyet Savcısının suçun işlendiğini öğrenmesi (CMK m. 160) üzerine başlatacağı soruşturma evresi ve ceza mahkemesi tarafından iddianamenin kabulü ile başlayan kovuşturma evresi (CMK m. 175) yürütülecektir.

Bu evrelerde uyulacak olan genel hükümlerin yanında vergi kaçakçılığı suçunun cezalandırılmasında kabul edilen özel usul VUK'un 367. maddesinde düzenlenmiştir³². Maddeye göre; inceleme sırasında vergi kaçakçılığı fiillerinden birini işlediği tespit edilenler hakkında düzenlenecek olan ilgili rapor değerlendirme komisyonu mütalaa alınmadan davanın açılması kovuşturma evresine ilişkin yargılama şartını ihlal edecektir³³.

VUK'un 367. maddesi ile düzenlenen bu "mütalaa şartı" uygulamada³⁴ ve öğretide muhakeme/dava şartı olarak nitelendirilmektedir³⁵. Mütalaa şartının düzenlenme amacı, vergilendirme işlemlerinin teknik bir boyuta sahip olması dolayısıyla uzman görüşüne ihtiyaç

³¹ Donay, s. 13.

³² Karakoç, s. 331.

³³ Doğan Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş", **İzmir Barosu Dergisi**, Y. 81, Sa. 2, 2016, s. 18.

³⁴ Yargıtay 11. CD, E.2017/9912, K.2021/3920; "usulüne uygun şekilde mütalaa verilip verilmeyeceği sorularak sonucuna göre karar verilmesi gerekir." Yargıtay 11. CD, E.2020/1934, K. 2021/215; "usulüne uygun şekilde mütalaa alınıp dava şartı yerine getirildikten sonra yargılamaya devamlı hüküm kurulması gerektiğinin..." Yargıtay 11. CD, E.2019/5117, K.2021/1572; "mütalaa'nın varlığının kabulü ile dava şartının başlangıçta gerçekleştiği..." değerlendirilmiştir.

³⁵ Donay, s. 72; Hüsamettin Uğur, "Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)", **Terazi Hukuk Dergisi**, C. 8, Sa.88, 2013, s. 34; Mehmet Taştan, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Adalet Yayınevi, Konya, 2015, s. 16.

duyulması ve bu yolla mükelleflerin haksız müdahalelerden korunacağı düşüncesine dayandırılmaktadır³⁶.

Ayrıca Cumhuriyet Başsavcılığı da vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği izlenimini veren bir hali herhangi bir şekilde öğrendiği takdirde hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmek zorundadır (VUK m. 367/2).

İki durumda da kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine bağlanmıştır.

Burada değerlendirilmesi gereken konular; inceleme raporu, vergi suçu raporu ve mütalaa kavramıdır. Vergi incelemesi, VUK'un 134 ve devamı maddelerine göre yapılan bir vergi denetim müessesesidir³⁷. İnceleme yapmaya yetkili olanlar öngörülen usule göre yapacakları inceleme sonuçlarını "vergi inceleme raporu" ile tespit ederler. Bununla birlikte yapılan incelemelerde vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair bir tespitle bulunulursa uygulamada "vergi suçu raporu" olarak adlandırılan bir rapor daha düzenlenmektedir³⁸. VUK m. 140/6 uyarınca; Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce kıdemli Vergi Müfettişlerinden oluşturulan rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir. Diğer vergi inceleme elemanlarının düzenleyeceği vergi inceleme raporları ise GİB merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

Bu hükümler VUK'un 367. maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde hem inceleme elemanlarının suç fiilini tespiti halinde düzenleyecekleri raporlar hem de doğrudan Cumhuriyet savcısının talebi üzerine başlanan inceleme sonucunda düzenlenecek raporlar, ilgili rapor değerlendirme kurulunun değerlendirmesine sunulacaktır. Bu

³⁶ Mümin Güngör, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü", **TAAD**, Y. 11, Sa. 44, 2020, s. 279.

³⁷ Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015.

³⁸ Bekir Baykara, "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", **Vergi Dünyası**, Y. 23, Sa. 273, 2004, s. 14.

kurulun değerlendirmesi mütalaa olarak kabul edilmektedir. Mütalaa'nın her suç ve fail açısından ayrıca düzenlenmesi gerekmektedir³⁹.

Genel kuralları yukarıda açıklanan mütalaa şartı, 7318 sayılı kanun ile (ç) bendi açısından esnetilmiştir.

VUK m. 367'ye eklenen 4. fıkra ile; *“359. maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.”* hükmü kabul edilmiştir.

Maddeye göre; (ç) bendinde sayılan vergi kaçakçılığı fiillerinin vergi incelemesi esnasında öğrenilmesi halinde inceleme sonuçlanmadan derhal rapor hazırlanacak ve değerlendirme komisyonuna bildirilecektir. Rapor değerlendirme komisyonu da hazırlayacağı mütalaa'yı Cumhuriyet Başsavcılığına bildirecektir.

Öte yandan, Cumhuriyet savcısının bu suçun işlendiği izlenimini veren bir hali herhangi bir şekilde öğrendiği takdirde, hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmek zorunluluğu olup olmadığı açık değildir. Kanımızca bu halde Cumhuriyet savcısının inceleme talep etme zorunluluğu olmamakla birlikte suçun işlendiğine ilişkin izlenim edindiğinden bahisle ilgili vergi idaresine bildirim yaparak yukarıda açıklanan usulle rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa'sını talep etmesi gerekecektir. Nitekim madde metninden de anlaşılacağı üzere mütalaa'nın bildirilmesi zorunlu görünmektedir.

³⁹ Yargıtay 11. CD, E.2017/11484, K.2021/2892; *“bu suçla ilgili verilen mütalaa bulunmadığı, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma eylemlerinin birbirinden bağımsız ve ayrı suçları oluşturduğu...”* Yargıtay 11. CD, E.2017/14860, K.2021/1100; *“mütalaa'ya aykırı olarak “sahte fatura düzenleme” suçundan kamu davası açıldığı, ancak bu suçla ilgili verilen mütalaa bulunmadığı...”* değerlendirilmiştir.

Bu bakımdan (ç) bendindeki fiiller için mütalaa şartının kaldırılmadığı açıktır. Ancak diğer vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine bağlanmamıştır. Dolayısıyla incelemeye başlansın veya başlanmasın, ilgili mütalaa, kamu davasının açılabilmesi için yeterli olacaktır. Başka bir ifadeyle, kanımızca mütalaa muhakeme şartı olmaya devam etmekte ancak (ç) bendine ilişkin mütalaa, inceleme sonucuna bağlanmamaktadır. Böylelikle inceleme tamamlanmaksızın veya hiç yapılmaksızın mütalaa düzenlemesi usulü tanınmıştır.

III. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi kaçakçılığı suçu, devletin mali menfaatlerinin korunması maksadıyla VUK içerisinde düzenlenmiş olan 359. maddedeki hareketlerin vergi ziyaından bağımsız olarak meydana getirilmesiyle işlenebilen ve ihlali halinde hapis cezası ile koruma altına alınmış olan bir suç tipidir. Mahiyeti ve kapsamı çeşitli düzenlemelerle değişmiş olmasına karşın en son 1998 tarihli 4369 sayılı Kanun ile günümüzdeki halini temel olarak almıştır. Bundan sonra 2009 yılında 5904 sayılı kanun ile (a) bendinin cezasının alt sınırı artırılmış, bu düzenleme haricinde bir değişiklik günümüze kadar yapılmamıştır. En son 29 Nisan 2021 tarihinde 7318 sayılı kanun ile önemli bir ekleme yapılmış ve yeni bir bent (ç) içerisinde ayrı bir vergi kaçakçılığı suçu düzenlenmiştir.

7318 sayılı kanunun geneli değerlendirildiğinde akaryakıt piyasasına ilişkin düzenlemelerin ağırlık taşıdığı söylenebilir. Kaldı ki kanunun genel gerekçesinde de bu husus ifade edilmiş ve VUK içerisinde yapılan değişikliklerin tamamının akaryakıt piyasası ile ilişkisine değinilmiştir.

Düzenlenen yeni suç fiilleri ile güdülen esas amaç, kaçak alınan akaryakıtın gizlenmesini engellemektir. Bununla birlikte, alınan ve/veya satılan akaryakıtla ilişkin fatura vb. belgelerin düzenlenmesi suretiyle akaryakıt kaynaklı olarak ödenmesi gereken vergilerin ziyaa uğratılmasının önlenmesinin hedeflendiği de belirtilmiştir. An-

cak tabii ki, yapılan düzenleme ile genel gerekçedeki gibi bir suç tanımlaması yapılmadığı için maddenin uygulaması esas amacını aşmaktadır.

VUK'un 359. maddesine eklenen (ç) bendi ile getirilen hareketlerin maddi konusunu ödeme kaydedici cihazlar oluşturmaktadır. Bunlar kanunda, Bakanlık tarafından belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller olarak tanımlanmıştır. Bu bakımdan belirlenmiş şartları taşımayan cihazların kullanılması mümkün olmayacak; kullanıldığı takdirde ise kanundaki fiillerin işlenmesi bu suçu oluşturmayacaktır.

Bu fiillere ilişkin uygulamaların, başka bir ifadeyle ödeme kaydedici cihazlar ile bunların taşınması gereken şartların tebliğ ile düzenlenmiş olmasının, suçların kanuniliği ilkesi ile çeliştiği ileri sürülebilir. Ancak kanımızca teknolojik değişiklikler ve gelişmeler ile yeni ekonomik durumların ortaya çıkmasının hızı karşısında uygulamaya ilişkin kuralların kanun ile düzenlenmesi, bu suçun güncelliğini ortadan kaldıracaktır. Bu açıdan kanunilik ilkesinin, maddede belirlenmiş olan objektif unsurlar dâhilinde değerlendirilmesi daha isabetli olacaktır. Nitekim tebliğ ile yeni bir ödeme kaydedici cihaz türü kullanma zorunluluğunun getirilmesi, bu ödeme kaydedici cihaz üzerinde suçun işlenemeyeceği anlamına gelmemektedir. Bu sebeple tebliğ ile uygulamaya ilişkin yapılan düzenlemelerin kanunilik ilkesinden sapma oluşturmayacağı değerlendirilmiştir.

Suçun objektif unsurlarından kasıt, suçun tipikliğinin maddi unsurları olmaktadır. Bu açıdan özellikle suç ile ilgili hareket ve neticelerin belirlenmesi önem taşımaktadır. VUK'un m. 359/ç bendindeki hareketlerin mühür kaldırmak, donanım veya yazılımı değiştirmek; sistemlere müdahale ederek, kayıt alınmasını engellemek; kaydedilen bilgileri değiştirmek veya silmek; iletilmesi gereken bilgilerin iletilmesini önlemek veya gerçeğe aykırı iletilmesini sağlamak şeklinde icrai nitelikte oldukları değerlendirilmiştir. Bu fiillerden sistemlere müdahale ederek, kayıt alınmasını engellemek fiili neticeli olarak de-

đerlendirilmiřtir. Dolayısıyla kayıt almayı engellemeyen müdahalelerin bu suçu oluşturmayacağı kabul edilmelidir. Ancak tabii ki yapılan müdahale ile donanım veya yazılımın değiştirilmesi fiilinin işlenmesi söz konusu olabilecek; bu da tek suç esasđ gereğince cezalandırma açısından bir önem arz etmeyecektir.

Son tahlilde, kanun koyucunun gelişen teknoloji ve ödeme yöntemleri neticesinde meydana gelebilecek yeni ihlal yöntemlerinden birini daha engelleme ihtiyacı duyduğu; bu sebeple de devlet hazinesini korumak maksadıyla haklı olarak vergi kaçağcılığı suçunun kapsamını genişlettiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak bu yerine getirilirken, mütalaa şartının yumuşatılması tartışma yaratabilecektir. Bu bakımdan mütalaanın vergi incelemesi sonuçlanmaksızın hazırlanması, derinlemesine araştışma yapılmadan iddianamenin hazırlanması sonucunu doğurabilecektir.

KAYNAKÇA

- Arat, Tugay / Ergöl, Nesip. **Temel Bilgisayar Eğitimi**, Eğitim Yayınevi, Konya, 2019.
- Baykara, Bekir. "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", **Vergi Dünyası**, Y. 23, Sa. 273, 2004, s. 7-16.
- Candan, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.
- Donay, Süheyl. **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta, İstanbul, 2008.
- Edizdoğan, Nihat / Taş, Metin / Çelikkaya, Ali. **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007.
- Ela, Hatice. **Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge**, Seçkin, Ankara, 2021.
- Güngör, Mümin. "Vergi Kaçağcılığı Suçunun Takip Usulü", **TAAD**, Y. 11, Sa. 44, 2020, s. 269-299.
- Hafızoğulları, Zeki / Özen, Muharrem. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükmeler**, US-A Yayıncılık, Ankara, 2019.
- Karakoç, Yusuf. **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

- Kızılot, Şükrü / Kızılot, Zuhâl. **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.
- Mutluer, M. Kamil / Dayanç Kuzeyli, N. Nilay. **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2019.
- Özbek, Veli Özer / Doğan, Koray / Bacaksız, Pınar. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.
- Özcan, Onur. **Vergi Suçları**. Seçkin Yayınları, İstanbul, 2015.
- Özen, Mustafa. **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.
- Özgenç, İzzet. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- Sarıcaoğlu, Ercan. **Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.
- Soydan, Başar. **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015.
- Şenyüz, Doğan. "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş", **İzmir Barosu Dergisi**, Y. 81, Sa. 2, 2016, s. 13-50.
- Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.
- Taştan, Mehmet. **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Adalet Yayınevi, Konya, 2015.
- Uğur, Hüsamettin / Elibol, Mert. **Vergi Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- Uğur, Hüsamettin. "Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalâa (VUK m. 367)", **Terazi Hukuk Dergisi**, C. 8, Sa.88, 2013, s. 34-43.
- Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Rehberi, <https://asmmmo.org.tr/userfiles/others/files/Mvzt/Gh/16/YNOKCR.pdf>, Erişim T. 14.06.2021.

YARARLANILAN YARGI KARARLARI

- Yargıtay 11. CD, E.2017/11484, K.2021/2892.
- Yargıtay 11. CD, E.2017/14860, K.2021/1100.
- Yargıtay 11. CD, E.2017/3967, K.2021/1763.
- Yargıtay 11. CD, E.2017/8539, K.2021/481.
- Yargıtay 11. CD, E.2017/9912, K.2021/3920.
- Yargıtay 11. CD, E.2019/5117, K.2021/1572.
- Yargıtay 11. CD, E.2019/5505, K.2021/260.
- Yargıtay 11. CD, E.2020/1934, K. 2021/215.

Yargıtay CGK, E.2002/28, K.2002/179.

YARARLANILAN MEVZUAT

- 1961 tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 1980 tarihli ve 2365 Sayılı 4/1/1961 Gün ve 218 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına ilişkin Kanun.
- 1984 tarihli ve 3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun.
- 1998 tarihli ve 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- 2004 tarihli ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu.
- 2004 tarihli ve 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu.
- 2008 tarihli ve 5728 Sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.
- 2013 tarihli ve 426 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- 2017 tarihli ve 483 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- 2018 tarihli ve 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.
- 2021 tarihli ve 527 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- 2021 tarihli ve 7318 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.