



Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Konusu ve Konunun Bir Niteliği Olarak İğfal Kabiliyeti

Altan Rençber¹ 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 07.11.2022

Düzeltilme : 05.03.2023

Kabul : 18.03.2023

Yayın : 30.06.2023

iThenticate benzerlik oranı: %13

JEL Kodu:

K3, K34

Anahtar Kelimeler:

Vergi Hukuku, Vergi

Ceza Hukuku, Vergi

Kaçakçılığı Suçları

Ö Z

Suçun konusu üzerine derinlemesine bir inceleme yaparak tespit edilen hususları vergi ceza hukukuna uygulamayı amaçlayan bu makale temelde iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde suç genel teorisi açısından suçun maddi ve hukuki konusu kavramları incelenecek ve tehlike suçu zarar suçu ayrımı değerlendirilecektir. İkinci bölümde ise birinci bölümde yapılan tespitler vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak ve vergi kaçakçılığı suçlarının maddi ve hukuki konusu, zarar ve tehlike suçu ayrımları da dikkate alınarak incelenmeye çalışılacaktır. İkinci bölümün devamında ise suçun maddi konusunun bir özelliği olan “iğfal kabiliyeti” kavramı ve devamında da suçun konusu üzerinde gerçekleştirilen bazı sahtecilik fiilleri vergi kaçakçılığı suçları ve özel usulsüzlük kabahatleri bağlamında değerlendirilecektir.

Citation: Rençber, A. (2023). “Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Konusu ve Konunun Bir Niteliği Olarak İğfal Kabiliyeti”. *International Journal of Public Finance*. 8(1), 145-166. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1200508>

The Subject of Tax Evasion Offenses and the Ability to Deceive as a Feature of Subject the Ability to Deceive in the Subject of Tax

ARTICLE INFO

Submitted : 07.11.2022

Revised : 05.03.2023

Accepted : 18.03.2023

Available : 30.06.2023

ABSTRACT

This article, which aims to apply the issues determined by making an in-depth analysis on the subject of the crime, basically consists of two parts. In the first art, the material and legal concepts of crime will be examined in terms of the general theory of crime and the distinction between

¹ Assoc. Prof. PhD., İstanbul University, Department of Fiscal Law, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3687-1858>, altanrençber@istanbul.edu.tr

iThenticate similarity score: 13%

JEL Codes:
K3, K34

Keywords:
Tax Law, Turkish Tax Crimes, Tax Evasion Offences

endangerment and damage offences will be evaluated. In the second part, the determinations made in the first part will be applied to tax evasion crimes and the material and legal subject of tax evasion crimes will be tried to be examined by taking into account the distinctions of endangerment and damage offences. In the continuation of the second part, the concept of "seduction ability", which is a feature of the material subject of the crime, and then some forgery acts on the subject of the crime will be evaluated in the context of tax evasion crimes and special irregularities.

Extended Summary

Although the "Subject of the Crime", which is defined as the person or thing on which the crime is committed in its simplest definition, is conceptually among the material elements of the crime, it is a subject that is given less importance and discussed less than the other elements of the crime.

However, it is understood that the subject is important when it is considered that even the penal laws are systematically arranged in books, parts and chapters, taking into account the subject of the crime. In addition, the determination of the subject of the crime, the application of the reasons for the increase and decrease, and the importance and value of the subject of the crime are also of great importance when determining the penalty. In this context, in this article, the subject of crime was examined in depth in the context of criminal theory and the results were tried to be applied to tax criminal law.

The first determination made is actually related to the general theory of crime. In the distinction of danger/harm crime, it has been determined that the search for the material subject of the crime to be damaged or endangered does not give a logical result except for classical crimes, and in this context, it has been determined that the material subject of the crime should be examined in a way that includes the concept of "rechtsgutobjekt", which can be translated as the subject of legal value.

In tax criminal law, especially in the context of tax evasion crimes, the subject of the crime is a subject that is not discussed in most of the works due to some presuppositions, on which there is little discussion. However, in the context of tax evasion crimes, what/what the subject of the crime is, the qualifications that the subject of the crime should have, in other words, whether the document used in the crimes of issuing and using fake documents from tax evasion crimes should have the ability to seduce is highly controversial. Then, these determinations were applied to tax law, and it was tried to determine what the material subject of the crime is in tax evasion crimes and whether these crimes are danger crimes or damage crimes. It has been observed that these determinations are much different than the determinations in the doctrine.

When article 359 of the Tax Procedure Law is examined, it is seen that the material subject of the Tax Evasion Crimes is not clearly specified, and there are issues that may cause controversy in the text of the article. Accordingly, in subparagraph a of article 359, it is stated that the book records and documents "kept or prepared according to tax laws" and subparagraph b "kept or prepared in accordance with tax laws" are the material subject of tax evasion crimes. In this context, it should be noted that the authority given to the Ministry of Treasury and Finance to abolish the obligation to keep and regulate the books, which are

required to be kept and arranged in accordance with the tax laws, which is included in the repetitive Article 257 of the Tax Procedure Law, is also contrary to the principle of legality of crimes and penalties in Article 38 of the Constitution.

In the last part of the article, "seduction ability", which is a characteristic of the material subject of the crime, was examined and it was determined that there should be seduction ability in tax evasion crimes. Finally, it has been emphasized that forgeries such as notarization, which are made on the invoices, not on the content, are not enough to make that invoice fake, and even a special irregularity penalty should not be imposed in such cases. In order to reach the conclusions in the article, besides the sources related to the general theory of punishment, the decisions of the Supreme Court and the Council of State were also used.

1. Giriş

En basit tanımıyla suçun üzerinde gerçekleştiği kişi veya şey olarak tanımlanan "Suçun Konusu" kavramsal olarak suçun maddi unsurları arasında yer alsa da suçun diğer unsurlarına nazaran daha az önem verilmiş ve üzerinde daha az tartışılmış olan bir konudur. Ancak ceza kanunlarının dahi sistematik olarak kitap, kısım ve bölümler halinde düzenlenmesinin suçun konusu dikkate alınarak da yapıldığı düşünüldüğünde konunun önemli olduğu anlaşılmaktadır. Bunun yanında suçun konusunun tespiti, artırma ve eksiltme sebeplerinin uygulanması, ceza belirlenirken suçun konusunun önem ve değerinin de dikkate alınacak olması gibi nedenlerle de büyük öneme sahiptir. Vergi ceza hukukunda özellikle de vergi kaçakçılığı suçları bağlamında suçun konusu ise üzerinde çok az tartışmanın yapıldığı genellikle bazı ön kabuller sebebiyle çoğu eserde incelenmeyen bir konudur. Oysaki vergi kaçakçılığı suçları bağlamında suçun konusunun ne/neler olduğu, suçun konusunun sahip olması gereken nitelikler bir başka anlatımla vergi kaçakçılığı suçlarından sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında kullanılan belgenin iğfal kabiliyetine sahip olup olmaması gerektiği hususları oldukça tartışmalıdır.

2. Genel Olarak Suçun Konusu

Vergi Kaçakçılığı suçlarında suçun konusunun ne olduğu kavrayabilmek için öncelikle ceza hukuku açısından suçun konusunun ne olduğu değerlendirilmelidir.

Suçun konusunu tanımlamadan önce birbirine benzer iki kavramın birbirinden ayırt edilmesinde makalenin konusunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından fayda bulunmaktadır. Bu kavramlardan ilki ve inceleme konumuz hareketin yönelmiş olduğu ve suç tipinde belirtilmiş olan konu, suçun maddi konusudur. Diğer kavram ise suç tipinin sevkinde esas fikir, yani suçun hukuki konusu – bir başka deyişle korunan hukuki yararadır. Bu makalenin de konusunu oluşturan hareketin yönelmiş olduğu konu suç tipikliğinde bir unsur iken, korunan hukuki yararın böyle bir niteliği bulunmamaktadır (Önder, 1991: 45)². Korunan hukuki yarar dış dünyada elle tutulur maddi varlıklar olarak değil,

² "Gerçekten toplumda yaşayan kişilerin hayat hakkından söz edildiğinde ve bunun ceza müeyyidesi ile korunmasının bir ihtiyaç olduğu açıklandığında, kişilerin hayat hakkı korunan hukuki yararadır. Somut

toplumdaki güvenliğe, sükuna ve var olmanın onuruna dayanan toplumsal düzenin manevi değerleridir (Yurtcan, 2019: 496)³. Buna karşılık hareketin konusu, üzerinde tipe uygun hareketin icra edilmiş olduğu maddi açıdan var olan gerçek bir konudur (Özgenç, 2020: 220; Koca & Üzülmmez, 2018: 118-119)⁴. Bir başka anlatımla korunan hukuki değer, suçun işlenmesiyle ihlal edilmekteyken, suçun maddi konusuna ise zarar verilmekte veya suçun konusu tehlikeye maruz bırakılmaktadır (Özgenç, 2020: 221).

En basit anlamıyla suçun konusu “eşya veya şahsın fiziki maddi yapısıdır.” (Özgenç, 2020: 219; Dönmezer & Erman, 1997: n.470; Koca & Üzülmmez, 2018: 118) Suç teşkil eden her hareketin mutlaka bir konusu olmak zorundadır (Gökçen, 2018: 180; Önder, 1991: 46)⁵.

Bazı hallerde suç tipinde konuyu bir nesnenin oluşturduğu açıkça ifade edilmektedir. Örneğin belgede sahtecilik suçunda “belge”, hırsızlık suçunda “taşınır bir mal” konuyu oluşturmaktadır⁶.

Suçun işlenmesi konuya ya bir zarar vermekte ya da onu bir tehlikeye uğratmaktadır (Gökçen, 2018: 183). Bu bağlamda suçun konusu, işlenen fiilin suçun konusunu tehlikeye atması veya suçun konusunu zarara uğratmasının gerekli olması açısından zarar suçları ve tehlike suçları olarak bir ayrıma tabi tutularak incelenmektedir⁷.

Zarar suçlarında gerçekleşen tipe uygun hareketler, hareketin konusunu zarara uğratmaktadır (Özgenç, 2020: 221; Gökçen, 2018: 183). Bu illa parasal bir değer kaybı olarak değil genel anlamda işlenen fiilin yol açtığı çıkar kaybı, kötü sonuç veya ziyan şeklinde düşünülmelidir. Bu bağlamda örneğin hırsızlık suçu bir zarar suçudur. Bu suçların kanuni tanımında başkasına ait eşyanın yani suçun konusunun faile geçmesi

adam öldürme fiilinde ise, ölen kişinin hayat hakkı, harekete karşı korunan yararadır, yani hareketin yönelik olduğu konudur.” Bu noktada yazara katılmadığımızı kasten öldürme suçunun konusunun yaşam hakkı değil “yaşayan insan” olduğunu belirtmek gerekmektedir.

³ Örneğin belgede sahtecilik suçunun hukuki konusu “kamu güveni”dir: Yargıtay 21. CD. E.2015/6787, K.2016/4824, T.30.05.2016.

⁴ Bir başka örnek ise hakaret suçu olabilir. Hakaret suçunun konusu, hakaret edilen kişinin şerefidir, bu suça ilişkin tanımla korunan hukuki değer ise, genel olarak kişilerin şerefli onurlu ve saygın olmasıdır. Çevreyi kirlenme suçlarının konusu ise çevreyi oluşturan toprak su ve havadır. Ancak bu suçlarda korunan hukuki değer kişilerin sağlıklı ekolojik ve dengesi bozulmamış bir çevrede yaşama hakkıdır.

⁵ Aksine görüşler olduğunu da belirtmek gerekmektedir. Ancak bu düşüncede olan yazarlar konusuz suçlara bir örnek göstermemektedirler: Nevzat Toroslu, *Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukuki Konusu*, Savaş, Ankara, 2019. Ayrıca bkz: Önder, s.46: “Hareket suçlarında veya diğer ifade ile şekli suçlarda, genellikle hareketin yapılması ile netice de meydana geldiği için, bu tip suçlarda hareketin konusunun bulunmadığı fikri egemendir. Burada yanlış anlamaya engel olmak için bir açıklama yapalım, bu tip suçlarda hareketin konu olmamakla beraber, korunan hukuki yarar bu suçların konusunu oluşturur. Suç tipleri maddi suç şeklinde ise normda daima hareketin yönelik olduğu konuyu bulunması ve bunun gösterilmiş olması gerekmektedir.”

⁶ Aşağıda ayrıntısıyla inceleyeceğimiz vergi kaçakçılığı suçlarında da “defter ve kayıtlar” ve “defter kayıt ve belgeler” denerek konu tespit edilmiştir.

⁷ Bazı suçlar hem bir zarar suçu hem de bir tehlike suçu niteliğinde olabilir. Kasten öldürme suçunun “yangın, su baskını, tahrip, bastırma veya bombalama ya da nükleer biyolojik veya kimyasal silah kullanmak suretiyle” işlenmesi (TCK md. 82/1-c) bu bakımdan örnek olarak gösterilebilir: Özgenç, s.221.

şeklinde bir zararın ortaya çıkması gerekmektedir (Koca & Üzülmöz, 2018: 120). Benzer şekilde kasten veya taksirle öldürme ya da yaralama suçlarında da parasal bir değer kaybı ortaya çıkmamaktadır.

Belirtmek gerekir ki zarar suçları, ancak neticenin arandığı suçlar olabilmektedir. Fiilin işlenmesiyle tamamlanan hakaret ve iftira gibi suçlar zarar suçu niteliğinde olamazlar (Özgenç, 2020: 221).

Ancak tehlike suçlarında durum daha farklıdır. Burada işlenen fiille suçun kanuni tanımında gösterilen hareketin konusu bakımından tehlikeye sebebiyet verilmesi yeterlidir. Bu suçlarda kanun koyucu bazı hukuki değerleri daha etkin bir şekilde koruyabilmek için, suçun konusu üzerinde herhangi bir zarar tehlikesinin-ihhtimalinin meydana gelmesini failin cezalandırması açısından yeterli saymıştır (Koca & Üzülmöz, 2018: 120; Gökçen, 2018: 183).

Tehlike suçları kendi içinde de ayrıma tabi tutulmuştur. Soyut tehlike suçları ve somut tehlike suçları şeklinde yapılan bu ayrıma göre soyut tehlike suçları suçun kanuni tanımında yer alan hareketin işlenmesinin o suçun oluşması bakımından yeterli olduğu suç tiplerini ifade etmektedir. Suçun konusu üzerinde gerçekten bir tehlikenin meydana gelmiş olması aranmamaktadır (Özgenç, 2020: 221). Bu suçlarda, belirlenmiş hareketlerin suçun konusu açısından genel olarak tehlike yarattığı kabul edilmektedir ancak fiilin tehlikeliliği tipikliğin bir unsuru değildir. Tehlikelilik sadece kanun koyucuyu bu fiili suç olarak düzenlemesi bakımından motive edici bir husustur. Hâkim somut olay açısından suçun konusunun tehlikeye düşüp düşmediğini araştırmaz. Terk, suç işlemeye tahrik ve yalan tanıklık suçları bu niteliktedir (Koca & Üzülmöz; 2018: 121).

Somut tehlike suçlarında suçun kanuni tanımında gösterilen fiilin işlenmesinin yanında, bu fiilin suçun konusu bakımından gerçekten bir tehlikeye sebebiyet verip vermediği araştırılmaktadır. Ayrıca somut tehlike ile failin icra ettiği hareket arasında bir illiyet bağının olması da gerekmektedir (Özgenç, 2020: 222; Koca & Üzülmöz; 2018: 121; Gökçen, 2018: 184).

TCK md. 170'te yer alan genel güvenliğin kasten tehlikeye sokulması suçu örnek olarak gösterilebilir. Genel güvenliğin kasten tehlikeye sokulması suçu açısından yargı mercileri gerçekleştirilen fiil sonucunda "kişilerin hayat sağlığı veya malvarlığı bakımından" somut bir tehlikenin doğup doğmadığını değerlendirecektir (Gökçen, 2018: 184).

3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suçun Konusuna İlişkin Değerlendirmeler

3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Konu Açısından Tasnifi: Zarar Suçu/Tehlike Suçu

Vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için vergi ziyanının ortaya çıkması aranmadığından, bir hal dışında vergi kaçakçılığı suçlarının tehlike suçu olduğu kabul edilmektedir. O tek hal ise "*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter,*

belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme” suçudur. Doktrinde genellikle bu suçun bir zarar suçu olduğu kabul edilmektedir (Öz & Armağan, 2018: 4; Candan)

Bu kabullere katılma kolay değildir. Zira bütün bu görüşler vergi kaçakçılığı suçlarının tehlike suçu mu yoksa zarar suçu mu olduğunu belirlemede vergi ziyanın ortaya çıkıp çıkmamasını aramaktadır. Oysaki yukarıda da ayrıntılı olarak bahsedildiği üzere bir suçun zarar suçu mu yoksa tehlike suçu mu olduğunu tespit ederken hareketin suçun konusunu üzerinde bir zarar gerçekleştirip gerçekleştirmediğine bakılmalıdır. Vergi kaçakçılığı suçlarının konusu ise vergi ziyaı değil, defter, kayıt veya belgelerdir.

Ancak bu kabulde de ceza teorisi açısından oldukça büyük bir sorunun ortaya çıktığını belirtmek gerekmektedir. Yukarıda, özellikle de güncel ceza genel kitaplarına atıfla yapılan tespitlerde her zaman bir suçun tehlike suçu mu yoksa zarar suçu mu olduğunun belirlenmesinde suçun maddi konusu üzerinde bir zarar meydana gelmesi veya tehlikenin ortaya çıkması gerektiğinin arandığı görülmektedir. Ancak bu tespit sahtecilik suçlarının çoğunda olduğu gibi vergi kaçakçılığı suçlarına da uymamaktadır. Zira örneğin sahte belge düzenleme/kullanma suçunda sahte olarak düzenlenmiş olan belge herhangi bir zarar görmemekte veya tehlikeye de uğramamaktadır (Tezcan vd., 2022: 1077).⁸ Aynı şekilde muhasebe hilesi yapma suçunda hesap ve kayıtların uğramış olduğu herhangi bir zarar bulunmamaktadır.

Bu nedenle özellikle çoğu ceza hukuku genel hükümler kitabında yer alan ve bu çalışmanın ilk bölümünde paylaşılmış olan; bir suçun zarar suçu mu yoksa tehlike suçu mu olduğunu belirlemede suçun maddi konusunun esas alınması gerektiğine ilişkin görüşler her suç açısından makul ve mantıklı bir sonuç ortaya çıkarmamaktadır. Gerçekten yukarıda verilen örnekler üzerinden yapılan değerlendirmelerde hep klasik suçlar inceleme konusu edildiği için belirli tutarlılığa varılmış olsa da bu yapılan değerlendirmeler de aslında hareketin fiilen yöneldiği değer üzerinden yapılmaktadır. Bu nedenle ister maddi konu ister suçun konusu görüşü ele alınsın fiili saldırının gerçekleştiği konu üzerinden yapılan bu ayırım bütün tüm suçları kapsayan bir sonuca bizi ulaştıramamaktadır. (Keçecioğlu, 2021: 448).

Bu nedenle de aslında zarara uğratılan ve tehlikeye düşürülen bir maddi konunun bulunmadığı bu tip suçlar zarar ve tehlike suçu ayırımına elverişli değildir. (Keçecioğlu, 2021: 450).

Vergi kaçakçılığı suçları açısından konuyu ilgilendiren en önemli durum ise hukuki konunun koruma altına aldığı obje ile maddi konunun birbirinden farklı olması halidir. Bu durumda zarar ve tehlike suçu ayırımının nasıl yapılması gerektiği oldukça belirsiz ve mevcut haliyle net bir sonuca varmaktan uzaktır. Özellikle de sahtecilik suçları açısından farklı bir teoriye ihtiyaç bulunmaktadır.

⁸ Özel belgede sahtecilik suçlarında suçun maddi konusunu resmi belge olmayan, kanun gereği resmi belge sayılmayan ve belge tanımına uyan her türlü yazı parçası oluşturur. Dilekçe, sözleşme, satış temsilcisinin düzenlediği kayıt formu, müstahsil makbuzu, ödeme belgesi, fazla mesai belgesi bu kapsamda değerlendirilebilir.

İncelendiğinde görülmektedir ki bazı zarar suçlarında kanunda gösterilen tipik neticenin gerçekleştirilmesine ve suçun maddi konusu üzerinde etki meydana getirilmesine rağmen suç tipiyle koruma altına alınmış obje zarara uğramamaktadır. Bunun en temel örneği ise sahte belge düzenleme suçudur. Zira sahte belge düzenlenmesi hareketi ile kanunda gösterilen tipe uygun neticenin ortaya çıkmakta ancak bu belgenin hukuken korunan obje olmadığı için belgenin zarara uğraması gerekmemekte, zarar ve tehlikeye uğrayan obje olmamaktadır. Bu kapsamda Türk Hukuku'nda ve dolayısıyla vergi ceza hukukunda suçun konusu kavramı tanımlanırken Alman Hukuku'nda yer alan ismiyle, hukuki değer konusu olarak tercüme edilebilecek "rechtsgutobjekt" kavramına verilen anlamların suçun konusuna da yüklenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda suçun konusu, "rechtsgutsobject" kavramını da içerir bir şekilde tanımlandığında suçun konusu hala aslında somut bir objedir. Bu obje zarar ve tehlikeye uğratılabilecektir. Bu noktada hukuki değer açısından koruma altına alınmış ve korunan hukuki değere uygun davranılması talebi bu objeye özen gösterilmesine bağlanmıştır. Ancak suçun maddi konusu "tatobjekt" hukuki değer korumaya aldığı bir objeden söz edilmeksizin somut hareketin yöneldiği, üzerinde gerçekleştiği bir insan veya şey olabilir. Örneklendirecek olursak memuriyet görevini yaparken saldırıya uğrayan bir memur esasen suçun maddi konusunu oluşturmaktadır. Ancak bu memur görevinin yerine getirilmesi engellenmek amacıyla zarara uğratılıyor ise bu memur esasen hukuki değer objesi haline gelmektedir (Keçecioglu, 2021: 450).

Görüldüğü üzere maddi konunun anlamını kaybettiği tüm durumlarda zorunlu olarak hukuki konunun tehlikeye veya zarara düşürülmesinin aranması gerekmektedir. Bu ise korunan hukuki değere uygun davranılması talebinin maddi konuya özen gösterilmesine bağlanmasıyla mümkün olacaktır. Zira "sahte olarak düzenlenmiş olan belgenin" tehlikeye veya uğramış olmasından bahsedilemez. Burada zarara uğramış olan belge değil, kamunun güvenidir⁹. Maddi konu yani belgeye gösterilecek özen, korunan hukuki değere uygun davranılması da kapsamaktadır. Yine belgede sahtecilik suçlarında hukuken geçerli olan belge üzerinde yapılan bir sahtecilik varsa, suçun maddi konusu kriteri işe yarayabilmekte ve bu suç maddi konu zarara uğradığı için zarar suçu olarak tanımlanabilmektedir. Ancak suçun belgenin sahte olarak düzenlenmesi veya kullanılması suretiyle işlenmesinde belge tehlikeye veya zarara uğramaz. Bu sahtecilik ve gizleme suçunun işlenmesi ile ihlal edilen hukuki değer, hukuki ilişkilerin belgelerle sağlamlığının ve güvenliğinin sağlanmış olmasıdır. Bu nedenlerle de zarar ve tehlike suçlarını suçun konusunun etkileniş derecesi ve şekline bağlı olarak tanımlamak doğru değildir (Keçecioglu, 2021: 457)¹⁰.

⁹ "Evrakta sahtecilik suçlarının hukuki konusu kamu güvenidir. Belgelerin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi, gerçek bir belgeye ekleme yapılması, tamamen veya kısmen değiştirilmesi eylemlerinin kamu güvenini sarstığı kabul edilerek suç sayılmıştır." Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 2007/276, K.2007/55, T.06.03.2007.

¹⁰ Bu bağlamda TCK md 170'te yer alan Genel Güvenliğin Kasten Tehlikeye Sokulması Suçu iyi bir örnek teşkil edebilir. Suçun maddi konusunun esas alınması halinde bu suç bir zarar suçu suçun konusu açısından dikkate alındığında ise bir somut tehlike suçudur.

Tüm bu açıklamalar bağlamında Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen suçlar incelendiğinde öncelikle 359. maddede yer alan bazı suçların genel kabul aksine zarar suçu niteliğinde olduğu belirtilmelidir.

Gerçekten de incelendiğinde 359/a-2 ve b bentlerinde yer alan “*defter kayıt ve belgeleri tahrif etme*”, “*defter kayıt ve belgeleri yok etme*” ve “*defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koyma veya hiç yaprak koymama*” suçları zarar suçu olarak düzenlenmiştir. Bu suçların maddi konusu defter, kayıt ve belgelerdir ve suç serbest hareketle suçun konusunun zarara uğradığı yani neticenin meydana geldiği anda ortaya çıkmaktadır. Bu suçlarda ortaya bir vergi kaybının çıkması veya gerçekleştirilen hareketin vergiyi kayba uğratma tehlikesine sahip olup olmadığı incelenmez.

Gizleme suçu ve çift defter tutma suçu dışında VUK md. 359'da yer alan suçlar ise temelde sahtecilik suçu niteliğindedir. Bu suçların hiçbirinde suçun maddi konusunu oluşturan defter, kayıt ve belgelerin uğramış olduğu bir zarar veya maruz kaldığı bir tehlike bulunmamaktadır. Bu nedenle bu suçların tehlike suçu mu zarar suçu mu olduğuna karar verirken suçun hukuki değerinin konusunu zarara uğratmasının veya tehlikeye maruz bırakmasının aranıp aranmadığı incelenmelidir. Bu bağlamda ilk olarak Vergi Kaçakçılığı Suçları açısından suçun hukuki değerinin konusunun ne olduğu saptanmalıdır.

Türk doktrininde incelenebildiği kadarıyla vergi suçlarına ilişkin olarak herhangi bir hukuki konu tespiti yapılmamıştır. Korunan hukuki değere ilişkin ise farklı görüşler bulunmaktadır. Erman'a (Erman, 1988: 2) göre kaçakçılık suçları ile korunan hukuki değer devletin maddi menfaatleridir. Donay'a (Donay, 2018: 12) göre ise bu suçlar ile korunan hukuki değer devletin ekonomik yararadır (Yaltı Soydan, 2002: 51). Ancak bu görüşler Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçunun ortaya çıkması için vergi ziyanının arandığı dönemlere ilişkindir ve günümüze ışık tutmamaktadır.

Alman Hukuku incelendiğinde ise korunan hukuki değer, devletin ve vatandaşlarının düzenli bir vergi geliri elde etme menfaati ve devletin vergi alacağı hakkı olduğunun belirtildiği görülmektedir (Schafer vd. 2017: p.1087). Ancak Türkiye'de düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu ile Almanya'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu netice unsuru yönünden birbirinden farklıdır. Alman Vergi Düzeni Kanunu'nun 370. maddesine göre bu suçun oluşumu için kanunda belirtilen fiilleri işleminin yanında bu fiiller yoluyla ödenecek vergilerin azaltılması veya kişilerin kendisi veya başkası için haksız yere vergiyle ilgili çıkar sağlamış olması gerekmektedir (Rençber, 2017: 108). Bu nedenle Almanya'da yer alan vergi kaçakçılığı suçu, suçun hukuki konusunun tespiti açısından Türkiye'ye referans olabilecek nitelikte değildir. Zira Türkiye'de suçun oluşumu açısından ortaya herhangi bir vergi kaybının çıkmış olması aranmamaktadır.

Tam da bu nedenle vergi kaçakçılığı suçları arasında yer alan sahtecilik suçlarının, Türk Ceza Kanunu'nda yer alan sahtecilik suçlarından korunan hukuki değer açısından farklılaşmamaktadır. Zira vergi kaçakçılığı suçları oluşumu açısından vergi kaybının ortaya çıkmasına herhangi bir atıf yapılmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında da bu bağlamda korunan hukuki değer defter, kayıt ve belgelerin gerçekliğine dair var olan güvendir. Ayrıca bu suçta kamu güveni de korunmaktadır. Mükellefler sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyerek veya kullanarak veya muhasebe hilesi yaparak bu var olan güvene zarar verirler veya bu güveni tehlikeye uğratırlar. Burada hukuki değer açısından koruma altına alınmış olan obje defter kayıt ve belgelerdir ve korunan hukuki değere uygun davranılması talebi bu objeye özen gösterilmesine bağlanmıştır.

Bu bağlamda değerlendirildiğinde bu suçların de temelde “soyut tehlike suçu” olarak düzenlenmiş olduğu görülmektedir. Zira hareketin yapılması kanun koyucu açısından suçun oluşumu açısından yeterli sayılmış, suç tipinde somut bir tehlikenin varlığı veya ortaya bir zararın çıkmış olması aranmamıştır. Bu noktada madde başlığının “Vergi Kaçakçılığı Suçları” olması ve bu yönüyle vergi kaçakçılığına bir atıf yapmış olmasının da bir önemi bulunmamaktadır. Zira başlıklar madde metnine dahil değildir sadece yorum yaparken yararlanılabilir.

Bu suçlar uyarınca zararın gerçekleşip gerçekleşmediğinin ispatı ise gerekmemektedir. Sahtecilik suçları kamu güvenine karşı olduğundan hareketin suçla korunan kamunun güveni ve defter ve belgelere duyulan güveni ihlale elverişli olması gerekli ve yeterlidir. Sahteciliğin hukuken sonuç doğurabilecek nitelikte olması da şarttır.

Bu suçun soyut tehlike suçu olması nedeniyle, zararın gerçekleşmesi aranmamaktadır ancak zararın olasılık dâhilinde olması gerekli ve yeterlidir. Başka anlatımla kanun kapsamına giren sahteciliklerden sadece hukuken önemli olanları cezalandırılmaktadır. Hukuken önemli olan sahtecilikler zarar veya zarar tehlikesi doğurabilecek sahteciliklerdir. Eğer sahtecilik sonucu toplumsal veya özel bir zarar ihtimali doğmuyorsa sahtecilik suçu oluşmamıştır. Buna göre suç kastının yoğunluğu tek başına cezalandırma için yeterli olmayıp zararın oluşmasının olanak dâhilinde bulunması da şarttır.

Üzerinde tartışma çıkabilecek bir diğer suç ise yine Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş olan ve çift defter tutma suçu olarak anılan “*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme*” suçudur. Doktrinde bu suç çoğunlukla bir zarar suçu olarak kabul edilmekte vergi ziyayı sonucunu doğuran vergi matrahının azaltılması suçun unsuru olarak kabul edilmektedir (Candan, 2019: 149; Geçer, 2021: 56.)

Ancak bu görüşü kabul etmeye imkân bulunmamaktadır. Zira kanunun lafzı dikkatle incelendiğinde görülmektedir ki bu suçun oluşumu için vergi matrahının azalması gerekmemekte, gerçekleştirilen hareketlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğurmaya elverişli nitelikte hareketler olması gerekmektedir. Bir başka anlatımla vergi matrahı azalmasa bile yapılan hareketler vergi matrahını azaltmaya elverişli hareketler olmalıdır. Bu da aslında bu suçun bir zarar suçu değil “potansiyel tehlike suçu” olduğunu göstermektedir.

Alman doktrininde potansiyel tehlike suçları, soyut tehlike suçlarının bir alt türü olarak değerlendirilmektedir. Bu suç türünde fiil, somut bir tehlike meydana getirmemekteyse de en azından somut bir tehlike meydana getirmeye elverişli olmaktadır. Potansiyel tehlike suçlarında failin hareketi somut tehlike suçlarına göre daha az, soyut tehlike suçlarına göre daha fazla tehlikelilik içermektedir (Ersoy, 2020: 49). Her ne kadar Alman doktrininde potansiyel tehlike suçunun varlığı için madde metninde “elverişli” olma kelimesinin aranması gerektiği (Ersoy, 2020: 50)¹¹ belirtilse de düşüncemize göre 359. maddede “doğuracak şekilde” denmiş olması bu şartı karşılamaktadır. Bu suçlarda gerçekleştirilen tipik hareketin tehlikeyi meydana getirmeye elverişli olması aranmaktadır (Ersoy, 2020: 52)¹².

Son olarak değerlendirilmesi gereken suç ise defter ve belgeleri gizleme suçudur. VUK md. 359’a göre “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.” Bu suç da soyut tehlike suçuna örnektir. Hareketin gerçekleştirilmesi ile hukuki ilişkilerin belgelerle sağlamlığının ve güvenliğinin tehlikeye düştüğü kabul edilmektedir.

3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Maddi Konusu Üzerine Değerlendirmeler

Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesi incelendiğinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarının maddi konusunun da net olarak belirtilmemiş olduğu, madde metninde tartışma yaratabilecek hususların olduğu görülmektedir.

Buna göre 359. maddenin a bendinde “vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen” b bendinde ise “vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen” defter kayıt ve belgelerin vergi kaçakçılığı suçlarının maddi konusu olduğu belirtilmiştir (Şenyüz, 2017: 401; Candan, 2019: 349). Lafza yönelik bu küçük fark ise farklı şekillerde yorumlanmış a bendi uyarınca suçun konusunu oluşturan defter, kayıt ve belgelerin mutlaka kanunla belirlenmesi gerektiği, b bendi uyarınca suçun konusunu oluşturan defter ve kayıt ve belgelerin ise kanunun verdiği yetki ile yürütme organı tarafından da belirlenebileceği belirtilmiştir¹³.

Bu görüşe katılmaya imkân olmadığı belirtilmelidir. Zira ceza hukuku alanında sert kanunilik ilkesi geçerlidir ve yürütme organına çerçevesi çizilmiş olsa dahi bir suçun

¹¹ Belirtmek gerekir ki her madde metninde “elverişli olma” kelimesinin geçmesi onu potansiyel tehlike suçu niteliğine sokmayacaktır.

¹² “Alman Hukuku’ndan verilebilecek en iyi örnek, Al.CK’nın 186. maddesinde düzenlenmiş bulunan kötüleme suçudur (Üble Nachrede). Bu suçun oluşabilmesi için failin sarf ettiği ifadenin mağduru aşağılamaya veya rencide etmeye elverişli olması gerekmektedir”

¹³ Yargıtay 11.CD.’nin E.2016/3309, K.2018/7255, T.25.09.2018: Kararda ilk fıkra kapsamında olan muhasebe hilesi suçunda dahi kanun dışında kanunun verdiği yetki ile idare tarafından belirlenen defterler üzerinde bu suçun oluşabileceği belirtilmiştir. Karara konu olayda 6 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği’nde gemi hareket kayıt jurnalinin tutulması zorunlu defterlerden biri olarak düzenlenmesi nedeniyle ilgili defterde yapılacak hilelerin hesap ve muhasebe hilesi suçunu oluşturacağı belirtilmiştir. Farklı yönde bkz: Şenyüz, s.401.

içeriğini belirleme yetkisi verilemez. Hak ve özgürlüklere bu derece temas eden bir hususta, “kanunda koyucu aslında böyle demek istemiştir.” şeklinde yorum yapılamaz. Bu nedenle kanunda belirtilmemiş olan hiçbir şey suçun maddi konusu olarak değerlendirilemez (Baytaç, 2018: 99; Gençtürk, 2021: 140).

Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257. maddesinde yer alan ve Hazine ve Maliye Bakanlığı’na vergi kanunlarına göre tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defterlerin zorunluluğunun kaldırılması hakkında verilen yetkinin de Anayasa’nın 38. maddesinde yer alan suçların ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olduğu belirtmek gerekmektedir. Bir suçun konusu da dahil olmak üzere suçun unsurlarına ilişkin bütün belirlemelerin mutlaka kanunla yapılmış olması gerekmektedir.

4. Sahte Belge Kullanma/Düzenleme Suçlarında Konunun Niteliği: İğfal Kabiliyeti

4.1. Genel Olarak İğfal Kabiliyeti

Bu başlık altında suçun konusu olan belgenin, suçun işlenmiş sayılması için iğfal kabiliyetine sahip olup olmaması gerektiği incelenecektir. İğfal kabiliyeti bir başka isimle aldatma kabiliyeti kavramı ile sahteciliğin üçüncü kişileri kandırıcı nitelikte olması gerektiği belirtilmek istenmiştir (Gökçen, 2018: 114).

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda ise iğfal kabiliyetinin gerektiği husus madde metninde yer almakta ve doktrin ve yargı kararlarında suçun oluşumu için gereken maddi unsurlardan biri olarak sayılmaktadır. İlgili hükümlere göre özel veya resmi sahte belgelerin başkalarını aldatacak nitelikte olması gerekmektedir¹⁴.

5237 sayılı TCK’nın madde gerekçelerine baktığımızda bu hususun belirtilmiş olduğu görülmektedir: *“Sahtelikten söz edebilmek için, düzenlenen belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı nitelikte olması gerekir. Başka bir deyişle, sahteliğin beş duyuyula anlaşılabilir olmaması gerekir. Özel bir incelemeye tâbi tutulmadıkça gerçek olmadığı anlaşılabilen belge, sahte belge olarak kabul edilmek gerekir.”*

Ancak vurgulamak gerekir ki madde metninde yer almasa dahi, tıpkı 765 sayılı Türk Ceza Kanunu döneminde olduğu gibi, iğfal kabiliyeti sahteciliğin bir özelliği olarak kabul edilmeli ve suçun unsurları arasında aranmalıdır. Madde metninde bu unsurun yer alması ise tereddütleri gidermesi açısından olumludur (Yurtcan, 2019: 142).

Ceza hukukunda sahtecilik gerçeğin “hileli şekilde değiştirilmesi” veya “gerçeğin tahrif edilerek odluğundan farklı gösterilmesi” dir. TCK’nın hükümleri dikkate alındığında

¹⁴ TCK md. 204/1 şu şekildedir: *“Bir resmi belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmi belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmi belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”*

TCK md.207 şu şekildedir: *“Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”*

“iğfal-aldatma kabiliyeti”nin bulunması suçun maddi unsurları içerisinde değerlendirilmelidir. “Aldatma” özelliği, sahteciliğin özünde var olan bir husustur ve bu nedenle bu niteliğe sahip olmayan bir belge sahte sayılamayacağından, ceza normunun yasakladığı fiil gerçekleşmiş olmaz (Gökçen, 2018: 116).

Yargıtay kararlarında aldatma yeteneğinin varlığının tespiti açısından objektif kriterin uygulanması gerektiğini bir başka deyişle sahtecilik herkes tarafından anlaşılamiyorsa aldatma gücünün var olduğunun kabul edilmesi gerektiğini belirtilmiştir. Özel bir incelemeye tabi tutulmadıkça gerçek olmadığı anlaşılamiyan belge, sahte belge olarak kabul edilmelidir (Yurtcan, 2019: 142).

Yargıtay bir kararında¹⁵; “... sahteciliğin kişileri aldatacak nitelikte (nesnel) olup olmadığına ve beş duyuyla ilk bakışta anlaşılabilir olup olmadığına kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi gerekir” diyerek, bir başka kararında ise; “...yapılan tahrifatın ilk bakışta kolaylıkla fark edilebileceği cihetle, iğfal kabiliyetini haiz olmadığına açıklanmasına ve mahkemece senet üzerinde yapılan incelemede de rapordaki bulgular saptanıp aynı sonuca ulaşıldığına göre, üzerinde tahrifat yapıldığı ilk bakışta fark edilen senette aldatma gücü objektif ölçütlere göre yoktur.”¹⁶ diyerek sahteciliğin herkes tarafından anlaşılır nitelikte olması gerektiğine karar vermiştir¹⁷.

Eğer belgenin sunulduğu makam, sahte olduğunu ilk bakışta anlayamamış olsa bile, bu husus normal kontroller sırasında fark edilebilmişse belgenin aldatma yeteneğine sahip olmadığı kabul edilmelidir (Gökçen, 2018: 118)¹⁸.

Aldatma yeteneğinin tespitinde belgenin fiziksel özellikleri, içeriği ve içeriğindeki şekil ve üslup incelenmelidir. Eğer belgenin fiziki özellikleri ve içeriği gerçeğe uygun değilse, o belge herhangi bir hukuki sonuç doğramayacağından sahtecilik suçunun oluştuğundan da söz edilemeyecektir¹⁹. Tahsilat makbuzunda “tahsil edilmiştir” damgasının yer almaması, diplomada yetkili kişilere ait imzalar üzerinde resmi mührün bulunmaması, bu bağlamda değerlendirilmiştir (Gökçen, 2018: 124). Benzer şekilde belgenin fotokopi olmasının veya onaysız fotokopi olması halinde de belgenin hukuki gücü olmayacağından bu durumun belgenin aldatıcılık özelliğine sahip olmadığını gösterdiği kabul edilmiştir (Yurtcan, 2019: 478; Gökçen, 2018: 125)²⁰.

¹⁵ Yargıtay CGK. E.2001/5-4, K.2011/136, T.21.06.2011.

¹⁶ Yargıtay CGK. 6-144/200, T.22.05.1989.

¹⁷ Benzer yönde çokça Yargıtay kararı bulunmaktadır: Yargıtay 11. CD. E.2017/26687, K.2017/26687 T.10.10.2017; Yargıtay 11.CD. E.2009/14765, K.2012/3605, T.15.03.2012.

¹⁸ Yargıtay 11.CD. E.2017/5565, K.2017/5991, T.27.09.2017: “...belge içeriğinin doğruluğunun menşei kurumdan sorulmasının mutad olması halinde yapılan araştırma sonunda belgenin sahteliğinin ortaya çıkacak olması sebebiyle hukuki sonuç doğurmuyacağından atılı suçun unsurları itibariyle oluşmayacağı ve belgelerde sahtecilik suçlarından aldatıcılık niteliğinin bulunup bulunmadığının takdirinin hakime ait olduğu cihetle..”

¹⁹ “...yeşil kartla ilgili bilişim istemine kaydı yapılmayan sahte vize işleminin hukuki sonuç doğurmaya elverişli olmayacağı ve buna göre aldatma yeteneğinin oluşmayacağı...”: Yargıtay 11. CD. E.2012/29270, K.2014/15972, T.30.09.2014. Benzer yönde: Yargıtay 6.CD, 4437/10163, T.24.09.1986.

²⁰ Yargıtay 11.CD. E.2008/18326, K.2012/433, T.17.01.2012.

Hakimin bu tespiti yapabilmesi için uzman görüşüne başvurması da mümkündür. Bu uzman görüşlerinde kesin bir kanaat belirtilmemiş olması durumunda şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereği beraat kararının verilmesi gerekmektedir (Gökçen, 2018: 128; Yurtcan, 2019: 477)²¹.

4.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İğfal Kabiliyetinin Değerlendirilmesi

Vergi kaçakçılığı suçları açısından iğfal kabiliyetinin aranıp aranmadığı temelde sahte/muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme suçları açısından önemlidir. Bu nedenle inceleme bu suçlar bağlamında yapılacaktır.

Yargıtay'ın bu konu özelinde farklı kararları dahi bulunmaktadır. Ancak son Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararı ile Yargıtay'ın bu yöndeki görüşü netleşmiştir. Bu karar daha sonraki kararları da etkilemesi bakımından ayrıca incelenecektir²².

Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı'nda özetle şu gerekçeleri ileri sürmüştür:

1. VUK md. 3 uyarınca vergi hukukunda her türlü delille ispat mümkündür. Bu maddedeki suçun konusu da vergiye konu faaliyettir. Bunun VUK md. 3 gereği unsurları eksik olan faturayla da ispatı mümkündür. Fatura sadece bir ispat aracıdır. İspatlanması gereken vergiye konu olan faaliyetin gerçekleşip gerçekleşmediğidir.
2. TCK ve VUK'daki düzenlemelerin amaçları birbirinden farklıdır. Birinin başlığında "sahtecilik" diğesinde "kaçakçılık" kavramlarının ön plandadır ve ayrıca sahte belgenin ne olduğu VUK'da tanımlanmıştır ancak bu TCK'da tanımlanmayarak yetkili mercie takdir hakkı bırakılmıştır.
3. Bu farklılıklar da göstermektedir ki kanun koyucu iki suç arasında farklılaşmak istemiştir. Bu nedenle de VUK'daki suçlarda ceza hukukunun temel ilkelerinden dahi sapılabilmektedir. VUK'da düzenlenen suç objektif sorumluluğa dayalı mahsus bir suçtur. Bu suçta VUK md. 227/3 *gereğe gösterilerek belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin (şekli unsurlarının) suçun unsuru olarak kabul edilmesi* ve bu bağlamda iğfal kabiliyetinin bu suçta arandığını iddia etmek kanun koyucunun amacı ile de örtüşmemektedir.
4. VUK'da kanun koyucunun sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesini açıkça ortaya koyduğu, dolayısı ile VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahtecilik kavramının TCK'daki sahtecilik düzenlemesinden ayrıldığı görülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b fıkrasında yapılan bu düzenleme ile korunan değer devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle diğer delillerle suçun sübuta ermesi halinde faturanın (belgenin) dosyaya getirtilmesinde zorunluluk bulunmadığı kabul edilmelidir.

²¹ Yargıtay 15.CD. E.2018/3641, K.2018/10007. 24.12.2018.

²² Yargıtay CGK, E. 2018/427 K. 2018/517 T. 08.11.2018.

Bu bağlamda Yargıtay'ın kararındaki gerekçeler tek tek değerlendirmeli ve Yargıtay'ın ulaştığı sonucun doğru olup olmadığı incelenmelidir.

1. Yargıtay'ın VUK bağlamındaki sahte belge kullanma ve düzenleme suçlarında suçun konusunun ne olduğunu bilmediği görülmektedir. Yargıtay suçun konusunun vergiye konu olan faaliyet olduğunu iddia etmektedir. Oysaki yukarıda da ayrıntısıyla açıklandığı üzere bu suçta suçun konusu "belge"dir. Bu bağlamda belge tek başına bir "ispat aracı" değil doğrudan suçun konusunu oluşturmaktadır ve bu yönüyle de suçun unsurlarından biridir. Belgede iğfal kabiliyeti ispat nedeniyle değil, suçun unsurlarının tamam olup olmadığı noktasında aranmaktadır.
2. Yargıtay madde başlıklarının farklı olması nedeniyle VUK ve TCK anlamında iki suç arasında farklılık olduğunu ve VUK'da "sahtecilik" in değil kaçakçılığın öne çıktığını belirtmektedir. Öncelikle vurgulamak gerekir ki madde başlıkları metne dahil değildir²³ ve yapılacak olan lafzi yorumda bu yönleriyle kullanılamazlar²⁴. İkincisi Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin başlığı her ne kadar "Vergi Kaçakçılığı Suçları" olsa da bu suç bir hareket suçudur ve "vergi kaçırma" gibi bir neticenin ortaya çıkması doktrinde veya yüksek mahkeme kararlarında aranmamaktadır. Bu nedenle doktrinde suçun ismi de eleştirilmekte ve bu suçların çoğunun daha çok sahtecilik niteliğinde olduğu belirtilmektedir (Kaşıkçı, 2007: 7 v.d.). Ayrıca belirtmek gerekir ki, defter ve belgeler özel belge niteliğindedir. Eğer VUK'da özel bir düzenleme olmasaydı ve bu fiil 5237 sayılı TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçu bakımından değerlendirilmeye tutulsaydı, özel belgede sahtecilikte fikri sahtecilik fiili suçu oluşturan fiillerden biri olarak yer almadığı için cezalandırılabilir nitelikte olmayacaktı. Bu sebeple kanun koyucunun vergi hukuku bakımından ihtiyaca binaen de VUK'da fikri sahteciliği cezalandıran bir düzenleyemeye yer verdiği ifade edilebilir.
3. Kanun koyucunun iki suç arasında bir farklılaşmaya gitmek istediği yorumu doğrudur (Karakoç, 2019: 44)²⁵. Ancak bunun sonucu olarak vergi

²³ Başlıkların metne dahil olunması istenen kanunlarda bu husus ayrıca belirtilmiştir. Örneğin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlük maddesi "*Kenar başlıkları metne dâhil olan bu Kanun 1/7/2012 tarihinde; (...) (1) yürürlüğe girer. 1524 üncü madde, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl sonra yürürlüğe girer. Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun hükümleri saklıdır.*" diyerek kenar başlıklarının metne dahil olduğunu ve yorumda kullanılabileceğini belirtmiştir.

²⁴ TBMM'nin 26.01.1944 tarih ve 1367 sayılı yorum kararında da da(04.02.1944 tarih ve 5621 sayılı Resmi Gazete) bu husus ayrıca belirtilmiştir: "Kanunların ruhu esasen maddelerde münderiç hüküm ve ifadelerle tayin ve tavzih edilmekte ve tatbikat da o maddeler mazmununa göre yapılmakta olduğu cihetle kanunların sırf mahiyetlerini gösterir surette yazılan başlıkları ve alakadarlara kolaylık temini maksadıyla derce dilen fasıl unvanlarını ve maddelerin kısaca birer hulasası şeklinde olarak kenarlarına konulan haşiye notlarını da kanun hükümlerini aynen ihtiva ve ifade ediyor gibi telakki etmek doğru olmayacağından ve bu şeklin kabulü halinde tatbikatta bir takım karışıklıklar vukuu melhuz bulunduğundan bunların kanun metninden sayılmalarına mahal olmadığına karar verilmiştir

²⁵ Vergi ceza hukuku temelde vergi ve diğer mali yükümlülükleri düzenleyen kurallara aykırılıklardan kaynaklanan kabahat ve suçlar ile bunlara uygulanacak olan ceza ya da yaptırımları konu edinen bir hukuk dalıdır. Bu hukuk dalının amaçlarının ceza hukukunun amaçlarından çok farklı olduğu düşünülemez.

kaçakçılığı suçlarında ceza hukuku ilkelerinden sapıldığı hatta objektif sorumluluğa gidildiği iddiası hukuken oldukça hatalıdır. Ceza hukukunun temel ilkeleri vergi suçlarında da harfiyen uygulanmaktadır (Rençber, 2017). Ne doktrinde ne de daha önceki Yargıtay kararlarında vergi kaçakçılığı suçlarının objektif sorumluluk esasına dayandığına ilişkin herhangi bir hukuki görüş de mevcut değildir.

4. Yargıtay vergi kaçakçılığı suçları ile korunan hukuki yararı hatalı tespit etmiştir. Daha önce de belirtildiği üzere vergi kaçakçılığı suçlarından olan sahte belge düzenleme ve kullanma suçunda korunan hukuki yarar ile TCK'da yer alan sahtecilik suçlarında korunan hukuki yarar birbiriyle aynıdır. Kaldı ki bir an için farklı olduğu düşünülse dahi bu farklılığın "vergi kaçakçılığı suçlarında iğfal kabiliyeti aranmaz" gibi bir hukuki sonucunun olması mümkün değildir. Yine bu paragrafta da Yargıtay suçun konusunu hatalı tespit ettiğinden dolayı "*faturanın (belgenin) dosyaya getirtilmesinde zorunluluk bulunmadığı kabul edilmelidir*" gibi oldukça hatalı bir sonuca varmıştır. Faturanın dosyaya eklenmemiş olması, hakimin suçun maddi unsuruna ilişkin bir tespiti yapamamış olması anlamına gelir. Örneğin nasıl ki suçun işlendiği anda kasten öldürme suçunun fiil unsurunun yöneldiği suçun konusunun yaşayan bir insana mı yoksa vefat eden bir insan mı olduğu tespit edilemediğinde faile ceza verilemiyorsa, faturanın olmadığı durumda da faile-mükellefe ceza verilmemelidir. Zira suçun maddi unsurunun olduğuna yönelik ortada bir şüphe vardır ve ceza hukukunda şüpheden sanık yararlanır.

Bu noktada Yargıtay'ın nasıl bir karar vermesi gerektiği, sahte belge kullanma ve düzenleme suçlarında iğfal kabiliyetinin aranması gerekip gerekmediği tespit edilmelidir. Bu bağlamda yukarıda da yapılan ilk tespit sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının nitelik itibariyle sahtecilik suçu olduğuna ilişkindir.

Sahtecilik suçlarında kullanılan belgenin ise daha önceki Yargıtay kararlarında da belirtildiği üzere²⁶ "hukuki sonuç doğurmaya elverişli" olması, bunun için de aldaticılık yeteneğine haiz olması gerekmektedir. Bunun tespiti için ise incelenmesi gereken bir faturanın ne zaman hukuki sonuç doğurmayacağıdır. Hiç kuşku yok ki Vergi Usul Kanunu'nun 230 ve 231 maddesindeki şartları sağlamayan faturalar "hukuki anlamda sonuç doğurmaya elverişli" nitelikte değildir. Vergi idaresi bu şartları sağlamayan faturaları incelemede tespit etmesi halinde geçersiz saymakta, mükellefe özel usulsüzlük cezası ve vergi ziyai cezası kesmektedir. Danıştay'da aşağıda incelenecek birçok kararında bu faturaları geçersiz saymaktadır. Geçersiz olan bir şey bir başka deyişle hukuk aleminde olmayan bir şeyin sahte olmasından söz edilemez.

Gerçekten de Danıştay'ın vermiş olduğu kararlar incelendiğinde faturada malın veya işin türü, miktarı, fiyatı ve tutarının gösterilmesinin zorunlu olduğu aksi halde

²⁶ "...yeşil kartla ilgili bilişim istemine kaydı yapılmayan sahte vize işleminin hukuki sonuç doğurmaya elverişli olmayacağı ve buna göre aldatma yeteneğinin oluşmayacağı...": Yargıtay 11. CD. E.2012/29270, K.2014/15972, T.30.09.2014

faturanın geçerli sayılmayacağına hükmettiği görülmektedir²⁷. Ancak Danıştay faturada adres bulunmamasının, fatura tarihinin ve faturada sevk irsaliyesi numarasına yer verilmemesinin ilgili konusu faturanın düzenlenmemiş sayılmasına yol açmayacağını ve bu eksikliğin ikinci derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılması gerektiğini belirtmiştir²⁸.

Bu noktada Danıştay kararlarına da uygun olarak karar verilmesi, faturada yer alması gereken zorunlu unsurların yokluğu halinde faturanın düzenlenmemiş sayılması, daha tali unsurların yokluğu halinde ise faturanın geçerli sayılması ve diğer unsurların varlığı halinde de vergi kaçakçılığı suçlarına hükmedilmesi gerekmektedir.

4.3. Faturanın Üzerinde Yapılmış Olan Sahteciliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçları Açısından Değerlendirilmesi

Uygulamada karşılaşılan ve vergi kaçakçılığı suçlarının konusu olan faturanın üzerinde gerçekleştirildiği görülen bir diğer “sahtecilik” türü de faturada yer alan noter tasdikine ilişkin mührün sahte olarak düzenlenmiş olması veya noter mührünün faturada hiç yer almaması durumlarıdır. Bu durumda vergi idaresinin birçok zaman vergi kaçakçılığı suçlarından sahte belge kullanma/düzenleme suçu oluştuğu gerekçesiyle tarhiyat yaptığı ve suç duyurusunda bulunduğu görülmektedir.

Bu bağlamda öncelikle Vergi Usul Kanunu açısından sahte belgenin ne olduğu incelenmelidir. Sahte belge kavramına ilişkin ilk kanuni tanım 4369 sayılı Kanun’un²⁹ 14. maddesiyle VUK’un 359. maddesinin b fıkrasına eklenmiştir. Bu kanuni tanıma göre sahte belge “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.” 4369 sayılı Kanun ile VUK’un 359. maddesine eklenen sahte belge tanımına ilişkin olarak 84 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde³⁰ açıklamalar yapılmıştır. Bu Tebliğde, Kanundaki tanıma paralel olarak sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır. Tebliğe göre, bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler, sahte belge olarak kabul edilmektedir. VUK’un 359. maddesi 5728 sayılı Kanun’unun³¹ 276. maddesiyle değişikliğe uğramasına rağmen kanun hükmünde yer alan sahte belge tanımında bir değişiklik yapılmamıştır.

Görüldüğü üzere vergi kaçakçılığı suçları açısından belgenin sahte olarak düzenlenmesi, belgenin baştan itibaren gerçeğe aykırı olarak meydana getirilmesi anlamına gelmektedir. Bir başka deyişle Vergi Usul Kanunu açısından sahte belge; şeklen değil içerik açısından sahte olan bir belgedir. Belgenin şeklinde yer alan hukuksuzluklar sahtecilik teşkil etmez, en fazla o belgeyi geçersiz kılar. Belgenin içeriğindeki işlemin

²⁷ Danıştay 3.D. E.1990/2813 K.1992/2078, 02.06.1992.

²⁸ Danıştay 3.D. E.1990/2813. K.1992/2078K; 02.06.1992; Danıştay 3.D. E.1992/1810, K.1993/3290, 18.01.1993.

²⁹ RG Tarih:29.7.1998 Sayı:23417.

³⁰ RG Tarih:23.11.2001 Sayı:24592.

³¹ RG Tarih: 8.2.2008 Sayı:26781

gerçek olması durumunda ortada vergi kaçakçılığı suçu olduğundan bahsedilmesi mümkün değildir.

Faturaların noter tasdiki ile kullanılması zorunluluğu ise 18602 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 159 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilmiştir. 164 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu genel tebliği ile ise “*Anlaşmalı matbaalara bastırılmamış veya notere tasdik ettirilmemiş belgelerin 1/3/1985 tarihinden itibaren kullanılması halinde bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.*” denerek bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması gerektiği belirtilmiştir. Düzenlenmemiş sayılan bir belgenin ise “sahte belge” sayılamayacağı hususu açıktır.

Sırf bu tebliğ hükümlerinin bile yapılan tarhiyatları ve dayanağı olan inceleme raporlarını iptal etmeye yettiği kabul edilmelidir. Zira genel tebliğlerin vergi idaresi açısından bağlayıcı olduğu ve Vergi Usul Kanunu’nun 140. maddesinin 6. fıkrası uyarınca genel tebliğlere aykırı inceleme raporu düzenlemeyeceği gerçekleri karşısında yapılan bu inceleme raporunu esas alan vergi tarhiyatının iptal edilmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili Danıştay kararlarında farklı görüşlerin yer aldığı görülmektedir. Ancak bu görüşlerin hiçbiri üzerinde noter tasdiki olmayan faturanın sahte fatura sayılması gerektiği yönünde değildir. Danıştay 3. Dairesi kararlarında, VUK’un mükerrer 257. maddesinde yer alan yetkiye istinaden çıkarılan idarenin düzenleyici işlemlerinde öngörülen belgenin anlaşmalı matbaada bastırılmaması ya da noterce tasdik edilmemesi halinde hiç düzenlenmemiş sayılması gerektiği görüşünün yer aldığı anlaşılmaktadır:

“...noterce tasdikli olmayan sevk irsaliyeleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasına göre hiç düzenlenmemiş sayılacağından 8.8.19913.5.1992 tarihleri arasında noterce tasdikli olmayan sevk irsaliyesi düzenleyen davacı hakkında bu sevk irsaliyelerinin hiç düzenlenmemiş kabul edilmesi suretiyle adı geçen Kanun'un 353. maddesinin 2. bendi hükmüne göre özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabetsizlik görülmemiştir...”³²

“Davacı tasdiksiz veya anlaşmalı matbaada bastırılmamış fatura kullanmakla hiç düzenlenmemiş olan bu faturalardan dolayı;” “...noterce tasdikli olmayan veya anlaşmalı matbaalarca bastırılmamış faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacağından...”³³

“Bu durum karşısında noterce tasdikli olmayan veya anlaşmalı matbaalarca bastırılmamış faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacağından 24.4.1985 - 13.6.1985 tarihleri arasında noterce tasdikli olmayan veya anlaşmalı matbaalarca bastırılmamış faturaları kullanan davacı hakkında bu faturaların hiç düzenlenmemiş kabul edilmesi suretiyle...”³⁴

Danıştay 4. Dairesi ise aynı konu ile ilgili verdiği bir kararında, Danıştay 3. Dairesinin aksine faturada amblem olmamasının faturayı geçersiz hale getirmeyeceği yönünde görüş bildirmiştir:

³² Danıştay 3.D. 1994/1658E. 1994/3252K. 20.10.1994

³³ Danıştay 3.D. 1987/2292E. 1989/99K. 18.1.1989.

³⁴ Danıştay 3.D. 1986/2826E. 1987/2618K. 19.11.1987

*“...uyuşmazlık döneminde kullanılan faturalarda amblem olmaması hali faturayı geçersiz kılmıyacağı gibi...”*³⁵

Görüldüğü üzere faturalarda Noter tasdikinin olmamasının/farklı olmasının mahiyeti Danıştay kararlarında da tartışılmakla birlikte, hiçbir Danıştay kararında bu nitelikteki belgelerin sahte fatura teşkil edeceğine yönelik bir hüküm kurulmamıştır. Tam tersi bazı Danıştay kararları bunların geçersiz dahi sayılmaması gerektiğini vurgulamaktadır.

Yargıtay da vermiş olduğu kararlarda, bir faturanın düzenlenmemiş sayılması durumunda 359. madde kapsamında sahte fatura düzenleme/kullanma suçunun ortaya çıkamayacağını vurgulamıştır.³⁶

Bu bağlamda tartışılması gereken bir başka husus da üzerinde tasdik bulunmayan faturalar nedeniyle bu faturalar düzenlenmemiş sayılarak mükelleflere özel usulsüzlük cezası kesilip kesilmeyeceği hususudur.

Yukarıda da belirtildiği üzere; faturaların noter tasdiki ile kullanılması zorunluluğu 18602 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu’nun 257. maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanan 159 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilmiş bir düzenlemedir, bir başka deyişle hiçbir vergi kanununda faturalarda noter tasdiki bulunmasına yönelik olarak bir düzenleme bulunmamaktadır. Noter tasdikinin eksikliği durumunda mükellefe özel usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda kabahatin unsuru, açıkça tebliğ ile belirlenmiş olmaktadır.

Bu durum ise Anayasa’da yer alan suçların ve cezaların kanuniliği ilkesine açıkça aykırıdır. Anayasa’nın 38. maddesine göre; *“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.”* Bu ilkenin en önemli alt boyutu, idarenin işlemleriyle kabahat ve yaptırımının yaratılmasının yasaklanmasıdır³⁷.

Danıştay’ın da isabetle belirttiği üzere³⁸ Yürütme organı içinde idari bir birim olan Hazine ve Maliye Bakanlığı’na Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257. maddesi ile kanunun tayin ettiği suç unsurlarını değiştirme yetkisi verildiğini söylemek mümkün değildir. Kanunla düzenlenmiş alanda idareye tanınacak düzenleme yetkisinin konusu ancak bu Kanun’un uygulanmasını sağlamak üzere gerekli teknik konulara ve teferruata ilişkin olabilir. Ayrıca yürütme organına verilecek teferruatı düzenleme yetkisini mutlak surette kanunda konusu sayılmış hususlara ilişkin olmaması gerekir. Noterden tasdik ettirilmemiş veya anlaşmalı matbaada bastırılmamış fatura kullanılması halinde, bu

³⁵ Danıştay 4.D. 1988/793E. 1990/554K. 15.2.1990

³⁶ Yargıtay 11.C.D.’nin E.2000/7501, K.2001/10734 ve 22.11.2001.

³⁷ Bu durumun Kabahatler Kanunu’nun 4. maddesinde yer *“Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.”* hükmünde yer alan ve çerçeve normlara izin veren hükme dahi aykırı olduğu belirtilmelidir.

³⁸ Danıştay 4.D. 1989/508E. 1991/444K. 8.2.1991.

belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı yolundaki idari tasarrufa dayanılarak dava konusu cezanın Anayasa'nın 38. maddesiyle öngörülen "suçun kanunla belirlenmesi" ve "idari kararlar suç ihdası mümkün bulunmadığı" yolunda Anayasa kuralına aykırı bulunduğu açıktır. Kanunun tayin ettiği suç unsurlarının Hazine ve Maliye Bakanlığınca değiştirilmesi mümkün olmayacağından, anılan tebliğe dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi de açıkça hukuka aykırıdır³⁹.

Benzer şekilde kanunilik ilkesine uygun olarak Danıştay da kanunda yer almayan "adisyon fişi", "ambar tesellüm fişi" kullanıma zorunluluğu öngören idari düzenlemelere aykırı davranan kişilere kesilen özel usulsüzlük cezalarını, kanunilik ilkesine aykırı bulup iptal etmiştir. Bu kapsamda verilebilecek başka bir örnek de 48 No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne ilişkin olarak verilmiş Danıştay kararıdır. Bu tebliğ ile vergi idaresi kanuni düzenlemeleri aşan bir biçimde mükellefler için öngörülen vergi ziyai cezasının sorumluluğunu noterler için genişletmiştir; Danıştay 7. Dairesi bu düzenlemeyi iptal etmiştir⁴⁰.

Bir an için (asla katılmasak bile) idarenin düzenleyici işlemleriyle kabahatlerin hareket unsuruna ilişkin düzenleme yapabileceğini kabul etmemiz durumunda dahi idarenin, tüzük ve yönetmelik dışındaki düzenlemeleriyle, kabahatler alanında bir düzenleme yapmasının kabulü de mümkün değildir. Kişilerden, tüzük ve yönetmelikler dışında bir de kararname, genel tebliğ, sirküler, genelge, ilan ve duyuruları takip etmelerinin beklenmesi ve bir de burada getirilen kurallara uyulmayınca bir yaptırımla karşılaşılması açıkça hukuk devleti ilkesine ve kanunilik ilkesine aykırı olacaktır (Rençber, 2017: 197).

5. Sonuç

Suçun konusu, suçun unsurları arasında yer alması sebebiyle oldukça önemli olmakla birlikte özellikle vergi doktrininde ve yargı kararlarında derinlemesine incelenmemiş bu nedenle de konu hakkında hatalı tespitlerin çok sayıda yapılmış olduğu bir konudur. Bu bağlamda bu makalede de temel olarak ceza teorisi bağlamında suçun konusu derinlemesine incelenerek varılan sonuçlar vergi ceza hukukuna uygulanmaya çalışmıştır.

Yapılan ilk tespit aslında ceza genel teorisine ilişkindir. Tehlike/zarar suçu ayırımında suçun maddi konusunun zarar görmüş olması veya tehlikeye uğramış olmasının aranmasının klasik suçlar dışında her halde mantıklı sonuç vermediği tespit edilmiş ve bu bağlamda suçun maddi konusunun, hukuki değer konusu olarak tercüme

³⁹ "...uyuşmazlık döneminde kullanılan faturalarda amblem olmaması hali faturayı geçersiz kılmıyacağı gibi, söz konusu faturalarda başka bir noksanlık tespiti yapılmadığına göre, kesilen özel usulsüzlük cezasını onayan vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir..." Danıştay 4.D. 1988/793E. 1990/554K. 15.2.1990.

⁴⁰ Danıştay 7. D. 2007/2358E, 2009/499K. 27.01.2009.

edilebilecek “rechtsgutobject” kavramını da kapsayacak şekilde incelenmesi gerektiği tespit edilmiştir.

Daha sonra ise bu tespitler vergi hukukuna uygulanmış, vergi kaçakçılığı suçlarında suçun maddi konusunun ne olduğu ve bu suçların tehlike suçu mu zarar suçu mu olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu tespitlerin doktrindeki tespitlere kıyasla çok daha farklı olduğu göze çarpmıştır. Vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçlarının bir hal dışında tehlike suçu olduğu belirtilmektedir. Oysaki yapılan tespitlerde vergi kaçakçılığı suçlarının birçoğunun, suçun konusu olan defter, kayıt ve belgeleri zarara uğratması nedeniyle zarar suçu niteliğinde olduğu, zarar suçu olarak kabul edilen çift defter tutma suçunun ise somut tehlike suçu niteliğinde olduğu tespit edilmiştir.


Yine doktrinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarının konusu olan defter, defter kayıt ve belgelerin idarenin düzenleyici işlemleri ile tespit edilebileceğine ilişkin görüş eleştirilmiş ve kanunilik ilkesi uyarınca suçun konusunun sadece kanun ile belirlenebileceği, kanunda yer almayan defter, kayıt belgelerin suçun oluşumuna neden olmayacağı belirtilmiştir.

Makalenin son bölümünde ise suçun maddi konusunun bir niteliği olan “iğfal kabiliyeti” incelenmiş ve Yargıtay’ın vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin vermiş olduğu kararların aksine vergi kaçakçılığı suçlarında da iğfal kabiliyeti olması gerektiği tespit edilmiştir. Ancak yine faturalar üzerinde yer alan her eksikliğin o faturanın geçersizliği ile sonuçlanmaması gerektiği de belirtilmiştir. Hiç kuşku yok ki Vergi Usul Kanunu’nun 230 ve 231 maddesindeki şartları sağlamayan faturalar “hukuki anlamda sonuç doğurmaya elverişli” nitelikte değildir. Son olarak ise faturaların içeriğinde değil ancak üzerinde yapılan, noter tasdikinin sahte olması gibi sahteciliklerin o faturayı sahte yapmaya yetmediği hatta böyle durumlarda özel usulsüzlük cezasının dahi kesilmemesi gerektiği vurgulanmıştır.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkısı:

[Altan Rençber](#)  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100.

Çıkar Çatışması: Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Kaynakça

- Baytaz, A. B. (2018). *Kanunilik İlkesi Bağlamında Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Yorum*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Candan, T. (2022, Mart 29). Kaçakçılık Suçlarında Ceza İndirimi, Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık. <https://turgutcandan.com>. (Erişim: 01.10.2022).
- Candan, T. (2019). *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*. Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Dönmezer, S. & Erman, S. (1997). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, C.I. İstanbul.
- Donay, S. (2018). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Geçer, A. E. (2021). *Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Suçu*. İstanbul: Adalet Yayınevi.
- Erman, S. (1998). *Vergi Suçları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Ersoy, U. (2020). "Ceza Hukukunun Gri Alanı: Tehlike Suçları". *TAAD*. 41, 27-64.
- Gençtürk, Y. K. (2021). *Vergi Hukukunda Muhasebe Hilesi Suçu*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Gökçen, A. (2018). *Belgede Sahtecilik Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Karakoç, Y. (2019). *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Kaşıkcı, M. (2007). *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. İstanbul: Ethemler.
- Keçecioğlu, E. (2021). "Sırf Hareket Suçu Soyut Tehlike Suçu mudur". *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. XXV(2), 433-464.
- Koca, M. & Üzülmöz, İ. (2018). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Önder, A. (1991). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, C.II. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Öz, E. & Armağan, A. (2018) "Yargı Organları Kararların Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önleme Adli Vergi Cezalarının Rolü". *TAAD*. 9(33), 1-38.
- Özgenç, İ. (2020). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Rençber, A. (2017). *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Schafer, G., Sander, G. & Gemmeren, G. V. (2017). *Praxis der Strafzumessung* (6. Auflage).
- Şenyüz, D. (2017). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Tezcan, D., Erdem, M. R. & Önok, M. (2022). *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Toroslu N. (2019). *Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukuki Konusu*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Yaltı, B. (2002). "Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak". *Vergi Sorunları Dergisi*. 169.
- Yurtcan, E. (2019). *Yargıtay Kararları Işığında Sahtecilik Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

