

**SAHTE BELGE DÜZENLEMEK VEYA KULLANMAK SURETİYLE
VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN İŞLENMESİ VE İÇTİMA
BAKIMINDAN CEZANIN BELİRLENMESİNE İLİŞKİN YARGITAY
KARARI İNCELEMESİ: YARGITAY CEZA GENEL KURULU E.
2022/153, K. 2022/641 SAYILI KARARI**

*Examination of the Decision of the Judiciary Regarding the Commission
of the Offence of Tax Evasion by Issuing or Using Forged Documents and
the Determination of the Penalty in Terms of Implication: Decision of the
Criminal General Assembly of the Judiciary Numbered E. 2022/153, K.
2022/641*

Ahmet Can DULDA*

ÖZET

Ülkemizde vergi ceza ve kabahatleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. VUK m. 359'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, seçimlik hareketle işlenebilen bir suç tipidir. Maddenin b bendinde yer alan “sahte belge düzenlemek” ve “sahte belge kullanmak” vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketleridir. Bu suç tipi, TCK m. 207'de düzenlenen “özel belgede sahtecilik suçu”ndan farklılıklar göstermektedir. VUK m. 359/b bakımından en çok tartışılan husus içtima kurumunun uygulanmasıdır. Failin aynı ya da farklı takvim yıllarında sahte belge düzenlemesi veya kullanması, farklı içtima kurallarının uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Karar incelememizde; VUK. m.359/b'de düzenlenen “sahte belge düzenlemek veya sahte belge kullanmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu” incelenmiş, Yargıtay kararları ışığında 7394 sayılı Kanun öncesi ve sonrası farklı takvim yıllarında işlenen suçlar arasında içtima uygulamasına değinilmiştir.

Anahtar Kavramlar: Vergi kaçakçılığı suçu, sahte belge düzenlemek, sahte belge kullanmak, içtima, zincirleme suç hükümleri.

ABSTRACT

In our country, tax penalties and misdemeanours are regulated in the Tax Procedure Law No. 213. The tax evasion offence regulated under Article 359 of the Tax Procedure Law is a type of offence that can be committed with optional actions by the legislator. The optional actions of the tax evasion offence are “issuing false documents” and “using false documents” in subparagraph b of the article. This type of offence differs from the “forgery of private documents offence” regulated under Article 207 of the TPC. The most controversial issue in terms of Art. 359/b of TPC

* Avukat, Ankara Barosu, Ankara, Türkiye, e-posta: ahmet-142@hotmail.com
ORCID: 0000-0001-7616-3277

is the application of the cumulation rule. The fact that the perpetrator issues or uses forged documents in the same or different calendar years necessitates the application of different rules of cumulation. In our decision review; “the offence of tax evasion committed by issuing or using a false document” regulated under Article 359/b of the TPL has been examined, and in the light of the decisions of the Court of Cassation, the application of the rule of cumulation between the offences committed in different calendar years before and after the Law No. 7394 has been mentioned.

Keywords: *Tax evasion offence, forging documents, using forged documents, aggregation, chain offence provisions.*

GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde düzenlenen “vergi kaçakçılığı” seçimlik hareketle işlenebilen bir suç tipidir. Suçun farklı hareketlerle birden çok işlenmesi özellikle içtima kurumu bakımından çeşitli sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Çalışmamızda özellikle, VUK m. 359/b’de düzenlenen suçun yapısı ve Yargıtay kararları çerçevesinde içtima hükümlerinin bu suç tipinde nasıl uygulandığı üzerinde durulmuştur. Zira 7394 sayılı Kanun öncesi Yargıtay içtihatlarından kaynaklı sorun nedeniyle failin işlemiş olduğu haksızlığın çok üzerinde cezalar verilmekte ve bu ‘öngörülemeyen’ bir durum ortaya çıkarmaktaydı. İncelemeye konu Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 18.10.2022 tarihli ve E. 2022/153, K. 2022/641 sayılı Kararı; VUK m. 359/b’de düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu ve içtima kurumu ilişkisine Yargıtay’ın getirdiği yorumu inceleme fırsatı sunmasının yanı sıra 7394 sayılı Kanun sonrası verilen bir karar olması bakımından da ayrıca bir önem arz etmektedir.

I. OLAY

Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 18.10.2022 tarihli ve E. 2022/153, K. 2022/641 sayılı Kararına konu teşkil eden olayda; ABC Ltd Şirketinin müdürü olan X, 2010, 2011 ve 2012 takvim yıllarında komisyon karşılığında çok sayıda sahte fatura düzenler ve aynı takvim yıllarında başkaları tarafından düzenlenen çok sayıda sahte faturayı kullanır.

II. ÇÖZÜLMESİ GEREKEN HUKUKİ SORUN

Karara konu teşkil eden olaydaki hukuki sorun şu şekildedir:

Bir şirket müdürünün arka arkaya üç yıl içinde çok sayıda sahte fatura düzenlemesi ve sahte olarak düzenlenen çok sayıda faturayı kullanması olayında,

a) Her bir sahte faturanın düzenlenmesi ve kullanılması bağlamında ayrı ayrı vergi kaçakçılığı suçu mu oluşur ve dolayısıyla, gerçek içtima hükümlerine göre mi cezalandırılmayı gerektirir?

b) Her bir sahte faturanın düzenlenmesi ve kullanılması bağlamında ayrı ayrı vergi kaçakçılığı suçu oluşmakla birlikte, bütün bu kaçakçılık fiillerinin aynı suç işleme kararı cümlesinden olarak işlendiğinin kabulüyle, zincirleme suç hükümlerine göre mi cezaya hükmetmek gerekir?

c) Her bir takvim yılı içinde düzenlenen ve/veya kullanılan çok sayıda sahte faturalar bağlamında işlenen vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili olarak, bunların aynı suç işleme kararı cümlesinden olarak işlendiğinin kabulüyle, zincirleme suç hükümlerine göre cezaya hükmetmekle birlikte; farklı takvim yıllarında işlenen vergi kaçakçılığı fiilleriyle ilgili olarak, gerçek içtima hükümlerine göre mi cezaya hükmetmek gerekir?

III. MERCİLERİN ÇÖZÜM ŞEKİLLERİ

Yerel mahkemece X hakkında, 213 sayılı Kanun'un 359/b-1, TCK'nın 62 ve 53. maddeleri uyarınca üç kez 2 yıl 6 ay hapis cezası ile cezalandırılmasına ve hak yoksunluğuna karar verilmiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 04.07.2018 tarih ve 4264-6209 sayılı kararıyla ilk derece mahkemesi hükmünü bozmuş ve X hakkında her takvim yılındaki eylemlerin de ayrı suçları oluşturduğu ve aynı yılda birden fazla fatura düzenlenmesi ve kullanılması halinde kendi içinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği cihetle; her bir suç yönünden ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden, her takvim yılında işlenen sahte fatura düzenleme ve kullanmak eylemlerinin tek suç olduğu kabul edilip zincirleme suç hükümlerinin uygulanmaması gerekçesiyle ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur.

Yargıtay'ın bozma kararına uyan ilk derece mahkemesi X hakkında altı kez 3 yıl 1 ay 15 gün hapis cezası ve hak yoksunluğuna karar vermiştir. Hüküm X'in müdafii tarafından temyiz edilmiştir.

Yargıtay, Daire başkanının karşı oyuyla ilgili hükmü onamıştır. Daire başkanı karşı oyunda şu görüşlerde bulunmuştur; "... her takvim yılının ayrı suç olduğuna ilişkin herhangi bir yasal düzenleme bulunmaması nedeniyle X hakkında sahte fatura kullanmak suçundan TCK'nun 61. maddesine göre temel ceza belirlendikten sonra TCK'nun 43. maddesi uygulanarak sonuç cezanın belirlenmesi, sahte fatura düzenlemek suçundan da TCK'nun 61. maddesine

göre temel ceza belirlendikten sonra TCK'nun 43. maddesi uygulanarak sonuç cezanın belirlenmesi gerekir.”

Yargıtay Ceza Genel Kurulu oy çokluğuyla Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının itirazını reddetmiştir. Genel kurul çoğunluğunun gerekçesi şu şekildedir;” ... suç konularının birbirinden farklılık arz etmesi hususları birlikte göz önünde bulundurulduğunda, somut olayda sanığın, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarını birbirinden bağımsız şekilde işlediği, sanığın sahte fatura kullanma ve düzenleme suçundan ayrı ayrı cezalandırılmasının yerinde olduğu kabul edilmelidir. Bu itibarla, haklı nedene dayanmayan Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının reddine karar verilmelidir.”

Karşı oy kullanan 3 Genel Kurul üyesinin görüşleri ise şu şekildedir; “... vergi kaybının önlenmesi amacıyla, vergi kaybının gerçekleşmesini dahi unsur olarak aramadığı için vergi kaçakçılığı suçunu tehlike suçu olarak öngören kanun koyucunun, gerek sahte belge düzenleyerek menfaat karşılığı vergisel işlemde kullanılması koşuluyla başkasına verilmesi eylemi ile başkası tarafından düzenlenen sahte belgeyi vergisel bir işlemde kullanma eylemini aynı maddeyi ihlal eden seçimlik hareketler olarak öngörmesi nedeniyle eylemlerin küll halinde zincirleme şekilde tek vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğu kabul edilerek Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının itirazının kısmen değişik gerekçeyle kabul edilmesi gerekirken...”

IV. DEĞERLENDİRME VE GÖRÜŞÜMÜZ

Uyuşmazlığın çözümüne geçmeden önce sorunun temelini teşkil eden birtakım kavramların irdelenmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Bu nedenle uyuşmazlık konusu olayımızdaki sorunların çözümü için öncelikle vergi ceza hukuku kapsamında kaçakçılık suçunu incelemekte fayda görüyoruz.

Vergi ceza hukuku, vergi ödemekle yükümlü olan kişiler ile devlet arasındaki ilişki nedeniyle doğan ve devleti vergi kaybına uğratarak vergi zıyanına neden olma, vergisel kabahatler ve bunlara karşı öngörülen cezaları da içine alan kurallar bütünü olarak tanımlanabilir.¹ Devlet, Anayasadan almış olduğu yetkiyle, kamu hizmeti ve sürekliliğini sağlamak için vergi ödemekle mükellef gerçek ve tüzel kişiliklerden vergi toplamaya çalışmaktadır.² Vergi

¹ Ahmet Bozdağ, Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 140

² Mümin Güngör, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, Türkiye Adalet Akademisi

ödemek Anayasal bir yükümlülüktür (Anayasa m. 73). Ancak ilgililer vergi ödeme yükümlülüğünü zaman zaman yerine getirmemektedir. Bu durumda eğer ilgili kişilerin fiilleri, vergi ceza hukuku bağlamında sorumluluklarını doğuruyorsa, devletin cezalandırma yetkisi gündeme gelecektir.

Hukukumuzda vergi ceza hukuku bağlamında suç ve kabahatler, 10.1.1961 Tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanun (VUK) ile düzenlenmiştir. VUK’nda düzenlenen suçlardan biri de vergi kaçakçılığı suçudur. VUK m. 359’da “kaçakçılık suçları ve cezaları” başlığı altında düzenlenen bu suç tipi, gerek öğreti de gerekse uygulamada sıkça tartışma konusu olmaktadır. İlgili madde, birden çok bent ve fıkradan oluşmaktadır. Ancak biz inceleme konumuz gereği, sahte belge düzenlemek veya sahte belge kullanmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği 359. maddenin b bendi üzerinde durmakla yetineceğiz.

İlgili maddenin b bendinde vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasına çarptırılacağı hükme bağlanmıştır (VUK m. 359/b). Kanun maddesinin devamında gerçek bir muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgenin sahte olduğu belirtilmiştir. ‘Belge’ ifadesi her ne kadar 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda (TCK) da geçmekte ise de belge kavramından ne anlaşılması gerekeceği hususunda herhangi bir tanıma Kanunda yer verilmemiştir. Ancak TCK m. 204’ün gerekçe kısmında belge, eski dilimizdeki “evrak” kelimesine karşılık geldiği ve yazılı kağıtların belge olduğu şeklinde tanımlanmıştır.³ HMK m. 199’da belge; “Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları bu Kanuna göre belgedir” şeklinde tanımlanmıştır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu belgeyi; “hukuki bir sonuç doğurmaya veyahut bir durumu belirlemeye veya ispat etmeye yarayan yazılara varaka denilmektedir. Varakalar, onları düzenleyen kişilerin sıfat ve görevlerine göre ya hususi veya resmi olmaktadır” şeklinde tanımlamıştır.⁴

Dergisi, 2020, 44, 269-300, s. 269.

³ İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku Mevzuatı, 31. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, s. 422

⁴ Hatice Ela, Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 56; Yargıtay Ceza Genel Kurulu bir kararında VUK uyarınca

sahte belgeyi şöyle tanımlamıştır; "... Sahte belge, devletin belirlediği şekil ve içeriğe aykırı bir biçimde düzenlenen belgelerdir. Vergi Usul Kanununda yer alan ve vergi hesaplamalarına esas olan belgelerde sahtecilik olduğu için, ilgili yasada yer alan tanıma da yer verilmesi gerekmektedir. Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre, gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelere sahte belge adı verilir.

Sahte belge, gerçekte olmayan, alınması ya da verilmesi gerekmeyen bir belgenin olayın faili tarafından düzenlenmesi veya bir işlem olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgedir. Burada taklit şeklinde bir sahtecilik söz konusudur. Örneğin, gerçekte yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesi sahte belge olarak adlandırılabilir. Bununla birlikte Yargıtay tarafından verilen bir kararda (Yrg. 11. CD., 13/06/2001 tarih, E.2001/6053, K.2001/6820 sayılı karar.); 'Belgesiz yapılan satın almanın başka bir mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından, bu faturaların, sahte olarak kabul edilmesi gerekir.' şeklinde hüküm verilmiştir. Bir başka ifade ile, gerçek bir işlemi yansıtması bile, farklı taraflar arasında düzenlenen belgeler, sahte belge olarak nitelendirilmektedir. Sahte belgede, gerçek olmayan bir işlemin varlığını gösteren belge vardır. Yani gerçek bir belgenin üzerinde silinti, kazıntı gibi sonradan değişiklik yapılması hali değildir. Sahte belge gerçekte hiç yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesidir. Faturada gösterilen mükellef adresinin, vergi dairesi ismi ve vergi hesap numarasının, basım yapan matbaanın sahte olduğu, ticaret siciline böyle bir firma bulunmadığı saptanacak olursa da sahtecilik söz konusudur. Sahte belgede yer alan hususlar tamamen gerçek dışıdır. Örneğin, bir işleme, gerçekte olmadığı bir mal ve/veya hizmet için fatura sağlayıp, bu faturayı kayıtlarına alabilmektedir. Üzerindeki imzalar ve miktarlar sahte olan her türlü belgeler ve makbuzlar, geçmiş yıllarla ilgili olduğu halde cari yıl işlemleri için kullanılmak istenen belgeler sahte vesikalara örnektir.

Gerçek bir işlem ve durum olmadığı halde gerçemiş gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Yine belge düzenleme yetkisi bulunmayan kişiler tarafından düzenlenen veya başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler de sahte belgedir. Bununla birlikte, maliyetlerin veya giderlerin belgesiz olarak kaydedilmesinde, kaydedilen tutarların gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınması mümkündür. Çünkü bu vergiler açısından belge ikinci planda, ekonomik ve maddi gerçeklik ön plandadır. Burada önemli olan, belgeye bağlanamayan mal veya hizmet alımının gerçekten yapıldığının ve gider yazılan tutarın gerçekte (emsallerle) uyumlu olduğunun kanıtlanmasıdır. Örneğin bir binaya asansör konulması, ancak asansörün ve montaj hizmetinin belgelenememesi durumunda, yapılan kaydın geçersiz sayılması, asansörlü binanın asansörsüz kabul edilmesi vb. maddi gerçeğe aykırı bir durum oluşturur. Danıştay kararlarında da, belgesiz bu harcamanın gider veya maliyet olarak nazara alınması yerindedir.

Sahte belge tanımına kanunda olduğu gibi sadece olayın gerçek olup olmadığı yönünden bakıldığında uygulamada birtakım sorunlar da ortaya çıkabilmektedir. Sahte belge kavramı, olayın gerçek olup olmadığı yönünden değil, belgenin niteliği yönünden de incelenmelidir. Yani, sahte belge tanımı, belgelerin şekil şartlarına ve kamu otoritesince belirlenmiş kurallara aykırılığı yönünü de kapsamalıdır. Özellikle anlaşmalı matbaada bastırılmamış bir belgenin diğer kullanıcılar tarafından anlaşılması mümkün olmayabilir. Ya da yetkili bir matbaada bastırılmış olan bir belgenin mükerrer olarak numaralandırılması halinde bunun da kullanıcılar tarafından anlaşılması kolayca anlaşılabilir bir durum değildir. Kısaca, sahte belgenin bilerek kullanıldığının kabul edilebilmesi için, ya sahteliğin açıkça anlaşılır olması ya da belgenin tarafları arasında bir çıkar birliğinin bulunduğu ispat edilmesi gereklidir. Görüldüğü üzere, sahtecilik, mükellefin yönetmeliklere uygun olarak bastırıldığı belgeler vasıta kulınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir. Birinci halde içerikte sahtecilik söz konusu iken, ikinci halde içerik önemli olmamakta, içerik gerçek

TCK m. 204'te resmî belgede sahtecilik suçu TCK m. 207' de ise özel belgede sahtecilik suçu düzenlenmiştir. Resmî belge özelliği taşımayan ve kanun koyucunun resmî belge saymadığı her belge özel belgedir.⁵ VUK'nda "belge" tanımlanmamış, sırasıyla belgelerin neler olduğu ve belge düzenine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.⁶ VUK m. 359/b'de ise vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin sahteliğinin yanı sıra defter ve kayıtlardaki sahtecilikte yaptırım altında alınmıştır. Ancak kanımızca "belge" kavramı zaten defter ve kayıtları da kapsamaktadır.

VUK m. 171'de defter tutmanın amaçları belirtilmiş VUK m. 172'de ise defter tutma ile yükümlü kişiler sayılmıştır. Buna göre; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadî kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler Kanun uyarınca defter tutmakla yükümlüdür. VUK uyarınca tutulacak defter türlerini bilanço esasına göre, işletme esasına göre ve diğer defterler olarak gruplandırmak mümkündür. Bilanço esasına göre tutulacak defterler; yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defterinden ibarettir (VUK m. 182). I. Sınıf tüccarlar olarak tabi edilen ticaret şirketleri ve belirli bir işletme büyüklüğüne ulaşmış işletmeler bu defterleri tutmakla yükümlüdür.⁷ II. Sınıf tüccarlar ise işletme hesabı defteri tutarlar (VUK m. 193, m. 194).

VUK m. 359/b'de geçen "kayıt" kavramından ne anlaşılması gerekeceğinin de ortaya konulması gerekmektedir. TDK'ya göre kayıt;

bile olsa belge sahte nitelik taşımaktadır.

Vergi borçlarının, vergilendirmeye ilişkin belgelerde ve kayıtlarda sahtecilik yapmak suretiyle ödenmemesi durumu birçok yabancı literatürde de belirtilmiştir. Sahte kayıt ve sahtecilikte, sahte belgeyi düzenleme ve bilerek kullanma suçları olarak iki ayrı suç oluşmaktadır.

Sahtecilik suçu, sahte belgenin gerçekmiş gibi kabul edilmesini sağlamak ve devletin veya diğer kişilerin zarara uğraması niyetiyle kişileri kandırmak olarak da tanımlanabilmektedir. Belgenin içeriğinin sahte olmasının yanı sıra, kendisinin de Tamamen sahte olması, yani gerçek bir ticari ilişkiye dayanmaması durumu söz konusu olabilmektedir. Bu durum sahte kayıt yapma suçuna göre daha ağır bir suç olarak kabul edilmektedir." YCGK, E. 2018/427, K. 2918/517, T. 8.11.2018 (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat>)

⁵ Veli Özer Özbek/ Koray Doğan/ Pınar Bacaksız/ İlker Tepe, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, 12. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 843

⁶ Mehmet Yüce, Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s.92

⁷ Gürbüz Gökçen/ Mustafa Özdemir, "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması", Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 2016, 12 (46), 137-154, s. 141

bir yere mal ederek deftere geçirme anlamına gelmektedir.⁸ Kanun koyucu “kayıt” ifadesini Kanunda, kelime anlamını yansıtan bir şekilde kullanmıştır.

Defter ve kayıtlara ilişkin kayıt nizamı VUK’un 215-219 maddeleri arasında düzenlenmiş ve bazı şartlar sıralanmıştır. Her ne kadar kanun koyucu defter ve kayıt demek suretiyle bir tanımlama yapmışsa da “kayıt”tan kastın “belge” olduğunu belirtmekte fayda görüyoruz. VUK’un 215-219. maddelerinde kayıtlarda bulunması gereken şartlar şu şekilde sıralanmıştır; Türkçe tutma ve Türk Parası kullanma zorunluluğu, defterlerin mürekkeple yazılması, yanlış kayıtları düzeltme, boş satır bırakılmaması, sayfaların yok edilmemesi ve kayıtların zamanında yapılması. Kanun koyucunun bu şekilde bir kayıt nizamı öngörmesinin temelinde, vergilemeye daha duyarlı olunmasını sağlamak ve denetimi kolaylaştırma hedefleri bulunmaktadır.⁹

A. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları

1. Fiil

VUK 359. maddesinin b fıkrasında ilgili suç tipi şu şekilde düzenlenmiştir; “*Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*”

İlgili suç tipi, sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suretiyle seçimlik hareketli olarak düzenlenmiştir. Seçimlik hareketli suçlarda suçun tamamlanması için seçimlik hareketlerden birinin gerçekleşmesi yeterlidir. Seçimlik hareketlerden bir ya da birkaçının işlenmesi halinde de tek bir suç işlenmiş olur. Seçimlik hareketli suçlarda suç konusu değişmemekte, suç, aynı konu üzerinde gerçekleşmektedir. Nesnel olarak farklı konular üzerinde hareketlerin gerçekleşmesi durumunda ayrı ayrı suçlar meydana gelecektir.¹⁰ Failin, aynı bentte yer alan hareketleri suçun konusu aynı olmak

⁸ <https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 7.12.2023

⁹ Fatma Taş, “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri”, Maliye Dergisi, 2007, 152, 116-120, s. 120

¹⁰ Örneğin bir parti uyuşturucu maddeyi satın alan, başka bir parti uyuşturucu maddeyi ise nakleden kişi, iki ayrı suç işlemiş olmaktadır. Her ne kadar uyuşturucu veya uyarıcı madde

kaydıyla gerçekleştirilmesi durumunda tek ceza verilecektir. Ancak birden fazla hareketin olması, cezanın belirlenmesinde dikkate alınacaktır. VUK m. 359/b uyarınca, vergiye esas teşkil eden bir belgenin hiç düzenlenmemiş olması halinde bu suç oluşmayacak, yapılan hareket sadece kabahat teşkil edecektir.¹¹

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ile işlenmiş olacaktır. Ayrıca bir neticenin meydana gelmesi gerekmemektedir. Bu yönüyle bu suç tipinin sırf hareket suçu olduğu söylenebilir. Sırf hareket suçları, hareketin yapılmasıyla veya ihmal ile suçun tamamlanması olarak tanımlanmaktadır.¹² VUK m. 359/b bu yönüyle TCK m. 207’den ayrılmaktadır. Zira TCK m. 207 uyarınca sahte belgenin düzenlenmesi, suçun meydana gelmesi için yeterli değildir. Bu suçun meydana gelebilmesi için sahte olarak düzenlenen belgenin kullanılması da gerekmektedir.¹³ TCK m. 207’de fikri sahtecilik cezalandırılmamıştır. Ancak VUK m. 359/b uyarınca özel belge niteliğindeki faturada fikri sahtecilik tipik fiiller arasında sayılmıştır.¹⁴ Yargıtay kararlarında, sahte fatura varlığının kabulü için öncelikle Vergi Usul Kanunu’nun 230. Maddesinde öngörülen zorunlu bilgilerin mevcut olması gerektiği aksi takdirde zorunlu bilgileri taşımayan faturaların vergi kanunları

imal ve ticareti suçu (TCK m. 188, f.1,3) seçimlik hareketli suç ise de, satın alma ve nakletme fiillerinin konusunu oluşturan uyuşturucu maddenin nesnel olarak aynı olmaması halinde, iki ayrı suçun varlığını kabul etmek gerekir. Bkz. İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 16. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 186

¹¹ Ertuğrul Ünal, “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 2021, 27 (2), 1260-1297, s. 1265-1266

¹² Alman doktrininde sırf hareket suçları denen bir kategorinin ceza hukuku dünyasında var olup olmadığı konusunda güncel tartışmalar yapılagelmektedir. Alman doktrininde öncelikle suçların sırf hareket suçu ve neticeli suçlar olarak temelde ikiye ayrılması konusunda bir görüş birliği olduğu söylenemez. Ayrımı reddeden yazarlara göre esasen “sırf hareket suçu” diye bir suç tipi bulunmamaktadır. Çünkü sırf hareket suçlarında da temel olarak harekete bağlanan bir dış etki etki vardır. Örneğin yukarıda sırf hareket suçlarına örnek verilen “yalancı tanıklık suçunda”, suçun gerçekleşebilmesi için “ifade” hâkim tarafından duyuları itibarı ile algılanmış/ıdrak edilmiş ve hem hâkim hem de tanık açısından tamamlanmış olmalıdır. Benzer yönde, “sarhoş şekilde araç kullanma” fiili için sürücünün direksiyona oturması yeterli değildir. Ayrıca failin, fiilen aracı hareket ettirmiş olması hareketin bir koşulu olarak karşımızda çıkmaktadır. Bu açıdan esasen neticesiz suçlar diye bir suç tipi bulunmamaktadır. Türk doktrininde de buna benzer görüşler savunulmaktadır. Bkz. Elvan Keçelioğlu, “Sırf Hareket Suçu Soyut Tehlike Suçu Mudur?”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2021, 25 (2), 433-464, s. 440

¹³ Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, 844

¹⁴ Ünal, 1267

uyarınca hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir.¹⁵ Buna göre VUK m. 359/b uyarınca ceza sorumluluğunun doğması için faturalarda ve dolayısıyla belgelerde öncelikle zorunlu unsurların tam olması gerekmektedir. Aksi takdirde VUK uyarınca geçerli bir belgeden söz edilemeyecektir. Zorunlu unsurlar tam ancak belge içerisindeki bilgilerde vergi kaçakçılığını doğuracak kasıtlı bir oynama varsa VUK m. 359/b uyarınca sahte belge düzenleme suçunun tipikliği meydana gelecektir.

2. Suçla Korunan Hukuki Değer

Kanun koyucu VUK m. 359/b düzenlemesi ile vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri kısmen sahte olarak düzenlemeyi veya bu belgeleri kullanmayı yaptırım altına almıştır. Bu suç tipinin konusunu; vergi kanunları uyarınca tutulan, düzenlenen veya saklanan belge oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle ceza hukuku tarafından korunan ve tehlikeye maruz bırakılan menfaat korunmak istenmektedir.¹⁶

VUK m. 359/b fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenleme ile korunan hukuki değer ile TCK m. 207 ile korunan hukuki değer farklıdır. VUK m. 359/b düzenlemesiyle devletin vergilendirme hak ve yetkisinin korunması amaçlanmaktadır.¹⁷ TCK m. 207 ile korunan hukuki değer ise toplumun özel belgenin gerçekliğine olan inancını korumaktır.¹⁸

¹⁵ “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki “Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır” şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanununun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi, dosya içinde düzenlendiği iddia edilen faturaların bulunmadığının anlaşılması karşısında...” Yargıtay 19. CD., E. 2015/8665, K. 2015/6343, T. 28.10.2015 (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat>); Benzer kararlar için bkz. Yargıtay 19. CD., E. 2015/2866, K. 2015/5570, T. 14.10.2015

Öte yandan VUK m. 359/c bendinde yer alan vergi kaçakçılığı suçunun konusunu ise, “ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler” oluşturmaktadır. Bkz. Esmâ Sinem Meral, “Vergi Kaçakçılığı Suçları ile Belgede Sahtecilik Suçları Arasındaki İlişkisi” in İzzet Özgeç, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, 307-344, s. 323

¹⁶ Burak Aslanpınar, TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 81

¹⁷ Berrin Akbulut, “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)”, Adalet Dergisi, 2023, 71, 653-702, s. 661

¹⁸ Hamide Zafer, Özel Belgede Sahtecilik, Özel Ceza Hukuku, c. VI, Kamu Güvenine, Kamu Barışına, Ulaşım Araçlarına veya Sabit Platformlara Karşı Suçlar, On İki Levha Yayıncılık,

3. Fail ve Mağdur

Suçun maddi unsurları bakımından TCK m. 207 bağlamında suçun faili, özel kişi ya da kamu görevlisi olabilir. VUK m. 359/b kapsamında ise suçun faili, fiili bizzat işleyen gerçek kişiler ve tüzel kişilerin yetkili temsilcileri veya yönetim organlarındaki gerçek kişiler olabilir.¹⁹ 4369 sayılı Kanun ile gelen değişiklik öncesi bu suçun faili sadece vergi mükellefi veya vergi sorumlusu kişiler olabilmekteydi²⁰

Vergi kaçakçılığı suçunun mağduru kamudur. Bu suç ile devletin vergilendirme yetkisinin korunması amaçlanmıştır. Dolayısıyla suçun işlenmesi halinde mağdur tüm toplum olur.²¹ Benzer şekilde TCK m. 207 kapsamında da suçun mağduru kamu yani toplumdur.²²

4. Netice ve Nedensellik Bağı

Netice, failin işlemiş olduğu fiilin dış dünyada meydana getirmiş olduğu değişikliktir.²³ Çoğu suç tipinde hareketin gerçekleşmesi ile suç

İstanbul, 2020, s. 150; Yargıtay bir kararında, faturanın herhangi bir vergisel işlemde kullanılıp kullanılmadığının araştırılması gerektiğini; faturanın herhangi bir vergisel işlemde kullanılmadığının anlaşılması halinde, eylemin sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarını oluşturmayacağını, özel belgede sahtecilik suçunun oluşup oluşmayacağını tartışılması gerektiğini belirtmiştir. Bkz. Murat Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği-Vergi Yargısı- Kamu İcra, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, s. 357

¹⁹ Ünal, 1272

²⁰ 4369 sayılı Kanun ile özgü suç ve özgü faillik tartışmalarına son verilmiştir. Böylelikle, örneğin, işletme sahibi olan mükellefin veya mükelleflerin, işlerinin yürütülmesi ve idaresinde çeşitli kademelerde çalıştığı kişilerin işlediği fiiller nedeniyle fail olarak sorumlu tutulmaları mümkün olmuştur. Başka bir deyişle, bazı durumlarda ceza sorumluluğu, mükellef adına işlem yürüten kişilere ait olmaktadır. Bkz. Meral, 320

²¹ Akbulut, 665

²² Bu suçlarla ilk sırada kamu güveninin korunması amaçlandığından, bu suçlarda suçun mağduru kamudur. Bununla birlikte öğretide toplumu oluşturan tüm bireylerin suçun mağduru olduğu ya da suçun mağdurunun, suçtan dolayı haksızlığa uğrayan kişiler olduğu da ileri sürülmektedir. Belirtelim ki, suçun mağdurunu belirlemek, örneğin suçların içtimai ve özellikle zincirleme suç, ceza davasına katılma gibi ceza ve ceza muhakemesi kurumlarının uygulama alanının belirlenmesi bakımından son derece önemlidir. Kanaatimizce, suçun düzenlendiği yerden yani yasanın sistematüğinden hareketle söz konusu suçun mağdurunu toplum olarak kabul etmek ve bu suçtan münferit kişiler zarar görmüş ise kurumları bu zarar gören kişileri esas alarak değerlendirmemek gerekir. Bkz. Zafer, 153

²³ Yeni TCK'ya hakim olan suç teorisinde, her suçta mutlaka bir netice vardır şeklindeki klasik anlayış terk edilmiştir. Bunun sonucu olarak, benimsenen sistemde, klasik suç teorisinde olduğu gibi “neticesi harekete bitişik” veya “neticesi hareketten ayrı suç” ayrımından artık söz edilemez Bkz. Özgenç, Genel Hükümler, 191; Mahmut Koca/ İlhan Üzülmöz, Türk Ceza

tamamlanmaktadır. Bu suçlara öğretilde “sırf hareket suçları” denilmektedir. Bazı suç tiplerinde ise suçun kanuni tarifinde yer alan neticenin meydana gelmesi aranmıştır. Bu suç tiplerine öğretilde “neticeli suçlar” denilmektedir.²⁴

VUK m. 359/b uyarınca suçun meydana gelmesi için sahte belge düzenlemek ya da sahte belgenin kullanımı yeterlidir. Bu yönüyle VUK m. 359/b’de tanımlanan suçların sırf hareket suçlarından olduğu söylenebilir.²⁵ Ayrıca ilgili maddede tanımlanan bu suçlar birer “tehlike suçları”dır. Çünkü tehlike suçlarında, zarar tehlikesinin netice olarak meydana gelmesi yeterli görülmektedir.²⁶

Bir kişinin meydana gelen neticeden sorumlu tutulabilmesi için hareket ve netice arasında bir nedensellik bağının olması gerekir. VUK m. 359/b bağlamında nedensellik yönünden bir uyuşmazlık meydana gelmez.²⁷ Zira sırf hareket suçlarında hareketin yapılması suçun meydana gelmesi için yeterlidir.²⁸

Hukuku Genel Hükümler, 16. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, s. 129

²⁴ Özgenç, Genel Hükümler, 192

²⁵ 4369 sayılı Kanun öncesinde kaçakçılık suçlarında “vergi ziyarı” suç unsuru olarak düzenlenmiştir. Bu sebeple sahte belge düzenlenmesinin yanında vergi ziyarı da aranmaktaydı. Vergi ziyarı ile neticelenmeyen sahte belge düzenleme hareketi ise, VUK’un 358. Maddesinde yer alan vergi kaçakçılığına teşebbüs suçu olarak nitelendirilmekteydi. 4369 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçlarında vergi ziyarı suç unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Ayrıca VUK’un 359. Maddesinde yer alan kaçakçılığa teşebbüs suçu da ilga edilmişti. Bu değişiklikler ile neticeli suç olarak düzenlenen bu kaçakçılık suçları sırf hareket suçlarına dönüşmüşlerdir. Bkz. Ahmet Emrah Geçer, Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s. 300

²⁶ Zarar suçlarında hareketin yönelmiş olduğu konuda bir zararın meydana gelmiş olması arandığı halde, tehlike suçlarında suçun konusu üzerinde zarar tehlikesinin meydana gelmesi netice olarak yeterlidir. Tehlike suçlarında, hareketin yönelik olduğu konunun gerçekten zarar uğramış olması şart değildir; bu konunun objektif olarak zarara uğrama tehlikesi ile karşılaşmış olması, yani hareketin suçun konusu üzerinde zarar tehlikesini yaratabilme imkanının varlığı suç tipinin ihlal edilmiş olması için yeterlidir. Bkz. Hakan Hakeri, Ceza Hukuku Genel Hükümler/ Temel Bilgiler, 18. Baskı, Astana Yayınları, Ankara, 2020, s. 150-151

²⁷ 4369 sayılı Kanun öncesi sahte belge düzenleme veya kullanma suçu birer neticeli suç tipiye yapılan Kanuni değişiklik sonrası ilgili suç tipi sırf hareket suçu olarak düzenlenmiştir.

²⁸ Bir neticeden dolayı sorumlu tutulabilmenin temelini, hareket ile netice arasındaki sebep-sonuç ilişkisini ifade eden nedensellik bağı oluşturur. Sırf hareket suçlarında, suçun oluşması için hareketin yapılması yeterli olduğundan, bu suçlarda nedensellik bağı problemi ortaya çıkmaz. Nedensellik bağı, kanuni tanımında hareketin yanı sıra neticeye de yer verilen suçlarda gerekli olan bir olgudur. Bkz. Koca/Üzülmez, 132

5. Suçun Nitelikli Unsurları

Kanunlarda öncelikle suçun temel şekli tanımlanmaktadır. Ayrıca suçun bu temel şekline göre cezanın artırılmasını veya azaltılmasını gerektiren unsurlara da yer verilmektedir. Bu unsurlara “nitelikli unsurlar” denilmektedir. Bunlar; fiilin işleniş tarzı olarak, fiilin işlendiği yer ve zaman itibarıyla, failin vasfı yönünden, mağdurun vasfı yönünden, fail ile mağdur arasındaki ilişki itibarıyla, suçun konusu ve fiilin işlenişiyile güdülen amaç veya saik olarak gruplandırılabilir.²⁹

VUK m. 359/b’de yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu için cezanın artırılmasını gerektiren herhangi bir nitelikli hale Kanunda yer verilmemiştir. Ancak VUK’un 344. maddesi şu düzenlemeyi içermektedir; *“341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyana 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.”*

VUK m. 359/b kapsamında bir suçun işlenmesi için hareket neticesinde vergi ziyasının meydana gelmesi durumu aranmamaktadır. Eğer bu suçlar kapsamında vergi ziyayı doğarsa, bu durum cezanın TCK 61 kapsamında şahsileştirilmesi aşamasında göz önüne alınacaktır. Ancak kanun koyucu, devletin vergilendirme yetkisini tam olarak koruma altına almak adına VUK m. 344’te özel bir düzenleme yapmış ve VUK m. 359/b kapsamında işlenen bir suç neticesinde vergi ziyasının ortaya çıkması durumunda, ilgili hakkında, ziyaa uğratılan vergi miktarının üç katı oranında bir cezanın uygulanacağı belirtilmiştir. Bu durum aynı fiil neticesinde kişilerin iki kere cezalandırılması durumunu meydana getirmekte ve “non bis in idem” ilkesinin ihlal edildiği tartışmalarına yol açmaktadır. Vergi ziyasının yaptırımını idari para cezasıdır dolayısıyla vergi ziyayı bir suç değil kabahattir.³⁰

AİHM bir kararında, aynı fiil nedeniyle hem idari para cezası hem de cezai yaptırım uygulanmasını “non bis in idem ilkesi”nin ihlali olarak kabul

²⁹ Özgenç, Genel Hükümler, 227-230

³⁰ Burak Kılıç, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Bağlamında Non Bis In Idem İlkesinin Uygulanabilirliği Sorunu” in İzzet Özgenç, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, 191-216, s. 204

etmiştir.³¹ Ancak mahkemenin aksi yönde kararları da bulunmaktadır.³² Anayasa mahkemesi ise bir kararında her iki yaptırımında tek fiilden kaynaklandığını belirtmiş ancak farklı hukuki yararların olduğu gerekçesiyle non bis in idem ilkesinin ihlal edildiğini sonucuna varmamıştır.³³

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun "içtima" başlıklı 15/3. maddesine³⁴ göre; "*Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.*" Görüldüğü üzere bir fiilin işlenmesiyle suç ve kabahat meydana geliyorsa sadece suçtan yaptırım uygulanabilecektir. Hüküm açık bir şekilde "non bis in idem" ilkesini kabul etmektedir. Ancak Kabahatler Kanunu'nda yer alan içtima düzenlemesinin vergi kabahatleri hakkında uygulanabilirliği konusunda tartışma bulunmaktadır. Burada çözüm yolu, kanunların önceliği sonralığı ya da özel kanun genel kanun uygulamasıdır. Önceki kanun özel, sonraki kanunun genel olması durumunda "lex specialis" kuralına öncelik verilmekle beraber bu kuralın istisnasız uygulanması söz konusu değildir. Böyle bir durumda kanun koyucunun iradesine bakmak gerekecektir.³⁵ 213 sayılı VUK'un 367/4'üncü

³¹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) 13079/03 numaralı dosya üzerinde 16.6.2009 tarihli Ruosalainen-Finlandiya davasında verdiği kararda; başvuranın aynı olaydan dolayı "iki defa para cezası" ödemek zorunda kaldığı, başvurana uygulanan her iki müeyyidenin de "cezai yaptırım" olduğu, her iki idari yaptırımın da aynı olgular üzerine bina edildiği, dolayısıyla mükerrer işlem söz konusu olduğu ve Sözleşmeye ek 7 no.lu protokolün 4. Maddesinin ihlal edildiğine hükmetmiştir. Bkz. Ali Çakmakçı/ Semra Köseer, 213 Sayılı VUK ve 5237 sayılı TCK'ya göre Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları Kavram- Yargı-Uygulama, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 8; AİHM Lucky Dev Davasında, aynı fiilden kaynaklanan vergi kabahat ve suçlarında yargılamanın iki farklı yargı kolunda yürütülmesi sonucu davaların farklı zamanlarda sonuçlanması AİHS'nde de korunan temel bir hukuk ilkesi olan ne bis in idem ilkesine aykırılık bulmuştur. AİHM Başvuru no: 7356/10 Bkz. Ayşe Nil Tosun, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası", Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 2017, 7 (2), 95-104, s.96

³² Rosenqist kararı ile Ponsetti ve Chesnel kararlarında da Mahkeme, vergi kaçakçılığı suçu ile diğer vergi para cezalarının amaç ve unsurlarının farklı olduğu, bu sebeple kişiye bu iki cezadan verilmesinin non bis in idem ilkesinin kapsamına giren bir sorun oluşturmayacağı kanaatine varmış ve başvuruların kabul edilemez olduğuna karar vermiştir. Bkz. Kılıç, 207

³³ AYM, B. 2018/9115, T. 27.3.2019 Bkz. Kılıç, 210

³⁴ İlgili maddenin iptali için somut norm denetimi yoluna başvurulmuşsa da itiraz başvurusunun 6216 sayılı Kanun'un 40. Maddesinin 4 numaralı fıkrasına uygun olmadığı gerekçesiyle başvuru, esas incelemesine geçilmeksizin reddedilmiştir. Anayasa Mahkemesi Kararı-GK., E. 2017/25, K. 2017/26, T. 1.3.2017

³⁵ Ahmet Emrah Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2016, 65 (2), 315-348, s. 332

maddesi 5728 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramış ve şu madde hükmüne yer verilmiştir; “359’uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”³⁶ Buna göre hem özel Kanun hem de sonraki Kanun niteliğine sahip VUK karşısında Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanma imkânı ortadan kalkmıştır.³⁷

B. Manevi Unsur

Fiil ile kişi arasındaki bağlantı, suç teşkil eden haksızlığın manevi unsurunu oluşturmaktadır.³⁸ Kast ve taksir haksızlığın birer unsuru kabul edilmektedir.³⁹ Kast, kural olarak her suçun zorunlu bir unsurudur.⁴⁰ Kanunda açık bir şekilde taksirle de işlenebileceği belirtilmediği takdirde o suç tipinin ancak kastla işleneceği kabul edilir. Bir fiilde aynı anda hem kast hem de taksirin bulunması mümkün değildir.

4369 sayılı Kanun değişikliği öncesi VUK’un 344’üncü maddesinin birinci fıkrasında; “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaya sebebiyet” verilmesi şeklindeki düzenleme ile kaçakçılık suçunda ‘kast’ unsuru açık bir şekilde belirtilmiştir. Ancak 4369 sayılı Kanununun 14’üncü maddesiyle beraber ‘kast’ ibaresi kaldırılmıştır.⁴¹ Ancak suç tipinde ‘kast’ ibaresinin

³⁶ “Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz” hükmü Anayasa Mahkemesinin E. 2019/4, K. 2021/78, T. 4.11.2021 kararıyla iptal edilmiştir.

³⁷ Benzer görüş için bkz. Kılıç, 211; Danıştay da bir kararında; “213 sayılı Vergi Usul Kanun’un 367. maddesinin son fıkrasında, 359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesinin, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği düzenlendiğinden, aerosol üretiminde kullanma taahhüdüyle özel tüketim vergisi ödenerek satın alınan LPG’nin üretimde kullanılmadığı sonucuna varılan davacı hakkında, haksız olarak iade edilen vergiler nedeniyle anılan Kanun’un 359. maddesi uyarınca vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanmasında hukuka aykırılık bulunmamıştır. Bu bakımdan, uyumsuzluğun sözü edilen hükümler çerçevesinde değerlendirilmesi suretiyle çözümlenmesi gerekirken, şirket yetkilileri hakkında ceza mahkemesince mahkûmiyet kararı verilmediği dolayısıyla maddede öngörülen koşulların oluşmadığı gerekçesiyle vergi ziyai cezasının vergi aslının bir katını aşan kısmının iptali yolundaki hüküm fıkrasında hukuki isabet bulunmamıştır.” Danıştay 7. Daire, E. 2019/2003, K. 2022/1892, T. 21.2.2022 (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat>)

³⁸ Özgenç, Genel Hükümler, 242

³⁹ Özgenç, Genel Hükümler, 245, 267

⁴⁰ Koca/Üzülmez, 148

⁴¹ Ünal, 1274; Yargıtay Ceza Genel Kurulunun önüne intikal eden bir olayda da suçun

bulunmaması o suçun taksirle işlenebileceği anlamına gelmemektedir. Zira belirttiğimiz üzere aslolan suçun kastla işlenmesidir. Taksirli sorumluluk istisna olup ancak kanun koyucunun açık bir şekilde taksirli sorumluluğu o suç tipi için düzenlemesiyle kişiler suçun taksirli halinden sorumlu tutulabilir. Bu nedenle VUK m. 359/b maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, kasten işlenebilen bir suç tipidir. Fail eğer sahte belge düzenlediğini veya kullandığını bilmiyorsa TCK m. 30/1 uyarınca kastından söz edilmeyecektir.⁴² Suçun taksirli hali için de herhangi bir ceza öngörülmediği için failin cezalandırılması mümkün olmayacaktır.⁴³

C. Hukuka Aykırılık

İşlenen fiilin tipe uygun olması durumunda ikinci olarak bakılacak husus ‘hukuka aykırılık’tır.⁴⁴ Bir fiilin hukuka aykırı olması tüm hukuk sistemine aykırı olmasını ifade eder.⁴⁵ İlgili suçun hukuka aykırılık unsurunu ortada kaldıran ve fiili tüm hukuk düzeni bakımından hukuka uygun hale getiren hukuka uygunluk sebepleri bulunmaktadır.

Kanun koyucu TCK’da kanun hükmünün yerine getirilmesi, meşru

işlendiği tarihte Kanun’un kast unsurunu aradığını açıkça vurgulamıştır. Kararda YCGK; “Suç tarihinde yürürlükte bulunan yasal düzenlemeye göre; vergi kaçakçılığı suçu VUY’nın 4008 sayılı Yasa ile değişik 344’üncü maddesinin birinci fıkrasında; “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi” olarak tanımlanmıştır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, “aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyana sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir” ifadesine yer verildikten sonra bu eylemler altı bent halinde sıralanmıştır. Fıkranın konumuzu ilgilendiren ikinci bendinde de; “Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak” eylemleri seçimli hareketli suç olarak öngörülmüştür. Buna göre sahte belge düzenlemek, sahte belgeyi bilerek kullanmak, içeriği itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek, yanıltıcı belgeyi bilerek kullanmak eylemlerinden herhangi birini ya da birkaçını gerçekleştirmek suretiyle vergi ziyana neden olunması halinde vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır.” YCGK, E. 2001/236, K. 2001/240, T. 6.11.2001 (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat>)

⁴² Akbulut, 677

⁴³ VUK’un 369’uncü maddesinde belirtilen vergi cezaları; vergi ziyayı, usulsüzlük ve genel usulsüzlük cezalarıdır. İlgili madde uyarınca vergi idaresi tarafından mahkeme kararı olmaksızın idari para cezası yaptırımına tabi olan bu fiiller, vergi kabahatleri ve cezaları olarak adlandırılır. Bu kabahatlerin işlenmesi için kast gerekli olmamakla birlikte taksirli veya ihmali bir davranış da yeterlidir. Kusura ortadan kaldıran hallerden yanılma halinde mükellefin suç işleme iradesinin mevcut olmadığı kabul edilmektedir. Bu fiillere yönelik kusur olmaması halinde cezalandırma şartının da olmayacağı kabul edilmektedir. Hilal Gürses Şahin, “Vergi Ceza Hukukunda Yanılma, Mücbir Sebep, Pişmanlık ve Islah” in İzzet Özgenç, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, 67-110, s. 76

⁴⁴ Koca/Üzülmez, 265

⁴⁵ Özgenç, Genel Hükümler, 314

müdafâ, ilgilinin rızası ve hakkın kullanılması olmak üzere dört hukuka uygunluk sebebine yer vermiştir (TCK m. 24, m. 25, m. 26).⁴⁶ Öğretide VUK m. 359/b uyarınca hukuka uygunluk sebeplerinin uygulanma imkanının olmadığı görüşü hakimdir.⁴⁷ Kanaatimizce; suçun mağdurunun tüm toplum olduğu göz önüne alındığında hukuka uygunluk sebeplerinin uygulanma imkanının olmadığı görülmektedir.

D. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

1. Teşebbüs

Bir kişinin suç işlemesi aslında bir sürecin sonucudur. Fail öncelikle suçun işlenmesine yönelik hazırlık hareketleri yapar ardından suçun işlenmesine yönelik icra hareketlerine yönelir.⁴⁸ Failin icra hareketlerinin yarıda kalması halinde ya da özellikle suçun kanuni tanımında netice gerçekleşmesinin beklendiği hallerde netice gerçekleşmemişse, teşebbüs durumu söz konusu olacaktır. Teşebbüs teşkil eden davranış aynı zamanda hukuk düzeni tarafından haksızlık teşkil etmektedir.⁴⁹ Teşebbüs, cezalandırılabilirliğin alanını genişleten bir yöne sahiptir.⁵⁰

Teşebbüsten söz edebilmek için birtakım şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Buna göre öncelikle teşebbüs ancak kasten işlenen suçlarda gündeme gelebilecek bir kurumdur. Taksirle işlenen bir suçta teşebbüsten söz edilemez. Kasten işlenen suçlarda teşebbüsten söz edebilmek için gerçekleştirilen fiilin icra hareketi niteliğinde ve neticeyi meydana getirmeye elverişli olması ve failin elinde olmayan nedenlerle hareketlerini tamamlayamamış olması gerekmektedir.⁵¹

Suçun hazırlık hareketleri ve icra hareketleri birbirinden farklı kavramlardır. Failin davranışının icra hareketine sahip olup olmadığının tespiti objektif ölçütlerle yapılmalıdır. Örneğin; bir kişinin çalacağı eşya üzerine eline koyması hırsızlık suçuna teşebbüste icra hareketi olarak kabul

⁴⁶ Hukuka uygunluk nedenlerinin kesin bir sayısı “numerus clausus”u yoktur. Koca/Üzülmez, 274

⁴⁷ Ünal, 1275; Akbulut, 678

⁴⁸ Özgenç, Genel Hükümler, 501

⁴⁹ Zafer İçer, Suça Teşebbüste Hazırlık Hareketleri ile İcra Hareketlerinin Birbirinden Ayrılması, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 129

⁵⁰ Özgenç, Genel Hükümler, 501; İçer, 129

⁵¹ Koca/Üzülmez, 420; Özgenç, Genel Hükümler, 506-520

edilir.⁵² Ancak elinde torbayla yakalanan ve hırsızlık yapacağını ikrar eden bir kişinin icra hareketlerine başlamış olduğundan söz edilemez. Bu durumda kişinin hırsızlık suçuna teşebbüsü de söz konusu olmayacaktır.

VUK m. 359/b kapsamında sahte belge düzenlemeye teşebbüs olup olmayacağı tartışmalıdır. Yukarıda da belirttiğimiz üzere vergi kaçakçılığının konusunu oluşturan belgelerin birtakım özelliklere haiz olması gerekmektedir.⁵³ Bu özelliklerden birinin bile olmaması durumunda vergi ceza hukuku uyarınca bir belgeden söz edilemeyecektir. Örneğin bir kişi bu belgelerden birini sahte olarak düzenlemeye başlamış ancak belgenin kurucu unsurlarından birini tamamlayamadan yakalanmışsa VUK m. 359/b uyarınca suç teşebbüs aşamasında kalmış olmayacaktır. Zira daha ortada vergi ceza hukuku bağlamında bir belgenin varlığı söz konusu değildir. Bu nedenle, VUK m. 359/b uyarınca sahte belge düzenlemeye teşebbüsün söz konusu olmayacağı kanaatindeyiz.⁵⁴

VUK m. 359/b uyarınca sahte belge kullanma suçuna teşebbüs mümkündür. Örneğin sahte olarak düzenlenen bir belgenin vergi dairesine verilmek üzere götürüldüğü sırada engel olunması ya da Bakanlıktan izinsiz basılan belgelerin kullanılmak amacıyla işyerinde bulunması ancak kişinin belgeleri kullanmadan yakalanması.⁵⁵

2. İştirak

Kanunen tek bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kişinin farklı şekilde katılımlarıyla veya bir kişinin, çok failli bir suçun icrasına fail

⁵² Sulhi Dönmezer, Teşebbüste Hazırlık ve İcra Hareketleri Tefriki, Journal of Istanbul University Law Faculty, 2011, 8 (3-4), 433-456, s. 440

⁵³ Bkz. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları, Fiil, 8

⁵⁴ Benzer görüş için bkz. Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2019, 10 (37), 1-23, s. 18; Aksi görüş için bkz. Akbulut, 678; Ünal, 1276; Onur Özcan, Vergi Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 244; İcra hareketlerinin bölünebildiği durumlarda teşebbüsün kabul edilebileceğini belirten yazarlar da vardır. Mustafa Karataş, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Bu Suçların Teşebbüse Elverişlilik Noktasında Değerlendirilmesi”, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2018, 6 (2), 211-227, s. 225

Örneğin, Bakanlıkla anlaşması olmayan kişileri, mükelleflerinin kullandıkları belgeleri basmaya çalışırken baskı tamamlanmadan önce, baskının herhangi bir aşamasında yakalanmaları durumunda, vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüsten cezalandırılmaları gerekecektir. Hasan Hüseyin Bayraklı/Ahmet Bozdağ, “Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, 2010, 158, 15-34, s. 30

⁵⁵ Bayraklı/Bozdağ, 30

sıfatı dışındaki katılımına iştirak denir.⁵⁶ İştirak şekilleri faillik ve şeriklik olarak ikiye ayrılmaktadır.⁵⁷ TCK'da suça iştirak başlığı altında faillik ve şeriklik türleri olarak azmettirme ve yardım etme düzenlenmiştir (TCK M. 37-39). Şeriklik türlerinin cezalandırılabilirliği genişleten bir yönü bulunmaktadır.⁵⁸

Kanunda belirtilen haksızlığı işleyen kişi 'fail'dir. Eğer kişi bu haksızlığı başkasını araç olarak kullanmak suretiyle işlerse 'dolaylı faillik' söz konusu olacaktır. TCK m. 37'de doğrudan müşterek faillik tanımlanmıştır.⁵⁹ Suçun işlenişine katılan ancak fiil üzerinde hakimiyet kuramayan kişilere ise şerik denir. Şeriklerin cezalandırılabilmelerinin ortak şartı bağıllık kuralı gereklerinin gerçekleşmesine bağlıdır.⁶⁰ Yani şeriklerin cezalandırılması için her ne kadar bir fiil icrası gerekliyse de bu fiil kanundaki haksızlığı gerçekleştirmediği için şeriklerin fiilden sorumluluğu bağıllık kuralıyla mümkün olmaktadır.⁶¹

Azmettirme, henüz suç işleme kastı olmayan birisinin bir başkası tarafından suç işlemeye karar verdirilmesi durumudur.⁶² Ancak kasten işlenebilen suçlara azmettirme mümkündür.⁶³ Kasten işlenen bir suçun işlenişine kasten yardım niteliğindeki fiilleriyle katılanlar 'yardım eden' olarak sorumlu tutulacaklardır.⁶⁴

VUK'un "iştirak" başlıklı 333. maddesi, 4369 sayılı Kanun'un 82/1-b maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak bu vergi kaçakçılığı suçunda iştirak kurumunun kaldırıldığı anlamına gelmemektedir.⁶⁵ Bu sebeple VUK m.

⁵⁶ Koca/Üzülmez, 448

⁵⁷ Özgenç, Genel Hükümler, 539

⁵⁸ Muhammed Demirel, Suça İştirakte Bağıllık Kuralı, On iki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, s.161

⁵⁹ Koca/Üzülmez, 453

⁶⁰ Koca/Üzülmez, 484

⁶¹ Berrin Akbulut, "Bağıllık kuralı", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2010, 14 (1), 167- 214, s. 176

⁶² Azmettirme hareketinin objektif koşulları; suç işleme düşüncesi olmayan bir kimsenin mevcut olması, ilk koşula uygun kişide belli bir suç işleme kararının oluşumuna neden olunan hareketin gerçekleştirilmesi. Muhammed Demirel/Melik Kartal, "Ceza Hukukunda Suça Azmettirme Hareketi: Suça Sevki Etme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Durmuş Tezcan'a Armağan), 2019, 21(Özel s.), 457-490, s.462

⁶³ Özgenç, Genel Hükümler, 572

⁶⁴ Koca/Üzülmez, 506; Özgenç, Genel Hükümler, 577

⁶⁵ Sercan Yavan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında Değerlendirilmesi", Maliye Araştırmaları Dergisi, 2017, 3 (2),

359/b gereği bir suçun iştirak halinde işlenmesi durumunda genel hükümleri ihtiva eden TCK'nın 37-41. maddeleri uygulama bulacaktır. Ancak VUK m. 360'da iştirak bakımından özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre; “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”⁶⁶ İlgili madde ile sadece VUK m. 359'da düzenlenen suçlara iştirak halinde, cezada bir indirim olacağı düzenlenmiştir. Zira suça iştirak için kasten işlenen bir suçun varlığı şarttır ve bu yüzden tüm vergi cezaları yerine özel olarak sadece kaçakçılık suçunu kapsayacak şekilde düzenleme yapılmıştır.⁶⁷ Madde hükmü gereği, indirim yapma hususunda hâkime herhangi bir takdir hakkı verilmemektedir.⁶⁸ Kaçakçılık suçuna iştirakte menfaat elde etmiş olmak şart değildir⁶⁹ ve mükellef veya sorumlu olma zorunluluğu da bulunmamaktadır.⁷⁰

119-128, s. 126

⁶⁶ 8.2.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanun öncesi maddi menfaati bulunmayanlara cezanın dörtte biri uygulanmaktaydı.

⁶⁷ Ufuk Gencel, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2014, 7 (3), 71-88, s. 78

⁶⁸ Şüheda Demirkıran, “Vergi Suç ve Kabahatlerinde İştirak” in İzzet Özgenç, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, 111-154, s. 136

⁶⁹ Demirkıran, 137

⁷⁰ Gencel, 78; Anayasa Mahkemesi önüne gelen bir uyuşmazlıkta kaçakçılık suçuna iştirak edildiğinden bahisle vergi ziyai cezası kesilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir. İlgili kararın gerekçesi şu şekildedir; “...Sonuç olarak vergilerin tahsilini güvence altına almanın vergi düzenine aykırılıkları önleyebilmek açısından büyük önem arz ettiği kuşkusuzdur. Bunun yanında devletin idari para cezalarının düzenlenmesi ve uygulanması alanında geniş bir takdir yetkisinin olduğu da dikkate alınmalıdır. Kaldı ki olayda başvurucuya vergi ziyai cezasının dışında herhangi bir adli veya idari yaptırım uygulanmamış, hakkında vergi suçu raporu düzenlenmiş olmasına rağmen kovuşturmayaya yer olmadığı kararı tesis edilmiş olması nedeniyle başvurucu herhangi bir adli nitelikli cezai işlemle muhatap olmamıştır. Ayrıca vergi ziyai cezası verilmesine yol açan fiilin başvurucunun kusurundan kaynaklandığı, somut olayda kamu makamlarının özensiz bir tutum veya davranışının ise söz konusu olmadığı gözetilmelidir.

Bu durumda başvurucunun mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin içerdiği kamu yararı amacı ile karşılaştırıldığında ve özellikle başvurucunun kendi kusuruyla kanuna aykırılığa yol açtığı dikkate alındığında başvurucuya şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği değerlendirilmiştir. Dolayısıyla başvurucunun mülkiyet hakkı ile kamu yararı arasında olması gereken adil dengenin bozulmadığı ve müdahalenin ölçülü olduğu sonucuna varılmıştır.

Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar verilmesi gerekir.” AYM, B. 2015/14383, T. 19.2.2019; “...Sanık ...'in sahte fatura düzenleme eylemine sanığın iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanık hakkında düzenlenen 04.12.2009 tarihli vergi suçu raporunda sanık ...'in adresindeki işyerinde 16.04.2004-31.12.2006 tarihleri arasında faaliyette olduğu halde

3. İçtima

TCK'nın 42, 43 ve 44. maddelerinde suçların içtimaı düzenlenmiştir. Arapça kökenli olan "içtima" kavramı; toplanma, toplantı anlamlarına gelmektedir.⁷¹ TCK'nın benimsediği gerçek içtima kuralı "kaç fiil varsa o kadar suç, kaç suç varsa o kadar ceza vardır" temeline dayanmaktadır.⁷² Buna göre; birden fazla suç tipinin birbirinden bağımsız birden fazla fiil ile gerçekleşmesi durumunda gerçek içtimadan söz edilir.⁷³ Fikri içtima, tek fiille birden fazla suçun işlenmesidir. Aynı neviden fikri içtima; tek bir fiil ile aynı suçun birden çok işlenmesi, farklı neviden fikri içtima; tek bir fiil ile farklı birden fazla suçun işlenmesi durumudur.⁷⁴ Zincirleme suç ise aynı kişiye karşı farklı zamanlarda aynı suç tipinin işlenmesi halidir.⁷⁵ Örneğin fail tarafından bir mağdura karşı farklı zamanlarda hırsızlık suçu işlenmesi durumunda zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır. Ancak mağdurun farklı olması durumunda zincirleme suç hükümleri uygulanmaz. Bu durumda gerçek içtima hükümleri uygulanacaktır. Mağdurun toplum yani kamu olduğu durumlarda da zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerekmektedir (TCK m. 43/1).⁷⁶

sanık ...'in aynı iş yeri adresinde 26.01.2006 mükellefiyet tesis ettirmesine yardımcı olduğu hususunun belirtildiği fakat sanığın suçlamayı kabul etmeyerek sanık ...'i tanımadığını ve onun adına bastırılan faturaların sahte olduğunu bilmediğini ve bu eyleme iştirak etmediğini savunmuş olması karşısında, sanık ...'in diğer sanığın eylemine, iştirak ettiğine ilişkin delillerin nelerden ibaret olduğu karar yerinde tartışılıp gösterilmeden, yazılı şekilde mahkumiyet hükmü tesis edilmesi yasaya aykırıdır." Yargıtay 21. CD., E. 2016/1630, K. 2016/4945, T. 7.6.2016 (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat>)

⁷¹ <https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 10.12.2023

⁷² Özgenç, Genel Hükümler, 610; Koca/Üzülmez, 517

⁷³ Neslihan Göktürk, Fikri İçtima, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 59

⁷⁴ Göktürk, 59

⁷⁵ Koca/Üzülmez, 519

⁷⁶ Maddenin gerekçesi şu şekildedir; "Zincirleme suç halinde, aynı suçun birden fazla işlenmiş olması söz konusudur. Ancak, bu suçlar, bir suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmektedirler, yani, bu suçlar arasında sübjektif bir bağ bulunmaktadır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Zincirleme suç halinde, ortada bir suç değil, birden fazla suç mevcuttur. Zincirleme suçtan söz edebilmek için, aynı suçun müteaddit defa aynı kişiye karşı işlenmesi gerekir. İşlenen suçların mağdurunun farklı kişiler olması halinde, zincirleme suç hükümleri uygulanmaz. Rüşvet ve çevrenin kirletilmesi gibi, toplumu oluşturan herkesin mağdur olduğu suçlarda, muayyen bir kişi mağdur olmadığına göre, zincirleme suç hükümlerini öncelikle uygulamak gerekir. Ancak, bu son durumla ilgili olarak hukuk uygulayıcılarında oluşan tereddüdü gidermek amacıyla, 43'üncü maddenin birinci fıkrasına "Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır." şeklinde bir cümle eklenmiştir." Özgenç, Ceza Hukuku Mevzuatı, 197-198

Görünüşte içtima⁷⁷ ise normlar arası ilişkiden ancak birinin faile uygulanabilmesidir.⁷⁸ Bileşik suç, suçların içtima hallerinden biri değildir. Zira bileşik suç halinde ortada sadece tek bir suç tipi vardır. Örneğin cebir ve tehdit kullanarak yağma suçunun işlenmesi durumunda ayrıca tehdit ya da kasten adam yaralama suçundan ceza verilmez.

Vergi kaçakçılığı suçları bileşik suçun oluşmasına elverişli değildir. Zira bileşik suç, biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçlardır (TCK m.42). Ancak vergi kaçakçılığı suçlarında böyle bir durum söz konusu değildir. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçları, bileşik suç hükümlerinin uygulanacağı bir alan değildir.

Zincirleme suç hükümleri vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanmaya elverişlidir. Vergi kaçakçılığı suçlarında mağdur toplum yani kamudur. Failin aynı suç işleme kastıyla birden çok aynı vergi kaçakçılığı suçunu işlemesi durumunda zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır. 15.4.2022 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan 7394 sayılı Kanun’un 4. Maddesiyle VUK m. 359’a şu hüküm eklenmiştir; “*Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.*” İlgili düzenlemeden çıkan sonuç aynı takvim yılı veya vergilendirme döneminde kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde tek fiil ve tek suç vardır.⁷⁹

Uygulamaya baktığımızda, 7394 sayılı Kanun öncesi Yargıtay, aynı takvim yılı veya vergilendirme döneminde işlenen birden fazla vergi kaçakçılığı suçu için zincirleme suç hükümlerini uygularken⁸⁰, farkı takvim yılı veya

⁷⁷ Tek fiilin bulunması, her zaman fikri içtimanın bulunduğu anlamına gelmez; sadece fikri içtimain koşullarından birini oluşturur. Fikri içtima ve görünüşte içtimain ortak özelliği tek ve aynı fiilin bulunmasıdır. Diğer taraftan, fikri içtima ilişkisi hükmün uygulanabilmesi için görünüşte içtima hallerinden birinin bulunmaması gerekir. Tek ve aynı fiilin sebebiyet verdiği suç tipleri arasında görünüşte içtima ilişkisinin bulunmaması, fikri içtimain koşullarından biridir. Buna göre, öncelikli olarak suç tipleri arasında görünüşte içtima ilişkisinin bulunup bulunmadığının tespiti gerekli olup; görünüşte içtima ilişkisinin bulunması, fikri içtima ilişkisi hükmün uygulanmasına engel teşkil eder. Göktürk, 73-73,

⁷⁸ Kayıhan İçel, “Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2008, 7 (14), 35-49, s. 36

⁷⁹ Akbulut, 683

⁸⁰ “*Sanık hakkında “2004, 2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek” suçundan kamu davası açılmış olmasına, her bir takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçlarının birbirinden bağımsız ve ayrı kendi içerisinde teselsül eden suçlar olduğu, aynı takvim*

vergileendirme dönemleri için gerçek içtima hükümlerini uygulamaktaydı.⁸¹ Bu durumda fail, işlemiş olduğu suçun haksızlığının çok üstünde cezalar almasına sebep olmaktaydı. Kanun koyucunun 7394 sayılı Kanun ile farklı takvim yılları içinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasını sağlayarak, bu orantısızlığı gidermeyi amaçladığı görülmektedir.

yılında birden fazla sahte fatura düzenlediği kabul edilen sanık hakkında TCK'nun 43/1. maddesindeki zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği gözetilmeden ve hangi yıldan hüküm kurulduğu anlaşılamayacak biçimde tek ceza tayini suretiyle yazılı şekilde hüküm kurulması..." Yargıtay 11. CD., E. 2016/2665, K. 2016/8511, T. 15.12.2016 (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat>); Benzer kararlar için bkz. Yargıtay 11. CD., E. 2016/10238, K. 2016/7733, T. 23.11.2016; Yargıtay 11. CD., E. 2016/7336, K. 2016/7265, T. 21.10.2016; Bkz. Aynı ayın KDV beyannamesine konu 4 farklı sahte fatura kullanılması nedeniyle tek bir suçun varlığına dair YCGK kararı; "Sahte fatura kullanma suçunun, gerçekte herhangi bir mal alım satımına dayanmayan fatura bilgilerinin kaydedildiği beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesiyle oluştuğu, bu itibarla sahte fatura kullanma suçları yönünden zincirleme suç hükmünün uygulanmasında kıstas olarak düzenlenen sahte fatura sayısının değil, farklı dönemlerde verilen beyanname sayısının dikkate alınmasının gerektiği cihetle; sanığın yetkilisi olduğu ...Yazılım Donanım ve Bilgisayar Sarf Ürünleri İth. İhr. Paz. San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 17.09.2012 tarihli ve 1071/28 sayılı vergi inceleme raporu ile eki tutanakta yer alan; mükellef kurumun, 19.10.2011 tarihli ve 2132/14 sayılı vergi tekniği raporuyla sahte fatura düzenlediği tespit edilen... Grup İnş. Elekt. Pet. Med. Kırt. Otom. Temz. San. Ltd. Şti.ye ait 04.05.2010, 11.05.2010, 18.05.2010 ve 26.05.2010 tarihli dört adet faturayı yevmiye defterine kaydettiği ve bu faturaları ilgili dönem KDV beyannamesinde kullanarak indirim konusu yaptığı yönündeki tespitler ile 21.02.2014 tarihli bilirkişi raporunda bulunan; sanığın suça konu dört adet faturayı Şirketin yasal defterine kaydeditip 2010 yılının Mayıs ayı KDV beyannamesinde indirim konusu yaptığı şeklindeki tespit göz önünde bulundurulup suça konu faturaların tamamının 2010 yılının Mayıs ayında düzenlendiği, aynı ay içerisinde tek bir beyannameye konu edilerek kullanıldığı, belirtilen ay dışında farklı bir vergileendirme döneminin KDV beyannamesine konu edildiğine dair dosya kapsamında herhangi bir delil bulunmadığı hususları bir bütün hâlinde değerlendirildiğinde, dosya kapsamından sahte olduğu tespit edilen dört adet faturanın 2010 yılının Mayıs ayı KDV beyannamesine konu edilerek bu beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesi ile kullanıldığı anlaşıldığından Özel Dairenin davaya konu olayda zincirleme suç hükmünün uygulanma şartları bulunmadığı şeklindeki kabulünün isabetli olduğu sonucuna varılmalıdır." YCGK, E. 2021/433, K. 2022/575, T. 22.9.2022 (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat>)

⁸¹ "... Sanık hakkında 2004-2005-2006-2007 takvim yıllarında "sahte fatura düzenlemek suçlarından kamu davası açılması karşısında; ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 05.03.2002 gün ve 28/179 sayılı kararında açıklandığı üzere her takvim yılının ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, aynı takvim yılında farklı dönemlerde birden çok sahte fatura düzenlenmesi durumunda faturaların adet ve tutarları, zarar miktarı, kastın yoğunluğu ve suçun işlenmesindeki özellikler dikkate alınarak temel cezanın alt sınırdan uzaklaşarak tayin edilmesi ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği dikkate alınarak her bir takvim yılı için ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden tek hüküm kurulması..." Yargıtay 21. CD., E. 2016/4246, K. 2016/5987, T. 6.10.2016 (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat>); İşlenen fiiller arasında çok fazla zaman girmesi suç işleme kararında birliğin yokluğuna karine sayılmaktadır. Serkan Açar, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 299

Yukarıda da bahsettiğimiz üzere VUK m. 359/b’de düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketle işlenen bir suç tipidir.⁸² Suçun konusu ise vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgedir. Buna göre, VUK m. 359/b uyarınca suçun konusu olan belge değişmediği sürece birden çok seçimlik hareket gerçekleşse de tek bir suçun kabulü gerekmektedir. Yargıtay, birden çok sahte faturanın tek beyannamede kullanılması durumunda tek suçtan cezaya hükmederken⁸³ aynı takvim yılında farklı dönemlerde birden çok sahte faturanın düzenlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğini kabul etmektedir.⁸⁴ Gerçekten de konusu nesnel olarak⁸⁵ aynı olan bir seçimlik hareketli suçun, düzenleme veya kullanma suretiyle işlenmesi durumunda faile tek bir suçtan ceza verilecektir.⁸⁶ Failin aynı takvim yılında başkası tarafından düzenlenen sahte belgeyi kullanması ve kendisinin sahte belge düzenlemesi durumunda, faile, iki ayrı suçtan dolayı ceza verilecektir.⁸⁷

⁸² Bkz. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları, Fiil, 5

⁸³ Bkz. YCGK, E. 2021/433, K. 2022/575, T. 22.9.2022

⁸⁴ “...Gereğeli karar başlığına “02.10.2009” şeklinde yanlış yazılan suç tarihinin en lehe kabulle 01.12.2004, 01.12.2005 ve 01.12.2006 olarak mahallinde düzeltilmesi mümkün görülmüş, Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 05.03.2002 gün ve 28/179 sayılı kararında da açıklandığı üzere, her bir takvim yılında işlenen “sahte fatura düzenlemek” suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturacağı gibi, aynı takvim yılı içerisinde farklı dönemlerde birden çok sahte fatura düzenlediği anlaşılan sanık hakkında zincirleme suçla ilişkin hükümler uygulanması gerekirken, üç farklı takvim yılında işlenen “sahte fatura düzenlemek” suçlarının tek suç kabulü ile yazılı şekilde uygulama yapılması...” Yargıtay 11. CD., E. 2012/14313, K. 2013/18348, T. 4.12.2013 (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat>)

⁸⁵ Bkz. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları, Fiil, 8

⁸⁶ “... 24.08.2009 tarihli iddianame ile sanıklar hakkında vergi suçu raporu ve mütalaaya uygun olarak “2006,2007,2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek” suçlarından dava açıldığı, her takvim yılındaki eylemler ayrı suçları oluşturduğu gibi aynı yılda birden fazla fatura düzenlenmesi nedeniyle zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği gözetilmeden, hangi takvim yılından hüküm kurulduğu da belirtilmeksizin ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 4369 sayılı Kanun ile değişik 359/b-1 maddesindeki cezanın onsekiz aydan üç yıla kadar hapis iken 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle anılan maddedeki suç için üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörüldüğü nazara alındığında, her takvim yılı için son faturanın tanzim tarihinin tespiti ile suç tarihleri belirlenerek yürürlükte bulunan Kanun maddesi uyarınca uygulama yapılması gerektiği gözetilmeksizin yazılı şekilde tek suçtan mahkumiyet hükmü kurulması...” Yargıtay 19. CD., E. 2015/8783, K. 2015/6614, T. 4.11.2015 (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat>)

⁸⁷ Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 13. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2022, s. 295; Düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanılan için ise gideri fazla gösterip matrahi düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek ya da hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır. Bu

E. Tekerrür

Arapça kökenli olan tekerrür ifadesi “tekrarlanma” anlamına gelmektedir.⁸⁸ Hukuken tanımı; bir kişinin daha önce işlediği bir suçtan dolayı hakkında verilen hükmün kesinleşmesini takiben yeni, bir veya daha fazla suç işlemesi halidir.⁸⁹ Tekerrür fiile yönelik değildir veya suçun ağırlaştırıcı bir unsurunu oluşturmaz. Ancak failin şahsına bağlı olarak cezayı ağırlaştıran bir kurumdur.⁹⁰ Tekerrür kurumunda asıl amaç, ilk defa suç işleyen birisiyle suç işlemekte ısrar eden arasında fark yaratmaktır.⁹¹ Tekerrür durumuna düşen kimseye de ‘mükerrir’ denir.⁹²

Vergi ceza hukukunda tekerrür hükümleri VUK m. 339’da düzenlenmiştir. Maddede yer alan düzenleme şu şekildedir; “*Vergi ziyasına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, vergi ziyat cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyat cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Şu kadar ki, artırım tutarı kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yüksekinden) fazla olamaz.*

Birinci fıkrada yer alan beş ve iki yıllık sürelerin hesabında, artırıma esas alınan cezaların kesinleşme tarihi dikkate alınır.”

VUK’nun tekerrür hükümlerini düzenleyen maddesi, 4369 sayılı Kanun ve 7338 sayılı Kanun ile iki kez değişikliğe uğramıştır.⁹³ VUK m. 339’un

bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır. Bkz. Erhan Günay, Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, s. 22

⁸⁸ <https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 13.12.2023

⁸⁹ İlhan Üzülmez, “Türk Hukukunda Tekerrür”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2002, 10 (1-2), 165-186, s. 166

⁹⁰ Üzülmez, 166

⁹¹ Faruk Erem, “Tekerrür Hakkında Kanun Hükümlerini Tetkiki”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1945, 2 (2), 191-222, s. 191

⁹² Sadık Okay, “Tekerrürün Mahiyeti Hakkında Başlıca Nazariyeler ve Tatbikata Tesirleri” ([https://teav.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/47693/3091.pdf?sequence=](https://teav.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/47693/3091.pdf?sequence=1), 1952), 331-346, s. 331, Erişim Tarihi: 13. 12.2023

⁹³ 26.10.2021 Tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7338 sayılı Kanun’un 38. maddesiyle vergi ceza hukukunda tekerrür kurumu son şeklini almıştır. Kanun öncesi maddenin hali ise şu

uygulanabilmesi için belirli şartların bulunması gerekmektedir. Buna göre; vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı kesilen önceki cezanın kesinleşmesi, kesinleşen cezayı takiben aynı kişiye aynı neviden bir cezanın kesilmesi ve son olarak ikinci kabahatin belirlenen bir süre içerisinde işlenmiş olması gerekmektedir.⁹⁴

Ancak VUK m. 339'da yer alan tekerrür hükümleri sadece vergi kabahatlerine ilişkin olmasından dolayı VUK m. 359 bakımından uygulanmaz. VUK m. 359'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları açısından TCK m. 58'de yer alan tekerrür hükümleri uygulanır.

F. SUÇUN MUHAKEMESİ

Cumhuriyet savcısı 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu madde 160 vd. uyarınca, ihbar veya başka suretle bir suç işlendiğini öğrenir öğrenmez işin gerçeğini soruşturmaya başlar. Ancak birtakım suçlara ilişkin soruşturmanın başlaması için belli kurumların ihbarda bulunması gerekmektedir. Bazı kanunlarda öngörülen bu unsur "muhakeme şartı"⁹⁵ niteliği taşır ve bu unsur tamamlanmadıkça soruşturmanın yürütülmesi mümkün değildir.⁹⁶

Vergi kaçakçılığı suçlarının muhakemesi için kanun koyucu özel bir düzenleme getirmiştir. VUK m. 367'de yer alan bu düzenleme şu şekildedir; "*Değişik birinci fıkra: 23/7/2010-6009/13 md.) Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme*

şekildeydi; "*Vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyat cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.*" 4369 sayılı Kanun öncesi ilgili maddenin düzenlenme şekli ise şöyle idi; "*Kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası da kesinleşen bir kimse aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere kaçakçılık, ağır kusur ve kusurda beş, usulsüzlükte iki yıl zarfında tekrar işlerse kaçakçılıkta yarısı, ağır kusur ve kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörtte biri nispetinde artırılır.*"

⁹⁴ Mehmet Küçükkaya, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2015, 19 (1), 191- 218, s. 196

⁹⁵ Burada söz konusu olan "şart", "olmazsa olmaz" (sine qua non) anlamındaki şarttır. Yani şartın bulunmaması muhakemeye engel olur. Feridun Yenisey/Ayşe Nuhoğlu, Ceza Muhakemesi Hukuku, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 574; Öğreti de bazı yazarlar, muhakeme şartlarını, olumlu ve olumsuz muhakeme şartları olarak ikiye ayırmaktadır. Nur Centel/Hamide Zafer, Ceza Muhakemesi Hukuku, 21. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2022, s. 722

⁹⁶ Eyüp Kara/Ahmet Aslan, Ceza Avukatı ve Savunma, 3. Baskı, Adalet Yayınevi,2023, s. 107

komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıtıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. (Ek dördüncü fıkra:29/4/2021-7318/5 md.) 359 uncu 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 mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.(4) (Ek beşinci fıkra:8/4/2022-7394/5 md.) 359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütölmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaa konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz. 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. (İptal fıkra: Anayasa Mahkemesi'nin 4/11/2021 tarihli ve E.: 2019/4, K.: 2021/78 sayılı Kararı ile.)”

İlgili maddeye göre kanun koyucu, VUK m. 367 düzenlemesiyle “mütalaa” verilmesini muhakeme şartı olarak belirlemiştir.⁹⁷ Ayrıca; vergi kaçakçılığının işlendiğine dair mütalaa vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından doğrudan Cumhuriyet Başsavcılıklarına bildirilmesi zorunluken diğer memurlar için vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla bildirilmesi zorunlu kılınmıştır.⁹⁸ VUK m. 367'nin gerekçesinde

⁹⁷ “213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan...Vergi Dairesi Başkanlığı' nın 30.01.2007 günlü mütalaasının sanık ... ile Şebnem Yıldırım isimli şahıslar hakkında düzenlendiği, sanık ... hakkında verilmiş bir mütalaa bulunmadığı anlaşılmacla; sanık ... hakkında dava şartı olan mütalaa alınarak sonucuna göre hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması...” Yargıtay 21. CD., E. 2016/8012, K. 2016/7900, T. 22.12. 2016 (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat>)

⁹⁸ “Somut olay açısından; sanık hakkında 2009-2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek ve defter ve belgeleri ibraz etmemek suçları ile ilgili olarak Vergi Dairesi Başkanı adına Denetim Grup Müdürü vekili tarafından 27.12.2010 tarihli yazı ile doğrudan doğruya mütalaa bulunulduğu, yukarıda bahsedildiği üzere, 27.12.2010 tarihi itibarıyla

mütalaa şartının getirilmesinin nedeni olarak yersiz soruşturmaların önüne geçmek olduğu belirtilmiştir.⁹⁹ Eğer Cumhuriyet savcılığına vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair ihbar ya da şikâyet gelmişse, savcılık, vergi dairesine durumu bildirerek vergi incelemesi yapılmasını istemek zorundadır.¹⁰⁰ Kamu davasının açılması, bu inceleme sonucunun savcılığa bildirilmesine ertelenecektir (VUK m. 367/3). Savcılığın istemi sonrası yapılan inceleme de bir mütalaa içereceğinden muhakeme şartı gerçekleşmiş olacaktır.

Savcılığa sunulan mütalaalar delil niteliğini haiz olmakla birlikte yargı mercilerini bağlayıcı değildir.¹⁰¹ Aranan şart sadece mütalaanın alınması olup olumlu ya da olumsuz olmasının bir önemi yoktur. Mütalaa aranmasının önemi, savcılık ve mahkemelerin aydınlatılmasıdır.¹⁰²

G. ÇALIŞMAYA KONU YARGITAY KARARI İNCELEMESİNDE TARTIŞMA KONUSU SORULAR

1. Her bir sahte faturanın düzenlenmesi ve kullanılması bağlamında ayrı ayrı vergi kaçakçılığı suçu mu oluşur ve dolayısıyla, gerçek içtima hükümlerine göre mi cezalandırılmayı gerektirir?

ABC limited şirketi müdürü X; komisyon karşılığında, 2010 yılında 159 adet, 2011 yılında 44 adet, 2012 yılında 160 adet sahte fatura düzenlemiş, 2010 takvim yılında 53 adet belge, 2011 yılında 132 adet belge, 2012 yılında 67 adet belge ile sahte fatura kullanmıştır.

VUK m. 359/b fıkrası uyarınca; “*Vergi kanunları uyarınca tutulan*

rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının zorunlu olduğu gözetilerek, durma kararı verilerek 213 sayılı VUK'nun 367. maddesi gereğince usulüne uygun şekilde mütalaa alınıp dava şartı yerine getirildikten sonra yargılamaya devamla hüküm kurulması gerektiğinin gözetilmemesi...” Yargıtay 21. CD., E. 2016/1624, K. 2017/253, T. 18.1.2017 (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat>)

⁹⁹ Güngör, 277

¹⁰⁰ Arifcan Kurt, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2022, s. 77

¹⁰¹ Didem Türker, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmasında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2023, 27 (1), 321-358, s. 336; Özen'e göre, mütalaa ihbarın özel bir şeklidir. Bu nedenle, mütalaanın bulunmadığı durumlarda, suç başka öğrenme şekilleri ile öğrenilmişse, Cumhuriyet savcısı, mütalaayı beklemeksizin soruşturmayı başlatabilmelidir. Buna rağmen mütalaa verilmezse, delillere el koymalı ve bilirkişiye başvurarak görüş almalıdır. Mustafa Özen, Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022, s. 787

¹⁰² Yenisey/Nuhoğlu, 587

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

X işlemiş olduğu fiiller ile VUK m. 359/b'deki sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun tipikliğini gerçekleştirmiş ve neticesinde devleti vergi kaybına uğratmıştır.

Uyuşmazlık bakımından irdelenmesi gereken ilk husus, birden fazla sahte faturanın bir takvim yılında kullanılması durumudur. Yukarıda da detaylıca izah edildiği üzere; birden fazla sahte fatura düzenlenmesi ve bu faturaların aynı beyannamede kullanılması durumunda Yargıtay, tek bir suçun var olduğunu kabul etmektedir.¹⁰³ İşlenen fiillerin aynı suçun icrası kapsamında olması, mağdurun ve konunun (faturaların aynı beyannamede kullanılması) aynı olması özellikleri dikkate alındığında tek bir suçun varlığının kabul edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde fail, işlediği fiilin haksızlık içeriğiyle orantısız bir cezayla karşı karşıya kalabilir.

Aynı takvim yılı içinde farklı beyanname dönemlerinde birden çok sahte fatura kullanılması durumunda Yargıtay, zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğini kabul etmektedir.¹⁰⁴ Yargıtay, aynı takvim yılının farklı beyanname dönemlerinde sahte fatura düzenlenip kullanılmasını, aynı suç işleme kararı kapsamında kabul etmiş ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasına karar vermiştir.

Aynı takvim yılındaki farklı beyanname dönemleri arasında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması kanımızca yerindedir. Zira fail, her bir beyanname döneminde aynı suç işleme kastıyla birden fazla vergilendirme işlemi¹⁰⁵ yapmaktadır. Her iki vergilendirme işleminde suçun mağdurunun

¹⁰³Bkz. Suçun Özel Görünüş Biçimleri, İçtima, 20, dipnot

¹⁰⁴Bkz. Suçun Özel Görünüş Biçimleri, İçtima, 19

¹⁰⁵Vergilendirme işlemi, aksine hüküm olmadığı sürece, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olur. Üç çeşit beyanname türü bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla; yıllık beyanname, muhtasar beyanname ve münferit beyanname'dir. Mahmut Kalenderoğlu, Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi, 18. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s.171; Beyanname verilmesinin asıl amacı mükellef veya vergi sorumlularının beyanlarına binaen

kamu olduğu da göz önüne alındığında, TCK m. 43/1 hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Aynı takvim döneminde fail tarafından hem komisyon karşılığı sahte belge düzenleme hem de sahte belge kullanımı gerçekleşmesi durumunda, ilgili olayımızda da görüleceği üzere; Yargıtay, iki ayrı suçun varlığını kabul etmektedir. Kanımızca, Yargıtay'ın bu değerlendirmesi yerindedir. Zira komisyon karşılığı düzenlenen sahte faturanın mağduru kamu olmasına rağmen başka beyannamelerde kullanılması suçun konusunu¹⁰⁶ değiştirmektedir. VUK m. 359/b'de düzenlenen suç tipi seçimlik hareketli bir suç tipidir. Nesnel olarak aynı konu üzerinde seçimlik hareketlerin gerçekleşmesi durumunda tek bir suçun meydana geldiği kabul edilmektedir.¹⁰⁷ Ancak komisyon karşılığı sahte fatura düzenlenmesi ve düzenlenen başkaca sahte faturaların kullanılması durumunda nesnel olarak konu birlikteliğinden söz edilemeyeceğinden gerçek içtima hükümlerinin uygulanması yerindedir. Ayrıca suçların tamamlanma zamanları da farklılık göstermektedir. Sahte belge düzenleme suçu zorunlu unsurların tamamlanmasıyla, sahte belgenin kullanılması suçu beyannamenin (veya belgelerin) vergi dairesine verilmesiyle tamamlanır.

ABC limited şirketinin kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir (stopaj) vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.¹⁰⁸ Kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir vergisi beyannamelerinin vergi dairesine bildirim tarihleri ve içerikleri farklıdır. Örneğin, gelir vergisi beyannamesi ile gelir unsurları (ticari, zirai kazançlar vb.) kar/zarar şeklinde kuruma bildirilir. Kurumlar vergisi beyannamesi ile geçmiş yıl zararları, kazanç ve matrah bildirim (ticari bilanço karı/zararı), katma değer vergisi beyannamesi ile de matrah ve vergi bildirim vergi dairesine yapılır.

Şirket müdürü X, Y şirketinden komisyon karşılığı almış olduğu VUK m. 230 uyarınca unsurları eksik (örneğin malın veya işin nev'i, miktarı)

vergilendirilmelerini sağlamaktır. İlgililer sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle vergilendirmeden kaçarsa VUK m. 359/b uyarınca haklarında cezaya hükmolunacaktır. Ancak burada da haksızlık içeriğiyle uygun olmayan farklı cezaların verilmesi mümkün olmaktadır. Zira yıl içinde iki farklı beyanname veren ve her bir beyannamede devleti bir milyon Türk Lirası zarara uğratan birisi ile on bin Türk Lirası zarara uğratan kişinin benzer cezaları almaları muhtemeldir. Bu durumda TCK m. 61 uyarınca cezanın alt ve üst sınırı belirlenmek suretiyle bireyselleştirilmesi gerekmektedir.

¹⁰⁶Bkz. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları, Suçun hukuki konusu ve korunan hukuki değer, 9

¹⁰⁷Bkz. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları, Fiil, 8

¹⁰⁸Bkz. Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliği (Sıra No: 1)

faturanın eksikliklerini gidererek beyannamesinde kullanması durumunda, X ve Y'nin cezai sorumlulukları ne olacağına da değinmekte fayda görüyoruz. Y tarafından X'e verilen fatura, VUK m. 230 uyarınca gerekli unsurları taşımadığı için vergi ceza hukuku bakımından 'belge' niteliğine haiz değildir.¹⁰⁹ Eksik olan unsurların X tarafından tamamlanmasıyla Y tarafından verilen fatura vergi ceza hukuku bakımından belge özelliği kazanır. Bu sebeple Y'nin vergi ceza hukuku uyarınca hiç düzenlenmemiş sayılan bir belgeyi X'e verdiği için sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak vergi kabahatinden dolayı sorumluluğu saklıdır. X, bir vergilendirme döneminde Y'den aldığı sahte faturanın eksiklik unsurlarını gidermiş ve bu faturayı kullanmıştır. İşlenen vergi kaçakçılığı suçunun mağduru aynıdır ve nesnel olarak tek bir konusu bulunmaktadır. Seçimlik hareketlerden biri aynı nesnel konu üzerinde gerçekleşmesi durumunda bir suçun varlığı kabul edileceğinden, X tek vergi kaçakçılığı suçundan sorumlu tutulacaktır.

2. Her bir sahte faturanın düzenlenmesi ve kullanılması bağlamında ayrı ayrı vergi kaçakçılığı suçu oluşmakla birlikte, bütün bu kaçakçılık fiillerinin aynı suç işleme kararı cümlesinden olarak işlendiğinin kabulüyle, zincirleme suç hükümlerine göre mi cezaya hükmetmek gerekir?

Bir takvim yılında; verilen komisyon karşılığında birden çok sahte fatura düzenlenmesi ve sahte fatura kullanılması, yukarıda da izah edildiği üzere, ayrı ayrı suçlar oluşturmakta ve gerçek içtima hükümlerinin uygulanmasını gerektirmektedir.¹¹⁰ Fail, komisyon karşılığı düzenlediği sahte faturaları ve başkası tarafından düzenlenen sahte faturaları aynı beyanname üzerinde kullanması durumunda aynı suç işleme kararıyla suçun işlendiğinin kabulü mümkün değildir. Zira iki suç tipinin konuları ve tamamlanma zamanları birbirinden tamamen farklıdır. Örneğin fail komisyon karşılığı düzenlediği sahte belgeleri ve başkası tarafından düzenlenen sahte belgeleri yıllık beyannamesine eklemiş olsun. Fail bu beyannameyi vergi dairesine sunmadığı sürece sadece VUK m. 359/b'nin sahte belge düzenleme suçundan sorumlu olacaktır. Zira sahte belge kullanma suçunun unsurları tamamlanmamıştır.

Ezcümle, aynı suç işleme kararıyla hareket edildiğinin kabul edilmesi suretiyle suçlar arasında zincirleme suç hükümleri uygulanması mümkün

¹⁰⁹ Bkz. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları, Fiil, 7

¹¹⁰ Bkz. Suçun Özel Görünüş Biçimleri, İçtima, 20

değildir. Bu durumda, gerçek içtima hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

111

3. Her bir takvim yılı içinde düzenlenen ve/veya kullanılan çok sayıda sahte faturalar bağlamında işlenen vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili olarak, bunların aynı suç işleme kararı cümlesinden olarak işlendiğinin kabulüyle, zincirleme suç hükümlerine göre cezaya hükmetmekle birlikte; farklı takvim yıllarında işlenen vergi kaçakçılığı fiilleriyle ilgili olarak, gerçek içtima hükümlerine göre mi cezaya hükmetmek gerekir?

7394 sayılı Kanun öncesi Yargıtay, farklı takvim yıllarında işlenen vergi kaçakçılığı fiilleriyle ilgili olarak gerçek içtima kuralını uygulamaktaydı.¹¹² Yargıtay'ın bu kabulü failin gerçekleştirdiği haksızlıkla orantısız çok daha yüksek cezalar almasına sebebiyet vermekteydi. Zira 7394 sayılı Kanun öncesi uygulama şu şekildeydi; örneğin fail, iki farklı takvim yılının her bir yılında hem sahte fatura düzenlemiş hem de kullanmışsa, Yargıtay, her takvim yılının kendi içinde zincirleme suç hükümlerini uygularken farklı takvim yılları arasında işlenen suçlar için gerçek içtima hükümlerini uygulamaktaydı.¹¹³

7394 sayılı Kanun öncesi Yargıtay'ın gerçek içtimalı kabulü için herhangi bir sebep bulunmamaktadır. Aynı suç işleme kararıyla işlenen suçların sadece takvim yılı farklılığı nedeniyle gerçek içtima hükümleri uygulanmasının izahı bulunmamaktadır. Her ne kadar Yargıtay, her takvim yılının ayrı ve bağımsız

¹¹¹ Yargıtay da seçimlik hareketli suçlarda, seçimlik bir hareketin gerçekleşip suçun tamamlanmasının ardından başka bir seçimlik hareketin gerçekleşmesi durumunda gerçek içtima uygulanması görüşündedir; “Seçimlik hareketli suçlarda, hareketlerden birkaçının birden yapılması birden çok suç işlenmesi anlamına gelmez. Bu gibi hâllerde de ortada tek bir suç vardır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, suçun konusunu oluşturan maddenin aynı olmasıdır. Hareketlerin seçimlik olma özelliği aynı uyuşturucu veya uyarıcı madde için geçerlidir. Failin, değişik zamanlarda aynı veya farklı kişilere maddede öngörülen seçimlik hareketlerden herhangi birisini gerçekleştirmesi hâllerinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması söz konusu olacaktır. Ancak bunun için de öncelikle bu suçların her birinin cezalandırılabilir nitelikte olması ve suçlar arasında hukuki ve fiili kesintinin bulunmaması gerekir. Suçlar arasındaki sürenin ne kadar olması gerektiği konusunda ise kesin bir ölçüt bulunmamaktadır. Suçlar arasında çok kısa bir zaman aralığı olsa dahi suç işleme kararının yenilenmiş olması hâlinde zincirleme suçtan söz edilemeyecektir. Diğer bir anlatımla failin işlemeyi kast ettiği uyuşturucu madde ticareti yapma suçunun konusunu oluşturan maddenin, öngörülen seçimlik hareketlerden herhangi birisinin gerçekleştirilmesi sonrasında tüketilmesinin ardından, yeniden uyuşturucu madde temin etmesi hâlinde zincirleme suçun değil, gerçek içtima kuralı gereğince ayrı ayrı suçların oluştuğunun kabulü gerekmektedir.” Yargıtay 10. CD., E. 2020/9228, K. 2022/6272, T. 16.5.2022

¹¹² Bkz. Suçun Özel Görünüş Biçimleri, İctima, 19

¹¹³ Bkz. Suçun Özel Görünüş Biçimleri, İctima, 20

suçlar oluşturduğunu kabul etse de her takvim yılının bağımsız suç teşkil edeceğine dair herhangi bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır. Aynı takvim yılı için zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasını kabul eden Yargıtay'ın sadece yeni takvim yılından dolayı kaçakçılık suçunu bağımsız ve ayrı suç kabul etmesinin hukuki bir izahı bulunmamaktadır. Örneğin fail, komisyon karşılığı aldığı bir kısım sahte belgeleri kullanmak suretiyle 2010 yılının Aralık ayı ve 2011 yılının Şubat aylarında çeşitli beyannameler vermişse, Yargıtay'a göre, takvim yılı farklılığı nedeniyle gerçek içtima hükümleri uygulanacaktır. Halbuki bu senetler 2010 yılının Haziran ve Aralık ayında kullanılsaydı zincirleme suç hükümleri uygulanacaktı. Haksızlık içeriği aynı olan iki durum arasında 'öngörülemez' bir ceza farkı ortaya çıkmaktadır. Kanımızca olması gereken; aynı suç işleme kararıyla hareket edilmesi ve fiili kesinti olmaması durumunda, takvim yılı fark etmeksizin zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasıdır.

Bu orantısız ve 'öngörülemez' durumu gören kanun koyucu, 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle VUK m. 359'a şu hükmü eklemiştir; "*Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.*" Böylece uygulamada yaşanan sorunların önüne geçilmiş ve farklı takvim yılları arasında da zincirleme suç hükümlerinin uygulanması sağlanmıştır.

Bu sebeple; farklı takvim yıllarında işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarının işlenmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

SONUÇ

Vergi Usul Kanunu, kabahatlere ve suçlara ilişkin düzenlemeleri içinde barındıran bir Kanundur. Bu düzenlemelerin temel amacı, devletin vergilendirme yetkisini korumak ve vergi kaybını en aza indirmektir. Vergi ceza hukuku kapsamında, kabahatler ve suçlara ilişkin düzenlemeler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu, 'kaçakçılık suçları ve cezaları' başlığı altında VUK m. 359'da düzenlenmektedir. İlgili madde birden çok fıkra ve bendi içinde barındırmakla beraber bu çalışma kapsamında özellikle VUK m. 359/b'de düzenlenen 'sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu' incelenmiştir.

VUK m. 359/b'de düzenlenen suç tipi özellikle TCK m. 207'de düzenlenen 'özel belgede sahtecilik suçu' ile karıştırılmaktadır. Ancak iki suç

tipi arasında belli başlı farklar mevcuttur. Örneğin TCK m. 207’de düzenlenen suç tipinde fikri sahtecilik cezalandırılmamıştır. Ancak VUK m. 359/b’de kanun koyucu fikri sahteciliği cezalandırmıştır. Benzer şekilde, TCK m. 207’de yer alan ‘belge’ tanımı TCK m. 204 dışında yer alan tüm özel belgeleri kapsadığı kabul edilmektedir. VUK m. 359/b kapsamında belge ise, vergi kanunları uyarınca tutulan ve Kanunda sayılanlardan ibarettir.

VUK 359/b’de düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, seçimlik hareketli bir suç tipidir. Buna göre bir kişi, nesnel olarak konu birlikteliği olması şartıyla, sahte belge düzenler ve kullanırsa tek suç işlenmiş olacaktır. Ancak iki seçimlik hareketin aynı konu üzerinde var olması TCK m. 61 uyarınca cezanın şahsileştirilmesinde göz önüne alınacaktır.

VUK m. 359/b düzenlemesi, başlıca içtima kurumunun uygulanması hususunda tartışma konusu olmaktadır. Suç tipinin seçimlik hareketli olması, konu farklılıklarının meydana gelmesi, farklı takvim yılları söz konusu olduğunda yaşanan belirsizlikler, içtima kurumunun bu suç tipinde uygulanmasını daha karmaşık hale getirmektedir. 7394 sayılı Kanun değişikliği ile bu karmaşıklığa ve uygulama farklılıklarına çözüm getirilmek istenmiş ve farklı takvim yılları arasında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması sağlanmıştır. Ancak sorun sadece farklı takvim yıllarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması ile sınırlı değildir. VUK m. 359/b’nin baştan düzenlenmesinde fayda olacağı kanaatindeyiz.

ÖNERİLER

Mevcut Düzenleme

Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359- (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)

...

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

Öneri Metni

Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359- (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)

...

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri yok edenler veya bu belgeler üzerinde esaslı değişiklik yapanlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

c) Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler, düzenlenen belgeler sonucu devletin vergi kaybı yaşaması durumunda üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır. Kanun uyarınca tanımlanan belgenin unsurları tamamlanmamış olması halinde de tamamlanmış vergi kaçakçılığı suçundan cezaya hükmolunur.

d) c bendi uyarınca düzenlenen sahte belgeleri devletin vergi kaybına sebep olmak amacıyla kullanan kişiler hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

Gerekçe

Eski düzenlemede, b,c ve d bentleri tek bir bentte yer almakta ve bu durum mahkemelerin farklı yorumlar getirmesine sebep olmaktaydı. Bu düzenleme ile vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesine sebebiyet veren hareketlerin her biri ayrı bentlerde düzenlenmiş ve uygulamada yeknesaklık amaçlanmıştır.

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler, defter ve kayıtları da kapsamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunun mağduru kamudur. Bu suç tipiyle korunan hukuki değer, devletin vergilendirme hak ve yetkisidir. Sahte olarak düzenlenen belge ile devletin vergi kaybı olmaması durumunda, bu suç tipiyle korunan hukuki değer de ihlal edilmiş olmayacaktır. Ancak bu belgenin kullanılması ve vergi kaybı meydana gelmesi durumunda, belgeyi düzenleyen kişinin c bendi uyarınca sorumluluğu meydana gelebilecektir.

Önceki düzenlemede, sahte bir belgenin unsurlarında eksiklik olması halinde vergi hukuku kapsamında 'belge'nin varlığı kabul edilmemekteydi. 'c' bendinde yapılan değişiklik ile unsurları tam olmayan belgelerden dolayı da kişilerin cezai sorumluluğunun doğacağı ayrıca belirtilmiştir. Örneğin X limited şirketi yetkilisi, bir faturanın fiyat kısmını tamamlamadan Y kişisine vermesi ve bu belgenin eksik kısmının Y tarafından doldurulup kullanılmasıyla vergi kaybı meydana gelmesi durumunda, X, VUK m. 359/c uyarınca sorumlu olacaktır.

Vergi vermek Anayasal bir zorunluluk olmakla beraber aynı zamanda vatandaşlık görevidir. Bireyler, eğitim düzeyleri ve artan sosyal farkındalıklarıyla doğru orantılı olarak vatandaşlık görevlerini tam olarak yerine getirmektedir. Ceza hukuku sonucu getirilen yaptırımlar, birey farkındalıkları artmadığı sürece yeterli etkiyi meydana getirmeyecek aksine farklı kaçakçılık yöntemlerini doğuracaktır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı cezalarının üst sınırında bir azaltmaya gidilmesi uygun görülmüştür.

KAYNAKÇA

- Ağar S, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Akbulut B, “Bağlılık kuralı”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2010, 14 (1), 167- 214.
- Akbulut B, “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)”, Adalet Dergisi, 2023, 71, 653-702.
- Aslanpınar B, TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Batı M, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği- Vergi Yargısı- Kamu İcra, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Bayraklı H H, Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2019, 10 (37), 1-23.
- Bayraklı H H/Bozdağ A, “Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, 2010, 158, 15-34.
- Bozdağ A, Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Seçkin Yayıncılık, 2009.
- Centel N/Zafer H, Ceza Muhakemesi Hukuku, 21. Bası, Beta Yayınevi, 2022.
- Çakmakçı A/Köseer S, 213 Sayılı VUK ve 5237 sayılı TCK’ya göre Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları Kavram- Yargı- Uygulama, Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Demirel M, Suça İştirakte Bağlılık Kuralı, On iki Levha Yayınları, 2017.
- Demirel M/Kartal M, “Ceza Hukukunda Suça Azmettirme Hareketi: Suça Sevk Etme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan), 2019, 21(Özel s.), 457-490.
- Demirkıran Ş, “Vergi Suç ve Kabahatlerinde İştirak” in İzzet Özgenç, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Seçkin Yayıncılık, 2021, 111-154.
- Dönmezer S, Teşebbüste Hazırlık ve İcra Hareketleri Tefriki, Journal of Istanbul University Law Faculty, 2011, 8 (3-4), 433-456.

- Ela H, Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Erem F, “Tekerrür Hakkında Kanun Hükümlerini Tetkiki”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1945, 2 (2), 191-222.
- Geçer A E, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2016, 65 (2), 315-348.
- Geçer A E, Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları, Adalet Yayınevi, 2021.
- Gencil U, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2014, 7 (3), 71-88.
- Gökçen G/Özdemir M, “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 2016, 12 (46), 137-154.
- Göktürk N, Fikri İçtima, Adalet Yayınevi, 2013.
- Günay E, Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Güngör M, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2020, 44, 269-300.
- Hakeri H, Ceza Hukuku Genel Hükümler/ Temel Bilgiler, 18. Baskı, Astana Yayınları, 2020.
- İçel K, “Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2008, 7 (14), 35-49.
- İçer Z, Suça Teşebbüste Hazırlık Hareketleri ile İcra Hareketlerinin Birbirinden Ayrılması, On iki Levha Yayınları, 2021.
- Kalenderoğlu M, Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi, 18. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Kara E/Aslan A, Ceza Avukatı ve Savunma, 3. Baskı, Adalet Yayınevi,2023.
- Karataş M, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Bu Suçların Teşebbüse Elverişlilik Noktasında Değerlendirilmesi”, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2018, 6 (2), 211-227.

- Keçelioğlu E, “Sırf Hareket Suçu Soyut Tehlike Suçu Mudur?”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi, 2021, 25 (2), 433-464.
- Kurt A, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2022.
- Küçükkaya M, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi, 2015, 19 (1), 191- 218.
- Kılıç B, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Bağlamında Non Bııs In Idem İlkesinin Uygulanabilirliği Sorunu” in İzzet Özgengç, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Seçkin Yayıncılık, 2021, 191-216.
- Koca M/Üzölmez İ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 16. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Meral E S, “Vergi Kaçakçılığı Suçları ile Belgede Sahtecilik Suçları Arasındaki İlişkisi” in İzzet Özgengç, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, 307-344,
- Okay S, “Tekerrürün Mahiyeti Hakkında Başlıca Nazariyeler ve Tatbikata Tesirleri” (<https://teav.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/47693/3091.pdf?sequence=>, 1952), 331-346, Erişim Tarihi: 13. 12.2023
- Özbek V. Ö/Doğan K/ Bacaksız P/Tepe İ, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, 12. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Özcan O, Vergi Suçları, Seçkin Yayıncılık, 2015.
- Özen M, Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, 2022.
- Özgengç İ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 16. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Özgengç İ, Türk Ceza Hukuku Mevzuatı, 31. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2023. Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Şahin H G, “Vergi Ceza Hukukunda Yanılma, Mücbir Sebep, Pişmanlık ve İslah” in İzzet Özgengç, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Seçkin Yayıncılık, 2021, 67-110.
- Şenyüz D./Yüce M/Gerçek A, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 13. Baskı,

Ekin Kitabevi, 2022.

Taş F, “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri”, Maliye Dergisi, 2007, 152, 116-120.

Tosun A N, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 2017, 7 (2), 95-104.

Türker D, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmasında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2023, 27 (1), 321-358.

Ünal E, “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 2021, 27 (2), 1260-1297.

Üzülmez İ, “Türk Hukukunda Tekerrür”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2002, 10 (1-2), 165-186.

Yavan S, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında Değerlendirilmesi”, Maliye Araştırmaları Dergisi, 2017, 3 (2), 119-128.

Yenisey F/Nuhoğlu A, Ceza Muhakemesi Hukuku, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2019.

Yüce M, Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, 2021.

Zafer H, Özel Belgede Sahtecilik, Özel Ceza Hukuku, c. VI, Kamu Güvenine, Kamu Barışına, Ulaşım Araçlarına veya Sabit Platformlara Karşı Suçlar, On İki Levha Yayıncılık, 2020.

KARARLAR

AYM, B. 2015/14383, T. 19.2.2019

AYM, B. 2018/9115, T. 27.3.2019

Anayasa Mahkemesi Kararı-GK., E. 2017/25, K. 2017/26, T. 1.3.2017

Danıştay 7. Daire, E. 2019/2003, K. 2022/1892, T. 21.2.2022

Yargıtay 11. CD., E. 2012/14313, K. 2013/18348, T. 4.12.2013

Yargıtay 19. CD., E. 2015/2866, K. 2015/5570, T. 14.10.2015

Yargıtay 19. CD., E. 2015/8665, K. 2015/6343, T. 28.10.2015

Yargıtay 19. CD., E. 2015/8783, K. 2015/6614, T. 4.11.2015

Yargıtay 21. CD., E. 2016/1630, K. 2016/4945, T. 7.6.2016

Yargıtay 11. CD., E. 2016/7336, K. 2016/7265, T. 21.10.2016

Yargıtay 11. CD., E. 2016/10238, K. 2016/7733, T. 23.11.2016

Yargıtay 11. CD. E. 2016/2665, K. 2016/8511, T. 15.12.2016

Yargıtay 21. CD., E. 2016/8012, K. 2016/7900, T. 22.12. 2016

Yargıtay 21. CD., E. 2016/1624, K. 2017/253, T. 18.1.2017

Yargıtay 10. CD., E. 2020/9228, K. 2022/6272, T. 16.5.2022

YCGK, E. 2018/427, K. 2918/517, T. 8.11.2018

YCGK, E. 2001/236, K. 2001/240, T. 6.11.2001

YCGK, E. 2021/433, K. 2022/575, T. 22.9.2022

