

SAHTE BELGE DÜZENLEME FİİLİ İLE İŞLENEN

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA FAİL

Elif GÖRGÜ

(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir, 2018

**SAHTE BELGE DÜZENLEME FİİLİ İLE İŞLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI
SUÇUNDA FAİL**

Elif GÖRGÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kasım, 2018

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Elif GÖRGÜ'nün "Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail" başlıklı tezi 08 Ocak 2019 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca toplanan Kamu Hukuku Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Doç.Dr.Doğan GÖKBEL

Üye : Doç.Dr.Hakan KARAKEHYA

Üye : Doç.Dr.Ahmet TEKİN

Prof.Dr.Metin COŞKUN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdür Vekili

ÖZET

SAHTE BELGE DÜZENLEME FİİLİ İLE İŞLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA FAİL

Elif GÖRGÜ

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kasım 2018

Danışman: Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Sahte belge düzenleme fiili ile işlenen vergi kaçakçılığı suçu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu' nun "*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*" başlıklı 359. maddesinin b-1 bendinde düzenlenmiştir. Maddede "*vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan ...belgeleri... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler ... cezalandırılır.*" hükmüne yer verilmiştir.

Sahte belge düzenleme fiili ile işlenen vergi kaçakçılığı suçu genellikle tüzel kişilik veya kişi topluluğu altında işlenmektedir. Mevzuatımızda adi şirket ve ticaret şirketlerinin dağınık ve karmaşık yapısı, kanuni temsilcilerin bir çok kişiden oluşması ve sıkça değişmesi sebebiyle failin cezaların şahsiliği ilkesine uygun olarak tespitinin yapılması zorlaşmaktadır. Bu sebeple ceza yargılamasında sahte belge düzenleme fiili ile işlenen vergi kaçakçılığı suçunda failin tespiti ayrıca önem kazanmaktadır. Bu doğrultuda çalışmamızda sahte belge düzenleme fiilinin failinin belirlenmesi ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Sahte Belge, Vergi Kaçakçılığı, Sahte Belge Düzenleme Fiili, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 213 sayılı VUK m.359.

ABSTRACT

PERPETRATOR IN TAX EVASION OFFENSE COMMITTED THROUGH FORGERY

Elif GÖRGÜ

Department of Public Law

Anadolu University, Institute of Social Sciences, November 2018

Supervisor: Associate Prof. Dr. Doğan GÖKBEL

The tax evasion offense committed through forgery is regulated under Article 359 (b-1) of the Tax Procedure Law no. 213 titled “Fraud and Penalties”. The article stipulates “*those who fraudulently draw up all or a part of the originals and the copies of the ...documents..., to be kept, issued, stored or submitted, are subject to penalty of*”.

The tax evasion offense committed through forgery is generally observed in legal entities or person groups. Due to the irregular structures of ordinary partnerships subject to the Turkish Code of Obligations, the complex structures of business enterprises operating as per the provisions of the Turkish Commercial Code, and the facts that directors and legal representatives of those organizations are different persons and change frequently, it could be challenging to identify the perpetrator by abiding by the principle of individual criminal responsibility. For this reason, the identification of the perpetrator on tax evasion offense committed through forgery is quite important. In this respect, this study discusses the identification of the perpetrator of forgery.

Key Words: Forged Document, Tax Evasion, Act of Forgery, Tax Procedure Law no. 213, Article 359 of TPL no. 213

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın gerçekleőtirilmesinde, iki yıl boyunca değerli bilgilerini benimle paylaőan, beni her açıdan yönlendiren saygıdeğer danışman hocam; Doç. Dr. Doğan GÖKBEL' e, çalıőmam boyunca benden bir an olsun yardımlarını esirgemeyen ablam Bahar GÖRGÜ' e, yüksek lisans eğitimim sürecinde TÜBİTAK 2211 Yurt İçi Lisansüstü Burs Programıyla beni destekleyen TÜBİTAK' a ve son olarak hayatımın her evresinde bana destek olan değerli aileme sonsuz teőekkürlerimi sunarım.

Elif GÖRGÜ

25./1/20.19

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgi sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan "bilimsel intihal tespit programı"yla tarandığını ve hiçbir şekilde "intihal içermediğini" beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Elif GÖRGÜ

25.11/2018

STATEMENT OF COMPLIANCE WITH ETHICAL PRINCIPLES AND RULES

I hereby truthfully declare taht this thesis is an original work prepared by me; taht I have behaved in accordance with the scientific athical principles and rules throughout the stages of preparation, data collection, analysis and presentation of my work; that I have cited the sources of all the data and information that could be obtained within the scope of this study, and included these sources in the references section; and that this study has been scanned for plagiarism with "scientific plagiarism detection program" used by Anadolu University, and that "it does not have any plagiarism" whatsoever. I also declare that, if a case contrary to my declaration is detected in my work at any time, I hereby express my consent to all ethical and legal consequences that are involved.

Elif GÖRGÜ



İÇİNDEKİLER

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iii
ÖZET	v
ABSTRACT.....	vi
TEŞEKKÜR	vii
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	viii
İÇİNDEKİLER	x
KISALTMALAR DİZİNİ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. CEZA VE VERGİ HUKUKUNDA SUÇ, KABAHAT VE CEZA

1.1. Ceza Hukukunda Suç	3
1.1.1. Suçun Unsurları.....	3
1.1.1.1. Maddi Unsur	5
1.1.1.2. Manevi Unsur.....	7
1.1.1.3. Hukuka Aykırılık	10
1.2. Ceza Hukukunda Kabahat.....	11
1.2.1. Kabahatin Unsurları	12
1.2.1.1. Maddi unsur.....	12
1.2.1.2. Manevi Unsur.....	13
1.2.1.3. Hukuka Aykırılık	13
1.2.2. Kabahat- Suç Ayrımı	14
1.3. Ceza Hukukunda Ceza	14
1.3.1. Cezanın Amaçları	15
1.3.2. Cezanın Sınıflandırılması	16
1.4. Vergi Hukukunda Kabahat.....	17
1.4.1. Vergi Kabahatinin Unsurları	18
1.4.1.1. Maddi Unsur	18
1.4.1.2. Manevi Unsur.....	19
1.4.1.3. Hukuka Aykırılık	19
1.5. Vergi Hukukunda Suç	19

1.5.1. Vergi Suçunun Unsurları.....	20
1.5.1.1. Maddi Unsur	20
1.5.1.2. Manevi Unsur.....	22
1.5.1.3. Hukuka Aykırılık	22
1.5.2. Vergi Kabahati İle Vergi Suçları Arasındaki Farklılıklar	22
1.6. Vergi Hukukunda Ceza	23
1.6.1. Vergi Cezasının Amacı ve Hukuki Niteliği	24

İKİNCİ BÖLÜM

2. SAHTE BELGE DÜZENLEME FİİLİ İLE İŞLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

2.1. Sahte Belge.....	26
2.1.1. Belge Kavramı	26
2.1.2. Belgede Bulunması Gereken Unsurlar	27
2.1.3. Türk Ceza Hukukunda Belge Üzerinde İşlenen Suçlar	28
2.1.3.1. Türk Ceza Hukukuna Göre Belge.....	29
2.1.3.2. Resmi Belge.....	29
2.1.3.3. Özel Belge.....	30
2.1.3.4. Türk Ceza Kanunundaki Belgede Sahtecilik Suçları.....	30
2.2. Vergi Hukukunda Sahte Belge.....	31
2.2.1. Vergi Hukukunda Belge.....	31
2.2.1.1. Fatura.....	33
2.2.1.2. Diğer Belgeler	34
2.2.2. Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge.....	35
2.3. Vergi Hukuku Açısından Sahte Belgeyle İşlenen Kaçakçılık Suçu	37
2.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları	41
2.3.2. Sahte Belge Düzenleme Fiili İle İşlenen Kaçakçılık Suçu	43
2.3.2.1. Suçun Unsurları.....	43
2.3.2.1.1. Maddi Unsur.....	43
2.3.2.1.2. Manevi Unsur	47
2.3.2.1.3. Hukuka Aykırılık.....	47
2.3.2.2. Sahte Belge Düzenleme Nedenleri ve Biçimleri	47

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. SAHTE BELGE DÜZENLEME FİİLİ İLE İŞLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA FA

3.1. Vergi Ceza Hukukunda Sorumluluk.....	50
3.1.1. Vergi Ceza Hukukunda Ehliyet, Mükellefiyet, Sorumluluk ve Temsil..	51
3.1.2. Vergi Kabahatlerinde Sorumluluk	56
3.1.3. Vergi Suçlarında Sorumluluk	58
3.2. Sahte Belge Düzenleme Suçunda Fail	61
3.2.1. Gerçek Kişilerin Faaliyeti Kapsamında İşlenen Sahte Belge Düzenleme Suçu Fail.....	61
3.2.1.1. <i>Vekilin ve Çalışanların Failliği</i>	61
3.2.1.2. <i>Küçük ve Kısıtluların Failliği</i>	65
3.2.1.3. <i>Mirasçılarının Failliği</i>	66
3.2.1.4. <i>Tasfiye Memurunun Failliği</i>	66
3.2.1.5. <i>Adi Ortaklıkta Ortakların Failliği</i>	67
3.2.2. Tüzel Kişilerin Faaliyeti Kapsamında İşlenen Sahte Belge Düzenleme Suçunda Fail.....	69
3.2.2.1. <i>Kollektif Şirketlerde Faillik</i>	71
3.2.2.2. <i>Komandit Şirketlerde Faillik</i>	71
3.2.2.3. <i>Anonim Şirketlerde Faillik</i>	72
3.2.2.4. <i>Limited Şirketlerde Faillik</i>	74
3.2.2.5. <i>Kooperatiflerde Faillik</i>	75
3.2.2.6. <i>Vakıf ve Derneklerde Faillik</i>	76
3.3. Sahte Belge Düzenleme Fiilinde Failin Belirlenmesinde İdarenin Kullandığı Ölçütler.....	78
3.3.1. Mükellefinin Durumuna İlişkin Tespitler	81
3.3.1.1. <i>İşletmenin Faaliyet Alanlarının Sayı ve Tür İtibariyle Çok Olması veya Aktif Faaliyetinin Olmaması</i>	81
3.3.1.2. <i>İşletmenin Faal Olduğunu Gösteren Olağan Giderlerin Olmaması veya Demirbaş Alımına İlişkin Giderlerinin Olmaması</i>	81
3.3.1.3. <i>Hiç Sigortalı İşçi Çalıştırılmaması veya Yapılan Faaliyetle Orantılı İşçi Çalıştırılmaması</i>	82
3.3.1.4. <i>İşletmenin Düzenlenen Belgedeki Miktarla Uyumlu Sermaye ve Faaliyet Hacmine Sahip Olmaması</i>	82
3.3.1.5. <i>Şirketin Faaliyet Alanı ile Düzenlediği Belgede Yer Alan Mal veya Hizmet Konusunun Farklı Olması</i>	83

3.3.1.6. Mükellefin Vergi Dairesine Bildirilen Adresinde Bulunmaması veya Sıkça Adres/Vergi Dairesi Değiştirmesi.....	83
3.3.1.7. Başka Mükelleflerle İlgili Aramalarda Mükellefe Ait Kullanılmamış Belgelerin Ele Geçirilmesi.....	84
3.3.1.8. şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin, Ekonomik Yönden Çok Zayıf Kişilerden Oluşması	84
3.3.1.9. Karşıt İnceleme Neticesinde Elde Edilen Tespitler	84
3.3.2. Mükellefin Ödemelerini Ödeme Aracı Kullanmadan Nakden Yapması veya Para Akışını Gösteren Belgelerin Olmaması	85
3.4. Sahte Belge Düzenleme Suçunda Yargılama Usulü ve Cezalar	86
3.4.1. Genel Açıklamalar	86
3.4.1.1. Vergi Yargılamasında İspat ve İspat Külfeti.....	87
3.4.1.2. Ceza Yargılamasında İspat ve İspat Külfeti.....	88
3.4.2. Sahte Belge Düzenleme Suçunda Ceza Mahkemesi Yargılaması	89
3.4.3. Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Ziyayı Kabahatinde Vergi Mahkemesi Yargılaması	93
SONUÇ	95
KAYNAKÇA.....	98
ÖZGEÇMİş	

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
a.g.k.	: Adı geçen kaynak
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz	: Bakınız
C.	: Cilt
CD	: Ceza Dairesi
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
DK	: Dernekler Kanunu
DİBK	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu
DVDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KK	: Kabahatler Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
sk.	: Sayılı Kanun
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vd.	: ve devamı
VUK	: Vergi Usul kanunu
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu

GİRİŞ

Türk vergi ceza hukukunun en önemli konularından birini vergi kaçakçılığı suçu oluşturmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli bir suç olup bünyesinde suçta elverişli bir çok hareketi barındırmaktadır. Bunlardan biri de sahte belge düzenleme eylemidir. Sahte belge düzenleme suretiyle işlenen kaçakçılık suçu Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde "*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*" başlığı altında düzenlenmiştir. Aynı Kanun'un "*Vergi Ziyayı Cezası*" başlıklı 344 üncü maddesinde, vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet veren kişiler hakkında, ziyayı uğratılan verginin üç katı tutarında vergi idaresi tarafından vergi ziyayı cezası uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla sahte belge düzenleme fiili hem vergi suçu hem de vergi kabahati oluşturmaktadır.

Çalışmanın amacı; sahte belge düzenleme fiili ile işlenen kaçakçılık suçuna ilişkin gerek idarece gerek yargılama makamları tarafından yapılacak incelemelerde failin tespitinde dikkat edilecek hususları belirlemektir. Bu sebeple çalışmada başvuran yöntem, sahte belge düzenleme fiili ile işlenen kaçakçılık suçunu Türk vergi ceza hukuku açısından incelemektir. Konunun kapsam olarak ceza hukuku, anayasa hukuku, idare hukuku ve ticaret hukuku ile de bağlantılı olması sebebiyle bu hukuk dallarındaki yasal düzenlemeler ile birlikte incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde suç, kabahat, ceza, vergi kabahati, suç ve cezası incelenecektir. Bu bölümde ceza genel hukuku içerisinde suçun tanımı ve unsurlarına, kabahatin tanımı, unsurları ve suçlardan ayırımı, cezanın tanımı ve amaçları ve sınıflandırılmasına yer verilecektir. Bölümün ikinci kısmında vergi kabahati, suç ve cezası incelenecek, Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu'nun vergi suçları üzerindeki etkisi ve vergi kabahatlerinin vergi suçlarından ayrılması konuları incelenecektir.

Çalışmanın ikinci bölümü "*Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu*" başlığını taşımaktadır. Bu bölümde öncelikle sahte belgenin incelenmesi yapılacak daha sonra vergi hukukunda sahte belge üzerinde durulacaktır. Bölümün alt başlıklarında vergi kaçakçılığı suçu genel olarak, sahte belge düzenleme fiili ile işlenen kaçakçılık suçu ayrıntılı olarak incelenecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümü "*Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail*" başlığını taşımaktadır. Bölümde öncelikle vergi ceza

hukukunda kabahat ve suçta ceza sorumluluğu incelenmiş, bu husustaki vergi hukukuna özgü kavramlar tanımlanmıştır. Daha sonra sahte belge düzenleme suçunda sorumluluk hususu gerçek kişiler ve tüzel kişiler olarak ikiye ayrılarak incelenmiştir. Sahte belge düzenleme suçunun yargılanmasında kovuşturma şartlarından birini vergi idaresi tarafından verilen mütalaa oluşturmaktadır. Bu sebeple vergi idaresi tarafından yapılan vergi incelemelerinde sıklıkla başvuru karine teşkil eden tespitler bölümün alt başlıklarında incelenmiştir. Bölümün son alt başlığında sahte belge düzenleme fiili ile işlenen kaçakçılık suçunun yargılanması ele alınmıştır. Vergi ve ceza mahkemeleri yargılamaların özelliklerine kısaca değinilmiş ve ceza ve vergi mahkemelerinin sahte belge düzenleme suçunda araştırma ve delil değerlendirme yöntemi örnek Yargıtay ve Danıştay içtihatları doğrultusunda belirtilmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise; sahte belge düzenleme fiili ile işlenen kaçakçılık suçunun failinin tespiti konusuna ilişkin sonuçlar yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. CEZA VE VERGİ HUKUKUNDA SUÇ, KABAHAHAT VE CEZA

1.1. Ceza Hukukunda Suç

Hukuk; topluluk halinde yaşayan insanların davranışlarını düzenleyen ve bu yolla toplum düzenini hedefleyen kurallar bütünüdür. Hukukun alt dallarından birini oluşturan ceza hukuku ise toplumdaki hukuki değerleri korumayı amaçlamaktadır. Bu amacın gerçekleştirilmesi, suçun önlenmesi ile eğer önlenememiş ise de suçlunun cezalandırılması ile mümkündür. Suç kelimesi Büyük Türkçe Sözlük' te "*törelere, ahlaka aykırı davranış, yasalara aykırı davranış, cürüm*"¹ olarak tanımlanmaktadır.

Öğretide de bugüne kadar suçun bir çok tanımı yapılmıştır. Artuk, Gökçen ve Yenidünya'ya göre; "*toplumsal düzenin devamı açısından korunması gereken hukuki değerlerin bilerek ve istenerek ihlali veya bu değerleri koruyan kurallara karşı özensizliği ifade eden insan davranışları*"², İçel'e göre; "*biçimsel olarak hukuk düzeni tarafından ceza veya güvenlik önlemi yaptırımına bağlanmış kanuni tip*"³, Hakeri' ye göre; "*karşılığında ceza yaptırımı öngörülmiş haksızlık*"⁴, Koca ve Üzülmaz' e göre; "*önceden kanunla belirlenmiş haksızlık teşkil eden fiil*"⁵ dir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) suçun kanuni tanımına yer vermeyerek, suç sayılan fiilleri tek tek tanımlanmıştır. Bu sebeple öğretide birbirinden farklı tanımlamalar yer almaktadır. Suç, en genel ifadeyle kanunun cezalandırdığı, haksızlık oluşturan, hukuka aykırı fiillerdir. Suç oluşturan fiil, icrai bir hareketle meydana gelebileceği gibi ihmali bir hareketle de meydana gelebilir.

1.1.1. Suçun Unsurları

Suçun unsurları ceza hukukunun alt dallarından biri olan "*suç teorisi*" nin konusunu oluşturmaktadır. Suç teorisi; suçun yapısal unsurlarını belirlemeye ve suçun anatomik özelliklerini açıklamaya çalışarak, suç olanı suç olmayandan ayırmayı

¹Türk Dil Kurumu (TDK), Büyük Türkçe Sözlük.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b3e7f85c72f42.77732001 (Erişim Tarihi: 12.02.2018). Bir başka tanıma göre "*suç; hukuk kurallarının, kanunlarının yasaklayıp cezai yaptırımı bağladığı eylem. Törelere, ahlak kurallarına aykırı davranış.*" Bkz. C. Yelbaşı (2014). *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Sim, s. 569.

²M. Artuk, A. Gökçen, A. Yenidünya (2016). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet, s. 198.

³K. İçel (2016). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. İstanbul: Beta, s. 214.

⁴H. Hakeri (2016). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet, s. 127.

⁵M. Koca, İ. Üzülmaz (2017). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin, s. 85.

hedeflemektedir⁶. Suçun unsurlarını, dış dünyada meydana gelen fiilde bulunması gereken şartlar oluşturmakta ve bu unsurların eksikliğinde suçtan bahsetmek mümkün olmamaktadır. Bu unsurlar bütün suçlar için ortak olmasına rağmen unsurların ayırımında öğretide şiddetli görüş ayrılıkları mevcuttur. Görüş ayrılıklarının yaşanmasının sebebi ise 765 sayılı TCK' da esas alınan suç teorisine 5237 sayılı yeni TCK' da yer verilmemesi olarak görülmektedir.

Ülkemizin de içinde bulunduğu Kara Avrupası Ceza Hukukunda 19 uncu yüzyıla kadar nedensellik bağlantılı klasik suç teorisi hakim olmuştur⁷. Bu teoriye göre suç, kanuni tarife uygun, hukuka aykırı ve kusurlu hareketten oluşmaktadır.⁸ Ancak yeni kanunun getirdiği sistematik gereği suç teorisi farklı ele alınmaya başlanmış ve unsurların sınıflandırılmasında değişikliğe gidilmiştir. Yeni Ceza Kanununa hakim anlayış doğrultusunda kusurluluk suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ve bağımsız bir kusur yargısını oluşturmuştur. Klasik teoride kusurluluğu oluşturan kast ve taksir yeni kanun ile de manevi unsurun içerisinde incelenmeye başlanmıştır. Bu değişiklik sonucunda suçun unsurlarının sınıflandırılmasında öğretide farklı yaklaşımlar⁹ ortaya çıkmıştır.

Öğretideki suçun unsurlara ayrılmasındaki görüşleri de dikkate alarak, üçlü bir ayırma gitmeyi daha uygun buluyoruz. Bize göre suç; maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsurlarından oluşur. Kusurluluk, yeni sistemde suçun bir unsurunu oluşturmamakta, fail hakkında bir değer yargısını ifade etmektedir¹⁰.

⁶İçel, 2016, a.g.k., s. 215.

⁷İ. Özgenç (2010). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin, s. 135.

⁸Özgenç, 2010, a.g.k., s. 135 vd. Klasik suç teorisine göre suçun kurucu unsurları maddi (objektif) ve manevi (sübjektif) olmak üzere ikiye ayrılır. Teorinin esasını maddi unsurların içinde yer alan hareket unsuru oluşturur ve kast, taksir kusurun bir paçası olarak kabul edilir. Zorunluluk hali kusurluluğu kaldıran bir sebep olarak tartışılır. Bkz. Hakeri, 2016, a.g.k., s. 128 vd.

⁹Özgenç'e göre; suçun maddi unsurları, suçun manevi unsuru ve hukuka aykırılıktır. Yazar, suçun maddi unsurları başlığı altında fiil, netice, nedensellik bağı, fail, suçun konusu, mağdur, nitelikli unsurları, suçun manevi unsurları başlığı altında ise kast, taksir, neticesi sebebiyle ağırlaşmış suç, amaç unsurlarını incelemektedir. Dönmezer ve Erman'a göre; kanuni unsur, maddi unsur (hareket- netice- nedensellik bağı), hukuka aykırılık, manevi unsur (isnad yeteneği, kusurluluk); Koca ve Üzülmüş ise suçun unsurlarını iki başlık altında incelemektedirler, Bunlar; tipe uygunluk, hukuka aykırılıktır. Tipe uygunluğu, tipikliğin maddi (objektif) unsurları olarak fail, mağdur, konu, fiil, netice, nedensellik bağı ve nitelikli haller oluşturmaktadır. Tipikliğin manevi unsurlarını ise kast, taksir, amaç (saik) oluşturmaktadır.

Son olarak Artuk, Gökçen ve Yenidünya ise tipiklik, maddi unsurlar, manevi unsurlar olarak üçlü bir ayırma gitmektedir. Yazarlar kusurluluğu ayrı bir başlık altında incelemeyi tercih etmektedirler. Bu başlık altında, kusur yeteneği, cebir, korkutma ve tehdit, mücbir sebep, kaza ve tesadüf, hukuka aykırı emrin yerine getirilmesi, zorunluluk hali, haksız tahrik ve hata gibi konuları incelemektedirler.

¹⁰Özgenç, 2010, a.g.k., s. 194.

Sonuç olarak bu ayrıma göre suçun varlığının tespitinde öncelikle belirlenmesi gereken, maddi unsurlardır. Maddi unsurlarını taşıyan bir başka deyişle kanundaki tipe uygun fiilin tespiti yapıldıktan sonra fail ile fiil arasındaki psikolojik bağı ifade eden manevi unsurun varlığı tartışılmalıdır. Manevi unsur varlığı neticeciyle fiil, faile yüklenebiliyorsa son olarak hukuka aykırılık unsuru araştırılmalıdır.

1.1.1.1. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru, meydana getirilen eylemin suçun kanuni tanımına uygunluğudur. Diğer bir deyişle gerçekleştirilen eylemin kanunda suç olarak tanımlanmış tip ile bire bir eşleşmesidir. Maddi unsuru başlıca; fiil, fiil sonucu meydana gelen netice, fiil ile netice arasındaki nedensellik bağı, fiili gerçekleştiren fail, fiilden etkilenen mağdur ve suçun konusu oluşturmaktadır.

Fiil, haksızlık içeren harekettir. Suçtan bahsedilebilmek için ilk önce fiilin varlığının tespitinin yapılması gerekmektedir¹¹. Ancak haksızlık içeren her hareket suç fiilini oluşturmamaktadır. Haksız bir hareketin suç oluşturabilmesi için önceden kanunla belirlenmiş olması ve aynı zamanda bir insan davranışı olması gerekmektedir¹². Bu sebeple sadece düşünce ceza hukukunun konusunu oluşturmaz. Fiil icrai bir davranışla işlenebileceği gibi ihmali bir davranışla da işlenebilir. Örneğin mala zarar verme gibi bir şeyi yapmak icrai bir hareketken, suçu bildirmeme gibi bir şeyi yapmaktan kaçınmak ihmali bir harekettir.

Netice, fiilin dış dünyada meydana getirdiği değişikliktir¹³. Fiil dış dünyada tek bir netice meydana getirebileceği gibi birden fazla netice ya da sonuç da meydana getirebilir. Ancak meydana gelen bütün neticeler suçun unsurunu oluşturmaz. Sadece suçun kanuni tarifinde belirtilen, yani unsur olarak yer alan değişiklikler netice unsuru oluşturabilir¹⁴. Fakat bazı suçların kanuni tarifinde netice unsur olarak da yer almaz. Bu

¹¹Koca ve Üzülmöz, 2017, a.g.k., s. 88.

¹²Fiil mutlaka insan hareketi olmalıdır. Yani fiil denilince insanla ilgili bir olay anlaşılmalıdır. İnsanla ilgili olmayan doğa olayları suç olgusunu oluşturmaz. Aynı şekilde hayvan davranışları da suça elverişli fiili oluşturmaz. Ayrıntı için bkz. İçel, 2016, a.g.k., s. 253 vd. Özgenç, 2010, a.g.k., s. 155 vd.

¹³Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2016, a.g.k., s. 250; Özgenç, 2010, a.g.k., s. 166; Koca ve Üzülmöz, 2017, a.g.k., s. 127.

¹⁴S. Dönmezer, S. Erman (1987). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-I*. İstanbul: Beta, s. 369 ; A. Önder (1989), *Ceza Hukuku Genel Hükümler-II*. İstanbul: Beta, s. 91.

gibi suçlarda fiilin gerçekleştirilmesi suçun tamamlanması için yeterli olup ayrıca bir netice aranmasına gerek yoktur¹⁵.

Nedensellik bağı, suç oluşturacak hareket ile neticenin birbirine bağlanmasıdır. Failin cezalandırılabilmesi için hareket ile netice arasındaki bu bağı kurulması gerekmektedir¹⁶. Dolayısıyla nedensellik bağı kurulamıyorsa failin neticeden sorumluluğu bulunmamaktadır.

Fail, suç teşkil eden fiili gerçekleştiren kişidir. Her suçun mutlaka bir faili bulunmakla beraber, bu kişi ancak "*gerçek kişi*" olabilir¹⁷. Öğretide gerçek kişiler dışında tüzel kişilerinin de suçun faili olabileceğine dair görüşler¹⁸ ileri sürülmüş ancak failinin gerçek kişi olması genel kabul edilen görüştür. Çünkü belli bir gayeye yönelik irade ile hareket edebilme yeteneği sadece gerçek kişi olan insana özgüdür¹⁹. TCK' da yer alan suçlar kural olarak, herkes tarafından işlenebilen suçlardır. "*Herkes*", "*her kim*" vb. ifadelerin yer aldığı suçların faili herkes olabilir. Ancak bazı suçların faili olabilmek için belirli şartları taşımak gerekmekte bu suçlar da özgü suç olarak adlandırılmaktadır²⁰.

Mağdur, suçun zarar verdiği değer sahibi²¹ yani suçun maddi konusunun ait olduğu kişidir²². Suç oluşturan her fiili icra eden bir fail olduğu gibi, bu fiilden etkilenen bir mağdur da mutlaka vardır²³.

¹⁵Öğretide suçun kanuni tarifinde neticenin bulunup bulunmamasına göre suçlar "*sırf hareket suçları*" ve "*neticeli suçlar*" olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Sırf hareket suçları bakımından fiilin icra edilmesi suçun tamamlanması için yeterliyken neticeli suçlarda fiil icra edildikten sonra kanuni tarifte yer alan neticenin de gerçekleşmiş olması aranmaktadır.

¹⁶A. Önder (1992). *Ceza Hukuku Dersleri*. İstanbul: Filiz, s. 192; Özgenç, 2010, a.g.k., s. 167; Koca ve Üzülmöz, 2017, a.g.k., s. 129-130.

¹⁷Üzülmöz ve Koca, 2017, a.g.k., s. 112.

¹⁸V. Ö. Özbek (2010). *TCK İzmir Şerhi*. Ankara: Seçkin, s. 270. Yazar tüzel kişilere güvenlik tedbiri yaptırımını uygulanabiliyorsa suç da işleyebileceklerinin kabulünün gerektiğini savunmaktadır.

Özgenç'e göre suçun failinin tüzel kişi olabileceği hususundaki görüşlerde tutarlılık bulunmamaktadır çünkü Türk Ceza Kanunundaki suçlar kural olarak herkes tarafından işlenebilen suçlardır. Kanuni tanımda fail olarak "kişi, kimse, bir kimse, her kim" ifadelerinin kullanıldığı suçlar bu niteliktedir. Bkz. Özgenç, 2010, a.g.k., s. 178.

¹⁹Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2016, a.g.k., s. 267.

²⁰Örneğin TCK' nın "*Kamu İdaresinin Güvenilirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar*" başlığı altında düzenlenen suçlarda fail "*kamu görevlisi*" sıfatına haiz olan kişilerdir.

²¹Hakeri, 2016, a.g.k., s. 140.

²²D. Soyaslan (1998). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Yetkin, s. 208; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2016, a.g.k., s. 444; Özgenç, 2010, a.g.k., s. 197

²³Koca ve Üzülmöz, 2017, a.g.k., s. 114; Özgenç, 2010, a.g.k., s. 198. Burada suçtan zarar gören ile mağdurun farklı kavramlar olduğu belirtilmelidir. Mağdur ile suçtan zarar gören bazı suçlarda aynı kişi veya kişilerde birleşebilmektedir. Ancak bazı suçlarda suçtan zarar gören farklı kişi mağdur farklı kişi olabilmektedir. Yukarıda da belirtildiği gibi suçun mağduru ancak gerçek kişiler olabilmektedir. İnsan dışındaki kişi toplulukları "*suçtan zarar gören*" olabilirse de mağduru olamazlar. Bkz. Özgenç, 2010,

Konu, suçu düzenleyen hüküm ile korunan ve ihlal edilen hukuki varlık ve menfaattir. Her suçun mutlaka bir konusu vardır dolayısıyla konusuz suç olmaz. Bu konuyu, eşya ya da şahsın fiziki, maddi yapısı veya bünyesi oluşturabilir²⁴. Örneğin mala zarar verme suçunun konusu taşınır veya taşınmaz mal iken, kasten yaralama suçunun konusu kişinin vücut bütünlüğüdür.

1.1.1.2. Manevi Unsur

Fail ile fiil arasındaki manevi-psikolojik bağ manevi unsurdur²⁵. Söz konusu bağ tesis edilmeden dış dünyada meydana gelen değişikliğin suç olarak nitelendirilmesi yapılamaz. Bu sebeple manevi bağ kurulamamışsa gerçekleştirilen davranış fiil niteliği taşımaz ve suçun varlığından bahsedilemez²⁶. Bu bağ kurulmadan suç nitelendirilmesinin yapılamamasının sebebi failin davranışın iradi olup olmadığının belirlenememesidir²⁷. Ceza hukukunda da esas olan iradiliktir. Dolayısıyla hiç kimse iradi olarak gerçekleştirmediği eyleminden sorumlu tutulamaz. Gerçekleştirilen hareketin iradi olarak meydana getirilmediği tespit edilirse artık manevi unsurun varlığının araştırılması yapılmaz²⁸.

Suçun manevi unsurunu kast ve taksir oluşturmaktadır. Kast, "*suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir*" (TCK m. 21/1). Öğretide de farklı şekillerde kast tanımları yapılmaktadır. Bunlardan birine göre kast, "*öngörülen ve suç teşkil eden bir fiili gerçekleştirmeye yönelen iradedir*"²⁹. Bir diğerine

a.g.k., s. 198-199; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2016, a.g.k., s. 183. Ancak bu kişiler suçun mağduru olamasalar da suçtan zarar gören olabilirler. Bkz. Koca ve Üzülmüş, 2017, a.g.k., s. 115.

²⁴Özgenç, 2010, a.g.k., s. 193.

²⁵Ozgenç, 2010, a.g.k., s. 213.

²⁶Ozgenç, 2010, a.g.k., s. 213.

²⁷Manevi unsur ile kusurluluğu birbirine karıştırmamak gerekmektedir. Klasik teori dönemi yazarlarına göre manevi unsur kendi içinde ikiye ayrılmakta, bunlardan birincisini; failin kusurlu bir şekilde hareket etmeye ehil olması yani isnat yeteneği, ikincisini; somut olayda kusurlu bir şekilde hareket etmesi yani kusurluluk oluşturmaktadır. Bu yazarlara göre isnat yeteneği, bir kişinin belirli bir neticeyi meydana getirebilecek durumda olmasıdır. Kusurluluk ise sübjektif sorumluluktur. Sübjektif sorumluluk kasttan doğan ve taksirden doğan olarak ikiye ayrılmaktadır. Bkz. S. Dönmezer, S. Erman (1986). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-II*. İstanbul: Beta, s. 214 vd.; Aynı görüşte, Önder, 1992, a.g.k., s. 154 vd.

Ancak yukarıda da belirtildiği üzere suç teorisinde klasik anlayış yerini modern anlayışına bırakmıştır. Bu teoride manevi unsuru kusurluluk değil kast ve taksir oluşturmaktadır. Kusurluluk suçun unsurları arasında olmaktan çıkarılmıştır. Bu anlayışta, Kusurluluk, işlediği fiil dolayısıyla kişinin kınanıp, kınanamayacağı konusundaki değer yargısıdır. Bkz. Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2016, a.g.k., s. 202; Kusurluluk suçun unsurlarından çıkarıldığı için suç fiilinin icra eden kişi işlediği fiilinden dolayı kusurlu bulunmasa bile, bu fiil suç olma özelliğini yitirmemektedir. Bkz. Özgenç, 2010, a.g.k., s. 213.

²⁸Hakeri, 2016, a.g.k., s. 214.

²⁹Dönmezer ve Erman, 1986, a.g.k., s. 235.

göre ise de "*failin neticeyi düşünmesi ve gerçekleştirmeye karar vererek hareket etmesidir*"³⁰.

Kast iki temel unsur üzerine kurulmaktadır. Bunlar bilme ve isteme unsurlarıdır. Bilme unsuru failinin bilerek, farkında olarak hareket etmesidir. Burada önemli olan bilmenin kapsamıdır. Öğretide bilmenin, ilgili suçun tipiklikte belirtilen bütün unsurlarını kapsadığı yönünde fikir birliği bulunmaktadır³¹. Tipiklikte bütün unsurların bilinmesi; suç tipindeki şekillerin, failin kendisini ilgilendiren ve mağdur ile ilgili nitelikleri kapsamaktadır³². Ancak bu kapsam, kanuni suç tanımının bire bir bilinmesi değil, fiile ilişkin hukuksal ve toplumsal anlamın algılanmasını ifade etmektedir³³. Bir şeyin bilinmiş yani öngörülmüş olması onun istendiği anlamına gelmemesi³⁴ sebebiyle isteme de kastın varlığı için aranmaktadır. Diğer bir deyişle, failin kasten hareket ettiğinin tespit edilebilmesi için kanunda tanımlanan unsurları bilmesinin yanında istemesi de gerekmektedir³⁵.

Failin suçun maddi unsurlarındaki bilgi derecesine göre kast; doğrudan ve olası kast olarak ikiye ayrılmaktadır³⁶. Fail doğrudan kastta işlediği suçun bütün maddi unsurlarını düşünmüş, öngörmüş ve istemiştir. Hareketini suç oluşturduğunu bilerek ve isteyerek gerçekleştirmektedir. Suçun kanuni tipinde "*bilerek*", "*bildiği halde*", "*bilmesine rağmen*" gibi ifadelerle yer verilmişse, doğrudan kast ile işlenebilen bir suç vardır³⁷. Olası kast kanuni tanıma göre, "*kişinin suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi hali*" dir. Dolayısıyla fail suçun tanımındaki maddi unsurların gerçekleşebileceğini öngörmekte ancak hareketi yapmaktan kaçınmamakta, olursa olsun diyerek sonuçlarını kabullenmektedir. Burada bilme unsuru olarak öngörme yeterli görülmekte; istemenin gerekli olmadığı belirtilmektedir³⁸.

³⁰Önder, 1992, a.g.k., s. 298.

³¹Önder, 1989, a.g.k., s. 307; İ. Özgenç (2005), *Gazi Şerhi*, Ankara: Seçkin, s. 294; Hakeri, 2016, a.g.k., s. 221; Koca ve Üzülmöz, 2017, a.g.k., s. 153; İçel, 2016, a.g.k., s. 426.

³²Önder, 1989, a.g.k., s. 307.

³³Hakeri, 2016, a.g.k., s. 222.

³⁴İçel, 2016, a.g.k., s.428.

³⁵İçel, 2016, a.g.k., s. 428.

³⁶Özgenç, 2010, a.g.k., s. 224; Koca ve Üzülmöz, 2017, a.g.k., s. 167.

³⁷Koca ve Üzülmöz, 2017, a.g.k., s. 169.

³⁸Koca ve Üzülmöz, 2017, a.g.k., s. 170.

Taksir; *"failin öngörülebilir nitelikteki sonucu öngörmemesi (bilinçsiz taksir)"* ve *"sonucu öngördüğü halde istememesi (bilinçli taksir)"* durumudur³⁹. Taksirli hareketin cezalandırılmasının nedeni, toplumun üyelerine yüklediği dikkat ve özen yükümlülüğünün ihlal edilmesidir⁴⁰. Taksirli hareket ancak kanunda açıkça belirtildiği hallerde cezalandırılabilir (TCK m. 22/1). Kural olarak, suçta genel olan kasttır, taksir istisnadır⁴¹. Hareket tespit edilirken gerekli dikkat ve özen gösterilmiş olsaydı neticenin gerçekleşebileceği öngörülebilirdi denebiliyorsa, taksirin varlığı kabul edilmektedir⁴².

Taksir, bilinçli ve bilinçsiz olarak ikiye ayrılmaktadır. Bilinçli taksir, *"kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi hali"* dir. Fail, suçun konusu açısından somut bir tehlikenin varlığını düşünmesine rağmen, ya tehlikeyi önemsememesinden ya da kendi yeteneğine veya şansına güvenmesinden dolayı kanuni tanımdaki fiilin gerçekleşmeyeceğini düşünmektedir⁴³. Bilinçli taksirde istenmeyen netice öngörülürken, bilinçsiz taksirde istenmeyen netice öngörülemezdir. Uygulamada bilinçli taksir ve olası kastın ayrımının yapılması kolay olamamakta, öğretide de bu husus oldukça tartışmalıdır. Kanuni tanımların birbirine çok yakın olması ayrımın yapılmasını daha da zorlaştırmaktadır. En basit haliyle, bilinçli taksirde fail, neticenin gerçekleşmeyeceği yönünde kuvvetli bir kanıya sahiptir. Ancak olası kastta neticeyi istememesine rağmen bir kayıtsızlık, önemsememe ya da olursa olsun durumu mevcuttur⁴⁴.

³⁹İçel, 2016, a.g.k., s. 440; Koca ve Üzülmöz, 2017, a.g.k., s. 183.

⁴⁰K. İçel (1967). *Ceza Hukukunda Taksirden Doğan Subjektif Sorumluluk*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 105-197.

⁴¹Taksirle işlenmiş bir hareketin cezalandırılabilmesi için gerekli şartları Yargıtay Ceza Genel Kurulu (YCGK) 12.11.1979 tarihli kararında belirtmiştir. Bunlar; taksirin cezalandırılacağı konusunda hüküm bulunması, dikkat ve özen yükümlülüğünün yerine getirilmemesi, sonucun öngörülebilir nitelikte olması, hareketin bilinmesi ve istenmesi, ortaya çıkan sonucun istenmemiş olması, hareket ile sonuç arasında nedensellik bağlantısının bulunmasıdır.

⁴²Özgenç, 2010, a.g.k., s. 236.

⁴³Koca ve Üzülmöz, 2017, a.g.k., s. 230.

⁴⁴TCK 21 inci madde gerekçesinde olası kasta örnek verilmiştir. *"yolda seyreden bir otobüs sürücüsü, trafik lambasının kendisine kırmızı yanmasına rağmen geçmek ister; ancak kendilerine yeşil ışık yanan kavşaktan geçmekte olan yayalara çarpar ve bunlardan bir veya birkaçının ölümüne veya yaralanmasına neden olur. Trafik lambası kendisine kırmızı yanan sürücü, yaya geçidinden her an birilerinin geçtiğini görmüş; fakat, buna rağmen kavşakta durmamış ve yoluna devam etmiştir. Bu durumda otobüs sürücüsü, meydan gelen ölüm veya yaralama neticelerinin gerçekleşebileceğini öngörerek, bunları kabullenmiştir. "* *"Düğün evinde törene katılanların tabancaları ile odanın tavanına doğru ardi ardına ateş ettikleri sırada, bir kişinin aldığı alkolün de etkisi ile elinin seyrini kaybetmesi sonucu, yere paralel olarak yaptığı atışlardan bir tanesinden çıkan kurşun, törene katılanlardan birinin alınına isabet ederek ölümüne neden olur. Bu örnek olayda kişi yaptığı atışlardan çıkan kurşunların orada bulunan herhangi birine isabet edebileceğini öngörmüş; fakat, buna rağmen silahıyla atışa devam etmiştir. Burada da fail silahıyla ateş ederken ortaya çıkacak yaralama veya ölüm neticelerini kabullenmiştir."*

1.1.2.3. Hukuka Aykırılık

Genel olarak hukukla çatışma hali hukuka aykırılık olarak ifade edilebilir. Ceza hukukunda ise, kanundaki tarife uygun olan fiile, hukuk düzeninin cevaz vermemesi, mubah saymaması, fiilin hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunmasıdır⁴⁵. Hukuka aykırılık maddi ve manevi unsurdan sonra suçun yapısında üçüncü unsuru oluşturmaktadır. Suçun üçüncü unsuru olması sebebiyle maddi ve manevi unsur değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hukuka aykırılık hususu tartışılmaktadır. Hukuka aykırılık unsurunun değerlendirilmesinde fiili hukuka uygun hale getiren sebeplerinin var olup olmadığı belirlenmektedir. Eğer hukuka uygunluk sebeplerinin yokluğuna kanaat getirilirse, hareket hukuka aykırı kabul edilmektedir. Dolayısıyla hukuka uygunluk sebebinin bulunması, failin fiili ile toplumun çıkarları arasında herhangi bir çatışmanın bulunmaması anlamına gelmektedir⁴⁶. Burada hukuka aykırılığın kapsamı da önemli bir husustur. Öğretide genel kabul gören görüş; hukukun bir bütün olduğu, hukuka aykırılık değerlendirmesi yapılırken bütün hukuk düzeni dikkatte alınması gerektiğidir⁴⁷.

Son olarak hukuka aykırılık hususunda öğretide hukuka özel aykırılık diye adlandırılan durum önem taşımaktadır. Kanundaki suç tanımlarından bazılarında "*hukuka aykırı*", "*hukuka aykırı olarak*", "*haksız*" veya "*haksız olarak*" şeklinde ifadeler yer verilmiştir. Burada tartışılan husus kastın hukuka aykırılığı kapsayıp kapsamayacağıdır. Bu konuda öğretide genel kabul gören görüş, failin gerçekleştirdiği

⁴⁵Dönmezer ve Erman, 1986, a.g.k., s. 2.

⁴⁶Hakeri, 2016, a.g.k., s. 301; Kanundaki hukuka uygunluk sebepleri Özgenç dört ana grupta toplamıştır. Bunlar; kanunun hükmünü yerine getirme (TCK m.24 f.1), meşru savunma (TCK m.25 f.1), hakkın kullanılması (TCK m.26 f.1), ilgilinin rızası (TCK m.26 f.2). Bu nedenlerinin birinin varlığı halinde, fiil hukuka aykırı olmayacaktır. Bkz. Özgenç, 2010, a.g.k., s. 271.

⁴⁷"Bir devletin hukuk düzeni mantıktır, hukuk ise bir bütündür. Hukukun bütünlüğü esasından hareket edilince, bir hareket hukukun dallarından birinde hukuka uygun diğerinde hukuka aykırı kabul edilemeyecektir. Hukuk bir bütün olunca ve hukuka aykırılığı kaldırان bir sebep hukukun herhangi bir dalında tespit edilmiş bulununca, Ceza Hukukunun, hukuka aykırılığı kaldırان bu sebebe kendi alanında bir etki tanımadığının kabul edilmesi hukukun güven ve huzur yaratma fonksiyonu ile uyumlu olamaz." Önder, 1992, a.g.k., s. 220. "Hukuka aykırılık, suçun genel bir unsuru olup tüm hukuk düzeninin fiil hakkındaki değersizlik yargısını ifade eder." Koca ve Üzülmöz, 2017, a.g.k., s. 263. "Bir fiilin hukuka aykırı olması, bunun bütün hukuk sistemlerine aykırı olmasını ifade etmektedir" Özgenç, 2010, a.g.k., s. 263. "Hukuka aykırılık, tüm hukuk düzeni açısından birlik bütünlük ve parçalanması olanaksız bir kavramdır. Bir eylemin belirli bir hukuk dalı alanında hukuka uygun, başka bir hukuk dalı alanında ise hukuka aykırı sayılması bu hukuksal yapıya ve mantığa aykırıdır". İçel, 2016, a.g.k., s. 305. "Hukuka aykırılık, parçalanması mümkün olan bir kavram değildir; bir fiilin belirli bir hukuk dalına göre hukuka uygun, bir başka bir hukuk alanında ise hukuka aykırı sayılması hukuk kavramının özüne ters düşen bir çelişki olur." Dönmezer ve Erman, 1986, a.g.k., s. 10.

fiilin hukuka aykırı olduğu bilinciyle hareket etmesi gerektiği yönündedir⁴⁸. Kanun koyucu bu gibi ifadelerle kastın hukuka aykırılığı kapsayıp kapsamadığını araştırılmasını belirtmektedir. Failin kastında hukuka aykırılığın da bulunması gerektiğinden bu suçlar ancak doğrudan kast ile işlenebilmekte, olası kast ile işlenmesi mümkün olmamaktadır⁴⁹.

1.2. Ceza Hukukunda Kabahat

Ceza hukukunda, haksızlık olarak tanımlanan fiiller suç ve kabahat olarak ikiye ayrılmaktadır. Kanun koyucu bu türlerden ağır ihlal oluşturanları suç, hafif ihlal oluşturanları ise kabahat olarak düzenleme yoluna gitmiştir. Kabahat, sözlükte "uygunsuz hareket, çirkin-yakışıksız davranış, kusur, töhmet" gibi ifadelerle tanımlanmaktadır⁵⁰. Haksızlık oluşturan hafif ihlaller kabahattir. Bu sebeple karşılığında da idari yaptırım uygulanmaktadır. Nitekim kanun koyucu Kabahatler Kanunu' nun (KK) 2 nci maddesinde kabahati karşılığında idari yaptırım uygulanması öngörülen haksızlık⁵¹ olarak tanımlamıştır. Böylelikle kabahat, karşılığında idari yaptırım uygulanmasının kanunda öngörüldüğü tipe uygun ve hukuka aykırı fiilleri ifade

⁴⁸Özgenç, 2010, a.g.k., s. 292.

⁴⁹Özgenç, 2010, a.g.k., s. 292; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2016, a.g.k., s. 374.

⁵⁰Türk Dil Kurumu (1998). *Türkçe Sözlük*. 9. baskı, 1998, c. 2.

⁵¹Kabahatler Kanununda bulunan bu tanım için belirlilik ve hukuka güvenlik ilkesine aykırılık taşıdığı bu sebeple hukuk devleti ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Mahkeme Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti hem de suçta ve cezada kanunilik ilkesini düzenleyen 38. maddesi yönünden inceleme yapmış ve aykırılık tespit etmemiştir.

"... itiraz konusu kuralla kabahatin tanımlanmasında eylemin niteliğinden ziyade, yaptırımın niteliğine vurgu yapılmış ve kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanması öngördüğü haksızlıklar, kabahat olarak tanımlanmıştır. Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımların kapsamı ise Yasa'nın 16. maddesinde belirlenmiş ve idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirler olarak ifade edilmiştir. Kabahat tanımı yapılmak suretiyle, daha önce idari yaptırıma tabi olmayan bir eylem, idari yaptırıma tabi kılınmamakta, aksine kanunla idari yaptırıma tabi kılınmış eylemler kabahat olarak adlandırılmaktadır. Bir başka deyişle, itiraz konusu kural ile yapılan kabahat tanımı, daha önce suç olmayan bir eylemi suç niteliğine dönüştürmemektedir. İtiraz konusu kuralla, bir eylemin kabahat olarak kabulü için bu eylemin karşılığında kanunun mutlaka bir idari yaptırım uygulanmasını öngörmüş olması esas alındığından, söz konusu düzenlemede yeni bir suç yaratılmamakta, suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık bulunmamaktadır. İdari yaptırımlar yönünden ise söz konusu yaptırımların kanunla öngörülmüş olması gereğine yer vermek suretiyle yasal düzenlemelere atıfta bulunulduğundan, yaptırımı yasa ile belirlenen bir eylemin belirsizliğinden ve öngörülemezliğinden söz edilebilmesine olanak bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir." Anayasa Mahkemesi (AYM) 11.6.2009 Tarih E. 2007/115, K. 2009/80 R.G: 26.11.2009, Sayı: 27418.

etmektedir⁵². Kabahat ile kanun koyucunun amaçladığı idarenin faaliyetlerinin aksaklığa uğratılmadan sürdürülmesini sağlayarak idari düzeni korumaktır⁵³.

Suçlar ile kabahatleri içine alan kısım geniş anlamda ceza hukuku olarak adlandırılmaktadır⁵⁴. Nitekim 765 sayılı eski ceza kanunumuzda da suçlar cürüm ve kabahatler olmak üzere ikili bir ayırım yapılarak düzenlenmişti. Bu sebeple kabahatte suç çeşitlerinden birini oluşturmakta idi. Ancak yeni TCK' da bu ayırım kaldırıldı ve kabahatler ayrı bir kanun ile düzenlenmesi yoluna gidilmiştir. Kabahatlerin suç olmaktan çıkarılarak ceza kanunun dışında düzenlenmesi Avrupa hukuk sistemlerinde de görülmektedir. Ancak bu sistemlerde de ceza kanunlarının dışına çıkarılan kabahatler ile temel ceza kanunu arasında atıf yoluyla bağlantı kurulduğu görülmektedir. Türk ceza hukukunda da bu bağlantı kurulmuştur; KK' da ki bazı hususlar için TCK' a atıfta bulunulduğu görülmektedir⁵⁵.

1.2.1. Kabahatin Unsurları

Bir fiilin kabahat niteliği taşıması için suçta da olduğu gibi haksızlığın yanında bazı unsurun varlığı gerekmektedir. Bunların yanında failin kusurluluğu da aranmaktadır. Bu unsurlar genel olarak suçun unsurlarına paralellik gösterir ancak bir takım farklılıkları da bünyesinde barındırmaktadır. Kabahatin unsurlarını da suçlarda olduğu gibi maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsuru olarak ayırmak mümkündür.

1.2.1.1. Maddi unsur

Bir fiilin kabahat oluşturabilmesi için de suçta olduğu gibi kanunda belirlenmiş tipe uygun olması gerekmekte diğer bir deyişle sadece kanunda belirlenmiş şekliyle işlenen fiil, kabahat oluşturmaktadır. Ancak kabahatler için kanunilik ilkesi suçlara oranla daha yumuşaktır. KK' nun 4 üncü maddesine göre, kabahat oluşturan fiiller kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi kanunun kapsam ve şartları açısından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.

Kabahati oluşturacak olan fiil ihmali veya icrai, serbest veya bağlı, tek veya birden fazla hareket ile işlenebilir. Netice açısından ise; kanuni tarifte netice belirtilmiş

⁵²Z. Kangal (2011). *Kabahatler Hukuku*. Ankara: XII Levha, s. 2.

⁵³D. Şenyüz (2016). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin, s. 7.

⁵⁴Kangal, 2011, a.g.k., s. 23.

⁵⁵Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 7.

ya da belirtilmemiş olabilir. Bu açıdan kabahatler maddi-şekli ikiye olarak ayrılabilir. Kanunda fiilin yanında gerçekleşmesi gereken bir netice aranıyor ise maddi kabahat, sadece fiilin gerçekleşmesi kabahatin oluşması için yeterli oluyor ise şekli kabahattir. Ayrıca kabahatlerde netice açısından suçlarda olduğu gibi tehlike ve zarar kabahati olarak da ikiye ayrılabilir. Tehlike kabahatinin neticesi, sadece korunan hukuksal değerın zarar tehlikesinin meydana gelmesi iken, zarar kabahatinde ise korunan hukuksal değerın bir zarara uğraması aranmaktadır.

Kabahatlerin faili suçlar gibi gerçek kişiler olabilmektedir. Ancak suçlardan ayrı olarak kabahatleri tüzel kişilerde işleyebilmektedir. KK' nın 8 inci maddesine göre tüzel kişinin organ ve temsilci olarak görev yapan kişinin görev kapsamında işlemiş olduğu kabahatten dolayı tüzel kişilik hakkında idari yaptırım uygulanabilir. Aynı şekilde tüzel kişinin organ veya temsilcisi olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görev kapsamında işlemiş olduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabilir.

Kabahatlerde faillik ile ilgili son olarak belirtilmelidir ki temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin işlemiş olduğu kabahatten dolayı kendisi ile birlikte temsil ettiği gerçek kişiye de yaptırım uygulanabileceğidir (KK. m. 8/2). Böyle bir durumda temsil ilişkisinin dayanağını oluşturan işlemin hukuken geçerli olup olmaması önem taşımamaktadır (KK m. 8/4). Temsilcisi olmamakla birlikte, gerçek kişiye ait bir işte çalışan kişinin iş ile ilgili işlemiş olduğu kabahatten dolayı iş sahibi kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabilir (KK m. 8/2, c.2).

1.2.1.2. Manevi Unsur

Kabahatin manevi unsurunu suçta olduğu gibi kast ve taksir oluşturmaktadır. Ancak suçlardaki gibi asıl olan kast değildir. Kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksir ile kabahat işlenebilmektedir (KK m. 9). Dolayısıyla kanunda aksi öngörülmedikçe, bir kabahatin kasten veya taksirle işlenmesi arasında bir fark yoktur. Haksızlık oluşturan fiil kasten veya taksirle işlenmemişse, tipe uygunluk sağlanamadığından kabahat sayılmayacak ve idari yaptırım uygulanmayacaktır.

1.2.1.3.Hukuka Aykırılık

Kabahatin son unsurunu hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Bir fiilin hukuka aykırı olması için hukuka uygunluk hallerinden faydalanmaması gerekmektedir. Hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı halinde fiil hukuka aykırılık özelliğini yitirip hukuken meşru bir fiil olmaktadır. KK' nın 12 nci maddesinde belirtildiği üzere TCK' daki hukuka uygunluk halleri kabahatler bakımından da geçerlidir. Ancak kabahatler için ayrıca hukuka uygunluk düzenlemesi yapılabilir.

1.2.2. Kabahat- Suç Ayrımı

Fiilin suç olarak mı yoksa kabahat olarak mı düzenleneceğini belirleme yetkisi kanun koyucuya aittir. Kanun koyucu benimsemiş olduğu suç politikası ve pozitif hukukun öngördüğü kriterle bu ayrımı yapmaktadır⁵⁶.

Bu ayrım şekil ve esas yönünden incelenmektedir. Şekil bakımından ayrım açısından ilk fark uygulanan yaptırımın birbirinden farklı olmasıdır. Suçun yaptırımı cezalar (hapis veya adli para cezası) ve/veya güvenlik tedbirleri oluştururken iken kabahatin yaptırımını idari yaptırımlar oluşturmaktadır. İdari yaptırımlar KK' a göre idari para cezası ile idari tedbirlerden oluşmaktadır (KK. m. 16). Diğer bir şekli farklılık ise uygulanan usul kuralları yönündendir. Suç bağımsız bir mahkeme tarafından adli yargılama usulü uygulanarak bir hükümlerle karara bağlanmakta ve hükümün kesinleşmesiyle infaz aşamasına geçilmektedir⁵⁷. Ancak kabahatler idari bir makam tarafından idari usule uygun idari işlemle verilmektedir. Bu sebeple idari işlemlerdeki hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadır.

Esasa ilişkin farklılıklar açısından ilk fark suç ve kabahatin nitelikleri yönündendir. Suç hukuksal değer ihlalleri iken kabahat idari haksızlık ya da idari emre itaatsizliktir⁵⁸. Diğer bir farklılık ise nicelikselidir. Kabahatler hukukunda norm ihlalleri suçta olduğu kadar önem taşımamakta dolayısıyla kabahatin haksızlık ve kusur içerikleri suçlara oranla daha az kabul edilmektedir⁵⁹.

1.3. Ceza Hukukunda Ceza

⁵⁶Kangal, 2011, a.g.k., s. 28.

⁵⁷Kangal, 2011, a.g.k., s. 29.

⁵⁸Kangal, 2011, a.g.k., s.30.

⁵⁹Kangal, 2011, a.g.k., s.30.

Hukuk kurallarına aykırı davranışların karşılığı yaptırımlar genel olarak ceza olarak adlandırılmaktadır. Bu yaptırımların amacı haksızlık oluşturan aykırı davranışın hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaya, kaldıramıyor ise azaltmaya ve böylelikle haksızlığa uğrayan kişinin mağduriyetini gidermeye yöneliktir⁶⁰. Ceza yaptırım türlerinden sadece biridir. Diğer yaptırım türü ise güvenlik tedbirleridir. Güvenlik tedbirlerin amacı da haksızlığı gerçekleştiren kişinin kendisini ve toplumu belli zarar tehlikelerinden korumaktır⁶¹. Güvenlik tedbirlerini cezalardan ayıran en büyük fark ise kusurlu iradenin varlığıdır. Güvenlik tedbirlerinde kişinin kusurlu olması gerekli değildir. Ancak cezalandırmada kusur esastır.

Ceza belli başlı bazı özelliklere sahiptir. Ceza, faile uygulanan onu bazı yoksunluklara tabi tutarak, ızdırap verici elem çektirici, korkutucu ve caydırıcı olmalıdır. Ceza ancak kanun ile konulabilir. Bu da cezaların kanuniliği ilkesi⁶² olarak adlandırılmaktadır. Bu ilkenin bir diğer gereği ceza içeren hükümlerde kıyas yasağıdır. Ceza, işlenen fiilin ve failin kusurunun ağırlığına göre belirlenir. Buna da cezanın kişiselleştirilmesi denilmektedir. Cezanın kişiselleştirilmesi, suçun işleniş tarzına, topluma yaydığı tehlike veya zarara göre cezanın faile uydurulmasıdır⁶³. Ceza, bölünebilir nitelikte olmalıdır. Ceza sorumluluğu şahsidir. Bunun sonucu olarak ceza, suç oluşturan fiili işleyen kişiye verilmelidir. Ceza, kişiler üzerinde etkili olmalıdır. Uygulanacak olan ceza, fail üzerinde bir daha suç işleme kararı almasını engellemeli, aynı zamanda toplumda henüz suç işlememiş kişiler içinde caydırıcı olmalıdır. Son olarak ceza, insani olmalıdır. İnsan haysiyetiyle bağdaşmayan, kişiye acı ve ızdırap çektirmeyi amaçlayan ceza uygulaması hukukla bağdaşmaz⁶⁴. Bu husus Anayasanın 17 nci maddesinde de *"kimseye işkence ve eziyet yapılamaz; kimse insan haysiyetiyle bağdaşmayan bir cezaya veya muameleye tabi tutulamaz"* hükmüyle de güvence altına alınmıştır⁶⁵.

1.3.1. Cezanın Amaçları

⁶⁰Özgenç, 2010, a.g.k., s. 563.

⁶¹Özgenç, 2010, a.g.k., s. 564.

⁶²Bu husus Anayasanın 38 inci maddesinde ve TCK' nin 2 nci maddesinde düzenlenmektedir.

⁶³H.H. Bayraklı (2017). *Vergi Ceza Hukuku*. Afyonkarahisar, s. 27.

⁶⁴Özgenç, 2010, a.g.k., s. 569.

⁶⁵Türkiye taraf olduğu milletlerarası antlaşmalar ile bu husus taahhüt altına alınmıştır. Türkiye'nin taraf olduğu ;Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 3. maddesi *"Hiç kimse işkenceye, zalimane, gayri insani yahut haysiyet kırıcı ceza veya muameleye tabi tutulamaz"* hükmünü düzenlenmektedir. Yine Türkiye'nin de imzasının bulunduğu İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin 5. maddesi aynı hususu düzenlemektedir.

Cezalandırmanın amacı ve esası hukukçular ve diğer araştırmacılar için devamlı tartışılan bir konu olagelmıştır. Bu tartışmalar genel olarak ceza teorileri başlığı altında toplanmaktadır.

Ceza teorisinde, cezalandırmanın amacı olarak üç ana teori ileri sürülmekte ve bunları; mutlak, nispi ve karma ceza teorileri oluşturmaktadır. Mutlak ceza teorisi; cezaların geçmişe yönelik olduğunu ileri sürmektedir. Geçmişte işlenmiş haksızlık oluşturan hukuka aykırı fiiller dolayısıyla cezalandırma yapılmaktadır. Ceza burada, haksızlığı ödetici, kefaret edici bir araç konumundadır. Suç işleyen kişi, işlediği ihlalin karşılığını cezalandırma yoluyla acı çekerek ödemektedir⁶⁶. Nispi ceza teorisi ise mutlak ceza teorisine karşı oluşturulmuştur. Bu teoride ceza geleceğe yönelmiştir. Cezalandırmanın amacı geleceğe yönelik suç işlenmesinin önüne geçmektir. Teorinin savunucularına göre cezalar bazen suçlunun korkmasını, bazen de uslanarak yeniden suç işlemesini önlemekle beraber; cezanın asıl amacı başkalarını korkutarak, onların suç işlemelerinin önüne geçmek ve böylelikle toplumu korumaktır⁶⁷. Son olarak karma ceza teorisi de her iki teoriyi abartılı bulanlarca oluşturulmuştur. Bu görüş zıt olan iki görüşü de birleştirerek bağdaştırmaktadır⁶⁸. Cezalandırma, suçluya yaptırım uygulayarak adaleti sağlamak hem de toplumu savunmak amacıyla yapılmalıdır⁶⁹. Günümüzde kabul gören teoridir ve cezalandırmanın ölçüsü adalet ve yarardır⁷⁰.

1.3.2. Cezanın Sınıflandırılması

Cezalar, yönelindikleri değerlere ve hukuki niteliklerine göre belirli tasniflere tabi tutulmaktadır. Yoksun bıraktığı değerlere göre cezalar, hayata, hürriyete, malvarlığına yönelik olarak ayrılabilir⁷¹.

Kişinin yaşam hakkına yönelik cezayı ölüm cezası oluşturmaktadır. TCK ölüm cezasına yer vermemiştir. Kişinin hürriyetine yönelik cezalar ise hapis cezası olarak adlandırılmaktadır. TCK' nın 46 ncı maddesinde düzenlenmektedir⁷². Kişinin

⁶⁶Dönmezer ve Erman, 1986, a.g.k., s. 601.

⁶⁷Koca ve Üzülmöz, 2017, a.g.k., s. 541.

⁶⁸Dönmezer ve Erman, 1986, a.g.k., s. 602.

⁶⁹Koca ve Üzülmöz, 2017, a.g.k., s. 542.

⁷⁰Koca ve Üzülmöz, 2017, a.g.k., s. 542.

⁷¹Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2016, a.g.k., s. 678.

⁷²TCK Madde 46; (1) *Hapis cezaları şunlardır:*

a) *Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası.*

b) *Müebbet hapis cezası.*

c) *Süreli hapis cezası.*

malvarlığına yönelik cezaları ise para cezaları oluşturmaktadır. Türk ceza hukuku mevzuatında yaptırım olarak uygulanan para cezası adli para cezasıdır.

1.4. Vergi Hukukunda Kabahat

Vergi hukukunun alt dallarından birini vergi ceza hukuku oluşturmaktadır. Vergi hukukunun temel usul kanunu olan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) dördüncü kitabı ceza hükümlerine ayrılmıştır. Kanun koyucu, vergi hukukundaki ihlalleri vergi kabahatleri ve vergi suçları olarak ikiye ayırmış ve KK' dan ve TCK' dan ayrı olarak VUK içerisinde kendine özgü pek çok farklılıklar barındıracak şekilde düzenlemiştir. Dolayısıyla VUK, vergi kabahatleri açısından KK' a göre özel kanun niteliği taşımaktadır.

Vergi kabahati, vergi kanunlarında belirtilen ödevlerin yerine getirilmemesine icrai veya ihmali bir hareketle neden olan, kanunların karşılığında para cezası ve diğer idari tedbirler ile cezalandırıldığı eylemlerdir⁷³. Vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden bu eylemlerden bazıları tek bir fiil ile meydana gelebilirken bazıları ise birden fazla fiille meydana gelebilmektedir. Vergi kanunlarına aykırı bu eylemlerin cezası kural olarak idari para cezasıdır.

Türk vergi hukukunda vergi kabahatleri "*vergi ziyayı kabahati*" ve "*usulsüzlük kabahati*" olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi ziyayı kabahati, "*mükellefin veya sorumluların vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin eksik tahakkuk ettirilmesi ve/veya zamanında tahakkuk ettirilmemesidir*" (VUK m. 341). Vergi ziyama elverişli hareketler de vergi ziyayı kabahatini oluşturmaktadır. Usulsüzlük kabahati ise ortada bir vergi ziyayı olup olmadığı dikkate alınmadan, vergi kanunlarında belirtilen şekli ödevlere uyulmamasından ve vergisel idari düzene zarar veren diğer davranışlardan oluşmaktadır⁷⁴. Kanuni düzenlemede usulsüzlük kabahati, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel usulsüzlük kabahatleri de kendi içinde önem ve ağırlığına göre I. ve II. derece usulsüzlükler olarak da ikiye ayrılmaktadır.

⁷³Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 31.

⁷⁴Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 83.

1.4.1. Vergi Kabahatinin Unsurları

Vergi kabahati, kabahatteki gibi bir ayrıma tabi tutularak unsurlara ayrılabilir. Dolayısıyla vergi kabahati de maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsurlarından oluşmaktadır.

1.4.1.1. Maddi Unsur

Vergi kabahati oluşturan hareketler tek bir fiilden oluşabileceği gibi birden fazla fiil ile de oluşabilir.

Vergi ziyayı kabahati açısından, kanun koyucu vergi kaybına sebebiyet veren her türlü eylemi kabahatin hareket unsuru olarak kabul etmektedir. Öğretide bu eylemler cezalandırmadaki ağırlık derecelerine göre ağır, orta ve hafif nitelikli olarak gruplara ayrılmaktadır⁷⁵. Ağır nitelikli fiiller aynı zamanda vergi kaçakçılığının da hareket unsurunu oluşturduğu için kanunda sayılıdır⁷⁶. Aynı şekilde hafif nitelikteki fiili kanundaki tek bir fiil oluşturmakta, bu da beyannamenin kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilmesidir⁷⁷. Orta nitelikli fiiller ise, ağır veya hafif nitelikte olmayan bir fiil ile vergi kaybı meydana getirenlerdir⁷⁸. Genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahati açısından ise bu kabahati oluşturan fiiller kanunda sayılmaktadır. Kabahati oluşturan fiiller, ağırlıklarına göre birinci derece ve ikinci derece olmak üzere ikiye ayrılmakta ve VUK' un 352 ve 35 inci maddelerinde düzenlenmektedir.

Vergi kabahatlerinde netice, vergi kaybı veya vergi kaybı tehlikesinin oluşması ve bu suretle vergisel idari düzenin bozulmasıdır. Vergi ziyayı kabahatinde netice vergi ziyasının varlığıdır. Vergi ziyasının varlığı kabahatin oluşması için mutlak şarttır⁷⁹. Bu doğrultuda vergi ziyayı kabahatinde vergi ziyayı oluşmuyor ise yapılan hareket vergi ziyayı kabahati yaratmaz. Vergi ziyasının meydana gelmesi arandığı için vergi ziyayı kabahati

⁷⁵Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 85.

⁷⁶VUK' un 359 uncu maddesinde Vergi kaçakçılığı suçu düzenlenmektedir. Bu maddede sayılan fiiller, vergi kabahati açısından ağır nitelikli fiilleri oluşturur. Bunlar; "hesap ve muhasebe hilesi yapmak, gerçekte olmayan kişiler adına hesaplar açmak, çift defter kullanmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak, defter, kayıt ve belgelerini yok etmek, defter sayfalarını yok etmek, sahte belge düzenlemek veya kullanmak, anlaşmasız matbaalarca basılan belgeleri kullanmak" fiilleridir.

⁷⁷Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 110.

⁷⁸Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 111.

⁷⁹Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 111.

bir zarar kabahatidir⁸⁰. Usulsüzlük kabahatinde ise netice olarak vergi ziyanının doğmuş olması aranmaz. Sadece kanunda belirtilen hareketlerin meydana getirilmesi usulsüzlük kabahati açısından yeterli görülmektedir. Çünkü usulsüzlük kabahatleri ile kanunda belirtilen şekli ödevlere uyum sağlama, bu yolla vergi ziyanına neden oluşma olasılığını engelleme ve vergisel idari düzeni koruma amaçlanmaktadır⁸¹.

Vergi kabahatlerinde fail, kabahat fiilinin işleyen kişidir ve vergi kabahatlisi olarak adlandırılmaktadır. Vergi kabahatlisi gerçek kişilerin dışında tüzel kişiler de olabilmektedir. Bir kabahat sadece belli niteliğe sahip kişiler tarafından işlenebiliyorsa, bu kabahat özgü kabahattir. Vergi ziyanı kabahatini de sadece mükellef ve vergi sorumluları tarafından işlenebildiği⁸² için özgü kabahattir.

1.4.1.2. Manevi Unsur

Kabahatin de manevi unsuru kast ve taksirden oluşturmaktadır. Kabahat bahsinde de belirtildiği gibi kabahat kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebilmektedir. Vergi kabahati açısından bakıldığında hem vergi ziyanı hem de usulsüzlük kabahati açısından hareket unsurunun gerçekleştirildiği esnada failin kast içinde olması aranmaz. Ancak vergi ödevlerini düzenleyen kanun hükümleri karşısında bunların gereğini yerine getirmeyen kişinin en azından taksir ile hareket ettiğinin kabul edilmesi gerekmektedir⁸³.

1.4.1.3. Hukuka Aykırılık

Hukuka aykırılık unsuru açısından vergi kabahatleri kabahatten ve suçtan ayrı herhangi bir özellik göstermemektedir.

1.5. Vergi Hukukunda Suç

Verginin kesintisiz toplanması ve toplum tarafından desteklenmesi ancak hukuk sisteminin iyi işlemesi, vergisel edimleri koruyucu yaptırımlar öngörülmesi ile

⁸⁰U. Yiğit (2004). *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*. İstanbul: Beta, s. 11; Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 112.

⁸¹Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 83.

⁸²Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 62.

⁸³Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 123.

mümkündür⁸⁴. Bu sebeple kanun koyucu, vergilendirme alanında olan, vergi ilişkisi boyutunu aşan ve toplumsal bir tehlike ya da ihlale dönüşen ağır nitelikteki haksızlıkları vergi suçu olarak düzenlemiştir. Bu haksızlıkları bazı yazarlar⁸⁵, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar olarak tanımlamıştır. Mevzuatımızda vergi suçları VUK' un "*ceza hükümleri*" başlıklı dördüncü kitabının, "*vergi cezaları*" başlıklı ikinci kısmının, "*suçlar ve cezalar*" başlıklı üçüncü bölümde düzenlenmektedir. Bu suçlar vergi kaçakçılığı (VUK m. 359), vergi mahremiyetinin ihlali (VUK m. 362), mükellefin özel işlerini yapmak (VUK m. 363), ekim ve sayım beyanına ilişkin görevi ihmal veya suistimal (VUK m. 243, m. 246) 'den oluşmaktadır.

Vergi suçları TCK dışında, VUK' da düzenlenmiştir. Bu sebeple VUK vergi suçları açısından TCK' a göre "*özel ceza kanunu*" niteliği taşımaktadır. TCK' nın 5 inci maddesi⁸⁶ gereği vergi suçlarında genel hükümler bakımından TCK uygulanmaktadır. Ancak özel bir ceza kanunu olan VUK ile TCK' a aykırı hükümler getirilebilir. Bu durumda çatışma, genel kanun-özel kanun, önceki-sonraki norm kıyaslamasına göre çözümlenecektir⁸⁷.

1.5.1. Vergi Suçunun Unsurları

Vergi suçu unsurları bakımından TCK' da düzenlenmiş olan suçlardan farklı bir özellik göstermemektedir. Bu sebeple suçun unsurlarını açıkladığımız bölümdeki gibi ayırma tabi tutulması gerekmektedir. Biz üçlü ayrımı tercih ederek suçun unsurlarını maddi, manevi ve hukuka aykırılık olarak ayırmaktayız.

1.5.1.1. Maddi Unsur

⁸⁴A. Parlar, G. Demirel (2002). *Adli ve İdari Vergi Suçları*. Ankara: Adil Basın Yayın Dağıtım, s. 19.

⁸⁵İ. N. Bayar (2010). *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi- Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 31.

⁸⁶Vergi suçları vergi hukukunda adli nitelikli vergi suçları olarak da adlandırılır. Bu suçların yargılanması ve cezalandırılması ileride de bahsedileceği üzere ceza mahkemelerinin görev alanındadır. Bu suçlarda ceza hukukuna ait genel kaideler uygulama alanı bulur (örneğin, suçta ve cezada kanunilik ilkesi, adalet ve kanun önünde eşitlik ilkesi, kanunu bilmemenin mazeret sayılmayacağı ilkesi, zaman ve yer bakımından uygulama, ceza sorumluluğunun şahsiliği, kusurluluk, şikayet, birleşme, tekerrür, iştirak, zamanaşımı, ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran haller). Çünkü genel ceza kanunu niteliğindeki TCK ile özel kanun niteliğindeki VUK arasında TCK' nın 5 inci maddesinde yer alan "*bu kanununun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*" hükmü uygulanır. Dolayısıyla TCK' nın birinci kitabındaki hükümlerde yer alan ve özel bir kanun olan VUK' a aykırı olmayan maddeler geçerlidir. Ş.E. Çomaklı (2009). *Adli Nitelikteki Vergi Suçlarında Fail ve Ceza Sorumluluğu*. Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan AÜHFD, C.1, s. 659-660.

⁸⁷Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 329.

Her suç gibi vergi suçunun da oluşabilmesi için öncelikle, olumlu (icrai) veya olumsuz (ihmalî) bir davranışın dış dünyada meydana gelmesi gerekmektedir. Bu davranış aynı zamanda vergi suçu oluşturmaya da elverişli olmalıdır. Bu elverişlilik vergi kanunlarında bu davranışın suç olarak düzenlenmesiyle gerçekleşmektedir. Kanunilik ilkesi gereği kanunda tanımlanmadıkça hiç bir vergisel işlem ve eylemler vergi suçu sayılamaz aynı şekilde vergi suçlarının ceza kanunlarından başka kanunlarda gösterilmesi de suç yapısında değişiklik yaratmaz⁸⁸.

Vergi kanunlarında suç olarak tanımlanan hareket, vergi kanunlarının vergi yükümlü ve sorumluları ile bu kişilerle hukuki ilişki içerisinde olan üçüncü kişiler için öngördüğü yapma, yapmama, bildirme, verme, alma gibi yükümlülükleri düzenleyen hükümlerine aykırı yapılan eylemlerdir⁸⁹. Bu suçlar arasında vergi kaçakçılığı suçuna bakıldığında seçimlik hareketli bir suç olduğu görülmektedir. Maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmesiyle hareket unsuru gerçekleşmiş olacaktır.

Genel olarak vergi suçlarında dış dünyada ortaya çıkan değişiklik vergi kaybı ve kamu düzeninin bozulmasıdır. Bu husus vergi suçlarının neticesini oluşturmaktadır. Ancak bazı vergi suçlarında vergi kaybı aranmamakta vergi kaybı tehlikesi yaratılması yeterli görülmektedir. Vergi kaybı tehlikesinin yeterli görüldüğü suçlar zarar suçunu oluştururken, vergi kaybı beklenen suçlar tehlike suçunu oluşturmaktadır⁹⁰. Örneğin kaçakçılık suçunun neticesi vergi kaybı doğma tehlikesi ve kamu düzeninin bozulmasıdır.

Fail açısından ise vergi suçları diğer suçlardan farklı bir özellik göstermez. Diğer bir deyişle vergi suçları mahsus suç özelliği taşımamaktadır⁹¹. Bu suçlar genellikle bir

⁸⁸A. Erginay (1998). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş, s. 18.

⁸⁹T. Candan (1995). *Vergi Suç ve Cezaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 17.

⁹⁰Suçun konusunun hareketten etkilenme derecesine göre suçlar ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; zarar suçları ile tehlike suçlarıdır. Zarar suçlarında, eylem zarar neticesiyle sonuçlanmalıdır. Burada zarardan bahis, sadece parasal kayıp biçiminde değil, işlenen fiilin yol açtığı çıkar kaybı, olumsuz, kötü sonuç ve ziyandır. Tehlike suçu ise meydana getirilen hareket ile kanuni tanımdaki bir tehlikeye sebebiyet verilmesidir. Tehlike suçları kendi içinde somut tehlike suçları ve soyut tehlike suçları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Soyut tehlike suçunda suçun kanuni tanımındaki hareketin yapılması yeterli olmaktadır. Somut tehlike suçunda ise tipik hareketin yapılması yeterli değildir ayrıca tehlikenin varlığı da aranmaktadır. Bkz. Koca ve Üzülmüş, 2017, a.g.k., s. 120 vd.

⁹¹Yargıtay'ın bu husustaki bir kararı "*sahte belge düzenlemek suçunun oluşması için vergi mükellefi olmak şartının bulunmaması karşısında, fiilin 213 sayılı VUK'un 359/b-1 maddesinde öngörülen suçu oluşturup oluşturmadığına ilişkin delilleri takdir ve tartışmanın üst dereceli... Mahkemesine ait olduğu gözetilerek görevsizlik kararı verilmesi gerekirken, sanığın, vergi mükellefi olmaması nedeniyle düzenlediği sahte faturaların özel belge niteliğinde olduğundan bahisle verilen görevsizlik kararına itibar*

tüzel kişilik veya kişi topluluğu çatısı altında işlenmektedir. Özellikle Türk Borçlar Kanunu'na (TBK) tabi adi ortaklığın düzensiz yapısı ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre faaliyet gösteren tüzel kişilerin karmaşık yapısı karşısında failin tespiti zor olabilmektedir⁹². Bu sebeple vergi ceza yargılamasında failin doğru tespitine ayrıca önem verilmelidir.

Son olarak vergi hukukunda da vergi suçunun konusunu, suçun üzerinde işlendiği eşya oluşturmaktadır. Bu eşya suça göre değişmekte örneğin vergi kaçakçılığı suçunda vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen defter, kayıt ve belgeler oluşturmaktadır.

1.5.1.2. Manevi Unsur

Vergi suçunun da diğer suçlardaki gibi manevi unsurunu öncelikle kast oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi suçunda, kanuna aykırı eylem bilinerek ve istenerek yapılmış olmalıdır. Taksirli şekli kanunda düzenlenmediği için taksirle işlenmesi halinde suç oluşmayacaktır.

1.5.1.3. Hukuka Aykırılık

Vergi suçunda hukuka aykırılık hususunda ceza hukuku prensipleri uygulanacaktır. Bu sebeple kanuni tipe uygun olan hareketin cezalandırılabilmesi için hukuka da aykırı olması da aranacaktır. Bu da hukuka uygunluk nedenlerinden yararlanamaması ile gerçekleşmektedir. Vergi suçunda hukuka uygunluk nedenlerinin uygulanabileceği durumlar uygulamada gerçekleşmemekle beraber öğretide uygulanabileceğinin tartışıldığı birkaç duruma yer verilmiştir⁹³.

1.5.2. Vergi Kabahati İle Vergi Suçları Arasındaki Farklılıklar

olunarak... yazılı şekilde hüküm kurulması yasaya aykırıdır." Yargıtay 11. CD. 17.09.2008 Tarih E. 2008/9061, K. 2008/ 8866.

⁹²H. Uğur ve M. Elibol (2016). *Vergi Suçları*. Ankara: Adalet, s. 199.

⁹³Erman'a göre vergi kaçakçılığı suçunda böyle bir tehlikenin, mükellefin iflas durumunda söz konusu olabileceği ve mükellef vergisini tam olarak beyan edip ödediği takdirde iflas edeceğini düşünerek, iflastan kurtulmak için gelirini hiç beyan etmediği veya noksan beyan ettiği, bu iflas tehlikesine kendi değil de, sosyal ve siyasi sebepler yol açmış bulunuyorsa, zorunluluk halinin varlığından bahsedilebileceği belirtilmiştir. Bkz. S. Erman (1998). *Vergi Suçları- Ticari Ceza Hukuku IV*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi, s. 25.

Vergi kabahati ile vergi suçu arasında, kabahat-suç ayırımına paralel olarak farklılıklar vardır. Bunlardan ilki amaç yönünden farklılıktır. Vergiyle ilgili bazı fiillerin suç olarak düzenlenip cezalandırılmasının amacı bahsedildiği üzere kamu düzenini korumaktır. Vergi kabahatinin amacı ise vergisel idari düzenin sağlanması ve hazinenin korunmasıdır.

İkinci olarak, vergi suçu, ceza hukukunun içerisinde yer almakta iken, vergi kabahati idare hukuku içerisinde yer almaktadır. Bu sebeple vergi suçlarının soruşturma ve kovuşturması adli makamlar tarafından Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) çerçevesinde yapılmaktadır. Vergi kabahatleri ise vergi idaresince cezalandırılmakta ve yargısal denetimi idari yargı içerisinde İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) kapsamında yapılmaktadır.

Üçüncü olarak, vergi suçunun yaptırımı hürriyeti bağlayıcı cezadır ve infaz kurumları tarafından tatbik edilmektedir. Vergi kabahatinin yaptırımı⁹⁴ ise idari para cezasıdır ve vergi idaresince yerine getirilmektedir.

Dördüncü olarak, vergi suçu her suç gibi kasten işlenebilmektedir. Kanunda taksirli haline yer verilmediğinden taksir ile işlenmesi durumunda suç oluşmaz. Ancak vergi kabahati hem kasten hem de taksirle işlenebilmektedir.

Beşinci ve son olarak, vergi suçu suçun şahsiliği ilkesinden ve suçun kişiselleştirilmesinden yararlanırken, vergi kabahatinin cezası gerçek kişilerin dışında tüzel kişi ve topluluklara uygulanabilir.

1.6. Vergi Hukukunda Ceza

Vergi cezaları vergi hukukunda yer alan vergi suçları ile vergi kabahatlerinin yaptırımıdır. Vergi cezalarının amacı, vergi kanunlarına aykırı davranmaya eğilimli vergi mükellefler ve diğer idare edilenler üzerinde caydırıcı etki yaparak, vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsilini sağlamak ve bozulan kamu düzenini

⁹⁴Vergi kabahatlerini oluşturan vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinin cezaları idari nitelikli vergi cezalarını oluşturur. Bu cezalar bir idari işlem niteliği taşır. Çünkü bu ceza kesme işlemi yetkili organlarca açıklanan bir irade içerir ve aynı zamanda icrailik özelliği gösterir ve muhatabına, vergi idaresince düzenlenip tebliğ olunan ceza kesme işlemi ile uygulanır. Ceza kesme işlemi idari işlemde bulunması gereken unsurlarını taşımak zorundadır. Bu unsurlar; yetki, sebep, konu, amaç, ve şekildir. Hangi eylemlerin idari para cezasıyla cezalandırılacağı VUK'da belirtilmiştir. Bu eylemlerden bazılarının cezalandırılabilmesi vergi ziyanının oluşmasına bağlıyken bazı eylemlerin cezası maktu veya nisbi olarak tespit edilmiştir. Eğer bu unsurlarda hukuka aykırılık saptanırsa cezalandırma işlemi iptal edilecektir. Bkz. Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 74-75; Candan, 1995, a.g.k., s. 33-34.

yeniden tesis etmektedir⁹⁵. Diğer bir deyişle vergi kanunlarına aykırı davranılması nedeniyle bir yaptırım öngörülerek, yükümlüleri doğru hareket etmeye zorlamak ve bu suretle verginin tam olarak alınmasını sağlamaktır⁹⁶. Vergi cezaları idari açıdan parasal olabilirken, ceza hukuku bakımından hem parasal hem de hürriyeti bağlayıcı niteliklerde olabilir.

1.6.1. Vergi Cezasının Amacı ve Hukuki Niteliği

Vergilendirme, vergi kurallarıyla korunmakta ve bu kurallara aykırılık teşkil eden hareketler çeşitli yaptırımlara tabi tutulmaktadır⁹⁷. Vergi cezalarında temel amacı vergilendirmenin sağlıklı bir şekilde devamını sağlamaktır. Vergi cezalarının amacını Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu (DİBK) "*vergide amaç, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlanmasıdır. Vergi cezalarında ise, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür*"⁹⁸ olarak açıklamıştır. Benzer şekilde 5815 sayılı Kanun'un 344 üncü maddesinin gerekçesinde de vergi cezalarının amacını kanun koyucu mükellef açısından değerlendirerek açıklamıştır⁹⁹.

Vergi ceza hukukundaki cezaları vergi idaresince uygulanan vergi kabahatlerinin yaptırımı olan idari işlemler ile vergi suçlarının yaptırımı olan ceza mahkemesince uygulanan hürriyeti bağlayıcı cezalar oluşturmaktadır. Vergi suçu oluşturan hareket aynı zamanda vergi kabahati de oluşturabilir. Dolayısıyla tek fiil hem kabahat hem de ceza olarak cezalandırılabilir¹⁰⁰.

⁹⁵Candan, 1995, a.g.k., s. 31-32.

⁹⁶Ş.E. Çomaklı (2008). *Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı*. Ankara: Savaş, s. 38. Yazara göre, "hazinenin çıkarlarına gayri meşru yollarla zarar veren bir vergi mükellefi ya da kanunun belirttiği bir hususta zorunlu kılınan bir kimsenin veya vergi kanunlarına aykırı hareket eden bir kişinin davranışını kurallara bağlayan emir ve müeyyideler" vergi cezalarıdır.

⁹⁷Erdem, 2010, a.g.k., s. 110.

⁹⁸DİBK. 12.6.1980 Tarih E. 1977/1, K. 1980/2, 29.12.1980 tarihli ve 17205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁹"...hüleye başvurmak suretiyle vergi kaçırın veya vergiden kaçınanların, yalnız hazineyi değil aynı zamanda vergisini iyi niyetle ve doğru olarak ödeyen namuslu vatandaşları da zarara soktuğu ve gayri meşru bir rekabet karşısında kendilerini müdafaa etmek zorunda kalan mükellefleri de doğru yoldan ayırarak vergilerini gizlemek imkanını aramaya sevk ve icbar eylediği hakikattir. O halde dürüst vatandaşları korumak, suçların vukuunu önleyecek tedbirleri alarak cemiyet ahlakında rahneler açılıp büyümesine mani olmak ve bir devlet nizamı olan vergi nizamını bozmaktan çekinmeyenleri ibreti müessire teşkil edecek şekilde tertip eylemek zarureti aşikardır."

¹⁰⁰Vergi kaçakçılığı fiilinden dolayı hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de vergi ziyat cezası verilmesi itirazlara neden olmuştur. Ceza hukukunun genel ilkelerinden biri olan "*non bis in idem*" ilkesine, yani

Ceza hukuku alanında bulunan, ceza mahkemesince uygulanan cezaların hukuki niteliği hususunda, ceza hukuku anlamında ceza olduğu konusunda görüş birliği vardır¹⁰¹. Ancak idare yaptırım ile cezalandırılan vergisel kabahatlerin mahiyeti hususunda öğretide farklı görüşler bulunmaktadır¹⁰². Bu görüşleri; devlete verilen zarar karşılığında ödenen tazminatlar olduğu yönündeki vergi zammı görüşü¹⁰³, ceza hukuku anlamında para cezası olduğu görüşü¹⁰⁴ ve idari ceza olduğu görüşü¹⁰⁵ oluşturmaktadır.

aynı sanık için aynı suçtan dolayı tek bir ceza verilmesi gerektiği ilkesine aykırılık oluşturduğu öne sürülmüştür. AİHM önüne gelen bir başvuruda bu hususu değerlendirmiş idari ceza ile adli cezaların aynı anda uygulanmasının çifte ceza yasağının ihlal edip etmediği hususunu tartışmıştır. Vergi kaçakçılığı suçunun kasten işlenebilen bir suç olduğunu, bu yönüyle de kurucu unsurlarının diğer mali suçlardan farklılık gösterdiğini ifade etmiş ve başvuruyu kabul edilemez bulmuştur. Ponsetti ve Chesnel/Fransa Kabul Edilemezlik Kararı, 14.9.1999, No.36855/97 ve 41731/98. Bkz. A. Çavuş (2016). *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. İstanbul: Beta, s. 30.

Benzer bir şekilde vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenlerinde hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de vergi ziyai cezasıyla cezalandırılmalarının Anayasaya aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesinde dava açılmıştır. Anayasa Mahkemesi istemi şu gerekçeyle reddetmiştir.

"...Kanun'un 344. maddesinin ikinci fıkrasında, vergi ziyaya 359. maddede yazılı fiillerden biriyle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyai cezasının üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı düzenlenmiştir. Kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olması hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz. Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesi belirlenmekte ve içeriği somutlaştırılmaktadır. Nitekim iştirak kavramı yargı kararlarıyla somutlaştırılmıştır. Buna göre, iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suça iştirak iradesiyle işbirliği halinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. Vergi ziyai suçuna iştirak ise bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile işbirliği halinde Kanun'un 359. maddesine yazılan fiillerden biriyle vergi ziyaya sebebiyet vermesidir. Bu itibarla, itiraz konusu kuralda hangi eylemlere hangi sonucun bağlandığı belirli bir kesinlik içinde ortaya konmuş olup iştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz. Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir..."AYM, 5.3.2015 Tarih E. 2004/120, K. 2015/23. R.G. Tarih-Sayı: 21.5.2015-29362

¹⁰¹Yiğit, 2004, a.g.k., s. 55.

¹⁰²T. Erdem (2010). *Vergisel Kabahatler*. İstanbul: Beta, s. 113.

¹⁰³Türk vergi ceza hukukunda da yer alan tazminat niteliğindeki mali müeyyideler, iktisadi ve mali kabahatlerde öngörülen ve devletin uğradığı zararın tazmini amacını güden parasal cezalar tazminat niteliğindedir. Bu görüşü savunanların en önemli argümanı vergisel kabahatlerinin cezalarında idarenin uzlaşma hakkının varlığıdır. Yargıtay, kamu para cezalarının takip ve tahsilinden af ve zamanaşımı gibi sebepler bulunmadıkça vazgeçilemeyeceğini fakat tahsilinden vazgeçme hükmünün bulunduğu kanunlardaki para cezaların tazminat kabulünden olduğunu kabul etmiştir. Bkz. S. Donay (1972). *Para Cezaları*. İstanbul: Kervan, s. 75 vd.

¹⁰⁴Bu görüşe göre vergi ceza normu, içerisinde hem kanun tarafından yasaklanmış veya engellenmek istenen bir hareketi barındırmakla suç ya da kabahate işaret etmekte, aynı zamanda bu suç ya da kabahatin işlenmesine bağlı olarak netice veren ceza ya da yaptırımı içeren iki ana bölümlü bir bütünden oluşmaktadır. Anayasa Mahkemesi de kararında bu görüşe uygun açıklamalar yapmıştır. "*Vergi hukukunda yer alan "vergi cezaları"da mükelleflerin ya da sorumluların yasalarda belirtilen vergi suçlarını işlemeleri durumunda uygulanan mali ve hürriyeti bağlayıcı nitelikteki yaptırımlardır. Gecikme zammı ve gecikme faizinde amaç, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı hazinenin uğradığı zararı karşılamak olmasına karşın, vergi cezaları belirlenen vergi suçlarını işleyenleri cezalandırmak amacını taşır. Bu cezalar, vergi idareleri tarafından idari usullerle ve yargı kararı gerekmeksizin uygulanan mali ve idari nitelikli yaptırımlar olabileceği gibi, yargı organlarınca ceza yargılama usulleri uygulanarak hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindeki yaptırımlar da olabilir.*" AYM

İKİNCİ BÖLÜM

2. SAHTE BELGE DÜZENLEME FİİLİ İLE İŞLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

2.1. Sahte Belge

Sahte dilimize Farsça' dan geçen "*bir şeyin aslına benzetilerek yapılan, düzme, düzmece, uydurma*"¹⁰⁶ anlamlarına gelen bir kelimedir. Bu açıdan sahtecilik ise "*sahte işler yapma, düzmece, taklitçilik*"¹⁰⁷ demektir. Belge ise "*bir gerçekliğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, doküman*"¹⁰⁸ dir. Belge ve belge üzerinde işlenen sahtecilik suçları Türk ceza hukukunun önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Buradaki düzenlemeler vergi ceza hukukuna paralellikler ve farklılıklar göstermektedir. Dolayısıyla vergi hukukunda sahte belge ve sahte belge düzenleme fiili ile işlenen vergi kaçakçılığı suçuna geçilmeden önce TCK açısından belge kavramı ve sahtecilik suçları incelenmelidir.

2.1.1. Belge Kavramı

24.6.1993 Tarih E. 1992/29, K. 1993/23, 23.12.1999 tarihli ve 23915 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bkz. Erdem, 2010, a.g.k., s. 119 vd.

¹⁰⁵Kabahatlere verilen yaptırımlar genel olarak idare hukuku içerisinde yer alan, devletin ilgili idaresince uygulanan idari işlemlerdir. Gerek ceza mahkemelerinin iş yükünü artırmamak gerekse zararın tazmini ve tamirini hızlandırmak amacıyla bu hususta yetkili ilgili idareler kılınmıştır. Daha açık bir tanımla idari para cezası, idare tarafından, adli bir organ olmaksızın, verilen para cezalarıdır. Bkz. Donay, 1972, a.g.k., s. 157.

¹⁰⁶TDK, Büyük Türkçe Sözlük

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b42347e7ccb21.72840791 (Erişim Tarihi: 10.04.2018); Benzer bir başka tanıma göre de "*taklit, düzme, düzmece. Yapma, yapmacılık, suni-yapay. Aslına benzetilerek yapılan*" anlamlarına gelmektedir. Bkz. Yelbaşı, 2014, a.g.k., s. 528.

¹⁰⁷TDK, Büyük Türkçe Sözlük

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b4234c606bde6.55369159 (Erişim Tarihi: 10.04.2018). Benzer bir başka tanıma göre de "*düzmece. (Kamunun güvenine karşı kasten işlenen bir suç olup genellikle belgede, mühürde, parada, damgada yapılır). Sahte işler, taklidini yapma. Kandırmak için değiştirme, üzerinde kalem oynatma*" Bkz. Yelbaşı, a.g.k., s. 528.

¹⁰⁸TDK, Büyük Türkçe Sözlük

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b3e8312f3cc99.50943257 (Erişim Tarihi: 04.03.2018). Benzer bir başka tanıma göre ise "*çeşitli olguları, hukuksal durumları saptayıp kanıt olarak kullanmaya, isbata yarayışı, güvenli yazı, resim, vesika, senet, doküman, ses kaydı vb. Evrak-ı müsbit*" anlamlarına gelmektedir.

Hukuki bazı metinlerde¹⁰⁹ belge tanımı yapılmasına rağmen hem TCK ve hem de VUK bu hususta bir tanım yapmamıştır. Belge kelimesi 5237 sayılı yeni TCK' da mülga 765 sayılı kanundaki "evrak" kelimesinin yerine kullanılmıştır. Arapça kökenli evrak kelimesi ise "varak" kelimesinin çoğul halidir ve "kağıt veya kitap yaprağı, yazılmış kağıt" anlamlarına gelmektedir¹¹⁰. TCK' nın resmi belgede sahteciliği düzenleyen 204 üncü maddesinin gerekçesinde belge yazılı kağıt olarak tanımlanmış ve bu yazılı kağıdın anlaşılır bir içeriğe sahip, belli bir kişiye veya kişilere izafe edilebilir olması gerektiği vurgulanmıştır.

Belgenin öğretide kabul gören tanımı ise, "hukuksal açıdan önem taşıyan ve onu meydana getiren kişinin delil amacıyla belirli bir beyanını içeren yazı parçası"¹¹¹ dir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere bir yazı parçasının belge niteliği taşıması için belirli bazı unsurları bünyesinde barındırması gerekmektedir.

2.1.2. Belgede Bulunması Gereken Unsurlar

Bu unsurlar¹¹²; yazılılık, düzenleyenin belli olması ve belli bir içeriğinin bulunmasıdır. Yazı "irade beyanı veya açıklamasının, bunu tespite elverişli amaç ve harflerle ifade olunması" olarak açıklanabilir¹¹³. Belgeden söz edilebilmesi için öncelikle "yazılı olma" şartının gerçekleşmiş olması gerekir ancak her yazılı kağıt

¹⁰⁹Bilgi Edinme Kanunu m.3'e göre belge "yazılı, basılı, çoğaltılmış, dosya, evrak, kitap, dergi, broşür, etüd, mektup, program, talimat, kroki, plan, film, fotoğraf, teyp ve video kaseti, harita, elektronik ortamda kaydedilen her türlü bilgi, haber ve veri taşıyıcı" dir.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu m.199' a göre "uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları bu kanuna göre belgedir."

Yargıtay'a göre "hukuki bir sonuç doğurmaya veyahut bir durumu belli veya ispat etmeye yarayan yazılar" belgedir. YCGK, 21.6.1968 Tarih 97/325; YCGK 4.4.1983 Tarih 613/155.

¹¹⁰TDK, Büyük Türkçe Sözlük

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b423034577c44.65267003 (Erişim Tarihi: 04.03.2018)

¹¹¹D. Tezcan, R. Erdem ve R.M. Önok (2014). *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*. Ankara: Seçkin, s. 761. Benzer tanımlar bkz. M. Artuk, A. Gökçen, A. C. Yenidünya (2008). *Ceza Hukuku Özel Hükümler*. Ankara: Turhan, s. 543 "olayları nakleden veya irade beyanlarını içeren ve bir kimse tarafından oluşturulan her türlü yazılı kağıt" yine bkz. "bir şahıs tarafından yazıldığı anlaşılabilir bazı olgular ortaya koyan irade açıklaması" D. Soyaslan (2006). *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Ankara: Yetkin, s. 409.

¹¹²Tezcan, Erdem ve Önok, 2014, a.g.k., s. 760; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2008, a.g.k., s. 543; Soyaslan, 2006, a.g.k., s. 409.

¹¹³A. Gökçen (2010). *Belgede Sahtecilik Suçları*. Ankara: Turhan, s. 74.

yazılılık şartını yerine getirmiş olmaz. Bu şartın sağlanabilmesi için kağıt üzerindeki ifadelerin ayrıca anlaşılabilir olması da gerekmektedir¹¹⁴.

Belgenin bir diğer şartı düzenleyenin belli ya da en azından belirlenebilir olmasıdır. Çünkü belge, onu düzenleyeni kişiselleştirmeli veya teşhis edilebilir hale getirmelidir¹¹⁵. Gerçek veya hayali, belli bir kişiye bağlanamayan yazılı kağıtların belge niteliği taşıdığı söylenemez¹¹⁶. Buradan hareketle, yazının hayal ürünü bir isim taşıması veya gerçek kişinin adı yazılıp onun yerine sahte olarak imzalanması halinde de yazının belge olarak kabul edilmesi gerektiği sonucuna varılabilir¹¹⁷. Bu hususta dikkat edilecek olan; yazıyı fiilen yazanın değil, yazının kim adına düzenlendiğinin bilinmesidir¹¹⁸. Ancak anonim şeklindeki yazılar belge sayılmaz¹¹⁹.

Son olarak bir belgeden bahsedebilmek için içeriğinin hukuki bir değer taşıması, hukuki bir hüküm ifade etmesi ve hukuki bir sonuç doğurmaya elverişli olması gerekmektedir¹²⁰. Belgenin hukuki bir hüküm ifade etmesi, bir olayı veya irade beyanını açıklamasıdır¹²¹. Ancak her olay veya irade beyanı hukuk alanında önem taşımaz. Hiçbir hukuki değeri olmayan bir olayı kanıtlayan yazı hukuki anlamda delil olamaz ve belge sıfatını kazanamaz¹²². Diğer bir deyişle hukuk alanında önem taşımayan olay ve olgular örneğin yok hükmünde olan açıklamalar belgeye konu olamazlar¹²³. Belgenin hukuksal açıdan sonuç doğurmaya yönelik olması ise, objektif olarak bir hakkın doğumuna, değişmesine ve sona ermesine yol açmadır¹²⁴. Ayrıca belgenin konusunun da hukuk düzenine aykırı olmaması gerekmektedir.

2.1.3. Türk Ceza Hukukunda Belge Üzerinde İşlenen Suçlar

Kanun koyucu, belge üzerinde işlenen suçları "*kamu güvenliğine karşı suçlar*" başlığı altında TCK'nın 204, 205, 206, 207 ve 208 inci maddelerinde düzenlemiştir. Bu

¹¹⁴Belgenin okunabilirliği arandığı için bir olayı ispatlayıcı özelliğe sahip olmasına rağmen üzerinde yazı bulunmayan filmler, ses bantları, resim veya fotoğraf ve işaretler belge olarak nitelendirilemezler. Bkz. S. Şan (2015), *Resmi Belgede Sahtecilik Suçu*, Ankara: Bilge, s. 20.

¹¹⁵S. Erman (1970). *Sahtekarlık Cürümleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, s. 237.

¹¹⁶TCK 204. madde gerekçesi.

¹¹⁷Şan, 2015, a.g.k., s. 21.

¹¹⁸Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2008, a.g.k., s. 547.

¹¹⁹Tezcan, Erdem ve Önok, 2014, a.g.k., s. 752.

¹²⁰TCK 204. madde gerekçesi.

¹²¹Erman, 1970, a.g.k., s. 309; Tezcan, Erdem ve Önok, 2014, a.g.k., s. 734.

¹²²Şan, 2015, a.g.k., s. 23.

¹²³Tezcan, Erdem ve Önok, 2014, a.g.k., s.752.

¹²⁴K. Doğan (2010). *Ceza Hukukunda Belge Kavramı*. Ceza Hukuku Dergisi. S:14, s. 56.

suçlar; resmi belgede sahtecilik, resmi belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek, resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan, özel belgede sahtecilik, özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemektir. Düzenlemeye göre belge üzerinde işlenen suçların hukuki konusunu oluşturan belge kendi içerisinde resmi ve özel belge olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu sebeple öncelikle Türk Ceza Hukukunda belge kavramı açıklanmalıdır.

2.1.3.1. Türk Ceza Hukukuna Göre Belge

Türk ceza hukukunda belge üzerinde işlenen suçlar eski ceza kanununda da yeni ceza kanununda da düzenlenmiştir. İki düzenlemede de kanun koyucu belgeyi resmi ve özel belge olarak ikiye ayırmış böylece iki farklı suç tipi yaratmıştır. Toplum hayatında resmi belgenin doğru olduğuna duyulan güven fazlalığı ve bunlar üzerinde işlenen suçların kamu güvenini daha fazla sarsması¹²⁵ sebebiyle resmi belge üzerinde işlenen suçların cezası, özel belge üzerinde işlenen suçların cezasından daha ağır olarak belirlenmiştir.

2.1.3.2. Resmi Belge

"Resmi" kelimesi dilimizde Arapça "resm" kelimesinden türetilmiş ve "devlete ait olan, devlete ait, devletle ilgili"¹²⁶ anlamlarına gelmektedir. Bu açıdan resmi belgede, devletle ilgili olan, devletle ilgili iş ve işlemlerde tezahür eden bir belge çeşidi olarak tanımlanabilir¹²⁷. Kanun koyucu resmi belge tanımı yapmamakla birlikte, TCK'nın 204 üncü maddesinin gerekçesinde resmi belgeden ne anlaşılması gerektiğini açıklamıştır. Gerekçeye göre "resmi belge, bir kamu görevlisi tarafından görevi gereği

¹²⁵Erman, 1970, a.g.k., s. 328; Tezcan, Erdem ve Önok, 2014, a.g.k., s. 736.

¹²⁶TDK, Büyük Türkçe Sözlük

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b4232c5386569.29798972 (Erişim Tarihi: 10.04.2018). Benzer bir diğer tanıma göre ise de "devletin olan, devlete aid, devletin koyduğu usule uygun şekilde yapılan. Kamusal, içten olmayan" anlamlarına gelmektedir. Bkz. Yelbaşı, 2014, a.g.k., s. 515.

¹²⁷Öğretide ve yargı kararlarında resmi belge farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bunlardan bazıları; "bir kamu görevlisi tarafından, kamu görevinin gereği olarak düzenlenen yazı" bkz. Erman, 1970, a.g.k., s. 333; yine bu tanıma yakın bir tanımlama olarak " bir kamu görevlisi tarafından kamu görevinin gereği olarak ve kanunun öngördüğü usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen resmi belge". Bkz. Soyaslan, 2006, a.g.k., s. 413.

YCGK bir kararında resmi belgeyi açıklamaktadır. Bu karara göre " bir belgenin resmi belge niteliğini elde edebilmesi için yalnızca bir memur tarafından düzenlenmiş olması yeterli değildir. Memurun her düzenlediği belge resmi belge sayılmaz. Bir belgenin resmi belge sayılabilmesi için memurun öngördüğü görevle düzenlenen belge arasında nedensellik bağının bulunması gerekir. Ayrıca resmi belgeye vücut veren yasal beyanların uygun olması ve zorunlu biçimsel koşulları taşıması gerekir."

olarak düzenlenen yazıyı ifade etmektedir. Bu itibarla, düzenlenen belge ile kamu görevlisinin ifa ettiği görev arasında bir irtibatın bulunması gerekir. Bu itibarla, bir kamu kurumu ile akdedilen sözleşme dolayısıyla özel hukuk hükümlerinin uygulama kabiliyetinin olması halinde dahi, resmi belge vardır. Çünkü sözleşme, kamu kurumu adına kamu görevlisi tarafından imzalanmaktadır"¹²⁸.

Gerekçeden anlaşılacağı üzere bir belgenin resmi belge niteliği kazanabilmesi için iki şartın gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bunlar; belgenin kamu görevlisi tarafından düzenlenmesi ve belgenin kamu görevlisinin görevi gereği düzenlenmiş olmasıdır. Diğer bir deyişle belgenin düzenlenmesi ile onu düzenleyen kamu görevlisinin görevi arasında bir illiyet bağının bulunması şarttır¹²⁹.

2.1.3.3. Özel Belge

Resmi belge niteliği taşımayan her türlü belge özel belgedir. Burada belgenin kim tarafından düzenlendiğinin bir önemi yoktur. Kamu görevlisince görevi dışında düzenlenen belgeler de özel belge niteliğindedir¹³⁰.

2.1.3.4. Türk Ceza Kanunundaki Belgede Sahtecilik Suçları

TCK' da belgede sahtecilik suçları beş ayrı maddede düzenlenmiştir. Bu suçlardan 204 üncü maddede¹³¹ düzenlenen "*resmi belgede sahtecilik suçu*" ile 207 nci maddede¹³² düzenlenen "*özel belgede sahtecilik suçu*" en önemlileridir.

Resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin düzenlemeye göre; bu suç herkes tarafından işlenebileceği gibi kamu görevlisi tarafından da işlenebilir. Kanun koyucu

¹²⁸TCK 204 üncü madde gerekçesi.

¹²⁹Erman, 1970, a.g.k., s. 331.

¹³⁰Soyaslan, 2006, a.g.k., s. 416.

¹³¹*Resmi belgede sahtecilik*

Madde 204- (1) Bir resmi belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmi belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmi belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmi bir belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren, gerçeğe aykırı olarak belge düzenleyen veya sahte resmi belgeyi kullanan kamu görevlisi üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(3) Resmi belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması halinde, verilecek ceza yarısı oranında artırılır.

¹³²*Özel belgede sahtecilik*

Madde 207- (1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.

ilgili hükmün birinci fıkrasında herkes tarafından işlenebilecek, ikinci fıkrasında ise kamu görevlisi tarafından işlenebilecek resmi belgede sahtecilik suçunu düzenlemiştir. Failinin kamu görevlisi¹³³ sıfatını taşıması gerektiren suç tipi için bu suç özgü suç niteliğindedir. Suç ancak resmi belge niteliği taşıyan yazılar üzerinde kasten işlenebilmekte, taksirle işlenmesi halinde suç oluşmamaktadır. Neticesi harekete bitişik bir suç olduğundan hareketin gerçekleşmesi ile suç tamamlanmaktadır. Bu sebeple nedensellik bağının mevcudiyetini araştırmaya da gerek yoktur¹³⁴.

Özel belgede sahtecilik suçu ise resmi belgede sahtecilik suçundan farklı olarak özel belge üzerinde işlenebilir. Özel belge resmi belge özelliğini taşımayan belgelerdir. Özel belgede sahtecilik suçunun resmi belgede sahtecilik suçundan ayıran önemli fark; bu suçun oluşması için sadece düzenlenme veya değiştirilme yeterli olmayıp aynı zamanda sahte olarak düzenlenen veya değiştiren belgenin kullanılmasının da gerekmesidir.

2.2. Vergi Hukukunda Sahte Belge

Sahte belge daha önce de belirtildiği üzere gerçeğe uygun olmayan belgedir. Vergi hukukunda yer alan sahtecilik ve belge kavramları ceza hukukuna göre farklılıklar içermektedir. Sahte belge düzenleme fiili ile işlenen vergi kaçakçılığı suçunun temelini de belge ve sahtecilik oluşturmaktadır. Bu sebeple vergi hukukunda belge kavramı ve sahte belge ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.2.1. Vergi Hukukunda Belge

Türk vergi sistemi beyan esasına ile defter ve belge düzenine dayalıdır. Bu sebeple vergi hukukunda temeli belgelendirme ve belge düzeni oluşturur ve belgeye son derece büyük önem atfetmektedir¹³⁵. Belge düzenlenmesindeki amaç, ekonomik olayların gerçeğe uygun olarak kayıtlara geçişini ve kanıtlanmasını sağlamaktır¹³⁶.

¹³³Kamu görevlisi TCK' da tanımlanmıştır. TCK 6/1-c hükmüne göre "*kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi* " kamu görevlisidir.

¹³⁴Gökçen, 2010, a.g.k., s. 193.

¹³⁵Ş. Kızılot, Z. Kızılot (2009). *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura*. Ankara: Yaklaşım, s. 43.

¹³⁶N. Edizdoğan, M. Taş, A. Çetinkaya (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin, s. 125. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (DVDDK) 26.12.2012 Tarih 2010/707 E., 2012/618 K. sayılı kararında belge ve kayıt düzeni esasını amacını açıklamıştır. Karara göre bu amaç; mükelleflerin ve mükellefle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet,

Böylece, mükelleflerin beyan edecekleri gelirleri hesapladıkları defter kayıtlarının dayanağı olan işlemler ile üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlerinin belgelendirilmesi, vergi idaresinin mükellef hesaplarını inceleme ve denetleme açısından da temel dayanak oluşturacaktır¹³⁷.

Türk vergi hukuku belirtildiği gibi belge yani yazınlık esasına dayalıdır. Bu sebeple vergi hukukunun temel usul kanunu VUK vergiyi doğuran işlemlerin belgelendirilmesini öngörmüştür¹³⁸. VUK' un ilgili maddelerinde hangi belgelerin düzenlenmesi gerektiği, bunların içeriği ve biçimleri ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. Bu belgelerin biçimsel olarak kanuna uygun olmasının yanı sıra içeriğinin de gerçeği yansıtması zorunludur¹³⁹. VUK' a göre yükümlüler öncelikle üçüncü kişilerle olan işlemlerini belgelendirmek durumundadır (VUK m. 227/1). Defter tutmak zorunda olmayan, kurumlar vergisinden muaf bazı yükümlüler dahi belge düzenlemek zorundadırlar (VUK m. 227/2). Ancak bu durumun bazı istisnaları vardır. VUK' un 228 inci maddesinde tevsiki zorunlu olmayan kayıtlar sayılmıştır. Düzenlemeye göre; örf ve teamülle göre bir belgeye dayandırılması alışılmış olmayan bazı giderler, belge sağlanması imkansız olan giderler ile vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler için belge aranmayacaktır. Fakat bu giderlerin gerçek miktarlar üzerinden kayda geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve niteliğine uygun bulunması da şarttır.

Sonuç olarak belge ve belgelendirme Türk vergi sisteminin temel yapı taşlarından biridir. Kanun koyucunun belge düzenine ilişkin sert hükümler yaratmasının amacı ise mükellef nezdinde bir disiplin oluşturmaktır¹⁴⁰. VUK ' ta yer alan ve kayıtların tevsikinde kullanılan bu belgelerden en önemlisi faturadır. Bu nedenle fatura ve fatura yerine geçen belgeler ayrıntılı olarak incelenmelidir.

sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasıdır.

¹³⁷Kızılot ve Kızılot, 2009, a.g.k., s. 46. Kayıt dışı ekonomi, "iktisadi kıymetler ile bu kıymetlere ilişkin hareketlerin kayda hiç alınmaması veya eksik miktar veya tutarda alınması suretiyle vergi ve benzeri yükümlülüklerin dışında bırakılması" dır. Bir diğer tanıma göre ise, kayıt dışı ekonomi, "resmi kayıtlara girmeyen, kanuni belgelerle belgelendirilmeyen, yetkili kamu organlarınca kontrol edilemeyen ve Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) hesaplamalarında dikkate alınmayan ekonomik işlem ve faaliyetler" dir. Bkz. İ. H. Sugözü(2008). *Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları (1980-2004 Türkiye Örneği)*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 172-173.

¹³⁸Ö. Biyan (2012). *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeninin İspat Açısından Önemi ve Bir Eleştiri: Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılması Hali*. Vergi Sorunları Dergisi. S: 281, Şubat. s. 73.

¹³⁹DVDDK, E. 2002/55, K. 2003/287.

¹⁴⁰Biyan, 2012, a.g.k., s. 73.

2.2.1.1. Fatura

Fatura kelimesinin kökeni Latince olup, Fransızca' da *facture* Almanca' da *rechnung* veya *faktura* ve İngilizce'de de *invoice* kelimeleriyle¹⁴¹ ifade edilmektedir. Mevzuatımızda fatura ile ilgili düzenlemelere VUK' un 229-232 nci maddeleri arasında ve TTK' nin 21 ve 64 üncü maddelerinde yer verilmiştir.

TTK fatura kavramını tanımlamamış, tacir olmanın hükümleri arasında fatura düzenleme ve verme mükellefiyetini, faturanın içeriğinin kabulünü ve faturaya itirazı düzenlemiş, dolaylı olarak faturanın ispat kuvvetinden bahsetmiştir¹⁴².

VUK' da ise öncelikle fatura tanımlanmıştır. VUK' un 229 uncu maddesinde "*satılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtia satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika*" fatura olarak tanımlanmıştır¹⁴³. VUK ayrıca faturanın şeklini, nizamını ve fatura kullanma mecburiyetini, fatura yerine geçen belgeleri, fatura ile ilgili usulsüzlük, vergi ziyayı kabahatlerini, kaçakçılık suçu ve cezasını ayrıntılı olarak düzenlemiştir.

İki kanun karşılaştırılacak olursa; VUK faturayı, vergilendirme amacına uygun, vergiye esas olacak matrahın tespitinde gerekli defter kayıtlarını tevsikine yarayan ve tüm vergi mükelleflerini ilgilendiren bir belge, TTK ise, sadece tacirler arasındaki ticari işleriyle ilgili faaliyetlerin gerçekleşmesiyle ilgili bir belge olarak değerlendirmektedir¹⁴⁴. Diğer yandan vergi mevzuatı için fatura verenin vergi mükellefi olması yeterli görülürken, tarafların her ikisinin vergi mükellefi olması aranmadığı gibi

¹⁴¹O. K. Ünal (2013). *Fatura ve Teyit Mektubu*. Ankara: Bilge, s. 5.

¹⁴²Ünal, 2013, a.g.k., s. 6.

Fatura ve teyit mektubu

MADDE 21- (1) Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.

(2) Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmıyorsa bu içeriği kabul etmiş sayılır.

(3) Telefonla, telgrafla, herhangi bir iletişim veya bilişim aracıyla veya diğer bir teknik araçla ya da sözlü olarak kurulan sözleşmelerle yapılan açıklamaların içeriğini doğrulayan bir yazıyı alan kişi, bunu aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde itirazda bulunmıyorsa, söz konusu teyit mektubunun yapılan sözleşmeye veya açıklamalara uygun olduğunu kabul etmiş sayılır.

¹⁴³Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kurulu'na göre fatura; "*ticari satışlarda satıcı tarafından alıcıya verilen ve satılan malın miktarını, vasıflarını, ölçüsünü, fiyatını ve sair hususları veya ifa edilmiş hizmetleri gösteren hesap pusulaları olup, ticari belge niteliğindedir.*" YİBHGK. 27.6.2003 tarih 2001/1 E., 2003/1 K.

Ünal'a göre fatura; "*alıcıya komisyoncuya, emtiayı satın alana ve benzer kişilere gönderilen veya nakledilen ticari eşyanın miktarını, değerini veya fiyatını ve ilave edilen masrafları ve varsa o malın satışı için yüklemeye veya sevke ilişkin notların belirtildiği ayrıntılı hesap raporu veya yazılı bir belgedir*" Bkz. Ünal, 2013, a.g.k., s. 3.

¹⁴⁴Cengiz, A. (2014). *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Filleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 197.

tacir olmaları veya fatura içeriğinin tacirin ticari işletmesiyle ilgili olması da zorunlu tutulmamaktadır. Bu düzenlemelere bakılarak TTK' da yer alan hükümlerin uygulama alanının VUK' a göre daha dar olduğu söylenebilir.

Üzerinde durulması gereken bir diğer husus ise faturanın tarafları arasındaki hukuki ilişkidir. TTK' nın 21 inci maddesinden de anlaşılacağı üzere, fatura düzenlenmeden önce taraflar arasında bir ilişkinin kurulmuş olması gerekir. Bu ilişki satış, hizmet, istisna ve benzeri sözleşmelerle kurulabilir. Bir başka deyişle fatura, sözleşmenin yapılması sırasında değil, sözleşmenin yerine getirilmesi sırasında kullanılan ticari bir belge¹⁴⁵dir. Fatura aynı zamanda ticari işlerde en çok kullanılan vesikalardan biridir¹⁴⁶. Bu sebeple ticari hayatı düzenleyen kurallar içinde önemli bir yer edinmektedir¹⁴⁷.

2.2.1.2. Diğer Belgeler

Kayıtların tevsik edilmesinde kullanılan başlıca belge faturadır. Ancak bazı durumlarda fatura alınması veya verilmesi mümkün olmamaktadır¹⁴⁸. Bu gibi durumlarda işlemlerin ticari defterlere kaydının yapılması ve ispatı hususunda fatura yerine geçen ve kayıtların tevsikinde kullanılacak başka belgeler gerekmektedir.

¹⁴⁵Ünal, 2013, a.g.k., s. 11.

¹⁴⁶Ünal, 2013, a.g.k., s. 3.

¹⁴⁷VUK' un 230 uncu maddesinde faturanın geçerli bir belge sayılabilmesi için barındırması gereken bilgiler sayılmıştır. "*Bunlar;*

1. *Faturanın düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası;*

2. *Faturayı düzenleyen adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;*

3. *Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;*

4. *Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı;*

5. *Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası;*

Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşındığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşınması halinde alıcının, taşınan veya taşıtılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir. Ancak nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz."

¹⁴⁸VUK m. 176'a göre defter tutma bakımından tacirler birinci ve ikinci sınıf tüccar olarak ikiye ayrılmaktadır. VUK m. 177 birinci sınıfa dahil tüccarları, VUK m. 178 ise ikinci sınıf tüccarları düzenlemektedir.

VUK m. 232 maddesine göre de, "*birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazancı basit usulde tespit olunan tüccarlara, vergiden muaf esnafa, sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler."*

VUK, fatura yerine geçen belgeleri 227-242, 253,254 ve 256 ncı maddelerinde ayrıntılı olarak düzenler. Bu belgeleri perakende satış vesikaları¹⁴⁹, gider pusulası¹⁵⁰, müstahsil makbuzu¹⁵¹, serbest meslek makbuzu¹⁵², ücret bordroları¹⁵³, taşıma irsaliyesi¹⁵⁴, yolcu listesi¹⁵⁵ ve günlük müşteri listesi¹⁵⁶ oluşturmaktadır.

2.2.2. Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge

Sahte belgeye Türk Vergi Hukuku' nda ilk kez 28 seri Numaralı Katma Değer Vergisi (KDV) Genel Tebliğinde¹⁵⁷ yer verilmiştir. Bu tebliğin D bölümünde hukuki geçerliliği sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belge olarak tanımlanmıştır.

Kanuni düzenlemelerde ise sahte belge ilk defa VUK' da yer almıştır. VUK' un 359 uncu maddesinin, 29.7.1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle

¹⁴⁹*Perakende Satış Vesikaları*; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler tarafından kullanılmaktadır. Bu kişiler fatura vermek mecburiyetlerinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri perakende satış vesikalarıyla tevsik ederler. Perakende satış; bir malın aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışında kalan ve nihai müstehlik olarak nitelendirilen tüketiciye satışdır. Perakende satış vesikaları; perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları ve giriş ve yolcu taşıma biletlerinden oluşur.

¹⁵⁰*Gider Makbuzu*; birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin; vergiden muaf esnafa, yaptıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana, emtiayı satana imza ettirecekleri vergiden muaf esnaf tarafından verilen fatura hükmünde belgedir. Aynı zamanda bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilmelidir.

¹⁵¹*Müstahsil Makbuzu*; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, vergiden muaf çiftçilerden satın aldıkları malların tevsikini sağlayan belgedir.

¹⁵²*Serbest Meslek Makbuzu*; serbest meslek erbabı tarafından mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı belgelendirmek için kullanılan belgedir. İki nüsha olarak tanzim edilip bir nüshası müşteriye verilir. Müşteri bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.

¹⁵³*Ücret Bordroları*; İşverenler tarafından her ay ödedikleri ücretleri belgelendirmek için tutulması mecburi belgelerdir. Ancak, Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz (VUK m.238).

¹⁵⁴*Taşıma İrsaliyesi*; ücret karşılığında eşya nakleden gerçek veya tüzel kişiler tarafından düzenlenen belgedir. Bu kişiler naklettikleri eşya için, Kanundaki yazılı bilgilerle (VUK m. 209), sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarası ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıtırana, bir nüshası eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır.

¹⁵⁵*Yolcu Listesi*; Şehirler arasında yolcu taşımalarında VUK' un 233. maddesine göre; yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler, (TCDD hariç) taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerleri planlı şekilde gösteren iki nüsha olarak düzenlenen belgelerdir.

¹⁵⁶*Günlük Müşteri Listesi*; Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı bir şekilde düzenlenen belgelerdir. Konaklama işletmelerindeki verilen hizmet bedelinin tevsikini sağlamaktadır.

¹⁵⁷28 sayılı KDV Genel Tebliği yerine çıkarılan 84 sayılı KDV Genel Tebliğinde de sahte belgeye yer verilmiş ancak belge tanımı konusunda VUK' a atıf yapılmıştır. Tebliğe göre iade taleplerinin yerine getirilebilmesi, düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerliliğine ve gerçeği yansıtmalarına bağlıdır.

yapılan ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren b-1 bendinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre sahte belge "*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*" dir. Bu düzenleme ile sahte belge düzenleme veya kullanma fiilleri vergi kaçakçılığı suçunun hareket unsurlarından birini oluşturmaktadır.

Sahte belge tanımı dikkate alındığında içerik yönünden yaratılan bir sakatlığının, hukuka aykırılık yaratacağı anlaşılmaktadır. İlgili düzenlemede söz konusu olan vergi hukukunda düzenlenen bütün belgeler değildir. Diğer bir deyişle sahte düzenlenen her belge VUK' un 359 uncu maddesinde tanımlanan sahte belgeyi oluşturmaz. Nitekim düzenlenen bir belgenin vergi hukuku açısından sahte belge niteliği taşıması için vergi kanunları tarafından tanınan ve düzenleme veya kullanma konusunda zorunluluk getirilen belgelerden olması gerekmektedir.

Vergi kanunlarına göre düzenlenmiş olan belgenin sahte olarak nitelendirilebilmesi için de en önemli husus, tüm usul ve şekil kurallarına uyularak düzenleme, ancak içeriğin gerçek bir muamele ya da duruma dayanmama, bir başka deyişle gerçeği yansıtmama halinin varlığıdır¹⁵⁸. Burada belgeyi sahte yapan, belgenin üzerinde suçun işlenmesine imkan sağlayan usul ve şekil unsurlarının doğru ve sahit olarak belgede gösterilmesi değil, belgenin varlık koşulu olan bu unsurların bulunmasıdır¹⁵⁹.

Bu konuda bir diğer önemli husus, belgenin gerçeğe aykırılığının, tarafları arasındaki ilişki kapsamında değerlendirilmesi gerektiğidir¹⁶⁰. Diğer bir deyişle taraflar

¹⁵⁸T. Erdem. *Sahte ve Muhateviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*. Vergi Sorunları Dergisi. Aralık 2010, S: 267, s. 100. "...VUK 230. maddesinin birinci fıkrasının 2. bendinde, faturayı düzenleyen adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, faturada bulunması gereken zorunlu bilgiler arasında sayıldıktan sonra; aynı Kanununun 227. maddesinin üçüncü fıkrasında da, bu Kanunda öngörülen zorunlu bilgileri taşımayan belgelerin, vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Davacı şirketin kullandığı faturayı düzenleyen adı, soyadı, ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası gibi bilgilerin bulunmadığı hususu inceleme raporu ekindeki tutanağı imzalayan şirket yetkilisi tarafından da kabul edilmiştir. Bu halde, kanunen hiç düzenlenmemiş sayılan faturalara dayanılarak katma değer vergisi indiriminden yararlanılması mümkün değildir." Danıştay 7. D. 15.12.2003 Tarih E. 2000/8508, K. 2003/5061 "...213 sayılı VUK' nun 227/3 ve 230. maddelerinde öngördüğü üzere anılan suçun oluşabilmesi için düzenlenen sahte faturaların yasada öngörülen zorunlu bilgileri içermesi gerektiği, düzenlendiği iddia olunan faturaların aslı ve onaylı örnekleri dosyada bulunmadığı gibi fatura bilgilerinin de yer almaması karşısında; gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenebilmesi bakımından; faturaların asılları ve onaylı suretleri araştırıp getirtilerek yasada öngörülen zorunlu bilgileri içermediğinin incelenmesi..." Yargıtay 11. CD. 27.4.2016 Tarih E. 2015/8123, K. 2016/3774 Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 66, 502.

¹⁵⁹Erdem, 2010, a.g.k., s. 100. Örneğin bir düzenlenen faturanın sahte fatura olması için düzenleme tarihinin bulunması zorunludur. Ancak düzenleme tarihinin gerçeği yansıtmamasının her hangi bir önemi bulunmamaktadır.

¹⁶⁰Erdem, 2010, a.g.k., s. 101.

arasında ilişkinin gerçekten var olup olmadığına göre düzenlenen belge sahte belge niteliği taşıyacaktır. Yargıtay'a göre; belgeyi düzenleyen ve adına belge düzenlenen kişiler arasındaki ilişki araştırılmalı ve bu ilişkinin iki taraf arasında bulunmaması halinde belgenin her iki taraf için sahte olduğu sonucuna varılmalıdır¹⁶¹.

2.3. Vergi Hukuku Açısından Sahte Belgeyle İşlenen Kaçakçılık Suçu

Vergi kaçakçılığı suçu, vergi kanunlarında düzenlenmiş kamu düzenini bozucu fiillerdir. Bu suç VUK' un "*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*" başlıklı 359 uncu maddesinde¹⁶² düzenlenmekte ve maddede kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller ve karşılığında yaptırım olarak uygulanacak cezalar da belirtilmektedir. Suçu düzenleyen kanun hükmü üzerinde, ilgili vergi kanunlarındaki yeniliklere uygun olması için değişiklikler yapılmıştır¹⁶³. Çalışmamızın devam eden bölümlerde VUK' un 359 uncu maddesinde düzenlenen bu suç, kaçakçılık suçu olarak adlandırılacaktır.

¹⁶¹Erdem, 2010, a.g.k., s. 101. Yargıtayın bu husustaki istikrar kazanmış bazı kararları için bkz. "...belgesiz yapılan satın almanın, bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturanın düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olarak kabul edilmesi..." Yargıtay 11. CD. 21.11.2002 Tarih E. 2002/9256, K. 2002/9322, "...faturasız yapılan satın almanın, bir başka mükellefin faturası ile belgelendirilmesi halinde, faturayı düzenleyen ile alan arasında, gerçek bir mal ve hizmet alımı bulunmaması nedeniyle faturanın sahte olduğunun kabulü gerektiği..." Yargıtay 11. CD. 24.06.2002 Tarih E. 2002/5109, K. 2002/6193.

¹⁶²*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*

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

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

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

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

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.(2)

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

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

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

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

¹⁶³Kaçakçılık suçunun günümüz düzenlemesine kadar geçirdiği aşamalar;

Kaçakçılığı suçu mevcut düzenlemeden önce "*mükellef veya vergi sorumlusu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi*" olarak VUK' un 344 üncü maddesinde tanımlanmaktaydı. Ancak 4349 sayılı ve 5728 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler sonucunda kaçakçılık suçu ve cezası 344 üncü maddeden çıkarılmış 359 uncu maddede düzenlenmiş ve yeni düzenlemede suçun tamamlanması için vergi ziyayı aranma şartı kaldırılmıştır. Bu şart kaldırıldığı için kaçakçılık suçu zarar suçu olmaktan çıkıp tehlike suçuна dönüşmüştür. Örneğin, sahte belge düzenleme fiili ile işlenen

ilk düzenlemeye 14.3.1926 Tarih ve 755 Sayılı Kanunda vergi suçlarında tekerrür düzenlenmiştir. 22.3.1934 Tarih ve 2345 Sayılı Yasanın 76 ncı maddesinde, ticari defterlerde hesap hileleri yapılması, düzenli belgeler bulundurulmaması veya çift defter bulundurulması gibi yollarla vergi kaçırma suç sayılmış; verginin dört kat olarak tahsil edileceği bununla birlikte hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu uygulama 1940 yılına kadar devam etmiş 28.5.1940 Tarih ve 3843 sayılı Muamele Vergisini Kanunu ise, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına yer vermeyerek, vergi zammı şeklinde yaptırımlar öngörmüştür. 1926 yılında çıkarılan 797 sayılı "*veraset ve intikal vergisi kanunu*" nda kaçakçılık benzeri fiillerle matrahın düşük gösterilmesi halinde çeşitli yaptırımlar düzenlenmiştir. 2466 sayılı "*Buğday Koruma Karşılığı Kanunu*"nun 19 uncu maddesinde de hileli davranışlar ile vergi ödemedi kaçınma halinde hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar düzenlenmiştir.

7.6.1949 Tarih ve 5442 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile mevzuatta dağınık şekilde bulunan vergi cezaları bir araya getirilmiştir. Bu kanunda ilk defa vergi ceza hukukunda iştirak kavramına da yer verilmiştir. Kanunun 329 uncu maddesinde kaçakçılık suçuna iştirak, 327 inci maddesinde teşvik ve 328 inci maddesinde yardım suçları düzenlenmiştir. Ancak kanunda ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi kaçakçılığı fiillerine ve kaçakçılıkta hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımlarına yer verilmemiştir. Vergi kaçakçılığı suçu kanunun 324 üncü maddesinde "*mükellefin veya sorumlunun vergi kaçırma kastıyla aşağıdaki şekillerde vergi ziyasına sebebiyet vermesi kaçakçılıktır.*" olarak tanımlanmıştır. Kanun vergi kaçakçılığı suçu açısından yetersiz kalması ve diğer nedenlerle kısa sürede değişikliklere uğramıştır. İlk değişiklik 5815 Sayılı Kanun ile olmuştur. İdari para cezası olarak öngörülen yaptırımların vergi kaçakçılığı ile mücadelede yetersiz olduğu, korkutuculuk ve alıkoyma etkisini yaratmadığı gibi gerekçelerle para cezası biçimindeki uygulama ile birlikte hürriyeti bağlayıcı ceza uygulaması getirilmiştir. Daha sonra yeni bir vergi usul kanunu olarak 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiştir. Kanun vergi suçlarını hileli vergi suçu, kaçakçılık, kusur, usulsüzlük şeklinde sıralamıştır. Bu suçlardan sadece hileli vergi suçu ile ilgili yargılamalara ceza mahkemesi görevli kılınmış diğer vergi suçları vergi idaresince yargı kararı gerekmesizin para cezası ile cezalandırılmıştır. Kanunun 344. maddesi de vergi kaçakçılığını "*mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi*" olarak tanımlamıştır. Ceza mahkemelerinin görevli kılındığı hileli vergi suçları ayrı bir bölümde ele alınmış ve unsurları ayrı olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemede ilk değişiklik 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı kanun ile gerçekleşmiştir. Değişiklik ile hileli vergi suçları da kaçakçılık suçu içerisine alınmıştır. Böylece vergi suçları, kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük olarak dört gruba ayrılmıştır. Daha sonra vergi kaçakçılığını düzenleyen hükümden 3505, 4008 ve 4108 sayılı kanunlar ile değişiklikler yapılarak kaçakçılık suçunun cezası ve kapsamı kademe kademe artırılmıştır. En önemli değişiklik ise 29.7.1998 Tarih 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik olmuştur. Bu değişiklik sonucunda ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi kaçakçılığı suçu ve mali yaptırımı gerektiren vergi suçu ayrımı "*vergi kaçakçılığı suçu*" ve "*vergi ziyayı suçu*" şeklinde düzenlenerek bu iki suç birbirinden ayrılmıştır. Böylelikle 359. maddede düzenlenen "*vergi kaçakçılığı suçu*" ceza kanunu sistematige uygun hale getirilmiştir. Bu kanunla getirilen en önemli değişikliklerden biri de vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanması için "*vergi ziyayı*" şartının aranmayacağıdır. Böyle 359 uncu maddede yer alan fiillerin işlenmesiyle suç tamamlanmış olacaktır ancak vergi ziyayı gerçekleşmiş olur ise faile vergi idaresince vergi cezası kesilecektir. Son olarak 5728 sayılı kanun ile vergi kaçakçılığı suçu halen yürürlükte olan şeklini almıştır. Bu değişiklik ile suçu oluşturan fiiller ağırlıklarına göre üç gruba ayrılmış ve karşılığı olan yaptırımların artırılmıştır. Ayrıntılı bilgi için Bkz. Çavuş, a.g.k., s. 33-46. Y. Hızlı (1984). *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*. Ankara. s. 7-17.

kaçakçılık suçunda, failin belgeyi düzenlemesiyle suç tamamlanmakta ayrıca düzenlenen belgenin vergisel işlemlerde kullanılıp zıyainın oluşması aranmamaktadır.

Kanuna göre kaçakçılık suçu ancak vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma zorunluluğu olan defter, belge ve kayıtlar üzerinde işlenebilir. Diğer bir deyişle kaçakçılık suçunun konusunu her türlü belge değil, sadece vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar oluşturmaktadır. Ayrıca suçun konusunu oluşturan defter, kayıt ve belgeler üzerindeki hareketin vergi alanında gerçekleşmiş olması gerekmekte, vergi uygulamaları dışında kullanılmış olması halinde kaçakçılık suçu oluşmamaktadır¹⁶⁴. Hareketin vergi alanının dışında gerçekleşmiş olması halinde TCK' da ki sahtecilik veya dolandırıcılık suçları hükümlerine göre değerlendirilme yoluna gidilmelidir¹⁶⁵. Diğer bir deyişle belge üzerinde işlenen bir fiilin, özel belgede sahtecilik suçunu mu yoksa kaçakçılık suçunu mu oluşturduğunun tespiti, suça konu belgenin vergisel işlemler için hazırlanmış ve/veya kullanılmış olup olmadığına göre yapılacaktır¹⁶⁶.

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller kanunda "veya" bağlacıyla ayrılmıştır. Dolayısıyla suç, seçimlik hareketli suçlardandır. Seçimlik hareketli bir suç olduğu için düzenlenen fiillerden herhangi birinin işlenmesi ile suç tamamlanmış olmaktadır. Ancak fail, bu maddenin bentlerinde belirtilen hareketlerden birkaçını yapar ise işlediği fiillerden dolayı ayrı ayrı cezalandırılacaktır¹⁶⁷. Bu hususta istikrar kazanmış Yargıtay kararlarında da özellikle "sahte belge düzenlemek" ve "sahte belge kullanmak"

¹⁶⁴ "... maddi olayda sahte kira sözleşmesi düzenlenmiştir. Tanzim edilen sahte evrakın maliye dışında bir başka makama veya kiralayana karşı kullanılması halinde sahtecilik suçu oluşacaktır. Halbuki sanık, mücerret daha az stopaj ödemek amacıyla bu varakayı tanzim ve vergi dairesine ibraz etmek ve bu surette vergi kaçırarak kendisine çıkar sağlamaktadır. O halde sanığın eylemi VUK 359uncu maddeye uymaktadır." Yargıtay Ceza Genel Kurulu (YCGK) 12.11.1990 Tarih E. 1990/617, K. 1990/268. Bkz. Çavuş, a.g.k., s. 56. Ancak öğretilde YCGK' un görüşüne katılmayanlar mevcuttur. Uğur - Elibol ve Yiğit' e göre vergi kanunlarına göre düzenlenme zorunluluğu bulunmayan VUK' un Mükerrer 257 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığının tutulmasını ve düzenlenmesini istediği belgelerden olan adisyon, ambar tesellüm fişi, özel muayenehane, poliklinik, hastane sahibi veya hekimlerce düzenlenen reçeteler, döviz alım ve satım belgesi gibi belgelerde sahtecilik, TCK' a göre özel belgede sahtecilik suçunu oluşturabilir ancak vergi kaçakçılığı suçu oluşturmaz. Aksi durum suçta kanunilik ilkesine aykırı olacaktır. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 483; Yiğit, 2004, a.g.k., s. 70.

¹⁶⁵ Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 395. M. Taştan (2014). *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Adalet, s. 79; Erman, 1970, a.g.k., s. 53; Aslında vergi kaçakçılığı suçu genel çizgisiyle ceza hukukundaki sahtecilik suçlarının türleridir, özelde ise özel evrakta sahtecilik suçuna yaklaşmaktadır. Bkz. Çomaklı, 2009, a.g.k., s. 661.

¹⁶⁶ Çavuş, 2016, a.g.k., s. 58; Yargıtay 11. CD., 5.11.2014 Tarih, E. 2014/12425, K. 2014/18394 sayılı kararına göre; vergi denetiminde, denetmenler tarafından onaylanmış gerçek defterler yerine noterlikte onaylanmış gibi sahte defterler ibraz etme eylemi resmi belgede sahtecilik suçunu oluşturur. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 195.

¹⁶⁷ Çavuş, 2016, a.g.k., s. 51.

suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu belirtilmiştir¹⁶⁸. Ancak, iddianame ile ayrılmadığı sürece, aynı vergilendirme döneminde sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri işlenecek olur ise tek suçtan ceza verilecek, farklı takvim yıllarında işlenecek olur ise de ayrı cezalandırılacaktır¹⁶⁹. Bu sebeple farklı takvim yıllarında sahte belge düzenlemek ve/veya kullanmak suçlarından dava açılmış ise 359 uncu maddeyi bir kez uygulamak eksik ceza tayini oluşturmaktadır¹⁷⁰.

Kaçakçılık suçu uzmanlık gerektiren özel ve teknik bilgiyi içeren bir yapıya sahip olduğundan, kanun koyucu, bu suç için özel bir inceleme usulü öngörmüştür¹⁷¹. VUK' un 367 nci maddesinde¹⁷², kaçakçılığa ilişkin ceza davasının açılabilmesi için,

¹⁶⁸"Sanık hakkındaki kamu davasının, kaçakçılık suçu raporu içeriğine uygun olarak "defter ve belge ibraz etmemek ve sahte fatura düzenlemek" suçlarından açıldığı ancak 213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa'nın "defter ve belge ibraz etmemek ve sahte fatura kullanmak" suçlarından verildiği "sahte fatura düzenlemek" suçundan verilmiş bir mütalaa bulunmadığı gözetilmeden anılan suçtan 213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa alınmadan yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması, ...5271 sayılı CMK' nun 225 maddesi uyarınca hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, sanık hakkında defter ve belge ibraz etmemek ve 2005 yılında sahte fatura düzenlemek suçlarından açılan kamu davası sonucunda sahte fatura düzenlemek ve defter-belge ibraz etmemek suçlarının birbirinden farklı ve bağımsız suçlar olduğu gözetilerek her iki suçtan ayrı ayrı hüküm kurulması yerine hangi suçtan hüküm kurulduğu da gösterilmeden denetime olanak vermeyecek şekilde tek suçtan yazılı şekilde karar verilmesi..." Yargıtay 11. CD. 5.12.2013 Tarih E. 2013/18807, K. 2013/18473. Bkz. Çavuş, 2016, a.g.k., s. 51.

"...Sahte belge fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturmasına, 15.10.2009 gün ve 2009/23221-13879 sayılı iddianame ile her iki suçtan dava açılmasına ve kararın gerekçe bölümünde her iki suçun işlendiğinin kabul alınmasına rağmen, hangi suçtan karar verildiğini de göstermeksizin, 213 sayılı VUK' nun 359/b-1 ve TCK' nun 43. maddelerinin bir kez uygulanması suretiyle gerekçe ile hüküm fıkrasının karşılaştırılması..." Yargıtay 11. CD. 10.12.2013 Tarih, E. 2012/16141, K. 2013/18805. Bkz. Çavuş, 2016, a.g.k., s. 51.

Seçimlik hareketli suçlarda, suç oluşturan fiillerin birkaçının yapılmış olması suçun birden fazla işlendiği anlamına gelmemektedir. Bu durumda zincirleme suç kuralları da uygulanamayacak ve faile tek bir suçun cezası verilecektir. Bkz. Hakeri, 2016, a.g.k., s. 163.

Vergi kaçakçılığı suçlarında ise Yargıtay'ın sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğunu kararlarında özellikle belirtmesi aynı bentte seçimlik hareketli olarak düzenlenen bu fiillerin cezalandırılmasında tartışmalara neden olmaktadır.

¹⁶⁹Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 278-279.

¹⁷⁰"... sanık B. hakkında 2006 ve 2007 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak suçlarından 213 sayılı Yasanın 359/b-1 maddesi gereğince cezalandırılması istemi ile iki ayrı suçtan kamu davası açıldığı, her bir takvim yılında işlenen suçların kendi içinde teselsül eden ayrı ve bağımsız suçları oluşturacağı gözetilmeden ve hangi yılda işlenen hangi suç nedeniyle karar verildiği de belirtilmeksizin yazılı şekilde tek suçtan hüküm kurulması" Yargıtay 11. CD. 11.2.2013 Tarih E. 2010/17357, K. 2013/2028. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 491.

¹⁷¹Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 349; AYM 10.2.2011 Tarih, 136-181 sayılı kararında "... vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi bu konuda yeterince uzmanlığı bulunmayan soruşturman makamlarının yasaya ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesidir. vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren fiillerin bulunup bulunmadığına dair özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilecek takdirde delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemeyecektir." olarak açıklanmıştır.

¹⁷²"Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul:(1)(2)

Madde 367 "Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun

ilgili idari makamlarca inceleme yapılıp, cumhuriyet savcılığına bildirilmesi şartı getirilmiştir. Bu suçu diğer suçlardan ayıran en önemli fark idari makamların ön incelemesine tabii tutulma şartıdır. Bu incelemeye uygulamada mütalaa denmekte ve bir dava şartı olarak ceza yargısında yerini almaktadır. Mütalaa, vergi inceleme elamanlarınca (vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı) hazırlanmaktadır. Vergi inceleme elemanları tarafından yapılan vergi incelemesinde, VUK' un 359 uncu maddesi kapsamında suç teşkil eden bir fiil tespit edilmişse "*Vergi İnceleme Raporu*" ve "*Vergi Suçu Raporu*" düzenlenip, Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından incelenmektedir. Bu değerlendirme ile birlikte hazırlanan raporlar Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilmektedir¹⁷³. Cumhuriyet savcısı suçun işlendiğini doğrudan öğrenir ise hemen ilgili vergi dairesini haberdar edip inceleme yapılmasını talep edecektir.

2.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları

Kaçakçılık suçu her suç gibi maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsurlarından oluşmaktadır. Maddi unsur içinde suça elverişli hareket, hareket sonucu gerçekleşmiş netice, hareket ve netice arasındaki nedensellik bağı, fail ve suçun konusu incelenecektir.

Kaçakçılık suçu belirtildiği üzere seçimlik ve bağıli hareketli bir suçtur dolayısıyla suçun oluşması için yasada öngörülen hareketlerden bir tanesinin yapılması yeterlidir. Kanun koyucu suç oluşturan fiilleri ağırlık derecesine göre üç ayrı bentte dört ayrı grupta düzenlemiştir. Aynı bent içerisinde yer alan fiillere aynı cezanın öngörülmesi bunların ihlal düzeylerinin aynı olduğunu göstermektedir¹⁷⁴.

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.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz."

¹⁷³İdarenin bu hususta takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 130.

¹⁷⁴Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 380.

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller kamu düzenini bozucu nitelikteki fiiller olup çoğu vergi matrahını azaltmak suretiyle vergi ziyayı yaratılması amacıyla işlenmektedir¹⁷⁵. Ancak daha önce de belirtildiği gibi vergi ziyayı suçun oluşması için aranan bir netice olmaktan çıkarılmıştır. Dolayısıyla vergi ziyasının oluşup oluşmaması suçun tamamlanmasını etkilemez. Kaçakçılık suçu bu haliyle tehlike suçunun bir türü olduğundan vergi kaybı tehlikesinin yaratılmış olması suçun tamamlanmış sayılması için yeterlidir. Bu sebeple kaçakçılık suçunun tamamlanmasında vergi ziyayı oluşması aranmadığı için nedensellik bağının tespiti açısından özellik göstermemektedir.

Fail açısından kaçakçılık suçu farklı bir özellik göstermezken uygulamada genellikle tüzel kişilik çatısı altında işlendiği görülmektedir. Kaçakçılık suçunun cezalandırılması hususunda en zor aşama ise ceza muhatabının yani failin tespitinin şüpheye yer bırakmadan yapılmasıdır. Çünkü vergi hukuku borçlar, medeni ve ticaret hukuku ile bağlantılı bir hukuk dalı olup, her hukuka göre değişen ilişkiler içinde gerçek kişi failin bulunması güçleşmektedir¹⁷⁶. Cezaların şahsiliği ilkesi gereği failin şüpheye yer verilmeyecek şekilde tespiti yapılamaz ise cezalandırma yoluna gidilememekte, işlenen suç yaptırımsız kalabilmektedir.

Kaçakçılık suçunda korunan değer, diğer suçlar gibi kamu güvenini ve kamu düzenini sağlamaktır. Ancak bu değerlerin yanında bu suç hazineyi de korumaktadır. Dolayısıyla devlet suçun doğrudan mağduru olmamakla birlikte suçtan zarar gören konumundadır¹⁷⁷.

Kaçakçılık suçunun manevi unsur açısından sadece kast ile işlenebilir. Suçun kanuni tanımında taksirli biçimi düzenlenmemiştir. Gerçekten de suçun taksirli hali düşünülememektedir. Çünkü bu fiiller amaç ve plan unsurlarını içerisinde barındırmaktadırlar¹⁷⁸. Örneğin, kişilerin bilmeden ve istemeden sahte fatura düzenlemesi mümkün değildir.

Manevi unsur açısından bir diğer önem arz eden husus ise bilme ve istemenin gerçekleştiğine dair değerlendirmenin kim tarafından yapılacağıdır. Yargılamada kastın varlığı hususundaki nihai değerlendirme ceza hakimi tarafından yapılmaktadır. Ancak

¹⁷⁵Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 401.

¹⁷⁶Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 355.

¹⁷⁷Çavuş, 2016, a.g.k., s. 86.

¹⁷⁸Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 403.

bu hususta Maliye Bakanlığının çıkarmış olduğu 306 Seri No' lu VUK Genel Tebliğ¹⁷⁹ tartışmalara yol açmaktadır. Bu tebliğ' de "...yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge bilerek, istenerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için suç raporları düzenlenmesi..." hükmüne yer verilmiştir. Manevi unsurun vergi inceleme elemanlarınca tespiti öğretide tartışmalara neden olmuş, VUK Tebliğ' in hukuka aykırı olduğu ileri sürülmüştür¹⁸⁰. Vergi suçu raporundaki manevi unsura ilişkin değerlendirme cumhuriyet savcılığını bağlamayacağı açıktır. Ancak bu husus hakkında vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından değerlendirme yapılması, kanaat oluşturulması "*silahların eşitliğini*" temel alan ceza yargılamasında dengeyi fail aleyhine bozmaktadır.

2.3.2. Sahte Belge Düzenleme Fiili İle İşlenen Kaçakçılık Suçu

VUK' un "*Kaçakçılık ve Suçları ve Cezaları*" başlıklı 359 uncu maddesinin b-1 bendinde "*sahte belge düzenleme fiili ile işlenen kaçakçılık suçu*" düzenlenmiştir.

Maddede "*vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler... cezalandırılır.*" hükmüne yer vermiştir. Suç belgelerin sahte olarak düzenlenmesiyle oluşmakta ayrıca kullanılması aranmamaktadır.

2.3.2.1. Suçun Unsurları

Sahte belge düzenleme fiili ile işlenen kaçakçılık suçunun unsurlarını da her suç gibi maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsuru oluşturmaktadır.

2.3.2.1.1. Maddi Unsur

Suçta fiil unsurunu kanuni tanıma göre "*...sahte olarak düzenlemek*" eylemi oluşturmaktadır. Belgenin sahte olarak düzenlenmesinden "*gerçekte var olmayan bir*

¹⁷⁹306 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği 18.6.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸⁰Bazı yazarlar ise buradaki değerlendirmenin kastın varlığının nihai tespiti niteliği taşımadığını savunmaktadır. Bu tespit, inceleme elemanlarının dikkatlerini öncelikle kastın varlığı hususuna çekmek içindir. Böylelikle gereksiz suç raporlarının tanzimi önlenecek, mükellefler haksız suç isnatları ile karşılaşmayacaklardır. Bkz. S. Donay (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. İstanbul: Beta, s. 100.

muamele veya durumu varmış gibi düzenleme" anlaşılmalıdır. Düzenlemek kavramı belgeyi ilk defa meydana getirmektir. Bu sebeple tahrif etmek fiilinden de ayrılmaktadır. Çünkü tahrif etmek daha önce düzenlenmiş bir belge üzerinde değişiklikler yapılmasıyken, burada yeni bir belge meydana getirilmektedir¹⁸¹. Daha geçiş açıdan sahte belge düzenleme fiilinden ise belgenin VUK ve/veya Maliye Bakanlığının gösterdiği şekle uygun öngörülen zorunlu bilgilerin yazılıp imzalanarak hukuki sonuç doğuracak şekilde meydana getirilmesi anlaşılmalıdır¹⁸². Bu sebeple sahte belge sadece içeriği açısından gerçeği yansıtmamalıdır. Dolayısıyla ilk bakışta kanuni şekle açıkça aykırı veya zorunlu bilgileri eksik olarak yapılan düzenlemeler, sahte belge düzenleme fiilini oluşturmamaktadır¹⁸³. Çünkü VUK m. 277/3' e göre kanunda öngörülen zorunlu bilgileri taşımayan belgeler, vergi kanunlarına göre hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır. Bu sebeple şekli eksikliklerin bulunduğu belge, sahte olarak düzenlenmiş olsa bile suç oluşturmaz¹⁸⁴.

¹⁸¹Çavuş, 2016, a.g.k., s. 128.

¹⁸²Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 484. Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 396; N. Ok, A. Gündel (2002). *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Seçkin, s. 224-225.

¹⁸³Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 395. Yargıtay bu hususu birçok kararında belirtmektedir. "*sahte fatura düzenleme suçunda suçun maddi konusunun fatura olması, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanununun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesi gerekmesi, dosya içine faturaların konulmadığı görülmekle; suça konu faturalar veya onaylı suretlerinin dosyaya konulması incelenerek kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi ile sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken eksik kovuşturma ile yetinilerek mahkumiyet kararı verilmesi yasaya aykırı.."* Yargıtay 11. C.D. 3.5.2016 Tarih E. 2016/2061, K. 2016/4022. Aynı yönde diğer bir karar için bkz. Yargıtay 21. CD. 3.5.2016 Tarih E. 2016/6424, K. 2016/4013.

¹⁸⁴Bkz. "*...sahte fatura düzenlemek suçunun maddi konusunun fatura olması ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki düzenlemeye göre faturaların aynı Kanun'un 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi...*" Yargıtay 11. CD. 16.6.2016 Tarih E. 2016/4560, K. 2016/5625. Yargıtay Kararları Dergisi, C:43, S:1, Ocak 2017, s.224 Aynı yönde Yargıtay 11. CD. 8.5.2017 Tarih E. 2017/3527, K. 2017/3461.

Belge üzerindeki zorunlu bilgi eksikliğinden ne anlaşılması gerektiği uygulamada ve doktrin de tartışmalıdır. Danıştay' a göre esasa ilişkin olmayan eksiklikler için yok sayılma söz konusu olmayacaktır. Örneğin faturada mükellefin hesap numarasının ve açık adresinin olmaması, faturaya tarih yazılmaması, sevk irsaliyesinde emtia miktarının noksan yazılması veya sevk gününün yazılmaması belgenin hiç düzenlenmemiş sayılması için yeterli değildir. Ancak faturaya konu edilen meblağın eksik gösterilmesi, faturayı düzenleyen adı, soyadı, ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası gibi bilgilerin bulunmaması, katma değer vergisi oranının düşük gösterilmek suretiyle gerçeğe aykırı olarak belge düzenlenmesi esasına ilişkin bir eksiklik olarak görülmüş ve belge hiç düzenlenmemiş sayılmıştır.

Maliye Bakanlığının 1990/1 sıra no' lu 11.7.1990 tarihli VUK' a ilişkin iç genelgesinde de bazı hallerde açık adresin bulunmaması durumunda, eksik bilgilerle adına belge düzenlenen kimselere ulaşılabiliyorsa ve vergi ziyayı yaratılmıyorsa "düzenlenen belgenin tamamen geçersiz sayılma kuralı" nın göz ardı edileceği düzenlenmiştir.

Madde metnine göre düzenleme fiili kısmen veya tamamen sahte olarak gerçekleştirilebilmektedir. Tamamen sahtecilik, gerçekte olmayan vergisel bir olayın varmış gibi belgeye yansıtılması¹⁸⁵, kısmen sahtecilik ise gerçek olanlarla gerçek olmayan muamele ve durumların aynı belgede yer alması şeklindeki düzenlemelerdir¹⁸⁶. Suçun oluşumu açısından belgenin aslında ya da suretinde yapılan sahtecilik arasında bir fark bulunmamaktadır. Suret kavramından da aslında yazılı hususları olduğu gibi barındıran belgeler anlaşılmalıdır¹⁸⁷. Ancak suretten bahsedebilmek için aslının bulunması ve bu aslında herhangi bir tahrifatında yapılmamış olması gerekmektedir¹⁸⁸. Asıl herhangi bir nedenden dolayı yok olmuş veya bulunamıyor ise, bu durumda suretten bahsedilemeyecek, suret asıl yerine geçecek ve bu halde aslında sahtecilik gibi işlem yapılması gerekecektir¹⁸⁹.

Düzenleme hareketi anlaşılmalı matbaalarca usulüne uygun olarak basılmış veya notere tasdik ettirilmiş belgeler üzerinde işlenebileceği gibi anlaşılmalı matbaalarca sahte olarak basılmış veya anlaşmasız matbaalarca basılmış, başka bir mükelleften temin edilmiş veya işin terki nedeniyle iptal ettirilmemiş olan belgeler üzerinde de işlenebilir¹⁹⁰.

Düzenleme konusundaki bir diğer husus ise, fiilinin vergi işlemlerinde kullanılmak üzere gerçekleştirilmesidir. Daha önce de belirtildiği gibi vergisel amaçlar

Doktrine göre ise şekli eksiklikler bulunduğu bu sebeple hiç düzenlemediğinin kabulü hususunda bir karara varılabilmesi için, belgenin düzenleniş amacına bakılmalı eksik şekil şartlarına rağmen belgeden beklenen amaç gerçekleşmişse veya gerçekleşmesi mümkünse, o belge geçerli sayılacaktır. Bkz. N. Şeker(1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*. Beta, İstanbul s. 85 vd; Biyan, 2012, a.g.k., s. 76.

¹⁸⁵Çavuş, 2016, a.g.k., s. 139.

¹⁸⁶Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 397. Örneğin; bilgisayar satışına konu faturada gerçek işlemle birlikte gerçek olmayan işlemlere de yer verilmesi durumunda belgede yer verilen gerçek olmayan işlemler nedeniyle sahte belge düzenleme sayılacaktır. Ancak satılan bilgisayar ile birlikte satılmadığı halde faturada telefona yer verilirse yine belge sakatlanacaktır. Fakat, sadece satışa konu olan bilgisayarın mahiyet ya da miktar itibarıyla farklı gösterilmesi durumunda düzenlenen fatura sahte belge değil muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge sayılacaktır. Satılan bilgisayar yerine telefona yer verilmesi ya da bir adet satılan bilgisayar yerine üç adet telefona yer verilmesi belgeyi muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge haline getirecektir.

Nitekim YCGK 11.7.2014 Tarih E. 2012/11-1512, K. 2014/366 sayılı kararında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi açıklamıştır.

"...muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgede yansıtılması, belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir. Örneğin; elli adet satılan gömleğin otuz adet, 100 liradan satılan bir malın 20 liradan satılmış olarak gösterilmesi gibi, gerçek bir muamelenin mahiyet itibarıyla gerçeğe aykırı bir şekilde belgede yansıtılması ise satılan mal veya sunulan hizmetin cinsinin ve muamele tarihinin farklı gösterilmesidir. Örneğin; deri ceket satıldığı halde faturada kumaş ceket satılmış gibi veya mal, yeni mali yılda satıldığı halde kapanan mali yıl içinde satılmış olarak gösterilmesi gibi..."

¹⁸⁷Çavuş, 2016, a.g.k., s. 137.

¹⁸⁸Çavuş, 2016, a.g.k., s. 137.

¹⁸⁹Çavuş, 2016, a.g.k., s. 137.

¹⁹⁰O. Özcan (2015). *Vergi Suçları*. Ankara: Seçkin, s. 205.

dışında kullanılmak için yapılan bir düzenleme kaçakçılık suçunun fiil unsurunu değil, belgenin niteliği ve kullanıldığı yere göre TCK' daki özel belgede sahtecilik veya dolandırıcılık suçlarını oluşturacaktır¹⁹¹. Ancak kanun koyucu burada özel belgede sahtecilik suçunda olduğu gibi ayrıca bir kullanma şartı öngörmemiştir¹⁹².

Sahte belge düzenleme suçu neticesi harekete bitişik suçlardandır. Bu sebeple sahte belge düzenleme fiilinin icra edilmesiyle netice gerçekleşmiş sayılmaktadır. Ayrıca bir neticenin meydana gelip gelmediğinin araştırılmasına da gerek yoktur¹⁹³.

Fail unsuru açısından ise sahte belge düzenleme suçu öncelikle mükellef, vergi sorumlusu, iradi ve kanuni temsilciler ile gerçek ve tüzel kişilerin çalışanları olmak üzere herkes tarafından işlenebilir¹⁹⁴. Ancak suça konu olan belgeler mükellef, vergi sorumlusu tarafından kullanıldığı için genellikle bu kişilerce sahte belge düzenlendiği görülmektedir. Bu suç, uygulamada diğer kaçakçılık fiilleri gibi en çok tüzel kişilik bünyesinde işlenmektedir. Bu sebeple suçun faili açısından ilk önce tüzel kişilik ile karşılaşılmaktadır.

Son olarak suçun konusu bakımından sahte belge düzenleme suçu, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama mecburiyeti bulunan belgeler üzerinde işlenebilir¹⁹⁵. Burada suçun konusunu oluşturan belgeler sadece VUK ile sınırlı

¹⁹¹Erman, 1998, a.g.k., s. 53; Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 398.

¹⁹²"... 213 sayılı VUK 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1. maddesine göre vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyai doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle; sanığın özel gider indirimi veya vergi iadesinde kullanılmak üzere komisyon karşılığı sahte ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlemekten ibaret eyleminin VUK 'un 359/b-1 maddesine uyan suçu oluşturduğu..." Yargıtay 11. CD. 5.6.2012 Tarih E. 2009/11359, K. 2012/10704 Bkz. Yargıtay Kararları Dergisi, Cilt: 39 S.1 Ocak 2013.

¹⁹³Ceza hukukunda suçlar sırf davranış suçları ile sonuç-netice suçları olarak ikiye ayrılabilir. Sahte belge düzenleme suçu da 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında vergi ziyai suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Bu nedenle, sahte belge düzenleme suçu sırf davranış suçudur. Dolayısıyla, kanunda yer alan tipik eylemin gerçekleşmesiyle suç oluşur ve bu harekete bağlı bir sonucun oluşması aranmaz. Sahte belgenin düzenlenmesi anında vergi kaçakçılığı suçu oluşur. Konu ile ilgili Yargıtay kararları için Bkz. 11. CD. 23.6.2004 Tarih, E. 2003/5778, K. 2004/5696, 11. CD. 26.3.2003 Tarih, E. 2002/13025, K. 2003/545.

¹⁹⁴Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 486; Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 397. "... sahte belge düzenleme suçunun mükellef olsun veya olmasın herkes tarafından işlenebileceği, sanığın çalıştığı matbaada fazla ya da hatalı olarak basılan faturaları, iptal etmeyerek komisyon karşılığı bazı şirketlere katma değer vergisi indiriminden yararlanılmak üzere düzenleyip vermesi eyleminin suç tarihi itibarıyla sahte faturaların alanlar tarafından kullanılması halinde 213 sayılı Yasanın 359/b-1. madde ve bendince uyan suçu oluşturduğu gözetilmeden, sanığın vergi mükellefi olmadığından bahisle TCK. nun 345, 80 maddeleri uyarınca hüküm tesisi..." Yargıtay 11. CD. 18.3.2002 Tarih E. 2002/1388, K. 2002/2142.

¹⁹⁵Buradaki vergi kanunlarından bahis Türk Mevzuatında yer alanlardır. Yabancı devletlerin mevzuatlarına göre kurulmuş şirketlerin, içinde buldukları mevzuata göre düzenledikleri belgeler sahte belge düzenleme fiiliyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturmazlar. Bkz. Yargıtay 19. CD. 10.12.2015 Tarih E. 2015/2798, K. 2015/8511.

tutulmamış bütün diğer Türk Vergi Kanunları kapsayacak şekilde bir düzenleme yapılmıştır¹⁹⁶. Bu sebeple yurt dışında kurulmuş ve tamamen kuruldukları ülke mevzuatına bağlı olarak faaliyet gösteren şirketlerin düzenledikleri fatura ve benzeri belgeler sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarını oluşturmazlar¹⁹⁷. Uygulamada çoğunlukla bu suç fatura üzerinde işlenmektedir.

2.3.2.1.2. Manevi Unsur

Sahte belge düzenleme fiili ile işlenen vergi kaçakçılığı suçu kasten işlenebilen suçlardandır. Suçun hangi amaçla işlendiğinin bir önemi yoktur. Ancak uygulamada daha çok vergi kaçırmak, komisyon karşılığı satarak para kazanmak, haksız yere vergi iadesi almak gibi amaçlarla işlendiği görülmektedir.

2.3.2.1.3. Hukuka Aykırılık

Sahte belge düzenleme suçunda hukuka aykırılık ayrıca bir özellik göstermemektedir. Kanuni tanımdaki bu hareketin yapılmış olması hukuka aykırılık için karine oluşturmaktadır. Bu karineyi hukuka uygunluk halleri ortadan kaldırmaktadır. Ancak hukuka uygunluk hallerinin uygulanması bu suç açısından pek mümkün gözükmemektedir.

2.3.2.2. Sahte Belge Düzenleme Nedenleri ve Biçimleri

Sahte belge düzenleme fiili ile işlenen kaçakçılık suçu da diğer suçlar gibi belirli bazı nedenler ile işlenmektedir¹⁹⁸. Genellikle bu suç ile gelir elde etmek, hayali

¹⁹⁶VUK' un "Gümrük ve Tekel Vergileri" başlıklı 2 nci maddesi "*Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir*" hükmünü düzenlemiştir. Dolayısıyla Gümrük İdarelerinin görev alanına giren vergisel işlemler için işlenen sahte belge düzenleme fiili vergi kaçakçılığını değil belgede sahtecilik suçunu oluşturmaktadır

¹⁹⁷Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 483.

¹⁹⁸Sahte belge düzenleme fiili; vergi kaçakçılığı suçunun hareket unsurunu oluşturmaktadır. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçunun işleniş nedenlerinin tamamıyla olmasa da bazıları ile örtüşür. Vergi kaçakçılığı suçunun nedenlerini doktrinde sosyal-kişisel nedenler veya ekonomik-sosyal-psikolojik nedenler olarak ayrılmaktadır. Vergi kaçakçılığının ekonomik nedenlerini vergi mükellefinin kendi ekonomik varlığından azalma gerçekleştiği için vergiye direnç göstermesi bu sebeple suç oluşturacak fiiller ile vergi kaçırmadır. Özellikle günümüzde yüksek enflasyon, sermaye erozyonuna neden olduğundan reel gelirler azalmakta bu sebeple enflasyon ile şişmiş karlardan vergi vermek zorunda kalan yükümlü ekonomik nedenlerle vergi kaçırma eğilimine girmektedir. Sosyal nedenler ise özellikle vergi yasalarındaki aksaklıklar, yasaların sık değişmesi, sayılarının fazlalığı, özellikle son yıllarda tekrar eden vergi afları, vergi konulmasındaki siyasi amacın ağırlığı, vergi oranlarının yüksek tutulmak suretiyle gelir azalmasının engellenmek istenmesi ve bazı yükümlü gruplara muafiyet tanınması olarak belirtilmiştir.

ihracattan¹⁹⁹ KDV iadesi almak, daha az vergi ödemek ve kanunen kabul edilmeyen giderlerini belgelemek amaçlamaktadır.

Nedenler arasında en önemlisi, belgelerin düzenleyicilerine önemli bir gelir kaynağı yaratması görülmektedir²⁰⁰. Burada düzenleyici, düzenlemiş olduğu sahte belgeleri, kullanıcılarına belli bir komisyon geliri karşılığında satmaktadır. Uygulamada sahte belge düzenleyicisi -naylon faturacılar- olarak adlandırılan kişilerin %1 ile %10 arasında komisyon karşılığı satış yaptığı belirlenmiştir²⁰¹. Düzenleyicilerin, belgelerin bastırılması ve maliyeti dışında herhangi bir giderleri bulunmadığı için oldukça yüksek tutarlarda gelir elde ettikleri görülmektedir²⁰².

Kişileri sahte belge düzenleme yoluna iten bir diğer önemli neden ise vergiyi doğuran faaliyeti, vergi idaresinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek veya daha az vergi ödemektir²⁰³. Bu bağlamda gerçeğe aykırılık olgusu sahtecilikte amaç değil bir araç konumundadır²⁰⁴.

Uygulamada az da olsa sahte belgenin akrabalık, eş, dost ya da hatır ilişkisine dayanarak düzenlendiğine de rastlanmaktadır²⁰⁵.

Son olarak bir diğer neden olarak karaparanın aklanması için sahte belge düzenleme gösterilebilir. Bu durumda kişiler yasak yollardan elde ettikleri kazançlarını yasal göstermek için belge düzenleyebilmektedirler²⁰⁶.

Bkz. Ö. Tosun (1962). *Hileli Vergi Suçları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, s. 9-17; Şeker, 1994, a.g.k., s. 12-16.

¹⁹⁹"Hayali ihracat; yurt dışına gerçek mal göndermeyip, taş, toprak, hurda veya düşük değerli şeyler gönderip vergi iadesi almaya yönelik uydurma ihracat yapma düzenbazlığı" E. Yılmaz (2005). *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin, s. 264.

²⁰⁰Kızılot ve Kızılot, a.g.k., s. 53.

²⁰¹Cengiz, 2014, a.g.k., s. 212. Danıştay sahte fatura düzenleme karşılığı elde edilen gelirinin vergilendirilmesinde, fatura tutarı üzerinden %2 komisyon geliri hesaplanması gerektiği belirtmiştir. Bkz. Danıştay 4. Daire, 26.12.1989, E. 1988/5040, K. 1989/4407. DVDDK, T. 26.11.1999, E. 1999/158, K. 1999/509.

²⁰²Kızılot ve Kızılot, a.g.k., s. 53.

²⁰³Çavuş, 2016, a.g.k., s. 138.

²⁰⁴"...Haksız kazanç sağlamak veya az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek suretiyle vergi kaçırmak için işlenen fiillerden biri de sahte belge düzenlemek veya kullanmaktır. Vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verilmesindeki oranı yüksekliğini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eylemleri için Vergi Usul Kanununda özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur. Vergi belgelerindeki sahtecinin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise, gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan iadesi veya indirimden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır." YCGK, 11.7.2014 Tarih, E. 2012/11-1512, K. 2014/366.

²⁰⁵İ. Polat (2004). *Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. s. 38.

Sahte belge düzenlemek isteyen kişiler, birbirinden farklı biçimleri tercih edebilmektedirler. Bu konuda daha önce denenmemiş, akla gelmeyen yeni yöntemler de geliştirebilirler. Yargılamalarda ve vergi incelemelerinde sıklıkla rastlanan biçimler ise gerçek ticari faaliyetini sonlandırmış veya vergi mükellefiyetini terk etmiş olanların belge düzenlemeye devam etmesi, başka bir mükellefin belgelerinin taklit edilmesi, gerçekte olmayan şahıslar adına belge düzenlenmesi, gerçek olmayan bir satış-alış için belge düzenlenmesi, belgenin aslı ile örneğini farklı bedellerle düzenlenmesi, gerçek miktar veya emtiadan farklı belge düzenlenmesi ve son olarak özel giderlerin işletmeye yansıtılmasıdır²⁰⁷.

Gerçek faaliyetini sonlandırmış mükelleflerin bazıları bu hususu vergi idaresine bildirmemekte, sahip olduğu belgeleri iade etmemekte ve mükellefiyetleri devam ettiği için belge düzenlemeye de devam etmektedirler²⁰⁸. Vergi mükellefiyetini terk etmiş mükellefler ise sahte belge düzenleme amacıyla vergi mükellefiyeti tesis ettirmiş ve kullanacağı belgeleri temin ettikten sonra faaliyetini bildirim yapmaksızın terk etmiş kişilerdirler²⁰⁹. Bunların yanında sahte belge düzenlemek isteyen kişiler, bazı güvenilir firmaların belgelerini taklit ederek bastırma yoluna da gidebilirler. Bu belgeler genellikle, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan matbaalarca bastırılmakta, belgedeki matbaa bilgileri kısmında gerçek belgedeki matbaa bilgileri yer almaktadır²¹⁰. Uygulamada bu durum emtia alışlarını belgesiz olarak gerçekleştiren, yurt dışından kaçak olarak mal getiren veya emtia satışlarını kayıt dışı bırakmak isteyenlerce, hali hazırda bastırılmış olan yasal belgeleri farklı veya aynı seri/sıra numaraları ile başka, bir matbaada bastırarak veya çoğalttırılarak, kendilerinden emtia alan müşteriye verme şeklinde gerçekleşmektedir²¹¹. Gerçekte olmayan şahıslar adına belge düzenlenmesi durumunda ise belge üzerindeki isim, adres, vergi dairesi, numarası vb. bilgiler hayali

²⁰⁶Polat, 2004, a.g.k., s. 35 vd. 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasını Önlenmesine Dair Kanununun 2/b fıkrasına göre; "karaparanın elde edenlerce meşruiyet kazandırılması amacıyla değerlendirilmesi, bu yolla elde edildiği bilinen karaparanın başkalarınca iktisap edilmesi, bulundurulması elde edenlerce veya başkaları tarafından kullanılması, kaynak veya niteliğinin veya zilyet ya da malikinin değiştirilmesi, gizlenmesi veya sınır ötesi harekete tabi tutulması veya bu hareketin gizlenmesi, belirtilen bu suçların hukuki sonuçlarından failin kaçmasına yardım etmek amacıyla kaynağının ve yerinin değiştirilmesi veya transfer yoluyla aklanması veya karaparanın tespitini engellemeye yönelik fiiller karapara aklama suçunu oluşturur."

²⁰⁷Cengiz, 2014, a.g.k., s. 214 vd.; Polat, 2004, a.g.k., s.62 vd.

²⁰⁸Polat, 2004, a.g.k., s. 64.

²⁰⁹Cengiz, 2014, a.g.k., s. 215.

²¹⁰Polat, 2004, a.g.k., s. 65.

²¹¹Polat, 2004, a.g.k., s. 65.

olmakta ve bu yolla düzenlenen sahte belgeler karşıt incelemelerinde kolaylıkla fark edilmektedir²¹².

Gerçek bir mal satışı yapan mükellef tarafından düzenlenen belgenin alıcı yerine bir başkası adına düzenlenmesi de sahte belge düzenleme suçunu oluşturmaktadır²¹³. Bu yöntem ile bazı mükellefler kayıtdışı emtia veya hizmet satışlarını diğer mükelleflerin adına belge düzenleyerek belgelendirmeye çalışmaktadırlar²¹⁴. Mükellefler belgesiz alımlarını belgelendirebilmek için başka mükelleflere ait belgeleri de kullanabilirler. Bu durumda da belgeyi düzenleyen, sahte belge düzenleme suçunu işlemiş olmaktadır²¹⁵. Son olarak gerçek miktardan/emtiadan/tutardan farklı belge düzenlenmesi de belgeyi yanıltıcı ya da sahte yapmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. SAHTE BELGE DÜZENLEME FİİLİ İLE İŞLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA FAİL

3.1. Vergi Ceza Hukukunda Sorumluluk

Vergilendirme ilişkisinden doğan yükümlülükler, maddi anlamda belli bir miktar paranın ödenmesini ifade eden vergi borcu ve vergilendirme sürecinde ortaya çıkan

²¹²Cengiz , a.g.k., s. 214.

²¹³Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 106.

²¹⁴Cengiz, a.g.k., s. 217. "213 sayılı Kanunun 359. maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile vergi kaçakçılığı suçunda vergi ziyat suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı, gerçek mal satışı karşılığında düzenlenmesi gereken faturanın alıcı yerine yerine bir başkası adına yasal şekline uygun olarak düzenlenmesiyle suçun tamamlanacağı; somut olayda sanığın özel gider indiriminden faydalanmasını sağlamak için suça konu sahte faturaları düzenleyip aralarında ticari ilişki olmayan kamu görevlilerine verdiğinin anlaşılması karşısında 213 sayılı Yasanın 359/b-1. maddesindeki sahte fatura düzenlemek suçunun tüm unsurlarıyla oluştuğu gözetilmeden..." Yargıtay 11. CD. 28.2.2012 Tarih E. 2010/2879, K. 2012/2403.

²¹⁵Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 106. "belgesiz yapılan alımların bir başka mükellefe ait fatura ile belgelendirilmesi halinde faturayı düzenleyen ile alan arasında gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olduğunun kabulü gerektiği, somut olayda; sanık tarafından kullanılan faturaların 3.12.1999 tarihinde bastırılıp matbaadan teslim alınmasına rağmen eski tarihli olması, faturayı düzenleyen şirketin işçi çalıştırmadığının belirlenmesi, yapılan yoklamalarda faal bulunmadığının saptanması, sanık tarafından ödeme yapıldığına ilişkin çek, banka dekontu gibi ticari teamüle uygun bir belge sunulmaması karşısında yüklenen suçtan mahkumiyeti gerekirken..." Yargıtay 11. CD. 17.7.2007 Tarih, E. 2007/4568, K. 2007/5114. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 529.

"faturasız alımın, başka mükellefe ait fatura ile belgelendirilmesi halinde, sahte olduğunun kabulü gerekir. Sanığın temsilcisi olduğu şirket hakkında düzenlenen raporda, sahte fatura ticari için kurulan paravan şirketlerden temin ettiği sahte faturaları kullanıldığının belirtilmesi, faturalardaki emtianın alındığına ve bedellerinin ödendiğine ilişkin belgenin ibraz edilmemesi karşısında, soyut "elden ödeme" savunmasına ve bilirkişi kurulunun isabetsiz raporuna itibar edilemez." Yargıtay 11. CD. 15.6.2004 Tarih, E. 2003/5854, K. 2004/5276.

şekli ödevlerdir²¹⁶. Bu doğrultuda, vergi hukuku ilişkisinin bir tarafını devlet diğer tarafını ise *mükellef*, *vergi sorumlusu* ya da *ceza muhatabı* olarak adlandırılan vergi borcunu veya cezasını ödemenin dışında şekli ve usule ilişkin ödevleri olan kişiler oluşturmaktadır²¹⁷. Önceki bölümlerde belirttiğimiz gibi kanun koyucu vergi ilişkisini düzenleyen hükümlere aykırılıkları niteliğine ve ağırlığına göre kabahat veya suç olarak düzenlemiştir. Genel olarak vergi borcu ilişkisine aykırı davranılmasına uygulanacak yaptırım, ziyayı uğratılan verginin maktu miktarda para olarak ödenmesidir. Bunlar kanunda vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri olarak düzenlenmiştir. Ancak kanun koyucu vergi ilişkisinden doğmakla birlikte, vergi ilişkisi boyutunu aşan ve kamu düzenini ağır bir şekilde ihlal eden ve suç sayılan fiilleri ise vergi suçları olarak düzenlemiştir. Karşılığında ise hürriyeti bağlayıcı ceza ve/veya adli para cezası öngörmüştür.

Vergi kabahatleri ve vergi suçlarının kimler tarafından işlenebileceği, ceza ve yaptırımlara kimlerin muhatap alınacağı hususu sorumluluk bahsini oluşturmaktadır. Vergi ceza hukukunda kimlerin ceza sorumlusu/fail olabileceği vergi kabahatleri ve vergi suçları bakımından ayrı ayrı ele alınmalıdır²¹⁸. Çünkü cezai sorumluluk, genelde vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren mükellefe ait olsa da VUK' dan doğan vergi sorumluluğu ile her zaman örtüşmemektedir²¹⁹. Ancak bu konuya geçmeden önce vergi hukukunda ceza sorumlusu ile ilgili olabilecek bazı kavramların açıklanmasında yarar vardır. Bunlar ehliyet, mükellefiyet, sorumluluk ve temsildir.

3.1.1. Vergi Ceza Hukukunda Ehliyet, Mükellefiyet, Sorumluluk ve Temsil

Ehliyet, kişilerin belirli ödevleri yapmak veya haklardan yararlanabilmek için gerekli olan olumlu ya da olumsuz şartları ifade eder²²⁰. Kişiler bu şartları taşıdığı anda haklara ve borçlara ehil olacaktır. Ehliyet konusu medeni hukuk içerisinde hak ve fiil ehliyeti olarak düzenlenmekte olup, vergi ehliyeti de buradaki hak ehliyeti ile bağdaştırılmıştır.

²¹⁶M. Öncel, A. Kumrulu, N. Çağan (2010). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan, s. 71; Y. Karakoç (2016). *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin, s. 132.

²¹⁷Karakoç, 2016, a.g.k., s. 132.

²¹⁸Karakoç, 2016, a.g.k., s. 133.

²¹⁹Ok ve Gündel, 2002, a.g.k., s. 36-37.

²²⁰Çomaklı, 2008, a.g.k., s. 136.

Hak ehliyeti kişilerin haklara ve borçlara sahip olabilme iktidarındır²²¹ ve kazanılması gerçek kişilerde ceninin "*sağ doğmak*" koşuluyla ana rahmine düşmesi ile gerçekleşir. Tüzel kişiler ise ilgili kanunlarına göre kuruldukları andan itibaren kişilik kazanır ve hak ehliyetine sahip olurlar. Tüzel kişiler hak ehliyetinin kazanılması ile birlikte hak edinebilme ve borç altına girebilme yeteneğine sahip olup, bu konuda gerçek kişiler ile eşit seviyededirler²²².

Fiil ehliyeti ise kişinin, kendi fiilleriyle hak ve borçlar kurabilmesi, bunlara son verebilmesi ya da yeni hukuki durumlar yaratabilmesidir²²³. Fiil ehliyetine kişiler hak ehliyetindeki gibi doğuştan sahip olmazlar. Ancak kanunda belirtilen şartları taşıyanların fiil ehliyeti vardır. Bu şartlar; ayırt etme gücü (temyiz kudreti), erginlik (rüşd) ve kısıtlı olmamadır. Tüzel kişiler açısından da fiil ehliyeti, gerçek kişilerdeki gibi, kişinin kendi fiilleriyle hak sahibi olabilmesi ve borç altına girebilmesidir²²⁴. Tüzel kişiler ise fiil ehliyetini kanuna ve ana statülerine göre zorunlu organlarını oluşturdukları anda kazanmaktadır²²⁵. Zorunlu organlar; her tüzel kişi tipinde bulunması kanundan ötürü zorunlu ve gerekli olan organlardır²²⁶.

Vergi hukukunda ehliyet bahsedildiği gibi medeni hukuktaki hak ehliyeti üzerine temellendirilmiştir. Diğer bir deyişle medeni hukuktaki "*sağ doğmak şartıyla kişinin ana rahmine düşmesiyle başlayan haklara ve borçlara ehil olma*" vergi hukukundaki ehliyetin esasını oluşturmaktadır²²⁷. Dolayısıyla vergi ehliyeti, mükellef ya da vergi sorumlusu olabilme, diğer bir deyişle vergi borcu ilişkisinin borçlu tarafını oluşturabilme ehliyetidir²²⁸. Vergi ehliyete sahip olabilmek için medeni hukukun fiil ehliyeti için aradığı şartlar aranmamaktadır. Çünkü vergi hukukunda ehliyetinin temelini ödeme gücü oluşturmakta²²⁹ ve yükümlülük ve sorumluluk için vergiyi doğuran olayla iradi veya gayri iradi bir ilişkinin kurulması yeterli görülmektedir²³⁰.

Ehliyet konusunda belirtilmesi gereken bir diğer önemli husus, kanunların yasaklamış olduğu fiillerin vergi ehliyetini kaldırmamasıdır (VUK 9/2). Dolayısıyla

²²¹J. Akipek, T. Akıntürk (2007). *Kişiler Hukuku*. İstanbul: Beta. C: I. s. 269; M. Dural, T. Ögüz (2013). *Türk Özel Hukuku- Kişiler Hukuku*. İstanbul: Filiz. C: II, s. 39.

²²²Dural ve Ögüz, 2013, a.g.k., s. 241

²²³Dural ve Ögüz, 2013, a.g.k., s. 47; Akipek ve Akıntürk, 2007, a.g.k., s. 282.

²²⁴Dural ve Ögüz, 2013, a.g.k., s. 249; Akipek ve Akıntürk, 2007, a.g.k., s. 548.

²²⁵Dural ve Ögüz, 2013, a.g.k., s. 249.

²²⁶Akipek ve Akıntürk, 2007, a.g.k., s. 550.

²²⁷Çomaklı, 2008, a.g.k., s. 137.

²²⁸S. Kaneti (1989). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz, s. 96; Karakoç, 2016, a.g.k., s. 134.

²²⁹Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, a.g.k., s. 96.

²³⁰Çomaklı, 2008, a.g.k., s. 138.

medeni hukukta fiil ehliyeti bulunmayan tam ehliyetsizlerin yapmış oldukları ticari işlemler her ne kadar özel hukuk açısından butlan davasına konu edilebilse de, vergi hukuku açısından vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilmekte ve hükümsüz olduğu ileri sürülememektedir²³¹. Bir başka deyişle, medeni hukuk bakımından hakları kullanma ehliyetinin olup olmaması vergiyi doğuran olay ve dolayısıyla vergi yükümlülüğü açısından önem taşımamaktadır²³².

Mükellef, bir işi özenli bir şekilde yapmak, yükümlü olmak, mükellefiyet ise yükümlülük demektir²³³. Vergi hukukunda ise vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden kişi mükelleftir²³⁴. Bir diğer tanıma göre şahsında vergiyi doğuran olayın gerçekleşen kişi mükellef olarak adlandırılır. Bu kişi gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilmektedir. Gerçek kişi tarafından gerçekleştirilen vergi mükellefiyetinin şekli ve maddi ödevleri, tüzel kişilerde kanuni organlar tarafından yerine getirilir²³⁵. Örneğin bir anonim şirketin vergisel ödevleri kanuni temsilci sıfatını taşıyan yönetim kurulu tarafından yerine getirilecektir. Son olarak vergi mükellefi; kanuni mükellef ve aracı mükellef olarak ikiye de ayrılabilir. Kanuni mükellef, vergi kanunlarında yasa koyucunun mükellef olarak tanımladığı, adına vergi borcu düşen kişiyken, aracı mükellef, kanuni mükellef durumunda bulunan kişinin ödemiş olduğu bir vergiyi başkasına aktarması sonucu karşılaşılan durumdur²³⁶.

²³¹Çomaklı, 2008, a.g.k., s. 139.

²³²Karakoç, 2016, a.g.k., s. 134.

²³³TDK Büyük Türkçe Sözlük

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b4234e88c8843.33497574 (Erişim Tarihi: 22.04.2018) Benzer bir başka tanıma göre ise de "*mükellef, bir şeyi yapmaya, ödemeye, vergi vermeğe zorunlu, mecbur olan, külfet üstlenmiş kimse, ödevli, yükümlü; mükellefiyet, yüküm, mecburiyet, yükümlülük, külfet, yapmaktan kaçınılamayan iş veya bir işi yapmaktan kaçınılamaması hali, sorumluluk, eda borcu, hukuksal işlemler ve ilişkilerde tarafların birbirine, taraflardan birinin diğerine yüklediği görev, şart*" anlamlarına gelir. Bkz. Yelbaşı, 2014, a.g.k., s. 434.

²³⁴Mükellef ve vergi sorumlusu VUK'un 8 inci maddesinde düzenlenmiştir.

"Madde 8 – Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.

Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.

(Ek: 24/6/1994-4008/1 md.; Değişik: 25/5/1995-4108/1 md.) Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

²³⁵Çomaklı, 2008, a.g.k., s. 118.

²³⁶A. Akdoğan (2013). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi, s. 154.

Vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olay doğrudan kendi kişiliğinde gerçekleşmeyen üçüncü kişidir. Yoğun ticari hayatın içerisinde mükellef vergisel ödevlerini her zaman kendisi yerine getiremeyebilir. Bu sebeple ilgili vergisel ödevler başkası tarafından da gerçekleştirilebilir. Vergi sorumlusu VUK da "*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi idaresine karşı muhatap olan kişi*" olarak tanımlanmıştır. VUK' un 11 inci maddesinde de sorumluluğunun kapsamı belirlenmiştir. "*Yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar*". Mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım ile tüzel kişilerin yönetici ve temsilcileri vergi sorumlusu olabilmektedir²³⁷. Aynı zamanda kanunda da belli kişileri vergi sorumlusu gösterebilir.

Vergi sorumluluğu ve vergi sorumlusu²³⁸; başkasının vergi yükümlülüğünden ve borcundan dolayı sorumlu olma, mükellefe rücu etme hakkı, ödediği vergi borcu nedeniyle malvarlığında azalmanın olmaması, vergi aslından değil, ceza ve faizlerinden sorumlu olma... gibi özelliklere sahiptir. Vergi sorumlusunun, dava açma, vergi hatalarının düzeltilmesi, takas isteme, vergi cezalarında indirim, pişmanlık ve ıslahtan yararlanma, uzlaşma talep etme, zamanaşımı gibi hakları da vardır²³⁹. Ayrıca vergi sorumluluğuna ilişkin mükellef ile yapılan sözleşmeler vergi idaresini bağlamamaktadır²⁴⁰.

Temsil; Türk hukukunda 6098 sayılı TBK' da düzenlenmiştir. Kural olarak her hukuki işlem, hukuki işlemi gerçekleştiren kişinin hukuk alanında doğar ancak bazı durumlarda hukuki işlem temsilci adı verilen bir başka kişi tarafından da yapılabilir²⁴¹. Bir başka deyişle temsil; kişinin, hüküm ve sonuçları başka bir kişinin hukuk alanında doğmak üzere o kişinin ad ve hesabına hukuki işlemler yapma yetkisidir²⁴². Ancak

²³⁷Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 10.

²³⁸Çomaklı, 2008, a.g.k., s. 120; Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 10.

²³⁹A. Nas (2010). *Vergi Sorumlusunun Hakları*. Bahçeşehir Üniversitesi Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi. S: 69-70. s. 91.

²⁴⁰Vergi hukukunda mükelleflerce vergiden kaçınmak için özel hukuk sözleşmelerinin yapıldığı görülmektedir. Uygulamada bu sözleşmelere peçeleme denilmektedir. "*Vergi hukukunda; vergi yükümlülükleri ve sorumlularının özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını kötüye kullanmak suretiyle vergi kaçırma amacı gütmeleri halinde bu amaca yönelik sözleşmelere peçeleme sözleşmesi ya da peçeleme işlemi adı verilmektedir.*" Bkz. Y. Atar (2004). *Vergi Hukuku*. Konya: Mimoza, s. 42.

²⁴¹F. Eren (2013). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Yetkin, s. 424.

²⁴²Eren, 2013, a.g.k., s. 424.

temsil yetkisinin üçüncü bir kişiye verilmiş olması hakkın devri anlamına gelmemekte ve temsil kişiye sonsuz bir yetki sağlamamaktadır²⁴³.

Temsil kendi içinde çeşitli gruplara ayrılabilir. Bunlardan biri de kanuni temsil ve iradi temsil ayrımıdır. Kanuna dayanan temsil yetkisine kanuni temsil, bu yetkiye sahip kişiye kanuni temsilci, iradeye dayanan temsil yetkisine iradi temsil, bu yetkiye sahip kişiye ise iradi temsilci denir. İradi temsilin kaynağını hukuki işlem oluşturmaktadır. TBK' a göre de temsil olunan temsil yetkisini her zaman sınırlandırabilir veya geri alabilir. Temsil olunan, bu hakkından da önceden feragat edememektedir (TBK m.42). Kanuni temsil ise temsil olunanın iradesine değil, bir kanun hükmüne dayanan temsil türüdür. Kanuni temsil doğrudan doğruya bir kanun hükmünden doğabileceği gibi, kaynağını kanun hükmünden alarak resmi bir makamın, özellikle mahkemenin kararından da doğabilir²⁴⁴. Örneğin, velayet kendiliğinden, kayımlık ise mahkeme kararından doğmaktadır. İşte medeni hak ve borçlarını kullanma ehliyeti olmayanlar veya kısıtlı olanlar ile tüzel kişiler için kanun tarafından belirlenmiş bu kişilere kanuni temsilci denir. Kanuni temsilci fiil ehliyetine sahip gerçek kişidir. Kanuna göre tüzel kişiler ve sınırlı ehliyetliler kanuni temsilci olamazlar. Kanuni temsilcinin yetkisinin sınırları kanunla belirlenmiştir. Bu yetkilerin kötüye kullanılması, aşılması hususları da ayrıca kanunda belirtilmiştir. Gerçekte bu yetki, temsilci için yasal bir yükümlülüktür²⁴⁵.

Vergi hukukunda ise hem kanuni temsil hem de iradi temsil yer alır. Vergisel ödevlerinin yerine getirilmesi için mükellefler, hukuki bir işlemle iradi temsilciye yetki verebilir. Bunun yanı sıra vergi kanunları ve diğer kanunlar medeni haklarını kullanma ehliyeti olmayanlar veya kısıtlı olanlar ile tüzel kişiler için kanuni temsilci öngörmüştür²⁴⁶. Örneğin, anonim şirketinin kanuni temsilcisi yönetim yetkisine haiz

²⁴³"Temsil, ancak hukuki işlemlerin yapılmasında söz konusu olmaktadır (TBK m. 40 vd) Maddi fiillerde temsil ilişkisine başvurulamaz. İşletme, ikametgah kurma, bulmuş eşya vs. gibi maddi fiillerde durum böyledir. Kişiye sıkı sıkıya bağlı haklarda da temsil uygulanmaz. Nişanlanma, evlenme, tanıma, evlat edinme ve vasiyetnamede temsil caiz değildir." Bkz. Eren, 2013, a.g.k., s. 425.

²⁴⁴Eren, 2013, a.g.k., s. 431.

²⁴⁵T. Candan (2006). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 7.

²⁴⁶İlgili hüküm VUK'un 10. maddesinde kanuni temsilcinin ödevi başlığı altında düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre;

"Madde 10 – Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. (Değişik: 3/12/1988-3505/2 md.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı

kişi veya kişilerdir. Bu sebeple vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesinde sorumlu tutulacak olan da bu kişilerdir. Vergi hukukunda belirtildiği üzere, vergi mükellefi veya sorumlusu olmak için kanuni ehliyet ve gerçek kişi olmak şart değildir. Bu durumlarda vergisel yükümlülükler açısından kanuni temsilcinin varlığı ayrıca önem taşımaktadır.

Son olarak mükellef veya vergi sorumlusu ile diğer bir vergi yükümlülerinin vergi kanunlarına aykırı sayılan fiilleri sebebiyle cezalandırılabilmesi için ceza ehliyetine de sahip olmaları gereklidir²⁴⁷. Bu sebeple ceza ehliyeti, kişinin hukuka aykırı olarak gerçekleştirmiş olduğu eyleminin cezalandırılabilmesi olarak da tanımlanmaktadır. Gerek idari nitelikli vergi kabahatlerini gerekse adli nitelikli vergi suçlarını işleyen kişilerin cezalandırılabilmeleri ceza ehliyetlerinin varlığına bağlıdır. Cezalandırılmada da iradilik esastır. Bu sebeple iradi olarak gerçekleşmeyen hareketlerinden dolayı kişi cezalandırılmayacaktır. İradi hareketin aynı zamanda kusuru da içerisinde barındırması gerekmektedir²⁴⁸.

Ceza hukukunda, fail olma ile ceza sorumluluğu arasında paralellik vardır. Diğer bir deyişle suç oluşturan eylemi gerçekleştirenin cezai sorumluluğu esastır. Bu husus aynı zamanda "*ceza sorumluluğunun şahsiliği*" ilkesidir. Dolayısıyla ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi, cezayı gerektiren fiili işleyen cezanın muhatabı/sorumlusu olmasını gerektirmektedir²⁴⁹. Ancak bu husus vergi kabahatleri açısından farklılıklar göstermektedir. Bu sebeple vergi kabahatlerinde ve vergi suçlarında sorumluluk ayrı ayrı incelenmelidir.

3.1.2. Vergi Kabahatlerinde Sorumluluk

Vergi kabahatlerini vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri oluşturmaktadır. Kanuna göre vergi ödevine ilişkin kurallara aykırı fiillerden kabahat niteliğindeki kişilerden sorumlu olanlar, bu fiilleri işleyenlerdir. Ancak ceza muhataplığı gerçek ve tüzel kişiler açısından bazı özellikler göstermektedir.

alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz."

²⁴⁷Y. Karakoç (2010). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin, s. 135.

²⁴⁸Karakoç, 2016, a.g.k., s. 136.

²⁴⁹Karakoç, 2016, a.g.k., s. 136.

Gerçek kişiler açısından; gerçek kişinin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olması nezdinde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve buna bağlı sonuçlar kendi üzerinde doğacaktır. Ancak bu kişilerin işleriyle ilgili kendileri adına hareket etmek üzere yetkilerini devrettikleri bağımlı çalışanların (genel müdür, ticari vekil, tacir yardımcıları...) işlemiş oldukları kabahatlerden dolayı da temsil edilen gerçek kişi hakkında idari yaptırım uygulanması mümkündür²⁵⁰. Bu husus VUK' un 8/3 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Hükme göre vergi kanunlarındaki haller hariç, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel mukaveleler vergi dairesini bağlamamaktadır. Bir başka deyişle VUK ve diğer kanunlardan doğan vergi borcu ile sair vergi yükümlülükleri yönünden vergi idaresinin muhatabı sözlü veya yazılı olarak yetkili kılınan vekil değil, asil olacaktır²⁵¹. KK' da yer alan düzenlemeler de bu yöndedir. Kanun koyucu burada vergi kaybına neden olan temsilci olsa bile vergiyi ve cezayı en kolay yoldan tahsil etmek amacındadır²⁵².

Gerçek kişilerin vergi kabahatlerinden sorumlulukları hakkında diğer bir özellik gösteren husus ise vergi mükellefinin tam ehliyetli olmadığı hallerdir. VUK' un 9/1' e göre bu kişiler vergi mükellefi ya da sorumlusu olabilmektedirler. Ancak bu kişilerin kendilerine düşen ödevleri (örneğin belge düzenlemek, kullanmak, muhafaza ve ibraz etmek...) kanuni temsilcileri yerine getirir. Ancak kanuni temsilciler tarafından işlenen kabahatlerin cezasından tam ehliyetli olmayanlar sorumlu tutulamayacaklardır. Bu durumda vergi borcu, vergi mükellefi olana tarh edilecek ancak vergi kabahatinden dolayı ceza kanuni temsilcisi konumunda bulunan veli, vasi veya kayyım kesilecektir²⁵³. Bir başka deyişle küçük ve kısıtlılar, adlarına hareket eden veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmayacak ve bu hallerde cezanın muhatabı veli, vasi veya kayyım olacaktır.

Muhasebeci ve mali müşavirlerinde vergi kabahatlerinden dolayı sorumlulukları söz konusu olabilir. VUK' un mükerrer 227 nci maddesine göre "*beyanname imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyanname veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların*

²⁵⁰Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 63; Karakoç, 2016, a.g.k., s. 137.

²⁵¹Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 202.

²⁵²Çomaklı, 2008, a.g.k., s. 194.

²⁵³VUK bu hususu 332 nci maddesinde hüküm altına almıştır.

Küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller:

Madde 332 – *Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyım tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.*

dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyayına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar." Bu husus 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Gerçek kişilerin vergi kabahatlerinden sorumlulukları bahsinde son olarak tüzel kişiliği olmayan teşekküller önem arz etmektedir. VUK' un 10 uncu maddesine göre bunlara düşen ödevleri kanuni temsilcileri yerine getirecektir. Tüzel kişiliği olmayan bu teşekkülleri idare edenler ise kanuni temsilci konumundadır.

Tüzel kişiler açısından; tüzel kişiler vergi mükellefiyetine ilişkin ödevlerini ilgili organları tarafından yerine getirmektedir. Bu ödevlerin yerine getirilmesinde vergi kabahati işlenecek olur ise tüzel kişi doğrudan ceza muhatabı olacaktır. Bu husus VUK' un 333 üncü maddesinde *"tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir"* olarak hüküm altına alınmıştır. Tüzel kişi temsilcisinin bu yetkileri bir başkasına devretmesi tüzel kişinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz²⁵⁴. Ancak vergi cezaları tüzel kişinin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamaz ise bu cezalar kanuni ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin mal varlıklarından alınır²⁵⁵ (VUK m. 333 ve m. 10). Dolayısıyla tüzel kişilerde kanuni temsilcinin vergi kabahatlerinden sorumluluğu, küçük ve kısıtlılarından aksine ikincil niteliktedir. Ayrıca, tüzel kişinin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olması temsilcilerin daha önceki dönemlere ilişkin sorumluluklarını ortadan kaldırmayacak ve her temsilci kendi yönetim zamanı ile ilgili olarak, vergi ödevlerine aykırılığın sonuçlarından sorumlu tutulacaktır. Kanun koyucu, vergi ve buna bağlı alacakların tasfiye sebebiyle tahsil edilememe riskini ortadan kaldırmak amacıyla bu düzenlemeyi yapmıştır.

3.1.3. Vergi Suçlarında Sorumluluk

²⁵⁴Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 65.

²⁵⁵Vergi cezaları bir amme alacağı niteliği taşıdığı için Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun (AATUHK) 35. maddesinde özel bir düzenleme yoluna gidilmiştir. Bu hükme göre; Kanuni temsilciye gidebilmek bakımından tüzel kişiliğin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememe yanında tahsil edilemeyeceği anlaşılan alacaklar bakımından doğrudan kanuni temsilciye gidilebilecektir. Dolayısıyla AATUHK'da kanuni temsilcinin sorumluluğu kusursuz ve objektif sorumluluk ilkesine dayandığı söylenebilir. Bkz. Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 66.

Vergi suçlarında ceza sorumluluğu, ceza hukukundaki sorumluluktan farklı bir özellik göstermemektedir. Bu suçların faili, vergi kanunlarında suç olarak tanımlanan fiilleri işleyen kişilerdir. Vergi suçu olarak düzenlenmiş fiilleri vergi kabahatlerin aksine sadece gerçek kişiler işleyebilmektedir. Ancak vergi ilişkisinden doğan ve ağır ihlal oluşturan bu suçlar, tüzel kişilik bünyesindeki gerçek kişiler tarafından da işlenebilmektedir. Suçu bizzat gerçek kişi mükellef işleyecek olursa, fail kendisi olacak, kendisi hakkında cezaya hükmolunacaktır. Ancak gerçek kişi mükellef işletmesinin idaresini başka kişiye de devretmiş ise bu durumda kendisi, vergi suçundan sorumlu tutulamayacaktır. Başka bir deyişle, suçun faili, mükellef ya da vergi sorumlusunun çalışanı, yakını ya da vekil veya temsilci olabilmektedir²⁵⁶. Bu kişilere vergi mükellefi olan işletme sahibinin iştirak etmesi halinde birlikte faillik durumu söz konusu olacaktır.

Belirtildiği gibi vergi suçlarının faili ancak gerçek kişiler olabilmektedir. Ancak tüzel kişiliği bulunan mükelleflerin suç işlemeleri halinde hukuki bir varlık olarak tüzel kişinin yargılanması ve cezalandırılması yoluna gidilemeyecektir²⁵⁷. VUK'un 333 üncü maddesinin son fıkrası "*bu Kanunun 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur*" şeklinde değiştirilmiştir. Bu düzenleme ile de tüzel kişiler bünyesi altında işlenen vergi suçlarında ancak suçun faili ceza muhatabı olacaktır. Diğer bir deyişle failin belirlenebilmesi için tüzel kişilik perdesi aralanmalı, suçu işlemiş olan gerçek kişiye ulaşılmalıdır.

Vergi suçlarından sorumluluk bahsinde pişmanlık ve iştirak için genel kanun olan TCK uygulanmaktadır ancak kanun koyucu bu suçlardan kaçakçılık suçu için ayrıca uygulanması gereken pişmanlık ve iştirak müessesesi getirmiştir. VUK 359 uncu maddesin dördüncü fıkrasında "*371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz*" demek suretiyle pişmanlık hükmü²⁵⁸ düzenlenmiştir. Pişmanlık müesseselerini hem kabahatten

²⁵⁶Karakoç, 2016, a.g.k., s. 146.

²⁵⁷Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 359.

²⁵⁸VUK'un 371 inci maddesi pişmanlık ve ıslahı düzenlemektedir.

Pişmanlık ve ıslah:

Madde 371 – (Değişik: 23/1/2008-5728/281 md.)

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

dolayı kesilecek olan para cezasını hem de suçtan dolayı verilecek hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanmasını ortadan kaldırır. Bu sebeple kaçakçılık suçunun yargılmasını yapan ceza mahkemesi, pişmanlık hükümlerini uygulayabileceği hallerde, VUK' un 359/4 gereğince sanığa ceza vermeyip beraati yoluna gidecek, cumhuriyet savcılığı ise kamu davasını açmayıp takipsizlik kararı verecektir²⁵⁹. Böylelikle vergi alacağının kısa yoldan tahsili için suçlulara, suç oluşturan hareketlerinden dönme imkanı sağlanmıştır²⁶⁰.

VUK' un 360 ıncı cezadan indirim başlıklı maddesinde " 359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir" hükmü düzenlenmektedir. Bu hüküm ile kaçakçılık suçuna iştirak hususunda TCK' a atıf yapılmış, menfaat gözetilmemesi halinde de kendine has cezadan indirim konusu düzenlenmiştir. Ceza mahkemesi iştirak halini tespit ettikten sonra iştirak edenin bu suçun işlenmesinde menfaatinin bulunup bulunmadığına karar verecek, menfaatinin olmadığına karar verirse de cezasını yarı oranda indirecek, menfaatinin olduğuna karar verecek ise de o fiile mahsus ceza ile cezalandıracaktır²⁶¹.

Vergi suçları arasında da en çok işlenen kaçakçılık suçudur. Hatta vergi suçu denilince akla kaçakçılık gelmektedir. Kaçakçılık suçu daha öncede belirtildiği üzere seçimlik hareketli bir suç olup, kanunda birden fazla elverişli fiil tanımlaması yapılmıştır. Biz çalışmamızda kaçakçılık fiillerinden sadece biri olan sahte belge düzenleme fiilinde sorumluluk/fail kısmını ele aldık. Bu sebeple bu konuda yapılmış

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

²⁵⁹Çavuş, 2016, a.g.k., s. 257.

²⁶⁰Çavuş, 2016, a.g.k., s. 51-52.

²⁶¹Çavuş, 2016, a.g.k., s. 193.

olan açıklamalar genel olarak bütün vergi kaçakçılığı suçu fillerindeki sorumluluk hususuna paralellik gösterecektir.

3.2. Sahte Belge Düzenleme Suçunda Fail

3.2.1. Gerçek Kişilerde Fail

Kaçakçılık suçunun hareketlerinden biri olan sahte belge düzenleme suçu her suç tipi gibi sadece gerçek kişiler tarafından işlenebilmektedir. Gerçek kişilerde failinin tespiti, tüzel kişi adı altında işlenmesine nazaran daha kolay olmakla birlikte bazı özellikli durumlar da içermektedir. Sahte belge düzenleme fiili ile işlenen kaçakçılık suçunda failin belirlenmesinde akla ilk olarak vergi mükellefi, vergi sorumlusu ya da kanuni temsilci gelmektedir. Ancak bu suçun faili her zaman bu kişiler olmayabilir.

VUK' un 333/3 üncü fıkrasında kaçakçılık suçunun failinin "*suçu işleyen*" olduğu belirtilmiştir. Hükümden anlaşılacağı üzere suçu işleyen kişinin mükellef, vergi sorumlusu veya kanuni temsilci olması gerekmemektedir. Bu husus ceza hukukundaki cezaların şahsiliği ilkesiyle de bağdaşmaktadır. Burada önemli olan suç fiilini işleyen kişi veya kişilerin ortaya çıkarılması ve cezaların şahsiliği ilkesine uygun olarak cezanın suçu işleyen kişiye verilmesinin sağlanmasıdır²⁶².

VUK' un sorumluluk ve cezalandırma ile ilgili bölümünde hüküm bulunmayan hallerde TCK' nın genel hükümleri uygulanacaktır. Bu sebeple bir kısım gerçek kişiler ile tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların vergi idaresine karşı sorumluluk ve sorumsuzluk hallerine ilişkin VUK hükümleri ceza davalarında yanlış yorumlanabilmektedir²⁶³. Bu sebeple hangi kişilerin fail/ceza sorumlusu olabileceği ihtimal dahilinde tek tek incelenmelidir.

3.2.1.1. Vekilin ve Çalışanların Failliği

Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu her zaman üçüncü bir kişiyi yetkilendirerek ona bazı vergisel ödevler yükleyebilir. Ancak vergi dairesine karşı vergi

²⁶²Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 355. "*VUK vergi suçlarında belli ve sınırlı bir fail tipi yaratmaktan özellikle kaçınarak herkesin fail olabileceği bir tip oluşturma gayesindedir. Bu sebeple, tüzel kişiliği olmayan ortaklıklarda da failin sadece idare edilenler ve varsa temsilciler olması sınırlı bir biçimde belirtilmesi hem VUK' un 333 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası ve 359 uncu maddesinin ruhuna aykırı olacak hem de VUK' un cezai sorumlulukla ilgisi olmayan 10 uncu maddesi hükmünün amacı dışında yorumlanarak uygulanmasına sebep olacaktır. Bu doğrultuda, tüzel kişiliği olmayan ortaklıklarda cezai sorumluluk aynı tüzel kişiliğe sahip ortaklardaki gibi şekillenmelidir.*" Bkz. Özcan, 2015, a.g.k., s. 131.

²⁶³Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 202.

kanunlarından doğan borç ve yükümlülükler açısından mükellef veya vergi sorumlusu muhataptır²⁶⁴. Bu husus idari nitelikli kabahatler açısından geçerlidir. Daha önce de belirtildiği üzere, kaçakçılık suçları için suçu işleyen kişi ya da kişiler cezalandırılacaktır. Suçun işlenmesinde her hangi bir iştirakı bulunmayan kişiler vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olsalar bile cezalandırılmayacaklardır.

Fiiliyatta, birçok işletme sahibi; hastalık, yurtdışında olma, askerlik, cezaevinde bulunma, işlerinin takibi için şehir dışında bulunma gibi değişik sebeplerle işlerinin başında olmayabilir²⁶⁵. Bu sebeple kişi ticari işlerindeki yetkisini, iradi temsil yoluyla vekil, müdür gibi kişilere devredebilir. Bu kişiler hukuki işlemleriyle temsil olunanı hak sahibi yapabilir veya borç altına sokabilir. İşte bu hukuki işlemler neticesinde bir suç işlenmiş olursa temsil olunan mükellef bu suçtan cezaların şahsiliği ilkesinin de bir gereği olarak sorumlu tutulamaz²⁶⁶. Diğer bir deyişle mükellef, vergiyi doğuran olaya yönelik faaliyetlerini kendisi değil, vekil veya müdürü aracılığıyla yürütüyorsa suç fiilleri dolayısıyla sorumluluk vekile veya müdüre ait olacaktır²⁶⁷.

Sahte belge düzenleme fiili açısından mükellef, belge düzenleme yetkisini işyeri içinden veya dışından üçüncü bir kişiye devretmiş ve o kişi de sahte olarak belge düzenlemiş ise burada da mükellef suçtan sorumlu tutulmayacaktır. Ancak dikkat edilmesi gereken husus vekaletnamenin noterde düzenlenen özel vekaletname olması ve suça konu faaliyetleri kapsayacak nitelikleri (örneğin, suçun konusu sahte belge

²⁶⁴Bu husus VUK' un 8 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında " vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairesini bağlamaz." olarak düzenlenmiştir. Bu hüküm doğrultusunda mükellefin vergi ile ilgili ödevleri ve yükümlülükleri konusunda vekil ataması vergi idaresini bağlamamaktadır.

²⁶⁵Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 357.

²⁶⁶YCGK bu durumu vermiş olduğu bir kararında vurgulamıştır;

"ülke dışında olan, hasta olması veya askerlik görevini yapması nedeniyle işinin başında bulunmayan işletme sahibi, vergi borçlusudur. Ancak talimat vererek suçun işlenmesine katıldığı ispatlanmadığı takdirde, vergi sorumlusu olması nedeniyle yokluğunda ve kendisinden habersiz olarak ticari işletmede işlenen... suçlardan cezalandırılmaz."

Çoğunluğun görüşüne katılmayan kurul üyelerine göre ise;

"Vergi Usul Yasasının 8/3. maddesi gereğince mükellefiyet ve vergi sorumluluğu devredilemez. Özel sözleşmeler Vergi Dairesini bağlamayacağından, işlenen suçlardan dolayı işletmenin vergi mükellefi sorumlu tutulacaktır. 3100 Sayılı Yasanın mükerrer 8. maddesine göre, failin mükellef olması zorunludur. Mükellef dışındakiler cezalandırılmazlar. Ana kanun olan Vergi Usul Yasasının 8/3. maddesine aykırı olarak vekaletname ile sorumluluk devredilemeyeceğinden vekaletname ilke ticari işletmeyi yönetenlerin cezai sorumluluklarına gidilemez. Aksi hal, iş yerinde bulunma zorunluluğu olmayan fakat gerekli önlemleri almadığı için sorumlu olan mükellefleri..., verdikleri vekaletname nedeniyle cezadan kurtulmalarına yol açacaktır. Bu nedenle mükellefiyetin devrini öngören, sanığın işyeri sahibinin vekili sıfatıyla çalışmasını sağlayan vekaletnamenin varlığını araştırmaya gerek yoktur. Sanığın vergi mükellefi olup olmadığının araştırılması yeterlidir". YCGK 25.11.1991 Tarih 228/326. Bkz. Ok ve Gündel, 2002, a.g.k., s. 53-56.

²⁶⁷Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 356.

düzenlemek ise, vekaletnamede vekilin, işyerine ait her türlü işi yapma veya fatura, irsaliye düzenleme, kabul etme vb. yetkilerinin bulunması) taşımasıdır²⁶⁸.

İşyerinin idaresi vekaletname ile değişik zamanlarda değişik kişilere bırakılmış da olabilir. Bu durumda her vekil, kendi dönemindeki eylem ve işlerden sorumlu tutulacaktır²⁶⁹. Vekilin sorumluluğun süresi, vekaletnamede belirtilen süredir. Bu sürenin dolmasıyla sorumlulukta sona ermektedir. Ancak mükellef bu süreye bağlı kalmaksızın her zaman vekaletnameyi genel hükümler çerçevesinde de sonlandırabilir.

Bir diğer husus ise vergi mükellefi olmasına rağmen iş yeri faaliyetlerini yürütmeyen eş ve çocukların durumudur. Eş ve çocuklardan biri vergi mükellefi olmasına rağmen işyerinin faaliyetini diğer eş veya çocuklardan biri yönetiyorsa, bu durumda vergi dairesine karşı sorumluluk, vergi mükellefi olan kimsede olmasına rağmen cezai sorumluluk, işyerini idare eden, suça konu fiili işleyen kişidedir²⁷⁰.

Vergi mükellefi işlerini gerçekleştirirken vekil veya müdürlerden başka yardımcı personelden de yararlanılabilir. Bu kişilerinin sahte belge düzenleme fiilini işlemeleri de olasılık dahilindedir. Ancak genel kural iş yerinde çalışanların, işverenin emir ve talimatlarına uygun olarak hareket etmesidir²⁷¹. Uygulamada sıklıkla personel

²⁶⁸A. Gündel (2003). *Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu*. Ankara: Yaklaşım, s. 22. Kızılot ve Kızılot, 2009, a.g.k., s. 516. "...savunmalarda sözü edilen, sanık M.O.' nun diğer sanığa verdiği vekaletnamenin onaylı bir örneği dosyaya getirilip incelenerek; vergiyle ilgili işlemlerin takip ve icrasını da kapsayıp kapsamadığı tespit edilip, sonucuna göre cezai sorumluluğunun tayini gerektiğinin düşünülmemesi, yasaya aykırıdır." Yargıtay 11. CD. 4.6.2001 Tarih 4810/6128. Bkz. Yiğit, 2004, a.g.k., s. 78.

²⁶⁹Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 203. "... Sanık M.A.' nin eşi S.' nin vekili sıfatıyla işyerini kendisinin çalışmakta olduğunu savunmasına göre vergi mükelleflerin kim olduğu kesin olarak tesbiti, varsa vekaletname aslı veya onaylı örneği getirilerek suç tarihinden önceye ait olup olmadığı ve içeriği de incelenerek Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 25.11.1991 gün ve 228-325 sayılı içtihadı da nazara alınarak hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik soruşturma yazılı biçimde hüküm tesis, yasaya aykırıdır." Yargıtay 9. CD. 15.10.1993 Tarih 2746-4129. Bkz. Yiğit, 2004, a.g.k., s. 78.

²⁷⁰Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 204. "... yasal olarak şirket müdürü eşi olmasına rağmen şirketin her türlü işlerini şirket müdürü olan eşinin tarafına verdiği vekaletname ile yürüttüğünü ifade etmesi karşısında, gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından, işyerini kimin işlettiğinin ve suça konu faturalardaki yazı ve imzaların araştırılması..." Yargıtay 11. CD. 1.4.2009 Tarih, E. 2009/88, K. 2009/7106.

".. Mükellef sanığın işlerinin idaresini vekaletname ile eşine devrettiğinden yüklenen suçtan cezai sorumluluğunun olmadığı gerekçe gösterilerek mahkemece kabul ve taktir kılınmış olduğundan müdahil vekilinin vekaletnamenin vergi dairesinin bağlamayacağına yönelen ve yerinde görülmeyen temyiz itirazlarının reddiyle..." Yargıtay 11. CD. 9.10.2001 Tarih, 8261-9185. Bkz. Yiğit, 2004, a.g.k., s. 77.

²⁷¹Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 204. Yargıtay'ın bu konudaki emsal teşkil eden kararları; "Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden piramidin en üst noktasında kanuni temsilci yer alır, diğerleri emir ve talimatı uygulayıcılar. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri attırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığı fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. İstisnai de olsa, emir ve

tarafından kaçakçılık oluşturan fiillerin emir ve talimat dışında işlendiği mükellef, vergi sorumlusu ya da kanuni temsilciler tarafından savunulmaktadır. Burada kanuni temsilcinin sorumluluktan kurtulması için; personelin, yazılı kurallara, emir ve talimatlara kendiliğinden aykırı davranıldığıının delillerle ortaya konulması gerekir²⁷². Çünkü yardımcı personelin suçun işlenmesinde doğrudan bir çıkarı bulunmamaktadır. Suç fiili işletme sahibinin emir ve talimatlarıyla gerçekleştirilmiş ise suç birden fazla kişi tarafından işlenmiş olacağından VUK ve TCK' nın iştirak hükümlerine göre değerlendirme yapılacaktır²⁷³. Ancak değişik amaçlarla (kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak) personel tarafından da bu suçun işlenebileceği unutulmamalıdır²⁷⁴. Bu durumlarda fiili gerçekleştiren personel cezalandırılacaktır.

Son olarak üzerinde durulması gereken bir diğer husus ise meslek mensuplarının sahte belge düzenleme suçunu işleyebilmesidir. Kanun koyucu kaçakçılık suçunun hukuki konusunu "*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen*" ifadesiyle belirlemiştir. Dolayısıyla kaçakçılık suçunun fiilleri mükellef veya sorumlu dışında meslek mensupları tarafından da işlenmesi mümkündür. Ancak meslek mensubunun bu suçu işlediğine ya da iştirak ettiğine karar verilebilmesi için belge düzenleme ticaretiyle doğrudan ilişkisi olduğu ve bu olayda maddi menfaat sağladığı hususunun somut olarak

talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkün değildir; bu halde personeli sorumlu tutmak gerekir.

Kanuni temsilcilerin sorumluluktan kurtulması için; personelin, yazılı kurallara, kararlara, emir ve talimatlara kendiliğinden aykırı davrandığının deliller ile ortaya konulması gerekir. Zira fiilin meydana getirdiği belgeyi kullanan kendisi, yararlanan yine kendisi tüzel kişidir. Örneğin sahte veya yanıltıcı faturanın kullanılması sırasında, bu niteliğin anlaşılması ya da anlaşılır olmasına rağmen vergi dairesinde kullanılması, fiilin işlenmesine izin ve onay verildiğini göstermiş olduğundan kanuni temsilci sorumluluktan kurtulamaz. Ama her durumda; kanuni temsilcilerin, personelin fiillerini işlediği sırada bilmediği, işlendikten sonra da bilmeyerek kullandığı savunma ve olgusunun geçerliliği; tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmesi yapıp sonuca varılmalıdır. Böylece isabetli ve adil sonuç elde edilir; cezaların şahsiliği ilkesine de uygunluk sağlanır.

Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin ceza sorumluluğu kabul edilemez." Yargıtay 11. C.D., 27.9.2001 Tarih, E. 2001/5007, K. 2001/8710. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 506- 444.

²⁷²Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 204.

²⁷³Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 356.

²⁷⁴Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 205.

belirlenmesi gerekmektedir²⁷⁵. Yalnızca şirket muhasebeciliğinin yapılması suça iştirak anlamına gelmemektedir.

3.2.1.2. Küçük ve Kısıtlıların Failliği

Velayet veya vesayet altında bulunan küçük ve kısıtlılar daha önce de belirttiğimiz gibi vergi kanunlarına göre vergi mükellefi olabilmektedirler. Çünkü vergi mükellefiyeti için kanuni ehliyet şartları aranmamaktadır. Fakat vergi mükellefi olsalar da kendi işlemleriyle ilgili yükümlülükler kanuni temsilcileri tarafından kendileri adına gerçekleştirilir (VUK m.10). Kanuni temsilci ise veli, vasi veya kayyımdır ve medeni kanun hükümlerine göre belirlenir. VUK' un 332 nci maddesinde "*velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresini kayyıma devretmiş olanların veli, vasi veya kayyımlarının vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmayacakları*" düzenlenmiştir. Bu durumda cezanın muhatabı küçük ve kısıtlılar değil, onların kanuni temsilcileri olacaktır²⁷⁶. Ancak bu husus vergi suçları içinde geçerli olmasına rağmen bazı durumlarda uygulanması mümkün değildir. Örneğin suç teşkil eden fiil küçük veya kısıtlı tarafından işlenmiş ise, fiili işleyen kişinin de cezai ehliyeti var ise bu durumda suçu işleyen küçük veya kısıtlı cezalandırılacaktır. Bu durumda kanuni temsilci küçük veya kısıtlının suç oluşturan fiilinden sorumlu tutulamayacaktır. Diğer bir deyişle velayet veya vesayet altında bulunanlar kendi fiilleriyle işlemiş oldukları kaçakçılık suçunda fail olabilmektedir. Cezaların şahsiliği ilkesi de bunu gerektirmektedir. Ancak küçük veya kısıtlı suçun kanuni tanımındaki

²⁷⁵Danıştay 3. D., 11.3.1993 Tarih, E.1991/1405, K.1993/1162. Bkz. Çomaklı, 2009, a.g.k., s. 661. Yargıtay bir kararında serbest mali müşavirin sahte belge düzenleme suçuna iştirakını değerlendirmişti. "*Serbest muhasebeci olan sanık R.C. hakkında 2008 takvim yılında, muhasebecilik hizmeti verdiği ...Ltd Şti. yetkilisinin, sahte fatura düzenlemek suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında sanığın sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp iştirakin niteliği tartışılmadan ve VUK'nun 360. maddesine göre suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hüküm tesisi*" Yargıtay 19. CD. 21.10.2015 Tarih, E. 2015/8755, K. 2015/5932. Aynı şekilde bir diğer kararında Yargıtay "*...yalnızca şirketin muhasebeciliğini yapmanın suça iştirak etmek anlamına gelmeyeceği de gözetilerek R.C.'un suça iştirakinin tartışılmasından sonra sanıkların hukuki durumlarının değerlendirilmesi yerine eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması...*" Yargıtay 11. CD. 25.9.2014 Tarih, E. 2014/12950, K. 2014/15695. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 507-510.

²⁷⁶"*Suç tarihinde velayet altında bulunan sanığın 213 sayılı Yasanın 10 ve 332. maddelerine göre vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamayacağı gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması... Kanuna aykırı ve sanığın temyiz itirazları bu itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan hükmün bu sebepten dolayı sonuçta istem gibi bozulmasına, oybirliği ile karar verildi.*" Yargıtay 9. CD. 31.3.1993 Tarih, E. 1993/59, K. 1993/1601.

unsurları bilmiyorsa bu durumda kasten hareket etmiş sayılmayacak ve suç oluşmamış olduğundan ceza hukuku açısından kendisine sorumluluk yüklenemeyecektir²⁷⁷.

3.2.1.3. Mirasçıların Failliği

Mükellefin ölümü halinde mirasçılarının bazı vergisel sorumlulukları vardır. Bunlardan ilki mükellefin ölümünü vergi dairesine bildirmektir. Bu sorumluluk mirası reddetmemiş mirasçılardır. Mirasçılarının bir diğer sorumluluğu VUK'un 12 nci maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre *"ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçıya geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar"*.

Mirasçılarının vergi suçlarından sorumlulukları ise ölenin sağlığında iştirak etmişler ise söz konusu olabilir²⁷⁸. Diğer bir deyişle suç ve cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca mirasçılar, murisin sağlığında işlemiş olduğu fiillerden dolayı cezai yönden sorumlu tutulamazlar. Ancak mirasçılar tarafından defter, kayıt ve belgeleri tahrip etme veya gizleme veya yok etme, belge suretlerinde sahtecilik yapma, sahte veya yanıltıcı olduklarını bildiği belgeleri kullanma fiilleri işlendiğinde mirasçılarının failliği gündeme gelmektedir²⁷⁹. Uygulamada mirasçılarının sahte belge düzenlemeden çok sahte belge kullanma veya defter ve belgeleri gizleme fiilleri ile kaçakçılık suçunu işledikleri görülmektedir²⁸⁰.

3.2.1.4. Tasfiye Memurunun Failliği

²⁷⁷Donay, 2008, a.g.e., s. 97.

²⁷⁸Kızılot ve Kızılot, 2009, a.g.k., s. 517; Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 357; Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 207.

²⁷⁹"213 sayılı Yasanın "mirasçılarının sorumluluğu" başlıklı 12. maddesinde; ölüm halinde mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve mahsup mirasçılarının geçer hükmüne yer verilmişse de, Maliye yetkililerince ibrazı istenilen 1989 yılı kanuni defter ve belgelerin muris-mükelleften mirasçılarının intikal ettiği kanatlanmadan, ayrıca aynı yasanın 14/2. maddesi uyarınca defter ve belgelerin ibrazı için verilecek sürenin 15 günden az olamayacağı gözetilmeden yazılı şekilde sanığın sorumluluğu cihetine gidilmesi yasaya aykırıdır." Yargıtay 9. CD. 26.11.1996 Tarih, 2585/7070. Bkz. Yigit, 2004, a.g.k., s. 83. Sahte belge düzene

²⁸⁰Örneğin miras bırakan mükellefin sağlığında defterlere kaydedilmiş olan bir belgenin sahteliği konusunda, beyannamenin verileceği sırada bilgi sahibi olan bir mirasçı, bu belgeyi o yıl vereceği beyannamede kullanmaktan imtina etmez ise, sahte belge kullanma suretiyle işlenen fiilden dolayı cezalandırılacağı gibi, sonradan kendisine tevdi edilen defter ve belgeleri vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz etmediğinde de defter ve belgeleri gizleme suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçundan sorumlu olacaktır. Bkz. O. Özcan, 2015, a.g.k., s. 125.

Tasfiye, sona erme sebebinin ortaya çıkması ile başlayan ve şirketin ticaret sicilinden terkin edilerek tüzel kişiliğin ortadan kalkması ile sona eren bir süreçtir. Bu süreçte tasfiye görevlileri tarafından tüzel kişinin alacakları tahsil edilip, tüm malvarlığı paraya çevrilip ve borçları da ödendikten sonra geriye kalan net malvarlığı pay sahiplerine dağıtılır²⁸¹. Tasfiyenin başlaması ile kanuni temsilcinin görevi sona erer ve tasfiyenin bitimine kadar sorumluluk tasfiye memurundadır. Tasfiye memurunun seçim ve atanması şirket türüne göre TTK' nın ilgili hükümlerinde düzenlenmiştir.

Tasfiyede, tasfiye memurunun sorumluluğunun başlamasıyla, tahakkuk etmiş vergiler ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergilerin ödenmesinden tasfiye memuru sorumlu olacaktır (AATUHK Md. 33). Dolayısıyla, tasfiye halindeki tüzel kişinin kaçakçılık suçu oluşturacak eylemlerinden tasfiye memuru sorumlu tutulacaktır²⁸². Bu sebeple öncelikle tasfiye memurunun sorumluluğunun başlangıç ve bitiş tarihi belirlenmelidir. Tasfiye öncesi dönemdeki tüzel kişinin faaliyetlerinden tasfiye memuru sorumlu tutulamaz²⁸³. Bu dönemler kanuni temsilcinin sorumluluğundadır.

3.2.1.5. Adi Ortaklıkta Ortakların Failliği

TBK' nin 620. maddesine göre "*adi ortaklık sözleşmesi iki veya daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir*". Adi ortaklık, kişi topluluğu ve tüzel kişiliği olmayan oluşumdur. Adi ortaklık TBK' nin 620-645 inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ortaklığın kurulması herhangi bir şekil şartına bağlı kılınmamıştır ve sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa tüm ortakların payları birbirine eşit olmak zorundadır. Bu sebeple yönetim ve temsil hakkı sözleşme veya kararla yalnızca bir veya birden çok ortağa ya da üçüncü bir kişiye

²⁸¹S. Karahan (1998). *Anonim Şirketlerde Tasfiye*. Konya: Mimoza, 107 vd.

²⁸²"... sanığın sorumlu müdürü olduğu şirketin tasfiyene karar verilip, tasfiye memuru atandığına dair dosyaya ibraz edilen deliller karşısında, tasfiye ile ilgili işlemlere ne zaman başlandığı, defter ve belgelerin tasfiye memuruna verilip verilmediği, faturaların düzenlendiği tarihlerde sanığın şirketi temsil yetkisi ve sorumluluğu bulunup- bulunmadığı ve gerektiğinde fatura üzerinde inceleme yapılarak kim tarafından düzenlendiği araştırılmadan..." Yargıtay 11. CD. 16.10.2001 Tarih, 8955-9479. Bkz. Yiğit, 2004, a.g.k., s. 101

²⁸³"...Şirketin tasfiyesi sonrasında 1995-1996-1997 yıllarına ait defterlerin sanığa iade edildiği imzanın havi 12.7.1999 tarihli tutanakta anlaşıp itirazı istenen 1994 yılına ait defter ve belgelerin sanık tarafından muhafaza sorumluluğu devam etmesine, sanıkla vergi dairesi arasında uzlaşma sağlanmadığı sanık vekilin temyiz dilekçesinde açıklanmasına ve CGK' nun 22.5.2001 gün ve 99/104 sayılı kararına göre tebliğnamedeki bu konulara ilişkin bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir". Yargıtay 11. CD. 24.5.2001 Tarih, 4386-5498. Bkz. Yiğit, 2004, a.g.k., s. 102.

bırakılmamışsa bütün ortaklara aittir. Dolayısıyla ortaklık adına yapılan fiiller için her ortağın cezai sorumluluğu bulunur²⁸⁴.

Adi ortaklıkta kararlar oy birliğiyle alınmaktadır (TBK m. 624). Bu durumda suç teşkil eden fiili icra etme kararının oy birliğiyle alındığı bu sebeple bütün ortakların sorumlu olduğu düşünülebilir. Ancak ortaklar arasında iş bölümü yapılarak yönetme yetkisi ortaklardan birine veya birkaçına bırakılmış da olabilir. Bu durumda yönetimi yüklenen, suçun ayrıntılarını bilen ve suçun oluşmasında rolü bulunan ortak veya ortaklar fail olacaktır²⁸⁵. Yargıtay dava dairesinin de içtihatları bu yöndedir²⁸⁶. Adi ortaklıkta, ortaklığın tüm işlerinden birlikte sorumlu oldukları tespit edildiğinde suç fiili fikir ve eylem birliği içinde işlenmiş sayılacaktır²⁸⁷. Bu durumda ortakların her biri suçun failidir. Ayrıca belirtilmelidir ki, adi ortaklıkta da işlerin idaresi için bir vekil tayin edilebilir, bu durumda cezai sorumluluğu, cezaların şahsiliği ilkesine uygun olması koşuluyla vekile aittir.

Adi ortaklıkta bir diğer önemli nokta ise herhangi bir ortaklığın, kanunla düzenlenmiş ayırt edici niteliklerini taşımadığı takdirde adi ortaklık hükümlerine tabi sayılması hususudur. Bu durumda kurulmak istenen şirket, henüz ticaret siciline tescil edilip tüzel kişilik kazanmamış, ancak bir süre vergi mükellefi olarak faaliyet göstermiş

²⁸⁴ Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 357.

²⁸⁵ Taştan, 2014, a.g.k., s. 9. "Adi ortaklık şeklinde işletilen ... Fabrikası'nı birlikte çalıştırdıklarını, kendisinin de satış işleri yaptığını söyleyen sanığın vekili marifetiyle son celse yaptığı savunması karşısında, adi ortaklığın idari işlerinden kimin sorumlu olduğu araştırılıp, ortaklığı idare ettiği belirtilen R.A. hakkında aynı tutanaklar nedeniyle açıklığı belirtilen davaya ait dosya getirilip, kesinleşip kesinleşmediği de incelendikten sonra adi ortaklığın tüm işlerinden birlikte sorumlu olduklarının tespiti halinde her bir ortağın müstakil ceza sorumluluğu göz önünde bulundurularak sanığın hukuki durumunun tayini gerekirken, eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi, yasaya aykırıdır." Yargıtay 9. CD. 26.10.1990 Tarih E. 1990/2636, K. 1990/3461.

"... diğer sanık O.G., C. Savcılığı ifadesinde adi ortaklık şeklinde işletilen akaryakıt istasyonunun sevk ve idaresinden kendisinin sorumlu olduğunu belirtmesi karşısında bu beyanı doğrulayan sanık A. G' nin suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilci niteliğinde olmadığı gözetilmeden beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi, yasaya aykırıdır." Yargıtay 9. CD. 30.3.1994 Tarih E. 1994/696, K. 1994/1618.

²⁸⁶ "ceza sorumluluğunun belirlenmesi yönünden, adi ortaklığın yönetiminde sanıklar arasında işbölümü olup olmadığı suçun oluşumundaki rol ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırların araştırılarak sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun tespiti gerekir." Bkz. Taştan, 2014, a.g.k., s. 9. Örneğin adi bir ortaklığın üç temsilcisinden biri idareden biri teknik işlerden biri ise alış ve satıştan sorumlu ise burada vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren alış ve satıştan sorumlu temsilciyi sorumlu tutmak yasanın ve cezaların şahsiliğinin amacına uygun düşmektedir. Yargıtay 11. CD. 4.10.2001 Tarih 2001/8652-9034. Bkz. Ok ve Gündel, 2002, a.g.k., s. 43.

²⁸⁷ Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 358. G. Ürel (2015). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Seçkin, s. 860.

ise adi ortaklık olarak kabul edilerek ortakların durumu buna göre değerlendirilmelidir²⁸⁸.

3.2.2. Tüzel Kişilerin Faaliyeti Kapsamında İşlenen Sahte Belge Düzenleme Suçunda Fail

Tüzel kişi; ortak bir amacın etrafında birleşmiş şahısların meydana getirdiği topluluklar ile belirli bir amaca tahsis edilmiş mal topluluklarından oluşan bağımsız ayrı kişidir²⁸⁹. Tüzel kişileri hukukumuzda ticaret şirketleri, kooperatif, dernek, vakıf, sendika gibi topluluklar oluşturmaktadır. Bu kişilerin iradeleri organları aracılığıyla açıklanmakta ve bu organlarını gerçek kişiler oluşturmaktadır²⁹⁰. Organlarını oluşturan gerçek kişiler tarafından sahte belge düzenleme fiili işlendiğinde, dış dünyada bu suçu tüzel kişi işlemiş gibi görülmektedir. Oysaki TCK sistemine göre yalnızca gerçek kişiler fail olabilmektedir. Bu durumda cezalandırılacak olan tüzel kişilikte suçu işleyen gerçek kişidir. Bu husus daha önce belirtildiği gibi, VUK' un tüzel kişilerin sorumluluğunu düzenleyen 333 üncü maddesi de, kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde cezanın "*fiili işleyenler*" hakkında uygulanacağı olarak düzenlenmiştir. Kanun fiili işleyenlerin fail olacağını belirtirken, organ sorumluluğundan uzaklaşmış ve temsilciliğe dayanan gerçek kişi sorumluluğunu kabul etmiştir²⁹¹.

Tüzel kişilerde, gerçek kişi temsilciye ulaşmak için öncelikle "*yönetim yetkisi*" ve "*temsil yetkisi*" hususlarının belirlenmesi gerekir. Yönetim yetkisi ortaklığın iç ilişkisini ilgilendiren kararların alınmasına yönelik ortaklık içi yetkiyi, temsil yetkisi ise ortaklığın dışa yönelik olarak üçüncü kişilerle ilişkilerini kapsamaktadır²⁹². Temsil yetkisi yönetim yetkisi aynı kişide birleşebileceği gibi üçüncü bir kişiye de devredilebilir²⁹³. Bu sebeple tüzel kişilerin ilgili kanunlarına göre yönetim ve temsil yetkisine sahip organların ya da kişilerin belirlenmesi önem arz etmektedir.

Tüzel kişilik çatısı altında işlenen sahte belge düzenleme gibi kaçakçılık suçunda da cezalandırılacak olan suçun ayrıntısını bilen ve suçun oluşumunda rolü olan, suç işleme kastı ile hareket eden kişidir. Bu kişinin tespitinde öncelikle kanuni temsilci akla

²⁸⁸Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 209.

²⁸⁹M. K. Oğuzman, N. Barlas (2012). *Medeni Hukuk*. İstanbul: Vedat, s. 55.

²⁹⁰Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 358.

²⁹¹Taştan, 2014, a.g.k., s. 10.

²⁹²Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 358; Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 222.

²⁹³Ok ve Gündel, 2002, a.g.k., s. 43; Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 358.

gelmektedir. Çünkü tüzel kişiler, işlerini kanuni temsilciler aracılığıyla yürütmekte, işletmelerinin faaliyetlerini devam ettirmektedir. Bu durumda suçun sorumlusunu belirlemek için öncelikle kanuni temsilciye ulaşılmalıdır. Tüzel kişi tek bir kişi tarafından temsil ediliyorsa kanuni temsilcisi de odur. Ancak temsile yetkili organı birden fazla kişi oluşturuyor ise işlenen suçlardan kimin sorumlu tutulacağı belirlenmesi gerekmektedir²⁹⁴. Bu durumda tüzel kişilik perdesi kaldırılarak temsilci durumundaki gerçek kişiler tespit edilmeli ve daha sonra, her bir temsilcinin suçun meydana gelmesindeki rolü, etkisi, ağırlığı belirlenmelidir²⁹⁵. Birden fazla temsilci suç işlem ve fikir birliği içinde işleyecek olursa bu durumda fail, cezaların şahsiliği ilkesi ve temsil yetkisindeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcidir²⁹⁶. Bu hususta temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için suç tarihinin, temsil yetkisi süresi içinde olması gerektiğine dikkat edilmelidir. Bu

²⁹⁴Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 360.

²⁹⁵Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 360; Taştan, 2014, a.g.k., s. 12.

²⁹⁶"...tüzel kişiliğin birden fazla temsilci ve sorumlunun bulunduğu hallerde, cezaların şahsiliği ilkesi gereği varsa aralarında iş bölümü araştırılıp her bir sanığın suçu işlediğine dair deliller tartışılıp gösterilmelidir." YCGK 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı kararı. Bkz. Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 360. Benzer diğer Yargıtay kararları için Bkz. Yargıtay 11. CD. 7.3.2012 tarih 2011/12899 E., 2012/2992 K. Aynı doğrultuda Yargıtay 21. CD. 9.11.2016 Tarih E. 2016/6064, K. 2016/6731; Yargıtay 19. CD. 3.2.2016 Tarih E. 2015/17536, K. 2016/1131. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 527 vd.

Vergi suçlarının ticaret şirketlerinde işlenmesi bahsinde bazı yazarlar kurul suçlarının gündeme gelebileceğini tartışmış ancak ceza hukuku alanında sorumluluğun şahsiliği ilkesinden vazgeçilemeyeceğini belirtmiştir. Bkz. Çomaklı, a.g.k., s. 161 vd. "özellikle ticari şirketlerin organ veya memurları tarafından işlenen suçların mahsus suç olduktan başka, çok kere bir kurul tarafından işlendikleri esasına dayanmaktadır. Kurul kaide olarak yönetim kurulu varsa müdürler veya denetçiler kuruludur. Buradan hareketle şirket adına işlenen suçların bir kurul suçu oldukları ve suç teşkil eden fiili işleme kararının artık bir ferdi nitelik arz etmeyip, bir kurul kararı mahiyetini kazandığı ve bu bakımdan kurula katılmamış, istifa etmiş ve hatta kurul kararına karşı çıkmış üyelerin ceza sorumluluklarını ayrıca incelemek gerekmektedir.

Kurul suçları ile çok failli suçlar arasında fark vardır; çok failli suçlarda birden fazla kişiler bir veya daha çok suçları işlemek için bir araya gelirler. Halbuki kurul suçları, esasen kanun veya ana sözleşme gereğince, hukuka uygun kararlar alınmak ve tasarruflarda bulunmak maksadıyla oluşturulmuş kurullara katılmış olan kişilerin, kanun ya da sözleşmenin kendilerine yüklediği görevlerin ifasında suç işlemeleri halinde söz konusu olurlar. Buna göre, bir kurul suçu söz konusu olduğunda, kurul kararına sadece karşı çıkmanın ceza sorumluluğundan kurtulmak için yeterli olmayıp, bunun için muhalif üyelerin muhalefetini karar defterine yazdırmasının ve denetçilere yazı ile bildirmesi gerekmektedir. Aynı zamanda ceza hakiminin kurula katılmayan üyenin katılmama sebebini incelemesi ve makbul bir mazeretle iştirak etmediğine kanaat getirmesi halinde katılmayan üyeyi cezalandırmayacağı ileri sürülmekte ve böylece müteselsil sorumluluktan kurtulma halleri ceza hukuku alanında da yol verilmektedir.

Bu görüşe karşı olarak kurul suçu diye bir suç türü yaratılmayacağı ve bu sebeple bir kimsenin kendi iradesi ile meydana gelmesine sebebiyet vermediği bir suçtan cezaen sorumlu tutulamayacağı ileri süren görüşe göre bu suçlarda faillerin birden fazla olması suçun bir unsurudur. Bu sebeple çok failli suçlarda iştirak kaideleri prensip itibarıyla uygulanmaz. Halbuki şirketlerde dahi, bir ticari suçun tek kişi tarafından işlenmesi mümkündür. Kurul kararının bütün katılanların müteselsil hukuki sorumluluğa yol açacak bir birlik manzarası göstermesi ve bu sorumluluktan kurtulmak için bazı şartlara riayet zorunluluğunun benimsenmesi aynı esasların ceza sorumluluğu için de kabulüne sebep olamaz.

Bu iki görüşten ikincisinin Türk Ceza hukukunda kabul edildiğini ve vergi suçları açısından da dikkate alındığı söylenebilir."

nedenle kanuni temsilcinin belirlenmesinde ilgili mevzuat hükümlerine göre araştırma yapılmalı, gerektiğinde ticaret sicil müdürlükleri, dernekler, vakıflar müdürlüğü vb. yerlerden bilgi istenmeli, görev ve yetki dağılımının yapıp yapılmadığı tespit edilmelidir²⁹⁷.

Bu sebeple tüzel kişiliğe sahip kişi ve mal toplulukları ile ticaret şirketlerinin ilgili kanunlarına göre faillik durumları sorumluluk ve temsil kapsamında incelenmelidir.

3.2.2.1. Kollektif Şirketlerde Faillik

Kollektif şirket TTK' nın 211 inci maddesinde "*ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklarına karşı sınırlanmamış olan şahıs şirketi*" olarak tanımlanmıştır. Kollektif şirkette, ortakların tamamı şirketi ayrı ayrı yönetme hakkına ve görevine sahiptir. Fakat, şirket sözleşmesiyle ya da ortakların çoğunluğunun kararıyla yönetim yetkisi ortaklardan birine, birkaçına veya tamamına verilebilmektedir (TTK m. 218). Dolayısıyla şirketin yönetimi ve temsili ayrı ayrı ortaklara bırakılabileceği gibi, teknik işler bir ortağa, alış-satış işleri bir başka ortağa devredilebilecektir.

Kollektif şirket çatısı altında işlenen kaçakçılık suçunda cezai sorumluluğun kime ait olduğunun belirlenmesinde temsil ve yönetim yetkisine kimlerin haiz olduğunun tespiti öncelikle yapılmalıdır. Temsile yetkili olanların kim ya da kimler olduğu belirlenirken temsildeki ağırlık, sınır ve bölüşüm araştırılarak suç ile suçlu işleyen arasındaki illiyet bağı bulunup bulunmadığı gözetilerek bir değerlendirme yapılmalıdır²⁹⁸.

3.2.2.2. Komandit Şirketlerde Faillik

Komandit şirket; "*bir ticaret unvanı altında ticari işletme işletmek amacı kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu*

²⁹⁷Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 362; Taştan, 2014, a.g.k., s. 11.

²⁹⁸Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 364. Aynı yönde "*...sanıklar arasındaki ortaklığın, kollektif şirket şeklinde olması karşısında şirket mukavelesi veya ortakların ekseriyeti veya umumi heyet kararı ile şirketin idare ve temsiline ya da kimlere ait olduğu tespit edildikten sonra sanıkların hukuki durumlarının tayin ve takdiri gerekirken...*" Yargıtay 9. CD. 18.4.1990 Tarih 903/1655. Bkz. Yiğit, 2004, a.g.k. s. 91.

*sınırlandırılmamış, diğer ortak veya ortakların sorumluluğu ise belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan tüzel kişiliğe sahip ticaret ortaklığı" olarak tanımlanmaktadır*²⁹⁹. Kanun sorumluluğu sınırlı olmayan ortağı komandite, sorumluluğu sınırlı olan ortağı komanditer ortak olarak tanımlamıştır. Komandite ortak gerçek kişi olabilirken komanditer ortak tüzel kişi de olabilir (TTK m. 304).

Komandit şirkette, yönetim ve temsil sorumluluğu sınırlı olmayan komandite ortağı veya ortaklara aittir. Bu ortakların her biri şirketi ayrı ayrı yönetim ve temsil yetkisine sahiptir. Bu sebeple şirket fiillerinden dolayı cezai sorumluluk temsile ve yönetime sahip komandite ortağı/ortaklara aittir³⁰⁰. Ancak unutulmaması gereken ortaklık içinde söz konusu fiili bizzat gerçekleştirenin fail olmasıdır. Bu sebeple komanditer ortağında ceza sorumluluğu doğabilir. Şirket sözleşmesinde aksine bir hüküm yoksa, komanditer ortak ticari mümessil veya vekil olarak atanabilir. Bu yetkilendirilme durumunda sahte belge düzenleme fiilinin failinin komanditer ortak olabileceği olasılığı doğar.

3.2.2.3. Anonim Şirketlerde Faillik

Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız şirket tüzel kişiliğinin kendi malvarlığıyla sorumlu olduğu, pay sahiplerinin sadece taahhüt ettikleri sermaye paylarından ve ancak şirkete karşı sorumlu oldukları ticaret şirketlerinden biridir (TTK m. 329)³⁰¹. Anonim şirkette, yönetim ve temsil yetkisi yönetim kuruluna aittir (TTK m. 365). Eğer yetkili kılınmış ise yönetim kurulu, yönetme yetkisini bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya dışarıdan üçüncü bir

²⁹⁹R. Poroy, Ü. Tekinalp, E. Çamoğlu (2017). *Ortaklık Hukuku*. İstanbul: Vedat, s. 207 vd.

³⁰⁰Yargıtay 9. CD. 11.10.1990 Tarih 2353/3216 "...saniğin adi komandit şirketi temsile yetkili olup olmadığı araştırılarak, sonucuna göre hukuki durumunun tayini gerektiği düşünülmeden..." Bkz. Yiğit, 2004, a.g.k., s. 95 vd. "...saniğin adi komandit şirketi temsile yetkili olup olmadığı araştırılarak... hukuki durum tayini gerekmektedir." Yargıtay 9. CD. 11.10.1990 Tarih E. 1990/2553, K. 1990/3216. Bkz. Çomaklı, 2009, a.g.k., s. 671.

³⁰¹Öğretide kanundaki tanımdan farklı tanımlar yapılmıştır. " *Anonim şirket, bir veya daha çok kişinin iktisadi amaç için belirli bir veya birden fazla konuda faaliyette bulunmak üzere yazılı sözleşme ile kurdukları, esas sermayesi belirli ve paylara bölünmüş, borçlarından dolayı sadece malvarlığı ile sorumlu, tüzel kişiliği haiz bir şirkettir.*" H. Pulaşlı (2013). *Yeni Şirketler Hukuku- Genel Esaslar*. Ankara: Adalet, s. 387.

" *Anonim şirket sermayesi belirli ve paylara bölünmüş, payları kıymetli evrak niteliğinde pay senetlerine bağlanarak veya Merkezi Kayıt Kuruluşu'na kayıt yoluyla tedavül edebilen ve ortakların sorumlulukları taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlı olan bir sermaye şirkettir.*" E. Moroğlu (2009). *Türk Ticaret Kanun Tasarısı Değerlendirme ve Öneriler*. İstanbul, s. 128.

kişiyi bırakabilir³⁰². Ancak herhangi bir devir yapılmamış ise yönetme yetkisi yönetim kurulunun bütün üyelerine aittir. Yönetim kurulu, esas sözleşmeyle atanabileceği gibi genel kurul tarafından da seçilebilir. Anonim şirket yönetim kurulunda kural olarak birlikte temsil esası geçerlidir ancak kurul, ticari mümessil veya vekil de atayabilmektedir (TTK m. 368). Üyeler tüzel kişilerden de oluşabilmekte bu durumda tüzel kişi adına gerçek bir kişinin tescil ettirilmesi gerekmektedir. Üyelerinin tam ehliyetli olması da şarttır.

Anonim şirkette, esas sözleşmede aksi düzenlenmemişse veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak şartıyla yönetim kuruluna ait olacaktır. Ancak yönetim kurulunca temsil yetkisi bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere de devredilebilir. Bu durumda da en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisine sahip olması şarttır (TTK m. 370). Kanuna göre temsile yetkili olan kişiler şirketin amacına ve işletme konusuna giren her türlü işleri ve hukuki işlemleri şirket adına yapabilmektedir. Bu iş ve işlemlerde de şirket unvanını kullanabilirler. Temsile ve yönetime yetkili olan kişilerin görevlerini yaparken sebep oldukları haksız fiillerden şirket sorumludur. Ancak şirketin temsilciye rücu hakkı da saklıdır.

Bu açıklamalar doğrultusunda anonim şirket çatısı altında işlenen sahte belge düzenleme suçunda sorumluluğun tespitinde öncelikle yapılması gereken kanuni temsilci olan yönetim kurulu üyelerinin ve diğer kişilerin belirlenmesidir. Daha sonra kanuni temsilciler arasında her hangi bir görev dağılımı yapıp yapılmadığı tespit edilmelidir. Eğer bir görev dağılımı yapılmışsa suçun konusunu oluşturan olay hangi temsilci veya temsilcilerin görev alanına giriyorsa cezanın sorumlusu da o ya da onlar olacaktır³⁰³. Bu kişiler arasında da fiilin ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü bulunan temsilci veya temsilcilerin cezai sorumluluğu asıldır³⁰⁴. Diğer bir deyişle fail, görev

³⁰²"**MADDE 367-** (1) Yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümlerle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiyi devretmeye yetkili kılınabilir. Bu iç yönerge şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri, tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu iç yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir.

(2) Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir."

Ancak anonim şirket yönetim kurulunun devredilemeyen yetki ve görevleri vardır. Bunlar TTK'nın 375 inci maddesinde sayılmaktadır."

³⁰³Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 363.

³⁰⁴Yargıtay Dairesinin konudaki kararları da aynı yöndedir. "... TTK'nun 319. maddesi uyarınca Anonim Şirket'te yönetim kurulunca veya şirket mukavelesi ile şirketi temsile üyelerden biri veya birkaçının yetkili

ağırlığı üzerinde bulunan kanuni temsilci olacaktır ve fiile ilişkin görev alanı dahil olmayan kanuni temsilcinin sorumluluğu doğmayacaktır³⁰⁵. Eğer şirket, tasfiye halinde ise ve tasfiye memuru da görevlendirilmemişse kanuni temsilci tasfiye memuru sayılır ve ceza sorumlusu da kendisi olur.

3.2.2.4. Limited Şirketlerde Faillik

Limited şirket TTK' nın 573 üncü maddesine göre "*bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından*" oluşan ticaret şirketlerinden biridir. Kanun koyucu limited şirkette ortak sayısı için sınır belirlemiştir. Kanuna göre bu sayı elliyi aşamaz. Limited şirket TTK 585 inci maddesine göre "*kurucuların, sermayenin tamamını ödemeyi şartsız olarak taahhüt ettikleri, imzaların noterce onaylandığı şirket sözleşmesinde limited şirket kurma iradelerini açıklamalarıyla*" kurulmaktadır. Kanunu göre şirketin temsili ve yönetimi müdür sıfatını taşıyan ortağa veya ortaklara devredilebilmektedir. Aynı zamanda üçüncü bir kişiye de temsil ve yönetim yetkisi devredilebilir ancak bu durumda en azından bir ortağın şirketi yönetim ve temsil yetkisinin bulunması gerekmektedir. Müdürler, genel kurulun yetkili kılındığı konular dışında yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve aldıkları kararları yürütmeye yetkilidirler (TTK m. 623).

Limited şirket çatısı altında işlenmiş olan sahte belge düzenleme suçunda anonim şirketlerde olduğu gibi şirketi yönetim ve temsil yetkisi olan müdürler veya üzerine yetki devredilmiş ve suç fiilinin konusu görev alanına giren kanuni temsilci fail olacaktır³⁰⁶. Şirketi müştereken ve münferiden birden çok müdür temsile yetkili ise

kılınıp kılınmadığı ve bu hususta alınmış bir karar yoksa ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı kararında açıklandığı üzere tüzel kişinin birden fazla temsilcisinin olması halinde cezai sorumluluğunun, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak suçun şekli sorumlusuna değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan kanuni temsilciye ait olacağıda gözetilerek gerekli araştırma yapılır..." Yargıtay 11. CD. 12.4.2005 Tarih E. 2004/344, K. 2005/1809.

³⁰⁵Çomaklı, 2009, a.g.k., s. 669.

³⁰⁶Limited şirkette müdürün hisselerini devretmesi yasal temsilciliğinde etki yapmamaktadır. "23.02.2004 tarihinde kurulan ... Ltd. Şti.nde %98 hisse sahibi olan sanığın ilk on yıllığına yetkili müdür olarak tayin edildiği, 2.3.2004'den sonra muhtelif tarihlerde yapılan yoklamalarda işyerinin boş ve kapalı olması ve bildirilen adreslerde ortaklarına ve yetkilisine ulaşamaması nedeniyle vergi incelemesi başlatıldığı, karışit inceleme sırasında ... Ltd. Şti.'nin 2006/Haziran ve 2006/Kasım dönemlerinde K.B. isimli bir başka mükellefe fatura düzenlediğinin tespit edildiği, sanığın şirketle ilgisinin bulunmadığını, açık kimliğini bilmediği kişiler tarafından iş verme vaadi ile notere götürüldüğünü savunduğu, dosyaya ibraz edilen 8.7.2004 tarihli ticaret sicili gazetesinde yayımlandığı, vergi incelemesi sırasında adı geçen yeni hissedara da ulaşamadığı anlaşılmalı, 23.2.2004 tarihinden itibaren 10 yıllığına yetkili müdür tayin edilen sanığın tüm hissesini 8.7.2004 devrettiği açıksa da, devir tarihinden sonra şirkete yeni müdür tayin

temsil yetkisinin dağılımındaki ağırlık ve sınırlar belirlenmiş ise ceza sorumluluğu bu görev dağılımına göre belirlenecektir³⁰⁷. Ancak her hangi bir dağılım yapılmamış ise suçu tüm temsilciler işlemiş sayılacaktır³⁰⁸.

3.2.2.5. Kooperatiflerde Faillik

Kooperatif; *"tüzel kişiliğe sahip, ortakların belirli ekonomik menfaatleri ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumayı amaçlayan gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler, dernekler tarafından kurulan deşişir ortaklı ve döner sermayeli teşekküller"* olarak kanunda tanımlanmıştır (1163 s. Kooperatifler Kanunu m. 1). TTK' nın 124 üncü maddesine göre kooperatifler de ticaret şirketidir.

Kanun ve ana sözleşme hükümleri içinde kooperatif faaliyetini yöneten ve onu temsil eden icra organı, yönetim kuruldur (1163 sk. m. 55). Kanuna göre yönetim kurulu en az üç üyeden kurulur ve yöneticilerin kooperatif üyesi olmaları da şarttır. Ancak ana sözleşme ile yönetim ve temsil görevi devredilebilmektedir³⁰⁹. Temsile yetkili şahıslar kooperatif adına onun amacı doğrultusunda bütün hukuki işlemleri

edildiğine dair şirket kararı veya ticaret sicil gazetesi ilanı bulunmadığı, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 541. maddesinde de ifade edildiği üzere limited şirkette yetkili müdür olmanın hisse sahibi olma koşuluna da bağlanmadığı bu nedenle sanığın suç tarihinde halen şirkette yetkili sıfatının bulunduğu gözetilerek..." Yargıtay 11 CD. 30.9.2013 Tarih E. 2012/9544, K. 2013/13936. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 512.

³⁰⁷"... sanık T. O.' nun savunması karşısında Limited Şirketin temsilcileri olan sanıkların temsil yetkilerinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırların belirlenmesi gerekirken, müsnet fiilin her iki sanık tarafından işlendiğine dair delil gösterilmeden ... mahkumiyet kararı kurulması yasaya aykırıdır..." Yargıtay 11. CD. 26.11.2001 Tarih 10141-10814 Bkz. Yiğit, 2004, a.g.k., s. 95.

"...süreklilik gösteren dairemiz kararları ile CGK' nun 17.12.1990 gün 312-340 sayılı kararında açıklandığı üzere, tüzel kişinin birden fazla temsilcisinin bulunması halinde cezai sorumluluğun cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumluluğu değil, ayrıntısını bilen ve oluşmasında rolü olan kanuni temsilciye ait olacağı, sanığın kendisini imalattan, diğer sanığın ise alım satım ve muhasebe işlerinden sorumlu olduğuna ilişkin savunmasının, vergi inceleme raporuna ekli vergi denetimi ve şirket müdürü K. T. imzalı 28.1.1998 tarihli tutanak içeriğiyle doğrulanması karşısında, suçun oluşmasında rolü kesin bir biçimde belirlenemeyen sanığın beraatine karar verilmesi gerekirken, Limited şirketin kanuni temsilcisi sıfatı nazara alınarak mahkumiyetine hükmolunması yasaya aykırıdır." Yargıtay 11. CD. 4.10.2000 Tarih 3054/4138 Bkz. Yiğit, 2004, a.g.k., s. 98.

³⁰⁸Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 364; "Şirket ana sözleşmesi ile her üç sanığın müştereken ve münferiden şirketi temsile yetkili kılınması sanıkların tümü için kaçakçılık suçunu oluşturacaktır." Yargıtay 11. CD. 15.11.2000 Tarih E. 4873, K. 5128. Bkz. Çomaklı, 2009, a.g.k., s. 670.

³⁰⁹"Madde 58 – Anasözleşme, Genel Kurula veya Yönetim Kuruluna, kooperatifin yönetimini ve temsi-lini kısmen veya tamamen kooperatif ortağı bulunmaları şart olmyan bir veya birkaç müdüre veya Yönetim Kurulu üyesine tevdi etmek yetkisini verebilir".

Kooperatiflerde yönetim yetkisi devredilmiş ise devredilen kişi kooperatif başkanı olur ve kooperatifinin suç oluşturan eylemlerinden dolayı cezai sorumluluk başkana aittir. Bkz. Yargıtay 11. CD. 28.11.2017 Tarih E. 2017/9827, K. 2017/8256.

yapabileceklerdir (1163 sk. m. 59/1). Bu kişiler suç teşkil eden fiil ve hareketlerinden dolayı da kamu görevlisi gibi cezalandırılacaklardır³¹⁰ (1163 sk. m. 62/2-3).

Kooperatifler Kanunu' nun 93 üncü maddesinde kooperatiflere bazı vergi muafiyetleri tanınmıştır. Ancak bu muafiyetlerin tanınmış olması, yasal temsilcilerin vergisel yükümlülüklerini ve kaçakçılık suçu yönünden sorumluluğunu kaldırmaz³¹¹. Kooperatiflerde işlenen kaçakçılık suçunda cezai sorumluluk; fiili gerçekleştiren veya emir ve talimat veren, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan kanuni temsilcilere ait olacaktır³¹². Fikir ve eylem birliği içerisinde olmayan kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğu bulunmamaktadır. Yargıtay bir kararında noter onaylı kooperatif kararında belirtilen üyelere birinin imzasının şart ve yeterli tutulmasına göre cezai sorumluluğun belirlenmesi yönünden kooperatif tarafından vergi idaresine verilen suça konu sahte faturalara konu olan beyannamelerdeki imzaların üyelere ait olduğu araştırılmadan mahkumiyet kararı verilmesini yasaya aykırı bulmuştur³¹³.

3.2.2.6. Vakıf ve Derneklerde Faillik

TMK' nun 101 inci maddesine göre vakıflar; *"gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülmesiyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır."* Vakıfların, 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 4 üncü maddesinde özel hukuk tüzel kişisi olduğu belirtilmiştir. Kanun'un 5 inci maddesine göre ise de vakıflar, TMK hükümlerine göre kurulur ve faaliyet gösterir. Vakıflarda zorunlu organ olarak sadece yönetim organını düzenlenmiştir. Yönetim organı aynı zamanda karar organıdır. Yönetim organı hem karar hem de yürütme organı olduğu için, vakfın genel

³¹⁰Yargıtay'a göre Kooperatif yöneticilerinin kamu görevlisi gibi yargılanabilmesi için suçun kooperatif faaliyeti kapsamında işlenmiş olması gerekmektedir. Bkz. Yargıtay 15. CD. 2.7.2015 tarih 2015/10729 E., 2015/28059 K.

³¹¹Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 227. Yargıtay bu hususu bir kararında belirtmiştir. *"... defter ve belgelerin gizlenmesi suçunun oluşmasında somut (mefruz) vergi ziyanının yeterli olduğu, somut (gerçek) vergi ziyanının aranmayacağı, 1163 sayılı Kanundaki muafiyetin suçun oluşmasına engel teşkil etmediği, 30.5.1994 tarihli tutanakla tespit edilen istek üzerine tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanıp sağlanmadığı araştırılıp sonucuna göre hukuki durumunun tayini gerekirken, vergi ziyanına sebebiyet verildiğine dair delil bulunmadığı ve 1163 sayılı Kanun gereğince vergi muafiyetleri bulunduğundan bahisle sanığın beraatine karar verilmesi, Kanuna aykırıdır."* Yargıtay 11. CD. 20.9.2001 Tarih E. 2001/7839, K. 2001/8470. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 227.

³¹²"...Koperatifi Yönetim Kurulunun 5.6.1997 günlü iş bölümü ve temsil yetkisine ilişkin kararından başkan V.H. 'nin yanında üyelere sanıklar C.G ve E.G'ün birinin imzasının şart ve yeterli tutulduğu anlaşılmasına göre cezai sorumluluğun belirlenmesi yönünden kooperatif tarafından vergi dairesine verilen ve suça konu sahte faturalara konu olan beyannamelerdeki imzaların sanıklardan hangisine ait olduğunun araştırılması gerekirken..." Yargıtay 11. CD. 18.12.2000 Tarih 5373-5719. Bkz. Yiğit, 2004, a.g.k., s. 101.

³¹³Yargıtay 11. CD. 18.12.2000 Tarih E. 5373, K. 5719. Bkz. Çomaklı, 2009, a.g.k., s.672.

durumu ve işleyişi ile ilgili kararları alır, vakfı yönetir ve temsil eder. Vakıflar ayrıca Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün denetimine de tabidir.

Dernekler, ilgili kanunun (5253 s. Dernekler Kanunu (DK)) 2 nci maddesinde tanımlanmıştır. Düzenlemeye göre dernek; *"kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe haiz kişi toplulukları"* dır. Derneklerde ana/esas sözleşme yerine tüzük bulunmaktadır. Derneklerin zorunlu organları TMK' na göre genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kurulundan oluşmaktadır (TMK m. 72). Derneği yürütme ve temsil görevi yönetim kurulundandır ve kurul bu görevini kanuna ve tüzüğe uygun olarak yerine getirmektedir. Ancak temsil yetkisi, üyelere birine veya birilerine ya da üçüncü bir kişiye de yönetim kurulunca devredilebilir (TMK m. 84- 85). Dernekler, kurulları tarafından iç denetime, devlet tarafından dış denetime tabidir. DK' nun 19/4 hükmüne göre denetim sırasında suç teşkil eden fiiller tespit edilir ise mülki amirlik durumu derhal savcılığa bildirecektir.

Vakıf ve derneklerin sahte belge düzenleme fiili için ceza sorumluluğunda temsile ve yönetmeye yetkili organlar veya suçla ilgili olan görevi üstlenenlerin tespitinin yapılması gerekir. Burada dikkat edilmesi gereken dernek ve vakıfların değil bunlara bağlı iktisadi işletmelerin mükellefiyetinin bulunduğu³¹⁴. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 1 inci maddesinde sayılan kurumlar, kurumlar vergisine tabidir. Bunlar arasında dernek ve vakıf tüzel kişilikleri sayılmamaktadır. Dolayısıyla vakıflar ve derneklerin tüzel kişilikleri tarafından elde edilen kazançlar bakımından gelir vergisi mükellefi olmaları mümkün değilken dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi sayılır³¹⁵. Bu sebeple dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerde işlenen sahte belge düzenleme fiili ile işlenen kaçakçılık suçunda ceza muhatabının şüpheye yer verilmeyecek şekilde belirlenmesi için bu işletmeleri

³¹⁴Çomaklı, 2009, a.g.k., s. 672.

³¹⁵Çomaklı, 2009, a.g.k., s. 672.

KVK madde 2/5 *"Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır."*

"Dernek veya vakıflara ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin; 1. Dernek veya vakfa ait olması (ait olma, sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bakımdan bağıllığı ifade eder) 2. Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması, 3. Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekir. Ayrıntı için Bkz. Beyanname Düzenleme Rehberi (2016). Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, s. 32-36,

yönetenlerin ve suçun işlenişinde görev alanların belirlenmesi gerekir. Doğrudan dernek ve vakıflarda temsil ve yönetim yetkisine sahip kişileri fail kabul etmek cezaların şahsiliği ilkesiyle bağdaşmaz.

3.3. Sahte Belge Düzenleme Fiilinde Failin Belirlenmesinde İdarenin Kullandığı Ölçütler

Kaçakçılık suçu işlediğine dair piyasada şüphe uyandıran, vergi dairesinden incelemeye sevk edilen veya şikayet edilen kişiler idare tarafından vergi incelemesine alınmaktadır³¹⁶. Vergi incelemesi, yükümlülerin defter, kayıt ve belgeleri, envanteri üzerinden derinlemesine yapılan bir araştırmadır³¹⁷. Bu araştırmanın amacı kurallara uyulup uyumadığını ve gerçek durumun yansıtılıp yansıtılmadığını belirlemektir³¹⁸. Daha ayrıntılı bir tanıma göre ise vergi incelemesi; vergi yükümlüleri ve sorumluları; defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesine dayandıkları sürece, bunlar çerçevesinde, vergi mevzuatına uygunluk denetimi faaliyeti ile çeşitli teknik ve yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi faaliyeti; eğer vergi yönetimi tarafından belirtilen karine çürütülürse, artık defter, kayıt ve belgelerle bağlı kalmaksızın, işletme içinde veya dışında toplanan bilgiler ve ekonomik yaklaşımla delil serbestliği ilkesine göre her türlü delilden ve bazı karinelere dayanılarak yapılan araştırma faaliyetidir³¹⁹. Kanuna göre vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır (VUK m. 134).

Sahte belge düzenleme fiilini işlediğine dair şüpheli bulunan kişiler hakkındaki vergi incelemelerinde, inceleme elemanlarınca mükellef hakkında bazı tespitler ve çıkarımlarda bulunulur. Bu çıkarımlarda vergi inceleme elemanları failin tespitinden çok sahte belge düzenleme eyleminin varlığını kanıtlamaya çalışır. Böylelikle fiilin ispatı yapılarak faile ulaşılmaktadır. İncelemelerde vergi yükümlüleri defter, kayıt ve

³¹⁶"Vergi incelemesine, genellikle yıllık çalışma planları ve programlarında belirlenen ilke ve kriterler dikkate alınarak, beyanname seçimi yapılmak suretiyle başlanılmaktadır. Bunun dışında vergi yönetiminin taşrada uygulama birimi olan vergi dairelerinde karşılaşılan bazı olaylar da, vergi incelemesi yapılması gerektiği düşüncesi ile incelemeye sevk edilmektedir. İhbarlar ise, olağan dışı bir incelemeye alma nedeni olmaktadır. Bir de vergi incelemesine yetkili elemanlar, ellerindeki inceleme ile ilgili olarak da ilgisi görülen işletmeleri incelemeye alabilmekte veya incelenmesini önerebilmektedirler."Bkz. Şeker, 1994, a.g.k., s. 131.

³¹⁷N. Bilici (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin, s. 103.

³¹⁸Bilici, 2013, a.g.k., s. 103.

³¹⁹Şeker, 1994, a.g.k., s. 35.

belgelerinin doğruluğu karinesine dayanamıyorsa³²⁰ vergi inceleme elemanları her türlü delilden yararlanıp bazı karinelere dayanarak tespitler yapar. Bu tespitler doğrultusunda mükellefin sahte belge düzenleyicisi olduğuna kanaat getirilse bulunan matrah farkı üzerinden, salınacak verginin üç katı vergi ziyayı cezası uygulanacaktır³²¹. Ayrıca kaçakçılık suçu yönünden "*vergi suçu raporu*" düzenlenerek olay Cumhuriyet savcılığına intikal ettirilecektir. Savcılık tarafından vergi suçu raporu incelenip suçun oluştuğu kanaatine varılırsa kamu davası açılacaktır. Açılacak olan kamu davasında gerek savcılık gerekse katılan sıfatıyla dahil olan Maliye Bakanlığı tarafından vergi suçu raporundaki tespitler ve karineler suçun ispatlanmasında delil olarak kullanılacaktır.

Sahte belge düzenleme eyleminin gerçekleştirildiğine kanaat getirilebilmesi için birbirini destekleyen tespitlerin yapılması gerekmektedir. Birbirini destekleyen bu tespitler birer karine teşkil ettiği için aksinin ispatlanması mükelleflerce her zaman mümkündür³²². Bu suçta her olay kendi içinde değerlendirilerek bir sonuca varılmalıdır. Sahte fatura düzenlediği hususunda kuşklar bulunan firmaların/kişilerin tüm

³²⁰Vergi yükümlüsü beyanı ile defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesi; resen tarh nedenlerinin varlığı ya da idarenin yapacağı araştırmalar ve incelemeler doğrultusunda re'sen takdir nedenlerinden birinin varlığını kanıtlaması ile çürütülebilir.

Re'sen vergi tarhi VUK' un 30 uncu maddesinde tanımlanmıştır. "*Resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır*" Maddenin ikinci fıkrasında ise belirli haller sayılmış ve bu hallerin birinin bulunması halinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen, defter ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilecektir. Bu sebepleri;" *kanuni süresi geçtiği halde beyanname verilmemesi, beyanname verilmiş ancak vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemesi, tutulması zorunlu defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış ya da tasdik edilmemiş veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi, defter ve kayıtlarda noksanlık ve usulsüzlük bulunması, örneğin sahte belge kullanılması, defterlerin veya beyannamelerin gerçeği yansıtmadığını gösterir delillerin bulunması ve beyannamenin yetkili meslek mensuplarına imzalatılmamış veya tasdik kapsamına alınan konularla ilgili yeminli mali müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi*" oluşturur.

³²¹Danıştay bir kararında matrah farkı tespitinde dikkat edilecek hususları belirtmiştir; "*vergi incelmelerinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Davacıya fatura düzenleyen şirketler hakkında, düzenleme tarihinden sonraki olumsuz tespitlere dayanılarak, bu firmalardan aldığı faturalar sahte kabul edilip, fatura tutarları üzerinden tarhiyat yapılması ise de, faturada belirtilen hizmetin gerçekten yapılmış, yapılmadığı, davacının yaptığı işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığının araştırılıp, gerçek durum kesin olarak ortaya konulmadan, bu giderlerin yapılmadığı varsayımıyla matrah farkı tespit edilerek tarhiyat yapılması yasaya aykırıdır.*" Danıştay 4. D. 7.2.2002 Tarih E. 2001/1069, K. 2002/482. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 535-536.

³²²O. M. Köstü (2011). *Sahte Fatura ve Tespiti*. Ankara: Seçkin, s. 57.

düzenledikleri belgelerin sahte olduğu şeklinde bir genellemeye gidilmemeli ve her bir firma/kişi bakımından tespitler açık ve somut bir şekilde ortaya konulmalıdır³²³.

Sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında vergi incelemelerinde genel olarak yapılan tespitler aşağıdakilerdir. Ancak önemle belirtilmelidir ki bu tespitler sınırlı sayıda değildir ve her olay açısından da farklılık gösterebilmektedir³²⁴.

³²³Danıştay'ın yerleşik kararları bu doğrultudadır. "...olayda, her ne kadar ...Ltd Şti ve Tasfiye Halinde ...Ltd Şti hakkında yapılan tespitlere göre, anılan şirketlerin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşklar bulunmakta ise de, anılan şirketlerin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketlerin davacı adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Yukarıda belirtilen tespitlerde, beyannameleri verdiği, faturalarını anlaşmalı matbaaya bastırıldığı anlaşılan ...Ltd Şti'nin faaliyetinin olup olmadığı, işyerinde ticari emtiasının bulunup bulunmadığı hususlarında, ihtilaflı yılda yapılmış yoklamaların bulunmaması, bunun yanısıra tasfiye halinde ...Ltd. Şti hakkında düzenlenen yoklama tutanaklarının incelemesinden, şirketin faaliyetinin devam ettiği, işyerinde alım satımını yaptığı emtianın bulunduğu ve işçi çalıştırdığının görülmesi karşısında, anılan şirketlerin davacı adına düzenlediği faturaların sahte olduğu sonucuna varılması varsayıma dayalı bir yaklaşım olacaktır." Danıştay 9. D. 23.5.2012 Tarih E. 2008/7281, K. 2012/2865.

³²⁴Maliye Bakanlığının "Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönergesi" nin "Sahte Belge veya Muhteviyatı itibariyle Yanıltıcı Düzenleme İncelemeleri" başlıklı İkinci Bölümünün "Tamamen Sahte Belge Düzenlemeye Yönelik Vergi Tekniği Raporlarının Şekline ve İçeriğine İlişkin Esaslar" başlıklı 6 ncı maddesinin 6 ncı fıkrasında kullanılacak tespitlere yer verilmiştir. Bunlar; "...Vergi Tekniği Raporunun "Değerlendirme" bölümünde; "Yapılan İnceleme ve Tespitler" bölümünde yer alan tespitler ile ilgili mevzuat bir bütün olarak değerlendirilir ve belgelerin sahte olarak düzenlendiği delilleriyle birlikte orta konular. Yapılan tespitlerin birbirleriyle bağlantıları aşağıda yer alan kriterler ile tespit edilen diğer hususlar dikkate alınarak değerlendirilir. a) Nezdinde inceleme yapılan mükellefin kendisi, ortakları ve kanuni temsilcilerinin, tüzel kişiliği olmayanlarda bunları idare edenleri, doğrudan ortak ve yönetici oldukları diğer mükellefler ile kendileri hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemekten dolayı rapor veya tespit bulunması. b) Mükellefin faaliyet alanlarının sayı ve tür itibariyle çok fazla olması. c) Mükellefin ortaklık yapısının ve/veya yönetiminin sürekli değişmesi. ç) Mükellefin, ortaklarının ve kanuni temsilcilerinin sıkça adres/vergi dairesi değiştirmesi. d) Mükellefin, ortaklarının ve kanuni temsilcilerinin diğer mükellefiyetleri ile bu kişilerin ortak veya yönetici oldukları diğer mükelleflerin VUK 'un 160 ncı maddesine göre mükellefiyetlerinin re'sen terkin edilmesi. e) Kayıp veya çalıntı nüfus cüzdanı ya da yerine geçen diğer belgelerle mükellefiyet tesis edilmesi. f) Yapılan yoklamalarda, işyerlerinde; faaliyetle veya düzenlenen belgelerdeki mal veya hizmet cinsi ve miktarlarıyla mütenasip makine, teçhizat, bina, arsa ve arazi, demirbaş, emtia, taşıt vb. bulunmaması. g) Verilen beyanname ve bildirimlerde gösterilen faaliyet hacminin, bildirilen veya tespit edilen çalışan sayısı, tesis, makine, teçhizat, araç, depo vb. ile uyumlu olmaması. ğ) İşletme faaliyetiyle ilgili elektrik, su, telefon, internet gideri gibi olağan giderlerle büro mobilyası, bilgisayar, telefon cihazı gibi demirbaş alımına ilişkin giderlerin olmaması veya bu giderlerin yapılan faaliyetin ehemmiyeti ve genişliğiyle belirgin derecede orantısız olması. h) Düzenlenen belgelerde yer alan mal ve hizmet nev'i ile bildirilen faaliyet konularının farklı olması. ı) Aktif büyüklüğü, öz sermayesi ve işletmeye kayıtlı varlıkların; mükellefin faaliyetiyle veya yapılan faaliyetin ehemmiyeti ve genişliği ile belirgin derecede orantısız olması. i) Düzenlenen belgelerde gösterilen emtia hareketine ilişkin taşıma ve nakliye belgesinin veya taşıma ve nakliye giderinin bulunmaması. j) Tespit edilebilen ödeme ve tahsilatların mal/hizmet satışının gerçek olmadığı ortaya koyması. k) Yüksek tutarlı Katma Değer Vergisi matrahı beyan edilmesine rağmen ilgili dönemlerde yüksek tutarda indirilecek KDV beyanı nedeniyle ödenecek KDV çıkmaması veya çok az tutarda çıkması, verilen beyannameler nedeniyle tahakkuk eden KDV ve damga vergilerinin dahi ödenmemiş olması. l) Form Ba-Bs bildirimlerinde ve analizlerinde (Ba-Bs bildirimleri, beyan edilen KDV matrahları, KDV indirimleri, gelir tablosu gibi) bariz uyumsuzluk bulunması. m) Sahte belge ile alış beyan edilmesi veya bildirilmesi (Form Ba bildirimlerinde yer alan mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediklerine dair Vergi Tekniği Raporu bulunması). n) Adına belge düzenlenen mükellefler hakkında olumsuz tespit veya olumsuz rapor bulunması. o)

3.3.1. Mükellefinin Durumuna İlişkin Tespitler

3.3.1.1. İşletmenin Faaliyet Alanlarının Sayı ve Tür İtibariyle Çok Olması veya Aktif Faaliyetinin Olmaması

İşletmenin faaliyet alanının sayısı ve tür itibariyle birbirinden farklı bir çok konudan oluşması ve vergi dairesi kayıtlarında ya da defter ve belgelerinde herhangi bir faaliyete rastlanmaması gibi durumlar mükellef tarafından düzenlenen belgelerin sahte olduğu hususunda incelemelerde kanaat yaratmaktadır³²⁵. Ancak bu husustaki tespitlerin tereddüte yer vermeyecek şekilde açık ve net olarak ortaya konulması gerekmektedir³²⁶. Ayrıca mükellefin herhangi bir faaliyetinin olmadığı tespit edildiği tarih ile belgenin düzenlediği tarih birbiriyle uyumlu olmalıdır. Danıştay bir kararında bu hususa dikkat çekerek faturanın alındığı şirket hakkında belge alındıktan üç yıl sonra yapılan tespitlerin, faturanın sahte olarak düzenlendiğine karine teşkil etmeyeceğini belirtmiştir³²⁷.

3.3.1.2. İşletmenin Faal Olduğunu Gösteren Olağan Giderlerin Olmaması veya Demirbaş Alımına İlişkin Giderlerinin Olmaması

Mükellefin defter ve belgeleri incelendiğinde elektrik, su, telefon gibi olağan giderlerinin bulunmadığı, faaliyet gösterdiği sektörle ilgili herhangi bir giderinin olmaması veya büro mobilyası, bilgisayar, telefon cihazı gibi demirbaş alımına ilişkin giderlerinin olmaması sahte belge düzenlediği hususunda karine teşkil edecektir.

Organizasyon çerçevesinde sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis edenlere hizmet veren, 3568 sayılı Kanun kapsamında aynı meslek mensupları tarafından hizmet verilmesi. ö) Mükellefin düzenlemiş olduğu belgelerin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte oldukları bir mahkeme veya resmi bir makam nezdinde ikrar olunmuş olması." dır.

³²⁵ Yargıtay'ın yerleşik görüşü de bu yöndedir. "A... San. Tic. Ltd.Şti. yetkili olan sanığın suçlamayı kabul etmeyerek 1983 yılından beri çalıştığını, işyerinde üretim yapmayı tamirat işi ile uğraştığını ve son zamanlarda işleri bozulduğu için aldığı malı diğer fabrikaya sattığını savunması, şirket ortaklarından M. Ş.'nin vergi denetmenince alınan beyanında şirketin 1.1.2002 tarihinden itibaren gayriaktif durumda olup başka bir adreste devam eden faaliyetinin olmadığını belirtmesi, mükellefin 2001 yılından sonra defter tasdikine ilişkin bilginin mevcut olmaması ve 2005 yılı içinde yapılan yoklamalarda işyeri adresinde faaliyetinin bulunmadığının tespit edilmesi, 2005 ve 2006 yılları için form Ba ve Bs verilmemesine rağmen 2006 yılı Ocak ayına kadar matrahlı KDV beyannamelerinin verilmesi ve 9.6.2006 tarihine kadar fatura düzenlendiğinin anlaşılması karşısında; yüklenen suçların tüm unsurları itibariyle oluştuğu gözetilmeden," Yargıtay 19. CD. 11.11.2015 Tarih E. 2015/2905, K. 2015/6994. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 505.

³²⁶Köstü, 2011, a.g.k., s. 66.

³²⁷Danıştay 9. D. 4.2.2009 Tarih E. 2008/179, K. 2009/617. Bkz. Kızılot ve Kızılot, 2009, a.g.k., s. 531.

Ancak şirketin faaliyet gösterdiği alanda masraflarının olmamasının gerekçesi faaliyetini taşeron firma yoluyla gerçekleştirmesi olabilmektedir. Bu durumda mükellef ile taşeron firma arasındaki sözleşmelerin ibraz edilmesi istenecektir. Gerekli görüldüğünde taşeron firma yetkililerinin de ifadesine başvurulacaktır.

3.3.1.3. Hiç Sigortalı İşçi Çalıştırılmaması veya Yapılan Faaliyetle Orantılı İşçi Çalıştırılmaması

İncelemesi yapılan firmanın Sosyal Güvenlik Kurumu kayıtlarına göre hiç işçi çalıştırmadığı ya da yaptığı işle orantılı olmayacak sayıda işçi çalıştırdığı tespit edildiğinde düzenlenen faturanın sahte olduğu hususunda, vergi inceleme elemanında kanaat oluşacaktır³²⁸.

Ancak mükellefin hiç işçi çalıştırmaması ya da orantılı işçi çalıştırmaması durumu kayıt dışı işçi çalıştırdığı olasılığını da gündeme getirir. Bu sebeple mükellef tarafından düzenlenen belgenin sadece işçi çalıştırmadığı gerekçesiyle sahte olduğu kanısına varılmamalıdır. Diğer tespitler ile desteklenmelidir.

3.3.1.4. İşletmenin Düzenlenen Belgedeki Miktarla Uyumlu Sermaye ve Faaliyet Hacmine Sahip Olmaması

Şirketin faaliyet alanıyla ilgili olarak aktifinde kayıtlı motorlu araç ve gayrimenkulün bulunmaması, belge içeriğini üretecek ekipmana sahip olmaması düzenlediği belgenin sahte olduğu hususunda kuvvetli bir karine oluşturur. Örneğin inşaat işiyle uğraşan bir şirketin aktifinde hiç iş makinesinin olmaması şüphe uyandırmaktadır.

Ancak burada da ilgili faaliyetlerin taşeron firmaya gördürüp gördürülmediği hususu aydınlatılmalıdır. Ayrıca şirket, aktifinde bulunmayan gerekli araç, teçhizat ve ekipmanları kiralayabilir. Bu durumda kira sözleşmesinin ibrazı istenecektir.

³²⁸Kızılot ve Kızılot, 2009, a.g.k., s. 532; Köstü, 2011, a.g.k., s. 63. "10.6.2006 gün ve VDENR-2006/1661-69 sayılı vergi tekniği raporunda; işyerinin kapalı ve küçük olup işçi çalıştırılmadığı halde KDV matrahının yüksek, ödenecek KDV'nin ise az gösterildiği, beyannamede gösterilen tutarlarda mal teslimi veya hizmet ifa edecek iş gücü, araç, makina parkı, deposunun bulunmadığı, şirketin komisyon karşılığı sahte fatura ticareti yapmak maksadı ile kurulmuş paravan bir şirket olduğu, temsilcileri bulunmadığı için faturalara ulaşılamadığı ancak KDV beyannamelerinin her ay yüksek matrahlı olarak verilmesinin faturaların düzenlendiği gösterdiğinin belirtilmesi karşılığında, mahkemenin kabulünde bir isabetsizlik görülmediğinden tebliğnamedeki bozma isteyen düşünceye iştirak olunmamıştır." Yargıtay 11. CD. 7.1.2014 Tarih E. 2012/19013, K. 2014/ 156. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 510.

3.3.1.5. Şirketin Faaliyet Alanı ile Düzenlediği Belgede Yer Alan Mal veya Hizmet Konusunun Farklı Olması

Şirketin düzenlemiş olduğu faturanın konusunun mükellefin faaliyet alanının dışında olması faturanın sahteliği hususunda delil oluşturmaktadır. Aynı şekilde belgenin aslında yer alan isim, miktar ve meblağın faturanın alt nüshasında farklı olması halinde belge sahte kabul edilecektir³²⁹.

3.3.1.6. Mükellefin Vergi Dairesine Bildirilen Adresinde Bulunmaması veya Sıkça Adres/Vergi Dairesi Değiştirmesi

Mükellef, mükellefiyetlerini tesis ettirdikleri anda beyan edilen ve yoklama ile tespit edilen adres, işyeri türü, faaliyet türü ve benzeri bilgilerinde meydana gelen değişiklikleri en geç bir aylık süre içerisinde bağlı buldukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar³³⁰. Benzer şekilde tüzel kişiler de unvan, merkezin bulunduğu yer, kuruluş yılı, işyeri türü, şube adı ve bunlarla ilgili adres bilgilerinde meydana gelen değişiklikleri aynı süre içerisinde vergi dairesine bildireceklerdir³³¹. Vergi dairesine bildirilen adreslerde mükellefin bulunmaması veya sıkça adres/vergi dairesi değiştirmesi işletmenin aktif olmadığına bir göstergesi olabilmektedir³³². Bu durumda, mükellef tarafından düzenlenen belgelerin sahte olma olasılığı doğmaktadır.

Ancak mükellef iş yeri değişikliği yapmış ya da faaliyetini sona erdirmiş ve bu değişiklikleri bilgisizlik, unutkanlık vb. sebeplerle vergi dairesine bildirmemiş olabilir³³³. Bu sebeple mükellefin aranan adreste bulunmaması diğer tespitler ile desteklenmedikçe belgenin sahteliği hususunda karine oluşturmaz.

³²⁹"...söz konusu şirketin müdürünün taşıma işi ile uğraşıldığını beyan etmesi ve davacı şirket yetkilisinin de tutanakta plastik hammaddesinin,, isimli şahıstan alındığının ifade etmesi karşısında davacı şirket adına düzenlenen faturaların gerçek mal alımına dayanmadığı..." Danıştay 9. D. 27.3.2007 Tarih E. 2005/3584, K. 2007/1012.

"... Ltd Şti, temsilcisi olan sanığın, 2005 takvim yılında ticari ilişki içerisinde bulunduğu K.T. isimli müşterisine verdiği 5 adet faturanın asıl (üst) nüshaları ile şirkette kalan ve defterlere kayıt edilen alt nüshaları (dip koçanları) isim, miktar ve meblağ itibarıyla farklı düzenlenmesinden ibaret eylemin, 213 sayılı Vergi Usul Yasasının 359/b-1 maddesindeki "sahte belge düzenlemek" suçunu oluşturacağı ve tüm unsurları ile sübuta eren suçtan mahkumiyetine karar verilmesi gözetilmeden..." Yargıtay 11. CD., 15.9.2014 Tarih E. 2012/28889, K. 2014/14852. Bkz. Çavuş, 2016, a.g.k., s. 397.

³³⁰Bu husus VUK'un "Süre" başlıklı 168 inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

³³¹İstenilen bilgilerin vergi dairesine bildirilmemesi VUK'un 352-2/4-7. maddesi uyarınca usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir.

³³²Kızılot ve Kızılot, 2009, a.g.k., s.533.

³³³Köstü, 2011, a.g.k., s. 59.

3.3.1.7. Başka Mükelleflerle İlgili Aramalarda Mükellefe Ait Kullanılmamış Belgelerin Ele Geçirilmesi

Polis tarafından yapılan aramalarda mükellefe ait kullanılmamış belgelerin bulunması, hakkında arama yapılan kişinin sahte belge ticareti yaptığına ilişkin karine oluşturmaktadır³³⁴. Ancak elde edilen belgelerin delil niteliği taşıması için aramanın hukuka uygun olarak yapılması gerekmektedir³³⁵.

3.3.1.8. Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin, Ekonomik Yönden Çok Zayıf Kişilerden Oluşması

Sahte belge düzenleme ticareti yapan kişilerin vergi idaresi ve savcılık tarafından yakalanması durumunda şirket ile herhangi biri bağı olmadığına rastlanabilir. Bu durumda failerin cezalandırmadan kaçmak için bir başkası üzerine mükellefiyet açtırabileceği akla gelmelidir. Uygulamada limited şirketlerde kurucu ortakların ve müdürlerin, anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerin eğitim düzeyleri düşük ve ekonomik durumları zayıf kişilerden (odacı, kapıcı, sekreter, şoför, hamal vb.) oluştuğu tespit edildiğinde, şirket tarafından düzenlenen belgelerin sahte olma olasılığı yüksek kabul edilecektir³³⁶. Bu kişilerin vekaletname verilmesi için bazı vaatlerle kandırıldığı uygulamada görülmektedir.

3.3.1.9. Karşıt İnceleme Neticesinde Elde Edilen Tespitler

³³⁴Kızılot ve Kızılot, 2009, a.g.k., s. 536.

³³⁵"...sahte fatura tanzim etmek ve piyasaya sürmek suçu ile ilgili sanığın firmasında yapılan aramada elde geçirilen faturaların delil olarak değerlendirilebilmesi için, aramanın usulüne uygun yapıp yapılmadığının dosya arasında alınacak arama kararı ve tutanakları ile tespit edilmesi..." Yargıtay 11. CD. 20.10.2017 Tarih E. 2016/4684, K. 2017/7098. Bkz. Yargıtay Kararları Dergisi, C:43, S:12, Aralık 2017, s. 3056.

³³⁶Köstü, 2011, a.g.k., s. 70; Kızılot ve Kızılot, 2009, a.g.k., s. 536. "2005 takvim yılında sahte fatura düzenlediği iddia olunan sanığın, suçlamayı kabul etmeyerek, kendisinin okuryazar olmadığını, evlerde temizlikçi olarak çalıştığını beyan ederek, masaları temizleyip toparlamak ve çaycı olarak çalışmak amacıyla verilen ilan üzerine işyerine gittiğinde ise alındığını, kendisinden nüfus cüzdanı ile evraklarını istemeleri üzerine bunları verdiğini ve bir yere imza attığını, adına ticari işletme veya şirket kurulduğundan haberinin olmadığını, çalıştığı sürece kendisinin sahte fatura düzenlemediğini, böyle bir şeyden şüphelenmediğini savunması..." Yargıtay 11. CD., 6.2.2013 tarih 2012/25357 E., 2013/1730 K. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 524. Benzer bir diğer Yargıtay Kararında ise "... sanığın vermiş olduğu şikayet dilekçesinde, mükellefiyetinin tamamen sahte olduğu, işsizliğinden ve bilgisizliğinden yararlanılarak kandırıldığını, pişman olduğunu bildirmesi, anılan vergi tekniği raporunda, işçi çalıştırmayan, işyerinde bir masa ve iki sandalye dışında hiçbir şeyi bulunmayan..." Yargıtay 11. CD. 27.2.2014 Tarih E. 2013/26183, K. 2014/3556.

Karşıt inceleme, mevcut vergi incelemesine veri toplamak üzere, incelenen mükellef ile ilişkisi nedeniyle başka bir mükellef nezdinde başlatılan incelemedir³³⁷. Sahte belge düzenleme fiilinde ise karşıt inceleme, incelenen mükellef adına düzenlenen belgelerin sahte olup olmadıklarının tespiti amacıyla, söz konusu belgeyi kullanan kişi hakkında yapılan incelemedir. Alıcı nezdinde yapılıyorsa satıcı, satıcı nezdinde yapılıyorsa alıcı üzerinde inceleme yapılmaktadır³³⁸. Bu incelemede, incelenecek kişiye bazı sorular yöneltilerek, sahte belge düzenleyici olduğu düşünülen mükellef ile arasındaki ticari ilişkinin gerçekten var olup olmadığı belirlenmeye çalışılır. Bu sorulardan bazıları; mükellef ile ilişkilerinin nasıl başladığı, aralarında yazılı sözleşmenin mevcut olup olmadığı, mükellefi daha önce tanıyıp tanımadığı, mükelleften alınan mal ve hizmetlerde kimler ile muhatap olunduğu, mükellef ile çalışmayı neden tercih ettiği, çalışmayı bırakmış ise neden bıraktığı, söz konusu belgelerin içeriğinde yer alan hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, ödemeleri kime ve nasıl yapıldığı...

Yargıtay'ın ve Danıştay'ın³³⁹ sahte belge düzenleme fiili ile işlenen suç ve kabahat hakkındaki yerleşik kararlarına göre, karşıt inceleme gerekli ise yapılmalıdır. Aksi takdirde eksik inceleme söz konusu olacaktır

3.3.2. Mükellefin Ödemelerini Ödeme Aracı Kullanmadan Nakden Yapması veya Para Akışını Gösteren Belgelerin Olmaması

Sahte belge düzenlenerek yapılmış gibi gösterilen bir alış ve satışta, belge tutarı doğal olarak ödenmemiştir. Bu durumda mükellef tarafından alış ve satışta ödemeler genellikle nakit olarak elden yapıldığı iddia edilmektedir, ancak özellikle yüksek tutarlı

³³⁷Denetim İlke ve Esasları. Hesap Uzmanları Derneği. 2017, s. 47.

³³⁸Köstü, 2011, a.g.k., s. 58.

³³⁹"...yükümlüsünün iş yerinin durumu, demirbaşının işçisinin bulunmaması gibi hususlar dikkate alınarak beyan edilen satış tutarına bu koşullarla ulaşılmamasının ticari teamüllere uygun olmadığı, bunun da komisyon karşılığı düzenlenen içerik itibarıyla gerçeğe aykırı faturadan elde edilen gelir olduğu görüşüyle matrah farkı bulunduğu, bu durumda yükümlünün sahte ve içeriği itibarıyla gerçeğe aykırı faturaları komisyon karşılığı satarak elde ettiği hususunda karşıt inceleme yapılmaksızın, sadece sektörde (hurda metal ticareti) sahte fatura ticaretinin yaygın olduğundan hareketle varsayıma dayalı tarhiyat yapıldığı anlaşıldığından, eksik inceleme ve varsayıma dayalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı..." Danıştay 4. D, 21.9.2006 Tarih E. 2006/2008, K. 2006/1670. Bkz. Köstü, 2011, a.g.k., s.58.

"...adlarına sahte fatura düzenlenen firma ve kişilerin tespit edilerek haklarında sahte fatura kullanmak suçundan açılmış dava bulunup bulunmadığının araştırılması ve anılan firma sahiplerine, sanığın firmasından faturalara konu alışverişi yapıp yapmadıkları, yapmış olmaları halinde alışverişi kiminle yaptıkları sorularak gerektiğinde vergi beyannamelerinde bulunan imzaların sanığın eli ürünü olup olmadığı araştırıldıktan sonra toplanan bütün deliller birlikte değerlendirilip sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik soruşturma sonucu..." Yargıtay 11. CD. 27.12.2013 Tarih E. 2013/19638, K. 2013/20221. Bkz. Taştan, 2014, a.g.k., s. 213-214.

olması ticari hayatta şüphe uyandıran, teamüllere aykırı bir durumdur³⁴⁰. Bu sebeple, vergi idaresi ödemelerin çek veya banka havalesi yoluyla yapılmadığı durumlarda satış ve alışın gerçek olmadığı kanaatindedir³⁴¹.

3.4. Sahte Belge Düzenleme Suçunda Yargılama Usulü ve Cezalar

3.4.1. Genel Açıklamalar

Sahte belge düzenleme fiili başlı başına hem vergi kabahati hem de vergi suçu oluşturan bir harekettir. Vergi suçlarının yargılanması adli yargının, vergi kabahatlerin yargılanması ise idari yargının görev alanındadır. Dolayısıyla sahte belge düzenleme fiili ile işlenen kaçakçılık suçunda iki ayrı yargı kolu görev yapmaktadır. Bu sebeple, sahte belge düzenleme suçunda ceza mahkemesinin araştırma ve delil değerlendirme yöntemine geçilmeden önce bu iki yargı kolu açısından ispat, ispat yükü ve deliller arasındaki farklılıklar ve benzerlikleri açıklanmasında yarar vardır.

İspat bir konunun doğruluğunu (gerçekliğini), delillerle ortaya koyma; bir hususun doğruluğunu veya yanlışlığını kanıtlamaktır³⁴². Yargılama hukukunda ispat dava konusu ile ilgili hukuksal sonucu öngören hukuk normundaki öge olayların gerçekleştiği hakkında, hakimde kanaat oluşturmak için girilen inandırma (ikna) eylemidir³⁴³. Diğer bir ifadeyle ispat; taraflar tarafından hakimi ikna etmeye yönelik bir süreçtir. İspatın konusunu vakıalar oluşturmakla beraber her hususunun ispatlanması da gerekmez. Örneğin, hakim önünde ikrar edilen, hayatın olağan akışına uyan, herkesçe bilinen olguların ispatlanması gerek yoktur.

³⁴⁰Köstü, 2011, a.g.k., s. 73.

³⁴¹"...saniğin zirai ürünlerden destek primi almak amacıyla 2007 takvim yılında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliğinde müstahsil makbuzu ve fatura düzenlediğine ilişkin tespitlerin bulunduğu, saniğin suçu işlemediğini savunmasına karşın, müstahsil makbuzları ve faturaların gerçek olduğuna dair satıcı ile alıcı arasında mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtama yeteneği olan şirket banka hesapları ve kasa mevcudu uyumlu geçerli belgeleri sunmadığı, faaliyetin yürütülmesi için nakliye aracı, eleman ve muhasebecisinin bulunmadığı gibi depo kapasitesinin de satın aldığı iddia ettiği hububatı muhafaza edecek yeterlilikte olmadığı anlaşılma... sahte müstahsil makbuzu ve fatura düzenlediği yolunda vicdani kaniya ulaşılarak, kabul eden mahkemenin kararında sübut açısından bir isabetsizlik bulunmadığı..."Yargıtay 11. CD. 01.11.2013 Tarih E. 2012/10491, K. 2013/15850. Bkz. Uğur ve Elilob, 2016, a.g.k., s. 525-526.

³⁴²Yılmaz, 2005, a.g.k., s. 323.

³⁴³Oğuzman ve Barlas, 2012, a.g.k., s. 326. Benzer tanım için Bkz. Ünal, a.g.k., s. 95 "ispat, ihtilaf mevzuu olan maddi veya hukuki vakıaların olduğu veya olmadığı hususunda yargıca kanaat verecek, delil ve karineleri arz etmek, yargıcın kanaatini bir noktaya çekmektir."

Ortaya konan vakıaların kim tarafından ispatlanacağını ise ispat yükü kavramı ile açıklanır. Dolayısıyla ispat yükü (beyyine külfeti); ileri sürülen iddianın kimin tarafından ispatlanacağıdır. Bu husustaki genel kural, iddia edenin ispat edeceğidir.

İddia eden ispatlama, hakimi inandırma eylemini ise deliller yoluyla yapacaktır. Bu sebeple delil bir iddianın ispatı için başvurulmuş araçlardır³⁴⁴. Delillerin nelerden oluşabileceği ceza yargılaması ve hukuk yargılamasına göre farklılıklar gösterir. Delillerin konusunu maddi olgular oluşturmakta, hukuk kuralları delillerin konusu kapsamına girmemektedir. Ancak ihtilafli konuların çözümü için delil ileri sürülebilir. Yargılama ile ilgisi bulunmayan olaylar ile ilgili de delil gösterilemez.

Delil olarak kullanılacak araçlardan birini sahte belge düzenleme suçunun failinin tespitinde sıklıkla kullanılan karineler oluşturur. Karine, bilinen ve varlığı tartışmasız bir olgudan bilinmeyen bir durumun varlığı veya yokluğu sonucunun çıkarılmasıdır³⁴⁵. Karineler delil olarak kullanılabilen araçlardan sadece bir tanesidir³⁴⁶.

3.4.1.1. Vergi Yargılamasında İspat ve İspat Külfeti

Vergi yargılamasında esas usul kanunu 213 sayılı VUK' tur. Ancak VUK vergi mahkemeleri ve yargılama usule ilişkin hükümler içermemektedir³⁴⁷. Bu sebeple vergi yargılamasında 2577 sayılı İYUK esas alınır³⁴⁸. Vergi alanında maddi hukuk konusundaki anlaşmazlıklar, yani "*vergiyi doğuran olay*" ispatın konusunu oluşturur³⁴⁹. VUK' un 19 uncu maddesine göre de vergiyi doğuran olay "*vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü*" ile doğmaktadır.

VUK' un "*vergi kanunlarının uygulanması ve ispat*" başlıklı 3 üncü maddesinin A fıkrasında vergi kanunlarının uygulanması, B fıkrasında³⁵⁰ ise ispat ve ispat yüküne yer verilmiştir. Kanunun 134 üncü maddesinde de; vergi incelemesinden maksadın,

³⁴⁴H. Pekcanitez, O. Atalay, M. Özkes (2014). *Medeni Usul Hukuku*. Ankara: Yetkin, s. 398.

³⁴⁵Yılmaz, 2005, a.g.k., s. 359; Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2014, a.g.k., s. 374.

³⁴⁶Ö. Biyan (2012). *Vergi Hukukunda Delil ve İspat*. Ankara: Adalet, s. 15.

³⁴⁷Donay, 2008, a.g.k., s. 21.

³⁴⁸Biyan, 2012, a.g.k., s. 138.

³⁴⁹Biyan, 2012, a.g.k., s. 136.

³⁵⁰*İspat: vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."*

ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespiti ve sağlanması olduğu belirtilmiştir.

İlgili hükümler göre, vergilendirme işleminde kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğinin ötesine geçilerek, taraflar arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerektiği çıkarımı yapılabilir³⁵¹. Gerçek mahiyet ortaya çıkartılırken yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi delil olarak kullanılamaz. Dolayısıyla vergi hukukunda delil serbestisi ilkesinin geçerli olduğu sonucuna varılabilir³⁵².

3.4.1.2. Ceza Yargılamasında İspat ve İspat Külfeti

Ceza yargılaması ispat üzerine kurulmuştur. Çünkü sanık ceza yargısında Bir ceza hukuku genel ilkesi olan masumiyet karinesinden yararlanmaktadır. Masumiyet karinesi, isnat edilen suç ispat edilmedikçe sanığın suçsuz olduğunun kabulünü gerektirir. İspat yüküne ilişkin genel kural olan iddia edenin ispat edeceği kuralı ceza yargılamasında da geçerlidir. Davalı herhangi bir hususu, suçsuz olduğunu ispatlamak zorunda değildir, masumiyet karinesinden de bu sonuç çıkmaktadır³⁵³. Eğer davada bir katılan var ise ispat yükü iddia makamı ile beraber katılana ait olacaktır³⁵⁴.

Ceza hukukunda vicdani delil serbestisi ilkesi geçerli olduğundan, ceza hakimi, maddi gerçeği re'sen ve her türlü delil ile araştırmakla yükümlüdür ve aynı zamanda elde ettiği delilleri serbestçe değerlendirir³⁵⁵. Dolayısıyla ceza hukukunda her türlü şey delil olabilmektedir. CMK ' nun 217/2 fıkrasında "*yüklenen suç hukuka uygun şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir*" olarak hüküm altına alınmıştır. Ancak yemin bağlayıcı bir delil değildir. Deliller polis, jandarma, savcı, tarafından, hatta

³⁵¹Köstü, 2011, a.g.k., s. 55.

³⁵²VUK 3/B-II hükmünde delil serbestisi benimsenmişse de, hükümde önemli bir karine daha vardır. Bu karineye göre yasanın bildirim, defter tutma ve vesikalar ile ilgili kurallarına uyan vergi mükellefi ilk görünüşün yarattığı "*uygunluğa dayalı sorumluluk*" karinesinden yararlanacaktır. Dolayısıyla belge düzenine uygun bulunan işlemin aksi kanıtlanmadığı sürece gerçek durumu yansıttığı kabul edilir. Bu karinenin doğru olmadığının ispat yükü ise idarededir. Bkz. N. Saban (2009). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta, s. 81.

³⁵³D. Soyaslan (2014), *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Yetkin, s. 63.

³⁵⁴Soyaslan, 2014, a.g.k., s. 63. Vergi kaçakçılığı suçlarında Maliye Bakanlığı katılan sıfatıyla davaya dahil olabilir.

³⁵⁵Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 165.

yeterli görülmez ise davaya bakan mahkeme tarafından resen araştırılmaktadır³⁵⁶. Ancak Anayasa m. 38'e göre delillerin hukuka uygun elde edilmesi gerekmektedir.

YCGK' un ceza yargılamasının amacını emsal teşkil eden bir kararında açıklamıştır. Mahkemece bu amaç, *"hiçbir duraksamaya yer vermeden maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasıdır. Bu araştırmada, yani gerçeğe ulaşmada mantık yolunun izlenmesi gerekir. Gerçek; akla uygun ve realist, olayın bütünü veya bir parçasını temsil eden kanıtlardan veya kanıtların bütün olarak değerlendirilmesinden ortaya çıkarılmalıdır, yoksa bir takım varsayımlara dayanılarak sonuca ulaşılması, ceza yargılamasının amacına kesinlikle aykırıdır"*³⁵⁷ olarak belirtilmiştir.

3.4.2. Sahte Belge Düzenleme Suçunda Ceza Mahkemesi Yargılaması

Sahte belge düzenleme fiiliyle işlenen kaçakçılık suçunda görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir. Bu suç herkes tarafından işlenebilmekte beraber genellikle vergi mükellefi veya vergi sorumluları tarafından işlenmekte, bu sebeple kendine mahsus özellikleri barındırmaktadır. Daha önce de belirtildiği gibi VUK' un 367 nci maddesinde kaçakçılık suçları için takip şartı olarak *"mütalaa ve bildirim"* koşulu getirilmiştir. Mütalaa; gerçekleştirilen eylemin sahte belge düzenleme fiili oluşturup oluşturmadığına yönelik idarece yapılan bir değerlendirmedir. Bu değerlendirme cumhuriyet savcısını bağlamamakla birlikte kovuşturma şartlarından biri olduğu için yokluğunda kamu davası açılmamaktadır. Vergi idaresince, düzenleme eylemine ilişkin değerlendirme yapılırken kullanılan tespitler yukarıda verilmiştir.

Mahkemece mütalaa hususunda dikkat edilecek noktalar şunlardır; mütalaa iddianamede tavsifi yapılan suç ve sanığı kapsamalı, bu suça ve sanığa ilişkin olmalıdır. Mütalaa, sanıkların tamamı hakkında verilmelidir. Sadece biri hakkında verilmiş ise diğer sanıklar hakkında da ilgili vergi idaresinden mütalaa istenmeli, yargılama mütalaaların tamamlanmasına kadar durmalıdır.

Mütalaanın hangi suça ilişkin verildiği de ayrıca önem arz eder. Sahte belge düzenlemek ve sahte belge kullanmak suçları, birbirinden farklı ve bağımsız suçlar olduğu birbirine dönüşme ihtimalinin bulunmamasına rağmen uygulamada sıklıkla mütalaanın hangi suça ilişkin olduğuna dikkat edilmeden kamu davası açıldığı,

³⁵⁶Soyaslan, 2014, a.g.k., s. 62.

³⁵⁷YCGK., 22.12.2009 tarih E. 2009/9-93, K. 2009/308. Bkz. Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 166.

kovuşturmaya devamlı hüküm tesis edildiği ve bu durumun sıklıkla bozma konusu edildiği görülmektedir³⁵⁸. Aynı şekilde iddianamede yer verilen suç ile cezalandırılmasına hükmedilen suçun da aynı olması gerekir. Çünkü sadece iddianamede unsurları belirtilen suça ilişkin fiil ve faili hakkında hüküm verilebilir³⁵⁹. Bu sebeple suçun niteliğinin belirlenmesi hususunda VUK 359 uncu madde kapsamında sahte-yanıltıcı belge ayırımının özenle yapılması gerekmektedir. Mütalaa sahte belge

³⁵⁸M. Taştan (2013). *Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Sahte Belge Kullanma Suçunda Cezai Sorumluluk ve Kovuşturma Yöntemi*. Terazi Hukuk Dergisi. C: 8, S: 85, s. 43.

Bu husus YCGK' nun vermiş olduğu 11.3.2014 Tarih E. 2012/11-1382, K. 2014/12 sayılı kararında ayrıntılı olarak açıklamıştır.

"... CMK' nun 158-160 maddelerinde belirtildiği üzere soruşturma yapmakla yükümlü olan makamların bir suç işlendiğini öğrenmeleri halinde hemen ceza muhakemesini başlatmaları gerekmektedir. Ancak bazı hallerde soruşturmanın veya kovuşturmanın başlatılmasının belli şartların gerçekleşmesine bağlı tutulması söz konusudur. Muhakeme şartları denilen bu hukuki müessesenin örneklerinden birini vergi kaçakçılığı suçunun muhakeme sürecinde rastlanmaktadır.

Ceza hukukunda "mütalaa", kimi suçlardan dolayı kovuşturma yapılabilmesi için o suçtan dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüştür. Bu anlamda vergi ceza hukukunda vergi idaresinin mütalaa, Yargıtay'ın da kararlarına istikrarlı bir biçimde benimsediği üzere, "kovuşturma/yargılama şartı" olarak kabul edilmektedir.

Muhakeme şartları, ceza muhakemesinin yapılabilmesi için kimi durumlarda aranan şartlardır; bunların bulunmaması muhakemenin sürdürülmesini engellemekte, ancak bu şartların bulunması muhakemenin yapılmasını zorunlu hale getirmektedir. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223/8 hükmü uyarınca, ceza muhakemesi şartının henüz gerçekleşmediği durumlarda gerçekleşmesini beklemek üzere "durma kararı", gerçekleşmeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda ise "düşme kararı" verilecektir. Ancak aynı maddenin 9. bendine göre, derhal beraat kararı verilebilecek durumlarda, düşme kararı verilmesi mümkün değildir.

Vergi kaçakçılığı suçunda söz konusu olan mütalaa şartı 213 sayılı VUK'nun 367. maddesinde düzenlenmiştir. Bir vergi incelemesi esnasında, 213 sayılı VUK'nun 359. maddesinde yazılı kaçakçılık suçunun tespiti halinde, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan doğruya; vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar ise ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla durumu yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmekle mükelleftir.

Cumhuriyet Başsavcılığının, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini başka bir yoldan öğrenmesi de imkân dâhilindedir. Bu durumda Cumhuriyet savcısı, bir an önce ilgili vergi dairesine durumu bildirerek inceleme yapılmasını talep edecek, böylece kamu davasının açılması için bu inceleme sonucunun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi beklenecektir.

Bu düzenlenmenin nedeni madde gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır; "Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyet mülahazası ile bazı kayıtlara bağlanmıştır. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve muavinleri ile Defterdarlar haricinde kalan inceleme yetkisine haiz memurların tetkik neticelerine bağlı buldukları Defterdarın mütalaa ile birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı belli hileli vergi suçları için, alakalı Defterdarlıktan inceleme istemesi bu sebep ve mülahaza ile yerinde görülmüştür. Diğer taraftan adalet cihazının tetkikine ve yetkisine tevdi olunan hileli vergi suçları için mali cezaların tatbiki gerekli olduğu da bir fıkra halinde belirtilmiştir." Görüldüğü gibi kanun koyucu, genel usullerden ayrılma nedenini "vatandaşın mali emniyet mülahazası" yani mali güvenlik düşüncesine bağlamıştır.

Anayasa Mahkemesinin 10.02.2011 gün ve 136-181 sayılı kararında belirttiği gibi vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda yeterince uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemeyecektir."

³⁵⁹C. Şahin ve N. Göktürk (2013). *Ceza Muhakemesi Hukuku- II*. Ankara: Seçkin, s. 146-161.

kullanmak suçundan verilmiş olmasına rağmen dava düzenleme suçundan açılmış ise, ya mütalaya uygun dava açılması sağlanmalı ya da açılan dava için yeniden mütalaa alınmalıdır³⁶⁰. Dolayısıyla isnat edilen suç değişecek olur ise de CMK' nın 226 ncı maddesi hükmüne göre sanık, suçun hukuki niteliğinin değişmesinden önce haber verilip de savunmasını yapabilecek bir halde bulundurulmadıkça, iddianamede kanuni unsurları gösterilen suçun değindiği kanun hükmünden başkasıyla mahkum edilemez.

Ceza mahkemesi tarafından yapılan yargılamada kaçakçılık oluşturan sahtecilik eyleminde, belgeye yansıtılan işlemin gerçek olup olmadığının tespiti amaçlanmaktadır. Sahte belge düzenleyerek kaçakçılık suçu işlendiği isnat edilen sanığın, söz konusu belgenin dayanağı olan işlemin gerçek olduğu hususunda ispat yükümlülüğü bulunmamaktadır. İspat yükü iddia makamı olan cumhuriyet savcısına aittir. Davaya zarar gören olarak Maliye Bakanlığı da katılan sıfatıyla katılabilir. Bu durumda ispat yükü cumhuriyet savcısı ile Maliye Bakanlığına ait olacaktır. Ancak uygulamada, sanığın suça konu olan belgelerin dayanağı olan mal hareketlerinin veya hizmet ilişkisinin gerçek olduğunu iddia ettikleri, bu husustaki iddialarını kanıtlamak için, söz konusu malı tedarikinden başlayarak, alıcıya ulaşmasına kadar geçen aşamaları, depolama, nakliye ve ödemelere ilişkin belgeleri mahkemeye sundukları görülmektedir³⁶¹.

Sahte belge düzenleme fiili ile işlenen kaçakçılık suçunun yargılamasını yapan ceza hakimi, delilleri serbestçe araştırır ve takdir eder, dolayısıyla Cumhuriyet savcısının sunduğu delillerle bağlı değildir³⁶². Ancak uygulamada eksik araştırma gerekçesiyle bir çok dosyanın tekrar incelendiği görülmektedir. Bu sebeple Yargıtay kararlarında istikrar kazanmış araştırma ve delil değerlendirme yöntemine başvurulması yerinde olacaktır.

Yargı kararlarına göre; vergi kanunlarına uygun düzenlenen defter ve belgeler, defter kayıtları, tanık beyanları, defter, fatura, makbuz, müstahsil fişi, vergi incelemesi sırasında ikrar edilen hususlar, kullanıcı beyanları maddi delil niteliğindedir³⁶³.

Yerleşik Yargıtay kararlarına³⁶⁴ göre sahte belge düzenleme suretiyle işlenen kaçakçılıkta sanığa isnat edilen suçun ispatında izlenecek olan aşamalar şu şekilde sıralanabilir;

³⁶⁰Uğur ve Elibol, 2016, a.g.k., s. 130-131.

³⁶¹Taştan, 2013, a.g.k., s. 43.

³⁶²Taştan, 2013, a.g.k., s. 43.

³⁶³A. Cengiz, Ö. Kılınç (2017). *Naylon Fatura Suçları*. İstanbul: Vedat, s. 337.

Sahte belge düzenleme suçu beraberinde sahte belge kullanma suçunu da getirmektedir. Bu sebeple sanık tarafından düzenlendiği iddia edilen belgelerin kullanıcılarına ulaştırılmalı, bu kişiler hakkında kamu davası açılıp açılmadığı veya vergi incelemesi başlatılıp başlatılmadığı hususu belirlenmelidir. Bu kişiler hakkında açılmış bir kamu davası var ise ilgili dava dosyasını ilgilendiren deliller getirilip incelenmeli, olanak bulunması halinde dava dosyalarının birleştirilmeli, kullanan kişiler dinlenmeli belgeleri kimden temin ettikleri sorulmalı, aksi halde söz konusu dosyanın özetini duruşma tutanağına geçirilmeli ve görülen dosyayı ilgilendiren tüm deliller birlikte değerlendirilerek sanığın hukuki durumu tayin ve takdir edilmelidir.

Suçta konu edilen belgelerin gerçek alış-satış karşılığında düzenlenip düzenlenmediğinin, belgelerin komisyon karşılığı verilip verilmediğinin belirlenmesi amacıyla satıcı ve alıcı arasında mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamülle uygun, kanıtlayıcı yeteneği olan şirket ve banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler olup olmadığı belirlenmelidir.

Suçta konu belgeleri düzenlediği iddia edilen sanığın, suç tarihinde ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı, yeterli üretimi, faaliyet hacmi, mal girişi ve stoku olup olmadığı, işçi çalıştırıp çalıştırmadığı, faturalarda belirtilen malların faaliyetler

³⁶⁴ "...gerçeğin, kuşkuyla yer verilmeyecek biçimde belirlenebilmesi bakımından; öncelikle sanığın savunmasında adı geçen ... isimli şahıs tanık sıfatıyla dinlenerek, faturaların sanık tarafından düzenlenip düzenlenmediği sanıktan alınıp alınmadığının araştırılması, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden satıcı ile alıcı arasında mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamülle uygun, kanıtlayıcı yeterliliği olan şirket banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler olup olmadığının karşılaştırılmalı inceleme yapılarak saptanıp bu kapsamda kullanan kişiler dinlenerek faturaların kimden aldıklarının sorulması ve haklarında düzenlenen vergi inceleme raporu doğrultusunda haklarında kamu davasının açılıp açılmadığının belirlenmesi halinde evrakların getirilip özetinin duruşma tutanağına geçirilmesi, bu davayı ilgilendiren delillerin dosyaya intikalinin sağlanması ve toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumu takdir ve tayini gerekirken..." Yargıtay 11. CD. 7.1.2014 Tarih E. 212/19013, K. 2014/156. Benzer diğer kararlar için bkz. 21. CD. 24.5.2016 Tarih E. 2016/6400, K. 2016/4589; 21. CD. 21.6.2016 Tarih E. 2016/4445, K. 2016/5451.

"...gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından, sanığın iş yerinde 2005 takvim yılında katılan kurumca yoklama yapılıp yapılmadığı sorularak varsa buna dair belgelerin getirilip incelenmesi, anılan yıllarda işyerinin faaliyette olup olmadığının, şirket adına kayıtlı araç bulunup bulunmadığının, işçi çalıştırılıp çalıştırılmadığının araştırılması, suçta konu faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden satıcı ile alıcı arasında mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamülle uygun, kanıtlayıcı yeterliliği olan şirket ve banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler olup olmadığı dikkate alınarak faturaları kullanan şirketler ile sanığın ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılaştırılmalı bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken..." Yargıtay 21. CD. 6.12.2016 Tarih E. 2016/4465, K. 2016/7441. Benzer kararlar için bkz. Yargıtay 11. CD. E. 2018/2022, K. 2018/2387, Yargıtay 11. CD. E. 2018/1864, K. 2018/2577.

alanına uygun olup olmadığı, kasa mevcudu ile uyumlu olup olmadığı tespit edilmelidir³⁶⁵.

Belirtilen araştırmalar yapılarak sahte belge düzenlemek suçunun sübuta erip ermediğinin tespiti yapılacaktır.

Son olarak sahte belge düzenleme failin fiili işlediğine kanaat getirilecek olunur ise, düzenlenen belgelerin adet ve tutarları, zarar miktarı, failin kasta dayalı kusurunun ağırlığı, suçun işlenmesindeki özellikler gibi hususlar ile TCK' nın 61inci maddesindeki cezaların belirlenmesine ilişkin hususlar (suçun işleniş biçimi, suçun işlenmesinde kullanılan araçlar, suçun işlendiği yer ve zaman, suçun konusunun önemi ve değeri, meydana gelen zarar ve tehlikenin ağırlığı, failin kast ve taksire dayalı kusurunun ağırlığı ile failin güttüğü amaç ve saik) göz önünde bulundurularak suçun kanuni tanımında öngörülen cezanın alt ve üst sınırı arasında temel bir ceza belirlenecektir³⁶⁶. Hakim, alt ve üst sınırlar içinde kalan ceza miktarını belirlerken sahte olarak düzenlenmiş belgelerin sayı ve tutarlarını da dikkate almaktadır.

3.4.3. Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Ziyayı Kabahatinde Vergi Mahkemesi Yargılaması

Vergi ziyayı kabahatinin cezası daha öncede belirtildiği üzere vergi daireleri tarafından yargısal karara ihtiyaç duyulmadan kesilmektedir. Bir idari işlem olan bu ceza kesme işlemine karşı Anayasanın 125 inci maddesi hükmü gereği yargı yolu açıktır. Bu davada görevli mahkeme ise idari yargı kolunun bir parçası olan vergi mahkemesidir. Vergi mahkemesi uyuşmazlığa konu olayın hukuki nitelendirilmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kurallarını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönünde tam yetkiye sahiptir³⁶⁷.

VUK' un 341 inci maddesinde vergi ziyayı; "*mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerinin yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi*"

³⁶⁵Söz konusu tespit ile idare tarafından vergi incelemelerinde de yapılmakta ve mütalaada yer almaktadır.

³⁶⁶Taştan, 2014, a.g.k., s. 122; Kanuni tanımda öngörülen ceza ise "*üç yıldan beş yıla kadar*" hapis cezasıdır; "*2000 ve 2001 takvim yıllarında düzenlenen suçta konu faturaların miktarının çokluğu ve meblağların yüksekliği gözetilerek zararın ağırlığı, kastın yoğunluğu dikkate alınıp alt sınırdan uzaklaştırılarak temel cezanın belirlenmemesi ve teselsül eden suçtan dolayı hükmolunan temel cezalarda artırım yapılmaması...*" Yargıtay 11. CD. 22.01.2008 Tarih, E. 2007/4570, K. 2008/107. Bkz. Taştan, 2014, a.g.k., s. 122.

³⁶⁷Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 315.

olarak tanımlanmaktadır. Kanunun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ise; vergi ziyama kaçakçılık suçunu düzenleyen 359 uncu maddede yer alan fiiller ile sebebiyet verilmesi halinde ise cezanın ziyaa uğratan verginin üç katı, bu fiillere iştirak edenlere ise bir katı şeklinde uygulanacağı düzenlenmiştir.

Sahte belge düzenleme fiili ile işlenen kaçakçılık suçunda da ziyaa uğratan verginin üç katı ceza kesilecektir. Burada öncelikle yapılacak olan husus vergi kaybı yaratıldığıının tespitidir. Çünkü vergi ziyayı cezasının kesilebilmesi için suça konu fiiller sebebiyle bir vergi kaybının doğmuş olması şarttır. Bu sebeple sahte belge düzenleme eylemi tek başına vergi ziyayı yaratmamakta bu şekilde düzenlenen belgelerin mutlaka kullanılması da gerekmektedir³⁶⁸.

Belgelerin sahteliği yönünden kullanılan karineler, yukarıda idarenin vergi incelemelerinde yapmış olduğu tespitlerdir. Vergi mahkemeleri de buradaki karinelerin gerçek durumu yansıtmadığını belirlemeye çalışmaktadır. Bu karinelerin mükellefçe aksinin ispatı mümkündür. Burada önemli olan ve araştırılan nokta belgenin karşı tarafının var olup olmadığıının var ise de aralarında gerçek bir alış-satışın bulunup bulunmadığıının tespitidir³⁶⁹. Fail açısından vergi kabahatlerinden sorumluluk kısmında belirtilen hususlar geçerlidir. Dolayısıyla vergi suçlarındaki gibi ayrıntılı bir inceleme sonucunda gerçek kişi failinin belirlenmesi yoluna gidilmeyecektir. Tüzel kişiler de ceza muhatabı olabilecektir.

³⁶⁸Kızılot ve Kızılot, 2009, a.g.k., s. 251.

³⁶⁹Şenyüz, 2016, a.g.k., s. 104.

SONUÇ

Adaletli ve istikrarlı bir vergi düzeninin kurulup sürdürülebilmesi için mükelleflerin belgelerini gerçeğe uygun düzenlenmesi elzemdir. Ancak mükellefler ve ilgili diğer kişiler belirli bazı amaçlarla vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri sahte olarak düzenleme yoluna giderek vergi kaçakçılığı suçu işleyebilmektedir.

Sahte belge düzenleme eylemine ilişkin idari incelemelerde ve ceza yargılamalarında en zorlanılan kısım failin şüpheye yer verilmeyecek şekilde tespitinin yapılmasıdır. VUK kaçakçılık suçunda failinin belirlenmesine ilişkin özel bir düzenleme getirmemiştir. Bu sebeple sorumluluk ve cezalandırılma hususunda TCK'nın genel hükümleri uygulanacaktır.

Sahte belge düzenleme fiili ile işlenen vergi kaçakçılığı suçunun faili herkes olabilmektedir. Bir başka deyişle fail olmak için, vergi mükellefi, vergi sorumlusu ya da kanuni temsilci gibi sıfatlara haiz olmak gerekmemektedir. Önemli olan cezaların şahsiliği ilkesine uygun olarak, şüpheye yer verilmeyecek biçimde, fiil ile fail arasındaki illiyet bağı da dikkate alınarak eylemi gerçekleştirenin belirlenmesidir. Ancak sorumluluğun kime ait olacağı, gerçek kişilerde kanuni ve iradi temsilcinin varlığına, tüzel kişilerde ise ortaklık yapısına, yönetim ve temsil yetkisinin devrine, tasfiye halinde bulunmaya göre değişiklik arz etmektedir. Bu sebeple sahte belge düzenleme fiilinde sorumluluk ve cezalandırılma gerçek ve tüzel kişiler açısından ayrıma tabii tutularak değerlendirilmelidir.

Gerçek kişi işletmelerde her türlü belgeyi düzenleme, kullanma ve temin etme gibi görevler mükellefin veya vergi sorumlusunun alanındadır. Bu sebeple belgenin sahte olarak tespiti yapıldığında kural olarak mükellefin veya vergi sorumlusunun failliği gündeme gelecektir. Ancak bu kişilerin yanında belli bazı kişilerde fail olabilmektedir. Örneğin, vekil ve çalışanlar, küçük ve kısıtlılar, mirasçılar, tasfiye memurları... düzenleme fiilini işleyebilir. VUK'un 333 üncü madde hükmü ve cezaların şahsiliği ilkesi prensibi gereğince suç fiilini gerçekleştirenlerin failliği asıldır.

Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu üçüncü bir kişiyi iradi temsil yoluyla ticari işleri ile ilgili her zaman yetkilendirebilir. Yetkilendirilmiş bu kişilerin işlemiş oldukları sahte belge düzenleme fiilinden dolayı mükellef veya vergi sorumlusunun cezalandırılması yoluna gidilemez. Ancak yetkilendirmenin noterlik tarafından

düzenlenen ve suça konu olan belgeyi düzenleme yetkisini taşıyan özel vekaletname olması gerekmektedir. Vekaletname ile yetkilendirilenlerin ancak kendi yetki dönemindeki fiillerinden dolayı ceza sorumluluğu vardır. Mükellef veya vergi sorumlusu tarafından herhangi bir vekaletname ile yetkilendirilmeyen çalışanların da sahte belge düzenleme fiilinde ceza sorumluluğu doğabilmektedir. Çalışan kendiliğinden sahte belge düzenler ise işlediği suçtan sorumludur. Ancak çalışanların doğrudan bir çıkarları olmaması sebebiyle, emir ve talimat gereği sahte belge düzenlemeleri genel olarak kabul edilmektedir. Bu sebeple TCK ve VUK' un iştirak hükümleri uygulanacaktır. TCK' nın 37/2 hükmüne göre de çalışanı araç olarak kullanan kişi de fail olarak cezalandırılacaktır. Mükellef, vergi sorumlusu veya kanuni temsilcinin cezai sorumluluktan kurtulması için çalışanın emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığını deliller ile ortaya koyması gerekmektedir.

Vergi mükellefi olan küçük veya kısıtlılara ait işletmelerde sahte belge düzenleme suçu işlenecek olur ise işletmeyi yöneten kanuni temsilcilerin ceza sorumluluğuna gidilecek küçük veya kısıtlı cezalandırılmayacaktır. Ancak suçu bizzat küçük veya kısıtlı işlemiş ya da kanuni temsilcisine iştirak etmiş ise ceza ehliyetinin varlığına göre küçük veya kısıtlının da sorumluluğu söz konusu olabilmektedir.

Mirasçıların failliği ise ancak murisin sağlığında işlemiş olduğu düzenleme fiiline iştirak etmişlerse söz konusu olabilmektedir.

Adi ortaklık bünyesinde sahte belge düzenlenecek olur ise ortaklar, ortaklığın işlerini bütün halinde yönetiyor ise birlikte faillikleri asıldır. Ancak ortaklıkta iş bölümü yapılmış ise suçun ayrıntısını bilen ve suçun oluşumunda rolü olan ortak veya ortaklar ya da dışarıdan yönetim ve temsil yetkisi verilen kişi ya da kişiler fail olacaktır.

Sahte belge düzenleme fiili uygulamada genellikle tüzel kişilik çatısı altında işlenmektedir. Bu sebeple suçun failinin tespitinde öncelikle tüzel kişi ile karşılaşılmakta, tüzel kişinin organlarını oluşturan kişilere ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bu husus, borçlar, medeni ve ticaret hukuku açısından ayrıntılı bir çalışma yapılmasını gerektirmektedir. Bu durumda öncelikle tüzel kişiliğin yapısı belirlenmelidir. Daha sonra tüzel kişinin ilgili kanununa göre yönetim ve temsil organlarını kimlerin oluşturduğu tespit edilmelidir. Diğer bir deyişle tüzel kişiliğin ait olduğu kanuna göre bir araştırma yapılarak, tüzel kişilik perdesi kaldırılmalı temsilci durumundaki gerçek

kişiler tespit edilmeli, temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmalı, her bir temsilcinin suçun meydana gelmesindeki rolü ve etkisi belirlenmelidir.

Vakıf ve derneklerin iktisadi işletmelerinde işlenen sahte belge düzenleme fiilinde fail bu işletmeleri yöneten ve suçun işlenmesinde görev alanlardır. İşletmeyi yönetmeyen vakıf ve derneklerin temsil ve yöneticileri fail olarak doğrudan nitelendirilemeyecektir.

Kollektif, komandit, limited, anonim şirket ve kooperatiflerde işlenen sahte belge düzenleme fiilinde ise; fiili gerçekleştiren veya emir ve talimat veren, suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan kanuni temsilciler faildir . Şirketi yönetmeye ve temsile yetkililer, esas sözleşmeye ve Ticaret Sicil Müdürlüğü kayıtlarına göre belirlenmelidir. Kanuni temsilciler arasında yönetim ve temsil yetkisi bölüşülmüş ise belge düzenleme fiilinin konusu görev alanına giren kanuni temsilciler cezalandırılacaktır. Bu temsilciler arasında da fiilin ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olanların failliği asıldır.

Sonuç olarak, sahte belge düzenleme fiilinde, cezaların şahsiliği ilkesi gereği failin şüpheye yer verilmeyecek şekilde tespiti yapılmalıdır. Eğer gerçek kuşkuya yer verilmeden belirlenemiyorsa cezalandırma yoluna gidilemeyecek, şüpheden sanık yararlanacak ve işlenen suç yaptırımsız kalacaktır. Bu sebeple yüksek mahkemenin vermiş olduğu kararlar doğrultusunda temsil ve yönetim yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar öncelikle belirlenmeli ve suçun şekil sorumlusunun değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcilerin cezalandırılması sağlanmalıdır. Ancak bu şekilde cezada şahsilik ilkesine uygunluk sağlanabilir. Bu sebeple düzenleme fiilini işleyebilecek herkesin rolleri ve sorumlulukları irdelenmeli ve suçu bilfiil işlemiş olan gerçek kişiye ulaşılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akipek, J., & Akıntürk, T. (2007). *Kişiler Hukuku*. İstanbul: Beta.
- Artuk, M. E., Gökçen, A., & Yenidünya, C. (2016). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Artuk, M. E., Gökçen, A., & Yenidünya, C. (2008). *Ceza Hukuku Özel Hükümler*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Atar, Y. (2004). *Vergi Hukuku*. Konya: Mimoza Yayınları.
- Bayar, İ. N. (2010). *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme) Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bayar, İ. N. (2013). *Vergi Kaçakçılığı*. Ankara: Mali Akademi Yayınları.
- Bayraklı, H. H. (2017). *Vergi Ceza Hukuku*. Afyonkarahisar.
- Vergi Müfettişleri Derneği (2016). *Beyanname Düzenleme Rehberi*. Ankara
- Bilici, N. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bıyan, Ö. (2012). Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeninin İspat Açısından Önemi ve Bir Eleştirisi: Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılması. *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat, Sayı: 281, s. 72-78.
- Bıyan, Ö. (2012). *Vergi Hukukunda Delil ve İspat*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Candan, T. (2006). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınevi.
- Candan, T. (1995). *Vergi Suç ve Cezaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T. (2010). *Vergi Suç ve Cezaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Çavuş, A. (2016). *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. İstanbul: Beta.
- Cengiz, A. (2014). *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Cengiz, A., & Kılıç, Ö. (2017). *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.

- Çomaklı, Ş. E. (2009). Adli Nitelikteki Vergi Suçlarında Fail ve Ceza Sorumluluğu. *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:1, s. 657-692.
- Çomaklı, Ş. E. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Hesap Uzmanları Derneği (2017). *Denetim İlke ve Esasları*. Ankara
- Doğan, K. (2010). Ceza Hukukunda Belge Kavramı. *Ceza Hukuku Dergisi*, Aralık, Sayı:14, s. 51-67.
- Donay, S. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. İstanbul: Beta.
- Donay, S. (1972). *Para Cezaları*. İstanbul: Kervan Kitabevi.
- Dönmezer, S., & Erman, S. (1987). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-I*. İstanbul: Beta.
- Dönmezer, S., & Erman, S. (1986). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-II*. İstanbul: Beta.
- Dural, M., & Ögüz, T. (2013). *Türk Özel Hukuku- Kişiler Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Edizdoğan, N., Taş, M., & Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erdem, T. (2010). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçları. *Vergi Sorunları Dergisi*. Aralık. Sayı: 267, s. 98-108.
- Erdem, T. (2010). *Vergisel Kabahatler*. İstanbul: Beta.
- Eren, F. (2013). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Erginay, A. (1998). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Erman, S. (1970). *Sahtecilik Cürümleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Erman, S. (1998). *Vergi Suçları- Ticari Ceza Hukuku IV*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi.
- Gökçen, A. (2010). *Belgede Sahtecilik Suçları*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gündel, A. (2003). *Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Hakeri, H. (2016). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Hızlı, Y. (1984). *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*. Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları.
- İçel, K. (2016). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. İstanbul: Beta.

- İçel, K. (1967). *Ceza Hukukunda Taksirden Doğan Sübjektif Sorumluluk*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Kangal, Z. (2011). *Kabahatler Hukuku*. Ankara: XII Levha Yayıncılık.
- Karahan, S. (1998). *Anonim Şirketlerde Tasfiye*. Konya: Mimoza Yayıncılık.
- Karakoç, Y. (2010). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2016). *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2009). *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Koca, M., & Üzülmöz, İ. (2017). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Köstü, O. M. (2011). *Sahte Fatura ve Tespiti*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Türk Dil Kurumu (1998). *Türkçe Sözlük*. Ankara.
- Moroğlu, E. (2009). *Türk Ticaret Kanun Tasarısı Değerlendirme ve Öneriler*. İstanbul.
- Nas, A. (2010). Vergi Sorumlusunun Hakları. *Bahçeşehir Üniversitesi Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*, Mayıs-Haziran, Sayı: 69-70, s. 91-103.
- Oğuzman, K., & Barlas, N. (2012). *Medeni Hukuk*. İstanbul: Vedat Yayıncılık.
- Ok, N., & Gündel, A. (2002). *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Önder, A. (1992). *Ceza Hukuku Dersleri*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Önder, A. (1989). *Ceza Hukuku Genel Hükümler-II*. İstanbul: Beta.
- Özbek, V. Ö. (2010). *TCK İzmir Şerhi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özcan, O. (2015). *Vergi Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özgenç, İ. (2005). *Gazi Şerhi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özgenç, İ. (2010). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Parlar, A., & Demirel, G. (2002). *Adli ve İdari Vergi Suçları*. Ankara: Adil yayınevi.
- Pekcanıtez, H., Atalay, O., & Özekes, M. (2014). *Medeni Usul Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları

- Polat, İ. (2004). Vergi Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Poroy, R., Ünal, T., & Çamoğlu, E. (2017). *Ortaklık Hukuku*. İstanbul: Vedat Yayıncılık.
- Pulaşlı, H. (2013). *Yeni Şirketler Hukuku- Genel Esaslar*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Saban, N. (2009). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta .
- Şahin, C., & Göktürk, N. (2013). *Ceza Muhakemesi Hukuku- II*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şan, S. (2015). *Resmi Belgede Sahtecilik Suçu*. Ankara: Bilge Yayınevi.
- Şeker, N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*. İstanbul: Beta.
- Şenyüz, D. (2016). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Soyaslan, D. (1998). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Soyaslan, D. (2006). *Ceza Hukuku Özel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Soyaslan, D. (2014). *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Sugözü, İ. H. (2008). Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları (1980-2004 Türkiye Örneği). *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taştan, M. (2014). *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Taştan, M. (2013). Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Sahte Belge Kullanma Suçunda Cezai Sorumluluk ve Kovuşturma Yöntemi. *Terazi Hukuk Dergisi*, Eylül, 8(85), 37-46.
- Tezcan, D., Erdem, M. R., & Önok, M. (2014). *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tosun, Ö. (1962). *Hileli Vergi Suçları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Uğur, H., & Elibol, M. (2016). *Vergi Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Ünal, O. K. (2013). *Fatura ve Teyit Mektubu*. Ankara: Bilge Yayınevi.
- Ürel, G. (2015). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yelbaşı, C. (2014). *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Sim Matbacılık.

Yiğit, U. (2004). *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*. İstanbul: Beta.

Yılmaz, E. (2005). *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin Yayıncılık.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Elif GÖRGÜ
Yabancı Dil : İngilizce
Doğum Yeri ve Yılı : Kastamonu/ 1994
E-Posta : elfgrgu@gmail.com

Eğitim ve Mesleki Geçmişi:

- 2016, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

Mesleki Birlik Üyelikleri:

- Ankara Barosu' na kayıtlı avukat