

**VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDAN
MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE
DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇU
(VUK 359/a-2 nci madde)**

Mehmet TAŞTAN
Konya Hâkimi

Giriş

Vergi kanunlarına göre, vergiyi doğuran olayların tüm yönleri ile ve gerçek bir şekilde belgelere yansıtılmaları zorunludur. Gerçek yönleri ile belgelere yansıtılmayan bir olay için düzenlenen belge sahte belgedir. Yani vergi hukuku açısından gerçek bir mal (emtia) hareketi, alım satım ilişkisi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilmektedir. Şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş olan, ancak içerdiği bilgiler açısından yapılan muameleyi aslından farklı bir şekilde yansıtan belgeler ise muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belgelerdir. Günlük yaşamda muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belgelerin, sahte olarak düzenlenen belgelerden çok daha yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir.

Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinin a fıkrasının 2. bendinin parantez içi hükmüne göre muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge: “*Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte, bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, mahiyeti itibariyle yaniltıcı belgede, gerçek bir mal veya hizmet alımı olmasına rağmen, faturada veya fatura yerine geçen diğer belgelerde malın mahiyeti veya miktarının gerçeğinden farklı gösterilmesi söz konusudur. Belgenin miktar itibariyle gerçeğe aykırılığı, fiyat ya da tutarın eksik veya fazla gösterilmesidir. Belgenin içerik (mahiyet) yönünden gerçeğe aykırılığı ise, gerçek işlem ya da durumun, konusu ve tarafları bakımından farklılık arz etmesi anlamına gelir.

84 nolu KDV Genel Tebliğinde de muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Buna göre;

- Mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren,
- Alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş,
- Mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu, ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yaniltıcı, düzenleyen

*Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle
Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu
(VUK 359/A-2 nci madde)*

açısından sahte belge olarak kabul edilmektedir) muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge olmaktadır.

Bütün bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, sahte belgede, hem belgenin kendisi hem de belgenin içeriği gerçek değildir. Muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgede ise; söz konusu belge şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesine, belge ve belgenin düzenlenmesini gerektiren muamelenin gerçek olmasına karşılık, işlemin gerçek hukuki niteliği, olduğundan farklı olarak ya da gizlenerek yanılmaya sebep olacak şekilde düzenlenmesi söz konusudur. Yani belgenin kendisi gerçek olup içeriği gerçeğe uygun değildir.

Buna göre; mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden daha az veya daha çok gösteren, alıcı veya satıcı, kimlik, adres, vergi numarası, tarih ve seri numarası gibi bilgileri gerçek durumdan farklı olarak gösteren, alt ve üst nüshaları birbirinden farklı olarak düzenlenen, işletmeye ait olmayan bir kısım gider veya maliyetleri işletmeye aitmiş gibi gösteren ve bu şekilde yanılıcı olarak düzenlenen belgeler en çok karşılaşılan muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge fillerine örnek olarak gösterilebilir.

Suçun unsurları

a) Suçun maddi unsurları

Bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanılıcı nitelikte olduğunun kabul edilebilmesi için, taraflar arasındaki hukuki ilişkiye dayanak teşkil eden işlemin, bu işlemin mahiyeti ya da işlemin ifade ettiği miktar arasında tutarsızlık bulunması gerekir. Bu durumda, muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgeyle, gerçekte meydana gelen işlem veya durumun belgeye aktarılması sırasında, belgede gerçekte yer alması gereken nicelik (fiyat, miktar, ölçü vb.) veya nitelik (cins, tür vb.) içeriğinin (muhteviasının) gerçeği yansıtmayacak şekilde gösterilmesi söz konusudur.

Yanılıcılığın belirlenmesinde belgedeki bilgilerin fiyat, adet veya tutar yönlerinden fazlalık veya eksikliği belgeyi “*miktar olarak*”, işlemin farklılığı “*içerik olarak*” muhteviyatı itibariyle yanılıcı hale getirir.⁽¹⁾ İşlem gerçek, içerik doğru fakat düzenlenen belgenin tarafları gerçek taraflarını yansıtmıyorsa (örneğin, satıcının başka mükellefin faturasını kullanması) belgenin yanılıcılığından değil, sahteliğinden söz edilir. İşlem gerçek, taraflar doğru, fakat içerik gerçeği yansıtmıyorsa belgenin sahteliği değil, muhteviyatı itibariyle yanılıcılığı söz konusu olur. O halde, belgenin

⁽¹⁾ Uğur Yiğit; (2004), *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayınları, İstanbul, s. 62.

tarafları gerçek ilişkideki taraflardan farklı veya belge işlem konusu dışında başka bir konuyu içeriyorsa sahte kabul edilir.⁽²⁾

Bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak “düzenlenmiş” bir belge sayılabilmesi ve maddede tanımı yapılmış suçun oluşması için;

- Failin 213 sayılı VUK hükümlerine göre vergi yükümlüsü sıfatını haiz olması,

- Belgenin yasal olarak edinilmesi,

- Gerçek bir muamele ya da durumun varlığı,

- Yukarıda sayılan unsurların bir araya gelmesi sonucunda düzenlenen belgede muamele ya da durumun mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı olarak gösterilmesi gerekir.

213 sayılı VUK hükümlerine göre vergi yükümlüsü sayılmayan kişilerin düzenleyecekleri belge ya sahte olarak basılmış ya da vergi yükümlüsünden rızaen ya da rıza dışında elde edilmiş olacağından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunu değil, 213 sayılı VUK’un 359/b maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur. Yine, pek çok Yargıtay kararında da belirtildiği üzere, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun oluşabilmesi için suça konu edilen belgenin, 213 sayılı VUK ile “Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik” hükümleri gereğince elde edilmiş ve vergi işlemlerinde kullanılabilecek nitelikte olması zorunludur.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge “kullanma” suçunda ise; anılan nitelikteki belgenin vergisel işlemlerde düzenleyeni dışındaki kişiler tarafından kullanılması gerekir. Bu durumda iştirak kuralları çerçevesinde, belgeyi düzenleyenin sorumluluğunun yanı sıra, suça konu edilen belgeyi kullanan vergi yükümlüsünün, belgenin doğruluğunu denetlemeden tutulması zorunlu olan defterlere ya da kayıtlara, yanıltıcı bilgiler ihtiva eden belgeyi kaydettiği ve bu şekilde beyanname verdiği için cezai sorumluluğu söz konusu olacaktır. Ayrıca söz konusu belgeyi kullanan yükümlünün kendisi veya bir başkası lehine çıkar sağlaması da gerekmektedir.

Dikkat edilecek hususlar

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu, ancak mükellef olan kişiler tarafından işlenebilir. Yani bu suç mükellef sıfatına sahip olmayanlar tarafından işlenemez. Mükellef sayılmayan kişilerin düzenleyecekleri belgeler muhteviyatı itibariyle yanıltıcı değil, sahte belge olarak nitelendirilir. Çünkü bunun için yasal yollardan elde edilmiş bir belgenin varlığına ihtiyaç vardır. Belgelerin yasal olmaması durumunda

⁽²⁾ Prof. Dr. Doğan Şenyüz; *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayın Dağıtım, Bursa, 6. Baskı, s. 478.

*Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle
Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu
(VUK 359/A-2 nci madde)*

eylem sahte belge düzenlemek suçunu oluşturacaktır. Ancak muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullanma suçunun oluşabilmesi için mükellef olma koşulu yoktur.

Madde metninde sadece belgelerden bahsedildiğinden muhteviyatı itibariyle yanılıcı defter düzenlenmesi bu suçun kapsamı dışındadır.⁽³⁾

Bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanılıcı nitelikte sayılabilmesi için o belgenin vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti olan belgelerden olması gerekmektedir.

Muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenlemek fiili, belgenin düzenlenmesi sırasında işlenebilir. Belge düzenlendikten sonra belgenin içeriğine yönelik yapılan müdahaleler tahrifat olarak kabul edilmelidir.⁽⁴⁾ Belgede tahrifat yapılması durumunda suç, belge düzenlendikten sonra belgenin içeriğinde değişiklik yapılmak suretiyle işlenir. Belgede yer alan bazı hataların varlığı belgenin yanılıcı olduğunu göstermez.

Muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgeyi düzenleyenle kullanan aynı kişi ise, tek suç işlenmiş kabul edilerek tek cezaya hükmolunacaktır. Aynı belgeyi yanılıcı olarak düzenleyenle kullanan ayrı kişilerse bu kez hem düzenleyen ve hem de kullanan bakımından ayrı suçlar oluşacaktır.

Suç, belgenin asılları üzerinde işlenebileceği gibi suretleri üzerinde de işlenebilir. Yanılıcılığın belgenin asıl veya suretlerinde yapılmasının önemi bulunmamaktadır. Düzenlenen belgenin örneğinin aslına uygun olması esastır. Bu ikisi arasında fark varsa gerçek ilişkiye göre yanılıcı vasfına sahipse ona göre işlem yapılır. Ayrıca hem asıl belgenin hem de suretinin yanılıcı olarak düzenlenme ihtimali de nazardan kaçmamalıdır.⁽⁵⁾

Alıcısı veya satıcısı gerçekte olduğundan farklı şekilde fatura düzenlenmesi halinde düzenlenen belge muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgedir. Burada uygulamada çok sık karşılaşılan bir duruma değinmekte yarar bulunmaktadır. Örneğin, Ahmet isimli kişinin Bilal isimli kişiden alınan bir mal için Cemal isimli kişiden fatura alması durumunda, söz konusu faturanın faturayı veren açısından sahte olduğu tartışmasızdır. Zira faturayı veren hiçbir mal veya hizmet teslimi olmaksızın bu belgeyi

⁽³⁾ Uğur Yiğit; (2004), *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayınları, İstanbul, s. 140.

⁽⁴⁾ Uğur Yiğit; s. 141.

⁽⁵⁾ Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 28.03.2001 gün ve E.2001/1457, K.2001/2438 sayılı kararı; Mal satışı karşılığı düzenlediği faturaların dip koçanlarında tahrifat yapan sanığın eyleminin 4369 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle değişik 213 sayılı Kanunun 359/a-2 nci maddesinde öngörülen “muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenlemek” suçunu oluşturduğu gözetilmeden sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçuyla ilgili aynı Kanunun 359/b-1 inci maddesi ile hüküm tesisi.

vermiştir. Halbuki belgeyi alanın gerçek bir mal veya hizmet alımı vardır ve bu alım söz konusu belge ile ilişkilendirilmiştir. Olay hiç alım yokken varmış gibi fatura olarak kayda almaktan farklı olduğu, yani işlem mal veya hizmetin alım yönü ile doğru, alımın yapıldığı şahıs yönüyle yanıltıcı olduğu için alan açısından düzenlenen belge mahiyeti itibariyle yanıltıcı belgedir.

Faturasız yapılan satın alımın, daha sonra bir başka mükellefe ait fatura ile belgelendirilmesi halinde, faturayı düzenleyenle alan arasında gerçek bir mal ve hizmet alımı bulunmadığından söz konusu belgenin sahte olduğu, bu nedenle düzenlenen belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil, sahte belge olması nedeni ile 213 Sayılı Vergi Usul Yasasının 359/b-1 inci maddesinde öngörülen suçun oluştuğu dikkatten uzak tutulmamalıdır.

b) Suçun manevi unsuru

Türk Ceza Kanununun 21/1 inci maddesine göre; “*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*” hükmü yer almaktadır. Bir suçun bilerek ve istenerek işlenmesi halinde kasttan söz edilebilir. 213 sayılı VUK’un 359 uncu maddesinin 4369 sayılı Yasa ile değiştirilmeden önceki metninde suçun oluşması için söz konusu belgenin “*bilerek*” kullanılması gerektiği yazılı iken, 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasayla yapılan değişiklikle “*bilerek*” ifadesi yasa metninden çıkarılmış, maddede bilerek veya bilmeyerek ayırımına yer verilmemiştir. Bunun üzerine uygulamada, sahte belge kullandığı tespit edilen mükellef için kast unsurunun araştırılıp araştırılamayacağı, bu belgeleri bilmeden kullandığı tespit edilenler hakkında vergi kaçakçılığı suçunun oluşup oluşmayacağı ve denetim elemanlarınca vergi suçu raporu düzenlenip düzenlenmeyeceği hususunda tereddüt oluşmuştur. Maliye Bakanlığı bu tereddütleri gidermek üzere bir düzenleme yapma gereksinimi duymuş ve 18.06.2001 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 306 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini yayımlamak zorunda kalmıştır. Söz konusu tebliğde, “*bilerek*” sözcüğünün yasa metninden çıkarılmasının fiilin kasten işlenebilir suç olma özelliğini değiştirmediği açıklanmıştır.⁽⁶⁾

⁽⁶⁾ Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu 306 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, “*failin, fiilinin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyetinin gerektiği, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması ve sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında, bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellef adına vergi suçu raporlarının düzenlenmemesi ve haklarında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması gerektiği*” belirtilmiştir.

*Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle
Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu
(VUK 359/A-2 nci madde)*

Zaten söz konusu tebliğ yayınlanmasa da bu durumda ceza hukukunun kasta ilişkin genel hükümlerinin uygulanacağından kuşku duymamak gerekirdi. Zira vergi kaçakçılığı suçu taksirli hareketlerle gerçekleşmez, manevi unsur kast olan bir suç türüdür. 4369 sayılı Yasa ile yapılan düzenleme sonucunda “bilerek” sözcüğünün kullanılmamış olması, bu suç için kastın aranmadığı manasına gelmez. Her ne kadar doktrinde 359 uncu maddedeki eylemlerin yapılması ile bu suçun oluşacağına yönelik görüşler olsa da ağırlıklı olan görüş “bilerek” kelimesinin bulunmamasının suçun manevi unsurunda herhangi bir değişiklik yaratmadığı yönündedir. Gerek ceza hukuku sistemimiz gerekse özel kanunlarla ilişki başlığını taşıyan 5237 sayılı TCK'nin 5 inci maddesi gözönüne alındığında, tıpkı 4369 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik öncesinde olduğu gibi suçun manevi unsuru yönünden kastın varlığı yine aranacak ve kastın varlığının ispatı gerekecektir.

Suçun oluşumu için genel kast yeterlidir. Failin eyleminin taşıdığı amaç, muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçu bakımından önem arz etmez. Taksirle işlenmesi mümkün olmayan söz konusu suç, iradî ve icraî hareketlidir. Belgenin, ender olarak gerçekleşse de, muhteviyatı itibariyle yanılıcı niteliği bilinmeden kullanılması failde kastı ortadan kaldırır. Suç genel teorisi yönünden muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenleme veya kullanma eylemi, belgenin muhteviyatı itibariyle yanılıcı olarak düzenlenmesi ya da bu belgenin kullanılmasıyla tamamlandığından ani suç vasfındadır. Ayrıca 4369 sayılı Yasa ile vergi ziyayı, suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı için tehlike suçu ve şekli suç kategorisinde yer alır.

Yukarıda belirtildiği üzere, muhteviyatı itibariyle sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun, taksirle işlenmesi olanaklı değildir. TCK'nin 22/1 inci maddesi uyarınca taksirle işlenen fiiller, kanunda açıkça belirtildiği hallerde cezalandırılırlar. İnceleme konusunu oluşturan suçun taksirle işlendiği hallerde cezalandırılacağına dair kanunda bir hüküm bulunmamaktadır.

Tamamen bir hata eseri olarak miktar veya meblağ itibariyle yanlışlık içerecek şekilde düzenlenen belgelerin, yanılıcı belge tanımına uymakla beraber kast unsurunu taşımadığı gözden uzak tutulmamalıdır.

01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile bu tarihten sonra işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgeyi (faturayı) düzenleyen bakımından vergi ziyayı suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, suçun faturanın düzenlenmesi ile tamamlanacağı kabul edilmiştir. Failin işyerinin idaresini vekâletle bir başka kişiye bırakması, bu şahsın da hastalık gibi bir mazereti nedeniyle faturanın işyerinde çalışanlardan biri

tarafından yanlışlıkla düzenlenmiş olabileceği yolundaki savunmanın geçerliliği açısından, vekâlet verilenin tedavi evrakları gibi mazeretine ilişkin tüm belgeleri getirtilip, gerektiğinde işyeri çalışanlarının dinlenmesi ile dava konusu fatura üzerinde grafolojik inceleme yaptırıldıktan sonra sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi ve bu şekilde suçun manevi unsurunun gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti yerinde olacaktır.

Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesine göre “Tüzel kişilerle küçüklük ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef ve vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.” hükmü gereğince, vergi kaçakçılığı ile ilgili kanuni temsilcinin birinci derecede sorumlu olduğu ve temsil yetkisi olmayan ya da bu yetkisini devreden yönetim kurulu üyesinin kural olarak cezai sorumluluğu olmayacağı anlaşılmaktadır. Tüzel kişiliğin ceza yargılamasında muhatap olamayacağını göz önüne alan yasa koyucu VUK’un 4369 sayılı Yasa ile değişik 333 üncü maddesinde hürriyeti bağlayıcı cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağını açıkça belirtmek suretiyle, kusur sorumluluğunun uygulanacağını tereddüde yer vermeyecek şekilde açıklamıştır. Bu nedenle manevi unsur yönünden kanuni temsilcinin kastının varlığı aranacaktır.

Suçun özel görünüş halleri

Suçun faili

a) Geçek kişilerde cezai sorumluluk

Ceza hukukunun genel ilkelerinden olan “cezaların şahsiliği” prensibine göre sorumluluk, fiili işleyene aittir. Yani cezanın suçu işleyene verilmesi gerekir. Ceza hukukunda herkes kendi fiilinden sorumlu tutulmuştur. Vergi kaçakçılığı suçlarında suçun faili, vergi mükellefi veya vergi sorumlusudur. Ayrıca VUK’un 360 ıncı maddesinde bu suça iştirak eden üçüncü kişilerin de suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde sorumlu olacağı ve dolayısıyla suçun faili olabileceği belirtilmiştir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suçunun faili, gerçek kişi, vergi yükümlüsü ya da bunların usulüne uygun olarak görev verdikleri kişiler ile tüzel kişilerin yasal temsilcileri, tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşların ise idarecileri ya da varsa yasal temsilcileridir.

Gerçek kişiler ticari faaliyetlerini bir tek kişi olarak yürütebilecekleri gibi, birden fazla kişi olarak bir araya gelip oluşturdukları ortaklıklar aracılığıyla da yürütebilirler. Tüzel kişiliği bulunmayan ortaklıklara “adi şirket” örnek gösterilebilir. Adi şirketlerde her ortağın şirketi temsil ve yönetim yetkisi bulunmaktadır. Bu nedenle esas olarak şirket adına yapılan

her türlü fiilden tüm ortakların sorumluluğu bulunmaktadır. Adi şirket ortaklarının, ortaklığın tüm işlerinden birlikte sorumlu olduklarının tespiti halinde suç fiilinin fikir ve eylem birliği içinde işlendiği kabul edilerek her bir ortağın ayrı ayrı ceza sorumluluğu bulunmaktadır. Bu nedenle her biri işlenen suçun faili olacaktır.

Adi şirketin temsil yetkisinin iş bölümü yapılarak ortaklardan birine veya birkaçına bırakılması durumunda, yönetimi yüklenen, suçun ayrıntılarını bilen ve suçun oluşmasında rolü bulunan kişi veya kişiler suçun faili olacaktır.⁽⁷⁾ Adi şirkette işlerin idaresi bir vekile tevdi edilmiş ise cezai sorumluluk vekile ait olacaktır. Örneğin, mükellefin veya vergi sorumlusunun, işlerinin idaresini vekâletname ile eşine devretmesi halinde, suçun oluşumunda rolü bulunan ve yönetimi üstlenen eş sorumlu olacaktır.

b) Tüzel kişilerde cezai sorumluluk

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu sistemine göre yalnızca gerçek kişiler fail olabileceğinden, tüzel kişilerin cezai sorumlulukları bulunmamaktadır. Tüzel kişilerin sorumluluğunu düzenleyen VUK'un 4369 sayılı Kanunla değişik 333 üncü maddesine göre, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi halinde öngörülen ceza; *"bu fiili işleyenler"* hakkında uygulanır. O halde tüzel kişiler için bir bütün olarak organ sorumluluğundan uzaklaşan temsilciliğe dayanan gerçek kişi sorumluluğu kabul edilmiştir.

Gerçek kişi işletmelerinde sorumluyu belirlemek kolay olsa da, tüzel kişi işletmelerinde temsilci durumunda bulunan gerçek kişiye ulaşmak bazen zorluklar arz edebilir. Söz konusu tüzel kişilerin vergi işi ile ilgilenen kanuni temsilcileri veya yetkili idarecileri fail olarak sorumlu olacağından, hukuka aykırı eylemi ile fiili işleyeni bulup cezalandırmak gerekmektedir. Bu nedenle suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilciden ziyade *"suçun ayrıntısını bilen ve suçun oluşumunda rolü olan"* kişi cezalandırılmalıdır.

Öncelikle suçun işlendiği tarihte kanuni temsilcinin kim olduğu tespit edilmelidir. Tüzel kişiyi bir tek kişi temsil ediyorsa nispeten sorun yoktur. Ancak, tüzel kişinin temsile yetkili organının birden fazla kişiden oluşması halinde hangi temsilci veya temsilcilerin cezadan sorumlu olacağına belirlenmesi önem arz eder. Bu amaçla ilk yapılacak şey tüzel kişiliği kimin veya kimlerin temsil ettiğinin tespiti, daha sonra bunların suç fiili ile ilgisi, suçun meydana gelmesindeki rolü, etkisi, ağırlığı, suç ile suçlu

⁽⁷⁾ Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 04.10.2001 tarih ve 2001/8652-2001/9034 sayılı kararı; 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 tayin ve tespiti gerekir.

arasındaki illiyet bağının kurulmasıdır. Bu ilişkiler kurulmadığı sürece cezalandırılma yoluna gidilemez. Nitekim “VUK’un 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde; bu fiiller için 359 ve 360 uncu maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.” (VUK 333 üncü madde) şeklindeki düzenleme nedeniyle suçun oluşumuna neden olan kişi ya da kişilerin cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu durumda fiilin işlenmesine katılmayan temsilcilerin cezaya muhatap tutulması söz konusu değildir. Ceza yaptırımını doğası gereği eylemi gerçekleştirene uygulanır. Bir başka ifadeyle suç konusu fiille hiçbir ilgisi olmadığı açık bulunan birinin sırf temsil yetkisine sahip olması nedeniyle cezalandırılması düşünülemez. Aksine davranış cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık oluşturur. Diğer taraftan bir kişi temsil yetkisi olmaksızın suç fiillerini işlemiş ise onun da cezalandırılacağı şüphe yoktur.

O halde tüzel kişiler için bir bütün olarak organ sorumluluğundan uzaklaşan temsilciliğe dayanan gerçek kişi sorumluluğunun kabul edilmesi temel kuraldır.⁽⁸⁾

Tüzel kişiler işlerini kanuni temsilciler aracılığıyla yürütmekle birlikte, işletmenin faaliyetini devam ettirmek üzere personel istihdam ederler. Çalışan personelin suç işlemesi halinde kanuni temsilcinin sorumluluğu açısından iki ihtimal ortaya çıkar. Vergi kaçakçılığı suçu, personel tarafından emir ve talimatlara bağlı bir uygulama sonucunda işlenmiş ise kanuni temsilcinin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Örneğin, sahte faturaların kullanılmasına izin ve onay veren kanuni temsilcinin cezai sorumluluğu bulunmaktadır. Buna karşın personelin, kanuni temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden dolayı kanuni temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez. Ancak bunun için personelin, tüzel kişinin kurallarına, emir ve talimatlarına aykırı hareket ettiğinin kanıtlanması gerekir.

Öte yandan kanuni temsilcilerin vergi ile ilgili iş ve işlemlerini devrettiği muhasebeci veya ilgili şahısların sadece fail olarak sorumlu olduğuna ilişkin görüşler bulunmakta ise de; uygulamada ve Yargıtay’ın yerleşik içtihatlarında, işleyişten haberdar olması gereken kanuni temsilcinin asıl olarak sorumlu olduğu, muhasebeci veya diğer görevlilerin ancak yasal şartları varsa suça iştiraktan sorumlu olacağı kabul edilmektedir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin istek, irade ve onayı olmadan suç fiillerinin işlenmesinden fiili işleyen personel sorumlu olup, işlediği suçun sonucuna katlanmalıdır. Kanuni temsilcilerin suçtan kurtulmak için fiillerin; bilgileri, emir ve talimatları dışında personel tarafından işlendiğini

⁽⁸⁾ Prof. Dr. Doğan Şenyüz; s. 424.

*Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle
Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu
(VUK 359/A-2 nci madde)*

savunmaları pek muhtemeldir. Tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçüğü, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, malvarlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmesi yapılarak bir sonuca varılmalıdır.⁽⁹⁾

Tüzel kişinin birden fazla temsilcisinin olması ve suçun temsilcilerin tamamının aynı eylem ve fikir birliği içinde işlenmesi halinde, ortaya çıkan sonuçtan tamamının sorumlu olacağına kuşku yoktur.

Suçun failinin tespitinde önem arz eden bir başka durum da, birden fazla temsilcisi olan tüzel kişilerde, suçu temsilcilerin eylem ve fikir işbirliği içinde işlemediklerinin anlaşılması halinde, suçun kimin tarafından işlendiğinin nasıl tespit edileceği hususudur. Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 17.12.1990 tarih ve 312/340 sayılı kararı ile bu konuya açıklık getirilmiştir. Buna göre; tüzel kişiler açısından suçun işlendiğinin anlaşılması halinde; VUK'un 359 ve 360 ıncı maddelerinde öngörülen cezaların uygulanmasında cezai sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı ile temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumlusu değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye aittir.⁽¹⁰⁾ Böylece tüzel kişilerde kural olarak cezai sorumluluk temsil organına ait olmakla birlikte, temsilcilerden fiile katılmayan veya fiilden bilgisi olmayanların, yönetici sıfatını taşısa bile sorumluluğu söz konusu olmayacaktır. Bu durum cezaların şahsiliği ilkesi ile de uygunluk arz etmektedir. Zira bu şekilde Yargıtay, münsnet suçun oluşmasında rolü olan failleri ve bu faillerin temsil

⁽⁹⁾ Uğur Yiğit; (2004), *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayınları, İstanbul.

⁽¹⁰⁾ Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 18.04.2012 gün ve E.2012/4288, K.2012/5986 sayılı kararı; “Şirket ortakları birden fazla olup suçu üstlenmemeleri halinde cezaların şahsiliği ve sanıkların suçun işlenmesindeki rolleri gözetilerek karar verilmelidir. Sanık Mehmet Ali Pala'nın aşamalarda ısrarlı şekilde faturaların düzenlenmesinden ve idari işlerden ağabeyi olan diğer sanığın sorumlu olduğunu, kendisinin imalathane kısmında çalışıp faturalardaki sahteciliği vergi denetimi sırasında öğrendiğini, faturalardaki imzaların da diğer sanığa ait olduğunu savunmasına, sanık Ahmet Rifat Pala'nın da bu savunmayı doğrulayıp kardeşinin faturaların düzenlenmesinden bilgisi olmadığını, ekonomik sıkıntıya girdiği için muhteviyatı itibariyle yanılıcı faturalar düzenlendiğini ikrar etmesine göre; adına fatura düzenlenenler dinlenmeden, faturaların kim tarafından düzenlendiği de incelenmeden cezaların şahsiliği ve sanıkların suçun işlenmesindeki rolleri gözetilmeden sanık Mehmet Ali Pala'nın savunmasının hayatın olağan akışına uygun düşmediği gerekçesine dayalı olarak eksik soruşturma sonucu ve yetersiz gerekçe ile mahkûmiyetine” karar verilmesi.

derecesi, görev bölüşümündeki ağırlık ve sınırları tespit etmek suretiyle ceza tayini yoluna giderek hem cezaların tüzel kişilerin organlarına verileceğini ve hem de bu cezaların sanıkların kusur ve sorumluluklarına göre tayin edileceğine vurgu yapmaktadır.

Bu nedenle, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin belirlenmesi bakımından Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre araştırma yapılmalı, gerektiğinde ticaret sicil müdürlüğünden bu durum sorulmalı ve söz konusu şirkete ait ticaret sicil gazetesi ilan örneği dosyaya getirtilmelidir. Temsil yetkisi sona erdiğinde önceki temsilcinin, kendi döneminde işlediği suçlardan sorumlu olacağı hususu da hatırdan çıkarılmamalıdır.

Suç tarihi

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge “düzenleme” suçunda suç, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte, bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgenin düzenlenmesi anında oluşur. Yani suç tarihi belgenin düzenlendiği tarihtir. Birden fazla belge düzenlenmiş ise suç tarihi, en son belgenin düzenlendiği tarihtir. Bu nedenle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu açısından söz konusu belgenin kullanılıp kullanılmamasının önemi yoktur.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge “kullanma” suçunda ise suç, söz konusu belgenin vergi yasaları gereğince vergi dairesine beyan veya ibraz edilmesi ile oluşmaktayken 4369 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikle, vergi ziyayı, suçun yasal unsuru olmaktan çıkarıldığı için muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin alınarak kayıtlara işlendiği yani kullanıldığı tarihte işlendiği kabul edilmiştir. Bu itibarla muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda suç tarihi vergi türüne ve vergi kanunlarında yapılan değişiklik tarihleri nazara alınarak yıllara göre farklılık göstermektedir. Buna göre suç tarihleri aşağıdaki şekildedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (genellikle fatura) Gelir Vergisinde kullanılmış ise;

(İlgili maddeler; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu madde 92, 98, 109)

- 2002 ve öncesi takvim yıllarında suç tarihi, bir sonraki yılın nisan ayının biridir.

(Örnek: 01.04.2003, 01.04.2002, 01.04.2001 gibi)

- 2003 ve sonraki takvim yılları için suç tarihi, bir sonraki yılın mart ayının onaltısıdır.

(Örnek: 16.03.2004, 16.03.2005, 16.03.2006 gibi)

Kurumlar Vergisinde kullanılmış ise;

(İlgili maddeler; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu madde 21, 28, 29)

- 2002 ve öncesi takvim yılları için suç tarihi, bir sonraki yılın mayıs ayının biridir.

(Örnek: 01.05.2003, 01.05.2002, 01.05.2001 gibi)

- 2003-2004-2005 takvim yılları için suç tarihi, bir sonraki yılın nisan ayının onaltısıdır.

(Örnek 16.04.2004, 16.04.2005 ve 16.04.2006)

- 2006 ve sonraki takvim yılları için suç tarihi, bir sonraki ayın yirmialtıdır.

(Örnek: 26.04.2007, 26.04.2008 gibi)

Katma Değer Vergisinde (KDV) kullanılmış ise;

(İlgili maddeler; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu madde 41, 45)

- 2003 ve öncesi takvim yılları için suç tarihi, bir sonraki ayın yirmialtıdır.

(Örnek: 26.12.2003, 26.11.2003, 26.10.2003 gibi)

- 2004 ve sonraki takvim yılları için suç tarihi, bir sonraki ayın yirmibiridir.⁽¹¹⁾

(Örnek: 21.02.2004, 21.03.2004, 21.04.2004 gibi)

Stopaj Gelir Vergisinde kullanılmış ise;

- 2003 ve öncesi takvim yılları için suç tarihi, bir sonraki ayın yirmibiridir.

(Örnek: 21.12.2003, 21.11.2003, 21.10.2003 gibi)

- 2004 ve sonraki takvim yılları için suç tarihi, bir sonraki ayın yirmibiridir.

(Örnek: 21.02.2004, 21.03.2004, 21.04.2004 gibi)⁽¹²⁾

⁽¹¹⁾ Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 09.07.2012 gün ve E.2011/1375, K.2012/13517 sayılı kararı; Gerekeçeli karar başlığına '2004' şeklinde yanlış yazılan suç tarihinin, suça konu muhteviyatı itibariyle sahte faturaların en son 2004 takvim yılı Aralık ayına ait KDV beyannamesinde beyan edilmek suretiyle indirim konusu yapıldığının anlaşılması karşısında "21.01.2005" olarak mahallinde düzeltilmesi olanaklı görülmüştür.

⁽¹²⁾ Sedat Bakıcı; TÜRMOB Bilirkişi Eğitim Seminerinde yaptığı konuşma, ASMMMO tarafından yayınlanan Bilirkişi Eğitim Semineri, s. 75.

Suçların içtimaı (çokluğu)

Vergi kaçakçılığı suçlarında 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun suçların içtimasına ilişkin hükümler uygulanır. Bu nedenle genel olarak “gerçek içtima” hükümleri söz konusudur. Yani kusurlu hareket ile ne kadar suç işlenmiş ise o kadar cezaya hükmolunacaktır. Örneğin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ile defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturmakta, yasal unsurlarının gerçekleşmesi halinde fail, her iki suçtan da cezalandırılmaktadır. Bir başka ifadeyle, birbirinden bağımsız ve ayrı kasta dayanan her hareket, aynı hukuki yararı ihlal etse bile arkasında kaç hareket varsa, o kadar suç meydana gelmiş sayılır.

Bununla birlikte VUK’un 340 ıncı maddesinde “suçların birleşmesi” başlığı altında özel bir düzenleme de yer almaktadır. Söz konusu hükme göre; vergi ziyayı nedeniyle ceza kesilmesinin 359 uncu maddeye göre takibat yapılmasına ve ceza verilmesine engel olmayacağı ve içtima açısından eylemlerin birleştirilemeyeceği açıkça ifade edilmiştir. Bu hüküm doğrultusunda vergi kaçakçılığı sonucunda vergi ziyasına neden olunmuşsa, idari yaptırım kararının uygulanması, fail hakkında vergi kaçakçılığından dolayı ayrıca 359 uncu madde uyarınca ceza verilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Ayrıca VUK’un 367 nci maddesinin dört ve beşinci fıkralarında 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesinin vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği, ceza mahkemesi kararlarının bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı, bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hâkimini bağlamayacağı açıkça hükmolunmuştur.

Suçta iştirak

Bir kişi tarafından gerçekleştirilmesi mümkün ve yeterli olan bir suçun birden fazla kişi tarafından işlenmesine “suçta iştirak” denilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak diğer suçlardan farklı bir özellik göstermez. 5728 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununda değişiklik yapılmadan önce vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak, 360 ıncı maddede düzenlenmekteydi. Değişiklikten önceki Vergi Usul Kanununun 360 ıncı maddesinde;

“Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiil irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla, o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur.

*Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle
Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu
(VUK 359/A-2 nci madde)*

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.” şeklinde düzenlenme yer almaktaydı.

Ayrıca kaçakçılık sayılan hollere iştirak etmek suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde, Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinde tanımlanan vergi ziyayı cezası kadar da para cezasına hükmolunmaktaydı.

Yukarıda belirtilen bu hükme göre, vergi suçlarında iştirak sadece kaçakçılık suçları bakımından kabul edilmekte, kastın aranmadığı vergi kaybı ile usulsüzlük suçları iştirake konu edilmemekteydi. 765 sayılı TCK'deki düzenlemeye paralel olarak, ilk fıkrada maddi iştirak, ikinci fıkrada ise fer'i iştirak hali düzenlenmişti. Ancak burada Vergi Usul Kanunundaki vergi suçlarına iştirak bakımından esas ayırım, iştirak eden kişinin suça doğrudan doğruya icra hareketleriyle mi katıldığı yoksa suçun işlenmesine yardım mı ettiğinden ziyade (asli iştirak-fer'i iştirak) failin suça iştirak ederken maddi bir çıkar sağlama kastıyla hareket edip etmediği önem arz etmekteydi.

Görüldüğü üzere, 360 ıncı maddenin 5728 sayılı Yasanın yürürlüğe girmeden önceki hali, vergi suçlarında kendine özgü bir yöntem belirlemişti. Buna göre, kaçakçılık suçuna asli maddi şerik olarak katılan kişi icra hareketleriyle bunu yapabileceği gibi (*fiili irtikap eden*), icra hareketlerinin dışında kalarak ve suçun işlenmesinde ciddi rol oynayarak da (*doğrudan doğruya beraber işleyen*) bu suçun asli faili gibi cezalandırılabilenkte, o fiil için kanunda tanımlı cezaya tabi olabilmekteydi. Ceza hukukuna uygun olarak, kişiyi kaçakçılık yapmaya azmettirenler de yine kanunun o fiil için öngördüğü ceza ile cezalandırılmaktaydı. Ancak bunun için mutlaka her bir iştirakçinin ayrı ayrı maddi menfaat gözetmiş olması, aksi halde asli maddi iştiraktan sorumlu olamayacağı düzenlenmekteydi. Burada eski TCK'den farklı olarak asli fer'i ayırımında temel alınan ölçüt, “*bir çıkar gözetmek*” yani maddi menfaat gözetmek ya da gözetmemek şeklinde ifade edilmiştir. Mesela; tüzel kişiliğe haiz bir şirkette, patronun, vergi işlemleriyle ilgili olarak muhasebecinin vergi kayıtlarında tahrifat yapmasını istemesi ve şirket muhasebecisinin bunu yapması durumunda patron asli manevi iştiraktan muhasebeci ise normal ücretinden başka bir şey almadığı takdirde fer'i iştiraktan, normal ücreti dışında bir maddi çıkar sağladığı takdirde o da asli iştiraktan (irtikap eden sıfatı ile) yargılanmaktaydı. İkinci fıkraya göre ise, iştirakte maddi bir menfaati olmayanlar için dörtte üç oranında bir cezada indirim öngörülmüş, bir nevi “*iştirakte menfaatin bulunmaması*” kaçakçılık suçuna iştirak bakımından hafifletici sebep olarak düzenlenmişti.

5728 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 360 ıncı maddesinde düzenlenen “*iştirak*” hükmü kaldırılmış ve madde kenar başlığı, “*Cezadan İndirim*” biçiminde değiştirilmiştir. Böylelikle; sadece iştirake ilişkin bir

ceza indirimi müessesesine dönüştürülmüştür. Bu sayede; vergi suçu, kaçakçılık suçu merkezinde toplanmak suretiyle, iştirak konusunun TCK'nin genel çerçevesi içinde çözümlenmesi amaçlanmıştır.

Kanunun 360 ıncı maddesinin 5728 sayılı Yasa ile değiştirilmesinden sonraki halinde yer alan “*Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.*” ifadesi de dikkat çekmektedir. Maddenin lafzı incelendiğinde, bundan böyle kanun koyucunun, kaçakçılık biçiminde tezahür eden vergi suçlarına iştirak halinde Türk Ceza Kanununun iştirake ilişkin (TCK'nin 37-41 inci maddeleri) hükümlerinin uygulanacağına özellikle altını çizmiştir. Değişiklik sonrası 360 ıncı maddede bu ifade yer almasaydı bile ceza hukukunun temel ilkelerinin vergi suçları üzerindeki uygulanabilirliğinden dolayı yine bu sonuca ulaşmak gerekecekti.

VUK'un 360 ıncı maddesinde: “*359 uncu maddede yer alan suça iştirak eden suç ortaklarının suçun işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması halinde, TCK'nin suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısının indirileceği*” belirtilmiştir. Buna göre: kaçakçılık suçuna iştirak konusunda TCK'nin 37 ve 41 inci maddeleri arasında düzenlenen hükümler geçerli olacak, ancak menfaat gözetmeksizin iştirakte bulunanlar bakımından VUK'un 360 ıncı maddesindeki indirim devreye girecektir. VUK'un 360 ıncı maddesinin yeni düzenlemesi neticesinde kaçakçılık suçunda “*iştirak*” uygulaması kaldırılmış değildir. Yalnızca bu konu ile ilgili hükümler VUK yerine TCK'de düzenlenmiş olup VUK'da maddi menfaatin olmaması halinde indirim uygulaması ile ilgili özel bir hükme yer verilmiştir. İştirak durumunda maddi menfaat aranmayacaktır. İştirak eden mükellef dışında üçüncü kişidir. Azmettiren, yardım eden olabilecektir. Örneğin şirketlerin kanuni temsilcilerinin işlediği fiillerde muhasebe görevlileri suça iştirak eden olabileceklerdir. Kendi maaşı dışında bir menfaat amacıyla hareket ediyorsa indirimden yararlanamayacak, maaşı dışında menfaat amaçlamıyorsa indirimden faydalanabilecektir.⁽¹³⁾

Ayrıca muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananın, düzenleyene iştiraki de söz konusu değildir.

Teşebbüs

Vergi Usul Kanununda 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle vergi zıyayı, suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Bu değişiklik öncesinde

⁽¹³⁾ Abdullah Köşşekoğlu; (Ocak 2010), *Vergi Usul Kanununun 359/b Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu*, Adalet Dergisi, 39. Sayı, Ankara, s. 17.

**Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle
Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu
(VUK 359/A-2 nci madde)**

VUK'un 344 üncü maddesinde yer alan fiiller icra edildiği halde vergi ziyayı doğmamışsa; diğer koşulların bulunması halinde teşebbüsten dolayı fail cezalandırılabilirdi. Değişiklik sonrasında ise, suçun oluşumu için vergi ziyayı gerektirmediği için suç, muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ile tamamlanmaktadır. Bu vasfı ile anılan vergi kaçakçılığı suçu, “*ani hareketli*” suç niteliğindedir. Ayrıca vergi ziyayı da suçun unsuru olmadığından tehlike suçu niteliğine haizdir. Söz konusu suçun şekli bir suç olduğu, kanunda yazılı koşulların gerçekleşmesi ile tamamlanacağı da nazara alındığında kanaatimizce bu suça teşebbüs mümkün değildir.

Ayrıca öğretide bu suçun tehlike suçu, ani hareketli suç ve sırf hareket suçu olduğu belirtilerek istisnai durumlarda, hareketin parçalara ayrılabilirdiği ya da bir süreçte gerçekleşip bölünebildiği hallerde olayın durum ve özelliklerine göre teşebbüsün mümkün olabileceği de ifade edilmektedir.

Müeyyide

23.01.2008 tarihinde kabul edilip 08.02.2008 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 5728 sayılı Yasanın 276. maddesi ile 213 sayılı VUK'un 359 uncu maddenin a-2 alt bendi değiştirilmiş olup yaptırım miktarı “*altı aydan üç yıla kadar*” hapis cezası iken değişikliğin yürürlüğe girdiği 08.02.2008 tarihinden sonra suçun yaptırımını “*bir yıldan üç yıla kadar*” hapis cezası olarak belirlenmiştir. Ardından 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 16.06.2009 tarih ve 5904 sayılı Yasanın 23 üncü maddesi ile 213 sayılı VUK'un 359 uncu maddesinin (a) fıkrasındaki cezanın üst sınırı aynı kalmak kaydıyla cezanın alt sınırı “*on sekiz ay*”a yükseltilmiştir.

Temel cezanın belirlenmesi

Muhteviyatı itibariyle yanılıcı olarak düzenlenen veya kullanılan belgelerin adet ve tutarları, zarar miktarı, failin kasta dayalı kusurunun ağırlığı (kastının yoğunluğu), suçun işlenmesindeki özellikler gibi hususlar ile TCK'nin 61 inci maddesi hükmü nazara alınarak işlenen suçun kanunî tanımında öngörülen cezanın alt ve üst sınırı arasında temel ceza belirlenmelidir.

Lehe yasa uygulaması

08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 sayılı Yasanın 276 nci maddesi ve 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5904 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi ile Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddenin a-2 alt bendinin değiştirilip suçun müeyyidesinin artırılması ve 01.06.2005 tarihinde 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun yürürlüğe girmesi nedeni ile

önceki kanun döneminde işlenen suçlarda lehe yasa değerlendirilmesi yapılması zarureti doğmuştur.

5252 sayılı Yasanın 9/3 üncü maddesi uyarınca lehe yasa belirlenirken suç tarihinde yürürlükte bulunan yasa ile sonradan yürürlüğe giren yasanın ilgili tüm hükümlerinin ayrı ayrı uygulanarak ortaya çıkan sonuçların birbiriyle karşılaştırılması gerekmektedir.

Ayrıca 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 7/2 nci maddesinde “suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.” denilmek suretiyle fail lehine bir düzenleme getirilmiştir.

VUK’un 359/a-2 nci maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu yönünden lehe yasa değerlendirilmesi yapılırken kurulacak hükümde herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Zira suçun sübutu halinde, 5728 sayılı Yasanın 276 ncı maddesi ve 5904 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi ile 359 uncu maddenin a-2 nci alt bendinde yazılı cezanın üst sınırı aynı kalmak kaydıyla cezanın alt sınırı değiştirildiğinden söz konusu kanunların yürürlüğe girdiği tarihler nazara alınarak, suçun işlendiği tarihe göre lehe yasa belirlenip failin cezalandırılmasına karar verilecektir.

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 231 inci maddesinde düzenlenen hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin uygulanabilmesi için, “sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan cezanın iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası olması, sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmaması, mahkemeye, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması ile suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tamamen giderilmesi” koşullarının bir arada bulunması gerekmektedir.

Burada, uğranılan zararlardan kast edilen maddi zararlar olup, manevi zararlar bu kapsamda değerlendirilmemelidir. Maddi zararın bizzat sanık tarafından yerine getirilmesi gerekmiyip, sanık adına onun bilgisi ve rızası altında üçüncü kişiler tarafından da tazmin, aynen iade veya eski hale getirme suretiyle giderilmesi olanaklıdır. Ancak, herhangi bir zararın doğmadığı veya zarar doğurmaya elverişli bulunmayan suçlar yönünden bu koşul aranmayacaktır. Zararın belirlenmesinde hâkim, ceza yargılamasında şahsi hak davasına yer verilmediği gerçeğini de göz önünde bulundurmak koşuluyla, kanaat verici basit bir araştırma yapmalı, hukuk hâkimi gibi gerçek zararı tam anlamıyla saptamaya çalışmamalıdır. Zira CMK’nin

*Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle
Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu
(VUK 359/A-2 nci madde)*

231 inci maddesindeki düzenleme, kişinin ileride hukuk mahkemesinde şahsi hak davası açmasına ve giderilmediğini düşündüğü gerçek zararının saptanarak kalan kısmına da hükmedilmesini isteme yönünden bir engel oluşturmamaktadır. Öte yandan muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması halinde somut bir vergi zıyaından bahsetmek mümkündür. Her ne kadar 29.07.1998 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile 213 sayılı Yasada yapılan değişiklikler ile vergi kaçakçılığı suçlarında “*vergi zıyaının varlığı*” suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ise de, CMK’nin 262/6 ncı maddesinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için, “*suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tamamen giderilmesi*” gerekmektedir.

08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 sayılı Yasanın 276 ncı maddesi ve 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5904 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi ile Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinin a-2 nci alt bendinin değiştirilip en son suçun alt sınırının “*onsekiz ay*” olarak düzenlendiği anlaşıldığından diğer şartların varlığı halinde fail hakkında tayin edilecek iki yıl ve altı hapis cezalarında, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilecektir.

Ayrıca tahakkuk eden vergi ve cezaları taksite bağlanıp ta taksitlerin yasalar çerçevesinde düzenli olarak ödenmeye devam edilmesi durumunda, diğer koşulların da varlığı halinde sanık hakkında CMK’nin 231 inci maddesinde düzenlenen hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilecektir.⁽¹⁴⁾

Zamanaşımı

Zamanaşımı, yasada öngörülen şartlar altında belli bir sürenin geçmesi nedeniyle yürütülen soruşturma veya açılan kamu davasına devam edilmemesi ya da suçun cezalandırılmaktan vazgeçilmesi demektir. Vergi Usul Kanununda vergi zıyaı ve usulsüzlük suçları ile ilgili ceza kesme ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunda ise tahsil zaman-aşımı açıkça düzenlenmiştir. Ancak vergi kaçakçılığı ve diğer suçlara ilişkin özel zamanaşımı hükümleri yer almamaktadır. Bu bağlamda, 5237 sayılı

⁽¹⁴⁾ Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 18.04.2012 gün ve E.2012/4288, K.2012/5986 sayılı kararı; Ege Vergi Dairesinin 08.04.2009 ve 19227 sayılı yazı cevabında düzenlenen vergi inceleme raporlarına göre tahakkuk eden vergi ve cezalarını yeniden yapılandırıp 18 taksite bağlanan mükellefin ilk 4 taksiti ödeyip, ödemelerin devam ettiğinin bildirmesi karşısında; kasıtlı suçtan mahkûmiyetleri bulunmayan sanıklar hakkında kamu zararının henüz tamamen giderilmediğinden bahisle CMK’nin 231, kişilik özellikleri gerekçe gösterilerek 647 sayılı Yasanın 6 ncı maddesinin uygulanma talebinin reddine karar verilmesi.

Türk Ceza Kanununun özel kanunlarla ilişkisini düzenleyen 5 inci maddesi uyarınca TCK'de düzenlenen zamanaşımı hükümleri vergi suçları için de geçerli kabul edilmektedir. TCK'de zamanaşımı, “*dava zamanaşımı*” ve “*ceza zamanaşımı*” olmak üzere ikili bir ayırma tabi tutulmuştur.

a) Dava zamanaşımı

Dava zamanaşımı, belli bir sürenin geçmesi halinde kamu davasının açılmaması veya açılan kamu davasının düşürülmesi sonucunu doğuran hukuki bir müessesedir. Türk Ceza Kanununda cezanın çeşidine ve süresine göre farklı zamanaşımı süreleri belirlenmiştir.

765 sayılı eski TCK'nin 102/4 üncü maddesinde “*5 seneden ziyade olmayan ağır hapis ve hapis cezalarını müstelzim cürümler için zamanaşımı süresinin 5 yıl olduğu*” hükme bağlanmıştır. 5237 sayılı yeni TCK'nin 66/1 inci maddesinin e bendine göre ise “*beş yıldan fazla olmamak üzere hapis ya da adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl geçmesi ile kamu davasının düşeceği*” belirtilmiştir. Dava zamanaşımı süresi vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği tarihte başlar ve zamanaşımı hesabında suç günü de hesaba katılır.

213 sayılı VUK'un 359 uncu maddesinin 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 sayılı Yasanın 276 ncı maddesi ve 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5904 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi ile 359 uncu maddenin a-2 alt bendi değiştirilmiş olup yaptırım miktarının alt sınırı arttırılmış ise de; belirlenen cezanın üst sınırının 5 yılı aşmaması nedeni ile dava zamanaşımı süresinin hesaplanmasında 5728 ve 5904 sayılı Yasaların yürürlüğe girmesi bir özellik arz etmemektedir.

5237 sayılı TCK'nin yürürlüğe girdiği 01.06.2005 tarihinden önce işlenen suçlarda; 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 7 nci ve 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun 9 uncu maddeleri hükümlerine göre lehe yasa değerlendirmesi yapılması gerekmektedir. 01.06.2005 tarihi öncesinde, VUK'un 359/b maddesine aykırı olarak işlenen vergi kaçakçılığı suçları yönünden, suçunun yasadaki cezasının türü ve üst sınırı itibariyle tabi olduğu ve suç tarihi itibariyle yürürlükte bulunan 765 sayılı TCK'nin 102/4 üncü maddesindeki 5 yıllık dava zamanaşımı süresi fail lehinedir. Bu nedenle bahsi geçen suçun işlendiği tarihten itibaren 5 yıl geçmekle (dava zamanaşımı süresi dolmakla) devletin cezalandırma yetkisi ortadan kalkar. Bu suçtan dolayı kamu davası açılmaz. Açılmış olan kamu davasının ise düşmesine karar verilir. 01.06.2005 tarihinden sonra işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında ise 5237 sayılı TCK'nin 66/1-e maddesine göre dava zamanaşımı süresi 8 yıldır.

*Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle
Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu
(VUK 359/A-2 nci madde)*

Dava zamanaşımının hesaplanmasında ve değerlendirilmesinde 5237 sayılı TCK'nin 67 nci maddesi, 765 sayılı TCK'nin ise 104 üncü maddesinde düzenlenen zamanaşımını durduran ve kesen hallerin ayrıca nazara alınması, dava zamanaşımı süresinin kesilmesi halinde, zamanaşımı süresinin ilgili suça ilişkin olarak kanunda belirlenen sürenin en fazla yarısına kadar uzatılabileceği hususu da dikkatlerden kaçmamalıdır.⁽¹⁵⁾

Ayrıca burada doktrinde yapılan haklı bir eleştiriyi ifade etmekte fayda bulunmaktadır. Buna göre; 5237 sayılı Türk Ceza Kanununa göre sekiz yıl olarak belirlenen dava zamanaşımı süresinin Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesi hükmü gereğince belge ve bilgilerin beş yıllık saklama ve ibraz süresine göre daha uzun olduğu ve bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunda, dava zamanaşımı süresi içinde açılacak davalar bakımından ispat sorununun yaşanabileceği belirtilmektedir.

a) Ceza zamanaşımı

Yasada öngörülen sürenin geçmesiyle bir cezanın infazına engel olan zamanaşımı türüdür. Bu süre dolduktan sonra devletin cezayı çektirme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve kalan ceza miktarı esas alınarak süre hesaplanır. 5237 sayılı TCK'nin 68 ve 765 sayılı TCK'nin ise 112 nci maddesinde cezanın çeşidine ve süresine göre farklı ceza zamanaşımı süreleri belirlenmiştir. Her iki kanunda da beş yıldan fazla olmamak üzere hapis ve adli para cezası gerektiren cezalarda zamanaşımı süresi on yıl olarak belirlenmiştir. VUK'un 359/a-2 nci maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun yaptırım miktarı dikkate alındığında ceza zamanaşımı süresi on yıldır.

Ceza zamanaşımını durduran ve kesen haller saklıdır. Ceza hukukundaki ceza zaman aşımını kesme ve durdurmaya ilişkin hükümler vergi kaçakçılığı suçu için de geçerlidir. Ceza zamanaşımı süresinin bir başka önemli sonucu ise 5237 sayılı TCK'nin 69 uncu maddesine göre *“cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunluklarının süresi ceza zamanaşımı süresi doluncaya kadar devam eder.”* Ayrıca ceza

⁽¹⁵⁾ Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 15.05.2013 gün ve E.2013/5434, K.2013/7982 sayılı kararı; 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 7 ve 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun 9 uncu maddeleri hükmü karşısında; sanığa yüklenen *“2004 takvim yılında muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullanmak”* suçunun yasada gerektirdiği cezasının türü ve üst sınırı itibariyle tabi olduğu, suç tarihinde yürürlükte bulunan ve lehe olan 765 sayılı TCK'nin 102/4 ve 104/2 maddelerinde öngörülen dava zamanaşımının, suçun işlendiği tarihten temyiz inceleme tarihine kadar gerçekleştiği anlaşılmış ve sanığın temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan, sair yönleri incelenmeyen hükmün...

zamanaşımına uğramış olan ceza ortadan kalkmamakta sadece cezanın infaz edilebilirliği ortadan kalkmaktadır.

TCK'de ceza zamanaşımının durması sonucunu doğuracak haller sayılmamıştır. Ancak ceza zamanaşımının durması sonucunu doğuracak bazı haller vardır. Milletvekilliği sıfatının varlığı ve diğer bir cezanın infaz edilmesi hali buna örnek olarak gösterilebilir. Ceza zamanaşımının kesilme sebepleri 5237 sayılı TCK'nin 71 inci maddesinde, 765 sayılı TCK'nin ise 114 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Ceza zamanaşımının kesilmesi halinde, süre kesilme sebebinin gerçekleştiği gün de dâhil olmak üzere yeniden ve tam olarak işlemeye başlar.

VUK'un 359/a-2 nci maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin sabit olması halinde fail hakkında verilen cezanın kesinleşmesinden itibaren on yıl geçmekle devletin cezayı çektirme yetkisi sona ermektedir. Ancak ceza zamanaşımı, cezanın infazına engel olurken, ceza sayılmayan yaptırımların (örneğin yargılama giderleri, vb.) yerine getirilmesini etkilememektedir.

Soruşturma ve kovuşturma yöntemi

Dava şartı (Mütalaa)

Yasa koyucu, 213 sayılı Vergi Usul Yasasında düzenlenen suçlar bakımından birçok halde, ceza hukukunun genel ilkelerinden ayrılarak cezai sorumluluğa, takip şartlarına ve cezaların belirlenmesine ilişkin farklı hükümler öngörmüştür. Vergi kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellefi veya sorumluları tarafından işlenebilen objektif sorumluluğa dayalı, bir anlamda kendine mahsus özellikleri olan suçlardır. Yasanın 367 nci maddesi ve 359 uncu maddesinde sayılı vergi kaçakçılığı suçları açısından takip şartı olarak bu suçlardan dolayı dava açılabilmesini "*bildirim ve mütalaa*" koşuluna bağlamıştır. Ceza hükümleri içeren 362 nci maddede düzenlenen vergi mahremiyetini ihlâl ile 263 üncü maddede düzenlenen yükümlülerin özel işlerini yapma suçları açısından ise kovuşturma koşulu olarak mütalaa aranmamıştır.

Vergi Usul Kanununun 367/1 inci maddesinde, vergi kaçakçılığı suçlarını Cumhuriyet savcılığına bildirmeye yetkili olanlar; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları ile vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık makamları olarak sayılmıştır. Vergi müfettişleri ile vergi müfettiş yardımcıları tespit ettikleri vergi kaçakçılığına ilişkin suçları rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla birlikte "*doğrudan doğruya*" ilgili Cumhuriyet başsavcılığına bildirmeye yetkilidirler. Bunların dışında, kanundaki tanımı ile "*vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar*" olan mal müdürleri, vergi dairesi müdürleri, vergi denetmen ve yardımcıları, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür

*Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle
Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu
(VUK 359/A-2 nci madde)*

kadrosunda görev yapanlar tarafından tespit edilen vergi kaçakçılığına ilişkin düzenlenen rapor, vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa sunulur. İlgili raporun değerlendirme komisyonunun “mütalaası” alındıktan sonra vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi zorunludur.

04.04.2007 gün ve 26483 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 28.03.2007 tarih ve 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 20 nci maddesi, 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanunun 280 inci maddesi, 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 23.07.2010 gün ve 6009 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi, 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 07.07.2011 tarih ve 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 4 üncü maddesi, 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 23/1, 27 ve 33 üncü maddelerinde mütalaa vermeye yetkili kişi ve kurumlar ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

Yukarıda açıklanan tüm bu hususlardan da anlaşılacağı üzere, ilgili mevzuat hükümleri gereğince belirlenen yetkili kişiler tarafından mütalaanın düzenlenmesi gerekmektedir. Yasal mercilerden usulüne uygun biçimde mütalaa alınmadan yargılamaya devamla hüküm kurulması mümkün değildir.⁽¹⁶⁾

Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği hususunda bildirimde bulunulan Cumhuriyet savcılığı, delilleri toplar ve suçun işlendiği konusunda yeterli delile ulaşırsa kamu davasını açar. Burada dikkati çeken husus VUK’un 367 nci maddesi gereğince “*Değerlendirme Komisyonunun mütalaasının*” alınmasının zorunlu olmasıdır. Mütalaa dava şartıdır ve alınmadığı durumlarda fail hakkında mahkûmiyet veya beraat hükmü verilemez. Aynı şekilde vergi denetim uzmanları ve diğer görevlilerce vergi denetim raporlarının düzenlenmesi de zorunludur. Vergi denetim raporları düzenlenmeden Cumhuriyet savcılığına suçun bildirilmesi durumunda, ilgili

⁽¹⁶⁾ Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 29.05.2007 gün ve E.2007/2294, K.2007/3735 sayılı kararı; Karar tarihinde yürürlükte bulunan 213 sayılı VUK’un 367 nci maddesi uyarınca defterdarlık veya gelirler bölge müdürlüğünden mütalaa alınması gerektiğinden ve sonradan 5615 sayılı Kanunla anılan maddede yapılan değişiklikle vergi dairesi başkanlığının mütalaa verebileceğinin kabul edilmesi, sanık hakkında 10.08.2006 tarihi itibariyle usulsüz olarak vergi dairesi başkanı tarafından verilen mütalaayı geçerli kılmayacağından, yasal makamlardan usulüne uygun biçimde mütalaa alınmadan yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması.

Cumhuriyet savcılığı kamu davasını açmayacak, vergi dairesine vergi denetim raporunun düzenlenmesi için evrakı tevdi edecek, dava açılmasını vergi denetim raporunun düzenlenmesine kadar erteleyecektir.

Doğrudan doğruya bildirimde bulunma yetkisi olmayanların uygun mütalaa almadan yaptıkları bildirim üzerine dava açılmış olması halinde mahkeme “durma” kararı verdikten sonra ya da durma kararı vermeden ara karar ile kovuşturma şartının gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini yetkililerden soracaktır. Kendisinden mütalaa verilip verilmeyeceği sorulan ilgili daire evrak üzerinde inceleme yaparak görüşünü yazılı olarak bildirir. Duruşmaya çağrılarak görüş alınmaz. Yapılan araştırma sonucunda kovuşturma şartı olan mütalaanın verilmeyeceğinin bildirilmesi durumunda mahkemece CMK'nin 223/8 inci maddesi gereğince “düşme kararı” verilecektir.⁽¹⁷⁾ Soruşturma aşamasında ise Cumhuriyet savcısı uygun mütalaanın verilmemesi halinde “kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar” verecektir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup birinin diğerine dönüşme ihtimali bulunmamaktadır. VUK'un 367 nci maddesi uyarınca yargılama şartı olan mütalaanın bulunmaması nedeniyle “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme” suçundan düzenlenen mütalaaıyla “muhteviyatı itibariyle sahte yanıltıcı belge kullanma” suçundan dolayı kovuşturma yapma olanağı bulunmamaktadır.⁽¹⁸⁾

⁽¹⁷⁾ Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 25.05.2004 gün ve E.2002/12183, K.2004/4553 sayılı kararı; Adıyaman Defterdarlığının 19.03.2001 gün ve 625 sayılı yazısında, sahte fatura düzenleme suçundan mütalaa verildiği ve mütalaaada atıfta bulunulan vergi suçu raporunda sahte fatura basmak suçundan bir işlem yapılmayacağı belirtilmesine göre, sahte fatura basmak suçundan açılan kamu davasının yargılama şartının gerçekleşmemesi nedeni ile düşürülmesi yerine yazılı şekilde beraat kararı verilmesi.

⁽¹⁸⁾ Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 17.05.2012 gün ve E.2010/16685, K.2012/9185 sayılı kararı; “Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak ve düzenlemek” suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, Karabük İl Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü'nün 11.09.2007 gün ve B.07.4.DEF.0.78.10 sayılı mütalaaasının ve 06.09.2007 gün ve VDENR-2007-1731/41 sayılı Vergi Suçu Raporunun 2004 ve 2005 yıllarında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlemek suçuna ilişkin olduğu, kamu davasının konusu olan “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak” suçuyla ilgili olarak 213 sayılı VUK'un 367 nci maddesi uyarınca yargılama şartı olan mütalaanın bulunmadığı gözetilmeden sanığın mahkumiyetine karar verilmesi, Kabul ve uygulamaya göre de; 213 sayılı Yasanın 359/a-2 maddesinde düzenlenen “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek” ve aynı yasanın 359/a-1 maddesinde hüküm altına alınan “defter ve kayıtlar üzerinde muhasebe hilesi yapmak” eylemlerinin birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu ve her suçtan ayrı hüküm

*Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle
Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu
(VUK 359/A-2 nci madde)*

Kovuşturma şartı olan mütalaanın, iddianamede tavsifi yapılan suç ve sanığı kapsamaması, bu suça ve sanığa ilişkin olması gerekir. Dosyada mevcut mütalaanın sanıklardan bir tanesine ilişkin olması durumunda, hakkında mütalaa düzenlenmeyen sanık hakkında dava şartı olan mütalaa alınmadan yargılamaya devam edilemez.⁽¹⁹⁾

Aynı şekilde 5271 sayılı CMK'nin 225 inci (1412 sayılı CMUK'nin 257 ve 150 nci maddeleri) maddesi uyarınca hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, örneğin iddianamede sanıkların sahte belge kullanma suçundan cezalandırılması talep edilmesi durumunda, mahiyet ve miktar itibarıyla yanılıcı faturadan bahsedilmemesi nedeni ile iddianame dışına çıkılarak dava konusu yapılmayan (açılmış bir dava bulunmayan) muhteviyatı itibariyle yanılıcı fatura düzenlemek suçundan hüküm tesis edilemez.⁽²⁰⁾

Ceza Muhakemesi Kanununun 225 inci maddesine göre hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olduğundan alınan mütalaanın, örneğin "2006 takvim yılında muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenlemek" suçuna ilişkin olması ve iddianamenin de bu eyleme ilişkin olarak düzenlenmesi halinde, failin bir başka takvim

kurulması gerektiği gözetilmeden eylemlerin tek suç oluşturduğunun kabulü ile yazılı şekilde hüküm kurulması.

⁽¹⁹⁾ Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 09.04.2012 gün ve E.2010/17458, K.2012/5077 sayılı kararı; İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığınca düzenlenen 07.07.2008 gün ve 2008/11137 Esas nolu iddianame ile, sanık Ahmet Günaydın hakkında 'muhteviyatı itibariyle yanılıcı fatura düzenlemek' suçundan kamu davası açılmış ve yapılan yargılama sonunda sanığın atılı suçtan beraatine karar verilmiş ise de, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Grup Müdürlüğünce verilen ve 213 sayılı Yasanın 367 nci maddesi gereğince dava şartı olan 'mütalaa' da sanık Ahmet Günaydın'ın isminin geçmediği, sanıklardan Bedir Sıray hakkında mütalaa verildiği anlaşılmakla, 5271 sayılı CMK'nin 223/8 inci madde ve fıkrası gereğince durma kararı verilerek idarenden, 'muhteviyatı itibariyle yanılıcı fatura düzenlemek' suçundan sanık Ahmet Günaydın hakkında 213 sayılı VUK'un 367 nci maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği sorularak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, yargılamaya devam olunarak yazılı şekilde beraat kararı verilmesi.

⁽²⁰⁾ Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 06.06.2012 gün ve E.2012/6502, K.2012/10840 sayılı kararı; Mersin Cumhuriyet Başsavcılığınının 19.06.2008 tarihli iddianamesinin anlatım ve sevk maddesi itibariyle sahte fatura kullanmak suçuna ilişkin olduğu, mahiyet ve miktar itibarıyla yanılıcı faturadan bahsedilmemesi sebebiyle muhteviyatı itibariyle yanılıcı fatura kullanmak suçundan dava açılmadığı, CMK'nin 225 inci maddesi uyarınca hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, kamu davasının "sahte fatura düzenlemek" suçundan açıldığı gözetilmeden dava konusu yapılmayan "muhteviyatı itibariyle yanılıcı fatura düzenlemek" suçundan sanığın beraatine karar verilmesi.

yılına ilişkin olarak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçundan yargılanması ve hakkında hüküm tesisi yargılama koşulu olan mütalaa bulunmadığı için mümkün değildir. Zira söz konusu yıla ilişkin eylem dava konusu yapılmamıştır.⁽²¹⁾

Görevli mahkeme

Vergi kaçakçılığına ilişkin davalarda, kovuşturma aşamasında farklı bir özellik bulunmamaktadır. Bu nedenle genel hükümler çerçevesinde, 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kurulu, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanunun 11 ve 12 nci maddelerindeki düzenlemeye göre, VUK'un 359 uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarında görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir.

⁽²¹⁾ Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 06.03.2012 gün ve E.2012/324, K.2012/2911 sayılı kararı; “*Sahte fatura düzenlemek*” ve “*sahte fatura kullanmak*” ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, vergi suçu ve vergi tekniği raporlarında sanığın eylemlerinin 2004 ve 2005 yıllarında sahte fatura düzenlemek olarak nitelendirildiği ve sahte fatura kullanmak ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanmak suçlarıyla ilgili bir tespitin de bulunmadığı gözetilmeden, 24.05.2007 tarihli iddianame ile eyleme uygun olmayan “*sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanmak*” suçlarından açılmış kamu davasına devamla ve hangi yıla ait olduğu da açıklanmadan yazılı şekilde mahkûmiyet hükmü kurulması.

*Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle
Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu
(VUK 359/A-2 nci madde)*

K A Y N A K Ç A

Bakıcı, Sedat; TÜRMOB Bilirkişi Eğitim Seminerinde yaptığı konuşma, ASMMMO tarafından yayınlanan Bilirkişi Eğitim Semineri.

Köşşekoğlu, Abdullah; (Ocak 2010), *Vergi Usul Kanununun 359/b Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu*, Adalet Dergisi, 39. Sayı, Ankara.

Prof. Dr. Şenyüz, Doğan; (2012), *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayın Dağıtım, 6. Baskı, Bursa.

Yiğit, Uğur; (2004), *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayınları, İstanbul.

Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu 306 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin değişik tarih ve sayılı kararları.