

T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI

TÜRKİYE'DE ADLİ VERGİ SUÇ VE
CEZALARININ YARGI KARARLARI
İŞİĞİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

BURCU BULDUK

İZMİR-2019

T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI

TÜRKİYE’DE ADLİ VERGİ SUÇ VE
CEZALARININ YARGI KARARLARI
İŞİĞİNDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

BURCU BULDUK

DANIŞMAN: DOÇ. DR. ENGİN HEPAKSUZ



İZMİR-2019

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “TÜRKİYE’DE ADLİ VERGİ SUÇ VE CEZALARININ YARGI KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

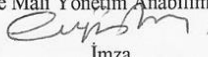
09.07.2019

Burcu BULDUK

 TS EN ISO 9001:2015	T.C. İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü	
	TEZ SINAVI TUTANAK FORMU	Dok. No: FR/604/21 İlk Yayın Tar.: 03.10.2017 Rev. No/Tar.: 00/.. Sayfa 1 / 1


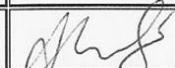
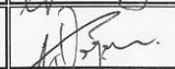


GÖNDEREN : Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı Başkanlığı
GÖNDERİLEN : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Anabilim Dalımız Yüksek Lisans Programı öğrencisi Burcu BULDUK ile ilgili Tez Sınav Tutanağı aşağıdadır.

Tarih: Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı Başkanı
Sayı : 
İmza

SINAV TUTANAĞI
Tez Sınav Jürimiz tarafından incelenen “Türkiye’ de Adli Vergi Suç ve Cezalarının Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi” başlıklı tezli yüksek lisans tezi ile ilgili olarak jürimiz 09.07.2019 tarihinde toplanmış ve adı geçen öğrenciyi Tez Sınavına tabi tutmuştur. Sınav sonucunda adayın tezi hakkında OYBİRLİĞİ/ÇOKLUĞU ile aşağıdaki karar verilmiştir.

- KABUL
- Kabul Edilen Tezli Yüksek Lisans tezi:
- i) Bilime yenilik getirmiştir
- ii) Yeni bir bilimsel yöntem geliştirmiştir
- iii) Bilinen bir yöntemi yeni bir alana uygulamıştır
- iv) Uygulama yapmıştır (sadece Yüksek Lisans’ta geçerlidir)
- RED
- DÜZELTME *

Tez Sınav Jürisi	Unvanı ve Adı Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	Doç. Dr. Engin HEPAKSAZ	
Üye	Prof. Dr. Ahmet ÖZEN	
Üye	Doç. Dr. Alper DOĞAN	
Üye		
Üye		

Eki : Tez Değerlendirme Formu (Her bir jüri için).
* Tez sınavında düzeltme kararı verilmesi halinde jüri tarafından öngörülen düzeltmelere ilişkin bir jüri raporu eklenmelidir. Düzeltmeler için Ek süre her defasında en fazla yüksek lisans öğrencileri için 3 ay, doktora öğrencileri için 6 aydır.

ÖZET

Yüksek lisans tezi

TÜRKİYE’DE ADLİ VERGİ VE SUÇ CEZALARININ YARGI KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Burcu BULDUK

İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı

Her devlet, kendi ülkesi içinde vatandaşlarına sunmakla yükümlü olduğu çeşitli görevler üstlenmiştir. Bunların en başlıcaları güvenlik, savunma, sağlık, adalet, eğitim harcamalarıdır. Bu alanlarda verdiği hizmetleri yerine getirebilmek için bir takım harcamalar yapmak zorundadır ki, devletin en büyük gelir kaynağı vergilerdir. Vergiler, devletin hükümlerlik yetkisini kullanarak vatandaşlarından kamusal giderlerini finanse etmek amacıyla gelirleri, harcamaları, çeşitli işlemleri ve malları üzerinden aldığı paralardır. Bu sebeple vergi gelirleri bir devletin kaynakları açısından ve varlığını sürdürebilmesi yönünden çok önemlidir. Fakat vatandaşların bunun bilincinde olmalarına rağmen vergi ödemelerinde bazı aksaklıklar ve sıkıntılar meydana gelmektedir. Vergi ödemelerinde meydana gelen bu isteksizlikler çeşitli kabahat ve suçların ortaya çıkmasına zemin hazırlamaktadır.

Bu çalışmada, vergi ödemede meydana gelen sıkıntılarının en başında gelen adli suçlar kapsamında olan vergi kaçakçılığı suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarından bahsedilmiştir. Bu suçların tanımları yapıp daha sonra da cezai yönden yaptırımları ele alınıp en son olarak da bu suçlar ile ilgili olarak yargıya taşınmış davaların incelemesi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Suç, Adli Suçlar, Vergi Kaçakçılığı Suçu, Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu, Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu, Yargı Kararları.

ABSTRACT

Master Thesis

Master of Science (MSc)

EVALUATION OF FORENSIC TAX AND CRIMINAL PENALTIES IN TURKEY IN LIGHT OF JUDICIAL DECISIONS

Burcu BULDUK

İzmir Kâtip Çelebi University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Finance and Fiscal Management Program

Every State has undertaken some responsibilities, duties and a variety of services for its citizens. The most important ones of these duties are security, defense, health, justice and education expenses. In order to fulfill the services provided in these areas, the state has to make some expenses. The main and largest source of these expenses is taxes. Taxes are the amount of money that the state gets from its citizens on their revenues, expenditures, various transactions and their properties in order to finance public expenditures by using its power of sovereignty. For this reason, tax revenues are very important in terms of maintaining a state's resources and its existence. However, despite the fact that citizens are aware of this, there are some problems in tax payments. These reluctances in tax payments may cause for appearing various misdemeanors and crimes. In this study, the crime of tax evasion, the crime of violating the tax privacy and the crime of doing the taxpayer's private works are mentioned as the most important problems in tax payments. The definitions of these offenses have been made and then the sanctions have been taken into consideration in terms of criminal matters and finally the cases that were brought to the judiciary related with these crimes have been examined.

Key Words: Tax, Crime, Criminal Offenses, Tax Evasion, The Crime of Violating Tax Privacy, The Crime of Doing the Taxpayer's Private Work, Judicial Decisions.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	IV
ÖZET.....	VI
ABSTRACT	VII
KISALTMALAR LİSTESİ	X
ÖNSÖZ.....	X
GİRİŞ	2
1. BÖLÜM: VERGİ VE VERGİ SUÇU İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR, VERGİNİN İLKELERİ VE AMAÇLARI.....	4
1.1. Suç ve Suça İlişkin Temel Kavramlar	4
1.2. Ceza Hukuku Bakımından Suç Kavramı ve Unsurları	6
1.2.1. Maddi Unsur.....	6
1.2.1.1. Hareket (Fii).....	7
1.2.1.2. Netice.....	7
1.2.1.3. Nedensellik Bağı.....	8
1.2.1.4. Suçun Faili, Mağduru ve Konusu	8
1.2.2. Manevi Unsur	8
1.3. Vergi Hukuku Açısından Suç Kavramı ve Unsurları	10
1.3.1. Vergi Ceza Kavramı Hakkında Genel İlkeler	10
1.3.1.1. Kanunilik İlkesi	10
1.3.1.2. Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi.....	12
1.3.1.3. Vergi Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanmasında Benimsenen İlkeler	14
1.3.1.4. Belirlilik İlkesi.....	15
1.3.1.5. Kıyas Yasağı İlkesi	17
1.3.1.6. Mali Güce Göre Vergileme İlkesi.....	17
1.4. Adli Vergi Suçları ve Vergi Kabahatleri Kavramları	18
1.4.1. Kabahatler ve Suçlar Arasındaki Farklılıklar.....	18
1.4.1.1. Vergi Kabahat ve Cezaları.....	20
1.4.1.1.1. Vergi Ziyat Kabahati ve Cezası	21
1.4.1.1.2. Usulsüzlükler.....	22
1.4.1.1.2.1. Genel Usulsüzlükler	22
1.4.1.1.2.2. Özel Usulsüzlükler	24
1.5. Vergi Suçlarında Usule İlişkin Özellik Arz eden Hususlar.....	26
1.5.1. Arama.....	26
1.5.2. Mütalaa	27
1.5.3. Vergi Usul Kanunundaki Suçlarda Görevli Mahkeme	28
1.5.4. Delil ve İspat	28
1.5.5. Vergi Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi	29
1.5.6. Davaya Katılma (Müdahillik).....	29

2. BÖLÜM: ADLİ VERGİ SUÇLARI	32
2.1. Adli Vergi Suçu Kavramı.....	32
2.2. Vergi Kaçakçılık Suçu ve Cezaları.....	32
2.2.1. Defter, Kayıt ve Belgelerde Muhasebe Hileleri Yapma, Mevhum İsimlere Hesap Açma ve Çifte Defter Tutma Suçları.....	35
2.2.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etme Suçları.....	37
2.2.3. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu.....	38
2.2.4. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu.....	40
2.2.5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak ya da Hiç Yaprak Koymamak Suçu.....	41
2.2.6. Belgelerin Asıl veya Suretlerinin Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenmesi veya Kullanılması.....	43
2.2.7. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basma veya Basılmış Belgeleri Bilerek Kullanma.....	45
2.3. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezası.....	47
2.4. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası.....	50
2.4.1. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Teşebbüs Kavramı.....	51
2.4.2. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından İştirak Kavramı.....	52
2.4.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından İçtima Kavramı.....	53
3. BÖLÜM: ADLİ VERGİ SUÇLARINDA YARGI KARARLARI VE BİLİMSEL YORUMLARI	55
3.1. ADLİ VERGİ SUÇLARINDA YARGI KARARLARI.....	55
3.1.1. Vergi Suçları İçin İlgili Yargı Kararları.....	55
3.1.1.1. Danıştay Dairelerinde Görülen Seçili Vergi Davaları ve Yorumları.....	55
3.1.1.1.1. Faturada Satış Bedelinin Düşük Gösterildiği İddiası İle Kaçakçılık Cezalı Vergi Tarhiyatının Terkini (Vergi Dava Daireleri Kurulu, K. 1998/272, T. 23.10.1998, E. 1997/62).....	55
3.1.1.1.2. Haksız Katma Değer Vergisi İndirimi Uygulandığı İddiası İle Kaçakçılık Cezalı Katma Değer Vergisi Salınması (Vergi Dava Daireleri Kurulu, K. 1997/496, T. 28.11.1997, E. 1996/170).....	58
3.1.1.1.3. Sahte Fatura Kullanmak ve Vergi Ziyatı Cezası (Vergi Dava Daireleri Kurulu, K. 2010/60, T. 12.2.2010, E. 2009/470).....	62
3.1.1.1.4. Alış Faturalarının Sahte Olduğu İddiası ve Vergi Ziyatı Cezası ile Özel Usulsüzlük Cezasının Kaldırılması Talebi (4. Daire, K. 2017/1495, T. 13.2.2017, E. 2016/1402).....	65
3.1.1.1.5. Sahte Fatura Kullanma ve Vergi Ziyatı Cezasının Kaldırılması Talebi (9. Daire, K. 2017/1578, T. 13.2.2017, E. 2016/880).....	70
3.1.1.1.6. Vergi Mahremiyetini İhlal İddiası ve Kesilen Vergi Ziyatı Cezasının Kaldırılması Talebi (Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, K. 2017/626, T. 13.12.2017, E. 2017/368).....	74
3.1.1.1.7. Sahte Fatura Düzenleme Suçu ve Tekerrür (3. Daire, K. 2016/3324, T. 10.5.2016, E. 2012/3020).....	78
3.1.1.1.8. Vergi Mahremiyetini İhlal ve Vergi Ziyatı Cezalı Özel Tüketim Vergisinin İptali İstemi (7.Daire, K. 2017/2061, T. 20.3.2017, E. 2016/1996).....	80
3.1.1.1.9. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu İddiası (4. Daire, K. 2011/1094, T. 16.3.2011, E. 2009/695).....	85
3.1.1.1.10. Naylon Fatura Düzenleme Suçu ve Vergi Ziyatı Cezası (9. Daire, K. 2009/1801, T.

16.4.2009, E. 2008/3445).....	87
3.1.1.2. Yargıtay Dairelerinde Görülen Seçili Vergi Davaları ve Yorumları	88
3.1.1.2.1. Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Birbirinden Bağımsız Suçlar Olduğu ve Sahte Fatura Düzenleme Suçu Üzerine Mütalaa Alınmadığı İddiası (11. Ceza Dairesi, K. 2018/3267, T. 10.4.2018, E. 2018/2096)	88
3.1.1.2.2. Sahte Fatura Düzenleme Suçu (11. Ceza Dairesi, K. 2017/3417, T. 4.5.2017)	91
3.1.1.2.3. Farklı Dönemlerde Birden Fazla Sahte Fatura Kullanma Suçu (21. Ceza Dairesi, K. 2017/674, T. 13.2.2017, E. 2016/4780)	94
3.1.1.2.4. Sahte Fatura Düzenleme Suçu (21. Ceza Dairesi, K.2017/1723, T.5.4.2017, E. 2016/10857)97	
3.1.1.2.5. Sahte Fatura Düzenleme Sahte Fatura Kullanma Suçu (11. Ceza Dairesi, K.2017/1597, T. 6.3.2017, E. 2016/12108).....	99
SONUÇ.....	102
KAYNAKÇA.....	104

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

BA: Bildirim Alacak

BS: Bildirim Satacak

CMK: Ceza Muhakemesi Kanunu

CMUK: Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu

İYUK: İdari Yargılama Usulü Kanunu

KDV: Katma Değer Vergisi

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

KK: Kabahatler Kanunu

OCAS: Otomatik CMK Atama Sistemi

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

T.C. : Türkiye Cumhuriyeti

TCK: Türk Ceza Kanunu

VUK: Vergi Usul Kanunu

TDK: Türk Dil Kurumu

YMM: Yeminli Mali Müşavir

ÖNSÖZ

Ülkemizde, kanunlarda da belirtildiği üzere herkes mali gücüne oranla vergilendirilmektedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde de belirtildiği gibi, herkesin mali gücüne oranla kamunun ihtiyaçlarına finansman oluşturmak amacıyla vergilendirmeye katılması bir yükümlülüktür. Bazı durumlarda ve bazı sosyal, ekonomik ve psikolojik nedenler dolayısı ile her vatandaş vergi ödemeye gönüllü olmayabiliyor ve vergi ödemekten çekinebiliyor. Böyle durumlarda vergi suçları başlığı altında bazı sıkıntılar ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmada, vatandaşların vergiye karşı göstermiş oldukları dirençlerden bahsedilip, vergi suçları kavramında adli vergi suçlarının üzerinde durulmaktadır. Sonrasında adli vergi suçları üzerine yargıya taşınmış olan yargı kararları ele alınıp, yorumlanmaktadır.

Verginin bir devlet için ne kadar önemli olduğu bilinmekle birlikte, bunun üzerine ortaya çıkan suç kavramını araştırdığım bu çalışmada, üzerimden desteğini bir an olsun çekmeyen ve beni bu günlere getiren yetiştiren, öğretmenlik mesleğinden deneyimleriyle bana örnek olan aileme minnettarım. Bilgi ve anlayışı ile bana ışık tutan, iyi niyetiyle her konuda desteğini esirgemeyen sevgili danışman hocam Prof. Dr. Engin Hepaksaz'a sonsuz saygı ve teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, bu süreçte bana inanan, her zaman yol gösterici desteği ile yanımda olduğunu hep hissettiğim Doç. Dr. Alper Doğan hocama teşekkürü bir borç bilirim. Son olarak yüksek lisans eğitimim sürecinde bilgi ve deneyimleriyle bana katkı sağlayan ve kişisel gelişimime katkısı olan çok değer verdiğim sevgili Prof. Dr. Bernur Açıkgöz hocama, kıymetli hocam Prof. Dr. İbrahim Attila Acar hocama ve değerli hocam Doç. Dr. Ayşe Kaya'ya ve maliye bölümü bütün öğretim üyelerine saygı ve teşekkürlerimi bir borç bilirim.

GİRİŞ

Geçmişten günümüze kadar devletlerin kamu harcamaları için en büyük finansman kaynağı hep vergiler olmuştur. Vergiler, ülkede sosyal ve ekonomik koşullara bağlı olarak farklı şekillerde ortaya çıkmıştır ve vergi bilinci de aynı şekilde ülkenin bu şartlarına göre oluşmuştur. Vergi bilinci vatandaşlarda tam anlamıyla otursa dahi, kişiler gelirlerini daimi olarak arttırmak eğiliminde oldukları için vergiye karşı bir direnç gelişmiş ve vergi ödemeden çekinme, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi çeşitli suçların ortaya çıkmasına ortam hazırlamıştır. Bunların haricinde birçok etkenin de vergi suçlarının ortaya çıkmasına sebep olduğu görülmektedir. Başlıca, gelir seviyeleri, vergi aflarının belli aralıklarla çıkması, bireylerin vergilendirmede adalet ilkesinin varlığına inançlarının azalması ve su sebeple devlete olan güvenin de azalmış olması, vergi bilinci ile vergi ahlakının bireylerde yerleşmemiş olması, eğitim, kültürel ve dini inanışlar gibi sayılabilecek etkenlerdir.

Vergi kaçakçılığı, devletin en büyük gelir kaynağını baltalayan en büyük olumsuzluklardan biridir. Vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır ve devlet bunun önüne geçebilmek için vergi kaçırma fiilini ayrı kabahatlerden ayrı kanunlarda düzenlemiş ve daha ağır yaptırımlar getirmiştir. Suçlar, devletin vergi gelirlerini kabahatlerden daha fazla olarak azaltmakta olup daha ağır yaptırımlarla kanunlarda düzenlenmiş olmasının sebebi de kastın varlığıdır.

Ülkemizde vergi suçları, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup bunlara, adli vergi suçları da denilebilmektedir. Kanunların yaptırım gücü dolayısıyla, vergiye olan direncin kırılması ve vergi suçlarının önüne geçilmesi hedef alınmıştır. Bu sebeple kanunlarda suçlar ve kabahatler birbirinden ayrılmış, kabahatler daha çok idari para cezaları şeklinde yaptırıma tabi tutulurken, suçlar para cezası yanında hapis cezalarıyla hükmolunmuştur.

Bu çalışmada, Türkiye'de adli vergi suçları ve cezaları yargı kararları ile birlikte ele alınıp üç bölümde incelenmiştir. İlk bölümde; verginin tanımı yapıлып kabahatler ve suçlar arasındaki ayırmadan bahsedilmiştir. Daha sonra vergi ile ilgili genel kavramlar ve suçun unsurları anlatılıp, verginin ilkelerinden bahsedilmiştir. İkinci bölümde Türkiye'de adli suçlar ele alınıp, en temel olan ve sık sık karşılaşılan vergi kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçundan ve

bunlara uygulanan kanunlarda belirtilen cezai müeyyidelerden bahsedilmiştir. Son bölüm yani üçüncü bölümde ise, yargıya intikal etmiş olan bu vergi suçlarının dava sonuçları, Yargıtay ve Danıştay kararları incelenip, ilgili davalar hakkında bilimsel yorum yapılmıştır.



1. BÖLÜM: VERGİ VE VERGİ SUÇU İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR, VERGİNİN İLKELERİ VE AMAÇLARI

1.1. Suç ve Suça İlişkin Temel Kavramlar

Vergi “*Kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para*” şeklinde tanımlanmıştır.¹

Anayasamızın² 73. maddesinde “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” denilmiştir. Buradan anlaşılacağı üzere, herkesten, ayırım yapılmaksızın mali gücü oranında bir verginin alınacağı anlaşılmaktadır.

Nadaroğlu'na göre vergi, devletin veya devletin yetki verdiği tüzel kişiler tarafından alınan ve vergi ödevini yerine getirecek olan mükelleflere direk olarak bir karşılık sunmayan maddi bir değerdir. Tanımdan anlaşılacağı gibi, vergiyi ödeyen mükellefin devletten herhangi bir beklentisi olamaz. Vergi, hükümlerlik hakkına sahip devletin, vergi yükümlülerinden tek taraflı irade ile aldığı parasal bir değerdir.³

Kaneti'ye göre, kamu kesiminin ihtiyaçlarını karşılaması amacıyla kamu kesiminin kanunların gücünü kullanarak özel kesimden cebren aldığı bir para transferidir.⁴

Alman devlet adamı Otto von Bismarck'ın vergi ile ilgili yorumu: “*Vergiler yurttaşlıktan değil de zorunluluktan ödenir.*” Bir diğer farklı yorum ise Amerikan devlet adamı Franklin D. Roosevelt yapmıştır; “*Vergiler, temelde örgütlü bir topluluğa üye olma aracılığı için ödediğimiz ücretlerdir.*”⁵

Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung) 3/1 inci maddesinde; “*Vergiler, belirli bir fayda karşılığı olmayan ve kamu hukuku tarafından ödenen nakit ödemelerdir. Topluluğun gelir elde etmesi, yasanın yükümlülüğünü yerine getirmesi durumunda*

¹ Türk Dil Kurumu, “*Büyük Türkçe Sözlük*” <http://tdk.gov.tr/index.php/> (erişim tarihi: 30.10.2017).

² RG. 09.11.1982, No. 17863 (Mükerrer).

³ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1974, s. 197-198.

⁴ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1986/1987, s.4.

⁵ <https://www.haushaltssteuerung.de/zitate-haushaltsreden-sonstiges.html> (erişim tarihi: 27.01.2018).

olan herkes için uygulanır; gelir elde etmek ikincil amaç olabilir.” şeklinde belirtilmiştir.⁶

Vergiler kişilerden ve ya tüzel kişilerden cebren alınmaktadır. Devlet yaptırım gücünü kullanarak harcamalarını finanse etmek amacıyla vergilere ihtiyaç duymaktadır. Bu anlamda vergilerin asıl sebebinin mali oluşu olgusu ortaya çıkmaktadır. Başka bir anlamda ise; vergiler kişiler ve tüzel kişilerden gelirlerine göre alınmaktadır. Bu da, vergilerin iktisadi bir özelliğinin olduğunu ortaya çıkartır. Diğer bir ifade ile de; vergiler, devlet tarafından cebren alınmaktadır. Kimlerden ne miktarda vergi alınacağı kanunlarla belirlenmektedir. Aynı şekilde vergi ödevini yerine getirmeyenler ya da eksik yerine getirenler için de kanunlarda ayrıca cezai yaptırımlar mevcuttur. Bu da, vergilerin hukuki bir kavram olduğunu göstermektedir.⁷

Devlet, kamu harcamalarını finanse edebilmek için vergilerden, işletme gelirlerinden ve iç-dış borçlanmalardan yararlanır. Vergiler devlet için en önemli gelir kaynağıdır.⁸ Devletin hükümlerlik gücünü kullanmasıyla devlet ve vergi ödevlileri arasında bir ilişki ortaya çıkmaktadır ve bu da kamu hukuku ilişkisiyle vergi hukuku ilişkisini ortaya çıkarmaktadır.⁹

Kişiler bazen bu kanunlarda belirtilen kurallara uygun hareket etmezler. Vergi sorumluları vergi ödevleri karşısında çeşitli dirençler gösterirler ya da vergi hukuku konusuna giren ve suç teşkil eden fiillerde bulunurlar. Suç kavramı hem ceza hukuku anlamında hem de vergi hukuku anlamında iki ayrı kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ceza hukuku anlamında suç, hukuki bir değer ihlalidir. Toplumun düzenini sağlamak adına oluşturulmuş hukuki değerlerin bilerek ya da bilmeyerek insan davranışı ile ihlal edilmesidir. Vergi hukuku anlamında ise suç, mükelleflerin, vergi sorumlularının, vergi idaresinin ve vergi suçu ile ilişkilendirilebilecek şekilde davranan üçüncül şahısların Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlarda belirlenen ödevlerine ve yükümlülüklerine aykırılık teşkil eden ve cezai müeyyide gerektirecek hareketlerde bulunmalarıdır.¹⁰

⁶ https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_3.html (erişim tarihi: 27.01.2018).

⁷ Hüseyin Şen, İsa Sağbaş, “*Vergi Teorisi ve Politikası*”, Kalkan Ofset, Ankara, Eylül 2015, s. 1-2.

⁸ Turgut Candan, “*Vergi Suçları ve Cezaları*”, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3.Baskı, Mayıs 2010, s.1.

⁹ Yusuf Karakoç, “*Genel Vergi Hukuku*”, Yetkin Yayınları, 4.Baskı, Ankara-2007, s.445.

¹⁰ Ahmet Burçin Yereli, “*Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları*”, Vergi Dünyası,

Alacakaptan'a göre suçu tanımlarken, kişinin kendi iradesi ile kusurlu davranışları sonucunda ortaya çıkan ve suça uygun özellik taşıyan ve cezalandırılması uygun olabilecek hareketlerin olduğunu belirtmektedir.¹¹

1.2. Ceza Hukuku Bakımından Suç Kavramı ve Unsurları

Bir vergi suçunun oluşmasında ilk olarak olumlu ya da olumsuz bir fiilin gerçekleşmesi gerekmektedir. Ayrıca bu fiillerin vergi kanunlarında yer alan hükümlerine aykırılık teşkil etmesi, tipiklik koşulunu oluşturması gerekmektedir. Vergi kanunlarında ki hükümlere aykırılık teşkil eden fiiller suçun maddi unsurunu oluşturmaktadırlar. Vergi kanunları hükümlerine aykırı fiillerin, vergi mükellefleri ve vergi sorumluları ile birlikte hukuki ilişki içinde bulunan üçüncü kişilerin kusurlu iradelerinin varlığı gerekmektedir. Bahsedilen kusurlu irade ise vergi suçunda manevi unsuru oluşturmaktadır.¹²

1.2.1. Maddi Unsur

Suçun oluşumu için her şeyden önce olumsuz ya da olumlu davranışın kanun hükümlerine aykırılık teşkil etmesi gerekir. Bu olumsuz ya da olumlu davranışın vergi kanunlarında ki hükümlere aykırılık oluşturduğu durum suçun maddi unsurunu kapsamaktadır.¹³

Anayasa madde 38'de, kişilere suçun işlendiği zamanlarda suç sayılmayan yürürlükte bulunmayan bir kanundan ötürü cezalandırılmayacağı belirtilmiştir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında da, cezanın oluşmasını önlemek için gerekli önlemlerin ve cezanın kanun ile konulacağından bahsedilmektedir. Kanun maddesinden de anlaşılacağı gibi kanunsuz suçun oluşmayacağı anlaşılmaktadır. Ayrıca 38. Madde bütün suç ve cezalar için genel bir kural niteliğindedir.

Maddi unsurun bir konusu da, illiyet bağıdır. Bir kişinin suçun faili olarak nitelendirilebilmesi için, kişinin hareket ve neticesi arasında bir neden sonuç ilişkisi bulunması gerekmektedir. Ortaya çıkan neticenin kişinin hareketinden kaynaklanması

Sayı 237, Mayıs 2001, s.113.

¹¹ Uğur Alacakaptan, "Suçun Unsurları", Ankara, 1967, s.10.

¹² Turgut Candan, "Vergi Suçları ve Cezaları", İzmir 2004, s.14

¹³ Turgut Candan, "Vergi Suçları ve Cezaları", Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2010, 3. Baskı, s.60.

gerekmektedir. Bu hareketin dış dünyada bir değişiklik meydana getirmesi gerekir. Ancak bu şekilde suçun faili olarak nitelendirilebilir. Her suçta netice mutlaka bulunmaktadır. Neticesiz suç oluşamaz. Bütün suçlarda, ya harekete bağlı olarak meydana gelen ya da hareketle birleşik bir netice söz konusudur.¹⁴

Sonuç olarak bakıldığında suçun maddi unsurunu; hareket(fiiil), netice ve nedensellik bağı, fail, mağdur ve konusu oluşturmaktadır.

1.2.1.1. Hareket (Fiil)

İnsanların davranışlarının fiziksel olarak bir değişikliğe sebep olması hukukta fiil olarak nitelendirilir. Bir insan davranışı olmadan dış dünyada meydana gelen olaylar suç teorisi ile ilgili değildir. Bir hareketin suç olarak tanımlanabilmesi için haksızlık teşkil etmesi gerekir. Bu hareket icrai davranışla ve ihmali davranışla olabilir.¹⁵

Hareket, suçun en önemli unsurunu oluşturduğu gibi bazı durumlarda hareketin olmaması da suç o hareketin suç sayılmamasına engel değildir. Yani suçu oluşturan hareket icrai olabileceği gibi ihmali de olabilir tanımlamaları bu sebeptedir.¹⁶

1.2.1.2. Netice

İnsan hareketinin yaşam içinde ortaya çıkardığı değişimlere netice denilir. Ancak her hareketi suç sayabilmek için netice şartı aranmamaktadır. Bunlara şekli kabahat ve suçları ya da sırf hareket kabahat veya suçları denilmektedir.¹⁷

Suçlar neticeye göre bir ayrıma tabi tutulduğunda, zarar veren suçlar ve tehlike suçları olarak ayrılırlar. Zarar suçlarında, hareketin sonucu dolayısı ile bir neticenin ortaya çıkması ve zararın oluşması şartı vardır. Tehlike suçlarında ise, hareketin sonunda bir zarar meydana gelmesi şartı aranmaz. Sadece tehlikenin oluşması yeterlidir.¹⁸

¹⁴ Faruk Erdem, "Nedensellik Bağı ve Ümanist Doktrin", Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1968, s.15.

¹⁵ İzzet Özgenç, "Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler", Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Eylül 2006, Ankara, s.153.

¹⁶ Ulvi Alacakaplan, "Suçun Unsurları", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1975, s.43.

¹⁷ Doğan Şenyüz, "Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)", Ekin Basım Yayın Dağıtım, Eylül 2015, s.20-21.

¹⁸ Özer Veli Özbek, Nihat Mehmet Kanbur, Pınar Bacaksız, İlker Tepe, "Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler", Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009, s.216.

1.2.1.3. Nedensellik Bağı

Nedensellik bağı, hareket ve netice arasında bir sebep sonuç ilişkisinin bulunmasıdır. Türk ceza kanununda nedensellik bağına ayrıca yer verilmemiştir. İliyet bağının açıklanması doktrine bırakılmıştır. Suçu oluşturan hareket ve netice arasındaki nedensellik bağının tespitinin güçlüğü birçok teorinin doğmasına sebebiyet vermiştir.¹⁹

1.2.1.4. Suçun Faili, Mağduru ve Konusu

Ceza hukukunda hareket yeteneği insana özgüdür. Bu sebeple suçun faili ancak bir insan olabilmektedir. Failin insan olabilme özelliğinin dışında başka özelliklerde aranabilmektedir. Örneğin kamu görevlisi gibi. Öyleyse kanunun açıkça suç saydığı fiilleri gerçekleştiren kişilere fail denilir.²⁰

Suçun mağduru ise, suç sayılan bir hareket sonucu zarar gören taraftır. Bu taraf vergi suçlarında, devletin hazinesinin gelirinde meydana gelecek kayıplardan ötürü devlettir.²¹

Konusuz bir suç düşünülemez. Eylemin yöneldiği şey suçun konusunu oluşturur. Örneğin, vergi kaçakçılığı suçunda vergi, zimmet suçunda zimmete geçirilen mal suçun konusudur.²²

1.2.2. Manevi Unsur

Bir hareketin suç sayılabilmesi için sadece maddi unsurun varlığı yetmez. Bu hareket ile suçu işleyen arasında psikolojik bir bağ bulunmalıdır. Bu bağ suçun manevi unsurudur.²³

Manevi unsur, kast ve taksirin varlığında oluşur. 5237sayılı TCK madde 21’de, “*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların*

¹⁹ Ömer Ömeroğlu, “*Ceza Hukukunda Nedensellik İlişkisi Üzerine (teoriler Dışında Bir Bakış)*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 15, Özel Sayı 2013, Basım Yılı 2014, s.1561-1562.

²⁰ Ufuk Gencel, “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak*”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 3/2014, s.73.

²¹ Tuğrul Katoğlu, “*Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 61, Sayı 2, 2012, s.659.

²² İzzet Özgenç, a.g.e., s.187-188.

²³ Nevzat Toroslu, “*Ceza Hukuku Genel Kısım*”, Savaş Kitabevi, Ankara, 1999, s.171.

bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.” şeklindeki ifade ile suçun oluşmasının hareketin kasten yapılmasına bağlanmıştır.

Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan kasta yasal bir tanım yapılmış olmaktadır. Kast, ortaya çıkan sonucun bilinmesi ve istenmesi şeklinde tanımlanır.²⁴

Taksir ise, *“dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeden gerçekleştirilmesidir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Kusurlu davranışın türleri yastada dört başlık halinde düzenlenmiştir. Bunlar; bilme, isteme, öngörülme ve özensiz davranıştır.²⁵

Yapılan hareket istenilerek yapılmış olmalıdır. Ortaya çıkan sonuç ise istenilmemiş olmalıdır. Bu da taksiri kasıttan ayıran bir özelliktir. Sonucun öngörülebilir oluşu ile taksir tesadüf olmaktan çıkar.²⁶

Kusurlu davranış türlerinden özensiz davranış ise, gerekli dikkatin ve özenin gösterilmemesidir. Yükümlülükler yerine getirilirken kurallar yazılı olsun ya da olmasın yerine getirilmelidir.

TCK'nın 22. maddesinde, kusurlu şekilde işlenen hareketlerin de kanunun açıkça belirttiği durumlarda cezalandırılacağını öngörülmüştür. Ancak kaçakçılık suçları için taksirle işlendiğinde cezalandırılmayacağına ilişkin bir hükmün olmaması nedeni ile ve yine TCK 21. maddede hükmolunduğu üzere kasıtlı işlendiği durumlarda bu fiiller cezalandırılabilirlerdir.²⁷

Sonuç olarak, manevi unsur suçun soyut unsurudur. Ceza hukuku yönünden fail ile hareket arasındaki bu psikolojik bağa bakılmaktadır ve bu son derece önemli bir unsur teşkil etmektedir.

²⁴ Süheyl Donay, *“Türk Ceza Kanunu Şerhi”*, Beta Yayınları, İstanbul, 2007, s.33.

²⁵ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, *“Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları”*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s.476.

²⁶ Cengiz Topel Çiftçioğlu, *“Türk Ceza Kanunu'nda Taksir”*, Ankara: *Ankara Barosu Dergisi*, 2013, s.325.

²⁷ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.477-478.

1.3. Vergi Hukuku Açısından Suç Kavramı ve Unsurları

Herhangi bir hareketin vergi suçu sayılabilmesi için bazı unsurların bulunması gerekmektedir. Bu unsurlar suçun maddi, manevi ve kanuni unsurlarıdır. VUK'ta vergi suçu tanımı yapılmasına karşın tam anlamıyla açıklayıcı değildir.²⁸

VUK'un 331. maddesine göre: “*Vergi kanunlarının hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*” hükmüne bağlanmıştır.

Bir hareketin cezai durum oluşturması için kanunlarda belirtilmesi gerektiğinden bahsetmiştik. Buda kanunilik ilkesinin bir gereğidir. Ancak vergi hukuku anlamında bakarsak, ceza hukukundan ayrı bir şekilde kanunların oluşturulması vergi hukukunun bağımsızlığı için gereklidir. Bu sebeple suçlarda maddi ve manevi unsur koşulları her iki kanunda da birbirine benzerlik gösterse de ayrı ayrı ele alınmaktadır.²⁹

1.3.1. Vergi Ceza Kavramı Hakkında Genel İlkeler

Vergi hukuku ilkeleri genel olarak, mali, idari, sosyal ve iktisadi olarak dört başlık altında incelenmektedir. Bunlar, anayasada belirtilen, yargılama ve ceza hukuku kriterlerine göre ve vergi hukukunda yer alan ilkeler olarak da bir başka açıdan üç grupta değerlendirilebilmektedirler.³⁰

1.3.1.1. Kanunilik İlkesi

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 2. maddesine göre, “*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz.*” denilmiştir. Vergiler kanunla ortaya çıkar, değiştirilir ve yine kanunla alınırlar. Verginin hukuki temeli kanundur. Kanun metninden anlaşılacağı gibi, suçun işlenmesi ile verilebilecek cezanın ve cezai tedbirlerin, bunların sürelerinin ve miktarlarının da kanunda belirtilmiş olması zorunludur.

²⁸ Hasan Türkal, Mehmet Sena Ekici, Mahmut İnan, “*Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları*”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, Yıl 2010, s.52-53.

²⁹ Akif Erginay, “*Vergi Hukuku*”, Turhan Kitabevi, Ankara 1984, 11. Baskı, s.22.

³⁰ Ali Rıza Gökbunar, “*Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme*”, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 1998, s.4.

Danıştay 7. D. 18.03.2008 tarih ve E. 2007/1132, K. 2008/1782 sayılı kararda,

“Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemeyeceği ve kanunun açıkça cezayı arttırıcı bir neden olarak görmediği bir husustan dolayı kimsenin cezasının artırılamayacağı, "suçta kanunilik"; hiç kimsenin belli bir suçla ilgili olarak kanunda öngörülmeyen bir ceza ile ya da kanunda öngörülenden daha ağır bir ceza ile cezalandırılmayacağı ise, "cezada kanunilik" ilkesinin özünü oluşturmaktadır.”³¹

Kanunilik ilkesi gereği, idarenin sonsuz bir güce sahip olamayacağı, vergileme yetkisinde belirli sınırlarının olması gerektiği açıklanmaktadır. Bu sınırlar içinde, mükellefin haklarının korunması, gerekli muafiyetlerin ve istisnaların belirlenmesi şeklinde bir çerçevede bulunması gerekir.

Kanunilik ilkesine göre vergi, vergi kanunlarına uygun alınmalıdır. Benzer durumda olanlardan farklı vergi alınması durumunda hem kanunilik ilkesine hem de eşitlik ilkesine aykırı davranılmış olunacaktır.³²

1982 Anayasa'nın vergiye ilişkin düzenlemesi olan 73. maddesinde: *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Madde metninde, vergilerin kanunla konulacağı ve kanunsuz verginin olmayacağı anlaşılmaktadır. Verginin kanunilik ilkesi, demokratik ülkelerde güçler ayrılığı ilkesine göre vergilendirme yetkisinin yasama organında olduğu belirtilmiştir. Verginin yasama organı dışında başka bir organa devredilemeyeceğini ifade eden durum ise *temsilsiz vergi olmaz* prensibidir. Vergilerin kanunla konulması ve yine kanunla alınması ilerde oluşabilecek keyfiliği engellediği için kişilerin özgürlükleri devlete karşı

³¹ Kazancı Mevzuat İçtihat ve Bilgi Bankası, Danıştay Kararları, Danıştay 7. D. 18.03.2008 tarih ve E. 2007/1132, K. 2008/1782 sayılı kararı, (erişim tarihi: 29.09.2017).

³² Ahmet Kumrulu, *“Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1979, Sayı1-4, s.145.

korunmuş olmaktadır. Ancak bazı istisnai durumlar söz konusudur. Bu istisnalardan ilki, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına göre, Bakanlar Kurulu'na verginin bazı unsurları için değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. İkinci istisna, Anayasa'nın 167. maddesinin son fıkrasında “...ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir.” denilmiştir. Üçüncü istisna ise, Anayasa'nın 91. maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin, Bakanlar Kurulu'na KHK çıkarma yetkisi verdiği belirtilmiştir.³³

Yasama organı, anayasal sınırlar içinde vergiyi istediği gibi koyar, değiştirir ve kaldırır. Bu yetkisini kullanırken yoruma imkân bırakmaz. Bu da vergilerin kanuniliği ilkesinin kapsamını belirtir.³⁴ Nitekim 1982 anayasasında yasama (teşrii) yorumuna yer verilmemiştir. Kanunları yapan organın aynı zamanda yorumlamasına gerek olmadığı düşüncesiyle yasama yorumu 1982 anayasasında yer almamıştır.

Verginin kanuniliği ilkesinin önemli bir unsuru da, vergi kanunlarının uygulanması için o yılın bütçe kanununda yer verilmesi şartı ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi gelirlerinin toplanabilmesi için ve vergi kanunlarının ilgili yıl içinde uygulanabilmesi için Bütçe Kanunu (C) cetvelinin içinde bulunmalıdır. Buna “bütçeden ön izin” ilkesi denilmektedir.³⁵

1.3.1.2. Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi

Bu ilke ilk olarak, cezalar bakımından 1789'da Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nde yer almıştır. 1791'da ise anayasal bir metin olarak ABD Anayasası'nda düzenlenmiştir.³⁶

Vergi Kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi zaman bakımından uygulanması kapsamındadır. Kanunlar yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulanırlar. Yürürlüğe girmeden önceki bir tarihte vergiyi doğuran bir olaya uygulanması mümkün değildir.

³³ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, “Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa,2017, 8. Baskı, s.24-27.

³⁴ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 15, Özel S..2013, S.1259-1308 (Basım Yılı: 2014), s.1267.

³⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.28-29.

³⁶ Adnan Gerçek vd., “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 61, No: 1, 2014, s.81-130.

Vergi kanunlarının geriye yürütülmesi iki şekilde ortaya çıkmaktadır; gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürümedir. Gerçek geriye yürüme, geçmişte meydana gelmiş bir vergiyi doğuran olaya yeni vergi kanunlarının uygulanmasıdır ki bu mümkün değildir. Gerçek olmayan geriye yürüme, henüz sonuçlanmayan ve geçmişte başlayan bir vergiyi doğuran olaya yeni yürürlüğe giren kanunların uygulanmasıdır.³⁷

Candan'a göre, "İlke, ceza hukuku bakımından, suçun işlendiği tarihte yürürlükte bulunan kanuna tabi olmasını ifade eder. Dolayısıyla, gerçekleştiği tarihte yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir eylemin, sonradan yürürlüğe giren ve bu eylemi suç sayan kanunla cezalandırılması mümkün değildir."³⁸

Ayrıca vergi kanunları, bütçe uygulamaları ile yakın ilişki içinde oldukları için genellikle mali yılın başında yani ocak ayında yürürlüğe sokulurlar. Bu şekilde, gerçek olmayan geriye yürüme durumunun ortaya çıkması da önlenmiş olmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu bir kararda: yeni yasadan önce yürürlükte olan bir yasa varken başladığı anda henüz sonuçlanmayan hukuksal ilişkilere yeni yasanın uygulanmasının geriye yürüme şeklinde nitelendirilemeyeceği vergiyi doğuran olay tamamlanmamışken yürürlüğe girmiş bir kanunun uygulanmasının, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini bozmayacağı şeklinde açıklanmıştır.³⁹

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi gereğidir. Hukuki güvenlik ilkesine göre, herkes kanunları önceden bilerek davranışlarını bu düzene göre yerine oluşturur. Gelecekte kendisine sorun teşkil edebilecek durumlara karşı tedbirini alır.⁴⁰

Hukuki güvenlik ilkesinin geçerli olabilmesi için, kanun metinlerinde meydana gelen değişikliklerin anlaşılır olması gerekmektedir. Bu noktada *belirlilik ilkesi*, *yapılan düzenlemelerin geçmişe yürütülmemesi ilkesi*, *kıyas yasağı ilkesinin* benimsenmiş olması gerekmektedir.⁴¹

Belirlilik ilkesine göre, vergi mükellefinin ödeyeceği verginin matrahını, tarife-

³⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.50.

³⁸ Turgut Candan, "Vergi Suçları ve Cezaları", Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2010, s.19.

³⁹ Anayasa Mahkemesi, 04.06.2003, E:2001/392, K:2003/60

⁴⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, "Vergi Hukuku", Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, Eylül 2017, s.47-48.

⁴¹ Karakoç, a.g.e., s.1289-1290.

sini, ödeme zamanlarını, sürelerini, biçimlerini bilmesi gerekir. Bunların önceden kanunda açık ve net bir şekilde belirtilmiş olması gerekir. Aksi halde hukuki güvenlik ilkesi zedelenecektir.⁴²

Kanunların geriye yürütülmesi halinde, mükelleflerde vergi yükü artacak, zaman bakımından belirsizlikler ortaya çıkacak ve hukuki güvenlik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır.⁴³

Geriye yürütülmeme bir kural değil bir ilkedir. Hukuki güvenlik ilkesinin bir alt ilkesidir. Vergi yükümlüleri, davranışlarını belirlerken yürürlükteki mevzuata göre hareket ederler. Bu ilkenin ihlali ile gelecekteki davranışlarında aksaklıklar oluşacak ve hukuk düzenine ve kamu otoritesine karşı güvenleri sarsılacaktır. Geriye yürütülmeme sadece kanun hükümleri ile sınırlı değildir. Tüzük, Yönetmelik, Kararname, Karar, Tebliğ ve diğer düzenlemeler ile de geriye yürümezlik ilkesi geçerlidir.⁴⁴

1.3.1.3. Vergi Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanmasında Benimsenen İlkeler

Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında iki ilke benimsenmektedir. Bunlar; kaynak ilkesi yani kanunların *mülkiliği* (*yerselliği*) ilkesi ve kanunların *şahsi-liği* ilkesidir.

Kanunların mülkiliği ilkesinde, kanunların devletin egemenlik sınırları içerisinde geçerli olmasıdır. Ülke sınırları içinde herkesten Türk Vergi Kanunları uyarınca vergi alınmaktadır. Bu kişiler ülke vatandaşları haricinde yabancıları da kapsamaktadır.⁴⁵

Mülkilik ilkesine göre, devlet hükümlerlik yetkisine göre ülke sınırları içinde elde edilen gelirlere, harcamalardan ve meydana gelen işlemlerden vergi alabilmektedir.⁴⁶ Örneğin, Türkiye’de yaşayan bir Alman, ikametgâhı Almanya’da dahi olsa Türkiye içinde yapmış olduğu işler üzerinden elde ettiği kazançlardan Türk Vergi Kanunları’na göre vergilendirilecektir. Mülkilik ilkesinin en çok uygulama alanı bulunduğu

⁴² Aykut Herekman, “*Kamu Maliyesi-IP*”, Sevinç Matbaası, Ankara, 1988, s.25.

⁴³ Nami Çağan, “*Vergilendirme Yetkisi*”, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.3.

⁴⁴ Karakoç, a.g.e., s.1293.

⁴⁵ Kenan Bulutoğlu, “*Türk Vergi Sistemi*”, 6. Baskı, İstanbul 1978, s.30.

⁴⁶ Sadık Kırbaş, “*Vergi Hukuku*”, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2012, s.43.

vergiler, motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi, damga vergisi, KDV ve gümrük vergisidir.

Şahsilik ilkesine göre, bir kişi yaptığı tüm işlemlerden ister kendi ülkesinde bu işlemleri gerçekleştirsin isterse de yabancı bir ülkede gerçekleştirsin kendi ülkesinin kanunlarına göre vergi ödemesini gerektirir.⁴⁷ Gelir vergisi, veraset ve intikal vergileri gibi vergiler şahsilik ilkesine göre alınabildiği gibi mülk ilkesine göre de alınabilmektedirler.

Ancak burada çifte vergilendirme gibi bir sorunla karşı karşıya gelinebileceği için vergilendirme yetkisinin uluslararası alanda sınırlandırılması gibi bir durum karşımıza çıkmaktadır. Devletler, çifte vergilendirmeyi önlemek ve vergilemede uluslararası uyumu sağlamak amacıyla yaptıkları anlaşmalarda iki yöntem kullanmaktadırlar. Bunlar; istisna ve kredi yöntemleridir. İstisna yönteminde, verginin konusu vergi matrahı iken, kredi yönteminde verginin konusu kendisidir.⁴⁸

1.3.1.4. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, kanunların geriye yürümezliği ilkesi gibi hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergilemede belirlilik ilkesine göre, hem mükellefler açısından hem de vergi dairesi açısından vergilemeye ilişkin temel unsurların kanunlarda açık, net ve kesin olarak belirlenmesidir.⁴⁹

Ödenmesi gereken verginin miktarının mükellefler tarafından önceden bilinmesi, kendilerini ekonomik şartlarına göre ayarlamalarını sağlayacaktır. Aksi takdirde vergiye karşı ilerleyen zamanlarda tepkiler ortaya çıkacaktır. Böyle bir ortamda ise devlete karşı olan güven sarsılacaktır.⁵⁰

T.C. Danıştay sekizinci daire E. No: 2015/2339 K. No: 2015/4632

⁴⁷ Bulutoğlu, a.g.e., s.30.

⁴⁸ Cihat Ertürk'e göre, "AB Sürecinde Çifte Vergilendirme Sorunu", 2006; (aktaran Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, "Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi", 2011: 5)

⁴⁹ Ahmet Tekin, Öner Gümü, "1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi temelleri", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Dergisi*, Sayı 39, Ocak 2014, s.250.

⁵⁰ Aykut Herekman'a göre, "Kamu Maliyesi-IP", Sevinç Matbaası, Ankara-1988, s.25.; (Aktaran: Ali Rıza Gökbunar, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Yıl:1998, S:4, s.13-14.)

Dava özeti: Hukuki güvenlik ilkesine ve hukuki belirlilik ilkesine aykırılık olduğu hakkında kararına göre;

Anayasa madde 2’de, Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir ve Anayasa Mahkemesi kararlarının; insan haklarına saygılı ve özgürlüklerini koruyan, güçlendiren, hareket ve işlemleri hukuka uygunluk gösteren, her alanda adaleti sağlayan bir hukuk düzeni kurulu olup, bunu geliştirmiş, sürdürerek devam eden, hukuk güvenliğini sağlayan, Anayasa’ya aykırı durum ve hareketlerden ve işlemlerden kaçınan, hukuku bütün devlet organları üstünde egemen kılan, Anayasa ve yasalara kendini bağlı sayan, yargının denetimine açık bir devlet olarak tanımlanmıştır.

“Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yaptığı düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ve temel hak güvencelerinde korunan ortak değerdir.”

“Hukuk devletinde, idareye tanınan takdir yetkisi mutlak ve sınırsız olmayıp, kamu yararı ve hizmet gerekleriyle sınırlıdır ve takdir yetkisine dayalı olarak tesis edilen işlemlerin hukuken geçerli sebeplere dayanması gerekmektedir.

“Hukuk devletinin temel ilkelerinden bir diğeri de hukuki belirlilik ilkesidir. Bu ilke, düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin ve yorumcuların keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi zorunluluğunu ifade etmektedir.”

Olayda, davacının iptali istenen düzenlemeyle idarenin nesnel ve somut ölçütler belirlemeden istediği anda veya kendince gerekli görmüş olduğu bir zamanda, önceden verdiği çalışma izinlerinin iptal edebilmesinin imkânının bulunmamasını öngördüğünü tanınmaktadır. Bu düzenleme, kazanılmış hakların yok sayılmasını ve idarenin keyfi uygulamasının önünü açabilen soyut, belirsiz olan ve sübjektif nitelikler taşıyan hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkelerine aykırı durumları ifade etmektedir.⁵¹

Belirlilik ilkesine göre kanunlarda üç kavram ortaya çıkmaktadır. Bunlar, hukuki

⁵¹ *Danıştay Dergisi*, İdari Dava Daireleri Kararları, Yıl:2015, Sayı:140, s.133-134.

dil, ön izin ve düzenleme sıklığıdır. *Hukuki dile* göre, kanunların dilinin açık ve anlaşılır olması, çift yönlü bir algıya sebebiyet vermemesi gerekir. *Ön izin*, devlete ve idareye bütçe kanunu ile vergi geliri elde etme yetkisinin verilebileceğini belirtir. *Düzenleme sıklığı* ise, vergi kanunlarında sık sık değişiklik yapılması sonucu güvensizlik ve belirsizlik ortaya çıkar. Mükellefler kendilerini yürürlükteki kanunlara göre ayarlarlar ve gelecek yıl planlarını bunlara göre yaparlar. Yapılacak bir düzenleme için mükelleflere zaman verilmemesi sonucu güvensizlik ve belirsizliğe sebep olmaktadır.⁵²

1.3.1.5. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas yasağı ilkesi, vergilemede belirlilik ilkesinin bir tamamlayıcısı şeklindedir. Aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesinin bir alt ilkesidir.

Kanunlarda bazen boşluklar olabilir. Bu boşluklar bilinçli ya da bilinçsiz olarak bırakılır. Bilinçli olarak bırakılan boşluklarda hâkimin takdir yetkisi vardır. Hâkim bu boşlukları doldururken kıyas yoluna başvurabilir.⁵³

Vergi hukukunda kıyas yasağının olması ise vergi kanunlarının ancak kanunlar ile düzenlenmesi, değiştirilmesi ve ya kaldırılmasından ileri gelmektedir. İdare ve yargı bu konuda düzenleme yetkisine sahip değildir. Buradaki amaç hem devleti hem de mükellefleri korumaktır. Çünkü kıyas yasağı ilkesinin çiğnenmesiyle hem mükelleflerin vergi yükleri ağırlaşabilmekte hem de belirlilik ilkesine ters düşülüp hukuk devleti zarar görebilmektedir.⁵⁴

1.3.1.6. Mali Güce Göre Vergileme İlkesi

Anayasamızın 73. maddesinde de belirtildiği gibi “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*”

1789 İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nin 13.maddesinde: “Kamusal gücü sürdürmek ve yönetim giderlerini karşılamak için ortak bir vergilendirme zorunludur;

⁵² Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:15, 2014, s.1290-1292.

⁵³ Hakan Birsenoğlu, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Aralık 2003, Cilt 7, s.157-169.

⁵⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, “Vergi Hukuku”, Turan Kitabevi, 26. Bası, Ankara-2017, s.31-32.

vergi yükü bütün yurttaşlar arasında, varlıkları oranında eşitçe paylaştırılmalıdır.” şeklinde belirtilmiştir.⁵⁵

Sosyal vergileme ilkelerinden olan bu ilkeye göre, gelir dağılımındaki adaletsizliği önlemek ve sosyal adalet sağlanmaya çalışılmaktadır. Mükellefler bu ilke gereği elde ettikleri gelirler oranında vergilerini ödemektedirler. Çünkü toplanan vergi gelirleri ile kamu harcamalarının finansmanı sağlanmaktadır. Bunun bir dönüşümü olarak da yine kamu harcamalarından faydalanılmaktadır.⁵⁶

Ödeme gücüne göre vergilendirmeye ulaşmada üç teknikten faydalanılmaktadır; en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma kuralı (emekten elde edilen gelirlerin sermayeye dayalı elde edilen gelirlerden daha az vergilendirilmesi). Mükellefin vergiyi ödeme gücü belirlenirken, geliri, serveti ve harcamaları dikkate alınmaktadır. En az geçim indirimi, mükelleflerin vergilerini ödemelerinde belirli bir gelir düzeyinden başlanılarak vergilendirilmelerini belirler. Artan oranlılıkta, vergi matrahı artarken vergi oranı da artmaktadır. Ayırma ilkesi, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi düşüncesine dayanmaktadır.⁵⁷

1.4. Adli Vergi Suçları ve Vergi Kabahatleri Kavramları

Vergi suçları, Vergi Usul Kanun’unda belirtilen kurallara karşı cezayı gerektiren davranışların sergilenmesidir. Vergi kabahatlerinden farklı olarak adli vergi suçları yani ceza hukukunca suç ve cezaların belirlenmesi ve yaptırımların uygulanması ceza mahkemesinin görevidir ve hürriyeti bağlayıcı, kabahatlerden daha ağır cezalar uygulanabilmektedir. Kabahatlerde ise, yargıya ihtiyaç duyulmadan direk idare tarafından bu yaptırımlar uygulanır⁵⁸

1.4.1. Kabahatler ve Suçlar Arasındaki Farklılıklar

Kabahatler suçlardan farklı olarak idari düzeni sağlamayı hedefler. Suçlar ise,

⁵⁵ Hüsnü Öndül, “1789 Fransız Devrimi ve Etkileri”, *Ankara Barosu Dergisi*, 1989/4, s.691.

⁵⁶ İclal Dağlıoğlu, Hüseyin Güçlü Çiçek, “Uluslararası Vergileme İlkeleri ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2014, Cilt:10, Sayı: 1, s.60.

⁵⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.55.

⁵⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. s.214-215.

kamu düzeninin korunmasını amaçlar.⁵⁹ Bu açıdan bakıldığında, kabahatler ve suçların amaçları açısından farklılığının olduğu görülmektedir. Bunlarda dolaylı veya doğrudan hazinenin gelir kaybını önler. Yani vergi yasalarının sağlıklı bir şekilde uygulanmasıyla devlet gelir kaynaklarını güvence altına almış olur.

Suçlar, hukuk düzenini bozucu filleri kapsar ve hapis cezalarını ve adli para cezalarını gerektirir. Kabahatler ise, daha hafif ihlalleri kapsar ve bunlar için uygulanan yaptırımlar idari yaptırımlardır. İdari cezalar da, idari para cezası ve idari tedbirlerden ibarettir. İkisinin arasında yaptırımlar bakımından fark olduğu görülmektedir.

Kabahatler eskiden ceza hukukunda suç sayılıyordu ve bu suçlara hükmü hâkim verebiliyordu. Birçok ülke de yıllar boyunca kabahatleri suç olarak saymaktaydı.⁶⁰ 1952 yılında ilk olarak kabahatleri ayrıca bir kanunla sistematik olarak düzenleyen Alman “Düzene Aykırılıklar Kanunu” olmuştur.⁶¹ Tarihsel süreç içinde ise hem Avrupa ülkeleri hem de Türkiye, kabahatleri suçtan ayrı bir şekilde düzenlemişlerdir. Türkiye’de ayrıca yargı organlarının iş yüklerinin artmasıyla ve iş yüklerini hafifletmek amacıyla suç olmaktan çıkartılmıştır. Buda 5237sayılı Türk Ceza Kanunu’nda kabahatlere yer verilmemiştir. Fakat bunların hukuka aykırı olmaları ortadan kaldırılmamıştır. Bir bölümü 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’yla idarenin yaptırım gerektirdiği fiillere çevrilmiştir. Kabahatler Kanunu’nun 1. maddesinde, toplum düzeni, genel ahlak, genel sağlık, çevre ve ekonomik düzenin korunmasının amaçlandığı belirtilmiştir. KK’nin 4.maddesinde ise, hangi fiillerin kabahati oluşturduğunun, kabahatin sonucu olan yaptırımların türü, süresi, miktarının ancak kanunla konulabileceği belirtilirken burada kanunilik ilkesi ön plana çıkmaktadır. Cezaların kanuniliği ise hukuk devleti ilkesinden gelmektedir. Anayasa’nın 38.maddesinde “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.” denilmiştir. Ayrıca Anayasa’nın

⁵⁹ Zeynel Kangal, “Kabahatler Hukuku”, XII Levha Yayıncılık, İstanbul-2011, s.34

⁶⁰ Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Hükmümler*, Ankara, Savaş Yayınevi, On ikinci Baskı, Ekim 2008, s. 97.

⁶¹ Fatih Selami Mahmutoglu, *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi*, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları No:143, 1995, s.31.

38.maddesi üçüncü fıkrasında ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulacağı belirtilirken, cezalarda kanunilik ilkesi benimsenmektedir. Aynı şekilde Türk Ceza Kanunu'nun 2.maddesinde “Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.” hükmü yer almaktadır. Görüldüğü gibi yaptırımların kanunla konulmasının hem kabahatler kanunu bakımından hem de ceza hukuku bakımından hiçbir farkı yoktur. İkisinde de kanunilik ilkesi benimsenmektedir.⁶²

Usul açısından bakıldığında ise, suçlara yönelik yaptırımların ceza mahkemeleri tarafından ve ceza hukuku usul ve kurallarına göre saptandığı görülmektedir. Ancak kabahatlere karşı yaptırımlar idari merciler tarafından ve idari usullere göre saptanmaktadır.⁶³

Anayasa Mahkemesi'nin 2003 yılında ki bir kararına göre; yetki verilmiş ve yasaklanmamış bir idarenin, yasalara uygun olarak mahkeme kararı olmaksızın ceza verebileceğini öngörmüştür ve buna da “*idari para cezası*” adını vermiştir.⁶⁴

1.4.1.1. Vergi Kabahat ve Cezaları

İdari nitelikli vergi suçu olarak nitelendirilen vergi kabahatleri VUK'un 341-355. maddelerini kapsar. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile 2005 yılında yürürlüğe giren ve eski TCK'da olup (756 sayılı) 5237 sayılı TCK'da kabahatlere yer verilmiştir.⁶⁵

Günlük hayatta kullanılan kabahat kavramı, ahlak, din ve toplum kurallarına aykırı davranışlar olarak nitelendirilir. Hukuksal açıdan kabahat ise, kanunlarla düzenlenmiş kuralların ihlalidir.⁶⁶

Vergi kabahatleri, devletin vergiye yönelik düzenine karşı ihlalleri kapsar ve para cezası ile cezalandırılırlar. Kabahatlerde kasıt unsuru aranmaz. Dikkatsizlik veya

⁶² Ayhan Kılıç, “Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı:18, Temmuz 2014, s.316.

⁶³ Doğan Şenyüz, “Vergi Ceza Hukuku(Vergi Kabahatleri ve Suçları)”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 8.Baskı, Yıl 2015, s.33.

⁶⁴ Anayasa Mahkemesi 5 Haziran1997 tarih ve E.1996/70, K.1997/53 sayılı Karar RG, 4 Nisan2003, Sayı 25069.

⁶⁵ Abdullah Ömercioğlu, Melike Rana Dayıoğlu, Cem Barlas Arslan, “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 8, Sayı 1, Ocak 2018, s. 54.

⁶⁶ Kemal GÖZLER, “Hukuka Giriş”, Ekin Kitabevi, 3. Baskı, Bursa-2006, s.21.

ihmal sonucu da kabahat ortaya çıkabilir. Vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri şeklinde düzenlenmişlerdir.⁶⁷

Vergi kabahatleri içine mükellefin şahsi özel bilgilerini yanlış beyan etmesi ya da eksik tahakkukta bulunması da vergi ziyayı sayılmaktadır. Eksik tahakkuk sonucundan sonra tamamlanması halinde, bu durum cezanın uygulanmasına engel değildir.⁶⁸

1.4.1.1.1. Vergi Ziyayı Kabahati ve Cezası

Mali nitelikli suçlar, kanunların belirlenen davranışı yapmakla yükümlü tuttuğu kimselerin, o davranışı yapmamak ya da aksini yapmak şeklinde tanımlanmıştır.⁶⁹

Vergi ziyayı suçu, VUK'nun dördüncü kitabında *Genel Esaslar* başlığı ile birinci kısmında düzenlenmiştir. Bu suçlara ilişkin cezalar ise ikinci kısımda *Vergi Cezaları* başlığı adı altında, birinci bölümünde *Vergi Ziyayı Cezası* başlığında düzenlenmiştir.

Eski TCK' ya göre suçlar, cürüm ve kabahatler olarak düzenlenmişti. Değişiklikten sonra ise kabahatler başlı başına Kabahatler Kanunu içinde yer almıştır.⁷⁰

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde, vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergileme ile ilgili ödev ve sorumluluklarını zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi sebebi ile verginin eksik tahakkuk etmesi ya da zamanında tahakkuk etmemesi halli vergi ziyayı şeklinde ifade edilmiştir.⁷¹

Vergi ziyasına ilişkin cezalar ise VUK 344. maddede düzenlenmiştir. Buna göre, vergi ziyasına sebep olunduğu takdirde, vergi mükellefi ve ya vergi sorumlusu ziyaya uğratılan vergi miktarının bir katı kadar vergi ziyayı cezası öder.⁷²

Örneğin; vergi mükellefi olan B şahsının defterleri incelendiğinde 2016 yılı ile ilgili 70.000 TL eksik vergi tarh edildiği belirlenmiştir. Mükellefe kesilecek ceza, vergi aslı 70.000 TL ve 1 katı kadar cezası ile birlikte 140.000 TL'dir.

⁶⁷ Cahit Şanver, "Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması", Yönetim Bilimleri Dergisi, Volüme: 15, 2017, s.94.

⁶⁸ Ahmet Somuncu, Ali Değirmendereli, "Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık", Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara 2015, s.49.

⁶⁹ Marcel Waline, Çeviren: Tahsin Yağmurlu, "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği", Danıştay Dergisi, Sayı:28-29, Ankara 1978, s.76.

⁷⁰ M. Kamil Mutluer, "Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler", Turhan Kitabevi, 3.Baskı, Ankara 2011, s.220.

⁷¹ Ahmet Somuncu, Ali Değirmendereli, a.g.e., s.49.

⁷² Ahmet Somuncu, Ali Değirmendereli, a.g.e., s.49

Vergi incelenmesinden önce veya takdir komisyonuna gitmesinden sonra verilenler hariç olmakla birlikte, kanuni sürenin geçirilmesinden sonra vergi beyannamelerinin verilmesi, belirtilen şekilde hesaplanarak kesilen cezalar, yüzde elli oranında uygulanır.(VUK md.344)

Vergi ziyayı kabahati, vergi sorumlusu ve vergi mükellefince işlenebilen bir harekettir. Ancak, vergi ziyama sebebiyet veren hareketin gerçekleşmesinde iştirak eden kişilerin cezalandırılmayacağı anlamı çıkarılamaz. Kabahatler Kanunu'na (md.14) göre bu kişiler de fail olarak cezalandırılır.⁷³

1.4.1.1.2. Usulsüzlükler

Usulsüzlük Vergi Usul Kanunu 351. maddesinde usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uygun hareket edilmemesidir şeklinde tanımlanmıştır.

Usulsüzlüklerde, idarenin bir vergi kaybı olmamaktadır. Ancak vergi kaybına neden olabilecek tehlikeler ortaya çıkabilmektedir.⁷⁴

Usulsüzlükler VUK'ta iki grupta incelenmiştir. (VUK md.352-353-355 ve mük. md. 355) bunlar genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlüklerdir. Genel usulsüzlükler, birinci derece genel usulsüzlükler ve ikinci derece genel usulsüzlükler şeklinde ikiye ayrılır. Birinci derece genel usulsüzlükler, ikinci derece usulsüzlüklere göre daha ağır cezalandırılır ve çoğunluğu idareye re'sen tarhiyat sorumluluğunu verir.⁷⁵

1.4.1.1.2.1. Genel Usulsüzlükler

VUK'un 352. maddesine göre *1. derece genel usulsüzlükler* sıralanmıştır. Kanun maddesine göre;

“- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması

- Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,

⁷³ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar”, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, İlhan Ulusan ve Funda Başaran Yavaşlar (ed.), Ankara: Seçkin, 2009, s. 289.

⁷⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. s.214.

⁷⁵ Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, Vergi Dünyası, Temmuz 2006, s.174.

- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,

- Çiftçiler tarafından 245 inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi,

- Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fül sayılır),

- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,

- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.),

-Diğer ücretler üzerinden Gelir Vergisi 'nde tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,

-Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması, 1. derece genel usulsüzlükler olarak belirlenmiştir.”

VUK'nun yine aynı maddesine göre ikinci derece usulsüzlükler ise;

“- Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin, beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması,

- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri içerecek doğru bir şekilde yapılmaması,

- Vergi kanunlarında işe başlama hariç, yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması,

- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,

- Tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,

- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunen belli şekil, içerik ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,

- Hesap veya işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak

ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesidir.”

1.4.1.1.2.2. Özel Usulsüzlükler

Genel usulsüzlükte olduğu gibi özel usulsüzlükte de vergi kanunlarının öngördüğü şekil ve usullere ilişkin ödev ve sorumlulukların ihlali vardır. Özel usulsüzlük kabahatleri kanunda üç grupta sıralanmıştır. Bunlar; faturaların ve benzeri evrakların verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul şartlarına uyulmaması (VUK m.353), Damga vergisinde özel usulsüzlük (VUK m.355), Bilgi vermeden çekinilmesi (VUK mük. m. 355).⁷⁶

Özel usulsüzlükler, genel usulsüzlüklere göre daha çok tehlike teşkil ederler ve VUK'nun 353. maddesi ve izleyen maddelerince düzenlenmişlerdir.⁷⁷

Kanunda düzenlenen özel usulsüzlük kabahatleri şunlardır;

1- “Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması.”

“- Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 210 TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.”

“- Perakende satış fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, yolcu listesi gibi belgelerin; düzenlenmemesi veya gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi halinde her bir belge için 210 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 11.000 TL'yi, bir takvim yılı içinde ise 110.000 TL'yi aşamaz.”

“- Tüketicilerin fatura, perakende satış fişi gibi belgeleri almamalarının tespiti halinde bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir.”

⁷⁶ Funda Başaran Yavaşlar, a.g.e., s.175.

⁷⁷ Nurettin Bilici, “Vergi Hukuku Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi”, Seçkin Yayınları, Ankara 2011, s.87.

“- Mükelleflerin tutmakla yükümlü oldukları defterlerin iş yerinde bulundurulmaması, işlemlerin günü gününe kaydedilmemesi, vergi levhasının asılması halinde her tespit için 210 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.”

“-Tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar kullanımına yönelik kural ve standartlara uymayanlar için 5.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.”

“- Vergi numarası kullanımına ilişkin yükümlülüğe uymayanların her işlemi 260 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.”

“-Belge basımı ile ilgili bildirim görevini yerine getirmeyen ve ya eksik yerine getiren matbaa işletmecileri için 800 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.”

“-Vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği standartlarda, araçlarla ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 1.100 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.”

“-Bu kanunun 127. maddesi (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 800 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.”⁷⁸

2- “Damga vergisinde özel usulsüzlük”

“- Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noter adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir.”

3- “Bilgi Vermekten Çekinme”

“- Bu Kanununun 86,148,149,150,256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dâhil)”

“- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.400 TL,

⁷⁸Bkz. VUK madde 353 son iki fıkrası gereği, Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyanın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336. madde hükmü uygulanmaz. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 600 TL,

- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 350 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.”

1.5. Vergi Suçlarında Usule İlişkin Özellik Arz eden Hususlar

Usule ilişkin hususlar; arama, mütalaa, delil ve ispat, görevli mahkeme, vergi ceza mahkemesi kararlarının etkileşimi ve davaya katılma(müdahillik)’dan oluşur.

1.5.1. Arama

VUK 142-147. Maddelerince arama ile ilgili hükümler düzenlenmiştir. Vergi incelemesi esnasında, vergi inceleme elemanlarının mükellefin defter ve belgelerini zorla bulunulan yere girmek suretiyle arama yetkileri bulunmaz. Fakat bazı durumlarda kanunların belirttiği şartların gerçekleşmesi ile yani vergide suç unsurlarının belirlenmesi ile mükellefin rızasına bakılmaksızın vergisel arama yapılabilmektedir.⁷⁹ Vergisel arama, tahsil edilmesi gereken verginin tahsil edilebilmesi için defterler ve belgeler aracılığı ile suçun delillerini bulmaya yöneliktir.⁸⁰ Vergisel aramanın yapılabilmesi için VUK madde 142’de ki şartlar gereklidir. Bu şartlar şunlardır;

“-Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

-Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.”⁸¹

VUK’ta düzenlenen hükümlerde belirtilmeyen kısımlar için ise yine VUK md. 147’de belirtildiği gibi CMK’ nun arama ile ilgili hükümleri uygulanır.⁸²

⁷⁹ Engin Hepaksaz, Fatih Çevikcan, Ersan Öz, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”, Vergi Dünyası, Şubat 2011, s.2-4.

⁸⁰ Aziz Taşdelen, “Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2003, s.166-167.

⁸¹ Ayrıca Bkz.: Vuk m. 142: “İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir. İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.”

⁸² Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, “Vergi Suçları”, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s.114-115.

1.5.2. Mütalaa

6009 sayılı yasa ile VUK'un 367. Maddesinin 1. fıkrasında yapılmış olan değişiklikten önce mütalaa vermeye hesap uzmanları, maliye müfettişleri ve bunların yardımcıları, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri ve vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlıklar yetkiliydi. Ancak 1 Ağustos 2010 tarihinde RG' de yayınlanan madde ile değişiklik yapılmış ve mütalaa vermeye rapor değerlendirme komisyonu yetkili kılınmıştır.

Mütalaa, TDK' da açıklanan şekli ile üzerinde düşünmek, iyice incelemek anlamını taşır.⁸³ VUK md. 367'de “*Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Kanundaki vergi suçunun işlendiğine dair tespitlerin yapılması ile muhakeme koşulu getirilmiştir. Bu şarta göre, durumun Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi gerekir. Vergi kaçakçılık suçu ile ilgili en iyi değerlendirme ve yorumları mütalaa tanımını karşılamaktadır.⁸⁴

Bilirkişi kurumunda hâkim, bilirkişi raporu ile bağlı değildir. Bilirkişi raporunun takdiri mahkemenin takdirine kalmıştır. Uzman mütalaa, bilirkişi raporundan sonra eksiklerin ve hataların giderilmesi amacıyla alınabilir. Uzman mütalaa bilirkişi müessesesinin bir kontrol sistemi şekline de benzetilebilir. Uzman mütalaa ile vergi davalarındaki uyuşmazlıklar kolaylıkla çözüme kavuşturulmaktadır.⁸⁵

⁸³ www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 07.04.2018: 18.43.)

⁸⁴ Yusuf Karakoç, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının “Mütalaa” Şartına Bağlı Olması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 174 (Şubat 1996), s. 144.

⁸⁵ Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, a.g.e., s.129-134.

1.5.3. Vergi Usul Kanunundaki Suçlarda Görevli Mahkeme

Dava, dilekçe ile görevli ve yetkili mahkemede açılır. Davanın, konu bakımından hangi mahkeme görevine girdiği belirlendikten sonra hangi mahkemenin de yetkili olacağı belirlenir. Yani hangi yerde bulunan mahkemenin davaya bakacağı belirlenir.

Anayasa'nın 9'uncu maddesine göre yargı yetkisi bağımsız mahkemelerin kullanılacağı hükmüne bağlanmıştır. 142.maddesinde ise mahkemelerin kuruluş, görev, yetki, işleyişleri ve yargılama usulleri yer almaktadır. Bir davaya, hangi yargı konunun ilk derece mahkemelerinden birisinin bakacağına düzenlendiği kurallar görev ve yetki kurallarıdır.⁸⁶

VUK'nun 359-362-363-246. maddelerinde yer alan suçlar, hürriyeti bağlayıcı ve ağır cezayı gerektiren suçlar olduğu için, 1 Haziran 2005 tarihinden önce ağır ceza mahkemeleri görevli idi. Şu anda adli vergi suçlarına asliye ceza mahkemeleri bakmakla görevlidirler.⁸⁷

1.5.4. Delil ve İspat

VUK madde 3'e göre; "*Vergiye 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.*" şeklinde belirtilmiştir.

Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere, delil serbestisi kavramı ortaya çıkmaktadır.⁸⁸ Vergi idaresinin yararlanabileceği kanıtlar şunlardır: İkrar, karine, resmi kurumlardan ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgeler, yoklama fişi ve inceleme tutanağı, el defterleri, tanık (şahit), özel hukuka ilişkin kanıtlar.⁸⁹

İspat, vergi hukukunda ve vergi suçlarında manevi unsurun vasıtasıyla delillerden yararlanarak ortaya konmasıdır.⁹⁰ Vergi hukukunda, maddi gerçeğe ulaşmak esastır ve bu yüzden yemin hariç her türlü delille ispatlanabilmesi ile re 'sen araştırma ve

⁸⁶ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, "*Medeni Usul Hukuku*", 15. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.129.

⁸⁷ Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, a.g.e., s.161-162.

⁸⁸ Bilge Umar, Ejder Yılmaz, "*İspat Yüğü*", 2.Baskı, İstanbul 1980, s.32.

⁸⁹ Turgut Candan, Vergi yargısında İspat", Kasım 2012, <https://turgutcandan.com>. (Erişim tarihi: 10.05.2018: 15:35)

⁹⁰ Veysi Seviğ, "Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat", Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2004, s.277.

serbest delil ilkesine vurgu yapılmıştır.⁹¹

1.5.5. Vergi Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi

Bir görüşe göre, ceza mahkemelerinin vereceği kararların vergi mahkemesi kararlarını bağlamayacağı gibi vergi mahkemelerinin vereceği kararlar da ceza mahkemesi kararlarını bağlamaz.⁹²

VUK madde 367'nin son fıkrasına göre, vergi ceza mahkemelerinin kararlarının birbirlerini etkilemeyeceği hükmüne bağlanmıştır. Ortaya çıkan uyuşmazlıklar sonucu usul hukukunca muhakemelerin birleştirilmesi vergi ve ceza mahkemelerinin ayrı yargı kolları olmaları sebebiyle mümkün değildir.⁹³

1.5.6. Davaya Katılma (Müdahillik)

İYUK 20. maddede Danıştay, İdare Mahkemeleri'nin ve Vergi Mahkemeleri'nin bakmakta oldukları davalarda her türlü incelemeyi yapmaları gerektiği hükmüne bağlanmıştır. Bu sebeple hâkim tüm delileri toplamak için re'sen gerekli yollara başvurabilmektedir.⁹⁴

CMK m. 237/1 “Mağdur, suçtan zarar gören gerçek ve tüzel kişiler ile malen sorumlu olanlar, ilk derece mahkemesindeki kovuşturma evresinin her aşamasında hüküm verilinceye kadar şikâyetçi olduklarını bildirerek kamu davasına katılabilirler.”

Ancak ihbarcı konumundaki kişiler eğer suçtan zarar görmediyse, davaya müdahil olma hakları yoktur. Ayrıca şikâyete bağlı suçlar konusunda ise, şikâyetçinin şikâyetinden vazgeçmesi ile kamu davası düşer.

⁹¹ Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, a.g.e., s.168.

⁹² Selim Kaneti, “Vergi Hukuku”, İstanbul 1989, s.216.

⁹³ Bahri Öztürk, “Uygulamalı Suç Muhakemesi Hukuku”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermayesi İşletmesi Yayınları, Cilt 2, İzmir 1988, s.108.

⁹⁴ Mehmet Tosun, Emre Tan, “İdari Yargıda Davaya Müdahale”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 2015, s.830.

2. BÖLÜM: ADLİ VERGİ SUÇLARI

2.1. Adli Vergi Suçu Kavramı

Vergi Usul Kanunu'nda idari nitelikli suçlar ve adli nitelikli suçlar olmak üzere ikili bir ayrıma gidilmiştir. İdari nitelikli suçlar kabahatler şeklinde açıklanmıştır. Çalışmamızda yukarıda yer verdiğimiz üzere, bu kabahatler idare tarafından tespit edilip yine idare tarafından para cezası şeklinde cezalandırılmaktadır.

Adli suçlar ise, kabahatlere göre daha ağır bir cezai müeyyide içeren suçlar olup, mahkemelerce uygulanmaktadırlar ve hürriyeti bağlayıcı niteliktedirler. Bu yüzden adli suç ve cezaları ceza kavramının içinde mütalaa edilebilir. Bu suçlar üç başlık altında incelenir. Bunlar, vergi kaçakçılık suç ve cezaları, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve cezası ile mükellefin özel işlerini yapma suçu ve cezasıdır.⁹⁵

2.2. Vergi Kaçakçılık Suçu ve Cezaları

Mükellefler zaman içinde üzerlerindeki vergi yüküne karşı çeşitli tepkiler gösterirler ve bu üzerlerindeki vergi yükünü hafifletmek isterler. Bu tepkileriyle bazen hukuka aykırı nitelikte suç sayılabilecek fiillerde bulunurlar.

Vergi kaçakçılığı, mükellefin devlete ödemekle yükümlü olduğu vergiyi ya daha az ödemek veya hiç ödememek amacıyla kanuna aykırı yollarla hareket etmesidir.⁹⁶

Hukuka aykırılık söz konusu olduğu için hareket bir suç oluşturmakta ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ilgili hükümleri dikkate alınarak para cezası veya hapis cezası uygulanır.⁹⁷

Kaçakçılık suçları 4369 sayılı düzenleme ile değişikliğe uğramış ve “bilerek” kelimesi kanun metninden çıkartılmıştır. Bu düzenleme ile kast unsurunun artık aranmayacağı düşüncesi akıllarda oluşsa da, kaçakçılık suçları ancak bilerek ve isteyerek

⁹⁵ Ateş Otkar, “*Vergi Hukuku*”, 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul- 2009, s.299.

⁹⁶ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, “*Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*”, Ekin Yayınevi, Ankara-2007, s.89.

⁹⁷ Ahmet Ayanoğlu, “*Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma*”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 85, Yıl: 2012, s.171.

işlenebilecek suçlardır.⁹⁸ Karışıklığın ortadan kaldırabilmek için Maliye Bakanlığı 306 seri nolu VUK Genel Tebliği ile birkaç düzenleme yapmıştır. Düzenlenen tebliğe göre kaçakçılık suçunu fail bilerek ve isteyerek işlemelidir. Kasten işlenmesi dolayısıyla bunun araştırılması gerektiği belirtilmiş ve şu şekilde devam etmektedir: “...kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır.”

“Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyanına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.”

4369 sayılı kanunla yapılan bir başka düzenleme, VUK Md. 359’da belirlenen kaçakçılık suçlarında vergi ziyaı oluşsun veya oluşmasın her iki şekilde de kaçakçılık suçlarına ilişkin cezai müeyyideler uygulanacaktır.⁹⁹

Vergi Usul Kanunu’nda kaçakçılık suçları ve cezaları 359. maddesinde dört grup halinde yer almaktadır.¹⁰⁰ Bu fiiller ve cezaları şu şekildedir:

Birinci Grup Fiil Suçları ve Cezaları (VUK, M.359/a-1): Defter ve Kayıtlarında, hesap ve muhasebe hileleri yapmış olanlar, gerçekte var olmayan veya kayıtlara konusu olan işlemler ile ilgisi bulunmayan kişilerin adına hesap açılması veya defterlerde kaydı gerekli olan hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalmasına sebep olacak şekilde tamamının veya bir kısmının başka defter veya kayıt ortamlarına kaydedenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

İkinci Grup Fiil Suçları ve Cezaları (VUK, m.359/a-2): Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek suretiyle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya bu belgeleri kullananlar kişilerin hakkında on sekiz aydan üç yıla

⁹⁸ Mehmet Yüce, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü”, Adalet Yayınevi, Birinci Baskı, Ankara, Ocak 2018, s.41-42.

⁹⁹ Ahmet Ayanoğlu, a.g.e., s.171.

¹⁰⁰ Metin Taş, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları”, Yaklaşım Dergisi, Ekim-2003, s.35.

kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme esnasında vergi incelemesinde yetkili kişilere defter ve belgeleri ibraz etmemeleri, bu fıkra hükmünü uygulamada gizleme fiili olarak kabul edilmiştir. Gerçek bir işlem veya durum olmasına karşın birlikte bu muamele veya durumu, nitelik veya miktarıyla gerçeğe uygun olmayan şekilde yansıtan belgeye ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge denilmektedir.

Üçüncü Grup Fiil Suçları ve Cezaları (VUK, m.359/b): Vergi kanunlarınca kayıtlara alınan veya düzenlenen ve saklama ve çıkarıp gösterme zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok etmek suretiyle yerine başka sayfalar koyanların veya hiç yaprak koymayanların veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenlerin veya bu belgeleri kullananlar hakkında, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır şeklinde hükmolunmuştur. Gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde bunlar var gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

Dördüncü Grup Fiil Suçları ve Cezaları (VUK, m.359/c): Bu Kanun hükümlerince ancak Maliye Bakanlığıyla anlaşma yapanların basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşma yapmamış halde basanlar veya bilerek kullananların hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır şeklinde hükmolunmuştur.

VUK madde 359.

Grup	Fiil	Ceza
1.Grup	Defter, kayıt ve belgelerde hesap ve muhasebe hilesi yapma, Gerçek olmayan kişilerin adına hesap açma, Vergi matrahını azaltacak çifte defter tutmak.	18 ay ile 3 yıl hapis cezası
2.Grup	Defterleri, kayıtları ve belgeleri değişikliğe uğratmak, Defterleri, kayıtları ve belgeleri gizleme, Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma	18 ay ile 3 yıl hapis cezası
3.Grup	Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak ya da hiç yaprak koymamak, Belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya kullanılması.	3 yıl 5 yıl kadar hapis cezası
4. Grup	Maliye bakanlığı ile anlaşma yapılmadığı halde belge basma veya basılmış belgeleri bileerek kullanmak.	2 yıl 5 yıl hapis cezası

2.2.1. Defter, Kayıt ve Belgelerde Muhasebe Hileleri Yapma, Mevhum İsimlere Hesap Açma ve Çifte Defter Tutma Suçları

Vergi Usul Kanunu madde 134'e göre: "*Vergi İncelemesinde maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.*" Bu sebeple Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca yapılan araştırmalar sonucunda muhasebe hilesi yapıldığına dair emarelerin bulunması ile mükellef vergi incelemesine tabi tutulur.¹⁰¹

¹⁰¹ Hepaksaz, Çevikcan, Öz, a.g.m., s.2-3.

VUK 142. maddeye göre, çoğunluğu ihbara dayanan ve yapılan incelemeler ile mükellefin vergi kaçırdığına dair emarelerin bulunduğu takdirde, mükellef, sorumlular veya vergi kaçırma ile ilgisi bulunan kişiler üzerinde arama yapılabilir.¹⁰²

Aramanın yapıldığı durumlarda mükellef veya sorumlulardan istenen defter ve vesikalar üzerinde yapılan incelemelerin en geç üç ay içerisinde bitirilip ve bir tutanak ile sahibine geri verilmesi gerekir.¹⁰³

İncelemeler sonucunda defter ve kayıtlarda Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nde uyulması gereken esaslara aykırı davranıldığı tespit edildiğinde bu fiillerin bilinçli olarak yapılıp yapılmadığı da araştırma konusu olmalıdır. Çünkü muhasebede gün içinde birçok kayıt yapılabilmekte ve ihmale dayalı hatalar oluşabilmektedir. Bu sebeple hata ve hile kavramları birbirine karıştırılmamalıdır. Burada önemli olan yine kasit unsurunun varlığı olacaktır. Mükellefin bilerek ve isteyerek yanlışlığa sebebiyet verdiği ispat edilemediği takdirde bu hesap hatası olarak sayılacaktır.¹⁰⁴ Muhasebe hataları, muhasebe çalışanları ya da sorumluları tarafından isteyerek yapılmayan matematik hataları, kayıt hataları, devir hataları, unutma ve tekrarlama hataları olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁰⁵

Hesap ve muhasebe hilesi olarak şunlar gösterilebilir: bilerek matematiksel hatalar yapmak, bilerek eksik ya da fazladan sıfır koymak, mükerrer kayıt oluşturmak, bazı işlemleri kayıt dışı tutmak, bilgisayar hileleri, bilanço maskeleyesine başvurmak, amortisman, değerlendirme ve yenden değerlendirme konularında bilerek hatalı kayıt tutmak.¹⁰⁶

Defter ve kayıtlarında gerçeği yansıtmayan veya kayıtlara konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler (mevhum kişiler) adına hesap açmak fiili VUK m. 359/a-1'de düzenlenmiştir. Örnek olarak herhangi bir şekilde ticari ilişkisi olmayan kişiyi sanki alacaklı ya da borçlu gibi göstermek, iş yerinde çalışmayan kişiyi sanki işyeri personeli

¹⁰² Bkz. VUK 145'e göre, "Aramanın yapılabilmesi için: 1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi; 2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır".

¹⁰³ Bkz. VUK 145'e göre, "İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir."

¹⁰⁴ Mehmet Taştan, "Vergi Kaçakçılığı Suçları", Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara- 2015, s.29-30.

¹⁰⁵ Murat Batı, "Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma", Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara- 2017, s.46-47.

¹⁰⁶ Onur Özcan, "Vergi Suçları", Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, Nisan 2015, s.239.

gibi göstererek ona ücret bordrosu düzenlemek ve bu kayıtları gider olarak göstermektedir.¹⁰⁷

Çifte defter tutma fiilinin ise suç teşkil edebilmesi için muhakkak vergi matrahında bir azalmaya sebebiyet vermesi gerekmektedir. Mükellef, kayıtlara konu olan işlemlerin bir kısmını tuttuğu diğer bir deftere kaydederek asıl defterlerde vergi matrahını azaltmaktadır.¹⁰⁸ Vergi suçlarında matrahta bir azalma meydana gelmesi yani vergi ziyana sebebiyet verilip verilmediği aranmaz iken, çift defter tutma fiilinde vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması şartı aranmaktadır.¹⁰⁹

2.2.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etme Suçları

Tahrif etmek Türk Dil Kurumu'nda, "bozmak", "değiştirmek" anlamlarını taşımaktadır.¹¹⁰ Hukuksal olarak ise tahrif etmek, belgenin aslı ile oynamak, gerçeğinden farklı hale getirmek şeklindedir. Tahrif edilen belgenin suç teşkil edebilmesi için, mali bir değer taşınması ve Vergi Usul Kanununca saklanması zorunlu defterlerden olması gerekir.¹¹¹ Örneğin; fatura, serbest meslek makbuzu mali değeri olan ve VUK'a göre beş yıl süre ile saklanması zorunlu olan defterlerdendir. Ancak adisyonun böyle bir zorunluluğu yoktur.

Bu belgeler hem işletmenin kendisinin düzenlediği belgeler hem de aldığı belgelerden oluşabilir. Kaçakçılık suçunun oluşması için vergi ziyasının ortaya çıkıp çıkmadığına bakılmaz.¹¹² Bu eylemler bilerek ve kasten vergi matrahını düşürmek amacıyla mükellefler ya da sorumlular tarafından üzerlerindeki vergi yükünü azaltmak maksadıyla düşük vergi ödemek için işlenmektedir.¹¹³

VUK'nun dokuzuncu bölümünde muhasebe kayıtlarına ilişkin kurallar belirtilmiştir. VUK m. 217'da, yevmiye defterindeki maddelerdeki yanlışların ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebileceği belirtilmiştir. Diğer bütün defter ve kayıtlarda

¹⁰⁷ M. Kamil Mutluer, "Vergi Ceza Hukuku", Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi, 1.Baskı, Eskişehir 1979, s.164.

¹⁰⁸ Taştan, a.g.m., s.34-35.

¹⁰⁹ Gürol Ürel, "Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması", Seçkin Yayınevi, 6.Baskı, Ankara 2016, s.872.

¹¹⁰ www.tdk.gov.tr, (erişim tarihi: 22.05.2018)

¹¹¹ Şenyüz, a.g.e., s.452.

¹¹² Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.503.

¹¹³ Ali Parlar, Güleç Demirel, "Adli ve İdari Vergi Suçları", Adil Yayınevi, Ankara- 2002, s.38.

rakam ve yazılar yanlış yazılmışsa düzeltmeleri de ancak yanlış rakam ve yazılar okunacak surette çizilmeli, üstüne, yanına veya ilgili bulunduğu hesaba doğrusunun yazılması gerekir. Defterlere kaydedilen bir kaydın kazınması, çizilmesi veya silinmesi suretiyle okunamaz bir hale getirilmesi yasaklanmıştır. Yine VUK m. 218’de, defterler kayıtlarındaki satırların, çizilmeksizin boş bırakılmayacağı ve atlanamayacağı belirtilmiştir. Ciltli defterlerin sayfaları ciltten koparılamayacağı ve tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırasının bozulmaması ve bunların kesinlikle yırtılmaması gerektiği kanun metninde düzenlenmiştir.

Belgede tahrifat varsa, mükellef veya sorumlu defter, kayıt veya belgelerdeki yanlışlığı VUK m. 217’de belirtilen usullere uygun şekilde düzeltmelidir. Yapılan düzeltmeler usule uygun düzeltilmediyse; defter, kayıt ve belgelerde tahrifat suçu oluşmayacaktır ancak VUK m. 352’ye göre usulsüzlük cezası kesilecektir.¹¹⁴

2.2.3. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu

VUK m. 172’de defter tutacak gerçek ve tüzel kişiler belirtilmiştir. Kanun maddesine göre:

“-Ticaret ve sanat erbabı,

- Ticaret Şirketleri,

- İktisadi kamu müesseseleri,

- Dernek ve vakıflara ait işletmeler,

- Serbest meslek erbabı,

- Çiftçiler,

Kanun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar.”

Defter tutmakla yükümlü olan mükelleflerin defterleri, kayıtları ve belgeleri gizlemesi sonucunda idarenin vergi incelemesi ve denetimini güçleştirmektedir. Bu sebeple VUK m. 359/a-2’ye göre bu belgeleri, kayıtları ve defterleri gizlemek kaçakçılık suçunu oluşturacaktır. İlgili maddeye göre on sekiz aydan üç yıla kadar haklarında ceza hükmolünür.¹¹⁵

İbraz mecburiyeti olan defter, kayıt ve belgeler VUK m. 253’te kanun koyucu

¹¹⁴ Uğur, Elibol, a.g.e., s.353.

¹¹⁵ Behiye Eker Kazancı, Sesim Soyer, “Prof. Dr. Yavuz Alongoya Armağan”, “Ceza Hukuku Boyutuyla Vergi Kaçakçılığı Suçları”, Alkım Yayınevi, 1.Baskı, 2007, s.927.

tarafından belirtildiği üzere, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilmelidirler.

Defterler için, kullanılacakları dönemin tarihi geçerli olmakla birlikte; belgeler için, üzerinde yazılı olan tarih geçerli olacaktır.¹¹⁶

VUK m. 256'da defter, belge ve kayıtların ibrazının mecburiyeti ile ilgili başlıkta ise “*Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar...*” hükmü yer alır.

VUK m. 139'da ki hükme göre vergi incelemesi mükellefin veya sorumlunun defter, belge ve kayıtları muhafaza ettiği iş yerinde yapılması gerekir. Ancak ilgili maddede de belirtildiği gibi bazı istisnai durumlarda incelemenin iş yerinde yapılmasına imkân bulunmayabilir.

İş yerinde incelemenin yapılmasının imkânsız olduğu hallerde, vergi dairesinde yapılabilmektedir. Bu haller şunlardır:

- İş yerinin inceleme için uygun olmaması,
- İşyeri sahibinin ölümü veya işin terk edilmesi,
- Vergi mükellefinin veya sorumlusunun kendi isteği ile incelemenin vergi dairesinde yapılması.¹¹⁷

Belgelerin gizlenmesi durumu iki şekilde olabilir. Birincisi, idarenin defter ve belgeleri incelemek için istediğinde, mükellef ya da sorumlu bu belgeleri ceza yargılaması başlamadan önce, ileride aleyhinde delil olarak gösterilmemesi amacıyla gizler. İkinci durum ise, ceza yargılaması başlamıştır ve yine aleyhinde delil olarak kullanılmaması amacıyla mükellef veya sorumlu belgeleri gizler ya da belgeleri bulamadığını belirtir. Bu iki durum da, TCK m. 205'de “*Resmi Belgeyi Bozmak, Yok etmek veya Gizlemek*” ve yine TCK m. 208'de “*Özel Belgeyi Bozmak, Yok etmek veya Gizlemek*” başlıkları altında suç sayılmaktadır.¹¹⁸

¹¹⁶ Ali Parlar, Güleç Demirel, a.g.e. s.229.

¹¹⁷ Mehmet Taştan, a.g.e., s.48.

¹¹⁸ Mustafa Özen, “*Vergi Suçları ve Kabahatleri*”, Adalet Yayınevi, 1.Baskı, Ankara-2014, s.33.

Vergi incelemesi için istenen belgelerin, mükellefin bu belgeleri VUK m. 14/2’de belirtilen süre sonunda ibraz etmemesi halinde, ibraz süresinin son günü suçun işlendiği tarih olarak belirlenecektir.¹¹⁹

2.2.4. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi ancak mükellefler düzenleyebilir. Vergi kanunlarında anlaşmalı matbaalarca temin edinilen ya da noterden onaylatılarak kullanılan belgelerin neler olduğu belirlenmiştir. Düzenlenen belgelerin içeriğindeki gerçeğe aykırı kayıtlar ya da kasıtlı olarak vergi matrahını azaltıcı yöndeki değişiklikler, belgeyi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge durumuna sokacaktır.¹²⁰

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge Vergi Usul Kanunu madde 359 a fıkrası 2. bendinde parantez içinde tanımlanmıştır. İlgili kanun maddesine göre, gerçek bir muamele olmasına karşılık, bu muameleleri yansıtan belgeler üzerinde gerçek bilgiler ile oynanması, gerçek durumun mahiyet ve miktar itibari ile farklı gösterilmesi durumdur.¹²¹

Bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olması için ekonomik muamele için düzenlenen belgeyi satış işlemini yapan tarafın düzenlemesi gerekir. Aksi halde belge üçüncü bir kişi tarafından düzenlenirse sahte belge kavramı ortaya çıkacaktır.¹²² Ayrıca, belge en başta olarak düzenlenirken matrahı azaltıcı yönde gerçeğe aykırı olarak içeriğinin yanlış yazılmış olması gerekir. Sonradan yapılacak değişiklikler, belgede tahrifat suçunu oluşturacaktır.¹²³

Belgede miktar yönünde yapılan gerçek dışı değişiklikler, vergi matrahını azaltmak ve mükellefin daha az vergi vermesini sağlamak amacıyla. Öyle ki, satışı yapılan bir mal veya hizmetin faturası düzenlenirken mal değerinin eksik gösterilmesi sonucu fatura toplamından eksik KDV hesaplanmasına neden olacaktır.¹²⁴

¹¹⁹ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.453.

¹²⁰ Mehmet Taştan, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu”, Adalet Dergisi, Yıl:2014, Sayı: 48, s.210-211.

¹²¹ Mehmet Taştan, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu (VUK 359 /a-2 nci madde)”, Adalet Dergisi, Yıl: 2014, Sayı: 48, s.208-209.

¹²² Yılmaz Kılıç, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmanın Sonuçları ve Sahte Faturaya Karşı Alınacak Önlemler”, Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 165, Ocak 2002, s.99-100.

¹²³ Kerim Tosun, Mustafa Artuç, “Türk Hukukunda Suçlar ve Kabahatler ile Açıklamalı-İçtihatlı Tüm Özel Ceza Yasaları”, Adalet Yayınevi, Cilt 2, 4. Baskı, Ankara 2008, s.2784.

¹²⁴ Ekrem Işık, “Tutarı Eksik Yazılan Fatura Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge midir?”, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2007, s. 17-25.

Mahiyet yönünden yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ise; belgedeki mal veya hizmetin miktarında bir değişiklik yapılmadan ekonomik muamelenin taraflarının ya da mal veya hizmetin cinsinin gerçekdışı olarak bilgi verilmesidir.¹²⁵

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suç olmakla birlikte bu belgeyi düzenleyeni dışında kullanan kişilerde kullanma suçunu oluştururlar. Yanıltıcı belge düzenlendikten sonra kullanılması suça iştiraktır. Mükelleflerin veya sorumluların belgenin doğruluğunu denetleme yükümlülüğü vardır. Buna uymayan kişiler kendisi lehine çıkar sağlama düşüncesi ile hareket ettikleri için ortaya cezai sorumluluk çıkacaktır.¹²⁶

Muhteviyatı itibariyle sahte belge düzenleme ve kullanma suçundan farkı; yanıltıcı belgede gerçek bir durum ve muamele vardır. Yalnızca miktar veya mahiyeti itibariyle yanıltıcı, gerçek olmayan bilgiler mevcuttur. Sahte belgede ise, gerçek bir durum ve muamele olmadığı halde sanki varmış gibi gösterilmektedir. Belgenin hem içeriği hem de kendisi sahtedir.¹²⁷

2.2.5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak ya da Hiç Yaprak Koymamak Suçu

VUK madde 359'un b bendinde belirtilen ikinci grup fiiller:

“-Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,

- Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,

- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak” olarak sayılmıştır.

Defter kayıt ve belgelerin, kullanılamayacak duruma getirilmesi ya da tamamen ortadan kaldırılması suçu oluşturan fiillerdir. Bu fiiller suçta maddi unsuru oluşturmaktadır. Bunun dışında suçun oluşabilmesi için, ibrazı istenen belgelerin VUK

¹²⁵ S. Ateş OKTAR, “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 144, Eylül 2000, s.81.

¹²⁶ Mehmet Taştan, a.g.e., s.70.

¹²⁷ Halil Çığlı, “Yargıtay Kararı Işığında 15 Soruda Sahte Belge (Fatura) Düzenleme ve Kullanma Eylemleri”, Adalet Dergisi, Sayı: 53, Yıl: 2015, s.48-49.

madde 253'te belirtilen 5 yıllık içinde bu eylemin gerçekleşmiş olması gerekmektedir.¹²⁸

Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler bu fiili gerçekleştirmekle cezai müeyyide şartını yerine getirmiş olacaktır. Yok edilen sayfaların yerine başka sayfaların eklenmesi ekstra bir ceza gerektirmemektedir. Bunun sebebi, koparılan sayfaların yerine konulan sayfaların eklenmesi ile oluşan yeni bir suçun gizlenip anlaşılması elde edilmesi için yapıldığından bu durum doğal karşılanmaktadır.¹²⁹

Vergi kanunumuzda, mükellef, sorumlu ya da yasal temsilci defterlerin düzenlenmesi, kaydedilmesi, saklanması ve ibrazından sorumlu kişiler olduğundan suçun faili olabilmektedirler. Bu suçlara iştirak edilmek suretiyle de katılma bilinir.¹³⁰

Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya yerine başka yapraklar koymak fiili, tahrif etmek ve gizleme suçu ili birbirine benzemektedirler. İleride birbirleri yerine de geçebilecek hale gelebilmektedirler. Bu sebeple bunları birbirinden ayırmak güçleşmektedir.¹³¹

Sayfaların yok edilmesi tamamen olabileceği gibi kısmen de olabilir. Her iki durumda da suç oluşmuş olacaktır. Ancak fail tarafından yok edilen sayfaların yerine gerçek mahiyetteki bilgilerin yazılarak yeni sayfaların eklenmesi suç teşkil etmeyeceğinden cezai müeyyide gerektirmez.¹³²

Sayfaların yok edilmesinde asıl amaç, mükellefin, sorumlunun ya da kanuni temsilcinin kendi çıkarına yönelik olarak hareket edip vergi matrahını azaltıp daha az bir vergi ödemektir.¹³³

VUK madde 218'de: "*Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılmaz.*" şeklinde hükümlenmiştir. Bahsedilen defter ve belgeler ise kanunda tutulması, saklanması ve ibrazı zorunlu olan defter ve belgeler olmalıdır.¹³⁴

¹²⁸ Uğur Yiğit, "Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları", Beta Basım, 1. Baskı, İstanbul Mart 2004, s.126., Aktaran; Ersan Öz, Ayşe Armağan, "Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:9, Sayı:39, Ocak 2018, s.8.

¹²⁹ Onur Özcan, a.g.e., s.200.

¹³⁰ Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, a.g.e., s.450.

¹³¹ Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, a.g.e., s.452.

¹³² Uğur Yiğit, a.g.e., s.144.; Aktaran, Mehmet Taştan, a.g.e., s.75.

¹³³ Mehmet Taştan, a.g.e., s.77.

¹³⁴ Mehmet Taştan, a.g.e., s.78.

2.2.6. Belgelerin Asıl veya Suretlerinin Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenmesi veya Kullanılması

Türk Dil Kurumu'na göre "sahte" kelimesi, bir şeyin aslına benzetilerek yapılan, düzme, düzmece, uydurma, gerçek olmayan, yalancı, yapmacık anlamına gelmektedir.¹³⁵

Hukuk dilinde sahte kavramı ise, hukuksal değer taşıyan öğelerin üzerinde gerçekleştirilen sahteciliği belirtmektedir. Kamunun güvenine karşı işlenen suçlar arasına girmekle birlikte birçok konuda sahtecilikten bahsedilebilir. Konumuz itibariyle belgede sahtecilik kavramıdır.¹³⁶

VUK madde 359'un b fıkrasında "...Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir." Şeklinde belirtilmiştir.

Gerçekte var olmayan bir muameleyi varmış gibi gösterip belge düzenlemek ve bu belgeleri kullanmak, belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya kullanılması suçunun maddi unsurunu oluşturup cezai koşulların sağlanması için yeterlidir. Hatta halk arasında sahte belge kavramına "naylon fatura" da denilmektedir.¹³⁷

Belgenin tamamının ya da bir kısmının sahte olarak düzenlenmesinde amaç olarak vergi matrahını azaltıp daha az vergi vermek ya da hiç vergi vermemek şartı aranmamaktadır. Çünkü bu suçlar kamu güvenine karşı suçlardandır. Her hangi bir vergi ziyaının ortaya çıkma olasılığı suç teşkili için yeterlidir.¹³⁸

Suçun oluştuğu tarih ise belgenin düzenlendiği tarihtir. Sahte belge kullanma suçunda ise, suç tarihi belgenin kullanıldığı muhasebe dönemini kapsayan vergilendirme dönemidir.¹³⁹

VUK'ta belirtilen "sahte belge" kavramı ile TCK'da belirtilen "özel evrakta sahtecilik" kavramı karıştırılmamalıdır. VUK'ta belirtilen kavramda vergilendirme ile ilgili alanı kapsamaktadır.¹⁴⁰

¹³⁵ www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 28.04.2018, 21:13)

¹³⁶ Tahir Erdem, "Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Belgede Sahtecilik Suçlarının Değerlendirilmesi (TCK Kapsamında Belgede Sahtecilik Suçları)", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 263, Ağustos 2010, s.110.

¹³⁷ Mehmet Taştan, a.g.e., s.78.

¹³⁸ Devrim Güngör, "Resmi Belgede Sahtecilik Suçu", Yetkin Yayınları", Ankara, 2010, s.98.

¹³⁹ Serkan Açar, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları", TBB Dergisi, Sayı: 58, Yıl:2005, s.285.

¹⁴⁰ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, a.g.e., s.484.

Suçun oluşumu için vergi kanunlarınca belirtilen belgelerin sahte olarak düzenlenmiş olması yeterli görülüp, bu sahte belgelerin kullanılmasının ve bir vergi kaybına yol açmış olmasını gerektirmemektedir.¹⁴¹ Sahte belgeyi düzenleyen kişi bu belgeyi kullanırsa birden çok seçimlik fiilin işlenmesi ile kullanma fiili esas alınır.¹⁴²

Sahte faturanın ya da belgenin bilmeyerek kullanılması ise olağan bir durum olmakla birlikte, mükellefler bu belgelerin sahte olup olmadığını bilemeyebilirler ve bu durumda Maliye Bakanlığı'nın 306 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde bilmeyerek yani kastın bulunmaması halinde cezai yaptırımın söz konusu olmayacağı belirtilmiştir.¹⁴³ Bunun yanında, mükellefin defter ve belgelerini kaydeden Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin fatura veya belgelerin sahte olup olmadığını bilmemeleri ve bu belgeleri kayıt altına almaları halinde herhangi bir cezai sorumlulukları yoktur. Ancak mükellefe bu belgeleri düzenlerken, bir menfaat karşılığı yardım etmeleri veya teşvik etmeleri halinde VUK'un 360'ıncı maddesi gereğince cezalandırılacaklardır. Herhangi bir menfaat gözetmeksizin suça iştirak söz konusu ise de cezanın dörtte biri oranında cezalandırılırlar.¹⁴⁴

Suçun faili belgeyi kullanan kişidir. Peki, mağdur kimdir sorusuna ise cevap, ilk olarak devlet yani hazine ve vergi idaresinin yanında vergisini tam ve düzenli olarak ödeyen toplumun tüm bireyleri olacaktır.¹⁴⁵

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçunda bahsedilen belgeler aynı belgeleri gizleme suçunda yer alan belgelerdir. Bu belgeler şunlardır: *fatura, serbest meslek makbuzu, sevki irsaliyesi, müstahsil makbuzu, perakende satış vesikaları, gider pusulası, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, ücret bordrosu, müşteri listesi*.¹⁴⁶

4369 sayılı kanun, kaçakçılık suçları için vergi ziyanı suçun unsuru olmaktan çıkarmaktadır. 01.01.1999 tarihi itibarıyla işlenen suçlarda vergi ziyanının oluşup oluşmadığına bakılmayacaktır. Ancak belirtilen tarihten önce işlenen suçlar için ise vergi

¹⁴¹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, a.g.e., s.483-484.

¹⁴² Mustafa Özen, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri", Adalat Yayınevi, Ankara 2014, s.49.

¹⁴³ Ateş Oktar, "Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk", Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2002, Sayı: 167, 116-130, s.121.

¹⁴⁴ Ateş Oktar, a.g.m., s.127.

¹⁴⁵ Onur Özcan, a.g.e., s.132-133.

¹⁴⁶ Nuri Ok, Ahmet Gündel, "Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları", Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, Nisan 2002, s.223.

ziyanının oluşmuş olması koşulu ile suç işlenmiş sayılacaktır.¹⁴⁷

213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 367’de kanun koyucu, tüm kaçakçılık suçlarının cezalandırılması yönünde diğer suçlardan farklı bir şekilde düzenlemiştir.¹⁴⁸ Buna göre: “Yaptıkları inceleme sırasında 359’uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.”

Mükellef sahte belgeyi düzenlemiş ve arama sonucu sahte belge bulunmuşsa suç oluşturmayacaktır. Bir başka durum ise, ihbar üzerine arama yapılmış ve sahte belge bulunmuş ancak bu belgeler kayıtlarda kullanılmamışsa yine suç oluşmayacaktır. Çünkü Vergi Kanunları’nda sahte belgenin bulundurulması yönünde bir düzenleme yoktur. Bu sebeple konunun TCK’nın suça teşebbüs hükümlerine göre değerlendirilmesi daha doğru olacaktır.¹⁴⁹

2.2.7. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basma veya Basılmış Belgeleri Bilerek Kullanma

213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 359’un c bendinde, sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmayanların basması veya bunları bilerek kullananlar hakkında kanunda belirtilen cezalar ile cezalandırılacakları hükümlenmiştir.

VUK mükerrer madde 257’ye göre; Maliye Bakanlığı, “mükellef ve meslek mensupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri

¹⁴⁷ Nuri Ok, Ahmet Gündel, a.g.e., s.227.

¹⁴⁸ Zeynel İlca, Ömür İlca, “Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge”, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Mayıs 2016, Ankara, s.98.

¹⁴⁹ Yargıtay 9. Ceza Dairesi’nin 21.9.1990 tarih ve E: 1990/1894, K: 1990/2905 Sayılı Kararı, Yargıtay 6. Ceza Dairesi’nin 19.09.1989 tarih ve 5802/7094 Sayılı Kararı, “Gerçek olmayan sahte faturaların defter ve kayıtlara geçirilmelerinin de kullanma sayılacağı nazara alınarak vergi ve muhasebe konularında uzman bilirkişiler marifetiyle inceleme yaptırılmak suretiyle delillerin birlikte değerlendirilerek, eylemlerinin TCK.345. maddesindeki veya vergi mevzuatında düzenlenen başka bir suçu oluşturup oluşturmayacağının araştırılıp tartışılması...”

*belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tuttur-
maya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya” yetkili kılınmıştır.*

Bir başka hususta, mükellefler Maliye Bakanlığınca anlaşma yapmış olan matbaalardan belgelerini bastırmak yerine notere onaylatmak sureti ile de belgelerini kullanabilmektedirler. Noter tarafından onaylanmış belgeler usule ve kanuna uygun olarak kullanıma hazırdırlar.¹⁵⁰

Burada iki farklı eylem yer almaktadır. Birisi belgeleri Bakanlıkça anlaşması olmayanların basması, bir diğeri ise, basılan bu belgeleri bilerek kullanmaktır.¹⁵¹ Suçun işlenmesinde birden fazla eylem sayılmıştır. Öyle ki bu seçimlik hareketli suç olarak incelenecektir.¹⁵²

Yalnızca Maliye Bakanlığınca anlaşması olmayan matbaalar suçun faili değildir. Belgeler her türlü fotokopi ya da benzeri araçlarla da çoğaltılabilir. Bu yüzden belgelerin basımında fail herkes olabilir.¹⁵³ Belgeleri kullananlar için ise fail, kendi adına çıkar sağlayan gerçek kişi ya da tüzel kişi olabilir.¹⁵⁴

Belgeleri basan kişi, bu basma işini kendisi yapıyor olabilir, bir başkası adına çalışıyor olabilir. Bu işten kendi adına çıkar sağlayıp sağlamadığı da önemli değildir. Yani ne amaçla olursa olsun ortaya bir suç çıkmaktadır ve fail bu belgeleri basan kişidir. Belgelerin bir tüzel kişilikte basılmış olması durumunda ise, bu tüzel kişiliği kânen kim temsil ediyorsa sorumlu ve suçlu o olacaktır.¹⁵⁵

Suç tarihinin belirlenmesinde, Maliye Bakanlığınca anlaşması olmayanlarca belge basanların belgelerinin ele geçirildiği tarihtir. Bu belgeleri kullananlar için ise, mükellefiyetteki durumlarına göre, beyannamelerini verdikleri güne göre belirlenmektedir.¹⁵⁶

¹⁵⁰ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.118.

¹⁵¹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, a.g.e., s.486.

¹⁵² Berrak Soyalp, “Vergi Kaçakçılığı”, Mali Hukuk Dergisi, 8/92, 49-116, s.82.

¹⁵³ Nuri Ok, Ahmet Gündel, a.g.e., s.354.

¹⁵⁴ Ümit Süleyman Üstün, “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 9, Sayı 3-4, Yıl 2001, s.306.

¹⁵⁵ Mehmet Taştan, a.g.e., s.109.

¹⁵⁶ Birol Kırmaz, “Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı:1, 2015, 229-340, s.338.

2.3. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezası

Mahremiyet konusu özel hayatın gizliliğinde kişileri korumak, güvenliklerini sağlamak amacıyla kanunlarla korunmuş ve temel Anayasal haklardan biridir.¹⁵⁷ Anayasa'nın ikinci bölümünde kişilerin hakları ve ödevleri başlığı altında, özel hayatın gizliliği ve korunması alt başlığında madde 20'de şu şekilde açıklanmıştır: “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz... Herkes kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.”

Vergi mükellefiyetinde de durum farksızdır. Mükellefler kendi işleriyle ilgili bilgilerinin dışarıya sızmasını istemezler. Bu durumun korunması için de Vergi Usul

Kanunu'nun 362. maddesinde *vergi mahremiyetini ihlal* alt başlığı ile düzenlenmiştir.¹⁵⁸ Kanun metnine göre, vergi mahremiyetine uymaya zorunlu olan kişilerin bu kuralı ihlal etmesi üzerine TCK madde 239'daki hüküm gereği cezalandırılırlar.¹⁵⁹ Alman Vergi Usul Kanunu'nda vergi mahremiyetini ihlal suçundan bahsedilmemiş olup sadece mahremiyetin ihlal halleri ve istisnalarına değinilmiştir.¹⁶⁰ Vergi mahremiyetini ihlal suçu ve yaptırımları ise, Alman Ceza Kanunu'nun *vergi sırrının ihlali (Verletzung des Steuergeheimnisses)* başlıklı 355. maddesinde düzenlenmiştir.¹⁶¹

VUK'un vergi mahremiyeti başlıklı 5. maddesine göre, görevleri dolayısıyla kimlerin vergi mahremiyetine uymaları gerektiği açıklanmıştır.¹⁶² Kanun maddesinde

¹⁵⁷ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.471.

¹⁵⁸ Çetin Arslan, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, Yıl: 2013, 15-30, s.17.

¹⁵⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, a.g.e., s.218-219.

¹⁶⁰ Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung), dördüncü bölümün vergi gizliliği alt başlıklı 30. maddesi.

¹⁶¹ Feridun Yenisey, Gottfried Plagemann, “Alman Ceza Kanunu Strafgesetzbuch (StGB)”, Beta Basım, 2.Baskı, Nisan 2015, İstanbul, s.501.

¹⁶² Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefi'ne kullanamazlar; Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, Vergi kanunlarına göre

açıklanan kimselerin vergi mahremiyetine uymamaları halinde VUK'un 362. maddesi gereğince¹⁶³ ve TCK'nın 239. maddesi hükümlerince cezalandırılırlar. Yine AATUH'un ikinci bölümün *yasaklar ve cezalar* başlığının alt başlığı olan *sırrın ifşası* adlı alt başlığın 107. maddesi gereğince; görevli kimselerin, amme borçlusunun ve ilgili bulunduğu kimselerin kişiliklerine, mesleklerine, işleri ile ilgili hesap durumlarına ilişkin bilgileri ifşa ettikleri takdirde TCK'nın madde 239'a göre cezalandırılacakları hükümlenmiştir.

Kanun maddesinde belirtilen sırrın ifşası, mükelleflerin bilgilerinin üçüncü kişilere söylenmesidir. Bilgiler sadece bir kişiye açıklanabileceği gibi birden fazla kişiye de açıklanabilir. Her iki durum da suç teşkil eder. Ancak failin, mükellefin sırlarını veya bilgilerinin üçüncü bir kişiye söylememekle birlikte sadece ortada bir sır olabileceği kuşkusunu uyandırmış ve bunun üzerine üçüncü kişi meraklanıp araştırma yapıp mükellefin sırlarını öğrenmişse, failin hareketi ile ortaya çıkan sonuç arasında illiyet bağı olmadığı için suç teşkil etmez.¹⁶⁴

VUK'ta vergi mahremiyetine yönelik bir istisna hükmü öngörülmemiştir. Lakin güncellenen kanunlar ve değişen durumlar ile istisna hükümlerine yer verilmesi gerektiği fikri oluşmuştur. VUK'un 5. Maddesinde belirtildiği üzere bazı istisnai durumların dışında vergi mahremiyetine önem verilmelidir.¹⁶⁵

Bu istisnai durumlar ise şu şekilde sıralanabilir: Vergi levhası asılması, vergi güvenliğini sağlamak üzere vergi ilan cetvelleri, beyanlar ve vergi cezalarına ilişkin ceza miktarlarının Maliye Bakanlığınca açıklanabilmesi ve bilgi edinme hakkıdır. Tabi burada da vergi mahremiyeti kurallarına uymak şartı aranmaktadır.¹⁶⁶

İstisna hükümlerinden ilk olarak vergi güvenliğini için, gelir vergisi mükellefleri için gelir vergisi beyannamesi ile sermaye şirketleri için ise kurumlar vergisi beyannamesinde vergi matrahını göstermeleri, buna zarar da dâhil olmak üzere ve vergi

kurulan komisyonlara iştirak edenler, Vergi işlerinde kullanılan birikişiler. Bu yasa, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder.

¹⁶³ Ahmet Burçin Yereli, "Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları", Vergi Dünyası, Sayı: 237, Mayıs 2001, s.115.

¹⁶⁴ Ferhat Alemdar, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti", Vergi Dünyası, Sayı: 349, Eylül 2010, s.105.

¹⁶⁵ Serkan Açar, "Vergi Mahremiyeti VS. Bilgi Edinme Hakkı", Ankara Barosu Dergisi, Sayı:2, Yıl:2012, s.371.

¹⁶⁶ Hilmi Ünsal, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2003, Cilt:8, Sayı:3, 27-46, s.35-36.

mükelleflerinin ad ve unvanlarının, bağlı buldukları vergi dairelerince verildikleri yıl içerisinde münasip yerlere asılacak cetvellerle ilan olunmasına olanak tanınmıştır.¹⁶⁷

Diğer bir istisna ise, yine 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359'uncu madde kapsamına giren suçların işlenmesi halinde ve bunların vergi tekniği raporu tespit edilmesi halinde 3568 sayılı kanun ile kurulmuş olan meslek odalarına gerekli bilgilerin bildirilmeleriyle yine vergi mahremiyeti ihlal edilmiş sayılmayacaktır.¹⁶⁸

İkinci istisna hükmü ise, vergi levhasıdır. VUK'un 5. maddesinin beşinci fıkrasına göre: “*Gelir vergisi mükellefleri (kazancı basit usulde tespit edilenler dâhil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.*” şeklinde hükümlenmiştir.

Vergi levhası asmakla yükümlü olan mükelleflerin, vergi levhalarını asmama hali ise VUK'ta usulsüzlük olarak nitelendirilmiş olup, VUK'un 353. maddesi gereğince özel usulsüzlük olarak müeyyideye tabi tutulacaktır.¹⁶⁹

Üçüncü istisna, bankaların yapacakları vergi tahsili için verilen bilgiler¹⁷⁰ ile beyanlar ve vergi cezalarının Maliye Bakanlığınca açıklanabilmesidir. Mükellefin kesinleşen vergi cezaları ve vadesi geçen borçlarını Maliye Bakanlığınca Vergi Usul Kanunu'na eklenen 4369 sayılı kanun ile açıklama yetkisi verilmiştir.¹⁷¹

Son olarak, bilgi edinme hakkı vergi mahremiyeti konusunda bir istisnadır. Bu istisnanın amacı, devlete olan güveni koruyabilmektir. Ancak burada vergi mahremiyetine giren mükellef bilgilerinin açıklanması mümkün değildir. 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu kapsamında isteyen şahıslara bilgi verilebilmektedir.¹⁷²

¹⁶⁷ Ateş Oktar, a.g.e., s.320.

¹⁶⁸ Ateş Oktar, “*Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu*”, Mükellefin Dergisi, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı: 123, Mart 2003, 20-30, s.23.

¹⁶⁹ Hilmi Ünsal, a.g.m., s.35.

¹⁷⁰ Ferhat Alemdar, a.g.m., s.109.

¹⁷¹ Serkan Açar, a.g.m., s.374.

¹⁷² Seyfettin Kara, “*Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi*”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı:32, Ekim 2017, s.278-279.

Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesine göre; vergi mahremiyetine uyması istenen kişilerin vergi mahremiyetini ihlal etmeleri sonucu cezalandırılırlar.¹⁷³ Bu kuralın ihlal edilmesi ile TCK madde 239 hükümlerince cezalandırılırlar. Bu maddeye göre, bu kuralı ihlal eden kimseler bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar para cezası ile cezalandırılır.¹⁷⁴

2.4. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

Kamu görevini icra eden memurların, kişilerin işlemlerini yaparken tarafsız ve görevlerinin tanımlarını aşmayacak şekilde davranmaları ön görülür. Bu sebeple, vergi mükelleflerinin her türlü vergisel işlemlerinde kesinlikle mükellefin özel işlemlerini yapamazlar.¹⁷⁵ Aksi halde VUK'un 363. maddesinde TCK'na yapılan atıf gereği, TCK'nın “Görevi Kötüye Kullanma Suçu” alt başlığını taşıyan 257/1. maddesi gereğince cezalandırılırlar. Görevlerinin dışında hareket edenler ve kamuyu zarara uğratan kişileri mağdur eden kimseler altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Görevlerinde ihmale dayanan sebeplerde ise, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Bu kişiler eğer vergi ziyasına da sebebiyet vermişlerse ayrıca VUK'un 344 maddesi gereği vergi ziyası cezası da kesilir.¹⁷⁶

VUK madde 6'ya göre, “mükelleflerin özel işlerini yapma” suçunun failleri, vergi muameleleri ve incelemeleri ile ilgili olan memurlar ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan memurlar olabilecektir.

Suç oluşturana vergisel süreçlerde görevlerinin gereği olarak yapılan özel işlemlerin haricinde serbest muhasebeciler, SMMM'ler ve YMM'lerin mesleki bilgilerine başvurulabilmektedir, bunlar suç teşkil etmeyecektir.¹⁷⁷

Mükellefin vergi kanunlarının uygulanışı ile ilgili özel işlerinin yapılması tanımına giren bütün fiiller ile işlenebildiğinden serbest hareketli bir suçtur.¹⁷⁸ Suç tanımında belirtildiği gibi vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olan işlemlerin yapılması halinde suç oluşacaktır. Aksi halde mükellefin özel hayatındaki veya vergisel

¹⁷³ Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, a.g.e., s.553.

¹⁷⁴ Abdullah Ömercioğlu, Melike Rana Dayıoğlu, Cem Barlas Arslan, “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KÜSBD), Cilt:8, Sayı:1, Ocak 2018, s.62.

¹⁷⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, a.g.e., s.261.

¹⁷⁶ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, a.g.e., s.261.

¹⁷⁷ Emre Can Basa, “Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu”, On İki Levha Yayıncılık, 1.Baskı, İstanbul, Ocak 2018, s.81.

¹⁷⁸ Onur Özcan, a.g.e., s.370.

boyutu olmayan ticari işlemlerin yapılması suçu oluşturmayacaktır.¹⁷⁹ Suç oluşturacak işlemleri ana hatlarıyla tanımlamak gerekirse; mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap işlemleri, mükellefin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili yazı işleri, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili sair özel işleridir.¹⁸⁰

Failin, mükellefin özel işlerini yaparken, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinde görev yapıyor olması gerekmemektedir. Farklı bir vergi dairesi hatta farklı bir ilde dahi olsa, defterlerini, belgelerini tutamaz ve özel yazı işlerini yapamaz.¹⁸¹

Mükellefin özel işlerini yapan memurda kusur unsuru aranmaktadır. Yani memurun ayırt etme gücüne sahip olması gerekmektedir.¹⁸² Anayasa'nın "Kanunsuz Emir" adlı alt başlığının 137. maddesinde yer alan hüküm gereği hiçbir memur kanuna, yönetmeliğe veya tüzüğe aykırı olan bir emri üstünden veya amirinden aldığı anda yerine getirmez. Getirdiği takdirde suçu işleyen fail kendisi, azmettiren de memurun üstü olur.¹⁸³ Yine TCK'nın ikinci bölüm "Kanunun Hükümü ve Amirin Emri" alt başlıklı 24. maddesinin üçüncü ve dördüncü bendi gereğince; suç teşkil eden emirlerin yerine getirilmeyeceği ve emrin konusunun suç teşkil edip etmeyeceğinin kanun tarafından denetlenemediği hallerde ise emrin yerine getirilmesinden emri verenin sorumlu tutulacağı açıklanmıştır.

2.4.1. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Teşebbüs Kavramı

TCK' nun üçüncü bölüm "Suça Teşebbüs" adlı alt başlıklı 35. maddesi gereğince "Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur." şeklinde hükümlenmiştir.

Suçta teşebbüs kavramından bahsedebilmek için üç şartın gerçekleşmiş olması gerekir. Bu üç şart da şunlardır; birincisi, failin kasten işleyebileceği bir suçun var

¹⁷⁹ Sahir Erman, "Vergi Suçları", İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988, s.109.

¹⁸⁰ Onur Özcan, a.g.e., s.362-363.

¹⁸¹ Sahir Erman, a.g.e., s.108.

¹⁸² Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Ahmet Caner Yenidünya, "Ceza Hukuku Genel Hükümler", Adalet Yayınevi, 9. Baskı, Ankara 2015, s.476.

¹⁸³ Ayrıca bkz. Madde 137'de yine; Ancak, üstü emrinde ısrar eder ve bu emrini yazı ile yenilerse, emir yerine getirilir; bu halde, emri yerine getiren sorumlu olmaz. Konusu suç teşkil eden emir, hiçbir suretle yerine getirilmez; yerine getiren kimse sorumluluktan kurtulamaz.

olması. İkincisi, failin suçu işlemeye başlamış olması. Üçüncüsü de, failin suçu tamamlanamamasıdır.¹⁸⁴

Mükellefin özel işlerini yapma suçu teşebbüse elverişli bir suç olduğundan sırf hareket suçudur. Hareket ile netice birbirine bitişiktir. Ancak fail suçu işleyeceği sırada yakalanmış ve suç oluşturacak fiilini tamamlayamamışsa mükellefin özel işlerini yapma suçuna teşebbüsten yargılanacaktır.¹⁸⁵

2.4.2. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından İştirak Kavramı

İştirak, kelime anlamı ile ortaklık, ortak olma, paydaşlık, katılma olarak tanımlanmaktadır.¹⁸⁶ Türk Ceza Kanunlarındaki iştirakin tam olarak tanımından bahsedilmemiştir.

Mükellefin özel işlerini yapma suçunda iştiraktan bahsedecek olursak, fail bu suçu, suçun içeriği gereğince tek başına işler. Ancak bu suça katılım da olabileceği için iştirak kavramından bahsedilebilir.¹⁸⁷

TCK'nın dördüncü bölümünün “*Suçta İştirak*” adlı başlığının 35.maddesinin “*faillik*” adlı alt başlığı gereğince, suça iştirak eden herkesin fail oranında sorumlu olacağı hükümlenmiştir.

Mükellefin özel işlerini yapma suçuna bizzat fail gibi hareket edilerek iştirak edilebileceği gibi, suçu görüp sessiz kalmakla da suça iştirak söz konusudur. Burada ki sessiz kalma hareketi ihmali hareket, failin fiili ise icrai hareket olarak tanımlanmaktadır.¹⁸⁸

TCK'nın 40.maddesinin üçüncü bendine göre, suça fail ile birlikte yönelen kişilerin hareketine iştirak denilebilmesi için teşebbüs noktasına gelmesi gerekmektedir. Yine TCK'nın 41.maddesi gereğince, gönüllü vazgeçme hükümlerinin ancak suçun teşebbüs aşamasındayken vazgeçme durumu olan kişilere uygulanabileceği hükümlenmiştir.¹⁸⁹

¹⁸⁴ Sedat Bakıcı, “*Ceza Hukuku Genel Hükümleri*”, Adalet Yayınevi, Ankara, Ocak 2007, s.680.

¹⁸⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, Ahmet Bozdağ, “Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, s.32.

¹⁸⁶ www.tdk.gov.tr (Erişim tarihi:12.05.2018, 22.18).

¹⁸⁷ Emre Can Basa, a.g.e., s.127.

¹⁸⁸ Onur Özcan, a.g.e., s.379.

¹⁸⁹ Ayrıca bkz. TCK madde 41/2: a) Gönüllü vazgeçenin gösterdiği gayreti dışında başka bir sebeple

2.4.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından İçtima Kavramı

İçtima, kelime anlamıyla kavuşum, toplanma, bir araya gelme olarak tanımlanır.¹⁹⁰ Suçlarda içtima ise, suçların toplanması, bir araya gelmesini ifade eder. Suçların içtiması TCK 42, 43, 44. maddelerinde düzenlenmiştir.

TCK'nın 42.maddesinde birleşik suçlardan bahsedilmiştir. Bu suçlarda birbirinin sebebini oluşturan ve suçu ağırlaştıran fiiller vardır. Mükellefin özel işlerini yapma suçu tek bir suç olduğu için içtima hükümleri uygulanmaz.¹⁹¹

Aynı kanunun 43.maddesi gereği ise zincirleme suçlarda ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılır şeklinde hükmolunmuştur. Zincirleme suç farklı zamanlarda aynı kişiye karşı işlenebileceği gibi mağduru farklı kişiler hatta mağduru belli olmayan kişiler için de işlenebilmektedir.¹⁹² Örneğin, vergi memurunun mükellefin vergi davası ile ilgili dilekçesini yazdıktan sonra ayrıca birde savunma dilekçesini de yazması mükellefin özel işlerini yapmada zincirleme suç oluşturacaktır.

Son olarak ise, TCK 44.maddesi gereği, suç tek bir fiille birden çok kişiye karşı işlenmektedir.¹⁹³ Fail, işlediği suçtan dolayı en ağır cezayı gerektiren suç ile cezalandırılır. Örneğin, bir vergi memurunun mali müşavirin yanında ona yardım etmek amacıyla girdiği iş, mükellefin özel işlerini yapma suçunu oluştururken, aynı zamanda sahte fatura kullanması da vergi kaçakçılık suçunu oluşturacaktır.

işlenmemiş olması, b) Gönüllü vazgeçenin bütün gayretine rağmen işlenmiş olması, Hallerinde de gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanır.

¹⁹⁰ www.tdk.gov.tr. (Erişim Tarihi: 12.05.2018, 23.47)

¹⁹¹ Emre Can Basa, a.g.e., s.133-134.

¹⁹² Yusuf Karakoç, a.g.e., s.568.

¹⁹³ Neslihan Göktürk, "Türk Hukuku'nda Suçların İçtiması", Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, Cilt:2, Sayı: 1-2, 2014, s.45.

3. BÖLÜM: ADLİ VERGİ SUÇLARINDA YARGI KARARLARI VE BİLİMSEL YORUMLARI

3.1. ADLİ VERGİ SUÇLARINDA YARGI KARARLARI

Çalışmamızda Vergi hukukunda adli suçlar kapsamında incelenen vergi kaçakçılık suçları. Vergi mahremiyetini ihlal suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçları incelenmiştir. Bu suçlar hakkında ilgili yargı kararları konumuz itibariyle incelenecektir.

3.1.1. Vergi Suçları İçin İlgili Yargı Kararları

Bu bölümde ele alınacak davalar, ilgili üst mahkemeye göre sınıflandırılmıştır. Bu yöntemin seçilmesindeki amaç, dava kararlarının üst mahkemelere ne yönde verildiğinin sınıflandırma açısından tespit edilmesini kolaylaştırmaktır. Yani, mahkemelerin adli vergi suçları açısından vermiş olduğu kararların ne yönde verildiğinin tespiti bu sınıflandırma ile kolaylaşacaktır.

3.1.1.1. Danıştay Dairelerinde Görülen Seçili Vergi Davaları ve Yorumları

3.1.1.1.1. Faturada Satış Bedelinin Düşük Gösterildiği İddiası İle Kaçakçılık Cezalı Vergi Tarhiyatının Terkini (Vergi Dava Daireleri Kurulu, K. 1998/272, T. 23.10.1998, E. 1997/62)

Özet: “İnşaat taahhüt işi yapan yükümlü şirket, bir başka şirkete satmış olduğu iktisadi kıymetler için düşük bedelli fatura düzenlemiş ve elde ettiği hasılatı kayıtlara geçmediğinin tespiti üzerine 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267. maddesi gereğince takdir edilen emsal bedellere göre Mayıs ve Eylül 1989 dönemleri için adına resen kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır”.

“Tarhiyata karşı açılmış olan davayı inceleyen ...Vergi Mahkemesi, 31.05.1994 günü E: 1993/1164, K: 1994/518 sayılı kararıyla tarhiyatı kaldırmıştır”.

“Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 26.12.1995 günlü, E: 1995/525, K: 1995/3659 sayılı kararıyla; 213 sayılı

Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesine 2365 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle eklenen 6. bent uyarınca, mükellefin defter ve belgelerin şeklen düzenli olmasının yeterli olmadığı, bu belgelerin ve beyan edilen matrahın da gerçeği yansıtmasının zorunlu olduğu, satılan iktisadi kıymetlerin satış bedellerinin inceleme elemanınca düşük bulunmuş olması ve takdir komisyonunca iktisadi kıymetlerin değerinin daha yüksek saptanması nedeniyle bulunan matrah farkına göre resen takdir nedeni bulunmakla beraber ihtilafa konu iktisadi kıymetlerin satış bedelinin düşük olup olmadığının tespiti amacıyla bilirkişi incelemesi yaptırılması ve bu inceleme sırasında bilirkişi tarafından, satış tarihinde kullanılır haldeki araç ve gereçlerin ortalama fiyatlarının ne olduğunun ilgili kuruluşlardan da bilgi alınmak suretiyle iktisadi kıymetlerinin değerlerinin belirlenmesi ve sonucuna göre bir karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle vergi mahkemesi kararını bozmuştur.”

“Bozma kararına uymayan... Vergi Mahkemesi, 3.7.1996 günlü, E:1996/282, K:1996/482 sayılı kararıyla; davacı adına 213 sayılı Yasanın 30 uncu maddesinin 4 üncü fıkrasına göre resen tarhiyat yapılmasının önerildiği ve 213 sayılı yasanın 3. Maddesinde öngörülen ispatlama aracının delil niteliğinde kullanılmayacağını ve ispatın varsayımlara yahut soyut kavramlara dayanak oluşturamayacağını, ancak defter ve belgeler vasıtası ile ispat edilebileceği belirtilmiştir. Bu karara karşı yapılan temyiz isteminin Danıştay Üçüncü Dairesince, 16.1.1996 günlü ve E:1995/790, K:1996/9 sayılı kararla reddedildiği gerekçesiyle ilk kararında direnmiştir.”

“Direnme kararı vergi dairesi müdürlüğünce temyiz edilmiş, inceleme raporuna dayalı tarhiyatın hukuka uygun olduğu ileri sürülmüştür. “

Mahkeme Kararı: *“Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü.”*

“Bir başka şirkete satılan iktisadi kıymetler için düşük bedelle fatura düzenlediği ve kayıt dışı hasılatı bulunduğu tespit edilen davacı şirket adına uygulanan kaçakçılık cezalı tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir.”

“İnşaat taahhüt işi yapan yükümlünün İnşaat ve Ticaret Limited Şirketine 30.5.1989 tarihinde satmış olduğu konkasör, damperli kamyon, figüre makinası, kaynak makinası, yükleyici elektrik trafosu ve otomobil için düzenlediği fatura ve yasal defter kayıtlarındaki satış tutarları toplamının 45.454.545.- lira olduğu ve bu miktar inceleme elemanınca düşük bulunarak iktisadi kıymetler için 213 sayılı Vergi Usul

Kanununun 267 nci maddesi uyarınca takdir komisyonunca belirlenen emsal bedelleri esas alınarak bulunan farkın kayıt ve beyan dışı bırakıldığı kabul edilmiştir.”

“Davacının yapmış olduğu teslimler nedeniyle noksan katma değer vergisi hesaplandığı sonucuna varılabilmesi için kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılatın gerçeğe en yakın miktarının saptanması gerekir. Yükümlüler tarafından kayıt ve beyan dışı bırakılmış kazançların gerçeğe en yakın miktarı ile belirlenmesi, yapılacak karşıt incelemelere dayanılması veya matrahı belirleyen ve inceleme yetkisini de haiz olan takdir komisyonlarınca bu kazancın, yeterli veriden yararlanılarak saptanması ve takdir matrahına ilişkin dayanakların Vergi Usul Kanununun 31. maddesinin 8. fıkrasında da öngörüldüğü şekilde gösterilmesini ifade etmektedir. Takdir Komisyonunun dosyada bulunan 27.7.1993 gün ve 93/5452 sayılı kararında genel ifadelerle yetinildiği, hiçbir karşıt inceleme ve araştırma yapılmadan emsal bedel takdir edildiği, kısaca kararın yeterli dayanaktan yoksun kaldığı görülmektedir.”

“Alicının kayıt ve belgeleri üzerinde bir inceleme yapılmadan ve ifadesine başvurulmadan, davacının defterlerine yansıyan hasılatın gerçeği yansıtmadığı gibi soyut bir görüşten yola çıkılarak defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, karışık ve usulsüz olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmadığının kabulüne olanak bulunmamaktadır.”

“Bu nedenle temyiz isteminin reddine, 23.10.1998 gününde oyçokluğu ile karar verildi.”

İlgi Davanın Bilimsel Yorumu: İlgili davada kaçakçılık suçuna konu olan fiillerin işlendiği temyiz mahkemesi tarafından alt derece mahkemesinin kararı doğrultusunda belirtilmiştir.

Kaçakçılığa konu olan iktisadi kıymetlerin bedellerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 267’inci maddesi uyarınca satışların faturalandırılmasında gerçek mahiyetin esas alınmasının gerekli olduğu ve usulsüzce yapılan düşük bildirimlerin veya hiç bildirilmemesinin vergi kaçakçılık suçu ve cezasına konu olabileceği açıktır. Mahkemeye yapılan temyiz isteminde davacının kesilen vergi kaçakçılık cezasının intikal ettirildiği ilgili kurumun defter ve belgelerinin incelenmediği ve mükellef hakları açısından mükellefin görüşünün alınmadığı ileri sürülmesine rağmen ilgili mahkeme dairesi bu durumun gerçekleşmesinin mümkün olmadığı, vergi idaresinin matrah tespiti konusunda

takdir komisyonuna başvurmasının sebebinin ilgili defter kayıtlarının eksik ve usulsüzce tutulmasının gösterildiğini belirtmektedir. Bu doğrultuda alınan kararın “teyizin reddi” şeklinde olmasının yerinde olduğu açıktır. Çünkü vergi hukuku açısından verginin konusu ve mükellefiyeti bir araya gelmişken mükellefin ödevlerini isteyerek yerine getirmemesi ve vergi tarhiyatının normal şekilde yapılmasına engel olduğu için takdir komisyonu yoluyla matrah tespiti ve bunun üzerinden vergi cezasının kesilmesi kanunen ve bilimsel olarak uygundur.

3.1.1.1.2. Haksız Katma Değer Vergisi İndirimi Uygulandığı İddiası İle Kaçakçılık Cezalı Katma Değer Vergisi Salınması (Vergi Dava Daireleri Kurulu, K. 1997/496, T. 28.11.1997, E. 1996/170)

Özet : “KDV indirimi yapılabilmesi için faturaların biçim yönünden hukuka uygun düzenlenmesinin yanında gerçeği ifade etmesi de gerektiği hakkında.”

İstem Özet: “Müstahsilden yaptığı tarımsal ürün alımlarını gerçeğe aykırı faturalarla belgelendirerek haksız katma değer vergisi indirimi uygulandığından bahisle, yükümlü Şirket adına Eylül 1991 dönemi için kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır.”

“Tarhiyata karşı açılan davayı inceleyen Adana 1. Vergi Mahkemesi 11.11.1992 günlü ve E: 1992/554, K: 1992/1378 sayılı kararıyla; vergisi uyumsuzluk konusu olan tarımsal ürünlerin çiftçilerden satın alındığına ilişkin kesin ve hukuken geçerli bir tespit bulunmadığı, tarımsal ürünleri satanların düzenledikleri faturaların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun fatura düzenine ilişkin hükümlerine aykırı olduğunun da saptanmadığı, davacı şirketin emtia aldığı kişi ve kuruluşlardan; ... Tarım Ürünleri Ticaret ve Sanayi Limited Şirketi ortağının imzaladığı tutanağın, 1990 yılı işlemlerine ait olduğu, ... Limited Şirketi yetkilerinin aranmadığı ve bilgilerine başvurulmadığı, ...'nın ise gerçekten mal alıp sattığı ancak, yükümlüye mal satmadığını, kullanılmayan faturalarını başkasına verdiğini, ...'nın, ilk ifadesinde gerçekten mal alıp sattığını, sonraki ifadesinde ise mal satmadığını, komisyon karşılığında fatura sattığını beyan etmesinin, ileride yapılabilecek cezalı tarhiyatlardan korunmak amacını taşıdığı, sözü edilen kişi ve firmalardan satın alınan tarımsal ürünlerin ticaret borsasında tescil edilmiş ve sevk irsaliyeleri ile kantar tartı pusulalarının düzenlenmiş olması karşısında, bu ürünlere ait faturaların gerçeği yansıttığının kabulü gerektiği, yeterli ve hukuken

geçerli bir tespite dayanmaksızın, sadece satıcı ifadelerine ve tarımsal ürünlerin müstahsilden alınmış olabileceği varsayımına dayanılarak yapılan tarhiyatı yasaya aykırı bularak kaldırmıştır.”

“Bu karara karşı vergi dairesi müdürlüğünün temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay On birinci Dairesi, 20.3.1995 günlü ve E: 1995/436, K: 1995/676 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, yükümlülerin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesinde öngörülen indirimden yararlanabilmelerinin ön şartının, vergisi indirim konusu yapılabilecek işlemlerle ilgili fatura ve benzeri belgelerin gerçeği yansıtması, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin gerçekten ödenmesi gerektiği, düzenlenen bir faturanın gerçeği yansıtıp yansıtmadığının, faturanın düzenlenmesinden önceki alım satım kademelerini oluşturan tüm işlemlerin incelenmesiyle saptanabileceği, inceleme raporu ve eklerinden, katma değer vergisi indirim konusu yapılan faturaları düzenleyenlerden ... Tarım Ürünleri Ticaret ve Sanayi Limited Şirketi yetkilisinin ifadesinde, yaptıkları işin talep edenlere komisyon karşılığında emtia temin etmek olduğu, Ekim 1990'dan itibaren fiilen çalışmadıklarını, yükümlüye kesilen faturaları kendisinin düzenlemediğini, bu faturalarda yer alan emtiayı satmadığı ve karşılığında mal bedeli ve katma değer vergisi tahsil etmediğini, şirketin bir cilt faturasını boş olarak ... adlı kişiye verdiğini belirttiği, ... Tarım Ürünleri ve İnşaat Malzemeleri Pazarlama Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin merkez ve şube adreslerinde bulunmadığı, ortaklarının ikametgâh adreslerinde yapılan araştırmaların sonuçsuz kaldığı, ...'nın, ... isimli şahsa boş faturalar verdiğini, aynı şahsın kendisine borsa tescil beyannameleri imzalattığı, komisyon karşılığı fatura düzenlediği ve bu işi bırakacağını, ...'nın ise iki cilt fatura, dört cilt müstahsil makbuzu ve bir cilt sevk irsaliyesini 700.000 lira bedel karşılığında ...'ya devrettiğini, yükümlüyü tanımadığını beyan ettikleri, bu tespitler karşısında, fatura düzenleyenlerin vergi mükellefi olmaları, faturaların biçim yönünden yasaya uygun düzenlenmesi ya da zirai ürünlerin borsa tescili ve sevk irsaliyelerinin bulunması, ürün bedellerinin çekle ödenmesi gibi işlemlerin, geçerliliğini yitirdiği, bu durumda, indirime konu katma değer vergisi ile ilgili fatura ve benzeri belgelerin gerçeği yansıtmadığı ve yasanın öngördüğü anlamda

mal teslimi ve katma değer vergisi ödemesi yapılmadığı sonucuna varıldığından, tarhiyatın kaldırılması yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle mahkeme kararını bozmuştur.”

“Bozma kararı üzerine davayı yeniden inceleyen Adana 1. Vergi Mahkemesi, ilk kararında yer alan hukuksal nedenlere ek olarak; ... Tarım Ürünleri Ticaret ve Sanayi Limited Şirketi ortağının, 19.10.1990 tarihinden sonra kendisinin herhangi bir fatura düzenlemediğini beyan etmesine karşın, rapora ekli ... Ticaret Odasının 4.7.1991 tarihli yazısından şirketin, 1991 yılında 141.720.960 lira gelir (stopaj) vergisi ödediği tespit edildiğinden ortağın soyut ifadesine itibar edilemeyeceği, ... `nın ifadesinin mali poliste alındığı, bu tür ifadelerle itibar edilemeyeceği, ... Ticaret Borsasının 12.6.1991 ve 18.6.1991 tarihli yazılarından ve bu yazılara bağlı vergi dairesi alımlarından adı geçen borsada tescil ettirdiği tarımsal ürünlerden dolayı borsa kanalı ile ... Vergi Dairesi Müdürlüğüne gelir (stopaj) vergisi ödediğinin anlaşıldığı, ... `nın ilk ifadesinde tarımsal ürün ticareti yaptığını ve yükümlüye mısır sattığını beyan etmesine rağmen, sonradan hangi şartlar altında alındığı bilinmeyen ikinci ifadesinde çelişkili bilgiler vermesinin, incelemenin geçerli ve yeterli bir araştırmaya dayanmadığını gösterdiği, inceleme raporundaki, saptamalar nedeniyle... Tarım Ürünleri ve İnşaat Malzemeleri Pazarlama Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi tarafından düzenlenen faturaların gerçeği yansıtmadığı sonucuna varıldığı, bu alımlara ait faturalarda yer alan katma değer vergilerinin indirim konusu yapılamayacağı, tarhiyatın bu kısımda yasa aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın kısmen reddine, diğer farklar yönünden ise tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir.”

“Karar taraflarca temyiz edilmiş, vergi dairesi müdürlüğü inceleme raporundaki tespitleri yineledikten sonra tarhiyatın hukuka uygun olduğunu, yükümlü ise faturaların gerçek bir emtia hareketine dayandığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemişlerdir.”

Mahkeme Kararı: *“Türk milleti adına hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü: Müstahsilden yaptığı zirai ürün alımları sırasında düzenlenmesi gereken müstahsil makbuzu yerine, bu alımların tüccardan yapıldığını göstermek amacıyla gerçeğe aykırı faturalar kullandığından bahisle yükümlü şirket adına salınan kaçakçılık cezalı gelir (stopaj) vergisine karşı açılan davayı kısmen kabul ederek tarhiyatın bir kısmını*

kaldıran vergi mahkemesi kararı taraflarca temyiz edilmiştir.”

“Vergi mahkemesi kararının, davanın reddedilen kısmına ilişkin hüküm fıkrasına karşı yükümlü tarafından ileri sürülen iddialar, istemin kabulü ile kararın bu yönden bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmamıştır.”

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2365 sayılı Yasayla değişik 3 üncü maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin esas olduğu kurala bağlandığından, vergilendirme ile ilgili belgelerin biçimsel kurallara uygun düzenlenmiş olması, olayın gerçek niteliğinin araştırılması ve sonucuna göre işlem yapılmasına engel değildir. Bu tür belgelerin gerçeğe aykırı veya içeriği yönünden yanıltıcı olduğu usulen geçerli başka kanıtlarla ispatlanabilir.”

“Yükümlünün fatura aldığı kişilerle ilgili tespitler, bu kişilerin gerçekte tacir olmadıklarını ve şeklen vergi yükümlülüklerini tesis ettirip ihtiyaç duyanlara belli bir bedel karşılığında fatura sağladıklarını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, faturaların biçimsel kurallara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi, borsada tescil yapılması gibi işlemler, faturalarda gösterilen emtianın gerçekten faturaları düzenleyenlerden alındığını kanıtlamaya yeterli olmamaktadır. Esasen, gerçeğe aykırı fatura gibi sevk irsaliyesi düzenlenerek de işlemlere gerçek görüntüsü verilebileceği için kimi kişilere çekle ödeme yapıp, tahsil edilen paranın geri alınması da mümkündür. 5590 sayılı Yasanın 52'inci maddesine göre borsada tescil, kural olarak üzerine tescil yükümlülüğü düşen tarafın başvurusu üzerine gerçekleştirilen beyana dayalı bir işlem olduğundan, tescil konusu emtianın gerçekten satın alındığına kesin bir kanıt sayılmaz.”

“Fatura düzenleyicileri hakkındaki tespitler karşısında, müstahsilden satın alınan buğday ve mısırın bu kişilerden sağlanan faturalarla belgelendirildiği ve bu faturalarda yer alan ancak, gerçekte ödenmeyen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasıyla vergi kaybına yol açıldığı sonucuna varıldığından, vergi mahkemesi kararının, tarhiyatın kaldırılması yönündeki hüküm fıkrasında yasaya uygunluk görülmemiştir.”

“Açıklanan nedenlerle, yükümlü temyiz isteminin reddine, vergi dairesi müdürlüğü temyiz isteminin kabulüyle Adana 1. Vergi Mahkemesinin 18.1.1996 günlü ve E: 1996/8, K: 1996/39 sayılı direnme kararının BOZULMASINA, yeniden verilecek ka-

rarda karşılanacağından yargılama giderleri yönünden hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 28.11.1997 gününde oyçokluğu ile karar verildi.“

İlgi Davanın Bilimsel Yorumu: İlgili davada vergi dairesi tarafından yapılan incelemelerde kaçakçılık suçuna konu olan kaçakçılık cezalı katma değer vergisinin salınmış olduğu tespit edilmiştir.

Vergi kaçakçılığının konusuna giren ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan fatura düzenine ilişkin hükümleri taşımadığının anlaşılması ve tarhiyat konusu olan belgelerin ve eklerin gerçeği yansıtmadığı bir gerçektir. Yükümlü, ilgili tarhiyat döneminde düzenlemiş olduğu faturaları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ikinci bölümünde yer alan 230 uncu maddesine uygun düzenleyebilmek ve daha ileriki dönemlerde zirai mal sattığına delil olmak suretiyle gösterebilmek amacıyla ve müstahsilden aldığı malları faturalandırarak, bu faturalardaki katma değer vergisini indirim konusu yapmaktadır. Bu sebeple, vergi mahkemesi kararının bozulmasının uygun olduğu görülmektedir.

Çünkü vergi mükelleflerinin ödevlerinden biri de indirim konusu yapacakları katma değer vergisinin yer aldığı faturaların düzenlendiği kişiler açısından da gerçeği yansıtması gerektiridir.

3.1.1.1.3. Sahte Fatura Kullanmak ve Vergi Ziyat Cezası (Vergi Davası Daireleri Kurulu, K. 2010/60, T. 12.2.2010, E. 2009/470)

Özet: *“Gerçek bir muameleye dayanmayan faturaları kayıtlarına dâhil eden davacı vergi kaybına, Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesindeki fiillerle neden olduğundan üç kat kesilen vergi ziyat cezası yönünden davanın reddi yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”*

“Gerçek bir emtia teslimine dayanmayan fatura düzenlediği vergi tekniği raporuyla saptanan... Makina Yedek Parça Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, ... Medikal ve Orman Ürünleri Silah Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, ... İmalat İthalat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, ... Gelişim Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, ... İnşaat Taahhüt ve Silah Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, ... Metal Otomotiv İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, ... Mengene Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, ... İnşaat Nakliyat Av

Tüfekleri Limited Şirketi, ... İnşaat Hafriyat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi tarafından düzenlenen faturaları kayıtlarına dâhil edip, faturalarda gösterilen yüklenmediği katma değer vergilerini indirim ve iade konusu yaptığı belirlenen davacı adına 2001 vergilendirme dönemi için re 'sen salınan ve gecikme faizi eklenmeksizin hesaplanan vergi ziyai cezalı katma değer vergilerine karşı açılan davayı reddeden Konya Vergi Mahkemesi, 21.11.2006 günlü ve E:2006/657, K:2006/1388 sayılı kararına karşı davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 23.10.2007 günlü ve E:2007/395, K:2007/3546 sayılı kararıyla; kararın, katma değer vergisi yönünden davanın reddi yolundaki hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz istemini reddetmiş, matrahın bulunuş şekli, olayın niteliği ve oluş biçimi dikkate alındığında vergi ziyai cezalarının bir kata indirilmesi gerektiği gerekçesiyle üç kat vergi ziyai cezası yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasını bozmuş; tarafların karar düzeltme istemini, 26.11.2008 günlü ve E:2008/1937, K:2008/5561 sayılı kararıyla reddetmiştir.”

“Bozma kararına uymayan Konya Vergi Mahkemesi, 5.3.2009 günlü ve E:2009/219, K:2009/319 sayılı kararıyla; vergilendirme hakkında verilen kararın vergi aslı yönünden kesinleştiği, bozmanın vergi ziyai cezasına ilişkin olduğu belirtildikten sonra 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341'inci ve 344'üncü maddelerine değinerek, vergi ziyaina 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyai cezasının üç kat uygulanacağına kurala bağlanmasının nedeninin, eylemin manevi unsuru olan vergi ziyaina kasten sebebiyet verilmesi olduğu, kısaca kanun koyucunun, bu eylemlerde kasıt unsurunun varlığını gözeterek cezasını ağırlaştırdığı, 359' maddenin (b) fıkrasında sahte belgelerin kayıtlara dahil edilmesi kaçakçılık suçunu oluşturan eylemler arasında sayıldığından, bu sebeple vergi ziyaina sebebiyet verildiği takdirde, vergi ziyai cezasının üç kat kesileceği, matrahın bulunuş şeklinin veya dayanılacak kanıtlardan olduğu için incelemenin harici bir araştırma ve tespite gerek duyulmaksızın tarh dosyası ve katma değer vergisi beyannameleri üzerinden yapılmasının üç kat vergi ziyai cezası kesilmesine etkisinin bulunmadığı, davacı şirketle aynı ilçede faaliyette bulunan ve organizasyon şeklinde fatura düzenledikleri Mahkemelerinin çeşitli kararlarıyla saptanan şirketlere ait faturaları kayıtlarına dahil eden davacı şirketin, faturaları bilerek kullandığı, bunun aksini iddia normal ve mutad duruma aykırı olduğundan, vergi ziyai cezası yönünden davanın reddine ilişkin ilk kararında ısrar etmiştir.”

“Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 19.6.2009 günlü ve E:2009/243, K:2009/319 sayılı kararıyla; davacıya fatura düzenleyen ... Makina Yedek Parça Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi,... Medikal ve Orman Ürünleri Silah Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, ... İmalat İthalat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, ... Gelişim Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, ... İnşaat Taahhüt ve Silah Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, ... Metal Otomotiv İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, ... Mengene Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, ... İnşaat Nakliyat Av Tüfekleri Limited Şirketi, ... İnşaat Hafriyat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin organizasyon halinde komisyon karşılığı gerçek bir emtia teslimine dayanmayan fatura düzenledikleri ve bu faturaların davacının yasal defterlerine kaydedildiğinde ihtilaf bulunmadığı, Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinin (b) fıkrasının l'inci bendinde, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenleyenler veya kullananlar için cezai yaptırım öngörüldüğü, davanın katma değer vergisine ilişkin kısmının reddi yolundaki hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz istemi reddedildiğinden, yukarıda unvanı yer alan firmaların düzenlediği faturaların gerçek bir muameleye dayanmayan faturalar olduğunda ihtilaf kalmadığı, bu mükellefler tarafından düzenlenen faturaları kayıtlarına dâhil eden davacının 359'uncu madde kapsamındaki fiiliyle vergi ziyanına sebep olduğu, vergi ziyanına 359'uncu maddedeki fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyayı cezasının üç kat kesilmesini öngören 213 sayılı Yasanın 344'üncü maddesi uyarınca, sahte belge kullandığında ihtilaf bulunmayan davacı adına, bu nedenle salınan katma değer vergisinin üç katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezası yönünden davanın reddinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle temyiz istemini reddetmiştir.”

“Davacı tarafından, olayın niteliği ve oluş biçimine göre bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesinin hakkaniyet gereği olduğu, öte yandan Anayasa Mahkemesi kararı uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmemesi gerektiğinin göz ardı edildiği, sahte faturanın kasıtlı olarak kullanılmadığı ileri sürülerek kararın düzeltilmesi istenmiştir.”

Mahkeme Kararı: “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54. maddesinde, Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bu maddede yazılı sebeplerle kararın düzeltil-

mesinin istenebileceği kurala bağlandığından ve dilekçede ileri sürülen sebepler bunlardan hiçbirine uymadığından, karar düzeltme isteminin reddine, 12.02.2010 gününde oyçokluğu ile karar verildi.”

İlgili Davanın Bilimsel Yorumu: İlgili davada gerçek bir muameleye dayanmayarak sahte fatura kullanıldığı ve kaçakçılık suçunun yanında vergi ziyayı unsurunun da ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

Yükümlü, gerçekte bir emtia alımı yapmamasına karşın ismi belirtilen şirketlerden fatura almış ve bunları matrahtan indirim konusu yaparak öncelikle sahte fatura kullanma suçuna, daha sonra da vergi ziyasına sebebiyet verdiği açıktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 341’inci maddesi gereği vergi ziyasına sebebiyet verildiği, 344’üncü maddesi gereği de ziyasına uğrayan verginin bir katı kadar vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği ve 359’uncu maddede yer alan fiillerin varlığı halinde ise vergi cezasının, vergi ziyasına uğrayan verginin üç katı kadar kesilmesinin ve buna iştirak edenler için de bir katı oranında vergi cezasının kesilmesi gerektiği belirtilmiştir. Vergi mükellefi gerçekte bir mal alışı yapmadığı halde vergi ziyasının manevi unsuru olan kasit unsurunu da içinde barındırarak çeşitli firmalardan fatura almış ve kayıtlarına geçmiştir. Bu durumda mükellefin isteyerek ve bilerek bir vergi suçunu oluşturduğu görülmektedir. İlgili davanın temyiz isteminin reddinin uygun olduğu görülmektedir.

3.1.1.1.4. Alış Faturalarının Sahte Olduğu İddiası ve Vergi Ziyayı Cezası ile Özel Usulsüzlük Cezasının Kaldırılması Talebi (4. Daire, K. 2017/1495, T. 13.2.2017, E. 2016/1402)

Özet: “*Dava, vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemine ilişkindir. Kayıt ve belge nizamına uyulması ve faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanması halinde, mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak tahsil edilen katma değer vergisinden, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve ifaya dair olarak ödedikleri katma değer vergisini indirmeleri mümkün olup, aksi durumda, faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığının tespiti halinde, bu faturalarda yer alan katma değer vergisinin indirimi mümkün bulunmamaktadır. Buna göre, alış belgelerinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, alış faturası ya da benzeri vesikalarda*

ayrıca gösterilmesi ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedildiğinin tevsik edilmesinin yanında, söz konusu belgelerin gerçeği yansıtması da gerekmektedir. Mükellefin faaliyet konusu ile ilgili yoklamalarda tespit edilen kapasitesinin bir dönemde belirtilen çok yüksek miktardaki ciroya ulaşmasının mümkün olmadığı; vergi borcu bulunduğu hususlarının tespit edildiği, bu tespitlerin birlikte değerlendirilmesinden adı geçen mükelleflerin düzenlemiş olduğu bütün faturaların sahte olduğu sonucuna varıldığından davaya konu tarhiyatın kaldırılmasına dair mahkeme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.”

“ Davacı adına sahte fatura kullandığı ileri sürülerek 2006/1,2,3,4,5,6,7,9,10,11,12 dönemleri için re ‘sen tarh olunan vergi ziyalı cezalı katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin 31/10/2012 gün ve E:2012/127, K:2012/2928 Sayılı kararıyla; davacının mal alımında bulunduğu Kartal Vergi Dairesi mükellefi ... Otom. Serv. Petr. San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 19.09.2006 tarih ve VDNR-2006-1355/18 sayılı, Pendik Vergi Dairesi mükellefi ... hakkında düzenlenen 14.07.2010 tarih ve VDNR-2010-2070/40 sayılı, Küçükçekmece Vergi Dairesi mükellefi ... hakkında düzenlenen 31.10.2011 tarih ve VDNR-2011-2565/23 Sayılı vergi tekniği raporlarındaki tespitlerin davacıya düzenlenen faturaların sahte olduğunu ortaya koymadığından yetersiz ve eksik incelemeyle, varsayım dayalı olarak davacı adına yapılan cezalı tarhiyatta ve kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. Kararın, hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.”

Mahkeme Kararı: “Davacının mal ve hizmet alımında bulunduğu ve katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaları düzenleyen ... Otom.Serv.Petr.San. ve Tic. Ltd. Şti., ... ve ...'ın düzenlediği faturalarda yer alan katma değer vergisi indiriminin kabul edilmemesi suretiyle yapılan cezalı tarhiyatta ve kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne dair Mahkeme kararı temyiz edilmiştir.”

“213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya dair muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, 30. maddesinde; re ‘sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve

belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân 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 olunması şeklinde tanımlanmış, inceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkının re 'sen takdir olunmuş sayılacağı belirtilmiş, re 'sen takdir sebepleri bentler halinde sayılmış, aynı maddenin ikinci fıkrasının 4. ve 6. bentlerinde; defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması ve tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması hallerinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edileceği düzenlenmiştir.”

“3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine dair olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri hükmüne yer verilmiştir.”

“Katma değer vergisi, bünyesinde yer alan indirim müessesesiyle yansıtılabilir bir vergidir. Katma değer vergisi sisteminde mükellef, üretim ve dağıtım kademeleri içinde, verginin tahsiline, indirimlerin yapılmasına, beyan edilip ödenmesine aracılık eder. Bu bakımdan indirim, mükellefiyete bağlı bir görev olduğu kadar aynı zamanda bir haktır. Katma değer vergisinde genel prensip, vergiye tabi teslimler üzerinden hesaplanan vergiden, alış faturalarında gösterilen verginin indirilmesidir. Katma değer vergisi indirimi hakkından yararlanabilmek için Kanun bazı şartların varlığını öngörmüştür. Bu şartların bir kısmı esasa, bir kısmı ise şekle ilişkindir. Katma değer vergisi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde, zincirleme olarak kendi içinde otokontrol sistemi taşımakta, bu bağlamda, kanunda ve kanunla verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan yasa altı düzenleyici işlemlerde öngörülen şekil şartları ile kayıt ve belge nizamına sıkı sıkıya bağlılık söz konusu olmaktadır.”

“Kayıt ve belge nizamına uyulması ve faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanması halinde, mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak tahsil

edilen katma değer vergisinden, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve ifaya dair olarak ödedikleri katma değer vergisini indirmeleri mümkün olup, aksi durumda faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığının tespiti halinde, bu faturalarda yer alan katma değer vergisinin indirimi mümkün bulunmamaktadır.”

“Buna göre, alış belgelerinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, alış faturası ya da benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedildiğinin tevsik edilmesinin yanında, söz konusu belgelerin gerçeği yansıtması da gerekmektedir.”

“Dosyanın incelenmesinden, davacının mal alımında bulunduğu ... Otom. Serv. Petr. San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 19.09.2006 tarih ve VDNR-2006-1355/18 Sayılı vergi tekniği raporunda özetle; 22.04.2005 tarihinde mükellefiyet tesis ettirmiş olduğu, açılış yoklamasında yerinde olduğu ancak 2006 yılında yapılan iki yoklamada adresin kapalı olduğu ve herhangi bir faaliyeti olmadığını tespit edildiği, buna rağmen yüksek matrahlı katma değer vergisi beyannameleri verildiği ancak cüzi ödenecek vergi beyanı bulunduğu, şirket müdürüne tebliğ edilen defter ve belge ibrazı yazısına rağmen buna riayet edilmediği, vergileri ödemediği, kurumlar vergisi beyannamesinin ise verilmediği; ... hakkında düzenlenen 14.07.2010 tarih ve VDNR-2010-2070/40 Sayılı vergi tekniği raporunda; 29.12.1999 tarihinde mükellefiyet tesis ettirmiş olduğu, defter ve belgelerin ibrazına dair yazının tebliğ edilmiş olmasına rağmen buna riayet edilmediği, 12.12.2007 tarihinde yapılan bir yoklamada adresten ayrıldığı, işyerinin kapalı ve boş olduğunun tespit edildiği; 2006 yılında matrah beyan edilmesine rağmen aynı dönemde diğer mükelleflerce bu firmadan 2.264.411,00TL mal alımında bulunulduğunun verilen Ba formlarından tespit edildiği; 31.12.2009 tarihi itibarıyla re ‘sen terk olduğu, Mali Suçlarla Mücadele Şube Müdürlüğü görevlilerince "Naylon Fatura Düzenlemek ve Piyasaya Sürmek" suçu ile ilgili olarak yapılan aramada ele geçen fatura ve belgeler uyarınca sahte belge düzenleme amacıyla teşekkül ettirilen organizasyonun varlığı ve kapsamı 14/07/2010 tarih VDNR-2010-2070/19 Sayılı Vergi Tekniği Raporunda değerlendirildiği; atıfta bulunulan Rapor ‘da organizasyon hakkında yapılan açıklamalar, Ba-Bs formlarıyla beyanlar arasındaki uyumsuzluklar, mükellef nezdindeki yoklamalar, işe başlama ve terk tarihleri, vergi matrahı, beyan edilen fatura tutarları, ortaklık bilgileri, kod listeleri gibi veriler ile yapı-

lan aramada ele geçirilen fatura, komisyon karşılığı fatura istenildiğine dair ele geçirilen belgeler ve bilgisayar hard diskinde mükellef adına açılan Excel dosyasında düzenlenmiş fatura bilgilerinin yer alması birlikte değerlendirildiğinde, 01/01/2006 tarihinden sonra sahte belge düzenlemek amacıyla faaliyette bulunduğu; ... hakkında düzenlenen 31.10.2011 tarih ve VDENR-2011-2565/23 Sayılı vergi tekniği raporunda da; 14.12.2005 tarihinde mükellefiyet tesis ettirmiş olduğu, bilinen adreslerine defter belge isteme yazıları tebliğ edilemediğinden mükellefin defter ve belgelerine ulaşılamadığı; 16.12.2005 tarihli yoklamada, işletme büyüklüğünün 12 m2 olduğu, oto kiralama işi yapacağı, demirbaş büro mobilyaları bulunduğu, ödevlinin üzerine kayıtlı ve kiralanmış herhangi bir aracın olmadığına saptandığı, 27.06.2006 tarihli yoklamada da aynı hususların tespit edildiği; 06.06.2008 tarihinde yapılan yoklamada ise adresinde bulunmadığı, işyerinin boş ve kapalı olduğu, çevreden yapılan araştırmada ise yaklaşık 2 yıl önce işyerini terk ettiğinin ifade edildiği; 2006 yılında katma değer vergisi beyannamelerini matrahlı olarak verdiği ancak cüzi ödenecek vergi beyanında bulunduğu, mükellefin faaliyet konusu oto kiralama işi olmasına rağmen, yapılan yoklamalarda araç kiralamalarında kullanılan araçlara rastlanmadığı, 2006 yılı için Ba-Bs formlarını boş olarak verdiği, ancak beyan ettiği matrahla bu firmadan mal veya hizmet alımında bulunduğunu bildiren firmaların yaptığı bildirimler arasında rakamsal tutarsızlık bulunduğu, zira 2006 yılında 509.181,00 TL matrah beyan ettiği, bununla birlikte mükelleften 2006 yılında 29 mükellef veya kurumun 2.495.346,00 TL tutarında mal ve hizmet temin ettiği; buna göre mükellefin faaliyet konusu ile ilgili yoklamalarda tespit edilen kapasitesinin 2006 döneminde belirtilen çok yüksek miktardaki bu ciroya ulaşmasının mümkün olmadığı; vergi borcu bulunduğu hususlarının tespit edildiği, bu tespitlerin birlikte değerlendirilmesinden adı geçen mükelleflerin düzenlemiş olduğu bütün faturaların sahte olduğu sonucuna varıldığından davaya konu tarhiyatın kaldırılmasına dair mahkeme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.”

“Açıklanan nedenlerle; 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesi uyarınca temyiz isteminin kabulüyle Vergi Mahkemesi kararının BOZULMASINA, yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın adı geçen Mahkemeye gönderilmesine, 2577 Sayılı Kanun'un 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren on beş (15) gün içinde Danıştay'da kararın düzeltilmesi

yolu açık olmak üzere, 13.02.2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”

İlgili Davanın Bilimsel Yorumu: İlgili davada gerçek bir mal alım satımı olmamasına rağmen fatura düzenlendiği ve bunun katma değer vergisinden indirildiği, alış faturalarının gerçeği yansıtmadığı ve sahte fatura düzenlendiği tespit edilmiştir. Davaya konu vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi ile kesilmiş olan özel usulsüzlük cezasının kaldırılması talep edilmektedir.

Katma değer vergisi mükelleflerin alış faturalarından indirebilecekleri bir ödev ve bir haktır. Ancak indirim konu olan katma değer vergisinin gerçek bir değeri yansıtması gerekmektedir ki bu da, faturaların gerçek bir mal teslimine veya hizmetin ifasına dayanması gerekmektedir.

Dava dosyasına konu olan, davacının mal alımında bulunduğu şirketin yapılan yoklamalar sonucunda adreste böyle bir şirketin olmadığı tespit edilmiş hatta çevreden de gerekli araştırmalar yapılmış ancak buna rağmen yüksek matrahlı katma değer vergisi beyannameleri verildiği, şirketin kapalı olmasına rağmen diğer mükelleflerden edinilen ba formlarından firmadan kesilen faturaların varlığı tespit edilmiştir. Bu tespitlerin yapılması VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyon Sistemi) üzerinden Ba-Bs formlarının düzenlenmesi ile de bir delil olarak gösterilebilmektedir.

Görüldüğü üzere mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunda da belirtildiği gibi, Ba-Bs formlarında ki tutarlarda uyumsuzluk, işe başlama ve işten terk tarihlerinin uyumsuzluğu, vergi matrahının gerçeği yansıtmaması ile sahte fatura düzenleme suçunun yanında özel usulsüzlük suçunun da varlığı açıkça görülmektedir.

3.1.1.1.5. Sahte Fatura Kullanma ve Vergi Ziyayı Cezasının Kaldırılması Talebi (9. Daire, K. 2017/1578, T. 13.2.2017, E. 2016/880)

Özet: “Dava, re ‘sen tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen üç kat vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemiyle açılmıştır. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin (a) bendinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen 29. maddesi hükmünden yararlanabilmelerinin ön şartı fatura ve

benzeri vesikaların gerçeği yansıtmasıdır. Olayda, davacıya fatura düzenleyen şirket hakkındaki tespitlerin değerlendirilmesinden, mükellef hakkında bir takım olumsuz tespitler bulunmakla birlikte, uyumsuzluk konusu faturaların düzenlendiği yılda mükellefin faaliyette olmadığına dair herhangi bir yoklama ve tespitin yapılamadığı, anılan şirketin davacı adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut şekilde ortaya koyacak bir tespitin bulunmadığı anlaşıldığından ve anılan şirketin davacı adına düzenlediği faturaların sahte olduğu sonucuna varılması varsayıma dayalı bir yaklaşım olacağından vergi mahkemesi kararının bu kısmında hukuka uyarlık görülmemiştir.”

“İstanbul 9.Vergi Mahkemesince verilen karara yönelik taraflar temyiz istemini reddeden Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 05/10/2015 tarih ve E:2011/790; K:2015/10184 Sayılı kararının; dilekçelerde ileri sürülen sebeplerle karşılıklı olarak düzeltilmesi istenilmektedir.”

Mahkeme Kararı: “Dosyanın incelenmesinden, bir kısım alış faturalarının sahte olduğundan bahisle indirimlerin reddi yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2004/Şubat, Nisan, Mayıs, Haziran, Temmuz, Ağustos, Eylül, Ekim, Kasım, Aralık dönemleri için davacı adına re ‘sen tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen üç kat vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davanın mahkemece ... Gıda Kimyevi Rek. Tur. End. Mak. San. ve Tic. Ltd. Şti. 'den alınan faturalar yönünden kabul edildiği, ... İnşaat Metal San. Tic. Ltd. Şti., M... Ltd. Şti., ... İnşaat Elek. Metal Mak. Tur. San. Ltd. Şti., D... Ltd. Şti., B... Ltd. Şti. ve T... Ltd. Şti. 'den alınan faturalar yönünden reddedildiği, bu kararın taraflarca temyiz edildiği, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 05.10.2015 tarih ve E:2011/790; K:2015/10184 Sayılı kararı ile, Vergi Mahkemesi kararının onandığı, bunun üzerine taraflarca kararın aleyhlerine olan hüküm fıkralarının düzeltilmesinin istenildiği anlaşılmaktadır.”

“Taraflarca, kararın düzeltilmesi dilekçelerinde ileri sürülen iddialar, Daire kararının ... Gıda Kimyevi Rek. Tur. End. Mak. San. ve Tic. Ltd. Şti. , ... İnşaat Metal San. Tic. Ltd. Şti., ... İnşaat Elek. Metal Mak. Tur. San. Ltd. Şti., ... Reklam Turizm Prod. Org. Tic. Ltd. Şti., Beta İnş. Elek. San, Tic. Ltd. Şti. ve Tem. Kim. Temizlik Mad. Kimy. Mad. Gıda Ürün. Tur. San. Tic. Ltd. Şti.'nden alınan faturalar sebebiyle salınan üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisine dair kısmının düzeltilmesini sağlayacak

nitelikte bulunmadığından, kararın düzeltilmesi istemleri bu yönden yerinde görülmemiştir.”

“Davacı tarafından, ... Gıda Kimya Tem. Ürün. San. Tic. Ltd. Şti.'nden alınan faturalar sebebiyle salınan üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisine yönelik olarak ileri sürülen kararın düzeltilmesine dair iddialar, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54. maddesine göre yerinde görüldüğünden, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 05.10.2015 tarih ve E:2011/790; K:2015/10184 Sayılı kararının; ... Gıda Kimya Tem. Ürün. San. Tic. Ltd. Şti.'nden alınan faturalar sebebiyle salınan üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisine dair hüküm fıkrası kaldırılıp İstanbul 9.Vergi Mahkemesi'nin 17.06.2010 tarih ve E:2008/2377; K:2010/1658 Sayılı kararının bu hususa dair hüküm fıkrasına yönelik temyiz istemi incelendi; 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin (a) bendinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri belirtilmiştir.”

“213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin (B) bendinde ifade edildiği üzere vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya dair muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu kuralın gereği olarak yükümlülerin Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen 29. maddesi hükmünden yararlanabilmelerinin ön şartı fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtmasıdır.”

“Anılan madde hükümlerinin değerlendirilmesinden, vergilendirme işlemi yapılırken, Kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğinin ötesine geçilerek, muamelenin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Kanun, gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasında yemin hariç her türlü delile izin vermiştir. Bu deliller, tarafların ikrarı, vergiyi doğuran olayla ilişkisi doğal ve açık bulunan tanık ifadesi, muamelenin taraflarının ekonomik ve ticari konumları, işyerlerinin durumu, arandığında bulunup bulunamamasına dair tespitler olabilir.”

“Davacı şirketin faturalarını kayıtlarına geçirdiği ... Gıda Kimya Tem. Ürün. San. Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 31.10.2007 tarih VDNR-2007-786-65 Sayılı raporda, söz konusu şirketin ... ve raporda adı geçen diğer şahıslar tarafından gerçekleştirilen komisyon karşılığı sahte fatura düzenleme organizasyonu içerisinde yer

aldığı belirtilmektedir... ve ilgili şahıslar hakkında düzenlenen 17.09.2004 tarih 17-3251/225132-387-40.391-21 Sayılı vergi tekniği raporunda özetle; ... adlı şahsın organizasyon halinde sahte fatura düzenlediği, anılan şahsın 31.03.2004 tarihinde alınan ifadesinde, adına herhangi bir şirket kaydının bulunmadığını, tanıdığı ve arkadaşı olan kişiler adına şirket kurup piyasaya naylon fatura satmayı teklif ettiğini, kendisi ile birlikte yakalanan ...'in de sahte fatura düzenlediğini belirttiği,...'in alınan ifadesinde, ...'in kendi köylüsü olduğunu, kendi adına şirket kurmadan başkaları üzerine şirket kurarak sahte fatura düzenlediğini beyan ettiği ,raporda organizasyona dahil olan tüzel kişilere dair oluşturulan listede anılan mükellefin de bulunduğu tespitleri yer almaktadır.”

“Olayda, davacıya fatura düzenleyen ... Gıda Kimya Tem. Ürün. San. Tic. Ltd. Şti. hakkındaki tespitlerin değerlendirilmesinden, mükellef hakkında bir takım olumsuz tespitler bulunmakla birlikte, uyuşmazlık konusu faturaların düzenlendiği 2004 yılında mükellefin faaliyette olmadığına dair herhangi bir yoklama ve tespitin yapılamadığı, anılan şirketin davacı adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut şekilde ortaya koyacak bir tespit bulunmadığı anlaşıldığından ve anılan şirketin davacı adına düzenlediği faturaların sahte olduğu sonucuna varılması varsayıma dayalı bir yaklaşım olacağından vergi mahkemesi kararının bu kısımda hukuka uyarlık görülmemiştir.”

“Açıklanan nedenlerle, davacının ... Gıda Kimya Tem. Ürün. San. Tic. . Ltd. Şti.'nden alınan faturalar sebebiyle tarh edilen üç kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisine yönelik temyiz isteminin kabulüne, İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin 17/06/2010 tarih ve E:2008/2377, K:2010/1658 Sayılı kararının bu hususa dair hüküm fıkrasının bozulmasına, tarafların diğer hususlara yönelik karar düzeltme istemlerinin reddine, 13.02.2017 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.”

İlgili Davanın Bilimsel Yorumu: İlgili vergi davasına konu olan resen vergi tarhiyatıyla kesilen üç katı kadar olan vergi cezası ve sahte fatura kullanma suçuna yönelik açılan davanın temyiz talebi incelenmektedir.

Vergi davasına konu mükellef adına, defter kayıt ve belgelerin tamamına ulaşamamak, vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemesi, tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş, gerçek durumu yansıtmamış veya kanuni süre içinde vergi beyannamesi verilmemiş olmamasından dolayı

resen tarhiyata gidildiği açıktır.

Bahsedilen defter ve belgelerin kayıtlarının gerçeği yansıtmadığı ileri sürülmüş ve ilgili vergi mükellefi adına dava açılmıştır. Mükellef, açılan davanın delillerinin varsayıma dayandığını iddia etmiş ve kesin bir kanıt olmadan kendisine karşı kesilen üç katı kadar vergi cezasının temyiz talebine olumlu sonuç verilmiştir ancak bahsedilen fatura ve belgelerin diğer ilgili kişilerin ifadeleriyle tespit edilmiş ve mükellefin sahte fatura kullandığına ilişkin kısmının temyiz talebi yerinde olarak reddedilmiştir.

Bilimsel olarak incelediğimizde temyiz talebinin bir kısmı için kabul, bir kısmı için reddedilmesi yerinde bir karardır.

3.1.1.1.6. Vergi Mahremiyetini İhlal İddiası ve Kesilen Vergi Ziyai Cezasının Kaldırılması Talebi (Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, K. 2017/626, T. 13.12.2017, E. 2017/368)

Özet: “*Dava, vergi ziyai cezasının kaldırılması istemine ilişkindir. İnceleme elemanlarının, inceleme dönemini veya incelenen vergi türünü re ‘sen genişletme veya mevcut inceleme kapsamında başka mükellefleri inceleme yetkisi sona erdirilmiş; incelemeyi genişletme talebinde bulunması halinde, görevlendirme yapma yetkisi, denetim biriminin takdirine bırakılmıştır. Vergi inceleme elemanlarının, gerekli gördükleri hallerde aramalı vergi incelemesi yapma yetkisi de bulunmaktadır. Kanunun sistematüğinden, başlı başına bir vergi denetim aracı olmayıp vergi incelemesinin bir türü olduğu anlaşılan "arama" ve buna bağlı olarak da "el koyma" tedbirleri; 213 Sayılı Kanun'un 142 ilâ 147. maddelerinde düzenlenmiştir. Defter ve belgeleri usulüne uygun şekilde yazıyla ve yasada öngörülen süre verilerek kendisinden istenmeyen davacının defterlerine, muhasebecisi hakkında başlatılan bir inceleme sırasında ve muhasebecisinin iş yerinde, sulh yargıcından alınmış bir arama kararı bulunmaksızın hukuk dışı yollarla el konulmuş ve davacının imzasını taşıyan bir tutanak da düzenlenmemiş olması karşısında; vergi incelemesine dair Kanun'un emredici kurallarına aykırı olarak gerçekleştirilen yöntemler kullanılarak elde edilen veriler doğrultusunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğundan söz edilemeyeceğinden, davanın reddi yolunda verilen ısrar kararının bozulması gerekmiştir.”*

Mahkeme Kararı: *“Davacı adına, 2011 yılı yasal defter ve belgelerinin boş olduğunun tespit edilmesi sebebiyle hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek anılan yılın Mayıs ilâ Aralık dönemleri için re ‘sen salınan bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergilerine karşı açılan davanın reddi yolunda verilen ısrar kararı davacı tarafından temyiz edilmiştir.”*

“Vergi idaresinin, mükelleflerin vergi kanunlarına uyup uymadıklarını denetleme araçları ve denetleme işlevini yerine getirirken tabi olacağı kurallar, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun "Yoklama ve Vergi İncelemesi" başlıklı yedinci kısmında; Yoklama, Vergi İncelemeleri, Arama ve Bilgi Toplama başlıklarını içeren dört bölümde, 127 ilâ 152/A maddeleri arasında düzenlenmiştir.”

“Vergi Usul Kanununda, 2365 Sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, ekonomik delil sistemi kabul edilerek vergi incelemesinin kapsamı genişletilmiş; 134uncü maddedeki düzenlemeyle, vergi incelemesinin tanımı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak şeklinde, amacına işaret edilerek yapılmıştır.”

“Bu düzenlemeye paralel olarak 3?üncü madde ile iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya normal ve olağan olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa yüklenilmiş, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya dair muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu düzenlemesiyle, vergi incelemelerinin ve buna bağlı olarak da inceleme elemanlarının vergi matrahının tespitine yönelik yetkilerinin sınırı belirlenmiş, inceleme elemanının inceleme yetkisini ne şekilde kullanacağı hususu da belirli esaslara bağlanmıştır.”

“213 Sayılı Kanun'un "incelemede uyulacak esaslar" başlıklı 140. maddesinde, 6009 Sayılı Kanunla 2011 yılında yapılan düzenlemelerle, keyfi uygulamaların önüne geçilmesi amacıyla yönelik olarak, vergi incelemesine dair kurallar, daha net ve açık olarak belirlenmiş, aynı amaçla hazırlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 21.10.2011 tarih ve 29868 Sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanmıştır.”

“Bu düzenlemelerle inceleme elemanlarının, inceleme dönemini veya incelenen vergi türünü re ‘sen genişletme veya mevcut inceleme kapsamında başka mükellefleri inceleme yetkisi sona erdirilmiş; incelemeyi genişletme talebinde bulunması halinde, görevlendirme yapma yetkisi, denetim biriminin takdirine bırakılmıştır.”

“Vergi Usul Kanununda yer alan düzenlemelere göre vergi incelemesinin, incelemeye tabi olan mükellef veya vergi sorumlusunun iş yerinde yapılması genel kural olup iş yerinin müsait olmaması, ölüm ve işi terk gibi zorunlu hallerin varlığı ile mükellef veya sorumluların, incelemenin dairede yapılmasını isteme halleri, bu genel kuralın istisnalarıdır. İncelemenin dairede yapılmasını gerektiren durumda ise ibraz zorunluluğuna aykırı davranıştan söz edilebilmesi için defter ve belgelerin usulüne uygun tebliğ edilen yazıyla istenmesi, ayrıca ibraz için yükümlülere belli bir süre verilmesi gerekmektedir.”

“Vergi inceleme elemanlarının, gerekli gördükleri hallerde aramalı vergi incelemesi yapma yetkisi de bulunmaktadır. Kanunun sistematüğinden, başlı başına bir vergi denetim aracı olmayıp vergi incelemesinin bir türü olduğu anlaşılan "arama" ve buna bağlı olarak da "el koyma" tedbirleri; 213 Sayılı Kanun'un 142 ilâ 147. maddelerinde düzenlenmiştir.”

“İhbar ve yapılan incelemelerden hareketle bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunması halinde bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve üzerinde arama yapılabileceğini düzenleyen 142?nci maddede; bu aramanın, gerekçeleri belirtilmek suretiyle sulh yargıcından izin talep edilmesi ve sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermiş olması şartıyla yapılabileceği öngörülmüştür. Aramadan sonra, el konulması gereken bilgi ve belgelerle ilgili uyulması gereken kurallar, Kanunun 143uncü maddelerinde düzenlenmiş olup birbirinin devamı olan her iki maddenin değerlendirilmesinden, doğrudan el koyma imkânının bulunmadığı, öncesinde bir arama kararının bulunması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Anayasanın 38. maddesinde de ifade edildiği üzere, Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir.”

“Dosyanın incelenmesinden, ... adli şahsın serbest muhasebeci ve mali müşavirlik faaliyetiyle ilgili yapılan inceleme sırasında, muhasebe bürosunda muhafaza edilmekte olup aralarında davacının da bulunduğu (140) mükellefin yasal defterlerinin boş olduğu, kayıtların işlenmediği tespit edilerek, bu defterlere el konulduğu; bu durumun adı geçen kişi ile inceleme elemanı tarafından imzalanan 12.10.2013 tarihli tutanağa bağlandığı ve bu tespite istinaden incelemeye alman davacı adına, yasal defterlerinin boş olması sebebiyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek uyuşmazlık dönemleri için cezalı tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır.”

“Defter ve belgeleri usulüne uygun şekilde yazıyla ve yasada öngörülen süre verilerek kendisinden istenmeyen davacının defterlerine, muhasebecisi hakkında başlatılan bir inceleme sırasında ve muhasebecisinin iş yerinde, sulh yargıcından alınmış bir arama kararı bulunmaksızın hukuk dışı yollarla el konulmuş ve davacının imzasını taşıyan bir tutanak da düzenlenmemiş olması karşısında; vergi incelemesine dair Kanun'un emredici kurallarına aykırı olarak gerçekleştirilen yöntemler kullanılarak elde edilen veriler doğrultusunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca yapılan tarihinin hukuka uygun olduğundan söz edilemeyeceğinden, davanın reddi yolunda verilen ısrar kararının bozulması gerekmiştir.”

“Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüyle İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin 24.5.2017 gün ve E:2017/625, K:2017/1231 Sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, kararın tebliğ tarihini izleyen on beş (15) gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 13.12.2017 gününde oyçokluğuyla karar verildi.”

İlgili Davanın Bilimsel Yorumu: İlgili davada, kanunun emredici kurallarına aykırı olarak gerçekleştirilen vergi incelemesi sonucu kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılmasına yönelik itiraz ele alınmıştır.

Vergiye konu olan işlemlerin, mükellef adına muhasebecisi tarafından tutulduğu görülmektedir. Aramalı inceleme ile ilgili düzenlemelerin 213 Sayılı Kanun'un 140ıncı ila 147inci maddelerinde belirtildiği açıktır. Davaya konu işlemlerin, bu maddelerde belirtilen şartların sağlanması ile birlikte, vergi incelemesinin yapılması ihbar veya yapılan incelemeler sonucunda mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emarelerin yani şüphe ve bulguların bulunması ile arama yapılabileceği ilgili 213 Sayılı Kanun'un 142inci maddesinde düzenlenmiştir. Gerekli aramanın yapılması için Sulh yargıcından izin alınmak ve yine Sulh yargıcının gerekli gördüğü yerlerde arama yapılabilir izni alınmış olması şarttır.

Kendisine vergi ziyayı cezası kesilmiş olan vergi mükellefinin itirazında belirtildiği gibi, görevlendirme yapma yetkisinin denetim biriminin takdirine bırakılması, vergi elemanlarının gerekli gördüğü hallerde aramalı vergi incelemesi yaparken kanunun öngördüğü şekilde davranmadığı, Sulh yargıcının izni olmadan ve mükellefe be-

lirli bir yasal süre de verilmeden defter ve belgeleri mükellefin mali müşavirinden istendiği, oysaki mali müşavirin sadece defter ve belgeleri tutmakla yükümlü olduğu ve ancak bu belgelerin mükellefin kendisinden istenmesi gerektiği ve davacının imzaladığı bir tutanak ile de durumun tespit edilmemesi sebebi ile kararın bozulmasının bilimsel olarak da uygun olduğu açıktır.

3.1.1.1.7. Sahte Fatura Düzenleme Suçu ve Tekerrür (3. Daire, K. 2016/3324, T. 10.5.2016, E. 2012/3020)

Özet: “*Dava; gerçek bir emtia teslimi olmaksızın komisyon karşılığı fatura düzenleyerek elde ettiği gelirini kayıt ve beyan dışı bıraktığı yolundaki tespitleri içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak re ‘sen tarh edilen aslı aranmayan geçici vergiler üzerinden tekerrür sebebiyle %50 oranında artırılarak kesilen üç kat vergi ziyai cezasının iptali istemine ilişkindir. Davacının, hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda yer alan tespitler neticesinde, ilgili dönemde sahte fatura düzenlemek suretiyle komisyon kazancı elde ettiğinin somut ve geçerli bir şekilde ortaya konulduğu anlaşıldığından, elde edilen komisyon kazancı üzerinden tarh edilen ancak aslı aranmayan geçici vergi üzerinden kesilen üç kat vergi ziyai cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı, katma değer vergisi beyannamesinin süresinden sonra verilmesi sebebiyle kesilen ve davacının 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 376. maddesinden yararlanması sebebiyle tahakkuk ederek kesinleşen vergi ziyai cezasının aynı yıl içinde kesilmiş olan davaya konu cezayla ilgili olarak tekerrüre esas alınamayacağı gerekçesiyle, geçici vergi aslı üzerinden kesilen üç kat vergi ziyai cezası yönünden davayı reddetmiş, vergi ziyai cezasının tekerrürden kaynaklanan kısmını ise kaldırmasına ilişkin kararın onanması gerekir.*”

“*Davacı adına, gerçek bir emtia teslimi olmaksızın komisyon karşılığı fatura düzenleyerek elde ettiği gelirini kayıt ve beyan dışı bıraktığı yolundaki tespitleri içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak 2010 yılının tüm dönemleri için re ‘sen tarh edilen aslı aranmayan geçici vergiler üzerinden tekerrür sebebiyle %50 oranında artırılarak kesilen üç kat vergi ziyai cezasına karşı dava açılmıştır. Malatya Vergi Mahkemesi 29.5.2012 gün ve E:2011/543, K:2012/264 Sayılı kararıyla; davacının, hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda yer alan tespitler neticesinde, ilgili dönemde sahte*

fatura düzenlemek suretiyle komisyon kazancı elde ettiğinin somut ve geçerli bir şekilde ortaya konulduğu anlaşıldığından, elde edilen komisyon kazancı üzerinden tarh edilen ancak aslı aranmayan geçici vergi üzerinden kesilen üç kat vergi ziyai cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı, 2010 yılının Ekim dönemine dair katma değer vergisi beyannamesinin süresinden sonra verilmesi sebebiyle kesilen ve davacının 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 376. maddesinden yararlanması sebebiyle tahakkuk ederek 26.11.2010 tarihinde kesinleşen vergi ziyai cezasının aynı yıl içinde kesilmiş olan davaya konu cezayla ilgili olarak tekerrüre esas alınamayacağı gerekçesiyle, geçici vergi aslı üzerinden kesilen üç kat vergi ziyai cezası yönünden davayı reddetmiş, vergi ziyai cezasının tekerrürden kaynaklanan kısmını ise kaldırmıştır. Davalı idarece, tekerrür sebebiyle %50 oranından artırılarak kesilen vergi ziyai cezasının hukuka uygun olduğu, davacı tarafından ise defter ve belgelerinin incelemeye elverişli ve düzgün olduğu, re 'sen tarh sebebinin bulunmadığı, ödemelerin banka aracılığıyla gerçekleştirildiği, incelemenin usulüne uygun yapılmadığı, tarhiyatın eksik incelemeye dayandığı ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.”

Mahkeme Kararı: “Dayandığı hukuki ve kanuni sebeplerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve sebeplerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemlerine dair dilekçelerde ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz istemlerinin reddine ve kararın onanmasına, davacıdan 492 Sayılı Harçlar Kanununa bağlı (3) sayılı Tarife uyarınca nispi harç alınmasına, kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 10.05.2016 gününde oyçokluğuyla karar verildi.”

İlgili Davanın Bilimsel Yorumu: İlgili vergi davası gerçek bir mal satılı olmadığı halde mükellefin, sanki bir mal satışı yapmış gibi fatura düzenlemiş olması ve bunun karşılığında komisyon bedeli olarak elde edilen gelirin kayıt dışı bırakılması sebebiyle ve bu durumun birkaç kez üst üste yani tekerrür ederek uygulanmasıyla re 'sen tarh edilen verginin %50 oranında arttırılarak üç kat kesilen vergi ziyai cezasının iptal istemi olduğu görülmektedir.

Mükellef ilgili dönemde sahte fatura düzenlemiş ve bunun üzerinden komisyon geliri elde ettiği vergi tekniği raporları ile kanıtlanmıştır. Ayrıca ilgili dönemde düzenlenmesi gereken katma değer vergisi beyannamesi de süresi içinde verilmediğinden

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 376'ncı maddesinde belirtilen sürelerin aşıldığı görülmektedir. İlgili kanun maddesinde de belirtildiği gibi mükellefin kendisine kesilen vergi ziyayı cezasının tebliğ tarihinden otuz gün içinde vergi dairesine başvurup üç ay içinde de ödeyeceğini bildirmesi gerekiyordu.

Mahkeme ilgili dava kararını, bütün bu bilgiler ve kanıtlar doğrultusunda onanmıştır. Bilimsel açıdan baktığımızda, vergi tekniği raporunun kanıtları ve ilgili kanunun 376'ncı maddesinden de anlaşıldığı gibi sürelerinde aşıldığı görülmekte ve hâkimin kararının yerinde olduğu anlaşılmaktadır.

3.1.1.1.8. Vergi Mahremiyetini İhlal ve Vergi Ziyayı Cezalı Özel Tüketim Vergisinin İptali İstemi (7.Daire, K. 2017/2061, T. 20.3.2017, E. 2016/1996)

Özet: “*Dava, vergi ziyayı cezalı özel tüketim vergisinin iptali istemiyle açılmıştır. Kişilerin özel hayatlarıyla ilgili bilgilerin gizliliğinin korunması Anayasal temel hak ve özgürlükler kapsamında güvence altına alınmıştır. Vergilendirme işlemi sırasında da bu hakkın korunması için vergi hukukunda vergi mahremiyeti ilkesine yer verilmiştir. Vergi Usul Kanununun 5. maddesiyle vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerin, görevleri dolayısıyla mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına dair olarak elde ettikleri ve gizli kalması gereken bilgileri açıklamaları, kullanmaları ve üçüncü şahıslara kullandırmaları yasaklanmıştır. Vergi mahremiyeti mükellefler açısından kendilerine ait gizli bilgileri güvenle vergi dairesine verebilmelerini sağlamaktadır. Bu sebeple mükellefler hakkında kendilerine ait bilgilerin verilmemesi bu madde kapsamına dâhil edilemez. Dosyanın incelenmesinden, tarh ve ceza kesme işlemlerinin dayanağı olan ve davacı adına düzenlendiği belirtilen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmediği anlaşıldığından, davacının savunma hakkının engellendiği tartışmasız bulunmaktadır. Dolayısıyla ihbarnameler ekinde, yalnızca vergi tekniği raporuna atıf yapılan özel tüketim vergisi ile ilgili olarak düzenlenen vergi inceleme raporu tebliğ edilmiş olduğundan Mahkemece, bu husus dikkate alınmaksızın istemin özeti bölümünde yer alan gerekçeyle işlemin iptali yolunda verilen kararda sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.”*

“*Davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuyla, solvent türevi mal alımlarının bir kısmının özel tüketim vergisinin ödenmeksizin belgesiz olarak gerçekleştirildiğinin tespit edildiğinden bahisle adına, 2009 yılının Şubat-Aralık dönemleri için*

salınan özel tüketim vergileri ile kesilen vergi ziyayı cezalarına dair işlemleri 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4. maddesinin 5766 Sayılı Kanunla eklenen 3. fıkrası uyarınca davacı hakkında vergi ziyayı cezalı özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılabilmesi için, fiili veya kaydi envanter sırasında belgesiz bulundurulduğu tespit edilen malların alış belgelerinin ibrazının tespit tarihinden itibaren 10 günlük süre verilmesi suretiyle davacıdan istenilmesi gerekli olup, olayda ise, söz konusu maddede aranılan koşul gerçekleşmeden işlem tesis edildiği anlaşıldığından davaya konu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden İzmir Dördüncü Vergi Mahkemesi'nin 19.9.2013 gün ve E:2013/279; K:2013/1056 Sayılı kararının; tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.”

Mahkeme Kararı: “Temyiz başvurusu; solvent türevi mal alımlarının bir kısmının özel tüketim vergisinin ödenmeksizin belgesiz olarak gerçekleştirdiğinden bahisle, davacı adına, 2009 yılının Şubat-Aralık dönemleri için salınan özel tüketim vergileri ile kesilen vergi ziyayı cezalarına dair işlemleri iptal eden mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir.”

“2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının "Hak Arama Hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde, "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir." kuralı yer almış; 125. maddesinde de, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu hükme bağlanmıştır.”

“Anayasanın 36. maddesinde yer verilen iddia ve savunma hakkı, birbirini tamamlamakta ve birbirinden ayrılmaz niteliğiyle de hak arama hürriyetine temel oluşturmaktadır. Hak arama hürriyeti, önemi sebebiyle yalnız toplumsal barışı güçlendiren dayanaklardan biri değil, aynı zamanda bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme, haksızlığı önleme uğraşının da aracıdır. Savunma hakkının öznesi, suçlanan kişidir. Kişinin, savunma seçeneklerini değerlendirebilmesi için, öncelikle kendisine yöneltilen suçlamanın varlığını ve sebeplerini bilmesi gerekir. Çağdaş bir hukuk düzeninde bu hakkın kullanılması, olabildiğince kolaylaştırılmalı; olumlu ya da olumsuz sonuç almayı geciktiren, güçleştiren engeller kaldırılmalıdır. Savunma hakkının belirlenen şekilde kullanılabilmesi ise; iddia olunan fiile dair tespit ve kanıtların bilinmesine bağlı olarak karşı argümanlar geliştirilerek, aksi yönde tespit ve kanıtların sunulmasıyla mümkündür.”

“Anılan Anayasa hükümleri, Ülkemizin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerle güvence altına alınmış bulunan ve "Hukuk Devletinin vazgeçilmez ilkelerinden olan "Hak Arama Özgürlüğü", "Adil Yargılanma Hakkı" ve "Mahkemeye Başvuru Hakkı" ilkeleri ile doğrudan ilgili olup, söz konusu temel haklara anayasal bir değer yüklediği açıktır.”

“Savunma hakkı, Anayasa'nın "Kişinin Hakları ve Ödevlerini belirleyen ikinci bölümünde yer alan, temel haklardandır. Evrensel konumu nedeniyle, insanlığın ortak değerlerinden sayılmaktadır. Felsefi ve hukuksal nitelikleri ve içerikleriyle adalet kavramı ve yargılama işlevi, birbirini tümleyen, birbirinden ayıramaz nitelikteki "Savunma-Karar" üçlüsünden oluşan yargıyla yaşama geçmektedir.”

“Anayasa Mahkemesi'nin 14.7.1998 tarihli ve E:1997/41, K:1998/47 Sayılı kararında, Avrupa İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme'nin, savunma hakkının önemini ve gereğini vurgulayan 6. maddesini de dikkate alarak savunma hakkının niteliğini vurguladığı, herkesin kendisine yönelik isnadın nedeninden ve niteliğinden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek hakkına sahip olduğu; olayı, isnadın nedenini ve hukukî niteliğini bilmeyen kişinin kendisini yeterince savunamayacağını açık olduğu, bu hususun, savunma hakkının temelini oluşturduğu belirtilmiştir.”

“213 Sayılı Vergi Usul Kanununun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesinde, vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin, vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin görevleri dolaşısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefi'ne kullanamayacakları, bu yasağın, yukarda yazılı kimselerin, bu görevlerinden ayrılırsalar dahi devam edeceği hükmüne yer verilmiş, aynı Kanununun 35. maddesinin ikinci fıkrasında ise, takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re 'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği düzenlemesi yapılmıştır.”

“Bu düzenlemeye göre; mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni

ile matrah farkının tespitine dair hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren "takdir komisyonu kararının", "vergi inceleme raporunun" veya tarhiyata dayanak alınan "mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun" ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğu anlaşılmaktadır. Bu nitelendirme karşısında takdir komisyonu kararının, inceleme raporunun veya "mükellef adına" düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin, anılan Kanununun 108. maddesinde belirtilen basit şekil noksanlığı olarak mütalaa edilmesine de olanak bulunmamaktadır.”

“Mükelleflerin özel hayatlarının gizliliğinin korunması öncelikle anayasal bir haktır. Anayasanın temel hak ve ödevler kısmında düzenlenen 20. maddesi de, genel olarak mahremiyete dair hükümler içermektedir. Madde metninde; herkesin, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip olduğu, özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamayacağı, millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça, yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça, kimsenin üstünün, özel kâğıtlarının ve eşyasının aranamayacağı ve bunlara el konulamayacağı, son fıkrasında ise, herkesin, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahip olduğu, bu hakkın, kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsadığı, kişisel verilerin, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebileceği, kişisel verilerin korunmasına dair esas ve usullerin kanunla düzenleneceği belirtilmiş, 26. maddesinde, herkesin, düşünce ve kanaatlerini söz, yazı, resim veya başka yollarla tek başına veya toplu olarak açıklama ve yayma hakkına sahip olduğu, bu hürriyetin resmî makamların müdahalesi olmaksızın haber veya fikir almak ya da vermek serbestliğini de kapsadığı, bu fıkra hükmü, radyo, televizyon, sinema veya benzeri yollarla yapılan yayımların izin sistemine bağlanmasına engel olmadığı, bu hürriyetlerin kullanılmasının, millî güvenlik, kamu düzeni, kamu güvenliği, Cumhuriyetin temel nitelikleri ve Devletin ülkesi ve milleti ile bölünmez bütünlüğünün korunması, suçların önlenmesi, suçluların cezalandırılması, Devlet sırrı olarak usulince belirtilmiş bilgilerin açıklanmaması, başkalarının şöhret veya haklarının, özel ve aile

hayatlarının yahut kanunun öngördüğü meslek sırlarının korunması veya yargılama görevinin gereğine uygun olarak yerine getirilmesi amaçlarıyla sınırlanabileceği ifade edilmiştir.”

“Yukarıda belirtildiği üzere kişilerin özel hayatlarıyla ilgili bilgilerin gizliliğinin korunması Anayasal temel hak ve özgürlükler kapsamında güvence altına alınmıştır. Vergilendirme işlemi sırasında da bu hakkın korunması için vergi hukukunda vergi mahremiyeti ilkesine yer verilmiştir. Vergi Usul Kanununun 5. maddesiyle vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerin, görevleri dolayısıyla mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına dair olarak elde ettikleri ve gizli kalması gereken bilgileri açıklamaları, kullanmaları ve üçüncü şahıslara kullandırmaları yasaklanmıştır. Vergi mahremiyeti mükellefler açısından kendilerine ait gizli bilgileri güvenle vergi dairesine verebilmelerini sağlamaktadır. Bu sebeple mükellefler hakkında kendilerine ait bilgilerin verilmemesi bu madde kapsamına dâhil edilemez.”

“Dosyanın incelenmesinden, tarh ve ceza kesme işlemlerinin dayanağı olan ve davacı adına düzenlendiği belirtilen 8.11.2012 gün ve 1946/39 Sayılı vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmediği anlaşıldığından, yukarıda açıklandığı üzere davacının savunma hakkının engellendiği tartışmasız bulunmaktadır. Dolayısıyla ihbarnameler ekinde, yalnızca vergi tekniği raporuna atıf yapılan özel tüketim vergisi ile ilgili olarak düzenlenen vergi inceleme raporu tebliğ edilmiş olduğundan Mahkemece, bu husus dikkate alınmaksızın istemin özeti bölümünde yer alan gerekçeyle işlemin iptali yolunda verilen kararda sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.”

“Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin reddine, kararın tebliğ tarihini izleyen on beş (15) gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 20.03.2017 gününde oyçokluğu ile karar verildi.”

İlgili Davanın Bilimsel Yorumu: İlgili vergi davasında özel tüketim vergisinin ziyayı sebebiyle kesilen cezanın iptali için açılmış olup aynı zamanda vergi mahremiyetinin ihlalinin söz konusu olduğu iddiası ile dava temyize gitmiştir.

Temyize konu olan vergi mahremiyetinin ihlali kısmını inceleyecek olursak, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 5’inci maddesi uyarınca görevleri itibarıyla vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler mükellef ile ilgili gizli kalması gereken bilgileri açıklamaları, kullanmaları veya üçüncü kişilere kullandırmaları yasaklanmıştır. Öyle ki, yine aynı kanunun 362’inci maddesi gereği de bu yasağı ihlal etmeleri sonucu Türk

Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerince de cezalandırılırlar. Yine aynı kanunun 35'inci maddesi ikinci fıkrasında, takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergiler ve re 'sen takdir edilen vergi inceleme raporunun bir suretinin mükellefe ileilmek üzere ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir.

Davada vergi mahremiyetinin ihlali konusu ele alınıp, vergi dairelerine mükellef ile ilgili bilgilerin verilmesi vergi mahremiyeti kısmına girmemekte olup bu bilgilerin güvenle vergi dairelerinde çalışan ve gerekli incelemeyi yapan görevlilere verilebilmesi öngörülmektedir. Bu bakımdan Anayasal bir hak olan özel hayatın gizliliği ve Vergi Usul Kanunu 5'inci maddesinde belirtilen vergi mahremiyeti ilkesine aykırı davranılmamıştır. Bir diğer husus da, özel tüketim vergisi üzerinden kesilen vergi ziyası cezası ele alınırsa, envanter sonucu ve kayıtlara bakıldığında mal alımlarının bir kısmı için belgelerin bulunmadığı ve özel tüketim vergisi ile ilgili yapılan incelemeler sonucunda vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edildiği görülmektedir. Bütün bu bilgiler ışığında bilimsel olarak baktığımızda hâkimin kararının temyiz isteminin reddedilmesi yönünde oluşuna katılmaktayım.

3.1.1.1.9. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu İddiası (4. Daire, K. 2011/1094, T. 16.3.2011, E. 2009/695)

Özet: “Davacı vekili tarafından, davacıdan tahsil olunan cezalı vergi işlemlerine ait tüm tarh, tahakkuk, tahsilat, evrak ve ödeme suretiyle diğer bilgi ve belgelerin onaylı örneklerinin tarafına verilmesi istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin davalı İdarenin 28.1.2008 tarih ve 1404 sayılı işleminin iptali istemiyle dava açılmıştır. Denizli Vergi Mahkemesinin 28.11.2008 günlü ve E:2008/298, K:2008/1015 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5 nci maddesinde, vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin, vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefi'ne kullanamayacakları, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun

2'inci maddesinde yargı organları, emniyet makamları, diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kamu iktisadi teşebbüsleri, özel ve kamuya ait bankalar, noterler, sigorta şirketleri ve vakıfların avukatlara görevlerinin yerine getirilmesinde yardımcı olmak zorunda olduğu, kanunlarındaki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bu kurumların avukatın gerek duyduğu bilgi ve belgeleri incelemesine sunmakla yükümlü olduğu, bu belgelerden örnek alınmasının vekâletname ibrazına bağlı olduğunun hükme bağlandığı, davacı vekili tarafından, davacıdan tahsil olunan cezalı vergi işlemlerine ait tüm tarh, tahakkuk, tahsilat, evrak ve ödeme suretleriyle diğer bilgi ve belgelerin onaylı örneklerinin tarafına verilmesi istemiyle yapılan başvurunun istenilen bilgi ve belgelerin 213 sayılı Kanununun 5. maddesi gereğince vergi mahremiyetini ihlal sayılacağı belirtilerek reddedilmesi üzerine davanın açıldığı, vergi mükellefleriyle ilgili olup vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilen bilgilerin vergi dairesi yetkililerince ifşa edilememesi gerektiği, davacı vekilinin idareye yaptığı başvuru davacının işleri için ve vekil sıfatıyla yapılan bir müracaat olup bu istemin reddi üzerine menfaati ihlal edilen kişinin vekil olmayıp davacının kendisinin olduğu, tarh dosyasından rahatlıkla temin edilebilecek uyumsuzluk konusu belgeler vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden söz konusu başvurunun reddine ilişkin işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptaline karar verilmiştir. Davalı İdare, dava konusu yazıyla söz konusu belgelerin avukata verilemeyeceğinin belirtildiği, buna karşın vekil tarafından davacı adına açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerektiğini ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.”

Mahkeme Kararı: *“Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, Denizli Vergi Mahkemesinin 28.11.2008 günlü ve E:2008/298, K:2008/1015 sayılı kararının onanmasına, 16.03.2011 gününde oybirliğiyle karar verildi.”*

İlgili Davanın Bilimsel Yorumu: İlgili davada, vergi mahremiyeti konusu ve mükellef vekili olan avukatın müvekkili adına ilgili vergisel işlemleri yapabilmek adına her türlü belge ve bilgiyi talep edebileceği ve bunun vergi mahremiyetini ihlal konusuna girmeyeceği üzerinedir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 5'inci maddesinde de belirtildiği gibi verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarındaki belgelerin

vergi mükellefi adına her türlü işlemi yapabilmek amacıyla vekili olan avukata verilmesi kanuna uygundur. Danıştay'ın davayı onama kararının bilimsel olarak da uygunluğu görülmektedir.

3.1.1.1.10. Naylon Fatura Düzenleme Suçu ve Vergi Ziyatı Cezası (9. Daire, K. 2009/1801, T. 16.4.2009, E. 2008/3445)

Özet: “Davacı hakkında bir kısım alışlarını sahte faturalarla belgelendirdiği yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden 2002 yılına ilişkin olarak re ‘sen tarh edilen üç kat vergi ziyatı cezalı katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının terkinini istemiyle açılan davayı; dosyanın incelenmesinden, davacının sahte fatura aldığı iddia edilen Bornova Vergi Dairesinin ... vergi numaralı mükellefi K. Demir Çelik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 4.10.2006 tarih ve VDENR-2006-827/63 sayılı vergi tekniği raporu ile aynı Vergi Dairesinin ... vergi numaralı mükellefi Tasfiye Halinde M. Metal Pazarlama Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 13.4.2007 tarih ve VDENR-2007-762/9 sayılı vergi tekniği raporu ve eklerinin incelenmesi sonucu adı geçen mükellefler tarafından düzenlenen ve davacının kayıtlarına yansıtılmış olduğu faturaların gerçek bir mal teslimi ve hizmet ifasına dayanmadığı sonucuna varıldığından dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı, özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, 213 sayılı Kanununun aradığı şartların olayda gerçekleşmediğinin anlaşıldığı gerekçesiyle cezalı tarhiyata ilişkin kısmı yönünden reddeden, özel usulsüzlük cezasına ilişkin kısmı yönünden kabul eden İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 6.3.2008 tarih ve E:2007/962, K:2008/274 sayılı kararının; davacı tarafından, dava konusu cezalı tarhiyatın terkinini gerektiği, davalı idare tarafından ise, kesilen özel usulsüzlük cezasının hukuka uygun olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.”

Mahkeme Kararı: “Açıklanan nedenlerle davalı idare temyiz isteminin oybirliğiyle reddine, davacı temyiz isteminin K. Demir Çelik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nden alınan faturalardan kaynaklanan vergi ziyatı cezalı katma değer vergisi yönünden oybirliğiyle, M. Metal Pazarlama Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. 'nden alınan faturalardan kaynaklanan vergi ziyatı cezalı katma değer vergisi yönünden oyçokluğuyla kabulüne, İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 6.3.2008 tarih ve E:2007/962, K:2008/274 sayılı kararının cezalı tarhiyata ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, özel usulsüzlük

cezasına ilişkin hüküm fıkrasının onanmasına, 16.04.2009 tarihinde karar verildi.”

İlgili Davanın Bilimsel Yorumu: İlgili davanın konusu, davacıya mal satışı yapan firmaların davacının kendisine sahte fatura düzenlemiş olduğu ve bu faturaları kullanarak katma değer vergisi indirimine konu yapan mükellefe kesilen üç kat vergi ziyalı cezanın kaldırılması yönündedir.

Dava özetinden de anlaşılacağı gibi mal alışı yapan mükelleflerin kendilerine düzenlenen faturaların sahte olup olmadığına ilişkin bilgilerinin olmaması vergi mahremiyeti açısından da normal karşılanmaktadır. Çünkü mükellefler kendilerine düzenlenen faturaların gerçekliğini bilemeyebilirler. Yine dava özetinden anlaşılacağı üzere, fatura düzenleyen firmaların düzenledikleri faturaların hepsinin sahte olup olmadığı bir varsayıma dayanmakla birlikte ilgili dava için Danıştay cezalı tarhiyat için olan hükmü bozma kararı vermiş ve özel usulsüzlük cezası ile ilgili olan hükmü onamış olmakla bilimsel olarak da uygun görülmektedir.

3.1.1.2. Yargıtay Dairelerinde Görülen Seçili Vergi Davaları ve Yorumları

3.1.1.2.1. Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Birbirinden Bağımsız Suçlar Olduğu ve Sahte Fatura Düzenleme Suçu Üzerine Mütalaa Alınmadığı İddiası (11. Ceza Dairesi, K. 2018/3267, T. 10.4.2018, E. 2018/2096)

Özet: *“İddianameye konu edilen “sahte fatura düzenlemek” suçundan usulüne uygun olarak verilmiş mütalaa bulunmadığı, sahte fatura düzenlemek ve sahte fatura kullanmak eylemlerinin birbirinden bağımsız ve ayrı suçları oluşturduğu, birbirine dönüşmeyeceği cihetle sahte fatura düzenleme suçundan dava şartı olan mütalaa alınmadan yargılamaya devamla hüküm kurulması yasaya aykırıdır.”*

Dava: *“Aa-Sanık ... hakkında 2007/421 Esas ve 2010/439 Esas sayılı dava dosyalarında açılan 2002, 2003 ve 2004 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek ve kullanmak, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçlarından verilen zamanaşımı sebebiyle düşme kararlarına dair katılan vekilinin temyiz itirazlarının incelenmesinde; 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun 7 ve 5252 Sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanununun 2.maddeleri hükmü uya-*

rınca; sanığa yüklenen “2002, 2003 ve 2004 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek ve kullanmak, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak” suçlarının yasada gerektirdiği cezalarının türü ve üst sınırı itibarıyla tabi olduğu, suç tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan ve lehe olan 765 Sayılı TCK'nın 102/4 ve 104/2. maddelerinde öngörülen dava zamanaşımının, suç tarihinden hüküm tarihine kadar gerçekleştiğinden kamu davalarının vaki zamanaşımı sebebiyle düşürüldüğü gerekçeleri gösterilerek mahkemece kabul ve takdir kılınmış olduğundan katılan vekilinin yerinde görülmeyen temyiz itirazlarının reddiyle hükümlerin ONANMASINA”

“Sanık ...'ın 2010/439 Esas sayılı dava dosyasında açılan 2005 ve 2006 takvim yıllarında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarından verilen beraat hükmüne dair katılan vekilinin temyiz itirazlarının incelenmesinde; Sanığa yüklenen “2005 ve 2006 takvim yılında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak” suçlarının 213 Sayılı V.U.K.'nin 359/a-2 maddesindeki cezasının üst sınırına göre tabi olduğu 5237 Sayılı TCK'nın 66/1-e maddesinde öngörülen dava zamanaşımının, sanığın sorgusunun yapıldığı 02/10/2007 tarihinden temyiz inceleme tarihine kadar gerçekleştiği anlaşılmış ve katılan vekilinin temyiz itirazları bu sebeple yerinde görülmüş olduğundan sair yönleri incelenmeyen hükmün 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, ancak yeniden yargılama yapılmasını gerektirmeyen bu hususta aynı Kanununun 322. maddesinde öngörülen yetkiye dayanılarak karar verilmesi mümkün olduğundan sanık hakkında açılan kamu davasının gerçekleşen zamanaşımı sebebiyle 5237 Sayılı TCK'nın 66/1-e ve 5271 Sayılı CMK'nın 223/8. maddeleri uyarınca DÜŞMESİNE”

“Sanık ... hakkında 2007/421 Esas sayılı dava dosyasında açılan 2005 ve 2006 takvim yılında sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarından verilen mahkumiyet hükmüne dair sanık müdafinin temyiz itirazlarının incelenmesinde; sanık hakkında 2005 ve 2006 takvim yıllarında “sahte fatura düzenlemek ve kullanmak” suçlarından kamu davası açıldığı, sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, her bir takvim yılının da birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar olduğu gözetilmeden, yazılı şekilde hangi suçtan hüküm kurulduğu belirtilmeksizin tek suçtan hüküm kurulması, Ba-Sanık ... hakkında 2003 ve 2004 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçlarından verilen zamanaşımı sebebiyle

düşme kararlarına dair katılan vekilinin temyiz itirazlarının incelenmesinde, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun 7. ve 5252 Sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun 9. maddeleri hükümleri uyarınca; sanığa yüklenen "2003 ve 2004 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek" suçlarının yasadaki gerektirdiği cezalarının türü ve üst sınırı itibarıyla tabi olduğu, suç tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan ve lehe olan 765 Sayılı TCK'nın 102/4 ve 104/2. maddelerinde öngörülen dava zamanaşımının, suç tarihinden hüküm tarihine kadar gerçekleştiğinden kamu davalarının vaki zamanaşımı sebebiyle düşürüldüğü gerekçeleri gösterilerek mahkemece kabul ve takdir kılınmış olduğundan katılan vekilinin yerinde görülmeyen temyiz itirazlarının reddiyle hükümlerin ONANMASINA"

"Sanık ... hakkında 2005 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçundan verilen mahkumiyet hükmüne dair sanık müdafinin temyiz itirazlarının incelenmesinde; sanığa yüklenen "2005 takvim yılında sahte fatura düzenlemek" suçunun V.U.K. 'un 359/b-1 maddesindeki cezasının üst sınırına göre tabi olduğu 5237 Sayılı Kanun'un 66/1-e ve 67/4. maddelerinde öngörülen dava zamanaşımının, suçun işlendiği tarihten temyiz inceleme tarihine kadar gerçekleştiği anlaşılmış ve sanık müdafinin temyiz itirazları bu sebeple yerinde görülmemiş olduğundan sair yönleri incelenmeyen hükmün 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, ancak yeniden yargılama yapılmasını gerektirmeyen bu hususta aynı Kanun'un 322. maddesinde öngörülen yetkiye dayanılarak karar verilmesi mümkün olduğundan sanık hakkında açılan kamu davasının gerçekleşen zamanaşımı sebebiyle 5237 Sayılı TCK'nın 66/1-e, 67/4 ve 5271 Sayılı CMK'nın 223/8. maddeleri uyarınca DÜŞMESİNE"

"Sanık ... hakkında 2006 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçundan verilen mahkumiyet hükmüne dair sanık müdafinin temyiz itirazlarına gelince; 213 Sayılı Kanun'un 367. maddesi uyarınca dava şartı olan Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaa ve dayanağı olan vergi suçu raporunun "sahte belge kullanmak" suçuna dair olduğu, iddianameye konu edilen "sahte fatura düzenlemek" suçundan usulüne uygun olarak verilmiş mütalaa bulunmadığı, sahte fatura düzenlemek ve sahte fatura kullanmak eylemlerinin birbirinden bağımsız ve ayrı suçları oluşturduğu, birbirine dönüşmeyeceği cihetle sahte fatura düzenleme suçundan dava şartı olan mütalaa alınmadan yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması"

Mahkeme Kararı: “Yasaya aykırı, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülümüş olduğundan, hükmün bu sebeplerden dolayı 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, 10.04.2018 tarihinde oybirliği ile karar verildi.”

İlgili Davanın Bilimsel Yorumu: Davaya konu olan ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddede belirtilen “sahte fatura düzenlemek” ve “sahte fatura kullanmak” suçlarının birbirinden bağımsız suçlar olduğu ve “sahte fatura düzenlemek” suçunun cezanın üst sınırını oluşturduğu görülmektedir. Bu sebeple birbirinden farklı suçlar birbirlerine dönüştürülememektedirler.

Temyiz itirazından anlaşılacağı üzere de, sanık hakkında “sahte fatura düzenleme” adına Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir mütalaasının bulunmadığı, mütalaanın yalnızca “sahte fatura kullanmak” adına olduğu anlaşılmış olmakla birlikte, 5237 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 66 ve 672inci maddelerinde belirtilen dava zaman aşımının suçun işleniş tarihi ile temyiz inceleme tarihi arasında gerçekleşmiş olduğu anlaşıldığından, sanık müdafinin itirazı ve hükmün bozulma kararı yerinde görülmektedir.

3.1.1.2.2. Sahte Fatura Düzenleme Suçu (11. Ceza Dairesi, K. 2017/3417, T. 4.5.2017)

Özet: “Dava; sahte fatura düzenleme suçuna ilişkindir. Vergi tekniği ve kaçakçılık suçu raporlarında bahsedilen suçta konu faturaların, gerçek alım-satım karşılığı düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesi bakımından, mal ve para akışını gösteren taşıma ve sevk irsaliyeleri, teslim-tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan banka hesapları ve kasa mevcudu ile uyumlu geçerli belgeler olup olmadığı mükellefin takvim yılı içerisinde düzenlediği faturalarla uyumlu yeterli mal girişi ile üretiminin bulunup bulunmadığı, iş yeri koşullarının, işçi sayısının, vergi beyannamelerinin miktarı ve aylara göre değişim oranının, şirketin beyan ettiği vergiye esas potansiyeli ve şirketin faaliyet alanı ile uyumlu olup olmadığı ve faturaları kullananlar hakkında karşıt inceleme yapıp yapılmadığı, yapılmışsa düzenlenen raporlar, açılmışsa dava dosyaları getirilip incelenerek özeti duruşma tutanağına geçirilip bu dosyayı ilgilendirilen delillerin onaylı örnekleri dosyaya aktarılıp, sahte fatura düzenleme suçunda suçun maddi konusunun fatura olması

ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanun'un Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi karşısında, fatura ayrıntılarının Vergi Dairesi'nden sorularak kanaat oluşturacak sayıda her yıla ait fatura aslı ya da onaylı suretinin istenerek dosya arasında bulundurulması gerektiği de göz önüne alınarak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekir."

Mahkeme Kararı: "Sanık hakkında 2010, 2011 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçundan kurulan 16.10.2015 gün ve 2014/343 Esas, 2015/504 ek karar sayılı karara yönelik katılan kurum vekilinin temyiz itirazlarının incelenmesinde; kararlarla birlikte dosyadan el çekildiği halde yeniden ele alınıp yasaya aykırı şekilde verilen mahkemenin 16.10.2015 gün ve 2014/343 Esas, 2015/504 Karar sayılı ek kararı yok hükmünde olduğundan, katılan kurum vekilinin temyiz itirazının, 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nın 317. maddesi uyarınca REDDİNE"

"Sanık hakkında 2010, 2011 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçundan verilen 15.09.2015 tarih ve 2014/343 Esas, 2015/504 Karar sayılı karara yönelik sanığın temyiz itirazlarının incelenmesinde; sanığın kovuşturma aşamasında yakalama üzerine alınan sorgusu sırasında talep ettiği, OCAS sisteminden atanan ve huzurunda savunma yapan zorunlu müdafî yerine doğrudan sanığa yapılan tebligat usulsüz olup, öğrenme üzerine sanığın hükmü yasal sürede temyiz ettiğinin kabulü gerektiği değerlendirilerek yapılan incelemede; Vergi tekniği ve kaçakçılık suçu raporlarında bahsedilen suça konu faturaların, gerçek alım-satım karşılığı düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesi bakımından, mal ve para akışını gösteren taşıma ve sevk irsaliyeleri, teslim-tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan banka hesapları ve kasa mevcudu ile uyumlu geçerli belgeler olup olmadığı mükellefin 2010 takvim yılı içerisinde düzenlediği faturalarla uyumlu yeterli mal girişi ile üretiminin bulunup bulunmadığı, iş yeri koşullarının, işçi sayısının, vergi beyannamelerinin miktarı ve aylara göre değişim oranının, şirketin beyan ettiği vergiye esas potansiyeli ve şirketin faaliyet alanı ile uyumlu olup olmadığı ve faturaları

kullananlar hakkında karşıt inceleme yapılıp yapılmadığı, yapılmışsa düzenlenen raporlar, aılımlışsa dava dosyaları getirilip incelenerek zeti duruşma tutanağına geçirilip bu dosyayı ilgilendirilen delillerin onaylı örnekleri dosyaya aktarılıp, sahte fatura düzenleme suçunda suçun maddi konusunun fatura olması ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanun'un Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi karşısında, 2011 yılına ait fatura ayrıntılarının Vergi Dairesi'nden sorularak kanaat oluşturacak sayıda her yıla ait fatura aslı ya da onaylı suretinin istenerek dosya arasında bulundurulması gerektiği de göz önüne alınarak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm tesisi, Kabule göre ise; Dosya içerisinde mevcut vergi tekniği raporunun 2010 yılına ait olduğu, 2011 yılından bahsedilmediği, iddianamede ise sevk kısmında 2010, 2011 yılında vergi kaçakçılığı yapıldığı iddia edilmiş olmasına rağmen, iddianamenin metin kısmında 2011 yılından bahsedilmediği gerekçe gösterilerek 2011 yılından aılımlış bir davanın bulunmadığı mahkemece kabul olunmuşsa da; dosya içerisinde bulunan vergi tekniği, vergi suçu raporu, rapor değerlendirme komisyonu mütalaası ile bunlara atfen düzenlenen iddianame içeriğinden; 2010, 2011 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçundan sanık hakkında dava aılımlış olduğu anlaşılmakla, dosya içeriği ile bağdaşmayan gerekçe ile hüküm kurulması, Mahkemece verilen 15/09/2015 tarih ve 2014/343 esas, 2015/504 karar sayılı kararın hüküm fıkrasının (1) numaralı bendinde sanık hakkında 2011 yılında sahte fatura düzenlemek suçundan usulüne uygun aılımlış bir dava bulunmadığından bu konuda karar verilmesine yer olmadığına karar verildiği halde, hüküm fıkrasının (3) numaralı bendinde sanık hakkında 2011 yılında sahte fatura düzenlemek suçundan 213 Sayılı Kanun'un 359/b, 5237 Sayılı TCK'nın 43/1, 62 ve 53. maddeleri gereğince 3 yıl 1 ay 15 gün hapis cezasına hkmolunmak suretiyle çelişkiye neden olunması, 5237 Sayılı TCK'nın 53. maddesine dair uygulamanın Anayasa Mahkemesi'nin 08.10.2015 gün 2014/140 Esas, 2015/85 Sayılı iptal kararı ile birlikte yeniden değerlendirilmesinde

zorunluluk bulunması, Bozmayı gerektirmiş, sanığın temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülümüş olduğundan, hükmün bu sebeplerden dolayı 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, 04.05.2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi."

İlgili Davanın Bilimsel Yorumu: Sahte fatura düzenleme suçunun konusu faturadır. Vergi tekniği raporu ve kaçakçılık suçu raporunda mükellefin sahte fatura düzenlediği gerekçesi ile dava açılmıştır ve mükellef vekilinin itirazı ile dava temyize gitmiştir. Sahte fatura düzenleme suçu ağır adli vergi suçları arasında gösterilmekte olduğundan sanık hakkında mahkûmiyet kararı vermeden önce kesin bilgilere ulaşılmalı, ilgili belgelere yani gerçekten o malın satılıp satılmadığını gösteren ve alıcıya göndermek için araçta bulundurulması zorunlu olan sevk ve taşıma irsaliyelerine, malın satıldıktan sonra banka hesaplarına veya kasaya aynı tutarda bir giriş olup olmadığına, mutabakat döneminde karşılıklı faturaların Bs formlarında 5.000 TL'yi geçen kısımlarının beyanlarından, vergi beyannamelerinden ve diğer çeşitli belgelere bakılmalı ve kesin emin olduktan sonra karar verilmelidir.

Sanık hakkında verilen sahte fatura düzenleme suçu kararının, 2010 ve 2011 yıllarını kapsadığı görülmekte olup, vergi tekniği raporunda sadece 2010 yılından bahsedilmiştir ve suç kavramından bahsedilecek kesin delillerin olmaması sonucu ile de temyize gidilmiş ve hâkim kararı önceki davanın kararının bozulmasını uygun görmüştür.

3.1.1.2.3. Farklı Dönemlerde Birden Fazla Sahte Fatura Kullanma Suçu (21. Ceza Dairesi, K. 2017/674, T. 13.2.2017, E. 2016/4780)

Özet: *"Aynı takvim yılında farklı dönemlerde birden fazla sahte fatura kullanılması halinde 5237 Sayılı TCK'nun 43. maddesinde düzenlenen teselsül hükümlerinin uygulanabileceği, sanığın ise bir takvim yılındaki sahte faturaların hepsini aralık ayında yani aynı dönemde defterine işleyerek kullandığı gözetilmeden hakkında aynı takvim yılında sahte fatura kullanmak suçundan dolayı zincirleme suç hükümleri uygulanarak fazla ceza tayin edilmiş olması hatalıdır. Öte yandan, 5271 Sayılı CMK'nun 225. maddesi uyarınca hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, "sahte fatura kullanma" ve "muhteviyatı itibariyle sahte fa-*

tura ve gider pusulası düzenleme" suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu ve birbirine dönüşmeyeceği de dikkate alındığında, kamu davasının, vergi mütalaası, kaçakçılık suçu ve vergi tekniği raporlarına uygun olarak iki takvim yılında sahte fatura kullanma suçlarından açıldığı, iddianame anlatımından muhteviyatı itibariyle sahte fatura ve gider pusulası düzenleme suçlarından açılmış bir dava bulunmadığı gözetilerek; vergi inceleme raporları ve mütalaaya uygun olarak muhteviyatı itibariyle sahte fatura ve gider pusulası düzenleme suçlarından ek iddianame istenerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, yargılamaya devam olunarak yazılı şekilde hüküm kurulması, hatalıdır.”

Mahkeme Kararı: “5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nun 311. maddesi hükmüne göre, eski hale getirme iste miyle birlikte temyiz talebinde de bulunulması halinde, inceleme merciinin Yargıtay'ın ilgili dairesi olduğu cihetle; sanığın yokluğunda verilen hükmün 7201 Sayılı Tebliğat Kanununun 35. maddesi uyarınca yapılan tebliğ işleminin usulsüz ve hukuken geçersiz olduğu anlaşılınca, sanık müdafinin öğrenme üzerine 05.07.2013 tarihli dilekçesi ile eski hale getirme talebiyle birlikte yaptığı temyiz isteminin süresinde olduğunun kabulüyle yapılan incelemede gereği görüldü: -)Sanık hakkında “2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak” suçlarından kurulan hükümlere yönelik yapılan incelemede; yapılan yargılamaya, toplanıp karar yerinde gösterilen delillere, mahkemenin soruşturma sonuçlarına uygun şekilde oluşan inanç ve takdirine, incelenen dosya içeriğine göre sanık müdafinin yerinde görülmeyen sair temyiz itirazlarının reddiyle;

1-)Aynı takvim yılında farklı dönemlerde birden fazla sahte fatura kullanılması halinde 5237 Sayılı TCK'nun 43. maddesinde düzenlenen teselsül hükümlerinin uygulanabileceği, sanığın ise 2005 takvim yılındaki sahte faturaların hepsini aralık ayında yani aynı dönemde defterine işleyerek kullandığı gözetilmeden hakkında 2005 takvim yılında sahte fatura kullanmak suçundan dolayı zincirleme suç hükümleri uygulanarak fazla ceza tayin edilmiş olması,

2-)T.C. Anayasa Mahkemesi'nin, TCK'nın 53. maddesine dair olan, 2014/140 Esas ve 2015/85 Karar sayılı iptal kararının 24.11.2015 gün ve 29542 Sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmış olmasından kaynaklanan zorunluluk,

Bozmayı gerektirmiş ise de, yeniden duruşma yapılmasını gerektirmeyen bu hu-

susların 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nun 322. maddesi uyarınca düzeltilmesi mümkün bulunduğundan, hüküm fıkrasının 2. bendinde bulunan "suçun zincirleme şekilde işlenmesi sebebiyle verilen ceza üzerinden TCK 43 maddesi uyarınca 1/4 oranında artırım yapılarak 2 yıl 6 ay hapis cezası ile cezalandırılmasına" kısmı ve hüküm fıkralarından TCK'nın 53. maddesinin uygulanmasına dair olan kısımlar çıkartılması ile yerlerine "TCK'nın 53. maddesinin Anayasa Mahkemesi'nin 2014/140 Esas ve 2015/85 Karar sayılı iptal kararı da gözetilmek suretiyle uygulanmasına" ibaresi eklenmek suretiyle, sair yönleri usul ve yasaya uygun olan hükümlerin DÜZELTİLEREK ONANMASINA"

"II-)Sanık hakkında "2005 ve 2006 takvim yıllarında muhteviyatı itibariyle sahte fatura ve gider pusulası düzenlemek" suçlarından kurulan hükümlere yönelik yapılan incelemede ise;

5271 Sayılı CMK'nun 225. maddesi uyarınca hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, "sahte fatura kullanma" ve "muhteviyatı itibariyle sahte fatura ve gider pusulası düzenleme" suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu ve birbirine dönüşmeyeceği de dikkate alındığında, kamu davasının, vergi mütalaası, kaçakçılık suçu ve vergi tekniği raporlarına uygun olarak "2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura kullanma" suçlarından açıldığı, iddianame anlatımından "2005 ve 2006 takvim yıllarında muhteviyatı itibariyle sahte fatura ve gider pusulası düzenleme" suçlarından açılmış bir dava bulunmadığı gözetilerek; vergi inceleme raporları ve mütalaaya uygun olarak 2005 ve 2006 takvim yıllarında muhteviyatı itibariyle sahte fatura ve gider pusulası düzenleme suçlarından ek iddianame istenerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, yargılamaya devam olunarak yazılı şekilde hüküm kurulması, yasaya aykırı olup, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görüldüğünden, sair yönleri incelenmeyen hükümlerin bu sebepten dolayı 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nun 321. maddesi uyarınca isteme aykırı olarak BOZULMASINA, 13.02.2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi."

İlgili Davanın Bilimsel Yorumu: Mükellefin 2016 ve 2017 tarihlerini kapsayan dönemlerde sahte faturaları KDV indiriminden yararlanmak suretiyle işlediği üzerine dava açılmıştır.

Davada ele alınan sahte fatura kullanma suçu ile ilgili incelemelerin iki yönüyle yapılması gerektiğinden bahsedilmiş olmakla birlikte, mükellefin kendisine sahte fatura düzenleyen şirketlerden bu faturalar ile ilgili karşıt incelemelerin yapılıp dava dosyasına bu eklerin eklenmesi gerektiği, mal alış satışını ilgilendiren sahte olduğu iddia edilen faturaların tutarları ile banka hesap özetlerindeki tutarlara bakılarak bu hesaplardan parayı çeken kişilerin tanık olarak dinlenmesi, sevk ve taşıma irsaliyelerinin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının bilirkişi tarafından tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Vergi tekniği raporunun düzenlenmesinde delillerin eksiksiz toplanıp dava dosyasına eklenmesi bir gerçektir. İleri sürülen iddialar ve delillerin yetersizliğinden dolayı 1412 Sayılı CMUK'nun 321'inci maddesi gereğince Yargıtay bozma kararı vermiştir ve bilimsel olarak bu kararın doğruluğu bir gerçektir.

3.1.1.2.4. Sahte Fatura Düzenleme Suçu (21. Ceza Dairesi, K.2017/1723, T.5.4.2017, E. 2016/10857)

Özet: “*Dava; sahte fatura düzenleme suçuna ilişkindir. Emniyet görevlileri tarafından, sanığın VUK'nun 359. madde kapsamında kalan suçu işlediğinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğu dair bir hâlin varlığı da gösterilmediğine göre, genellikle vergi mükellefleri olan failler için kanun koyucunun öngördüğü ve daha güvenceli olan 213 Sayılı Kanun'un 142 vd. maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet başsavcılığının, yetkili sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama işlemini gerçekleştirmesi gerekirdi. Somut olayda; Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı görevlilerince sanığın VUK'nun 359. maddesi kapsamında olan sahte fatura düzenlediği en başından tespit edilerek, bu suçun delillerinin elde edilmesi amacıyla arama kararı talep edilmiştir. Bu durumda aramanın VUK'nun 142. maddesindeki özel hükümlere uygun gerçekleştirilmesi yerine belirtilen şekilde yapılması hukuka aykırı olup bu yöntemle elde edilen fatura ve diğer deliller hükme esas alınarak sanığın mahkûmiyetine karar verilirken, CMK'nun 230/1-b madde ve bendi uyarınca hükmün gerekçesinde “delillerin tartışılması ve değerlendirilmesi, hükme*

esas alınan ve reddedilen delillerin belirtilmesi; bu kapsamda dosya içerisinde bulunan ve hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin ayrıca ve açıkça gösterilmesi” gerektiği de gözetilmemiştir. Hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin değerlendirme dışı tutulması halinde, sanığın cezalandırılmasına imkân bulunmamaktadır. Gerekçeli kararda gösterilen esaslı deliller arasında, vergi tekniği ve vergi inceleme raporları mahkûmiyete esas alınmış ise de, VUK hükümleri gözetilmeden, dolayısıyla hukuka aykırı arama ve el koyma sonucunda elde edilen delillere dayanarak düzenlenen vergi tekniği ve vergi inceleme raporları mahkûmiyete esas alınamaz. Bu itibarla; kendisine ait bir ikrarı da bulunmayan sanığın işyerinde hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen arama işleminde elde edilen maddi deliller ile buna dayanılarak düzenlenen inceleme raporları esas alınarak mahkûmiyet kararı verilmesi bozma nedenidir.”

Mahkeme Kararı: “Bozmayı gerektirmiş, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülümüş olduğundan, hükmün bu sebeplerden dolayı 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nun 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, 05.04.2017 tarihinde oybirliği ile karar verildi.”

İlgili Davanın Bilimsel Yorumu: Adli vergi suçlarında sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma birbirinden ayrı suçlar olarak düzenlenmiş olmakla birlikte ilgili davada ele alınan konu sahte fatura düzenlemesi üzerinedir.

Hakkında mahkûmiyet kararı verilmiş olan ilgili şirket sahipleri kaçak motorin işi yaparken 2005, 2006, 2007, 2008 yıllarında sahte fatura düzenlemişlerdir ve 2005, 2006, 2007 yıllarında ise vergi matrahını azaltmak sebebiyle faturaları işlenmesi gereken asıl defterlere tamamen ya da kısmen işlemeyip farklı defterlere işlemişlerdir ve bunun üzerine kamu davası açılmıştır.

Davaya konu olan ilgili şirket hakkında kaçak motorin işi yapıldığına dair ihbar alınması üzerine inceleme yapılmış ve ilgili belgeler vergi dairesine başkanlığına gönderilmiştir. Ancak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddesinde belirtilen suçların işlendiğine dair emarelerin bulunması üzerine ve gecikme halinde delillerin toplanmasını riske düşüren durumların varlığı halinde arama ve inceleme için Sulh Ceza Hâkim'inden arama ve inceleme kararının çıkarılması ve bunun üzerine aramanın yapılması gerekmektedir. İlgili davada vergi tekniği ve incelemenin yapıldığı rapor esas alınmış olmakla birlikte bahsedilen konuların eksikliği sebebiyle 1412 Sayılı CMUK'nun 321'inci maddesi gereğince Yargıtay kararı bozmuştur ve bilimsel olarak

da karar yerinde görülmektedir.

3.1.1.2.5. Sahte Fatura Düzenleme Sahte Fatura Kullanma Suçu (11. Ceza Dairesi, K.2017/1597, T. 6.3.2017, E. 2016/12108)

Özet: “1-) “Sahte fatura düzenlemek” ve “sahte fatura kullanmak” suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, 5271 Sayılı CMK'nun 225. (1412 Sayılı CMUK'nun 257 ve 150.) maddesi uyarınca hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, iddianamede sanığın sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suçlarından cezalandırılmasının talep edildiği, ... Başkanlığı mütalaası, vergi suçu raporu, vergi tekniği raporlarının ise sahte fatura düzenlemek suçu ile ilgili olduğu anlaşılmalı; 213 Sayılı Kanun'un 367. maddesi gereğince dava şartı olan “mütalaanın temin edilebilmesi amacıyla dosyanın idareye gönderilerek 2009 takvim yılında sahte fatura kullanmak suçlarından mütalaa verilip verilmeyeceğinin sorulmasından sonra sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden yargılamaya devamla, sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçları aynı suç kabul edilip yazılı şekilde beraat hükmü kurulması suretiyle hükmün karıştırılması”

“2-) Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarında suçun maddi konusunun fatura olması ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanun'un Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki düzenlemeye göre faturaların Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi karşısında, 2009 yılına ait fatura ayrıntılarının Vergi Dairesi'nden sorularak kanaat oluşturacak sayıda fatura aslı ya da onaylı suretinin istenerek, 2009 yılında düzenlenen en son fatura tarihi de belirlenip; maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek biçimde tespiti bakımından dosya arasında bulundurulması gerektiğinin gözetilmemesi, vergi tekniği ve kaçakçılık suçu raporlarında bahsedilen suçla konu faturaların, gerçek alım-satım karşılığı düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesi bakımından, bedellerinin ödendiğine dair ticari teadmüle uygun kanıtlama yeteneği olan banka hesapları ve kasa mevcudu ile uyumlu geçerli belgeler olup olmadığı ve faturaları kullananlar hakkında karşıt inceleme yapılıp

yapılmadığı, yapılmışsa düzenlenen raporlar, açılmışsa dava dosyaları getirilip incelenerek özeti duruşma tutanağına geçirilip bu dosyayı ilgilendirilen delillerin onaylı örnekleri dosyaya aktarılıp sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi”

Mahkeme Kararı: “Yasaya aykırı, katılan vekilinin temyiz itirazları bu sebeple yerinde görüldüğünden hükmün bu sebepten dolayı, 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nun 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, 06.03.2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”

İlgili Davanın Bilimsel Yorumu: İlgili vergi davası sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçları üzerine açılmış olmakla birlikte, katılan vekilinin temyiz itirazına göre Vergi Dairesi Başkanlığının, vergi suçu raporuna ve vergi tekniği raporuna göre sadece sahte fatura düzenleme suçuna ilişkin olduğu, bu iki suçun da maddi unsurunun fatura olması sebebi ile faturanın şekline ilişkin ilgili 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 230'uncu maddesine göre faturada olması gerekli bilgilerin eksikliği halinde o faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağından bahsedilmiştir.

Yargıtay'ın temyiz istemine karşı davayı bozma kararının yerinde olduğu görülmekle birlikte yeterli derecede delillerin toplanmayış oluşu kararı bilimsel olarak doğrulamaktadır.

SONUÇ

Kamusal harcamaların finansmanında vergiler çok büyük bir kaynak oluşturmaktadır. Vergilendirme işlemleri sırasında mükelleflerin çeşitli olumsuz tutumları ve mevzuata hâkim olmamaları sonucu ile vergi suçları kavramı ortaya çıkmaktadır.

Mükellefler kimi zaman yeterli bilgiye sahip olmadıkları için ya da vergiye karşı bir direnç gösterdikleri için verginin yansımalarına, verginin reddine, vergiden kaçınmaya hatta vergi kaçakçılığına yönelmektedirler. Bunların haricinde yine 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş ve önem arz eden suçlar arasında mükellefin özel işlerini yapma ve vergi mahremiyetini ihlal suçları da yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu kadar bu suçlarda sonucunda ağır müeyyideler içeren adli suçlar arasına girmektedir.

Vergi kaçakçılık suçu sadece ülkemizde değil daha birçok ülkede de ortaya çıkmakta olup devletlerin önüne geçebilmek adına aldıkları tedbir ve kanun düzenlemeleri mevcuttur. Her ülkenin sosyal demografik yapısı, ülke ekonomisi, ülke içinde yaşayan vatandaşların eğitim düzeyi, ahlaki değerleri, gelir düzeyleri gibi etkiler vergiye karşı bakış açılarını ve vergi ödeme karşısında ki durumlarını etkilemektedir.

Verginin ortaya çıkmasındaki ilk aşama gelirin ortaya çıkmasıdır. Ortaya çıkan vergilerin ödemesi ise beyan sistemi ile olmaktadır. Mükellef bu beyannameleri kendisi hazırlarken kendisine güvenilerek bu süreci tamamlayacağı düşünülse de vergi suçları ortaya çıkmakta ve bunun önüne geçebilmek için kanunlarda cezalar öngörülmektedir.

Bir başka vergi suçu olarak da vergi mahremiyetini ihlaldir. Burada söz konusu suçu işleyen kişi mükellef değil kanunda belirtilen kişilerin görevleri sebebiyle mükellef hakkında bilgileri gizli tutmaları gereken kişilerdir. Yine bu suçun işlenmesine karşılık TCK 239'uncu madde gereğince cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bir diğer suç ise, mükellefin özel işlerini yapma suçu olup, VUK 6'ncı maddede belirtilen kişilerin meslek ve görevleri itibarıyla vergisel işlemlerini yapmaları yasaklanmış ve bu kanuna uymayanlar hakkında TCK 257'inci madde gereği cezalandırılacağı belirtilmiştir.

Vergi suçları, kabahatlerden farklı olarak daha ağır müeyyideler gerektirdiği için ve hürriyeti bağlayıcı sonuçları olduğundan vergi mükellefleri ve sorumlularının bu

konu üzerinde çok daha dikkat etmeleri, vergi matrahlarını hesaplarken ve beyanname verirken hataya sebebiyet vermemeleri için daha özenli davranmaları gerekmektedir. Aynı şekilde vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler, vergi mükellef veya sorumlusuna incelemeye gittikleri zaman sadece emareler üzerine bir karara varılmamalı, bütün deliller toplanıncaya kadar incelemelerin sürdürülmesi ve Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından hazırlanan raporun son derece objektif ve ispatlar ile Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi gerekmektedir.

Bahsedilen bu incelemeler vergi mükellefi ve sorumluları açısından büyük önem arz etmektedir. Çünkü adli vergi suçlarının sonuçları kabahatlere göre çok daha ağır olmakta, her hangi bir eksik bilgi raporlarda mahkeme sonucunu olumsuz etkileyip mükellef ve sorumlular için çok yıpratıcı sonuçlara sebebiyet verip belki de mükellefin ticari hayatını da kötü etkileyebilmektedir. Bu sebeple bir vergi davası görülürken hâkim kararını etkileyebilecek, doğru ve bütün belgeler ile durumun ispatı sağlanmalı, mükellef adli suçlar ile cezalandırılmadan önce yeterli incelemelerin en uygun şekilde yapılması sağlanmalıdır.

Sonuç olarak vergi bir devletin en temel finans kaynağı olduğu için vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkacak ya da çıkan sıkıntıların önüne geçebilmek ve suç olgusunu önleyebilmek için kanunlarda belirtilmiş cezalar konusunda vergi mükellefi ve sorumlularının bilgilendirilmesi, adli suçların sonuçlarının ağırlığı kendilerine anlatılması ve kanunlardaki cezaların güncel hallerinin takip edilmesi gerekmektedir. Durum yargıya taşındıktan sonra da mükellefin mağdur olmaması için ve en küçük bir şüpheye düşülmemesi açısından değerlendirmenin en uygun şekilde yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde kişilerin güveni sarsılacak ve iş hayatlarındaki itibarları zedeleneyeceği için zor duruma düşeceklerdir. Durum sadece mükellefler açısından değil devletin gelirleri ve toplumdaki adaletin sağlanması açısından da önemlidir ki, yargılama sürecinde devletin zarara uğrayan vergi gelirlerinin en iyi şekilde tespit edilip deliller ile ispatlanması sonucunda gerekli cezai işlemlerin başlatılması son derece önemlidir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- ALACAKAPLAN, U. (1975). *Suçun Unsurları*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- ARTUK, M. E., GÖKÇEN, A., & YENİDÜNYA, A. C. (2015). *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (9. b.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- BAKICI, S. (2007). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- BASA, E., & BASA, E. C. (2018). *Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu* (1. b.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- BATI, M. (2017). *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma* (2. b.). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- BİLİCİ, N. (2011). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- BULUTOĞLU, K. (1978). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- CANDAN, T. (2004). *Vergi Suçları ve Cezaları* (2. b.). İzmir: Turgut CANDAN.
- CANDAN, T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları* (3. b.). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- CANDAN, T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları* (3. b.). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- CANDAN, T. (2010, Mayıs). *Vergi Suçları ve Cezaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ÇAĞAN, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- DONAY, S. (2007). *Türk Ceza Kanunu Şehri*. İstanbul: Beta Yayınları.
- EDİZDOĞAN, N., TAŞ, M., & ÇELİKKAYA, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Ankara: Ekin Yayınevi.
- ERGİNAY, A. (1984). *Vergi Hukuku* (11 b.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- ERMAN, S. (1988). *Vergi Suçları*. İstanbul: Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi.
- GÖZLER, K. (2006). *Hukuka Giriş* (3. b.). Bursa: Ekin Kitabevi.
- GÜNGÖR, D. (2010). *Resmi Belgede Sahtecilik Suçu*. Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- HEREKMAN, A. (1988). *Kamu Maliyesi-II*. Ankara: Sevinç Matbaası.
- ILICA, Z., & ILICA, Ö. (2016). *Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge* (1. b.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- KANETİ, S. (1986/1987). *Vergi Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- KANETİ, S. (1989). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- KANGAL, Z. (2011). *Kabahatler Hukuku*. İstanbul: XII Levha Yayıncılık.
- KARAKOÇ, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- KAZANCI EKER, B., & SOYER, S. (2007). *Ceza Hukuku Boyutuyla Vergi Kaçakçılığı Suçları*. S. SOYER, & B. KAZANCI EKER içinde, *Prof. Dr. Yavuz Alongoya Armağan* (1. b., s. 927). Alkım Yayınevi.

- KIRBAŞ, S. (2012). *Vergi Hukuku* (19 b.). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- KIZILOĞLU, Ş., & KIZILOĞLU, Z. (2009). *Vergi Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- KURU, B., ARSLAN, R., & YILMAZ, E. (2004). *Medeni Usul Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- MAHMUTOĞLU, F. S. (1995). *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Mutluer, M. K. (1979). *Vergi Ceza Hukuku* (1. b.). Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve İdari İlimler Akademisi.
- MUTLUER, M. K. (2011). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler* (3. b.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- NADAROĞLU, H. (1974). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- OK, N., & GÜNDEL, A. (2002). *Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları* (1. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- OKTAR, A. (2009). *Vergi Hukuku* (4. b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., & ÇAĞAN, N. (2017). *Vergi Hukuku* (26. b.). Ankara: Turan Kitabevi.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., & ÇAĞAN, N. (2017). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- ÖZBEK, Ö. V., Kanbur, N. M., BACAĞIZ, P., & TEPE, İ. (2009). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Özcan, O. (2015). *Vergi Suçları* (1. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ÖZEN, M. (2014). *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- ÖZEN, M. (2014). *Vergi Suçları ve Kabahatleri* (1. b.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- ÖZGENÇ, İ. (2006). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (1. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ÖZTÜRK, B. (1988). *Uygulamalı Suç Muhakemesi Hukuku* (Cilt 2). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.
- PARLAR, A., & DEMİREL, G. (2002). *Adli ve İdari Vergi Suçları*. Ankara: Adil Yayınevi.
- SOMUNCU, A., & DEĞİRMENDERELİ, A. (2015). *Türk Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık* (1. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ŞEN, H., & SAĞBAŞ, İ. (2015). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Kalkan Ofset.
- ŞENYÜZ, D. (2015). *Vergi Ceza Hukuku* (8. b.). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- ŞENYÜZ, D. (2015). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)* (8. b.). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., & GERÇEK, A. (2017). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (8. b.). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- TAŞTAN, M. (2015). *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (2. b.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- TOROSLU, N. (1999). *Ceza Hukuku Genel Kısım*. Ankara: Savaş Kitabevi.
- TOROSLU, N. (2008). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Savaş Yayınevi.

- TOSUN, K., & ARTUÇ, M. (2008). *Türk Hukukunda Suçlar ve Kabahatler ile Açıklamalı-İçtihatlı Tüm Özel Ceza Yasaları* (4 b., Cilt 2). Ankara: Adalet Yayınevi.
- UĞUR, H., & ELİBOL, M. (2016). *Vergi Suçları* (2. b.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- UMAR, B., & YILMAZ, E. (1980). *İspat Yükü* (2. b.). İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- ÜREL, G. (2016). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması* (6. b.). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- YAVAŞLAR, F. B. (2009). *Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar*. (İ. ULUSAN, & F. YAVAŞLAR BAŞARAN, Dü) Ankara: Seçkin.
- YENİSEY, F., & PLAGEMANN, G. (2015). *Alman Ceza Kanunu Strafgesetzbuch (StGB)* (2. b.). İstanbul: Beta Basım.
- YİĞİT, U. (2004, Ocak). *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları* (1. b.). İstanbul: Beta Basım.
- YÜCE, M. (2018). *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*. Ankara: Adalet Yayınevi.

MAKALELER

- AĞAR, S. (2005). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları. *TBB Dergisi*(58), 285.
- AĞAR, S. (2012). Vergi Mahremiyeti VS. Bilgi Edinme Hakkı. *Ankara Barosu Dergisi*(2), 371.
- ALEMDAR, F. (2010). Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti. *Vergi Dünyası*(349), 105.
- ARSLAN, Ç. (2013). Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*(2), 15-30.
- AYANOĞLU, A. (2012). Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma. *Mali Hukuk Dergisi*, 8(85), 171.
- BAYRAKLI, H. H., & BOZDAĞ, A. (2010, Ocak-Haziran). Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*(158), 32.
- BİRSENOĞLU, H. (2003, Aralık). Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi ? *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7, 157-169.
- ÇİFTÇİOĞLU, C. T. (2013). Türk Ceza Kanunu'nda Taksir. *Ankara Barosu Dergisi*, 325.
- ÇİĞLI, H. (2015). Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge (Fatura) Düzenleme ve Kullanma Eylemleri. *Adalet Dergisi*(53), 48-49.
- DAĞLIOĞLU, İ., & ÇİÇEK, H. G. (2014). Uluslararası Vergilendirme İlkeleri ve Uluslararası Vegilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(1), 60.
- ERDEM, F. (1968). Nedensellik Bağı ve Ümanist Doktrin. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15.
- ERDEM, T. (2010, Ağustos). Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Belgede Sahtecilik Suçlarının Değerlendirilmesi (TCK Kapsamında Belgede Sahtecilik Suçları). *Vergi*

- Sorunları Dergisi*(263), 110.
- GENCEL, U. (2014). Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 73.
- GERÇEK, A. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(1), 81-130.
- GÖKBUHAR, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4.
- GÖKTÜRK, N. (2014). Türk Hukuk'unda Suçların İçtimaı. *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, 2(1-2), 45.
- HEPAKSAZ, E., ÇEVİKCAN, F., & ÖZ, E. (2011). Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği. *Vergi Dünyası*, 2-4.
- IŞIK, E. (2007, Aralık). Tutarı Eksik Yazılan Fatura Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge midir? *Vergi Sorunları Dergisi*, 17-25.
- KARA, S. (2017, Ekim). Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*(32), 278-279.
- KARAKOÇ, Y. (2014). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 1290-1292.
- KARAKOÇ, Y. (1996, Şubat). Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının "Mütalaa" Şartına Bağlı Olması. *Vergi Dünyası Dergisi*(174), 144.
- KARAKOÇ, Y. (2014). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel Sayı 2013), 1259-1308.
- KATOĞLU, T. (2012). Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları. *Ankara Üniversitesi Dergisi*, 61(2), 659.
- KILIÇ, A. (2014). Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 316.
- KILIÇ, Y. (2002). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmanın Sonuçları ve Sahte Faturaya Karşı Alınacak Önlemler. *Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog*, 99-100.
- KUMRULU, A. (1979). Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*(1-4), 145.
- OKTAR, A. (2002, Ağustos). Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk. *Vergi Sorunları Dergisi*(167), 116-130.
- OKTAR, A. (2003, Mart). Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu. *Mükellefin Dergisi*(123), 20-30.
- OKTAR, S. A. (2000, Eylül). Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler. *Vergi Sorunları Dergisi*(144), 81.
- Ömercioğlu, A., DAYIOĞLU, M. R., & ARSLAN, C. B. (2018). Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 54.
- ÖMERCİOĞLU, A., DAYIOĞLU, M. R., & ARSLAN, C. B. (2018, Ocak). Vergi Suçlarının

- Türkiye'de Adli Görünümü. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KÜSBD)*, 8(1), 62.
- ÖMEROĞLU, Ö. (2014). Ceza Hukukunda Nedensellik İlişkisi Üzerine (Teoriler Dışında Bir Bakış). *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1561-1562.
- ÖNDÜL, H. (1989). 1789 Fransız Devrimi ve Etkileri. *Ankara Barosu Dergisi*(4), 691.
- ÖZ, E., & ARMAĞAN, A. (2018, Ocak). Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*(39), 8.
- SEVİĞ, V. (2004, Eylül). Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat. *Vergi Dünyası Dergisi*, 277.
- SOYALP, B. (2012). Vergi Kaçakçılığı. *Mali Hukuk Dergisi*(8/92), 49-116.
- ŞANVER, C. (2017). Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 94.
- TAŞ, M. (2003, Ekim). Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları. *Yaklaşım Dergisi*, 35.
- TAŞDELEN, A. (2003). Vergisel Arama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 166-167.
- TAŞTAN, M. (2014). Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu. *Adalet Dergisi*(48), 210-211.
- TEKİN, A., & GÜMÜŞ, Ö. (2014, Ocak). 1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Dergisi*(39), 250.
- TOSUN, M., & TAN, E. (2015). İdari Yargıda Davaya Müdahale. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 830.
- TÜRKAL, H., EKİCİ, M. S., & İNAN, M. (2010). Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(1), 52-53.
- ÜNSAL, H. (2003). Türk Vergi Hukukunda Vergi Mharemiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 27-46.
- ÜSTÜN, Ü. S. (2001). Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(3-4), 306.
- WALİNE, M. (1978). Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği. (T. Yağmurlu, Dü.) *Danıştay Dergisi*(28-29), 76.
- YAVAŞLAR BAŞARAN, F. (2006). İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları. *Vergi Dünyası*, 174.
- YERELİ, A. B. (2001, Mayıs). Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları. *Vergi Dünyası*(237), 113.

İNTERNET KAYNAKLARI

- (tarih yok). Ocak 27, 2018 tarihinde <https://www.gesetze-im-internet.de>: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_3.html adresinden alındı
- Büyük Türkçe Sözlük*. (tarih yok). Ekim 30, 2017 tarihinde Türk Dil Kurumu:

<http://tdk.gov.tr/index.php/> adresinden alındı
CANDAN, T. (2012, Kasım 8). <https://turgutcandan.com>. Mayıs 10, 2018 tarihinde
<https://turgutcandan.com>: <https://turgutcandan.com> adresinden alındı
<https://www.haushaltssteuerung.de>. (tarih yok). Ocak 27, 2018 tarihinde
<https://www.haushaltssteuerung.de/zitate-haushaltsreden-sonstiges.html> adresinden alındı
www.tdk.gov.tr. (2018, Nisan 7). Nisan 7, 2018 tarihinde Türk Dil Kurumu: www.tdk.gov.tr adresinden
alındı

YARGI KARARLARI

Anayasa Mahkemesi 5 Haziran 1997 tarih ve E.1996/70, K.1997/53 sayılı Karar RG, 1997/53 (Anayasa Mahkemesi Haziran 5, 1997).

Anayasa Mahkemesi, 2003/60 (Anayasa Mahkemesi Haziran 4, 2003).

Danıştay, E.1996/170 (Vergi Dava Daireleri Kurulu 11 28, 1997).

Danıştay, E.1997/62 (Vergi Dava Daireleri Kurulu 10 23, 1998).

Yargıtay 6. Ceza Dairesi, 5802/7094 (Yargıtay Eylül 19, 1989).

Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 1990/2905 (Yargıtay Eylül 21, 1990).

Kazancı Mevzuat İçtihat ve Bİlgi Bankası, Danıştay Kararları, Danıştay 7. D. 18.03.2008 tarih ve E. 2007/1132, K. 2008/1782 sayılı kararı., 1782 (Danıştay Mart 18, 2008). Eylül 29, 2017 tarihinde alındı

Danıştay (9. Daire 4 16, 2009).

Danıştay (Vergi Dava Daireleri Kurulu 2 12, 2010).

Danıştay (4. Daire 3 16, 2011).

Dergisi, D. (2015). İdari Dava Daireleri Kararları. *Danıştay Dergisi*(140), 133-134.

Danıştay (3. Daire 5 10, 2016).

Danıştay, E.2016/880 (2 13, 2017).

Danıştay, E.2016/1402 (4. Daire 2 13, 2017).

Danıştay, E.2017/368 (Vergi Daireleri Genel Kurulu 12 13, 2017).

Danıştay (7. Daire 3 20, 2017).

Yargıtay 6. Ceza Dairesi, 5802/7094 (Yargıtay Eylül 19, 1989).

Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 1990/2905 (Yargıtay Eylül 21, 1990).

Yargıtay (11. Ceza Dairesi 5 4, 2017).

Yargıtay, E.2016/4780 (21. Ceza Dairesi 2 13, 2017).

Yargıtay, E.2016/10857 (21. Ceza Dairesi 4 5, 2017).

Yargıtay, E.2016/12108 (11. Ceza Dairesi 3 6, 2017).

Yargıtay, E.2018/2096 (11. Ceza Dairesi 4 10, 2018).