

SAHTE BELGE DÜZENLEME ve KULLANMA SUÇLARININ SUÇ ve CEZADA ORANTILILIK İLKESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

STATE OF CRIMES OF PRODUCTION OF FICTITIOUS DOCUMENT AND THEIR
USAGE, AGAINST THE PRINCIPLE OF PROPORTIONALITY IN CRIME AND
PUNISHMENT



Levent ÖZKAYA*

ÖZ

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Farklı hukuki menfaatleri ihlâl eden bu iki suçta aynı cezanın öngörülmesini, cezaların suç teşkil eden eylemlerin ağırlığına göre verilmesini ifade eden suç ve cezada orantılılık ilkesine aykırı olduğunu değerlendirmekteyiz. Çalışmamızda hukukun genel ilkeleri arasında yer alan suç ve cezada orantılılık ilkesi üzerinde durulmuş olup vergi suçları kapsamında yer alan sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine kanunda aynı oranda adli yaptırım öngörülmesinin suç ve cezada orantılılık ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşüncesi, nedenleriyle birlikte açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sahte Belge, Vergi Kaçaklığı, Suç ve Cezada Orantılılık İlkesi.

Jel Sınıflandırması Kodları: H20, K14, K34.

ABSTRACT

Article 359 of Tax Procedure Law lays down that those who fabricate and use fictitious documents are punished for three to five years jail sentence. The fact that the same punishment is required for these different two types of criminal actions is, in our opinion, contradictory to the principle of proportionality in crime and punishment which requires that each action should be punished according to its seriousness.

Keywords: Fictitious document, tax fraud, the principle of proportionality in crime and punishment

JEL Classification Codes: H20, K14, K34

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, levent.ozkayaa@gmail.com, ORC-ID:0000-0001-6909-9393.

Özkaya, L. (Mayıs 2020). Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Suç ve Cezada Orantılılık İlkesi Karşısındaki Durumu, *Vergi Raporu*, 248, (79-86).

Bu makale hakem denetiminden geçmiştir.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 04.03.2020 / M.K.T.: 20.04.2020

GİRİŞ

İnsanoğlunun tarih boyunca bir arada yaşamaya duyduğu ihtiyaç sonucunda ortaya çıkan toplum düzeni, herkesin uyması gereken bir takım kuralların oluşmasını beraberinde getirmiştir. Bu kurallar insanlara bazı haklar sağlamakla birlikte ayrıca insanlara bazı ödev ve yükümlülükler getirmiş, bu ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda da bazı müeyyidelerin uygulanmasını öngörmüştür.

Kamu giderlerini finanse etmek amacıyla egemenlik hakkına dayanarak vergi toplama yetkisine sahip bulunan devlet de sağlıklı bir vergi sistemi oluşturma amacından hareketle, mükellef ve vergi sorumlularının bazı ödevleri yerine getirmesini, bazı fiillerden kaçınmasını sağlamak üzere bir takım kurallar koymuştur. Bunun sonucu olarak mükellef ve vergi sorumluları, ödev ve yükümlülüklerini yerine getirmemeleri veya yasaklanan fiilleri gerçekleştirmeleri durumunda, devlet tarafından eylemlerinin ağırlığına göre kanunda yazılı cezai müeyyidelerle karşılaşır.

Bu müeyyideleri koyarken ve uygularken hukukun evrensel ilkelerine bağlı kalması gereken devletin, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına öngördüğü adli yaptırımların suç ve cezada orantılılık ilkesine uygunluğunu irdelediğimiz çalışmamızda; öncelikle suç ve cezada orantılılık ilkesi ile sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin açıklamalara, ardından bu suçlara aynı ceza müeyyidesinin uygulanmasının suç ve cezada orantılılık ilkesi kapsamında değerlendirilmesine yer verilmiştir.

1- SUÇ ve CEZADA ORANTILILIK İLKESİ

Doktrinde çeşitli şekillerde tanımlanan hukuk devleti, T.C. Anayasası'nda¹ doğrudan tanımlan-

mamış olup Anayasa Mahkemesi bir kararında²; insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlet olarak tanımlamıştır. Bu çerçevede hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak, bu ilkeyi benimseyen devletlerin faaliyetlerinde gözetmesi gereken eşitlik ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, ölçülülük ilkesi, masumiyet karinesi, adil yargılanma hakkı, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi, suç ve cezada orantılılık ilkesi vb. daha birçok hukuk ilkesi ortaya çıkmıştır.

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak ortaya çıkan bu ilkelerden ölçülülük ilkesi, Platon'un '*Devlet*'inde sözünü ettiği ideal devletin ana erdemleri arasında sayılmış ve ideal devlet yapılanmasının temelinde ölçülülüğün önemine yer verilmiştir. Platon'un önemini vurguladığı ölçülülük ilkesi, öğrencisi Aristoteles'in de fikir dünyasında yer etmiştir. Zira Aristoteles de oğlu Nikomakhos'a ithafen yazdığı "*Nikomakhos'a Etik*" adlı eserinde karakter erdemlerinde 'fazlalık', 'eksiklik' ve 'orta olma' şeklinde üç durumdan bahsetmiş ve fazlalık ile eksikliği kötü, orta olma durumunu ise iyi olarak değerlendirmiştir.³

Temellerine ilkçağ filozoflarının düşüncelerinde rastlanan ölçülülük ilkesi, günümüz modern ceza hukuku anlayışında genel olarak kanunda tanımlanan suç ile bu suça öngörülen cezanın ölçülü olmasını ifade etmektedir. Toplumun ortak yararının, suçların sadece işlenmemesinde olmadığını, aynı zamanda işlendikleri zaman top-

¹ 09.11.1982 tarihli ve 17863 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² Anayasa Mahkemesi'nin 29.11.2017 tarihli ve E.2017/137, K.2017/161 sayılı Kararı, 19.12.2017 tarihli ve 30725 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ Aristoteles. *Nikomakhos'a Etik*. Çev.: Furkan AKDERİN. Say Yayınları. İstanbul. 2014. s.48.

luma verdikleri zararın da en düşük seviyede tutulabilmesinde gören Cesare BECCARIA, 1764'te yayımlanan eserinde; bu tespitinden hareketle insanları suç işlemekten vazgeçiren cezaların, suçun kamu esenliğine verdiği zararlar ve insanların suça iten nedenlerle orantılı ve bu suretle çok daha etkili olmalarının zorunlu olduğu sonucuna ulaşmıştır.⁴

Anayasal bir güvence olan ölçülülük ilkesinin ceza hukuku alanındaki bir görünümü ve aynı zamanda dar anlamda tanımlanması olan suç ve cezada orantılılık ilkesi; eylemlerin ağırlığına göre ceza belirlenmesini, bir başka ifadeyle daha ağır eylemle işlenen suça daha ağır ceza öngörülmesini ifade etmektedir. Öte yandan Türk Ceza Kanunu'nun⁵ 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan "*Suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur.*" hükmü ile yasada 'suç ve cezada orantılılık ilkesi' yer almış ve bu ilke de ölçülülük ilkesinin dar anlamda tanımlanması olarak kabul edilmiştir.

2- SAHTE BELGE DÜZENLEME ve KULLANMA SUÇLARI

2.1- Vergi Suçu ve Cezaları

Devletin vergilendirme yetkisi kapsamında koruduğu düzen içerisinde üzerine yüklenen ödev ve yükümlülükleri yerine getirmeyenlere karşı öngördüğü müeyyideler; usulsüzlük cezası, özel usulsüzlük cezası, vergi ziyai cezası gibi idare tarafından yaptırıma bağlanan malî nitelikteki müeyyideler ile hürriyeti bağlayıcı cezalar gibi yargı organları tarafından yaptırıma bağlanan adlî nitelikteki müeyyidelerdir.

Doktrinde genel kabul gören görüşe göre malî nitelikte olan ve idari yaptırıma bağlanan müeyyideler, *vergi kabahatleri*; adlî nitelikte olan ve yargı organları tarafından yaptırıma bağlanan müeyyideler ise, *vergi suçları* olarak değerlendirilmektedir.⁶

Türk hukukunda vergi ile ilgili olarak mükelleflerin hak ve yükümlülükleri ile suç teşkil eden fiiller ve bu fiillere uygulanacak müeyyidelere 213 sayılı Vergi Usul Kanununda⁷ yer verilmesine rağmen, söz konusu kanunda vergi suçu tanımına doğrudan yer verilmediği, Vergi Usul Kanunu'nun 331. maddesi ile dolaylı ve kapalı bir tanımlama yapıldığı görülmektedir.

Yasada doğrudan tanımlanmayan vergi suçu-na ilişkin doktrinde, suçun tanımı kadar değişik şekillerde çeşitli tanımlamalar yer almaktadır. Bu tanımlamalardan suçun faili ve unsurları esas alınarak yapılan tanıma göre vergi suçu; mükellef veya vergi sorumlusu ya da vergilendirme işleminde görevli olanlar tarafından vergi yasalarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülük ve zorunluluklara aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan ya da kamu düzenini bozan, kanundaki suç tanımına uygun nitelikte ve cezayı gerektiren fiillerdir.⁸

Türk hukukunda vergi suçları ve cezaları, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- a) Vergi mahremiyetinin ihlali suçu (5. madde)
- b) Mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz (5. maddenin 6. fıkrası)
- c) Mükellefin özel işlerini yapma suçu (6. madde)
- ç) Ekim ve sayım beyanlarına ilişkin görevi ihmal veya suiistimal (246. madde)

⁴ Cesare BECCARIA. *Suçlar ve Cezalar Hakkında*. Çev.: Sami SELÇUK. İmge Kitabevi Yayınları. Ankara 2018. s.45.

⁵ 26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Kanun, 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi. Ankara. 2007. s.209.

⁷ 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı, 11.01.1961 tarihli ve 10704 sayılı, 12.01.1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

⁸ Hasan Hüseyin BAYRAKLI. *Vergi Ceza Hukuku*. Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları. Afyonkarahisar. 2006. s.78.

d) Kaçakçılık suçları (359. madde)

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suçlarından kaçakçılık suçları dışında kalan suçların cezaları, ilgili maddelerde yapılan atıflar dolayısıyla Türk Ceza Kanunu'nda; kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalar ise, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun maddesi kaçakçılık suçlarını, öngördüğü cezanın ağırlığına göre 3 gruba ayırarak her gruba ilişkin suçları ayrı fıkralarda düzenlemiş olup bu fıkralarda yer alan fiillere öngörülen cezalar için ayrıca bir ayırma gitmemiştir.

Sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarının cezai müeyyideleri de Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) fıkrasında düzenlenmiş ve bu suçlara üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Dolayısıyla söz konusu maddenin sistematigiinden, sonuçlarının yarattığı olumsuz durumlar açısından farklı ağırlıklara sahip iki suça aynı cezanın öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

2.2- Sahte Belge Düzenleme ile Sahte Belge Kullanma Suçları ve Karşılaştırılması

Türk vergi sisteminde sahte belge tanımı, ilk olarak mülga 28 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin⁹ (D) bölümünde yapılmıştır. Tali mevzuatta yapılan düzenlemenin ardından yasa ile ilk düzenleme ise, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) fıkrasında yapılmıştır. Söz konusu hükümde sahte belge, *“gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge”* şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunda yer alan tanımdan hareketle sahte belge düzenleme suçu, vergi kanunlarına göre muhafaza ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıllarının veya suretlerinin gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış

gibi gösterilecek şekilde düzenlenmesiyle; sahte belge kullanma suçu ise, gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi gösterilecek şekilde düzenlenen vergi kanunlarına göre muhafaza ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıllarının veya suretlerinin, yasal defterlere kaydedilmek ve ilgili dönem beyannamelerinde beyan edilmek suretiyle kullanılmasıyla oluşmaktadır.

Özü itibarıyla vergi kaçırma güdüsüyle hareket eden mükellef veya vergi sorumlularının bu amaçlarına yönelik hukuk dışı taleplerini karşılamak için sahte belgelerin piyasaya sürüldüğü bir meslek olarak tanımlayabileceğimiz sahte belge düzenleme fiilinin başlıca nedeni olarak komisyon geliri elde etme gayesi gösterilebilir. Bu nedenin yanında vergi bilinci ve ahlakının oluşmaması, finansman kuruluşları nezdindeki kredibilitiyi arttırmak ve hayali ihracat yoluyla haksız Katma Değer Vergisi iadesi almak da sayılabilir. Sahte belge kullanma nedenlerinin başında ise, daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek amacıyla maliyetleri ve Katma Değer Vergisi indirim tutarlarını yüksek gösterme güdüsü geldiği söylenebilir. Bunun yanında; belgesiz satın alınan mal veya hizmetler ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin, gider ya da maliyet unsuru olarak yasal defter kayıtları ile beyanlara yansıtılabilmesi, ihracat yapan mükelleflerin haksız vergi iadesi alabilmesi, yolsuzlukların gizlenmesi, kamu ihalelerine giren mükelleflerin yapmadıkları işleri yapmış gibi göstererek yüksek hak ediş bedeli alabilmeleri amaçlarıyla da sahte belge kullanma fiili gerçekleştirilmektedir.

Amaçları açısından yaptığımız karşılaştırmanın ardından fiillerin gerçekleştirilmesi açısından karşılaştırma yapmak gerekirse; sahte belge düzenleme fiilinde, fâilin fiilini peçelemek amacıyla bir takım vergisel yükümlülükleri yerine getirdiği

⁹ 01.08.1988 tarihli ve 19866 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ve gerçek bir ticari faaliyetin olduğuna inandırıcı eylemlerde bulunduğu görülmektedir. Yani fâil, mükellefiyet tesis ettirmek, vergi dairesine beyanlarda bulunmak, ticaret siciline beyanda bulunmak, beyanname vermek, çek alıp vermek, mal ve hizmet alışında bulunmuş gibi fatura almak, banka yoluyla hesaba para giriş çıkışı sağlamak vb. daha birçok yolu kullanarak düzenlediği belgeleri, gerçekte olmayan ancak varmış gibi göstermeye çalıştığı faaliyetine ilişkin olduğu iddiasıyla sahte belge düzenleme fiilini gerçekleştirmektedir. Sahte belge kullanma fiilinde ise, mükellef veya vergi sorumlusu gerçek bir ticari faaliyette bulunurken sahte belge kullanma fiilini gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla sahte belge düzenleme fiilinde formalite icabı yerine getirilen mükellefiyet tesis ettirmek, ticaret siciline bildirimde bulunmak, beyanname vermek vb. vergisel işlemler; sahte belge kullanma fiilinde, mükellef veya vergi sorumlusunun ticari faaliyetinin bir gereği olarak zaten yerine getirilmektedir.

Fiillerin hukuk âleminde meydana getirdikleri sonuçlar ve ihlal edilen hukuki menfaatler açısından yapılacak kıyaslamada sahte belge düzenleme fiilinin; kamu düzeni ile ticari ve ekonomik sistemin işleyişini bozan, ekonomiye ve devlete olan güveni tehdit eden, vergi sistemine ve dolayısıyla defter, kayıt ve belgelere duyulan güveni sarsan ve Hazinesinin zarara uğramasının yolunu açan bir etkisi bulunmaktadır. Sahte belge kullanma fiilinin ise, Hazinesinin zarara uğratılmasına doğrudan etkisi vardır. Zira mükellef veya vergi sorumlusu, sahte belgeyi yalnızca kendi yasal defterine kaydetmek suretiyle ödeyeceği vergiyi eksik ödemektedir.

Sahte belge düzenleme fiili ile sahte belge kullanma fiiline vergi idaresi tarafından öngörülen uygulamalar açısından sahte belge düzenleme fiili neticesinde, mükellefin komisyon geliri

elde etmesinden bahisle mükellef adına Gelir Vergisi/Kurumlar Vergisi, Gelir Geçici Vergi/Kurum Geçici Vergi ve Katma Değer Vergisi tarhiyatı yapılır. Ayrıca mükellefe Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin ikinci fıkrası gereğince söz konusu tarhiyatın 3 (üç) katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilerek aynı Kanunun 359. maddesinin (b) bendi gereği mükellef on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasıyla yargılanmak üzere görevli ve yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına sevk edilir.

Sahte belge kullanma fiilinin gerçekleştirilmesi durumunda vergi idaresinin uygulaması, sahte belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığına göre değişiklik gösterir. Şöyle ki sahte belgeyi bilmeden kullanma durumunda mükellef hakkında Gelir Vergisi/Kurumlar Vergisi, Gelir Geçici Vergi/Kurum Geçici Vergi ve Katma Değer Vergisi tarhiyatı yapılır ve Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin birinci fıkrası gereğince tarh edilen tutarın 1 (bir) katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir. Bu durumda 306 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁰ hükümleri gereğince Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) bendi gereği görevli ve yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulmaz. Sahte belgelerin bilerek kullanılması durumu ise, suçun oluşumunu kastın varlığına bağlayan Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde değerlendirilen bir durumdur. Bir başka ifadeyle suç oluşumunda manevi unsur oluşturan kast, sahte belge kullanma fiilinde sahte belgelerin bilerek kullanılmasını ifade eder. Dolayısıyla bilerek sahte belge kullanımı sonucunda Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) fıkrasında yer alan sahte belge kullanma suçunun olduğundan bahsedilebilecekken bilmeden sahte belge kullanımı sonucunda manevi unsurun mevcut olmamasından söz konusu suçun olduğundan bahsedilemeyecektir. Bu çerçevede bilerek

¹⁰ 18.06.2002 tarihli ve 24789 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

sahte belge kullanan mükellefler hakkında vergi idaresi, Gelir Vergisi/Kurumlar Vergisi, Gelir Geçici Vergi/Kurum Geçici Vergi ve Katma Değer Vergisi tarhiyatı yapar ve Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin ikinci fıkrası gereğince tarh edilen tutarın 3 (üç) katı tutarında vergi ziyaı cezası keser. Ayrıca suçun oluşması sebebiyle görevli ve yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunur.

Bu iki durumun sahte belge kullanan mükelleflerin uzlaşma müessesesinden yararlanması durumunu da etkilediği görülmektedir. Zira 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hâlinde tarh edilecek vergi ve kesilecek vergi ziyaı cezasına karşı mükelleflerin uzlaşma (tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası) hakları bulunmamakta olup bu durumdaki mükellefler, sahte belge kullanma fiilini bilmeden gerçekleştiren mükelleflerin uzlaşma kapsamında yararlanabildiği indirimlerden yararlanma imkânları bulunmamaktadır. Dolayısıyla kanun koyucunun bu uygulamayla, bilerek sahte belge kullanan mükelleflere uygulanan cezaya kıyasla bilmeden sahte belge kullanan mükelleflere uygulanan cezanın daha hafif olmasını sağlayarak sahte belge kullanma fiilinde suç ve cezada orantılılık ilkesini gözettiğini ifade edebiliriz.

Sahte belge düzenleme suçu ile sahte belge kullanma suçunun karşılaştırılmasında son olarak Kanunda tanımlanan eylem ile korunan hukuki menfaatin sahibi olarak ifade edilen mağdur¹¹ açısından değerlendirme yapacak olursak; sahte belge düzenleme fiilinde mağdur, hukuki değerlerin taşıyıcısı konumunda bulunan devlet ile kamu düzeninin bozulması, ekonomik ve ticari sisteme olan güveni sarsılması sebebiyle toplumda yaşayan tüm bireyler iken sahte belge kullanma fiilinin mağduru ise, doğrudan Hazine-dir/Devlettir.

3- SAHTE BELGE DÜZENLEME ve KULLANMA FİİLLERİNİN SUÇ ve CEZADA ORANTILILIK İLKESİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkemizde oldukça yaygınlaşan, gün geçtikçe profesyonelleşen ve daha organize şekillerde karşımıza çıkan sahte belge düzenleme faaliyetinin, uyuşturucu ticaretinden elde edilen gelirden sonra en fazla gelir getiren kaçakçılık faaliyeti olduğu ifade edilmektedir.¹² Kamu düzeni ve vergi sisteminin işleyişini tehdit eden sahte belge düzenleme fiiliyle daha etkin bir mücadeleden bahsedebilmek için suç ve cezaların hukukun evrensel ilkelerine uygun şekilde yasada belirlenmesi, yasa maddesinin uygulanması ve yargılamanın yine hukukun evrensel ilkelerine uygun olarak yapılması gerekmektedir.

Yasal düzenlemelerle sınırları çizilmeyen, yasa ile korunan hukuki değer başta olmak üzere ihlal edilen hukuki menfaat, mağdur, suçun oluşumu, fiilin ağırlığı vb. birçok ölçüt göz önüne alınarak birbiriyle orantısı kurulamayan suçların ve bu suçlara verilecek cezaların; hukukun evrensel ilkelerine ve bunun bir sonucu olarak suç ve cezada orantılılık ilkesine uygun olduğundan bahsedilemez. Bunun sonucunda da yasanın uygulanmasında ve yargılamalarda bu ilkedен sapmalar görülebilecek olup bu sapmalar, ağırlığı daha fazla olan bir eylem karşılığında daha az ceza öngörülmesi olabileceği gibi ağırlığı daha az olan bir eylem karşılığında daha fazla ceza öngörülmesi olabilecektir.

Ağırlığı fazla olan eyleme daha az ceza uygulanması durumunda, fail yeterince cezalandırılmaz ve kamu düzeni ile mağdur haksızlığa uğrayarak fail açısından cezanın caydırıcılığı etkisi ortadan kalkar. Ağırlığı az olan eyleme daha fazla ceza uygulanması durumunda ise, fail hak ettiğinden fazla ceza alarak haksızlığa uğrar ve böy-

¹¹ Mehmet Emin ARTUK ve diğerleri. 5237 sayılı Kanuna Göre Hazırlanmış Ceza Hukuku Özel Hükümler. Ankara. 2008. s.444.

¹² Bekir BAYKARA. "Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 289. 2005. s.45.

lece kendisi açısından cezadan beklenen amacın elde edilmesi engellenmiş olur. Bu durumların toplum açısından etkilerini değerlendirecek olursak; her iki durumda da toplumun sahip olduğu adalet duygusunun zedelenmesi ve yargı sistemine güveninin azalması etkilerinin ortaya çıkacağı düşünülür.

Öte yandan mükellefler, vergi sorumluları ve üçüncü kişilerin ekonomik yaşamın bünyesindeki mevcut risk unsurlarını algılama biçiminin, vergi kaçırma isteklerinin artması ya da azalması üzerinde etkili olduğu bilinmektedir.¹³ Dolayısıyla psikolojisi gereği insan, yaptığı işlerde aldığı risk ile işin neticesinde elde etmeyi umduğu kazanç kıyaslama yoluna gider. "Risk-Kazanç Analizi" olarak ifade edebileceğimiz bu karşılaştırma neticesinde, riske girip girmeyeceğine ya da hangi riske ne kadar gireceğine karar verir.

Yasada birbirinden farklı ağırlığa ve sonuca sahip iki fiil karşılığında aynı oranda ceza öngörülmesi, kişinin söz konusu fiillerin risklerini eşit olarak algılamasına ve riski eşit olan fiillerden hangisi kazançlı ise, o fiili gerçekleştirme kararı almasına ya da düşünce aşamasındaki güdüsünü güçlendirerek fiili gerçekleştirmesine sebep olacaktır. Bu hususu Cesare BECCARIA şu şekilde ifade etmiştir: *"Eğer toplum düzenini aynı derecede sarsmayan/ihlâl etmeyen iki suça aynı ceza verilirse, insanlar en ağır suçu işlemekte bir sakınca görmeyecekler ve bu konuda çok zor bir engelle de karşılaşmayacaklardır. Hele bir de bu suçla daha büyük bir çıkar birleşmişse, o zaman suçu işleme konusunda daha kolay karar vereceklerdir."*¹⁴

Sahte belge düzenleme suçu, sahte belge kullanma suçunun meydana gelmesine ve bu yüzden de Hazinesin zararına uğramasına dolaylı olarak sebebiyet veren, asıl olarak kamu düze-

ni, ekonomik ve ticari sistemin işleyişi, vergi ve belge düzenine karşı tehdit olan, suçun gizlenebilmesi için bir takım vergisel yükümlülüklerin formalite icabı yerine getirilmesi suretiyle peçelenmeye çalışılan ve sahte belge kullanma suçuna göre daha nitelikli bir fiil ile işlenebilmekte iken; sahte belge kullanma suçu, eylemi gerçekleştiren tarafından Hazinesin doğrudan zarara uğratılması sonucunu doğuran ve herhangi bir nitelikli eylemin gerçekleştirilmesine ihtiyaç duymayan bir fiil ile işlenebilmektedir.

Sahte belge düzenleme fiili gerçekleşmediği takdirde sahte belge kullanma fiilinin gerçekleşmesinin mümkün olmadığı hususu dikkate alındığında, sahte belge düzenleme suçunun sahte belge kullanma suçunun öncülü olduğu ve bunun da kamu düzenini, ekonomik ve ticari sistemin işleyişini tehdit etme anlamında sahte belge düzenleme suçunun sahte belge kullanma suçundan daha etkili olduğu görülmektedir.

Bu çerçevede sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarının korudukları hukuki değer, kamu düzeni üzerinde sebep oldukları ihlâl, mağdur, suçun oluşumu, fiillerin ağırlığı konularında birbirlerinden ayrılmalarına rağmen yasanın aynı madde ve fıkrasında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmesinin, suç ve cezada orantılılık ilkesine aykırı olduğunu ve bu aykırılığın aynı zamanda hukuk devleti ilkesine de uygun olmadığını düşünmekteyiz.

Ayrıca mükellef, vergi sorumlusu veya üçüncü kişilerin aynı oranda ceza öngörülmesinden dolayı eşit riske sahip olduğunu algıladıkları sahte belge düzenleme suçu ile sahte belge kullanma suçundan daha fazla kazanç sağlamayı umdukları suçu işleme yönünde tercihte bulunabilecekleri hususu dikkate alındığında, farklı

¹³ Mehmet TUNCER. "Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 249. 2002. s.18.

¹⁴ Cesare BECCARIA. a.g.e. s.48.

ağırlıktaki bu suçlara aynı oranda ceza verilmesi sahte belge düzenleme suçunun işlenmesini artıracak yönde bir etkiye sahip olabilecektir.

Bu yüzden kanaatimizce sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına öngörülen ceza müeyyideler, kanun koyucunun belirleyeceği ceza siyaseti kapsamında sahte belge düzenleme suçunun müeyyidesi daha ağır olacak şekilde düzenlenmelidir.

SONUÇ

Devletin egemenlik hakkına dayanarak oluşturduğu vergi sisteminin sağlıklı işleyebilmesi için koyduğu kurallar ve bu kurallara uyulmaması durumunda uygulanacak müeyyidelerden, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları içinde sayılan sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiilleri karşılığında, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir.

Korunan hukuki değer, kamu düzeni üzerinde sebep olunan ihlal, mağdur, suçun oluşumu, fiillerin ağırlığı konularında sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçları birbirlerinden farklılaşmaktadır. Bu husus, hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkan suç ve cezada orantılılık ilkesi çerçevesinde değerlendirildiğinde, sahte belge düzenleme suçu ile sahte belge kullanma suçuna aynı oranda ceza öngörülmesi bu ilkeye aykırıdır.

Sahte belge kullanma suçuna göre daha ağır bir suç olan sahte belge düzenleme suçu karşılığında uygulanacak ceza, sahte belge kullanma suçuna uygulanacak cezadan ağırlığıyla orantılı olarak daha fazla olmalıdır. Böylece suçların ağırlığına göre ceza verilmesi sağlanarak suç ve cezada orantılılık ilkesine aykırılık giderilecek; ayrıca suç işleyenlerce riski eşit algılanan suçlardan daha kazançlı olanın işlenme isteğinin önüne de geçilmesi sağlanacaktır.

Bu çerçevede hukuk devleti ilkesine ve dolaşımıyla da suç ve cezada orantılılık ilkesine uygun olarak yürütülmesi gereken ceza siyasetiyle belirlenecek olan ceza miktarlarının; ya sahte belge düzenleme suçunun cezasının artırılması ya sahte belge kullanma suçunun cezasının azaltılması ya da her ikisinin aynı anda uygulanması sonucu suç ve cezada orantılılık ilkesine aykırılığın giderilmesi ve sahte belge düzenleme fiilini teşvik edici etkinin ortadan kaldırılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 28 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.
- 306 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu.
- Anayasa Mahkemesi'nin 29.11.2017 tarihli ve E.2017/137, K.2017/161 sayılı Kararı.
- ARİSTOTELES. (2014). *Nikomakhos'a Etik* (F. Akderin, Çev.). Say Yayınları. İstanbul.
- ARTUK M.E., GÖKCEN A. ve YENİDÜNYA C. (2008). *5237 sayılı Kanuna Göre Hazırlanmış Ceza Hukuku Özel Hükümler*. Turhan Kitabevi. Ankara.
- BAYKARA B. (2005). "*Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi*". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 289.
- BAYRAKLI H. H. (2006), *Vergi Ceza Hukuku*. Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları. Afyonkarahisar.
- BECCARIA C. (2018). *Suçlar ve Cezalar Hakkında* (Sami SELÇUK, Çev.). İmge Kitabevi Yayınları. Ankara.
- ÖNCEL M., KUMRULU A., ÇAĞAN N. (2007). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi. Ankara.
- TUNCER M. (2002). "*Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye*". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 249.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası