

VERGİ USUL KANUNU 153/A MADDESİ İLE GETİRİLEN “BAZI VERGİ SUÇLARINI İŞLEYENLERİN DUYURULMASI” (TEŞHİR) CEZASININ ANAYASAYA AYKIRILIĞI ÜZERİNE

Av. Bekir BAYKARA

BU YAZI VERGİ DÜNYASI DERGİSİNİN HAZİRAN 2013 SAYI 382 DDE YAYIMLANMIŞTIR.

1-GİRİŞ

Resmi Gazetede 11 Nisan 2013 tarihinde yayımlanan ve torba kanun olarak adlandırılan 6455 sayılı Kanunun 1. Maddesiyle¹ VUK nun 153. Maddesinden sonra gelmek üzere, “Teminat Uygulaması” başlığı altında, 153/A² maddesi eklenmiştir.

Madde başlığı “Teminat Uygulaması” olmakla birlikte, madde içinde muhasebe meslek mensuplarına uygulanacak cezalardan belli vergi suçlarını işleyenlerin ilanına kadar birçok husus bir arada düzenlenmektedir. Bu anlamda, bir bakıma “torba madde” durumundadır. Yani madde bir nevi ,“Torba kanun” da yer alan bir “Torba madde” özelliğini taşımaktadır.

Gerekçeye göre maddedeki düzenlemelerin amacı sahte fatura ile mücadelede yeni araçların oluşturulmasıdır. Daha önce bir yazımızda³ belirttiğimiz gibi, sahte fatura sadece vergi sistemi için değil, tüm ekonomi ve kamu düzeni için bir mazarrattır. Bu nedenle, bu olgu ile mücadele için yapılacak düzenlemeleri desteklemek gerekir. Ancak, doğal olarak bu düzenlemeler Anayasa çerçevesinde olmalıdır. Bu bağlamda, yeni yasa hükmü amaç bakımından yerinde olmakla birlikte, düzenleme tarzı ve seçilen bir kısım araçlar anayasal açıdan sorunludur. Bize göre en sorunlu olanı 12. Fıkıradaki düzenlenen bazı vergi suçlarını işleyenlerin “duyurulması” diğer bir deyişle ilan, başka bir söyleyişle de teşhiridir. Kanun koyucu bu olguya “vergi mahremiyeti” kapsamında bakmış ve bu duyurmanın VUK 5. Maddeye aykırı sayılmayacağını ifade etmiştir. Hâlbuki aşağıda açıklamaya çalışacağımız

¹ Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

² Maliyeciler bu tür maddeleri ya ek madde ya da mükerrer madde olarak eklemektedirler. Burada bundan vazgeçildiği, diğer kanunlardaki gibi, Adalet Bakanlığının uygulamasına geçildiği anlaşılmaktadır.

³ Bekir Baykara, Naylor Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi”, Vergi Dünyası, Eylül 2005, Sayı 289.

gibi, konu vergi mahremiyetinin çok ötesinde, çok daha fazla boyutu olan bir iştir. Söz konusu 6455 sayılı Kanunla VUK na eklenen maddenin 12'inci fıkrası “*Birinci fıkrada sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiilleri işleyenler Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre duyurulur. Bu kapsamda yapılan duyurular vergi mahremiyetinin ihlâli sayılmaz. Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse, bunlar da duyurulur.*” şeklindedir. Bu hükümde görüldüğü gibi, VUK 359. Maddedeki fiilleri işleyenlerden sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananlar dışında kalanlar, Maliye Bakanlığının belirlediği usullerle duyurulacaktır. Ayrıca, sahte belge ticareti yapanlar ve bunlarla ilgisi nedeniyle maddenin birinci fıkrasında sayılanlar da, duyurulacaktır.

Yazımızın konusu, 153/A maddesinin 12. Fıkrası hükmünün Anayasaya aykırılığıdır.

Yazımız iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, VUK 153/A maddesinin 12. Fıkrasındaki “teşhir cezası”nın hukuki niteliği ortaya konmaya çalışılacaktır. İkinci bölümde ise bu hükmün Anayasamız karşısındaki durumu ele alınacaktır.

2-GENEL OLARAK YAPTIRIM, CEZA, GÜVENLİK TEDBİRİ VE TEŞHİR CEZASI, VUK'TA TEŞHİRE İLİŞKİN HÜKÜMLER, VUK 153/A-12 MADDEYE GÖRE TEŞHİR CEZASI

A-Genel Olarak Yaptırım, Ceza ve Güvenlik Tedbiri

Toplum halinde yaşayan insanın, başkalarını etkileyen davranışlarının bir karşılığı bulunur. Bu karşılık, ya ödül ya da yaptırımdır. Ödül, beğenilme, benimsenme, itibar sahibi olma gibi hoş sonuçlardır. Yaptırım (müeyyide) ise bunun tersidir. Yaptırım, kınanma, ayıplanma, dışlanma, en ağırı da özgürlükten mahrum edilme gibi, acı ve elem verici nahoş sonuçlardır. Her toplumsal kuralın kendine özgü yaptırımını vardır. Hukuk kuralları ise, esas itibarıyla⁴, uyulmaması halinde devlet tepkisiyle karşılanan kurallardır.⁵ Bu tepki, hukuki yaptırım şeklinde ortaya çıkar. Hukuk düzenin yaptırımları, hukuk koluna göre değişir. Genel olarak yaptırımlar, ceza, tazminat ve idari yaptırımlar olarak belirtilebilir.

Ceza “*topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı Devletin son çare olarak kanun ile yarattığı ve izlediği diğer yapıcı amaçlar yanında, özellikle suç işleyeni bazı yoksunluklara tabi kılmak ve toplumun işlenen fiili onamama tutumunu belirtmek üzere ilke olarak bir yargı kararı ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı biçimde uygulanan korkutucu, caydırıcı*

⁴ Günümüzde hukuk, konması ve uygulanması devlet tekelinde olan kurallar manzumesi olarak anlaşılmaktadır. Ancak geçmişte bunun böyle olmadığı, günümüzde de, gerek devletin kabul ettiği gerekse etmediği, hatta karşı çıktığı etkin ve yaptırımını olan kuralların bulunduğu ve bunlarında hukuk sayılması gerektiği söylenmektedir. Bu konuda geniş bilgi için Bkz. Saim Üye, Hukuki Çoğulluk, Teoride ve Pratikte, Ankara 2013,

⁵ Aydın Aybay, Rona Aybay, Hukuka Giriş, İstanbul 1988, sh.32

bir müeyyidedir”⁶ şeklinde tanımlanmaktadır. Görüldüğü gibi ceza, en ağır yaptırım olarak en son olarak başvurulması gereken bir çaredir. Modern çağda cezanın amacı suçun azaltılmasıdır. Bu, özel ve genel önleme etkisiyle olur. Özel önleme, cezanın kişiyi suç işlemekten korkutmasıdır. Genel önleme ise, suç işlemiş kişiye verilen cezanın, diğerlerine “ibret” olmasıdır.

Suç karşılığı uygulanan diğer bir yaptırım da “güvenlik tedbirleri” dir. Güvenlik tedbirleri, suçludaki tehlikelilik durumuna göre hükmedilen ve sosyal savunma amacına yönelmiş yaptırımlardır.⁷ Güvenlik tedbirleri uygulanması için, suç toplum için tehlike halinin belirtisi olmalı, suç işlenmesinden sonra hükmedilmeli, kanun tarafından öngörülmesi ve hakim tarafından hükmedilmelidir.⁸

Ceza belirlemek devletin tekelindedir. Ancak ceza koyma konusunda devlet (yasama organı) sınırsız yetkiye sahip değildir. Devlet, modern çağda oluşmuş ilkelere uymak durumundadır.⁹ Bu ilkeler, kanunilik, bireysellik (şahsilik) ve insan haysiyet ve onuru ile bağdaşmasıdır.¹⁰ Mahkûma işkence ve eziyet, zincirlemek¹¹, teşhir etmek gibi cezalar verilmesi ile cezanın suç ile orantılı olmaması veya diğer suçlara verilen ceza ile orantılı olmamasının, insan onuru ile bağdaşmadığı ifade edilmektedir.¹² Ayrıca, insan haysiyetine uygun olması, sadece suçluya etki etmesi, bölünebilir olması ve tamiri ve geri alınabilir olması, iyi bir cezada bulunması gereken nitelikler olarak sayılmaktadır.¹³ Aşağıda geniş olarak üzerinde duracağımız gibi, Anayasa Mahkemesi ceza ve yaptırımların, hukuk devletinin bir gereği olarak “ölçülülük ilkesi” ne aykırı olmaması gerektiği yönünde içtihat etmektedir.

B-Genel Olarak Teşhir Cezası

Teşhir, tarihin çeşitli dönemlerinde, temel ceza veya ek ceza olarak, hükmün ilanı şeklinde veya infazın sergilenmesi şeklinde uygulanmıştır.¹⁴ Ancak, insanı rezil etme gayesine matuf olduğu, insan haysiyeti, onuru ile bağdaşmadığı için modern ceza

⁶Sulhi Dönmezer, sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, 10. Baskı, İstanbul 1994, C.2, s.544

⁷ Age, s. 568

⁸ M. E. Artuk, A.Gökçen, A:C: Yenidünya Ceza Hukuku Genel Hükümler Ankara, 2007 S.999

⁹ Kayıhan İçel, Füsün Sokullu Akıncı, İzzet Özgenç, Adem Sözüer, Fatih S. Mahmutoğlu, Yener Ünver, Yaptırım Teorisi, 3. Kitap, İstanbul 2000, s.4.

¹⁰ Age s.5

¹¹ Anayasa Mahkemesi 15.06.1967,1966/34 E,1967/18 K. Sayılı kararında demire vurma cezasını Anayasaya aykırı bulmuştur.

¹² Age. S.24 vd.

¹³ Bahri Öztürk, Mustafa R. Erdem, Ceza Hukuku Genel ve Özel Hükümler (Kişilere ve Mala Karşı Suçlar) Ankara 2007, 5. Baskı, S.204

¹⁴ Ahmet KILINÇ, Mukayeseli Hukuk ve Hukuk Tarihi Açısından Yaptırım Türü Olarak Teşhir Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XI, Sa.1-2, Y

kanunlarında ceza olarak yer almamakta, fakat seyrek olarak güvenlik tedbiri olarak başvurulduğu olmaktadır.¹⁵

Mülga 1926 tarih ve 765 sayılı TCK'nın 43'üncü maddesine göre, idam veya müebbet ağır hapis cezalarını içeren mahkeme ilamının özeti, suçun işlendiği ve mahkûmun en son oturduğu mahallede uygun yerlere asılarak ilan edilirdi.

Halen 2005 yılından beri yürürlükte olan 5237 sayılı TCK da sadece 269/5. Maddede teşhir benzeri bir hüküm bulunmaktadır. Bu hüküm "*Basın ve yayın yoluyla yapılan iftiradan dolayı etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi için, bunun aynı yöntemle yayınlanması gerekir.*" Şeklindedir. Verdiğimiz Kanun metninden anlaşıldığı gibi, burada amaç teşhir cezası vermek değil, basın yayın yoluyla iftira eden kişinin etkin pişmanlıktan yararlanabilmesi için, yaptığı iftirayı aynı yöntemle yayınlanmasıdır. Yani amaç, müfterinin onurunu yaralamak değil, mağdurun yaralanan haysiyetini tamir etmektir. Yayınlanma da zorunlu olmayıp, failin etkin pişmanlık isteğine bağlıdır.

Görüldüğü gibi, daha önce sadece idam ve müebbet cezası almış mahkûmlar için öngörülmüş olan teşhir cezası, halen yürürlükte olan TCK da bulunmamaktadır. Çünkü bu ceza insan haysiyeti ile bağdaşmaz, bu haliyle Anayasa'nın 17/3. Maddesine ve aşağıda belirttiğimiz gibi, Devletimiz tarafından imzalanan uluslararası sözleşmelere aykırıdır.

C-VUK'da 153/A-12'den Önce Teşhire Yönelik Diğer Hüküm ve Durumlar

Mülga 1949 tarihli 5432 sayılı VUK'un 5. Maddesinde vergi mahremiyeti düzenlenmişti. Bu madde tek fıkradan ibaretti ve istisnası bulunmamaktaydı. Bu hüküm aynen 1961 tarih ve 213 sayılı VUK'a alınmıştır.

Vergi mahremiyeti ile ilgili ilk istisna, 1964 yılında 485 sayılı Kanunla getirilmiştir. Bu kanun ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ad ve unvanları ile beyan ettikleri gelirler bağlı oldukları vergi dairesine cetvel halinde asılacaktır. Beyanname vermeyenler ve zarar beyan edenler de, aynı şekilde ilan edilecektir. Kanunla, bu bilgileri kullanarak mükellefin haysiyet ve şerefine tecavüz edilemeyeceği, aksine hareket edenler hakkında hakaret suçu işlemiş sayılacağı da belirtilmiştir. Kanunun gerekçesinde, bu hükmün vergi güvenliği için getirildiği belirtilmiştir. VUK 5. Maddenin halen yürürlükte olan halinde, 485. Sayılı Kanunla getirilen hüküm 2365 sayılı Kanunla değişik haliyle, mükellefin haysiyet ve şerefine tecavüz edilemeyeceği ise 5728 sayılı kanunla değişmiş şekliyle yer almaktadır.

VUK 5. Maddede halen; 4369 sayılı Kanunla getirilen, kesinleşmiş olup da ödenmeyen vergi ve cezaların açıklanması; 4962 sayılı Kanunla getirilen, kamu görevlilerince yapılan adli

¹⁵Agm; Örneğin ABD Ceza Kanunlarında, kişilerin kendilerini sakınmaları için, cinsel suç işleyenler internet yoluyla teşhir edilmektedir.

ve idari soruşturmalar için bilgi verilmesi, bankalara tahsile yönelik bilgi verilmesi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananların meslek odalarına bildirilmesi ve çeşitli kanunlarla düzenlenen vergi levhası ile ilgili düzenlemeler, vergi mahremiyetinin istisnalarıdır.

Yukarıdaki düzenlemeler, kimi yazarlar tarafından “teşhir” başlığı altında incelenmiş olsa da,¹⁶ bize göre tam olarak “teşhir cezası” sayılmaz. Vergi güvenliğini sağlamaya yönelik tedbir olarak görülebilir. Ancak, aşağıda ele alacağımız gibi, bu maddenin içinde olup sonra kaldırılmış bazı hükümlerde teşhir cezası vardı. Ayrıca, fiilen teşhir cezasının uygulandığı durumlar bulunmaktadır.

Daha önce 3239 sayılı Kanunun 1. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 5. maddesinin sonuna eklenen fıkra hükmü; *“Bu kanunda yer alan belge düzenine uymayan veya kaçakçılık fiili ile vergi ziyanına neden olup tarh edilen vergi ve kesilen cezası kesinleşen mükellef ve vergi sorumlusunun, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara göre basın ve TRT yolu ile açıklanması vergi mahremiyetini ihlâl sayılmaz.”* Şeklinde idi.

Bu fıkra için *“...Basın ve TRT yoluyla açıklama, teşhir etme, vergi mükellefinin veya sorumlusunun cezalandırılmasıdır.”* görüşünü öne sürülerek; Anayasa'nın 38, 7 ve 8. Maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne iptal davası açılmıştır. İptal Davasını açan, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin 81 üyesidir. Yüksek Mahkeme istemi reddetmiştir¹⁷. Mahkeme'nin başlıca gerekçesi, bu düzenlemenin ceza hükümleri arasında yer almaması nedeniyle, ceza niteliğinde olmadığıdır. Başka bir yerde ise, ceza sayılabileceği söylenmiştir. Mahkeme'nin kararının değerlendirilmesi bu yazının amacı değildir. Ancak, Karar gerekçesinin yetersiz, çelişkili ve tatmin edici olmadığını belirtelim¹⁸. Bu fıkra hükmü daha uygulanmadan, 4369 sayılı kanunun 1. Maddesiyle kaldırılmıştır.

Yukarıda belirtildiği gibi, 153/A-12'inci maddeye kadar mevzuatta teşhir cezasının bulunmadığını söyleyebiliriz. Ancak, fiilen bu ceza uygulanmaktadır. Bu uygulamanın adı kod listesine alınmaktır. Sahte fatura düzenlediği ve/veya kullandığı yönünde tespit bulunan mükellef, önce “Kod listesi” ne alınmakta, daha sonra da, mükellefin mal sattığı kişilerden iade almak isteyenlere, “mal ve/veya hizmet aldığınız bu firma, sahte fatura düzenlemiş ve/veya kullanmıştır” şeklinde haber verilerek teşhir edilmektedir. Danıştay tarafından, mükellefi “kategorize etmek”, diğer deyişle fişlemek anlamına gelen bu işlem hukuka aykırı

¹⁶ Oğuz Kürşat Ünal, agm.s 23 vd.

¹⁷ Karar 19.3.1987 günlü, 1986/5 E, 1987/7 K. Sayılı olup, 12 Kasım 1987 Gün ve 19632 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹⁸ Aynı görüşte, Ahmet Kılınç, agm. S.1043

bulunmakta ve iptal edilmektedir. Bu konuyu daha önce başka bir yazımızda¹⁹ geniş olarak ele aldığımız için burada üzerinde durmuyoruz.

D-VUK 173/A-12’inci Maddede “Teşhir Cezası”nı Düzenleyen Hükümün Anlamı ve Yorumu

VUK 353/A-12’inci maddesinde VUK 359. Maddedeki suçları işleyenler, Bakanlığın belirlediği usullerle “duyurulur” deniyor. Duyurma, yayma veya ilandır. Ancak VUK 153/A-12. maddedeki anlamı “teşhir” dir. Çünkü “duyurma” nötrdür. Yani bir değer hükmü içermez. Ayrıca kişi duyurulmaz, her hangi bir husus duyurulur. Zaten maddede de, duyurulan herhangi bir konu değil, fiili işleyen kişidir. Bu nedenle TDK Sözlüğünde “teşhir” sözcüğünün anlamlarını, gösterme, sergileme, herkese duyurma, bir hükümlüyü ceza olarak halka gösterme olarak verilmiştir. Elimizdeki hukuk sözlüklerinden Ejder Yılmaz²⁰, teşhir karşılığı olarak, “gösterme, sergileme” olarak vermektedir. Türk Hukuk Kurumu tarafından yayımlanmış olan Türk Hukuk Lügatinin 1991 tarihli 3. Baskısında “teşhir” karşılığı olarak, hiçbir anlam vermeden, 1274 yani 1858 tarihli Ceza kanununun 19. Maddesindeki kürek cezasının infazının başlangıcı olarak yapılan ve mahkûmun şehrin meydanında veya geçit yerinde iki saat boyunca herkesin gözü önünde tutulması işlemi olarak açıklanmaktadır. Esasen VUK 5. Maddesinde vergi mahremiyetine istisna olarak getirilmiş hükümler “teşhir” başlığı altında incelenmektedir²¹. Öte yandan, yukarıda da belirtildiği gibi, daha önce 3239 sayılı Kanun ile getirilen bazı TRT ve basın aracılığı ile bazı vergisel suç ve kabahatlerin duyurulması için Anayasa Mahkemesine başvuruda “teşhir cezası” olduğu savunulmuştur. Sözün kısası, bir olgunun çeşitli yöntemlerle diğer kişiler tarafından bilinmesi, en azından ondan haberdar olunması, teşhirdir²² ve incelediğimiz hükümde de bu durumun varlığı ortadadır.

Madde hükmünün teşhiri ifade ettiği ortadadır. Ancak, bunun bir ceza mı yoksa güvenlik tedbiri mi olduğu açık değildir. Bilindiği gibi, ceza kusurun ağırlığına göre verildiği halde güvenlik tedbiri, failin tehlikesi ile orantılı olarak verilir. Güvenlik tedbiri fail için bir yaptırım olmakla birlikte toplumu failden koruma amacı da vardır. Bu açıdan bakıldığında, incelediğimiz 12. Fıkradaki “teşhir”in güvenlik tedbiri değil, ceza olduğu sonucuna varıyoruz.

¹⁹ Bekir Baykara, Özel Esaslar Veya Kod Listesi Kavramı Ve Hukuka Aykırılığı Üzerine(Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Önerilerle Birlikte) Yaklaşım Nisan 2013, sayı 244.

²⁰ Ejder Yılmaz Hukuk Sözlüğü, 5. Baskı Ankara 1996

²¹ Prof. Dr. Oğuz Kürşat Ünal, Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, CX, s.1,2, Y.2006 s.23 vd

²² Ahmet Kılınç, Mukayeseli Hukuk ve Hukuk Tarihi Açısından Yaptırım Türü Olarak Teşhir, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: XI, S: S: 1-2, Ankara 2007. Yazar tehirin tanımını, “teshir edilen olgunun çeşitli yöntemlerle diğer kişiler tarafından bilinmesi en azından ondan haberdar olunması olarak” şeklinde vermektedir.

Çünkü toplumun tehlikesinden korunacağı asıl suçlu grubu sahte belge ticareti yapanlar değil de, kısmen de olsa sahte belge kullananlardır. Sahte belge ticareti yapanlar ve düzenleyenler teşhire tabi olduğu halde, kullananlar tabi değildir. Diğer taraftan, 359. Maddede sayılan diğer fiillerin faillerinin her hangi tehlikelilik halinin bulunduğunu söylemek güçtür. Bu durumda, fıkradaki teşhirin, bir güvenlik tedbiri değil, ceza olduğu ortaya çıkmaktadır.

VUK 359. Maddede sayılı fiiller için, maddede çeşitli cezalar öngörülmüştür. Bu cezalar kök cezadır. Bu durumda da, 12. Fıkra da öngörülen ceza “ek ceza” niteliğini taşımaktadır. Ancak aşağıda belirtildiği gibi, bu ceza adli değil idari bir ceza olacaktır.

Fıkra da “.. sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç..” dendiğine göre, “.. sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması” fiilini işleyenler duyurulmayacak yani, teşhir edilmeyecektir.

Fıkra ya göre duyurulacak failer, maddenin birinci fıkrasında belirtilen, sahte fatura tacirleri ve bunların ortak ve yöneticileri, fıkra da belirtilen diğer ilgilileri ile sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananlar hariç, 359. Maddedeki fiilleri işleyenlerdir.

VUK 359. Maddede yazılı olup duyurulacak olanlar,

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,

- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek (Çift defter kullanmak)

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek,
- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
- Defter sahifelerini yok etmek,
- Sahte belge düzenlemek,
- Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak,

- Yukarıdaki cümlede belirlenen belgeleri, bilerek kullanmak,

Fillerini işleyenler Olmak üzere, üç fıkra halinde düzenlenmiş, on bir çeşit fiildir.

Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmiş ise, bunlar da ayrıca duyurulacaktır.

Fıkıradaki duyurulacak fail belirtilmiş, ancak bu duyurma işlemi için suçun mahkeme kararı ile sabit olup olmadığı belirtilmemiştir. Yani, mahkeme kararı ile sözü edilen fiilleri işledikleri sabit olanlar mı teşhir edilecek, yoksa böyle bir karar beklenmeden vergi müfettişlerinin raporu ile belli olanlar mı teşhir edilecek belli değildir. Biz maddedeki düzenlemeye göre, müfettiş raporu ile sözü edilen fiilleri tespit edilenlerin duyurulacağı, başka deyişle teşhir edileceği sonucuna varıyoruz. Çünkü eğer mahkeme kararından sonra böyle bir işlem yapılacağı öngörülseydi, düzenlemenin yeri burası olmazdı. Yine, eğer mahkeme kararının varlığı istenmiş olsaydı, düzenleme burada değil, VUK 359. Maddesinin sonuna eklenmek suretiyle yapılırdı. Bu durumda hüküm *“Bu Kanununun 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç, yukarıda sayılan fiilleri işleyenler belirlenen şu... gibi usullere göre ilan edilir. Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse, bunlar da ilan edilir”* şeklinde olurdu.

Fıkıraya göre fiil tüzel kişilik bünyesinde veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse, bunlar da teşhir edilecektir. Maddeden anlaşılan hem VUK 10. Maddeye göre belirlenen temsilciler, hem de tüzel kişilik ilan edilecektir. Çünkü fıkrada *“...bunlar da duyurulur”* denmesinin anlamı bu olmalıdır. Bu hüküm hukuk sistemimize aykırıdır. Çünkü TCK sisteminde tüzelkişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz, ancak güvenlik niteliğindeki yaptırımlar uygulanabilir. (TCK md.20/2). Yukarıda belirttiğimiz gibi, bu fıkradaki teşhir bir tedbir değil, ceza olduğuna göre, tüzelkişilere uygulanmaması gerekir.

Duyurmanın nasıl yapılacağı fıkrada belirlenmemiştir. Bunun esaslarını Maliye Bakanlığı belirleyecektir. Ancak bunu ne tür bir düzenleyici bir işlemle yapacağı belli değildir. İdare bunu, muhtemelen bir Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapacaktır. Ancak VUK 160/5. Maddedeki yetkinin kullanılmasında olduğu gibi, bir iç genelge ile de yapılabilir²³. Ancak böyle yapılırsa, bize göre bir kere daha hukuka aykırı davranılmış olur. Tıpkı, 160. Madde ile ilgili düzenlemenin iç genelge ile yapılması gibi.

3- VUK 153/A-12’inci FIKRA HÜKMÜNÜN ANAYASAYA AYKIRILIĞI

A-Genel Olarak “Teşhir Cezası” nın Anayasaya Aykırılığı

Yukarıda belirttiğimiz gibi, “teşhir”, suç işlediği belirlenen kişinin duyurulmasıdır, ilanıdır.

Ceza olarak “teşhir”in insan haysiyeti (insan onuru, vakarı, şerefi) ile bağdaşmayan bir ceza olduğu konusunda yazarlar ittifak halindedirler. Yazarlar, cezanın insan haysiyeti ile

²³ 21.12.2004 tarih ve 2004/13 seri no.lu Uygulama İç Genelgesi

bağdaşması gerektiğini belirttikten sonra, buna örnek olarak gösterdikleri cezalardan birisi de teşhir olmaktadır²⁴. Keza, aşağıda değineceğimiz gibi, hukuki metinlerde de, teşhir insan haysiyetine aykırı sayılmaktadır. Gerçekten Anayasa Mahkemesi (AYM) birçok kararında teşhirin insan onuru ile bağdaşmayacağını belirtmiş, 25.11.2005 tarih ve E. 2000/34, K. 2005/91 kararında da başka bir kararına atıfta bulunarak, “...*Kimse insan haysiyetiyle bağdaşmayan bir cezaya veya muameleye tabi tutulamaz*” denilerek, *bireyin başkalarının ya da kendisinin gözünde küçük düşüren, insan haysiyetiyle bağdaşmayan veya onur kırıcı ceza ya da muameleye tabi tutulamayacağı öngörülmüş ve Anayasa Mahkemesi kararlarında, insan haysiyeti kavramı da insanın hangi durum ve şartlar altında bulunursa bulunsun sırf insan oluşunun kazandırdığı değer tanınması ve sayılması olarak ifade edilmiştir. Bu bağlamda, 25.11.2005 günlü, E.2000/34, K.2005/91 sayılı Kararda, işlediği bir suç nedeniyle bireyin dayak, teşhir, aleni infaz vb. bedensel ceza ya da muameleye maruz kalmasının insan onuruyla bağdaşmayacağı belirtilerek, kuralın iptaline karar verilmiştir*” diyerek, hem “insan onuru” kavramını tanımlamış hem de, teşhir olarak tanımladığı 25.5.2004 günlü, 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 5. maddesinin üçüncü fıkrasını²⁵, diğer gerekçelerle birlikte; “*Öte yandan, Kamu Görevlileri Etik Kurulu kararının idari yargı tarafından iptal edilerek maddi olguların mevcut olmadığının tespiti halinde, Yasa gereği bu iptal kararının da Resmi Gazete’de yayımlanmasının, daha önceki yayım nedeniyle yazılı ve görsel medyaya haber teşkil edip farklı sübjektif değerlendirmelere maruz kalarak onuru zedelenen ve toplum önünde teşhir edilen kişilerin, uğradıkları manevi zararlarını tümüyle gidermeyeceği de açıktır*” diyerek Anayasa’ya aykırı olduğuna karar vermiştir.

Görüldüğü gibi, teşhir yaptırımı, insan haysiyeti ile bağdaşmaz ve bu haliyle “*kimse insan haysiyetiyle bağdaşmayan bir cezaya veya muameleye tâbi tutulamaz.*” Şeklindeki Anayasa’nın 17/3. Maddesine de aykırıdır. Ayrıca, Türkiye taraf olduğu birçok sözleşme ile insan onuru ile bağdaşmayan ceza uygulamalarının yasak olduğunu kabul etmiştir.²⁶

B- VUK 153/A 12’inci Fıkra Hükmünün Anayasaya Aykırılığı

1-Genel olarak

²⁴ Dönmezer, Erman. Age, C2, s.567, Kayıhan İçel ve diğerleri, age. S.10, Bahri Öztürk, Mustafa R. Erdem, age. S.204,

²⁵ Fıkra ; “*Kurul, başvuruya konu işlem veya eylemi gerçekleştiren kamu görevlisinin, etik davranış ilkelerine aykırı işlem veya eylemi olduğunu tespit etmesi ve bu kararın kesinleşmesi halinde, bu durumu Başbakanlık, Kurul kararı olarak Resmi Gazete aracılığıyla kamuoyuna duyurur. Ancak, Kurul kararlarının yargı tarafından iptali halinde Kurul, yargı kararını yerine getirir ve Resmi Gazetede yayımlatır*” şeklinde idi.

²⁶ Bu sözleşmeler için bkz. İzzet Özgenç, Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi, Genel Hükümler, Ankara 2005, s.596 vd.

Yazımızın yukarıda II/D bölümünde belirtildiği gibi, VUK 153/A-12 maddede düzenlenen bazı vergi suçlarını işleyenlerin duyurulması, teşhir etme anlamında, bir cezadır. Bunun aksini söylemek, bize göre mümkün değildir. Ancak, bir an için ceza değil dense bile, “duyurma işlemi” bir mükâfat veya onurlandırma olmadığına göre, yaptırım, en azından küçültmek, rezil etmek amacına yönelik bir “muamele” olduğu kesindir ve bu bağlamda, VUK 153/A-12 maddede yapılan düzenleme, Anayasa’ya aykırıdır.

Öte yandan, yukarıda belirtildiği gibi, eskiden (765 sayılı TCK döneminde) sadece en ağır suçlar için verilen teşhir cezasının mevcut sistemimizde yeri yoktur. Bu durumda, en ağır suçlar için verilmeyen bu cezanın bazı vergi suçları için öngörölmüş olması, sadece bu haliyle, yani orantısız olması nedeniyle de, insan haysiyetine, dolayısıyla Anayasa’ya aykırıdır.

Düzenlemenin Anayasa’ya aykırılığında, düzenlemenin Kanundaki yeri de önemli değildir. Yukarıda belirttiğimiz gibi, bize göre bu düzenleme, 359. Maddeye bir fıkra ekleyerek yapılmalıydı. Daha önce yapılan ve daha uygulamaya geçmeden kaldırılan hükümde olduğu gibi, VUK 5. Maddeye bir fıkra eklenerek de yapılabilirdi. Fakat düzenleme nerede yapılırsa yapılsın, Anayasa’ya aykırı olma durumu değişmeyecekti. Çünkü örneğin Anayasa’da yasaklanmış bir ceza veya muamele, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 49. Madde ve devamında düzenlenmesi, bu ceza veya muamelenin niteliğini değiştirmez. Bu durumda, “Kanun koyucunun amacı ceza vermek değildir, öyle olsaydı TCK da düzenlenirdi, ayrıca bu yaptırıma hukuk mahkemesi hakimi hükmetmiyor, bu nedenle Anayasa’ya aykırı değildir.” Denemez.

Aşağıda sözü edilen düzenlemenin Anayasa’ya aykırılığı tartışılacaktır. Bu yapılırken, Anayasa’nın her bir maddesine aykırılık ayrı ayrı incelenecektir.

2- VUK 153/A-12 Madde Hükmünün Anayasa’ya Aykırılığı

a- Anayasa’nın 17. Maddesinde Anlamını Bulan Kişinin Maddi ve Manevi Varlığına Aykırılık

Yukarıdaki bölümlerde belirttiğimiz gibi, maddedeki düzenleme ile getirilen “duyurma” işlemi, “teşhir”dir ve teşhir yaptırımı, insan haysiyeti ile bağdaşmaz. Bu haliyle “*kimse insan haysiyetiyle bağdaşmayan bir cezaya veya muameleye tâbi tutulamaz.*” Şeklindeki Anayasa’nın 17/3. Maddesine de aykırıdır. Ayrıca, yukarıda belirtildiği gibi, Türkiye’nin taraf olduğu birçok sözleşmeye de aykırılık teşkil eder.

b- Anayasa’nın 2. ve 13. Maddelerinde Anlamını Bulan Ölçülülük İlkesine Aykırılık

aa) Genel Olarak Ölçülülük İlkesi

Günümüzde, ceza verme, yaptırım uygulama tekeli, devlet kurumuna aittir. Devlet, ceza verilecek eylemi, yani suçu ve bu suça verilecek cezayı belirler. Ancak, devlet bu yaptırım ve cezaları belirlerken belli kurallara uymak zorundadır. Bu kurallar, kurucu iktidarın²⁷ belirlediği anayasa kurallarıdır. Fakat kurucu iktidarın da, anayasa kurallarını belirlerken, toplumdaki adalet duygusunu ve toplumsal meşruiyeti dikkate alması gerekir. Günümüzde ayrıca, uluslararası anlaşma ve anlaşmalar ile uluslararası meşruiyetin de göz önünde bulundurulması gerekir.

Halen yürürlükte olan Anayasa'mızın 12. Maddesine göre “*Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir.*” Bu hak ve hürriyetler sadece Anayasa'nın 13/1 maddesindeki nedenlerle sınırlandırılabilir. Fakat bu sınırlandırma da sınıra tabidir. Buna “Sınırlamanın sınırları”²⁸ denmektedir. Sınırlamanın sınırları, Anayasa'nın 13/3. Maddesinde, hakların özlerine dokunulmadan, kanuna dayanılarak Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve **ölçülülük ilkesine** uyularak yapılacaktır. Esasen, ölçülülük ilkesi, sadece anayasa hukuku alanında değil, idare, ceza ve medeni hukuku alanında da uygulama imkânı bulunmaktadır²⁹.

Konulan her ceza hükmü, öyle ya da böyle bir temel hakka dokunur, onu az veya çok sınırlandırır. Bu nedenle, konulan her ceza hükmünün, yukarıdaki ölçütler çerçevesinde AYM'ce denetlenmesi gerekmektedir.

AYM'nin cezalar konusunda çokça kullandığı ölçüt “ölçülülük ilkesi” dir.

AYM'ye göre ölçülülük Anayasa'nın 2. Maddesinde düzenlenen hukuk devleti unsurlarından biridir. Mahkeme, “ölçülülük ilkesi” bağlamında “*Devlet, kural ihlali nedeniyle öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir denge kurmak zorundadır*”³⁰ demiş, bir başka kararında “*Yasa koyucu ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerde yetkisini kullanırken kuşkusuz, Anayasa'ya ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla hangi eylemlerin suç sayılacağı, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, cezayı ağırlaştırıcı veya hafifleştirici tutum ve davranışların neler olacağı, hangi cezaların para cezasına çevrilebileceği veya tecil edilebileceği gibi konularda takdir yetkisine sahiptir.Ancak, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu*

²⁷ Kurucu iktidar, asli ve tali(ikincil) kurucu iktidar olarak ayrılır. Asli kurucu iktidar, anayasayı yapan, tali kurucu iktidar da değiştiren iktidardır. Kemal Gözler, Kısa Anayasa Hukuku, Bursa 2009, s. 25 vd.

²⁸ Mustafa Erdoğan, Anayasa Hukuku, ANKARA 2011, 7. Baskı S.205

²⁹ Yüksel Metin, Ölçülülük İlkesi, Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi, Ankara,2002, s.58 vd.

³⁰ AYM 27.9.2012 gün ve E.2012/28, K. 2012/134 sayılı kararı.

uygulamakla yükümlü devlet anlayışını yansıttığından, askeri ceza hukuku alanında da suçla ceza arasında akla uygun, kabul edilebilir, amaçla uyumlu bir orantının sağlanması, hukuk devleti olmanın gereğidir.”³¹ Diyerek hem hukuk devletini tanımlamış hem de ceza normu koyarken dikkate alınması gereken ilkeleri vermiştir. AYM bir başka kararında da, “Eylem ile yaptırım arasında bulunması gereken adil dengenin kurulabilmesi için bunun ölçülülük ilkesine uygun olması gerekir. Bu ilkenin alt ilkelerinden olan, “Elverişlilik ilkesi”, öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, “zorunluluk ilkesi” öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç bakımından zorunlu olmasını ve “orantılılık ilkesi” ise öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken orantıyı ifade etmektedir.”³² Şeklinde içtihat etmiştir. AYM göre “Ölçülülük ilkesiyle devlet, cezalandırmanın sağladığı kamu yararı ile bireyin hak ve özgürlükleri arasında adil bir dengeyi sağlamakla yükümlüdür”³³

bb) VUK 153/A-12 Madde Hükmünün “Ölçülülük İlkesi” Karşısındaki Durumu.

Yukarıda belirtildiği gibi AYM’ye göre ceza hukuku açısından ölçülülük ilkesi, eylem ile yaptırım arasında bulunması gereken adil dengenin kurulabilmesidir. Bu ilke üç alt ilkeden oluşur. Bunlar, “Elverişlilik ilkesi”, öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, “zorunluluk ilkesi” (veya diğer bir deyişle gereklilik ilkesi³⁴) öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç bakımından zorunlu olmasını ve “orantılılık ilkesi” ise öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken orantıyı ifade etmektedir.

Şimdi her üç ilkeyi de, 153/A-12 madde hükmü bakımından inceleyelim

bb-1)Konunun gereklilik (zorunluluk) alt ilkesi açısından incelenmesi:

Bilindiği gibi, VUK 359. Maddesi hapis cezalarını düzenler ve burada yer alan eylemlerin cezası, (a) fıkrasında yer alan fiiller için on sekiz aydan üç yıla kadar, (b) fıkrasında yer alan eylemler için üç yıldan beş yıla kadar, (c) fıkrasında yer alan eylemler için iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Görüldüğü gibi, 153/A-12 maddede öngörülen teşhir cezası bu cezalara ek cezadır. Görülüyor ki, Yasa koyucu, gerekçeye göre, sahte fatura, yaygın söyleyişle naylon fatura düzenlenmesini önlemek amacıyla, 359. Maddede yazılı fiilleri işleyenlere, oldukça ağır olan diğer cezalar yanında, teşhir cezasını da öngörmüştür. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananları bu cezadan muaf tutmuştur.

Gereklilik ilkesi adı üstünde, belirlenen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç için gerekli (zorunlu) olma durumunu ifade eder. Eğer devlet, diğer tedbirlerle eeza öngörülen eylemlerin

³¹ AYM 21.1.2004, E. 2002/166, K. 2004/3 sayılı kararı

³² AYM 15.6.2012 E.2012/24, K.2012/95 sayılı kararı

³³ AYM 11.4.2012 tarih ve E.2011/111, K. 2012/56 sayılı kararı

³⁴ Yüksel Metin, age, s.21

önünü alamıyorsa, ceza koyar. Kanunun gerekçesine göre, bu maddenin amacı sahte fatura düzenlemeyi önlemektir. Fakat maddenin 12. Fıkrasına göre sahte belge düzenleyenler yanında, sahte belge kullananlar dışında kalan, diğer on bir suç duyurulacak, yani teşhir edilecektir. Görüldüğü gibi, gerekçe ile yapılan düzenleme uyumlu değildir.

Bu satırların yazarı, çok uzun süredir vergi uygulaması ve vergi hukuku ile uğraşmakta, uzun süredir de avukatlık yapmaktadır. Bu bağlamda, bizim gözlemlerimize göre, 359. Maddede sayılan on üç eylemden en çok işlenenler, daha doğrusu Maliye Bakanlığınca yargıya intikal ettirilenler³⁵, sahte fatura düzenlemek ve sahte fatura kullanma eylemleridir. Bu ikisi arasında en fazla olanı da sahte belge kullanmadır. Bir de, defter ve belge ibraz etmeme eylemi vardır. Maddede düzenlenmiş olan çift defter kullanmak eylemi ise, çok yaygın olmasına rağmen, ancak arama ile bulunabildiği için, nadiren yargıya intikal etmektedir.

Yukarıdaki gözlemlerimiz dışında, VUK 359. Maddedeki suçların işlenme sıklığı konusunda küçük bir araştırma yaptık. Bu araştırma, sahip olduğumuz Kazancı İçtihat setinden VUK 359. Madde ile ilgili olarak yer alan içtihatların eylem türüne göre değerlendirilmesinden ibarettir. Burada yer alan içtihatların, yaklaşık açılan dava türleri bakımından bir fikir verebileceğini düşündük. Ortaya çıkan sonuç da bizim gözlemlerimize uygun çıktı (Şüphesiz, elinde geniş bir bilgisayar ve veri işleme gücü bulunan Maliye Bakanlığı bu araştırmayı çok mükemmel olarak başarabilecek durumdadır. Ancak böyle bir çalışma ve veriye rastlamadık).

Bu içtihat setinde bulunan 1991 yılından bu güne 256 adet içtihada baktık. Bunların hangi eylemlere ait olduğunu tespit ettik. Bunun sonucunda, 73 sahte belge kullanma, 30 sahte belge düzenleme, 6 sahte belge ticareti, 4 defter yok etme, 2 çift defter, 6 sahte belge bastırma, 4 sahte belge düzenleme ve kullanma, 1 defterde tahrifat yapma, 50 defter belge gizleme olmak üzere toplam 176 içtihadın konumuzla ilgili olduğu, diğerlerinin ise suç nevi bildirilmeyenler, usul ve diğer konularla ilgili olduğu gördük. Tespit edilen 176 içtihada göre suçların oranı, %41 sahte belge kullanımı, %17 sahte belge düzenleme, %28 defter belge gizleme, %4 sahte belge ticareti, %2 sahte belge düzenleme ve kullanma, %2 defter yok etme, %1 çift defter kullanma ve %0,06 tahrifat yapmadır. Diğer taraftan, muhasebe hilesi³⁶,

³⁵ Bilindiği gibi 359. Maddede sayılan suçların yargılanması için VUK 367. Maddeye göre Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanları tarafından “vergi suçu raporu” ve ilgili merciiin mütalaası ile savcılığa bildirilmesine bağlıdır. Bu husus yargılama şartıdır. Geniş bilgi için bkz. Bekir Baykara, Vergi Ceza Muhakemesinde Vergi Suçu Raporunun Yeri, Vergi Dünyası

³⁶ Bu konuda bkz. Bekir Baykara, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi, Güncel Hukuk, Nisan 2009/4-64

mevhum adlara hesap açmak, defter sayfalarını yok etmek gibi fiillerden açılmış dava görülmemektedir.

Görüldüğü gibi, Maliye Bakanlığı tarafından suç duyurusunda bulunulan suçlardan defter belge gizleme dışında kalanların neredeyse tamamı, sahte belge kullanma ve düzenleme suçlarına ilişkindir. Sahte belge kullanma nedeniyle açılan dava sayısı ise, sahte belge düzenleyenlerin iki katından fazladır.

Burada defter-belge gizleme suçundaki fazlalık üzerinde de durmak gerekir. Bunun nedenlerinden birisi, sahte belge kullanma ve düzenleme ile ilgili suç duyurusunda bulunma son on yılda hızlanmakla beraber, defter belge gizleme için eskiden beri suç duyurusunda bulunuyor olmasıdır. İkincisi ise, genellikle kurumsal olmayan işletmelerin defter belge saklama konusuna önem vermemeleridir. Üçüncüsü de, bazen on binleri bulan belge arasında bir kaçının her zaman kaybının mümkün olması, inceleme elemanlarının bunlar için de suç duyurusunda bulunmasıdır. Bir kısım gizleme de, sahte belgenin ortaya çıkmaması için olması gerekir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşıldığı gibi, Maliye Bakanlığı, sahte belge kullanma ve düzenleme dışında olup VUK 359. Maddede sayılan 11 eylem ile mevcut cezaları uyguladığı halde bu suçlarla başa çıkamamış değildir. Yani, sahte belge kullanma ve düzenleme dışındaki fiiller için mevcut cezaların yetersizliği anlaşılıp da, bir de buna teşhir cezasının eklenmesi “gerekli” değildir. Bu durumda, teşhir cezasının, en azından kullanma (kullanma fiili zaten teşhire tabi değildir) ve düzenleme dışındaki 11 fiil açısından, “ölçülülük” ilkesinin “gereklilik” alt ilkesi mevcut değildir.

bb-2)Konunun “orantılılık” alt ilkesi açısından incelenmesi:

Cezalar, suçlunun sorumluluk derecesine ve suçun ağırlığına göre belirlenir. Örneğin, kasten öldürmenin cezası, yara ne kadar ağır olursa olsun, kasten yaralamadan daha fazla olacaktır. Keza dolandırıcı, hırsızdan daha ağır şekilde cezalandırılacaktır.

Bu açıdan bakıldığında, VUK 359. Maddede düzenlenen bazı vergi suçları için öngörülen teşhir cezası, yukarıda belirttiğimiz gibi, TCK’da yer alan en ağır cezalar için bile öngörülmemiştir. Bu bakımdan, bu cezanın orantısız olduğu açıkça ortadadır.

Öte yandan orantısızlık, maddenin kendi içinde de vardır. Sahte fatura kullanan teşhir edilmezken, ondan daha hafif (yarısı kadar cezası³⁷ olan) gizleme suçu teşhir edilecektir. Bu durum cezanın orantısızlığını bir kez daha ortaya koymaktadır.

Bu arada, “sahte belge kullanma” suçuna atfedilen özel durum üzerinde bir miktar durmak gerekir. Bu suç ile ilgili birçok durumda olduğu gibi³⁸ “teşhir” cezasından istisna olmasını maliyeciler, bu suçun “bilmeden işlenebildiği” gerekçesine bağlamakta, bu görüş ilgili çevrede rağbet de görmektedir. Hemen belirtelim, VUK 359/b’ye göre sahte belge “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge,” olduğuna göre, her hangi bir mal veya hizmet almadan fatura alan bir kişi, bunu “bilmeden aldım” diyemez. Bu durumda, “bilmeden sahte fatura alma” nasıl olur onun üzerinde durmak gerekir. Aslında “bilmeden sahte fatura alınmıştır” denilen durumların çoğu, gerçekten sahte olmaktan çok, maliyecilerin bu konudaki standartlarının çok düşük olması, tespitlerinin çoğu zaman götürü ve şekli olması ve bu suçu TCK’daki diğer bazı suçlarla karıştırıyor olmaları sonucu, aslında sahte fatura olmadığı halde, sahte fatura olarak nitelendirilen durumları ifade etmektedir. Bu da fatura güvenliğini sağlamaktan çok mükellefler nezdinde tedirginlik yaratmaktadır. Maliye “sahte belge kullanma” ile ilgili ölçülerini sağlam olarak belirlese, “bilmeden kullanma”³⁹ argümanına ihtiyaç kalmayacak, “yaşın yanında kurunun da kurtulması” sonucu hâsıl olmayacaktır. Böylece cezalarda ayırım yapılmayacak, gerçekten sahte fatura kullananlar cezalandırılacak, orantısızlık ortadan kalkacaktır. Bu durum sahte fatura kullanımını azaltacak, sahte fatura tacirleri azalacaktır. Çünkü eskilerin dediği gibi, “marifet iltifata tabidir”.

bb-3)Konunun “elverişlilik” alt ilkesi açısından incelenmesi:

Ölçülülük ilkesinin alt ilkelerinden ilki (ancak biz özellikle üçüncü olarak inceledik) olan “Elverişlilik ilkesi”, öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olması, durumunu ifade eder.

³⁷ VUK 359. Maddeye göre, sahte fatura kullanmanın cezası üç yıldan beş yıla kadar, gizleme suçunun cezası ise on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasıdır.

³⁸ Örneğin 4811 sayılı kanundan ve 6111 sayılı kanunlardan sahte belge düzenleyenler yaralanmadığı halde, sahte belge kullananlar yararlanmışlardır.

³⁹ Sahte faturayı “bilmeden kullanma” kavramı 4369 sayılı kanundan sonra çıkmıştır. Bu kanundan önce 359. Maddede, 344. Maddeye atıfta bulunuyor, bu maddede de, “kaçakçılık” kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi olarak tanımlanıyordu. 4369 sayılı kanun suçun tanımında “kasten” sözcüğüne yer vermemiştir. Bunun üzerine vergi ile ilgili yazı yazanlar, “sahte fatura kullanmada manevi unsur kalktı” başlıklı yazılar yazmaya başlamıştır. (Bu arada biz de, “bir yazı yazmış ve manevi unsurun kalkmadığını ortaya koymaya çalışmıştık. Bkz. Bekir Baykara, Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı?, Maliye Postası, 15 Eylül 2001, sayı 505). Bu yazılar bir kampanya haline gelmiş ve bunun sonunda 306 sayılı VUK Genel Tebliği 18 Haziran 2002 de yayımlanmıştır. Bu Tebliğde, sahte fatura kullanıldığının tespiti halinde, bilmeden kullanma durumunun araştırılacağı yönünde düzenleme yapılmıştır. Sözü edilen 306 sayılı Tebliğin çıkış süreci için bkz. Bekir Baykara, Vergi suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, Vergi Dünyası, Mayıs 2004, sayı 273

Asıl konumuza geçmeden önce, cezai yaptırımların suçları önlemede etkisi üzerinde bir nebze durmak isteriz. Suçbilimciler (kriminologlar) cezanın suçu önlemede çok etkili olmadığını söylemektedirler.⁴⁰ Bunun yerine, suç ve suçluyu tanıyıp iyi analiz ederek, suç ikliminin ortadan kaldırılması suretiyle, suç işlenmesinin azaltılabileceği belirtilmektedir. Keza, belirli tedbirlerle suç işlemenin önüne geçilerek de, suçu azaltmak mümkün olabilir denmektedir⁴¹.

İnceleme konumuz olan 153/A maddesi ile ilgili gerekçede amacın sahte belge ticaretinin önlenmesi olduğu belirtilmektedir. Ancak, incelediğimiz 12'inci fıkradaki düzenlemenin bir unsur dışında, bu konu ile ilgisi bulunmamaktadır. Fakat sözü edilen gerekçeden bağımsız olarak baktığımızda, genel olarak 153/A maddesinin, özel olarak da 12. Fıkranın amacının belge düzenini sağlamak, arkasından da vergi gelirini artırmak olduğu ortadır.

VUK 153/A-12 maddede düzenlenen teşhir cezasının belge düzenini sağlamak, vergi kaybını azaltmak amacını gerçekleştirmede elverişli bir araç olup olmaması açısından, VUK 359. Maddedeki her suç için durumu ayrı ayrı incelemek gerekir. Çünkü bu maddede sayılan her bir suçun işleniş şekli, amacı, işleyenlerin özellikleri birbirinden farklıdır. Aşağıda, 359. Maddede sayılan eylemler için, teşhir cezası bakımından elverişlilik ilkesi ele alınacaktır.

VUK 359. Maddede, “Sahte fatura ticareti” adıyla anılan bir suç yoktur. Bu eylem genellikle, sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemlerinin birlikte yapılması anlamına gelir. Fail bakımından da, suçu meslek edinmiş kişi veya kişileri ifade eder. Gerçekten, kazanç gagesiyle sahte fatura düzenlemek, bunun ortaya çıkmasını önlemek ve/veya geciktirmek için, çoğu zaman sahte fatura kullanma eyleminin de yapılmasını gerektirir. Bu baskımdan, cezası da sahte fatura düzenleme veya kullanma suçlarını içerdiği için iki kattır. Sahte fatura tacirine, her yıl itibarıyla⁴², düzenleme için üç yıldan beş yıla kadar, kullanma için⁴³ de üç yıldan beş yıla kadar olmak üzere, altı yıldan on yıla kadar hapis cezası istemiyle dava açılacaktır. Beş yıl sonra tespit edildiğinde, toplam otuz yıldan elli yıla kadar hapis cezası istenecektir. Suç sübut bulduğunda, örneğin azami haddeden ceza verilen bir sahte fatura taciri, neredeyse müebbet (ömür boyu) hapis cezasına mahkum olan kişi kadar hapis yatacaktır⁴⁴.

⁴⁰ Timur Demirbaş, Kriminoloji, Ankara 2001, s. 315

⁴¹ Age, s. 317 vd

⁴² Y.11. C. D. 20.9.2011 gün ve E. 2011/6093, K. 2011/20127 sayılı kararında, Her Takvim Yılı İçinde İşlenen Suçun Birbirinden Ayrı ve Bağımsız Suç Olduğunun Gözetileceği belirtilmektedir.

⁴³ Y.11. C.D. 22.6.2004 tarih ve E. 2003/23 K. 2004/5633 sayılı kararında, sahte fatura düzenlemek ve kullanmanın birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar oluşturduğu ifade edilmektedir.

⁴⁴ 1926 tarih ve 765 sayılı TCK dan sonra 2005 yılında yürürlüğe giren 5237 sayılı TCK cezaların içtım ve toplam cezanın hesaplanmasında bir üst cezaya yer vermemiştir. Bunun yerine 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanununun 99 ve 107 maddesindeki sistem uygulanacaktır. Bu durumda, koşullu

Görüldüğü gibi, sahte fatura tacirleri için öngörülen hapis cezası yeterince ağırdır. Fakat bu ceza suçu azaltmamaktadır. (Esasen bu suçta sorun gerçek faili bulmak, diğeri de mahkeme önüne çıkarmaktır.) Bunun nedeni, bu suçun işleniş biçimleri, failleri veya fail olarak görünen kişilerin durumu, ekonominin sahte fatura ihtiyacıdır (Sahte fatura sadece vergi kaçırmak için kullanılmaz. Bu nedenle, ekonominin sahte fatura ihtiyacı iyi analiz edilmeden, sahte fatura ile mücadele edilemez.). Bu nedenle, bu suç için ayrıca teşhir cezası öngörmenin, suçu azaltacağını düşünmüyoruz. Bu bakımdan, bu suç için teşhir cezası elverişli bir araç olarak görünmemektedir. Hatta teşhir zamanı ile değişmekle birlikte, teşhir sahte fatura düzenleyiciler ve kullanıcılar açısından yararlı bile olabilir. Açıklanan nedenlerle, bu suç türü için ayrı ceza belirlemek yerine, işlenmesini ve işlendiğinde en kısa sürede açığa çıkaracak tedbirlerin alınması daha önemlidir diye düşünüyoruz. Bu bağlamda 153/A maddesindeki teminat uygulaması iyi bir tedbirdir. Ancak yeterli değildir. Yeni ve çok çeşitli tedbirlerle desteklenmelidir.

Sahte fatura ticareti dışında sahte belge düzenleme fiili, çok çeşitli amaç, saik ve şekillerde işlenebilir. Kasten işlenebilen bir suçtur. Bu fiil, eğer altı sahte fatura kullanılarak doldurulmuyorsa, düzenleyen nezdinde vergi kaybına neden olmaz. Hatta duruma göre, matrahı artırır, zararı veya devreden KDV'yi azaltır. Yani, düzenleyenin amacı vergiden tasarruf değildir. Bu suçun azalması için teşhir cezasının elverişli olmadığını düşünüyoruz.

Sahte fatura kullananlar, sahte belge tacirlerinin müşterileridir. Yani, sahte belge ticaretinin nedenidirler. Ancak, teşhir cezasına tabi tutulmamıştır (Baştan beri açıklamaya çalıştığımız gibi, biz teşhir cezasının her bakımdan Anayasa'ya aykırı olduğu görüşündeyiz. Bu nedenle hiçbir suçlunun teşhiri taraftarı olamayız. Ancak, böyle bir ceza olacaksa, sahte faturanın nedeni olan kullanıcılara olması gerektiğini söylüyoruz. Fakat şimdiye kadar olduğundan farklı olarak, sahte fatura kullanma ile ilgili ölçütlerin gayet sağlam olması şartıyla).

Sık işlenmemekle birlikte en fazla dava açılan konu, defter ve belgelerin inceleme için ibraz edilmemesi, yani gizleme suçudur. Bu eylem, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının ortaya çıkmaması için bir paravan olabilir. Ancak, yukarıda da belirttiğimiz gibi, bizim gözlemimiz, daha çok defter ve belgelerin iyi saklanmaması nedeniyle elden çıkması, TTK gereği usulüne uygun "zayi belgesi" alınamamasından kaynaklanmaktadır. Bu yapısı nedeniyle, teşhir cezasının bu suçun azaltılması için elverişli bir araç olmadığını düşünüyoruz.

salıverme durumu varsa, elli yıllık bir süreli hapis cezası yirmi sekiz yıl çekilecektir. Bu şartlar yoksa çekilecek ceza elli yıldır. Müebbet hapis cezası ile süreli hapis cezasına mahkumiyet halinde, koşullu salıverme durumu varsa bu süre otuz yıl olacaktır. Bu konuda bkz. Fatma Karakaş Doğan, Türk Ceza Hukukunda Cezaların içtimalı Kurumunun Düzenlenmesi Gerektiği Üzerine, Ankara Barosu Dergisi, sayı 2011/3.

Yukarıda belirttiğimiz gibi, teşhir cezası belge düzenini sağlama, sonuç olarak vergi hasılatını artırma yönünden elverişli bir araç değildir. Fakat tam tersi bir etki gösterebilir. Yani, vergi hâsılatını azaltabilir. Çünkü teşhir gibi insan haysiyetine aykırı bir cezaya muhatap olan mükellef, vergi inzivasına çekilebilir. Yani, vergi idaresinin uygulamaları karşısında kendisini güçsüz ve çaresiz görüp, başka yerlere göçebilir⁴⁵. Ayrıca, Küreselleşen Dünyada, yurt dışından gelecek doğrudan yatırımlar gelmeyebilir veya gelenler geri dönebilir.

Yukarıda sayılanlar dışında olup VUK 359. Maddede sayılan diğer suçlar, yukarıda belirtildiği gibi, Maliye Bakanlığı tarafından takip edilmeyen, suç duyurusunda bulunulmaya bile gerek duyulmayan suçlardır. Bu eylemler için ayrıca teşhir cezası konulması, anlamsızdır.

Görüldüğü gibi VUK 153/A-12 maddede düzenlenen teşhir cezası, ölçülülük ilkesine, dolayısıyla, Anayasa'nın 2 ve 13. Maddelerine aykırıdır.

c-Anayasa'nın 20/3 maddesine aykırılık

Bilindiği gibi, kişi ile ilgili her türlü bilgi “kişisel veri”dir ve kişiliğin korunması bağlamında, hukuki himayeye tabidir. Buna rağmen, Anayasa'nın 20. maddesine 5982 sayılı Kanunla üçüncü fıkra eklenmiştir. Bu fıkraya göre, “*Herkes kendi ile ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir.*” Denerek bu hak anayasal garanti altına alınmıştır. Anayasa'ya göre, kişisel verilerin işlenmesi kanunla olacaktır. Bu konudaki Kanun henüz çıkmamıştır. Ancak, uluslararası ölçütler de dikkate alınarak hazırlanmış olan kanun tasarisına göre suç ve mahkûmiyetlere ilişkin veriler “hassas veri” olup, ancak geniş bir idari gözetim altında tutulabilirler.⁴⁶ VUK 153/A-12'de yapılmak istenen ise, bu verilerin herkese duyurulmasıdır. Bu da Anayasa'nın 20/3 maddesine aykırıdır.

d- Anayasa'nın 38. Maddesinde Anlamını Bulan Cezaların Kanuniliği İlkesine Aykırılık

Anayasa'nın 38. Maddesinde kanunsuz suç ve ceza ilkesi düzenlenmektedir. Maddenin ikinci fıkrasındaki“.....ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır” şeklindeki hüküm, cezaların infazında da kanunilik ilkesinin geçerli olduğu ifade edilmektedir.⁴⁷ Buradaki “kanun” organik anlamda kanun olup, Yasama Organı tarafından “kanun” adıyla çıkarılan metindir.

VUK 153/A maddesinde, “*Birinci fıkroda sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiilleri işleyenler*

⁴⁵ Elif Pürsünerli Çakar, Vergiye Karşı Direnme Şekilleri Ve Vergi İnzivası, Gazi Üniversitesi Hukuk fakültesi Dergisi, XXVII Yıl 2013, Sayı 12-2 (Yazar vergi inzivasını sadece vergi oranları için öngörmüştür. Ancak bize göre İdarenin uygulamaları da buna neden olabilir.)

⁴⁶ Hayrunnisa Özdemir, Elektronik Haberleşme Alanından Kişisel Verilerin Özel Hukuk Hükümlerine Göre Korunması, Ankara 2009,s132 vd

⁴⁷ Veli Özer Özbek, İnfaz Hukuku, Ankara 2013, 2. Baskı, s.62.

Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre duyurulur” denmiş olması, infaz usulünün Maliye Bakanlığınca idari işlemle belirleneceğini göstermektedir. Bu da Anayasa'nın 38. Maddesine aykırıdır.

4-SONUÇ

Resmi Gazetede 11 Nisan 2013 tarihinde yayımlanan 6455 sayılı Kanun ile VUK'nun 153. Maddesinden sonra gelmek üzere, “Teminat Uygulaması” başlığı altında, 153/A maddesi eklenmiştir. Maddede, teminat uygulaması yanında, birçok husus düzenlenmiştir. Bunlardan birisi de, sahte fatura ticareti yapanlar ve bunlarla ilişkili bir kısım kişiler ile VUK nun 359. Maddesindeki suçları işleyenlerin (sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar hariç), Maliye Bakanlığının belirleyeceği usullerle duyurulmasıdır. Maddenin 12. Fıkrasında düzenlenen bu husus, bazı vergi suçlarını işleyenlerin “duyurulması” diğer bir deyişle ilanı, başka bir söyleyişle de teşhirdir.

Kanun koyucu konuya maliyecilerin gözü ile bakmış ve duyurmanın vergi mahremiyetine aykırı sayılmayacağına hükmetmiştir. Fakat konuya tüm yönetilenlerin gözü ile bakınca, maddede yapılan düzenlemenin “teşhir cezası” olduğu, bunun da birçok yönden Anayasa'ya aykırı olduğu görülmektedir.

Ceza hukuku ile uğraşanlar teşhir cezasını insan onuruna (haysiyetine, şerefine) aykırı görmektedirler. Anayasa'nın başlangıç hükümlerine göre, her vatandaş onurlu bir hayat sürdürme hakkına sahiptir. Anayasa'nın 17/3. Maddesine göre, kimse insan haysiyetiyle bağdaşmayan cezaya veya muameleye tabi tutulamaz. Ayrıca, Türkiye'nin taraf olduğu birçok sözleşme ile insan onuru ile bağdaşmayan ceza uygulamalarının yasak olduğunu kabul etmiştir. Bu durumda, VUK 153/A-12 ile düzenlenen teşhir cezası, Anayasa ve imzaladığımız uluslararası sözleşmelere aykırıdır.

VUK 153/A-12 maddede düzenlenen teşhir cezası, hak ve özgürlüklerde sınırlamanın sınırı olarak gösterilen ve hukuk devletinin bir gereği olan “ölçülülük ilkesi” ne de aykırıdır. Bu ceza, sahte fatura düzenleme ve VUK 359. Maddede sayılan diğer suçların işlenmesine mani olacak durumda değildir. Bu nedenle, ölçülülük ilkesinin alt ilkelerinden olan elverişlilik ilkesine aykırıdır. Teşhir cezası, gereklilik ilkesine de aykırıdır. Çünkü sahte fatura tacirleri için öngörülen çok ağır cezaların, bu suçun azalmasını sağlamadığı görülmektedir. Demek ki sorun ceza değildir. Bu suç için başka tedbirlerin öngörülmesi gerekir. VUK 359. Maddede sayılan diğer suçlar bakımından bu ceza hiç gerekli değildir. Çünkü Bakanlık bu suçlar için pek seyrek olarak suç duyurusunda bulunmaktadır. Bu ceza, ölçülülük ilkesinin bir diğer alt ilkesi olan “orantılılık” ilkesine de aykırıdır. Çünkü bu günkü ceza sistemimizde müebbet

hapis cezası gerektiren suçlar için bile teşhir cezası öngörülmemiştir. Öte yandan, VUK 153/A-12'inci maddesinin kendi içinde bile orantısızlık göze çarpmaktadır. Sahte belge düzenlemenin nedeni olan sahte belge kullananlar bu cezaya tabi değilken, bu suçun yarısı kadar ceza gerektiren fiillerin teşhir cezasına tabi olması orantısızlığı göstermektedir.

İnceleme konumuz olan 12'nci fıkra, bazı vergi suçlarını işleyenlerin, Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre, yani idari işlemle, duyurulacağına hükmetmiştir. Bu durum, suç ve cezalar ile bunların sonuçlarının kanunla düzenlenmesi gerekir diyerek yasallık ilkesine atıfta bulunan Anayasa'nın 38. Maddesine aykırıdır.

Şu kişi, bu vergi suçunu işledi diye herkese duyurmak, kişiye ait olan ve idare tarafından sıkı bir şekilde saklanması, korunması gereken hassas kişisel verinin duyurulması demektir. Bu da Anayasa'nın 20/3. Maddesine aykırıdır.

Son olarak, Kanun koyucunun VUK 153/A-12 maddede düzenlen duyurma işlemini ceza, hatta her hangi bir yaptırım olarak görmediği, bu nedenle cezalar arasında düzenlemediği anlaşılmaktadır. Ancak, bir an için ceza değil dense bile, “duyurma işlemi” bir mükâfat veya onurlandırma olmadığına göre, yaptırım, en azından küçültmek, rezil etmek amacına yönelik bir “muamele” olduğu kesindir ve bu bağlamda, VUK 153/A-12 maddede yapılan düzenleme, hukuka aykırıdır. Ölçsüz olduğu, kamu ve özel menfaatler dengelenmediği için, vergi barışını bozacak niteliktedir. Bu nedenle, daha önceki vergi suçlarının basın ve TRT yoluyla duyurulmasında olduğu gibi, bir an önce bu fıkranın daha uygulanmadan kaldırılmasını temenni ediyoruz.