T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

VERGİ USUL KANUNU'NDA SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARİ İLE YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARI

Ahmet Emrah GEÇER

2502140173

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. T. İrfan BARLASS

İSTANBUL-2021

ÖZ

VERGİ USUL KANUNU'NDA SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARİYLE YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARI

AHMET EMRAH GEÇER

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma ile sahte belge düzenleme veya kullanma, birbirinden bağımsız iki ayrı suç olarak öngörülmüşlerdir. Ancak bu suçların konuları ve hareketleri müşterektir. Dolayısıyla söz konusu düzenlemenin ceza hukuku genel prensipleri ile çeliştiği barizdir. Bu şekilde bir düzenleme kişilerin ölçüsüz yaptırımlara tabi olmalarına ve dolayısıyla adil olmayan sonuçların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca bu suçların konusu olan belge kavramının kapsamından, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ayrımına, düzenleme ve kullanma hareketlerinin anlamından failin tespitine kadar birçok noktada belirsizlikler mevcuttur. Bu çalışmanın amacı, doktrinde yer alan görüşler, karşılaştırmalı hukuktaki gelişmeler ve yargı kararları çerçevesinde VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları üzerinde suç ve yaptırım teorisi açısından incelemeler yapmak ve uygulamada sorunsal haline dönüşmüş meselelere çözümler aramaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde vergi suçu kavramı ve tez çalışmamız olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da yer aldığı VUK'un 359. maddesindeki suçlar için kanun koyucunun vermiş olduğu kaçakçılık suçu kavramı incelenmektedir. Sonrasında belge kavramı ele alınmaktadır. Bu bölümde son olarak ise sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramları üzerinde durulmaktadır. İkinci bölümde karşılaştırmalı hukukta sahtecilik yoluyla işlenen vergi suçları analiz edilmektedir. Üçüncü bölümde ise sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları klasik suç inceleme metodu çerçevesinde suçun unsurları, suçun özel görünüş biçimleri ve kusurluluk bakımından irdelenmektedir. Son bölümde, bu suçlarda ceza ilişkisini sona erdiren nedenler ile yaptırım ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Ceza Hukuku, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Suçları, Sahte Belge, Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

ABSTRACT
FORMING AND USING FORGED AND MISLEADING DOCUMENT AS OF ITS CONTENT IN TAX PROCEDURE LAW
AHMET EMRAH GEÇER

Forming and using forged document and forming and using misleading document as of its content are regulated as two separate crimes independent from each other in the Article 359 of the Tax Procedure Law No. 213 (TPL) titled "Fraud Crimes and Penalties". On the other side of the coin, the subjects and acts of the crimes are common. Therefore, it is obvious that the arrangement in question is in conflict with the general principles of criminal law. It leads persons to be subject to disproportionate sanctions and therefore unfair results. In addition, there are uncertainties in many points from the scope of the document concept, which is the subject of these crimes, to the distinction between forged document and misleading document as of its content, from the meaning of the acts of formation and use to the determination of the perpetrator. The aim of this study is to analyze on the crimes of forming and using forged document and misleading document as of its content and seek solutions for the issues that have become problematic in practice within the framework of the opinions in the doctrine, developments in comparative law and judicial decisions.

In the first part of the study, the concept of tax offense and the concept of fraud given by the legislator for the crimes in the Article 359 of TPL, which includes the crimes of forming and using dorged documents and misleading documents as of its content is examined. Then, the concept of document is argued. Subsequently, in this part, the concepts of forged document and misleading document as of its content are addressed. In the second part, tax crimes committed through forgery in comparative law are analyzed. In the third part, the crimes of forming and using forged document and misleading document as of its content are examined in terms of the elements of the crime, the special appearance forms of the crime and culpability in accordance with the classical crime examination method. In the last part, the reasons ending the criminal relationship in the crimes and the sanctions are scrutinized.

Key Words: Tax Law, Criminal Law, Tax Fraud Crimes, Forming and Using Forged And Misleading Documents as of its Content in Tax Procedure Law, Forged Document, Misleading Document as of its Content

ÖNSÖZ

"Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Suçları" isimli çalışmanın oluşturulması düşüncesi daha öncesinde bu suçlar özelinde doktora düzeyinde tez çalışmasının bulunmaması, öğretide bu suçların unsurları, suçun özel görünüş biçimleri, ceza ilişkisini sona erdiren nedenler ve yaptırıma ilişkin tartışmalı noktaların olması ve uygulamada birçok noktada hukuka aykırılıkların mevcudiyeti nedeniyle doğmuştur. Konunun doktora tezi düzeyinde incelenmesinin öğreti ve uygulamaya yararlı olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu tez çalışmasının amacı, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını suç genel teorisi çerçevesinde bütüncül bir yaklaşımla ceza hukuku ilkeleri ışığında incelenmesi suretiyle uygulamada problematik hale gelen noktalara cevaplar aramak, sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ile bağlantılı VUK'un 359. maddesi ile diğer ilgili düzenlemelerin eksik yanlarını ve uygulamada oluşturduğu belirsizlikleri tespit etmek, Yargıtay kararları ile vergi hukuku ve ceza hukuku alanında yapılmış çalışmalarda yer alan görüşleri tartışmak, karşılaştırmalı hukuktaki gelişmeleri aktarmak ve tez konusu kapsamında olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları için öneriler oluşturarak öğretiye katkıda bulunmaktır.

Lisans öğrenimimden itibaren maddi ve manevi olarak her daim yanımda olan ve akademisyenlik mesleğini şahsıma o yıllardan itibaren sevdiren koca yürekli değerli hocam Prof. Dr. B. Bahadır Erdem'e şükranlarımı sunarım.

Doktora çalışmalarım sırasında yardımlarını hiçbir zaman esirgemeyen, motive eden ve çözümler sunan mensubu olduğum İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı değerli hocam Prof. Dr. İbrahim Subaşı'ya minnettarım.

Akademisyenlik mesleğine başlama kararı aldıktan sonra zorlu süreçte şahsıma yapmış olduğu iyilikleri hiçbir zaman unutamayacağım değerli hocam Prof. Dr. Mahmut Kabakcı'ya teşekkürü bir borç bilirim.

Doktora tez çalışmam sürecinde tez çalışmasının genel çerçevesinin ve içeriğinin oluşturulmasında büyük emeği olan, tez çalışmamı satır satır gözden geçiren, görüşleri ile çalışmama önemli derecede katkıda bulunan tez danışmanım değerli hocam Prof. Dr. T. İrfan Barlass'a, tez çalışmamın ceza hukukuna ilişkin olan

kısımlarında bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan ve tavsiyeleri ile tezimin ceza hukukuna ilişkin başlık ve içeriklerinin belirlenmesinde katkıda bulunan değerli hocam Prof. Dr. Adem Sözüer'e, tez çalışmama ilişkin tavsiye ve eleştirileri ile yol gösterici olan değerli hocam Prof. Dr. Billur Yaltı'ya, tez çalışmamın bölümlerinin ve sistematiğinin oluşumunda katkı sağlayan değerli hocam Prof. Dr. Gülsen Güneş'e, tez çalışmama farklı perspektiflerden bakmamı sağlayan ve manevi desteğini her daim hissettiğim değerli hocam Prof. Dr. B. Mahmut Kaşıkcı'ya, tezimin daha nitelikli hale gelmesine katkıda bulunan değerli hocam Doç. Dr. Ayhan Selçuk Özgenç'e, özellikle uygulamadaki sorunlara yönelik bilgileri tarafıma aktararak tez çalışmamın zenginleşmesini sağlayan değerli hocam Dr. Öğretim Üyesi Ahmet Bumin Doğrusöz'e, tez çalışmamın ceza hukuku boyutuyla ilgili olan meselelerde bilgi ve tecrübesini esirgemeyen değerli hocam Dr. Öğretim Üyesi Selman Dursun'a çok teşekkür ederim.

Maddi ve manevi desteğini her zaman hissettiğim başta annem olmak üzere biricik aileme ve manevi destekleri ile yanımda olan arkadaşlarıma ve özellikle doktora savunmama dört gün kala geçirmiş olduğum talihsiz kaza sonrası beni hastaneye yetiştiren ve refakatçi olan değerli arkadaşım Dr. Öğretim Üyesi Halil Altındağ'a çok teşekkür ederim.

Ahmet Emrah GEÇER

Kadıköy, 01.07.2021

İÇİNDEKİLER

ÖZ ..... **II**

ABSTRACT ..... **IV**

ÖNSÖZ ..... **VI**

İÇİNDEKİLER ..... **VIII**

KISALTMALAR ..... **XV**

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM
KAVRAMSAL BAKIŞ:
VERGİ SUÇU, KAÇAKÇILIK SUÇU, BELGE, SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARİYLE YANILTICI BELGE KAVRAMLARI

1. VERGİ SUÇU KAVRAMI **12**

2. KAÇAKÇILIK SUÇU KAVRAMI **17**

2.1. Kaçakçılık Terimi ve Kavramı 18

2.2. Kaçakçılık ile Benzeşen ya da Yakınlık Kurulan Kavramlar 20

2.2.1. Vergiden Kaçınma Kavramı 20

2.2.2. Vergi Kaçırma Kavramı 23

2.3. Tarihsel Gelişimi 27

2.4. Mevcut Kanun Hükmü 31

2.4.1. Korunan Hukuki Değer 33

2.4.2. Madde Sistematiğine Getirilen Eleştiriler 36

2.4.3. Olması Gereken Kanuni Düzenlemeye İlişkin Değerlendirmemiz .. 41

3. BELGE KAVRAMI **44**

3.1. Türk Ceza Kanunu Açısından Belge 47

3.1.1. Kavram 47

3.1.2. Belgenin Aslı, Nüsha ve Suret 49

3.1.3. Unsurları 50

3.1.4. Resmî Belge, Resmî Belge Hükmünde Belge ve Özel Belge Ayrımı 54

3.1.4.1. Resmî Belge 54

3.1.4.2. Resmî Belge Hükmünde Belgeler 57

3.1.4.3. Özel Belge 59

3.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Belge 60

3.2.1. Kavram 60

3.2.2. VUK'un 227/3 Fıkrasının Anlamı 65

3.2.3. Belge Türleri 70
3.2.3.1. Fatura 71
3.2.3.1.1. Faturanın Şekli 75
3.2.3.1.2. Faturanın Düzeni 76
3.2.3.1.3. Fatura Uygulamaları 78
3.2.3.2. Fatura Yerine Geçen Belgeler 83
3.2.3.2.1. Perakende Satış Vesikaları 83
3.2.3.2.2. Gider Pusulası 86
3.2.3.2.3. Müstahsil Makbuzu 87
3.2.3.3. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgelerle İlişkilendirilen Belgeler 88
3.2.3.3.1. Sevk irsaliyesi 88
3.2.3.3.2. Taşıma İrsaliyesi 90
3.2.3.4. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgeler Dışındaki Belgeler 93
3.2.3.4.1. Serbest Meslek Makbuzu 94
3.2.3.4.2. Ücret Bordrosu 95
3.2.3.4.3. Muhabere Evrakı 96
3.2.3.4.4. Kıymetli Evrak 96
3.2.3.4.5. Diğer Belgeler 97
3.2.3.5. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Düzenlenmesi Zorunlu Tutulan Belgeler 97
3.2.4. VUK Gereğince Belgelerin Elektronik Ortamda Oluşturulması 98
4. SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARİYLE YANILTICI BELGE KAVRAMLARI 99
4.1. Kavram 99
4.1.1. Geniş Anlamda Sahtecilik ve Dar Anlamda Sahtecilik Ayrımı 100
4.1.2. Maddi Sahtecilik ve Fikrî Sahtecilik Ayrımı 101
4.1.3. Aldatma Kabiliyeti 102
4.2. Sahte Belge 107
4.3. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge 110
İKİNCİ BÖLÜM
KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA SAHTECİLİK YOLUYLA İŞLENEN VERGİ SUÇLARI
1. İNCELEME YÖNTEMİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR 116

2. KITA AVRUPASI HUKUK SİSTEMİNİ BENİMSEYEN ÜLKELER 118

2.1.1. Almanya 118
2.1.1.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları 119
2.1.1.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları 122
2.1.2. Avusturya 129
2.1.2.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları 130
2.1.2.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları 133
2.1.3. Belçika 135
2.1.3.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları 137
2.1.3.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları 140
2.1.4. Finlandiya 142
2.1.4.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları 144
2.1.4.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları 146
2.1.5. Fransa 148
2.1.5.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları 150
2.1.5.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları 153
2.1.6. İspanya 160
2.1.6.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları 163
2.1.6.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları 164
2.1.7. İtalya 166
2.1.7.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları 168
2.1.7.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları 171

3. ANGLO SAKSON HUKUK SİSTEMİNİ BENİMSEYEN ÜLKELER 176

3.1.1. Amerika Birleşik Devletleri 177
3.1.1.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları 178
3.1.1.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları 182
3.1.2. Birleşik Krallık 189
3.1.2.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları 193
3.1.2.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları 196

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARİYLE YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ UNSURLARI, SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ VE KUSURLULUK

1. GENEL OLARAK 201

2. KORUNAN HUKUKİ DEĞER 203

3. MÜŞTEREK MADDİ UNSURLAR 208
3.1. Konu 209
3.1.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından İhdas Edilen Belgeler 210
3.1.2. VUK 227/3 Gereğince Hiç Düzenlenmemiş Sayılan Belgeler 212
3.1.3. VUK'a Göre Muhafazası ve İbrazı Zorunlu Olan Belgeler 219
3.1.4. İdarenin Düzenleyici İşlemleri ile Belgelere İlişkin Kuralların İhdas Edilmesi 222
3.1.5. Bakanlık ile Anlaşması Olmayan Kişiler Tarafından Basılan Belgeler 228
3.1.6. Yabancı Ülke Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Oluşturulan Belgeler 231
3.1.7. Elektronik Ortamda Oluşturulan Belgeler 232
3.2. Fail 232
3.2.1. Gerçek Kişi Mükelleflerde Failin Tespiti 240
3.2.2. Tüzel Kişi Mükelleflerde Failin Tespiti 243
3.2.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Ortaklık ve Topluluklarda Failin Tespiti 253
3.2.4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Failliği 254
3.3. Mağdur 259
4. SAHTE BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA SUÇUNUN UNSURLARI VE SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ 262
4.1. Maddi Unsurlar 262
4.1.1. Hareket 262
4.1.1.1. Sahte Belge Düzenleme 267
4.1.1.2. Sahte Belge Kullanma 274
4.1.2. Netice 282
4.1.3. Nedensellik Bağı 286
4.2. Manevi Unsur 287
4.3. Hukuka Aykırılık Unsuru 304
4.3.1. Kanun Hükmünü Yerine Getirme 305
4.3.2. Meşru Savunma 306
4.3.3. Hakkın Kullanılması 307
4.3.4. İlgilinin Rızası 307
4.4. Suçun Nitelikli Halleri 310
4.5. Suçun Özel Görünüş Biçimleri 312
4.5.1. Teşebbüs 313
4.5.2. İştirak 320
4.5.2.1. İştirak Şekilleri 322
4.5.2.1.1. Faillik 322
4.5.2.1.2. Şeriklik 324

4.5.2.1.2.1. Azmettirme 324
4.5.2.1.2.2. Yardım Etme 330
4.5.2.2. VUK'un "Cezadan İndirim" Başlıklı 360. Maddesinin Anlamı ve İştirak Halinde İşlenen Suç Karşılığında Uygulanacak Yaptırıma Etkisi . 336
4.5.3. İçtima 344
4.5.3.1. Görünüşte İçtima 346
4.5.3.1.1. Tüketen Norm-Tüketilen Norm İlişkisi 346
4.5.3.1.2. Özel Norm-Genel Norm İlişkisi 347
4.5.3.1.3. Asli Norm-Yardımcı Norm İlişkisi 347
4.5.3.2. Bileşik Suç 348
4.5.3.3. Zincirleme Suç 349
4.5.3.3.1. Şartları 350
4.5.3.3.1.1. Aynı Kişi Tarafından Birden Fazla Suçun İşlenmesi 350
4.5.3.3.1.2. Suçun Aynı Kişiye Karşı Birden Fazla Kez İşlenmesi .. 353
4.5.3.3.1.3. Birden Fazla Suçun Aynı Suç Olması 354
4.5.3.3.1.4. Bir Suç İşleme Kararının İcrası Kapsamında İşlenmesi 360
4.5.3.4. Fîkri İçtima 370
4.5.3.4.1. Aynı Nev'iden Fikrî İçtima 372
4.5.3.4.2. Farklı Nev'iden Fikrî İçtima 372
5. MUHTEVİYATI İTİBARİYLE YANILTICI BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA SUÇUNUN UNSURLARI VE SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ 377
5.1. Maddi Unsurlar 377
5.1.1. Hareket 377
5.1.1.1. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme 386
5.1.1.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma 386
5.1.2. Netice 386
5.1.3. Nedensellik Bağı 387
5.2. Manevi Unsur 387
5.3. Hukuka Aykırılık Unsuru 388
5.4. Suçun Nitelikli Halleri 388
5.5. Suçun Özel Görünüş Biçimleri 388
5.5.1. Teşebbüs 388

5.5.2. İştirak 388
5.5.3. İçtima 388
6. KUSURLULUK 390
6.1. Zorunluluk Hali 391
6.2. Cebir ve Tehdit 392
6.3. Geçici Nedenler 394
6.4. Haksız Tahrik 394
6.5. Mücbir Sebep 396

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN NEDENLER VE YAPTIRIM

1. CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN NEDENLER 397
1.1. Ölüm 397
1.2. Af 399
1.3. Zamanaşımı 402
1.3.1. Dava Zamanaşımı 402
1.3.1.1. Dava Zamanaşımının Durması 409
1.3.1.2. Dava Zamanaşımın Kesilmesi 413
1.3.2. Ceza Zamanaşımı 415
1.3.2.1. Ceza Zamanaşımının Durması 416
1.3.2.2. Ceza Zamanaşımının Kesilmesi 417
1.4. Pişmanlık ve Islah 418
1.4.1. Hukuki Niteliği 419
1.4.2. Şartları 420
1.4.3. Kapsamı 422
1.4.4. Sonuçları 423
1.4.5. Vergi Ziyaı Gerçekleşmeyen Durumlarda Pişmanlık Müessesesi . 423
1.4.6. Mükellef ve Sorumlu Dışında Kalan Suça İştirak Edenlerin Pişmanlık Müessesesine Başvurması 428
1.4.7. Pişmanlık Müessesesi Şartlarının Değerlendirilmesi 429
2. YAPTIRIM 430
2.1. Adli Cezalar 430
2.2. Güvenlik Tedbirleri 433
2.2.1. Belli Haklardan Yoksun Bırakılma 434
2.2.2. Müsadere 436
2.2.2.1. Eşya Müsaderesi 437

2.2.2.2. Kazanç Müsaderesi 439
2.2.3. Tüzel Kişilere Özgü Güvenlik Tedbirleri 442
2.3. Adli Yaptırımlara Ek Olarak Uygulanan İdari Yaptırımların Non Bis İn İdem İlkesi Açısından Değerlendirilmesi 443
2.3.1. Non Bis İn İdem İlkesine Genel Bakış 443
2.3.2. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin İçtihatların Değerlendirilmesi 445
2.3.2.1. Glantz v. Finlandiya Kararı 447
2.3.2.2. A ve B v. Norveç Kararı 449
2.3.2.3. Glantz ve A ve B v. Norveç Kararlarının Karşılaştırılması 451
2.3.2.4. Türk Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine Aykırı Durumların Tespiti 453
2.3.2.4.1. Vergi Suç ve Kabahatlerinde İçtima 453
2.3.2.4.2. Vergi Ziyaı Kabahati ile Kaçakçılık Suçu Bakımından 455
2.3.2.4.3. Usulsüzlük Kabahati ile Kaçakçılık Suçu Bakımından 461
2.3.2.4.4. Özel Usulsüzlük Kabahati ile Kaçakçılık Suçu Bakımından ... 462
2.3.3. Non Bis İn İdem İlkesinin İhlalinin Ortadan Kaldırılmasında Olağanüstü Çözüm Yolları 462
2.3.3.1. Yargılamanın Yenilenmesi 463
2.3.3.2. Hüküm Uyuşmazlığı 466
2.3.4.Non Bis İn İdem İkesine Aykırılığın Giderilmesine Yönelik Öneriler 467
2.4. Adli Yaptırımlar ile Birlikte Uygulanan Üç Kat Tutarındaki Vergi Ziyaı Cezasının Ölçülülük İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi 469
2.4.1. Ölçülülük İlkesine Genel Bakış 469
2.4.2. Vergi Cezalarında Ölçülülük İlkesi 471
2.4.3. Tek Fiil Karşılığında Üç Kat Vergi Ziyaı Cezası ve Hapis Cezası 472
SONUÇ 478
KAYNAKÇA 497

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	:Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AdE	:Agenzia delle Entrate (Vergi İdaresi-İtalya)
AEAT	:La Agencia Estatal de Administración Tributaria (Vergi İdaresi Devlet Kurumu-İspanya)
ALV	:Arvonlisäverolaissa (Katma Değer Vergisi Kanunu-Finlandiya)
AO	:Abgabenordnung (Vergi Usul Kanunu-Almanya)
ARECIR	:Arrêté Royal d'exécution du Code des Impôts sur les revenus 1992 (Belçika Gelir Vergisi Kanunu'na İlişkin Kraliyet Kararnamesi)
AÜHFD	:Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AVOG	:Abgabenverwaltungsorganisationgesetz-Vergi İdaresinin Organizasyonu Hakkında Kanun-Avusturya)
BGH	:Bundesgerichtshof (Federal Mahkeme-Almanya)
BGK	:2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu
bkz.	:Bakınız
BAO	:Bundesabgabenordnung (Federal Mali Kanun-Avusturya)
BCC	:Cour Constitutionnelle (Anayasa Mahkemesi-Belçika)
BGBl	:Bundesgesetzblatt (Federal Resmî Gazete-Almanya)
BFG	:Bundesfinanzgericht (Federal Mali Mahkemesi-Avusturya)
BfIT	:Bulletin for International Taxation
B-VG	:Bundesverfassungsgesetz (Federal Anayasa-Avusturya)
BZSt	:Bundeszentralamt für Steuer (Federal Vergi İdaresi-Almanya)
CA	:Court of Appeal (İstinaf Mahkemesi-Birleşik Krallık)
CC	:Code criminel (Ceza Kanunu-Fransa)
CCA	:Crime and Courts Act 2013 (2013 tarihli Suç ve Mahkemeler Kanunu-Birleşik Krallık)
CCPC	:Crimes and Criminal Procedure Code (Federal Ceza ve Ceza Muhakemesi Kanunu-Birleşik Devletler)
CD	:Ceza Dairesi
CdC	:Cour de Cassation (Yargıtay-Fransa)
CdCoF	:Code de Commerce (Ticaret Kanunu-Fransa)
CdJA	:Code de justice administrative (İdari Yargılama Kanunu-Fransa)
CdIF	:Mali Suçlar Komisyonunun (Commission des infractions fiscales-Fransa)
CdlRF	:Constitution de la République Française (Anayasa-Fransa)
CdPÇ	:Code de procédure çivile (Medeni Usul Kanunu-Fransa)
CdPPI	:Codice di Procedura Penal (Ceza Muhakemesi Kanunu-İtalya)
CdPPF	:Code de Procédure Pénale (Ceza Muhakemesi Kanunu-Fransa)
CdRI	:Costituzione della Repubblica Italiana (Anayasa-İtalya)
CE	:Constitución Española (Anayasa-İspanya)
CGI	:Code général des impôts (Genel Vergi Kanunu-Fransa)
CHD	:Ceza Hukuku Dergisi
CHCD	:Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi

CI	:IRS Criminal Investigation (IRS Ceza Soruşturması Ofisi-Birleşik Devletler)
CIC	:Code d'instruction criminelle (Ceza Muhakemesi Kanunu-Belçika)
CIF	:Contractual Disclosure Facility (Sözleşmesel Açıklama Müessesesi-Birleşik Krallık)
CIR	:Impôts sur les revenus 1992 (Gelir Vergisi Kanunu-Belçika)
CMK	:5721 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
COF 9	:HMRC Code of Practice 9 (HMRC 9 No.lu Tebliği-Birleşik Krallık)
ConC	:Conseil constitutionnel (Anayasa Mahkemesi-Fransa)
COPFS	:Crown Office and Procurator Fiscal Service (İskoçya Savcılık Ofisi-Birleşik Krallık)
CPB	:Code Pénal (Ceza Kanunu-Belçika)
CPI	:Codice Penale (Ceza Kanunu-İtalya)
CPF	:Code Pénal (Ceza Kanunu-Fransa)
CPS	:Crown Prosecution Service (Kraliyet Savcılık Ofisi-Birleşik Krallık)
CSdC	:Corte Suprema di Cassazione (Yargıtay-İtalya)
Çev.	:Çeviren
ÇKK	:5395 sayılı Çocuk Koruma Kanunu
dCP	:del Código Penal (Ceza Kanunu-İspanya)
DEÜHFD	:Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
DGDDI	:Direction Générale des Douanes et des Droits Indirects (Gümrük İdaresi-Fransa)
DGFiP	:Direction Générale des Finances Publiques (Vergi İdaresi-Fransa)
DL74	:Decreto Legislativo n.74 (74 sayılı Kanun Hükmünde Kararname-İtalya)
DL546	:Decreto Legislativo n.546 (546 sayılı Kanun Hükmünde Kararname-İtalya)
DOTAS	:The Duty to Disclose Tax Avoidance Schemes (Vergiden Kaçınma Tertiplerini Açıklama Yükümlülüğü-Birleşik Krallık)
DPA	:Deferred Prosecution Agreement (Soruşturmanın Ertelenmesine İlişkin Sözleşme-Birleşik Krallık)
DPdR	:Decreto Presidente della Repubblica n. 600 (600 sayılı Başkanlık Kararnamesi-İtalya)
Ed.	:Editör
EStG 1988	:Einkommensteuergesetzes 1988 (Gelir Vergisi Kanunu-Avusturya)
ERÜHFD	:Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
EStG	:Einkommensteuergesetz (Gelir Vergisi Kanunu-Avusturya)
ETaxL	:European Taxation Law
EÜHFD	:Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
FA 2014	:Finance Act 2014 (2014 tarihli Finans Kanunu-Birleşik Krallık)

FAG	:Finanzausgleichsgesetz (Mali Denkleştirme Kanunu-Avusturya)
FiA 2000	:Finance Act 2000 (2000 tarihli Mali Kanun-Birleşik Krallık)
FinStrG	:Finanzstrafgesetz (Mali Suçlar Kanunu-Avusturya)
FPSF	:Service Public Fédéral Finances (Federal Gelir İdaresi-Belçika)
FRAP	:Federal Rules of Appellate Procedure (Yüksek Mahkemelere Başvuru Usulüne İlişkin Federal Kurallar-Birleşik Devletler)
FRCP	:Federal Rules of Criminal Procedure (Federal Ceza Muhakemesi Kuralları-Birleşik Devletler)
F-VG	:Finanzverfassungsgesetz (Mali Anayasa-Avusturya)
GÜHFD	:Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
GG	:Grundgesetz (Anayasa-Almanya)
GVK	:Gelir Vergisi Kanunu
HD	:Hukuk Dairesi
HJoL	:Harvard Law School Journal on Legislation
HLR	:Harvard Law Review
HMK	:6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HMRC	:Her Majesty's Revenue and Customs (Birleşik Krallık Vergi İdaresi)
HO	:Hallinto-oikeus (Bölge İdare Mahkemesi-Finlandiya)
IRC	:Internal Revenue Code (Federal Gelir Kanunu-Birleşik Devletler)
IRS	:Internal Revenue Service (Federal Gelir İdaresi-Birleşik Devletler)
İHAM	:İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	:İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İÜHFM	:İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
JoCLC	:Journal of Criminal Law and Criminology
KDV	:Katma Değer Vergisi
KDVK	:Katma Değer Vergisi Kanunu
KO	:Korkein Oikeus (Yüksek Mahkeme-Finlandiya)
KHO	:korkein hallinto-oikeus (Yüksek İdare Mahkemesi-Finlandiya)
KVK	:Kurumlar Vergisi Kanunu
KStG	:Körperschaftsteuergesetz (Kurumlar Vergisi Kanunu-Avusturya)
KÜSBD	:Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi
LdPF	:Livre des procédures fiscales (Vergi Usul Kanunu-Fransa)
LEV	:Laki elinkeinotulon verottamisesta (Ticari Gelir Kanunu-Finlandiya)
LGT	:General Tributaria (Genel Vergi Kanunu-İspanya)
LmEdEF	:Le ministère de l'Économie et des Finances (Ekonomi ve :Maliye Bakanlığı-Fransa)
LPF	:Livre des procedures fiscales (Vergi Usul Kanunu -Fransa)
MC	:Magistrate Court (Sulh Ceza Mahkemesi-Birleşik Krallık)
MdH	:Ministerio de Hacienda (Maliye Bakanlığı-İspanya)
MEF	:Ministero dell'Economia e delle Finanze (İtalya Ekonomi ve Maliye Bakanlığı)

MTVL	:Maatilatalouden tuloverolaki (Zirai Gelir Vergisi Kanunu-Finlandiya)
OGH	:Oberste Gerichtshof (Yüksek Mahkeme-Avusturya)
OWiG	:Gesetz Über Ordnungswidrigkeiten (Kabahatler Kanunu-Almanya)
ÖStPO	:Strafprozessordnung (Ceza Muhakamesi Kanunu-Avusturya)
Östz	:Österreichische Steuerzeitung
PAYE	:Pay as you earn (kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirme yöntemi-Birleşik Krallık)
POCA	:Proceeds of Crime Act 2002 (Suç Gelirleri Kanunu-Birleşik Krallık)
POTAS	:Promoters of Tax Avoidance Schemes (Vergiden Kaçınma Tertiplerini Kolaylaştıranlar-Birleşik Krallık)
PPS	:Public Prosecution Service Northern Ireland (Kuzey İrlanda Savcılık Ofisi)
RL	:Rikoslaki (Ceza Kanunu-Finlandiya)
s.	:sayfa
SOCPA	:Serious Organised Crime and Police Act 2005 (Nitelikli Organize Suç ve Polis Kanunu-Birleşik Krallık)
SLU	:Saint Louis University Law Journal
StGB	:Strafgesetzbuch (Ceza Kanunu-Almanya)
StGBÖ	:Strafgesetzbuch (Ceza Kanunu-Avusturya)
StPO	:Strafprozessordnung (Ceza Muhakemesi Kanunu-Almanya)
StuW	:Steuer und Wirtschaft
TAAD	:Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TCdE	:Tribunal Constitucional de España (Anayasa Mahkemesi-İspanya)
TBBD	:Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TBK	:Türk Borçlar Kanunu
TBMM	:Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	:Türk Ceza Kanunu
TEA	:Tribunales Económico-Administrativos (Mali İdari Kurul-İspanya)
TL	:Türk Lirası
TMK	:4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TMA	:Taxes Management Act (Vergi Yönetimi Kanunu-Birleşik Krallık)
TTK	:6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
TVA	:taxe sur la valeur ajoutée (Katma Değer Vergisi Kanunu-Belçika)
USAC	:USA Constitution (Amerike Birleşik Devletleri Anayasası)
TVL	:Tuloverolaki (Finlandiya Gelir vergisi Kanunu-Finlandiya)
UStG 1994	:Umsatzsteuergesetzes 1994 (Katma Değer Vergisi Kanunu-Avusturya)
VATA	:Value Added Tax Act 1994 (1994 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu-Birleşik Krallık)

VbVG	:Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (Tüzel Kişilerin Sorumluluğu Hakkında Kanun- Avusturya)
VfGHÖ	:Verfassungsgerichtshof Österreich (Anayasa Mahkemesi-Avusturya)
VH	:Verohallinto (Vergi İdaresi- Finlandiya)
VML	:Laki verotusmenettelystä (Vergi Usul Kanunu-Finlandiya)
VUK	:213 sayılı Vergi Usul Kanunu
VwGH	:Verwaltungsgerichtshof (Yüksek İdare Mahkemesi-Avusturya)
YCGK	:Yargıtay Ceza Genel Kurulu

GİRİŞ

Günümüz dünyasında vergi[1], tartışmasız olarak kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanmasında vazgeçilmez bir araç olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, vergi ile serbest piyasa ekonomisi içinde kişiler arasında bozulan denge bir dereceye kadar da olsa kurulabilmekte ve böylece toplumda yaşayan kişilerin sosyal, ekonomik ve kültürel yönden kendilerini geliştirebilecekleri bir ortam sağlanabilmektedir. Bu perspektiften vergi, demokrasinin bir çeşit bedeli olarak görülmekte[2] ve demokratik toplumda hak ve özgürlüklerin maliyetine anonim katılma payı olarak nitelendirilmektedir[3]. Diğer bir perspektiften bakıldığında vergi, Anayasada ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde temel hak ve özgürlük olarak belirtilen mülkiyet hakkına yapılan bir müdahaledir. Bu müdahalenin meşruiyeti, Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarında yer alan ölçülülük ilkesi, verginin kanuniliği ilkesi[4], mali güce göre vergilendirme ilkesi[5], hukuk güvenliği ilkesine uyulduğu takdirde sağlanabilecektir. Üstün kamu yararı gereğince salınan vergi, vergi yükü şahsına yüklenen kişiler tarafından ödenmeyebilmektedir. Ayrıca, kanun tarafından ihdas edilen vergilerin eksiksiz şekilde zamanında tahsilinin sağlanması için getirilen vergisel ödevlere aykırı davranışlar da ortaya çıkabilmektedir. Vergi düzenine aykırı bu davranış tipleri ile başa çıkmak için devlet, kişiler üzerinde yaptırım uygulama

---

[1] "*Vergi, kamusal gereksinmelerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal aktarımdır*." Selim Kaneti; Esra Ekmekci; Gülsen Güneş; Mahmut Kaşıkcı, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 4.

[2] Nami Çağan, **Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XXXVII, Sayı 1-4, s. 130; Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 56-57.

[3] Billur Yaltı Soydan, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası**, Yıl:21, Sayı:254, Ekim 2002, s. 100. Birleşik Devletler Yüksek Mahkemesi yargıcı olan Oliver Wendell Holmes, Compania General De Tabacos De Filipinas davasında vermiş olduğu muhalefet şerhinde, vergilerin, sivil toplum için ödenen bedeller olduğunu ifade etmiştir. (Taxes are what we pay for civilized society) Compania General De Tabacos De Filipinas v. Collector of Internal Revenue, 275 U.S. 87, 100 (1927) Dissent Opinion https://supreme.justia.com/cases/federal/us/275/87/ (Çevrimiçi) 5 Nisan 2018.

[4] Ayrıntılı bilgi için bkz. Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Tıpkı Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.

[5] Mali güç, kişinin gelirini, servetini ve tüketimini başka bir ifade ile vergilendirme kapasitesini kapsayan kavramdır. Susan M. Lyons, **International Tax Glossary**, 2nd Edition, IFBD Publications, Netherlands, 1992, p. 3. Anayasa Mahkemesi bir kararında, mali güce göre vergilendirme ilkesini, vergide eşitliğin uygulama aracı olarak görmüştür. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesi olarak tanımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi 1994/80E. 1995/27K. 06.07.1995. Ayrıntılı bilgi için bkz. Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

yetkisi kullanmaktadır. Bu bağlamda, vergilendirme yetkisinin yanında yaptırım uygulama yetkisine de sahip ilişkinin egemen tarafını oluşturan devletin, vergilendirme, vergisel aykırılıkları belirleme ve yaptırım uygulama aşamalarında, ana norm niteliği taşıyan Anayasada yer alan hukuk devleti ilkesinin gereklerini yerine getirmesi icap etmektedir[6]. Zira günümüz demokrasilerinde "hukuk devleti ilkesi"[7], devlete karşı kişilerin temel hak ve hürriyetlerini korumayı ve devletin keyfi işlem ve eylemlerde bulunmasını engellemeyi hedefleyerek ilişkinin pasif tarafı olan kişiler ile aktif tarafını oluşturan devlet arasında adil bir denge kurma işlevini üstlenmektedir[8].

Verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinin sağlanması, etkin bir vergi ceza sisteminin mevcudiyetine bağlıdır. Vergi ceza sistemi ile korunan hukuki değer hazine yararıdır[9]. Anayasa Mahkemesi, bir kararında vergi cezalarının amacının vergi kanunlarının iyi biçimde uygulanarak vergi borcunun tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınması, vergi kaybının önlenmesi ve böylece kamu yararının gerçekleştirilmesi olduğunu ifade etmiştir[10]. Vergi düzenine aykırı hareket eden mükellefler, vergi sisteminin sağlıklı şekilde işlemesine engel olmakta, vergilendirmenin mali güce göre ve adil şekilde yapıldığı inancını azaltmakta ve vergi uyumunu negatif yönde etkilemektedirler. Bu sebeple, vergi suç ve kabahatlerinin ihdas edilmesinde korunan hukuki değerin vergi uyumu olduğu da ifade edilmektedir[11]. İlaveten, vergi düzenine aykırı davranışların etkin şekilde işleyen yaptırım sistemine tabi olmaması, vergi uyumu konusunda titizlik gösteren dürüst mükelleflerin cezalandırılması anlamına gelmektedir. Bu perspektiften

---

[6] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 2-3.

[7] Anayasa Mahkemesi hukuk devletini birçok kez tanımlamıştır. Bu tanımlamalardan biri için bkz. Anayasa Mahkemesi 2.5.2013T. 2013/44E. 2013/59K: "*Hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir*."

[8] Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 327.

[9] Mualla Öncel; Ahmet Kumrulu; Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2018, s. 213.

[10] Anayasa Mahkemesi 2004/31E. 2007/11K. T.31.1.2007 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 17 Mart 2018.

[11] Zira vergi düzenine aykırı fiiller karşılığında uygulanan yaptırımların cezalandırıcı ve caydırıcı özelliğinin yanında vergi uyumunu tanımlayarak mükellefleri ve diğer ilgili kişileri yönlendirebilme özelliği de mevcuttur. Bu açıdan incelendiğinde, vergi yaptırımlarının yapıcı bir role sahip olduğu da ifade edilebilir. Michael Doran, "Tax Penalties and Tax Compliance", **Harvard Law School Journal on Legislation**, Vol.46, 2009, p. 122-123, 138-144.

bakıldığında vergi suç ve kabahatleri ve bunlara uygulanan idari ve adli yaptırımlar, Anayasa'da yer alan eşitlik ilkesinin işlerlik kazanmasına katkı sağlamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi ceza sisteminin iki ana kategoriye ayrıldığı görülmektedir. Bunlar vergi kabahatleri ve suçlarıdır. VUK'da, kabahatler karşılığında idari yaptırımlar öngörülmüştür. Kanun koyucu, vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden ve kamu düzenini bozucu belirli davranışları ise suç olarak tanımlamış ve bu suçlar karşılığında adli yaptırımlar ihdas etmiştir. Bu suçlardan bir kısmı, "kaçakçılık suçları ve cezaları" kenar başlıklı VUK'un 359. maddesinde öngörülmüştür. Tez çalışma konumuz, VUK'un 359. maddesinde öngörülen sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarıdır. Bu tezin amacı, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını klasik suç tipi inceleme yöntemi çerçevesinde bütüncül bir yaklaşımla incelenmesi suretiyle mevcut düzenleme ve uygulamada yer alan sorunsal ve alt sorunsallara ilişkin cevaplar aramak, mevcut düzenlemelerin eksik yanlarını ve uygulamada oluşturduğu belirsizlikleri tespit etmek, karşılaştırmalı hukuktaki gelişmeleri incelemek ve bu suçların unsurları, özel görünüş biçimleri ve diğer ilişkili konularda öneriler oluşturarak öğretiye katkıda bulunmaktır.

VUK'un 359. maddesine ve tez konumuz olan bu maddede yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin düzenlemeye yöneltilen eleştiriler ve temel sorunsallardan birkaçına aşağıda öz bir şekilde değinilmesi tez çalışma konumuzun takdiminde yararlı olacaktır.

VUK'un 359. madde hükmünün sistematiğine ve hükmün uygulanmasına yönelik birçok eleştirinin ileri sürüldüğü tespit edilmiştir. Örneğin, mevcut düzenlemede vergi ziyaının, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların unsuru olmamasına rağmen bu suçları oluşturan hareketler ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi hukukumuzda önemli bir problem teşkil etmektedir. Zira bu durum suç teşkil eden bir fiilden mütevellit çifte yaptırım ve çifte muhakemeye neden olmakta ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 7. Nolu Protokolünün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil

etmektedir. Bu aykırılık sebebiyle kişi adil olmayan cezalar ile karşı karşıya kalacağı için ölçülülük ilkesi ihlal edilmiş olacaktır. İlaveten, suç teşkil eden fiil neticesinde ziyaa edilen verginin üç katı tutarında vergi ziyaı cezasını içeren cezalı tarhiyat için vergi mahkemesinde dava açılması halinde vergi mahkemesi ile ceza mahkemesinin kararları arasında çelişki doğma ihtimali söz konusu olduğundan kesin hüküm otoritesinin zedelenme olasılığı mevcuttur. Bu suçlarda içtima müessesesi bir diğer sorunsalların toplandığı noktadır. VUK'un 359. maddesinde düzenlenen fiillerin her birinin ayrı ayrı suç teşkil edip etmediği konusunda öğretide birçok farklı görüş mevcuttur. Ayrıca, bu meseleye ilişkin uygulamada hukuki belirsizlik mevcuttur. Bir kısım yazar, VUK'un 359. maddesinde tek bir suçun düzenlendiğini ve bu suçun seçimlik hareketlerden biri ile işlenebileceğini ileri sürmektedir. Diğer bir görüş, kanunda düzenlenen cezaların ağırlığı nazara alınarak birbirinden bağımsız üç ayrı suçun olduğu ve bu üç suçun içerisinde seçimlik hareketlere yer verildiği yönündedir. Bir başka görüşe göre, kanunda düzenlenen hareketler birbirinden farklı maddi unsurlar içermesi sebebiyle birbirinden bağımsız bir suçlar oluşturmaktadır. Tez çalışmasında, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını da kapsayan VUK'un 359. maddesinde öngörülem suçlara ilişkin yukarıda belirttiğimiz örneklerde olduğu gibi sorunsal haline dönüşmüş meseleler üzerinde analiz yapılarak çözümler oluşturulması hedeflenmektedir. Zira bunlar VUK'un 359. maddesinde yer alan ve tez çalışmamızın asıl konusunu oluşturan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını da doğrudan ilgilendiren sorunsallardır.

Uygulamada VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar arasında "vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak" suçlarından sonra en sık şekilde ceza davası konusu olan ve mahkûmiyet ile sonuçlanan[12] sahte belge ve muhteviyatı itibari ile

[12] http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/adliarsiv.html (Çevrimiçi) 1 Mart 2020; Araştırmada, Adli İstatistik Genel Müdürlüğü verilerinden yararlanılarak 2009-2015 yılları arasında "vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak" suçundan sonra en fazla mahkûmiyet ile sonuçlanan suçların sahte belge ve muhteviyatı itibariyle

yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının birbirinden bağımsız kaç farklı suç oluşturdukları hususu belirsizliğini korumaktadır. Bu bağlamda, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramlarının anlamı ve kapsamı hususunda birçok noktada tartışmalar mevcuttur. Sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının müşterek konusu olan belgenin kapsamı belirsizdir. Örneğin idarenin düzenleyici işlemleri ile düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu tutulan belgeler kullanılarak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçunun konusunu oluşturulabilecek midir? Ayrıca, sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında yer alan "düzenleme" ve "kullanma" hareketlerinden kastedilen ne olduğu hususunun açık şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Örneğin kullanma hareketinde sahte belgenin kayıtlara intikal ettirilmesi mi yoksa beyannamenin vergi idaresine sunulması anı mı esas

yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları oldukları sonucuna ulaşıldığı anlaşılmaktadır. 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. 64-65; Başka bir araştırmada, Adli İstatistik Genel Müdürlüğü verilerinden yararlanılarak 2009-2016 yılları arasında "vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak" suçundan sonra asliye ceza mahkemelerinde en fazla açılan davanın sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin olduğu görülmektedir. Metin Koşar, Vergi Suçları, Cezaları ve SMMM'nin Sorumluluğu", **Mali Çözüm Dergisi**, 30(157), Ocak-Şubat 2020, s. 248; Bir diğer araştırmaya göre 2009 ile 2016 yıllarında asliye ceza mahkemelerinde VUK 359. maddesi çerçevesinde açılan davaların büyük bir çoğunluğunun sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ile vergi kanunlarına göre tutulması, saklanması ve ibrazı zorunlu defter ve belgelerin gizlenmesi suçu olduğu belirtilmiştir. Ersan Öz; Ayşe Armağan, "Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü", **TAAD**, Yıl:9, Sayı:33, Ocak 2018, s. 14. Ancak varılan bu sonuç İstatistik Genel Müdürlüğü verileri uyuşmamaktadır. Verilere göre VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlardan en fazla "vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak" suçundan dolayı 2009-2016 yılları arasında asli ceza mahkemelerinde dava açılmıştır.; Baykara'nın kendisinin yürütmüş olduğu bir araştırmada 1991 yılından itibaren Kazancı içtihat programında var olan içtihatlardan %64'ünün sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına (%41 sahte belge kullanma, %17 sahte belge düzenleme, %4 sahte belge ticareti, %2 sahte belge düzenleme ve kullanma olmak üzere) ilişkin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bekir Baykara, Maliye İdaresinin "Vergi Kaçakçılığı Suçu"na Yaklaşımı Üzerine Tespit ve Değerlendirmeler, **Vergi Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum Kitabı)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 55. Ancak şahsi olarak yürütülen ve resmî bir kaynağa dayanmayan bu araştırmanın doğru tespitlerin yapılmasına uygun olmadığını düşünmekteyiz.; İdari iş yükü bakımından değerlendirmenin yapıldığı başka bir araştırmaya göre Vergi Denetim Kurulunun iş yükünün yaklaşık %90' nı sahte belge düzenleme ve kullanma incelemelerinden oluştuğu ifade edilmektedir. Ersin Urak, "Sahte Belge (Fatura) Kullanımına Kim Teşvik Ediyor?", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:130, Temmuz- Ağustos 2015, s. 171; Bekir Baykara, Maliye İdaresinin "Vergi Kaçakçılığı Suçu"na Yaklaşımı Üzerine Tespit ve Değerlendirmeler, **Vergi Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum Kitabı)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 55.

alınmalıdır? Dahası, uygulamada bu suçların özellikle adi ortaklık ve tüzel kişilikler bünyesinde işlenmesi halinde failin kim olduğunun belirlenmesinde tüm ortak ve kanuni temsilcilerin fail olarak addedilmesinin hukuki bir yaklaşım olmadığı açıktır. VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının tamamlanması için söz konusu belgelerin VUK kapsamında olan vergisel işlemlere yönelik olması gerekmekte olup olmadığı hususu diğer bir tartışmalı noktadır. Yargıtay, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında vergi hesap dönemini hukuki kesinti olarak kabul etmekte, aynı hesap dönemi içinde birden fazla kez işlenen aynı suçu zincirleme suç kapsamında değerlendirken bu suçların farklı hesap dönemlerinde işlenmesi halinde ise hukuki kesinti olması sebebiyle ayrı ayrı cezaya hükmedilmesi gerektiği görüşündedir. Bu görüş, TCK'nın 43. maddesinde yer alan zincirleme suç müessesi ile uyuşmaması ve adil olmayan cezalara hükmedilmesine sebebiyet vermesi sebepleriyle eleştirilmektedir. Buna ilişkin tartışmaların ortaya konulması ve bu sorunu çözebilecek önerilerin oluşturulması icap etmektedir.

Mevcut hali nazara alındığında VUK'un 359. maddesinin ceza hukukunun genel prensipleri dikkate alınmadan hazırlandığı açıkça anlaşılmaktadır. Maddede birbirinden farklı unsurları içeren suçların "veya" bağlacı ile art arda sıralanması, ortada tek bir suçun seçimlik hareketlerinin olduğu algısı oluşturmaktadır. Farklı unsurları barındıran bu suçların, kaçakçılık suçları ya da hileli vergi suçları terimi altında yeknesaklaştırılma çabası, birçok sorunsalın çıkış noktasını teşkil etmektedir. Diğer yandan VUK'un 359. maddesinde yer alan her hareketin ayrı bir suç olarak değerlendirilmesi de suçların içtimaında sorunlara yol açmakta ve bunun sonucunda kişi işlediği fiile oranla ölçüsüz yaptırımlar ile karşı karşıya kalabilmektedir. VUK'un 359. maddesinde suç teşkil eden birçok hareket bentler halinde düzenlenmiştir. Aynı bentlerde yer alan hareketlerin konuları birbirinden farklılık arz etmeleri ceza hukuku sistematiği ile uyuşmamaktadır. İlaveten, ayrı bentlerde bulunan bazı hareketlerin aynı konulara sahip olması VUK'un 359. maddesini daha belirsiz bir hale getirmektedir. VUK'un 359. maddesinde yer alan suç teşkil eden hareketlerin unsurlarının da

birbirinden farklı olmaları doktrinde tartışmalara sebep olurken uygulamada adil olmayan sonuçların doğmasına neden olmaktadır.

Ceza hukuku gereğince olması gereken aynı konulara sahip hareketlerin tek suç olarak öngörülmesidir. Bu itibarla, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların konuları esas alınarak sınıflandırılması icap etmektedir. VUK'un 359. maddesinde yer alan tez çalışma konumuz olan ve kanun hükmünün a-2 bendinde öngörülen muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma hareketleri ile b bendinde öngörülen sahte belge düzenleme ve kullanma hareketlerinin müşterek konusu belgedir. Ayrıca bu suçların hareketleri ("düzenleme" ve "kullanma") ayniyet taşımaktadır. Bu sebeple, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddede yer alan diğer suçlardan ayırt edilerek bağımsız tek bir suç olarak öngörülmesi ceza hukuku sistematiğine uygun düşecektir. Bu şekilde bir düzenleme uygulamada rastlanılan gri alanların giderilmesinde ve adil olmayan sonuçların bertaraf edilmesinde önemli bir rol üstlenecektir.

TCK'da yer alan resmî belgede sahtecilik ve özellikle özel belgede sahtecilik suçu ile VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının uygulamada belli durumlarda karıştırıldığı gözlemlenmektedir. Ayrıca, doktrinde VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının, TCK'da öngörülen özel belgede sahtecilik suçu üzerinden okuma yapılma eğilimi içine girildiği de anlaşılmaktadır. Ancak bu suçlar arasında korunan hukuki değer, suçun konusu ve diğer unsurlarında farklılıklar mevcuttur. Aşağıda temel farklılıklara yer verilerek tez konumuz olan suçların, TCK'da yer alan bu suçlardan ayırt edilmesi sağlanacaktır.

TCK'nın 204. maddesinde öngörülen resmî belgede sahtecilik suçunun konusu resmî belgelerdir. Resmî belge, kamu görevlisi tarafından görevinin gereğince düzenlenen belgedir. VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusu ise tez

çalışmamızın Üçüncü Bölümünde suçun konusu başlığı altında ayrıntılı şekilde inceleneceği üzere bir kısım özel belgelerdir.

TCK'nın 207. maddesinde yer alan özel belgede sahtecilik suçunun konusu özel belgelerdir. Özel belge, bir kamu görevlisi tarafından görevi gereğince düzenlenen resmî belgeler ile kanun icabınca resmî belge hükmünde kabul edilmeyen belgedir. Görüldüğü üzere TCK'da öngörülen özel belgede sahtecilik suçunun konusunun kapsamı geniş tutulmuştur. Ancak VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusu vergi kanunlarında unsurları ayrıntılı şekilde öngörülen ve muhafaza ve ibrazı zorunlu tutulan belgeler ile sınırlıdır.

Resmî belgede sahtecilik ve özel belgede sahtecilik suçlarında korunan hukuki değer, kamunun belgelere duyduğu güvenin korunmasıdır. Diğer yandan VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında korunan hukuki değer baskın olarak hazine yararıdır. Zira bu suçların konusu olan ve kanunda sınırlı olarak öngörülen belgelerin sahte ya da muhteviyatı itibariyle gerçeğe aykırı şekilde düzenlenmesi ve/veya kullanılması, vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı tespit etmesini engellemeye aracılık eden hareketlerdir.

TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçunda, fikrî sahtecilik cezalandırılmamaktadır. TCK'nın 207. maddesinde öngörülen özel belgede sahtecilik suçuna ilişkin maddede 'belgeyi sahte olarak düzenleme' hareketine yer verilmiş ancak "gerçeğe aykırı belge düzenleme" hareketi öngörülmemiştir. Bu sebeple, özel belgede sahtecilik suçu, sadece maddi sahtecilik ile işlenebilir bir suç türüdür. Başka bir ifade ile bu suçta fikrî sahtecilik mümkün değildir[13]. Diğer yandan VUK'un 359. maddesinde öngörülen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda mahiyet ya da miktar itibari ile gerçeğe aykırı belge düzenleme hareketi olduğu için bu suçta fikrî sahtecilik söz konusu olmaktadır. Görüldüğü üzere kanun

[13] Ahmet Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, 5. Bası, Adalet Yayınevi, 2018, s. 469-470.

koyucu, VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgeler üzerinde yapılan hem maddi hem de fikri sahteciliği cezalandırma yolunu tercih etmiştir.

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları suç genel teorisi ve yaptırım teorisi çerçevesinde klasik suç inceleme metodu kullanılarak incelemeye tabi tutulacaktır. Diğer yandan, bu suçlara ilişkin muhakeme usulü tez çalışmasının kapsamı dışında tutulmuştur.

Tezin birinci bölümünde, vergi suçu kavramına değinilecek ve sonrasında vergi kaçakçılığı suçları, kaçakçılık terimi ve kapsamı, kaçakçılık ile benzeşen ya da yakınlık kurulan kavramlar, tarihsel gelişimi, mevcut kanun hükmünde korunan hukuki değer, kanun sistematiğine getirilen eleştiriler ve olması gereken kanuni düzenleme ele alınacaktır. Ardından, Türk hukukunda belge kavramı, "Türk Ceza Kanunu Açısından Belge" ve "Vergi Usul Kanunu Açısından Belge" başlıkları altında ayrıntılı olarak incelenecektir. "Türk Ceza Kanunu Açısından Belge" başlığı altında ceza hukuku doktrininde yapılmış tartışmalar ve değerlendirmelerin, tez konumuz olan VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında korunan hukuki değerin anlaşılmasında, suçun unsurlarının belirlenmesinde özellikle suçların konusunun sınırlanmasında faydalı olacağı düşünülmüştür. Ayrıca TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçu ile tez konumuz olan VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları arasında özel norm genel norm ilişkisinin bulunması sebebiyle "Türk Ceza Kanunu Açısından Belge" başlığı altında yapılan açıklamalar önem arz edecektir. "Vergi Usul Kanunu Açısından Belge" başlığı altında ise VUK'un öngördüğü her belgenin VUK açısından belge niteliğinde olmadığı hususu tespit edilecektir. Örneğin beyanname, belge olmasına ve VUK'ta öngörülmesine rağmen VUK açısından belge niteliğinde değildir. Tez çalışmamız için önem arz eden sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramları Türk vergi ceza hukuku bakımından incelenecektir. Bu noktada, ceza hukuku doktrininde sahtecilik kavramı ve belgede sahtecilik suçlarına ilişkin görüşler ve yargı kararları tez çalışma konumuz için faydalı olduğu düşünülerek sınırlı şekilde değerlendirilecektir.

Tez çalışmamamızın ikinci bölümünde, tez konumuz olan VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında karşılaşılan sorunlara karşı alternatif çözümlerin sunulabilmesinin sağlanması amacıyla karşılaştırmalı hukukta sahtecilik yoluyla işlenen vergi suçları ele alınacaktır. Ancak sahtecilik yolu ile işlenen vergi suçlarının daha iyi bir şekilde anlaşılması için öncelikli olarak vergi yaptırım sisteminin genel esaslarına değinilecektir. Bu bağlamda, Kıta Avrupası hukuk sistemini benimseyen ülkelerden Almanya, Avusturya, Belçika, Finlandiya, Fransa, İspanya ve İtalya; Anglo Sakson hukuk sistemini benimseyen ülkelerden ise Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık ülkelerinin ilgili mevzuatları ve yargı kararları analiz edilecektir.

Tez çalışmasının üçüncü bölümünde, güncel kanun hükümleri, uygulama ve uygulamaya yöneltilen eleştiriler çerçevesinde VUK'un 359. maddesinde öngörülen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının unsurları ile suçun özel görünüş biçimleri klasik suç tipi inceleme metodu çerçevesinde incelenecektir. Bu bölümde ilk olarak mevcut kanun hükmü esas alınarak bu suçların birbirinden bağımsız kaç farklı suç oluşturduğu hususu tartışılacaktır. Bu suçların müşterek konusu olan belge kavramı ve kapsamına ayrıntılı şekilde yer verilecektir. Sonrasında bu suçların gerçek kişiler, tüzel kişiler, tüzel kişiliği olmayan topluluklar bünyesinde işlenmesi halinde failin belirlenmesi hususu incelenecektir. Vergi hukuku ve ceza hukukunun kesişim noktasında bulunan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında mağdur konusu ele alınacaktır. Ardından, bu suçlarda diğer maddi unsurlar analiz edilecektir. Takiben manevi unsur ile hukuka aykırılık unsuru incelenecek ve suçun özel görünüş biçimleri incelenecektir. Son olarak ise modern ceza hukukunda suç unsuru olarak kabul edilmeyen kusurluluk konusuna, tez çalışmamız doğrultusunda değinilecektir.

Tezin son bölümünde sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında ceza ilişkisini etkileyen sona erdiren nedenler analiz edilecektir. Bu kapsamda, ölüm, af, zamanaşımı ve pişmanlık ve ıslah müesseseleri incelenecektir. Sonrasında ise yaptırım konusu ele alınacaktır. Bu

bağlamda adli cezalar ve güvenlik tedbirleri değerlendirilecek ve özellikle sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin hareketler ile vergi ziyaına neden olunması halinde adli ve idari usul çerçevesinde uygulanan birden fazla yaptırım, ceza hukukunda evrensel olarak kabul edilen non bis in idem ve ölçülülük ilkeleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM
KAVRAMSAL BAKIŞ:
VERGİ SUÇU, KAÇAKÇILIK SUÇU, BELGE, SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARİYLE YANILTICI BELGE KAVRAMLARI

1. VERGİ SUÇU KAVRAMI

Kanun koyucu, vergi suçu kavramını tanımlamamıştır. Doktrinde de vergi suçu kavramına ilişkin genel kabul gören bir görüş bulunmamaktadır. Bazı yazarların, vergi suçu kavramını geniş yorumladıkları anlaşılmaktadır. Buna göre adli suçlar ile idari suçlar (kabahatler), vergi suçu kavramı kapsamındadır[14]. Diğer bir grup yazarın ise vergi suçu kavramını dar anlamda tanımlamayı tercih ettiği görülmektedir. Türk

[14] Kırbaş'a göre vergi suçu, vergi kanunlarına aykırı fiillerdir. Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 20. Bası, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015, s. 166; Edizdoğan/Taş/Çelikkaya, vergi suçunu, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edilmesi şeklinde tanımlamıştır. Nihat Edizdoğan; Metin Taş; Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1. Bası, Ekin, Bursa, 2007, s. 7; Pehlivan'a göre vergi suçu vergi mükellefi, vergi sorumlusu ya da vergilendirme işlemlerinde görevli kişilerin vergi kanunlarında yer alan maddi ve şekli yükümlülüklere tamamen veya kısmen aykırı olarak gerçekleştirdikleri fiillerdir. Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2008, s. 86; Bayraklı'ya göre, vergi suçları, vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklere ve mecburiyetlere aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan, hukuk sisteminin kabul etmediği ya da kamu düzenini bozan, kanuni tarife uygun ve cezayı gerektiren fiillerdir. Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Afyonkarahisar, 2006, s. 66; Uysal/Eroğlu da benzer şekilde, vergi suçlarını, vergi kanunları ile VUK'da belirtilen usul ve şekle ilişkin veya görev ve ödev hükümlerine, vergi mükellefleri ve vergi sorumlularının cezayı gerektirecek bir şekilde kısmen veya tamamen aykırı hareket etmesi şeklinde tanımlamıştır. Ali Uysal; Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Bası, Ankara, 2009, s. 762; Öncel/Kumrulu/Çağan'a göre vergi suçu, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçtur. Mualla Öncel; Ahmet Kumrulu; Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2018, s. 213; Akkaya vergi suçunu, vergi ödevlilerin vergi yasalarında uymaları öngörülen kurallara aykırı davranışlarıyla ortaya çıkan hazine menfaatini ihlal eden veya ihlal tehlikesi ile karşı karşıya getiren ekonomik niteliği ağır basan suçlar olarak tanımlamıştır. Yazar bu bağlamda, vergi ziyaı, usulsüzlük ve vergi kaçakçılığı suçlarının vergi suçu kapsamında olduğunubununla birlikte vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarında korunan hukuki değerin vergi kaybını önlemekten ziyade vergi idaresi gibi her işlemi ile temel hak ve özgürlüğü etkileyebilen bir kamu idaresinin iyi işleyişindeki kamusal menfaati olması sebebiyle, bu suçların söz konusu vergi suçu tanımı kapsamında değerlendirilemeyeceğini ifade etmektedir. Mustafa Akkaya, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", **AÜHFD**, Yıl: 2000, Cilt: 49, Sayı:1-4, s. 85-86; Üstün, vergi suçlarını, vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi sonucu ortaya çıkan ve devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar olarak tanımlamıştır. Ümit Süleyman Üstün, **Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Konya, 2001, s. 7; Candan, vergi suçunu, vergi ödevli ve sorumluları ile bunlarla hukuksal ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi kanunlarında tanımı yapılan fiiller ile bu kanun hükümlerini ihlal etmeleridir şeklinde ifade etmiş ve vergi suçlarını, idari vergi suçları ve kamusal vergi suçları olmak üzere ikiye ayırmıştır. Bununla birlikte Candan, idari para cezası gerektiren eylemlerin Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğünden sonra bu Kanun anlamında kabahat sayılmaları gerektiğini belirtmiştir. Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s. 57-58; Baykara, şekilde vergi suçlarını, idari vergi suçları ve adli vergi suçları olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Bekir Baykara, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, 1. Bası Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2009, s. 254-255.

hukukunda kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi çerçevesinde kanunların ihdas edilmesinden sonra ikinci görüşün destekçilerinde artış yaşanmıştır. Bu görüşe göre vergi suçu kavramı, ceza hukukunun çekirdek alanını oluşturan adli suçlar ile sınırlıdır[15].

765 sayılı Mülga Türk Ceza Kanunu[16] suçları, cürüm ve kabahat olarak ayırmaktaydı[17]. Başka bir ifade ile Mülga TCK döneminde kabahatler de suç kavramı kapsamına dâhil edilmekteydi. Bu sebeple kanun koyucunun 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda[18] ve sonrasında çıkarılan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda öngörülmüş olan kabahatleri de vergi suçu kavramı içine aldığı görülmektedir[19]. Doktrinde vergi suçu kavramının, suç ve kabahatleri kapsar şekilde geniş anlamda tanımlanma temayülünün kaynağının dönemin pozitif hukuku olan Mülga TCK olduğu anlaşılmaktadır.

---

[15] Erman vergi suçları ve vergi cezalarını gerektiren fiiller şeklinde bir ayrım yaparak vergi suçlarını sadece ceza hukuku anlamında suç teşkil eden vergiyle ilgili ödev ve yükümlülüklerin ihlali kapsamında değerlendirmiştir. Sahir Erman**, Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1988, s. 2; Donay, ceza mahkemesince yapılan yargılama sonucunda saptanan, ceza yaptırımının öngörüldüğü ihlalleri vergi suçu olarak tanımlamakta ve idare tarafından hükmedilen idari ceza yaptırımı gerektiren vergi ihlallerini bu kavramın dışında tutmaktadır. Donay**, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 40; Kaşıkcı, vergi suçunu, vergi yasalarının hükümlerine aykırı hareket eden failin (yükümlü, sorumlu ya da üçüncü şahısların) ceza mahkemelerinde yargılanması neticesini doğuracak, VUK'da düzenlenen kanuni tiplerden birine uygun, hukuka aykırı ve kusurlu hareket olarak tanımlamıştır. Mahmut Kaşıkcı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007, s. 99; Taşdelen'e göre vergi suçu, VUK'da düzenlenen ve ceza hukuku anlamında yaptırımlar öngörülen hukuka aykırı fiillerlerdir. Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 9; Yüce, vergi suçunu vergi kanunlarında gösterilen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi veya bu ödevlere aykırı davranışlarda bulunulması nedeniyle ceza hukukunda yer alan cezai müeyyidelerle cezalandırılması öngörülen fiiller olarak tanımlamıştır. Mehmet Yüce, **Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 28; Erdem, vergi suçlarını, vergi kabahatlerinden ayırmıştır. Yazar, vergi suçlarını vergilendirme alanında, mükellef, sorumlu ya da bunlarla ilişkili üçüncü kişilerin vergi ilişkisinin sınırlarını aşan şekilde toplumsal hayata yönelmiş tehdit, tehlike veya zarar içeren eylemler olarak tanımlamaktadır. Tahir Erdem, **Vergisel Kabahatler**, Beta, İstanbul, 2010, s. 124; Yavaşlar da vergi suçları ve vergi kabahatleri şeklinde bir ayrımı nazara almaktadır. Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar", **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 285.

[16] R.G. No:320 Tarih:13.3.1926.

[17] Fatih Selami Mahmutoğlu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995, s. 8 ve 50.

[18] R.G. No:7233 Tarih:15.6.1949

[19] Benzer görüş için bkz. Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, s. 9.

Türk hukukunda kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğiliminin gerçekleştirilmesi amacıyla yapılan reformlar çerçevesinde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu[20] ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu[21] ile suç ve kabahat ayrımının temelleri atılmıştır[22]. Sonraki yıllarda ise özel kanunlarda yer alan idari ceza sistemine ilişkin hükümler suç ve kabahat ayrımını yapan temel kanunlar olan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır. Türk vergi ceza sistemi açısından incelediğimizde, tam uyumun sağlandığı ifade edilemese de[23] 21.3.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun[24] ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklik ile vergi kabahati ve vergi suçu ayrımının belirgin hale getirildiği sonucuna varılabilmektedir. 5728 sayılı Kanun ile VUK'un 344. maddesinin başlığında ve ilk fıkrasında yer alan "vergi ziyaı suçu" ibaresi ortadan kaldırılmış ve ilgili maddenin başlığında ve metninde sadece "vergi ziyaı cezası" tabiri kullanılmış, ikinci olarak da "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" şeklinde ifade edilmiş bulunan dördüncü kitabın ikinci kısmının üçüncü bölümünün başlığı "Suçlar ve Cezaları" olarak değiştirilmiştir[25]. Bu değişiklik neticesinde, pozitif

[20] R.G. No:25611 Tarih:12.10.2004.
[21] R.G. No:25882 (Mükerrer) Tarih:31.3.2005.
[22] Suçun bir türü olan kabahatler, karşılaştırmalı hukukta yaşanan gelişmelere paralel olarak ülkemizde de suçtan bağımsız bir kavram haline dönüştürülmüştür. Doktrinde suç ve kabahat ayrımının temellendirilmesi gayreti içine girişilmiştir. Suç ve kabahat arasındaki farkın niteliksel veya niceliksel ölçüte ya da hem niteliksel hem de niceliksel ölçütlere dayanılarak ortaya konulmaya çalışılmıştır. Niteliksel ayrımı temel alan görüş ağırlıklı olarak suç ile kabahat arasında farkı, objektif ve sübjektif ölçütleri nazara alarak fail, fiil, manevi unsur ve ihlal edilen hukuksal yarar açısından değerlendirmektedir. Nicelik farkının olduğunu ileri süren yazarlara göre ise kabahatler, suçlara nazaran daha hafif haksızlıklardır. Fatih Selami Mahmutoğlu, "Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri", **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin, Ankara, 2009, s. 29-30. Türk doktrini perspektifinden bakıldığında suç ve kabahat ayrımının niceliksel bir fark dayandırıldığı yönünde görüşün baskın şekilde savunulduğu anlaşılmaktadır. Kayıhan İçel; Süheyl Donay, **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku**, 1. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 32; Ayhan Öncer, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt:II, Beta, İstanbul, 1992, s. 129-130; Fatih Selami Mahmutoğlu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995, s. 86-93. Kaşıkçı, suç ve kabahat arasında nitelik bakımından bir farkın olmadığını ancak nicelik bakımından bir fark olduğunu belirtmiştir. Diğer yandan nicelik farkının öze ilişkin olmadığını bunun kanun koyucunun tercihinden kaynaklandığını ifade etmiştir. Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 122. Kanun koyucu, fiilin suç mu kabahat mi olarak tanımlanacağına o zaman ve mekânda oluşan suç politikası çerçevesinde karar vermektedir. Fatih Selami Mahmutoğlu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995, s. 93.
[23] Örneğin VUK'un içtima ile ilgili 335 ve 336. maddelerinin üst başlığında yer alan "Tek fiil ve çeşitli suç işlenmesi" ve 340. maddesi başlığında yer alan "Suçlarda birleşme" ibareleri hala Kanun metninde durmaktadır. Daha da önemlisi kişi tek fiili sebebiyle hem idari yaptırıma hem de adli yaptırıma maruz kalabilmektedir.
[24] R.G. No:26781 Tarih:8.2.2008.
[25] Özcan, **a.g.e.**, s. 11.

hukuk bakımından "idari yaptırımla cezalandıran vergi suçu" - "hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılan vergi suçu" ayrımının ortadan kaldırıldığı ifade edilmektedir[26]. 21.3.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikten sonra Türk vergi ceza sisteminde vergi kanunlarına aykırı olan ve karşılığında yaptırım öngörülen fiiller, kabahat ve suç olmak üzere iki ana kategoriye ayrılmaktadır. Buna göre kabahat, vergi kanunlarında karşılığında idari yaptırım öngörülen tipe uygun ve hukuka aykırı davranışlar iken vergi suçu, vergi kanunlarında[27] karşılığında hürriyeti bağlayıcı ceza ve/veya adli para cezası ve/veya güvenlik tedbirleri öngörülen, belirtilen tipe uygun ve hukuka aykırı davranışlardır[28]. Düşüncemize göre vergi suç ve kabahatleri arasında nitelik bakımından bir fark mevcut değildir. Her ikisinde de korunan hukuki değer ağırlıklı olarak hazine yararıdır. Kanun koyucu, belli bir zaman ve mekânda oluşan suç politikası çerçevesinde tercih yaparak vergi düzenine karşı yapılan bir kısım haksızlıkları kabahat diğer bir kısım haksızlıkları ise suç olarak ihdas etmektedir.

Bu noktada ifade etmek gerekir ki, 5728 sayılı Kanun ile VUK'da suç ve kabahat ayrımı yapılmasına rağmen tez çalışmamızın ileriki kısımlarında tenkit edeceğimiz ve çözüm önerileri sunacağımız üzere kişinin bir fiilinin hem kabahat hem de VUK'un 359. maddesi kapsamında suç sayılarak kişiye hem adli yaptırım hem de idari yaptırım uygulanması non bis in idem ve ölçülülük ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Tek fiilin, VUK'da aynı hukuki değeri koruyan suç ve kabahat olarak tanımlanması ve bunun sonucunda failin idari ve adli olmak üzere çifte cezalandırılması izahtan varestedir.

Doktrinde vergi suçu kavramının kapsamına ilişkin farklı görüşler mevcuttur. Erman[29], Erdem[30], Taşdelen[31] ve Özcan'a[32] göre vergi kaçakçılığı suçu, vergi

[26] Bayar, **a.g.e.**, s. 41-42.
[27] Geniş anlamda vergi kavramı kapsamına giren vergi, harç, resim, harcamalara katılma payı, gümrük vergileri ve benzeri mali yükümlülüklere münhasır olan kanunlar, vergi kanunlarıdır.
[28] Kanunda suç olarak düzenlenen bu davranışların karşılığı olan yaptırım, ilgili idare tarafından değil ceza muhakemesi kuralları çerçevesinde ceza mahkemeleri tarafından uygulanmaktadır.
[29] Erman**, Vergi Suçları**, s.10-11.
[30] Erdem, **Vergisel Kabahatler**, s. 124.
[31] Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, s. 8-14.
[32] Özcan, **a.g.e.**, s. 14.

mahremiyetini ihlal suçu ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, vergi suçları kapsamındadır. Diğer yandan, Karakoç, VUK'un yanında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da[33] ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda[34] yer alan suçlarında, vergi suçu olduklarını ifade etmiştir[35]. Donay, Şenyüz ve Yüce de benzer şekilde vergi suçlarının kapsamının VUK ile sınırlı olmadığını bu Kanun dışında da vergi suçlarının mevcut olduğunu belirtmiştir[36]. Akkaya ise vergi ziyaı, usulsüzlük ve vergi kaçakçılığı suçlarının vergi suçu kapsamında olduğunu ancak VUK'da düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarının teknik anlamda vergi suçu olmadığını ileri sürmüştür[37].

Kanaatimizce, VUK'da düzenlenen vergi suçları, vergi kaçakçılığı suçları[38], vergi mahremiyetini ihlali suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçudur. Ayrıca VUK kapsamı dışında örneğin, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun[39] 3. ve 4. maddelerinde düzenlenen kaçakçılık suçları da, gümrük idaresi veya başka idarelerce, eşyanın ithali veya ihracına bağlı olarak uygulanan vergiler ile diğer malî yükümlülüklere ilişkin olduğundan vergi suçları kapsamına dâhildir. Bununla birlikte AATUHK'da düzenlenen mal bildiriminde bulunmama suçu, sırrın ifşası suçu, artırmalara katılma yasağının ihlali suçu, malları kaçırmak suçu, gerçeğe aykırı mal

[33] RG Tarih:28/7/1953 Sayı:8469.
[34] RG Tarih: 4/11/1999 Sayı:23866.
[35] Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **DEÜHFD**, Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan, Cilt:12 Özel Sayı, 2010 (Basım Yılı:2012), s. 6.
[36] Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 24; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 342; Yüce, **a.g.e.**, s. 28.
[37] Akkaya, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", s. 85-86 ile Dipnot 2.
[38] Vergi kaçakçılığı suçları dışındaki vergi suçları incelendiğinde öncelikle ifade edilmelidir ki, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde düzenlenen vergi idaresi tarafından mütalaa verilmesi şartı vergi kaçakçılığı suçlarına mahsustur. Bu sebeple, vergi kaçakçılığı suçları dışındaki vergi suçları için mütalaa şartı aranmamaktadır. Ayrıca, Yargıtay içtihatlarında, vergi kaçakçılığı suçlarında bir takvim yılı içerisinde gerçekleştirilen aynı kategorideki eylemler tek suç olarak kabul edilip zincirleme suç hükümleri çerçevesinde değerlendirilme yapılmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları dışındaki vergi suçlarında bu tür bir uygulama söz konusu değildir. İlaveten, VUK'un 360. maddesinde düzenlenen iştirak hükmü, vergi kaçakçılığı suçlarına münhasırdır. Vergi kaçakçılığı suçları dışındaki vergi suçları için bu madde hükmü uygulanmamaktadır. Diğer taraftan, vergi suçları kamu görevlisi tarafından işlendiğine ilişkin yeterli derecede şüphenin olması halinde 4483 sayılı Memur ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun hükümlerinin ve kamu görevlisinin statüsüne göre diğer özel soruşturma usullerinin dikkate alınması gerekmektedir.
[39] R.G. No:26479 Tarih:31.3.2007.

bildirimi suçu, mal artışları bildirmeme suçu, ammeye ait malları bildirmeme suçu, bilgi vermeme suçu da geniş anlamda vergi kavramına dâhil olan VUK kapsamında vergiler ve diğer mali yükümlülüklerin tahsil aşamasında ortaya çıkabilecek suçlardır. Ancak AATUHK, sadece geniş anlamda vergi kavramı içinde olan kamu alacakları için değil ilaveten devletin egemenlik gücünden kaynaklanan diğer kamu alacakları içinde uygulanabilmektedir. Dolayısıyla, AATUHK kapsamında olan suçların, vergi suçu olarak nitelendirilmesini uygun bulmamaktayız[40].

2. KAÇAKÇILIK SUÇU KAVRAMI

Tez çalışmamızın konusu VUK'un "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarıdır. Başka bir ifade ile VUK'un 359. maddesinin sistematiği nazara alındığında tez çalışma konumuz olan suçlar, kaçakçılık suçları kapsamındadır. Aşağıda inceleme konusu yaptığımız gibi doktrinde VUK'un 359. maddesinde birbirinden bağımsız kaç suçun olduğu hususunda birçok farklı görüş mevcuttur[41]. Bir grup yazar, VUK'un 359. maddesinde seçimlik hareketli tek bir kaçakçılık suçunun olduğunu ileri sürmektedir. Diğer bir grup yazar göre bu maddede yer alan her hareket, bağımsız bir suç teşkil etmektedir. Başka bir grup yazar ise VUK'un 359. maddesi sistematiğini nazara alarak her bentte yer alan hareketlerin seçimlik hareketli tek bir suçu oluşturduklarını ve dolayısıyla bu maddede üç bent halinde üç bağımsız suçun mevcut olduğunu kabul etmektedir. Ancak VUK'un 359. maddesi incelendiğinde aynı bent içinde farklı konulara sahip hareketlerin olduğu ve ayrı bentlerde yer alan hareketlerin aynı konuyu hedef aldıkları tespit edilmiştir. Örneğin VUK'un 359. maddesinin a bendinde öngörülen defter, kayıt ve belgeleri gizleme ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma hareketlerinin konuları birbiri ile örtüşmemektedir. Ayrıca VUK'un 359. maddesinin a bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma ile b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma hareketlerinin müşterek konusu belgedir. Bu sebeplerden dolayı "Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve

[40] Aynı yönde görüş bkz. Özcan, **a.g.e.**, s. 14, Dipnot 56.
[41] Bu görüşe ilişkin ayrıntılı açıklama için bkz. Bu başlık altında "Mevcut Kanun Hükmü" alt başlığına bakınız.

Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları" başlıklı tez çalışmamızı klasik suç inceleme yöntemi çerçevesinde analiz etmeden önce bu suçların yer aldığı VUK'un 359. maddesinin sistematiği, bu madde ile korunan hukuki değer ve bu maddede kaç farklı suç tipinin olduğuna ilişkin doktrinde ve uygulamada yer alan görüşler çerçevesinde incelenecektir. Tez çalışmamız için çözümü gereken bu ön meselelerin daha iyi kavranabilmesi için ise kaçakçılık terimi ve kavramı ile Türk vergi hukuku ve karşılaştırmalı hukuk çerçevesinde kaçakçılık kavramı ile benzeşen ya da yakınlık kurulan vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları ve VUK'taki kaçakçılık suçlarının tarihsel gelişimi ele alınacaktır.

2.1. Kaçakçılık Terimi ve Kavramı

VUK'un 359. maddesinin kenar başlığında maddede öngörülen suçlar için "kaçakçılık" kelimesinin kullanıldığı görülmektedir. Kaçakçılığın sözcük anlamı, bir devletin yasalarına aykırı şekilde yapılan ticarettir[42]. Bu itibarla "kaçakçılık" teriminin VUK'un 359. maddesinde yer alan suçları karşılamadığı belirtilmektedir[43]. Kaçakçılık teriminin vergi ziyaı temel alınarak kullanıldığı sonucuna ulaşılmasının da isabetli olmadığı ifade edilmektedir[44]. Zira VUK'un 359. maddesinde suç olarak yer alan suçların hiçbirinde vergi ziyaı şartı aranmamaktadır.

Diğer yandan, bu suçlarda "kaçakçılık" terimi yerine VUK'un ilk halinde olduğu gibi "hile" teriminin kullanılarak bu suçların hileli vergi suçu adlandırılmasının daha uygun olabileceği doktrinde belirtilmiştir[45]. Diğer bir görüşe göre ise VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar için "hile" teriminin "kaçakçılık" terimine oranla daha doğru bir terimdir ancak "hile" kelimesinin gerçeğin her türlü değiştirilmesi gibi geniş

[42] http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b12ec55b8f761.64043818(Çevrimiçi) 5 Mayıs 2018.
[43] Mahmut Kaşıkcı, "Vergi Kaçakçılığı Suçları ile İlgili Güncel Bir Değerlendirme: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Vergi Suçlarına İlişkin Sorun ve Sorunsallar", **Prof. Dr. Süheyl Donay'a Armağan**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2020, s. 66. Aynı yönde görüş için bkz. Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 32.
[44] Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 369.
[45] Elif Sonsuzoğlu, "Kaçakçılık Suçlarının Oluşmasında Vergi Ziyaı Şart mı?", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:18, Sayı:210, Haziran 2010.

bir anlama sahip olması sebebiyle VUK'un 359. maddesinde yer alan suçları tanımlama açısından kullanılması uygun değildir[46].

213 sayılı VUK'un ilk halinde kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi şeklinde tanımlanmıştır. VUK üzerinde yapılan birçok kanun değişikliği nihayetinde vergi ziyaının suç unsuru olarak öngörülmediği VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar için kanun koyucunun ısrarlı şekilde "kaçakçılık" terimini kullanması ilginç bir durumdur. Kaçakçılığın diğer bir kelime anlamı ise gizli olarak, sezdirmeden yapılan kaçırma işidir[47]. VUK'un 359. maddesinde öngörülen suçlarda vergi ziyaı suç unsuru olarak yer almasa da, bu suçların unsurlarına bakıldığında vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı tespitini zorlaştıran hareketlerden oluştukları ve bu sebeple vergi ziyaının doğmasında araç oldukları görülmektedir. Bu hareketlerden birinin işlenmesi halinde, kanun tarafından öngörülen kurallar çerçevesinde gerçekleşen vergiyi doğuran olayın, vergi idaresi tarafından öğrenilmesinin tehlikeye girmesi kuvvetle muhtemeldir. Bu sebeple, kanun koyucunun vergi kaçırmaya yönelik kasti hareketleri tanımlamak için "kaçakçılık" terimini tercih ettiği ifade edilebilir.

Bununla birlikte, kanaatimizce VUK'un 359. maddesinde yer alan unsurları bakımından farklılık arz eden birbirinden bağımsız suçların bir terim ile ifade edilmesine ve tek kavram altında toplanmasına gerek yoktur. Hatta farklı unsurları barındıran bu suçların, "kaçakçılık" terimi altında yeknesaklaştırılması ve kavramlaştırılmaya çalışılması doku uyuşmazlıklarına neden olmaktadır. Maddede yer alan her bağımsız suç, unsurları nazara alınarak kendisine özgü şekilde kavramsallaştırılmalı ve adlandırılmalıdır. Velev ki doktrinde ve uygulamada VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların defter ve belgeleri gizleme suçu, sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, çift defter tutma suçu gibi ferdi olarak isimlendirildikleri tespit edilmektedir. Ancak, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar için kanun koyucunun "kaçakçılık" terimini tercih etmesi ve bu terimin doktrin

[46] Kaşıkcı, "Vergi Kaçakçılığı Suçları ile İlgili Güncel Bir Değerlendirme: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Vergi Suçlarına İlişkin Sorun ve Sorunsallar", s. 67.
[47] https://sozluk.gov.tr/ (Çevrimiçi), 20 Şubat 2021.

ve uygulamada ağırlıklı olarak kullanılması sebepleriyle tez çalışmamızda bu suçlar, "kaçakçılık suçları" olarak adlandırılacaktır.

2.2. Kaçakçılık ile Benzeşen ya da Yakınlık Kurulan Kavramlar

Kaçakçılık kavramının ve VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların daha iyi şekilde anlaşılmasını sağlamak amacıyla Türk vergi hukukunda ve karşılaştırmalı hukukta kaçakçılıkla benzeşen ya da yakınlık kurulan vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları incelenecektir. Burada yapacağımız inceleme, tez çalışmamızın "Karşılaştırmalı Hukukta Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları" başlıklı İkinci Bölümünde yer alan analizlerimizde yardımı dokunacaktır.

2.2.1. Vergiden Kaçınma Kavramı

Vergiden kaçınma hususunda hukuki ya da evrensel olarak genel kabul edilmiş bir tanım mevcut değildir[48]. Diğer yandan, vergiden kaçınma teriminin ülkelerin hazineyi korumak amacıyla ihdas etmiş oldukları kurallarında yer aldığı görülmektedir[49]. Bu bağlamda vergiden kaçınmanın vergi idaresinin yükümlünün durumunu yeniden değerlendirmek için kullandığı otonom bir hukuk kuralı olduğu ifade edilmektedir[50]. Ancak, hiçbir ülkenin vergiden kaçınma ile etkin şekilde mücadele eden bir müessese bulmayı başaramadığı belirtilmektedir[51].

Vergiden kaçınma bir anlamıyla vergi kanunlarına aykırı hareket etmeden vergiyi kanuni sınırları içinde azaltma fiilleri olarak kabul edilmektedir[52]. Ulusal vergi sistemleri incelendiğinde, bir dereceye kadar vergiden kaçınma fiillerinin meşru

---

[48] Paulo Rosenblatt; Manuel E. Tron, "General Report", **Cahiers De Droit Fiscal International Studies on International Fiscal Law by The International Fiscal Association Volume 103a Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope - GAAR and Other Rules**, Netherlands, 2018, p. 13.

[49] Rebecca Prebble; John Prebble, "Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?" **Saint Louis University Law Journal (SLU)**, Volume:55, Issue:1, 2010, p. 26.

[50] Daniel Gutmann, "Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması" (Çev. Selçuk Özgenç), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret-Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma merkezi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları 2, Beta, 2014, s. 3-4.

[51] Rosenblatt/Tron, **a.g.e.**, p. 13.

[52] Angharad Miller; Lynne Oats, **Principles of International Taxation**, 3rd Edition, Bloomsbury Professional, Sussex UK, 2012, p.15.

görülme eğiliminin olduğu anlaşılmaktadır[53]. Doktrinde ve uygulamada, kanuni sınırlar içerisinde kalan vergi kaçınması -*tax avoidance in accordance with the law*-, vergi yumuşaması -*tax mitigation*-, meşru vergi planlaması -*legitimate tax planning*- ve kabul edilebilir vergi planlaması -*acceptable tax planning*- olarak isimlendirilmektedir[54]. Örneğin vergi kanunlarının öngörmüş olduğu vergisel avantajlardan yararlanabilmek amacıyla daha az gelişmiş bölgelere yatırım yapmak bu tip vergiden kaçınmaya örnek olarak gösterilebilir. Daha somut bir örnek, Türk vergi hukukunda örtülü sermaye müessesesi ile ilgili verilebilir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun[55] (KVK) 12. maddesine göre, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır[56]. Bu durumda gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde borç karşılığında ödendiği iddia edilen faiz, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı sayılır ve vergilendirilir. Kanun koyucu burada kurumun, ilişkili kişilerden temin ettiği borcun, özsermayesinin üç katını aşan kısmını aşan miktara ilişkin ödenen faizi kanun dışı vergiden kaçınma olarak öngörmüştür ve bunun vergilendirilmesini emretmiştir. Başka bir ifade ile temin edilen borcun, kurumun özsermayesinin üç katından az olması durumunda da vergiden kaçınma gerçekleşebilmektedir ancak bu vergiden kaçınma görüldüğü üzere kanuni sınırlar içinde kalmaktadır. Bununla birlikte ifade edilmelidir ki, kanuni sınırlar içerisinde olan

---

[53] Kren B. Brown (Ed.), **A Comparative Look at Regulation of Tax Avoidance, Springer**, Netherlands, 2012, p. 25-26, 131-132, 149-151, 305-307, 335-338,

[54]J. Kessler, "Tax Avoidance and Section 741 of the Taxes Act 1988", **British Tax Review**, 2004, p. 375; C.T. Sandford, **Hidden Costs of Taxation**, Institute of Fiscal Studies, UK London, 1973, p. 113; Koen Lenaerts, "Tax Mitigation vs. Tax Evasion in the Case of European Court of Justice", **TEISĖ** Vilnius University Publishing House, Vol. 89, 2013, p. 219; Edward Troup, Unacceptable Discretion: Countering Tax Avoidance and Preserving the Rights of the Individual, Fiscal Studies, Vol.13 No.4, p. 137-138.; John Tiley; Glen Loutzenhiser, **Revenue Law**, 7th Edition, Hart Publishing, Oxford UK, 2012, p. 97; Judith Freedman, "Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle, **British Tax Review**, University of Oxford Faculty of Law Legal Studies Research Paper Series (No. 14/2006), 2004, p. 350.

[55] RG Tarih:21.6.2006 Sayı:26205.

[56] Örtülü sermaye müessesesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde kesin yasal karine olarak öngörülmüştür. Eda Özdiler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler**, 1. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s. 122-123. Örtülü sermaye müessesesine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Şerif Emre Gökçay, **Kurumlar Vergisi Kapsamında Örtülü Sermaye**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2012.

vergiden kaçınma ile kanun dışı vergiden kaçınma arasında olan sınır her durumda net şekilde ayırt edilememektedir[57].

Diğer yandan, vergiden kaçınma, ödenmesi gereken verginin minimize edilmesi için vergi kanunlarına şeklen uyan ancak kanunların konuluş amacı ile uyuşmayan şekilde de yapılabilmektedir[58]. Bu şekilde gerçekleşen vergiden kaçınma için, kabul edilemez vergiden kaçınma -*unacceptable tax avoidance*-, meşru olmayan vergiden kaçınma "*illegimate tax avoidance*" ve agresif vergi planlaması -*aggressive tax planning*- gibi isimler kullanılmaktadır[59]. Kabul edilemez/meşru olmayan vergiden kaçınmada vergiyi doğuran olay ve mükellefiyet ile ilgili maddi vakıalar vergi idaresine bildirilmektedir[60]. Kabul edilemez/meşru olmayan vergiden kaçınma, vergi kanunlarının lafzına uygundur ancak öz olarak aykırılık teşkil etmektedir. Zira maddi vakıalar özel hukuk biçim, işlem veya sözleşme kalıpları içine sokularak vergi matrahı aşındırılmakta ya da aşındırılmaya çalışılmaktadır. Kabul edilemez/meşru olmayan yollarla yapılan vergiden kaçınma, vergi kanunları tarafından emredilen vergilerin zamanında ve eksiksiz şekilde hazineye intikal edilememesine neden olmaktadır. Bu sebeple, kanun koyucuların, hukukun suistimali, kanuna karşı hile, hukuki imkânların suistimali, hukuki biçimin suistimali, hukuku dolanma, özün biçime önceliği, hakkın suistimali gibi müesseseler ihdas ederek bazı vergi kaçınma fiillerini yasakladıkları gözlemlenmektedir[61].

Karşılaştırmalı hukuka bakıldığında vergiden kaçınma ile mücadelede kuralların iki türlü ihdas edilebileceği ifade edilmektedir. İlki, vergiden kaçınmayı

---

[57] Tina Ehrke-Rabel; Georg Kofler, "Gratwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung", **Österreichische Steuerzeitung (ÖStz**), Oktober 2009 916, s. 456-457.

[58] Ann Xuereb, "Tax Avoidance or Tax Evasion?: the Difference Between Tax avoidance and Tax Evasion is the Thickness of a Prison Wall", **Symposia Melitensia**, Number 10, 2015, p. 218.

[59] David G. Duff, "Tax Avoidance in the 21st Century", **Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect** (Ed. Chris Evans; Rick Krever), Thomson Reuters, Sydney Australia, 2009, p.477-478, 484-485.

[60] Albert Rädler, "Do National Anti-Abuse Clauses Distort the Internal Market?", **European Taxation,** September 1994, p. 311; Sebastian Bergmann, "Missbrauch im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie", Internationales und Europäisches Steuerrecht, **Steuer und Wirtschaft (StuW)**, 3/2010, p. 248.

[61] Kren B. Brown (Ed.), **A Comparative Look at Regulation of Tax Avoidance,** Springer, Netherlands, 2012, p. 1-21.

engellemek için otonom hukuk kurallarının oluşturulmasıdır. Özel vergiden kaçınma kuralları -*special anti avoidance rules*- (SAAR) ve genel vergiden kaçınma kuralları -*general anti-avoidance rules*- (GAAR) bu türe örnek gösterilebilir[62]. İhdas edilecek otonom hukuk kuralında, kural tam anlamıyla açıklanır ve kapsamı belirgindir. Doktrinde, bu tür vergiden kaçınmayı engelleme kuralına Fransız tipi vergiden kaçınma kuralı denilmektedir[63]. Türk vergi hukukunda yer alan transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı müesseseleri bu tür vergiden kaçınmayı engelleme kuralına örnek teşkil etmektedirler. İkinci olarak, vergiden kaçınmayı engellemek için kanun koyucu, normatif bir kural değil de vergi idaresinin vergi kanunlarını yorumlamasında başvurabileceği rehber niteliğinde yorum kuralı ihdas edebilir[64]. Yorum kuralında, tanım verilmez ancak vergi hukukunda amaçsal yorumun nasıl yapılması gerektiği belirtilir. Bu tür vergiden kaçınmayı engelleme kuralı, Alman tipi vergiden kaçınma kuralı olarak isimlendirilmektedir[65]. VUK'un 3/B bendinde yer alan ekonomik yaklaşım ilkesi, bu tür vergiden kaçınmayı engelleme kuralıdır. Ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince vergi kurallarının anlamlandırılmasında biçimin ötesine geçilerek vergiyi doğuran olay ya da işlemin özü esas alınır[66]. Bu kural ile özel hukuk biçim, işlem ve sözleşmelerinin olağan kullanımları dışında sadece vergiden kaçınma amacıyla kötüye kullanılmasının engellenmesi hedeflenmektedir[67].

2.2.2. Vergi Kaçırma Kavramı

Vergi kaçırmada, vergiyi doğuran olaya ve/veya mükellefiyete ilişkin maddi vakıalar doğrudan doğruya gizleme veya sahte veya yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma ya da beyan edilmeme veya kısmen beyan etme gibi yollar ile verginin

---

[62] Özel vergiden kaçınma kuralları ve genel vergiden kaçınma kuralları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Vikram Chand, **The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties**, Schultless, Zurich Switzerland, 2018.

[63] Daniel Gutmann, Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması (Çev. Selçuk Özgenç), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret-Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları 2, Beta, İstanbul, 2014, s. 3-4.

[64] **A.e.**, s. 4.

[65] **A.e.**

[66] Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Yayınevi, Ankara, 2002, s. 34.

[67] Billur Yaltı, "VUK 3B'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:262, Temmuz 2010, s. 8.

olması gerektiği gibi tarh edilmesi engellenerek olması gerekenden daha az vergi ödenmesi hedeflenmekte veya gerekenden daha az vergi ödenmekte ya da hiç vergi ödenmemektedir[68]. Örneğin, 25.000TL'lik hizmet karşılığında 5.000TL'lik fatura düzenlendiği varsayımında 20.000TL'lik ticari kazancın muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ile vergi idaresinden gizlenebilecektir. Benzer şekilde vergi idaresi, 25.000TL'lik mal veya hizmet karşılığında hiç fatura düzenlenmemesi halinde de vergiyi doğuran olay hususunda bilgilendirilmemiş olacak ve dolayısıyla söz konusu vergi tarhiyatını yapamayacaktır. Her iki durumda da vergi kaçırma vakıası söz konusudur.

Karşılaştırmalı hukukta vergi kaçırma fiillerinin suç veya kabahat olarak düzenlendikleri gözlemlenmektedir. Örneğin, Birleşik Devletler 26 sayılı Federal Gelir Kanunu'na (US Code Title 26 Internal Revenue Code-IRC) göre, bu kanun hükümlerine göre salınan vergilerin kaçırılmasına yönelik kast içeren icrai hareketler yapan kişi, 100.000 ABD Dolarına kadar adli para cezası ve/veya 5 yıla kadar hapis cezası ile yargılama masraflarını ödemeye mahkûm edilmektedir[69]. Ancak, IRC'nin çeşitli hükümlerinde yer alan kasten ya da taksir ile vergi kaçırılması hallerinde muhatabın ayrıca idari para cezası ve/veya ek vergiye tabi olacağı öngörülmüştür[70]. Alman Federal Vergi Usul Kanunu'nun (Abgabenordnung-AO) 370. maddesinde belirli vergi kaçırma fiilleri, vergi suçu (steuerstraftaten) olarak düzenlenmiştir[71]. Bu suç tipleri incelendiğinde ortak özelliğin manevi unsur olarak kastın aranmasıdır. Diğer taraftan, AO'nun 378. maddesinde, 370. maddedeki vergi kaçırma fiillerinin

---

[68] Zoë M. Prebble; John Prebble, "Comparing the General Antivoidance Rules of Income tax Law wih the Civil Law Doctrine of Abuse of Law", **Bulletin for International Taxation**, April 2008, p. 151-152.

[69] US Code Title 26 IRC Chapter 75 § 7201. "*Attempt to evade or defeat tax Any person who willfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than $100,000 ($500,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the costs of prosecution*." Birleşik Devletler 26 Sayılı Federal Vergi Kanunu'nda elli civarı vergi suçu düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerin ortak özelliği, manevi unsur olarak kastın aranmasıdır. https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26-subtitleF.pdf (Çevrimiçi) 5 Mayıs 2018.

[70] Ayrıntılı bilgi için bkz. US Code Title 26 Chapter 68 § 6651, 6654, 6655, 6662, 6671-6720 https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26-subtitleF.pdf (Çevrimiçi) 5 Mayıs 2018.

[71] https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__370.html (Çevrimiçi) 5 Mayıs 2018.

kasten değil de ağır dikkatsizlikle işlenmesi sonucunda vergi kaybı oluşması halinde ilgilinin bu hareketi kabahat olarak nitelendirilmiş ve bunun karşılığında idari para cezasına tabi olacağı belirtilmiştir[72].

Türk vergi hukuku doktrininde vergi kaçırma kavramının, vergi kaçakçılığı olarak da isimlendirildiği görülmektedir. Örneğin Nadaroğlu, yasal olmayan yollarla vergi ödemekten kurtulmayı vergi kaçakçılığı olarak tanımlamıştır[73]. Başka bir tanıma göre vergi kaçakçılığı, elde edilmiş fakat vergi otoritelerine beyan edilmemiş gelirlerin bütünüdür[74]. Diğer bir tanıma göre vergi kaçakçılığı, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini, vergi kanunlarına aykırı hareketleri ile kısmen veya tamamen yerine getirmemeleri durumudur[75]. Türk vergi hukukunun ilgili hükümlerine bakıldığında ise vergi kaçırma ile vergi kaçakçılığının aynı anlama gelmediği zira vergi kaçırmanın, vergi kaçakçılığına göre daha geniş kapsamının olduğu anlaşılmaktadır. VUK'da vergi kaçırmanın engellenmesi amacıyla birçok hükmün yer aldığı görülmektedir. Bu hükümlerden bazıları vergi güvenlik müessesesi olarak düzenlenmişken bazıları suç ya da kabahat olarak düzenlenmiştir. Örneğin VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık suçları düzenlenmiştir. Bu suçlar, ancak kasten işlenebilirler. Ancak, Kanunda düzenlenen kaçakçılık suçlarından biri haricinde netice -Kanun hükmündeki ifadesi ile "vergi matrahının azalması sonucunu doğurması"- aranmamaktadır. VUK'da kaçakçılık suçları dışında, vergi ödevlerinin zamanında ve/veya eksiksiz yerine getirilmemesi sonucunda verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine bağlı olarak vergi ziyaı kabahati[76] düzenlenmiştir. Bu hükme

---

[72] Taxes and Ancillary Payments Section 3 (4) Ancillary tax payments shall mean fees for delay (section 146(2b)), late-filing penalties (section 152), surcharges pursuant to section 162(4), interest (sections 233 to 237), late- payment penalties (section 240), coercive fines (section 329) and costs (sections 89, 178, 178a and sections 337 to 345) as well as interest within the meaning of the Union Customs Code and late-filing fees under section 22a(5) of the Income Tax Act.https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html (Çevrimiçi) 5 Mayıs 2018.

[73] Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 8. Bası, Beta, İstanbul, 1992, s. 287-288.

[74] İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992, s. 5.

[75] Abdurrahman Akdoğan; Sadık Kırbaş; Saygın Eyüpgiller, **Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü**, Birlik Yayıncılık, Ankara, 1986, s.181.

[76] VUK 341/1: "*Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder*." Vergi ziyaının gerçekleşmesi için öncelikle mükellef veya sorumlunun vergi ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmemesi gerekir. Buna bağlı olarak da verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi durumunun gerçekleşmesi icap etmektedir. Vergi ziyaı ile verginin tahakkuku arasında önemli bir bağ mevcuttur. Verginin

göre, vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında idari para cezası kesilmektedir. Bu bağlamda ifade etmek gerekir ki, vergi ziyaı kabahatinde mükellef veya sorumlunun kastının olup olmadığı önem arz etmemektedir. Görüldüğü üzere Birleşik Devletler[77] ve Alman vergi hukukundan farklı olarak Türk vergi hukukunda, kişinin VUK'un 359. maddesinde öngörülen hereketler haricinde kasti olarak vergi ziyaına neden olması suç olarak değil kabahat olarak düzenlenmiş ve karşılığında esas olarak ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında para cezası öngörülmüştür[78]. Diğer yandan, VUK'da vergi ziyaına ortam hazırlayabilecek bazı fiiller, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri olarak düzenlenmiş ve bu fiiller karşılığında idari para cezaları öngörülmüştür. Bu fiillerin kasten işlenip işlenmediği önem arz etmemektedir[79]. Görüldüğü üzere kabahat olarak nitelendirilen bu fiiller ile de vergi kaçırılması mevzu bahis olabilir.

Vergi kaçırma kavramı, Anglo Amerikan ve Anglo Sakson hukukunda *tax evasion*, Fransız hukukunda *évasion fiscale* ve Alman hukukunda ise *steuerhinterziehung* kavramı ile açıklandığı görülmektedir. Karşılaştırmalı hukuka bakıldığında genel olarak vergi kaçırmanın, vergi kaçakçılığına göre daha geniş bir kapsamının olduğu anlaşılmaktadır. Zira vergi kaçırma kasten işlenebilen fiillerin yanında ağır dikkatsizlikle işlenenleri de kapsamaktadır[80]. Karşılaştırmalı hukukta *tax*

---

tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. Bu sebeple, zamanında ve tam olarak tahakkuk etmiş bir verginin zamanında ve tam olarak tahsil edilememesi hazine bakımından bir zarar olmasına rağmen vergi ziyaı değildir. Ertuğrul Akçaoğlu, **a.g.e.,** s. 30. Dolayısıyla bu durumda vergi ziyaı kabahatinin gerçekleştiği ifade edilemeyecektir.

[77] Örneğin 1 Milyon ABD Doları ticari kazancını kasti olarak beyannamesine yansıtmayan Federal Birleşik Devletler vergi mükellefinin bu fiili Birleşik Devletler Federal vergi hukukuna göre vergi kaçırma suçu olarak nitelendirilmektedir. Dolayısıyla fail bu fiili nedeniyle ceza yargılaması neticesinde adli yaptırıma tabi tutulacaktır.

[78] Tez çalışmamızın Birinci Bölümünde ayrıntılı olarak incelediğimiz üzere karşılaştırmalı hukukta genel olarak kasti hareketler ile vergi kaybına ya da ziyaına neden olunması suç olarak öngörülmüştür. Ancak Türk hukukunda kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi suç olarak düzenlenmemiştir. Kanun koyucu, bazı hileli hareketleri suç kapsamına almıştır. Daha da ilginci VUK'un 359. maddesinde öngörülen hileli hareketlerden oluşan bu suçların tamamlanmasını bir suç haricinde vergi ziyaı, vergi kaybu ya da herhangi bir başka neticeye bağlamamıştır. Kanaatimizce Türk hukukunda bu kendine özgü anlayış, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelenin etkin işlememesine neden olan noktalardan biridir.

[79] Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, 1. Bası, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 373.

[80] Örneğin Alman Federal Vergi Usul Kanunu'nun (Abgabenordnung-AO) 378. maddesinde, aynı Kanunun 370. Maddesinde yer alan vergi kaçırma fiillerinin kasten değil de ağır dikkatsizlikle işlenmesi sonucunda vergi kaybı oluşması halinde ilgilinin idari para cezasına tabi olacağı belirtilmektedir.

fraud ya da *fraude fiscale* olarak ifade edilen kavram mevcut Türk vergi hukuku mevzuatı ve doktrininde "vergi kaçakçılığı" kavramı ile ifade edildiği görülmektedir. Karşılaştırmalı hukukta, vergi kaçakçılığı genel olarak, vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı tespit etmesinin engellenmesi amacıyla hileli işlem ve/veya eylemleri ifade etmek için kullanılmaktadır. Vergi matrahını aşındırmak amacıyla düzenlenen sahte belge ya da verilmesi gereken beyannamenin kasti olarak verilmemesi vergi kaçakçılığı durumuna örnek olarak verilebilir. Diğer yandan karşılaştırmalı hukuka genel olarak bakıldığında vergi kaçakçılığı dışında kalan vergi kaçırma fiilleri karşılığında idari yaptırım öngörülürken vergi kaçakçılığı karşılığında uygulanacak yaptırım hürriyeti bağlayıcı ceza ve/veya adli para cezası olmakta ve bu yaptırımlar ceza mahkemeleri tarafından uygulanmaktadır.

2.3. Tarihsel Gelişimi

Osmanlı Devleti'nin son zamanlarında çıkarılan 11 Nisan 1918 tarihli Kanun ile vergi kaçakçılığı suçu ile vergide hile kavramları ilk kez kabul edilmiş ve faillerin ceza mahkemelerinde yargılanma usulü düzenlenmişti[81]. Cumhuriyet Döneminin ilk yıllarında, genel bir vergi usul kanunu bulunmamaktaydı. Bu sebeple, her özel vergi kanunu vergi usulüne, vergisel uyuşmazlıklarına ve vergi suç ve yaptırımlarına ilişkin ayrı kurallar içermekteydi[82]. Dağınık halde olan vergilendirme usulüne, uyuşmazlık çözümüne ve yaptırım sistemine ilişkin kurallar, 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu[83] ile ilk kez sistematik hale getirilebilmiştir. Kaçakçılık terimi ilk kez, 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilk şeklinde 324. maddesinde 8 bent halinde yer alan idari para cezası gerektiren fiiller için kullanılmıştır[84]. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile ilk defa ceza hukuku anlamında iştirak hükümlerine yer verilmiştir[85]. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi kaçakçılığı ile mücadelede yetersiz kalması gerekçesiyle vergi

https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p2684 (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2019.

[81] Şener, **a.g.e.**, s.84.

[82] Akif Erginay, **Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, 15. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 70-71.

[83] R.G. No:7233 Tarih:15.6.1949.

[84] Hızlı, **a.g.e.**, s. 13.

[85] Osman Selim Kocahanoğlu, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaf Sistemi**, 1. Baskı, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977, s.177; Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 71.

kaçakçılığına ilişkin hükümlerde değişiklikler yapılmıştır[86]. 5432 sayılı Kanunun 324. maddesi, 18.7.1951 tarih ve 5815 sayılı Kanun[87] ile "hileli vergi suçu" haline dönüştürülmüş ve Cumhuriyet dönemi Türk vergi hukukunda vergisel ödevlere aykırılıktan dolayı ilk defa hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür[88]. Ayrıca, 5815 sayılı Kanun ile ilk kez hileli vergi suçuna teşebbüs suçu düzenlenmiş ve hileli vergi suçunda pişmanlık uygulamasına son verilmiştir[89].

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, 4.1.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu[90] ile yürürlükten kaldırılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi düzenine aykırılıklar, hileli vergi suçu, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olarak düzenlenmiştir[91]. Kanunun, 357. maddesinde hileli vergi suçları yer almıştır[92]. Aynı Kanunun 344. maddesine göre, kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi olarak düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere burada kaçakçılığın gerçekleşmesi için mükellef ya da sorumlunun kastının olması ve vergi ziyaının gerçekleşmesi gerekmekteydi. Kanunda sayılan bazı hallerin varlığı halinde

---

[86] Necmi N. Yücel, **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 1955, s. 185.
[87] R.G. No:7866 Tarih:24.7.1951.
[88] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 6; Hızlı, **a.g.e.**, s. 17.
[89] Adnan Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1. Bası, Beta, İstanbul, 2016, s.36.
[90] R.G. No:10703-70705 Tarih: 10.1.1965.
[91] Ertuğrul Akçaoğlu, "Vergi Ziyaı Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler", **Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 31.
[92] Mülga 357. Madde: "*Beyanname verilmiş olsun veya olmasın aşağıdaki fiillerden biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi hileli vergi suçudur.*
1. Çift defter kullanmak (Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması çift defter kullanmaktır.)
2. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;
3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmıyan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmıyarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak;
4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;
5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (Mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)
7. Bir vergilendirme dönemi içinde toplamı yirmi bin lirayı aşan satış bedeli ve beş bin lirayı aşan ücret, faiz, komüsyon, iştirak kazancı, kira bedeli gibi hasılat, kazanç ve iratları bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerden hiç birine kaydetmemek ve beyannamede de göstermemek. (Beyanname verilmemiş olması halinde hasılat kazanç ve iratlar beyannamede gösterilmemiş sayılır.)"

karine olarak kast unsurunun gerçekleştiği kabul edilmekteydi[93]. Kaçakçılık yapan mükelleflere veya sorumlulara, kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezasının kesilmesi öngörülmekteydi[94].

Ancak, 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun[95] ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu değişikliğe uğramış ve vergi düzenine aykırılıklar, kaçakçılık, kusur, ağır kusur ve usulsüzlük olarak dört kategoriye ayrılmıştır[96]. Önceki kanuni düzenlemede hileli vergi suçları[97] olarak öngörülen fiiller, vergi kaçakçılık suçu adı altında VUK'un 344. maddesinde toplanmışlardır[98].

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 24.6.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun[99] ile de değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik ile VUK'un 344. maddesinde yer alan kaçakçılık suçunda altı bent halinde sayılan hallerin varlığı halinde kastın var olduğu kabul edilmiştir. Bu altı bentte yer alan fiiller ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı kadar vergi ziyaı cezasının yanında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına da hükmedileceği düzenlenmiştir. Başka bir ifade ile bu hüküm gereğince vergi kaçakçılığı suçu karşılığında hem idari para cezası kesilmekte hem de hürriyeti bağlayıcı ceza verilmekteydi.

22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun[100] ile 213 sayılı VUK'da değişiklik olmuş ve vergi kaçakçılığı suçu bu Kanunun 359. maddesinde kaçakçılık suçları ve cezaları

---

[93] Aydın Cengiz; Ömer Kılıç, **Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları**, Vedat Kitapçılık İstanbul, 2017, s. 54.

[94] Mülga 345. Madde: Kaçakçılık yapan mükelleflere veya sorumlulara, kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilir.
Şu kadar ki, kesilen ceza (Veraset ve İntikal Vergisi hariç):
1. Birinci sınıf tüccarlarla serbest meslek erbabı için (Kazançları götürü olarak tesbit edilen serbest meslek erbabı hariç, İşletme esasında defter tutmasına müsaade edilen kurumlar dahil) 2.500;
2. İkinci sınıf tüccarlar için 1.000;3. 1 ve 2 numaralı bentler dışında kalan mükellefler ve sorumlular için100 liradan az olamaz.

[95] R.G. Mükerrer No:17207 Tarih:21.12.1980

[96] Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s.37.

[97] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'n 357. maddesinde hileli vergi suçları başlığı altında 7. bentte düzenlenen "noksan bildirim veya işe başlandığının bildirilmemesi", kaçakçılık suçu başlığı altına alınmamış ve böylece suç olmaktan çıkarılmıştır. Hızlı, **a.g.e.**, s. 17.

[98] Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 327.

[99] R.G. No: 21982 Tarih: 6.7.1994.

[100] R.G. Mükerrer No: 23417 Tarih: 29.7.1998.

başlığı altında belirtilmiştir. Bu kanun ile birlikte, ceza mahkemelerinde yargılama gerektiren vergi kaçakçılığı suçları ile idari yaptırım gerektiren vergi ziyaı suçu ayrımı yapılmıştır[101]. Vergi kaçakçılığı suçlarında, vergi ziyaı suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Bununla birlikte, vergi kaçakçılığı suçlarından deftere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak biçimde çift defter veya kayıt tutmak suçunun oluşabilmesi için kaydedilen işlemlerin vergi matrahının azalması[102] sonucunu doğurması gerekmektedir. 4369 sayılı Kanun ile ayrıca karşılığında idari para cezası öngörülen kaçakçılık, ağır kusur ve kusur fiilleri kaldırılmış ve vergi ziyaına neden olunması halinde ziyaı edilen vergi miktarında vergi ziyaı cezası verileceği düzenlenmiştir. İlaveten, kaçakçılık suçu olarak düzenlenen fiiller ile vergi ziyaına neden olunması halinde ziyaı edilen verginin üç katı tutarında vergi ziyaı cezası kesileceği öngörülmüştür. Kaçakçılık suçları 359. maddede iki bent halinde sayılmıştır. İlk bentteki fiillere daha hafif hapis cezası ikinci bentteki fiillere ise daha ağır hapis cezası verileceği hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 23.1.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun[103] ile değişikliğe uğramıştır. Bu Kanun değişikliğinin amacı, kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimini benimseyen temel ceza kanunları ile uyum sağlanmasıdır. VUK'un 359. maddesinde iki bent halinde sayılan kaçakçılık suçları yeni kanun metninde üç bent halinde düzenlenmiştir. Üçüncü bentte belgeleri bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bu belgeleri bilerek kullanmak suçları yer almıştır. Ayrıca, maddenin a bendinde yer alan suçlar için hükmedilen hürriyeti bağlayıcı cezanın paraya çevrilmesini öngören düzenleme kaldırılmıştır. İlaveten a ve b bentlerinde düzenlenen kaçakçılık suçlarına verilecek hapis cezalarının alt sınırı artırılmıştır. En son olarak 7318 sayılı Kanunu'nun[104] 4. maddesiyle VUK'un 359. maddesinin ç

[101] Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s.39

[102] Bu bağlamda ifade etmek gerekir ki, vergi matrahının azalması her zaman vergi ziyaına sebep vermemektedir. Örneğin, matrahın azalmasına rağmen indirilecek KDV'nin yüksek olması nedeniyle ödenecek KDV'nin çıkmadığı durumda vergi ziyaı yoktur ancak matrah azaldığı için kaçakçılık suçu oluşacaktır. Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması**, 4. Bası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2008, s. 914.

[103] R.G. No: 26781 Tarih: 8.2.2008.

[104] RG Sayı: 31470 Tarih: 30.04.2021.

bendine ödeme kaydedici cihazlara silme, değiştirme ve sair suretle müdahale suçu eklenmiştir.

2.4. Mevcut Kanun Hükmü

VUK'un 359. maddesinde:

(Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)

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

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

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

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

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

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

ç) (Ek:29/4/2021-7318/4 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

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

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

Hükmü yer almaktadır. Kanun hükmünün gerekçesi incelendiğinde kaçakçılık suçlarının, topluma karşı işlenen, mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik suç tipleri oldukları ifade edilmiştir. Doktrinde, gerekçeye paralel şekilde vergi kaçakçılığı suçlarının sadece vergi düzenini bozmakla kalmamakta olduğu ve devletin egemenlik gücüne dayalı olarak kurduğu mali otoriteyi zayıflatıcı etkisi sebebiyle kamu düzenini de bozmakta olduğu ifade

edilmektedir[105]. Kanun hükmünde yer alan davranışlara bakıldığında da vergiyi doğuran olayın vergi idaresi tarafından öğrenilmesini zorlaştıran ve dolayısıyla vergi kaçırılmasını kolaylaştıran ortamın oluşmasına yol açan hileli hareketler[106] olduğu anlaşılmaktadır. Ancak kaçakçılık suçları başlıklı bu hükümde yer alan haksızlık içerikleri ve konuları birbirinden farklı olan davranışların ceza hukukunun genel prensipleri dikkate alınmadan üç ayrı bent halinde sıralanması sebebiyle önemli derecede eleştiriye maruz kalmıştır. Aşağıda bu madde hükmü ile korunan hukuki değere ilişkin görüşler ile bu madde hükmünde kaç farklı suç tipinin olduğuna ilişkin görüşler incelenecek ve madde hükmünün sistematiğine karşı yapılan eleştiriler analiz edilecektir.

2.4.1. Korunan Hukuki Değer

Vergi kaçakçılığı suçlarında korunan hukuki değer doktrinde tartışmalıdır. Erman'a göre kaçakçılık suçları ile korunan hukuki değer devletin mali menfaatidir[107]. Donay da benzer şekilde, bu suçlar ile korunan hukuki değerin devletin ekonomik yararı olduğunu savunmaktadır[108]. Yaltı Soydan, kaçakçılık suçlarında hazine ve kamu yararının korunduğunu belirtmektedir[109]. Sonsuzoğlu'na göre korunan hukuki değer, mali sistemin güvenirliliğinin korunmasıdır[110]. Hızlı ise kaçakçılık suçlarında korunan hukuki değerin, devletin vergilendirme yetkisi korunması ve vergi düzeninin sağlanması olduğunu belirtmektedir[111]. Benzer şekilde Ok/Gündel, kaçakçılık suçlarında korunan hukuki değerin devletin vergilendirme hak ve yetkisi olduğunu

---

[105] Ahmet Erol, **Türk Vergi sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 125; Nuri Ok; Ahmet Gündel, **Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 315; Ersan Öz; Ayşe Armağan, "Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü", **TAAD**, Sayı:33, Ocak 2018, s. 4.

[106] VUK'un 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramadan önceki halinde "kaçakçılık suçları" yerine "hileli vergi suçları" terimi kullanılmıştır.

[107] Erman, **Vergi Suçları**, s. 2.

[108] Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 12.

[109] Billur Yaltı Soydan, "Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:169, Ekim 2002, s. 51 ve 59. Taştan benzer şekilde, kaçakçılık suçları ile korunan hukuki değerin hazine yararı olduğunu ifade etmektedir. Mehmet Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 2. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 6.

[110] Elif Sonsuzoğlu, "Kaçakçılık Suçlarının Oluşmasında Vergi Ziyaı Şart mı?", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:18, Sayı:210, Haziran 2010, s. 22.

[111] Hızlı, **a.g.e.**, s. 106.

ifade etmektedir[112]. Özcan ise vergi kaçakçılığı suçlarında birincil olarak korunan hukuki değerin beyannameye dayalı vergi sisteminin işleyişinde kilit rol oynayan defter, kayıt ve belgelere karşı toplumda duyulan güven olduğunu savunmaktadır[113]. Yazara göre bu suçlarla ikincil olarak korunan hukuki değer ise dürüst mükellefler ile verginin toplanmasında menfaati olan tüm kişi ve kurumların korunmasıdır[114].

Mevcut Kanun hükmünde vergi kaçakçılığı suçlarında vergi ziyaının suç unsuru olarak düzenlenmemesi sebebiyle korunan hukuki değerin hazine yararı olmadığı ifade edilebilir. Ancak, düşüncemize göre kanun koyucunun vergi kaçakçılığı suçlarında, vergi ziyaını suçun unsuru olmaktan çıkarmasının sebebi vergi ziyaı neticesi doğurmayan ancak vergi ziyaına ya da vergi kaybına ortam hazırlayan icrai ya da ihmali şekilde yapılan hileli hareketlerin de suç kapsamına alınarak cezalandırılmasının sağlanmasıdır. Başka bir ifade ile kanun koyucu bu değişiklik ile kaçakçılık suçlarında korunan hukuki değeri değiştirmemiş vergi ziyaını suç unsuru olmaktan çıkararak kaçakçılık suçlarının kapsama alanını genişletmiştir[115]. İlaveten VUK'un 359. maddesinin a-1 bendinde yer alan "*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler*" ibaresinden de anlaşılacağı üzere bu hükümde vergi kaybı sonucunu doğuran vergi matrahının azaltılması, suçun unsuru olarak düzenlenmiştir[116]. Bu sebepler nazara alındığında, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarında korunan hukuki değerde, hazine yararının da payının olduğunu inkâr etmek mümkün gözükmemektedir. Ayrıca,

---

[112] Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 229-230.

[113] Özcan, **a.g.e.**, s. 70; Benzer görüş için bkz. Bekir Baykara, "VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları ile İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu)", **Vergi Dünyası**, Yıl:38, Sayı:446, Ekim 2018, s. 65.

[114] Özcan, **a.g.e.**, s. 96-97.

[115] 4369 sayılı Kanun değişikliği öncesindeki dönemde doktrinde vergi ziyaının, kaçakçılık suçlarında suçun unsuru olarak yer almasının adil olmayan sonuçlara yol açtığı ileri sürülmüştür. Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi Yayını, 1962, s. 87-88; Kısmet H. Erkiner, "Hileli Vergi Suçu", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Yıl: 1969, Sayı:18, s. 255-256; Yargıtay, vergi ziyaının, kaçakçılık suçlarında suç unsuru olduğu dönemde vergi mahkemesinin kararını bekletici sorun yapmaktaydı. Vergi ziyaının suç unsuru olmaktan çıkartılmasından sonra ise bekletici sorun yapma uygulamasından vazgeçilmiştir. Mustafa Akkaya, "Vergi Kaçakçılığı Suçları Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar", **Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 24.

[116] Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 130; Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 133-134.

VUK'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık müessesesinin VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrası gereğince vergi kaçakçılığı suçlarında da uygulanabilmektedir[117]. Pişmanlık müessesesi incelendiğinde bu müessesenin hazine yararı için düzenlenmiş hukuki bir mekanizma olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Sistematik yorum yapıldığında kanun koyucunun pişmanlık müessesesinin öngörüldüğü VUK'un 371. maddesinin ikinci fıkrasına yapılan atıf dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçları ile hazine yararınıda korumayı amaçladığı ifade edilebilir. İlaveten VUK'un 359. maddesinin başlığında "kaçakçılık" teriminin yer alması kanun koyucunun korunan hukuki yararı, hazine yararı olarak belirlediğini göstermektedir. Dahası, VUK'da ayrıntılı olarak öngörülen mali düzen, defter, kayıt ve belgelerin bileşiminden oluşmaktadır. Vergi idaresi, bunları esas alarak vergilendirme sürecini ilerletmektedir. Vergilendirme sürecinin içerisinde vergi tarh ve tahakkuk edilerek tahsil edilmektedir. Bu bağlamda, mali otoriteyi temelden sarsacak nitelikte olan ve dolayısıyla hazineyi zarar tehlikesine sokabilecek hileli hareketlerin vergi ziyaı, vergi kaybı ya da vergi matrahının azalmasına sebep verip vermediklerine bakılmaksızın suç olarak düzenlenip adli yaptırıma tabi olmalarında hazine yararının mevcut olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Bu şekilde vergi düzeni korunmakta ve anayasal ilkeler çerçevesinde devletin vergilendirme yetkisini tam anlamıyla kullanması sağlanmaktadır. Diğer yandan, vergi kaçakçılığı suçunun maddi konusunu oluşturan defter, belge ve kayıtlar gerek VUK uyarınca gerekse özel hukukta ispat aracı olarak kullanılmaktadır. Her ne kadar VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının konusuna giren defter, kayıt ve belgeler doğrudan vergi idaresine karşı yöneltilse de kamu, bu defter, kayıt ve belgelerin doğruluğuna güvenmektedir. Bu nedenle, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar ile korunan hukuki değerde kamu güveninin de payının olduğu ifade etmek gerekmektedir. İlaveten, vergilendirme sürecinde verginin tarh ve tahakkuk edilmesinde esas alınan defter, belge ve kayıtların VUK'un 359. maddesi kapsamında korunması yolu ile mükelleflerin mali güce göre eşit şekilde vergiye tabi tutulduklarına dair inancı da korunmaktadır. Aslına bakılırsa bu şekilde, vergi uyumuna katkı sağlandığı için nihayetinde hazine yararının

[117] VUK'un 371. maddesinde yer alan şartlar dâhilinde ilgili makamlara durumu önceden haber veren kişilere VUK'un 359. maddesinde yer alan cezalar verilmez. Bu kişiler aleyhine dava açılması halinde CMK'nın 223/4-a bendi gereğince ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilmesi gerekmektedir.

korunduğunun ifade edilmesi gerekmektedir. Tüm bu sebepler çerçevesinde, VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarında korunan hukuki değerin ağırlıklı olarak hazine yararı olmak üzere, kamu güveni ve mükelleflerin mali güce göre eşit şekilde vergiye tabi tutulduklarına dair inancından oluşan hibrit bir yapıya sahip olduğu sonucuna varmaktayız.

2.4.2. Madde Sistematiğine Getirilen Eleştiriler

VUK'un 359. maddesini incelediğimizde maddenin başlığının "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" olduğunu, madde metninde kaçakçılık suçlarının bentler halinde düzenlendiğini ve her bir bentte yer alan suçlar için aynı yaptırımın öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Bu bağlamda doktrinde kişinin bir bentte yer alan hareketlerden birden fazlasını işlemesi halinde tek suçun oluştuğunun kabulü ceza adaletini zedeleyecek sonuçların doğmasını engellemede aracı olsa da bu kabulün ceza hukuku teorisi ile uyumlu olmadığı ifade edilmektedir[118]. Maddenin sistematiği, suç olarak düzenlenen fiillerin hangi ölçütlere dayanarak bentler halinde gruplara ayrıldığının belirsiz olması sebebiyle eleştirilmektedir[119]. Bu eleştiriye cevap olarak bir görüş ise VUK'un 359. maddesindeki ilk bentte yer alan fiillerin bilgiye ulaşma olanağını tümüyle ortadan kaldırmadığı, ikinci ve üçüncü grup fiillerinde ise vergi idaresinin bilgiye ulaşma olanağının kalmadığı ve dolayısıyla bu eylemlerin ağırlığı nazara alınarak cezada farklılaştırmaya gidildiği yönündedir[120]. Kanaatimizce bu görüş isabetli değildir zira örneğin VUK'un 359. maddesinin ilk bendi olan a-2 bendinde yer alan defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçu ile ikinci bendi olan b bendinde yer alan defter, kayıt ve belgeleri yok etme veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma veya hiç yaprak koymama suçu ile eşit ölçüde vergi idaresinin bilgiye ulaşmasını engelleyebilir niteliktedir. Bununla birlikte Kanun hükmünde defter ve belgeleri gizleme suçu, defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini

[118] Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 383.
[119] Hüsamettin Uğur; Mert Elibol, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, 2. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 356, Dipnot 609; Benzer yönde görüş için bkz. Mustafa Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, 2. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 1-2; Aksi görüş için bkz. Tahir Erdem, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 33, Sayı: 267, Aralık 2010, s. 99.
[120] Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 355.

yok ederek yerine başka yapraklar koyma veya hiç yaprak koymama suçuna nazaran daha az hapis cezasına tabi kılınmıştır.

Diğer yandan VUK'un 359. maddesinin ifade ediliş biçimi, farklı yorumlamalara sebebiyet verecek derecede muğlaktır. VUK'un 359. maddesinde[121] tek bir suçun mu yoksa birden fazla bağımsız suçun mu olduğu hususunda farklı görüşler mevcuttur[122]. Bir görüşe göre, VUK'un 359. maddesinde yer alan hareketler, seçimlik hareketli bir suç oluşturmaktadır[123]. Bu görüş çerçevesinde seçimlik hareketlerden birinin işlenmesi halinde kaçakçılık suçu tamamlanmaktadır. Diğer bir görüş ise VUK'un 359. maddesinde birbirinden bağımsız birçok suçun yer aldığını kabul etmektedir[124]. Başka bir görüş ise VUK'un 359. madde metnindeki fiillerin bentler şeklinde gruplandırıldığı, aynı bent içinde yer alan fiillerin seçimlik hareket olarak düzenlendiği, işlenen fiillerin aynı bent içinde yer alan fiillerden olması halinde tek bir suçun oluştuğu, ayrı bentlerde yer alan fiillerin işlenmesi halinde ise her bir fiilin ayrı suç olarak değerlendirilmesi gerektiği yönündedir[125]. Özet bir ifade ile bu

[121] Bu noktada ifade etmek gerekir ki ilerleyen kısımlarda VUK'un 359. maddesinin sistematiğine yapılan eleştiriler, ödeme kaydedici cihazlara silme, değiştirme ve sair suretle müdahale suçunun 30.04.2021 tarih ve 7318 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesinin ç bendine eklenmesinden öncesine aittir.

[122] Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 368.

[123] M. Kâmil Mutluer, **Genel Vergi Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 75-78; Hızlı, **a.g.e.**, s. 139; Keramettin Tezcan; Nebahat Kayaer, "Meslek Mensuplarının Vergi Kabahat ve Suçlarına İştiraki", **Metin Taş'a Armağan**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 104.

[124] Ancak yazar, eserinde bu maddede birbirinden bağımsız kaç suçun olduğuna ilişkin rakam vermemiştir. T. İrfan Barlass, "Thoughts on the Offence of Entering of Accounts and Transactions into Any Books, Documents or Recording Medium Other Than Statutory Accounting Books in A Manner to Cause A Reduction in Tax Base", **Annales de la Faculte de Droit d'İstanbul**, 2013, Cilt.44, s.148.

[125] Yazara göre VUK'un 359. maddesinde üç ana bent altında toplanmış üç farklı suç mevcuttur. Maddenin a bendinin altında yer alan a-1 ve a-2 alt bentlerinde yer alan hareketlerde, seçimlik hareketli suçu oluşturmaktadır. Bu görüşe göre örneğin kişinin a-1 bendinde öngörülen defter ve kayıtlarda hesap veya muhasebesi hilesi yapma hareketini ve a-2 bendinde öngörülen defter, kayıt ve belgeleri gizleme hareketini işlemesi halinde tek bir suç oluşmuştur. Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 388-389; Benzer yönde görüşler için bkz. Yazar, VUK'un 359. maddesinin yapısı, fiillerin nitelikleri, haksızlık içerikleri ve müeyyideler bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirterek a, b ve c bentlerinde her bir bent seçimlik hareketli suç olarak öngörüldüğü sonucuna ulaşmıştır. Çetin Arslan; Yağmur Müge Erdoğan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç", **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, (Ed. İzzet Özgenç; Cumhur Şahin; Faruk Turhan) Cilt:2, Seçkin, Ankara, 2020, s.1070-1071; Yazar, VUK'un 359. maddesinde a, b ve c bentlerinde yer alan hareketlerin seçimlik hareketli suç oluşturduklarını kabul etmektedir. Recep Narter; Ercan Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima", **EÜHFD**, Cilt:XVII, Sayı:1-2, 2013, s. 90-92; VUK'un 359. maddesinde tanımlanan kaçakçılık suçlarının, seçimlik hareketli suçlar olduğu, suç fiilinin tarifinde yer alan her kaçakçılık fiilinden sonra "veya" ibaresinin kullanılmasından da anlaşılmaktadır. Fail, VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan fiillerden birkaçını birlikte işlerse, bu halde faile tek suçtan dolayı ceza verilecektir. Zira seçimlik hareketli suçlarda fail, aynı amaca yönelik

görüşe göre VUK'un 359. maddesinde, birbirinden ayrı ve bağımsız üç farklı seçimlik hareketli suç düzenlenmektedir. Başka bir görüş VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının dört grup olduğu, bu gruplardan biri içerisinde yer alan fiillerden birinin işlenmesi halinde suçun tamamlandığı, aynı grupta yer alan iki farklı fiilin işlenmesi halinde tek cezaya tabi olduğu, farklı gruplarda yer alan fiiller için serbest seçimlik hareketli suç yaklaşımın uygulanmayacağı başka bir ifade ile farklı gruplara giren fiillerin olması halinde ayrı iki suç oluştuğu ve bu sebeple ayrı cezalar verileceği yönündedir[126]. Başka bir görüş ise VUK'un 359. maddesinde a)defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu b) mevhum isimlere hesap açma suçu, c)çift defter tutma suçu, d)defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme suçu, e)defter, kayıt belgeleri gizleme suçu, f)muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu, g)defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak ya da hiç yaprak koymamak suçu, h)belgelerin asıl ve suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme suçu, ı)sahte belge kullanma suçu, i)Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basma veya basılmış belgeleri bilerek kullanma suçları olmak üzere birbirinden bağımsız ve ayrı on (10) suç yer almaktadır[127]. Diğer bir görüş ise VUK'un 359. maddesinde yer alan her eylemin ayrı bir suç oluşturduğu yönündedir[128].

Doktrinde başka bir görüş VUK'un 359. maddesinde yer alan defter ve belgelerde hesap ve muhasebe hilesi yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak

olarak suç tipinde belirtilen çeşitli hareketleri yapabilir ve bu çerçevede tek suç oluştuğu kabul edilir. Tahir Erdem Kaçakçılık Suçları Açısından Zincirleme (Müteselsil) Suç, Vergi Sorunları Dergisi Sayı:249 Yıl:2009 http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kacakcilik-suclari-acisindan-zincirleme--muteselsil--suc/2523 (Çevrimiçi) 1 Eylül 2019; Özcan, **a.g.e.**, s. 104.

[126] Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 14; Yüce, **a.g.e.**, s. 33-34.

[127] Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 25-26.

[128] Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 366.

düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bunları bilerek kullanmak fiillerinin sahtecilik oluşturduğu sonucuna ulaşmıştır[129]. Buna göre bu fiillerin tek bir fıkra ya da bentte toplanarak tek bir yaptırım aralığı belirlenmelidir[130]. Ancak yazara göre fikri sahtecilik oluşturan fiillerin kullanılmadıkları sürece fuzuli sahtecilik kavramı içinde mütalaa edilmelidir. Başka bir ifade ile fikrî sahtecilik fiilleri, kullanma unsuru ile birlikte gerçekleştirildiklerinde suç tamamlanmaktadır. Bununla birlikte mevcut kanun hükmü kullanma unsurunu içermeyen fikrî sahtecilikleri de suç olarak öngörmektedir. Bu madde değiştirilmedikçe ya da vergi ziyaı söz konusu suçlarda bir unsur olarak aranmadıkça olması gereken, bu tür fikrî sahtecilikler oluşturan fiillerin kullanılmadıkları sürece fuzuli sahtecilik kavramı içinde mütalaa edilmesi ya da kast unsurundan yola çıkılarak suçun manevi unsurunun yokluğu nedeniyle ceza ilke karşılanmamasıdır[131]. Diğer yandan, bu görüşe göre VUK'un 359. maddesinde yukarıda sayılan ve sahtecilik fiilleri olarak nitelendirilenler dışında çift defter tutma suçu, defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçu ve vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok etmek suçu kalmaktadır[132].

Yargıtay'ın yerleşmiş kararlarına bakıldığında ise VUK'un 359. maddesinde aynı bentlerde düzenlenen hareketlerin birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır[133]. Başka bir ifade ile Yargıtay, VUK'un 359. maddesi bakımından seçimlik hareketli suç görüşünü benimsememektedir.

---

[129] Kaşıkcı, "Vergi Kaçakçılığı Suçları ile İlgili Güncel Bir Değerlendirme: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Vergi Suçlarına İlişkin Sorun ve Sorunsallar", s. 69-70.
[130] **A.e.**, s. 71.
[131] **A.e.**
[132] **A.e.**
[133] "*…Sanık ... yönünden; sahte fatura kullanma ve düzenleme suçlarında her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu gözetilmeden, hangi yıl olduğu da belirtilmeksizin tek hüküm kurulması, sanık ... yönünden; 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren ..... sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değişik 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesinde üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörüldüğü halde temel cezanın "18 ay" olarak eksik belirlenmesi…*" Yargıtay 11.CD 2017/3562E. 2019/3344K. 1.4.2019; "*…Sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, ancak aynı takvim yılı içerisinde farklı zamanlarda düzenlenen veya kullanılan sahtefatura eylemlerinin zincirleme sahte fatura düzenleme veya kullanma suçunu oluşturacağı gözetilmeden,*

sanık hakkında hangi yıla ilişkin hüküm kurulduğu da belirtilmeksizin tek hüküm kurulması…" Yargıtay 11.CD 2017/3583E. 2019/3913K. 16.4.2019; "*…5271 Sayılı CMK'nin 225. maddesi uyarınca hükmün konusu duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiil ve failden ibaret olup, iddianamade açıklanan ve suç oluşturduğu ileri sürülen fiilin dışına çıkılarak açılmayan davadan yargılama yapılıp hüküm kurulmasının mümkün bulunmadığı, Osmaniye Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 01.04.2013 tarihli 2013/1523 Soruşturma ve 2013/1490 Esas sayılı iddianamesi ile sanık hakkında…*" Yargıtay 11.CD 2016/11637E. 2019/2762K. 18.3.2019; "*…2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme ve kullanma" suçlarından kamu davası açıldığı, her takvim yılı yönünden birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan "sahte fatura düzenleme" ve "sahte fatura kullanma" suçlarının ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, birbirlerine dönüşemeyeceği gözetilmeden, kararın gerekçe kısmında sanığın kullandığı faturalara ilişkin bilgilere yer verildikten sonra, sanığın "sahte fatura düzenleme" suçunu işlediği kabul edilerek, hüküm fıkrasında ise yalnızca "sahte fatura düzenleme" suçundan hüküm kurulduğu belirtilmek suretiyle hükümde karışıklığa yol açılmak suretiyle tek hüküm kurulması…*"; Yargıtay 11.CD 2017/3583E. 2019/3913K. 16.4.2019; "*…1-Sanığın, A Limited Şirketinin ortağı ve kanuni temsilcisi olduğu, O Limited Şirketi ile G Limited Şirketine ait faturaları sahte olarak kendi firması adına düzenleyip 1997 yılı Ağustos ve Kasım ayları Katma Değer Vergisi iadesinde kullandığı; ikrarı, vergi inceleme raporları ve dosyadaki bilgi belgelerden anlaşılıp hükmün gerekçesinde de bu şekilde kabul edilmesine rağmen hüküm fıkrasında sadece sahte fatura kullanımından bahsedilerek hüküm kurulması suretiyle çelişki yaratılması, 2-Hüküm fıkrasında uygulama maddesinin 213 Sayılı VUK.nun 359/b-1 maddesi ve bendi yerine 359/1. maddesi olarak gösterilmesi, Yasaya aykırı sanık vekilinin temyiz itirazları ile duruşmadaki sözlü savunmaları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı CMUK'nun 32l nci maddesi uyarınca bozulmasına, 26.3.2003 gününde oybirliğiyle karar verildi…*" Yargıtay 11.CD 2002/13025E. 2003/545K. 26.3.2003; "*…Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup sanık hakkında, yabancı uyruklu şahıslar adına sahte özel faturalar düzenleyerek, gerçekte yurt dışı yapılmayan mallar nedeniyle katma değer vergisi iadesi almak suretiyle vergi kaybına sebebiyet verdiğinin iddia olunması karşısında, yüklenen sahte fatura düzenlemek suçunun 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunun 14. maddesinin 2. fıkrası uyarınca 1. fıkrasının kapsamı dışında kaldığı gözetilmeden, yazılı şekilde kamu davasının ortadan ka1dırılmasına karar verilmesi…*"; Yargıtay 11.CD 2003/17064E. 2005/26K. 24.1.2005; "*…Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup sanık hakkında, yabancı uyruklu şahıslar adına sahte özel faturalar düzenleyerek, gerçekte yurt dışı yapılmayan mallar nedeniyle katma değer vergisi iadesi almak suretiyle vergi kaybına sebebiyet verdiğinin iddia olunması karşısında, yüklenen sahte fatura düzenlemek suçunun 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunun 14. maddesinin 2. fıkrası uyarınca 1. fıkrasının kapsamı dışında kaldığı gözetilmeden, yazılı şekilde kamu davasının ortadan kaldırılmasına karar verilmesi*"… Yargıtay 11.CD 2003/17064E. 2005/26K. 24.1.2005; "*…Sahte fatura kullanmak ile sahte fatura düzenlemek suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, 5271 sayılı CMK'nın 225. maddesi uyarınca hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen ilden ibaret olup, sanık hakkında sahte fatura kullanmak suçundan cezalandırılması talebi ile kamu davası açıldığı, sahte fatura düzenlemek suçundan açılmış bir dava bulunmadığı gözetilmeden, yazılı şekilde karar verilmesi...*" Yargıtay 11. CD 2013/4659E. 2015/373K. 13.01.2015 ; " *…Sahte fatura kullanmak ve sahte fatura düzenlemek suçları birbirinden bağımsız ve ayrı suç oluşturup iddianame ile sanık hakkında 2005 takvim yılı bakımından her iki suçtan kamu davası açıldığının anlaşılması karşısında, anılan suçlarla ilgili; ayrı ayrı hüküm kurulması gerekirken eylemin tek suç kabulü ile yazılı şekilde karar verilmesi ve aynı takvim yılı içerisinde birden çok sahte fatura düzenleyen ve kullanan sanık hakkında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğinin gözetilmemesi aleyhe temyiz olmadığından bozma nedeni yapılmamıştır…*" Yargıtay 11.CD 2012/23716E. 2014/12540K. 25.06.2014. "*… Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, sanık hakkında vergi incelemesinin sahte belge düzenlemekten yapılıp bu eylemle ilgili vergi suçu raporu tanzim edilerek mütalaa verildiği, 23.11.2009 gün, 2009/27099 sayılı iddianame ile her iki suçtan da dava açılmış ise de; sahte fatura kullanma suçundan kovuşturma şartı olan mütalaanın bulunmadığı gözetilmeden, hangi suçtan karar verildiği de açıkça gösterilmeden yazılı şekilde karar verilmesi,..*" Yargıtay 11.CD 2013/815E. 2014/18307K. 04.11.2014; "*… 5271 sayılı CMK'nın 225. maddesi uyarınca hükmün konusu duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen ilden ibaret olup, Ankara Cumhuriyet Başsavcılığının 30.01.2009 tarih ve 2009/5468 Esas sayılı iddianamesi ile, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının mütalaası, vergi suçu ve vergi tekniği raporlarına uygun olarak sanık hakkında, "2005*

2.4.3. Olması Gereken Kanuni Düzenlemeye İlişkin Değerlendirmemiz

Kaçakçılık suçları ve cezaları başlıklı VUK'un 359. maddesinde kazuistik bir yöntem tercih edilerek birçok harekete yer verilmiştir. Maddede yer alan bu hareketler, üç ana bent altında sınıflandırılmaya tabi tutulmuştur. Ancak söz konusu düzenleme, ceza hukuku prensipleri nazara alınarak sistematize edilmemiştir. Maddede öngörülen aynı konuya sahip hareketler, ayrı bentlerde yer almaktadır. Örneğin VUK'un 359. maddesinin a bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun ve b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun müşterek konusu belgedir. Bu sebeple aynı konuya sahip bu hareketler, mevcut kanun hükmü gereğince birbirinden bağımsız suç olarak nitelendirilmektedir. Diğer yandan aynı bentte farklı konuları esas alan hareketler söz konusudur. Örneğin VUK'un 359. maddesinin a bendinde hem defter, kayıt ve belgeleri gizleme[134] hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma hareketleri öngörülmüştür. Görüldüğü üzere ilkinde maddi konu defter, kayıt ve belgeler iken ikincisinde sadece belgelerdir. Aynı bentte yer alan ancak farklı konulara sahip olan

ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek" suçlarından kamu davası açıldığı, "sahte fatura kullanmak" suçundan açılmış bir dava ve yargılama koşulu olan mütalaa bulunmadığı gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan "sahte fatura düzenlemek" ve "sahte fatura kullanmak" suçlarının birbirine dönüşmeyeceği de gözetilmeden kararın gerekçe kısmında sahte fatura düzenlemek suçunun sübutu kabul olunmasına karşın kısa ve gerekçeli kararda iddianame dışına çıkılarak sanığın 2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura kullandığından bahisle yazılı şekilde hüküm kurulması,.." Yargıtay 11.CD 2012/22525E. 2014/11410K. 10.06.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 21 Eylül 2019.

[134] VUK'un 359. maddesinde yer alan defter ve belgeleri gizlemek suçu ancak vergi mükellefi, vergi sorumlusu ya da bunların kanuni temsilcileri tarafından işlenebilmektedir. Zira VUK'un 8/3 fıkrası gereğince vergisel yükümlülüklerin özel sözleşme ile bir başkasına aktarılması vergi hukuku bakımından anlam teşkil etmemektedir. Yargıtay da bu görüştedir. "…*Dairemizin süreklilik gösteren kararlarında açıklandığı üzere; sanığa yüklenen defter ve belgeleri gizleme suçunun oluşmasında defter kayıt ve belgeleri saklama sorumluluğu mükellefe ait olup devredilemeyeceği somut olayda da 1999 takvim yılına ait varlığı Adana 14 noterliğinin 35297, 35296, 35295, 35298, 35163 yevmiye numaralı tasdikli defter ve belgeleri 14.5.2001 tarihli yazı ile istenildiği halde mücbir sebep olmaksızın yasal süresinde ibraz edilmediği ve bu fiiliyle de vergi ziyaına sebebiyet verildiğinin dosyada mevcut vergi inceleme raporlarından anlaşılması karşısında Mahkumiyetine karar verilmesi gerekirken bilirkişinin dosya içeriğine uygun düşmeyen raporuna istinaden yazılı şekilde beraat kararı verilmesi…*"Yargıtay 11.CD 2004/1735E. 2006/4897K. 30.5.2006; "…*213 sayılı Kanunun 253. ve 254. maddeleri uyarınca defter ve belgeleri muhafaza sorumluluğunun, mükellefe ve/veya vergi sorumlusuna ait olduğu; vekaletname ile devrinin mümkün bulunmadığı, esasen mükellefiyeti 8.5.1996 tarihinde sona eren sanığın, Ali'ye verdiği 17.3.1994 tarihli 13841 nolu vekaletnamenin, işletmenin faal olduğu dönemde, diğer işlerin yanında vergi işlemlerinin yürütülmesini sağlamaya yönelik yetkileri de içerdiği, muhafaza mecburiyetine değinilmediği, işin terk edilmiş olması nedeniyle de aynı Kanunun 139/2. madde ve fıkrasına göre vergi incelemesinin dairede yapılması koşulu gerçekleştiğinden, defter ve belgelerin yetkililere ibraz edilmesi için yapılan tebligatın usulüne uygun bulunduğu gözetilmeden, yapılan tebligatın usulsüzlüğünden bahisle beraatine karar verilmesi…*" Yargıtay 11.CD 2001/5441E. 2001/6129K. 4.6.2001 www.kazanci.com.tr (Çevrimiçi) 19 Mart 2020.

her bir hareketin bağımsız suç mu yoksa bentte yer alan tüm hareketlerin seçimlik hareketli suçu mu oluşturduğu hususunda tereddüte yol açmaktadır. Bu sebeplerle VUK'un 359. maddesinde yer alan hareketler, konuları esas alınarak seçimlik hareketli suç[135] olarak sınıflandırılmaları gerekmektedir[136].

VUK'un 359. maddesinde dört bent[137] halinde yer alan hareketlerin aynı bentlerde düzenlenmiş olmaları nazara alınmaksızın bu bentlerde yer alan hareketlerin konularının aynı olmaları esas alındığında a) defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi[138] yapma suçu, b) gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma suçu, c)vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde çift defter tutma suçu[139], d)defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme

[135] Seçimlik hareketli suç, suçun kanuni tanımında birbirinin alternatifi olarak gösterilen hareketlerden birisiyle işlenebilen suça denilmektedir. Mahmut Koca; İlhan Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler,** 10. Bası, Seçkin, Ankara, 2017, s. 122. Seçimlik hareketli suçta seçimlik hareketlerden birinin işlenmesi halinde suç tamamlanmaktadır. Seçimlik suçun kanuni tanımında öngörülen hareketlerin birkaçının ya da hepsinin gerçeklemesi halinde de suçun bir defa işlendiği kabul edilmektedir. Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 168. Ancak bu durum suça verilecek temel cezanın üst sınıra yakın olarak verilmesinde dikkate alınabilir. Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 122.

[136] Doktrinde ileri sürülen VUK'un 359. maddesinde hareketi neticeye bağlı olarak öngörülmüş fiillerin her birinin ayrı maddi konusu olmasının, seçimlik hareketli suç yaklaşımını tartışmalı hale getirdiğine ilişkin görüş de bu görüşümüzü destekler niteliktedir. Bayar, **a.g.e.**, s. 93.

[137] 7318 sayılı Kanunu'nun 4. maddesiyle VUK'un 359. maddesinin ç bendine ödeme kaydedici cihazlara silme, değiştirme ve sair suretle müdahale suçu eklenmiştir. RG Sayı: 31470 Tarih: 30.04.2021.

[138] Saban, vergi hukuku dışında hukukun diğer alanlarında yer alan düzenlemeler, doktrin ve yargı kararlarındaki hile kavramı üzerinden VUK'ta kaçakçılık suçu teşkil eden fiil olarak öngörülen muhasebe hilesi kavramını değerlendirmiştir. Değerlendirme sonucunda, muhasebe hilesinin hukuk alanında bir karşılığının bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Bunun nedeninin yargıçların muhasebe tekniklerine muktedir olmadıklarına ve vergi idaresinin içselleştirilememiş hukuk anlayışı başka bir ifade ile hukuka uygun düşmeyen uygulamalarına dayandırmaktadır. Yazar bu noktada muhasebe hilesinin hukuk alanında okunmasının yollarını aramıştır. Sonuç olarak muhasebe hilesinin, hukukun tanımladığı bir alan olan dolandırıcılık suçunun bir türü olarak kabul edilebileceğini ileri sürmüştür. Nihal Saban, "Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:31, 2006, s. 59-62.

[139] VUK'un 359. maddesinin a bendinde "defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler" şeklinde öngörülen suç, doktrinde ve uygulamada çift defter tutma veya çift defter kullanma hareketi (Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 22; Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 101; Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 7. Bası, Ekin, Bursa, 2013, s. 402; Ümit Süleyman Üstün, "Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Usulü", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 9, Sayı 3-4, Yıl 2001, s. 302.) ya da çift defter tutma suçu olarak ifade edilmektedir. Bu suçun konusu vergi kanunlarına göre zorunlu olarak tutulması öngörülen defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin bu defterler dışında kaydedildiği özel defter, belge ya da diğer kayıt ortamlarıdır. (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s.341.) Görüldüğü üzere, bu suçun defter dışında herhangi bir belge üzerinde ya da diğer kayıt ortamlarında ("*…Sanığın, 1996 takvim yılında 309, 1997 takvim yılında ise 315 adet gayri resmi belge*

suçu, e)muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu, f)defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçu, g)defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma ya da hiç yaprak koymama suçu, h)sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ı)anlaşmasız belge basma veya anlaşmasız basılan belgeyi bilerek kullanma suçu i) ödeme kaydedici cihazlara silme, değiştirme ve sair suretle müdahale suçu olmak üzere on (10) ayrı suç düzenlendiği sonucuna varılmaktadır. Diğer yandan VUK'un 359. madde metninde yer alan hareketlerin aynı ya da ayrı bentlerde sınıflandırılmış olmasına bakılmaksızın söz konusu maddede yer alan hareketlerin konu ölçütü esas alınarak sınıflandırılması halinde ise a) defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu, b) gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma suçu, c)vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde çift defter tutma suçu, d)defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme, gizleme veya yok etme suçu[140], e)defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma ya da hiç yaprak koymama suçu[141], f)sahte belge ve muhteviyatı itibari ile

düzenlemek suretiyle defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suretiyle müsnet suçları işlediği…" Yargıtay 11. CD 2001/2184E. 2001/2983K. 4.4.2001 Benzer kararlar için bkz. Yargıtay 11. CD 2016/4914E. 2018/4584K. 15.5.2018; Yargıtay 11. CD 2017/8716E. 2018/5002K. 28.5.2018 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 20 Ağustos 2020.) işlenmesi de mümkündür. Görüldüğü üzere kanuni defterler dışında yapılan kaydın ikinci bir deftere kaydı zorunlu değildir. İkinci kayıt belge üzerine işlenebileceği gibi başkaca bir kayıt ortamına da işlenebilmektedir. Bu durumda ikinci bir defterin var olduğunu ifade etmek mümkün değildir. Dolayısıyla "çift defter" tutma ifadesi, isabetli olmayabilir. Diğer yandan söz konusu suç için "çift kayıt" tutma ifadesinin uygun olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir. Kanuni deftere yapılan kayıt, kanuni defterden başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına vergi matrahını azaltacak şekilde kaydedilebilir. Örneğin 500TL'lik mal veya hizmet satışı olmasına rağmen kanuni deftere 50TL yazılırken diğer defter, belge ya da kayıt ortamına 500TL şeklinde işlenebilir. Bu durumda çifte kayıt vardır. Ancak "çift kayıt" tutma ifadesinin de zayıf noktası mevcuttur. Kanuni defterlere kaydı zorunlu olan bir kayıt kanuni defterlere hiç kayıt edilmeyip sadece başkaca bir defter, belge ya da başkaca kayıt ortamına yapılmış olabilir. Görüldüğü üzere burada sadece bir kayıt söz konusudur. Bu nedenle "çift kayıt" tutma ifadesinin de isabetli olmadığı ifade edilebilir. Doktrinde ve uygulamada ağırlık olarak çift defter tutma suçu olarak ifade edildiği için bu suçu, "vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde çift defter tutma suçu" olarak ifade etmeyi tercih ettik.

[140] VUK'un 359. maddesinde, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme suçu a-2 bendinde; defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçu b bendinde ayrı suçlar olarak düzenlenmiştir. Kanun koyucu, ilk suç için on sekiz aydan üç yıla hapis cezası ve ikinci suç için üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Oysa ki, bu iki suç tipinin maddi konusu gerçeğe uygun olan defter, kayıt ve belgelerdir. Maddi konusu aynı olan bu hareketlerin farklı suç olarak düzenlenmesi ve karşılığında farklı cezalar öngörülmesi isabetli olmamıştır. Zira, tahrif edilen bir belgenin gizlenmesi ya da yok edilmesi ilk hareket ile gerçekleştirilen ihlali ağırlaştırmamaktadır. Dolayısı ile tüm bu hareketler, seçimlik hareketli suç olarak öngörülmelidir. Bu bağlamda ilk hareketten sonra yapılan ve ihlali ağırleştırıcı olmayan bu hareketler cezalandırılmayan sonraki hareket niteliğinde olacaktır.

[141] VUK'un 359. maddesinde defter, kayıt ve belgeleri yok etme hareketinden ayrı olarak defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma ya da hiç yaprak koymama hareketinin öngörülmesi gereksiz bir tekrar olmuştur. Zira ilk harekette defterin yok edilmesi, tamamıyla defterin

yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu[142] g)anlaşmasız belge basma veya anlaşmasız basılan belgeyi bilerek kullanma suçu h) ödeme kaydedici cihazlara silme, değiştirme ve sair suretle müdahale suçu olmak üzere birbirinden bağımsız sekiz (8) ayrı suçun olabileceği anlaşılmaktadır. Ancak bu ikinci durumun söz konusu olabilmesi için kanun değişikliği ile VUK'un 359. maddesinde yer alan aynı konuya sahip hareketlerin aynı bent içinde seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda ifade etmek gerekir ki tez konumuz olan "sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları", VUK'un 359. maddesinin mevcut hükmünde "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu" ve "sahte belge düzenleme veya kullanma suçu" olmak üzere ayrı bentlerde birbirinden bağımsız iki suç olarak düzenlenmesi nedeniyle kanun sistematiği nazara alınarak klasik suç inceleme metodu kullanılarak iki ayrı başlık altında incelenecektir.

3. BELGE KAVRAMI

İnsanoğluna münhasır düşünme yetisi, gerçeği manipüle edebilme yetisini de beraberinde getirmiştir. Özellikle, insanoğlunun gelişim süreci içerisinde dili bulması, somut objelerin yanında soyut objeleri de tanımlayabilmesi ve muhakeme yeteneğine sahip olması, gerçeği manipüle edebilme yetisini üst seviyelere çıkardığı ifade edilmektedir[143]. Geçmişe bakıldığında da, insanların hayatta kalabilmek adına veya bir

yok edilmesini kapsadığı gibi sadece defterin bir kısmını oluşturan defter sayfasının yok edilmesini de kapsar niteliktedir.

[142] VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu; b bendinde ise sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, ayrı suçlar olarak öngörülmüşlerdir. Hâlbuki, bu iki suç tipinin maddi konusu VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgelerdir. Ayrıca, her ne kadar bu iki suçta tehlike suçu olarak düzenlenmiş iseler de bazı hallerde muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu, sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan daha ağır ihlale yol açabilmektedir. Örneğin, korunan hukuki değer, aslında hiç satılmamasına rağmen bir adet dolma kalem satılmış gibi düzenlenen ve/veya kullanılan faturaya nazaran gerçekte bir adet dolma kalem satılmasına rağmen bir milyon adet dolma kalem satılmış gibi muhteviyatı itibari ile yanıltıcı olarak düzenlenen ve/veya kullanılan fatura, daha ağır şekilde zedelenmektedir. Dahası, bir adet muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve bir adet sahte belge düzenleme hareketlerini ayrı suçlar olarak değerlendirip iki ayrı ceza verilmesi bununla birlikte elli adet sahte belge düzenleme hareketini TCK'nın 43. maddesi kapsamında zincirleme suç olarak değerlendirilip tek ceza verilmesi adil sonuçlar doğurmayacaktır. Bu gerekçeler çerçevesinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun tek bir suç tipi içinde seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmesi gerektiğini düşünüyoruz.

[143] Francis Fukuyama, **The Origins of Political Order**, Profile Books, Croydon-United Kingdom, 2012, p. 35-36.

fayda sağlamak ya da daha rahat bir yaşam sürebilmek için birçok farklı metot ile gerçeği saklayarak türdeşlerini aldattıkları, gerçeği manipüle ettikleri görülmektedir[144]. Bu durum, insanlar arasında mevcut olduğu kabul edilen kamu güveninin zayıflamasına, ihtilafların artmasına ve sonuç olarak kamu düzeninin bozulmasına sebep olmaktadır. Kamu güveninin tesis edilmesi amacıyla, tarihten günümüze kadar bir olgunun, olayın ya da işlemin gerçek olduğunu kanıtlamak amacıyla çok çeşitli deliller kullanılmıştır. İnsanlar arası ilişkilerin karmaşık olmadığı ilkel dönemlerde batıl inançlar ve tanık delilinin ağırlıklı olarak kullanıldığı görülmektedir. Ancak, mübadelenin başladığı çağlardan itibaren hesap tutma ve kayıt alma tekniğinin var olduğu ileri sürülmektedir[145]. Hesap tutma ve kayıt almanın kalıcı hale getirilebilmesi için yazının icat edildiği ifade edilmektedir[146]. Bununla birlikte, Aydınlanma Çağı ile beraber okuryazar sayısının artması, Sanayi Devrimi sonucunda ekonominin gelişmesi, emtia, sermaye, işgücü pazarlarının uluslararası arenada birleşmesi, teknolojinin ileri seviyelere ulaşması insanlar arasında sosyal, politik ve ekonomik ilişkilerin karmaşık hale gelmesine neden olmuştur. Bu gelişmeler ile birlikte özellikle okuma yazma bilme sayısının artmasına da bağlı olarak belgenin doğruluğuna olan inanç toplum içinde artmıştır[147].

Eski dilimizdeki karşılığı "varak" olan belge, sözcük anlamı olarak bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film ve benzeri objelerdir[148]. Başka bir anlatımla

---

[144] Ahmet Emrah Geçer, "Sermaye Piyasası Hukukunda Piyasa Dolandırıcılığı Suçu", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXI, Sayı:2, 2017, s. 243.

[145] Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 17. Bası, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, s. 6.

[146] Yazı, ilk olarak sadece hesaplama yapabilmek ve ekonomik değerleri kayıt altına alıp vergilendirmeyi gerçekleştirmek amacıyla icat edilmiştir. Zira, ilk toplumlar konuşma dilinin yazıya dökülmesine ihtiyaç duymamışlar hatta zaman kaybı olarak görmüşlerdir. Çeşitli araştırmalar sonucu bulunan ilk yazı kayıtlarında herhangi bir filozofik düşünce, şiir, efsane ya da kraliyet zaferine değil de hesaplamalara yer verilmesi bu durumu kanıtlar niteliktedir. Diğer yandan ifade etmek gerekir ki insanoğlu ilk olarak ihtiyaçtan ötürü kısmi yazıyı (partial script) icat etmiştir. Konuşma dilini de içine alan tam yazı (full script), insanoğlunun daha sonraki dönem icatlarından bir olmuştur. Yuval Noah Harari, **Sapiens: A brief history of humankind**, United Kingdom, Harvill Secker, 2014, p.138-142. Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mâzandarani tarafından1363 yılında yazmış olduğu Kitab-us Siyagat hesap yöntemlerini içeren ilk el yazması muhasebe kitabı olarak bilinmektedir. İsmail Otar, "Risale-i Felekiyye-Kitab-us Siyagat" **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 10. Sayı: 37, İstanbul, 1984, s. 9.

[147] Sahir Erman, **Sahtekârlık Cürümleri**, 3. Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1550, İstanbul, 1970, s. 208.

[148] https://sozluk.gov.tr/ (Çevrimiçi) 6 Haziran 2018.

belge, bir olguyu, bir gerçeği gösteren veya bir iddia ile ilgili bilgi veren nesnedir[149]. Bu perspektiften bakıldığında belge yazılı olabilir ya da olmayabilir. Bilgi taşıyıcısı nesnenin belge niteliği taşıması için gereken tek ölçüt bir olay, olgu ya da işlemin gerçekliğini ispat edebilme gücüdür başka bir ifade ile ispat değeridir.

Belge kavramı, başta hukuk olmak üzere adli tıp, kriminoloji, kamu yönetimi, grafoloji, belge yönetimi ve arşivcilik, iletişim ve tarih gibi bilim dalları tarafından tanımlanmıştır. Adli tıp alanında belge, delil niteliği bulunan yazı, baskı, işaret ya da sembol içeren her tür yüzey şeklinde tanımlanmaktadır[150]. Belge yönetimi ve arşivcilikte ise belge, bir organizasyon fonksiyonlarını ve yasal sorumluluklarını yerine getirirken işlemlerin delili olarak üretilen taşınabilir ve anlaşılır bilgi kaydının olduğu dokümandır[151]. Hukukta belge, genel olarak yazılı delil anlamına gelmektedir[152]. Günümüz dünyasında özellikle hukuki işlemlerin uygulama alanının geniş olmasının belgelerin ispat aracı olarak kullanılma yoğunluklarını artırtıkdıkları ifade edilebilir. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun[153] (HMK) 199. maddesimde belge, uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcılar olarak tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere HMK'da, belge uyuşmazlığın çözümünde ispat araçlarını kapsayan üst kavram[154] olarak kabul edilmiştir. Benzer şekilde ceza muhakemesi hukuku bakımından belge kavramı, geniş anlamda tanımlanmaktadır. Ceza muhakemesi hukukuna göre belge, somut bir olayı temsil eden delillerdir. Yazılı belge, fotoğraf, resim, kroki, plan, ses kayıtları ceza muhakemesi hukukunda belge delili olarak nitelendirilmektedir[155]. Diğer yandan, maddi hukukta belge kavramının dar bir anlam taşıdığı anlaşılmaktadır.

---

[149] **Büyük Sözlük**, Cilt:1, İstanbul, Arkın Kitabevi, 1999, s. 278.
[150] Nevzat Alkan; Şevki Sözen, "Türkiye'de Adli Belge İncelemesinde Bilirkişilik Sisteminin Değerlendirilmesi", **Adli Tıp Bülteni**, Cilt:3, Sayı:3, 1998, s. 87.
[151] Niyazi Çiçek, "Hukuksal Geçerlilik Bakımından Resmî Belgelerin Biçimsel Özellikleri", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:40, Sayı:4, Aralık 2007, s. 135.
[152] Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 142.
[153] RG Tarih: 04.2.2011 Sayı: 27836.
[154] Hatice Ela**, Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge**, Seçkin, Ankara, 2020, s. 42.
[155] Yener Ünver; Hakan Hakeri, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 12. Bası, Adalet, Ankara, 2016, s. 597. Doktrinde okuma dışında görülmek ve dinlenmek suretiyle içeriği öğrenilen teknik aletlerin belge delili

Aşağıda belge kavramı öncelikli olarak, Türk Ceza Kanunu açısından incelenecektir. Bunun nedeni tez çalışmamız olan VUK'un 359. maddesindeki sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ile TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçu arasından özel norm-genel norm ilişkisinin bulunmasıdır. Bu iki suç grubu arasında mevcut olan farkların ortaya konulanilmesi için bu şekilde bir inceleme yapılma zarureti doğmuştur. Ayrıca, ceza hukuku doktrininde belge kavramına ve unsurlarına ilişkin görüşler ile yargı kararlarının tez çalışmamıza yarar sağlayacağı düşünülmüştür.

3.1. Türk Ceza Kanunu Açısından Belge

Bu başlık altında öncelikle TCK açısından belge, belgenin aslı, nüsha ve suret kavramları incelenecektir. Ardından ceza hukuku doktrinindeki görüşler ve yargı kararları çerçevesinde belgenin unsurları ele alınacaktır. Son olarak ise TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçlarında yapılan resmî belge, resmî belge hükmünde belge ve özel belge ayrımı üzerinde durulacaktır.

3.1.1. Kavram

Bireyler ve kurumlar, hukuki işlemlerini belgeler üzerinden yürütmeyi tercih etmektedirler. Ayrıca bazı hukuki işlemler kanunun emredici hükmü gereğince belge formunda düzenlenmesi icap etmektedir. Belgeler, ispat fonksiyonuna haizdirler. Bu sebeple, belgelerin gerçeği yansıttığı ve geçerli olduğu hususlarında kamuda güven tesis edilmektedir. Kanun koyucu, belgelerin toplumda oluşturduğu kamu güveninin korumak amacıyla 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda belgede sahtecilik suçları düzenlenmiştir[156]. Belgede sahtecilik suçlarının konusu belgedir. TCK'da belgenin tanımı yapılmamıştır[157]. Ancak, resmî belgede sahtecilik suçunun düzenlendiği

olarak değil keşif faaliyetinin konusu olan belirti olarak adlandırılması gerektiği savunulmaktadır. Nur Centel; Hamide Zafer, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 13. Bası, Beta, İstanbul, 2016, s.274.

[156] Belgede sahtecilik suçları "Topluma Karşı Suçlar" başlıklı üçüncü kısmının "Kamu Güvenine Karşı Suçlar" isimli dördüncü bölümünde 204-212. maddeleri arasında düzenlenmiştir. 5237 sayılı TCK'nın "Kamu Güvenine Karşı Suçlar Bölümünde", "Resmî Belgede Sahtecilik" (m.204), "Resmî belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek" (m.205), "Resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyanda bulunmak" (m.206), "Özel belgede sahtecilik" (m.207), "Özel belgeyi bozmak, yok etmek, gizlemek" (m.208) ve "Açığa imzanın kötüye kullanılması" (m.209) suçları yer almaktadır.

[157] İsviçre Ceza Kanunu'nun 110/5.maddesinde "*belge, hukuksal açıdan önemli olan unsurları ispat etmek için belirlenmiş olan işaret veya bunun için belirlenmiş ve buna elverişli olan yazılardır. Aynı*

TCK'nın 204. maddesinin gerekçesinde[158] belgeye ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Madde gerekçesinde, belgenin evrak kelimesi karşılığında kullanıldığı ve yazılı kâğıt anlamına geldiği ve bu sebeple yazılı kâğıt niteliğinde olmayan şeyin ispat kuvveti ne olursa olsun belge niteliği taşımadığı ifade edilmiştir. Madde gerekçesinin ilerleyen kısmında ise, bazı durumlarda yazının kâğıt üzerinde bulunmasının gerekmediği örneğin bir metal levha üzerine yazı yazılması halinde de belgenin varlığının kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yargıtay, bazı hallerde belgenin varlığını kabul için yazının kâğıt üzerinde olmasının gerekmediği görüşündedir[159]. Belgenin yazılılık unsurunun, kâğıt üzerine kalemle yazma şeklinde olabileceği gibi düzenleyeni belirlenebilir olması koşulu ile bir bilgisayar veya özel bir cihaz çıktısı şeklinde de olabileceği ifade edilmektedir[160]. Ayrıca, gerekçede yazının belge niteliğini sağlayabilmesi için, hukuki sonuç doğurmaya elverişli olması ve bir kişiye veya kişilere izafe edilebilir olmasına gerektiği belirtilmiştir.

Maddi ceza hukukunda belge kavramından ne anlaşılması gerektiği konusunda doktrinde ve yargıda üzerinde uzlaşılmış bir tanımlama söz konusu değildir. Erman belgeyi taşınabilen bir şey üzerine yazılan, bir kimliği olan ve hukuki bir hüküm ifade eden bir olayı ispata yarayabilen yazı olarak tanımlamaktadır[161]. Erem ise belgeyi hukuki bir menfaati temsil eden objektif, devamlı, değişmez ve dolayısıyla kamu güvenine haiz bir delil olarak ifade etmiştir[162]. Tezcan/Erdem/Önok'a göre belge, onu düzenleyen kişinin delil amacıyla belirli bir beyanını içeren yazı parçasıdır[163]. Toroslu,

---

amaca hizmet eden bilgisayar veya bant kayıtları yazılı biçime eşit tutulur." Şeklinde belgenin tanımı yapılmıştır. Durmuş Tezcan; Mustafa Ruhan Erdem; Rıfat Murat Önok, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 10.Bası, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2013, s. 732. (Dipnot 14). Alman Ceza Hukuku'nda ise belge "*fikrî bir muhtevası olup düzenleyicisi anlaşılabilen ve hukuki ilişkiler açısından delil olma özelliği taşıyan irade açıklamaları*" şeklinde tanımlanmıştır. Ahmet Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, 5. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 48.

[158] http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/mevzuat/maddegerekce.doc (Çevrimiçi) 10 Ağustos 2018.

[159] Yargıtay 11. C.D. 2007/2724E. 2007/3863K. 4.6.2007 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 12 Ağustos 2018.

[160] Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s.753.

[161] Sahir Erman, **Evrakta Sahtekârlık Suçlarında Varaka Mevhumu**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1949, s. 3; Sahir Erman, **Ticari Ceza Hukuku Cilt:III Sahtekârlık Suçları**, 4. Bası, İstanbul, 1981, s.308.

[162] Faruk Erem, **Türk Ceza Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 1962, s. 555.

[163] Durmuş Tezcan; Mustafa Ruhan Erdem; Rıfat Murat Önok, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 6.Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, s. 675.

belgeyi, olayları nakleden veya irade beyanlarını içeren ve bir kimse tarafından oluşturulan her türlü yazı olarak tanımlamıştır[164]. Gökcen'e göre belge, belirli bir düşünce, hukuki ilişki veya vakayı yansıtan, başka deyişle hukuki sonuç doğurmaya elverişli bir irade beyanını içeren ve düzenleyicisinin kim olduğunu da gösteren yazılı evraktır[165]. Soyaslan belgeyi, bir şahıs tarafından yazıldığı anlaşılan ve bazı olguları ortaya koyan irade açıklaması olarak tanımlamıştır[166]. Kaylan'a göre belge, hukuken hüküm ifade eden ve bir hakkın doğmasına, hukuksal ilişkinin veya bir olayın ya da olgunun kanıtlanmasına yarayan yazıdır[167]. Yargıtay Ceza Genel Kurulu bir kararında belgeyi, hukuki sonuç doğurmaya veyahut bir durumu belirlemeye veya ispat etmeye yarayan yazı olarak tanımlamıştır[168]. Ancak TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçları bakımından bu tanım eksiktir. Zira TCK açısından belge olarak nitelendirilebilmesi için yazının düzenleyeninin de belli olması gerekmektedir.

3.1.2. Belgenin Aslı, Nüsha ve Suret

Belgenin aslı, belgenin düzenlemeye yetkili olan kişi tarafından ilk olarak meydana getirildiği şeklidir[169]. Birden fazla meydana getirilen belge asıllarından her birine nüsha denir[170]. Bu sebeple nüsha orijinal irade beyanını içermektedir ve belgenin aslı niteliğini haizdir[171]. Suret ise, bir belgenin kopyasıdır. Suret, onaylı[172] ve onaysız olmak üzere ikiye ayrılır. Onaysız suret, belge niteliğinde değildir. Onaylı suret ise yetkili kişi tarafından aslına uygun şekilde onaylanan, aslı mevcut ve saklı

---

[164] Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Özel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005, s. 220.
[165] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 47.
[166] Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 8. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 485.
[167] Keskin Kaylan, **Belgelerde Sahtecilik Suçları**, Türk Ceza Kanunu Reformu, İkinci Kitap, Türkiye Barolar Birliği, Ankara 2004, s. 164.
[168] Yargıtay CGK 1983/6-13E. 1983/155K. 04.04.1983; YCGK 6/141E. 1987/256K. 4.5.1987 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 12 Ağustos 2018. Benzer kararlar için bkz. Yargıtay CGK 2011/8-115E. 2011/197K. 04.10.2011; Yargıtay 6. CD 1963/2763 1963/3846K. 04.07.1963.
[169] Erol Çetin; İsmail Malkoç, **Uygulamada Sahtekârlık Suçları, Bilgisayar Suçları, Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat**, Adalet Yayınevi, Ankara, 1995, s.163.
[170] Kubilay Taşdemir; Ramazan Özkepir, **Uygulamada-Öğretide Belgelerde Sahtecilik, Mala Karşı Suçlar ve Bilişim Alanında Suçlar**, Adil Yayınevi, Ankara, 1998, s. 194; Serkan Özdemir, **Türk Vergi Hukukunda Belgeler ve Uygulama Sonuçları**, 1. Bası, Seçkin, Ankara, 2020, s.37.
[171] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 676.
[172] Yargıtay Ceza Genel Kurulu bir kararında resmî belgede suret kavramına ilişkin olarak suretin dar bir anlamının daha olduğunu belirtmiştir. Buna göre dar anlamda suret, resmî bir daire veya noterlikte saklı bulunan bir resmî belgenin aslına tamamen uygun bulunan ve bu uygunluğu yetkili kamu görevlisi tarafından onaylanan belgedir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu 2003/6-232 2003/250K. 14.10.2003 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 22 Şubat 2021.

olan belgedir[173]. Araya karbon kâğıdı konularak birden fazla nüsha olarak düzenlenen belgelerde, belgenin karbon kopyasının da belge niteliğinde olduğu ifade edilmektedir[174]. Ancak belgenin onaysız sureti veya fotokopisi mahiyetleri itibariyle ihtiva ettikleri irade beyanını bir kişiye izafe etmeye elverişli olmadıklarından belge olarak nitelendirilemezler[175]. Faks ve e-mail çıktılarının da belge niteliğinde olmadığı ifade edilmektedir[176]. Buna karşılık, onaylı suret başka bir ifade ile usulüne uygun şekilde yapılmış aslı gibidir şerhi düşülmüş yazı, belge niteliği taşımaktadır[177]. Zira burada belgenin orijinaline sadık kalındığı resmi makam ya da diğer bir kişi tarafından onaylanmaktadır[178]. Aynı şekilde tasdik edilmiş tercüme de asıl belgenin tasdikli kopyası olarak nitelendirilir[179].

3.1.3. Unsurları

Belgenin yazılı olması, düzenleyeninin belli olması ve hukuken anlamı olan bir içeriğinin olması olmak üzere üç unsuru mevcuttur.

İlk unsur, belgenin yazılı olmasıdır. Zira yazı ile belgenin belli bir süre de olsa kalıcı hale geldiği ve ispat aracı olarak kullanılabildiği belirtilmektedir[180]. Yazı, irade beyanı ve açıklamasının, buna elverişli araç (daktilo, bilgisayar yazıcısı, mürekkepli veya kurşun kalem, tebeşir vb.) ve harflerle ifade olunmasıdır[181]. Yazının silinmez

---

[173] Onaylı suret, belge niteliğinde olduğundan belgede sahtecilik suçlarına konu olur. Veli Özer Özbek; Mehmet Nihat Kanbur; Koray Doğan; Pınar Bacaksız; İlker Tepe, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 5. Bası, Seçkin, Ankara, 2013, s. 762-763.
[174] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 677.
[175] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 56; Yargıtay 11.C.D. 2015/261E. 2015/933K. 22.1.2015; Yargıtay 11.C.D. 2017/4885E. 2017/7639K. 9.11.2017; Yargıtay 11.C.D. 2008/12301E. 2012/1114K. 7.2.2012; Yargıtay 11.C.D. 2006/5939E. 2006/9133K. 15.11.2006 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 24 Ekim 2018.
[176] Durmuş Tezcan; Mustafa Ruhan Erdem; Rıfat Murat Önok, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 8. Bası, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2012, s. 693-694.
[177] Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 762-763; Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.57; Devrim Güngör, **Resmi Belgede Sahtecilik Suçu**, 1. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 56.
[178] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 56.
[179] **A.e.**
[180] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 673.
[181] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 51; Hakkı Demirel, "Türk Ceza Kanununun Evrakta Sahtekârlık Cürmü Hakkındaki Hükümlerinin Sistematik İzahı Üzerinde Bir Deneme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:13, Sayı:1, 1956, s. 32.

özelliğinin olması şart değildir[182]. Diğer yandan yazının belge niteliğine sahip olabilmesi için mutlaka kâğıt üzerine yazılmış olmasına gerek yoktur. Yazı, bez, metal levha, deri gibi nesnelerin üzerinde de cisimleştirilebilir. Yazılı olma koşulu alfabetik yazı stili ile olabileceği gibi belirli bir anlam ifade edebilen sembolik kodlardan oluşan irade açıklamaları ile de sağlanmış olur[183]. Yazının taşınabilir bir eşya üzerine yazılması gerekmektedir[184]. Diğer taraftan, depolamaya uygun cihazlara kaydedilen ve depolanan verilerin başka bir ifade ile elektronik ortamdaki verilerin, belge niteliği taşımadığı ifade edilmektedir[185]. Yazı, el ürünü olabileceği gibi bilgisayar ya da başka makinalar aracılığıyla da oluşturulabilir[186]. Yazıda kullanılan dilin önemi yoktur[187]. Ancak hiçbir anlam ifade etmeyen veya anlaşılamayan yazılar belge niteliğinde değildir[188].

İkinci olarak, belgenin düzenleyeni belli olmalıdır[189]. Belli bir kişiye izafe edilemeyen başka bir ifade ile anonim bir yazının belge olması mümkün değildir. Bununla birlikte, düzenleyen kişi gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir.

---

[182] Süleyman Ruhi Aydemir, "Evrakta Sahtekarlık Suçları (Yargıtay İçtihatları Doğrultusunda)", **Mevzuat Dergisi**, Yıl:6, Sayı:69, Eylül 2003 https://www.mevzuatdergisi.com/2003/09a/03.htm (Çevrimiçi) 19 Ağustos 2019.

[183] Urs Kindhäuser, Strafrecht - Besonderer Teil I, Straftaten gegen Persönlichkeitsrechte, Staat und Gesellschaft, 2009, BT. 325 Aktaran: Koray Doğan, Ceza Hukukumda Belge Kavramı, **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 14, Aralık 2010, s. 53.

[184] Halit Dönmez; Ruhşen Tüzün, "Belgelerde Sahtecilik Suçları", **Sahtecilik ve Dolandırıcılık Suçları Eğitim Çalıştayı Ders Notları**, 22-24 Eylül 2017, s. 3. http://www.taa.gov.tr/sayfa/sahtecilik-ve-dolandiricilik-suclari-egitim-calistayi-22-24-eylul-2017-ders-notlari/ (Çevrimiçi) 1 Kasım 2018.

[185] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 674; Tezcan/Erdem/Önok, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 8. Bası, s. 691. Bu verilere erişilmesi ve verilerin hukuka aykırı şekilde değiştirilmesi TCK'nın 243 ve devamı maddelerinde yer alan bilişim alanında suçları oluşturabilir. Arslan/Baştürk, **a.g.e.** s. 201-202, Çetin Arslan; İhsan Baştürk, "Belgede Sahtecilik Suçunun Konusu Olarak Elektronik Ortamdaki Veriler", **ERÜHFD**, Cilt:8, Sayı:2, 2013, s. 203. Aksi görüş için bkz. Elektronik imzanın mümkün olduğu dijital ortamdaki belgelerin ceza hukuku anlamında belge olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 52 (Dipnot 23). Alman ceza hukuku doktrininde bir görüşe göre gözle görülemeyen manyetik dalgalardan veya seslendirmelerden oluşan -kredi kartı ve benzeri kartlarda olduğu gibi- irade açıklamaları, belgenin yazı unsurunu karşılamaz. Urs Kindhäuser, Strafrecht - Besonderer Teil I, Straftaten gegen Persönlichkeitsrechte, Staat und Gesellschaft, 2009, BT. 326 Aktaran: Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 753.

[186] Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Özel Kısım**, 8. Bası, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015, s. 227.

[187] Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 8. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 485. Ancak geçerli olabilmesi için belli bir dilde yazılması gereken belgenin bu dilde yazılması gerekir. Aksi halde, bu belge TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçlarının konusu kapsamında değildir.

[188] Sedat Bakıcı; Gürsel Yalvaç, **5237 Sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Özel Hükümleri 2**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2008, s. 694.

[189] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 675-676.

Ayrıca bu kişinin gerçekten mevcut olup olmadığının önemi yoktur[190]. Hayali de olsa bir kişiye izafe edilme yeterlidir. Belgeyi düzenleyenin kimliği istisnalar[191] dışında belgeyi düzenleyen kişinin imzası ile anlaşılır. Bu durumda, yazıda imzanın olmaması yazının, belge niteliği taşımasını engeller[192]. Diğer yandan, imzanın kişinin elinin ürünü olması esastır. Ancak imza, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nda[193] düzenlenen hallerde olduğu gibi farklı araçlar yolu ile oluşturulabilir.

Üçüncüsü belgenin hukuken anlamı olan bir içeriğinin olması gerekmektedir. Hukuken anlamı olmayan bir yazı, TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçları bakımından belge niteliğinde değildir. Bu nedenle, yok hükmünde olan, hukuki bir önem veya etkiye sahip olmayan ya da herhangi bir düşünsel içeriği bulunmayan yazı, belgede sahtecilik suçları bağlamında belge niteliğini haiz değildir[194]. Hukuken anlam ifade eden yazı, bir olayın nakli[195] olabileceği gibi bir irade beyanı[196] da olabilir[197]. Bu noktada ifade etmek gerekir ki, kişinin sevgilisine yazdığı aşk mektubu bir irade açıklaması olmasına rağmen hukuken anlam taşımadığından belge niteliğinde değildir. Aynı şekilde, kartvizit bir kişiyi tanımlamasına rağmen hukuken anlam içeren bir yazı olmadığından belge niteliği taşımamaktadır[198].

Belgelerde yazı dışında kalan temel unsurlarda değişiklik yapılması halinde de belgenin sahte olup olmadığına ilişkin değerlendirme yapılmalıdır. Örneğin pasaporttaki fotoğraf belgenin ayrılmaz parçasıdır. Zira kural olarak fotoğraf olmadan pasaportun geçerliliği söz konusu olmaz. Diğer taraftan sade bir fotoğraf insanın

---

[190] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları,** s. 66.
[191] Sayısal loto bileti ve araç plakası bu istisnalara örnek olarak gösterilebilir.
[192] Mehmet Artuk; Ahmet Gökcen; Caner Yeni Dünya, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 12. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 463-465.
[193] RG Tarih:23.1.2004 Sayı:25355
[194] Arslan/Baştürk, **a.g.e.,** s. 202.
[195] Vergi yoklama memuru tarafından yoklama sırasında yapılan tespitler buna örnek olabilir.
[196] İrade beyanı, belirli bir hukuki sonucun gerçekleşmesine ilişkin istek ve iradenin herhangi bir şekilde dış dünyaya açıklanmasıdır. Mustafa Dural; Suat Sarı, **Temel Kavramlar ve Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s.152.
[197] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 61; Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 8. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 411; Tezcan/Erdem/Önok, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 8. Bası, s. 892.
[198] Adolf-Schröder Schönke; Peter Horst-Cramer, **Strafgesetzsbuch**, Kommentar, München, 2001, § 267 kn.2 Aktaran: Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları,** s. 48.

iradesini yansıtabilir ve bu fotoğraf ceza muhakemesi bakımından belge sayılabilir ancak TCK açısından belge olarak nitelendirilmez[199].

Üzerinde tarih bulunmayan yazı da belge niteliğinde olabilir[200]. Zira tarih, kural olarak belgenin zorunlu unsuru değildir[201]. Ancak belgenin geçerli olması veya hukuki sonuç doğurması için üzerinde tarihin bulunması zorunlu ise tarihte yapılan tahrifat da belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilmelidir[202].

Yok hükmünde olan başka bir ifade ile mutlak suretle batıl olan belgeler, belge niteliğini haiz olmadığından belgede sahtecilik suçlarının konusu olmaları mümkün değildir[203]. Zira mutlak suretle batıl olan bir belge kamu güvenine zarar vermediğinden burada korunması gereken bir değer mevcut değildir. Örneğin uyuşturucu ticaretinde uyuşturucunun bedelinin ödenmesi amacıyla sahte olarak düzenlenen borç ilişkisini gösteren belge nedeniyle belgede sahtecilik suçu oluşmayacaktır. Ancak bu durumda hukuki işlemin ahlaka aykırılığının belge metninden anlaşılması gerektiği belirtilmiştir[204]. Belgeyi düzenleyenin suç teşkil eden fiilini belgede belirtmesi teoride mümkün olsa da uygulamada pek rastlanmamaktadır. Belge metninden anlaşılmaması durumunda mutlak butlan ile batıl olan belgenin mutlak butlanla batıl olup olmadığı kamu tarafından anlaşılamayacağından bu belge mutlak butlan ile batıl olsa da belgede sahtecilik suçlarının konusuna girecektir. Diğer yandan iptal edilinceye kadar geçerliliğini sürdüren belgeler de belgede sahtecilik suçlarının konusunu oluşturabilir[205].

---

[199] Dönmez/Tüzün, **a.g.e.**, s. 1. http://www.taa.gov.tr/sayfa/sahtecilik-ve-dolandiricilik-suclari-egitim-calistayi-22-24-eylul-2017-ders-notlari/ (Çevrimiçi) 1 Kasım 2018.
[200] Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 8. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 487.
[201] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 62.
[202] Toroslu, **Ceza Hukuku Özel Kısım**, 2015, s. 228.
[203] Dönmez/Tüzün, **a.g.e.**, s. 1. http://www.taa.gov.tr/sayfa/sahtecilik-ve-dolandiricilik-suclari-egitim-calistayi-22-24-eylul-2017-ders-notlari/ (Çevrimiçi) 1 Kasım 2018.
[204] Kubilay Taşdemir, **Açıklamalı-İçtihatlı Belgede Sahtecilik Suçları**, Yazarın Kendi Yayını, Ankara, 2009, s. 42; Osman Yaşar; Hasan Tahsin Gökcan; Mustafa Artuç, **Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu Cilt 4**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010, s.5661; Erman/Özek, **a.g.e.**, Sahir Erman; Çetin Özek, **Ceza Hukuku Özel Bölüm Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar,** İstanbul, Yeni Şehir Kitabevi, 1996, s. 349.
[205] Sedat Yalvaç; Gürsel Yalvaç, **5237 Sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Özel Hükümleri 2, 1. Bası, Adalet Yayınevi**, Ankara, 2008, s. 701; Yaşar/Gökcan/Artuç, **a.g.e.**, s. 5661; Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s.764.

3.1.4. Resmî Belge, Resmî Belge Hükmünde Belge ve Özel Belge Ayrımı

TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçları bakımından belge, resmî belge, resmî belge hükmünde belge ve özel belge olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutulmuştur. Aşağıda, bu belge türlerine ilişkin açıklamalar yapılacak ve sonrasında belgelerin elektonik ortamda oluşturulması hususu incelenecektir.

3.1.4.1. Resmî Belge

Resmî belge, Türk Ceza Kanunu'nda tanımlanmamıştır. TCK'nın 204. maddesinin gerekçesinde ise: "*Resmî belge, bir kamu görevlisi tarafından görevi gereği olarak düzenlenen yazıyı ifade etmektedir. Bu itibarla, düzenlenen belge ile kamu görevlisinin ifa ettiği görev arasında bir irtibatın bulunması gerekir. Bu itibarla, bir kamu kurumu ile akdedilen sözleşme dolayısıyla özel hukuk hükümlerinin uygulama kabiliyetinin olması hâlinde dahi, resmî belge vardır. Çünkü sözleşme, kamu kurumu adına kamu görevlisi tarafından imzalanmaktadır*." ifadesi kullanılmıştır[206]. Doktrinde resmî belge, bir kamu görevlisi tarafından görevinin gereği olarak ve kanunun öngördüğü usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belgedir[207].

Yargıtay Ceza Genel Kurulu bir kararında resmî belgenin unsurlarını sıralamıştır[208]. Bu karara göre, belgenin resmî belge olarak nitelendirilmesi kamu görevlisi tarafından düzenlenmesi, düzenlenen belge ile kamu görevlisinin görevi arasında nedensellik bağının bulunması ve kanun tarafından öngörülen zorunlu şekil şartlarını taşıması gerekmektedir. Yargıtay içtihatlarında reçete[209], nüfus cüzdanı[210],

---

[206] http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0593.pdf (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.

[207] Tezcan/Erdem/Önok, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 8. Bası, s. 684. Doktrinde resmî belgeyi tanımlayan başka görüşler de mevcuttur. Bir görüşe göre, resmî belge, bir kamu görevlisi tarafından görev ve fonksiyonu nedeniyle düzenlenen yazıdır. Erman/Özek, **a.g.e.**, s.373. Başka bir görüşe göre, resmî belge, kamu görevlisi tarafından görevin yapıldığı sırada görev dolayısıyla düzenlenen yazıdır. Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 413. Diğer bir görüş, resmî belgeyi, özel belge karşısında hukukun daha fazla önem verdiği, belli şekil ve usullere bağlandığı belge türü olarak tanımlamıştır. Ercüment Akış, "Resmi Evrak ve Sahtecilik", **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt:2, Sayı:5, Temmuz 1997, s. 6

[208] YCGK 1983/6-13E. 1983/155K. 04.04.1983 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.

[209] Yargıtay 10.C.D. 2007/2457E. 2008/1720K. 25.03.2008 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.

[210] Yargıtay 11.C.D. 2007/5158E. 2007/6701K. 16.10.2007 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.

sigortalılığa esas belge[211], diploma[212], sınav belgesi[213], araç plakası[214], araç ruhsatı[215], sağlık karnesi[216], imza sirküleri[217], gümrük beyannamesi[218], vekaletname[219], muhtarlık belgeleri[220] resmi olarak kabul edilmiştir. Yargıtay ayrıca, yabancı ülke makamları tarafından düzenlenen pasaport ve sürücü belgesini TCK anlamında resmî belge olarak değerlendirmiştir[221].

Resmî belgenin, kamu görevlisi tarafından düzenlenme, görev gereği düzenlenme ve mevzuat gereğince zorunlu tutulan şekil şartlarını taşıma olmak üzere üç unsuru mevcuttur[222]. Belgenin resmî belge olarak nitelendirilebilmesi için ilk olarak kamu görevlisi tarafından düzenlenmesi gerekmektedir. Kamu görevlisi, TCK'nın 6. maddesinin c bendinde "*kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi*" şeklinde tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere, kişinin kamu görevlisi olup olmadığında esas alınan tek ölçüt kamusal faaliyetin icrasıdır[223]. TCK'nın 6. maddesinin gerekçesinde, avukatlık, noterlik, bilirkişilik, tanıklık ve askerlik görevlerini yerine getiren kişilerin kamu görevlisi olduğu belirtilmiştir[224]. Belgenin içeriği ile düzenlenme sebebi

---

[211] Yargıtay 11.C.D. 2007/7909E. 2008/1439K. 11.03.2008 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.
[212] YCGK 2007/11-245 2007/264K. 04.12.2007 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15. Ağustos 2018.
[213] YCGK 2006/6-210E. 2007/231K. 13.11.2007 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15. Ağustos 2018.
[214] Yargıtay 11.C.D. 2007/2724E. 2007/3863K. 04.06.2007 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.
[215] Yargıtay 11.C.D. 2005/8618E. 2007/3660K. 28.05.2007 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.
[216] YCGK 2006/6-43E. 2007/206K. 16.10.2007 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.
[217] Yargıtay 11.C.D. 2007/2740E. 2007/3713K. 29.05.2007 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.
[218] Yargıtay 11.C.D. 2005/1244E. 2007/2761K. 24.04.2007 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15. Ağustos 2018.
[219] Yargıtay 11.C.D. 2006/379E. 2008/427K. 31.01.2008 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.
[220] Yargıtay 11.C.D. 2006/4904 2008/1076K. 26.02.2008 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.
[221] Yargıtay 11.C.D. 2010/2428E. 2012/1539K. 15.2.2012 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.
[222] Tezcan/Erdem/Önok, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 8. Bası, s. 684; Benzer bir görüş: Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s.758. Doktrinde başka bir görüşe göre, belgenin resmî belge niteliğinde olması için kamu görevlisi tarafından düzenlenme ve görevin gereği düzenlenme olmak üzere iki unsuru olduğu ve belgenin mevzuatın öngördüğü usul ve esaslara göre düzenlenme şartının esasen görevin gereği olarak düzenlenme unsurunun kapsamındadır. Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 677.
[223] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 79.
[224] http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0593.pdf (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.

arasında zorunlu bir ilişki olması icap etmektedir[225]. Başka bir ifade ile belge, kamu görevlisinin görevi gereği düzenlenmiş olmalıdır. Örneğin vergi dairesi müdürünün tapu senedi düzenlemesi imkân dâhilinde değildir. Ayrıca, belgenin kanunda ve ilgili mevzuatta öngörülen zorunlu şekil şartlarını taşıması gerekmektedir. Yargıtay bir kararında üç kişinin bilirkişi olarak görevlendirildiği yargılamada ibraz edilen belgenin bilirkişilerden sadece ikisinin imzasını taşımasının ilgili belgeyi resmî belge niteliği vermediğini kabul etmiştir[226].

Resmî belgeler ispat gücü bakımından sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan resmî belge ve aksi sabit oluncaya kadar geçerli olan resmî belge olmak üzere iki ana kategoriye ayrılmaktadır[227]. Sahteliği sabit olana kadar geçerli belgeye örnek olarak noter senetleri[228], tapu kütükleri[229] ve duruşma tutanakları[230] verilebilir. TCK'nın 204. maddesinin 3. fıkrasında resmî belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması halinde verilecek cezanın yarı oranında artırılacağı düzenlenmiştir. Başka bir ifade ile bu durum nitelikli hal olarak öngörülmüştür.

Yabancı ülke kamu otoriteleri tarafından düzenlenmiş resmî belge, Türk hukuku bakımından anlam ifade ediyorsa bu resmî belgede sahtecilik suçunun konusunu oluşturabilir[231]. Ancak yabancı resmî belgenin, resmî belgelerin tasdikine ilişkin uluslararası anlaşmalar saklı kalmak kaydıyla yetkili makam veya Türk konsolosluklarınca onaylanması gerekmektedir[232]. Yargıtay bir kararında yabancı

---

[225] Zeki Hafızoğulları; Muharrem Özen, **Türk Ceza Kanunu Özel Hükümler Topluma Karşı Suçlar**, 1. Bası, Ankara, US-A Yayınları, 2012, s. 166; Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 84.
[226] YCGK 2007/11-59E. 2007/105K. 01.05.2007 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.
[227] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 677.
[228] Tezcan/Erdem/Önok, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 8. Bası, , s. 685.
[229] Yargıtay 11.C.D. 2009/17499E. 2009/14218K. 13.11.2009 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15. Ağustos 2018.
[230] 5721 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu Madde 222 – (1) Duruşmanın nasıl yapıldığı, kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılıp yapılmadığı, ancak tutanakla ispat olunabilir. Tutanağa karşı yalnız sahtecilik iddiası yöneltilebilir.
[231] Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 763.
[232] Sedat Bakıcı; Gürsel Yalvaç, **5237 Sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Özel Hükümleri 2**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2008, s. 720.

kamu otoriteleri tarafından verilmiş gibi düzenlenen sahte belgenin resmî belgede sahtecilik suçunun konusu kapsamında olduğunu belirtmiştir[233].

3.1.4.2. Resmî Belge Hükmünde Belgeler

Esas itibariyle özel belge niteliği taşıyan bazı belgeler günlük hayatta ve ticari hayatta yer edindikleri öneme binaen kanun koyucu tarafından resmî belge hükmünde kabul edilmiştir[234]. TCK'nın "Resmî Belge Hükmünde Belgeler" başlıklı 210. maddesinde, emre veya hamile yazılı kambiyo senetleri, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil ve vasiyetname resmî belge hükmünde belge olarak kabul edilmiştir. Ancak, bu belgelerin resmî belge hükmünde olabilmesi için tüm zorunlu unsurları içermeleri gerekmektedir aksi takdirde bu belgelerin özel belge olarak nitelendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir[235].

Kambiyo senedi veya emtiayı temsil eden evrak imzalı ancak doldurulması gereken diğer yerler boş şekilde tevdi edilmiş olup da fail bunu tevdi amacından farklı bir şekilde doldurmuş ise açığa atılan imzanın kötüye kullanılması söz konusudur zira tevdi edilen evrak imzalı olmasına rağmen diğer unsurların eksik olmasından dolayı belge niteliğini kazanmamıştır[236]. Diğer yandan, kanun koyucu nama yazılı kambiyo senetlerini resmî belge hükmünde belge olarak kabul etmemiştir.

Emtiayı temsil eden belge 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun[237] 744. maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Bu madde hükümlerine göre konşimento, makbuz senedi varant emtiayı temsil eden belgelerdendir.

---

[233] "*Sanıkların Azerbaycan'da düzenledikleri sahte ruhsatnameye dayanarak düzenledikleri gümrük giriş beyannamesi ile yurda sokarak suça konu aracı millileştirip trafiğe tescil ettirdiğinin anlaşılması karşısında eylemlerinin 765 sayılı Yasanın 342/1, 80. maddelerine uyduğunu*" Yargıtay 6.CD 2006/5842E. 2006/14212K. 18.12.2006 Nurullah Tekin, "Resmî Belgede Sahtecilik Suçunda Bazı Özel Durumlar", **TAAD**, Yıl:5, Sayı:19, Ekim 2014, s. 921.

[234] Faruk Erem; Nevzat Toroslu, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 8. Bası, Savaş Yayınları, Ankara, 2000, s.256.

[235] Hafızoğulları/Özen, **a.g.e.**, s. 169.

[236] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 679.

[237] RG Tarih: 14.2.2011 Sayı: 27846.

Hisse senetleri, TTK'nın 484-501. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ancak bu kanun hükümlerinde hisse senetlerinin tanımı yapılmamış hisse senetlerinin düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir. Anonim şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve özel kanun ile kurulmuş kurumlar tarafından şirket ortaklarına sermaye paylarını belgelendirmek amacı ile verilen kıymetli evraklara hisse senedi denilmektedir. Hisse senedi ortaklık payını temsil eder ve sahibine paya bağlı kâr hakkı, rüçhan hakkı, yönetim ve oy kullanma hakkı gibi tüm hakları sağlayan nama veya emre yazılı olarak düzenlenebilir[238].

TTK'da tahvilin tanımı yapılmamıştır. Ancak, bu Kanunun 158, 463, 465, 466, 504, 661 ve 668. maddelerinde tahvile ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Tahvil, devletin veya özel bir kuruluşun ödünç para almak için çıkardığı, değişik dönemlerde belirli oranlarda faiz getiren yazılı senet olarak tanımlanmaktadır[239]. TCK'nın 210. maddesinin gerekçesinde her türlü tahvilin TCK anlamında resmî belge hükmünde olduğu ifade edilmiştir[240].

Vasiyetname, ölüme bağlı tasarruftur. Muris hayatta iken vasiyetname ile terekesi üzerinde tasarrufta bulunma iradesini yansıtabilmektedir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun[241] 531. maddesine göre, vasiyet, resmî şekilde veya miras bırakanın el yazısı ile ya da sözlü olarak yapılabilir. Aynı Kanunun 532. maddesinde, resmî vasiyetnamenin iki tanığın katılmasıyla resmî memur tarafından düzenleneceği öngörülmüştür. Dolayısıyla bu belge, resmî belge hükmünde belge değil resmî belgedir. Sözlü vasiyetnamede ise belge söz konusu olmadığından resmî belge hükmünde belgeden bahsetmek mümkün değildir. Bu durumda, resmî belge hükmünde sayılan vasiyetnamenin sadece el yazısı ile yapılan vasiyetnameler olduğu sonucuna ulaşılmaktadır[242].

---

[238] Hüseyin Ülgen; Mehmet Helvacı; Abuzer Kendigelen; Arslan Kaya, **Kıymetli Evrak Hukuku**, 7. Bası, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s.34.
[239] http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b893654bb4933.30691245 (Çevrimiçi) 15. Ağustos 2018.
[240] http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0593.pdf (Çevrimiçi) 15. Ağustos 2018.
[241] RG Tarih:8.12.2001 Sayı:24607.
[242] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 109-110.

3.1.4.3. Özel Belge

Kamu görevlisinin görevi gereği düzenlediği resmî belgeler[243] dışında kalan belgeler ile TCK'da resmî belge hükmünde olduğu belirtilmeyen belgeler, özel belge olarak isimlendirilir[244]. Banka kredi sözleşmesi, teminat mektubu, sigorta giriş bildirimi ve kira sözleşmesi özel belgeye örnek olarak gösterilebilir. Delil başlangıcı olan belgeler[245] ve bir hakkı ispata yetmese de bir olayı ispat eden şahsi mektuplar da[246] özel belge olarak kabul edilmektedir. Noterin düzenlemediği sadece onayladığı özel belgelerin, resmî belge niteliğinde olmadıkları belirtilmektedir[247]. Yargıtay'ın görüşü de bu yöndedir[248]. Ayrıca, Yargıtay, resmî belgenin orijinaline erişilememesi[249] ya da resmî belge ile resmî belge hükmünde sayılan belgelerde zorunlu unsurların bulunmaması[250] durumunda ilgili belgeyi özel belge olarak değerlendirmektedir. Yargıtay başka bir kararında[251] resmî belgenin aslına ulaşılamadığı durumlarda özel belgede sahtecilikten hüküm tesis edilmesi gerektiğini iade etmiştir. Doktrinde bu karar, belgenin onaysız sureti garanti ve ispat fonksiyonunu karşılamadığından belge olarak kabul edilemeyeceği gerekçe gösterilerek eleştirilmiştir[252]. VUK uyarınca düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı emredilen belgelerin kahir ekseriyetinin[253] TCK anlamında özel belge kategorisine girdikleri kabul edilmektedir[254]. Ancak bu belgeler, tezimizin ilerleyen kısımlarında ayrıntılı şekilde açıklayacağımız üzere özel belgede

---

[243] Kamu görevlisinin görevi dışında düzenlediği belgeler, özel belge sayılır. Güngör, **a.g.e.**, s.62.
[244] Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s.762.
[245] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 87; Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 679.
[246] Erman/Özek, **a.g.e.**, s. 517-518.
[247] Güngör, **a.g.e.**, s.56.
[248] Yargıtay 11.C.D. 09.11.2017 2015/2341E. 2017/7686K. www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15. Ağustos 2018.
[249] Yargıtay 11.C.D. 20.12.2006 2006/4271E. 2006/10536K. www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.
[250] Yargıtay 11.C.D. 25.01.2011 2009/23349E. 2011/340K. www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.; Yargıtay 11.C.D. 31.03.2008 2006/1522E. 2006/2268K. www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018.
[251] Yargıtay 6.C.D. 14.10.1982 1982/6950E. 1982/7033K. www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2018. Benzer bir karar Yargıtay 11.C.D. 20.12.2006 2006/4271E. 2006/10536K. www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15. Ağustos 2018.
[252] Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s.763.
[253] İstisna olarak "Diğer vesikalar" kenar başlığını taşıyan VUK'un 242. maddesi gösterilebilir. Bu maddede yer alan mahkeme ilamları ve vergi makbuzları resmî belgedir.
[254] 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. http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/turk-ceza-kanunu-ve-vergi-usul-kanunu-kapsamindaki-belgede-sahtecilik-suclarinin-degerlendirilmesi--tck-kapsaminda-belgede-sahtecilik-suclari-/2876 (Çevrimiçi) 22 Ağustos 2019.

sahtecilik suçunun değil VUK'un 359. maddesinde düzenlenen suçlardan bazılarının konusunu oluşturmaktadırlar.

3.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Belge

Bu başlık altında öncelikle VUK açısından belge kavramı incelenecektir. Ardından VUK'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan hükmün anlamı üzerinde durulacaktır. Müteakiben VUK'ta düzenlenmesi, muhafazası ve ibrazı zorunlu öngörülen belgeler ile VUK'un Hazine ve Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetki çerçevesinde idarenin düzenleyici işlemleri ile oluşturulan ve düzenlenmesi, muhafazası ve ibrazı zorunlu olan belgeler ele alınacaktır. Son olarak ise VUK gereğince belgelerin elektronik ortamda oluşturulması hususuna değinilecektir.

3.2.1. Kavram

VUK'un 3/B bendinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu düzenlenmiştir. Kanunlar ile öngörülen vergiyi doğuran olay, esas olarak özel hukuk ilişkilerine dayanmaktadır. Bu sebeple, vergi idaresinin bir kişi veya taraflar nezdinde gerçekleşen vergiyi doğuran olayı kavraması ve sonrasında vergilendirme sürecini başlatabilmesi belirli hukuki mekanizmaların oluşturulmasına bağlıdır. Bu hukuki mekanizmalardan biri de belge düzenidir. Belge düzeni gereğince düzenlenmesi ve kullanılması emredilen belgeler, kayıt, defter, beyanname ve bildirimlerin dayanağını oluşturmaktadır. Bu bağlamda belgeler, mükellefler için kayıt, defter, beyanname ve bildirimlerinin doğruluğunu işaret eden delil niteliğindedirler. Ayrıca vergi idaresi, vergilendirme sürecinde denetim araçlarını esas olarak belgeler üzerinden uygulamaktadır. Ayrıca belge düzeninin, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede de önemli bir işlevi olduğunun altı da çizilmelidir. Anlaşıldığı üzere belgeler vergilendirme sürecinin her iki tarafı açısından da önem arz etmektedirler.

VUK açısından belge kavramının sınırlarının belirlenebilmesi için öncelikle Kanunun kapsamını oluşturan 1 ve 2. maddelerinin incelenmesi gerekmektedir. Bu maddeler bir bütün olarak değerlendirildiğinde, VUK'un kapsamının gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler haricinde kalan genel bütçeye giren vergi, resim ve

harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlere ilişkin olan belgelerin, VUK açısından belge niteliği taşımadığı ifade edilmelidir. Bu belgeler, 4458 sayılı Gümrük Kanunu[255] ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu[256] kapsamında değerlendirilmelidir.

VUK'da belgenin tanımı yapılmamıştır. Ancak VUK'un "Vesikalar" başlıklı Üçüncü Kısmının 227/1 fıkrasından belgenin işlevinin ne olduğu hususunda çıkarım yapılabilir. Bu hüküm çerçevesinde belgenin VUK'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları tevsik edici işlevinin olduğu anlaşılmaktadır[257]. Görüldüğü üzere VUK açısından belge olarak nitelendirilmenin şartı, belgenin VUK'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları tevsik edici olmasıdır. Dolayısıyla, VUK kapsamında yer alan vergi, resim ve harçlara ilişkin bildirim[258] ve beyanname[259] gibi hukuken belge niteliğinde olan ancak VUK'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları tevsik edici olmayan belgeler, VUK açısından belge kavramına dâhil değildir.

VUK'un 25. maddesi uyarınca düzenlenen beyana dayanan tarhiyatta tarh ve tahakkuk işlemi için tahakkuk fişi, VUK'un 34 ve 366. maddeleri uyarınca düzenlenen

---

[255] RG Tarih:04.11.1999 Sayı:23866.
[256] RG Tarih: 31.3.2007 Sayı: 26479.
[257] Tevsik, sözcük anlamı olarak belgeleme demektir. https://sozluk.gov.tr/ (Çevrimiçi) 20 Haziran 2020. Bir olayın, işlemin ya da durumun belgelendirilmesidir. Örneğin satın alınan eşyadan dolayı düzenlenen fatura alıcının borçlandığı tutarın belgelendirilmesi işlevini görmektedir.
[258] Bildirimlere örnek olarak Ba-Bs bildirim formları verilebilir. VUK'un 148, 149. ve mükerrer 257. maddelerinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak, 350 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile ve mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiştir. Ba-Bs bildirim formları, Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin bir kişi veya kurumdan (KDV hariç) 5.000 TL ve üzerindeki faturalarına istinaden düzenlediği bildirim formlarıdır. Ba-Bs bildirim formları vergi idaresine alıcılar ile satıcıların alım ve satımlarını karşılaştırarak çapraz kontrol imkânı sunar. Özellikle KDV mekanizmasının kontrolünde önemli bir rol üstlenir. Neslihan İçten İnce, "Ba-Bs Bildirim Formları", **Vergi Raporu**, Sayı:127, Nisan 2010, s. 53-54.
[259] Vergi beyannamesi, genel anlamda vergi borçlarının miktarını hesaplamak için mükellef veya vergi sorumluları tarafından, vergi kanunlarında belirtilen dönemlerde vergi dairelerine verilen bildirge olarak ifade edilebilir. (Katma değer vergisi beyannamesi, muhtasar vergisi beyannamesi, kurumlar vergisi beyannamesi, özel tüketim vergisi beyannamesi vb).

beyana dayanan tarhiyatlar dışında matrahın idarece tespit edildiği tarhiyatlarda ve ceza kesme işlemlerinde tarh/ceza ihbarnamesi, VUK'un 120. maddesi uyarınca düzenlenen düzeltme fişi, resmî belge olmalarına rağmen VUK açısından belge kavramına dâhil değildirler[260].

VUK'un "Vesikalar" başlıklı Üçüncü Kısmında fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, muhabere evrakı, kıymetli evrak (bono ve poliçe) ve VUK'un 242. maddesinde diğer vesikalar başlığı altında öngörülen sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları[261] gibi belgeler sayılmıştır. VUK'da öngörülen bu belgelerden bir kısmı için kanunda ayrıntılı düzenlemeler yapılmış ve bu belgelerde yer alması gereken zorunlu unsurlar sayılmıştır. Bu belgeler fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesidir. Söz konusu belgeler, kayıtları tevsik edici fonksiyonu haiz olamaları nedeniyle VUK açısından belge niteliğindedir. Bu belgelerin VUK'un 253. ve 254.[262] maddelerine göre ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilmeleri zorunludur. Ayrıca, bu belgeler VUK'un 256. maddesi gereğince muhafaza süresi içerisinde ibraz edilmesi gerekmektedir.

VUK'un "muhabere evrakı" başlıklı 241. maddesinde tüccarların ticari işlemleri nedeniyle gönderdikleri ve aldıkları mektupların muhafaza edilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Kanun hükmünde bu belgeler için düzenlenme

[260] Zira bu belge, VUK'un "Vesikalar" başlıklı Üçüncü Kısmı olan 229 ile 242. maddeleri arasında yer almamaktadır. Resmî belge olan düzeltme fişi, TCK'nın 204. maddesinde yer alan resmî belgede sahtecilik suçunun maddi konusuna girmektedir. Aynı yönde bkz. Erdem, "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler", s. 100.

[261] "Vergi makbuzları" mükellefin kayıtlarını tevsik edici olan ilgili verginin kısmen veya tamamen ödendiğini gösteren belgelerdir.

[262] VUK'un 254. maddesine göre defter tutma mecburiyetinde olmayanlar sadece almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzunu düzenleme tarihlerini takip eden yılın başından başlayarak beş yıl muhafaza etmek zorundadırlar. Bu kişilerin diğer belgeleri muhafaza etme yükümlülükleri yoktur.

zorunluluğu getirilmemiş ancak mevcut olması durumunda muhafaza edilmesi emredilmiştir. VUK'un mükerrer 241. maddesinde bazı kıymetli evraklara (bono ve poliçe) ilişkin hüküm içermektedir. Ancak bu hükme göre, bono ve poliçe düzenlenmesi gereken zorunlu bir belge değildir. Bununla birlikte Kanun hükmünde mükelleflerin ticari işleri dolayısıyla bono ve poliçe düzenlenmesi halinde bu belgelerin TTK uyarınca bulunması gereken bilgilerin yanı sıra müteselsil seri ve sıra numarası, alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasını ihtiva etmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. VUK'un "Diğer Vesikalar" başlıklı 242. maddesinin birinci fıkrasında "*Tüccarlar evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar*." hükmü yer almaktadır. Kanun hükmünde bu belgeler için düzenlenme zorunluluğu getirilmemiş ancak mevcut olması durumunda muhafaza edilmesi emredilmiştir. Diğer yandan, "gibi" edatından da anlaşılacağı üzere Kanun hükmü diğer belgeleri sınırlı sayıda (numerus clausus) belirtmemiş bazı belgeleri örnek olarak saymıştır. Bu sebeple VUK bakımından tüccar[263] sıfatını haiz kişi için bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen her türlü hukuki belgenin bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir[264]. Kayıtları tevsik edici işleve sahip bu tür belgelerin de VUK açısından belge niteliğinde olduklarının kabulü gerekmektedir. VUK'un 241, mükerrer 241 ve 242. maddelerinde öngörülen belgelerin de VUK'un 253. maddesine göre ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilmeleri zorunludur. Ayrıca, VUK'un 256. maddesi gereğince bu belgelerin muhafaza süresi içinde ibraz edilmeleri gerekmektedir.

[263] VUK'da tüccar tanımı yapılmamaktadır. Bununla birlikte VUK hükümleri çerçevesinde gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri tüccar olarak ifade edilebilir. Tüccarlar defter tutma bakımından birinci sınıf tüccarlar ve ikinci sınıf tüccarlar olmak üzere iki sınıfa ayrılmıştır. Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına; ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadırlar.

[264] Örneğin kira sözleşmesi VUK açısından belge olarak nitelendirilebilir. Zira kira sözleşmesi, kiraya verilen eşyanın malikine gelir sağlayan hukuki işlemdir. Bu hukuki işlem sonucunda kira geliri elde eden gerçek kişi kural olarak gelir vergisine veya kurumlar vergisine tabi olacaktır. Ayrıca kiracının ticari ya da zirai iş yapması ya da serbest meslek sahibi olması halinde kira sözleşmesi çerçevesinde ödenen ücret kanunen kabul edilen gider olarak giderleştirilebilir.

VUK'un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığına[265] defter tutma zorunluluğu getirme veya kaldırma, belge düzeni açısından ilave belgelerin düzenlenmesi zorunluluğu getirme veya kaldırma, belgelerin içeriğinde veya şeklinde değişiklik yapma veya belgelerin üçüncü şahıslarca basım ve dağıtımının düzenlenmesi hususlarında yetki verilmiştir. VUK'da doğrudan öngörülen belgeler gibi VUK'un mükerrer 257. maddesi gereğince Bakanlığa verilen yetki üzerine ihdas edilen düzenlenmesi zorunlu belgeler de VUK açısından belge niteliğini haizdirler. Benzer şekilde, VUK'un mükerrer 242. maddesinin birinci fıkrası gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığı elektronik ortamda elektronik cihazları kullandırmak suretiyle belge düzenlettirme ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletme yetkilerine de sahiptir. Aynı fıkrada "*Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir*." hükmü yer almaktadır. Bu hükümler çerçevesinde elektronik ortamda oluşturulan belgelerin de VUK açısından belge niteliği taşıdığı açık şekilde anlaşılmaktadır. VUK'un mükerrer 257. maddesi çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenleme zorunluluğu getirilen bu fiziki ve elektronik ortamda oluşturulan belgeler de VUK'un 253. maddesine göre ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilmeleri zorunludur. Ayrıca, VUK'un 256. maddesi gereğince bu belgelerin de muhafaza süresi içinde ibraz edilmeleri gerekmektedir.

Diğer yandan vergi kanunları gereğince düzenlenmesi, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu olmayan ve mükellef ya da sorumlu tarafından ihtiyari olarak düzenlenen belgeler, VUK açısından belge kapsamına dâhil değildir. Uygulamada "mali değeri yoktur" ifadesi taşıyan bilgi fişleri veya sipariş fişleri bu tür belgelere örnek gösterilebilir.

Sonuç olarak VUK açısından belge, vergi kanunları ve VUK'un mükerrer 257. maddesinde yer alan yetki gereğince ihdas edilen idarenin düzenleyici işlemleri

[265] En son değişiklik sonucu bu yetkiyi kullanacak bakanlık Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır. 10.7.2018 Tarih ve 30474 Sayılı RG Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.1.pdf (Çevrimiçi) 2 Eylül 2018.

çerçevesinde mükellef ve ilgili diğer kişiler tarafından düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı emredilen ve üçüncü kişilerle ilişkili işlemlere ait kayıtların tevsikine yarayan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarma kapasitesine sahip matbu belgeler ve elektronik ortamda oluşturulan belgeler[266] ile özel hukuk[267] gibi diğer hukuk[268] hükümlerine göre oluşturulan ve VUK gereğince saklanması ve ibrazı emredilen ve üçüncü kişilerle ilişkili işlemlere ait kayıtların tevsikine yarayan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarma kapasitesine sahip matbu belgeler ve elektronik ortamda oluşturulan belgelerdir. Diğer yandan ifade etmek gerekir ki VUK gereğince belge kapsamında olan her belge, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı velge düzenleme ve kullanma suçlarının konusu olan belge kapsamına girmemektedir. Vardığımız bu sonuca ilişkin açıklamalar, tez çalışmamızın üçüncü bölümünde sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının müşterek maddi unsurlarından olan konu unsuru içinde yapılacaktır.

3.2.2. VUK'un 227/3 Fıkrasının Anlamı

VUK'un 227. maddesinin 3. fıkrasında VUK ve VUK'un Bakanlığa vermiş olduğu yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımamaları halinde bu belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacakları hüküm altına alınmıştır. 3.12.1988 tarih ve 3505 sayılı Kanun[269] ile getirilen bu hükmün gerekçesinde, bu fıkranın uygulamada düzenlenen belgelerde kanun ve Bakanlığın öngördüğü bilgilerin bulunmaması halinde, bu belgelerin geçerli olup olmadığı konusunda tereddütlerin giderilmesi amacıyla getirildiği ve bu fıkra ile Vergi Usul Kanununa göre veya bu Kanunun Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin

[266] Fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ambar tesellüm fişi, adisyon, reçete, kıymetli maden alım satım belgesi, döviz alım satım belgesi, dekont, hesap bildirim cetveli, banka döviz alım satım belgesi, işlem sonuç formu, sigorta poliçesi, sigorta komisyon gider belgesi ve sermaye piyasası aracıları tarafından düzenlenen belgeleri vb.
[267] VUK'un 242. maddesinde yer alan kira sözleşmesi ve taahhütname gibi.
[268] VUK'un 242. maddesinde yer alan mahkeme ilamı ve vergi makbuzları gibi.
[269] RG Tarih: 10.12.1988 Sayı:20015.

düzenlenmesinin sağlanmasının amaçlandığı belirtilmiştir[270]. Hükme ilişkin TBMM tutanaklarında[271] ise "*Vergi kanunları bakımından, herhangi bir surette eksiği olan, Vergi Usul Kanunu gereğince hiç düzenlenmemiş sayılıp, böyle bir belgeyi yapmamış olana usulsüzlük cezası tahakkuk ettirilerek, verilecektir. Diğer kanunlardaki hükümlerle herhangi bir bağlantı kurulmamaktadır; yalnız vergi kanunları bakımından hadise ele alınmaktadır*." şeklinde açıklamanın yapıldığı görülmektedir.

Bu bağlamda, VUK'un 227/3 fıkrasında yer alan hüküm sıhhat şartı mı ispat şartı mı olduğunun irdelenmesi gerekmektedir. Sıhhat şartıdır sonucuna varılırsa şekle aykırı düzenlenen belge, içerdiği işlemin geçersizliğine yol açacaktır[272]. Diğer taraftan şekle aykırılığın ispat şartı olduğu vazedilirse işlemin sıhhatine etki etmediği ve işlemin mevcudiyetinin başka deliller ile ispatlanabileceği ileri sürülmüştür[273]. VUK'un 3/B-II'de vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabileceği öngörülmüştür. Diğer yandan VUK'un 227/3 fıkrasında doğrudan kanun ile ya da kanunun Bakanlığa vermiş olduğu yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımamaları halinde bu belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacakları hükmüne yer verilmiştir. Doktrinde bir görüş, VUK'un 227/3 fıkrasının belgelerde şekil şartını, sıhhat şartı olarak öngördüğü ve bu sebeple vergiyi doğuran olayın dayanağı olan belgeler dışında bir şekil ile ispat edilmesinin mümkün olmadığı sonucuna ulaşmıştır[274]. Kanaatimizce VUK'un 227/3 fıkrası, belge düzeni hükmüdür. VUK'un 227/3 fıkrasında belgenin hiç düzenlenmemiş sayılması halinde vergiyi doğuran olayın başka türlü ispatlanmasını yasaklayan bir kural bulunmamaktadır. VUK'un 227/3 fıkrası defter ve kayıtların dayanağını teşkil eden belgenin VUK'ta öngörülen belge düzenine uygun şekilde düzenlenmesini emreder. Bu emre aykırılıklar, unsurların tamamlanması halinde usulsüzlük ya da özel

[270] https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c017/tbmm18017027ss0115.pdf (Çevrimiçi) 19 Ağustos 2019.
[271] TBMM Tutanak Dergisi, 18. Dönem, 2. Yasama Yılı, 18. Cilt, 29. Birleşim, s. 37, 23.11.1988. https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c018/tbmm18018029.pdf (Çevrimiçi) 20 Ağustos 2019.
[272] Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 10. Bası, Beta, İstanbul, 2019, s. 422.
[273] **A.e.**
[274] **A.e.**

usulsüzlük yaptırımı ile cezalandırılır. Bununla birlikte, vergiyi doğuran olay, VUK'un 3/B-II fıkrası çerçevesinde genel ispat kuralına tabidir. Başka bir ifade ile belgenin geçersizliği, vergiyi doğuran olayın söz konusu belge dışında VUK'un 3/B-II fıkrası uyarınca ispatına engel teşkil etmez. Sonuç olarak VUK'un 227/3 fıkrası, VUK'un 3/B-II fıkrası ile çelişmemektedir.

Vergi hukuku alanında yapılan çalışmalarda zorunlu bilgileri taşımayan belgenin VUK'un 227/3 fıkrası gereğince geçerli olmadığı sonucuna varıldığı gözlemlenmektedir[275]. Zorunlu bilgileri taşımaması sebebiyle hiç düzenlenmemiş sayılan belge, ilk görünüş karinesinden yararlanamaz ve bu nedenle belgenin esas aldığı maddi olaya ilişkin ispat yükü, vergi yükümlüsüne aittir[276].

Konuya ilişkin Danıştay kararlarında her maddi olay çerçevesinde belgedeki şekil eksikliğinin esasa etki edip etmediği değerlendirilerek sonuca gidildiği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda ifade etmek gerekir ki Danıştay, burada vergiyi doğuran olayın ispatının söz konusu belgeler ile yapılması gerekip gerekmediğini değil belge düzenine aykırı şekil bozuklukları nedeniyle usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezasının hukuka uygun olup olmadığını tartışmaktadır. Danıştay, esasa etki etmediği kanaatine vardığı şekil eksikliklerinin ilgili belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyeceği sonucuna ulaşmıştır[277]. Diğer yandan Danıştay esasa etki ettiği

---

[275] Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 93. Diğer yandan bu tür bir belgenin vergi kanunları uyarınca hiç düzenlenmemiş sayıldığı ve VUK'un 227/3 fıkrasında yer alan hükmün özel hukuk bakımından da etkisinin olmadığı ifade edilmektedir. Kerem Öncü, "Sahte Faturanın Vergi Usul Kanunu'ndaki Şartları Taşımaması Sebebiyle Düzenlenmemiş Sayılması, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:370, Temmuz 2019, s.151-152.

[276] Özgür Biyan, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 205; Özgür Biyan, "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Özel Sayı 2010, s. 33.

[277] "*Faturaya tarih yazılmaması*" (Danıştay VDDGK 1997/330E. 1998/219K. 25.9.1998; Danıştay VDDGK 1997/424E 1998/222K. 25.09.1998)- "*Sevk edilen emtia miktarının noksan yazılmış olması*" (Danıştay VDDGK 1999/2E. 1999/482K. 12.11.1999; Danıştay VDDGK 1997/351E. 1998/228K 25.09.1998; Danıştay VDDGK 1996/342E. 1998/17K. 16.1.1998), "*Sevk gününün eksik yazılmış olması*" (VDDGK 1996/342E. 1998/17K. 16.1.1998; Danıştay VDDGK 1996/341E. 1998/16K. 16.11.1998) – "*Mükellefin hesap numarasının ve açık adresinin olmaması*" (Danıştay 3.D. 1996/4866E. 1997/3895K. 11.11.1997)- "*Sevk irsaliyesine düzenleme tarihi, fiili sevk tarihi ve mal miktarının yazılmaması*" (Danıştay 4.D. 1999/872E. 2000/2437K. 30.5.2000;Danıştay 4.D. 1999/233E. 1999/2966K. 2.7.1999) – "*Yolcu listelerinde bilet numaralarının son üç rakamanının yazılmamış olması*" (Danıştay 4.D. 1999/928E. 2000/330K. 7.2.2000)- Danıştay 4. Dairesi bir kararında, "*13.03.1998 tarihli tutanakla düzenlenen ambar tesellüm fişine nakliye ücretinin yazılmadığı ve bazı ambar tesellüm fişlerinin tek nüsha düzenlendiği tespit edilerek davacı ortaklık adına 1998 yılı için özel*

kanaatine vardığı eksikliklerin olması halinde söz konusu belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmasına karar vermiştir[278].

Burada öncelikle VUK'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "zorunlu bilgi" ibaresinden anlaşılması gerekenin ne olduğunun tartışılması icap etmektedir. Kanaatimizce, "zorunlu bilgi" ibaresi, kullanma mecburiyeti getirilen belgenin, VUK belge düzeni içerisinde işlevini yerine getirmesinde esaslı role sahip bilgi olarak okunmalıdır. Esasa etki etmeyen bir bilginin sadece zorunlu kılınması sebebiyle ilgili belgenin hiç düzenlenmemiş sayılması hukuken isabetli değildir. Örneğin sevk irsaliyesinin düzenlenme amacı, piyasa ekonomisinde malların fiziksel hareketinin kontrolünün sağlanmasıdır[279]. Sevk irsaliyesinde yer alan, malın miktarı ve cinsi, düzenleme tarihi, malın fiili sevk tarihine ilişkin bilgilerin esasa etki eden bilgiler olarak anlaşılması gerekmektedir. Diğer yandan sevk irsaliyesinde müşteri ad soyad veya unvanının doğru yazılmasına rağmen müşteri vergi kimlik numarasının yazılmamış olması veya eksik ya da yanlış yazılmış olması belgenin işlevini yerine getirmesi engellemez. Dolayısıyla bu gibi bilgilerin eksik olmasından dolayı söz konusu belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmaması icap eder[280].

---

usulsüzlük cezası kesilen olayda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde sayılan belgeler arasından ambar tesellüm fişinin bulunmadığı, bu fişlerin düzenlenme zorunluluğunun aynı Kanun'un mükerrer 257. maddesine göre Maliye Bakanlığı'nca getirildiği, idari kararla getirilen ambar tesellüm fişi düzenleme zorunluluğuna bağlı olarak, düzenlenen ambar tesellüm fişine nakliye ücretinin yazılmaması ve tek nüsha düzenlenmesi bir şekil noksanlığı olup belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmasına neden olamayacağından kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmediği" gerekçesiyle cezanın kaldırılmasına karar veren vergi mahkemesinin kararını onamıştır. (Danıştay 4.D. 1999/4118E. 2000/967K. 20.1.2000; Danıştay 3.D. 1999/2073E. 1999/4996K. 30.12.1999) – "*3100 sayılı Kanunun 3. maddesinde, ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle verilen satış fişlerinde bulunması zorunlu bilgiler arasında ödeme kaydedici cihaza ait vergi levhası sayılmamıştır dolayısıyla vergi levhası alınmadan önce düzenlenen perakende satış fişleri hiç düzenlenmemiş sayılması mümkün değildir.*" (Danıştay 7.D. 2000/7005E. 2002/4431 26.12.2002; Danıştay 7.D. 2000/5805E. 2002/1680K. 30.4.2002) www.kazanci.com (Çevrimiçi) 21 Ağustos 2019.

[278] "*Faturayı düzenleyenin adı, soyadı, ticaret unvanı bilgilerinin bulunmaması*" (Danıştay 7.D. 2000/8508E. 2003/5061K. 15.12.2003)- "*Faturada konu edilen meblağın eksik gösterilmesi"* (Danıştay 3.D. 1990/2813E. 1992/2078K 2.6.1992) – "*KDV oranının düşük gösterilmek suretiyle gerçeğe aykırı olarak belge düzenlenmesi*" (Danıştay 7.D. 2000/6930E. 2002/1579K. 17.4.2002) www.kazanci.com (Çevrimiçi) 21 Ağustos 2019.

[279] Şükrü Kızılot; Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Bası, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s.91.

[280] Ancak, söz konusu belgenin kanunda öngörülen usule uygun şekilde düzenlenmemesi cezalandırılabilir.

Esasa etki eden bilgilerin başka bir anlatımla VUK belge düzeninde belgenin işlevini yerine getirmesini engelleyen bir bilginin belgede eksik olmasından dolayı belgenin hiç düzenlenmemiş sayılması, ilgili belgenin ispat aracı olarak kullanılmasını engeller mi? Kanaatimizce, yukarıda da ifade ettiğimiz gibi VUK'un 227/3 fıkrası zorunlu bilgileri taşımaması sebebiyle hiç düzenlenmemiş sayılan belgenin VUK düzleminde ispat aracı olması mümkün değildir[281]. Ancak bu durum, vergiyi doğuran olayın başka şekilde ispat edilmesini kısıtlamamalıdır. Zira VUK'un 3/B-II'de vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ve vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir hükmü yer almaktadır[282]. Bununla birlikte, belgenin hiç düzenlenmemiş sayılması durumunda vergi yükümlüsü doğruluk karinesinden yararlanamayacaktır. Yükümlü burada söz konusu belgenin dayandığı maddi olayı ya da durumu ispat etmek zorundadır.

Belgenin VUK bakımından hiç düzenlenmemiş sayılması, söz konusu belgeyi hukukun diğer dallarında yok hükmünde olması[283] ya da geçersiz sayılması anlamına gelmez.[284]. Örneğin, VUK gereğince faturada yer alması zorunlu bilgilerden birinin olmaması halinde, taraflar arasında çıkan ticari uyuşmazlıkta söz konusu faturanın delil olma niteliği özel hukuk hükümlerine göre belirlenmelidir. Aynı şekilde, VUK gereğince hiç düzenlenmemiş sayılan bir belge, maddi ve/veya şekli ceza hukuku bakımından belge niteliğinde olabilir.

Kanaatimizce ceza hukuku açısından VUK'un 227/3'de yer alan "zorunlu bilgi" ifadesi, kullanma mecburiyeti getirilen belgenin, VUK belge düzeni içerisinde işlevini yerine getirmesinde esaslı role sahip bilgi olarak okunması gerekmektedir. Zira belge ancak bu şekilde zarar verme imkânına sahip olabilir. Aksi halde söz konusu belgenin, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle

[281] Aksi görüş için bkz. Kumkale, belgenin hiç düzenlenmemiş sayılması halinde VUK'un 3/B bendi çerçevesinde belge niteliğinde olduğu görüşündedir. Ruknettin Kumkale, **Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 220-221.
[282] Ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.
[283] Benzer görüş için bkz. Öncü, **a.g.e.**, s.151-152.
[284] Benzer görüş için bkz. Öncü, **a.g.e.**, s.151-152.

yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu kapsamında olması mümkün değildir[285]. Bununla birlikte VUK belge düzeni içerisinde işlevini yerine getirmesine ilişkin unsurları taşımayan ancak özel hukuk bakımından belge niteliğinde olan belgenin, TCK'da düzenlenen özel belgede sahtecilik suçunun maddi konusu kapsamında olduğu ifade edilebilir[286]. Bu bağlamda diğer bir görüşe göre ise, VUK'un öngördüğü şekil kurallarına uyulmadan sahte olarak düzenlenen belgenin TCK'da düzenlenen dolandırıcılık suçu kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir[287].

3.2.3. Belge Türleri

VUK kapsamında tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların tevsikinde "fatura" önem arz eden bir yer tutmaktadır. VUK belge düzeni fatura üzerine inşa edilmiştir. Fatura dışında kalan perakende satış vesikaları, gider pusulası ve müstahsil makbuzu faturanın kullanılmadığı ya da kullanılmasının zorunlu olmadığı[288] durumlarla sınırlı kullanım alanlarına sahiptir. Sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri ve günlük müşteri listeleri ise fatura ve fatura yerine geçen belgeler ile ilişkili belgeler olarak belge düzeninde yer almaktadırlar. Serbest meslek makbuzu ve ücret bordrosu gibi bazı diğer bir kısım belgeler ise faturanın uygulama alanına girmeyen vergiyi doğuran olayların vesikalandırılması amacıyla kullanılmaları zorunlu tutulmuştur. Muhabere evrakı, kıymetli evrak ve diğer belgeler ise vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilişkili durumları tevsik edici özellik taşımaktadırlar. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK'un mükerrer 257. maddesinde verilen yetki

---

[285] Bayar, zorunlu bilgileri barındırmayan belge ile sahtecilik eylemi işlenmek istense bile VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusuna giren bir belge söz konusu olmadığı için işlenemez suçun olduğunu ifade etmektedir. Bayar, **a.g.e.**, s. 87.

[286] "…*Vergi mükellefinin, vergi dairesine verdiği katma değer vergisi iadesi beyannamesinde, yasada öngörülen zorunlu bilgileri göstermemesi halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Sanığın bu yöndeki eylemi, 213 sayılı Yasanın 359/b-1 madde ve fıkrasındaki suçu oluşturmayacağından, TCK.nun 504/7 madde ve bendi kapsamında değerlendirilmesi gerekir*…" Yargıtay 11.CD. 2001/7501 E., 2001/10734 K. 22.11.2001 aktaran Oğuz Kürşat Ünal, "Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:X, Sayı:1-2, 2006, s. 21.

[287] Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 224-225.

[288] VUK'un 232. maddesinin son fıkrası gereğince birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler, nihai tüketicilere sattıkları mal veya yaptıkları iş tutarı 2020 yılı için için 1.400TL'yi geçmemesi ve nihai tüketicinin fatura düzenlenmesini talep etmemesi halinde fatura düzenleme mecburiyetleri yoktur. Bu işlerin bedelleri perakende satış vesikaları ile de tevsik olunabilir.

çerçevesinde düzenlenme zorunluluğu olan belgeler ihdas etmiştir. Aşağıda bu belge türlerine ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

3.2.3.1. Fatura

VUK'un 229. maddesinde, fatura, satılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere malı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Ancak önemine binaen ifade etmek gerekir ki, bu hükümde fatura düzenlemesi gereken kişi olarak düzenlenen tüccar kavramı, TTK'da öngörülen esnaf-tacir ayrımı sonucu oluşan tacir kavramı ile aynı anlama gelmemektedir. Burada tüccar kavramının VUK hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. VUK'un 229. maddesinde fatura düzenlemek zorunda olanların tüccar oldukları ifade edilmiştir. VUK'un 232. maddesinin ilk fıkrasında, fatura düzenlemek zorunda olanların birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler oldukları belirtilmiştir. Bu iki Kanun hükmü birlikte değerlendirildiğinde kanun koyucunun olanların birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçileri tüccar olarak nitelendirdiği anlaşılmaktadır. Diğer yandan esnaf-tacir ayrımı TTK'da belli bir derecede öngörülmüş ve bu ayrıma ilişkin ayrıntılara Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayicinin Ayrımına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı'da yer verilmiştir[289]. Burada yer alan

[289]Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayicinin Ayrımına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararının 1. Maddesi: "*(1) 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 63 üncü maddesi ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 12 nci ve 17 nci maddelerinin uygulaması bakımından;*

a) Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulunun tespit edeceği ve Resmî Gazete'de yayımlanacak esnaf ve sanatkâr meslek kollarına dahil olup, ekonomik faaliyetini sermayesi ile birlikte bedeni çalışmasına dayandıran ve kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olan, basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabına göre deftere tabi olanlar ile vergiden muaf bulunanlardan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 177 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan nakdi limitlerin yarısını, (2) numaralı bendinde yazılı nakdi limitin tamamını aşmayanların esnaf ve sanatkâr sayılmaları ile esnaf ve sanatkâr siciline ve dolayısıyla esnaf ve sanatkarlar odalarına kaydedilmeleri,

Ancak, esnaf ve sanatkâr siciline kayıtlı iken, daha sonraki yıllarda yıllık alış veya satış tutarları ya da gayri safî iş hasılatı, esnaf ve sanatkâr sayılma hadlerini aşanların kendileri istemedikçe ticaret siciline ve dolayısıyla Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bünyesindeki odalara kayıt için zorlanmaması, yıllık alış veya satış tutarları ya da gayri safî iş hasılatı esnaf ve sanatkâr sayılma hadlerinin altı katını aşanların ise kayıtlarının, esnaf ve sanatkâr sicili marifetiyle ticaret siciline aktarılması,

hükümler, VUK'ta yer alan hükümler ile çelişmektedir. Örneğin VUK'un 232. maddesinde açıkça ifade edildiği gibi fatura düzenlemek zorunda olan kazancı basit usulde tespit edilen bir kişi TTK hükümlerine göre esnaf sayılabilmektedir[290]. Ancak, VUK hükmü gereğince bu gibi kişiler tüccar başka bir ifade ile tacir sayılmaktadırlar. Bu sebeple, esnaf-tacir ayrımına ilişkin VUK ve TTK'da yer alan hükümler doktrinde eleştirilmektedir[291].

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler miktar sınırı olmaksızın birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına; kazançları basit usulde tespit olunanlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek zorundadırlar. Bunlar dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin her yıl yenilenen belli bir miktarı[292] geçmesi veya bu parasal sınırdan az olsa dahi istemleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir[293].

VUK, fatura düzenlenmesini ve taraflar arasında alınıp verilmesini emredici hüküm olarak düzenlemiştir. Bu emredici hükme uyulmamasının sonucu karşılaşılacak idari yaptırım olarak özel usulsüzlük cezaları VUK'un 353. maddesinde belirtilmiştir. Diğer yandan, TTK'nın 21. maddesinde fatura alınıp verilmesi tarafların tercihine bırakılmıştır. Bununla birlikte, TTK'ya göre fatura alan kişi aldığı tarihten

---

b) 213 sayılı Vergi Usul Kanununa istinaden birinci sınıf tacir sayılan ve bilanço esasına göre defter tutanlar ile işletme hesabına göre defter tutan ve bu Kararın (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalanların tacir ve sanayici sayılmaları ile ticaret siciline ve dolayısıyla Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinin bünyesindeki odalara kaydedilmeleri Kararlaştırılmıştır." RG Tarih:21.07.2007 Sayı:26589.

[290] Tacir ve esnaf ayrımına ilişkin VUK ve TTK'da yer alan hükümler doktrinde eleştirilmiştir. Mehmet Bahtiyar, **Ticari İşletme Hukuku**, 20. Bası, Beta, İstanbul, 2019, s. 22.

[291] **A.e.**

[292] RG Tarih:29.12.2017 Sayı:30285. http://www.gib.gov.tr/490-sira-nolu-vergi-usul-kanunu-genel-tebligi (Çevrimiçi) 9 Ekim 2018. 2020 yılı için bu sınır 1400 Türk Lirasıdır. https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/fatura-duzenleme-siniri (Çevrimiçi) 4 Mart 2020.

[293] Doktrinde, satılmak amacıyla alınan mallar için parasal sınıra bakılmaksızın fatura düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir. Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005, s.557.

itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılmaktadır. Bu süre içerisinde itirazda bulunmaması halinde ilgili faturada yer alan faturanın olağan içeriğinden sayılan malın cinsi veya yapılan işin türü, miktarı ve bedeli gibi kayıtların özel hukuk uyuşmazlığında ispat hukuku açısından adi karine teşkil edecektir[294]. Bu sebeple, kanunda öngörülen süre geçtikten sonra fatura içeriğinin doğru olmadığını iddia eden kişi, aleyhine oluşan bu adi karineyi çürütmesi gerekecektir[295].

Açık ve kapalı fatura ayrımı ticari teamül[296] olarak Türk hukukunda uygulanmaktadır. Ticari uygulama, faturanın üst kısmına kaşe vurulup imzalanmış ise

---

[294] Faturanın olağan içeriğinde olmayan vade farkı gibi kayıtların TTK'nın 21. Maddesşnde öngörülen karinenin uygulama alanı kapsamına dâhil değildir. "…*Faturanın sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olduğu için TTK.nun 23/2. maddesine göre süresinde itiraz olunmamak suretiyle kabul edildiği varsayılan fatura içeriği ancak sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olarak faturada yer alması olağan sayılan satılan malın cinsi, veya yapılan işin adedi, türü bedeli gibi hususlara ilişkin olabilir. Faturadaki gecikme halinde vade farkı alınacağına ilişkin kayda itiraz edilmemesi, faturada yer almakla birlikte taraflar arasındaki sözleşmede düzenlenmemiş bir hususa ilişkin kaydın da kabul edildiği anlamına gelmez. Vade farkı kaydının faturanın zorunlu içeriğinden olmayıp, yasal sürede itiraz edilmedi diye kabul edilmesinin ağır bir sonuç doğuracağı; faturadaki vade farkı uygulanır ibaresinin yazılması halinde TTK.nun 23/1. maddesindeki karinenin uygulama alanı bulmayacağı, zira fatura sözleşme olmadığı gibi, faturaya itiraz edilmemesinin de ona sözleşme niteliği vermeyeceği kabul edilmiştir*…" Yargıtay İBK 2001/1E. 2003/1K. 27.06.2003 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 6 Eylül 2020.

[295] Bu noktada ifade etmek gerekir ki, faturanın söz konusu olabilmesi için taraflar arasında akdedilmiş bir sözleşmenin mevcut olması gerekir. Başka bir ifade ile sözleşme, faturanın dayanağını oluşturur. Fatura, sözleşmenin kurulmasına ilişkin değil sözleşmeden doğan edimin ifasına ilişkindir. Sabih Arkan, **Ticarî İşletme Hukuku**, 19. Bası, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2014, s. 150. Karine, sadece faturanın olağan içeriği bakımından söz konusu olacaktır. Faturanın olağan içeriğinde olması gerekmeyen bir kaydın karine teşkil etmesi mümkün değildir. Sözleşmenin kuruluş aşamasında mevcut olmayan sonradan sözleşme değişikliğine yol açan veya karşı tarafın içinde bulunduğu durumu kötüleştiren kayıtlar, faturanın olağan içeriğine dâhil değildir. Hüseyin Ülgen; Mehmet Helvacı; Arslan Kaya; N. Füsun Nomer Ertan, **Ticari İşletme Hukuku**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. 686. Bu duruma ilişkin Yargıtay İçtihadı Birleştirme kararında "*faturanın sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olduğu için TTK.nun 23/2. maddesine göre süresinde itiraz olunmamak suretiyle kabul edildiği varsayılan fatura içeriği ancak sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olarak faturada yer alması olağan sayılan satılan malın cinsi, veya yapılan işin adedi, türü bedeli gibi hususlara ilişkin olabilir. Faturadaki gecikme halinde vade farkı alınacağına ilişkin kayda itiraz edilmemesi, faturada yer almakla birlikte taraflar arasındaki sözleşmede düzenlenmemiş bir hususa ilişkin kaydın da kabul edildiği anlamına gelmez. Vade farkı kaydının faturanın zorunlu içeriğinden olmayıp, yasal sürede itiraz edilmedi diye kabul edilmesinin ağır bir sonuç doğuracağı; faturadaki vade farkı uygulanır ibaresinin yazılması halinde TTK.nun 23/1. maddesindeki karinenin uygulama alanı bulmayacağı, zira fatura sözleşme olmadığı gibi, faturaya itiraz edilmemesinin de ona sözleşme niteliği vermeyeceği kabul edilmiştir*." şeklinde sonuca varılmıştır. Yargıtay İBK 2001/1E. 2003/1E. 27.6.2003 www.kazancı.com (Çevrimiçi) 4 Mayıs 2020.

[296] Ankara Ticaret Odası'nın 21.12.1948 tarih ve 6 numaralı kararı ile açık ve kapalı fatura uygulamasının ticari teamül olduğu tespit edilmiştir. Bu teamüle göre faturanın altına pul yapıştırılarak imza edilmesi halinde kapalı fatura, pulun faturanın üst kısmına yapıştırılarak imzalanması halinde açık fatura olarak nitelendirilmesi söz konusudur. Oğuz Kürşat Ünal, "Türk Hukukunda Fatura ve Hukuki

açık fatura, faturanın alt kısmına kaşe vurulup imzalanmış ise kapalı fatura denilmektedir. Açık fatura bedeli ödenmemiş fatura; kapalı fatura ise bedeli ödenmiş fatura anlamına gelmektedir. Açık ve kapalı fatura uygulaması Yargıtay içtihatlarında da kabul görmektedir[297].

Fatura açık fatura olarak düzenlenmiş ise müşterinin fatura bedelini ileri bir tarihte ödeyeceği karine olarak kabul edilmektedir. Müşterinin fatura bedelini, fatura düzenlendikten sonra ödediği tarihte satıcı tarafından tahsilat makbuzu imzalanıp alıcıya verilmesi ya da alıcı tarafından ödeme makbuzu düzenlenerek satıcıya imzalattırılması ileride faturadan kaynaklanabilecek ticari ve vergisel uyuşmazlıklarında ispat kolaylığı sağlayabilecektir.

Bir mal veya hizmetin fiyatı, cinsi ve özellikleri ile ilgili bilgilerin yer aldığı teklif mektubuna proforma fatura adı verilmektedir[298]. VUK ve diğer ilgili mevzuatta proforma fatura ile ilgili hükümlere yer verilmemiştir. Proforma fatura, VUK anlamında fatura niteliğini haiz değildir ve proforma faturayı düzenleyen ya da alan mükellefin proforma faturayı kanuni defterlerine işlemesi mümkün değildir. Danıştay bir kararında, proforma faturanın, kanunda öngörülen şekilde bir mal teslimi ve bedel karşılığında kesilmiş bir fatura olmadığı, bu nedenle kayıtlara intikali gerekmediği gerekçesiyle davayı kabul eden ve cezalı tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesinin kararını onamıştır[299].

Mahiyeti", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:I, Sayı:2, 1997, s. 47, Dipnot:26; Kurtuluş Akdeniz, "Açık Fatura-Kapalı Fatura", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:66, Haziran 1998, s. 92. Arkan, TTK'da yer alan örf ve adet ile teamül arasında yapılan ayrımı nazara alarak açık fatura-kapalı fatura uygulamasının örf ve adet haline dönüştüğünü ifade etmektedir. Arkan, **a.g.e.**, s. 90-93.

[297] "*Taraflar arasındaki 102.000.000 TL.lik araç kira sözleşmesine ilişkin kiralayan davacı tarafından kiracı davalı adına düzenlenen 07.02.2000 tarihli fatura kapalı olarak düzenlenmiş olup, ödendiğine karine teşkil etmektedir. Bu durumda ispat külfeti davacıya düşmekte olup ödenmediğini davacı kanıtlamalıdır.*" Yargıtay HGK 2001/11-69E. 2004/91K. 18.2.2004; Yargıtay 11.H.D. 2008/8775E. 2010/95K. 11.1.2010; Yargıtay 15.H.D. 2004/3934E. 2004/4815K. 4.10.2004; Yargıtay 19.H.D. 2000/6236E. 2001/300K. 18.1.2001; Yargıtay 19.H.D. 2001/5099E. 2002/2101K. 22.3.2002; Yargıtay 19.H.D. 2004/12464E. 2005/7503K. 4.7.2005 www.kazancı.com (Çevrimiçi) 3 Ekim 2018.

[298] Gökhan Korhan, "Proforma Faturanın Mahiyeti, Kullanım Alanları ve Fatura ile Arasındaki Farklar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:178, Ekim 2007, s. 218.

[299] Danıştay 4D. 1992/5121E. 1993/3533K. 15.10.1993 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 14 Eylül 2018.

Vergi incelemelerinde proforma faturanın düzenlendiği ancak faturanın düzenlenmediği ya da faturanın bedelinin proforma faturanın bedelinden düşük olduğu durumlarda proformada yer alan bilgiler esas alınarak tarhiyat yapıldığı ifade edilmektedir[300]. Proforma fatura, borçlar hukuku bakımından düzenleyen kişinin önerisi olarak nitelendirilebilir. Bu önerinin, muhatap tarafından kabul edilip edilmediğini dolayısıyla sözleşmenin kurulup kurulmadığını proforma faturanın içeriğinden tespit etmek imkânsızdır. Bu sebeple, tarhiyat konusu olan mal veya hizmetin piyasa bedeli araştırılmadan ve karşıt inceleme yapılmadan sadece proforma faturada yer alan bilgiler esas alınarak tarhiyat yapılması hukuka uygun düşmeyecektir[301].

3.2.3.1.1. Faturanın Şekli

VUK'un 230. maddesinde faturanın şekline ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Faturada, faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı[302], ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası bulunması gerekmektedir. Müşterinin nihai tüketici olması halinde müşteri adresinin yazılması zorunlu değildir[303]. Kanunun aradığı şekli şartları taşıyan fatura aksi somut bilgi ve belgeler ile kanıtlanıncaya kadar geçerliğini korur[304]. Danıştay, faturada malın veya işin türü, miktarı, fiyatı ve tutarının gösterilmesinin zorunlu olduğu

---

[300] Uğur Uğurlu, "Proforma Faturadaki Bilgiler Vergi Tarhiyatında Dayanak Teşkil Edebilir mi?", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:115, Nisan 2009, s. 67.

[301] Danıştay 4.D. 2004/1040E. 2004/1388K. 7.6.2004 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 14 Eylül 2018; Danıştay 7.D. 1988/183E. 1992/1122K. 16.4.1992 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 14 Eylül 2018.

[302] Müşteriye ilişkin bilgilerin bulunma zorunluluğunun istisnası 01.08.2008 tarih ve 26954 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 385 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. http://www.gib.gov.tr/node/89042 (Çevrimiçi) 25 Eylül 2018. Bu istisnaya göre otomatik satış makineleri kullanılmak suretiyle yapılan mal ve hizmet satışlarında gün sonunda makineden günlük satış raporu alınacak ve bu rapora istinaden muhtelif müşteriler ibareli fatura düzenlenecektir.

[303] Özgür Biyan, **Vergi Hukuku**, 1. Bası, Dora Basım Yayın, Bursa, 2018, s. 122; "…*Buna göre, 213 sayılı Kanun uygulamasında yolcu taşıma biletlerinde ve nihai tüketiciler adına düzenlenen faturalarda, müşterinin VKN/TCKN ile adres bilgilerine yer verme zorunluluğu bulunmamaktadır*…" Özelge, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarih:13.11.2017 Sayı:11395140-105[VUK1-20175]-452322 www.gib.gov.tr (Çevrimiçi) 9 Mart 2020.

[304] Danıştay 11.D. 1995/3916E. 1996/636K. 14.3.1996 www.kazanci.com.tr (Çevrimiçi) 9 Eylül 2018.

görüşündedir[305]. Diğer yandan, Danıştay faturada sadece adres bulunmamasının[306], fatura tarihinin ve faturada sevk irsaliyesi numarasına yer verilmemesinin[307] söz konusu faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasına yol açmayacağını ve bu eksikliğin ikinci derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılması gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

3.2.3.1.2. Faturanın Düzeni

VUK'un 231. maddesinde ise fatura düzenine ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Fatura sıra numaraları birbirini izler. Faturalar bu sıraya göre düzenlenirler[308]. Danıştay, fatura cildinde en son kullanıldığı tespit edilen numaradan önceki fatura yapraklarının kullanılmış addedileceği görüşüne varmıştır[309]. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir. Fatura mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalemi ile doldurulur. Fatura en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçıncı örnek olduğu işaret edilir. Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya yetkili olanların imzası bulunur. Bu konu ile ilgili bir özelgede[310], kanunda faturada imzanın bulunmasının zorunlu olduğu ancak faturaların imzalanma şekline ilişkin herhangi bir kurala yer verilmediği ve bu sebepten dolayı iş yoğunluğu gerekçesiyle imzaya yetkili olanların imzalarının notere onaylattırılmak suretiyle fatura üzerine anlaşmalı matbaada bastırılarak kullanılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir. Danıştay bir kararında faturanın bizzat malı satan veya hizmeti veren

---

[305] Danıştay 3.D. 02.06.1992 1990/2813E. 1992/2078K. www.kazanci.com.tr (Çevrimiçi) 9 Eylül 2018.
[306]Danıştay 3.D. 18.01.1993 1992/1810E. 1993/3290K. www.kazanci.com.tr (Çevrimiçi) 9 Eylül 2018.
[307] Danıştay 4.D. 1994/4432E. 1996/2655K. 20.6.1995; Danıştay 3.D. 1995/2785E. 1996/336K. 6.2.1996 www.kazanci.com.tr (Çevrimiçi) 9 Eylül 2018.
[308] Fiziki/basılı faturalarda seri ve sıra numarası mevcuttur. Elektronik ortamda düzenlenen e-fatura ve e-arşiv faturalarda ise fatura numarası otomatik olarak belirlenir. Bu faturalarda düzenleme tarihi ve zamanı da sistem üzerinden otomatik işlenir. Mali mühürle imzalandıkları için bu tür faturaların geriye dönük düzenlemeleri teknik olarak mümkün değildir.
[309] Danıştay 9.D. 1999/774E. 2000/1440K. 25.4.2000; Danıştay 9.D. 1998/1255E. 1999/709K. 18.2.1999 www.kazanci.com.tr (Çevrimiçi) 9 Eylül 2018.
[310] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.06.2007 tarih ve B.07.1.Gib.4.34.19.02/VUK-1/231-4 sayılı Özelgesi **İzmir Yeminli Mali Müşavirler Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2007, s. 96. http://izmirymmo.org.tr/usercontent/images/temmuz-agustos-2007-79-sayili-bulten.pdf (Çevrimiçi) 11 Eylül 2018.

işletme sahibinin kendisi tarafından düzenlenmesi ve imzalamasının gerekmediği yönünde görüş bildirmiştir[311].

VUK'da belirtilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenen fatura hem malı satan ya da işi yapan hem de karşı taraf açısından delil niteliğindedir. Malı satan veya işi yapan da karşı taraf da defter ve kayıtlarının dayanağı olarak faturayı esas alır. Bununla birlikte, faturanın şekil şartlarına uygun olması içeriğinin gerçek olduğu konusunda kesin delil teşkil etmemektedir[312]. Başka bir ifade ile fatura şekil şartlarını taşıması halinde ilk görünüş karinesi gereğince aksi ispat edilinceye kadar vergi hukuku bakımından geçerliliğini sürdürmektedir. Gerçek bir emtia satışını veya hizmet sunumunu temsil etmediği anlaşılan faturalar sahte belge olarak nitelendirilmekte ve ilgili kanun hükümleri gereğince sahte belge düzenleyenler hakkında idari ve adli prosedürler işletilerek yaptırımlar uygulanmaktadır. Diğer yandan, fatura, faturayı düzenleyen tarafından imzalanan, mühürlenen ya da özel işaret konulan bir belge olduğundan HMK gereğince senet sayılmaktadır ve özel hukuk uyuşmazlıklarında faturayı düzenleyen aleyhine kesin delil teşkil edebilmektedir[313].

VUK'un 231. maddesinin beşinci fıkrası gereğince, fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren en geç yedi gün içinde düzenlenir aksi halde fatura vergi hukuku bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Bununla birlikte, Danıştay'ın bir kararında, bu madde hükmünde yedi gün içinde düzenlenmeyen faturalar için herhangi bir cezai yaptırım öngörülmediği ve VUK'un 353. maddesinde de düzenlenmiş olmakla beraber VUK'un 231. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca hiç düzenlenmemiş kabul edilen belgeler için de özel usulsüzlük cezası uygulanacağına ilişkin bir ifadeye yer verilmediğinden ötürü idare tarafından kesilen özel usulsüzlük cezasının hukuka uygun olmadığı görüşü belirtilmiştir[314]. Diğer yandan, bu süre geçtikten sonra olsa da

[311] Danıştay 4.D. 1994/5539E. 1996/214K. 22.1.1996 www.kazanci.com.tr (Çevrimiçi) 23 Eylül 2018.
[312] Danıştay VDDGK 09.03.1990 1989/205E. 1990/17K. www.kazanci.com.tr (Çevrimiçi) 9 Eylül 2018.
[313] Özel hukukta Senet kavramı için bkz. Baki Kuru; Ramazan Arslan; Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 25. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s. 372 vd.
[314] Danıştay 3.D. 26.04.200 1999/238E. 2000/1616K. www.kazanci.com.tr (Çevrimiçi) 9 Eylül 2018.

düzenlenen fatura, muhatap tarafından usule uygun şekilde itiraz edilmeden kabul edilmiş ise Türk Ticaret Kanunu bakımından delil niteliği taşır[315].

Özel hukuk perspektifinden bakıldığında fatura, satıcı tarafından alıcıya verilen ve satılan malın miktarını, içeriğini, vasıflarını, ölçüsünü, fiyatını ve sair hususları veya ifa edilmiş hizmetleri gösteren ve karşı taraf adına düzenlenen ticari bir belgedir[316]. Fatura, sözleşme niteliği taşımamaktadır. Ancak, fatura düzenlenebilmesi için taraflar arasında yazılı ya da sözlü sözleşme olması şarttır. Fatura, sözleşmeye uygun şekilde ifanın yapılıp yapılmadığı hususunda ispat aracı vazifesi görmektedir. Diğer taraftan, gerçeğe tamamen veya kısmen aykırı olan başka bir ifade ile sahte ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı fatura, özel hukuk bakımından delil niteliği taşımamaktadır.

3.2.3.1.3. Fatura Uygulamaları

Faturaya ilişkin esaslı noktalar VUK'ta öngörülmüştür. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı VUK'tan kaynaklanan yetki çerçevesinde farklı fatura uygulamaları ihdas etmiştir. Aşağıda bu fatura uygulamaları ile ilgili temel noktalarda çalışma konumuz ile sınırlı olmak üzere açıklamalar yapılacaktır.

VUK'un 230. maddesi gereğince ticari bir malın bir yerden başka bir yere nakli için sevk irsaliyesi[317] düzenlenmesi ve bu belgenin malın taşındığı araçta bulundurulması gerekmektedir[318]. Sevk irsaliyesinin belge numarasının ilgili faturada bulunması zorunludur. Diğer yandan, 211 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[319] ile fatura ve sevk irsaliyesinin birlikte tek belge halinde "irsaliyeli fatura" olarak düzenlenmesi imkânı getirilmiştir. Fatura ve sevk irsaliyesinin birlikte tek belge

---

[315] Kumkale, **Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura**, 7. Bası, s. 55.
[316] Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu 27.06.2003 2001/1E. 2003/3K. www.kazanci.com.tr (Çevrimiçi) 9 Eylül 2018.
[317] Sevk irsaliyesi malların fiziksel kontrolünün sağlanması ve fatura uygulamasının etkin şekilde denetlenmesi amaçlarına hizmet eden belgedir. Oğuz Kürşat Ünal, **Fatura ve İspat Kuvveti**, 4. Bası, Bilge Yayınevi, Ankara, 2006, s.18.
[318] Ozan Muzaffer Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.38.
[319] RG Tarih:12.09.1991 Sayı:20989 http://www.gib.gov.tr/node/89136 (Çevrimiçi) 9 Eylül 2018.

halinde yani irsaliyeli fatura olarak düzenlenebilmesi için satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşınması veya taşıtılması şarttır. Satılan malın alıcı tarafından taşınması ya da taşıttırılması halinde satıcı fatura düzenlemek ve alıcı da sevk irsaliyesi düzenlemek zorundadır[320]. Bu durumda irsaliyeli fatura düzenlenmesi mümkün değildir.

Uygulamada, müşteri tarafından alınan bir malın satıcıya iadesi durumunda iade faturası düzenlenmektedir[321]. Bu bağlamda, iade faturası, alıcıya teslim edilen ve fakat alıcının kanunun imkân tanıdığı bir sebeple satıcıya iade ettiği malların tutarının iade alındığına dair kayıt tutulmasına hizmet eden bir belgedir. Taahhüt edilen hizmetin sağlanmasından kaynaklı olarak düzenlenen düzenlenen faturada yazılı bedelin kanunun imkân tanıdığı bir sebeple hizmeti sağlayan tarafından kısmen veya tamamen iadesinde de iade faturası düzenlenir.

İade faturasına ilişkin olarak VUK ve diğer mevzuatta özel bir hüküm mevcut değildir. Bununla birlikte, satılan malların satıcıya tamamen veya kısmen iade edilmesi halinde müşterinin satıcıya borçlandığı meblağ tamamen ya da kısmen sona erecektir. Bu sebeple, iade faturası öz itibari ile VUK'un 229. maddesinde yer alan fatura niteliğindedir. Önemine binaen ifade etmek gerekir ki, iade faturası, asıl fatura ile ilişkilendirilir ve asıl faturada yer alan şartları taşır. Örneğin, iade faturasındaki malın birim fiyatı ile iade faturasındaki malın birim fiyatı aynı olmalıdır. İade faturası Hazine ve Maliye Bakanlığı onaylı veya noter tasdikli fatura ile düzenlenmeli ve iade faturasında belgenin baş kısmında görünür bir yere "iade faturasıdır" ifadesinin yazılmalıdır[322].

İade faturası, asıl faturanın aksine prensip olarak müşteri tarafından düzenlenir[323]. Alıcının birinci ve ikinci sınıf tüccar, kazancı basit usulde tespit edilen

[320] 232 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ RG Tarih: 05.12.1994 Sayı: 22132 http://www.gib.gov.tr/node/88395 (Çevrimiçi) 9 Eylül 2018.
[321] Köstü, **a.g.e.**, s.41.
[322] Kumkale, **Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura**, 7. Bası, s.193.
[323] Zeynel Ilıca; Ömür Ilıca, **Vergi Hukukunda Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 22.

kişi veya defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçi olması durumunda yapılacak işlem basittir. Alıcı, iade faturasını düzenleyip bir nüshasını ilgili mal ile birlikte satıcıya gönderebilir. Bu bağlamda ifade etmek gerekir ki, vergi mevzuatında iade edilecek mal için sevk irsaliyesi düzenlenmesi zorunlu kılınmamıştır. Ancak, iade edilen malın nakli işi üçüncü kişi tarafından ücret karşılığında yapılacaksa eşya taşıyan kişinin taşıma irsaliyesi düzenlemesi icap etmektedir.

Diğer yandan, alıcının vergi mükellefi olmadığı durumda iade faturasının nasıl düzenlenecektir? Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin[324] B.11.1 başlığında, tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin KDV dâhil tutarları tüketiciye iade edileceği, Satıcının önceki işlemin düzeltilmesi için iade edilen mal nedeniyle gider makbuzu düzenleyeceği ve tüketiciden iade edilen mala ait fatura ve benzeri belgeyi bu makbuz ekinde geri alacağı, gider makbuzunda iade edilen malın KDV'sinin satış bedelinden ayrı şekilde gösterileceği ve bu miktar indirim konusu yapılmak suretiyle işlem düzeltileceği belirtilmiştir. Benzer bir düzenleme, 54 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde[325] yer almaktadır. Tebliğlerde yer alan açıklamalara benzer şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bir özelgesinde, vergi mükellefi bulunmayan kişiye satılan malın iade edilmesi halinde satın alanın vergi mükellefiyetinin bulunmaması durumunda satıcıya yapılan iade karşılığında daha önce düzenlenen belge ile ilişki kurmak suretiyle gider pusulası[326] düzenlenerek kayıt altına alınmasının mümkün bulunduğu görüşüne varılmıştır[327].

[324]RG Tarih:26.4.2014 Sayı:28983

[325] RG Tarih:24.4.1996 Sayı:22620 http://www.gib.gov.tr/node/87679 (Çevrimiçi) 9 Eylül 2018.

[326] KDV'ye ilişkin Tebliğlerde düzenlenen ve özelgelerde yer alan gider pusulası/makbuzu VUK'un 234. maddesinde düzenlenen gider pusulası müessesesi ile karıştırılmamalıdır. VUK'un 234. maddesinde yer alan gider pusulası, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar için düzenleyerek işi yapana veya malı satana imza attıracakları belgedir. Yukarıda tebliğlerde yer alan gider pusulası/makbuzu müessesesi, alıcının fatura düzenleme imkânının olmadığı örneğin tüketici olması gibi durumlarda malın satıcıya iadesi işlemini belgelendirmektedir.

[327] Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 2.6.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32234-8070-342 sayılı Özelgesi http://www.gib.gov.tr/node/90063 (Çevrimiçi) 9 Eylül 2018.

Diğer yandan, 385 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde[328] kapıdan veya mesafeli sözleşme düzenlenerek yapılan satışlarda iade işlemleri başlığı altında ve 433 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde[329] internet üzerinden mal ve hizmet satışında düzenlenecek faturalar başlığı altında iade işlemlerinin ne şekilde yapılacağına ilişkin düzenlemelere gidilmiştir. Bu hükümlerde özetle, tüketiciye iade bölümünün de olduğu bir fatura düzenleneceği ve iki nüshasının tüketiciye gönderileceği belirtilmiştir. Tüketicinin malı iade etmek istemesi halinde faturanın iade bölümünü dolduracak ve satıcıya mal ile birlikte gönderecektir. Bu şekilde malın satıcıya iade edildiği belgelendirilebilecektir.

Anlaşıldığı üzere, asıl faturaya istinaden yapılan kayıtların düzeltilmesini belgelendiren iade faturasının ve fatura düzenleme imkânı olmayan alıcılar için düzenlenen gider pusulası, gider makbuzu ya da iade bölümü adı ile anılan belgenin esas ve usulüne ilişkin genel çerçeveyi belirleyen ve tüm vergi türleri için esas alınabilecek kanun hükmü bulunmamaktadır. Bu boşluk idari düzenlemeler ile giderilmeye çalışılsa da uygulamada belirsizliklere yol açabilecek niteliktedir. Bu sebeple, iade faturasına ilişkin olarak genel çerçeveyi ortaya koyan bir hükmün VUK'a eklenmesi uygulamanın daha etkin şekilde işlemesine yardımcı olacaktır.

İhracatta birden fazla ülkenin vergi mevzuatı belge düzenine uyum sorunu gündeme gelmektedir. Örneğin ihracat yapan mükellefler, yurt dışına yapacakları mal ve hizmet satışlarında düzenleyecekleri faturaları ihracatın yapılacağı ülke lisanına ve hukukuna göre düzenleme durumunda kalmaktadırlar. VUK ve diğer mevzuat, mükelleflerin ihracat işlemlerinde belge düzenine ilişkin özel düzenlemeler getirilmiştir. İhracatçı ile ithalatçının ihraç edilecek mal veya hizmette anlaşması sonucunda açılacak bir akreditife esas teşkil etmesi için malın yüklenmesi ya da hizmetin sağlanması öncesinde proforma fatura hazırlanır. Özel hukuk açısından düzenlenen bu proforma faturanın hukuki niteliği öneridir. İthalatçı, ihracatçı tarafından düzenlenen proforma faturayı kabul eder. Bu durumda ihracatçı ile ithalatçı arasında sözleşme akdedilmiş olur ve mal veya hizmetin ifa aşamasına geçilir. Bu

[328] RG Tarih:1.8.2008 Sayı:26954 http://www.gib.gov.tr/node/89042 (Çevrimiçi) 9 Eylül 2018.
[329] RG Tarih:30.12.2013 Sayı:28867 http://www.gib.gov.tr/node/88950 (Çevrimiçi) 9 Eylül 2018.

süreçten sonra proforma fatura, orijinal fatura olarak ifade edilen ve VUK hükümleri gereğince düzenlenen faturaya dönüştürülür[330].

İhracat uygulamasında orijinal fatura olarak ifade edilen fatura, proforma faturaya istinaden satıcı tarafından düzenlenen mal veya hizmetin satışını gösteren belgedir[331]. Orijinal fatura, gümrük işlemlerine, döviz transfer ve taahhütlerine esas olarak düzenlenen kesin faturadır. Başka bir ifade ile bu fatura, VUK anlamında fatura niteliğini haizdir. Uygulamada orijinal fatura, Türkçe ve İngilizce olmak üzere iki nüsha halinde düzenlenmektedir. Ancak, ticari/orijinal fatura mal veya hizmet ithal edilen ülkenin lisanı ile düzenlenebilmektedir. Orijinal fatura ihracatçı tarafından düzenlenir ve banka aracılığı ile ithalatçıya gönderilir.

Navlun faturası, ihracatçının navlun ödemesini üstlendiği CFR ve CIF gibi teslim durumlarında düzenlenen fatura uygulamasıdır. Akreditif, mal bedeli ile birlikte navlun bedelini de içeriyorsa konşimentoda "navlun ödenmiştir/freight prepaid" yazılması ve navlun faturasının konşimentoya eklenmesi zorunludur. Navlun faturası, malın ithal edildiği ülkede vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin tespitinde dikkate alınan kıymet faktörlerinden biridir[332].

Konsolosluk faturası, malın ithal edileceği ülkenin konsolosluğu tarafından malın menşeinin, birim fiyatının ve değerinin onaylandığı belgedir. Bu şekilde bir uygulamanın nedeni, malın gerçek değerinin düşük gösterilerek vergi kaçağının önlenmesi ve ithalatçının ihracatçı ile anlaşarak ülke dışına döviz kaçırmasının engellenmesidir[333].

---

[330] Kumkale, **Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura**, 7. Bası, s.163.

[331] Bu fatura gümrük beyannamesine eklenir ve KDV iadesi ve mahsubunda kullanılır. İhraç edilen mal ve hizmetlere ilişkin orijinal faturalarda ihracatçının unvanı ve adresi, yükleme yeri, boşaltma yeri, malın menşei, brüt ve net ağırlığı, fatura tarih ve numarası, muhabir ve aracı banka, toplam miktar ve mal bedeli toplamı ile teslim şekli, yeri, para birimi yazılmalıdır. Diğer yandan, ihracat işlemlerinde KDV istisnası bulunduğundan bu faturada KDV hesaplanmaz.

[332] Kumkale, **Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura**, 7. Bası, s.165-166.

[333] Mutlu Yılmaz; Ahmet Özken, İhracat Prosedürleri, Doğu Anadolu İhracatçılar Birliği, s. 58-59 http://www.daib.org.tr/dosyalar/ihracat-prosedurleri.pdf (Çevrimiçi) 9 Mart 2020.

Bu bağlamda ifade edilmelidir ki yukarıda açıklamalar yaptığımız fatura uygulamalarından gümrük işlemleri için düzenlenmesi ya da bu işlemlerde kullanılmasından kaynaklı olarak VUK hükümleri gereğince idari ya da adli yaptırım uygulanması mümkün değildir. Zira VUK'un 2. maddesinin ilk cümlesinde belirtildiği üzere bu durumda ilgili kanunlar ise 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve ilgili idare gümrük idaresidir. Örneğin Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi gereğince mal ve hizmet ithalatı işlemi katma değer vergisine tabidir. A, ithalat işlemlerinde sahte fatura kullanarak KDV vergi ziyaına yol açmıştır. Bu durumda A'nın bu fiilinden dolayı gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde gümrük idaresi tarafından idari ve/veya adli yaptırım uygulanabilecektir. Başka bir ifade ile A'nın kullanmış olduğu sahte faturanın VUK'un 359. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

3.2.3.2. Fatura Yerine Geçen Belgeler

VUK'a göre, kayıt ve defterlerin dayanağını oluşturan temel belge faturadır. Ancak, bazı hallerde malı satan ya da işi yapan kişiden örneğin vergiden muaf esnaftan fatura alınması mümkün değildir[334]. Bu gibi durumlarda fatura yerine geçen ve kayıt ve defterlerin esasını oluşturan belgelerin düzenlenmesi gerekmektedir. VUK'ta fatura yerine geçen belgeler olarak perakende satış vesikaları, gider pusulası ve müstahsil makbuzu düzenlenmiş ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinde fatura yerine geçen bu belgelere ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir[335]. Aşağıda bu belgeler incelenecektir.

3.2.3.2.1. Perakende Satış Vesikaları

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri perakende satış fişleri, makineli kasaların ruloları ile giriş ve yolcu taşıma biletleri ile belgelendirmek zorundadır. Fatura yerine

[334] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gerekçelerinde fatura yerine geçen belgelerin, faturanın kullanım alanı olan ticari satışlar dışında emtia satışı ya da yapılan işin belgelendirilmesine doğan ihtiyaçtan dolayı ortaya çıktıkları ifade edilmektedir. Ahmet Somuncu, **Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2014, s. 157.
[335] Ünal, **Fatura ve İspat Kuvveti**, s. 49.

perakende satış vesikalarının düzenlenebilmesi için satış bedelinin fatura için belirlenen parasal sınırını geçmemesi (2020 yılı için 1.400TL)[336] gerekmektedir.

Perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı yer almalıdır. Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletlerinde seri ve sıra numarası mevcuttur. Bu fiş ve biletlerin kopyalı iki nüsha halinde düzenlenmesi ve bunlardan birinin müşteriye verilmesi zorunludur. Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş verilmemesi halinde, perakende satış fişinin düzenlenmesi ve müşteriye verilmesi zorunludur.

Ödeme kaydedici cihaz kullanılarak verilen satış fişleri ve ruloların da fatura yerine geçtiği belirtilmiştir. 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'a[337] göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar fatura vermek zorunda olmadıkları satışlar ve yaptıkları işleri ödeme kaydedici cihazlar kullanarak satış fişleri ve rulolar ile belgelendirmek zorundadırlar. 1 ve 2 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğlerde[338] ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle verilen satış fişlerinde bulunması gereken zorunlu bilgiler açıklanmıştır. Bu tebliğlere göre, satış fişini veren kişi veya kuruluşun adı ve soyadı veya unvanının, adresinin, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarasının, satılan malların cinsi ve bedellerinin, vergili olup olmadıklarının ve bunlara ait toplamların, müteselsil fiş numarasının, işlem tarihinin, cihazın onaylandığını gösterir sembolün ve cihaz sicil numarasının gösterilmesi gerekir. Ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle verilen rulolar; cihaz içerisinde ayrı bir şerit tertibatına bağlı bulunan ve satış fişinde yazılı satışla ilgili

---

[336] https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/fatura-duzenleme-siniri (Çevrimiçi) 9 Mart 2020.

[337] RG Tarih:15.12.1984 Sayı:18606 Kanun yürürlüğe girdiğinden günümüze kadar ödeme kaydedici cihazın kullanımı ile ilgili 52 adet tebliğ çıkarılmıştır. Bu tebliğlerde, ödeme kaydedici cihazın teknik donanımı ve hangi mükelleflerin ödeme kaydedici cihaz kullanması zorunlu olduğuna ilişkin hükümler yer almaktadır. Ödeme kaydedici cihazların getiriliş amacı perakende satış yapan mükelleflerin satışlarını kontrol altına almaktır. Kumkale, **Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura**, 7. Bası, s. 77.

[338] 1 Seri No.lu: RG Tarih:09.02.1985 Sayı:18661 http://www.gib.gov.tr/node/87970 ; 2 Seri No.lu RG Tarih:21.04.1985 Sayı:18732 http://www.gib.gov.tr/node/88032

bilgilerin ve cihaz sicil numarasının kaydedildiği, fiş ve günlük toplamları da içeren bir belgedir. Bu belge ödeme kaydedici cihaz kullanan işletmenin fatura vermek zorunda olmadıkları satışları belgelendirilmiş olacak ve hasılat faturası yerine geçecektir. Ödeme kaydedici cihazlar ile ilgili olarak altmış civarında tebliğ yayınlandığı ifade edilmektedir[339].

385 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde[340] otopark işletmeciliği faaliyetinde bulunan mükelleflerin ödeme kaydedici cihaz yerine elektronik cihazlar kullanılabileceği ifade edilmiştir. Bu elektronik cihazlar aracılığıyla satış fişi tek nüsha halinde düzenlenecektir. Yapılan satışlara ilişkin belgeler elektronik cihazın hafızasında silinemeyecek şekilde muhafaza edilecek ve bu bilgileri içeren Z raporuna istinaden gelir kaydı yapılacaktır.

Giriş ve yolcu taşıma biletleri, biletle girilen sinema, tiyatro, otopark, park ve müze gibi yerler ile ücret karşılığı yolcu taşımacılığı yapan işletmelerin hasılatını tespite yarayan belgelerdir[341]. Giriş ve yolcu biletlerine ilişkin ayrıntılı kurallar genel tebliğler ile belirlenmiştir. 463 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde[342] elektronik giriş biletlere; 173 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde[343] ve 356 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde[344] karayolu taşımacılığında kullanılması zorunlu yolcu biletlerine; 171 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde[345] ve 314 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde[346] dip koçanlı yolcu taşıma biletlerine; 415 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde[347] kara ve deniz yolu ile şehirlerarası veya uluslararası yolcu taşımacılığında kullanılması zorunlu olan elektronik yolcu biletlerine; 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel

---

[339] Somuncu, **a.g.e.**, s. 163.
[340] RG Tarih:01.08.2008 Sayı:26954 http://www.gib.gov.tr/node/89042 (Çevrimiçi) 25 Eylül 2018.
[341] Somuncu, **a.g.e.**, s. 182.
[342] RG Tarih:25.12.2015 Sayı:29573. http://www.gib.gov.tr/463-sira-nolu-vergi-usul-kanunu-genel-tebligi (Çevrimiçi) 25 Eylül 2018.
[343] RG Tarih:03.04.1986 Sayı:19067. http://www.gib.gov.tr/node/88851 (Çevrimiçi) 25 Eylül 2018.
[344] RG Tarih:23.02.2006 Sayı:26089. http://www.gib.gov.tr/node/88153 (Çevrimiçi) 25 Eylül 2018.
[345] RG Tarih:08.01.1994 Sayı: 21812 http://www.gib.gov.tr/node/87276 (Çevrimiçi) 25 Eylül 2018.
[346] RG Tarih:29.03.2003 Sayı:25063 http://www.gib.gov.tr/node/89117 (Çevrimiçi) 25 Eylül 2018.
[347] RG Tarih:26.06.2012 Sayı:28335. http://www.gib.gov.tr/node/87616 (Çevrimiçi) 25 Eylül 2018.

Tebliği'nde[348] hava yolu taşımacılığında kullanılması zorunlu olan elektronik yolcu biletlerine ilişkin kurallar belirlenmiş ve açıklamalar yapılmıştır.

3.2.3.2.2. Gider Pusulası

VUK'un 234. maddesine göre, gider pusulası, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar için düzenleyerek işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri belgedir. Bu belgenin birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kişisel eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de düzenlenmesi gerektiği emredilmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere mücevher ve benzeri kıymetli eşyaların satışında, satan kişinin vergiden muaf esnaf olması aranmamaktadır.

Gider pusulasında, işin mahiyeti, malın cins ve türü ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın isimleriyle soy isimlerini, tüzel kişilerde unvanlarını ve adreslerini ve tarihi içerir ve iki nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası işi yapana veya malı satana verilir. Gider pusulası, fatura yerine geçmektedir. Ancak yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere gider pusulası, faturanın aksine malı satın alan ya da işi yaptıran kişi tarafından düzenlenir[349].

Gider pusulasında, malı satan veya işi yapanın adının, adresinin ve imzasının bulunmalıdır. Bu konuya ilişkin bir özelgede, gider pusulasının malı satan ya da işi yapan tarafından imzalanması zorunlu olduğu, ilgili kişiye yapılan ödemelere ilişkin banka dekontunun gider pusulası yerine geçemeyeceği görüşüne varılmıştır[350]. Gider pusulasında üst sınır yoktur. Örneğin vergiden muaf esnaftan 100.000TL değerinde bir mal alınması halinde dahi gider pusulası düzenlenecektir. Bu konuda vergi idaresinin görüşü de aynı yöndedir[351].

---

[348] RG Tarih:05.05.2004 Sayı:25453. http://www.gib.gov.tr/node/87558 (Çevrimiçi) 25 Eylül 2018.
[349] Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 288.
[350] 04.03.2013 tarih ve 11395140-105[234-2012/VUK-1- . . .] - 302 sayılı Özelge http://www.gib.gov.tr/node/89973 (Çevrimiçi) 20 Eylül 2018.
[351] "*…vergi mükellefi olmayan kişilerden yapmış olduğunuz mal ve hizmet alımlarında düzenleyecek olduğunuz gider pusulalarında yer alacak bedele ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır…*" 23.12.2010

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 13. bendi gereğince Gider pusulasına istinaden mal veya hizmetin karşılığı olarak vergiden muaf esnafa verilecek brüt miktar üzerinden belli oranlarda vergi kesintisi yapılmaktadır. Bu vergi kesintileri muhtasar beyanname ile beyan edilerek süresi içerinde ilgili vergi dairesine ödenir. Diğer yandan, vergiden muaf esnaf dışındaki kişilerin sağladığı mal veya hizmetler için düzenlenen gider pusulası gereğince vergi kesintisi yapılmaz.

3.2.3.2.3. Müstahsil Makbuzu

VUK'un 235. maddesine göre, müstahsil makbuzu, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal satın alan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları mallar için düzenledikleri belgedir. Müstahsil makbuzu, malı satın alan tarafından iki nüsha halinde düzenlenir ve bunlardan biri imzalanarak satıcı çiftçiye verilir ve diğer nüsha ise çiftçiye imzalatılarak alınır. Müstahsil makbuzunun tüccar ve alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer. Müstahsil makbuzunda, makbuzun tarihi malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi, malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâh adresi, satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli yer alır. Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dâhilinde birbirini izleyecek şekilde düzenlenir.

Müstahsil makbuzuna istinaden mal veya hizmetin karşılığı olarak gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiye verilecek brüt miktar üzerinden belli oranlarda vergi kesintisi yapılmaktadır. Bu vergi kesintileri muhtasar beyanname ile beyan edilerek süresi içerinde ilgili vergi dairesine ödenir[352].

---

tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-606-51-2010-49 sayılı Özelge http://www.gib.gov.tr/node/98426 (Çevrimiçi) 20 Eylül 2018; "…*gider pusulalarında yer alacak bedele ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır*…" 02.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-VUK-2011/52 sayılı Özelge http://www.gib.gov.tr/node/94330 (Çevrimiçi) 20 Eylül 2018.

[352] 07.04.2000 tarih ve B.07.4.DEF.0.35.14/1741-6203/3737 sayılı Özelge aktaran: Kumkale, **Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura**, 7. Bası, s. 109-111.

3.2.3.3. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgelerle İlişkilendirilen Belgeler

VUK'un 229. maddesinde, fatura, satılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere malı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Diğer yandan, VUK'un 231. maddesinin 5. fıkrası gereğince, fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenebilmektedir. Bu durumda, satılan mal sevkiyatının ve tesliminin kontrolü ya da sağlanan hizmetin denetimi gerekmektedir. Kanun koyucu, bu sebeple fatura ve fatura yerine geçen belgeler ile ilişkili olan belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasını emretmiştir. VUK'da düzenlenen bu belgeler sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri[353] ve günlük müşteri listeleridir[354]. Aşağıda bu belgelerden sadece sevk irsaliyesi ve taşıma irsaliyesi ayrıntılı şekilde incelenecektir.

3.2.3.3.1. Sevk irsaliyesi

Sevk irsaliyesi, satılmış ya da satılması beklenen ticari malın aynı ticari işletmeye ait olan iki adres arasında ya da başka bir ticari işletme adresine naklinde düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması zorunlu olan bir belgedir. Vergi idaresi, bu belge ile piyasada mevcut ticari malların düzenli şekilde kayıt altına alınmasını ve fiziksel hareketinin kontrolünü sağlar[355]. Sevk irsaliyesi, ticari malların nakli sırasında

[353] VUK'un 240. maddesinin B bendi, şehirlerarası yolcu taşımalarında VUK'un 233. maddesi gereğince yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükelleflerin yolcu listesi düzenlemelerini emretmiştir. Yolcu listesi, şehirlerarasında yapılan yolcu taşımalarında yolcu taşıma bileti kesmek zorunda olan mükelleflerin düzenledikleri taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı olarak gösteren listedir. Diğer yandan, VUK'a göre, T.C. Devlet Demiryollarının yolcu listesi düzenlemesine gerek yoktur.

[354] Günlük müşteri listeleri, otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlemek ve işletmede bulundurmak zorunda oldukları belgelerdir. Günlük müşteri listesi düzenlenmesi, işletmenin müşterilerinin günlük takip edilmesini sağlamaktadır. Ayrıca, günlük müşteri listesinin düzenlenmesi müşterilerin faturalarında olması muhtemel yanlışlıkların yapılmasını engellemektedir. Günlük müşteri listesinde, mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi, oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti, düzenleme tarihi yer alır. Önemine binaen ifade etmek gerekir ki, günlük müşteri listesinin düzenlenmesi, fatura düzenleme yükümlülüğünü sona erdirmemektedir. Mükellef işletme, günlük müşteri listesine göre fatura kesmekle yükümlüdür.

[355] Şükrü Kızılot; Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Bası, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s.91.

belgeye bağlanması suretiyle daha sonrasında düzenlenecek fatura ile ilişki kurmak amacıyla düzenlenir[356].

VUK'un 230. maddesi, üç durumda sevk irsaliyesi düzenlenmesini ve düzenlenen sevk irsaliyesinin bir nüshasının taşıtta bulundurulmasını zorunlu kılmıştır. İlk durum, malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşınması veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderilmesidir. Burada satış sözleşmesinden kaynaklanan bir teslim söz konusu olmadığından dolayı fatura düzenlenmesine gerek yoktur. Ancak, malı gönderenin sevk irsaliyesi düzenlemesi icap etmektedir. İkinci durum, malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşınması veya taşıttırılmasıdır. Burada satıcı, sevk irsaliyesi düzenlemek zorundadır. Ayrıca, alıcı, malı taşıması veya taşıttırması durumunda da alıcının sevk irsaliyesi düzenlemesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, kanun koyucu nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesinin aranmayacağını belirtmiştir. Taşınan mala ilişkin irsaliyeli fatura düzenlenmesi halinde ayrıca sevk irsaliyesinin olması aranmaz. İşletmenin aktifinde kayıtlı ve amortismana tabi olan iktisadi kıymetin bakım ve onarım için taşınmasından dolayı sevk irsaliyesinin düzenlenmesine gerek yoktur[357]. 173 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[358] ile 253 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine[359] göre maden sevkiyatlarında, Maden Kanununa göre düzenlenen maden sevk fişi, uluslararası taşımacılıkta kullanılan hamule senedi, konşimento gibi belgeler, gümrük girişi sırasında gümrük idaresince düzenlenip verilen resmi belgeler, orman idarelerince düzenlenen nakliye teskereleri ve buna benzer belgeler sevk irsaliyesi olarak kabul edilmektedir.

[356] Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994, s.1907.
[357] Zira burada satılan ya da satışa sunulan bir mal hareketi söz konusu değildir. Serkan Özdemir, **a.g.e.**, s. 103-104.
[358] RG Tarih: 03.04.1986 Sayı: 19067.
[359] RG Tarih: 22.01.1997 Sayı: 22885.

VUK'un 230/1 fıkrasının beşinci bendi gereğince sevk irsaliyesinde fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç, faturada yer alması gereken zorunlu unsurlara yer verilir. Bu unsurların yanında malın kime ve nereye gönderildiği de belirtilir. 141, 167 ve 173 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde sevk irsaliyesinde bulunması asgari bilgilere yer verilmiştir. Buna göre sevk irsaliyesinin düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası; sevk irsaliyesi düzenleyecek olan satıcı veya malı sevk eden kişinin adı, soyadı, ticaret unvanı, iş adresi, vergi dairesi, hesap numarası; müşterinin adı, soyadı, ticaret unvanı, vergi dairesi, hesap numarası bulunması ve sevk irsaliyesinin satıcı tarafından imzalanması gerekmektedir.

3.2.3.3.2. Taşıma İrsaliyesi

VUK'un 240/1 fıkrasının A bendine göre, ücret karşılığında eşya nakleden gerçek ve tüzel kişilerin nakledilen eşyaya ilişkin olarak taşıma irsaliyesi düzenlemesi zorunludur. Taşımanın kara, demiryolu, hava yolu ya da deniz yolu ile yapılması önem arz etmez[360]. Ancak kendisine ait eşyaları ya da ücretsiz olarak başkasının eşyalarını taşıyanların taşıma irsaliyesi düzenlemesine gerek yoktur. Zira taşıma irsaliyesi düzenlenmesinin amacı piyasada mevcut mal hareketlerinin izlenmesi değil ücret karşılığı eşya taşıyanların izlenmesidir. Başka bir ifade ile taşıma irsaliyesi ile mal taşınması dolayısıyla elde edilen kazancın fiili kontrolü sağlanması hedeflenmektedir[361].

Uygulamada, taşıma irsaliyesi ile faturanın tek bir belgede düzenlenmesinin mümkün olup olmadığı tartışılmaktadır. Taşıma irsaliyesi, ücret karşılığında eşya taşıyan kişi tarafından düzenlenmesi gerekmektedir. Fatura ise satılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere malı satan veya işi yapan tüccar tarafından düzenlenen belgedir. Buradan da anlaşılacağı üzere taşıma irsaliyesi ve faturanın belgelerin düzenleyicileri farklılık arz etmektedir. Ayrıca kanun koyucu taşıma irsaliyesi ve faturanın ayrı ayrı düzenlenmelerini emretmiştir. Bu sebeplerle taşıma irsaliyesi ve faturanın tek belgede düzenlenmesi imkân dâhilinde

[360] Serkan Özdemir, **a.g.e.**, s. 149.
[361] Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2005, s.531-532.

değildir. Vergi idaresi konuya ilişkin bir özelgesinde[362] isabetli olarak "*taşıma irsaliyesi ile fatura, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre ayrı ayrı düzenlenmesi zorunlu belgeler olduğundan, iki belgenin birleştirilerek "taşıma irsaliyeli fatura" adı altında tek bir belge olarak bastırılıp kullanılması mümkün bulunmamaktadır*." şeklinde yorumda bulunduğu görülmektedir.

173 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde hamule senedi ve konşimento, taşıma irsaliyesinde bulunması zorunlu bilgileri içermesi şartıyla taşıma irsaliyesi olarak kabul edilmiştir[363]. Başka bir ifade bu şartlar altında eşyayı taşıyanın ayrıca taşıma irsaliyesi düzenlemesi gerekli değildir.

Taşıma irsaliyeleri, eşyayı nakleden aracı sürenin ad ve soyadı ile aracın plaka numarasını içerirler ve seri ve sıra numaraları birbirini izler şekilde düzenlenirler. Taşıma irsaliyesi üç nüsha olarak taşıyan tarafından düzenlenir. İrsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıttırana, bir nüshası eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan tarafından saklanır. Ücret karşılığı eşya taşıma işi yapanların yanında nakliye komisyoncuları ile acentelerin de taşıma irsaliyesine ilişkin hükümlere uymaları zorunludur.

VUK'un taşıma irsaliyesini düzenleyen madde hükmünde "eşya" ifadesi kullanılmaktadır. Eşyanın sözcük anlamı, türlü amaçlar ile kullanılan taşınabilir nesnelerdir[364]. Özel hukuk perspektifinden bakıldığında eşya, genel olarak üzerinde mülkiyet kurulması mümkün nesneler olarak tanımlanmaktadır[365]. Diğer yandan, VUK'un madde hükmünde geçen eşya kavramı, nakledilebilen başka bir ifade ile taşınabilir eşyaları kapsamaktadır. Nakledilen eşyanın ekonomik bir değerinin olmasının önemi yoktur. Ayrıca, bir nesnenin VUK anlamında eşya niteliğinde

[362] 11.12.1996 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2924-232-1957/59116 sayılı Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Özelgesi http://www.gib.gov.tr/node/91787 (Çevrimiçi) 22 Eylül 2018.
[363] RG Tarih: 03.04.1986 Sayı: 19067.
[364] http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_yanlis&view=yanlis&kelimez=134 (Çevrimiçi) 20 Eylül 2018.
[365] Sanem Aksoy Dursun, **Eşya Kavramı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 1-2.

olabilmesi için özel mülkiyet kurulmasının mümkün olması gerekmemektedir[366]. Taşıma irsaliyesinin düzenlenmesi için tek önemli kıstas, eşyanın ücret karşılığı taşınmasıdır.

Taşıma işinin ücretsiz olarak yapılması halinde taşıma irsaliyesi düzenlenmesine gerek yoktur. Örneğin, sattığı malları ücretsiz olarak müşterilerine kendi araçları ile teslim etmek isteyen ticari işletmenin taşıma irsaliyesi düzenlemesi zorunlu değildir. Bununla birlikte ticari işletmenin bu durumda sevk irsaliyesi düzenlemesi gerekmektedir. Ücret karşılığında insan taşınması durumunda taşıma irsaliyesi düzenlenmesine gerek yoktur. Ancak, insan ile birlikte ayrıca ücret karşılığında eşya taşınması durumunda taşıma irsaliyesi düzenlenmesi zorunludur[367].

VUK'un 240. maddesinde taşıma irsaliyesi ile fatura arasında ilişkinin niteliği hususunda açıklama yapılmamıştır. Ancak, VUK'un 231. maddesinin 5. bendinde, faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir hükmü yer almaktadır. Bu hükümden çıkan sonuca göre, taşıma işinin yapıldığı tarihten itibaren yedi günlük süre içerisinde taşıma işine münhasır faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.

Taşıma irsaliyesi yerine irsaliyeli fatura düzenlenmesi mümkün değildir. VUK'un mükerrer 257. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak 211 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen irsaliyeli fatura, fatura ve sevk irsaliyesinin birlikte tek belge düzenlenmiş halidir[368]. İrsaliyeli fatura ile bir yandan piyasa ekonomisinde mal hareketlerinin kontrolünü sağlanır diğer yandan malı satanın elde ettiği ya da edeceği gelir belgeye bağlanır. İrsaliyeli fatura, malı satan tarafından düzenlenir. Diğer taraftan taşıma irsaliyesi, ücret karşılığında

[366] Örneğin Kültür ve Tabiat Koruma Kanununa göre belli nitelikteki taşınır olan kültürel ve tabiat varlıkları devlet malıdır. Bu taşınırların ücret karşılığında taşınması halinde de taşıma irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir.

[367] Yılmaz Özer; A. Abdullah Doğan; M. Nadir Arıca, **Vergi Hukukunda Belgeler**, Şafak Matbaası, Ankara, 1996, s. 97.

[368] Yukarıda ifade edildiği gibi sevk irsaliyesi, piyasa ekonomisinde mal hareketlerinin kontrolünü sağlar. Sevk irsaliyesi, malı taşıttıran alıcı veya satıcı tarafından düzenlenir. Fatura ise, satılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere malı satan veya işi yapan kişi tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır.

eşya taşıyanların izlenmesi amacını taşır. Taşıma irsaliyesi ücret karşılığı eşya nakleden kişi tarafından düzenlenir. Görüldüğü üzere, taşıma irsaliyesi ile irsaliyeli faturanın düzenlenme amaçları ve bunları düzenleyenler farklılık arz etmektedir. Konuya ilişkin başka bir özelgede[369] isabetli olarak ücret karşılığı taşıma işini yapan kişinin irsaliyeli fatura değil taşıma irsaliyesi düzenlemesi gerektiği belirtilmiştir.

3.2.3.4. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgeler Dışındaki Belgeler

VUK'un 227. maddesine göre, kanunda öngörülen istisnalar dışında kanun gereğince tutulan ve üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların belgelendirilmesi zorunludur. Türk vergi sisteminde belge düzeni esas olarak faturaya dayanmaktadır. Ancak kanun gereğince fatura düzenlenemeyecek hallerde ise fatura yerine geçen belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması emredilmektedir. Fatura ve fatura yerine geçen belgeler genel olarak ticari bir mal veya hizmet karşılığında alınan bedelin belgelendirilmesini sağlamaktadır. Diğer yandan, ticari bir malın satılmadığı veya hizmetin sağlanmadığı başka bir ifade ile fatura konusu kapsamında olmayan ilişki veya işlemlerde mevcuttur. Örneğin, işveren ile işçi arasında oluşan hizmet iş sözleşmesi ticari bir ilişki ya da işlem değildir. Dolayısıyla bu istihdam ilişkisinin fatura ya da fatura yerine geçen belgeler ile belgelendirilmesi mümkün değildir. Bu sebeple kanun koyucu, işverenin ücret bordrosu düzenlemesini emretmiştir. Kanun koyucu benzer şekilde, ticari bir ilişki veya işlem olmayan serbest mesleğin icrası sebebiyle kazanılan bedelin belgelendirilmesi için serbest meslek makbuzunun düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. Bazı durumlarda kişiler arasında oluşmuş ticari ilişkinin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması için fatura ve fatura yerine geçen belgeler yetmeyebilir. Zira ticari ilişkinin oluşumunda rol

---

[369] "*İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin taşıma hizmeti verdiği, bu hizmetler için irsaliyeli fatura düzenlediği ve iki nüshasını araçlarınızda bulundurduğu, ancak taşıma irsaliyesi düzenlemediğiniz gerekçesiyle yol denetimlerinde sıkıntı yaşandığı belirtilerek, taşıma irsaliyesi yerine irsaliyeli fatura kullanıp kullanamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir… Ücret karşılığı eşya nakleden şirketinizin, naklettiği her sefer eşya için taşıma irsaliyesi, malı gönderen müşteriniz tarafından ise taşıdığınız mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi, Şirketinizin yaptığı taşıma hizmeti karşılığında hizmet verdiği firma adına hizmetin verildiği tarihten itibaren yedi gün içinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Öte yandan, yapacağınız ücret karşılığı taşıma işiyle ilgili olarak şirketinizin taşıma irsaliyesi düzenleme zorunluluğu bulunduğundan irsaliyeli fatura düzenlemeniz mümkün bulunmamaktadır*." 26.08.2013 tarih ve 11395140-105[240-2012/VUK-1- . . .]--1346 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü Özelgesi http://www.gib.gov.tr/node/97599 (Çevrimiçi) 22 Eylül 2018.

oynayan tacirlerin her türlü ticari işlemleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar, telgraflar ve hesap özetleri ve benzeri belgelerde ticari ilişkinin gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilir. Bu sebepten ötürü VUK bu belgelerin saklanmasını zorunlu tutmuştur. VUK, ayrıca mükelleflerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçları için bono veya poliçe düzenlemeleri halinde, bu poliçe veya bonoların Türk Ticaret Kanunu uyarınca bulunması gereken bilgilerin yanı sıra bazı bilgilerini de içermesini zorunlu tutmuştur. Aşağıda, bu belgeler incelenecektir.

3.2.3.4.1. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek makbuzu, serbest meslek sahibinin mesleki faaliyeti ile ilgili olarak yaptığı tahsilatı belgelemek üzere iki nüsha halinde düzenlediği ve bir nüshasını müşteriye verdiği belgedir[370]. VUK'un 236. maddesinde, serbest meslek sahibinin mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlemesi emredilmiştir. Bu sebeple, serbest meslek sahibi sunduğu hizmet karşılığı tahsil ettiği nakdi ve ayni bedeller ile diğer suretle sağlanan ve ekonomik değeri olan menfaatler için serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Diğer yandan, müşteri veya müvekkilden vergi, resim, harç vesair masraflar için alınan ve bunları karşılamak için harcanan tutarlar, kazanç sayılmadığından dolayı serbest meslek makbuzu düzenlenmesine gerek yoktur[371].

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu gereğince gelir vergisi yönünden serbest meslek kazancında elde etme, ticari kazançtaki gibi tahakkuk esasına dayalı değil tahsil esasına dayalıdır[372]. Bunun anlamı ise serbest meslek makbuzunun mesleğin icrasından doğan bedelin tahakkuk ettiği değil tahsil edildiği anda düzenlenmesidir. Diğer yandan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince katma değer vergisinde hizmetin verilmesi esas alınmaktadır. Görüldüğü üzere ilgili kanun hükümleri gereğince serbest meslek makbuzunun ne zaman düzenleneceğini konusunda farklılık arz etmektedirler. Uygulamada, serbest meslek kazancının tahsil

[370] S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 10. Bası, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014, s. 263.
[371] Serkan Özdemir, **a.g.e.**, s. 124.
[372] Yılmaz Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 1976, s. 460.

edildiğinde serbest meslek makbuzu düzenlenmekte ve bu makbuzda gelir vergisi stopajı ve KDV hesaplanmaktadır. Danıştay bu konu ile ilgili içtihatlarında, serbest meslek sahibinin, serbest meslek makbuzunu ancak ücretin elde edildiği anda düzenleyebilmesi sebebiyle KDV'nin de serbest meslek makbuzu düzenleme döneminde beyan edilmesinin mevzuata uygun olduğu görüşüne varmaktadır[373].

VUK'un 237. maddesinde "*Serbest meslek makbuzlarına: 1. Makbuzu verenin soyadı adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası; 2. Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi; 3. Alınan paranın miktarı; 4. Paranın alındığı tarih; Yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır. Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir*." hükmü yer almaktadır.

379 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde[374], "*serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerin (diş hekimleri ile veteriner hekimler dâhil), iş yerlerinde bu Tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından (POS -Point of Sale) bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmaları zorunluluğu getirilmiş ve bu cihazlarla düzenlenecek POS fişlerinin, anılan mükelleflerce yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde VUK uyarınca düzenlenmiş serbest meslek makbuzu olarak*" kabul edilmiştir.

3.2.3.4.2. Ücret Bordrosu

Ücret bordrosu, işverenin çalışanına ödediği ücret için zorunlu olarak düzenlemesi gereken belgedir. Ancak VUK'un 238. maddesinin ilk fıkrasında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf olan ücretlerle götürü ücretler üzerinden vergiye tabi çalışana yapılan ücret ödemeleri için bordro düzenlenmez hükmü yer almaktadır. Bununla birlikte, işveren tarafından bu kişilere ödenen ücretlerin nasıl belgelendirileceği hususunda açık bir hüküm bulunmamaktadır[375].

---

[373] Danıştay 11.D. 1995/5209E. 1997/61K. 8.1.1997; Danıştay 11.D. 17.2.1999 tarih ve E:1997/4149, K:1999/707: Danıştay 9.D. 19.02.1998 E:1997/402, K:1998/651; Danıştay VDDGK 22.11.1996 tarih ve E:1996/102, K:400; Danıştay VDDGK 14.4.2006 tarih ve E:2006/19 K:2006/92; Danıştay 4.D. 01.06.1992 tarih Esas No; 3482, Karar No; 2376 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 17 Eylül 2018.

[374] RG Tarih:05.01.2008 Sayı:26747

[375] Somuncu, **a.g.e.**, s. 202.

Doktrinde bir görüş işveren tarafından verilen bu ücret ödemelerinin gider pusulası düzenlenerek belgelendirilebileceği ifade edilmiştir[376].

Ücret bordrosunda, çalışanın soyadı, adı, ücretin alındığına dair imzası veya mührü, mavcut ise vergi karnesinin tarih ve numarası, aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti, çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre, ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı, bordronun ait olduğu tarihe ilişkin bilgilerin bulunması zorunludur.

Diğer yandan, VUK'un 239. maddesinde, genel, katma, özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3659 sayılı Bankalar ve Devlet Müesseseleri Memurları Aylıklarının Tevhid ve Teadülü Hakkında Kanuna[377] tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları belgeler ücret bordrosu yerine geçer hükmü yer almaktadır.

3.2.3.4.3. Muhabere Evrakı

VUK'un 241. maddesine göre, muhabere evrakı, tüccarların her türlü ticari işlemleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar, telgraflar ve hesap özetlerine verilen genel isimdir. Gönderilen ve gelen tüm muhabere evrakının saklanması zorunludur. Kanaatimizce, günümüz teknolojisinin sağladığı iletişim araçları ile örneğin internet aracılığıyla e-posta üzerinden alınan ya da gönderilen ticari mektupların da bu kapsamda değerlendirilmeleri gerekmektedir.

3.2.3.4.4. Kıymetli Evrak

VUK'un mükerrer 241. maddesinin 2. fıkrasına göre, mükelleflerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçları için bono veya poliçe düzenlemeleri halinde, bu poliçe veya bonoların Türk Ticaret Kanunu uyarınca bulunması gereken bilgilerin yanı sıra müteselsil seri ve sıra numarası, alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası hususlarını da

[376] Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını, İstanbul, 2001, s.293.
[377] RG Tarih:11.07.1939 Sayı:4255.

ihtiva etmesi zorunludur. Bono ve poliçenin uluslararası kurallara göre şekli belirlenmiş olduğu için vergi kanunu ile ilave bilgi içermesinin isabetli olmayacağı ifade edilmiştir[378].

VUK'un mükerrer 241. maddesinin 2. fıkrasında, bono, poliçe, çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonosu, kar ortaklığı belgesi ve benzeri kıymetli evrakın vergi belge düzenini sağlamak açısından ihtiva edeceği bilgileri belirlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir hükmü yer almaktadır. Ancak günümüze kadar Bakanlığın bu yetkiyi kullanarak herhangi bir düzenleme yapmadığı anlaşılmaktadır.

3.2.3.4.5. Diğer Belgeler

VUK'un 242. maddesinde, tüccarların yukarıda sayılanlar dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.

3.2.3.5. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Düzenlenmesi Zorunlu Tutulan Belgeler

VUK'un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasında verilen yetkiye dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tebliğler yolu ile düzenlenmesi zorunlu tutulan belgeler, ambar tesellüm fişi[379], adisyon[380], reçete[381], kıymetli maden alım satım belgesi[382], döviz alım satım belgesi[383], bankalar tarafından düzenlenmesi gereken belgeler[384] (dekont, hesap bildirim cetveli, döviz alım satım belgesi, işlem sonuç formu), sigorta şirketleri tarafından düzenlenmesi gereken belgeler[385] (sigorta

---

[378] Muhlis Selçuk; Ayşegül Mutlu; A. Bumin Doğrusöz; Veysi Seviğ, **Türk Vergi Sisteminde Öneriler**, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul, Yayın No:6, İstanbul, 1993, s. 59-60.
[379] RG Tarih:03.04.1986 Sayı:19067 http://www.gib.gov.tr/node/88851 (Çevrimiçi) 11 Eylül 2018.
[380] RG Tarih:18.08.2001 Sayı:24497 http://www.gib.gov.tr/node/87406 (Çevrimiçi) 11 Eylül 2018.
[381] RG Tarih:10.05.1989 Sayı:20161 http://www.gib.gov.tr/node/88394 (Çevrimiçi) 11 Eylül 2018.
[382] RG Tarih:05.01.2008 Sayı:26747 http://www.gib.gov.tr/node/87910 (Çevrimiçi) 11 Eylül 2018.
[383] RG Tarih:05.04.1994 Sayı:21896 http://www.gib.gov.tr/node/88282 (Çevrimiçi) 11 Eylül 2018.
[384] RG Tarih:07.09.1995 Sayı:22397 http://www.gib.gov.tr/node/88464 (Çevrimiçi) 11 Eylül 2018 ve RG Tarih: 08.01.1996 Sayı: 25577 http://www.gib.gov.tr/node/88047 (Çevrimiçi) 12 Eylül 2018.
[385] RG Tarih: 08.01.1996 Sayı: 25577 http://www.gib.gov.tr/node/88047 (Çevrimiçi) 12 Eylül 2018.

poliçesi, sigorta komisyon gider belgesi), sermaye piyasası aracıları tarafından düzenlenmesi zorunlu belgelerdir[386].

3.2.4. VUK Gereğince Belgelerin Elektronik Ortamda Oluşturulması

VUK'un mükerrer 242. maddesinin son fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile diğer belirlenmiş konularda yetki verilmiştir. Bakanlık, bu kanuni düzenlemeye dayalı olarak elektronik ortamda oluşturulabilen belgelere ilişkin birçok tebliğ çıkarmıştır[387]. Sonrasında söz konusu belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine yönelik önceden çıkarılan tüm bu tebliğler yürürlükten kaldırılmış ve e-belge uygulamalarına ilişkin uygulama usul ve esasları, 509 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği altında öngörülmüştür[388]. Bu tebliğde e-fatura, e-arşiv fatura gibi uygulamalarının yanında e-irsaliye, e-serbest meslek makbuzu (e-SMM), e-müstahsil makbuzu, e-gider pusulası, e-bilet, e-sigorta komisyon gider belgesi, e-sigorta poliçesi, e-döviz alım belgesi, e-dekont gibi uygulamalara yer verilmiştir. Ayrıca bu Tebliğ ile e-belge uygulamaları zorunlu kılınan mükellef gruplarının kapsamı genişletilmiştir. Bu bağlamda ifade etmek gerekir ki elektronik ortamda oluşturulan belgeler, Bakanlık tarafından idari işlem ile getirilmiş yeni bir belge türü değildir; VUK ve VUK'un mükerrer 242. maddesi gereğince Bakanlık tarafından öngörülen fiziki belgeler ile aynı hukuki niteliğe sahiptir[389]. Söz konusu düzenleme ile VUK'ta öngörülen bu belgelerin elektronik formatta da düzenlenebilmesi mümkün hale getirilmiştir. Elektronik belge uygulamaları ile vergi denetim mekanizmasının güçlendirilmesi, vergilendirme sürecinde mükelleflere sunulan hizmetlerin kalitesinin artırılması, vergilendirme gönüllü uyumun artırılması ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilmesi hedeflenmektedir[390].

---

[386] RG Tarih: 08.01.1996 Sayı: 25577 http://www.gib.gov.tr/node/88047 (Çevrimiçi) 12 Eylül 2018.
[387] Örneğin 397 sıra no.lu VUK Genel Tebliği (RG Sayı:27512 Tarih: 05.03.2010), 421 sıra no.lu VUK Genel Tebliği (RG Tarih:14.12.2012 Sayı:28497), 454 sıra no.lu VUK Genel Tebliği (RG Tarih:20.06.2015 Sayı:29392), 433 sıra no.lu VUK Genel Tebliği (RG Mükerrer Sayı:28867 Tarih:30.12.2013).
[388] RG Tarih:19.10.2019 Sayı:30923.
[389] Mustafa Çolak, **Elektronik Vergileme Hukuku**, Seçkin, İstanbul, 2020, s. 248, 251, 254-255.
[390] Uğur Doğan; İlknur Gür Nalçacı, "E-Arşiv Fatura ve E-Fatura Arasındaki Farklar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:321, Haziran 2015, s. 144.

Elektronik ortamda oluşturulan belgelerde, diğer belgelerde olduğu gibi VUK'un 253. maddesinde öngörülen muhafaza etme ve VUK'un 256. maddesinde öngörülen ibraz ödevleri kapsamına dâhildirler. Bu hükümler gereğince, mükellefler, düzenledikleri ve aldıkları elektronik ortamda oluşturulan belgeleri, VUK'un 253. maddesi gereğince ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye ve VUK'un 256. maddesi gereğince ibraz etmeye mecburdurlar.

4. SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARİYLE YANILTICI BELGE KAVRAMLARI

Bu başlık altında öncelikli olarak "sahtecilik" kavramına değinilecektir. Bu bağlamda ceza hukuku doktrininde geniş anlamda sahtecilik ve dar anlamda sahtecilik ayrımına yer verilecek ve tez çalışma konumuz olan VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının bu ayrımdaki konumuna ilişkin inceleme yapılacaktır. Müteakiben ceza hukuku doktrininde belgede sahtecilik suçları için yapılan maddi sahtecilik ve fikrî sahtecilik ayrımından söz edilecektir. Ceza hukuku doktrininde tartışılan bu noktaların tez çalışmamız olan suçlara olan yansımalarından bahsedilecektir. Ardından TCK'da öngörülen belgede sahtecilik suçlarında suçun maddi unsuru olarak görülen aldatma kabiliyetine ilişkin görüşler analiz edilecek ve VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında aldatma kabiliyetinin aranıp aranmayacağı meselesi tartışılacaktır. Son olarak ise VUK'un 359. maddesinin a-2 ve b bentlerinde tanımlanan "sahte belge" ve "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" kavramları incelenecektir.

4.1. Kavram

Farsçadan dilimize geçmiş "sahte" kelimesi, bir şeyin aslına benzetilerek yapılan, düzme, düzmece anlamına gelmektedir[391]. Sahteciliğin kelime anlamı ise sahtekârlık, sahte işler yapma ve düzmeciliktir[392]. Sahte kavramı hukuk açısından

[391] http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b8c4535624371.26393297 (Çevrimiçi) 16 Ağustos 2018.
[392] https://sozluk.gov.tr/ 23 Şubat 2021.

değer taşıyan ya da hüküm ifade eden unsurlar üzerinde yapılan gerçeğe aykırılığın başka bir ifade ile sahteciliğin nitelenmesi için kullanılmaktadır[393].

4.1.1. Geniş Anlamda Sahtecilik ve Dar Anlamda Sahtecilik Ayrımı

Ceza hukuku doktrininde sahtecilik, geniş anlamda sahtecilik ve dar anlamda sahtecilik olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur[394]. Sahtecilik geniş anlamıyla gerçeğe aykırı olan tüm durumları kapsar[395]. Geniş anlamda sahtecilik, gerçeğe aykırı olan hile kavramı ile eş anlamlıdır[396]. Hileye başvurulan her suçun sahtecilik barındırdığı ifade edilmektedir[397]. Bu suçlarda sahtecilik sadece amaç değil ayrıca araçtır[398]. Geniş anlamda sahteciliğe örnek olarak dolandırıcılık suçu verilebilir[399]. Diğer yandan doğruluğu noktasında kamunun güven duyduğu alametler üzerinde yapılan sahtecilik, dar anlamda sahtecilik kavramı ile açıklanmaktadır[400]. Bu tür sahteciliğin yapılması ile beraber başkaca bir neticenin gerçekleşmesi olmaksızın kamunun güveni sarsılmaktadır. Dolayısıyla dar anlamda sahtecilikte, sahteciliğin araç değil amaç halini aldığı kabul edilmektedir[401]. TCK'nın İkinci Kitap Üçüncü Kısım "Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar" başlıklı Dördüncü Bölümünde yer alan belgede sahtecilik suçları, dar anlamda sahtecilik kapsamındadır. Diğer yandan, tez çalışmamızın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak incelediğimiz gibi VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında, unsur olarak hareket dışında herhangi bir neticenin gerçekleşmesi aranmasa da bu suçların doğası gereğince suç tanımında geçen

---

[393] Erdem, "Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Belgede Sahtecilik Suçlarının Değerlendirilmesi (TCK Kapsamında Belgede Sahtecilik Suçları)", http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/turk-ceza-kanunu-ve-vergi-usul-kanunu-kapsamindaki-belgede-sahtecilik-suclarinin-degerlendirilmesi--tck-kapsaminda-belgede-sahtecilik-suclari-/2876 (Çevrimiçi) 22 Ağustos 2019.

[394] Sahir Erman, **Sahtekârlık Suçları Ticari Ceza Hukuku Cilt: III**, 3. Bası, Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü, İstanbul, 1981, s. 1-2.

[395] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 12.

[396] Sahir Erman, **Sahtekârlık Cürümleri**, 3. Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1550, İstanbul, 1970, s. 1.

[397] Mustafa Kemal Gökmen, "Belgede Sahtecilik Suçlarında Genel Kavramlar ve Manevi Unsur", **Ankara Barosu Dergisi**, 2019/1, s. 459.

[398] Erman, **Sahtekârlık Cürümleri**, s. 5-6.

[399] Dolandırıcılık suçunda, hileli davranışın gerçekleştirilmesi suçun oluşması için yeterli değildir. Kanun koyucu bu suçta ayrıca hileli davranış sonucunda haksız bir menfaatin temin edilmesini de aramaktadır. Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 647.

[400] Erman, **Sahtekârlık Suçları Ticari Ceza Hukuku Cilt: III**, s. 5.

[401] **A.e.**, s. 5.

sahtecilik içeren hareketlerin amaç değil araç olarak kullanıldığının kabulü gerekmektedir. Gerekçesini arz ettiğimiz bu kabul, tez çalışma konumuz olan VUK'un 359. maddesinde öngörülen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının, dar anlamda sahtecilikten kavramından uzaklaştıklarına işaret etmektedir.

4.1.2. Maddi Sahtecilik ve Fikrî Sahtecilik Ayrımı

Ceza hukuku doktrininde belgede sahtecilik suçları, maddi sahtecilik ve fikrî sahtecilik olarak iki ana kategoriye ayrılmaktadır[402]. Maddi sahtecilik, belgenin gerçekte düzenleme yetkisine sahip olmayan kişi tarafından düzenlenmesi veya gerçek belgede değişiklik yapılmasıdır[403]. A'nın B adına vasiyetname düzenlemesi halinde maddi sahtecilik söz konusu olur[404]. Zira söz konusu vasiyetnameyi düzenlemeye yetkili olan kişi aslında B'dir. Fikrî sahtecilikte ise belge, belgeyi düzenlemeye yetkili kişiler tarafından usulüne uygun şekilde düzenlenir ancak içerik bakımından kısmen ya da tamamen gerçeği yansıtmaz[405]. Başka bir ifade ile fikrî sahtecilikte belge muhtevası bakımından belli bir derecede gerçeğe aykırılık taşımaktadır. Ceza hukuku doktrininde oluşturulan fikrî sahtecilik kavramının, vergi ceza hukukuna da yansıdığı tespit edilmiştir. VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme hareketi, fikrî sahtecilik türü teşkil etmektedir. Örneğin C, D'ye 8 ton inşaat demiri satmış ancak D adına 4 tonluk inşaat demiri faturası düzenlemesi halinde fikrî sahtecilik söz konusu olacaktır. Görüldüğü üzere, burada C fatura düzenleme hususunda yetkilidir ancak faturayı muhteviyatı itibariyle gerçeğe aykırı şekilde düzenlemiştir[406].

---

[402] Erman, **Sahtekârlık Cürümleri**, s. 270-272; Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 137; Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.43.

[403] Toroslu, **Ceza Hukuku Özel Kısım**, 2005, s. 228 vd.

[404] Hasan Tahsin Gökcan, "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M. 207)", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:68, Sayı:2010/1, s. 226, Dipnot:79.

[405] Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 137.

[406] TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçunda, fikrî sahteciliğe yer verilmemiştir. TCK'nın 207. maddesinde öngörülen özel belgede sahtecilik suçuna ilişkin maddede 'belgeyi sahte olarak düzenleme' hareketine yer verilmiş ancak "gerçeğe aykırı belge düzenleme" hareketi öngörülmemiştir. Bu sebeple, özel belgede sahtecilik suçu, sadece maddi sahtecilik ile işlenebilecektir. Başka bir ifade ile bu suçta fikrî sahtecilik mümkün değildir. Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 469-470. Diğer yandan VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde öngörülen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda mahiyet ya da miktar itibari ile gerçeğe aykırı belge düzenleme hareketi olduğu için bu suçta fikrî sahtecilik söz konusu olmaktadır. VUK'un 359. Maddesinin b bendinde öngörülen sahte

4.1.3. Aldatma Kabiliyeti

Aldatmak, "*beklenmedik bir davranışla yanıltmak; karşısındakinin dikkatsizliğinden, ilgisizliğinden yararlanarak onun üzerinden kazanç sağlamak; yalan söylemek; bir şeyin görünürdeki durumu, o şeyin niteliği bakımından yanlış bir kanı vermek*" anlamları taşımaktadır[407]. Ceza hukuku doktrininde iğfal yeteneği, aldatma gücü olarak da ifade edilen aldatma kabiliyeti, belge üzerinde gerçekleştirilen sahteciliğin üçüncü kişileri yanıltıcı niteliği haiz olmasını ifade etmektedir[408].

Belgede sahtecilik olup olmadığını tespit etmek için söz konusu belgede aldatma kabiliyetinin unsur olarak aranıp aranmayacağı hususunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Mehaz Alman Ceza Kanununun (Strafgesetzbuch-StGB) belgede sahtecilik suçunun düzenlendiği 267. maddesinde "aldatmak maksadıyla sahtecilik" ibaresi kullanılmıştır[409]. Bu sebeple StGB'nin aldatma kabiliyetini belgede sahtecilik suçunun manevi unsuru olarak öngördüğü anlaşılmaktadır[410]. Diğer yandan, TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçlarında aldatma kabiliyetinin suçun manevi unsuruna ilişkin olduğuna ilişkin bu şekilde bir ifade kullanılmamıştır. Bununla birlikte resmî belgede sahtecilik suçunun düzenlendiği ve belgede sahtecilik suçlarına ilişkin genel açıklamaların yapıldığı TCK'nın 204. maddesinin gerekçesinde[411] belgenin aldatma kabiliyetine yönelik olarak "*Sahtelikten söz edebilmek için, düzenlenen belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı nitelikte olması gerekir. Başka bir deyişle, sahteliğin beş duyuyla anlaşılabilir olmaması gerekir. Özel bir incelemeye tâbi tutulmadıkça gerçek olmadığı anlaşılamayan belge, sahte belge olarak kabul edilmesi gerekir*." şeklinde açıklama yapılmıştır. Gerekçe nazara alındığında TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçlarında aldatma kabiliyetinin maddi unsur kapsamında değerlendirildiği anlaşılmaktadır.

---

belge düzenleme veya kullanma suçu ise maddi sahteciliğe örnek teşkil etmektedir. Görüldüğü üzere kanun koyucu, VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgeler üzerinde yapılan hem maddi hem de fikri sahteciliği cezalandırma yolunu tercih etmiştir.

[407] https://sozluk.gov.tr/ (Çevrimiçi) 23 Şubat 2021.

[408] Soyaslan, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 498.

[409] Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 769.

[410] **A.e.**

[411] http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/mevzuat/maddegerekce.doc (Çevrimiçi) 10 Ağustos 2018.

765 sayılı TCK'nın yürürlükte olduğu dönemde Erman/Özek, belgede sahtecilik suçlarında söz konusu belgenin zarar verme gücünün olması gerektiğini ve aldatma kabiliyeti olmayan belgenin zarar verme gücünün de olmayacağını ve dolayısıyla ortada zararsız sahtecilik olacağından failin cezalandırılamayacağını ileri sürmüştür[412]. Bu görüşe göre aldatma kabiliyeti, zarar verme gücü unsuruna dâhildir ve dolayısıyla belgede sahtecilik suçları bakımından ayrı bir unsur sayılmamalıdır[413]. Diğer bir görüş ise aldatmanın, sahteciliğin özünde mevcut olan bir unsur olduğunu ve bu nedenle aldatma kabiliyeti taşımayan belgenin, belgede sahtecilik suçları kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı yönündedir[414]. Bu ikinci görüşe göre aldatma kabiliyeti, belgede sahtecilik suçlarının maddi unsurları arasındadır[415]. Yargıtay'a göre de, belgede sahtecilik suçlarında aldatma kabiliyeti suçun maddi unsuruna dâhildir[416].

---

[412] Erman/Özek, **Ceza Hukuku Özel Bölüm Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar**, 1996, s. 249.

[413] **A.e.**

[414] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 116; Güngör, **a.g.e.**, s. 23-24; Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 683; Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s.763. Bu durumda söz konusu fiil, dolandırıcılık suçu kapsamında değerlendirilebilir. A. Pulat Gözübüyük, **Türk Ceza Kanunu Açıklaması**, Cilt:III, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970, s. 634-635. Yargıtay bir kararında bu görüş çerçevesinde karar vermiştir. "…*Sanığın, kardeşinin nüfus cüzdanı fotokopisiyle müracaat edip, onun adıyla sözleşme imzalayarak aldığı cep telefonu hattını kullanarak yaptığı görüşme ücretlerini ödememekten ibaret, oluşa uygun olarak sübutu kabul edilen eyleminin bir bütün halinde dolandırıcılık suçunu oluşturduğu gözetilmeden yazılı şekilde özel belgede sahtecilik suçundan mahkümiyetine hükmolunması*…" Yargıtay 11. CD 2006/3349E. 2007/6186K. 3.10.2007 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 1 Mart 2021. Yargıtay diğer bir kararında aldatma kabiliyetini haiz olmayan resmî belgede sahtecilik fiilini, görevi kötüye kullanma suçu kapsamında değerlendirmiştir. "…*doktor olarak görev yapan sanığın gerçeğe aykırı biçimde düzenlendiği iddia edilen Genel Adli Muayene Formunda, başlık ve içerik bölümlerinde kimi bölümlerin boş bırakıldığı, resmi yazıda bulunması gereken gönderen makam, resmi yazı tarihi, resmi yazı no bölümleri ile raporu düzenleyen doktorun adı soyadı, kaşesi, sicil numarası ya da onun tarafından tanzim edildiğini gösteren resmi mührün bulunmadığı, belgenin bu hali ile hukuki sonuç doğurmaya elverişli bir belge olmadığı ve resmi belgede sahtecilik suçunun oluşmayacağı anlaşılmakla, sanığın eyleminin 5237 sayılı TCK'nun 257. maddesinde düzenlenen görevi kötüye kullanma suçunu oluşturacağı gözetilmeden suç vasfında yanılgıya düşülerek resmi belgede sahtecilik suçundan hüküm kurulması*…" Yargıtay 11. CD 2016/12325E. 2016/8795K. 26.12.2016 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 1 Mart 2021.

[415] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 116.

[416] "…*Resmî belgenin, gerçeği taklit edilerek (sahte olarak düzenlenerek) işlenen suçun sahtecilik olarak nitelendirilebilmesi için, düzenlenen belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı nitelikte olması gerekir. Aldatıcılık özelliği suçun temel unsurudur. Özel bir incelemeye tabi tutulmadıkça, gerçek olmadığı anlaşılamayan belge, sahte belge olarak kabul edilmelidir. Sahteciliğin kişileri aldatacak nitelikte (nesnel) olup olmadığının ve beş duyuyla ilk bakışta anlaşılabilir olup olmadığının kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi gerekir. Sahteciliğe konu olan belgenin aldatma yeteneği olup olmadığının tartışılması ve belirlenmesi öncelikle yargılamayı yürüten mahkemeye aittir. Hakim olayın çıkış, oluş ve akışını, düzenlenen belgelerle yapılan işlemleri göz önüne alarak, sahteciliğin kolaylıkla anlaşılıp anlaşılamayacağını bizzat saptamalı ve sonucuna göre*

Aldatma kabiliyetinin tespitinde objektif ölçütlerin esas alınması gerektiği ifade edilmektedir[417]. Belgedeki sahtecilik ilk bakışta herkes tarafından anlaşılması halinde söz konusu belgenin aldatma kabiliyeti yoktur[418]. Yargıtay, belgede yapılan sahteciliğin ilk bakışta anlaşılması durumunda objektif ölçütlere göre belgenin aldatma kabiliyetini haiz olmadığı sonucuna ulaşmaktadır[419]. Ayrıca Yargıtay'a göre, zorunlu şekil şartlarında eksiklik olan belge aldatma kabiliyetine sahip değildir ve dolayısıyla söz konusu belgenin belgede sahtecilik suçunun konusu kapsamında olması mümkün değildir[420].

---

belgelerde aldatma yeteneği olup olmadığını takdir ve tespit etmelidir…" Yargıtay CGK 2011/5-4E. 2011/136K. 21.6.2011 Aynı yönde kararlar için bkz. Yargıtay 11. CD 2018/6445E. 2019/2135K. 28.2.2019; Yargıtay 11. CD 2017/15495E. 2019/2127K. 28.21.2019; Yargıtay 11. CD 2019/1305E. 2019/1957K. 26.2.2019 www.kazanci.com /Çevrimiçi) 15 Ağustos 2019.

[417] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 116; Mert Asker Yüksektepe, **Belgede Sahtecilik**, Aristo Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 311-312.

[418] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 116-117.

[419] "*…Kooperatif kararında isimleri yazılmayan kişileri, mevzuatı bilmemelerinden kaynaklanan acemilikle önceki karara isimlerini eklemek şeklindeki eylemde sanıkların sahtecilik kastıyla hareket etmedikleri ve yapılan eklemelerin ilk bakışta hemen anlaşılabileceğinden aldatma kabiliyetinin bulunmadığı gözetilerek beraat kararı verilmelidir…*" Yargıtay 11. CD 2009/14765E. 2012/3605K. 15.3.2012 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2019; "*…Sanığın İlhan Ağlamazlar adına düzenlenmiş sahte nüfus cüzdanı kullanmak suretiyle resmi belgede sahtecilik suçunu işlediği iddiasıyla açılan kamu davasında, 22.10.2009 tarihli duruşmada mahkemece yapılan gözlemde, fotoğrafta soğuk mühür izinin yer almadığının tespit edilmesi, Dairemizce dosyaya intikali sağlanan suç konusu belge üzerindeki inceleme neticesinde de mührün bulunmadığının görülmesi karşısında belgenin sahte olduğu ilk bakışta anlaşıldığından nüfus cüzdanının aldatma kabiliyeti bulunmadığı ve suçun unsurlarının oluşmadığı gözetilmeden sanığın beraati yerine iğfal kabiliyetinin bulunduğundan bahisle yazılı şekilde mahkumiyete karar verilmesi…*" Yargıtay 11. CD 2012/20027E. 2014/1912K. 6.2.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2019; "*…Suça konu senette ilgili ekspertiz raporuna senetteki 450.000 rakamlarının sol başına farklı bir kalemle (15) rakamları eklenip alacak miktarının yazı ile doldurulduğu, yapılan tahrifatın ilk bakışta kolaylıkla fark edileceği cihetle, iğfal kabiliyetini haiz olmadığının açıklanmasına ve mahkemece senet üzerinde yapılan incelemede de rapordaki bulgular saptanıp aynı sonuca ulaşıldığına göre, üzerinde tahrifat yapıldığı ilk bakışta fark edilen senette aldatma gücü objektif ölçülere göre yoktur…*"Yargıtay CGK 1989/6-144 1989/200 22.5.1989 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2019.

[420] "*…Suç tarihinde sanığın görevlilere üzerinde kendisine ait fotoğraf bulunan ... adına düzenlenmiş sahte sürücü belgesini ibraz etmek suretiyle resmi belgede sahtecilik suçunu işlediğinin iddia ve kabul olunduğu olayda; ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 14.10.2003 tarih ve 232-250 sayılı, 09.10.2012 tarih 2011/8-335 Esas 2012/1804 Karar sayılı kararlarında da açıklandığı üzere, sahtecilik suçunun oluşabilmesi için belgenin nesnel olarak aldatıcılık yeteneğinin bulunması ve aldatma keyfiyetinin belgeden objektif olarak anlaşılması gerektiği, muhatabın hatasından, dikkatsizlik veya özensizliğinden kaynaklanan fiili iğfalin, aldatma yeteneğinin varlığını göstermeyeceği cihetle; mahkemece yapılan incelemede " belge üzerinde soğuk mührün olmadığı ya da fark edilmediği, ayrıca sürücü belgesinin orjinallerinden şekil olarak farklı olduğu" şeklinde değerlendirme yapıldığı, dosyada aslı bulunan suça konu sürücü belgesi üzerinde Heyetimizce yapılan gözlemde, belgenin orjinallerinden farklı olduğu ve fotoğraf üzerinde soğuk mühür izinin bulunmadığının anlaşılması karşısında, suça konu belgenin mevcut haliyle aldatma niteliğinin bulunmadığı, bu nedenle suçun yasal unsurlarının oluşmadığı ve sanığın beraatine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde mahkumiyet hükmü kurulması…*" Yargıtay 11. CD 2017/6072E. 2019/2665K. 14.3.2019 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2019. "*…Dairemizce de benimsenen ayrıntıları Ceza Genel Kurulunun*

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarınının konusu kapsamında olan belgelerin aldatma kabiliyetine sahip olması gerekir mi? Bir görüş, söz konusu belgelerin aldatma kabiliyetinin olup olmadığının bir önemi olmadığını kabul etmektedir[421]. Bu görüşe göre belgenin zorunlu unsurları taşıması ve belgenin ilk düzenlendiği andan itibaren sahtecilik içermesi icap etmektedir[422]. Diğer bir görüşe göre ise belge içerik açısından objektif olarak hukuken bir sonuç doğurmaya elverişli ve maddi bir değeri olabilecek vergisel bir çıkarı sonuçlayabilecek nitelikte olmalıdır[423]. Bu görüş çerçevesinde basit bir inceleme ile gerçeği yansıtmadığı anlaşılan belgenin aldatma kabiliyeti olduğunu ifade etmek mümkün değildir[424]. Dolayısıyla, bu görüşe göre aldatma kabiliyeti olmayan bir belgenin VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarınının konusu kapsamında olmadığı kabul edilmelidir. Başka bir görüş ise ceza sisteminin bütünlüğünü korumak maksadıyla TCK'da yer alan sahtecilik suçlarında unsur olarak kabul edilen aldatma kabiliyetinin VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar bakımından da kabul edilmesi gerektiği yönündedir[425]. Diğer yandan, Yargıtay Ceza Genel Kurulu bir kararında VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge

---

14.10.2003 tarih ve 232-250 sayılı, 09.10.2012 tarih ve 335-1804 Sayılı kararlarında da açıklandığı üzere, sahtecilik suçunun oluşabilmesi için belgenin nesnel olarak aldatıcılık niteliğinin bulunması ve aldatma keyfiyetinin belgeden objektif olarak anlaşılması gerektiği, muhatabın hatasından, dikkatsizlik veya özensizliğinden kaynaklanan fiili iğfalin, aldatıcılık niteliğinin varlığını göstermeyeceği cihetle; suça konu nüfus cüzdanı aslı üzerinde kurulumuzca yapılan gözlemde, ... adına düzenlenen sürücü belgesinin üzerinde bulunan fotoğrafın sökülüp yenisi ile değiştirilerek bant ile yapıştırıldığı, belgenin kırık olup fotoğrafın yeri ile uyumlu olmadığı, fotoğraf üzerindeki soğuk damga izinin belge üzerinde devam etmediği ilk bakışta anlaşıldığından; mevcut haliyle yapılan sahteciliğin aldatıcılık niteliğinin bulunmadığı gözetilmeden, yasal unsurları itibarıyla oluşmayan "resmi belgede sahtecilik" suçundan sanığın beraati yerine mahkumiyetine hükmolunması…" Yargıtay 11. CD 2016/9793E. 2018/7312K. 26.9.2018 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2019. Yargıtay CGK 1989/6-144 1989/200 22.5.1989; Yargıtay 11. CD 2009/14765E. 2012/3605K. 15.3.2012; Yargıtay 11. CD 2012/20027E. 2014/1912K. 6.2.2014www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ağustos 2019.

[421] Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 83.

[422] Yazara göre, kanunda öngörülen şekil kurallarına uymayan ve içeriği taşımayan belge, hiç düzenlenmemiş sayılacağından VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu oluşmaz. **A.e.**, s. 83.

[423] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 285-286.

[424] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 286. Çavuş bu bağlamda TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçlarında aranan objektif aldatma kabiliyeti kriterinin VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık suçlarında uygulanmaması gerektiğini ileri sürmüştür. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 142.

[425] Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 376.

düzenleme ve kullanma suçlarında aldatma kabiliyetinin suç unsuru olmadığına yönelik görüş bildirmiştir[426].

Kanaatimizce VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgelerin biçim açısından aldatma kabiliyetinin olmadığını ifade etmek pek mümkün görünmemektedir. Zira söz konusu belgelerin hangi şekil kuralları çerçevesinde matbu hale getirileceği kanunda ve idarenin düzenleyici işlemlerinde belirtilmiştir. Ayrıca elektronik ortamda oluşturulacak belgelerin şekil unsurları da kanun ve idarenin düzenleyici işlemleri ile öngörülmüştür. Ancak örneğin A4 kâğıdı kullanılarak tamamen el yazısı ile oluşturulan ve kanunda öngörülen tüm zorunlu bilgileri içeren faturanın aldatma kabiliyetinin olduğunu kabul etmek isabetli olmayacaktır. Diğer yandan VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgenin doldurulması zorunlu alanlar bakımından bazı bilgileri taşımaması, söz konusu belgenin aldatma kabiliyeti taşımadığı anlamına gelmez. Örneğin faturada düzenleme tarihinin ya da düzenleyenin adresinin olmaması halinde de fatura aldatma kabiliyetini haizdir. Diğer yandan, mal miktarı, müşterinin adı soyadı ve imza gibi faturanın içerik olarak sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığını tespit etmede esaslı olan unsurların olmaması da aldatma kabiliyeti ile ilgili değildir. Bu esaslı unsurlar, söz konusu belgenin gerçek bir işlemi ya da durumu esas alan bir belge mi yoksa sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge mi olduğunun tespitini mümkün hale getirirler. Örneğin satılan malın miktarının faturada yer almaması halinde söz konusu faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olup olmadığı inceleme konusu yapılamayacaktır. Esaslı unsurlarda yapılan maddi ya da fikri sahtecilik, söz konusu belgeye zarar verme imkânı sağlar. Hazine, söz konusu belgelerin sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge sebebiyle zarara uğrama tehlikesi içine girer. Zira

[426] "*…Özellikle VUK'nın 3. maddesindeki vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği düzenlemesi nazara alındığında VUK'daki sahtecilik düzenlemesinin belgenin şekli denetimini içermediği, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b fırkasında yapılan bu düzenleme ile korunan değerin devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle diğer delillerle suçun subuta ermesi hâlinde faturanın (belgenin) dosyaya getirtilmesinde zorunluluk bulunmadığı kabul edilmelidir. Çünkü şekil şartları ve aldatma kabiliyeti bu suçta unsur olarak düzenlenmemiştir…*" Yargıtay CGK 2018/11-427E. 2018517K. 08.11.2018 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 18 Şubat 2019.

üzerinde sahtecilik yapılan bu belgeler, vergiyi doğuran olayı vergi idaresinden gizleme kabiliyetini haizdir.

İçerik bakımından, VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgenin aldatma kabiliyetinin olmaması teorik olarak mümkün olsa da uygulamada çok nadir durumlarda söz konusu olabilir. Örneğin 2019 yılında Türkiye'de üretilen buğday rekoltesi miktarına denk gelen tek bir faturanın düzenlenmesi halinde bu faturanın içerik bakımından aldatma kabiliyetinin olmadığı sonucuna ulaşılabilir.

4.2. Sahte Belge

Vergi mevzuatında sahte belge kavramına ilişkin ilk tanım 28 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde[427] yer almıştır. Burada sahte belge, hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belge olarak tanımlanmıştır. Kanaatimizce Tebliğ'de sahte belge kavramı değil daha geniş bir kavram olan geçerli olmayan belgenin tanımı yapılmaya çalışılmıştır. Tebliğin devamında ise, bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler, belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler ile başkası adına bastırılıp kullanılan belgelerin sahte belge olarak kabul edileceği ifade edilmiştir. Diğer yandan, aşağıda açıklanacağı gibi mevcut kanuni düzenlme ile uyuşmayan 28 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

Sahte belge kavramına ilişkin ilk kanuni tanım ise 4369 sayılı Kanunu'nun[428] 14. maddesiyle VUK'un 359. maddesinin b fıkrasına eklenmiştir. Bu kanuni tanıma göre sahte belge "*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir*." 4369 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesine eklenen sahte belge tanımına ilişkin olarak 84 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde[429] açıklamalar yapılmıştır. Bu Tebliğde, Kanundaki tanıma paralel olarak sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge

[427] RG Tarih: 1.8.1988 Sayı:19886.
[428] RG Tarih:29.7.1998 Sayı:23417.
[429] RG Tarih:23.11.2001 Sayı:24592.

olarak tanımlanmıştır. Tebliğe göre, bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler, sahte belge olarak kabul edilmektedir. VUK'un 359. maddesi 5728 sayılı Kanunu'nun[430] 276. maddesiyle değişikliğe uğramasına rağmen kanun hükmünde yer alan sahte belge tanımında bir değişiklik yapılmamıştır.

Vergi hukuku alanında yapılan çalışmalarda VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge kavramına benzer tanımlar yapılmıştır. Bir görüşe göre sahte belge, gerçekte olmayan, alınması veya verilmesi gerekmeyen belgenin üretilmesidir[431]. Başka bir tanıma göre sahte belge, gerçekleşmeyen bir işleme veya duruma dair düzenlenen belgedir[432]. Diğer bir görüş sahte belgeyi, hakiki bir işlem veya durum olmadığı halde adeta varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlamıştır[433]. Bir başka görüşe göre ise sahte belge, gerçekte olmayan, alınması ve verilmesi gerekmeyen bir belgenin ilk defa meydana getirilmesidir[434]. Diğer bir görüşe göre ise Bakanlık ile anlaşması olmayan matbaalar tarafından basılan belge, sahte belge olarak nitelendirilmiştir[435]. Aşağıda açıklanacağı üzere burada sahte belge değil anlaşmasız basılan belge söz konusudur. Bu sebeple, bu durumda ortada sahte belgenin olduğunun ifade edilmesi mümkün değildir.

Sahte belgenin VUK'un 359. maddesi kapsamında yer alan suçlar kapsamında değerlendirilmesi için söz konusu belgenin vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belge olması gerekmektedir. Örneğin fatura ya da serbest meslek makbuzu bu tür bir belgedir. Diğer yandan beyanname ve bildirimler VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgelerden değildirler. Mevcut kanun hükümleri nazara alındığında sahte beyanname ya da bildirim söz konusu ise buna ilişkin hareketin TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik

---

[430] RG Tarih: 8.2.2008 Sayı:26781

[431] M. Süha Akgüner; Mahmut Sekdur, **Vergi Hukukunda Naylon Fatura**, Tek Ağaç Yayınevi, Ankara, 2004, s. 13.

[432] Ilıca/Ilıca, **a.g.e.**, s. 33; Ali Parlar; Güleç Demirel, **Adli ve İdari Vergi Suçları**, Adil Yayınevi, Ankara, 2002, s. 336.

[433] Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 362.

[434] Hızlı, **a.g.e.**, s. 121. Yazarın sahte belgeye ilişkin tanımında yer alan "ilk defa meydana getirilmesi" ifadesi isabetli değildir. Zira sahte belge birden fazla kez sahte olarak düzenlenebilir başka bir ifade ile meydana getirilebilir.

[435] Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 132.

suçu kapsamında değerlendirilmesi icap etmektedir. Ayrıca, gümrük mevzuatı gereğince düzenlenen ve/veya kullanılan belgeler üzerinde yapılan sahtecilik, VUK kapsamında sahte belge kapsamına girmez.

Sahte belge, tam sahtecilik ve kısmi sahtecilik olmak üzere iki ana kategoriye ayrılmaktadır. Tam sahtecilik, gerçekleşmemiş olay ya da durumun gerçekleşmiş gibi belgeye yansıtılması; kısmi sahtecilik ise gerçek ve gerçek olmayan işlem ve durumların aynı belgede bir arada bulunması halinde söz konusu olur[436].

Sahtecilik belgenin aslında veya suretlerinde yapılabilir[437]. Ancak, sahte belge olarak nitelendirilebilmesi için suretin aslına uygun ve onaylı olması gerekmektedir[438]. Diğer yandan fotokopi üzerinde yapılan değişiklikler, belgeyi, sahte belge haline getirmez. Zira fotokopi, maddi hukuk açısından hukuki sonuç doğurmaya elverişli değildir[439]. Ayrıca ilk incelemede gerçek olmadığı açıkça anlaşılacak olan fotokopinin aldatma kabiliyeti yoktur. Dolayısıyla fotokopi üzerinde belgede sahtecilik işlenmesi hukuken ve fiilen imkân dâhilinde değildir.

---

[436] Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 139; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 399; "*…Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark olmayıp sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tamamen sahtecilik, gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen sahtecilik ise, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer almasıdır. Örneğin; gerçek emtia satışı için düzenlenen faturada ayrıca yapılmayan emtia satışının da gösterilmesi gibi… Kısmen sahte belgeyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet ya da miktarında gerçeğe aykırılık bulunmaktadır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur…*" Yargıtay Ceza Genel Kurulu 2012/11-1512E. 2014/366K. 11.7.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 24 Ekim 2018. Benzer kararlar için bkz. Yargıtay 11.C.D. 2007/7063 2007/8834K. 4.12.2007; Yargıtay 11.C.D. 2013/19291E. 2013/17107K. 18.11.2013; Yargıtay 11.C.D. 2012/28899E. 2014/14852K. 15.9.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 30 Ekim 2018.

[437] Yüce, **a.g.e.**, s. 79.

[438] Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.57.

[439] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 285; Yargıtay 11.C.D. 2012/9296E. 2012/11018K. 7.6.2012 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 1 Kasım 2018. Ceza muhakemesi hukuku açısından ise fotokopi, asıl belgenin ispat gücünü taşımamaktadır. Yargıtay 11.C.D. 2006/1928E. 2006/4968K. 31.5.2006; Yargıtay 11.C.D. 2008/753E. 2008/2601K. 7.4.2008 www.kazanci.com /Çevrimiçi) 1 Kasım 2018.

4.3. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ilk olarak 28 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde[440] tanımlanmıştır. Tebliğde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, şekil şartlarına uygun olarak düzenlenen ancak içeriğinde yanlış bilgiler içeren olarak ifade edilmiştir. Bu Tebliğe göre mal veya hizmetin miktar veya değeri gerçeğinden daha az veya daha çok gösterilen belgeler, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif suretiyle değiştirilmiş belgeler, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilmiştir. Bu noktada ifade etmek gerekir ki, güncel kanuni düzenleme nazara alındığında alıcısı, satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif suretiyle değiştirilmiş belgelerin de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kapsamına dâhil edilmesi, VUK'un 359/a-2 bendinde yer alan "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" tanımına aykırılık teşkil etmektedir. Zira belgenin tahrif edilmesi, söz konusu belgeyi "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" kapsamına sokmaz. Belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olabilmesi için baştan itibaren belgenin miktar ya da mahiyet olarak yanıltıcı düzenlenmesi gerekir. Diğer yandan, ifade etmek gerekir ki 28 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramına ilişkin ilk kanuni tanım ise 4369 sayılı Kanunu'nun 14. maddesiyle VUK'un 359. maddesine eklenmiştir. Bu hükme göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, "*gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir*". Kanun hükmünde belirtilen muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin kapsamının ne olduğuna ilişkin açıklamalar, 84 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde[441] yapılmıştır. Tebliğde, mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren belgeler ve alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş belgeler, muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olarak kabul edilmektedir. Görüldüğü üzere bu düzenleme de, 28 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan düzenleme gibi VUK'un 359/a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımına uymamaktadır. Tebliğin bu hükmünde tahrifata uğrayan belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge birbirine

[440] RG Tarih: 1.8.1988 Sayı:19886
[441] RG Tarih:23.11.2001 Sayı:24592.

karıştırılmıştır. Oysaki muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede belgenin düzenlendiği an itibari ile mahiyet veya miktar olarak gerçeğe aykırılık teşkil ederken tahrif edilmiş belgede, belge düzenlendiğinde gerçeği yansıtmasına rağmen sonradan üzerinde yapılan değişiklikle gerçeğe aykırı hale gelir[442].

Diğer yandan Tebliğde "*mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.)*" hükmü yer almaktadır. Tebliğin bu hükmüne göre belgeye taraf olmayan bir kişi tarafından düzenlenmiş olsa da belgede yer alan işlem ya da durum, belgede düzenleyen ya da muhatap olarak görünen kişi açısından gerçeklik taşıyorsa söz konusu belge o kişi açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; hiçbir gerçeklik taşımayan kişi açısından ise sahte belgedir. Başka bir ifade ile vergi idaresinin görüşüne göre bir belge, belgenin taraflarından biri için muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge diğer taraf için ise sahte belge olabilir. Doktrinde bu düzenlemenin VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge hükümlerine aykırılık teşkil ettiği ileri sürülmüştür[443]. Bu görüşe göre, ortada sahte bir belge söz konusu ise bu belgeyi alan ve kayıtlarına intikal ettiren kişi açısından da sahte belge olarak kabul edilmelidir[444]. Zira bir belgenin hem sahte hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olma imkânı yoktur[445]. Başka bir görüşe göre ise mal veya hizmeti sağlayanın gerçek bir işlem karşılığında mükellefe kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesini vermesi halinde, gerçek bir işlem veya duruma dayanan başka bir ifade ile sahte belge olmayan bu belgenin düzenleyicisi açısından

---

[442] Benzer görüş için bkz. Uğur Yiğit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 141; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 396; Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 316; Şükrü Kızılot; Zuhal Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 4. Bası, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 531, Özcan, **a.g.e.**, s. 152; Aksi görüş için bkz. Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 423.

[443] Akgüner/Sekdur, **a.g.e.**, s. 18; Kızılot/ Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, s. 504.

[444] Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 134; Yargıtay'da benzer bir görüşe varmıştır. "…*Belgesiz yapılan satın almanın başka bir mükellefin faturası ile belgelendirilmesi halinde bu faturaların, düzenleyip verenle gerçek bir alım satım olmadığından sahte olarak kabulü gerektiği*…" Yargıtay 11.C.D. 2001/6053E. 2002/6820K. 16.6.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 12 Ekim 2018.

[445] Akgüner/Sekdur, **a.g.e.**, s. 152.

sahte belge olarak kabul edilmesi hukuken isabetli değildir[446]. Bu tür bir belgenin mükellefin kimliği dışında gerçek bir işlem ya da durumu yansıtması nedeniyle, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilmesi gerektiği ifade edilmektedir[447]. Benzer bir görüşe göre, belgenin konusu işlem belgede görünen taraflar arasında gerçekleşmese de mal veya hizmet alımı yönünden gerçeklik payı mevcut olduğundan bu işlemi esas alan belge, kullanan açısından gerçeklik taşımaktadır ve dolayısıyla söz konusu belge, sahte belge değil muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir[448]. Bu görüşün temel dayanağı ortada bir mal teslimi veya hizmet sunumu var ise belgeyi düzenleyen kişinin belge konusu mal veya hizmet edimini yerine getirenden farklı kişi olması ilgili belgeyi sahte belge haline getirmeyeceğidir. Ancak kanaatimizce belge konusu işlemin belgede görünen taraflar arasında gerçekleşmemesi halinde ortada muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge değil sahte belge mevcuttur[449]. Zira muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgede gerçeğe aykırılık sadece "mahiyet" ve "miktar" itibari ile olabilir. Oysa ki burada söz konusu belgenin dayanmış olduğu işlem belgede gösterilen taraflar arasında gerçekleşmemiştir.

---

[446] S. Ateş Oktar, "Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:167, Ağustos 2002, s. 124.

[447] **A.e.**

[448] Yüce, **a.g.e.**, s. 97-98; Mehmet Taştan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu", **Adalet Dergisi**, Sayı:48, 2014, s. 209; Halil Çığlı, "Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge (Fatura) Düzenleme ve Kullanma Eylemleri", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt:10, Sayı:107, Temmuz 2015, s. 208; Mehmet Nalbant, V.U.K. ve T.C.K. Açısından Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek ya da Bilmeyerek Ayrımı, https://www.muhasebenet.net/makale_mehmetnalbant_sahte%20ve%20yaniltici%20belgenin%20bilerek%20ve%20bilmeyerek%20ayrimi.pdf (Çevrimiçi) 25 Aralık 2019.

[449] Aynı yönde görüş için bkz. Yusuf Karakoç, "Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler", **Prof. Dr. Nami Çağan'a Armağan**, Atılım Üniversitesi Yayınları No:63, Hukuk Fakültesi Yayınları No:1, 2020, s. 345; A. Bumin Doğrusöz, "Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 16, Sayı: 190, Ekim 2008, s. 33; Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.43-44; Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 423; Zeynullah Gider, "Sahte Belge ile Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayrımı", **Vergi Dünyası**, Sayı:365, Ocak 2012, s.83; Fatih Gündüz, "VUK'un 359/a-2 Maddesinde Yer Alan Gerçek Muamele veya Durumun Mahiyeti'nin Gerçeğe Aykırı Olması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:169, Ocak 2007, s. 60; Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, , s. 69; Funda Başaran Yavaşlar; Tuğçe Karaçoban, "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kastın Tespiti", **Fasikül Hukuk Dergisi**, Cilt:10, Sayı:100, Mart 2018, s. 346-347; Erkan Gürboğa, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan veya Düzenleyen Mükelleflerde Katma Değer Vergisi İade ve Mahsup İşlemleri 1", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:160, Ocak 2002, s. 25; Yılmaz Kılıç, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımının Sonuçları ve Sahte Faturaya Karşı Alınacak Önlemler", **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:165, Ocak 2002, s. 99-100; Hatice Yurtsever, "Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımı", **Maliye Dergisi**, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 143.

Dolayısıyla, gerçekte ekonomik ilişkinin tarafı olmayan kişinin belgede düzenleyen ya da muhatap olarak gösterilmesi halinde ortada sahte bir belge mevcuttur. Bu durumda söz konusu belgenin bir taraf için sahte belge diğer taraf için muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olma ihtimali mümkün değildir[450]. Yargıtay da bu görüşü benimsemektedir[451].

---

[450] Diğer yandan, söz konusu işlem ya da durumun taraflardan biri açısından gerçeklik taşıması halinde bu gerçekliğin verginin tarhı sürecinde dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin 20 adet ayakkabı satılmasına rağmen 30 adet satıldığını gösteren bir faturanın olduğunu varsayalım. Bu durumda söz konusu fatura muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak nitelendirilecektir. Bununla birlikte söz konusu olayda 20 adet ayakkabı satıldığı gerçek bir durumu yansıttığından VUK'un 3. maddesinin B bendi uyarınca verginin matrahının tespitinde ve verginin tarhında nazara alınacaktır.

[451] "*…belgesiz yapılan alım ve hizmetin başka bir mükellefin belgesi ya da sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir. …*" Yargıtay CGK 2012/11-1512E. 2014/366K. 11.7.2014; "*…Fatura, VUY'nın 229 uncu maddesinde; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Sahte belge ise, aynı Yasanın 359/b-1 maddesinde; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tarif edilmiştir. Buna göre, düzenleyen ve kullanan arasında bir işlem veya durum bulunmadığı halde varmış gibi düzenlenen suça konu faturanın anılan yasal düzenlemeler karşısında sahte belge olduğu kuşkusuzdur…*" Yargıtay CGK 2001/11-161E. 2001/211K. 9.10.2001; "*…Belgesiz yapılan satın almanın bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturaları düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından faturaların sahte olduğunun kabulü gerektiğinden…*" Yargıtay 11.CD 2008/18017E. 2009/8773K. 8.7.2009; "*…Belgesiz yapılan satınalmanın, bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturanın düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olarak kabulu gerektiği, sanığın da belgesiz yaptığı satın almayı Burak Petrol ve Hür Petrol'den aldığı faturalarla belgelendirdiği vergi inceleme raporu ve iddianame içeriğinden anlaşılmasına göre, suça konu faturaların sahte olduğu ve eylemin temas ettiği 213 Sayılı Yasanın 359/b-1 maddesindeki suça bakmak ve delilleri tartışıp değerlendirmek görevi üst dereceli ağır ceza mahkemesine ait olduğundan görevsizlik kararı verilmesi gerekirken, faturaların yanıltıcı olduğu kabul edilerek yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması…*" Yargıtay 11.CD 2001/8727E. 2001/9243K. 10.10.200; "*…Belgesiz yapılan satın almanın bir başka mükellefin faturasiyle belgelendirilmesi halinde, bu faturaların, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olarak kabulü gerektiği, somut olayda; faturaların sahte olduğu ve katma değer vergisi yönünden kullanılarak vergi ziyanına neden olduğu kabul edildiği halde, sanığın mahkûmiyeti yerine beraatine karar verilmesi yasaya aykırıdır...*" Yargıtay 11.C.D. 2001/6053E. 2001/6820K. 13.6.2001 "*…sanığın Antalya'da turizm taşımacılık işi yapan Emir Tur. Vip. Ltd. Şti.ne akaryakıt verip karşılığında aldığı çeklerin karşılıksız çıkması üzerine anılan şirketin kendilerine alacakları karşılığında motorin ve suça konu Milas Petrol Ltd. Şti.ne ait faturaları verdiğini savunması karşısında, mal alımının, bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bunu düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım ilişkisi olmadığından faturanın sahte olduğunun kabulü gerektiği…*" Yargıtay 11.C.D. 2008/398E. 2008/10878K. 23.10.2008; "*…Belgesiz yapılan satın almanın bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturaları düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından faturaların sahte olduğunun kabulü gerektiği…*" Yargıtay 11. C.D. 2008/18017E. 2009/8773K. 8.7.2009; "*…Kaçakçılık Suçu Raporu ve ekindeki sanığın da imzasının bulunduğu (...) tarihli tutanakta sebze ve meyve komisyonculuğu faaliyetinde bulunan sanığın yetkilisi olduğu firmanın gerçekte üretici çiftçilerden satın aldığı ürünlerle ilgili stopaj gelir vergisi ödememek için tüccardan almış gibi alış faturası düzenlediğinin, suça konu (...) no.lu satış faturasının da gerçek alım-satıma dayanmadığının belirtilmesine, sanığın vergi denetmenine adına fatura düzenlenen (M)'yi hiç tanımadığını, bu isimdeki tüccardan mal almadığını komisyon karşılığı satmak üzere üreticiden mal aldıkları yönünde ifade vermesine, soruşturma ve kovuşturma aşamalarında ise aslında komisyon faturası kesilmesi gerekirken sehven satış faturası düzenlendiğini savunmasına, adına fatura düzenlenen (M)'nin sahte sevk*

VUK'un 359. maddesi 5728 sayılı Kanunu'nun 276. maddesiyle değişikliğe uğramasına rağmen kanun hükmünde yer alan "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" tanımında bir değişiklik yapılmamıştır. VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde yer alan güncel muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımına göre "…*Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir*." Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin oluşabilmesi ortada gerçek bir işlem veya durum olmasına bağlıdır. Zira sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ayrımında esas ölçüt gerçek bir işlem veya durumun var olup olmadığıdır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede ortada bir ekonomik ilişki mevcuttur ancak bu ekonomik ilişkinin niteliği, niceliği veya içeriği çarpıtılarak belgeye geçirilmektedir[452]. Başka bir ifade ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede, gerçekleşmiş bir işlem ya da durum gerçekte olduğundan farklı olarak yansıtılmaktadır[453]. Bu farklılık belgeye konu olan işlem ya da durumun hukuki niteliğinin gerçeği yansıtmamasından kaynaklanabilir. Bu işlem veya durum için düzenlenen bu tür bir belgede gerçek mahiyet gizlenerek ilgili işlem veya durum tümüyle ya da kısmen vergi kapsamı dışına çıkarılmaya çalışılmaktadır[454]. Faiz kazancı elde etmek amacıyla borç para verilmesine rağmen görünürde bağış işlemi yapılması ve bunun VUK'un 359. maddesi kapsamında olan bir belgeye yansıtılması halinde ortada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge söz konusu olacaktır. Bazı hallerde ise taraflar arasında yapılan hukuki işlemin mahiyeti gerçeği yansıtmasına rağmen belge konusu mal veya hizmetin niteliği ya da miktarı gerçeği yansıtmamaktadır[455]. Örneğin 2 ton elma satılıp teslim edilmesine rağmen faturada 1 ton olarak yazılabilir.

---

irsaliyeleri düzenlediğinin ve tespit edilen 189 adet sahte sevk irsaliyesinden üçünün sanığın firması adına düzenlendiğinin tespit edilmesine, gerçekte yapılan alım-satımın bir başka kişi ya da kurum fatura ve belgesi ile belgelendirilmesi halinde dahi bu kişi ya da kurum ile gerçeğe dayanan bir ticari ilişki bulunmaması nedeniyle düzenlenen ya da kullanılan faturaların sahte olduğunun kabulü gerekeceği ve sanığın şirketi ile adına fatura düzenlenen (M) arasında anılan tespitler karşısında gerçeğe dayanan ticari ilişki bulunmadığı anlaşılmakla suça konu faturanın sahte düzenlendiği gözetilmeden yazılı şekilde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlemek suçundan mahkumiyet kararı verilmek suretiyle suç vasfının tayininde yanılgıya düşülmesi…" Yargıtay11.CD 2008/1880E. 2009/15746K. 11.12.2009
www.kazanci.com (Çevrimiçi) 27 Ekim 2018.

[452] Yüce, **a.g.e.**, s. 97; Gündüz/Gültaş, **a.g.e.**, s. 273.

[453] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 285; Hızlı, **a.g.e.**, s. 121.

[454] Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 152.

[455] DVDDGK 2002/6E. 2002/100K. 15.3.2002; Danıştay 3.D. 1992/2378E. 1992/2378K. 2.11.1993; Yargıtay 11.C.C. 2001/2209E. 2001/2975K. 5.4.2001 www.kazancı.com (Çevrimiçi) 28 Mart 2019.

Burada işlem gerçek olmasına rağmen miktar gerçeğe uygun değildir. Aynı şekilde 2 ton elma satılıp teslim edilmesine rağmen işlemin faturaya 2 ton portakal olarak yansıtılması ya da deri ceket satıldığı halde faturada kumaş ceket satılmış gibi gösterilmesi hallerinde de ortada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge mevcuttur[456]. Zira bu örneklerde de faturaya yansıtılan işlem gerçektir ancak işleme esas olan malın niteliğine ya da miktarına ilişkin bilgi doğru değildir.

[456] Aksi görüş için bkz. Bu görüşe göre belge, muamele veya durumun konusu dışında başka bir konuyu içermesi halinde sahte belge söz konusudur. Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 315.

İKİNCİ BÖLÜM
KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA SAHTECİLİK YOLUYLA İŞLENEN VERGİ SUÇLARI

1. İNCELEME YÖNTEMİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

Karşılaştırmalı hukukta hangi ülkelerin hukuku üzerinde inceleme yapılacağı önem arz etmektedir. Bu bölüm başlığı altında öncelikli olarak Kıta Avrupası hukuk sisteminin benimseyen ülkelerden Almanya incelenecektir. Tez konumuz olan suçlara ilişkin Alman hukukunun incelenmesinin temel nedeni, Alman kanunlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'na kaynaklık etmiş olmasıdır. Ayrıca özellikle Türk ceza hukuku doktrininde Alman ceza hukukundaki görüşlerin benimsendiği ve uygulamaya yön verdiği gözlemlenmektedir. İkinci olarak vergi hukuku alanında gelişmiş bir sisteme sahip olduğu bilinen Avusturya ele alınacaktır. Bu bağlamda özellikle Avusturya Mali Suçlar Kanunu'nda (Finanzstrafgesetz-FinStrG) yapılan vergi kaçakçılık suçu ve vergi dolandırıcılığı suçu ayrımına değinilecektir. Sahtecilik yoluyla işlenen vergi suçlarında manevi unsur olarak özel kast arayan Benelüks ülkelerinden Belçika hukuku analize tabi tutulacaktır. Tez çalışma konumuza ilişkin olarak inceleme İskandinav ülkelerinden Finlandiya üzerinden yapılmıştır. Bu noktada özellikle İHAM'ın Glantz kararı ile beraber Finlandiya hukukunda vergi suçlarının muhakemesinde gelişen değişikliklere yer verilecektir. Sonrasında, Kıta Avrupası hukuk sistemini benimseyen ve bölgenin en gelişmiş Akdeniz ülkeleri arasında olan Fransa, İspanya ve İtalya hukukları da analiz edilecektir. Bu bağlamda söz konusu ülke hukuklarında sahtecilik yoluyla işlenen vergi suçları karşılığında hem adli yaptırım hem de idari yaptırım uygulamalarının non bis in idem ilkesine aykırı olup olmadığı hususunda görüşler değerlendirilecektir. Anglo Sakson hukuk sisteminin tez çalışma konumuza ne şekilde baktığını tespit etmek için bu hukuk sisteminin iki önemli uygulayıcısı olan Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık hukuku mercek altına alınacaktır.

Tez çalışmamızın konusu VUK'un 359. maddesinde öngörülen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları olsa da bu suçların işlenmesi halinde vergi ziyaının doğması şartıyla hem bu suçtan dolayı adli yaptırım hem de idari yaptırım uygulanabilmektedir. Benzer durumlar karşılaştırmalı

hukukta da mevcuttur. Örneğin Birleşik Devletler'de bir fiil nedeniyle hem ceza yargılaması sonucunda adli cezaya (hapis cezası ve/veya adli para cezası) hükmedilmekte hem de idari usul çerçevesinde para cezası uygulanmaktadır. Finlandiya'da ise vergi düzenine aykırı tek bir fiilin hem idari yaptırıma hem de adli yaptırıma tabi tutulmasının engellenmesi amacıyla 2013 yılında Kanun değişikliğine gidilmiştir. Buna göre Finlandiya vergi idaresi, vergi düzenine aykırı bir davranış ile karşılaştığında idari para cezası uygulayacak ya da bu davranışın vergi suçu oluşturduğu sonucuna vararak durumu adli makamlara bildirecektir. Böylece bir fiilden dolayı hem adli hem de idari sürecin yürütülmesi ve iki ayrı cezaya hükmedilmesi baştan engellenmiştir. İlaveten, karşılaştırmalı hukukta bazı ülkelerde sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ve benzeri nitelikte bağımsız suçlar yer almamaktadır. Bu hareketler, vergi kaçakçılığı suçunun daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hali olarak öngörülmüşlerdir. Örneğin Almanya vergi ceza hukukunda bu şekilde bir uygulama mevcuttur. Ancak Alman vergi ceza hukukuna göre sahte düzenlenen belgenin kullanılması suç olarak öngörülürken belgenin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi kabahat olarak öngörülmüştür. Ayrıca, bu tür belgelerin tedavüle sokulması da kabahat olarak düzenlenmiştir. Bu son kabahat tipi, Türk hukukunda mevcut değildir. Dahası, karşılaştırmalı hukukta bazı ülkeler vergi kaçakçılığı suçunu genel suç olarak ve sahte belge ve yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmayı bu genel suçtan bağımsız suçlar olarak öngörmüşlerdir. Bu ülkelerde Türk hukukundan farklı olarak sahte beyanname sunma veya bildirimde bulunma şeklinde bağımsız suçlarında ihdas edildiği anlaşılmaktadır. Birleşik Devletler bu şekilde bir uygulamayı tercih etmiştir. Ayrıca, Türk hukukunda yer alan ve tez konumuz olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının cezalandırılmasını engelleyen pişmanlık müessesesine benzer kurumların karşılaştırmalı hukukta bazı ülke mevzuatlarında yer aldığı tespit edilmiştir. Bu sebeplerden dolayı tez çalışmamız bakımından karşılaştırmalı hukukta ülkelerin vergi yaptırım sistemine genel bir bakış sunduktan sonra bu ülkelerde sahtecilik yoluyla işlenen vergi suçlarının incelenmesinin yararlı olacağı düşünülmüştür.

2. KITA AVRUPASI HUKUK SİSTEMİNİ BENİMSEYEN ÜLKELER

Kıta Avrupası hukuku, Roma hukuk sistemini esas alan ve Avrupa ülkelerinin geneli tarafından benimsenen hukuk sistemidir. Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Dönemi'nden itibaren Kıta Avrupası Hukuk sistemi, şer'i hukuk sistemine ilave olarak kısmen benimsenmeye başlanmıştır. Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulması ile birlikte ülkemiz on yıllık süreç içerisinde tam olarak Kıta Avrupası Hukuk sistemine adapte olmuştur. Aşağıda Kıta Avrupası hukuk sistemini benimseyen ülkelerde vergi hukukuna genel bir bakış sunulduktan sonra vergi yaptırım sisteminin genel esaslarına değinilecek ardından sahtecilik yoluyla işlenen vergi suçları analiz edilecektir.

2.1.1. Almanya

Karşılaştırmalı hukukta Alman hukuku, ülkemiz açısından önemli bir kaynak olarak görülmektedir. Zira 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun gerek ihdas edilmesi aşamasında gerekse uygulanması aşamasında Alman hukukundan etkilenildiği gözlemlenmektedir. Söz konusu Türk ve Alman vergi kanunlarının karşılaştırılması sonucunda elde edilen benzerlik[457] ve Türk vergi hukuku ve ceza hukuku doktrininde, Alman hukukuna yapılan atıflar bu durumu ortaya koymaktadır.

Alman Federal Vergi İdaresi (Bundeszentralamt für Steuer-BZSt), federal vergilendirme sürecinin yönetilmesinden ve vergilerin tahsil edilmesinden sorumlu başlıca kurumdur[458]. 1 Ocak 2006 yılında Federal Finans İdaresi'nin (Bundesamtes für Finanzen-BfF) yerine kurulan BZSt, Almanya mali sınırları içerisinde eşit vergilendirmeden sorumludur[459]. BZSt, federe devletler ile vergisel işlemlerde iş birliği yapmak ve bu yerel idarelerle birlikte vergi hukuku hükümlerini ülke genelinde uygulamakla yükümlüdür.

Alman vergi hukukunda kamusal güce dayalı vergilendirme usulünün geçerli olması, vergi yükümlülerinin sorumluluklarının olmadığı anlamına gelmemektedir.

[457] Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, s. 103.
[458] https://www.bzst.de/DE/Ueber_Uns/ueber_uns_node.html (Çevrimiçi) 14 Kasım 2018.
[459] https://www.bzst.de/DE/Ueber_Uns/ueber_uns_node.html (Çevrimiçi) 14 Kasım 2018.

Alman Vergi Usul Kanunu'nun (Abgabenordnung-AO[460]) 90. maddesinin ilk fıkrasında, vergilendirme sürecinde yer alan vergi yükümlüsü ve diğer ilgili kişilerin[461] vergi idaresi ile iş birliği yapmak ve vergilendirme için gerekli ilgili maddi vakıaları ve delilleri tam olarak ve doğru bir şekilde vergi idaresine bildirmek zorunda oldukları ifade edilmiştir[462]. Bu madde hükmünün vergilendirme sürecinde yer alan tüm kişilerin vergi idaresi ile iş birliği yapmalarını emreden genel bir düzenleme olduğu belirtilmektedir[463]. AO'nun 93. maddesinde vergilendirme sürecine müdahil olan herkesin ilgili bilgileri vergi idaresine sağlama yükümlülüğü; 95. maddesinde vergi idaresinin yeminli ifade alma yetkisi; 97. maddesinde ilgili kişilerin, yoklama ve inceleme için gerekli hesap, kayıt, iş belgeleri, diğer senet ve belgeleri vergi idaresine sunma zorunluluğu düzenlenmiştir. AO'nun 149 ve devamındaki maddelerinde vergi beyannamelerinin şekline, içeriğine ve bildirim biçimine ilişkin hükümler yer almaktadır. Vergi yükümlülülerinin, vergi idaresi ile iş birliği yapma yükümlülükleri vergilerin tahsil edilmesinden sonra da devam etmektedir. AO'da bu yükümlülüklere aykırı davranışların bir kısmı suç olarak öngörülmüşken diğer bir kısmı düzene aykırılık (kabahat) olarak öngörülmüştür.

2.1.1.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları

Alman doktrininde vergi yaptırım sisteminin amacının, vergi uyumunun sağlanmasının yanında vergi düzenine aykırı fiil işlememiş olan vergi yükümlüleri ile diğer ilgili kişiler ile dürüst davranarak vergisini ödeyen vergi yükümlülerinin

---

[460] BGBI I 613 (Almanya Federal Resmî Gazetesi) Kabul Tarihi:16.3.1976 Yürürlük Tarihi:1.1.1977 https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html (Çevrimiçi) 15 Kasım 2018.

[461] Bu Kanun metninde katılımcı anlamına gelen "beteligter" sözcüğü kullanılmıştır. Bilindiği üzerinde Türk vergi hukukunda "katılımcı" kavramı yoktur. Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü -Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, s. 45-46. AO'da geçen "katılımcı" kavramı Türk vergi hukukunda maddi ve şekli anlamda vergi ödevlilerini de içine alan geniş bir kavramdır. Örneğin, vergi kaçırma ihbarında bulunan kişi de bir katılımcıdır. Bu nedenle, Kanun metninde geçen "katılımcı" kavramını "vergilendirme sürecinde yer alan vergi yükümlüsü ve diğer ilgili kişiler" şeklinde açıkladık.

[462] Abgabenordnung § 90/1 Mitwirkungspflichten der Beteiligten "*Die Beteiligten sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. Sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls*" https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html (Çevrimiçi) 16 Kasım 2018.

[463] Hartmut Söhn; Bernd Heuermann, **Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung Kommentar**, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2012, §90 s. 128.

korunması olduğu ifade edilmektedir[464]. Bu görüşün altında yatan neden vergi yaptırım sisteminin vergi yükünün eşit ve adil dağıtılmasında etkin bir araç olarak kabul edilmesidir[465]. Alman vergi yaptırım sisteminde yaptırımlar, adli ceza (strafe), idari ceza (verwaltungsstrafe), ek vergi (steuerzuschlag)[466], faiz (zinsen)[467] ve diğer yaptırımlar[468] olarak kategorize edilmektedir[469]. Burada Alman vergi yaptırım sisteminin özelliklerine ve vergi kabahatlerine genel olarak değinilecek, vergi suçları ve bunlara uygulanacak yaptırımlara ilişkin ayrıntılara öz şekilde yer verilecektir. Bununla birlikte Alman vergi yaptırım sisteminin parçası olan ek vergi, faiz ve diğer yaptırımlara ilişkin hükümler incelenmeyecektir.

Alman vergi yaptırım sistemi içerisinde vergi düzenine aykırılık teşkil eden fiiller, vergi suçları (steuerstraftaten) ve vergi kabahatleri[470] (steuerordnungswidrigkeiten) olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur[471]. Vergi kabahatleri, vergi suçları gibi hukuka aykırılık teşkil ederler ancak vergi kabahatleri, vergi suçlarına nazaran daha hafif haksızlık içermektedirler[472]. Vergi suçları, hürriyeti bağlayıcı ceza ve adli para cezasına (geldstrafe) tabi iken vergi düzenine aykırılıklar

---

[464] Klaus Tipke; Joachim Lang; Roman Seer; Johanna Hey; Heinrich Montag; Joachim Englisch; Joachim Hennrichs, **Steuerrecht**, Verlag Dr. Otto Schmidt, 21. Auflage, 2013, s. 1259.

[465] Klaus Tipke, **Besteuerungsmoral und Steuermoral**, Verlag für Sozialwissenschaften, Springer Fachmedien Wiesbaden, Düsseldorf, 2000, s. 97-98; Roman Seer, (Çev. Funda Başaran Yavaşlar) "Alman Hukuku'nda Vergi Kabahatleri", **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin, İstanbul, 2009, s. 221.

[466] Ek vergi, ek ücret olarak da ifade edilmektedir. AO'nun 152. maddesinde yer alan geç ödeme ücreti (verspätungszuschlag) ve 328 ve devamı maddelerinde yer alan zorlayıcı ödeme (zwangsgeld) ilave ücrete örnek olarak verilebilir. Diğer yandan, ilave ücretin mali fonksiyonu yoktur. Başka bir ifade ile ilave ücretin uygulanmasındaki amaç, kamu finansmanının sağlanması değildir. Ayrıca, ilave ücret uygulaması kişilerin cezalandırılması amacı da taşımaz. Bu müessese işleyiş usulü (modus operandi) ile ilgilidir ve vergilendirmenin eşit ve hukuka uygun şekilde zamanında yapılmasını sağlamaktır. Klaus Tipke; Heinrich Wilhelm Kruse, **Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung**, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2015, AO § 3 m.no. 93.

[467] AO'nun 233-239. maddeleri arasında faize ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

[468] Diğer yaptırımlara örnek olarak Alman Ticaret Yönetmeliğinin (Gewerbeordnung-GewO) 35. maddesinin birinci fıkrası verilebilir. Bu hükme göre ticaret odası, ticaretle uğraşan kişinin "güvenilmez" (unzuverlässig) olduğuna kanaat getirirse ticari ilişkisine son verir. Örneğin yüksek miktarda vergi borcu olan kişinin ticaret lisansı geri alınabilir ve böylece kişinin ticari ilişki sona erer. Klaus-Dieter Drüen; Philipp J. Butler, "Germany" (National Report) , **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP Annual Congress Milan, EATLP International Tax Series Volume 14, IFBD, Amsterdam, 2016, p. 367.

[469] **A.e.**, p. 360-369.

[470] Alman vergi ceza sisteminde vergi kabahatleri, vergi düzenine aykırılıklar olarak ifade edilmektedir. Tezimizde terim uyumunun sağlanması amacıyla "vergi kabahatleri" ibaresi kullanılacaktır.

[471] Drüen/Butler, **a.g.e.**, p. 361.

[472] Seer, **a.g.e.**, s. 223-224.

idari para cezasına (geldbuße) tabidir[473]. Vergi suçları ile vergi kabahatleri ve bunların tabi olduğu yaptırımlar AO'nun sekizinci bölümünde 369 ile 412. maddeleri arasında yer almaktadır[474]. Bu bağlamda ifade etmek gerekir ki AO, Türk vergi hukukundaki Vergi Usul Kanunu'ndan[475] farklı olarak gümrük suçları ve kabahatleri ile bunların tabi oldukları yaptırımları da düzenlemektedir.

Alman hukukunda, Türk hukukunda olduğu gibi vergi suçlarının muhakemesi, ceza mahkemeleri tarafından yapılmaktadır. Türk hukukuna benzer şekilde Alman hukukunda, AO'nun 118. maddesi uyarınca vergi kabahatleri karşılığında uygulanması gereken yaptırım vergi idaresi tarafından yerine getirilir.

Alman vergi yaptırım sisteminde, vergi suçları, manevi unsur yönünden vergi kabahatlerinden farklıdırlar[476]. Vergi suçlarında manevi unsur kast iken vergi kabahatleri kast ve/veya taksirle işlenen fiillerdir. Diğer yandan hem vergi suçlarında hem de vergi kabahatlerinde uygulanacak yaptırımların miktarının belirlenmesinde failin kusuru esas alınmaktadır[477].

AO'nun 208 ve 386. maddelerine göre vergi idaresi, vergilendirmeye ilişkin olarak idari ve adli soruşturma yapmaya yetkilidir. Vergi idaresi, idari para cezayı gerektiren bir fiili tespit etmesi halinde cezayı re'sen kesebilmektedir. Bu şekilde vergilendirmeye ilişkin idari para cezalarından doğan ihtilaflarda ise vergi

---

[473] Hans-Heinrich Jescheck, **Alman Ceza Hukukuna Giriş**, (Tercüme Eden: Feridun Yenisey), 2. Bası, Beta, İstanbul, 2007, s. 19 ve 67.

[474] Vergi suçları ve yaptırımları, AO'nun Sekizinci Bölümünün Birinci Başlığı altında 369-376. maddeleri arasında; vergi kabahatleri ve yaptırımları AO'nun Sekizinci Bölümünün İkinci Başlığı altında 377-384. maddeleri arasında yer almaktadır.

[475] Türk vergi hukukunda vergi suçları ile vergi kabahatleri ve bunların tabi olduğu yaptırımlar 213 sayılı Vergi Kanunu'nda yer alırken gümrük suçları ile bunların tabi olduğu yaptırımlar 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda (RG Tarih:31.3.2007 Sayı:26479) ve gümrük kabahatleri ile bunların tabi olduğu yaptırımlar 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda (RG Tarih:4.11.1999 Sayı:23866) yer almaktadır.

[476] Lars P. Feld; Andreas J. Schmidt; Friedrich Schneider, "Tax Evasion, Black Activities and Deterrence in Germany: An Institutional and Empirical Perspective", **Annual Congress of the International Institute of Public Finance**, 27-30 August 2007, University of Warwick, UK, p. 11. https://www.researchgate.net/publication/228351209_Tax_Evasion_Black_Activities_and_Deterrence_in_Germany_An_Institutional_and_Empirical_Perspective (Çevrimiçi) 16 Kasım 2018.

[477] Udo Di Fabio in **Mauns/Dürig Grundgesetz**, Art. 2 m.no.69 et seq. Aktaran: Drüen/Butler, **a.g.e.**, p. 370.

mahkemeleri (finanzgerichte) görevlidir[478]. Ancak, adli bir vakıa olması durumunda başka bir ifade ile ortada bir vergi suçunun olduğu kanaatine varılmış ise Savcılık (Staatsanwaltschaft) devreye girer. Bu durumda, vergi idaresi, adli kolluk olarak Savcılığın yardımcısı olur. Vergi suçlarına ilişkin ceza yargılaması ceza mahkemesinde görülür[479]. Diğer yandan, adli bir soruşturma açıldığında vergi suçunu işleyen kişiye durum bildirilir. AO'nun 393. maddesi gereğince vergi idaresi, suç isnat edilen kişiyi ilgili olay ile ilgili bilgi vermesini isteyemez. Zira burada kendini suçlamama hakkı (nemo tenetur ilkesi) üstün tutulur[480].

Vergi idaresi tarafından 2015 yılında açılan soruşturmaların %82'sinin idari yaptırım ofisi tarafından sonuçlandırıldığı ve adli bir yaptırım uygulanması için soruşturmanın yargıya intikal ettirilmediği ifade edilmiştir[481]. Adli soruşturma neticesinde savcılığın genellikle iddianame hazırlayıp dava açtığı ve açılan davaların büyük bir kısmının mahkûmiyet ile sonuçlandığı belirtilmektedir[482].

2.1.1.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları

AO'nun 369. maddesinin ilk fıkrasında vergi kanunları gereğince cezalandırılan fiiller, kanuna aykırı olarak ithalat, ihracat ve malların dolaşımı, damga pullarının sahte olarak üretilmesi ve buna ilişkin hazırlık hareketleri ve bu fiillere iştirak eden yardım eden ve azmettirenleri işlediği fiillerin vergi suçları olduğu ifade edilmiştir. AO'nun 369. maddesinin ikinci fıkrasında aksi vergi kanunlarında

---

[478] Ulrich Stelkens, "Administrative Appeals in Germany" in **Alternative Dispute Resolution in European Administrative Law**, Dacian C. Dragos; B. Neamtu (Ed.), Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2014, p.5.

[479] https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-623-5696?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1 (Çevrimiçi) 16 Kasım 2018.

[480] Von Raf Kölbel, **Selbstbelastungsfreiheiten Der nemo-tenetur-Satz im materiellen Strafrecht**, 1. Auflage, Duncker&Humblot, Berlin, 2006, s. 7-8 und 50-52.

[481] Tax Compliance, Bei Auslandsbanken in Deutschland, Verband der Auslandsbanken in Deutschland e. V., First Edition, 2017, s. 51. https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax-compliance-bei-auslandsbanken-in-deutschland/$FILE/ey-tax-compliance-bei-auslandsbanken-in-deutschland.pdf (Çevrimiçi) 16 Kasım 2018.

[482] 2015 yılında ceza davasında beraat oranı %0,6'dır. Tax Compliance, Bei Auslandsbanken in Deutschland, Verband der Auslandsbanken in Deutschland e. V., First Edition, 2017, s. 52. https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax-compliance-bei-auslandsbanken-in-deutschland/$FILE/ey-tax-compliance-bei-auslandsbanken-in-deutschland.pdf (Çevrimiçi) 16 Kasım 2018.

belirtilmediği sürece vergi suçları açısından ceza hukukunun genel kurallarının geçerli olduğu belirtilmiştir[483]. Başka bir ifade ile bu bağlamda, vergi suçlarında AO'da farklı bir hüküm bulunmadıkça Alman Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch-StGB) ile Alman Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (Strafprozessordnung-StPO) genel hükümleri uygulanacaktır[484].

Vergi suçlarına azmettiren ya da bu suçlara yardım edenlere ilişkin cezai sorumluluk hükümleri StGB'nin 26. ve 27. maddelerinde düzenlenmiştir. Diğer yandan, vergi kaçırmaya ya da vergi kaçırmadan elde edilen malların alımına, satımına ya da tutulmasına iştirak eden kişilerin düşük gösterilen vergilerden ve haksız yere yararlandırılan vergi avantajlarından dolayı hazinenin uğradığı vergi kaybından AO'nun 71. maddesi gereğince sorumludurlar.

Alman hukukunda vergi suçlarında manevi unsur kasttır. Kişinin kasti olmayan bir hareketi dolayısıyla vergi suçunun oluşması mümkün değildir. AO'nun "ağır dikkatsizlikle[485] verginin düşük gösterilmesi" (leichtfertige steuerverkürzung) başlıklı 378. maddesinde vergi mükellefinin ya da vergi mükelleflerinin işleriyle uğraşan kişilerin ağır dikkatsizlikle 370. maddede yer alan vergi kaçakçılığı suçu fiillerini işlemesi halinde idari para cezası ile cezalandırılacağı öngörülmüştür[486]. Görüldüğü üzere söz konusu aykırılık, kabahat olarak düzenlenmiştir. Bu hükmün, vergi

---

[483] Abgabenordnung § 369 Steuerstraftaten **"**(2) Für Steuerstraftaten gelten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen." https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html (Çevrimiçi) 16 Kasım 2018. Benzer bir hüküm AO'nun 377. maddesinde yer almaktadır. Bu hükme göre vergi kabahatlerine ilişkin AO'da bir düzenleme olmaması halinde Düzene Aykırılıklar Kanunu'nun (Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten) ilk kısmında düzenlenen hükümlere başvurulur.

[484] Feld/Schmidt/Schneider, **a.g.e.**, p. 11.; Gerhard Dannecker, "Criminal Tax Law Germany", **Steuerstraftrect International-International Tax Criminal Law**, (Ed. Roman Leitner; Gerald Toifl), Linde Verlag, 2007, p. 10.

[485] Ağır dikkatsizlik kavramı ceza hukukunda da sıkça kullanılmaktadır ve ağır taksir (fahrlaessigkeit) başka bir ifade ile gösterilmesi gereken özenin ağır ölçüde ihlal edilmesi durumunu ifade etmektedir. Ağır dikkatsizliğin mevcudiyetinin tespitinde karşılaştırma ölçeği olarak yaklaşık aynı eğitime, öğrenime, işletme ya da vergi hukuku mesleki deneyimine sahip diğer vergi mükelleflerinin davranışları esas alınmaktadır. Vergi mükellefinin, vergi ödevleri hakkında bilgi edinmemesi veya vergi ödevlerinin yerine getirilmesini denetimsiz şekilde temsilciye bırakması ağır dikkatsizliğe örnek olarak gösterilmektedir. Seer, **a.g.e.**, s. 225-226.

[486] Kanun maddelerinin lafzından da anlaşılacağı üzere vergi kaçakçılığı suçunun faili herkes olabilirken 378. maddede düzenlenen vergi kabahati sadece vergi mükellefi ve vergi mükellefinin işleriyle uğraşan kişiler tarafından işlenebilir.

kaçakçılığı suçunun fiillerinin kast olmaksızın işlenmesi halinde cezasız kalmasının engellenmesi için getirildiği ifade edilebilir[487].

Alman Anayasasının (Grundgesetz-GG) 104. maddesinin ikinci fıkrasına göre suçun karşılığı olan adli yaptırım, ancak ceza mahkemesi tarafından hükmedilir[488]. StPO'nun 152 ve 160. maddeleri uyarınca suça ilişkin adli soruşturma ve iddianamenin hazırlanması görevi münhasıran savcılığın yetkisindedir[489]. Ancak AO'nun vergi suçlarında 386. maddesinde vergi idaresinin de vergi suçlarını soruşturma yetkisinin olduğu belirtilmiştir. Hatta AO'nun 400. maddesine göre vergi idaresi, duruşmasız şekilde seri muhakeme usulü ile görülmesi belirtilen vergi cezalarına ilişkin olarak adli ceza kararı verilmesi için doğrudan mahkemeye başvurabilir. Bununla birlikte, söz konusu vergi cezası ağır ise ilgili dosyanın savcılığa gönderilmesi gerekir.

Vergi suçları bakımından adli soruşturma, StGB'nin 78. maddesinde düzenlenen zamanaşımı süreleri içerisinde başlatılır. AO'nun 376. maddesinde, vergi kaçakçılığı suçunun nitelikli halleri için 10 yıllık özel zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise vergi suçu isnat edilen kişiye idari ceza sürecinin başladığının bildirilmesi ya da bu bildirimin tebliğ edilmesi hallerinde vergi suçları için zamanaşımının kesileceği hükmü düzenlenmektedir. StGB'nin 56. maddesine göre ceza mahkemesi tarafından hükmedilen iki yıla kadar hapis cezası, denetimli serbestlik hükümleri çerçevesinde icra edilebilir. Gözaltında ya da tutuklulukta geçirilen süreler, StGB'nin 51. maddesi gereğince hükmedilen hapis cezasından indirilir.

AO'nun 370. maddesinde vergi kaçakçılığı (steuerhinterziehung) suçu düzenlenmiştir. Bu suç tipinin unsurları, Türk hukukunda 212 sayılı Vergi Usul

[487]Alman kanun koyucu, ceza hukukunun çekirdek kısmını oluşturan suç ihdas etmeye ilişkin hükümlere son çare (ultima ratio) olarak başvurduğu söylenebilir. Zira vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiillerin kast olmaksızın yapılması hukuka aykırılık içerse de bu hukuka aykırılığın suç olarak düzenlenmesi ve karşılığında hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi ölçülülük ilkesini ihlal edebilecek niteliktedir. Bu sebeple, kast olmaksızın yapılan vergi kaçakçılığı fiilleri, vergi kabahati olarak düzenlenmiştir.

[488] Drüen/Butler, **a.g.e.**, p. 371.

[489] **A.e.**

Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarından bazılarına benzemektedir. Ancak VUK'da düzenlenen kaçakçılık suçlarında bir suç haricinde vergi matrahının azalması gibi bir neticenin gerçekleşmesine gerek yok iken AO'da belirtilen vergi kaçakçılığı suçunda, kanunda düzenlenen hareketlerin işlenmesi neticesinde vergi kaybının meydana gelmesi ya da meşru olmayan vergi avantajı edilmesi aranmaktadır. Başka bir ifade ile Alman vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçu, neticeli suç olarak öngörülmüştür[490].

AO'nun 370. addesinin ilk fıkrasında vergi kaçakçılığı suçunun temel hali yer almaktadır. Bu hükme göre, a) vergi idaresine ya da kamu idarelerine vergilendirmeye ilişkin önemli konular ile ilgili ayrıntıları eksik ya da yanlış sağlamak (gerçeğe aykırı beyanda ve/veya bildirimde bulunmak) veya b) vergilendirme için öneme sahip maddi vakıalar hakkında bilgi verme yükümlülüğü olmasına rağmen vergi idaresine bilgi vermemek ya da c) kullanma yükümlülüğü olmasına rağmen damga pulu veya damga pulu makinesini kullanmamak fiilleri ile ödenmesi gereken vergiyi düşük gösteren veya kendisi ya da bir başkası yararına meşru olmayan bir vergi avantajı sağlayan kişi beş yıla kadar hapis cezası ya da adli para cezası ile cezalandırılır.

AO'nun 370. maddesinin ikinci fıkrasında vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüsün de cezalandırılacağı öngörülmüştür. Buna göre icra hareketlerine başlayan fail elinde olmayan nedenlerle vergi kaçakçılığına elverişli fiilini tamamlamamış olsa bile cezaya tabi olacaktır.

AO'nun 370. maddesinin üçüncü fıkrasında ise vergi kaçakçılığı suçunun nitelikli hali düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre aşağıda yer alan durumlarda kişiye altı aydan 10 yıla kadar hapis cezası verilir. Madde hükmünde, a) kasten önemli miktarda vergi matrahını düşük bildirmek ya da meşru olmayan bir vergi avantajı sağlamak[491], b) kamu görevlisi olarak otorite veya pozisyonu kötüye kullanmak, c)

[490] Thomas Kuhn; Jörg Weigell, **Steuerstrafrecht**, 2. Auflage, Verlag C. H. Beck München, 2013, s. 15.

[491] Alman Federal Mahkemesi (Bundesgerichtshof), tek seferde 50.000 Avroluk vergi kaçırmayı, nitelikli hal kapsamında değerlendirmiştir. Bundesgerichtshof 27.10.2015, 1 StR 373/15.

otorite ya da pozisyonunu kötüye kullanan bir kamu görevlisinin yardımını istemek, d) tahrif edilmiş ya da sahte olarak düzenlenmiş belgeler kullanılarak vergi matrahını aşındırmak ya da meşru olmayan bir vergi avantajı sağlamak, e) sürekli şekilde ilk fıkrada yer alan fiillerin işlenmesi amacıyla kurulan örgüt bünyesinde katma değer vergisi ya da gümrük vergisi matrahını düşük bildirmek ya da bu vergiler ile ilgili meşru olmayan vergi avantajı elde etmek, nitelikli hallere örnek olarak verilmiştir. Başka bir ifade ile vergi kaçakçılığı suçunun nitelikli halleri bu maddede sayılanlar ile sınırlı değildir.

AO'nun 370. maddesinin beşinci fıkrasında vergi kaçakçılığı suçunun kanun dışı yollarla yapılan ithali, ihracı ve transit geçişi yasaklanan mallara ilişkin de işlenebileceği ifade edilmiştir. AO'nun 372. maddesinin ikinci fıkrasında ise kanun dışı ithalat, ihracat ya da mal dolaşımının, başka kanunlarda cezalandırılmaması halinde vergi kaçakçılığı suçunda öngörülen ceza ile cezalandırılacağı düzenlenmektedir.

AO'nun 371. maddesinde kişinin gönüllü olarak vergi kaçırdığını ifşa etmesi ve kanunda belirtilen şartları yerine getirmesi durumunda vergi kaçakçılığı suçundan dolayı cezalandırılmayacağı öngörülmüştür[492]. Bununla birlikte, kaçırılan verginin faizi ile birlikte vergi idaresine ödenmesi gerekmektedir. Diğer yandan, maddenin ikinci fıkrasında yer alan durumlarda, kişi pişmanlık hükmünden yararlanamaz. AO'nun 398a maddesinde ise, vergi matrahının düşük gösterilmesi ya da vergi avantajı sağlanması veya nitelikli vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi hallerinde kaçırılan verginin miktarının %10 ile %20'si arasında bir oranda[493] ek ücret ödenirse[494] adli soruşturma yapılmayacağı hükmü öngörülmüştür. Bu bağlamda ifade etmek gerekir

http://juris.bundesgerichtshof.de/cgibin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bgh&Art=en&Datum=2015-10&Seite=1&nr=73570&pos=42&anz=280 (Çevrimiçi) 16 Kasım 2018.

[492] Benzer bir hüküm "ağır dikkatsizlikle verginin düşük gösterilmesi" kabahatinin düzenlendiği AO'nun 378. maddesinin üçüncü fıkrasında yer almaktadır. Bu hükümde öngörülen pişmanlık şartlarının yerine getirilmesi halinde idari para cezasının uyglanmayacağı ifade edilmiştir.

[493] Kaçırılan vergi miktarına göre oran değişmektedir. 100.000 Avroya kadar kaçırılan verginin %10'u; 100.000 Avroyu geçen ancak 1.000.000 Avroya ulaşmaz ise kaçırılan verginin %15'i; 1.000.000 Avroyu geçerse ise kaçırılan verginin %20'si oranında ek ücret ödenir.

[494] Bu müessese, Alman vergi hukukunda vergi kaçırma suçlarında uygulanan özgün bir adli ek ücret/para cezasıdır. Christoph Habammer; Ulrich Pflaum, "Bleibt die Selbstanzeige noch praktikabel?", in: **Zeitschrift für deutsches Steuerrecht (DStR)**, 2014, s. 2267-2268.

ki, Alman vergi hukukuna benzer şekilde, Türk vergi hukukunda VUK'un 359/4 fıkrası gereğince kişinin gönüllü olarak durumu VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık şartlarına uygun olarak vergi idaresine bildirmesi halinde kaçakçılık suçlarından dolayı işlem yapılmaz. Ancak, Türk vergi hukukunda, Alman vergi hukukunda olduğu gibi ek ücret uygulaması mevcut değildir.

AO'nun 375. maddesine göre ceza mahkemesi, vergi suçlarından dolayı en az bir yıl hapis cezası ile cezalandırılan kişiyi kamu görevinden ve siyasi seçilme hakkından mahrum bırakabilir. Ayrıca, vergi kaçakçılığının olduğu durumlarda kanun dışı şekilde ithal edilen, ihraç edilen ve transit mallar ile vergi kaçakçılığıdan elde edilen mallar ve bu malları taşıyan ulaşım araçları müsaadere edilebilir.

Alman vergi hukukunda AO'nun 370. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu temel suç olarak ihdas edilmiştir. Madde hükmü incelendiğinde, vergi kaçakçılığı suçunun neticeli suç olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır. Bu suçta netice, ödenmesi gereken verginin düşük gösterilmesi ya da haksız vergi avantajının elde edilmesidir. Vergi kaçakçılığı suçu ile kasti olarak vergi kaybına sebebiyet verilmesi ve haksız vergi avantajı elde edilmesini sağlayan tüm fiiller cezai müeyyideye tabi olduğu gözlemlenmektedir. Gümrük kaçakçılığına yönelik olan AO'nun 372, 373 ve 374. maddelerinde yer alan vergi suçları ise, vergi kaçakçılığı suçunun kapsamına girmeyen durumları ceza hukukunun kapsamına alarak tamamlayıcı rol üstlenmişlerdir[495]. Bu

[495] AO'nun 372. maddesinde gümrük kaçakçılığı suçunun tanımı ve temel hali ve 373. maddesinde ticari bir organizasyon içerisinde yapılan gümrük kaçakçılığı suçu öngörülmüştür. AO'nun 372. maddesine göre kanuna aykırı şekilde eşyayı ihraç eden, ithal eden ya da taşıyan diğer kanun hükümlerine göre herhangi bir cezaya tabi olmaması halinde vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği AO'nun 370. Maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre cezalandırılır. AO'nun 373. Maddesinde ise tekel mevzuatına aykırı olarak a) ticari bir organizasyon çerçevesinde ihracat veya ithalat üzerinden gümrük vergisi kaçakçılığı ya da b) ticari bir organizasyon çerçevesinde tekel düzenlemelerine aykırı olarak kanun dışı ihracat, ithalat ya da malların dolaşımı yapanların, altı aydan on yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı öngörülmüştür. Maddenin devamında ise bu suça verilecek cezanın daha hafif durumlarda beş yıla kadar hapis cezası veya adli para cezası olduğu belirtilmektedir. Maddenin üçüncü fıkrası hükmüne göre, bu suça teşebbüste suç kapsamına dâhildir. AO'nun 374. maddesinde üzerinden gümrük vergisi kaçırılan ya da kanun dışı şekilde ithal edilen, ihraç edilen ya da transit malları satın alan veya başka türlü elde eden, satan, malların satımına yardım eden kişi beş yıla kadar hapis cezası ya da adli para cezası ile cezalandırılır. Bu suçun oluşabilmesi için kişinin bu fiilleri kendisinin ya da başkasının menfaati amacıyla yapmalıdır. Maddenin ikinci fıkrasında suçun nitelikli hali düzenlenmiştir. Bu hükme göre, suçun ticari olarak ya da suç örgütü tarafından işlenmesi halinde 6 aydan on yıla kadar hapis cezası verilir. Ancak daha az ciddi durumlarda ceza kişi beş yıla kadar hapis cezası ya da adli para cezası ile cezalandırılır. Bu suça teşebbüste cezalandırılır.

maddeler incelendiğinde ise vergi kaçakçılığı suçunda olduğu gibi neticenin aranmadığı gözlemlenmektedir. Kanun koyucu, kamu düzenini ihlal eden fiilleri ayrı maddeler halinde ve belli şartlar altında yaptırıma tabi kılmıştır.

Diğer yandan, AO'da vergisel işlemlerde yapılan belgede sahtecilik fiillerine ilişkin bağımsız bir madde hükmünün olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak, AO'nun 370. maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenen nitelikli hallerden dördüncüsü "tahrif edilmiş ya da sahte olarak düzenlenmiş belgeler kullanılarak sürekli olarak vergiyi düşük bildirmek ya da meşru olmayan bir vergi avantajı sağlamak" şeklinde düzenlenmiştir. Burada görüldüğü üzere kanun maddesi tahrif edilmiş ya da sahte olarak düzenlenmiş belgenin kullanılmasını aramaktadır. Bu sebeple, bu tür bir belgenin düzenlenmesi bu madde hükmüne göre vergi kaçakçılığı suçu teşkil etmeyecektir. Aşağıda inceleyeceğimiz gibi bu tür bir belgenin düzenlenmesi, Alman vergi ceza hukukunda vergi suçu için hazırlık hareketi olarak nitelendirilmektedir. Bu şekilde bir belgenin düzenlenmesi ancak kullanılmaması, vergi kabahati olarak nitelendirilmiş ve karşılığında idari yaptırım uygulanacağı öngörülmüştür.

AO'nun 379 ile 382. maddeleri arasında, AO'nun 370. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu ile 378. maddesinde düzenlenen ağır dikkatsizlikle verginin düşük gösterme kabahatinin hazırlık hareketleri niteliğinde olan ve dolayısıyla AO'nun 370 ve 378. maddesinin kapsamına girmeyen fiiller, kabahat olarak düzenlenmiştir. Bu hükümler aracılığıyla kamu düzenini ihlal edici özelliği haiz hazırlık hareketleri cezasız bırakılmamıştır. Bu kabahatler, kasten ya da taksirle işlenebilir. Fail herkes olabilir. Bu kabahatlerin oluşması için ödenmesi gereken verginin düşük gösterilmesine ya da meşru olmayan bir vergi avantajının sağlanmasına başka bir ifade ile bir neticenin gerçekleşmesine gerek yoktur. Zira bu kabahatler ile amaç verginin tehlikeye düşürülmesinin engellenmesidir.

AO'nun 379. maddesinde düzenlenen vergiyi tehlikeye düşürme kabahatinde belgede sahtecilik ile ilişkili iki tür fiil yer almaktadır. Bu fiillerden biri, belgenin gerçeğe aykırı şekilde düzenlenmesidir. Bu fiilin, Türk vergi ceza hukukunda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramının kapsamına benzer bir kapsamının

olduğu ifade edilebilir. Kanun hükmünde yer alan ikinci fiil ise belgelerin bir menfaat karşılığında tedavüle sokulmasıdır (belege gegen Entgelt in den Verkehr bringt). Bu hüküm ile vergi mükellefleri tarafından verginin düşük gösterilmesini ya da bir vergi avantajından yararlanılmasını sağlayan belgelerin ticaretinin yapılmasının engellenmesi amaçlanmıştır. Benzer bir hüküm, Hileli Vergi Düzenlemelerini Kontrol Kanunu'nda (Gesetz zur Eindämmung Missbräuchlicher Steuergestaltungen)[496] düzenlenmiştir. Bu hükümde, kasıtlı olarak ya da ağır dikkatsizlikle belgelerin bir menfaat karşılığında piyasada kullanılması idari yaptırıma tabi kılınmıştır[497].

2.1.2. Avusturya

Avusturya merkezi hükümet ve dokuz federe devletten oluşan bir federal devlettir. Avusturya Federal Anayasası (Bundesverfassungsgesetz - B-VG) federe devletlere ve mahalli idarelere belli bir derecede mali özerklik tanımıştır. B-VG'nin 13. maddesi gereğince vergi idarelerinin yetkileri Avusturya Mali Anayasasında (Finanzverfassungsgesetz - F-VG) düzenlenmiştir. F-VG'de vergi koymaya ve tahsil etmeye yetkili idareler belirlenmiş ve vergi gelirlerinin idareler arasında paylaştırılmasına ilişkin temel kurallar öngörülmüştür. Bu temel kuralların ayrıntıları ise Mali Denkleştirme Kanununda (Finanzausgleichsgesetz-FAG) yer almaktadır[498].

Avusturya Federal Maliye Bakanlığı vergilendirme sürecinin yönetilmesinden sorumlu organdır. Bakanlık, kanunlar tarafından konulan vergilerin, mükelleflerin eşit olarak vergilendirilmesi ilkesine dayalı olarak tahsil edilmesinden sorumludur[499]. Vergi İdaresinin Organizasyonu Hakkında Kanun gereğince (Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz-AVOG)[500], vergilendirme süreci Avusturya Federal Maliye Bakanlığına bağlı vergi idareleri ile mahalli vergi idareleri (Wohnsitzfinanzamt) tarafından yürütülmektedir.

---

[496] BGBl. I S. 1095 28. 4. 2006 https://www.bgbl.de (Çevrimiçi) 17 Kasım 2018.
[497] Seer, **a.g.e.**, s. 227-228.
[498] Kurt Ubelhoer; Sebastian Pfeiffer; Eline Huisman; Erich Schaffer, **Introduction to Austrian Tax Law**, 3. Auflage, Facultas Verlags und Buchhandels AG facultas Universitätverlag, Wien, Österreich, 2018, p. 144.
[499] https://www.bmf.gv.at/steuern/startseite-steuern.html (Çevrimiçi) 12 Kasım 2018.
[500] https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/I/I_00477/fname_172272.pdf (Çevrimiçi) 15 Mayıs 2020.

Avusturya vergi hukukunda vergiler, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi gibi federal vergiler ve iller ile belediyeler tarafından konulan yerel vergiler olmak üzere iki ana kategoriye ayrılmaktadır. Federal vergilere ilişkin uyuşmazlıklar Avusturya Federal Mali Mahkemesinde (Bundesfinanzgericht-BFG), yerel vergilere ilişkin uyuşmazlıklar ise ilgili federe devlette bulunan idare mahkemesinde görülmektedir. Diğer yandan, vergi mükellefi vergilendirmeye ilişkin itirazını öncelikli olarak ilgili vergi idaresine yapması gerekmektedir[501]. Başka bir ifade ile vergi uyuşmazlığının mahkemeye intikal ettirilmesinden önce söz konusu idari yolun tüketilmesi icap etmektedir. Tüm vergilere ilişkin verilen mahkeme kararlarına karşı temyiz mahkemesi Avusturya Yüksek İdare Mahkemesidir. (Verwaltungsgerichtshof-VwGH). Anayasal hakların ihlal edildiği iddiası ile BFG'nin kararları aleyhine Anayasa Mahkemesine de (Verfassungsgerichtshof-VfGHÖ) başvurulabilir[502]. Vergi suçlarına ilişkin muhakeme, ceza mahkemeleri tarafından yapılmaktadır. Yerel mahkemenin verdiği kararlara karşı bölge adliye mahkemesinde istinaf kanun yoluna ve bu kararlara karşı da Avusturya Yüksek Mahkemesinde (Oberste Gerichtshof-OGH) temyiz başvuru yoluna gidilir[503].

2.1.2.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları

Avusturya vergi yaptırım sisteminde yaptırımlar, Mali Suçlar Kanunu'nda (Finanzstrafgesetz-FinStrG)[504] suç olarak düzenlenen fiiller karşılığında uygulanan cezalar (strafe), BAO'da düzenlenen idari cezalar, faiz ve ek vergiler (verginin geç ödenmesi halinde "säumniszuschlage", beyannamenin geç verilmesi halinde "verspätungszuschlag") olarak dört ana gruba ayrılmaktadır.

---

[501] Gerald Schachner; Walter Loukota, **Tax Controversy Austria**, September 2018, p. 6-7, https://gettingthedealthrough.com/area/59/jurisdiction/25/tax-controversy-austria/ (Çevrimiçi) 15 Ocak 2019.

[502] 2016 yılında BFG'de 13828 adet vergi davası açılmıştır. BFG'nin bu davalar hakkında verdiği kararların sadece %1,27'si VwGH ve VfGHÖ tarafından bozulmuştur. Franz Althuber; Stefan Holzer, "Austria", Ed. Simon Whitehead, **the Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2018, p. 12.

[503] The Austrian Judicial System, the Republic of Austria Federal Ministry of Justice, p. 11-12 https://www.justiz.gv.at/web2013/file/8ab4ac8322985dd501229ce2e2d80091.de.0/broschuere_englisch_downloadversion.pdf (Çevrimiçi) 15 Ocak 2019.

[504] Bu Kanun, gümrük vergileri de dahil tüm vergiler için vergi suç ve kabahatleri ile bunlara uygulanacak yaptırımları içermektedir.

Avusturya vergi ceza hukukunda 100.000 Avroya[505] kadar gizlenmiş vergilerin soruşturulması vergi idaresinin görev alanına girmekte iken 100.000 Avroyu geçen gizlenmiş vergilerin soruşturulması adli makamların görev alanına girmektedir[506]. İkinci durumda, adli makamların talebi üzerine soruşturma vergi idaresi tarafından yürütülmektedir. Vergi mükellefinin vergi cezası gerektiren bir fiil işlediğinden şüphelenilmesi halinde soruşturma FinStrG çerçevesinde yürütülür. FinStrG'de bir hususa ilişkin özel olarak düzenlenmiş bir hüküm olmaması halinde Avusturya Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch-StGBÖ) ve Avusturya Ceza Muhakamesi Kanunu (Österreich Strafprozessordnung-ÖStPO) hükümlerine başvurulur[507].

Avusturya vergi hukukunda vergilendirme sürecinde vergi mükelleflerinin ilgili bilgi ve belgeleri vergi idaresinin bilgisine sunmaları gerekmektedir. Ancak FinStrG'nın 84. maddesinin dördüncü fıkrasında kendini suçlamama hakkı (nemo tenatur ilkesi) düzenlenmiştir[508]. Bu hükme göre, suç isnat edilen vergi mükellefi, isnat edilen suç ile ilgili olarak vergi idaresine bilgi vermeye zorlanamaz. Diğer yandan Avusturya vergi hukukunda sıradan bir vergi incelemesi sırasında arama ve el koyma gibi koruma tedbirlerine başvurulamaz iken suç isnadı içeren vergi incelemesinde vergi idaresinin arama ve el koyma koruma tedbirlerine başvurma yetkisi mevcuttur[509].

Vergi idaresi, vergilendirme ve vergi suçlarının soruşturulması sürecinde bankaların müşterilerine ait bilgileri isteyebilir. Bu durumda bankaların bankacılık sırrı hükümlerine dayanarak ilgili bilgiyi paylaşmayı reddetmeleri mümkün değildir[510].

---

[505] FinStrG'nin 53. maddesinin 2. Fıkrasında yer alan hallerde bu miktar 50.000 Avroya inmektedir.
[506] Tina Ehrke-Rabel; Sandra Grill; Marcus Schinnerl, "Austria" Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, p. 179.
[507] Ubelhoer/Pfeiffer/Huisman/Schaffer, **a.g.e.**, p. 156.
[508] Ehrke-Rabel/Grill/Schinnerl, **a.g.e.**, p. 179.
[509] Schachner/Loukota, **a.g.e.**, p. 3,
[510] Ehrke-Rabel/Grill/Schinnerl, **a.g.e.**, p. 180.

Yukarıda da değinildiği gibi Avusturya vergi ceza hukukunda yaptırımlar iki ana kategoriye ayrılmıştır. İlk kategori FinStrG'de suç olarak düzenlenen fiiller karşılığında uygulanan yaptırımlardır. Bu noktada ifade etmek gerekir ki, VfGHÖ, suç isnadını İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin içtihatlarına[511] paralel şekilde yorumlamaktadır. VfGHÖ, FinStrG'de yer alan mahkeme tarafından uygulanan adli cezaların yanında aynı kanunda yer alan vergi idaresi tarafından uygulanan idari cezaları da bu bağlamda değerlendirmektedir[512].

Avusturya, non bis in idem ilkesinin yer aldığı İHAS Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesinin, Avusturya ceza muhakemeleri kanunu anlamında ceza yargılamalarına münhasır olduğunu belirtmiştir[513]. Buradan Avusturya'nın vergi ceza hukukunda vergi kabahat ve suçları arasında non bis in idem ilkesini kabul etmediği sonucuna ulaşılmaktadır.

Avusturya vergi ceza hukukunda, BAO'da düzenlenen idari yaptırımlar ikinci kategoride yer alan yaptırımlardır. Bu idari yaptırımlar: a)hukuki bir kararın uygulanmasını sağlamak için verilen zorlayıcı ceza (zwangsstrafe); b)vergi idaresinin çalışmasını engelleyen ya da uygun şekilde davranışlarda bulunmayan kişiye verilen düzen cezası (ordnungsstrafe); c)vergilendirme sürecinde geciktirme amaçlı olarak kasten vergi idaresinden talepte bulunan ya da vergi idaresine yanlış bilgi aktaran kişiye verilen sebepsizlik cezasıdır (mutvillensstrafe)[514]. Bu idari yaptırımların

---

[511] İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, Engel kararında, başvuru konusu maddi olayda suç isnadının mevcut olup olmadığını belirlemek amacıyla üç ölçüt geliştirmiştir. İlk ölçüt, suçun cezai nitelikte olup olmadığının belirlenmesi için suçun ulusal hukukta nerede sınıflandırıldığının tespit edilmesidir. Ancak, bu ölçüt suç isnadının mevcudiyeti açısından büyük önem taşımamaktadır. Asıl önemli olan ölçütler, suçun niteliği gereği cezai olması (caydırıcı ve cezalandırıcı) ve suç karşılığında verilecek cezanın niteliği ve ağırlık derecesidir. İHAM, ikinci ve üçüncü ölçütlerin ayrı ayrı uygulanması sonucunda bir suç isnadının mevcudiyeti tespit edilemediği durumda bu iki ölçütün kümülatif şekilde uygulanabileceği kanaatine varmıştır. Ahmet Emrah Geçer, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non bis in idem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:350, Kasım 2017, s. 111.

[512] Ehrke-Rabel/Grill/Schinnerl, **a.g.e.**, p. 185.

[513] https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/117/declarations?p_auth=ZC1z5imu&_coeconventions_WAR_coeconventionsportlet_enVigueur=false&_coeconventions_WAR_coeconventionsportlet_codeNature=10&_coeconventions_WAR_coeconventionsportlet_searchBy=state&_coeconventions_WAR_coeconventionsportlet_codePays=AUS (Çevrimiçi) 15 Mart 2021.

[514] Ehrke-Rabel/Grill/Schinnerl, **a.g.e.**, p. 185.

amacının vergi mükelleflerini cezalandırmak olmadığı vergilendirme sürecini kolaylaştırmak olduğu ifade edilmektedir. Diğer yandan bu idari yaptırımlara ilişkin olarak vergi mükellefinin dava açma hakkı mevcuttur.

Diğer yandan, FinStrG'nin 29. maddesinde Türk vergi ceza hukukunda olan pişmanlık müessesesine benzer olarak vergi idaresine gönüllü açıklama müessesesini (Selbstanzeige) düzenlenmiştir. Vergi mükellefinin işlediği vergi suçunu tüm ayrıntıları ile vergi idaresine açıklaması halinde cezalandırma hükümleri uygulanmaz. Ancak bu hükmün uygulanabilmesi için vergi mükellefinin, vergi incelemesine başlanılmadan, vergi idaresinin vergi kaçakçılığı suçunu ortaya çıkarmasından ve soruşturma açılmasından önce ilgili vergi idaresine vergi suçuna ilişkin olayı açıklaması gerekmektedir. Ayrıca, kaçırılmış olan vergininde tam olarak ödenmesi icap etmektedir. Aksi halde mükellefin gönüllü açıklama müessesesinden yararlanması mümkün değildir[515].

2.1.2.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları

Avusturya vergi yaptırım sisteminde vergi kaçakçılığı (abgabenhinterziehung) ve vergi dolandırıcılığı (abgabenbetrug) olmak üzere iki ana suç tipi yer almaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu, FinStrG'nin 33. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin ilk fıkrasında, kasıtlı olarak bildirim, açıklama ve doğruluk ödevlerini ihlal ederek vergi kaybına neden olan kişi vergi kaçakçılığı suçunun failidir. Maddenin ikinci fıkrasında ise Avusturya Katma Değer Kanunu'nun (UStG 1994) 21. maddesinde yer alan ön bildirim müessesesine ilişkin yükümlülükleri kasten yerine getirmeyerek vergi ziyaına neden olanlar ile Avusturya Gelir Vergisi Kanunu'nun (EStG 1988) 76. maddesi ve diğer ilgili düzenlemelerde yer alan maaş hesaplarının tutulmasına ilişkin hükümlere aykırı olacak şekilde kasti hareketler ile ücret vergisinin azalmasına neden olanlar da vergi kaçakçılığı suçunun faili olarak tanımlanmıştır. Maddenin dördüncü fıkrasında ayrıcalıklı vergi muafiyeti gerekli şartı yerine getirme gibi farklı bir amacı gerçekleştirmek için ayrıcalıklı vergi rejiminin kapsamında olan

[515] Ubelhoer/Pfeiffer/Huisman/Schaffer, **a.g.e.**, p. 158-159.

emtiaları kullanarak verginin azalmasına neden olanlar da vergi kaçakçılığı suçunun faili olarak belirlenmiştir. Görüldüğü üzere FinStrG'nin 33. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için failin kasten kanunda öngörülen hareketleri yapması gerekmektedir. Aksi halde bu suçun oluşması mümkün değildir. Vergi kaçakçılığı suçu karşılığında yaptırım olarak vergi kaçakçılığı fiili neticesinde oluşan vergi kaybının iki katına kadar para cezası ya da FinStrG'nin 15. maddesi gereğince iki yıla kadar hapis cezasına hükmedilir. Vergi kaçakçılığı fiillerinin kast olmaksızın ağır dikkatsizlikle işlenmesi halinde FinStrG'nin 34. maddesi gereğince kaçırılan vergi miktarı kadar idari para cezası verilir. Bu durumda hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmez[516].

Vergi dolandırıcılığı suçu, FinStrG'nin 39. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin ilk fıkrasında vergi kaçakçılığı, gümrük kaçakçılığı, ihracat ya da ithalat vergisi kaçakçılığı ya da bu yasa dışı olan emtiaların satın alınması yoluyla vergi kaçakçılığı suçlarının kanunda belirtilen hareketler ile işlenmesi halinde vergi dolandırıcılığı suçu olarak nitelendirilmiştir. Bu hareketler, a)yanıltıcı veya sahte belgeler, yanıltıcı veya sahte belge, veriler ya da diğer deliller kullanmak (vergi mevzuatının yapılmasını emrettiği ancak vergi ödevlisi tarafından gerçeğe uygun yapılmayan beyannameler, bildirimler, kayıtlar, tesciller hariç olmak üzere), b)hayali işlemler veya sahte işlemler kullanmak, c)verilerin değiştirilmesine, silinmesine ya da gizli tutulmasına izin veren vergi mevzuatı kuralları gereğince oluşturulmuş otomasyona dayalı kitap ve kayıtları kullanmak şeklinde kanunda düzenlenmiştir[517].

FinStrG'nin 53. maddesinin 1a bendine göre uluslararası satışlarda vergi dolandırıcılığı suçunun işlenmesi halinde yaptırım uygulama yetkisi münhasıran mahkemeye aittir. Başka bir ifade ile bu durumda, cezanın mahkeme tarafından hükmedilmesi için vergi kaçakçılığı suçunda olduğu gibi gizlenen verginin 100.000 Avroyu geçmesine gerek yoktur.

[516] Ubelhoer/Pfeiffer/Huisman/Schaffer, **a.g.e.**, p. 157.
[517] Althuber/Holzer, **a.g.e.**, p. 16.

Vergi dolandırıcılığı suçunun yaptırımı üç yıla kadar hapis cezası ile bir milyon Avroya kadar para cezasıdır. Tüzel kişiler, 2,5 milyon Avroya kadar para cezası yaptırımına tabi olur. Para cezası 250.000 Avroyu aşan vergi dolandırıcılığı suçlarında altı aydan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır[518]. Bu durumda, tüzel kişiler, beş milyon Avroya kadar idari para cezası yaptırımına tabi olur. Para cezası 500.000 Avroyu aşan vergi dolandırıcılığı suçlarında bir yıldan on yıla kadar hapis cezasına hükmedilir[519]. Bu durumda tüzel kişiler faile kesilen para cezasının dört katına kadar idari para cezası ile cezalandırılır. Yukarıda belirtilen vergi dolandırıcılığında ilişkin FinStrG hükümleri ile Avusturya Tüzel Kişilerin Sorumluluğu Hakkında Kanun (Verbandsverantwortlichkeitsgesetz-VbVG) hükümleri gereğince tüzel kişiler de vergi dolandırıcılığı suçlarından dolayı yüksek para cezasına tabi olabilmektedirler. Tüzel kişiler adına para cezası kesilebilmesi için tüzel kişinin yöneticisinin ya da çalışanının tüzel kişinin yararına kanunda suç olarak sayılan fiilleri işlemesi ya da sıradan bir çalışanın tüzel kişinin yöneticisinin bilgisi dışında kanunda suç olarak sayılan fiilleri işlemesi halinde ilgili tüzel kişinin yöneticisinin çalışan üzerinde gözetim yükümlülüğüne aykırı davranması gerekmektedir[520].

2.1.3. Belçika

Kıta Avrupası hukuk sistemini benimseyen ülkeler arasında yer alan Belçika federal bir devlettir. Belçika'da vergilendirme sürecinde yetkili ve vergilerin tahsilinden sorumlu olan kurum Belçika Maliye Bakanlığı'na bağlı Federal Gelir İdaresidir (Service Public Fédéral Finances-FPSF).

Belçika vergi hukukunda vergilendirme süreci ve maddi hukuka ilişkin hükümleri içeren temel kanun, Belçika Gelir Vergisi Kanunu'dur (Code des impôts sur les revenus 1992-CIR)[521]. Bu Kanunda vergi beyannameleri, vergi inceleme ve

[518] Dört yıl hapis cezasına ilaveten 1,5 milyon Avroyu aşmayacak şekilde ayrıca idari para cezası uygulanabilir.
[519] Sekiz yılı geçmeyen hapis cezası ile birlikte 2,5 milyon Avroyu aşmayacak şekilde idari para cezası uygulanabilir.
[520] Schachner/Loukota, **a.g.e.**, p. 5.
[521] Belçika vergi sisteminde kurumlar vergisine ilişkin özel bir kanun mevcut değildir. Gelir Vergisi Kanunu, Belçika'da yerleşik olan gerçek kişiler ve kurumlar ile yerleşik olmayanların gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin hükümler içermektedir.

soruşturması, vergi tarh, uyuşmazlık çözümü, geç ödeme ve faiz, verginin tazmini ve vergi suç ve kabahatleri ile bunlar karşılığında öngörülen yaptırımlara ilişkin hükümler yer almaktadır. CIR'de yer alan hükümlerin uygulanmasına ilişkin ayrıntılar ise Belçika Gelir Vergisi Kanunu'na İlişkin Kraliyet Kararnamesi'nde (Arrêté Royal d'exécution du Code des Impôts sur les revenus 1992-ARECIR) belirtilmiştir[522].

Belçika yargı sisteminde Yüksek İdare mahkemesi (Danıştay - Le Conseil d'État) ve idare mahkemeleri[523] olmasına rağmen vergilendirmeye ilişkin tüm uyuşmazlıklar, vergi hukuku konusunda uzman hâkimlerin olduğu adli yargı kolu altında kurulmuş mahkemelerde görülmekte olduğu anlaşılmaktadır[524]. Bununla birlikte, vergilendirme kamu düzenine ilişkin olması sebebiyle mahkeme tarafların iddiaları ile sundukları deliller yanında re'sen yapılan inceleme neticesinde elde edilen delilleri de dikkate alır.

Vergi suçlarına ilişkin olarak Belçika Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (Code d'instruction criminelle-CIC) 216. maddesinde mahkeme öncesi uyuşmazlık çözüm yolu olarak suçu kabul etme (procédure de reconnaissance préalable de culpabilité) müessesesi düzenlenmiştir. Bu müessese çerçevesinde cumhuriyet savcısı ile suç isnat edilen kişi arasında ceza davasına ilişkin olarak bir anlaşma yapılmaktadır. Bu anlaşma ile suç isnat edilen kişi suçunu kabul etmekte ve buna karşılık ceza muhakemesi sonucunda hükmedilecek cezadan daha az miktarda bir ceza almakta ve bazı durumlarda hükmün açıklanması geriye bırakılmakta ya da ceza ertelenmektedir.

Vergi suçlarına ilişkin ceza soruşturmasını açma yetkisi münhasıran savcılığa aittir. Savcılık, vergi idaresi, güvenlik güçleri ya da üçüncü kişinin şikâyet veya ihbarı ya da re'sen ceza soruşturmasını başlatır. Belçika hukukunda vergi incelemesi ve vergi kaçakçılığına ilişkin ceza soruşturması ayrı ayrı yürütülmektedir[525]. Vergi suçlarında

[522] Christian Chéruy, **Tax Litigation in Belgium: Overview**, Practical Law Country Q&A, 2016, p. 2, https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/8-624-7505?transitionType=Default&contextData=(sc.Default) (Çevrimiçi) 16 Ocak 2019.
[523] http://www.raadvst-consetat.be/?page=about_competent&lang=en (Çevrimiçi) 24 Ocak 2019.
[524] Chéruy, **Tax Litigation in Belgium: Overview**, p. 13.
[525] Chéruy, **Tax Litigation in Belgium: Overview**, p. 14.

ceza kovuşturması ise ceza mahkemeleri tarafından yapılmaktadır. Ceza yargılamasında CIR'de özel hüküm bulunmaması halinde Ceza Kanunu (Code Pénal-CP) ve Ceza Muhakemesi Kanunu (Code d'instruction criminelle-CIC) hükümleri uygulanmaktadır.

2.1.3.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları

Belçika vergi hukukunda kanunda ve diğer mevzuatta yer alan vergi ödevlerine uyumun sağlanması amacıyla çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür[526]. Bu yaptırımlar adli cezalar, idari cezalar, faiz ve diğer yaptırımlar olarak kategorize edilmektedir. Adli cezalar mahkeme tarafından hükmedilirken idari cezalar mahkemenin müdahalesi olmaksızın vergi idaresi tarafından verilmektedir.

İdari cezalar, CIR'in 444-448. maddeleri arasında düzenlenmiştir[527]. İdari cezalar iki ana gruba ayrılırlar. İlk grup vergi kaybının belli bir oranı esas alınarak hesaplanan başka bir ifade ile nispi idari cezalardır. CIR'in 444. maddesinde düzenlenen nispi idari cezalar, vergi kaybının %10'undan %200'üne kadar belirlenebilir. Ancak bu cezanın uygulanması için vergi idaresine bildirilmeyen gelirin en az 2500 Avro olması gerekmektedir[528]. Vergi mükellefinin iradesi dışında gerçekleşen olaylardan dolayı vergi kaybı gerçekleşse dahi idari ceza verilmez. Diğer yandan örneğin vergi beyannamesinin ilk kez verilmemesinde vergi kaybının%10'u, ikinci kez verilmemesinde vergi kaybının %20'si kadar idari para cezası kesilir[529]. Mükellefin sahte belge kullanması halinde ise vergi kaybının %200'ü oranında idari para cezası verilir. İkinci grup idari cezalar ise mevzuat tarafından belirlenmiş maktu idari cezalardır. CIR'in 445. maddesinde düzenlenen maktu idari cezalar 50 Avrodan 1250 Avroya kadar kesilebilmektedir. Maktu idari cezaların kesilebilmesi için vergi kaybına gerek yoktur. Kanunda öngörülen vergi ödevinin yerine getirilmemesi bu

[526] Christian Chéruy, **Tax Procedure in Belgium: Audit to Litigation A First Insight**, Loyens & Loeff SCRL/CVBA, 2014, p. 120.
[527] TVA'nın 70 ve 71. maddelerinde katma değer vergisine ilişkin özel idari öngörülmüştür.
[528] Caroline P. Docclo, "Belgium", Ed. Simon Whitehead, **the Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2018, p. 31.
[529] Jacques Malherbe; Bart Peeters; Geoffroy Galéa, "Belgium", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, p. 232.

maktu idari para cezasının kesilmesi için yeterlidir. Vergi mükellefinin fiili kasten ya da taksir ile işlemesi önem arz etmemektedir.

Kanun koyucu, mükelleflerin beyannamelerini zamanında, tam ve gerçeğe uygun şekilde vermelerini ve vergi mevzuatında düzenlenen tüm hükümlere riayet etmelerini emretmektedir ancak vergi borcunun zamanında ve tam olarak ödenmemesinden dolayı herhangi bir idari ceza öngörmemiştir[530].

Vergi suçları ve bunlara uygulanacak yaptırımlar CIR'in 449-463. maddeleri arasında yer almaktadır. Bu maddelerde, vergi kaçakçılığı suçu, sahte belge düzenleme ve kullanma suçları, yalan tanıklık suçu, tanıklıktan kaçınma suçu ve vergi mahremiyetini ihlal suçunun unsurları belirtilmektedir. Tez konumuz ile bağlantısı olması sebebiyle aşağıda sadece vergi kaçakçılığı suçu ile sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçlarının genel esasları incelenecektir. Ancak öncesinde Belçika vergi ceza hukukunda non bis in idem ilkesinin etkin şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla yakın geçmişte yürürlüğe giren düzenlemelere değinilecektir.

Belçika vergi ceza hukukunda vergi kanunlarının ihlal edilmesi sonucunda hem idari soruşturma hem de adli soruşturma açılmaktaydı ve muhatap kişi birden fazla yargılama çerçevesinde ölçüsüz şekilde iki kez cezalandırılabilmekteydi. Bunun da İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 22.11.1984 tarihli 7 Nolu Protokolünün başlıklı 4. maddesinde yer alan kişinin tek bir fiili ile mükerrer cezalandırma ve yargılamaya tabi tutulması yasaklayan non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil ettiği ifade edilmekteydi[531]. Ayrıca hem adli hem idari soruşturmanın sürdürülmesi nedeniyle kamu kaynaklarının da gereksiz kullanıldığı belirtilmekteydi[532]. Kanun koyucu bu

[530] Bu durumda gecikme faizi uygulanmaktadır.
[531] İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, vergi kabahatlerini de İHAS'ın 6. Maddesinde anlamında suç kavramı içine dâhil etmekte ve bir fiilin kanunda hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak düzenlenmesinin sonucu olarak iki kez cezalandırılmasını non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil ettiğini ifade etmektedir. Michel Maus, "Kanttekeningen rond de fiscaal administratieve sancties en de fiscale geschillen procedure in het licht van artikel 6 E.V.R.M.", **T.F.R. (Tijdschrift voor Fiscaal Recht)**, 1999, p. 332-333.
[532] Leo Peeters; Anne-Marie Dossche, Belgium: The Una Via Principle Applicable in Tax Fraud Cases, p.1.http://www.mondaq.com/x/211068/White+Collar+Crime+Fraud/The+Una+Via+Principle+Applicable+In+Tax+Fraud+Cases (Çevrimiçi) 21 Ocak 2019.

durumun önüne geçebilmek amacıyla una via ilkesinin (le principe una via) genel hatlarını içeren Kanunu 22 Ekim 2012 tarihinde kabul etmiştir[533]. Una via ilkesi, öz olarak ifade etmek gerekirse vergi kanunlarına aykırı davranışın soruşturulmasında tek bir usulün sürdürülerek birden fazla cezalandırma yapılmasının engellenmesini esas almaktadır. Başka bir söylemle, vergi kanunlarını ihlal eden kişi ya da kişiler hakkında vergi idaresi tarafından yapılan idari soruşturma neticesinde idari ceza ya da adli makamlar tarafından yapılan soruşturma ve kovuşturma neticesinde adli cezadan sadece biri uygulanacaktır.

Kanun, vergi kanunlarına aykırı davranışların tespiti durumunda vergi idaresi ile savcılık ofisinin nasıl hareket etmesi gerektiklerini ayrıntılı şekilde açıklamıştır. Buna göre vergi idaresi ve savcılık ofisinin vergi kanunlarını ihlal eden davranışa ilişkin maddi vakıanın soruşturulmasında en uygun usulün hangisi olacağı konusunda müzakere etmesi tavsiye edilmektedir[534]. Müzakere sonucunda adli soruşturmanın yürütülmesine karar verilirse vergi idaresi ilgili dosyayı savcılık makamına bırakmak zorundadır. Örneğin vergi mükellefinin zarar vermek maksadıyla kasıtlı olarak vergi kanunlarını ihlal ettiği kanaati oluşması halinde bu davranış vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelendirilecek ve soruşturulması savcılık makamı tarafından yapılacaktır[535]. Diğer yandan, vergi kanunlarını ihlal eden davranışın dikkatsizlikle yapıldığı sonucuna varılması halinde soruşturulma vergi idaresi tarafından yerine getirilecek ve neticesinde idari ceza vergi idaresi tarafından verilecektir.

Vergi idaresi ile savcılık ofisinin görüşmesi sonucunda savcılık adli soruşturmanın açılmasına karar vermesi halinde vergi idaresinin aynı vakıa için önceden verdiği idari para cezası ertelenir ve ayrıca ilgili idari para cezası bakımından

---

[533] Bu Kanunun idari cezaya tabi tutulmuş bir fiilden ötürü adli bir soruşturma açılamayacağına ilişkin İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Sergey Zolotukhin v. Russia (14939/03 10.2.009) kararının esas alınarak yapıldığı belirtilmektedir. Chéruy, **Tax Procedure in Belgium: Audit to Litigation A First Insight**, p. 117.

[534] Kanun, vergi idaresi ile savcılık ofisinin müzakere etmesini tavsiye etmesi başka bir ifade ile emredici bir hüküm getirmemesi doktrinde eleştirilmektedir. J.P. Bours, "Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur la loi du 20 septembre 2012**", Journal des Tribunaux**, 2012, n° 6512, p. 171-172. Düşüncemize göre Kanun koyucu burada kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırılık teşkil etmemesi için yürütme ve yargı organları arasında emredici bir hükümle müzakere yapılmasını düzenlememiştir.

[535] Peeters/Dossche, **a.g.e.**, p. 1.

tahsil zamanaşımı da durur[536]. Belçika Anayasa Mahkemesi (Cour Constitutionnelle-BCC) vergi idaresi tarafından verilen idari para cezasının adli soruşturmadan önce kesinleşmemesi gerektiğini aksi takdirde adli soruşturmanın açılamayacağına hükmetmiştir[537]. Diğer yandan, vergi idaresi sadece vergi aslına ilişkin olarak idari usulü sürdürebilir ve tahsil işlemlerini icra edebilir.

Adli soruşturma sonucunda ceza davası açılmaması halinde vergi idaresi ertelenen idari para cezası varsa bunu tahsil için işlemleri icra edebilir, ertelenen bir idari para cezası yoksa idari para cezası kesebilir. Adli soruşturma sonucunda ceza davası açılmış ve sanık hakkında mahkûmiyet kararı verilmiş ise sanığa sadece adli ceza uygulanır ve aynı fiilden dolayı kişiye idari para cezası verilemez. Bununla birlikte adli soruşturma sonucunda ceza davası açılmış ve bu dava sonunda sanık beraat etmiş ise sanık hakkında hem adli yaptırıma hem de idari yaptırıma hükmedilemez[538].

2.1.3.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları

Belçika vergi hukukunda vergi kaçakçılığı, yasal ya da yasadışı yollar ile elde edilmiş gelirin vergi idaresi tarafından saptanmasının ve tahsil edilmesinin engellemesine yönelik vergi kaçırma fiilleridir[539]. CIR'ın 449. maddesinin ilk fıkrasında vergi kaçakçılığı suçunun temel hali düzenlenmiştir[540]. Vergi kanunlarında öngörülen düzenlemelerin hile yapmak suretiyle ya da zarar vermek kastıyla ihlal edilmesi halinde vergi kaçakçılığı suçu gerçekleşmiş olur. Örneğin, vergi beyannamesinin hiçbir türlü verilmemesi ya da katma değer vergisi mükellefiyeti

---

[536] Chéruy, **Tax Procedure in Belgium: Audit to Litigation A First Insight**, p. 118. CIR'in 444 ve 445. maddeleri gereğince ertelenen idari ceza ve bu cezaya ilişkin tahsil zamanaşımı ceza yargılamasının kesin olarak sona ermesine kadar sürer.

[537] Cour Constitutionnelle 3.1.2012 P.110894. N 14. Belçika Anayasa Mahkemesi, idari para cezasını da İHAM içtihatlarına atıf yaparak ceza hukuku anlamında ceza olarak nitelendirmiştir. Bu durumda da bir fiile idari para cezası verilmiş ve bu ceza kesinleşmiş ise aynı fiil için ikinci bir yargılamanın yapılarak cezalandırılmasının mümkün olmadığı görüşüne varmıştır. Malherbe/Peeters/Galéa, **a.g.e.,** p. 242.

[538] Chéruy, **Tax Procedure in Belgium: Audit to Litigation A First Insight**, p. 118.

[539] http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/124693/Belgium%20fiche.pdf (Çevrimiçi) 17 Ocak 2019.

[540] Article 449, CIR 92 (ex. d'imp. 2014) "*Sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 EUR à 500.000 EUR, ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution*."

gerektiren ticari bir işin bildirilmemesi durumlarında vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsuru gerçekleşmektedir[541]. Ancak vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanması için bu fiillerin "hile yapmak ya da zarar vermek kastıyla" yapılması gerekmektedir[542]. Görüldüğü üzere kanun koyucu vergi kaçakçılığı suçunda manevi unsur olarak özel kast aramaktadır[543]. Bu madde hükmüne göre vergi kaçakçılığı suçunun cezası 8 günden 2 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza ve/veya 250 Avrodan 500.000 Avroya kadar adli para cezasıdır. CIR'ın 449. maddesinin ikinci fıkrasında vergi kaçakçılığı suçunun nitelikli hali düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre nitelikli vergi kaçakçılığı suçu, birinci fıkrada yer alan vergi kaçakçılığı suçunun "organize şekilde" işlenmesi halidir. Bu madde hükmünde yer alan nitelikli vergi kaçakçılığı suçunun cezası 8 günden 5 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza ve/veya 250 Avrodan 500.000 Avroya kadar adli para cezasıdır. Vergi kaçakçılığı suçunun ard arda gelen birden fazla işlemle veya bir veya birden fazla paravan kişi veya kurumun müdahil edilmesiyle veya karmaşık düzenek içerisinde veya uluslararası işlemlerle yapılması halinde nitelikli hal söz edilebilir[544]. Ancak bu sayılanlar vergi kaçakçılığı suçunun nitelikli halinin gerçekleştiği yönünde sadece emare teşkil etmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun temel halinin mi yoksa nitelikli halinin mi olduğu maddi olayın bir bütün olan değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkabileceği ifade edilmektedir[545]. Vergi kaçakçılığı suçu, sadece vergi mükellefi ve vergi mükellefinin kanuni temsilcisi tarafından işlenebilen özgü bir suçtur. Başka bir ifade ile üçüncü kişinin bu suçu işlemesi mümkün değildir.

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçları CIR'in 450. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre vergi kanunlarında öngörülen düzenlemelerin hile yapmak ya da zarar vermek kastıyla ve sahte belge düzenleme ya da kullanma yoluyla ihlal edilmesi halinde fail bir aydan 5 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza ve/veya 250 Avrodan 500.000 Avroya kadar adli para cezası ile

[541] Malherbe/Peeters/Galéa, **a.g.e.**, p. 228.
[542] **A.e.**
[543] Vergi kaçakçılığı suçunu, vergi kabahatlerinden ayıran en önemli fark vergi kaçakçılığı suçunda özel kastın aranmasıdır. Chéruy, **Tax Litigation in Belgium: Overview**, p. 7.
[544] Malherbe/Peeters/Galéa, **a.g.e.**, p. 228.
[545] Malherbe/Peeters/Galéa, **a.g.e.**, p. 229.

cezalandırılır. Maddenin ikinci fıkrasında ise hazinenin çıkarlarını tehlikeye sokabilecek nitelikte sahte belge düzenleyen ya da bu sahte belgeyi bilerek kullanan kişinin 8 günden 2 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza ve/veya 250 Avrodan 500.000 Avroya kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı öngörülmüştür.

Görüldüğü üzere CIR'in 449. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu sadece vergi mükellefleri tarafından işlenebilirken aynı Kanunun 450. maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçları herkes tarafından işlenebilmektedir.

CIR'in 457. maddesine göre yukarıda sayılan adli para cezalarına eklemeler (décimes additionnels) yapılabilmektedir. Böylece vergi suçlarında adli para cezası altı kata kadar başka bir ifade ile 3 Milyon Avroya kadar verilebilmektedir.

2.1.4. Finlandiya

Finladiya'da vergilendirme sürecinde yetkili ve vergilerin tahsilinden sorumlu olan kurum Finlandiya Maliye Bakanlığı'na (Valtiovarainministeriö) bağlı Finlandiya Vergi İdaresidir (Verohallinto-VH)[546]. Bununla birlikte gümrük vergileri ve benzeri yükümlülüklere ilişkin sürecin yönetimi ve bunların tahsilinden sorumlu olan kurum Finlandiya Gümrük İdaresi (Tulli)[547] ve vergi benzeri bazı yükümlülükler de ise Finlandiya Ulaştırma ve İletişim İdaresidir (Traficom)[548].

Kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin temel hükümler Finlandiya Gelir vergisi Kanunu'nda (Tuloverolaki-TVL) ve ticari işlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler Finlandiya Ticari Gelir Kanunu'nda (Laki elinkeinotulon verottamisesta-LEV) ve zirai gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler Finlandiya Zirai Gelir Vergisi Kanunu'nda (Maatilatalouden tuloverolaki-MTVL), katma değer vergisine ilişkin hükümler ise Finlandiya Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (Arvonlisäverolaissa-ALV) yer almaktadır. Finlandiya Vergi Usul

[546] https://vm.fi/en/tax-system (Çevrimiçi 24 Ocak 2019).
[547] https://tulli.fi/en/about-us (Çevrimiçi 24 Ocak 2019).
[548] https://www.traficom.fi/en/traficom/information-about-us (Çevrimiçi 24 Ocak 2019).

Kanunu'nda (Laki verotusmenettelystä-VML) vergilendirme usulüne ilişkin genel hükümler belirtilmektedir.

Vergi mükellefi, vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlığı mahkemeye götürmeden önce Vergi İdaresinden bağımsız olan Vergi Düzeltme Kurumu'na (Verotuksen oikaisulautakunta) başvurmalıdır[549]. Bu başvuru mekanizması tüketilmeden uyuşmazlığın mahkemeye intikal ettirilmesi mümkün değildir. Ancak vergi mükellefi, vergi idaresi tarafından verilmiş özelgeye karşı doğrudan mahkemede dava açabilir[550]. Diğer yandan, Finlandiya vergi hukukunda idari uyuşmazlık çözüm yolu olarak uzlaşma müessesesi yoktur[551].

Finlandiya'da yargı, adli yargı kolu ve idari yargı kolu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Adli mahkemelerde özel hukuk uyuşmazlıkları ile ceza davaları görülürken idari işlem ve eylemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar idari yargı altında kurulan mahkemelerde görülmektedir. Verginin aslı ve fer'ileri ile vergi kabahatleri karşılığında hükmedilen idari yaptırımlara ilişkin uyuşmazlıklarda yetkili yargı kolu idari yargıdır. Vergi mükellefi, vergi düzeltme kurulunun kararının iptali için bu kararın tebliğinden itibaren 60 gün içerisinde bölge idare mahkemesine (Hallinto-oikeus-HO) başvurulabilir. HO uyuşmazlığın çözümünde tarafların iddiaları ve delilleri ile bağlı değildir. Re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde elde edilen deliller çervesinde karar verilir. İdare mahkemesinin vermiş olduğu karara karşı kararın tebliğinden itibaren 60 gün içerisinde Yüksek İdare Mahkemesi'nde (Korkein hallinto-oikeus-KHO) başvurulabilir[552].

---

[549] Jouni Weckström, "Finland", Ed. Simon Whitehead, **the Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2018, p. 111.

[550] Finlandiya Merkez Vergi İdaresi (Keskusverolautakunta) tarafından verilen özelgelere karşı vergi mükellefi özelgenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde doğrudan Yüksek İdare Mahkemesine (Korkein hallinto-oikeus-KHO) gidebilir. Weckström, **a.g.e.**, p. 114-115. VH tarafından verilen özelgelere ise idare mahkemesinde dava açılabilir. Diğer yandan Türk vergi hukukunun aksine Finlandiya vergi hukukunda özelgeler bağlayıcı etkiye sahiptir. Raimo Immonen; Juha Lindgren, "Finland", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, p. 326.

[551] Suvi Vänskä; Lotta Liljelund; Sini Paljärvi, Tax Litigation in Finland: Overview, https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-623 0688?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1 (Çevrimiçi) 23 Ocak 2018.

[552] Weckström, **a.g.e.**, p. 114.

Finlandiya hukuk sisteminde vergi suçlarına ilişkin olarak ceza yargılaması başlamadan önce başvurulabilecek herhangi bir uyuşmazlık çözüm mekanizması mevcut değildir. Vergi suçlarına ilişkin soruşturma yapma yetkisi savcıya aittir[553]. Vergi suçlarının kovuşturması ise bölge mahkemeleri tarafından yapılır. Bölge mahkemesinin kararının tebliğinden üç hafta içerisinde temyiz mahkemesinde temyize gidilebilir. Finlandiya hukukuna göre çoğu yargılama için temyiz mahkemesi son temyiz yeridir. Özel hukuk, ticaret hukuku ve ceza hukuku konularında içtihat makamı olan Finlandiya Yüksek Mahkemesine (Korkein Oikeus-KO) ancak istisnai durumlarda temyiz mahkemesinin vermiş olduğu kararın tebliğinden itibaren 60 gün içerisinde başvurusu yapılabilmektedir[554].

2.1.4.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları

Finlandiya vergi ceza hukukunda, vergi kabahatlerine karşılık idari yaptırımlar vergi suçlarına karşılık ise adli yaptırımlar uygulanmaktadır. Adli yaptırımlar mahkeme tarafından hükmedilirken idari yaptırımlar mahkemenin müdahalesi olmaksızın vergi idaresi tarafından verilmektedir.

Finlandiya Ceza Kanunu (Rikoslaissa), suçların yanında kabahatleri de kapsamaktadır[555]. Bu sebeple Finlandiya hukukunda Almanya'da olduğu gibi kabahatleri ve bunlara uygulanacak yaptırımları düzenleyen Düzene Aykırılıklar Kanunu gibi kabahatlere ilişkin genel hükümleri içeren bir kanun mevcut değildir[556]. Diğer taraftan, vergi kabahatleri[557] ve bunlara uygulanacak idari yaptırımlar Finlandiya Vergi Usul Kanunu'nda (Laki verotusmenettelystä-VML); vergi suçları ve yaptırımları ise Finlandiya Ceza Kanunu'nda (Rikoslaki-RL) düzenlenmiştir.

---

[553] Immonen/Lindgren, **a.g.e.**, p. 307.
[554] Vänskä/Liljelund/Paljärvi, Tax Litigation in Finland: Overview, **a.g.e.**, p. 1.
[555] Kanun koyucunun, bu şekilde bir düzenleme ile ceza hukukuna ilişkin ilke ve garantileri kabahatler bakımından da işlerlik kazandırma isteği olduğu ifade edilmektedir. Mikael Koillinen, "Country Analysis-Finland", Administrative Sanctions in the European Union, Instersentia, Cambridge, 2013, p. 159. aktaran Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, s. 123-124.
[556] **A.e.**
[557] Finlandiya vergi hukukunda "cezalandırıcı vergi artırımı" ibaresi kullanılmaktadır. Bu kavram Türk vergi hukukundaki "vergi kabahati" kavramına denk gelmektedir. **A.e.**, s. 126.

VML'nin 32. maddesinde vergi mevzuatında düzenlenen yükümlülüklere aykırılıklardan dolayı uygulanacak idari yaptırımlar yer almaktadır. Bu hükümlere göre VH, basit hatalarda 150 Avroya kadar önemli eksiklik ya da hatalarda 800 Avroya kadar idari para cezası kesilebilir. Ancak, vergi mükellefinin kasten ya da ağır dikkatsizlik ile vergi mevzuatına aykırı davranması halinde idari para cezasının miktarı vergi idaresine bildirilmeyen gelirin %30'una kadar olabilir.

ALV'nin 182. maddesinde KDV bakımından idari para cezaları özel olarak düzenlenmiştir. Bu hükümlere göre idare para cezasının miktarı basit hatalarda vergi idaresine bildirilmeyen verginin %10'sine hukuki bir gerekçe olmaksızın dikkatsizlikle yapılan hatalarda %20'sine kadar olabilir. Vergi mükellefinin ağır dikkatsizlikle vergi beyannamesini, diğer belge ve dökümanları önemli derecede yanlış beyan etmesi ya da beyan yükümlülüğünü ihmal etmesi halinde verginin iki katına kadar idari para cezası verilebilir. Vergi hilesi amacıyla vergi idaresine bildirilmemesi ya da yanlış bildirilmesi durumunda ise vergininin %50'sinden 3 katına kadar idari para cezası verilir. Ayrıca transfer fiyatlandırması belgelerini zamanında vermeyen vergi mükelleflerine 25.000 Avroya kadar idari para cezası kesilir[558].

Finlandiya hukukunda vergisel kabahatler karşılığında uygulanan idari para cezaları, ceza hukuku kapsamında değerlendirilmektedir[559]. Finlandiya hukukunda bu şekilde bir sonuca varılmasında Aynı şekilde İHAM'ın içtihatlarının etkisinin önemli olduğu gözlemlenmektedir[560]. Bu sebeple, Finlandiya hukukunda kişinin tek bir fiili neticesinde hem idari yaptırıma hem de adli yaptırıma tabi tutulmasının engellenmesi amacıyla 8 Kasım 2013 tarihinde 781 Sayılı Ek Vergi ve Ek Gümrük Vergilerinin Ayrı Bir Kararla Konulmasına Dair Kanun ihdas edilmiş ve 1 Aralık 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanunun amacının tek bir yargılama neticesinde kişiye tek bir cezaya tabi tutulmasını ve böylece İHAS'ın 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde

[558]Weckström, **a.g.e.**, p. 115.
[559] Immonen/Lindgren, **a.g.e.**, p. 310.
[560] Engel and Others v. The Netherlands (Application No. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72;5370/72) 8.6.1976; Jussila v. Finland (Application No. 73053/01) 23.11.2006; Ezeh and Connors v. United Kingdom (Application No. 39665/98;40086/98) 9.10.2003; Glantz v. Finland (Application No. 37394/11) 20.8.2014. Bu yönde kararlar için bkz. Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta, İstanbul, 2006.

düzenlenen ve İHAM içtihatlarında uygulama alanı şekillenen non bis in idem ilkesi ile uyumun sağlanmasıdır. Bu Kanun hükümlerine göre, VH, vergi mevzuatına aykırı bir durum ile karşılaştığında idari para cezası uygulayabililir ya da ortada vergi suçunun olduğu sonucuna vararak durumu adli makamlara bildirebilir. Bu noktada, VH'nin takdir yetkisi mevcuttur. Durum adli makamlara bildirilmemişse VH verginin aslına ilişkin kararın verildiği yılı müteakip eden yılın son gününe kadar ayrı bir karar ile idari para cezası uygulayabilir. VH'nin ilgili durum sebebiyle idari para cezası uygulaması halinde buna ilişkin yeni bir delil elde edilmedikçe bu durum adli makamlara bildirilemez. Diğer yandan, VH'nin ilgili durumu adli makamlara bildirmesi halinde kural olarak artık idari para cezası kesilmesi söz konusu olamaz[561]. Ancak VH her durumda verginin aslına ilişkin karar alabilir. Örneğin vergi idaresine bildirilmemiş 20.000 Avroluk gelir vergisine tabi gelir için vergi tarhı yapılabilir. Diğer yandan VH, vergi aslına ilişkin olarak her durumda karar alabilir. Savcılık tarafından yapılan soruşturma sonucunda kamu davası açılmasına yer olmadığı kararı verilmesi halinde VH, bu kararın kendisine bildirildiği tarihten itibaren 90 gün içerisinde idari para cezasına hükmedebilir[562]. Vergi suçuna ilişkin ceza yargılaması sonucunda mahkemenin suçlamaları kabul etmemesi halinde ise VH bu duruma ilişkin olarak idari para cezası kesemez[563]. Son olarak Finlandiya Yüksek Mahkemesi KHO içtihatlarına göre non bis in idem ilkesi sadece gerçek kişilere uygulanabilir[564]. Başka bir ifade ile bu ilkenin tüzel kişiler bakımından uygulanma imkânı yoktur.

2.1.4.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları

Vergi Suçları, RL'nin 29. Başlığı altında düzenlenmiştir[565]. Bu başlık altında hileli vergi suçu, nitelikli hileli vergi suçu, basit hileli vergi suçu ve verginin ihlali suçu yer almaktadır.

---

[561] Glantz v. Finland (Application No. 37394/11) 20.8.2014 Paragraph 36-37 https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:[%22glantz%22],%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-144114%22]} (Çevrimiçi) 24 Ocak 2019.

[562] Immonen/Lindgren, **a.g.e.**, p. 315.

[563] **A.e.**

[564] Weckström, **a.g.e.**, p. 115.

[565] https://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/1889/en18890039_19951010.pdf (Çevrimiçi) 23 Ocak 2019

RL'nin 29. Başlığının 1. maddesinde düzenlenmiş hileli vergi suçunda, (1) verginin tarh edilmesine etki edecek maddi gerçek hakkında vergi idaresine yanlış bilgi veren, (2) verginin tarh edilmesine etki edecek hususu saklayarak vergi beyannamesinde bulunan, (3) vergiden kaçınmak amacıyla, verginin tarh edilmesinde önem arz eden kanuni bir görevi yerine getirmeyen veya (4) başka şekilde hileye başvuran ve bu nedenle verginin tarh edilmemesini veya eksik tarh edilmesini ya da usule aykırı şekilde verginin iade edilmesini sağlayan veya bunlara teşebbüste bulunan kişi, hileli vergi suçundan mahkûm olur ve adli para cezası veya iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Görüldüğü üzere hileli vergi suçunun maddi unsurunun tamamlanması için Kanunda belirtilen hareketler neticesinde verginin tarh edilmemesi veya eksik tarh edilmesi ya da usule aykırı şekilde verginin iade edilmesi şart değildir. Başka bir ifade ile bu sonuçların gerçekleşmesine teşebbüs etmek de hileli vergi suçunun maddi unsuru kapsamına alınmıştır.

RL'nin 29. Başlığının 2. maddesinde nitelikli hileli vergi suçu düzenlenmiştir. Buna göre nitelikli haller (1) önemli miktarda ekonomik fayda sağlanmasının aranması veya (2) bir bütün olarak değerlendirildiğinde hileli vergi suçunun sistemli bir yöntemle işlenmesi sebebiyle daha ağır olmasıdır. Bu durumlarda faile nitelikli hileli vergi suçundan dört aydan dört yıl hapis cezası verilir. Anlaşıldığı üzere nitelikli hileli vergi suçunda yaptırım olarak adli para cezası seçimlik olarak öngörülmemiştir. Ayrıca hapis cezasının dört aydan az belirlenmesi mümkün değildir.

RL'nin 29. Başlığının 3. maddesinde basit hileli vergi suçu düzenlenmiştir. Elde edilen ekonomik fayda ve suç ile ilişkili diğer durumlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde önemsiz olduğu sonucuna varıldığında fail basit hileli vergi suçundan mahkûm olur ve faile sadece adli para cezası verilir.

RL'nin 29. Başlığının 4. maddesinde verginin ihlali suçu düzenlenmiştir. Kaynaktan kesinti yolu ile alınan vergiler, taşınmaz mülkiyetinin ve menkul kıymetlerin devrinden alınan transfer vergisi, ciro vergisi, katma değer vergisi ya da işverenin ödemesi gereken sosyal sigorta katkısının aciz hali veya mahkeme kararı (yürütmenin durdurulması kararı) dışında ödenmemesi halinde verginin ihlali suçunun

maddi unsuru tamamlanmış olur. Ancak bu hareketlerin ayrıca hileli vergi suçu oluşturmaması gerekmektedir. Verginin ihlali suçunun yaptırımı, adli para cezası ya da en fazla altı aya kadar hapis cezasıdır.

RL'nin 2(a) Başlığının 1. ve 2. maddelerinde adli para cezasının tespitine ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu hükümlere göre adli para cezası, sanığın ekonomik durumuna uygun şekilde belirlenmelidir. Aylık gelirinin on altıda biri, bir günlük ceza için makul sayılmaktadır[566].

Finlandiya ceza hukukunda kişinin kendini suçlamama hakkı (nemo tenatur ilkesi) mevcuttur. Buna göre vergi suçu isnat edilen kişinin kendi aleyhinde delil göstermeye zorlanması ve bu sebeple cezaya maruz bırakılması mümkün değildir[567].

RL'nin 29. Başlığının 10. maddesinde tüzel kişilerin cezai sorumluluğuna atıf yapılmıştır. Bu hükme göre, tüzel kişilerin hileli vergi suçu ve nitelikli hileli vergi suçundan dolayı cezai sorumluluklarının olduğu belirtilmiştir. Tüzel kişilerin cezai sorumluluğu RL'nin 9. Başlığı altında ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Bu hükümlere göre şirket, vakıf ya da diğer tüzel kişiler nezdinde işlenen bir suçun mevcut olması halinde cumhuriyet savcısının istemi üzerine ilgili tüzel kişi 850 Avrodan 850.000 Avroya kadar adli para cezasına mahkûm edilir. Ancak, bu hüküm kamu idarelerine uygulanmaz. Tüzel kişinin adli para cezasına mahkûm olabilmesi için ön şartların yerine getirilmesi ve fail ile tüzel kişi arasında kanunun aradığı seviyede ilişkinin bulunması gerekmektedir[568].

2.1.5. Fransa

Fransa Anayasasının (Constitution de la République française-CdlRF) 34. maddesi gereğince vergi ihdas etmek ve verginin unsurlarına ilişkin hükümler çıkarmak münhasıran Fransa Parlemontosunun (Parlement Français) yetkisine

[566] Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, s. 126.
[567] Immonen/Lindgren, **a.g.e.**, p. 310.
[568] Tüzel kişilerin cezai sorumluluğunun önşartları RL'nin 9. Başlığı altında yer alan 2. maddenin fail ile tüzel kişi arasındaki ilişki ise RL'nin 9. Başlığı altında yer alan 3. maddede belirtilmiştir. https://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/1889/en18890039.pdf (Çevrimiçi) 24 Ocak 2019.

girmektedir[569]. Fransa Parlemontosu adına vergilerin yönetimi ve tahsili, Ekonomi ve Maliye Bakanlığı'na (Le ministère de l'Économie et des Finances-LmEdEF) bağlı Vergi İdaresi (Direction Générale des Finances Publiques- DGFiP) ve Gümrük İdaresi (Direction Générale des Douanes et des Droits Indirects- DGDDI) tarafından yapılmaktadır.

Vergilendirme sürecine ilişkin hükümler Genel Vergi Kanunu (Code général des impôts-CGI) ve Vergi Usul Kanunu'nda (Livre des procedures fiscales-LPF) yer almaktadır. İlaveten, vergilerden ve bunlara ilişkin cezalardan çıkan uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin hükümler Fransa İdari Yargılama Kanunu (Code de justice administrative-CdJA), Fransa Medeni Usul Kanunu (Code de procédure çivile-CdPÇ) ve Fransa Ceza Kanunu'nda (Code criminel-CC) yer almaktadır[570].

Fransız vergi sisteminde esas olarak beyannameye dayalı tarh usulü uygulanmaktadır[571]. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, varlık vergisi, veraset vergisi, bağış vergisi, sermaye kazancı vergisi ya da mahalli ticaret vergisi mükellefleri ilgili beyannameleri doldurmak[572] ve LPF'de ve diğer ilgili mevzuatta yer alan vergi ödevlerini yerine getirmek zorundadırlar. Vergi mükellefinin vergi mevzuatında belirtilen vergi ödevlerine aykırı davranması vergi idaresi ile iş birliğine girmemesi anlamına gelmektedir. Bu durumun sonucu olarak

---

569 https://www.conseil-constitutionnel.fr/le-bloc-de-constitutionnalite/texte-integral-de-la-constitution-du-4-octobre-1958-en-vigueur (Çevrimiçi) 25 Ocak 2019.

570 Nicolas Jacquot; Paul Mispelon, Tax Litigation in France: Overview https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-624-3429?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1 (Çevrimiçi) 25 Ocak 2019.

571 Konut vergisi ve emlak vergisi gibi bazı mahalli vergiler, beyanname usulüne tabi değildir. Bu vergiler, vergi idaresi tarafından re'sen tarh edilir. Bu vergilerin konusu olan taşınmazlar üzerinde herhangi bir değişiklik olması halinde mükellef vergi idaresine bu değişikliği bildirmekle yükümlüdür. Ludovic Ayrault; A. Maitrot de la Motte, "France" Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, p. 334.

572 Kurumlar vergisi, katma değer vergisi, varlık vergisi (vergi matrahının 2,57 Milyon Avroyu geçmesi halinde), veraset vergisi, bağış vergisi, sermaye kazancı vergisinde verginin tarhiyatı vergi mükellefi tarafından yapılmakta ve tarh edilen vergi başka bir işleme gerek olmaksızın ödenmektedir. Varlık vergisi (vergi matrahının 2,57 Milyon Avroyu geçmesi halinde) ve gelir vergisi, vergi idaresi tarafından tarh edilir ve mükellefe vergi ihbarnamesi gönderilir. Ayrault/Motte, **a.g.e.**, p. 334.

vergilendirmeye ilişkin ispat yükü vergi mükellefine geçmekte, ilgili vergi vergi idaresi tarafından tarh edilmekte ve vergi mükellefine vergi cezaları kesilmektedir[573].

Fransız vergi hukukunda, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında uyuşmazlık çıkması halinde bu uyuşmazlığın çözümü için mahkemeye başvurulmadan önce uzlaşma komitesine gidilmelidir. Bu tüketilmesi zorunlu idari bir usuldür. Bu usule göre vergi mükellefi, vergi idaresinin gönderdiği ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde uzlaştırma komisyonuna başvurabilir. Vergi idaresi de uzlaştırma komisyonundan konu ile ilgili değerlendirme talep edebilir. Uzlaştırma komisyonu, vergi mükellefini haklı görebilir ve vergi tarhiyatının kaldırılması yönünde görüş bildirebilir. Ancak bu görüş vergi idaresi bakımından bağlayıcı değildir. Vergi idaresi, uzlaştırma komisyonunun görüşüne uyabilir ya da uymayabilir. İkinci durumda, vergi mükellefi vergi tarhiyat ya da tahsiline ilişkin ihbarnamenin tebliğ edildiği yılı takip eden ikinci yılın son günü olan 31 Aralık gününe kadar mahkemede dava açabilir[574].

Fransa'da idare mahkemeleri, gelir vergisinden, kurumlar vergisinden, katma değer vergisinden, mahalli vergilerden ve bunlara ilişkin vergi cezalarından çıkan uyuşmazlıklara bakmakla yetkilidir[575]. Diğer yandan damga vergisi, veraset vergisi, bağış vergisi, yıllık varlık vergisi ve bunlara ilişkin vergi cezalarından çıkan uyuşmazlıklar adli mahkemelerde görülür. Vergi suçlarına ilişkin ceza yargılaması adli yargı kolu altında bulunan ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir.

2.1.5.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları

Fransa vergi hukukunda vergi ödevlerine aykırı davranışlara karşı uygulanan yaptırımlar, adli yaptırımlar ve idari yaptırımlar olarak kategorize edilmektedir[576]. Adli yaptırımlar mahkeme tarafından hükmedilirken idari yaptırımlar vergi idaresi tarafından tesis edilmektedir. Vergilendirmeye ilişkin adli yaptırımlar ve idari yaptırımlar CGI'de düzenlenmiştir.

---

[573] Ayrault/Motte, **a.g.e.**, p. 333.
[574] Jacquot/Mispelon, **a.g.e.**
[575] Philippe Derouin, "France" Ed. Simon Whitehead, **the Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2018, p. 127.
[576] Fransız vergi hukukunda faiz, yaptırım olarak nitelendirilmemektedir. Faizin, vergi tahsilatının geç olması nedeniyle hazinenin uğradığı zararın tazmini olduğu ifade edilmektedir. Derouin, **a.g.e.**, p. 129.

İdari cezalar, nispi vergi cezaları ve maktu vergi cezaları olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. Vergi mevzuatına aykırı davranışlar sonucunda bazı vergi avantajlardan yararlanma imkânının yitirilmesine de neden olabilmektedir[577].

Fransa vergi ceza hukukunda idari yaptırım uygulanması gereken davranışlar vergi beyannamesi verme görevinin ihlal edilmesi, vergi idaresi ile iş birliği yapma görevinin ihlal edilmesi, vergi borcunun zamanında ödenmemesi ve hukukun kötüye kullanılması ve açık şekilde vergi hilesi vakıalarında uygulanan idari yaptırımlar olmak üzere dört ana gruba ayrılmaktadır. Fransız hukukunda, vergi borcunun zamanında ödenmemesi halinde gelir vergisi, sosyal sigorta vergisi, varlık vergisi, konut vergisi ve emlak vergilerinde %10 ve diğer vergilerde %5 olarak uygulanan ek vergi, idari ceza olarak değil hazinenin geç ödemeden dolayı hazinenin uğradığı kaybın tazminatı olarak görülmektedir.

LPF'nin L55 maddesinde, Türk vergi hukukundaki hata hükmüne benzer olarak "karşılıklı düzeltme usulü" (procédure de rectification contradictoire) düzenlenmiştir. Bu hükme göre, verginin eksik ya da fazla alındığının tespit edilmesi halinde konu ile ilgili soruşturma başlatılır. Verginin düzeltilmesi karşılıklı düzeltme usulü çerçevesinde yapılır. Bu usule göre vergi idaresi, vergi mükellefine konu ile ilgili cevap hakkı vermeden vergi aslı ve cezası için ilave tarhiyat yapamaz[578].

LPF'nin L247. maddesi ile R247-1 ve devamı maddelerinde uzlaşma müessesesi ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Bu madde hükümlerine göre vergi düzenine aykırılıklardan dolayı verilen idari para cezalarının kesinleşmesinden önce vergi mükellefi ile vergi idaresinin uzlaşmaya varabilirler. Uzlaşma sağlanması halinde vergi idaresi mükellefin vergi ve/veya vergi cezasında indirime giderken vergi mükellefi de indirim yapılmış miktarı vergi idaresine koşulsuz öder. Uzlaşma ile

[577] Ayrault/Motte, **a.g.e.**, p. 338.
[578] Jacquot/Mispelon, **a.g.e.**

uyuşmazlık kesin olarak sonlandırılır. Tarafların uzlaşılan konuda mahkemeye başvurması mümkün değildir[579].

CGI'da vergi kaçakçılığı suçları (madde 1741-1745), vergi idaresinin görevini yapmasını engelleme suçu (madde 1746) ve toplu olarak vergiyi reddetme suçu (madde 1747) düzenlenmiştir. Bu suçlar karşılığında hükmedilen cezalar, esas olarak adli para cezası ve hapis cezasıdır. Bu cezalara ek olarak kişi, ifşa edilme cezasına veya vergi idaresi komisyonuna üye olamama gibi bazı aktiviteleri yapmaktan men edilme cezasına çarptırılabilir[580].

Fransız hukukunda, vergi mükellefi tek fiili ile hem adli cezaya hem de idari cezaya tabi olabilmektedir[581]. Fransız yargısı, bu durumun Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesinin 14. maddesinin 7. fıkrası ile çelişmediği sonucuna varmıştır[582]. Fransa Anayasa Mahkemesi (Conseil constitutionnel-ConC), İnsan ve Vatandaşlık Hakları Beyannamesinin 8. maddesinde yer alan suçta ve cezada kanunilik ilkesinin aynı kişi tarafından işlenen fiillerin, başkaca normlar gereği farklı yaptırımlar uygulamasını amaçlayan farklı soruşturmalara konu olmasını engellemez sonucuna ulaşmıştır[583]. Fransa, tek bir fiili ile mükerrer cezalandırma ve yargılamaya tabi tutulması yasaklayan non bis in idem ilkesinin yer aldığı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin (İHAS) 22.11.1984 tarihli 7 Nolu Protokolünün başlıklı 4. maddesine çekince koymuştur. Bu sebeple, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin non bis in idem ilkesinin vergi düzenine aykırı bir fiile birden fazla yargılama süreci içinde birden fazla ceza verilmesini İHAS'ın 7. Nolu Protokolünün 4. maddesine aykırı gören içtihatlarının Fransa bakımından hukuki bir geçerliliğinin olmadığını ifade etmek gereklidir. Diğer yandan Fransız yargısı, içtihatlarıyla adli ve idari yaptırımların

---

[579] Ayrault/Motte, **a.g.e.**, p. 351.
[580] **A.e.**, p. 337-338.
[581] http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/124700/France%20fiche.pdf (Çevrimiçi) 26 Ocak 2019.
[582] Ayrault/Motte, **a.g.e.**, p. 338.
[583] Conseil constitutionnel 30.3.2017 No:2016-621 QPC Ludovic Ayrault, "Fransa Mali Hukukunda Non bis in idem", Vergi Hukuku ve Ne bis in idem Paneli, Galatasaray Üniversitesi Vergi Hukuku Merkezi ve İstanbul Vergi Merkezi, Galatasaray Üniversitesi Aydın Doğan Salonu, 10.12.2018; Ayrıntılı bilgi için bkz. Agathe Lepage; Patrick Maistre du Chambon; Renaud Salomon, **Droit pénal des affaires**, 5e édition, LexisNexis/Manuels, France, 2018; Christian Lopez, **Droit pénal fiscal**, coll. Systèmes, LGDJ, France, 2012, p. 54-55.

birlikte uygulanmasının sınırlarını belirlemiştir. ConC'a göre, idari cezanın esasa girilerek görüldüğü mahkemede mükellefin vergi suçu işlemediği sonucuna varılması halinde mükellefe bu fiili nedeniyle farklı bir ceza verilemez[584]. Başka bir kararında ise ConC, mükellef aleyhine yürütülen iki farklı muhakeme neticesinde mükellefin iki farklı cezaya muhatap bırakıldığı durumda mükellefe uygulanacak para cezalarının toplamının uygulanan iki para cezasından yüksek olanın üst sınırından fazla olamayacağı sonucuna ulaşmıştır[585].

2.1.5.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları

Fransız hukukuna ilişkin incelemelerimiz neticesinde Fransız hukukunda genel ve özel olmak üzere on beş farklı suç olduğu tespit edilmiştir[586]. Aşağıda sahtecilik yoluyla işlenen vergi suçları ele alınacaktır.

CGI'nın 1741. maddesinde genel vergi kaçakçılığı suçu[587], a)Kanunda belirlenen zaman içerisinde vergi beyannamesini vermeyi açıkça reddederek veya b)vergiye tabi gelirin bir kısmını gizleyerek veya c)kasıtlı olarak kendini aciz hale düşürerek veya d)verginin tahsilini engelleyerek veya e)diğer her türlü hileli hareketlerde bulunarak Kanunda öngörülen vergilerin kısmen veya tamamen tahakkuk edilmesini ya da ödenmesini engellemek suretiyle hileli olarak vergi kaçırmak ya da hileli olarak vergi kaçırmaya teşebbüs etmek[588] şeklinde tanımlanmıştır. Kanun hükmünde "hileli olarak", "gizlemek" ve "diğer her türlü hileli hareketler" ifadeleri geçmektedir. Bu ibarelerden anlaşılacağı üzere bu madde hükmünde genel olarak vergilendirme sürecinde sahteciliğin suç olarak düzenlendiği sonucuna ulaşılabilir. Ancak aşağıda incelediğimiz gibi sahte kimlik veya sahte belgeler kullanılarak ya da

---

[584] Conseil constitutionnel 24.6.2016 No:2016-545 QPC https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2016/2016546QPC.htm Conseil constitutionnel 24.6.2016 No:2016-545 QPC https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2016/2016545QPC.htm (Çevrimiçi) 25 Ocak 2019.

[585] Conseil constitutionnel 30.12.1997 No:97-395 DC Ayrault/Motte, **a.g.e.**, p. 339.

[586] https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577 (Çevrimiçi) 17 Ağustos 2019; https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006070719 (Çevrimiçi) 17 Ağustos 2019.

[587]https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=27FBFBF26F63FC07CE242BF6BF973CB3.tplgfr38s_2?idArticle=LEGIARTI000037526294&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20190818 (Çevrimiçi) 17 Ağustos 2019.

[588] Görüldüğü gibi Fransız hukukunda vergi kaçırmaya teşebbüste, vergi kaçakçılığı suçunun kapsamına alınmıştır.

başka türlü sahtecilik ile işlenmesi hali nitelikli vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen fail 5 yıla kadar hapis cezası ve/veya 500.000 Avroya kadar adli para cezası ile cezalandırılır[589]. Diğer yandan Kanun hükmünde geçen "diğer hileli hareketler ile verginin tahsilini engellemek" ibaresi nazara alındığında vergi kaçakçılığı suçunda suç hareketlerinin sınırlı şekilde sayılmadığı anlaşılmaktadır[590]. Kanun hükmünden de anlaşıldığı üzere vergi kaçakçılığı suçunun gerçekleşmesi için her koşulda vergi kaybının olması aranmamaktadır. Örneğin, vergiye tabi geliri olmamasına rağmen kasıtlı olarak vergi beyannamesi vermeyi reddeden kişi vergi kaçakçılığı suçunun faili olur. Ancak vergiye tabi gelirin gizlenmesi suretiyle vergi kaçakçılığı suçunda gizlenen miktarın vergilendirilmesi gereken toplam miktarın %10'unu ya da 153 Avroyu geçmesi gerekmektedir. Aksi halde vergiye tabi gelirin gizlenmesi suretiyle vergi kaçakçılığı suçu söz konusu olmaz. Kanun koyucunun bu noktada önemsiz miktarda vergi kaybına neden olan gizleme fiillerini suç kapsamından çıkartarak ceza soruşturması ve kovuşturmasından dolayı katlanılması gereken maliyetleri indirmek suretiyle tasarruf yapmayı amaçladığı ifade edilebilir.

Aynı maddenin devamında genel vergi kaçakçılığı suçunun nitelikli hali a)organize olmuş bir grup tarafından işlenmesi veya b)yurtdışında kurulmuş kurumlarda açılan hesaplar ya da bu kurumlar ile yapılan sözleşmelerle işlenmesi veya c)yurtdışında olan gerçek kişi ya da yurtdışında kurulan tüzel kişi veya organizasyonların aracı olarak kullanılması suretiyle işlenmesi veya d)Ceza Kanununun 444/1 hükmünde tanımlanan sahte kimlik veya sahte belgeler kullanılarak ya da başka türlü sahtecilik ile işlenmesi veya e)yurtdışında yapay veya fiktif olarak vergi mükellefiyeti oluşturmak suretiyle işlenmesi f)yapay veya fiktif hareketler ya da yapay veya fiktif olarak kurulan kuruluşların aracılığı suretiyle işlenmesi şeklinde düzenlenmiştir.

[589] Tekerrür olması halinde yaptırım iki kat olarak uygulanır. Jean Pradel, **Droit pénal général**, 21e édition, Cujas / Référence, France, 2016, p. 660-661.
[590] Lopez, **a.g.e.**, p. 55-56.

Vergi kaçakçılığı suçu, kasten işlenebilen suçlar kategorisinde yer almaktadır. Bu suçun manevi unsurunun tamamlanması için genel kast yeterlidir[591].

Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen fail 5 yıla kadar hapis cezası ve/veya 500.000 Avroya kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Vergi kaçakçılığı suçununun nitelikli halini işleyen fail 7 yıla kadar hapis cezası ve/veya 2 Milyon Avroya kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Genel vergi kaçakçılığı suçu karşılığında uygulanan adli para cezaları tekerrür halinde iki katına çıkarılır[592]. Bu adli nitelikteki cezalar, idari nitelikteki cezalardan bağımsız olarak hükmedilir.

CPF'nin 131-38. maddesine göre tüzel kişilere, gerçek kişilere uygulanan para cezasının beş katına kadar para cezası uygulanabilir[593]. Bu durumda vergi kaçakçılığı suçu nezdinde işlenen tüzel kişiler için 3 Milyon Avroya kadar para cezası kesilebilecektir. Vergi kaçakçılığının nitelikli halinin tespit edilmesi durumunda tüzel kişilere kesilecek para cezası 10 Milyon Avroya kadar çıkabilir.

Vergi kaçakçılığı suçunun faili, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olabilir. Ancak bunlar dışında kalan kişilerin de vergi kaçakçılığı suçunun faili olduğu kabul edilmektedir. Örneğin vergi beyannamesinin mükellef tarafından değil de mükellefe vekâlet eden kişi tarafından vergiye tabi gelirin bir kısmının gizlenerek beyanname verilmesi halinde fail, söz konusu beyannameyi imzalayıp vergi dairesine sunan vekil olacaktır[594].

Failin dışında vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenler de suça iştirakten dolayı cezalandırılır[595]. CGI'nın 1742. maddesinde Ceza Kanununun 121-6[596] ve 121-7

---

[591] Claude Garcin, "Le Droit Pénal Fiscal: Les Principales Infractions et Les Personnes Punissables", **Les Sanctions Pénales Fiscales**, Paris, 2000, s. 53 Aktaran Özcan, **a.g.e.**, s. 17.
[592] Pradel, **a.g.e.**, p. 660-661.
[593] https://www.legislationline.org/documents/section/criminal-codes/country/30/France/show (Çevrimiçi) 29 Ocak 2019.
[594] Agathe Lepage; Patrick Maistre du Chambon; Renaud Salomon, **Droit pénal des affaires**, 5e édition, LexisNexis/Manuels, France, 2018, p. 663-664.
[595] Lopez, **a.g.e.**, p. 70.
[596] Bu madde hükmüne göre suça iştirak eden fail ile aynı cezayı almaktadır. https://www.legifrance.gouv.fr/Traductions/en-English/Legifrance-translations (Çevrimiçi) 29 Ocak 2019.

maddelerinin vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenlere de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Fransız Yargıtayı (Cour de Cassation-CdC) bir kararında şirketin genel müdürünün vergi kaçakçılığı fiilinin faili olduğuna ve şirket bünyesinde çalışan uzman muhasebecinin ise vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden harekete önemli derecede yardım etmesi sebebiyle vergi kaçakçılığı suçuna iştirakten cezalandırılması gerektiğine karar vermiştir[597]. Diğer yandan bu kanun hükmü, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden kişinin kamu veya bakanlık görevlisi ya da muhasebeci olmasından kaynaklı olarak disiplin cezası almasını engellemez[598].

CGI'nın 1741. maddesinin 4. fıkrasında, genel vergi kaçakçılığı suçundan dolayı mahkûmiyet verilen kişi hakkında Fransa Ceza Kanunu'nun (Code Pénal-CPF) 131-26 maddesi gereğince vatandaşlık, medeni ve aile haklarından yoksun bırakma kararı verilebileceği öngörülmüştür[599].

CGI'nın 1741. maddesine göre vergi kaçakçılığı suçundan dolayı verilen gerçek kişiler ya da tüzel kişiler aleyhine olan mahkûmiyet hükmü CPF'nin 131-35 ve 131-39 maddeleri çerçevesinde iki ayı geçmeyecek şekilde Resmî Gazete'de, gazetelerde veya internet sayfalarında ilan edilir. Mahkeme, mahkûmiyet kararının yayınlanmaması gerektiği görüşünde ise, kararın yayınlanmamasını mahkûmiyet hükmünde belirtmelidir[600].

CGI'nın 1743. maddesinde, üç farklı suç düzenlenmiş ve bu suçların aynı Kanunun 1741. maddesinde yer alan genel vergi kaçakçılığı suçu gibi cezalandırılacağı öngörülmüştür[601]. Bu üç suç, genel vergi kaçakçılığı suçunun

---

[597] Lopez, **a.g.e.**, p. 70.

[598] https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=AC68DDC51A5A320535BD92C28A77AF01.tplgfr38s_2?idArticle=LEGIARTI000006313753&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20190818(Çevrimiçi) 16 Ağustos 2019.

[599] https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=27FBFBF26F63FC07CE242BF6BF973CB3.tplgfr38s_2?idArticle=LEGIARTI000037526294&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20190818(Çevrimiçi) 16 Ağustos 2019.

[600] http://codes.droit.org/CodV3/impots.pdf (Çevrimiçi) 29 Ocak 2019.

[601] https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=27FBFBF26F63FC07CE242BF6BF973CB3.tplgfr38s_2?idArticle=LEGIARTI000028418241&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20190818(Çevrimiçi) 16 Ağustos 2019.

nitelikli hali değildir[602]. Ayrıca bu suç tiplerinde yer alan unsurların genel vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarından farklılık arz ettikleri ifade edilmektedir[603]. Bu Kanun maddesinde düzenlenen ilk suç, Fransız Ticaret Kanunu'nun (Code de Commerce-CdCoF) L123-12 ile L123-14 maddeleri arasında düzenlenmiş öngörülmüş yevmiye defterine veya bunun yerine tutulan dökumanlara kayıt yapmayı ya da yaptırmayı kasıtlı olarak ihmal etmek veya yanlış veya gerçek olmayan kayıtlar yapmak ya da yaptırmaktır. İkinci suç, bir başkasının servetini Kanunda öngörülen hareketler ile yurtdışı ile yapılan işlemlerle kısmen ya da tamamen vergilendirmeden kaçınmak amacıyla aracılık faaliyetlerinde bulunmaktadır[604]. Üçüncü suç ise belli kanun maddelerinde öngörülen izinlerin veya ön iznin alınabilmesi için kasten yanlış bilgi verilmesidir. Bu suçlarda da manevi unsur genel kasttır.

CGI'da genel vergi kaçakçılığı suçunda ayrı olarak özel vergi kaçakçılığı suçları düzenlenmiştir. Doğrudan vergilere ilişkin özel vergi kaçakçılığı suçları CGI'nın 1771, 1772 ve 1773. maddelerinde düzenlenmiştir. CGI'nın 1771. maddesinde, stopaj yolu ile kesilen vergilerin Kanunda öngörülen süre içerisinde kısmen ya da tamamen vergi idaresine ödenmez ise bu gecikme 1 ayı aşarsa fail 9.000 Avro para cezası ve 5 yıl hapis cezası ile cezalandırılır hükmü yer almaktadır. CGI'nın 1772. maddesinde ise birbirinden bağımsız suçlar düzenlenmiş ve bu suçların işlenmesi halinde faile idari yaptırımlardan bağımsız olarak 4500 Avro adli para cezası ve 5 yıl hapis cezası verileceği öngörülmüştür. Bu maddenin ilk fıkrasının ilk bendinde yer alan suç, birçok müşterinin muhasebe kayıtlarını tutma mesleğine sahip kişilerin, vergi matrahını tespit etmek için yapılan bilanço, envanter, kayıt, hesap ve belgelerin yanlış olarak düzenlemesi yada düzenlemeye yardım etmesi olarak düzenlenmiştir. Bu maddenin ilk fıkrasının ikinci bendinde ise yurtdışından gelir elde edenlerin bu gelirlerini beyannamesinde belirtmemeleri suç olarak öngörülmüştür. Maddenin ilk fıkrasının üçüncü bendinde üçüncü kişilerin vergiye tabi olmaması için bu kişilere ait kupunları kendi adına tahsil etmek suçu düzenlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasının

[602] Lopez, **a.g.e.**, p. 63.
[603] **A.e.**
[604] https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=27FBFBF26F63FC07CE242BF6BF973CB3.tplgfr38s_2?idArticle=LEGIARTI000028418241&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20190818(Çevrimiçi) 16 Ağustos 2019.

dördüncü bendinde yanlış veya sahte belge düzenlemek suretiyle vergi avantajından yararlanmak suç olarak öngörülmüştür. Maddenin üçüncü fıkrasında ise ticari işletmenin ya da üçüncü bir kişinin vergiye tabi kârlarının veya gelirinin gizlenmesi amacıyla yapılmış olan bir harcamın kasten yanlış bir başlık altına kaydetmek suçu düzenlenmiştir. CGI'nın 1773. maddesinde menkul kıymet ve taşınır menkullerden elde edilen gelirinin onda birini ya da 153 Avro miktarını aşar şekilde bilerek beyan etmeyen mükellefin aynı Kanunun 1772 maddenin 1. fıkrasında düzenlenen adli para cezası (4500 Avro) ile cezalandırılacağı öngörülmüştür[605].

CGI'nın 1837. maddesinde yalan beyanda bulunma suçu düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre hileli olarak yemin altında yalan beyanda bulunan kişinin 3 yıla kadar hapis cezasına ve 45.000 Avro'ya kadar adli para cezasına maruz kalacağı belirtilmiştir.

CPF'nin 313-1 maddesinde sahtecilik suçu düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, sahtecilik, sahte bir isim veya sahte nitelik kullanımı veya gerçek bir niteliğin kötüye kullanılması veya aldatıcı usulllerin kullanması yoluyla para, menkul kıymet ya da diğer taşınır mal transferini gerçekleştirmek olarak tanımlanmıştır[606]. Örneğin kişi haksız KDV iadesi almak için hileli yollar ile vergi idaresini aldatması ve bu yol ile haksız KDV alacağına kavuşması halinde suç tamamlanmış olacaktır[607]. Sahtecilik suçunun cezası 5 yıla kadar hapis cezası ve 375.000 Avro'ya kadar adli para cezasıdır. CPF'nin 313-2 maddesinin ilk fıkrası altında yer alan beş durumda (kamu görevlisi tarafından görev alanı çerçevesinde işlenmesi gibi) yaptırımın 7 seneye kadar hapis cezası ve 750.000 Avro'ya kadar adli para cezası olacağı belirtilmiştir[608]. CPF'nin 313-2 maddesinin son fıkrasında sahtecilik suçunun suç örgütü tarafından

[605] https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=F507526019C9064A4D4647DDF8B64D65.tplgfr24s_2?idArticle=LEGIARTI000006313834&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20190819 (Çevrimiçi) 16 Ağustos 2019.

[606] https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=F507526019C9064A4D4647DDF8B64D65.tplgfr24s_2?idArticle=LEGIARTI000006418192&cidTexte=LEGITEXT000006070719&dateTexte=20190819 (Çevrimiçi) 16 Ağustos 2019.

[607] http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4266-PGP (Çevrimiçi) 16 Ağustos 2019.

[608] https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=E2ADE1B511AF747FC1ECF13548124739.tplgfr24s_2?idArticle=LEGIARTI000028394778&cidTexte=LEGITEXT000006070719&dateTexte=20190819 (Çevrimiçi) 16 Ağustos 2019.

işlenmesi halinde yaptırım, 10 yıla kadar hapis cezası ve 1.000.000 Avro'ya kadar adli para cezasıdır[609]. Bu suç genel vergi kanunu olan CGI'da değil de Ceza Kanunu olan CPF'de düzenlendiği için vergi idaresinin şikâyetine tabi bir suç tipi değildir. Savcılık, vergi idaresinin şikâyeti olmadan da re'sen soruşturmayı başlatıp yürütebilir.

CGI'nın 1750. maddesinde, vergi kaçakçılığı suçlarından mahkûm olan kişinin şirket yönetici olması ya da ticari, sınai veya serbest nitelikteki mesleğini icra etmesinin yasaklanabileceği ve sürücü belgelerine 3 yıla kadar el konulabileceği[610] öngörülmüştür[611]. Örneğin vergi kaçakçılığı suçunu işleyen avukat hakkında belli bir süre için avukatlık mesleğinden men cezası verilebilecektir.

CGI'nın 1745. maddesine göre aynı Kanunun 1741., 1742. ve 1743. maddeleri gereğince hakkında mâhkumiyet kararı verilen herkes kaçırılan vergi ve vergi cezalarından müteselsil sorumlu tutulabilir. Ancak bu müteselsil sorumluluğun mahkûmiyet kararında yer alması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulması hususunda münhasır yetkili makam Cumhuriyet Savcılığı makamıdır. Ancak, Vergi Usul Kanununun (Livre des procédures fiscales-LdPF) L228 maddesinin ilk fıkrasına göre vergi kaçakçılığına ilişkin ceza soruşturmasının açılması için Mali Suçlar Komisyonunun (Commission des infractions fiscales-CdIF) şikâyeti gerekmektedir[612]. CdIF, her olayı şikâyet konusu yapmak zorunda değildir. Bununla birlikte CdIF, LdPF'nin L228 maddesinde 2018 yılında yapılan değişiklik[613] gereğince en az 100.000 Avroluk vergi tarhiyatının yapıldığı ve vergi mükellefinin kötü niyetli hareketlerinden dolayı vergi cezası

[609] https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=E2ADE1B511AF747FC1ECF13548124739.tplgfr24s_2?idArticle=LEGIARTI000028394778&cidTexte=LEGITEXT000006070719&dateTexte=20190819 (Çevrimiçi) 16 Ağustos 2019.
[610] Tekerrür halinde 6 yıla kadar el konulabilir.
[611] https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=AC68DDC51A5A320535BD92C28A77AF01.tplgfr38s_2?idSectionTA=LEGISCTA000006147294&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20190818 (Çevrimiçi) 16 Ağustos 2019.
[612] https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=E2ADE1B511AF747FC1ECF13548124739.tplgfr24s_2?idSectionTA=LEGISCTA000006180074&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20190819 (Çevrimiçi) 19 Ağustos 2019.
[613] 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude. https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2018/10/23/CPAE1805937L/jo/texte (Çevrimiçi) 30 Ocak 2019.

kesildiği durumda Cumhuriyet Savcılığına bildirmek zorundadır. CdIF, LdPF'nin L230 maddesinin ilk fıkrası gereğince şikâyetini vergi suçunun işlendiği yılı takip eden altıncı yılın sonuna kadar yapmak zorundadır[614]. Aynı Kanun maddesinin son fıkrasında vergi idaresinin, CdIF'e başvurması durumunda söz konusu zamanaşımı süresinin altı ay duracağı öngörülmüştür[615]. Cumhuriyet Savcılığı şikâyet konusu olay ile ilgili olarak ceza soruşturması başlatma hususunda takdir yetkisini haizdir[616].

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (Code de procédure pénale-CdPPF) 495-7 maddesinde düzenlenen suçu kabul etme müessesesi (comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité-CRPC) vergi kaçakçılığı suçu bakımından da uygulanabilmektedir. Suçu kabul etme müessesesi Cumhuriyet Savcısı tarafından re'sen ya da şüphelinin talebi üzerine başlatılabilir. Şüphelinin suçunu kabul etmesi durumunda ceza kovuşturması sonucunda hükmedilmesi gereken cezadan daha az bir cezaya hükmedilir[617]. Suçu kabul etme müessesesi hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler açısından uygulanabilir.

2.1.6. İspanya

İspanya Anayasasının (Constitución Española-CE) 133. maddesine göre vergilerin ihdas edilmesinde birincil yetki merkezi yönetime aittir. Merkezi yönetim bu yetkisini Anayasa çerçevesinde ve ancak kanunla kullanır. Bununla birlikte mahalli yönetimlerde Anayasa ve kanunlar çerçevesinde vergi koyma ve tahsil etme yetkilerini haizdir. Vergilerin yönetimi ve tahsili, Anayasada ve kanunda yer alan istisnalar dışında esas olarak Maliye Bakanlığı'na (Ministerio de Hacienda-MdH) bağlı Vergi İdaresi Devlet Kurumu (La Agencia Estatal de Administración Tributaria-AEAT) tarafından yapılmaktadır[618].

---

[614] https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=E2ADE1B511AF747FC1ECF13548124739.tplgfr24s_2?idArticle=LEGIARTI000028312267&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20190819 (Çevrimiçi) 19 Ağustos 2019.

[615] https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=E2ADE1B511AF747FC1ECF13548124739.tplgfr24s_2?idArticle=LEGIARTI000028312267&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20190819 (Çevrimiçi) 19 Ağustos 2019.

[616] https://wp.nyu.edu/compliance_enforcement/2018/10/30/france-boosts-tax-fraud-prosecution/ (Çevrimiçi) 30 Ocak 2019.

[617] Derouin, **a.g.e.**," p. 130.

[618] https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Informacion_institucional.shtml (Çevrimiçi) 16 Şubat 2019.

İspanya vergi sistemi prensip olarak beyana dayalı tarh usulünü esas almaktadır[619]. Vergi mükellefi, beyana dayalı tarh usulünün benimsendiği vergi türlerinde vergi beyannamesinde vergi matrahını ve ödenmesi gereken vergi miktarını belirtmekle yükümlüdür. Vergi idaresi, bu beyana esas alarak tarhiyat yapmaktadır ancak beyannamede belirtilen miktarın gerçeği yansıtıp yansıtmadığı tarhiyat sırasında ya da tarhiyat sonrasında vergi denetim araçları ile tespit edilmektedir. Bu yönde bir durumun olması durumunda vergi idaresi mükellefin beyannamesinde gösterilen miktarları esas almaksızın vergi denetim araçları ile elde edindiği bilgilere dayalı olarak re'sen tarhiyat yapmaktadır. Diğer yandan bazı vergiler, kanun gereğince vergi mükellefinin beyanname verme gibi aktif bir rolü olmaksızın doğrudan idarece tarh edilir[620]. Vergi düzenine aykırı olan bir durumun tespit edilmesi halinde vergi idaresi, vergi ve/veya vergi cezası tarhiyatı yapmaktadır. Vergi mükellefi, tarhiyatı gerçekleştiren vergi idaresine başvurabilir. Bu başvuru tüketilmesi gereken idari bir yol değildir[621]. Dolayısıyla vergi mükellefi vergi tarhiyatının kendisine tebliğinden itibaren bir ay içerisinde tarhiyatı gerçekleştiren vergi idaresine başvurmaksızın doğrudan Mali İdari Kurula (Tribunales Económico-Administrativos - TEA)[622] başvurabilir. TEA başvuru yolu tüketilmeden mahkemeye başvurmak mümkün değildir. TEA'nın uyuşmazlığa ilişkin verdiği kararın tebliğinden[623] itibaren vergi mükellefi iki ay içerisinde Yüksek Adalet Mahkemesinde (Tribunales Superious de

[619] https://www.hacienda.gob.es/enGB/Areas%20Tematicas/Impuestos/Impuestos/Paginas/Impuestos.aspx (Çevrimiçi) 20 Ağustos 2019.

[620] İdarece tarh usulü özellikle mahalli yönetimler tarafından yapılmaktadır. Antonio López Díaz, "Spain", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, p. 584.

[621] Ancak belediyelerin tarhiyat kararlarına karşı vergi idaresine başvurulması zorunlu idari uyuşmazlık çözüm mekanizmasıdır. Bu başvuru olmaksızın uyuşmazlığın mahkeme önüne götürülemez. Jesús López Tello, "Spain" Ed. Simon Whitehead, **the Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2014, p. 254.

[622] TEA, Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuş bağımsız idari otoritedir. Vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikalinden önce idari yol ile sonlandırılmasında rol oynamaktadır. Uyuşmazlık konusu verginin 150.000 Avronun ya da uyuşmazlık konusu vergi matrahının 1,8 milyon Avronun üzerinde olması durumunda ilgili vergş uyuşmazlığı için TEA'ya değil Merkezi Mali İdari Kurula (Tribunales Económico-Administrativos Central - TEAC) başvurulur. http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Estructura%20y%20Organizacion.aspx (Çevrimiçi) 15 Şubat 2019.

[623] TEA'nın başvuruya altı aylık süre içerisinde sessiz kalması halinde başvuruyu reddetmiş sayılır. Bu durumda vergi mükellefi altı aylık sürenin bitiminden itibaren iki ay içerisinde dava yoluna başvurabilir.

Justicia) dava açabilir[624]. Bu mahkemenin kararına karşı ise kararın tebiğinden itibaren 30 gün içerisinde belli şartlar altında İspanya Yargıtay'ında (Tribunal Supremo de Justicia-TSdJ)[625] temyiz başvurusu yapılabilir[626].

İspanya vergi hukukunda kural olarak vergi idaresinin vergi mükellefleri ile uzlaşma yapması mümkün değildir. Bunun tek istisnası AEAT'nin Kraliyet Kararnamesi ile yetkilendirilmesidir[627]. Diğer yandan, mükellef, vergi beyannamesi verme süresi geçmeden önce vergi idaresinden ilgili vergi mevzuatının açıklanmasına ilişkin özelge verilmesini talep edebilir[628]. Bu başvuru üzerine verilen özelgeye göre yapılan vergisel işlemlerden dolayı vergi mükellefine cezai yaptırım uygulanamaz.

Vergi idaresinin ilgili olayda vergi suçu işlendiği yönünde şüphe duyması durumunda dosyayı Cumhuriyet Savcılığına gönderir. Zira vergi suçlarının soruşturulması münhasıran Cumhuriyet Savcılığının yetkisindedir. Cumhuriyet Savcılığı soruşturma sonucunda iddianame hazırlar. Ceza mahkemesinin iddianameyi kabul etmesiyle ceza kovuşturması başlar. Bununla birlikte dosyanın adli makamlara verilmesi vergi idaresi tarafından yapılan vergi tarhiyat sürecini sona erdirmemektedir ancak askıya almaktadır. Dosyanın adli makamlara gönderilmesi ile birlikte vergi tarh etme ve vergi cezası kesme zamanaşımı durmaktadır[629].

İspanya vergi hukukunda ispat yükü gelir bakımından vergi idaresine gider bakımından ise vergi mükellefine düşmektedir[630]. Diğer yandan ceza yargılamasında ispat yükü iddia makamı olan Cumhuriyet Savcılığına aittir.

---

[624] Merkezi Mali İdari Kurul (Tribunales Económico-Administrativos Central - TEAC) kararlarına karşı ise Milli Yüksek Mahkemeye (Audiencia Nacional) başvurulabilir. http://www.poderjudicial.es/cgpj/en/Judiciary/National-High-Court/ (Çevrimiçi) 15 Şubat 2019.
[625] http://www.poderjudicial.es/cgpj/en/Judiciary/Supreme-Court/ (Çevrimiçi) 15 Şubat 2019.
[626] Miró Ayats Vergés; Jaume Bonet León, "Spain", Ed. Simon Whitehead, **the Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2017, p. 317.
[627] Tello, **a.g.e.**, p. 253.
[628] **A.e.**, p. 262.
[629] Vergés/León, **a.g.e.**, p. 320.
[630] **A.e.**

2.1.6.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları

İspanya vergi hukukunda vergi düzenine aykırı davranışlara karşı uygulanan yaptırımlar idari yaptırımlar ve adli yaptırımlar olarak ikiye ayrılmaktadır. İdari Yaptırımlar Genel Vergi Kanunu'nda (Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria-LGT) adli yaptırımlar ise Ceza Kanunu'nda (Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal-dCP) düzenlenmiştir. İdari yaptırımlar vergi idaresi tarafından uygulanır[631]. Adli yaptırımlar ise ceza yargılaması sonucunda ceza mahkemesi tarafından hükmedilir[632].

Vergi düzenine aykırı davranışlar karşılığında öngörülen idari para cezaları LGT'nin 191. ve 206. maddelerinde arasında yer almaktadır. Bu hükümlere göre vergi mükellefi tahsil edilemeyen verginin %50'si ile %150'si arasında idari para cezası ile cezalandırılabilir. Bununla birlikte sahte belge veya paravan kişinin kullanılması gibi hileli yollara başvurulması halinde idari para cezası tahsil edilmeyen verginin %100 ile %150'si arasında belirlenir[633].

Verginin ve işleyen faizinin ödenmesi halinde kesilen idari para cezası %30 oranında indirilir. Muhatap ayrıca idari para cezasına karşı yargı yoluna başvurmaz ve bu para cezasını ödemeyi kabul ederse idari para cezasında %25 oranında ilave indirim yapılır[634].

İspanya Anayasasında non bis in idem ilkesi, açık şekilde düzenlenmemiştir. Ancak İspanya Anayasa Mahkemesi (Tribunal Constitucional de España-TCdE) non bis in idem ilkesinin Anayasanın 25. maddesinde yer alan ceza hukukunda kanunilik ilkesi kapsamında değerlendirmektedir[635]. 30 sayılı Kanunun (Ley 30/1992, de 26 de noviembre) 133. maddesinde tarafları, konusu ve sebebi aynı olan durumlarda adli veya idari yaptırım uygulanması halinde bir daha yaptırım uygulamayacağı açık

[631] İdari yaptırım uygulanabilmesi için zamanaşımı süresi dört yıldır.
[632] İspanya Anayasasının (Constitución Española) 25/3 fıkrasına göre idare, hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedemez. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229 (Çevrimiçi) 15 Şubat 2019.
[633] Tello, **a.g.e.**, p. 258.
[634] Vergés/León, **a.g.e.**, p. 320.
[635] Díaz, **a.g.e.**, p. 593; https://www.iberley.es/temas/non-bis-in-idem-47561 (Çevrimiçi) 17 Şubat 2019.

şekilde ifade edilmiştir[636]. Bu bağlamda ifade etmek gerekir ki TCdE, ceza mahkemesinin mahkûmiyete karar verdiği davada adli yaptırım belirlenirken, kişiye daha önce uygulanan idari cezanın indirim konusu yapılmasını maddi bakımdan non bis in idem ilkesi ile uyumlu bulmaktadır[637]. Bununla birlikte usul hukuku açısından non bis in idem ilkesi aynı tarafa, konuya ve sebebe dayalı olarak ikinci bir ceza sürecinin başlatılmasını yasaklamaktadır[638]. İdari ceza süreci ile ceza yargılamasının kesişmesi durumunda idari ceza süreci durdurulur ve ceza yargılamasına öncelik verilir[639]. LGT'nin "vergi yaptırımlarının kesişmemesi ilkesi" başlıklı 180. maddesinde vergi idaresinin vergi suçu işlendiği hususunda şüphe duyması halinde dosyanın savcılığa gönderilmesi ve bu dosya ile ilgili vergi idaresinin cezai bir işlem yapmaması emredilmektedir[640]. Ceza yargılaması sonucunda kişi suçlu bulunursa adli yaptırım uygulanır ve kişiye ilaveten idari ceza verilemez[641]. Diğer yandan, ceza mahkemesinin beraat kararı vermesi halinde ceza mahkemesinin tespit ettiği maddi vakıalar çerçevesinde vergi idaresi idari ceza sürecine devam edebilir[642].

2.1.6.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları

Vergi suçları, dCP'nin "Hazineye ve Sosyal Güvenliğe Karşı Suçlar" başlıklı 305 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. dCP'nin 305. maddesinde vergi hilesi suçu yer almaktadır. Bu maddeye göre kişinin, hazineyi hileli yollar kullanarak vergi kaçırması ya da vergi istisnası, muafiyeti ve indirimi gibi vergi avantajı elde etmesi halinde bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası ve kaçırılan verginin ya da elde edilen vergi avantajının altı katına kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Ancak vergi hilesi suçunun oluşabilmesi için kaçırılan verginin ya da elde edilen vergi avantajının 120.000 Avroyu aşması gerekmektedir[643]. Görüldüğü üzere vergi hilesi suçu, zarar

---

[636] Manuel Jaén Vallejo; "Principio constitucional "ne bis in idem" a propósito de la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 2/2003", **Actualidad jurídica Aranzadi**, No:584 2003, p.2.
[637] Díaz, **a.g.e.**, p. 593.
[638] **A.e.**
[639] **A.e.**
[640] https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&b=277&tn=1&p=20150922#a180 (Çevrimiçi) 19 Şubat 2019.
[641] Díaz, **a.g.e.**, p. 593.
[642] **A.e.**, p. 594.
[643] Bu miktar her vergi türü ve vergi avantajı için ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Ayrıca miktarın hesaplanmasında beyanname verme süresi esas alınır. Ancak, beyanname verme süresi bir takvim yılından az ise hesaplama bir takvim yılı esas alınarak yapılır. https://www.boe.es/buscar/pdf/1995/BOE-A-1995-25444-consolidado.pdf (Çevrimçi) 16 Şubat 2019.

suçu olarak ihdas edilmiştir. Hazinenin zarara uğramaması halinde vergi hilesi suçunun maddi unsuru oluşmaz. Ayrıca kişinin hazineyi yanıltmak maksadıyla hareket etmesi gerekmektedir. Başka bir ifade ile bu suçta manevi unsur olarak özel kast aranmaktadır. Bu suçtan dolayı mâhkumiyet alan kişi ayrıca vergi ve sosyal güvenlik teşvik, yardım ve avantajlarından üç yıl ile altı yıl arasında yararlanamaz.

dCP'nin 305. maddesinin 3. fıkrasında, ilk fıkrada belirtilen vergi hilesi suçuna atıf yapılarak Avrupa Birliği Hazinesine karşı vergi hilesi suçu düzenlenmiştir. Ancak bu suçun oluşabilmesi için kaçırılan verginin ya da elde edilen vergi avantajının bir takvim yılı içerisinde 50.000 Avroyu aşması gerekmektedir. İlaveten vergi hilesinin bir organizasyon veya suç örgütü ya da gerçek veya tüzel kişi üzerinden görünürde ekonomik aktivite yapılıyormuş gibi gösterilip aslında gerçek bir ekonomik aktivitenin olmaması aracılığıyla yapılması aranmaktadır. Bu suç karşılığında öngörülen adli yaptırım, dCP'nin 305. maddesinin ilk fıkrasında düzenlenen vergi hilesi suçu ile aynıdır. Ancak vergi hilesi sonucunda kaçırılan verginin ya da elde edilen vergi avantajının 50.000 Avrodan az ancak 4.000 Avrodan fazla olması halinde üç aydan bir yıla hapis cezası ve kaçırılan verginin ya da elde edilen vergi avantajının üç katına kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu suçtan dolayı mâhkumiyet alan kişi ayrıca vergi ve sosyal güvenlik teşvik, yardım ve avantajlarından altı ay ile iki yıl arasında yararlanamaz.

dCP'nin mükerrer 305. maddesinde vergi hilesi suçunun nitelikli hali düzenlenmiştir. Nitelikli vergi hilesi suçunun oluşabilmesi için kaçırılan verginin ya da elde edilen vergi avantajının 600.000 Avronun üzerinde olması şarttır. İlaveten vergi hilesinin bir organizasyon çerçevesinde ya da suç örgütü tarafından işlenmesi ve vergi hilesinin vergi mükellefinin gerçek kimliğinin gizlenmesi ya da vergi mükellefinin vergilendirilebilir malvarlığının saklanması amacıyla vergi cennetleri,

Örneğin KDV beyannamesi üç aylık zaman dilimleri için verildiğini ve 1. beyannamede 50.000 Avro, 2. beyannamede 30.000 Avro, 3. beyannamede 60.000 Avro ve 4. beyannamede 20.000 avro vergi kaçırrıldığını ya da vergi avantajı elde edildiğini varsayalım. Bu durumda 1 takvim yılı esas alınacaktır. Bir takvim yılında 50.000+30.000-60.000+20.000=160.000 Avro olduğundan Kanunda öngörülen 120.000 Avro sınır aşılmıştır. Dolayısıyla vergi hilesi suçunun oluşması için gereken koşullardan bir sağlanmış olur.

paravan kişi veya şirketler, trust[644] ya da başka benzer müesseseler kullanılarak icra edilmesi gerekmektedir. Nitelikli vergi hilesi suçunun cezası iki yıldan altı yıla kadar hapis cezası ile kaçırılan verginin ya da elde edilen vergi avantajının iki katından altı katına kadar adli para cezasıdır. Bu suçtan dolayı mâhkumiyet alan kişi ayrıca vergi ve sosyal güvenlik teşvik, yardım ve avantajlarından dört yıl ile sekiz yıl arasında yararlanamaz.

dCP'nin 310. maddesinde muhasebe hilesi suçu düzenlenmiştir. Bu maddeye göre a)beyana dayalı tarhiyat usulünden kaynaklanan yükümlülüklere uyulmaması ya da b)gerçek durumu saklamak amacıyla çift hesap tutulması ya da c)ticari işlemlerin zorunlu defterlere kaydedilmemesi ya da d)gerçeğe aykırı olarak kaydedilmesi, gerçek olmayan işlemlerin zorunlu defterlere kaydedilmesi halinde halinde vergi mükellefine beş aydan yedi aya kadar hapis cezası verilir. Muhasebe hilesi suçu, tehlike suçu olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu suçun oluşması için Hazinenin zarara uğraması şart değildir.

dCP'nin mükerrer 310. maddesi gereğince vergi suçlarından dolayı tüzel kişilere de kaçırılan verginin ya da elde edilen vergi avantajının iki katından dört katına kadar adli para cezası uygulanır[645]. Bu suçlardan dolayı adli para cezası uygulanan tüzel kişi ayrıca vergi ve sosyal güvenlik teşvik, yardım ve avantajlarından üç yıl ile altı yıl arasında yararlanamaz[646].

2.1.7. İtalya

İtalya'da vergilendirme sürecinde yetkili ve vergilerin tahsilinden sorumlu olan kurum esas olarak İtalya Ekonomi ve Maliye Bakanlığı'na (Ministero dell'Economia

---

[644] Trust Anglo-Sakson hukukunu benimseyen ülkelerde kabul gören bir güvene dayalı hukuki bir müessesedir. Trust müessesesinde, trustor adı verilen kişinin mal varlığını trustee adı verilen kişiye verir ve trustee, trustor'ın belirlediği üçüncü kişi yararına bu malvarlığının yasal haklarını elinde tutar. Ayrıntılı bilgi için bkz. Colleen J. Doolin, "Determining the Taxable Status of Trusts That Run Businesses", **Cornell Law Review**, Vol:70, 1985, p. 1143-1164; Erkan Küçükgüngör, "Anglo-Amerikan Hukukunda Trust Kavramı, Trust'ın Tarihî Gelişimi ve Roma Hukukuna Dayanan Kıta Avrupası Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi", **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, Cilt:23, Sayı:2, Aralık 2005, ss. 5-28.

[645] https://www.boe.es/buscar/pdf/1995/BOE-A-1995-25444-consolidado.pdf (Çevrimiçi) 16 Şubat 2019.

[646] Tello, **a.g.e.**, p. 259.

e delle Finanze-MEF) bağlı İtalya Vergi İdaresidir (Agenzia delle Entrate-AdE)[647]. Bununla birlikte vergi suçlarına ilişkin soruşturmalarda İtalya Maliye Bakanlığına bağlı olan İtalyan Mali Polisi (Guardia di Finanza-GdF) yetkilidir[648].

Vergilendirme sürecine ilişkin usul hükümleri 546 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de (Decreto Legislativo n.546 del 31 dicembre 1992–DL546) düzenlenmiştir. İtalyan vergi sistemi, beyannameye dayalı tarh usulünü esas almaktadır. Kanun koyucu, beyannameye dayalı tarh usulünün etkin şekilde işlemesinin gerçekleştirilmesi amacıyla vergi mükelleflerinin uyması gereken ödevleri[649] öngören birçok düzenleme ihdas etmiştir. Bu ödevlerden biri de vergi beyannamesi verme ödevidir. Vergi beyannamesini sunma ödevinin ihlal edilmesi halinde vergi idaresi re'sen vergi tarhiyatını gerçekleştirir. Vergi idaresi bu aşamada vergi mükellefinden ve diğer üçüncü kişilerden bilgi isteme yetkisini haizdir. Vergi mükellefinin bilgi talebine dönüş yapmaması halinde vergi idaresi varsayıma dayalı olarak tarhiyat yapar. Tarh işlemine ilişkin idari kararı vergi mükellefine tebliğ edilir. Vergi beyannamesinin sunulmasına rağmen içeriğinde hata ve eksikliklerin olması durumunda ise 600 sayılı Başkanlık Kararnamesinin (Decreto Presidente della Repubblica n. 600 29 Settembre 1973-DPdR) 36. maddesi gereğince vergi alacağı idare tarafından hesaplanır ve tahsil edilir[650].

Vergilendirme sürecinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda uyuşmazlık miktarının 50.000 Avronun altında olması halinde zorunlu uzlaşma müessesesinin işletilmesi gerekmektedir. Uzlaşmaya başvurulmadan dava açmak mümkün değildir. Diğer yandan, uzlaşmanın sağlanamaması halinde vergi mükellefi 30 gün içerisinde

---

[647] https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/english/revenue_agency (Çevrimiçi) 7 Şubat 2019.
[648] http://www.gdf.gov.it/chi-siamo/organizzazione/organi-di-vertice (Çevrimiçi) 7 Şubat 2019. Diğer yandan, Gümrük ve tekeller ile ilgili vergilerde Gümrük ve Tekel İdaresi'nin (Agenzia delle Dogane e dei Monopoli) yetki alanına girmektedir.
[649] Bu ödevler vergi beyannamesi verme ödevler, verginin tarh edilmesine ilişkin ödevler, bilgi verme ödevleri, muhasebe ödevleri, vergi denetimine ilişkin ödevler, verginin tahsili aşamasındaki ödevler ve üçüncü kişilerin ödevleri olmak üzere yedi ana kategoriye ayrılmaktadır.
[650] Lorenzo Del Federico; Francesco Montanari; Pietro Mastellone; Antonio Marinello Silvia Giorgi; Lorenza Trombella; Simone Ariatti; Virginia Scalera, "Italy", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, p. 427-428.

dava açabilir[651]. Vergilendirme sürecinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda uyuşmazlık miktarının 50.000 Avronun üstünde olması vergi idaresinin işleminin tebliğinden itibaren 60 günlük süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabilir. Başka bir ifade ile 50.000 Avronun üzerinde olan uyuşmazlıklarda uzlaşma, vergi mahkemesinde dava açılmadan önce tüketilmesi gereken bir yol değildir[652]. İtalyan yargı sisteminde vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıklar üç aşamalı şekilde çözülmektedir. Vergisel uyuşmazlığa ilk olarak her ilde olan vergi mahkemeleri bakmaktadır. Bu mahkemelerin kararlarına karşı kararın tebliğinden itibaren altı ay içerisinde bölge vergi mahkemesinde istinafa gidilebilmektedir. Bölge vergi mahkemelerinin kararlarına ise hukuki bir hata olması halinde İtalyan Yargıtay'ının (Corte Suprema di Cassazione-CSdC) Vergi Dairesi'nde temyiz başvurusu yapılabilmektedir.

Vergi suçlarına ilişkin ceza yargılaması Ceza Kanunu (Codice penale-CPI) ve Ceza Muhakemesi Kanunu (Codice di Procedura Penal-CdPPI) çerçevesinde yapılır. Vergi suçlarının soruşturulmasında yetkili makam Cumhuriyet Savcılığı'dır. Savcılık kural olarak altı ay içerisinde ilk soruşturma aşamasının bitirir ve şüpheli kişiye savunmasını vermesi için tebligat çıkartır. Bu aşamadan sonra ceza mahkemesi soruşturma dosyasındaki tüm delilleri değerlendirerek ceza kovuşturmasının başlatılıp başlatılmayacağına karar verir. Ceza yargılaması sonucunda kişinin mâhkumiyetine ya da beraatine karar verilir. Bu karara karşı savcılık ya da sanık istinaf mahkemesine gerekçeli kararın verilmesinden itibaren başvurabilir. İstinaf mahkemelerinin kararlarına ise hukuki bir hata olması halinde İtalyan Yargıtay'ına (Corte Suprema di Cassazione-CSdC) temyiz başvurusu yapılabilmektedir.

2.1.7.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları

İtalyan Anayasasının (Costituzione della Repubblica Italiana-CdRI) 53. maddesinde yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesi[653] çerçevesinde verginin

[651] Vergi idaresinin uzlaşma başvurusu üzerine 90 günlük süre içerisinde hiçbir işlem yapmaması halinde uzlaşma sağlanamamış sayılır.
[652] Guglielmo Maisto, "Italy", Ed. Simon Whitehead, **the Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2018, p. 199-200.
[653] https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione_inglese.pdf (Çevrimiçi) 9 Şubat 2019.

zamanında ve eksiksiz toplanmasının sağlanması amacının gerçekleştirilmesine yönelik olarak adli ve idari cezalar, faiz[654] ve diğer yaptırımlar düzenlenmiştir[655].

CdRI'nin 27. maddesinde cezaların şahsiliği ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke gereğince İtalyan hukukunda adli cezalar sadece gerçek kişiler bakımından uygulanabilmektedir. Diğer yandan hem gerçek kişilere hem de tüzel kişiler idari cezaların muhatabı olabilmektedir.

İdari cezalar vergi idaresi tarafından kesilir. Ancak idari ceza uygulanmadan önce vergi mükellefinin savunmasının alınması zorunludur. Vergi mükellefi idari para cezasına ilişkin ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren altmış gün içerisinde bu para cezasının üçte birini ödeyerek uyuşmazlığı sonlandırabilir. Aynı süre içerisinde vergi mükellefi vergi idaresine savunma dilekçesi verebilir ya da vergi mahkemesinde dava açabilir. Burada kural olarak vergi mükellefinin seçimlik hakkı mevcuttur. Ancak 20.000 Avroyu aşmayan idari para cezalarında vergi mükellefinin zorunlu olarak uzlaştırma başvurusu yapması gerekmektedir. Diğer yandan adli cezalar ceza yargılaması neticiesinde ceza mahkemesi tarafından uygulanır.

Vergi suçlarında manevi unsur olarak kastın varlığı aranmaktadır. Vergi kabahatlerinde ise failin kast olmaksızın taksirli davranış yeterli olmaktadır. Beyannamenin dikkatsizlik nedeniyle süresi içerisinde verilmemesi vergi kabahatine örnek teşkil etmektedir.

Vergi kabahatleri ve cezaları 471, 472 ve 473 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de (Decreto Legislativo n.471, 472, 473 del 18 Dicembre 1997) yer almaktadır. İdari cezalar maktu ve nisbi olmak üzere iki ana kategoriye ayrılmaktadır. Nisbi para cezaları kaçırılan verginin belli bir oranı olarak belirlenmektedir. Ancak, idari para cezalarının asgari ve azami hadleri mevzuatta belirlenmiştir. Örneğin vergi beyannameleri kanunda öngörülen müddet içerisinde vergi idaresine sunulmak

[654] Türk vergi hukukuna benzer şekilde İtalyan hukukunda da tarhiyat aşamasında ve tahsil aşamasında olmak üzere iki ayrı düzenleme bulunmaktadır.
[655] Federico/Montanari/Mastellone/Giorgi/Trombella/Ariatti/Scalera, **a.g.e.**, p. 440-441.

zorundadır aksi halde vergi mükellefi tahakkuk etmeyen verginin %120'sinden %240'ına kadar idari para cezası ile cezalandırılır[656]. Vergi beyannamesi verilmesine rağmen verginin beyannamede düşük gösterilmesi durumunda tahakkuk etmeyen verginin %90'nından %180'ine kadar idari para cezası verilir. Verginin vadesinde ödenmemesi halinde ise vergi borcunun %30'u oranında idari para cezası kesilir. Gelirin İtalya dışında elde edilmiş olması halinde ise vergi cezaları %30 oranında artırılır[657].

İdari para cezalarına ek olarak tüzel kişilerin yöneticisi veya denetçisi olmama ve kamu ihalelerine katılmama yasağı, lisansların iptali veya askıya alınması gibi birçok yaptırımda uygulanabilmektedir[658].

İtalyan vergi yaptırım sisteminde kişinin bir fiilinden dolayı idari para cezası kesilmesinin ve ayrıca ceza yargılaması neticesinde hapis cezası verilmesinin başka bir ifade ile çift cezalandırma yapılmasının engellenmesi amacıyla 74 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin (Decreto Legislativo n.74 del 10 Marzo 2000-DL74) 19. maddesinde özel hüküm ilkesi getirilmiştir. Bu ilkeye göre aynı fiilin hem adli ceza hem de idari ceza gerektirmesi halinde sadece özel olan hüküm uygulanır. Ancak bu maddede özel cezayı içeren kuralın belirlenmesine yönelik genel kuralların yer almadığı gözlemlenmektedir. Diğer yandan vergi suçlarına ilişkin özel maddeler incelendiğinde kanun koyucunun manevi unsur olarak kast, sahtecilik ve kaçırılan verginin belli bir miktarı aşması gibi unsurlar ekleyerek vergi kabahatleri ile vergi suçları arasındaki sınırı belirginleştirmeye çalıştığı ifade edilebilir[659]. Özel hüküm ilkesine rağmen kişi aynı fiili nedeniyle adli ceza, idari ceza ve diğer yaptırımlara maruz kalabilmektedir. Zira Türk vergi hukukuna benzer şekilde İtalyan hukukunda da kişinin fiili hem idari ceza hem de adli ceza gerektirmesi halinde her iki usul de ayrı ayrı sürdürülmektedir ve bu usuller birbirlerini etkilememektedir[660]. Doktrinde, bu

[656] Bununla birlikte beyan edilmeyen verginin 30.000 Avro'dan fazla olması durumunda ise fail bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına mahkûm olur. Federico/Montanari/Mastellone/Giorgi/ Trombella/Ariatti/Scalera, **a.g.e.**, p. 427.
[657] Maisto, **a.g.e.**, p. 202.
[658] Federico/Montanari/Mastellone/Giorgi/Trombella/Ariatti/Scalera, **a.g.e.**, p. 443.
[659] **A.e.**, p. 444.
[660] **A.e.**, p. 455.

durumun İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 22.11.1984 tarihli 7 Nolu Protokolünün başlıklı 4. maddesinde yer alan kişinin tek bir fiili ile mükerrer cezalandırma ve yargılamaya tabi tutulması yasaklayan non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edebileceği ifade edilmektedir[661]. Ancak İtalyan Yargıtayı (Corte Suprema di Cassazione-CSdC) bir kararında adli ceza ile idari cezanın öz itibari ile aynı nitelikte olmadığına bu sebeple failin tek bir fiili karşılığında hem adli cezaya hem de idari cezaya hükmedilebileceği kanaatine varmıştır[662].

Bununla birlikte vergi idaresi tarafından verilen idari para cezası, ceza yargılaması sonucunda kişinin mahkûmiyetine karar verilenene kadar icra edilmemektedir[663]. Ceza yargılaması sonucunda beraat kararı çıkması halinde ise karara esas olan fiilden dolayı kişiye idari para cezası kesilememektedir.

2.1.7.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları

İtalyan hukukunda vergi suçları, 74 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede (Decreto Legislativo n.74 del 10 Marzo 2000-DL74) düzenlenmiştir. Bununla birlikte gümrük suçları 43 sayılı Başkanlık Kararnamesinde (Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 23 Gennaio 1973) yer almaktadır[664].

İtalyan Ceza Kanunu'nun (Codice Penale-CPI) 157. maddesine göre beş yıla kadar hapis cezası öngören suçlarda dava zamanaşımı suçun işlenmesinden itibaren 10 yıldır[665]. Bununla birlikte zamanaşımını uzatan kanuni sebepler olması halinde bu dava zamanaşımı azami 15 yıla kadar çıkabilir. DL74'ün 17. maddesinde vergi suçlarına münhasır zamanaşımını uzatan haller öngörülmüştür. Bu hükme göre, isnat edilen suç ile ilişkili vergi inceleme raporunun ya da vergi suçuna ilişkin mütalaanın olması durumunda zamanaşımı süresi üçte bir oranında uzar.

---

[661] Alessandro Giovannini, "Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico", **Rassegna Tributaria**, Vol:57, no. 5/2014, p. 1164-1165.
[662] Federico/Montanari/Mastellone/Giorgi/Trombella/Ariatti/Scalera, **a.g.e.**, p. 445.
[663] **A.e.**, p. 455.
[664] https://www.adm.gov.it/portale/documents/20182/890938/Testo+unico+del+23_01_1973+n.+43.pdf/23f737af-9fb4-4517-bd0f-5de6120b0922 (Çevrimiçi) 10 Şubat 2019.
[665] Hapis cezası https://www.altalex.com/documents/news/2014/09/03/della-estinzione-del-reato-e-della-pena (Çevrimiçi) 7 Şubat 2019.

DL74'ün 2. maddesinde gerçekte olmayan işlemlere ilişkin fatura veya başka belgeler[666] kullanılarak vergi beyannamesi sunma suçu düzenlenmiştir. Gerçekte olmayan işlemlere ilişkin belgeler, DL74'ün 1. maddesinde tamamen gerçek dışı belge ve miktar itibari ile yanıltıcı belge olmak üzere iki kategoriye ayrılmıştır[667]. A ile B arasında gerçek anlamda ticari mal veya hizmet satışı olmamasına rağmen A'nın 10.000 Avroluk fatura düzenlemesi halinde ortada tamamen gerçek dışı bir belge mevcuttur. 5.000 Avroluk ticari mal veya hizmet satışı olmasına rağmen fatura 10.000 Avro olarak gösterilmesi söz konusu faturayı miktar itibari ile yanıltıcı belge niteliğine sokacaktır. Bu belgelerin gelir vergisi ya da katma değer vergisi kaçırmak amacıyla kullanılması gerekmektedir. Diğer vergiler, Kanunun açık hükmü gereğince kapsam dışı tutulmuştur. İlaveten, verginin tarh edilmesinde önem arz etmeyen belgelerin gerçek dışı olarak düzenlenmesi halinde suç oluşmaz[668]. Ayrıca, gerçekte olmayan işlemlere ilişkin belgenin düzenlenmesi suçun maddi unsurunun tamamlanması için yeterli değildir. Kayıtların bu düzenlenen belgeler doğrultusunda işlenmesi ve bu kayıtlara dayalı olarak beyannamenin vergi idaresine sunulması gerekmektedir. Bu suç, vergi mükellefi ya da üçüncü bir kişi tarafından işlenebilir[669]. Suçun oluşabilmesi için failin vergi kaçırmak kastı ile hareket etmesi gerekmektedir. Gerçek olmayan işlemlere ilişkin belgelerin başka bir ifade ile sahte belgelerin birden fazla olması halinde dahi ortada tek suç mevcuttur. Zira bu suçun tamamlanabilmesi için gerçek olmayan işlemlere ilişkin belgelerin kayıtlara geçirildikten sonra bu kayıtlara dayalı olarak beyannamenin vergi idaresine sunulması şarttır. Aksi halde suçun maddi unsuru gerçekleşmemiş olur. Suçu işleyen kişi on sekiz aydan altı yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. İtalyan Yargıtayının (Corte Suprema di Cassazione-CSdC) birden çok gerçek olmayan işlemlere ilişkin belgeler ile bu suçun işlenmesi halinde alt sınırdan

---

[666] Başka Belgeler, faturanın yerine geçen, faturayı tamamlayan ya da faturanın fonksiyonlarını içeren belgelerdir. Donato Carbone; Vincenzo Carbone, "The Crime of Fraudulent Statement Referred to in Articles 2 and 3 of D. Lgs. March 10, 2000, N.74," **Curentul Juridic, The Juridical Current, Le Courant Juridique**, Petru Maior University, Faculty of Economics Law and Administrative Sciences and Pro Iure Foundation, vol. 39, 2009, p. 114.

[667] **A.e.**, p. 114.

[668] Kanunen kabul edilmeyen gider olduğu açık şekilde anlaşılan 5.000 Avroluk giderin belgede 7.000 Avro olarak gösterilmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Zira bu belgenin verginin eksik tarh edilmesine sebep olması mümkün görünmemektedir.

[669] Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 199.

uzaklaşarak daha ağır ceza verme eğiliminde olduğu görülmektedir[670]. Bu suçta iletişimin denetlenmesi, tutuklama, gözaltı, ev hapsi, seyahat yasağı gibi koruma tedbirlerine başvurulabilir[671].

DL74'ün 3. maddesinde diğer hileli yollarla sahte vergi beyannamesi sunma suçu düzenlenmiştir. Açıkça anlaşıldığı üzere bu suç, DL74'ün 2. maddesinde öngörülen suçun tamamlayıcısı niteliğindedir. Kanun koyucu bu suç tipini oluşturarak DL74'ün 2. maddesinde yer alan unsurlar dışında kalan ancak sahtecilik içeren beyanların sunulmasını cezalandırmayı amaçlamıştır. Burada beyannamenin hileli yollara başvurularak gerçeği yansıtması engellenmektedir. Muvazaalı hukuki işlemlerle veya fiktif paravan şirketler kullanılarak ya da gizli bir emtia deposundan faydalanılarak sahte muhasebe kayıtlarının oluşturulması bu suç kapsamındadır[672]. Bu suçun oluşabilmesi için beyannamede gösterilmeyen verginin 30.000 Avronun üzerinde olması veya beyannamede gösterilmeyen gelir vergisi veya KDV'ye ilişkin vergi beyannamesinde gösterilen verginin %5'inden fazla olması ya da kaçırılan verginin 1.000.000 Avrodan fazla olması şarttır[673]. Bu suç, vergi mükellefleri, bunların yetkilileri veya tasfiye memurları tarafından işlenebilir. Suçun maddi unsurunun tamamlanabilmesi için muhasebe kaydının gerçeğe aykırı olarak yapılması ve vergi beyannamesinin bu kaydı esas alması gerekmektedir. Gerçeğe aykırı bir muhasebe kaydı olmaksızın vergi beyanının gerçeğe aykırı olması halinde bu suç değil aşağıdaki inceleceğimiz DL74'ün 4. maddesinde yer alan gerçeğe aykırı vergi beyannamesi sunma suçu söz konusudur[674]. Suçun oluşabilmesi için failin vergi kaçırmak kastı ile hareket etmesi gerekmektedir. Suçu işleyen kişi bir yıldan altı yıla kadar hapis cezasına mâhkum olur.

DL74'ün 4. maddesinde gerçeğe aykırı beyanname sunma suçu düzenlenmiştir. DL74'ün 2. ve 3. maddelerinde belirtilen davranışlar olmaksızın vergi

[670] Carbone/Carbone, **a.g.e.**, p. 116-117.
[671] Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 201.
[672] Piergiorgio Valente; Ivo Caraccioli, "Transfer Pricing-Criminal Tax Law Risk under Italian Law", **European Taxation Law**, July 2011, p. 295.
[673] Beyannamede gösterilmeyen verginin bu sınırın altında kalması halinde fiil suç değil kabahat teşkil eder ve fail sadece idari para cezası ile cezalandırılır.
[674] Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 202.

kaçırmak kastıyla gerçeğe aykırı şekilde beyanname verilmesi halinde bu suç söz konusu olur. Ancak bu suçun oluşabilmesi için her bir vergi türü için kaçırılan verginin 150.000 Avrodan fazla olması ve düşük gösterilen gelirin ya da yüksek gösterilen giderin beyannamede gösterilmesi gereken gerçek matrahın %10'undan ya da 3.000.000 Avrodan fazla olması şarttır[675].

DL74'ün 5. maddesinde vergi beyannamesi sunmama suçu düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere kanun koyucu bu hükümle vergi beyannamesi sunmamak suretiyle ihmali harekette bulunan vergi mükellefini de cezalandırmayı amaçlamıştır. Bu suçun oluşabilmesi için kişinin vergi kaçırmak kastı ile beyanname vermemesi gerekmektedir. Ancak, vergi beyannamesinin sunulması için son tarihi müteakiben 90 gün içerisinde beyannamenin usulüne uygun şekilde sunulması halinde bu suç oluşmaz. İlaveten vergi mükellefi vergi kaçırmak kastıyla beyanname sunmaması sonucunda her bir vergi türüne ilişkin olarak 30.000 Avro verginin kaçırılması aranmaktadır. Kaçırılan verginin bu sınırın altında kalması halinde ise vergi mükellefi sadece idari para cezası ile cezalandırılır. Bu suçun cezası bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır.

DL74'ün 8. maddesinde sahte belge düzenleme ve tedarik etme suçu düzenlenmiştir. Vergi mükellefinin gelir vergisi ya da KDV'den kurtulmasına yardımcı olmak maksadıyla sahte fatura ve benzeri belgeleri düzenlemesi ve/veya tedarik etmesi bu suç kapsamına girmektedir. Sahte belgenin vergilendirme işlemlerinde kullanılmasına gerek yoktur. Belgenin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşması için yeterlidir. Suçu işleyen kişi on sekiz aydan altı yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Kanun hükmünde yer alan "*mükellefinin gelir vergisi ya da KDV'den kurtulmasına yardımcı olmak maksadıyla*" ifadesinden failin özel kast ile hareket etmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Kanun hükmünün ikinci fıkrasında ise sahte fatura ve belge düzenleme suçunda içtimaya ilişkin özel hüküm getirilmiştir. Bu hükme göre

[675] Antonio Tomassini; Alessandro Martinelli; Aurelia Casali; Antonio Carino, **Tax Litigation in Italy: Overview**, Practical Law Country Q&A, 2018 https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/6-623-5631?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk (Çevrimiçi) 13 Şubat 2019.

aynı vergi döneminde birden fazla fatura ya da belgenin sahte olarak düzenlenmesi durumunda ortada tek bir suçun işlendiği kabul edilecektir. Sahte belge düzenleme suçunda iletişimin denetlenmesi, tutuklama, gözaltı, ev hapsi, seyahat yasağı gibi koruma tedbirlerine başvurulabilir. Birden fazla sahte belgenin düzenlenmesi veya tedarik edilmesi halinde ceza davası zamanaşımı süresi son belgenin düzenlenmesi veya tedarik edilmesi tarihinden itibaren başlar.

DL74'ün 10. maddesinde muhasebe kayıtlarının gizlenmesi ya da yok edilmesi suçu düzenlenmiştir. Kişinin kendisinin ya da bir başka kişinin gelir vergilerinden ve KDV'den kaçmasını sağlamak amacıyla ilgili muhasebe defter, kayıt ve belgelerini gizlemesi ya da yok etmesi sonucunda gerçek anlamda verginin tarh edilmesini engellemesi halinde bu suç tamamlanmış olur. Suçun işlendiğinin sabit olması halinde fail altı aydan beş yıla kadar hapis cezasına mâhkum olur. Bu suçta iletişimin denetlenmesi haricinde tutuklama, gözaltı, ev hapsi, seyahat yasağı gibi koruma tedbirlerine başvurulabilir[676].

DL74'ün yasal olmayan tazminat başlıklı 10-quater maddesinde iki ayrı suç düzenlenmiştir. İlk bentte, bir yıl içerisinde 50.000 Avronun üzerinde vadesi gelmemiş vergi iade taleplerini kullanarak vadesi gelmiş vergilerini ödemeyen kişiye altı aydan iki yıla kadar hapis cezası verilir hükmü yer almaktadır. Maddenin ikinci bendinde ise bir yıl içerisinde 50.000 Avronun üzerinde gerçekte olmayan vergi iade taleplerini kullanarak vadesi gelmiş vergilerini ödemeyen kişinin bir yıldan altı yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir[677].

DL74'ün hileli vergi ödememe başlıklı 11. maddesinde iki ayrı suç düzenlenmiştir. İlk bentte göre, toplamda 50.000 Avroyu aşan gelir vergisi, KDV, faiz ve idari para cezalarını ödemekten kaçınmak amacıyla kişinin gerek kendisine gerekse başka kişilere ait malvarlıkları üzerinde vergi tahsil usulünü kısmen veya tamamen etkisizleştirebilecek nitelikte hileli işlemler yapması halinde altı aydan dört yıla kadar

[676] Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 203.
[677] http://www.edizionieuropee.it/LAW/HTML/37/zn69_03_038.html#_ART10_quater (Çevrimiçi) 13 Şubat 2019.

hapis cezası verilir. Bununla birlikte vergi, faiz ve idari para cezalarına ilişkin miktarın toplamda 200.000 Avro'nun üzerinde ise fail bir yıldan altı yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. İkinci bentte ise kişinin kendisi veya başkaları adına kısmi bir ödeme veya ilgili bir menfaat elde etmek amacıyla vergi işlemlerini gösteren belgelerde toplamda 50.000 Avronun daha fazla gerçek olmayan giderleri göstermesi ya da aktif kalemleri eksik göstermesi halinde altı aydan 4 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu miktarın 200.000 Avro'nun üzerinde olması halinde ise bir yıldan altı yıla kadar hapis cezası verilir. Her iki suçta tehlike suçudur. Dolayısıyla bu suçlarda hazinenin zarara uğraması şart değildir. Hazinenin zarar uğraması tehlikesinin mevcut olması bu suçun maddi unsurunun gerçekleşmesi için yeterlidir. Diğer yandan bu suçlar ancak kasten işlenebilir. Taksir ile bu suçların oluşması mümkün değildir.

DL74'ün 13. maddesinde vergi suçlarında hafifletici nedenler (circostanze attenuanti) düzenlenmiştir. Bu hükme göre ceza ön duruşması yapılmadan önce başvuru yapılması ve ödenmesi gereken verginin tamamının faizi ile birlikte ödenmesi durumunda ceza kanunda öngörülen alt sınırın üçte birine kadar indirilebilir ve ilave olarak fer'i cezalar verilmez[678].

3. ANGLO SAKSON HUKUK SİSTEMİNİ BENİMSEYEN ÜLKELER

Anglo Sakson hukuk sistemi, geleneklere dayalı ve hâkimler tarafından geliştirilmiş bir hukuk sistemidir[679]. Anglo Sakson hukuk sistemi esas olarak yüksek mahkeme tarafından oluşturulan olaya dayalı "case law" olarak adlandırılan bir içtihat düzeni ve kısmen de olsa "statutory law" olarak adlandırılan kanunlara dayanmaktadır[680]. Bu sistemde, Kıta Avrupası hukuk sisteminden farklı olarak yürürlükteki kanun ve diğer düzenleyici işlemlerden çok mahkemelerinin verdiği kararlar, hukuk sisteminin temelini oluşturur. Anglo Sakson hukukunda, Kıta

[678] Francesco Colaianni, "I Meccanismi Premiali Nel Nuovo Diritto Penale Tributario", **Diritto e pratica società**, Vol. 5 No.6 2002, p. 59-60.
[679] Bilge Öztan, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 26. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 71.
[680] Nazmiye Güveyi, "Anglo - Sakson Hukuk Sistemi ve Kara Avrupası Hukuk Sistemi Boyutuyla Ekonomik İdare Hukuku Üzerine Bazı Düşünceler", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXI, Sayı:1, 2017, s. 102.

Avrupası hukukunda olduğu gibi kamu hukuku ve özel hukuk ayrımı keskin şekilde yapılmamıştır. Aşağıda Anglo Sakson hukuk sistemini benimseyen ülkelerden Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık hukukunda vergi yaptırım sisteminin genel esasları ve sahtecilik yoluyla işlenen vergi suçları incelenecektir.

3.1.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri'nde federal vergilendirme sürecinin yönetilmesinden ve vergilerin tahsil edilmesinden sorumlu başlıca kurum Hazine Bakanlığına bağlı "Federal Gelir İdaresi"dir (Internal Revenue Service - IRS)[681]. Federal vergiler ile ilgili başlıca hukuk kaynağı 26 Başlık Nolu Birleşik Devletler Kanunu olarak da bilinen "Federal Gelir Kanunu"dur (Internal Revenue Code - IRC)[682]. IRC, 9834 maddeden oluşmaktadır ve bu Kanunda vergilendirme sürecinde tarafların yetki, görev, sorumluluk ve hakları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Aşağıda Amerika Birleşik Devletleri'ni federal vergi sistemi ile sınırlı olarak vergi yaptırım sistemine ilişkin genel açıklamalar ile sahtecilik yoluyla işlenen vergi suçları incelenecektir.

Birleşik Devletler federal vergi hukukunda, esas olarak kendi kendini vergilendirme usulü sistemi (self-assessment) benimsenmiştir. Belli bir miktarın üzerinde gelir elde eden kişi gelir beyannamesi vermek ve bu beyannamede gösterdiği vergiyi en geç vade tarihinde ödemek zorundadır. Ancak, IRS, IRC'nin 6201 ve 6203. maddeleri gereğince vergi yükümlülerinin verdiği beyannameler üzerinde tarh işlemi yapabilme yetkisini haizdir[683].

IRS, kişilerin verdikleri beyan ve bildirimlerin doğruluğunu denetleme konusunda geniş yetkilere sahiptir. IRS, vergi yükümlüsünün vergi beyannamesi

---

[681] https://www.irs.gov/about-irs/the-agency-its-mission-and-statutory-authority (Çevrimiçi) 19 Şubat 2019.
[682] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26 (Çevrimiçi) 19 Şubat 2019.
[683] Stephen W. Mazza; Leandra Lederman; Steve R. Johnson, "United States", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, p. 739-740. Diğer yandan, ücretliler için bizim hukukumuzdaki gibi stopaj usulü (withholding system) benimsenmiştir. İşveren, çalışanının ücretinden gelir vergisini hesaplayarak almakta ve doğrudan federal vergi idaresine yatırmaktadır.

vermediğini tespit eder ya da eksik beyan ettiği kanaatine varır ise eksik kalan vergi miktarını belirlemek için tarh prosedürünü başlatır (deficiency assessment procedure)[684]. Beyan edilmesi gereken vergininin beyan edilmeyen kısmına ilişkin ihbarname (notice of deficiency) ilgili kişiye tebliğ edilir. Ancak, çoğu durumda, IRS, 90 gün boyunca eksik kalan verginin miktarını tespit edemez. Bu süre zarfında, ilgili kişiye yetkili vergi mahkemesinde dava açma hakkı tanınmaktadır. Eğer vergi yükümlüsü bu 90 günlük süre içerisinde dava açarsa IRS ilgili vergi mahkemesinin uyuşmazlığa ilişkin kesin kararına kadar tarhiyat işlemini yapamamaktadır[685].

Vergi mükellefi, vergi uyuşmazlığını Birleşik Devletler Bölge Mahkemesine (US District Court) ya da Birleşik Devletler Federal Şikâyetler Mahkemesine (US Court of Federal Claims) götürebilir. Ancak bu mahkemelere gidilebilmesi için uyuşmazlık konusu verginin peşin ve eksiksiz olarak ödenmesi gerekmektedir[686].

Vergi mahkemesi, Birleşik Devletler Bölge Mahkemesi ve Birleşik Devletler Federal Şikâyetler Mahkemesi kararlarına karşı Birleşik Devletler İstinaf Mahkemesinde (US Court of Appeal) istinaf yoluna başvurabilir. Çok istisnai durumlarda Birleşik Devletler Yüksek Mahkemesi (US Supreme Court) vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak istinaf mahkemesince verilen karara karşı temyize başvurma hakkı vermektedir[687].

3.1.1.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları

Birleşik Devletler federal vergi yaptırım sisteminde, yaptırımlar adli yaptırımlar ve idari yaptırımlar olmak üzere iki ana kategoriye ayrılmaktadır. Bu yaptırımların esas amacının cezalandırıcı, ıslah edici ya da caydırıcı olmak değil, beyan usulü sisteminin bütünlüğünü korumak olduğu ifade edilmektedir[688].

---

[684] Edward I. Froelich, "United States", Ed. Simon Whitehead, **the Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2018, p. 401.
[685] Mazza/Lederman/Johnson, **a.g.e.**, p. 740; Olive v. Commissioner [792 F.3d 1146 (9th Cir. 2015)], Ninth Circuit Holds Medical Marijuana Dispensary Ineligible for Federal Tax Deductions, Harvard Law Review, Volume:129, 2016, p. 1446.
[686] Froelich, **a.g.e.**, p. 414; Mazza/Lederman/Johnson, **a.g.e.**, p. 741.
[687] Mazza/Lederman/Johnson, **a.g.e.**, p. 741.
[688] Mazza/Lederman/Johnson, **a.g.e.**, p. 759.

Birleşik Devletler ceza hukukunda ihlaller (offence), suç (felony) ve kabahat (misdemeanour) olmak üzere ikiye ayrılır[689]. Vergi suç ve kabahatleri[690], IRC'nin 75. başlığı altında 7201-7344 maddeleri arasında yer almaktadır[691]. Vergi suçları için bir yıldan fazla hapis cezası ve/veya para cezası öngörülürken vergi kabahatleri karşılığında ise bir yıldan az hapis cezası ve/veya para cezasının öngörülmüştür. İfade etmek gerekir ki, Birleşik Devletler hukukunda vergi suç ve kabahatlerinin soruşturulması öncelikle IRS Ceza Soruşturması Ofisi (IRS Criminal Investigation-CI)[692] ya da Adalet Bakanlığı tarafından yürütülen ancak IRS uzmanlarının da olduğu tahkikat kurulu (grand jury) tarafından yapılır. Soruşturma sonucunda ilgili hükümlerin ihlal edildiği kanaatine varılırsa soruşturma dosyası cezai soruşturulma açılması tavsiyesi ile Adalet Bakanlığı'na sunulur. Adalet Bakanlığının uygun bulması halinde soruşturma dosyası ilgili savcılık ofisine gönderilir ve CI ya da tahkikat kurulu tarafından yürütülen soruşturma esas alınarak iddianame düzenlenir[693].

Birleşik Devletler Federal Ceza Muhakemesi Kuralları'nın (Federal Rules of Criminal Procedure-FRCP) 11. maddesinde iddianame düzenlenip ceza kovuşturmasına geçilmeden önce şahsına suç isnat edilen ile savcılık arasında itiraf pazarlığı (plea agreement) yapılabileceği öngörülmüştür. Birleşik Devletler ceza sisteminde ceza dosyalarının %90'ının bu itiraf pazarlığı müessesesi ile sonlandırıldığı ifade edilmektedir[694]. İddia pazarlığı sonucunda şüpheli suçunu kabul edebilir ya da

---

[689] D. Scott Broyles, **Criminal Law in the USA**, 2nd Edition, Wolters Kluwer-Law&Business, USA, 2015, p. 4.

[690] Birleşik Devletler ceza hukukunda kabahat (misdemeanour) bir yıldan az az hapis cezası ile cezalandırılan fiiller olarak tanımlanmaktadır. https://www.law.cornell.edu/uscode/text/18/3559 (Çevrimiçi) 25 Şubat 2019. IRC'de vergi suçları dışındaki para cezası yaptırıma tabi olan fiiller diğer ihlaller (other offenses) şeklinde isimlendirilmiştir. Bu ihlaller karşılığında öngörülen cezalar aynı suçlarda olduğu gibi mahkemeler tarafından hükmedilmektedir. Bu bağlamda, kavram karmaşası olmamasını sağlamak amacıyla bu çalışmamızda Birleşik Devletler ceza hukukunda kabahat olarak adlandırılan bu fiiller suç dışında kalan adli ihlaller, idare tarafından ceza mahkemesinin müdahalesi olmaksızın verilebilen para cezalarına idari yaptırım ve bunu gerektiren fiiller ise ceza hukuku kapsamı dışında kalan vergi düzenine aykırı fiiller olarak adlandırılmıştır.

[691] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-F/chapter-75 (Çevrimiçi) 24 Şubat 2019.

[692] https://www.irs.gov/about-irs/criminal-investigation-ci-at-a-glance (Çevrimiçi) 22 Şubat 2019.

[693] Mazza/Lederman/Johnson, **a.g.e.**, p. 767.

[694] Hope P. Krebs; Thomas W. Ostrander, Tax litigation in the United States: Overview https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-623-5066?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1 (Çevrimiçi) 28 Şubat 2019.

şüphelinin suçlu olup olmadığı tartışılmaksızın itiraf pazarlığı sonucunda anlaşma yapılır. Şüpheli bu durumlarda ceza yargılaması sonucunda alması gereken cezaya nispeten daha az miktarda ceza alır. Şüpheli ile savcılık arasında yapılan itiraf pazarlığının ceza mahkemesi ve Adalet Bakanlığı tarafından uygun görülmesi zorunludur. Aksi halde itiraf pazarlığı sonucunda varılan anlaşmada yer alan maddelerin bir hükmü yoktur. İtiraf pazarlığı yapılamazsa ceza kovuşturmasına devam edilir. Vergi suçlarının yargılamasında esas olarak jüri sistemi ile yürütülür. Maddi deliller (documentary evidence) incelenir, tanıklar (witness evidence) çapraz sorgu sistemi ile dinlenir, gerekli olması halinde bilirkişiye (expert witness) başvurulur. Ceza kovuşturması sonucunda FRCP'nin 29, 30 ve 31. maddeleri gereğince mahkûmiyet[695] ya da beraat hükmü verilir[696]. Ceza mahkemesinden çıkan bu karara karşı, kararın tebliğinden itibaren 14 gün içinde Yüksek Mahkemelere Başvuru Usulüne İlişkin Federal Kurallar'ın (Federal Rules of Appellate Procedure-FRAP) 4. maddesinin b fıkrasına göre federal istinaf mahkemesinde istinaf başvurusunda bulunulabilir[697]. Federal istinaf mahkemesinin kararına karşı ise Birleşik Devletler Yüksek Mahkemesi'nin temyiz başvurusunu kabul etmesine bağlı olarak bu mahkemede temyiz başvurusu yapılabilir[698].

Birleşik Devletler federal vergi sisteminde vergi suç ve kabahatlerine uygulanan yaptırımların dışında IRC'nin 68. başlığı altında 6651-6725 maddeleri arasında belirtilen ek vergi, ek miktar ve takdiri cezalar başlığı altında ceza hukuku kapsamı dışında olan vergi düzenine aykırı fiiller karşılığı öngörülen idari yaptırım hükümleri mevcuttur[699]. Birleşik devletler hukukunda "civil penalty" olarak adlandırılan bu idari para cezaları mahkemenin müdahalesi olmaksızın idare

---

[695] Mahkûmiyet kararı ancak suç unsurlarının her birinin makul şüphenin ötesinde kalacak şekilde kanıtlanması halinde oybirliği ile verilebilir.
[696] https://www.law.cornell.edu/rules/frcrmp/rule_29.1 (Çevrimiçi) 1 Mart 2019.
[697] https://www.law.cornell.edu/rules/frap/rule_4 (Çevrimiçi) 1 Mart 2019.
[698] Mazza/Lederman/Johnson, **a.g.e.**, p. 767. Birleşik devletler federal hukuk sisteminde doğrudan Federal Yüksek Mahkemeye doğrudan temyiz yapılamamaktadır. Temyiz başvurusunun öncelikli olarak Federal Yüksek Mahkeme tarafından kabul edilmesi gerekmektedir. Federal Yüksek Mahkemenin, kabul yazısı emri (writ of certiorari) düzenlemesi halinde temyiz başvurusu kabul edilir. https://definitions.uslegal.com/w/writ-of-certiorari/ (Çevrimiçi) 1 Mart 2019.
[699] Doktrinde bu yaptırımların öz itibari ile cezalandırıcı ya da caydırıcı değil hazinenin uğradığı zararı telafi edici olduğu ifade edilmektedir. John A. Townsend, Federal Tax Crimes, E-book, 2013 https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2212771 (Çevrimiçi) 25 Şubat 2019.

tarafından kesilmektedir. IRC'de vergi beyannamesini zamanında sunmama, beyannamede gösterilen vergiyi ödememe ya da vergi borcunu zamanında ödememe, vergi idaresi tarafından istenen bilgi ve/veya bilgilerin sunulmaması, bildirim ve kayıtların zamanında yapılmaması gibi yüzün üstünde idari yaptırım uygulanmasını öngören hüküm düzenlenmiştir[700]. Ceza hukuku anlamında cezalara hükmedilmesi için makul şüphenin ötesinde delilin elde edilmesi gerekirken idari cezalarda makul şüphe doğuracak nitelikte delillerin olması yeterlidir[701].

Birleşik Devletler Anayasasının (USA Constitution-USAC) 5. Değişikliğinde çifte yargılama yasağı hüküm altına alınmıştır[702]. Bu Anayasal hükümde kişinin tek fiilinden dolayı iki kez ceza yargılama yapılması ve iki ayrı cezaya mahkûm edilmesi yasaklanmıştır. Diğer yandan Birleşik Devletler doktrininde ve uygulamasında bir fiil nedeniyle hem ceza yargılaması sonucunda adli ceza uygulanması hem de idari usul çerçevesinde para cezasının uygulanması çifte yargılama yasağı kapsamında değerlendirilmemektedir[703]. Bunun nedeni olarak idari para cezalarının cezalandırıcı ya da caydırıcı değil telafi (tazmin) edici nitelikte oldukları gösterilmektedir[704].

---

[700] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-F/chapter-68 (Çevrimiçi) 1 Mart 2019.

[701] Froelich, **a.g.e.**, p. 416-417; Camilla E. Watson, **Tax Procedure and Tax Fraud in A Nutshell**, 5th Edition, West Academic Publishing, US, 2016, p. 175-176.

[702] https://www.law.cornell.edu/constitution/fifth_amendment (Çevrimiçi) 24 Şubat 2019.

[703] Russell L. Weaver; Steven I. Friedland; Catherine Hancock; Bryan K. Fair; John C. Knechtle; Richard D. Rosen, **Constitutional Law: Cases, Materials and Problems**, Fourth Edition, Wolters Kluwer, New York, 2017, p. 180-182; Birleşik Devletler Yüksek Mahkemesi vergi kaçırma suçundan beraat eden kişiye idari yaptırım olarak kaçırılan verginin %50'si oranında ek verginin tarh ve tahsil edilebileceğine karar vermiştir. Bu bağlamda, ceza ve hukuk davalarında ispat hukukundaki farklılıklardan dolayı kesin hüküm (res judicata) doktrininine başvurulamaz. Ceza yargılaması sonucunda verilen beraat kararı kişinin suç olan fiili işlediğini gösteririr yeterli delil olmamasından kaynaklanmaktadır. İlaveten burada çifte yargılama (double jeopardy) doktrini de uygulanamaz zira %50 ek vergi, öz itibariyle cezalandırma amaçlı değil vergi mükellefinin vergi kaçırması dolayısıyla hazinenin uğradığı zararın telafi edilmesine yöneliktir. Helvering v. Mitchell, 303 U.S. 391 (1938) https://supreme.justia.com/cases/federal/us/303/391/#397 (Çevrimiçi) 25 Şubat 2019. İdarenin kesmiş olduğu para cezalarının öz itibari ile cezalandırıcı değil hazinenin zararını telafi edici olduğuna ilişkin diğer kararlar için bkz. United States v. Halper 490 US 435 (1989), United States ex. Rel. Marcus v. Hess 317 US 537 (1943), Rex Trailer Co. V. United States 350US 148 (1956) Vandana Venkatesh, "Taxation, Double Jeopardy, and the Excessive Fine Clause: Department of Revenue of Montana v. Kurth Ranch", **The Tax Lawyer**, Vol:48, No.3, 1995, p. 916-917. Birleşik Devletler Federal Yüksek Mahkemesi içtihatlarında kişinin fiili hem federal kanuna hem de federe devletin kanuna aykırı olması halinde iki kez ceza yargılaması ve/veya cezalandırmaya tabi olabileceği sonucuna varmaktadır. Sean Richard Berry, "Double Jeopardy Clause and Successive State Prosecutions: If at First You Don 't Succeed, Try, Try Again, The-Fifth Amendment: Heath v. Alabama, 106 S. Ct. 433 (1985)", **Journal of Criminal Law and Criminology**, Vol:77 Issue:3, 1987, p. 636-638.

[704] Berry, **a.g.e.**, p. 638.

3.1.1.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları

Birleşik Devletler Federal vergi hukukunda ilişkin incelemelerimize göre 50'nin üzerinde vergi suçunun mevcut olduğu anlaşılmıştır[705]. Aşağıda bu suçlardan bazılarına ilişkin esas ve usuller üzerinde inceleme yapılacaktır.

IRC'nin 7201. maddesinde vergi kaçakçılığı suçu düzenlenmiştir. Bu hükme göre bu Kanun hükümlerine göre ihdas edilen verginin tarh edilmesini ya da ödenmesini engellemeye yönelik kast içeren icrai hareketler yapan kişi, kanunda öngörülen diğer cezaların yanında 100.000 Amerikan Dolarına kadar adli para cezası ve/veya 5 yıla kadar hapis cezası ile yargılama masraflarını ödemeye mahkûm edilir. Vergi kaçakçılığı suçunun tüzel kişilik bünyesinde işlenmesi halinde tüzel kişiye 500.000 Amerikan Dolarına kadar adli para cezası kesilir[706].

Vergi kaçakçılığı suçunun faili, mükellef olabileceği gibi, mükellefin kanundan doğan yükümlülüklerini yerine getiren kanuni temsilcisi, ortağı ya da çalışanı da olabilir[707].

Bu maddede yer alan vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için savcılığın üç ana unsuru, makul şüphenin ötesinde (beyond a reasonable doubt)[708] ispatlaması gerekmektedir. İlk olarak, kaçırılan verginin mevcudiyeti tespit edilmelidir[709]. Başka

---

[705] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-F (Çevrimiçi) 19 Ağustos 2019.
[706] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7201 (Çevrimiçi) 19 Ağustos 2019.
[707] Lumetta v. United States, 362 F.2d 644, 647 (8th Cir. 1966); Locke v. United States, 166 F.2d 449, 450-51 (5th Cir. 1948); Currier v. United States, 166 F.2d 346, 348 (1st Cir. 1948); United States v. Berger, 325 F. Supp. 1297, 1303-05 (S.D. N.Y. 1971).
[708] Amerikan ceza hukukunda kullanılan "*beyond a reasonable doubt*" kavramı, dosya kapsamında yer alan delillerin ve argümanlar ışığında sanığın suçlu olduğunun açık şekilde kesine yajın (near certitude) anlaşılmasıdır. Lawrence M. Solan, "Convicting the Innocent beyond a Reasonable Doubt: Some Lessons about Jury Instructions from the Sheppard Case ", **Cleveland State Law Review**, Vol:49, 2001, p. 473. Amerikan ceza hukukunda kabul gören bu ilke, masum birinin mahkûmiyetine karar verilmesini suçlu birinin serbest kalmasına tercih etmektedir. Jack B. Weinstein; Ian Dewsbury, "Comment on the Meaning of 'Proof Beyond a Reasonable Doubt", **Law, Probability and Risk**, 2006 (5), p. 167.
[709] Birleşik Devletler Temyiz Mahkemesi 2. Dairesi kaçırılan verginin önemli derecede olması gerektiği görüşünü benimsemiştir. 2. Daire bir kararında kaçırılan 2.617 Amerikan Dolarını toplam vergi borcu olan 33.539 Amerikan Doları ile olan orantısını göz önüne alarak önemli derecede bulmuştur. United States v. Cunningham 723 F. 2d 217 (2d Cir. 1983). Benzer şekilde Birleşik Devletler Temyiz Mahkemesi 2. Dairesi kaçırıldığı tespit edilen 3.358,68 Amerikan Dolarını vergi mükellefinin mahkûmiyeti için yeterli olduğuna karar vermiştir. United States v. Mandanici 205 F.3d 519 (2nd Cir.

bir ifade ile vergi kaybının olması bu suçun unsurudur[710]. İkincisi ise kişinin vergi kaçırmaya yönelik herhangi bir icrai bir hareketinin olması gerekir[711]. Örneğin sadece beyannamenin verilmemesi tek başına icrai hareket teşkil etmez ve bu sebepten dolayı vergi kaçakçılığı suçu oluşmaz[712]. Diğer yandan beyanname vermemenin yanında çift defter tutulması, belge ve bilgilerin gizlenmesi gibi bir hareketin yapılması icrai bir hareket olarak kabul edilebilir[713]. İcrai hareket, verginin tarh edilmesini ya da tahsil edilmesini engellemeye yönelik olabilir. Örneğin sahte bir beyanname verilmesini verginin doğru tarh edilmesini engeller[714]. Vadesi gelmiş bir verginin ödenmemesini sağlamak amacıyla malvarlığının gizlenmesi, malvarlığı hakkında yanlış bilgi verilmesi, ticari amacı olmayan hukuki işlemlerin yapılması, paravan kurum ve kişilerin kullanılması verginin tahsil edilmesinin engellenmesi anlamına gelebilmektedir[715]. Birleşik Devletler Temyiz Mahkemesi 7. Dairesi hukuka uygun bir sözleşmenin sadece vergi kaçırmak amacıyla yapılmasını da icrai bir hareket olarak değerlendirmiştir[716]. Son olarak icrai hareket, kasten yapılmalıdır[717]. Birleşik Devletler mahkeme içtihatlarına göre kast (willfulness) kişinin bildiği kanuni yükümlülüğü bilerek ve isteyerek olarak ihlal etmesidir[718]. Bu sebeple kişinin kanundan doğan bir

2000). Diğer yandan Birleşik Devletler Temyiz Mahkemesi 7. Dairesi ve 9. Dairesi kanunun açık hükmü gereğince kaçırılan verginin önemli derecede olmasının şart olmadığı görüşüne varmışlardır. United States v. Daniels 387 F.3d 636 639 (7th Cir. 2004) United States v. Marashi 913 F.2d 724 735 (9th Cir. 1990).

[710] https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003 (Çevrimiçi) 13 Mart 2020.

[711] Sansone v. United States 380 US 343 (1965) https://supreme.justia.com/cases/federal/us/380/343/ (Çevrimiçi) 26 Şubat 2019; United States v. Voigt, 89 F.3d 1050, 1090 (3d Cir. 1996); United States v. Jungles, 903 F.2d 468, 474 (7th Cir. 1990).

[712] Spies v. United States 317 U.S. 492 (1943) https://supreme.justia.com/cases/federal/us/317/492/ (Çevrimiçi) 26 Şubat 2019; United States v. Hoskins, 654 F.3d 1086, 1091 (10th Cir. 2011).

[713] Mazza/Lederman/Johnson, **a.g.e.**, p. 748; United States v. Conley, 826 F.2d 551, 556- 57 (7th Cir. 1987).

[714] Spies v. United States, 317 U.S. 492, 499 (1943).

[715] Cohen v. United States, 297 F.2d 760, 762, 770 (9th Cir. 1962); United States v. Carlson, 235 F.3d 466, 469 (9th Cir. 2000); United States v. Gonzalez, 58 F.3d 506, 509 (10th Cir. 1995); United States v. Pollen, 978 F.2d 78, 88 (3d Cir. 1992); United States v. Beall, 970 F.2d 343, 345-47 (7th Cir. 1992); United States v. McGill, 964 F.2d 222, 227-29, 232-33 (3d Cir. 1992); United States v. Daniel, 956 F.2d 540, 542-43 (6th Cir. 1992).

[716] United States v. Conley 826 F.2d 551 556-57 (7th Cir. 1987).

[717] Cheek v. United States 498 US 192 (1991) https://supreme.justia.com/cases/federal/us/498/192/ (Çevrimiçi) 26 Şubat 2019.

[718] United States v. Pomponio 429 US 10 (1976) https://supreme.justia.com/cases/federal/us/429/10/ (Çevrimiçi) 26 Şubat 2019; United States v. Winchell, 129 F.3d 1093, 1096- 97 (10th Cir. 1997); Cheek v. United States, 498 U.S. 192, 200 (1991); United States v. Bishop, 412 U.S. 346, 360 (1973).

yükümlüğünün olduğunun farkında olduğu ve bunu bilinçli olarak ihal ettiği ispatlanmalıdır[719].

IRC'nin 7202 ve 7203. maddelerinde düzenlenen suçların, 7201. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun tamamlayıcısı oldukları anlaşılmaktadır. IRC'nin 7202. maddesinde, vergi sorumluları tarafından işlenen vergi kaçakçılığı suçu düzenlemiştir. Bu hükümde verginin ödenmesinden, muhasebeleştirilmesinden ve tahsil edilmesinden sorumlu olan vergi mükellefi dışındaki kişilerin (vergi sorumluları) kanundan doğan vergisel ödevlerini kasten yapmamaları halinde 10.000 Amerikan Dolarına kadar adli para cezası ve/veya 5 yıla kadar hapis cezası ile yargılama masraflarını ödemeye mahkûm edileceği belirtilmiştir[720]. Bu suçta iddia makamının her türlü şüpheden uzak bir biçimde vergi sorumlusunun kanundan doğan bu görevlerini yerine getirmeye fırsat verecek miktarda mali kaynağa sahip olduğunu kanıtlaması icap etmektedir [721].

IRC'nin 7203. maddesinde beyanname vermeme, bilgi vermeme, vergi düzenine aykırı şekilde kayıtları tutma ve vergiyi ödememe suçları düzenlenmiştir. Bu suçlarda, kişinin IRC kapsamında beyanname verme, bilgi verme, kayıt tutma ve vergi ödeme yükümlülüklerinden en az birinin olması gerekmektedir[722]. Bu suçlar, IRC'nin 7201. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçundan ayıran en önemli nokta bu suçların işlenmesi için icrai bir hareketin gerekli olmamasıdır. Başka bir ifade ile bu suçlar ihmali ya da icrai hareket ile gerçekleştirilebilirler[723]. Ayrıca, bu suçlarda vergi kaybının olması şart değildir[724]. Bu suçları işleyen kişi 25.000 Amerikan Doları adli para cezası ya da 1 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Suçların tüzel kişi tarafından işlenmesi halinde adli para cezasında üst sınır 100.000 Amerikan Dolarıdır. Bu suçlar, IRC'nin 6050I maddesinde[725] yer alan hükümlerin kasten ihlal edilmesi

[719] United States v. Bishop 264 F.3d 535 546 (5th Cir 2001); United States v. Fitzsimmons 712 F.2d 1196 (7th C.r. 1983)
[720] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7202 (Çevrimiçi) 19 Ağustos 2019.
[721] United States v. Poll, 521 F.2d 329, 332-33 (9th Cir. 1975).
[722] United States v. Drefke, 707 F.2d 978, 981 (8th Cir.), cert. denied, 464 U.S. 359 (1983).
[723] United States v. McGill, 964 F.2d 222, 231 (3d Cir. 1992)
[724] Spies v. United States,- 317 U.S. 492, 496 (1943); United States v. Wade,- 585 F.2d 573, 574 (5th Cir. 1978).
[725] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6050I (Çevrimiçi) 19 Ağustos 2019

suretiyle işlenmesi halinde fail 5 yıl hapis cezası ile cezalandırılır. Bu suçlarda manevi unsur, kasttır[726].

IRC'nin 7206. maddesinin ilk fıkrasında yemin altında sahte ve gerçeğe aykırı beyan suçu (crime of tax perjury) düzenlenmiştir[727]. Bu madde hükmüne göre kişinin beyannamesinde, bildiriminde veya vergilendirmeye ilişkin diğer belgelerinde gerçeğe aykırı olan bir ifadenin yer alması halinde 100.000 Amerikan Dolarına kadar adli para cezası ve/veya 3 yıla kadar hapis cezası ile yargılama masraflarını ödemeye mahkûm edileceği belirtilmiştir. Bu suçun tüzel kişilik bünyesinde işlenmesi halinde tüzel kişiye 500.000 Amerikan Dolarına kadar adli para cezası kesilir. Bu suçun oluşabilmesi için öncelikli olarak kişinin gerçeğe aykırı beyan verilmesi halinde cezalandırılacağına ilişkin ihtarı içeren yazıyı (yeminli ifade belgesi-jurat) imzalaması gerekir[728]. Aksi halde kişiye IRC'nin 7206. maddesinde yer alan sahte ve gereceğe aykırı beyan suçunun isnat edilmesi mümkün değildir[729]. Böyle bir durumda kişinin işlediği fiil, 18 Başlık Nolu Birleşik Devletler Kanunu olarak da bilinen "Federal Ceza ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (U.S. Code title 18 Crimes and Criminal Procedure – CCPC) 1001. maddesinde yer alan sahte ve gerçeğe aykırı beyan suçu[730] veya aynı Kanunun 287. maddesinde yer alan yanlış, gerçeğe aykırı ve sahte taleplerde bulunma suçu[731] ya da IRC'nin 7212. maddesinde yer alan gelir idaresinin yönetimine müdahalede bulunma suçu[732] kapsamında değerlendirilebilir. IRC'nin 7206. maddesinde sahte ve gerçeğe aykırı beyan suçunun oluşabilmesi için kişi beyannamede gerçeğe aykırı bir ifade kullanmalıdır. Kişinin bu ifadenin gerçeğe aykırı

[726] United States v. Murphy 469 F.3d 1130, 1137 (7th Cir. 2006); United States v. Abboud 438 F.3d 554, 581 (6th Cir. 2006); United States v. Boulerice 325 F.3d 75, 80 (1st Cir. 2002); United States v. Shivers 788 F.2d 1046, 1048 (5th Cir. 1986); United States v. Gleason 726 F.2d 385, 388 (8th Cir. 1984); United States v. Rothbart 723 F.2d 752, 754 (10th Cir. 1983); United States v. Moon 718 F.2d 1210, 1222 (2d Cir. 1983); United States v. Dahlstrom 713 F.2d 1423, 1427 (9th Cir. 1983); United States v. Buckley 586 F.2d 498, 503-04 (5th Cir. 1978).
[727] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7206 (Çevrimiçi) 19 Ağustos 2019.
[728] Örneğin gerçek kişiler için beyan edilmesi zorunlu Gelir Vergisi Beyannamesi Form 1040'da bu yazı şu şekilde belirtilmiştir.: "Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return and accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, they are true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than taxpayer) is based on all information of which preparer has any knowledge." https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040.pdf (Çevrimiçi) 27 Şubat 2019.
[729] United States v. Scholl 166 F.3d 964, 980 (9th Cir. 1989).
[730] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/18/1001 (Çevrimiçi) 27 Şubat 2019.
[731] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/18/287 (Çevrimiçi) 27 Şubat 2019.
[732] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7212 (Çevrimiçi) 27 Şubat 2019.

olduğunun farkında olmalıdır ve kasten bu ifadeyi beyannamesinde belirtmelidir. Kast[733] olmaksızın kişinin bu eylemi gerçekleştirmesi halinde bu suç oluşmamaktadır[734]. Ayrıca gerçeğe aykırı olan ifade esaslı (materiality) olmalıdır. Esaslı olmadan maksat vergi borcunun hesaplamasına etki edebilecek nitelikte bir unsurun gerçeğe aykırı şekilde beyannamede yer almasıdır[735]. Ancak, gerçeğe aykırı olan ifadenin önemli derecede (substantiality) olması gerekmemektedir[736]. Dahası, bu suçun oluşması için vergi kaybının olması aranmamıştır[737]. Başka bir ifade ile bu suç, tehlike suçu olarak düzenlenmiştir.

IRC'nin 7206. maddesinin ikinci fıkrasına göre vergilendirmeye ilişkin belgenin esaslı şekilde sahte veya gerçeğe aykırı olarak hazırlanmasına ya da sunulmasına yardım eden veya tavsiye eden kişiye 100.000 Amerikan Dolara kadar adli para cezası ve/veya 3 yıla kadar hapis cezası verilir[738]. Kişinin bu belgelerde imzasının olmasına gerek yoktur; bu belgelerin hazırlanmasına ya da sunulmasına yardım etmesi ya da bu belgenin hazırlanmasını tavsiye etmesi yeterlidir[739]. Ancak bu belgenin vergi idaresine sunulması gerekmektedir aksi halde suç oluşmamaktadır[740]. Söz konusu belge, vergilendirmede esasa etki edecek nitelikte olmalıdır[741]. Ancak vergi kaybı neticesi, suçun unsurları arasında değildir[742]. Kişinin bu fiili neticesinde

---

[733] Birleşik Devletler mahkeme içtihatlarına göre kast (willfulness) kişinin bildiği kanuni bir görevi gönüllü ve kasti olarak ihlal etmesidir. United States v. Pomponio 429 US 10 (1976) https://supreme.justia.com/cases/federal/us/429/10/ (Çevrimiçi) 26 Şubat 2019.

[734] Cheek v. United States 498 U.S. 192, 200 (1991).

[735] United States v. Griffin, 524 F.3d 71, 76-77 (1st Cir. 2008)

[736] United States v. Helmsley, 941 F.2d 71, 92 (2d Cir. 1991); United States v. Aramony, 88 F.3d 1369, 1384-5 (4th Cir. 1996).

[737] United States v. Johnson 558 F.2d 744, 745 (5th Cir. 1977). Bu suçun ihdas edilmesindeki asıl amaç vergi kaybı olup olmadığına bakılmaksızın yemin altında olduğu halde beyannamesinde gerçeğe aykırı ifadeye yer verenleri cezalandırmaktadır. United States v. Romanow, 509 F.2d 26, 28 (1st Cir. 1975); United States v. Marashi, 913 F.2d 724, 736 (9th Cir. 1990); United States v. Olgin, 745 F.2d 263, 272 (3d Cir. 1984); United States v. Garcia, 553 F.2d 432, 432 (5th Cir. 1977); United States v. Citron, 783 F.2d 307, 313 (2d Cir. 1986); United States v. Fritz, 481 F.2d 644, 645 (9th Cir. 1973).

[738] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7206 (Çevrimiçi) 27 Şubat 2019.

[739] United States v. Coveney, 995 F.2d 578, 588 (5th Cir. 1993); United States v. Motley, 940 F.2d 1079, 1084 (7th Cir. 1991).

[740] United States v. Dahlstrom, 713 F.2d 1423, 1429 (9th Cir. 1983); United States v. Monteiro 871 F.2d 204, 209-210 (1st Cir. 1989).

[741] Vergi istisnasına ilişkin formların vergilendirmeye önem arz edecek nitelikte esaslı belge olduğuna karar verilmiştir. United States v. Theunick, 651 F.3d 578, 586 (6th Cir. 2011); Vergi kaybına neden olmayan hayali işlemler de esaslı niteliktedir. Baker v. United States, 401 F.2d 958, 987 (D.C. Cir. 1968).

[742] Hull v. United States, 324 F.2d 817, 823 (5th Cir. 1963).

sahte veya gerçeğe aykırı olan bir beyannamenin sunulacağını bilmesi başka bir ifade ile bu fiili kasten işlemesi gerekmektedir[743]. Diğer yandan beyannameyi ya da diğer belgeleri vergi idaresine sunmaya yetkili olan kişinin ilgili beyanname ya da belgenin sahte veya gerçeğe aykırı olduğunu bilmesi gerekli değildir[744].

IRC'nin 7206. maddesinin dördüncü fıkrasında, verginin tarhını ya da tahsilini engellemek kastıyla verginin konusuna giren ya da haciz edilen eşyayı gizleyen, nakleden veya devreden ya da bu fiillerin işlenmesinde ilgisi bulunan[745] kişinin 100.000 Amerikan Dolara kadar adli para cezası ve/veya 3 yıla kadar hapis cezasına mâhkum edileceği öngörülmüştür[746]. Bu suçun oluşabilmesi için ilk olarak verginin konusuna giren ya da haciz edilen eşyanın gizlenmesi, nakledilmesi ya da devredilmesi gerekir. Gizleme, nakletme ya da devretme fiillerinden birinin gerçekleşmesi yeterlidir[747]. Gizleme fiilinin fiziksel olarak yapılması önem arz etmemektedir; muhasebesel işlemlerde ilgili eşyanın gizlenmesi yolu ile de gizlenme fiili tamamlanabilir[748]. Ayrıca ilgili eşyanın gizlenmesi, nakledilmesi ya da devredilmesi verginin tarhını ya da tahsilini engellemek kastıyla yapılması gerekir.

IRC'nin 7206. maddesinin beşinci fıkrasında uzlaşma (compromise) ve kapatma sözleşmesinde (closing agreement) sahtecilik suçu düzenlenmiştir[749]. Bu suç hükmüne göre IRC'nin 7122. maddesinde düzenlenen uzlaşma ve IRC'nin 7121. maddesinde düzenlenen kapatma sözleşmesinde kişinin malvarlığını gizlemesi veya

---

[743] United States v. Greer, 607 F.2d 1251, 1252 (9th Cir. 1979); United States v. Ervasti, 201 F.3d 1029, 1041 (8th Cir. 2000); Edwards v. United States, 375 F.2d 862, 864-65 (9th Cir. 1967).
[744] United States v. Jennings, 51 Fed. Appx. 98, 99-100 (4th Cir. 2002); United States v. Nealy, 729 F.2d 961, 963 (4th Cir. 1984); United States v. Lefkowitz, 125 F.3d 608, 618-19 (8th Cir. 1997).
[745] Örneğin vergi borçlarından dolayı 3 adet fotokopi makinesinin haciz edildiğini varsayalım. Bu haczedilmiş fotokopi makinelerini devreden kişi doğrudan bu suçu işlemiştir. Ancak Kanun hükmü sadece devredenin yanında devralanı da dolaylı olarak suç kapsamına almıştır.
[746] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7206 (Çevrimiçi) 27 Şubat 2019.
[747] Bu üç fiilinde gerçekleştiği iddianamede belirtilse dahi bu üç fiilden sadece birinin gerçekleştiğinin ispat edilmesi halinde fiil sübuta ermiş kabul edilir. United States v. Davis 369 F.2d 775, 779 (4th Cir. 1966); Hyche v. United States 286 F.2d 248, 249 (5th Cir. 1961); Price v. United States 150 F.2d 283, 285 (5th Cir. 1945).
[748] United States v. Bregman, 306 F.2d 653 (3d Cir. 1962).
[749] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7206 (Çevrimiçi) 27 Şubat 2019. Uzlaşma ve kapatma sözleşmeleri vergisel sorumluluğunun sona erdirilmesine ilişkin hukuki müesseselerdir. Uzlaşmanın sağlanması ya da kapatma sözleşmesinin yapılması kişinin ceza sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. United States v. McCue, 178 F. Supp. 426, 434-35 (D. Conn. 1959).

defter, kayıt ve belgeleri alıkoyması, yok etmesi ya da gerçeğe aykırı şekilde değiştirmesi halinde 100.000 Amerikan Dolara kadar adli para cezasına ve/veya 3 yıla kadar hapis cezasına mâhkum edilir. Bu suçta öngörülen fiillerin IRC'nin 7122. maddesinde düzenlenen uzlaşma ve IRC'nin 7121. maddesinde düzenlenen kapatma sözleşmesi kapsamında işlenmesi gerekir[750]. Bu suç, kasten işlenebilen suçlar arasında yer almaktadır.

IRC'nin 7207. maddesinde sahtecilik içeren beyanname, bildirim ve diğer belgeleri sunma suçu düzenlenmiştir[751]. Madde hükmüne göre esaslı şekilde sahtecilik içeren beyanname, bildirim veya diğer bir belgeyi vergi idaresine kasten sunulması halinde 10.000 Amerikan Dolarına kadar adli para cezası ve/veya 1 yıla kadar hapis cezasına mahkûm edileceği belirtilmiştir[752]. Suçun tüzel kişilik bünyesinde işlenmesi halinde tüzel kişiye 50.000 Amerikan Dolarına kadar adli para cezası kesilir. Bu suçta ilk olarak kişinin vergi idaresine beyanname, bildirim veya diğer türden bir belge sunması gerekmektedir[753]. Sahtecilik içeren belgenin, belgeyi sunan mükellefi tarafından düzenlenip düzenlenmemesinin önemi yoktur. Ancak belgeyi sunan kişinin, söz konusu belgenin esaslı şekilde sahte ya da gerçeğe aykırı olduğunu bilmesi şarttır. Diğer yandan suçun tamamlanması için vergi kaybı zorunlu unsur değildir[754]. Bu suç ancak kast ile işlenebilir; başka bir ifade ile kişinin taksir ile kanunda öngörülen fiilin gerçekleştirilmesi halinde suç tamamlanmaz[755].

IRC'nin 7212. maddesinde vergi kanunlarının yönetimine müdahale suçu düzenlenmiştir[756]. Bu suça göre kişinin hukuka aykırı bir avantaj ya da yarar sağlamak

---

[750] United States v. Jenkins, 745 F. Supp. 2d 692 (E.D. VA 2010).
[751] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7207 (Çevrimiçi) 27 Şubat 2019.
[752] Birleşik devletler ceza hukukuna göre esasen bu fiil kabahat olarak düzenlenmiştir. Zira, Birleşik Devletler ceza hukukunda 1 yıldan az ceza öngörülen fiiller kabahat olarak nitelendirilmektedir. Türk hukukunda ise kabahat karşılığında hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülemez. Ayrıca, Türk hukukunda kabahat karşılığında öngörülen ceza, mahkemenin müdahalesi olmaksızın idare tarafından hükmedilir. Kavram karmaşası olmamasını sağlamak amacıyla çalışmamızda hapis cezası öngörülen tüm fiiller suç olarak adlandırılmıştır.
[753] United States v. Bishop 412 U.S. 346, 358 (1973); United States v. Holroyd 732 F.2d 1122, 1126 (2d Cir. 1984).
[754] Sansone v. United States 380 U.S. 10, 12 (1976).
[755] United States v. Drape 668 F. 2d 22, 26 (1st Cir. 1982).
[756] https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7212 (Çevrimiçi) 27 Şubat 2019.

amacıyla zor kullanma ya da zor kullanma tehdidi yolu ile vergi idaresi çalışanının işini yapmasını engellemesi ya da kişinin hukuka aykırı bir avantaj ya da yarar sağlamak amacıyla Federal Gelir Vergisi Kanunu'nun usulüne uygun uygulanmasını engellemesi halinde 3.000 Amerikan Dolara kadar adli para cezasına ve/veya 1 yıla kadar hapis cezasına mâhkum edilir. Bu suçun ihdas edilmesindeki amacın Gelir İdaresi Kanunu'nun usulüne uygun şekilde uygulanmasını sağlamak olduğu ifade edilmektedir[757]. Bu suçta ilk olarak kişinin hukuka aykırı bir avantaj ya da yarar sağlamak amacıyla yapılan bir hareket olmalıdır[758]. Yanlış bir vergi ihbarının yapılması ya da vergi borcundan dolayı icra yolu ile satışa çıkarılan eşyanın satımının engellenmesi bu tür hareketlere örnek teşkil etmektedir[759]. Yapılan bu hareketin vergi idaresi çalışanının işini yapmasını engellemesi ya da Federal Gelir Vergisi Kanunu'nun usulüne uygun uygulanmasını engellemesi gerekmektedir. Tarh edilen ve sonrasında kesinleşen verginin tahsilinin engellenmesi bu duruma örnek olarak verilebilir[760]. Kişinin, kendisi adına ya da başka kişi adına usulüne uygun olarak yapılan vergilendirme işlemlerini engellemesi arasında fark yoktur[761]. Burada önemli olan usulüne uygun şekilde icra edilen vergi kanunlarının herhangi bir engelle karşılaşmasının önüne geçilmesidir.

3.1.2. Birleşik Krallık

Birleşik Krallık Parlamentosu (Parliament of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland-UK Parliament) esas olarak Birleşik Krallık mali sınırları içinde vergilendirme yetkisine sahip yasama organıdır. Birleşik Krallığın sınırları içerisinde kalan Kuzey İrlanda ve Galler'in merkezi vergilendirme yetkisi bulunmamaktadır. Bununla birlikte İskoçya, belli vergiler bakımından vergilendirme yetkisini haizdir. Örneğin, 1998 İskoçya Kanununun (Scotland Act 1998) 80.

[757] United States v. Popkin, 943 F.2d 1535, 1540 (11th Cir. 1991); United States v. Koff, 43 F.3d 417, 418 (9th Cir. 1994); United States v. Popkin, 943 F.2d 1535, 1539 (11th Cir. 1991); United States v. Przybyla, 737 F.2d 828, 829 (9th Cir. 1984).
[758] United States v. Phipps, 595 F.3d 243, 247 (5th Cir 2010); United States v. Thompson, 518 F.3d 832, 855 (10th Cir. 2008).
[759] United States v. Martin, 747 F.2d 1404, 1410-11 (11th Cir. 1984); United States v. Bostian, 59 F.3d 474, 479 (4th Cir. 1995).
[760] United States v. Reeves, 752 F.2d 995, 998 (5th Cir. 1985).
[761] United States v. McBride, 362 F.3d 360, 372-73 (6th Cir. 2004); United States v. Popkin, 943 F.2d 1535, 1540-41 (11th Cir. 1991).

maddesinde, İskoçya Parlamentosunun gelir vergisi bakımından sınırlı bir vergilendirme yetkisinin bulunduğu belirtilmiştir[762].

Birleşik Krallık vergi hukukunda, kural olarak vergiler kanun ile konulmaktadır. Ancak, bazı vergilerde özellikle KDV bakımından bakanlar kuruluna birincil düzenleme yapma yetkisi verilmektedir. Kraliyet Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs-HMRC) sözü geçen regülasyonların taslaklarını oluşturmaktadır. Parlamento dışında yapılan bu tür düzenleyici işlemler hem mahkemeler hem de parlamento komiteleri tarafından incelenmeye tabi tutulmaktadırlar. Birleşik Krallık mahkemeleri, verginin ancak parlamento tarafından ihdas edilebileceği hususuna özen göstermektedirler. Vergi koyan kanun dışındaki düzenlemeler, mahkemeler tarafından hükümsüz kılınmaktadırlar. Bunun yanında, Anglo Sakson hukuku geleneğinden ötürü Birleşik Krallık mahkemelerinin kanunda öngörülmeyen kuralları öngören içtihat (case law) oluşturma yetkileri mevcuttur. Ancak, mahkemeler, içtihat yolu ile vergi koyamazlar[763]. Ayrıca, Kraliyet düzenlemeleri (Royal Prerogative) ile de vergilendirme yapılamaz. Birleşik Krallık Parlamentosunun vergilendirmeye ilişkin münhasır yetkisi 1689 tarihli Haklar Kanunundan (The Bill of Rights) kaynaklanmaktadır[764].

Birleşik Krallık modern vergi sisteminin doğuş yeri olarak görülmektedir.[765] Birleşik Krallık vergi hukukuna ilişkin kurallar İngiltere, Galler, İskoçya, Kuzey İrlanda da uygulanır. Ancak, farklı hukuk sistemlerine sahip İskoçya ve Kuzey İrlanda için getirilmiş özel vergi kuralları mevcuttur. Birleşik Krallıkta vergilendirme sürecinde yetkili ve vergilerin tahsilinden sorumlu olan kurum merkez hükümet adına

[762] Scotland Act 1998 Chapter 46 https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1998/46/section/80C (Çevrimiçi) 16 Kasım 2018.
[763] Bununla birlikte, mahkemeler, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kanunda öngörülmemiş kurallar getirebilirler.
[764] Karen B. Brown (Ed.), **A Comparative Look At Regulation of Corporate Tax Avoidance**, Ius Gentium Comparative Perspectives on Law and Justice 12, Springer, 2012, p. 307-308.
[765] Birleşik Krallık modern anlamda gelir vergisinin ilk kez salındığı ülkedir**.** Andy Lymer; Lynne Oats, **Taxation Policy and Practice**, 19. Edition, EP Fiscal Publications, United Kingdom, 2012, p. 14.

Kraliyet Gelir ve Gümrük İdaresi'dir (Her Majesty's Revenue and Customs-HMRC)[766].

Birleşik Krallıkta, kendi kendine (self-assessment) vergilendirme usulü uygulanmaktadır[767]. Bu usule göre, vergi yükümlüsü kendi vergi borcunu kendi beyanı ile belirlemekte ve bu beyana göre ödemektedir. Diğer bir ifade ile, HMRC kural olarak Türk vergilendirme usulündeki[768] gibi vergi yükümlülerinin vergi borçlarını tarh etmek zorunda değildir[769]. Diğer yandan, eğer vergi yükümlüsü beyannamede vergi borcunu eksik hesaplamış (understatement of tax) ise vergi idaresi keşif tarhiyatı (discovery assessment) yapmaya yetkilidir[770]. Bu yol ile HMRC, tarhiyat işlemleri ile zaman harcamamakta ve böylece işgücünü vergi denetimi üzerinde yoğunlaştırmaktadır. Vergi yükümlüsü ödemesi gereken vergi borcunu tam olarak hesaplamak zorundadır. Vergi yükümlüsü vergi borcunun HMRC tarafından tarh edilmesini istiyorsa, ilgili verginin vadesinden önce HMRC'ye bildirim yapmak zorundadır. Bu seçenekte, idare, vergi yükümlüsünün sağladığı bilgi ve belgeler çerçevesinde yükümlünün vergi borcunu hesaplamaktadır. Diğer yandan, Birleşik Krallık vergi sisteminde kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirme yöntemi (pay as you earn-PAYE) de kullanılmaktadır. Örneğin, ücret gelirleri bu yöntem ile vergilendirilmektedir. Başka bir ifade ile ücret geliri elde edenlerin bu gelire münhasır beyanname vermelerine gerek yoktur.

---

[766] Rita De La Feria; Parintira Tanawong, United Kingdom, Roman Seer; Anna Lena Wilms (Ed.), **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, p. 703. 2004 yılından önce Gümrük ve Tekel İdaresi (Her Majesty's Customs and Excise) ve Gelir İdaresi (Her Majesty's Inland Revenue) olmak üzere iki ayrı kurum vardı. 2004 yılında bu iki kurum Kraliyet Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue Customs) adı altında birleştirildi.

[767] 1990'lı yılların ortalarına kadar Birleşik Krallıkta resmi/idari tarh usulü (official/administrative assessment procedure) kullanılmıştır. Lymer/Oats, **a.g.e.**, p. 31; Kendi kendini vergilendirme usulü sistemi, özellikle PAYE sisteminin dışında kalan serbest meslek sahiplerinin ve karmaşık yapıların etkin şekilde vergilendirilmesinin sağlanması için getirilmiştir. Rita De La Feria; Parintira Tanawong, "United Kingdom", Roman Seer; Anna Lena Wilms (Ed.), **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, p**.** 705.

[768] Türk vergi hukukunda ve Alman vergi hukukunda kamusal güce dayalı vergilendirme usulü sistemi benimsenmiştir. Bu sistemde, vergi idaresi, verginin doğumundan tahsiline kadar vergilendirme sürecinin hukuka uygun olmasından asaleten sorumludur ve başrol üstlenmektedir.

[769] Hartley Foster, "Administrative Machinery", Natalie Lee, (Ed.), **Revenue Law: Principles and Practice**, Thirtieth Edition, Bloomsbury Professionals, Sussex UK, 2012, p. 87.

[770] Foster, **a.g.e.**, p. 95.

HMRC, vergi yükümlülerinin defter ve kayıtlarını sonradan inceleyebilme yetkisine sahiptir. Bu yetki, vergi döneminin kapanmasından itibaren gelir vergisi bakımından 22 ay, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi bakımından 6 yıldır[771]. Ayrıca, HMRC, vergi beyannamesi ulaştıktan itibaren 12 ay içerisinde bu beyannameye ilişkin olarak vergi yükümlüsüne yoklama (enquiry) yapabilir[772]. HMRC, 4 yıl içinde vergi tarhı yapabilir. Bilinçli şekilde eksik beyan edilen vergilere ilişkin zamanaşımı 20 yıl olarak öngörülmüştür[773]. Vergi yükümlüsü, ilgili tüm kayıt, belge ve defterleri beyanname verdiği tarihten itibaren 5 yıl süresince saklamak zorundadır. Her vergi türü için farklı beyanname verme zamanı mevcuttur.

HMRC, 2008 yılında yeni vergi uyum kontrolleri (compliance checks) uygulamaya koymuştur[774]. Bu uygulamayla HMRC telefon ya da email yolu ile vergi yükümlüsüne doğrudan soru sorabilir ve bilgi ve/veya belge isteyebilir. Vergi yükümlüsü, idareye olumlu dönüş yapmaz veya istenen bilgi ve/veya belgeleri sağlamaz ise yaptırım ile karşı karşıya kalır. HMRC, vergi yükümlüsünü işyerinde de önceden haber vererek ya da haber vermeksizin ziyaret edebilme hakkına sahiptir. HMRC, Birleşik Krallık topraklarında idari soruşturma yürütmeye tam yetkili kurumdur[775].

Birleşik Krallık vergi hukukunda, vergi yükümlüsünün vergiden kaçınma için uygulayacakları planlamaları önceden vergi idaresine ifşa etmeleri zorunludur. Bu sistem 2004 yılında getirilmiştir ve Vergiden Kaçınma Tertiplerini Açıklama Yükümlülüğü (The Duty to Disclose Tax Avoidance Schemes-DOTAS) olarak literatürde yerini almıştır[776]. Ayrıca, idareye yanlış bilgi veren üçüncü kişilerin bu fiillleri neticesinde vergi kaybının gerçekleşmesi halinde idari para cezası ile karşı karşıya gelmektedir. İlaveten, kara para aklama işinden bilgisi olan ve bunu idareye

[771] Feria/Tanawong, **a.g.e.**, p. 707-708.
[772] Foster, **a.g.e.**, p. 94.
[773] https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/self-assessment-legal-framework/salf411 (Çevrimiçi) 15 Mayıs 2020.
[774] Ayrıntı için bkz. https://www.gov.uk/tax-compliance-checks (Çevrimiçi) 14 Kasım 2018.
[775] Foster, **a.g.e.**, p. 99-109.
[776] Her bir vergi türü için ayrı ayrı DOTAS yükümlülükleri öngörülmüştür. [776]Ayrıntılı bilgi için bkz. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701190/DOTAS-March.pdf (Çevrimiçi) 1 Mart 2019.

bildirmeyen üçüncü kişiler Suç Gelirleri Kanununa (Proceeds of Crime Act 2002-POCA)[777] göre 5 yıla kadar adli hapis cezası hükmedilebilir[778]. 2014 tarihli Finans Kanunu'nun (Finance Act 2014-FA 2014) 34 ve 36. maddeleri arasında düzenlenmiş Vergiden Kaçınma Tertiplerini Kolaylaştıranlar (Promoters of Tax Avoidance Schemes – POTAS)[779] olarak isimlendirilen hukuki mekanizma ile de vergi kaçınma planları sağlayan üçüncü kişi ve kurumlara yönelik önemli derecede cezalar öngörülmüştür[780]. Bu gibi yasal düzenlemelerle, vergi idaresi, vergiden kaçınma ile ilgili kişilerin yaptıkları vergi planlamalarından önceden haberdar olabilmekte, ona göre önlemlerini almaya çalışmakta ve kabahat veya suçu işleyenleri cezalandırmaktadır. Birleşik Krallık vergi denetim sisteminin, cezalandırıcı olmaktan çok önleyici yönü ile öne çıkmakta olduğu görülmektedir.

Birleşik Krallık vergi hukukunda, vergi ödevlisi, bizim hukukumuzun kabul ettiği klasik sisteme nazaran daha fazla ödeve sahiptir ve bunun sonucu olarak vergilendirme ilişkisinde daha aktif rol oynamaktadır.[781] Kural olarak, bu sistemde, vergi idaresinin tarh işlemi yapması gerekmemektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi idaresi, vergi ödevlisinin hesapladığı vergi borcunu ön denetleme yapmaksızın tahsil etmektedir. HMRC, sonraki süreçte daha aktif rol almakta ve vergi ödevlisinin beyanının maddi gerçek ile uyuşup uyuşmadığını ve yapılan ödemenin hukuka uygun olup olmadığını vergi denetim araçları ile denetlemektedir. Denetim sonucunda vergi mevzuatına aykırı fiiller işledikleri şüphesi taşıyan vergi ödevlilerine idari ve adli cezaların uygulanması için icap eden usuller işletilmektedir.

3.1.2.1. Vergi Yaptırım Sisteminin Genel Esasları

Birleşik Krallık vergi hukukunda vergi ödevlerine aykırı davranışlara karşı uygulanan yaptırımlar adli yaptırımlar ve idari yaptırımlar olarak kategorize edilmektedir. Adli yaptırımlar mahkeme tarafından hükmedilirken idari yaptırımlar

[777] https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2002/29/contents (Çevrimiçi) 1 Mart 2019.
[778] Feria/Tanawong, **a.g.e.**, p. 724-725.
[779] Ayrıntılı bilgi için bkz. https://www.gov.uk/government/publications/promoters-of-tax-avoidance-schemes-guidance (Çevrimiçi) 13 Kasım 2018.
[780] Feria/Tanawong, **a.g.e.**, p. 725.
[781] Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü - Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, s. 211.

vergi idaresi tarafından uygulanmaktadır. Vergi yaptırım sistemine ilişkin temel kurallar Vergi Yönetimi Kanunu'nda (Taxes Management Act-TMA)[782] ve 1994 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (Value Added Tax Act 1994-VATA)[783] düzenlenmiştir. Vergilendirmeye ilişkin adli yaptırımlar ve idari yaptırımlar her bir vergi türü için ayrı hükümlerde belirtilmiştir.

Vergi düzenine aykırı fiiller karşılığında yaptırımların öngörülmesinde kişilerin vergi düzene aykırı hareket etmemelerini sağlamak (deterrent element) ve bu düzene aykırı hareket edenleri cezalandırmak (punitive element) olmak üzere iki ana amacın olduğu ifade edilmektedir[784].

Birleşik Krallık vergi yaptırım sisteminde idari yaptırımlar kanunda yer alan eylemin türüne göre dört temel kategoriye ayrılabilir. Bunlar, HMRC tarafından talep edilen bilgi ve belgelerde mevcut olan yanlışlık, bildirimde bulunmama, zamanında beyanname sunmama ve vergi borcunu ödememe ve belge ve kayıt düzenine uymama kabahatleridir. Bu kabahatler sonucunda vergi kaybının %200'üne kadar idari para cezası kesilebilir. Kanun bu kabahatleri manevi unsur yönünden "taksirli" (non-deliberate), "kasti" (deliberate) ve "kasti ve gizlenmiş" (deliberate and concealed) olmak üzere üçe ayırmıştır. Kanunda öngörülen eylemlerde manevi unsurun ağırlığı ile orantılı olacak şekilde idari para cezalarının oranları artırılmıştır. Örneğin vergi mükellefinin HMRC tarafından yapılan vergi tarhiyatının olması gerekenden az olduğu durumda bu tarhiyata ilişkin ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde HMRC'ye bildirmesi gerekmektedir. Bu bildirimi taksirli olarak yapmazsa bu fiil nedeniyle oluşan vergi kaybının %30'una kadar idari para cezasına tabi olurken bunu kasti yaparsa %70 ve bunu hem kasti olarak yapıp hem de gizlerse %100'e kadar idari para cezasına tabi olur.

HMRC, dolaylı ve doğrudan vergilerle diğer kamu gelirlerine ilişkin düzenlemelere uyumun sağlanmasından sorumlu en üst düzey idari kurumdur. HMRC,

[782] https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/contents/enacted (Çevrimiçi) 1 Mart 2019.
[783] https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents (Çevrimiçi) 1 Mart 2019.
[784] Feria/Tanawong, **a.g.e.**, p. 703.

vergi düzenine aykırı bir durumun olduğu kanaatine varıldığında söz konusu durumun idari soruşturması mı (civil investigation) yoksa ceza soruşturması (criminal investigation) gerektirdiği konusunda münhasıran karar verme yetkisini haizdir[785]. HMRC, vergi düzenine ilişkin idari soruşturmaları yürütür. HMRC[786] ayrıca vergi düzenine aykırılıklara ilişkin adli ceza soruşturmasını (ciriminal prosecution) başlatılması tavsiyesi ile dosyayı İngiltere ve Galler sınırları içerisinde ise İngiltere ve Gallerde Kraliyet Savcılık Ofisine (Crown Prosecution Service-CPS), İskoçya'da ise İskoçya Savcılık Ofisine (Crown Office and Procurator Fiscal Service-COPFS) ve Kuzey İrlanda'da ise Kuzey İrlanda Savcılık Ofisine (Public Prosecution Service Northern Ireland-PPS) devreder[787]. Vergi düzenine aykırılıklara ilişkin adli ceza soruşturması başlatılıp başlatılmayacağına dair karar yargı kolu altında kurulmuş yukarıda belirtilen savcılık makamlarının takdirindedir[788]. Savcılık adli ceza soruşturması sürecinin başlatılmasında iki temel unsuru değerlendirmektedir. İlk olarak şüpheli aleyhinde mahkûmiyet hükmü verilmeye yeterli delilin (the evidential stage) olup olmadığı araştırılmaktadır[789]. İkinci olarak ise adli ceza soruşturması açılmasında kamu yararının (the public interest stage) olup olmadığı hususu incelenmektedir[790].

Bununla birlikte HMRC vergi kaçakçılığından şüphelenilmesi durumunda, vergi düzenine aykırılıklara ilişkin adli ceza soruşturması ve kovuşturmasından

---

[785] Uygulamada HMRC ceza soruşturması açmadığı mükelleflerle anlaşma yaparak uyuşmazlıkların çoğunu yargıya taşımadan ortadan kaldırmayı tercih etmektedir. Feria/Tanawong, **a.g.e.**, p. 724.

[786] HMRC altında kurulmuş İç İdare Genel Müdürlüğü (Internal Governance), Uzman Soruşturmaları Genel Müdürlüğü (Specialist Investigations-Road Fuel Testing Unit) vw Risk ve İstihbarat Genel Müdürlüğü (Risk and Intelligence Service) adli ceza soruşturma yetkisini kullanmaktadır. https://www.gov.uk/government/publications/criminal-investigation/criminal-investigation(Çevrimiçi) 2 Mart 2019.

[787] HMRC genel olarak organize şekilde yürütülen vergi kaçakçılığı fiillerinde, kasten gizleme ve aldatmaya yönelik fiillerde, sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinde ve diğer nitelikli vergi kaçakçılığı fiillerinde ceza soruşturması (criminal investigation) yapmayı tercih etmektedir. https://www.gov.uk/government/publications/criminal-investigation/hmrc-criminal-investigation-policy (Çevrimiçi) 2 Mart 2019.

[788]Vergi düzeninine aykırılıklardan dolayı yürütülen adli ceza soruşturmalarına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz.https://www.gov.uk/government/publications/criminal-investigation/criminal-investigation (Çevrimiçi) 2 Mart 2019.

[789] https://www.cps.gov.uk/principles-we-follow (Çevrimiçi) 13 Mart 2020.

[790] https://www.cps.gov.uk/about-cps 7 Mart 2019.

bağımsız olarak HMRC 9 No.lu Tebliği (HMRC Code of Practice 9-COF 9)[791] çerçevesinde idari ceza soruşturması başlatabilir ve bu soruşturma sonucunda ilgili gerçek ve/veya tüzel kişilere idari para cezası hükmedebilir[792]. Bu bağlamda ayrıca HMRC, vergi kaçakçılığı fiilinin işlendiğine ilişkin kanaate varması durumunda şüpheli vergi mükellefi[793] ile "Sözleşmesel Açıklama Müessesesi" (Contractual Disclosure Facility-CIF) çerçevesinde sözleşme yapma yetkisine sahiptir. Sözleşmenin yapılması ve sözleşmede öngörülen hükümlere riayet edilmesi halinde vergi mükellefi aleyhinde idari soruşturma yürütülmez ve dosya vergi kaçakçılığı suçu isnadı sebebiyle ceza soruşturması yapılmak üzere savcılığa gönderilmez. Ayrıca CIF çerçevesinde yapılan sözleşme gereğince vergi mükellefi aleyhine daha düşük oranlarda idari para cezası kesilmektedir[794].

3.1.2.2. Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları

Gelir vergisine ilişkin sahtecilik suçları 2000 tarihli Mali Kanunu'nda (Finance Act 2000-FiA 2000)[795], KDV'ye ilişkin olanlar ise 1994 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (Value Added Tax Act 1994-VATA)[796] yer almaktadır. Ayrıca sahtecilik suretiyle işlenen vergi suçları 2006 tarihli Sahtecilik Kanunu'nda da (Fraud Act 2006-FA)[797] ve 1968 tarihli Hırsızlık Kanunu'nda da (Theft Act 1968-TA)[798] düzenlenmektedir.

---

[791] https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/494808/COP9_06_14.pdf (Çevrimiçi) 2 Mart 2019.

[792] HMRC, vergi kaçakçılığı ve sahteciliği hususunda savcılık makamınca yürütülen adli ceza soruşturması devam ederken aynı fiilden dolayı idari soruşturmanın yürütülmesi konusunda geniş bir takdir yetkisine sahiptir. .https://www.gov.uk/government/publications/criminal-investigation/hmrc-criminal investigation-policy (Çevrimiçi) 2 Mart 2019.

[793] Bu müessese sadece gerçek kişi vergi mükellefleri ile yapılabilmektedir. Tüzel kişilerin bu müesseseden yararlanması mümkün değildir. https://www.gov.uk/guidance/admitting-tax-fraud-the-contractual-disclosure-facility-cdf (Çevrimiçi) 1 Mart 2019.

[794] https://www.gov.uk/guidance/admitting-tax-fraud-the-contractual-disclosure-facility-cdf(Çevrimiçi) 1 Mart 2019.

[795] https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/17/contents (Çevrimiçi) 10 Mart 2019.

[796] https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents (Çevrimiçi) 10 Mart 2019.

[797] https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/35/contents (Çevrimiçi) 1 Mart 2019.

[798] https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1968/60/contents (Çevrimiçi) 1 Mart 2019.

Gelir vergisine[799] ilişkin sahtecilik suçundan dolayı TMA'nın 95. maddesine göre gerçek kişilere ve aynı Kanunun 96. maddesine göre tüzel kişilere idari para cezaları kesilebilir. TMA'nın 104. maddesinde bu idari para cezalarının kesilmesinin ceza yargılamasını etkilemediği açık şekilde hüküm altına alınmıştır[800].

FiA'nın 144. maddesinde gelir vergisine ilişkin sahtecilikle vergi kaçırma suçu (offence of fraudulent evasion of income tax) düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre kişinin sahtecilik yolu ile vergi kaçırması halinde bu suçu işlemiş olur. Bu suç karşılığında jürinin müdahalesi olmaksızın kurulan hüküm[801] sonucunda kişi altı aya kadar hapis cezası ve/veya adli para cezası mahkûm olur. Diğer yandan, bu suça ilişkin ceza yargılamasının jüri sistemi[802] çerçevesinde yapılması halinde kişi yedi yıla kadar hapis cezasına ve/veya adli para cezasına mahkûm olur.

VATA'nın 72 maddesinde KDV'ye ilişkin vergi suçları düzenlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasına göre kişinin kasten sahtecilik yolu ile vergi kaçakçılığı yapması ya da buna teşebbüs etmesi halinde bu suçu işlemiş olur. Görüldüğü üzere kanun koyucu burada suça teşebbüsü de suç kapsamına almıştır. Bu suç karşılığında jürinin müdahalesi olmaksızın kurulan hüküm sonucunda kişi altı aya kadar hapis cezası ve/veya 20.000 Pound ya da kaçırılan KDV'nin üç katı oranında[803] adli para cezasına mahkûm olur. Diğer yandan, bu suça ilişkin ceza yargılamasının jüri sistemi çerçevesinde yapılması halinde kişi yedi yıla kadar hapis cezasına ve/veya adli para cezasına mahkûm olur. Kanun maddesinin üçüncü fıkrasında ise sahte belge kullanma ve sahte bilgi tedarik etme suçu düzenlenmiştir. Bu hükme göre kişinin aldatma

[799] Birleşik Krallık vergi sisteminde, Türk hukukundan farklı olarak gelir vergisi (income tax) ve sermaye kazançları vergisi (capital gains tax) ayrımı yapılmış ve bu iki vergi türü farklı uygulamalara (tarh, tahakkuk, tahsil, oran, tarife vb.) tabi tutulmuştur. Anlam karmaşasına engel olmak amacıyla çalışmamızda bu iki vergi türü "gelir vergisi" olarak isimlendirilmiştir.

[800] https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/section/104/enacted (Çevrimiçi) 1 Mart 2019.

[801] Birleşik Krallık ceza yargılaması hukukunda, jürinin müdahalesi olmaksızın sadece hâkim tarafından yargılamanın yapılarak hüküm tesis edilmesine "summary conviction" olarak isimlendirilmektedir. https://thelawdictionary.org/summary-conviction/ (Çevrimiçi) 10 Mart 2019.

[802] Birleşik Krallık ceza yargılaması hukukunda, jüri sistemi çerçevesinde ceza yargılamasının yapılarak hüküm tesis edilmesine "conviction on indictment" olarak isimlendirilmektedir. https://www.lexisnexis.com/uk/lexispsl/corporatecrime/document/391421/55KB-9471-F188-N2T1-00000-00/Trial_on_indictment_overview (Çevrimiçi) 10 Mart 2019.

[803] Kaçırılan ya da indirilen KDV'nin üç katı 20.000 Pound'dan yüksek ise bu ceza verilir; düşük ise 20.000 Pound cezaya hükmedilir.

kastıyla bu Kanun gereğince herhangi sahte belge kullanması ya da sahte bir beyanda bulunması halinde suç tamamlanmış olur. Bu suç karşılığında jürinin müdahalesi olmaksızın kurulan hüküm sonucunda kişi altı aya kadar hapis cezası ve/veya 20.000 Pound ya da kaçırılan ya da indirilen KDV'nin üç katı oranında[804] adli para cezasına mahkûm olur. Diğer yandan, bu suça ilişkin ceza yargılamasının jüri sistemi çerçevesinde yapılması halinde kişi yedi yıla kadar hapis cezasına ve/veya adli para cezasına mahkûm olur.

FA'nın 1. maddesinde sahtecilik suçu düzenlenmiştir[805]. Bu madde hükmüne göre kişinin gerçeğe aykırı beyan ile sahtecilik, bilgiyi gizleyerek sahtecilik ya da statüsünü kötüye kullanarak sahtecilik suçu işlemesi halinde jürinin müdahalesi olmaksızın kurulan hüküm[806] sonucunda on iki aya kadar hapis cezası[807] ve/veya adli para cezası; bu suça ilişkin ceza yargılamasının jüri sistemi[808] çerçevesinde yapılması halinde ise 10 yıla kadar hapis cezasına ve/veya adli para cezasına mahkûm olur.

TA'nın 17. maddesinde muhasebesel işlemlerde sahtecilik suçu düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, kişinin kendine veya bir başkasına menfaat edinmek ya da bir başka kişiye zarar vermek kastıyla hesap, kayıt ve belgeleri yok eder, tahrif eder, gizler ya da bunları gerçeğe aykırı şekilde değiştirirse ya da bu bu hesap, kayıt ve belgelere esas olacak nitelikte olan aldatıcı, yanıltıcı veya gerçeğe aykırı bilgi sağlarsa 7 yıldan fazla olmamak üzere hapis cezasına mahkûm edilir[809].

Adli ceza soruşturması başladıktan sonra savcılık ve şüpheli arasında suçu kabul etme sözleşmesi (plea of guilty) yapılabilir. Bu durumda ceza yargılaması

---

[804] Kaçırılan KDV'nin üç katı 20.000 Pound'dan yüksek ise bu ceza verilir; düşük ise 20.000 Pound cezaya hükmedilir.
[805] https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/35/section/1 (Çevrimiçi) 10 Mart 2019.
[806] Birleşik Krallık ceza yargılaması hukukunda, jürinin müdahalesi olmaksızın sadece hâkim tarafından yargılamanın yapılarak hüküm tesis edilmesine "summary conviction" olarak isimlendirilmektedir. https://thelawdictionary.org/summary-conviction/ (Çevrimiçi) 10 Mart 2019.
[807] Kuzey İrlanda'da altı aya kadar cezalar jürinin müdahalesi olmaksızın verilebilir.
[808]Birleşik Krallık ceza yargılaması hukukunda, jüri sistemi çerçevesinde ceza yargılamasının yapılarak hüküm tesis edilmesine "conviction on indictment" olarak isimlendirilmektedir. https://www.lexisnexis.com/uk/lexispsl/corporatecrime/document/391421/55KB-9471-F188-N2T1-00000-00/Trial_on_indictment_overview (Çevrimiçi) 10 Mart 2019.
[809] https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1968/60/section/17 (Çevrimiçi) 2 Mart 2019.

sonucunda hükmedilmesi gereken hapis cezası üçte birine kadar indirilebilir. Ayrıca, 2005 tarihli Nitelikli Organize Suç ve Polis Kanunu'nun (Serious Organised Crime and Police Act 2005-SOCPA) 71 ve devamı maddelerinde suçun tüm ayrıntıları ile aydınlatılmasına yardımcı olan sanığın adli ceza soruşturmasından muaf tutulabileceğine ya da daha az ceza alabileceğine ilişkin hükümler yer almaktadır[810]. Vergi suçlarının tüzel kişi bünyesinde işlenmesi durumunda 2013 tarihli Suç ve Mahkemeler Kanunu'nda (Crime and Courts Act 2013-CCA) yer alan "Soruşturmanın Ertelenmesine İlişkin Sözleşme" (deferred prosecution agreement-DPA)[811] müessesine başvurulabilir. Bu sözleşmenin görevli ve yetkili olan hâkim tarafından adil, makul ve ölçülü olduğu kanaatiyle onaylanması zorunludur[812]. DPA'nın hâkim tarafından onaylanması halinde adli soruşturma ertelenir. DPA sözleşmesinde vergi suçuna ilişkin fiilden dolayı para cezası, tazminat ve tüzel kişi bünyesinde vergi suçunu işleyenlere ilişkin adli soruşturmanın yürütülmesinde iş birliği hükümleri yer almaktadır. Şüpheli tüzel kişinin burada yer alan hükümlere riayet etmesi gerekmektedir aksi halde ertelenmiş adli ceza soruşturması kaldığı yerden devam eder[813].

Adli ceza soruşturması sonucunda ceza davası açılmasına karar verilmesi halinde vergi suçuna ilişkin dava ilk derece ceza mahkemesi olan Sulh Ceza Mahkemesi'nde (Magistrate Court-MC) görülür. MC'de görülen ceza davalarında jüri sistemine başvurulamaz. Altı aydan fazla hapis cezası öngörülen suçlara ilişkin ceza yargılaması Kraliyet Ceza Mahkemesi (Crown Court-CC) tarafından yapılmaktadır. CC'de sanığın talep etmesi durumunda jüri sistemi çerçevesinde ceza yargılaması yapılabilir. Bu durumda jüri maddi vakıların gerçekleşip gerçekleşmediğine karar verirken mahkeme ceza hükümlerinin uygulanacağına ve cezanın miktarına karar verir[814].

---

[810] https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/15/part/2/chapter/2 (Çevrimiçi) 7 Mart 2019.
[811] http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/22/schedule/17/enacted (Çevrimiçi) 7 Mart 2019.
[812]https://www.sfo.gov.uk/publications/guidance-policy-and-protocols/deferred-prosecution agreements/ (Çevrimiçi) 7 Mart 2019.
[813]https://www.sfo.gov.uk/publications/guidance-policy-and-protocols/deferred-prosecution agreements/ (Çevrimiçi) 7 Mart 2019.
[814] David Harkness; Judith Seddon, Tax Litigation in the UK (England and Wales): Overview https://ca.practicallaw.thomsonreuters.com/1-623

MC tarafından verilen kararlara karşı 21 gün içinde CC'de istinaf yoluna başvurulabilir. CC tarafından verilen kararlara karşı ise 28 gün içerisinde İstinaf Mahkemesine (Court of Appeal-CA) gidilebilir. CA kararlarına karşı ise belli şartların sağlanması halinde Yüksek Mahkeme'de (Supreme Court)[815] temyiz başvurusunda bulunulabilir[816].

2951?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)& lrTS=20190303225757929&firstPage=true&bhcp=1 (Çevrimiçi) 7 Mart 2019.

[815] https://www.supremecourt.uk/ (Çevrimiçi) 7 Mart 2019.

[816] Harkness/Seddon, **a.g.e.**

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARİYLE YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ UNSURLARI, SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ VE KUSURLULUK

1. GENEL OLARAK

Türk hukukunda belgede sahtecilik suçları esas olarak TCK'nın dördüncü bölümünde yer alan "Kamu Güvenine Karşı Suçlar" kısmında düzenlenmiştir. Bu suçlar ile kamunun hukuk düzeninde ve ekonomik ve sosyal ilişkilerde önemli bir ispat vasıtası olan belgelere duyduğu güven korunmaktadır[817]. Ancak kanun koyucu vergi ilişkisinde belge düzeninin kendine özgü dinamiklerini nazara alarak bu düzen kapsamında işlenen belgede sahtecilik suçlarını VUK'un "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinde özel olarak düzenlemeyi tercih etmiştir[818]. Zira tez çalışmamızın Birinci Bölümünde ayrıntılı şekilde açıkladığımız gibi VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar ile korunan hukuki değer ağırlıklı olarak hazine yararıdır. İlaveten tez çalışmamızın Birinci Bölümünde belirttiğimiz ve aşağıda ayrıntılı şekilde inceleyeceğimiz gibi VUK'un 359. maddesinde yer alan belgede sahtecilik suçlarının unsurları, TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçlarından farklılık arz etmektedirler. Ayrıca, VUK'un 359. maddesindeki bu suçların unsurlarının değerlendirilmesinde, TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçlarında dikkate alınması gerekmeyen vergi hukukunun kendine özgü dinamikleri de hesaba katılmalıdır. Örneğin sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında "kullanma" hareketi VUK çerçevesinde anlamlandırılmalıdır. Bu sebeplerden ötürü VUK'un 359. maddesindeki belgede sahtecilik suçlarını, doğrudan doğruya TCK'da öngörülen belgede sahtecilik suçları üzerinden okumak isabetli bir yaklaşım olmayacaktır. Ancak bu noktada vurgulanması gerekir ki VUK'un 359. maddesindeki belgede sahtecilik suçlarında, TCK'da öngörülen belgede sahtecilik suçlarının yansımaları da mevcuttur.

---

[817] Sahir Erman, Sahtekârlık Suçları Ticari Ceza Hukuku Cilt: III, 3. Bası, Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü, İstanbul, 1981, s. 9; Erman/Özek, **a.g.e.**, s. 223-224; Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 137; Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 692; Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 765.

[818] Benzer görüş bkz. Tahir Erdem, "Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Belgede Sahtecilik Suçlarının Değerlendirilmesi (TCK Kapsamında Belgede Sahtecilik Suçları)" http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/turk-ceza-kanunu-ve-vergi-usul-kanunu-kapsamindaki-belgede-sahtecilik-suclarinin-degerlendirilmesi--tck-kapsaminda-belgede-sahtecilik-suclari-/2876 (Çevrimiçi) 22 Ağustos 2019.

Nihayetinde her iki suç tipi bloklarına ilişkin hareketler, belge üzerinde yapılan sahteciliklere örnek teşkil etmektedir.

Anlayışımıza göre VUK'un 359. maddesinde yer alan belgede sahtecilik suçları, hükmün a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu ve b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçudur[819]. Uygulamada sık şekilde ceza mahkemelerinde görülen VUK'un 359. maddesindeki suçlarından[820] olan sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının unsurları, bu suçlar arasındaki farklar ve benzerliklerin ne oldukları ve birbirinden farklı suçlar oluşturup oluşturmadıkları hususlarında doktrinde farklı görüşler[821] olduğu gibi uygulamada da gri alanlar söz konusudur.

Düşüncemize göre sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge değişkeni dışında konuları, hareketleri ve diğer unsurları aynı olan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu, seçimlik hareketli tek bir suç olarak ihdas edilmelidir. Ancak

---

[819] Farklı görüş için bkz. VUK'un 359. maddesinde öngörülen gizleme ve çift defter tutma suçu haricinde diğer suçların TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçunun vergi hukuku açısından düzenlenmiş halidir. Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 387. Kanaatimizce gizleme ve çift defter tutma suçu dışında kalan VUK'un 359. maddesindeki diğer suçların belgede sahtecilik suçu kapsamında değildir. Zira bu grupta yer alan tüm suçların konusu belge değildir. Örneğin VUK'un 359. maddesinin a-1 bendindeki muhasebe hilesi hareketinin konusu defter ve kayıtlardır; a-2 bendindeki tahrif etme hareketinin konusu defter, kayıt ve belgelerdir.

[820] Adli İstatistik Genel Müdürlüğü verilerine göre 2009-2016 yılları arasında "vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak" suçundan sonra en fazla asliye ceza mahkemesi önünen gelen davaların sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçları olduğu anlaşılmaktadır. http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/adliarsiv.html (Çevrimiçi) 1 Mart 2020.

[821] Farklı görüşler için bkz. Bayar bu bağlamda, kanun koyucunun muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma ve sahte belge düzenleme ve kullanma fillerini ayrı ayrı suçlar olarak kabul etme iradesi göz önünde bulundurularak soruna yaklaşılması gerektiğini ifade etmiştir. Bu görüşe göre aynı bentte yer alsalar dahi bu hareketlerin her biri bağımsız suç oluşturmaktadır. Bayar, **a.g.e.,** s. 107 ve 112; Özen, VUK'un 359. maddesinde aynı bentte yer alan hareketlerin seçimlik hareketli suçu oluşturdukları ifade etmektedir. Bu görüşe göre VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde yer alan defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme ve gizleme ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma hareketleri seçimlik hareketli suçtur. Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 86; Cengiz/Kılıç, **a.g.e.,** s. 62-63; Yüce, **a.g.e.,** s. 78 ve 96; Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**; Bekir Baykara, "VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları ile İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu)", **s. 65**; Yiğit, **a.g.e.,** s. 121.

VUK'un 359. maddesinde "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu" ve "sahte belge düzenleme veya kullanma suçu" olmak üzere ayrı bentlerde birbirinden bağımsız iki suç olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle çalışmamızda kanun sistematiği nazara alınarak klasik suç inceleme metodu kullanılarak iki ayrı ana başlık altında incelenecektir. Ancak öncesinde bu suçlarda korunan hukuki değer, bu suçların müşterek maddi konusu olan belge ve bu suçlarda fail ve mağdur ele alınacaktır. Bu bölüm içinde son olarak ise suçun unsurları arasında yer almayan ancak suçun tamamlanmasından sonra failin kınanıp kınanamayacağına ilişkin yargıya varılan kusurluluk müessesesi tez çalışma konumuz ile sınırlı olmak üzere analiz edilecektir.

2. KORUNAN HUKUKİ DEĞER

Belli bir zamanda mevcut olan toplum dinamikleri çerçevesinde oluşan suç politikası gereğince zarar verecek ya da tehlike arz edebilecek nitelikteki bazı insan davranışlarının engellenmesi amacıyla son çare -*ultima ratio*- ilkesi gereğince ceza hukukuna başvurulabilmektedir[822]. Zira ceza hukuku, temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunarak derin müdahaleler yapabilecek nitelikte normlar içermektedir[823]. İnsan davranışının sebep olduğu haksızlık daha hafif bir yaptırım ile giderilebilecek ise ceza hukuku normlarına başvurulmamalıdır. Ceza hukukunun amacı, toplumsal yaşamın temel değerlerinin zarar görmesini veya zarar görme tehlikesiyle karşı karşıya kalmasını engellemektir[824]. Kanun koyucu her suç tanımı ile mutlaka bir hukuksal değeri korur. Dolayısıyla, hukuksal değer ile ilişkisi olmayan bir suç olamaz.

---

[822] Yener Ünver, "Das Rechsgut im Strafrecht", **Annale de la Faculte de Droit d'Istanbul**, Volume: 33, N. 50, 2001 s.99; Ahmet Caner Yenidünya, "Sermaye Piyasası Kanununda Düzenlenen Suç ve Kabahatlere İlişkin Genel Prensipler", **İpek Yolu Canlanıyor Türk-Çin Hukuk Zirvesi**, Mustafa Erkan; Rayhan Asat (Ed.), Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.86.

[823] Toplumsal yaşamın temel hak ve özgürlükler boyutunda korunması ve toplumun barış ve huzur içinde yaşamasının garanti altına alınması, bu temel hak ve özgürlüklere mümkün olduğu kadar en az düzeyde müdahale edilmesine bağlıdır. Anayasal boyutları olan ve ceza hukukunda temel hak ve özgürlüklerin özü itibari ile kullanılmasında araç ilke haline gelmiş son çare ilkesi devletinin cezalandırma iktidarının sınırlandırılmasını öngörmektedir. Son çare ilkesi gereğince, devlet ceza hukukuna başvurmaktan daha az maliyetli başvurarak benzer bir etkinliği elde edebilecekse ceza hukuku haricindeki yaptırımlara yönelmelidir. Ancak bu yol ile sosyal maliyeti düşük ve barışçıl bir toplum düzeni kurulabilir. Son çare ilkesi, suç ve cezalarda kanunilik ilkesinin tamamlayıcısı olarak kabul edilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Ozan Ercan Taşkın, "Son Çare (Ultima Ratio) Olarak Ceza Hukuku", **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Haziran 2016, Sayı:1, s. 60-86.

[824] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 32.

4369 sayılı Kanun[825] öncesinde VUK'da yer alan kaçakçılık suçlarında korunan hukuki değerin devletin ekonomik çıkarı olduğu yönünde genel kabul söz konusu iken bu Kanun değişikliği ile beraber vergi ziyaını suç unsuru olmaktan çıkarılması sebebiyle kaçakçılık suçlarında korunan hukuki değerin bu suçların konusu olan defter, kayıt ve belgelere kamunun duyduğu güven olduğu yönünde ikinci bir görüşün oluştuğu anlaşılmaktadır[826]. Bu bağlamda, 4369 sayılı Kanunun[827] gerekçesi incelendiğinde kaçakçılık suçlarının, topluma karşı işlenen, mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik suç tipleri oldukları ifade edilmiştir. Gerekçede ayrıca kaçakçılık suçlarında vergi ziyaının suç unsuru olmaktan çıkarılmasının suçların kolayca adli yargıya intikalinin ve nihayetinde failler ile diğer suç ortaklarının cezalandırılmasına yönelik olduğu belirtilmiştir.

Diğer yandan, doktrinde VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları özelinde korunan hukuki değerin ne olduğuna ilişkin görüşe rastlanılmamıştır. VUK'ta öngörülen bu suçların, TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarının vergi hukukundaki yansımaları olduğu ifade edilebilir. Bu sebeple, tez çalışmamız olan suçlar ile TCK'daki belgede sahtecilik suçlarında korunan hukuki değer bakımından analoji kurulabilir. TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçları ile korunan hukuki değer, kamunun söz konusu resmî belge, resmî belge hükmünde belge ve özel belgelere duyduğu güvendir[828]. Kamu güveninin TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçları

---

[825] RG Tarih: 29.07.1998 Sayı: 23417.

[826] Erman, **Vergi Suçları**, s. 2; Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 12; Billur Yaltı Soydan, "Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:169, Ekim 2002, s. 51 ve 59; Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 6; Elif Sonsuzoğlu, "Kaçakçılık Suçlarının Oluşmasında Vergi Ziyaı Şart mı?", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:18, Sayı:210, Haziran 2010, s. 22; Özcan, **a.g.e.**, s. 70; Bekir Baykara, "VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları ile İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu)", s. 65.

[827] RG Tarih: 29.07.1998 Sayı: 23417.

[828] Doktrinde baskın görüşe göre belgede sahtecilik suçlarında korunan hukuki değer, kamu güvenidir. "*Kamu güveni, hukuk düzeninin herhangi bir hukuki olayı ispat yeteneğini tanıdığı şeylerle, doğruluk ve gerçekleğine herkes tarafından güvenilmesini emrettiği dış şekil ve alametlerin sahtekârlıktan korunmalarını görmek ve bilmekten ibaret genel ve toplumsal bir have menfaattir*." Sahir Erman, **Sahtekârlık Suçları Ticari Ceza Hukuku Cilt: III**, 3. Bası, Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü, İstanbul, 1981, s. 6; Köksal Bayraktar, "Türk Ceza Kanununda Kamu Düzeni, Kamunun İtimadı ve Kamunun Selameti Aleyhine İşlenen Cürümler", **Değişen Toplum ve Ceza Hukuku Karşısında TCK'nın 50 Yılı ve Geleceği**, İstanbul, 1977, s. 613; Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Özel**

ile korunması nazara alındığında maddi konusu esas olarak özel belge olan VUK'un 359. maddesi kapsamında yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda korunan hukuki değerin öncelikli olarak kamu güveni olduğu söylenebilir[829]. Ancak bu noktada, kanun koyucunun TCK'da özel belgede sahtecilik suçu mevcut iken neden VUK'un 359. maddesinde sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını ihdas ettiğini irdelemek gerekmektedir.

TCK'da öngörülen özel belgede sahtecilik suçunda özel belgenin sahte olarak düzenlenmesi veya özel belgenin aldatıcı olacak şekilde değiştirilmesi ve kullanılması hareketleri yer almaktadır. Özel belgenin düzenlenmesi ve değiştirilmesi seçimlik hareket olarak öngörülmüştür. Ayrıca suçun maddi unsurunun tamamlanması için söz konusu belgenin kullanılması gerekmektedir. Zira kullanılmayan özel bir belgenin kamu güvenini zedelediğini ifade etmek mümkün görünmemektedir. Diğer yandan VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu, seçimlik hareketli suç olarak öngörülmüşlerdir. Bu suçlarda özel belge niteliğinde olan vergi kanunlarında öngörülen belgelerin sadece düzenlenmesi yeterlidir. Örneğin faturanın sahte olarak düzenlenmesi halinde, VUK'un 359. maddesinin b fıkrası gereğince sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun maddi unsuru tamamlanmaktadır. Söz konusu belgenin ayrıca kullanılmasına gerek yoktur. Ancak, düzenlendikten sonra bir

---

Hükümler, 10. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s.497; Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 672; Diğer yandan resmi belgede sahtecilik suçu özelinde korunan hukuki değerin devlet idaresi olduğunu savuna görüş de mevcuttur. Faruk Erem, **Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Cilt IV: Özel Hükümler**, 4. Bası, Seçkin, Ankara, 1993, s. 4.

[829] VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlarda bir suç haricinde hareketten ayrı olarak vergi ziyaı, vergi kaybı ya da vergi matrahının azalması gibi bir neticenin aranmaması sebebiyle sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında korunan hukuki değerin baskın şekilde kamu güveni olduğu ifade edilebilir. Kanaatimizce burada kanun koyucu vergi ziyaını suç unsuru olmaktan çıkararak bu suçlar ile korunan hukuki değerin kapsamını genişletmiş ve ayrıca uygulamada suçun cezalandırmasında ortaya çıkan sorunlara pratik çözüm getirmek istemiştir. Zira doktrinde vergi ziyaının suç unsuru olması eleştirilmiştir. 4369 sayılı Kanun değişikliği öncesindeki dönemde vergi ziyaının, kaçakçılık suçlarında suçun unsuru olarak yer almasının adil olmayan sonuçlara yol açtığı ileri sürülmüştür. Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, s. 87-88; Kısmet H. Erkiner, "Hileli Vergi Suçu", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Yıl: 1969, Sayı:18, s. 255-256. Kanun koyucunun 4369 sayılı Kanun değişikliği ile vergi ziyaını suç unsuru olmaktan çıkarmasında amacın VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlarda daha hızlı ve cezalandırma olduğu ifade edilebilir. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 146.

köşede duran başka bir ifade ile kullanılmayan özel bir belgenin kamu güvenini zedelediğinin iddia edilmesi isabetli olmayacaktır. Bu tespit, kanun koyucunun VUK'un 359. maddesinde yer alan belgede sahtecilik suçlarında öncelikli olarak başka bir hukuki değeri koruma arzusu içinde olduğuna işaret etmektedir. Ayrıca VUK'un 359. maddesinin b bendinde sahte belge "*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*" ve a-2 bendinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge "*gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge*" olarak tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere kanun koyucunun odaklandığı nokta vergiyi doğuran olay ya da bu olay ile bağlantısı olan bir durumun sahte ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı şekilde düzenlenen belge ile kısmen veya tamamen gizlenmesini engellemektir. Vergi idaresi, kural olarak mükellef tarafından defter ve kayıt ve bunların dayanakları olan belgeler esas alınarak sunulan beyannameler üzerinden tarhiyat gerçekleştirmektedir. Defter, kayıt ve beyannamelerin dayanağını oluşturan belgelerin sahte ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı olarak düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri esas olarak beyana dayalı vergi sisteminin zarar görmesine, mali otoritenin zedelenmesine ve bazı durumlarda vergi ziyaının meydana gelmesine yol açmaktadırlar[830]. Dolayısıyla kanun koyucu vergi ceza hukukunda sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını, VUK'un 359. maddesinde özel olarak ihdas etmeyi tercih etmiştir.

4369 sayılı Kanun değişikliğinden sonra sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları, zarar suçundan tehlike suçuna dönüştürülmüştür. Zira yukarıda da ifade ettiğimiz gibi VUK'un 359. maddesinin güncel haline göre, sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun tamamlanması için vergi ziyaının doğmasına ya da başkaca bir neticenin gerçekleşmesine gerek yoktur. VUK'un 359. maddesinde öngörülen bu suçların tehlike suçuna dönüşmesinden

[830] Daha geniş bir açı ile Anayasa hukuku nazarından bakıldığında bu fiiller, kişilerin vergilendirme kapasitelerini gizlemede ve vergilendirme kapasiteleri olmamasına rağmen varmış gibi görünüm oluşturmada bir araç olarak kullanılmaları sebebiyle Anayasanın 73. maddesinin ilk fıkrasında yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesinin tatbikini de imkânsız hale dönüştürmektedir.

sonraki dönemde vergi hukuku alanında yapılan bir kısım çalışmalarda bu suçlarda korunan hukuki değerin artık hazine zararı değil de kamu güveni olduğu ileri sürülmektedir[831]. Kanaatimizce bu Kanun değişikliğinin amacı, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında korunan hukuki değerin farklılaştırılması ya da tümden değiştirilmesi değildi. Kanun koyucu, mali otoriteyi temelinden sarsma kudreti olan ve Türk vergi ceza hukuku uygulamasında kronik bir sorun haline dönüşen bu fiilleri, vergi ziyaı gerçekleşip gerçekleştirmediğine bakmaksızın ve vergi mahkemesinin müdahalesi olmaksızın cezalandırmayı arzu etti. Zira Yargıtay, 4369 sayılı Kanun değişikliği öncesinde vergi ziyaının, kaçakçılık suçlarında suç unsuru olması sebebiyle vergi mahkemesinin kararını bekletici sorun yapmaktaydı[832] ve bu sebeple uygulamada kaçakçılık suçlarının cezalandırılması ile beklenen caydırıcılık sağlanamıyordu. Vergi mahkemesinin vergi ziyaı oluşmadığı sonucuna ulaşması durumunda somut olayda sahte belge olmasına ve bu sahte belgenin mali otoriteyi temelinden sarsıcı nitelikte olmasına rağmen fail ve suça iştirak edenlerin beraatine karar verilmekteydi. Bu sebepler nazara alınarak 4369 sayılı Kanun değişikliği ile kaçakçılık suçlarında vergi ziyaı suç unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Dolayısıyla VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarından olan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda korunan hukuki değerin vergi ziyaının suç unsuru olmaktan çıkarılması nedeniyle öncelikli olarak suç konusu olan belgelere kamunun duyduğu güven olduğu sonucuna ulaşmak isabetli değildir.

Düşüncemize göre 4369 sayılı Kanun değişikliği ile VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma

[831] Bekir Baykara, "VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları ile İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu)", **Vergi Dünyası**, Yıl:38, Sayı:446, Ekim 2018, s. 65; Yazar, 4369 sayılı Kanun değişikliği ile vergi ziyaının VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının maddi unsuru olmaktan çıkarılmasından dolayı bu suçlar ile korunan değerin değiştiğini ifade ifade etmektedir. Buna göre değişiklik öncesinde bu suçlarda korunan hukuki değer vergi kaçırılmasını önlemek iken değişiklik sonrasında korunan hukuki, beyanname vermeye dayalı vergi sisteminin işleyişinde önemli bir rolü bulunan defter, belge ve kayıtlara karşı toplumda duyulan güvendir. Özcan, **a.g.e.**, s. 69-70.

[832] Akkaya, "Vergi Kaçakçılığı Suçları Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar", s. 24; Yargıtay 9.CD. 1997/2722E. 1997/5334K. 23.10.1997; Yargıtay 9.CD. 1995/2394E. 1996/1017K. 29.2.1996; Yargıtay 9.CD. 1996/4387E. 1997/115K. 15.1.1997.

suçlarında vergi ziyaının suç unsuru olmaktan çıkarılması ile aslında hazinenin korunma alanı genişletilmiştir. Güncel Kanun hükmüne göre bu suçların tamamlanması için artık vergi ziyaı sebebi ile hazinenin kayba uğramasına gerek yoktur. Vergi ziyaı olmasa bile sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında vergi ziyaının gerçekleşme tehlikesi ve dolayısıyla hazinenin kayba uğrama tehlikesi mevcuttur. Ayrıca sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri, esas olarak beyana dayalı vergi sisteminin zarar görmesine ve mali otoritenin temelinden sarsılmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla, bu suçlarda korunan hukuki değer olarak hazine yararı baskın çıkmaktadır[833]. Bu suçlar ile ayrıca mükelleflerin mali güce göre eşit şekilde vergiye tabi tutulduklarına dair inancı da korunmaktadır. Aslına bakılırsa bu şekilde vergi uyumuna katkı sağlandığı için nihayetinde hazine yararının korunduğunun ifade edilmesi gerekmektedir. İlaveten söz konusu belgeler, özel hukuk bakımından belge niteliğinde olduğundan bu suçlarda kamu güveni de korunan hukuki değerlerden biridir. Sonuç olarak VUK'un 359. maddesinde öngörülen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında korunan hukuki değerin hibrit yapıda olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

3. MÜŞTEREK MADDİ UNSURLAR

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun müşterek

---

[833] Yargıtay kararlarında da bu suçlarda korunan hukuki değerin baskın şekilde hazine yararı olduğu anlaşılmaktadır. "…*Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise, gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan iadesi veya indirimden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır… Vergiyi doğuran faaliyetin mahiyeti değiştirilerek veya miktarı gerçeğin altında ya da üzerinde gösterilerek bir kısım gelirlerin gizlenmesi veya giderlerin fazla gösterilmesi suretiyle matrahın düşürülmesi, dolayısıyla az vergi vermeyi hedefleyen mükellefler tarafından sıkça işlenen fiillerden birisi muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmaktır*…" Yargıtay CGK 2012/11-1512E. 2014/366K. 11.7.2014; "…*Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b fırkasında yapılan bu düzenleme ile korunan değerin devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu anlaşılmaktadır*..." Yargıtay CGK 2018/11-427E. 2018/517K. 8.11.2018 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Ağustos 2019. Benzer görüş için bkz. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 147. Aksi yönde görüşe göre vergi ziyaına sebebiyet verilmesi unsurunun kaldırılmasıyla hazine yararının korunması önceliği kaybedilmiş ve bu suçlar ile ile sistemin korunması hedeflenmiştir. Nihal Saban, "4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-II", **Vergi Sorunları Dergisi**, yıl:23, Sayı:144, Eylül 2000, s. 95

maddi unsurları suçun konusu, fail ve mağdurdur. Bu suçların maddi unsurlarını ayrı alt başlıklar halinde ele alırken tekrardan kaçınmak amacıyla müşterek maddi unsurlar aşağıda incelenmiştir. Diğer yandan belirtmek gerekir ki, sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun hareketleri de ("düzenlemek" ve "kullanmak") müşterektir. Suç konusu olan belgenin sahte mi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı mı olduğu bu suçlar arasındaki tek farktır. Bu sebeple, "Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunun Unsurları ve Suçun Özel Görünüş Biçimleri" başlığı altında yapılacak açıklamalar esas olarak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme suçları içinde geçerli olacaktır.

3.1. Konu

Tez çalışma konumuz olan bu suçların müşterek konusu[834] belgedir. Ancak her belge, bu suçların konusuna dâhil değildir. İlk olarak belgenin, çalışma konumuz olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları çerçevesinde değerlendirilmesi için VUK açısından belge olması zorunludur[835]. VUK'a göre belge kavramı ve belge türleri çalışmamızın Birinci Bölümü'nde "Vergi Usul Kanunu Açısından Belge" başlığı altında ayrıntılı olarak analiz edilmişti. Buna göre VUK açısından belge, vergi kanunları ve VUK'un mükerrer 257. maddesinde yer alan yetki gereğince ihdas edilen idarenin düzenleyici işlemleri çerçevesinde mükellef ve ilgili diğer kişiler tarafından düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı emredilen ve üçüncü kişilerle ilişkili işlemlere ait kayıtların tevsikine yarayan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarma kapasitesine sahip matbu belgeler ve elektronik ortamda oluşturulan belgeler ile özel hukuk gibi diğer hukuk hükümlerine

---

[834] Suçun maddi konusu, üzerinde suç konusu fiilin icra edildiği nesne ya da kişidir. Nevzat Toroslu, **Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukuki Konusu**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Yayın No:273, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970, s. 373.

[835] Gümrük vergisi ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin vergilendirme işlemlerinde kullanılmak üzere düzenlenen belgeler de vergi hukuku açısından belge niteliğindedir. Ancak, VUK kapsamında olan vergilendirme işlemlerine ilişkin olmayan bu belgelerin VUK'un 359. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu belgelere ilişkin olarak 4458 sayılı Gümrük Kanunu (RG Tarih:04.11.1999 Sayı:23866) ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (RG Tarih: 31.3.2007 Sayı: 26479) hükümlerinin esas alınması gerekmektedir. Yargıtay da, gümrük vergisi ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin olarak düzenlenen ve kullanılan sahte belgelerin 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenen suçlar çerçevesinde değerlendirilmesi görüşündedir. Yargıtay 7.CD 2016/8413E. 2018/13330K. 4.12.2018; Yargıtay 7.CD 2014/35785E. 2016/8688K. 15.6.2016 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 22 Ağustos 2019.

göre oluşturulan ve VUK gereğince saklanması ve ibrazı emredilen ve üçüncü kişilerle ilişkili işlemlere ait kayıtların tevsikine yarayan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarma kapasitesine sahip matbu belgeler ve elektronik ortamda oluşturulan belgelerdir. Kanaatimizce VUK açısından belge kapsamında olan tüm belgeler, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusuna dâhil değildir. Aşağıda tez çalışma konumuz olan bu suçların konusuna ilişkin tartışmaların yapıldığı alt başlıklarda ayrıntılı şekilde ifade ettiğimiz gibi bizim vardığımız sonuca göre VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusu, doğrudan doğruya vergi kanunlarında yer alan belgeler ile sınırlıdır. Bu bağlamda, fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, serbest meslek makbuzu ve ücret bordrosu bu suçların konusunu oluşturmaktadır.

Diğer yandan doktrinde ve uygulamada VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında VUK'a göre belge sayılanlardan hangilerinin ne türlü şartlar altında suçun konusu kapsamına dâhil olduğu hususunda birçok tartışmalı nokta mevcuttur. Tez çalışma konumuz olan suçların konusuna ilişkin yukarıda ulaştığımız sonucu desteklemesi için doktrin ve uygulamadaki tartışmalı noktalar değerlendirilecektir.

3.1.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından İhdas Edilen Belgeler

Tartışmalı noktalardan ilki, VUK'un mükerrer 257. maddesi çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından idarenin düzenleyici işlemleri ile düzenlenmesi, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu tutulan belgelerin VUK'un 359. maddesinde yer alan belgede sahtecilik suçlarının maddi konusu kapsamında olup olmadığıdır. Bir görüşe göre, VUK'un mükerrer 257. maddesinin 1. bendinin verdiği yetkiye dayanılarak idarenin düzenleyici işlemleriyle düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı öngörülen belgelerin, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların maddi konusuna girmektedir[836]. Bu görüş doğrultusunda VUK'un mükerrer 257. maddesinin

[836] Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 352; Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 315; Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 81-82.

ilk fıkrasının birinci bendi gereğince Bakanlık tarafından düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu tutulan ambar tesellüm fişi[837], adisyon[838], reçete[839], kıymetli maden alım satım belgesi[840], döviz alım satım belgesi[841], bankalar tarafından düzenlenmesi gereken belgeler[842] (dekont, hesap bildirim cetveli, döviz alım satım belgesi, işlem sonuç formu), sigorta şirketleri tarafından düzenlenmesi gereken belgeler[843] (sigorta poliçesi, sigorta komisyon gider belgesi), sermaye piyasası aracıları tarafından düzenlenmesi gereken belgeler[844] gibi belgelerin de VUK'ta açıkça öngörülmüş belgeler gibi sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu kapsamındadır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun bir kararında VUK'un mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlık tarafından düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların maddi konusuna girmekte oldukları belirtilmiştir[845]. Kanaatimizce, idarenin düzenleyici işlemleri ile düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin VUK'un 359. maddesinde yer alan belgede sahtecilik suçlarının maddi konusuna dâhil edilmesi, bu suçların kapsamının idare tarafından genişletilmesi sonucunu doğuracağından evrensel olarak kabul gören ve Anayasada yer alan suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir[846]. Ancak, VUK'un mükerrer 257. maddesindeki yetkiye dayanılarak idarenin düzenleyici işlemleri ile ihdas edilen bu tür

---

[837] RG Tarih:03.04.1986 Sayı:19067 http://www.gib.gov.tr/node/88851 (Çevrimiçi) 11 Eylül 2018.
[838] RG Tarih:18.08.2001 Sayı:24497 http://www.gib.gov.tr/node/87406 (Çevrimiçi) 11 Eylül 2018.
[839] RG Tarih:10.05.1989 Sayı:20161 http://www.gib.gov.tr/node/88394 (Çevrimiçi) 11 Eylül 2018.
[840] RG Tarih:05.01.2008 Sayı:26747 http://www.gib.gov.tr/node/87910 (Çevrimiçi) 11 Eylül 2018.
[841] RG Tarih:05.04.1994 Sayı:21896 http://www.gib.gov.tr/node/88282 (Çevrimiçi) 11 Eylül 2018.
[842] RG Tarih:07.09.1995 Sayı:22397 http://www.gib.gov.tr/node/88464 (Çevrimiçi) 11 Eylül 2018 ve RG Tarih: 08.01.1996 Sayı: 25577 http://www.gib.gov.tr/node/88047 (Çevrimiçi) 12 Eylül 2018.
[843] RG Tarih: 08.01.1996 Sayı: 25577 http://www.gib.gov.tr/node/88047 (Çevrimiçi) 12 Eylül 2018.
[844] RG Tarih: 07.09.1995 Sayı: 22397 https://www.gib.gov.tr/node/88464 (Çevrimiçi) 12 Eylül 2018.
[845] "*…Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan belge, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden olmalıdır. Bu belgelerin neler olduğu 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 2. Kitabının "Vesikalar" başlıklı 3. kısmında gösterilmiştir. Buna göre söz konusu belgeler şunlardır: fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi. Ayrıca Maliye Bakanlığının 213 Sayılı Kanunun Mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusu olabilir…*" Yargıtay Ceza Genel Kurulu 2012/11-1382E. 2014/124K. 11.3.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 26 Ağustos 2019.
[846] Aynı yönde görüş için bkz. Yiğit, **a.g.e.**, s. 70; Erdem VUK'un 359 maddesinde geçen "vergi kanunlarına göre" ibaresinin, lafzi olarak, idarenin düzenleyici işlemleri ile düzenlenme zorunluluğu getirilen belgeleri, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların maddi konusu kapsamı dışında bıraktığını ifade etmektedir. Erdem, "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler", s. 94; Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 424 ve 484-483.

bir belge, TCK anlamında özel belge niteliğinde olması halinde söz konusu belge üzerinde yapılan sahtecilik fiili ve bu belgenin kullanılması, TCK'nın 207. maddesinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilebilir.

3.1.2. VUK 227/3 Gereğince Hiç Düzenlenmemiş Sayılan Belgeler

VUK'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasında "*Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır*." hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğince hiç düzenlenmemiş sayılan belgenin, VUK bakımından geçersiz kabul edilerek VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarının maddi konusu kapsamında olup olmadığı tartışmalıdır[847]. Bir görüş, VUK'un 227. maddesinin üçüncü fıkrası çerçevesinde VUK'un öngördüğü şekil şartlarını içeren ve vergi hukuku açısından kendisine hukuki sonuçlar bağlanan belgenin suç konusu kapsamında olduğunu savunmaktadır[848]. Bu bağlamda, VUK'un 227. maddesinin üçüncü fıkrası fıkrası uyarınca beyana dayalı vergi sisteminin işleyişi bakımından hiçbir hukuki öneme ve kamu güvenine mahzar olmayan bir belgenin VUK'un 359.

---

[847] Ceza hukuku doktrininde belgenin, TCK anlamında belgede sahtecilik suçları kapsamında değerlendirebilmesi için hukuken geçerli olmasının şart olup olmadığı tartışılmıştır. Bir görüşe göre, bir yazıya belge niteliğini veren şey kanun hükmü değil, toplumsal hayatın gelenekleridir ve bu sebeple belgede sahtecilik suçunun oluşması için üzerinde sahtecilik yapılan belgenin kanunda yer alan şartları taşıması gerekmez. Manzini, **Trattato di Dritto Penale**, p. 2217 aktaran Kaşıkcı, **a.g.e.,** s. 267. Bu bağlamda, üzerinde sahtecilik yapılan belgenin hukuken geçerli olmamasından dolayı failin cezasız kalması kabul edilemez. Hakkı Demirel, "Türk Ceza Kanununun Evrakta Sahtekârlık Cürmü Hakkındaki Hükümlerinin Sistematik İzahı Üzerinde Bir Deneme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:13, Sayı:1, 1956, s. 34. Aksi görüş ise bir yazıya delil olabilme niteliğini veren kuvvetin kanun olduğu ve bu sebeple bir belgenin belgede sahtecilik suçlarının maddi konusu kapsamında olması için hukuken geçerli bir şekilde düzenlenmiş olması ve hukukun kendisine sonuçlar bağlaması gerektiği yönündedir. Erman/Özek, **a.g.e.,** s. 321-324; Kaşıkcı, **a.g.e.,** s. 268-269; Erol Çetin; İsmail Malkoç, Uygulamada Sahtekârlık Suçları, Bilgisayar Suçları, Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat, Adalet Yayınevi, Ankara, 1995. S. 125-126; Güngör, **a.g.e.,** s. 39. Yargıtay'ın, TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçlarında ikinci görüş doğrultusunda kararlar verdiği görülmektedir. Yargıtay CGK 1990/6-246E. 1990/263K. 5.11.1990; Yargıtay 11.CD 2005/6222E. 2007/2854K. 26.4.2007 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Ağustos 2019.

[848] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 268; Aynı yönde görüş için bkz. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s.93; Erdem, "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler", s. 94-95.; Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 352.

maddesi kapsamında olmasını suçla korunan hukuki değer ve kanunun ratio legisine aykırılık teşkil ettiği belirtilmektedir[849].

Aksi görüşe göre VUK'un 227/3 fıkrası gereğince hiç düzenlenmemiş sayılan belge, mutlak butlanla sakat olarak nitelendirilse bile vergi idaresi tarafından tespit edilene kadar geçerli sayılacak ve kullanılması halinde vergi ziyaına sebebiyet verecektir[850]. Buna göre gerçek ticari ilişkiye dayanmayan başka bir ifade ile sahte olarak düzenlenen ancak şekil şartlarında eksiklik olan belge, VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları kapsamında değerlendirilmelidir[851]. Şekil şartlarında eksiklikler nedeniyle belgenin hiç düzenlenmemiş sayılarak VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların konusu kapsamında olmadığı sonucuna ulaşılmasının kanun koyucunun benimsediği amaçla ters düştüğü ileri sürülmektedir[852].

Yargıtay'ın konuya ilişkin verilmiş kararlarında farklı görüşlerin olduğu tespit edilmektedir. Yargıtay 19. Ceza Dairesi bir kararında VUK'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasına göre hiç düzenlenmemiş sayılan belgenin VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kapsamına girmeyeceği yönünde kanaate varmıştır[853]. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin görüşünün de aynı yönde olduğu görülmektedir[854]. Yargıtay 11. ve 19. Ceza Daireleri bu kararlarda sahte olarak

---

849 Özcan, **a.g.e.**, s. 82.
850 Öncü, **a.g.e.**, s.155-156.
851 **A.e.**, s.156-157.
852 Engin Özden, "Vergi Kanunları Kapsamında Öngörülen Zorunlu Bilgileri Taşımayan Sahte Belgelerin Hiç Düzenlenmemiş Sayılıp Sayılamayacağı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:369, Haziran 2019, s. 16.
853 "*…Sahte fatura düzenleme suçunda suçun maddi konusunun fatura olması, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesi gerekeceği…*" Yargıtay 19.CD. 2015/1465E. 2015/5599K. 14.10.2015 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Ağustos 2019.
854 "*…sahte fatura kullanma suçunda, suçun maddi konusunun fatura olması; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinin 1. fıkrasında, faturalarda bulunması zorunlu olan bilgilerin neler olduğunun belirtilmesi, aynı Kanunun 227. maddesinin 3. fıkrasında "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" hükmünün yer alması; suç konusu faturalardan kanaat oluşturacak sayıda getirtilip duruşmada incelenmediğinin anlaşılması karşısında; suç unsurlarının ve maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespiti bakımından, sanıkların söz konusu takvim yıllarında düzenlediği*

düzenlendiği iddia edilen belgelerin dosyaya getirtilerek zorunlu bilgileri taşıyıp taşımadıklarının tespitinin yapılmasını ve sonrasında sanık hakkında hukuki durumun tayin edilmesi gerektiği kanaatine varmışlardır. Bu görüş doğrultusunda VUK ve VUK'un mükerrer 257. maddesindeki yetki çerçevesinde düzenlenme ve kullanma mecburiyeti getirilen belgenin zorunlu bilgileri taşımaması durumunda VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhtevitayı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının işlenmeleri mümkün değildir. Ancak Yargıtay 11. Ceza Dairesinin söz konusu kararında yer alan Karşı Oy Gerekçesinde[855] özetle VUK'un

---

iddia olunan faturalardan, her takvim yılına ait kanaat oluşturacak sayıdaki asıllarının veya onaylı örneklerinin getirtilerek incelenmesi ve 213 Sayılı Kanun'un 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediğinin tespit edilmesi…" Yargıtay 11.CD 2018/3390E. 2018/4256K. 7.5.2018; "*…2015 yılında vergi suçlarının temyiz incelemesini yapan Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nce benimsenip Dairemizce de devam ettirilen uygulamaya göre; sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarında suçun maddi konusunun fatura olması, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na 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 Kanununun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi, yazılan müzekkere cevapları ve sanığın beyanına göre faturalara ulaşılamaması karşısında; suça konu faturaların kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilemeyeceği ve atılı suçun unsurları itibariyle oluşmayacağı gözetilmeden sanığın beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesi…*" Yargıtay 11.CD 2016/2654E. 2018/5428K. 6.6.2018; Aynı yönde kararlar için bkz Yargıtay 11.CD. 2016/4105E. 2018/8914K. 8.11.2018; Yargıtay 11.CD 2016/1790E. 2016/7437K. 7.11.2016 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Ağustos 2019.

[855] "*…Vergi Usul Kanunu'nun 359/b' de düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının düzenleniş şekli, içeriği ve amacının TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarından farklı olduğu, TCK' da belgenin düzenleniş biçimi ve (özellikle resmi belgede) bulunması gereken zorunlu unsurların suçun unsuru kabul edildiği halde VUK'da düzenlenen belgelerin niteliği, (özel belge oluşu) suçun işleniş şekli ve VUK 359/b'nin düzenleniş amacı nazara alındığında VUK'da belge ve şekil denetiminin suçun unsuru olmadığı, unsuru haline getirilmesininde 359/b son cümledeki tanım ve VUK'nun düzenleniş biçimi ile bağdaşmayacağı, 359/b'deki suçta, belgede şekil denetiminin ön şart haline getirilmesinin bu maddede düzenlenen suçun işlenemez suç haline dönüşmesine neden olacağı, bu sebeple VUK 359/b'deki sahtecilik denetiminin belge şeklinin değil, içeriğinin yani vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçekliğinin denetimi şeklinde yapılması gerektiği… VUK'nu gereğince verilmesi, alınması ve tutulması zorunlu fatura ve benzeri belgelerle ilgili VUK 230 vd. maddelerde ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerde şekil şartları belirlenerek her belgede bulunması gereken asgari bilginin hüküm altına alınması sureti ile mali sistemde belli bir düzen sağlanmasının amaçlandığı, VUK 227/3 deki zorunlu unsurları içermeyen belgenin, düzenlenmemiş sayılmasının amacınında mükellefleri VUK 230 vd. Maddeler ve tebliğlerdeki şekil şartlarına uygun belgeler düzenlemeye zorlayarak belge düzenini yerleştirmek olduğu, sağlanacak düzen ile de hazine tarafından gerçekleştirilen vergi denetim ve incelemelerinde etkinliğin artırılması ve Devletin vergi kaybının önlenmesinin amaçlandığı, şekil şartlarına uyulmamasının müeyyidesinin de VUK 331 yollaması ile VUK 351, 352, 353 ve 355 maddelerde belirtilen usulsüzlük, özel usulsüzlük cezası kesilmesi veya vergisel avantajlardan yararlanılamaması şeklinde idari ve mali olarak olarak getirildiği, idari ve vergi denetimine kolaylık sağlamak amacıyla getirilen 227/3 deki bu düzenlemenin ceza soruşturmasında kaçakçılık suçları adı altında düzenlenen VUK 359/b maddesinde uygulama yerinin bulunmadığı, aksi düşüncenin VUK 3/A maddesine ve VUK'nun 227/3 maddesinin düzenleniş amacına aykırı olacağı gibi şekle dair bu düzenlemenin 359/b'deki suçun unsuru haline getirilmesinden dolayı 359/b'deki suçun belgede şekil denetimine indirgenerek maddede düzenlenen suçun içerik yönünden denetlenemez hale getirilmesine*

359. maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının düzenleniş şekli, içeriği ve amacının TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarından farklı olduğu, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında şekil şartlarının mevcut olup olmamasının suç unsuru olarak yer almadığı, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen bu suçlarda, belgede şekil denetiminin ön şart haline getirilmesinin bu maddede düzenlenen suçların işlenemez suç haline dönüşmesine neden olacağı, bu sebeple VUK'un 359. maddesinde sahtecilik denetiminin belge şeklinin değil, içeriğinin yani vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçekliğinin denetimi şeklinde yapılması gerektiği belirtilmiştir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu, Yargıtay 11. Ceza Dairesinin söz konusu kararında yer alan Karşı Oy Gerekçesinde yer alan görüşe benzer şekilde 8.11.2018 tarihinde konu ile ilgili vermiş olduğu kararda ise özetle VUK'un 3. maddesindeki vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği düzenlemesi çerçevesinde VUK'taki sahtecilik düzenlemesinin belgenin şekli denetimini içermediği, bu suçta şekil şartları ve aldatma kabiliyetinin suç unsuru olarak düzenlenmediği, VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında yapılan bu düzenleme ile korunan hukuki değerin devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu, bu nedenlerle diğer delillerle suçun subuta ermesi hâlinde belgenin dosyaya getirtilmesinde zorunluluk bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır[856].

---

neden olacağı… "…VUK 359/b'de "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlığı altında düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının, VUK 359/b son cümlesinde içerik sahteciliği olarak düzenlendiği, VUK 3 maddesindeki "vergiyi doğuran olay ve buna dair muamelelerin her türlü delille ispat edilebileceği" düzenlemesi ile Ceza Hukukundaki delil serbestisi ilkesi birlikte değerlendirildiğinde bu suçların (bazı şekli unsurları eksik belgelerde dahil) her türlü delille isbatının mümkün olduğu, kanaatimizce bu suçlarda belgede şekil şartlarının mutlaka denetlenmesi gerektiği yönündeki sayın Daire çoğunluğunun düşüncesinin kabulünün bu suçların sübutunu, suçun delillerinden olan ve şekil şartı aranmayacak özel belge niteliğindeki belgenin fiziki varlığına ve şekil denetimine indirgenmesine neden olacağından ayrıca şekil denetiminin bu suçların ön şartı ve unsuru haline getirilmesinin maddede amaçlanan içerik sahteciliğinin denetimini olanaksız hale getireceğinden yine idari, mali, usuli ve adli düzenlemeler içeren VUK'nun karma bir düzenleme olduğundan her maddenin düzenleniş yeri, amacı, lafzı ve diğer maddelerle bağlantısı nazara alınarak uygulanması gerektiğinden belgede şekil denetiminin VUK 359/b'de uygulama yerinin bulunmadığı…" Yargıtay 11.CD 2016/2654E. 2018/5428K. 6.6.2018; Aynı yönde Karşı Oy Gerekçesi bkz. Yargıtay 11.CD 2018/3390E. 2018/4256K. 7.5.2018 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Ağustos 2019.

[856] Yargıtay CGK 2018/11-427E. 2018/517K. 8.11.2018 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Ağustos 2019.

VUK'un 359. maddesinde sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımlarında "belge" ibaresi kullanılmıştır. Bu suçların konusu VUK'un 359. maddesi kapsamında olan vergi kanunlarına göre düzenlenmesi, muhafazası ve ibrazı zorunlu olan belgelerdir. Kanaatimizce esasa etki edecek nitelikte zorunlu unsurları taşımayan belgenin işlevini yerine getirmesi imkân dâhilinde olmadığı için başka bir ifade ile zarar verme imkânından yoksun olması sebebiyle söz konusu belgenin, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu kapsamında olduğunu ifade etmek isabetli olmayacaktır. Bu bağlamda yukarıda da atıf yaptığımız Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 8.11.2018 tarihli kararında yer alan "*VUK'ta düzenlenen belgelerin niteliği (özel belge oluşu) suçun işleniş şekli ve VUK 359/b'nin düzenleniş amacı nazara alındığında VUK'da belge ve şekil denetiminin suçun unsuru olmadığı, unsuru haline getirilmesininde 359/b son cümledeki tanım ve VUK'nun 3 maddesinin düzenleniş biçimi ile bağdaşmayacağı, 359/b'deki suçta belgede şekil denetiminin ön şart haline getirilmesinin maddede düzenlenen suçun işlenemez suç haline dönüşmesine neden olacağı, bu nedenle VUK 359/b'deki sahtecilik denetiminin belge şeklinin değil içeriğinin yani vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçekliğinin denetimi şeklinde yapılması gerektiği*" ifadesini değerlendirmek gerekmektedir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu burada VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda belgenin aldatma kabiliyetinin suçun maddi unsuruna dâhil olmadığını ifade etmiştir. Ayrıca söz konusu kararda bu belgelerde şekil şartlarının tam olmasının VUK'un 359. maddesinde öngörülen "sahte belge" tanımında yer almadığının da altı çizilmiştir. Mahkeme sonuç olarak sahte belge kullanma suçlarında beyanname ekinde ibraz edilme zorunluluğu bulunmayan faturaların elde olmaması hâllerinde, dosya kapsamındaki mevcut diğer delillerin değerlendirilerek sanığın, atılı suçu işlediği yönünde kesin sonuca ulaşılması durumunda, sanık hakkında mahkûmiyet hükmü kurulabileceği kanaatine varmıştır. Buna gerekçe olarak VUK'un 3. maddesindeki vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği düzenlemesi gösterilmiştir.

Ancak kanaatimizce VUK'un 3/B bendinde yer alan vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması, lafzından da anlaşıldığı gibi vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin tespitine ilişkindir. Sadece bu hüküm nazara alınarak ceza yargılamasında dosyada fiziken mevcut olmayan belgenin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu sonuca varmak mümkün değildir. Zira defter, kayıt, beyanname veya bildirimlere yansıtılan gerçek olmayan ya da yanıltıcı olan işlemlere ilişkin hiçbir zaman belge düzenlenmemiş ya da kullanılmamış olabilir. İlk görünüş karinesi uyarınca defter ve kayıtların doğru olarak kabul edilmesi de sahte belge ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlendiğini ya da kullanıldığını göstermez.

Esasa etki eden başka bir ifade ile belgeden beklenen işlevin yerine getirilmesini sağlayan zorunlu unsurları barındırmayan belge, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu kapsamına dâhil olamaz. Zira belgenin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olup olmadığını içeriğinde yer alan esasa etki eden zorunlu unsurlar belirlemektedir. Örneğin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturada, belge konusu mal veya hizmet miktarı gerçekleşenden farklı olacak şekilde yer almalıdır. Sahte faturada ise gerçekleşmeyen bir işlem, gerçekleşmiş gibi yansıtılmaktadır. Esasa etki eden bu tür zorunlu unsurların olmaması halinde belgenin sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu sonucuna ulaşılması mümkün değildir. Bu noktada ilk olarak ifade etmek gerekir ki dava dosyasında sahte belgenin fiziken bulunmaması sebebiyle sahte belge düzenleme ve kullanma suçunun işlenip işlenmediğinin tespit edilmesinin imkânsız olduğu durumda da failin VUK'un 359. maddesinin a bendinde yer alan "gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma suçu" kapsamında cezalandırılması mümkündür[857]. Zira gerçek olmayan işlem ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişi adına hesap açılması başka bir ifade ile bunların kanuni defter ve kayıtlara intikal ettirilmesi

[857] Diğer yandan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede gerçek bir işlem veya durum olmasına rağmen kısmen gerçeğe aykırılık olması sebebiyle bu şekilde bir belgenin kanuni defter ve kayıtlarda kullanılması, "gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma suçu" kapsamında değerlendirilmesi mümkün görünmemektedir.

halinde gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma suçunun maddi unsuru tamamlanmaktadır.

Ayrıca gerçek olmayan ya da gerçeğe aykırılık taşıyan işlemlerin kanuni defter ve kayıtlara intikal ettirilmeden doğrudan beyanname ve/veya bildirimlerde kullanılması da söz konusu olabilir. Bu sebeple, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ile bu suçu tamamlamaya yönelik olan gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma suçunun VUK belge, kayıt ve defter düzeni üzerinden yapılan sahteciliklerin engellenmesi hususunda yetersiz kalmaktadır. Zira sahtecilik, defter, kayıt ve belgelerin dışında bunların vergi idaresine intikalini sağlayan beyanname[858] ve bildirimler[859] gibi VUK açısından belge kavramı[860] kapsamında olmayan belgeler üzerinden de yapılabilmektedir. Oysa ki bu şekilde yapılan sahteciliği kapsayan bir hüküm VUK'un 359. maddesinde yer almamaktadır. Mevcut kanun hükümleri nazara alındığında gerçeğe aykırı beyanname veya bildirim düzenleyerek kullanma hareketi TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilebilir. Ancak, burada VUK açısından bir kanun boşluğu olması sebebiyle kaçakçılık suçlarına eş değer olacak şekilde korunan hukuki değeri ihlal eden hileli hareketin cezalandırılamaması söz konusu olmaktadır. Bu hileli hareketin cezalandırılmasını sağlamak amacıyla kanun koyucu dayanağı defter, kayıt ve belgeler olan beyanname ve bildirimleri, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte

[858] VUK uygulamasında beyanname, genel olarak beyana dayalı tarh usulünde vergiyi doğuran olay neticesinde gerçekleşen vergi miktarının idare tarafından tarh edilmesini sağlamak amacıyla mükellef veya vergi sorumluları tarafından, vergi kanunlarında belirtilen dönemlerde vergi dairelerine verilen bildirge olarak ifade edilebilir. (Katma değer vergisi beyannamesi, muhtasar vergisi beyannamesi, kurumlar vergisi beyannamesi, özel tüketim vergisi beyannamesi vb).

[859] Ba-Bs bildirim formları örnek olarak verilebilir. VUK'un 148, 149. ve mükerrer 257. maddelerinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak, 350 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile ve mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiştir. Ba-Bs bildirim formları, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin bir kişi veya kurumdan (KDV hariç) 5.000 TL ve üzerindeki faturalarına istinaden düzenlediği bildirim formlarıdır. Ba-Bs bildirim formları vergi idaresine alıcılar ile satıcıların alım ve satımlarını karşılaştırarak çapraz kontrol imkânı sunar. Özellikle KDV mekanizmasının kontrolünde önemli bir rol üstlenir. Neslihan İçten İnce, "Ba-Bs Bildirim Formları", **Vergi Raporu**, Sayı:127 Nisan 2010, s. 53-54.

[860] VUK açısından belge özetle, VUK uyarınca düzenlenen ve muhafaza ve ibrazı emredilen ve VUK'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları tevsik eden yazılardır.

belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu kapsamına dâhil edebilir. Başka bir yol ise, "gerçeğe aykırı beyanname verme ve bildirimde bulunma suçu"[861] adı altında yeni bir suç düzenlemesinin yapılmasıdır[862].

3.1.3. VUK'a Göre Muhafazası ve İbrazı Zorunlu Olan Belgeler

VUK'a göre muhafazası ve ibrazı zorunlu olan tüm belgelerin mi yoksa sadece doğrudan doğruya VUK'da düzenlenen ve muhafaza ve ibrazı zorunlu belgelerin mi VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu kapsamında olduğu bir diğer tartışmalı noktadır. Bir görüşe göre VUK kapsamında belge, dar anlamda belge ve geniş anlamda belge olmak üzere ikiye ayrılmaktadır[863]. Geniş anlamda belge, kira sözleşmesi, satım sözleşmesi veya acentelik sözleşmesi gibi özel hukuk sözleşmelerinin akdedildiği belgeleri de kapsamaktadır. Bu tür belgeler vergiyi doğuran olayı doğrudan gösteren ya da bu ilişkiyi etkilemeye yönelik bir muamele, durum ya da olayı ispata yarayan yazılı unsurlardır[864]. Dar anlamda belge ise fatura ve müstahsil makbuzu gibi VUK kapsamında tanımlanmış ve disipline edilmiş, unsurları ve düzenlenme biçimi kanun ile ya da kanunun verdiği yetkiye istinaden idarenin düzenleyici işlemleri ile ortaya konulmuş belgelerdir[865]. Yazar bu bağlamda VUK'ta tanımı yapılmış ve unsurları öngörülmüş olan dar anlamda belgelerin VUK'un 359. maddesinde düzenlenen suçların maddi konusuna girdiklerini kabul etmektedir[866].

---

[861] Karşılaştırmalı hukukta vergisel işlemlerde gerçeğe aykırı beyanname vermek fiilinin suç olark düzenlendiği görülmektedir. Alman hukukunda AO'nun 370. maddesinin üçüncü fıkrasının ilk bendine göre gerçeğe aykırı beyannamede bulunmak vergi kaçakçılığı suçunun nitelikli hali olarak düzenlenmiştir. Fransız hukukunda CGI'nın 1741. maddesinde gerçeğe aykırı beyanname vermek suçu (vergiye tabi gelirini gizleme) öngörülmüştür. İtalyan hukukunda DL74'ün 3. maddesinde diğer hileli yollarla sahte vergi beyannamesi sunma suçu ve DL74'ün 4. maddesinde gerçeğe aykırı beyanname sunma suçu düzenlenmiştir. Amerika Birleşik Devletleri hukukunda IRC'nin 7206. maddesinin ilk fıkrasında yemin altında sahte ve gerçeğe aykırı beyan suçu (crime of tax perjury) ve 7207. maddesinde sahtecilik içeren beyanname, bildirim ve diğer belgeleri verme suçu yer almaktadır. Konu ile ilgili ayrıntılı bilgi için çalışmamızın İkinci Bölümüne bakılabilir.

[862] Bu suç düzenlemesinde, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (RG Tarih: 13.6.1989 Sayı: 20194) gereğince gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelere ait olan beyanname ve diğer belgeleri düzenleme yetkisi olan muhasebeci ve mali müşavirlerin cezai sorumluluklarına da yer verilmelidir.

[863] Erdem, "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler", s. 90.

[864] **A.e.**

[865] **A.e.**

[866] **A.e.**

Başka bir söylemle VUK kapsamında tanımlanmış olmamakla birlikte VUK'un 242. maddesinde yer alan sözleşme, taahhütname ve kefaletname gibi VUK tarafından tanınan ve vergi ilişkisinde ispat amacıyla kullanılan diğer belgelerin, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen belgede sahtecilik suçlarının maddi konusuna girmedikleri ifade edilmektedir[867]. Doktrinde bu konuya ilişkin baskın görüş ise, VUK'ta tanımı ve unsurları ayrıntılı olarak öngörülmese ve vergi ilişkisini ispata yönelik olarak düzenlenmesi emredilmese de VUK gereğince ispat vasıtası olarak kullanılması öngörülüp muhafazası ve ibrazı zorunlu kılınan tüm belgelerin, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen suçların maddi konusuna girdikleri yönündedir[868].

Vergi idaresi bu meseleye ilişkin vermiş olduğu bir Özelge'de[869] kira sözleşmesinin sahte olarak düzenlenmesi hareketini VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kapsamında olduğunu değerlendirmiştir. Ancak burada idare sahte kira sözleşmesinin tüccar tarafından düzenlenmesi gerektiğinin altını çizmiştir. Tüccar tarafından düzenlenmeyen sahte kira sözleşmesinin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü olmaması sebebiyle söz konusu belge, VUK'un 359. maddesi kapsamında görülmemiştir. Bu Özelge çerçevesinde idarenin, VUK'ta doğrudan doğruya düzenlenen ve muhafazası ve ibrazı zorunlu belgelerin yanında VUK kapsamında düzenlenmemiş ancak muhafazası ve ibrazı emredilen özel hukuk veya idare hukuku çerçevesinde oluşturulan diğer belgeleri de VUK'un 359. maddesi kapsamında değerlendirdiği anlaşılmaktadır.

---

[867] **A.e.**

[868] Özcan, mesele ile ilgili olarak suçla korunan hukuki değer ve kanun koyucunun güttüğü amaç çerçevesinde korumanın vergi kanunları uyarınca ispat vasıtası olarak kullanılması öngörülen ve bu sebeple muhafazası ve ibrazı mecbur kılınan tüm belgeler için geçerli olduğunu belirtmektedir. Özcan, **a.g.e.**, s. 80; Erman/Özek, **a.g.e.**, s. 321-323; Güngör, **a.g.e.**, s. 40.

[869] "*…Söz konusu olayda sahte kira kontratı düzenleme fiilini yerine getiren şahsın vergi mükellefi olması nedeniyle "Sahte kira kontratı tanzim etmek suretiyle stopaj gelir vergisinin eksik tahakkuk etmesine neden olan mükellefin bu eyleminin aynı Kanunun 359 uncu maddesinde hüküm altına alınan kaçakçılık suçunu oluşturduğu ve aynı Kanunun 367 nci maddesi gereğince defterdarlığınız mütalaasıyla yetkili cumhuriyet savcılığına suç duyurulması gerektiği" yönündeki defterdarlığınız görüşü Bakanlığımızca da uygun bulunmuştur. Ancak, sahte kira kontratı düzenleme veya kullanma fiilini yerine getiren şahsın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tüccar vasfı taşımaması halinde ise, bu şahıslar adına Vergi Usul Kanununun 359 ve 367 nci maddeleri gereğince kaçakçılık suçu raporu düzenlenmesine ve ilgili cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunulmasına imkan bulunmamaktadır…*" Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 28.6.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.30/3032-359-96/30024 sayılı Özelgesi https://www.gib.gov.tr/node/90234 (Çevrimiçi) 22 Ağustos 2019.

Yargıtay, VUK'un Üçüncü Kısmında "Vesikalar" başlığı altında 227 ile 242. maddeleri arasında yer alan tüm belgeleri, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusu kapsamında olduğu görüşündedir[870]. Diğer yandan Yargıtay VUK'da düzenlenmeyen ancak muhafazası ve ibrazı zorunlu belgelerin VUK gereğince vergilendirme işlemlerinde kullanılmalarını şart koşmaktadır[871]. Bu görüşe göre, VUK hükümlerine göre tüccar olan mükellefin sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş VUK'da yer almayan özel bir belgeyi VUK'un öngördüğü vergilendirme işlemlerinde kullanması halinde VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun maddi unsuru tamamlanacaktır.

Kanaatimizce mevcut kanun hükmü nazara alındığında Yargıtay'ın içtihatlarında ve idarenin söz konusu Özelge'de ulaştığı sonuç isabetli değildir. Zira VUK'un 359. maddesinde belgenin kapsamı, "*vergi kanunlarına göre ... düzenlenen ve muhafaza ve ibraz mecburiyeti bulunan ... belge*" şeklinde ifade edilmiştir. Madde metninde geçen "*vergi kanunlarına göre ... düzenlenen*" ifadesi[872] kanun koyucunun

---

[870] Yargıtay CGK 6-217/268 12.11.1990 Faruk Erem; Nevzat Toroslu, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 6. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 1994, s. 244 aktaran Erdem, "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler", s. 94.

[871] "…*Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 12.11.1990 ve 6-217/268 sayılı kararında da açıklandığı üzere; sahte kira sözleşmesi düzenleyen sanığın amacı vergi matrahını düşük göstererek, daha az vergi ödemek ve bu suretle vergi kaçırarak kendisine çıkar sağlamaktır. Özel evrakta sahtecilik suçu, bu belgenin Maliye dışında başka bir makama veya kiralayana karşı kullanıldığında oluşabileceğinden*…" Yargıtay 11.CD 2003/11723 E. 2006/246 K. 26.1.2006 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 22 Ağustos 2019; "…*Satın aldığı otomobili trafikte adına kayıt ettirmek için yatırmak zorunda olduğu taşıt alım vergisinden kurtulmak amacıyla sahte taşıt alım vergisi makbuzu düzenleyip kullanmak eyleminin TCK. nun 342. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği gözetilmeden, unsurları itibariyle oluşmayan sahte fatura düzenleyip kullanmak suçu kabul edilip tarhiyat sonrası da olduğu anlaşılan uzlaşmaya dayanarak beraatine karar verilmesi*…" Yargıtay 11.CD 2001/9315E. 2001/10723K. 21.11.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 9 Eylül 2019. VUK'un 359. Maddesinin a ve b bentleri nazara laındığında Yargıtay'ın ulaştığı sonuç isabetsizdir. Zira VUK'un 359. maddesinde sahte belge ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarında maddi unsurun tamamlanması için belgenin kullanılması şart değildir. Söz konusu belgenin sahte ya da muhteviyatı itibariyle düzenlenmesi fiilinin gerçekleşmesi durumunda dahi VUK'un 359. maddesinde yer alan ilgili suç tamamlanmaktadır.

[872] Kanun koyucu VUK'un 359. maddesinde "*vergi kanunlarına göre .... düzenlenen*" ifadesi yerine VUK kapsamında olan vergi işlemleri için düzenlenen şeklinde bir ifadeye yer verseydi o zaman VUK'da düzenlenmeyen sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen kira sözleşmesi

belge kapsamını dar tuttuğunu göstermektedir. Buna göre unsurlarına, şekline ve düzenine ilişkin hükümleri, doğrudan doğruya vergi kanunlarında yer alan belgeler VUK'un 359. maddesi kapsamına dâhildir. Kanun hükmünün lafzı nazara alındığında fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, serbest meslek makbuzu ve ücret bordrosunun VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusunu oluşturdukları anlaılmaktadır. Diğer yandan VUK gereğince vergilendirme işlemlerinde kullanılan ancak doğrudan doğruya VUK'da düzenlenmeyip özel hukuk hükümlerine çerçevesinde düzenlenen kira sözleşmesi, eser sözleşmesi ve benzeri belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ve kullanılması hareketleri, TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilebilir.

Olması gereken kanuni düzenleme ise "*vergi kanunlarına göre ... düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*" yerine "*vergi işlemlerinde kullanılmak üzere düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*" şeklinde öngörülmelidir. Bu şekilde bir düzenlemenin yapılması halinde doğrudan doğruya vergi kanunlarında öngörülen belgelerin yanında VUK'da doğrudan doğruya öngörülmeyen ancak vergi işlemlerinde kullanılmak üzere düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin de VUK'un 359. maddesindeki sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusu kapsamında olacaktır.

3.1.4. İdarenin Düzenleyici İşlemleri ile Belgelere İlişkin Kuralların İhdas Edilmesi

VUK'un 227. maddesinin üçüncü fıkrası dışında, VUK'un mükerrer 257. maddesinde yer alan yetkiye istinaden çıkarılan idarenin düzenleyici işlemlerinde de kullanma mecburiyeti getirilen belgelere ilişkin kurallara uymamanın yaptırımı olarak söz konusu belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükümleri yer almaktadır. Örneğin Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik ve 164 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel

gibi özel belgelerin de VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusu kapsamında oldukları sonucuna ulaşılabilirdi.

Tebliği[873] hükümleri ile VUK kapsamında tutulması, saklanması ve ibrazı emredilen belgelerin, Bakanlık ile anlaşmalı olan matbaalara bastırılması emredilmiş, sözü geçen belgelerin temin yeri ve temin usulüne ilişkin kurallara yer verilmiş ve anlaşmalı matbaada basılmayan veya notere tasdik ettirilmemiş belgelerin kullanılması halinde bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı öngörülmüştür. Konu ile ilgili Danıştay kararlarında farklı görüşlerin yer aldığı tespit edilmektedir. Danıştay 3. Dairesi kararlarında, VUK'un mükerrer 257. maddesinde yer alan yetkiye istinaden çıkarılan idarenin düzenleyici işlemlerinde öngörülen belgenin anlaşmalı matbaada bastırılmaması ya da noterce tasdik edilmemesi halinde hiç düzenlenmemiş sayılması gerektiği görüşünün yer aldığı anlaşılmaktadır[874]. Danıştay 4. Dairesi bir kararında

[873] RG Tarih: 17.2.1985 Sayı:18669 https://www.gib.gov.tr/node/87901 (Çevrimiçi) 25 Ağustos 2019.

[874] "*…noterce tasdikli olmayan sevk irsaliyeleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasına göre hiç düzenlenmemiş sayılacağından 8.8.199113.5.1992 tarihleri arasında noterce tasdikli olmayan sevk irsaliyesi düzenleyen davacı hakkında bu sevk irsaliyelerinin hiç düzenlenmemiş kabul edilmesi suretiyle adı geçen Kanun'un 353. maddesinin 2. bendi hükmüne göre özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabetsizlik görülmemiştir...*" Danıştay 3.D. 1994/1658E. 1994/3252K. 20.10.1994; "*…213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca düzenlenen 159 ve 164 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile 1.1.1985 tarihinden itibaren noter tasdikli, 1.3.1985 tarihinden itibaren anlaşmalı matbaada bastırılmış veya noter tasdikli fatura kullanılması mecburiyeti konulmuş olup, bu düzenlemenin uygulamaya konulmasından itibaren bir buçuk yıl gibi uzun süre geçtikten sonratasdiksiz veya anlaşmalı matbaada bastırılmamış fatura kullanan davacının, bu faturaları bir sehiv sonucu kullandığından söz edilemez. Kaldı ki tek bir fatura ile de, büyük bir hasılatın gizlenmesi mümkündür. Tasdiksiz faturaların her zaman kolayca yok edilebilmesi imkan dahilindedir. Kanun koyucunun bu düzenlemelerdeki amacı kolay denetim yapılmasını sağlamaktır. Davacı tasdiksiz veya anlaşmalı matbaada bastırılmamış fatura kullanmakla hiç düzenlenmemiş olan bu faturalardan dolayı; özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiilin işlenmesinden sonra, bu faturaların yerine müşteriye verilmesi sözkonusu olmayan, tasdikli fatura düzenlenmesi, oluşan bu fiili ortadan kaldırmayacağı gibi sonucu değiştirmesi de düşünülemez…*" Danıştay 3.D. 1987/2292E. 1989/99K. 18.1.1989; "*…noterce tasdikli olmayan veya anlaşmalı matbaalarca bastırılmamış faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacağından 24.4.198513.6.1985 tarihleri arasında noterce tasdikli olmayan veya anlaşmalı matbaalarca bastırılmamış faturaları kullanan davacı hakkında bu faturaların hiç düzenlenmemiş kabul edilmesi suretiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353.maddesinin 1.bendi hükmüne göre özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabetsizlik görülmemiştir…" Danıştay 3.D. 1986/1242E. 1987/2618K. 19.11.1987; "…213 sayılı Vergi Usul Kanununa 2365 sayılı Kanunla eklenen ve 1.1.1983 tarihinde yürürlüğe giren 2791 sayılı Kanunun 5. maddesi ile değiştirilen mükerrer 257 nci madde ile Maliye Bakanlığı, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgeler ile bunlara ek olarak tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyeti, şekli ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye ve bunlarda değişiklik yapmaya, bunlar için tasdik, muhafaza ve ibraz mecburiyeti koymaya ve kaldırmaya yetkili kılmış olup, bu yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca çıkarılan 11.12.1984 günlü ve 18602 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 159 sıra numaralı ve 17.2.1984 gün ve 18669 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 164 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde mükelleflerin, faturaların 1.3.1985 gününden itibaren anlaşmalı matbaalarca basılmış veya noterden tasdikli olarak kullanacakları hükme bağlandıktan sonra mükelleflerce düzenlenen faturaların tebliğde belirtilen esaslara uygun olmaması halinde, hiç düzenlememiş sayılarak haklarında Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uyarınca işlem yapılacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Kanunun Maliye Bakanlığına tanıdığı yetkiye dayanılarak yapılan bu düzenlemenin amacının, kullanılan faturaların kolayca denetlenebilmesini, yanıltıcı veya sahte fatura kullanılmasını önlemek olduğu açıktır. Bu düzenlemeye göre, faturanın noterce tasdik edilmesi veya*

Danıştay 3. Dairesinin aksine, idarenin düzenleyici işlemi gereğince noterden tasdik ettirilmemiş veya anlaşmalı matbaada bastırılmamış olan belgenin hiç düzenlenmemiş sayılarak ceza kesilmesini Anayasa'nın 38. maddesinde öngörülen suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı bulmuştur[875]. Danıştay 3. Dairesi diğer bir kararında taşıma irsaliyesinin anlaşmalı matbaada bastırılmasına rağmen söz konusu belgede amblem bulunmaması ve anlaşmalı matbaanın mührünü taşımamasının bu belgeyi geçersiz kılacağı sonucuna varmıştır[876]. Danıştay 4. Dairesi ise aynı konu ile ilgili verdiği bir

---

anlaşmalı matbaalarca basılmış olması belgenin geçerlilik şartı olmaktadır. Aksi halde her isteyenin dilediği şekilde fatura bastırıp kullanması yukarıda açıklanan amaca aykırı düşer. Öte yandan sözü edilen tebliğlerde yer alan faturaların noterce tasdikli olmaması veya anlaşmalı matbaalarca basılmamış olması halinde hiç düzenlenmemiş sayılacağı yolundaki hüküm, cezai mahiyette bir hüküm olmayıp, faturaların geçerlilik şartını belirleyen bir hükümdür. Bu durum karşısında noterce tasdikli olmayan veya anlaşmalı matbaalarca bastırılmamış faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacağından 24.4.1985 - 13.6.1985 tarihleri arasında noterce tasdikli olmayan veya anlaşmalı matbaalarca bastırılmamış faturaları kullanan davacı hakkında bu faturaların hiç düzenlenmemiş kabul edilmesi suretiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353. maddesinin 1. bendi hükmüne göre özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabetsizlik görülmemiştir…" Danıştay 3.D. 1986/2826E. 1987/2618K. 19.11.1987 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Ağustos 2019

[875] "*… anılan Kanun'un mükerrer 257. maddesinin 3239 sayılı Kanunla değişik 1. fıkrasında Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın "vergi kayıp ve kaçağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulmasını veya düzenlemesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bunlar için tasdik, muhafaza ve ibraz mecburiyeti koymaya ve kaldırmaya, bedeli mukabilinde basıp dağıtmaya veya üçüncü şahıslara bastırıp dağıttırmaya" yetkili olduğu belirtilmiş, Maliye ve Gümrük Bakanlığı da 17.2.1985 günlü ve 18669 sayılı Resmi Gazede'de yayımlanan 164 Seri Notu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu yetkiye dayanarak anlaşmalı matbaalara bastırılmamış veya notere tasdik ettirilmemiş belgelerin 1.3.1985 tarihinden itibaren kullanılması halde bu belgelerin hiç düzenlenmemiş olduğunu kabul edip Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca işlem yapılacağını açıklamıştır. Yürütme organı içinde idari bir birim olan Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesi ile kanunun tayin ettiği suç unsurlarını değiştirme yetkisi verildiğini söylemek mümkün değildir. Kanunla düzenlenmiş alanda idareye tanınacak düzenleme yetkisinin konusu ancak bu Kanun'un uygulanmasını sağlamak üzere gerekli teknik konulara ve teferruata ilişkin olabilir. Ayrıca yürütme organına verilecek teferruatı düzenleme yetkisini mutlak surette kanun konusu sayılmış hususlara ilişkin olmaması gerekir, Noterden tasdik ettirilmemiş veya anlaşmalı matbaada bastırılmamış fatura kullanılması halinde, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı yolundaki idari tasarrufa dayanılarak dava konusu cezanın Anayasa'nın 38. maddesiyle öngörülen "suçun kanunla belirlenmesi" ve "idari kararla suç ihdası mümkün bulunmadığı" yolunda Anayasa kuralına aykırı bulunduğu açıktır. Kanunun tayin ettiği suç unsurlarının Maliye ve Gümrük Bakanlığımca değiştirilmesi mümkün olamayacağından, anılan tebliğe dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabet görülmemiştir…*" Danıştay 4.D. 1989/508E. 1991/444K. 8.2.1991 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Ağustos 2019.

[876] "*…Öte yandan Kanunun verdiği aynı yetkiye dayanılarak hazırlanan ve 02.02.1985 gün ve 18654 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mükellefi tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtım hakkında yönetmeliğin 8. maddesinde, belgelerin basım ve dağıtımım yapan matbaa işletmecisinin, belgelerin en alt kısmına dip not şeklinde adım, soyadını, varsa ticaret unvanım, adresim, bağlı bulunduğu Vergi Dairesi ve hesap numarasını yazacağı, basım ve dağıtımı yapılan belgelerin uygun yerine faaliyette bulundukları ilin trafik kod numarası ile, defterdarlıkça gösterilecek özel işareti (amblemi) koyacakları, aynı yönetmeliğin 13. maddesinde, mükelleflerin kullanacakları belgeleri anlaşmalı matbaalara bastıracakları belgelerin anlaşmalı matbaalar" dışındaki yerlerden temin edilmesi halinde bunların kullanılmadan önce 159 sıra nolu Vergi Usul Kanunu genel tebliğinde belirtilen esaslara uygun olarak notere tasdik ettirileceği ve 16. maddede*

kararında, Danıştay 3. Dairesinin aksine faturada amblem olmamasının faturayı geçersiz hale getirmeyeceği yönünde görüş bildirmiştir[877]. Danıştay 3. Dairesi, idarenin düzenleyici işlemlerinde belgelerin üç nüsha halinde düzenlenmelerine ve bu şekilde düzenlenmemeleri halinde hiç düzenlenmemiş sayılmalarını öngören hükümlerin ilgili belgeleri geçersiz hale getirmediği sonucuna varmıştır[878]. Danıştay 4. Dairesi bir başka kararında ise Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmeliğin 13. maddesinin a bendinde, bu yönetmeliğe tabi olan belgelerin sadece bağlı bulunulan vergi dairesinin il sınırları içerisinde kalan anlaşmalı matbaalara bastıracakları hükmüne aykırı olarak belgenin temin edilmesinin belgeyi geçersiz hale getirmediğine hükmetmiştir[879]. Ancak bu noktada ifade etmek gerekir ki Danıştay, meseleyi kabahat

---

*de, 159 sıra nolu Vergi Usul Kanunu genel tebliği gereğince notere tasdik ettirilmemiş veya yönetmelik esaslarına göre hazırlanmamış olan belgelerin hiç düzenlenmemiş kabul edilerek Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca işlem yapılacağı hükme bağlanmıştır... Taşıma irsaliyesi veya belgeler anlaşmalı matbaada bastırılmış olsa dahi, belgelerde amblem bulunmaması ve anlaşmalı matbaanın mührünü taşımaması bu belgeleri geçersiz kılacağından, tasdiksiz belge niteliğindeki bu tür belgelerin kullanılmasından doğacak sorumluluk, matbaaya ait olmayıp, kullanan yükümlüye ait olacağı cihetle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. fıkrası uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabetsizlik görülmemişt*ir…" Danıştay 3.D. 1987/2358E. 1988/1732K. 14.6.1988 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Ağustos 2019.

877 "*…uyuşmazlık döneminde kullanılan faturalarda amblem olmaması hali faturayı geçersiz kılmıyacağı gibi, söz konusu faturalarda başka bir noksanlık tespiti yapılmadığına göre, kesilen özel usulsüzlük cezasını onayan vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir…*" Danıştay 4.D. 1988/793E. 1990/554K. 15.2.1990 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Ağustos 2019.

878 "*…Vergi Usul Kanununun 230.maddesinde sevk irsaliyesi düzenleme ve taşıtta bulundurma hususunun düzenlendiği, davacı adına bu Kanun hükmüne ve 206 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin öngördüğü açıklamalara istinaden özel usulsüzlük cezasının kesildiğinin anlaşıldığı, ancak iki nüsha sevk irsaliyesinin adına düzenlendiği kişi ve kurumun tespitine imkan tanıyor olması ve sevk irsaliyelerinde herhangi bir vergi ziyaına sebebiyet vermeyecek ölçüde eksiklikler taşıyor olmaması hallerinde bu belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmasına imkan bulunmadığı…*" Danıştay 3.D. 1992/1714E. 1993/3007K. 2.11.1993 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Ağustos 2019.

879 "*213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257. maddesi uyarınca, mükelleflerin kullanacakları belgelerin basım ve dağıtımına ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan yönetmeliğe göre, 01.03.1985 tarihinden itibaren kullanılacak belgelerin, mükelleflerin bağlı bulunduğu Vergi Dairesi'nin il sınırları içinde faaliyeti gösteren ve defterdarlıklarca anlaşmalı bulunan matbaalar tarafından basılacağı anlaşılmaktadır. Burada mükellefin kendi il sınırları içinde bulunan matbaalardan kullanacağı belgeleri basım ve temin edeceğinin belirtilmiş olması, başka bir ilde bulunan anlaşmalı matbaalar tarafından basılan belgelerin, Vergi Usul Kanunu'nun uygun usul ve şekil şartlarını taşımak kaydıyla, geçersiz olması sonucunu doğurmaz. Çünkü bu düzenlemenin asıl amacı bazı mükelleflere kolaylık sağlamak, hem de kullanılan belgelerde birlik ve düzenin aynı olmasın) temin etmektir. Durum ve amaç böyle olunca, başka bir ilde bile basılmış olsa, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak düzenlenip kullanılan belgelerin, hiç kullanılmamış olarak kabulü mümkün değildir. Olayda da, yükümlü bağlı olduğu ... ilinde bulunan anlaşmalı bir matbaa yerine, ... ilinde faaliyet gösteren anlaşmalı matbaaya bastırdığı belgeleri kullanmış olup, bu belgelerin Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen koşulları taşımadığı veya yanıltıcı ve yanlış bilgileri içerdiği yönünde her hangi bir tespit bulunmadığına göre, bu belgelerin hiç kullanılmamış kabul edilerek Vergi Usul Kanunu'nun 353/2. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesinde yasal isabet görülmemiştir. Söz konusu fiil*

olarak düzenlenen ve karşılığında idari yaptırım türü olan özel usulsüzlük cezası yönünden ele almaktadır. Dolayısıyla bu kararların, VUK'un 359. maddesinde yer alan belgede sahtecilik suçları özelinde ayrıca değerlendirilmesi icap etmektedir.

İdarenin düzenleyici işlemleri ile öngörülen bu tür hükümlerin VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu kapsamına etki edip etmedikleri vergi hukuku alanında yapılan çalışmalarda tartışılmıştır. Bir görüşe göre söz konusu belgelerin VUK'un 359. maddesinin a ve b bentlerinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının kapsamına girmesi için VUK'un mükerrer 257. maddesinde düzenlenen yetki çerçevesinde idarenin düzenleyici işlemlerinde yer alan tüm şekil ve usul kurallarına ve belge temin

için ancak aynı Kanun'un 352/7. maddesi hükmüne göre ikinci derece usulsüzlük cezası kesmek mümkündür ki, burada da şekli ve diğer düzenlemelere aykırı davranılması söz konusudur. Bu sebeple, yükümlü adına kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması gerekirken, aksi gerekçe ile Vergi Mahkemesi tarafından onanmış olması yerinde değildir." Danıştay 4. Dairesi 1988/392E. 1990/2358K. 21.9.1990 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Ağustos 2019.

yöntemine[880] uygun şekilde düzenlenmeleri şarttır[881]. Diğer bir görüş ise Bakanlık ile anlaşması olmayan matbaa tarafından basılmış belgelerin, VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına konu olamayacağını kabul etmektedir[882]. Aksi yönde görüş ise kanunun verdiği açık yetkiye dayanılarak yapılsa dahi yönetmelikle ve tebliğlerle suçun maddi konusunun keyfi bir biçimde daraltılıp genişletilmesi sonucunu doğuracak her türlü idari işlemin ceza hukuku bakımından sonuç doğurucu etkiye sahip olmadığını belirtmektedir[883].

VUK'un mükerrer 257. maddesinde yer alan yetkiye istinaden çıkarılan idarenin düzenleyici işlemleri ile düzenlenme ve kullanılma mecburiyeti getirilen belgelere ilişkin kurallara uymamanın yaptırımı olarak söz konusu belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağına ilişkin hükümlerin ihdas edilmesinin belge ve kayıt

---

[880] Erdem belgelerin şekil ve usul yönünden geçerliliği ve suça konu teşkil etmeleri bakımından önemli bir unsur da temin yöntemi olduğunu, vergi sisteminde düzenlenen ve kullanılan belgeler sadece şekil ve içerik olarak değil aynı zamanda temin yöntemi yönünden de disipline edilmiş belgeler olduğunu, bu bağlamda, VUK'ta tanımlanan ve vergi ilişkisi kapsamında kullanılacak belgelerin ne şekilde temin edileceği de yapılan düzenlemelerle belirlendiğini, mükelleflerin kayıt altına alacakları işlemleri nedeniyle düzenleyecekleri belgeleri temin yöntemleri VUK'un mükerrer 257'nci maddesinin verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik" kapsamında belirlendiğini, söz konusu Yönetmeliğin "Amaç ve Kapsam" başlıklı ilk maddesinde; bu Yönetmeliğin, Fatura, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Gider Pusulası, Perakende Satış Vesikaları (Perakende Satış Fişi, Makineli Kasaların Kayıt Ruloları, Giriş ve Yolcu Taşıma Biletleri), Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi, Yolcu Listesi, Günlük Müşteri Listesi ve Bakanlıkça kullanılması zorunlu hale getirilen belgelerin üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlemlerine ilişkin şekil, şart, usul ve esaslar ile bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartları belirlemek amacıyla düzenlendiğinin açıklandığını, mükelleflerin kullanacakları belgeleri temin süreçlerine ilişkin açıklamalar 164 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapıldığını, söz konusu Tebliğ uyarınca, VUK kapsamında mükellefler tarafından kullanılan Fatura, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Gider Pusulası, Perakende Satış Vesikaları (Perakende Satış Fişleri, Makineli Kasaların Kayıt Ruloları, Giriş ve Yolcu Taşıma Biletleri) Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi, Yolcu Listesi ve Günlük Müşteri Listelerinin basım ve dağıtımı Maliye Bakanlığı veya Defterdarlıklar ile Matbaa İşletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanacağını, anlaşmalı matbaalara bastırılmamış veya notere tasdik ettirilmemiş belgelerin kullanılması halinde bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacağını, bu tür belgelerin VUK'un 359. maddesinin a ve b fıkralarında yer öze ilişkin sahtecilik suçlarının konusu kapsamında olmadıklarını, VUK'un 359. maddesinin c fıkrasında yer alan Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmaksızın belge basmak ve bu belgeleri bilerek kullanmak suçu kapsamında oldukları ifade edilmektedir. Erdem, "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler", s. 94 vd.

[881] Diğer yandan Yazar, belge temin yöntemine aykırı şekilde elde edilen belgenin VUK'un 359. maddesinin c fıkrasında yer alan Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmaksızın belge basmak ve bu belgeleri bilerek kullanmak suçu kapsamında oldukları ifade etmektedir Erdem, "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler", s. 95 vd.

[882] Taha Erdoğan, "Anlaşmalı Matbaalarda Belge Basım, Dağıtımına İlişkin Usul ve Esaslar ile Bir Öneri", **Vergi Raporu**, Yıl: 17, Sayı: 112, Ocak 2009, s. 126-127; Aynı yönde görüş bkz. Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 132.

[883] Özcan, **a.g.e.**, s. 89.

düzeni açısından gerekli olduğu ifade edilebilir. Ancak sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgenin sadece idarenin düzenleyici işlemlerinde öngörülen şekil kurallarını taşımaması sebebiyle ceza hukuku bakımından hiç düzenlenmemiş sayılması, Anayasanın 38. maddesinde ve TCK'nın 2. maddesinde yer öngörülen suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Zira bu şekilde idarenin düzenleyici işlemleri ile VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu olan belge, suç konusu olmaktan çıkarılabilir. Örneğin idarenin düzenleyici işlemi ile VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgede birtakım şekil kurallarının olması gerektiği aksi halde söz konusu belgenin hiç düzenlememiş sayılacağı öngörülebilir. Bu durumda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş belge sadece idare tarafından emredilen kurallara riayet edilmemesi sebebiyle hiç düzenlenmemiş sayılacağından VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarının işlenmesi mümkün olmaz. Bu sebeple, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları bakımından bu hususa ilişkin idarenin düzenleyici işlemlerinin dikkate alınmaması gerekmektedir.

3.1.5. Bakanlık ile Anlaşması Olmayan Kişiler Tarafından Basılan Belgeler

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmayan kişiler tarafından basılan belgenin VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçlarının maddi konusuna dâhil olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir. Bir görüşe göre, Bakanlık ile anlaşma olmaksızın basılan belgeler, VUK'un 359. maddesinin a-2 ve b bentlerinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu kapsamına dâhil değildir[884]. Diğer görüş ise anlaşmasız basılan belgelerin de VUK'un 359. maddesinin a-2 ve b bentlerinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu kapsamına girdiklerini

[884] Erdem, "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler", s. 95 vd.; Taha Erdoğan, **a.g.e.**, s. 126-127.

savunmaktadır[885]. Yargıtay bir kararında anlaşmalı olmayan kişiler tarafından basılan faturaların sahte olarak düzenlenmesi ve kullanılması halinde VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun maddi unsurunun gerçekleştiğine karar vermiştir[886].

Kanun koyucu VUK'un 359. maddesinin c bendinde[887] yer alan anlaşmasız belge basma[888] veya anlaşmasız basılan belgeyi kullanma suçu ile Bakanlık ile anlaşması olmayan kişilerin belge basmasını ve bu basılan belgelerin kullanılmasını[889] engellemeyi arzu etmiştir. Bu suçlar ile vergiyi doğuran olay ve bu olay ile ilişkili durumların tevsikinde araç olarak kullanılan ve doğrudan doğruya vergi kanunlarında öngörülen belgelerin basımının ve dağıtımının Bakanlık tarafından kontrol edilmesi ve takibinin yapılması amaçlanmaktadır[890]. VUK'un 359. maddesinde öngörülen sahte

---

[885] Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 150; Özcan anlaşmasız matbaa tarafından basılan belgelerin yanında anlaşmalı matbaalar tarafından sahte olarak basılan belgeler ile başka bir mükelleften temin edilmiş veya iş terki yapılmasına rağmen iptal edilmememiş belgeler üzerinden de VUK'un 359. maddesinin a-2 ve b bentlerinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının işlenebileceğini ifade etmiştir. Özcan, **a.g.e.**, s. 172-173.

[886] "…*Sanığın anlaşmalı olmadığı halde basılan faturaları gerçek bir muamele ve durum olmaksızın doldurarak vergi mükelleflerine verdiği, bunlardan bir tanesinin de MDSF İnşaat Turizm Tic. Ltd. Şti'ne komisyon karşılığı düzenlenip verildiği ve şirket tarafından da kullanıldığı anlaşılıp kabul edilmesine göre, faturanın anlaşma dışı basılmasının durumu değiştirmeyeceği, sahte fatura düzenlemekle ilgili özel hüküm bulunduğu dikkate alınarak 213 Sayılı Yasanın 359/b-1 maddesi uygulanarak cezalandırılması gerekirken, sahte faturalar özel belge niteliğinde kabul edilip TCK. nun 345. maddesi uyarınca mahkümiyetine karar verilmesi*…" Yargıtay 11.CD 2002/3736E. 2002/4300K. 15.5.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Ağustos 2019.

[887] Bu bağlamda ifade etmek isteriz ki Bakanlık ile anlaşmalı kişinin, gerçek olmayan kişiler adına belge basması veya belge basma talimatı vermeyen mükellefler adına belge basması hareketleri, VUK'un 359. maddesinin c bendinde yer alan anlaşmasız belge basma suçunun kapsamına girmemektedir. Söz konusu bu fiilleri de suç kapsamına alan kanun değişikliği yapılmalıdır. Diğer yandan mevcut kanun hükümleri nazara alındığında bu fiiller, TCK'da yer alan suç tipleri kapsamında değerlendirilebilir.

[888] VUK'un 359. maddesinin c bendinde "basmak" fiili kullanılmıştır. Düşüncemize göre bu fiil yerine "temin etmek" fiilinin yer alması daha isabetli olacaktır. Anlaşmasız olan kişi tarafından belgenin basılması, ceza hukuku kurallarına başvurulması gerekecek derecede kamu düzenini tehdit eden bir eylem değildir. Ancak belgenin basılarak bu belgeleri VUK kapsamında olan vergilendirme işlemlerinde kullanacak kişiye temin etmesi halinde ortada ceza hukukunun müdahalesini gerektirecek derecede kamu düzenini tehdit eden bir fiilin bulunduğunu kabul etmek gerekecektir. Bu bağlamda Çomaklı, VUK'un 359. maddesinin c bendinde yer alan Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde belge basmak suçunun, sadece matbaacılar tarafından işlenebilen özgü bir suç olduğu görüşündedir. Şafak Ertan Çomaklı, **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008, s 192-193.

[889] Anlaşmasız basılan belgelerin kullanılması suçunda kullanma hareketi, söz konusu belgenin düzenlenmesi ve/veya kullanılması olarak anlamlandırılmalıdır. Örneğin mükellef Bakanlık ile anlaşması olmayan kişi tarafından basılan faturayı düzenlemesi halinde söz konusu belge kullanılmış olur ve anlaşmasız basılan belgeyi kullanma suçunun maddi unsuru gerçekleşir.

[890] 164 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde (RG Tarih:17.02.1985 Sayı:18669 anlaşmalı matbaa dışındaki yerlerden temin edilen belgelerin notere tasdik ettirilerek kullanılması gerektiği

belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında ise belgenin dayanağı olan işlem ya da durumun hiç gerçekleşmemiş olması ya da gerçekleşen işlem ya da durumun içerik bakımından yanıltıcı olması söz konusudur. Diğer yandan bu suçlarda, fiilin ancak Bakanlık ile anlaşmalı kişiler tarafından basılan belgeler üzerinde işlenebileceğine ilişkin bir hüküm yoktur. Ayrıca VUK'da düzenlenen ve muhafazası ve ibrazı zorunlu olan belgelerin sadece anlaşmalı kişiler tarafından basılabileceğine ilişkin kanun hükmüde mevcut değildir. VUK'un mükerrer 257. maddesine dayalı olarak çıkarılmış olan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım de Dağıtım Hakkında Yönetmelik[891] ile müstahsil makbuzu ve ücret bordrosu hariç VUK'da düzenlenen ve muhafazası ve ibrazı zorunlu olan belgeler ile VUK'un mükerrer 257. maddesi gereğince düzenlenmesi zorunlu tutulan belgelerin Bakanlık ile anlaşmalı kişiler tarafından basımı ve dağıtımı emredilmiştir[892]. Bu bağlamda Bakanlık ile anlaşmalı kişi tarafından basılmayan belge üzerinde VUK'un 359. maddesinin a-2 ve b bendinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının işlenemeyeceği görüşünün kabulü halinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen veya kullanılan ücret bordosunun bu suçlar kapsamında değerlendirilmesi mümkün görünmemektedir. Dahası, doğrudan doğruya VUK'da yer alan belgelerin Bakanlık ile anlaşmalı kişi tarafından bastırılmasına ilişkin idarenin düzenleyici işlemi esas alınarak anlaşmalı kişi tarafından bastırılmayan belge üzerinde VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarının işlenemeyeceğini ifade etmek Anayasanın 38. maddesinde ve TCK'nın 2. maddesinde öngörülen suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Dolayısıyla mevcut kanun hükümleri nazara alındığında VUK'un 359. maddesi kapsamında olan ancak Bakanlık ile anlaşması olmayan kişiler

belirtilmiştir. Tebliğ'de yer alan bu hüküm, VUK'un 359. maddesinin c bendinde yer alan anlaşmasız basılan belgeyi kullanma suçundaki kullanma hareketinin, belge kullanılmadan önce noterde tasdik edilmesi şartıyla suç kapsamında olmadığına yönelik bir ifade içermektedir. Bu noktada, Tebliğ hükmünün suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olduğunu düşünüyoruz.

[891] RG Tarih: 02.02.1985 Sayı:18654.

[892] VUK'un 359. maddesinin c bendinde düzenlenen Bakanlık ile anlaşma olmaksızın belge basma suçuna konu olabilecek belgelerin idarenin düzenleyici işlemi ile belirlenmesi Anayasanın 38. maddesinde ve TCK'nın 2. maddesinde öngörülen suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu sebeple Bakanlık ile anlaşması olan kişiler tarafından basılması emredilen belgelerin VUK'ta açık şekilde yer alması gerekmektedir.

tarafından basılan belgeler, VUK'un 359. maddesinin a-2 ve b bentlerinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu kapsamına dâhil olduğunu kabul etmek gerekir.

3.1.6. Yabancı Ülke Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Oluşturulan Belgeler

VUK'un 227 ile 242. maddeleri arasında öngörülen belgenin veya bu belgeye karşılık gelen belgenin yabancı ülke vergi mevzuatı çerçevesinde düzenlenmesi halinde söz konusu belge, VUK'un 359. maddesinde yer alan belgede sahtecilik suçlarının maddi konusu kapsamında mıdır? Yargıtay 19. Ceza Dairesi, yurt dışında kurulmuş ticari işletmeler tarafından düzenlenen fatura ve benzeri belgelerin VUK'un 359. maddesinde düzenlenen sahte belge kullanma suçunun maddi konusuna dâhil oldukları görüşüne varmıştır[893]. Kanaatimizce VUK'un 359. maddesinde vergi kanunlarına göre düzenlenen belgeler, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusunu oluşturmaktadır. Burada "*vergi kanunlarına göre düzenlenen belgeler*" ifadesinden kasıt Türk vergi kanunlarıdır[894]. Bu sebeple, yabancı ülke mevzuatı çerçevesinde meydana getirilen belge[895], VUK'da doğrudan doğruya düzenlenen belgelerden birinin muadili ya da benzeri olsa dahi VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu kapsamında olmaları mümkün değildir. Ayrıca vergilendirme, devletin egemenliğinden kaynaklanır. Uluslararası hukuk açısından bakıldığında vergilendirmede, devletlerin takdir marjı hukukun diğer dallarına göre daha fazladır. Her devlet, vergilendirme sürecinin etkin şekilde neticeye ulaşması için kendine özgü belge ve kayıt düzeni içinde bazı belgelerin düzenlenmelerini zorunlu kılar. VUK'ta Türk vergi hukukuna özgü olan belgeler öngörülmüştür. Bu belgeler üzerinde yapılan sahtecilik fiilleri, TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçlarından ayrı şekilde VUK'un 359. maddesinde suç olarak düzenlenmişlerdir. Dolayısıyla Türk vergi kanunlarında yer almayan

[893] Yargıtay 19.CD 2015/2798E. 2015/8511K. 10.12.2015; Yargıtay 19.CD 2015/2796E. 2015/8509K. 10.12.2015; Yargıtay 19.CD 2015/2797E. 2015/8510K. 10.12.2015 aktaran Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 483, Dipnot 780.

[894] VUK'un 359. maddesinde ifade edildiği gibi Türk vergi kanunlarında yer alan belgeler Türk vergi hukukuna özgüdür.

[895] Yabancı ülke mevzuatı çerçevesinde oluşturulan belgenin o ülkenin vergi mevzuatı açısından geçerli bir belge olup olmadığının tespit edilmesi

yabancı ülke vergi mevzuatı çerçevesinde oluşturulan VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgelere muadil olan belgenin, VUK'da doğrudan doğruya düzenlenmiş olan belge niteliğinde olduğunu iddia etmek isabetli değildir. Diğer yandan yabancı ülke vergi mevzuatı çerçevesinde oluşturulan belgenin sahte olarak düzenlenmesi ve kullanılması hareketi, TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilebilir. Ancak kanaatimizce bu noktada en etkin çözüm yolu vergilendirmeye ilişkin uluslararası işlemlerde sahteciliklerin cezalandırılmasına yönelik vergi ziyaının suç unsuru olduğu bağımsız bir suçun ihdas edilmesidir.

3.1.7. Elektronik Ortamda Oluşturulan Belgeler

VUK'un mükerrer 242. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde faturanın ve VUK'da öngörülen diğer belgelerin elektronik formatta da düzenlenebilmesi mümkün hale getirilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, faturanın ve diğer belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esasları 397 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[896] ile belirlemiştir. Bu bağlamda ifade etmek gerekir ki elektronik ortamda düzenlenen fatura ve diğer belgeler, idarenin düzenleyici işlemi ile getirilmiş yeni bir belge türü değildir; VUK'da düzenlenen fiziki başka bir ifade ile kâğıt belge ile aynı hukuki niteliğe sahip belgedir. VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgelerin elektronik formatta düzenlenmesi halinde de VUK'da yer alan zorunlu bilgileri taşımaları gerekmektedir. Bu sebeple, elektronik ortamda düzenlenen belgelerde VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu kapsamındadır[897].

3.2. Fail

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında faiilik müessesesi, gerçek kişi mükelleflerde failin tespiti, tüzel kişi mükelleflerde failin tespiti, tüzel kişiliği olmayan mükelleflerde failin tespiti ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin failliği olmak üzere dört alt başlık altında incelenecektir. Ancak bunun öncesinde VUK'un 359. maddesinde yer

[896] https://www.gib.gov.tr/node/88067 (Çevrimiçi) 30 Ağustos 2019.
[897] Benzer yönde görüş için bkz. Başaran Yavaşlar/Karaçoban, **a.g.e.**, s. 346-347.

alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında faillik müessesine ilişkin genel açıklamalara yer verilecektir.

Esas olarak vergi mükellefiyeti altında işlenen VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu fail olabileceği gibi bunların kanuni temsilcisi, iradi temsilcisi, çalışanı ya da üçüncü bir kişi de fail olabilir. Özellikle tüzel kişi mükellefiyeti altında işlenen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında failin tespiti çetrefilli hale gelebilmektedir. Bunun sebeplerinden biri, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusunun kanuni temsilcilerinin ya da iradi temsilcilerin tespitinde vergi kanunlarına nazaran daha esnek düzenlemeleri içeren Türk Medeni Kanunu, Türk Borçlar Kanunu[898] ve Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan hükümlerin devreye girmesidir. İlaveten, VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin ceza hukukunun çekirdek alanına ilişkin düzenlemelerin yanında kanuni temsilcilerin sorumluluğu (VUK madde 10) ve mirasçıların sorumluluğu (VUK madde 12) gibi vergi hukukuna münhasır sorumluluk hükümlerinin ceza hukukunda faiillik ve şeriklik müesseseleri ile örtüşmemesi de uygulamada karmaşıklığa yol açmaktadır. Dahası, 2365 sayılı Kanun[899] ile VUK'un "Tüzel Kişilerin Sorumluluğu" başılıklı 333. maddesine "*Bu Kanunun 344 (1- 6 numaralı bentlerine giren fiiller) ile 358 ve 361 nci maddelerinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360 ve 361 nci maddelerinde öngörülen cezalar tüzelkişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunur*." fıkrası eklenmişti. Bu fıkra hükmünde, tüzel kişi mükellefiyeti altında işlenen kaçakçılık suçlarının faili, tüzel kişinin kanuni temsilcisi olarak belirlenmişti. Kanun koyucu cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olan ve VUK'un kendine özgü sorumluluk müesseseleri ile iç içe geçmiş durumda olan VUK'un 333. maddesindeki bu fıkra hükmünü, 4369 sayılı Kanun[900] ile "*Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur*" şeklinde değiştirmiştir. Böylece modern ceza hukuku ilkeleri ile

[898] RG Tarih: 4.2.2011 Sayı: 27836.
[899] RG Tarih: 31.12.1980 Sayı:17207 Mükerrer.
[900] RG Tarih: 22.07.1998 Sayı:23417 Mükerrer.

bağdaşmayan VUK'un 333. maddesinde öngörülen objektif ceza sorumluluğu terk edilmiş ve TCK'nın genel hükümlerinde mevcut olan faillik müessesine paralel bir düzenlemeye yer verilmiştir. Burada mükellefiyetten ve vergi hukukundan kaynaklanan sorumluluk müesseselerinden bağımsız olarak suçun kanuni tanımında yer alan fiili işleyen kişinin fail sıfatını haiz olacağının altı vurgulanmıştır.

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları bir ya da birden fazla kişi tarafından da işlenebilir. Birlikte suç işleme kararı çerçevesinde suçun kanuni tanımında yer alan fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurulması halinde müşterek faillik söz konusu olur. Birlikte suç işleme kararından kasıt, faillerin suç teşkil eden fiili müştereken gerçekleştirdiklerine yönelik iradelerinin olmasıdır[901]. Suçun işlenişi üzerinde ortak hâkimiyet kurulması ise bütün olarak bakıldığında suçun icra hareketlerinin birlikte işlenmesidir[902]. Müşterek failler, suçta yer alan maddi unsurların tümünü gerçekleştirmeleri zorunlu değildir; aralarındaki iş bölümü gereğince maddi unsurlardan bir kısmını gerçekleştirerek suç teşkil eden fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurabilmektedirler[903]. Yargıtay Ceza Genel Kurulu 2.2.2010 tarihli kararında müşterek faillik müessesesini "…*Yasa koyucunun 37. maddenin 1. fıkrasındaki "suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur" ifadesiyle faillik kavramının kapsamını oldukça geniş tuttuğunu söyleyebiliriz. Anılan madde uyarınca müşterek faillikten söz edilebilmesi için birden fazla suç ortağı tarafından, birlikte suç işleme kararına bağlı olarak suçun icrai hareketlerinin birlikte gerçekleştirilmesi ve dolayısıyla, fiilin icrası üzerinde müşterek hakimiyet kurulması gerekmektedir. Suçun işlenmesini sağlayan*

[901] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 445.
[902] Suç teşkil eden fiilin icrasının bir kısmı biri diğer bir kısmı ise bir başkası tarafından gerçekleştiriliyor ve bütün olarak bakıldığında icraya yönelik bu hareketler birbirlerini tamamlıyorsa söz konusu fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurulmuştur. Bu duruma ilişkin TCK'nın 37. maddesinin gerekçesinde aşağıdaki şekilde açıklama yapılmıştır. "…*Müşterek faillikte, birlikte suç işleme kararının yanı sıra, fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurulduğu için, her bir suç ortağı fail statüsündedir. Ortak hâkimiyetin kurulup kurulmadığının saptanmasında suç ortaklarının suçun icrasındaki rolleri ve katkılarının taşıdığı önem göz önünde bulundurulur. Bu durumda, fiilin icrası veya sonuçsuz kalması ortak faillerden her birinin elinde bulunmaktadır. Örneğin suç ortaklarından birinin cebir veya tehdit kullanarak mağduru etkisiz hâle getirdiği, diğerinin de üzerindeki para ve sair kıymetli eşyayı aldığı yağma suçunda her iki suç ortağının suçun işlenişine yaptıkları katkı, suçun icrası açısından birbirini tamamlayıcı niteliktedir. Dolayısıyla, her iki suç ortağı, suçun işlenişi üzerinde ortak bir hâkimiyet kurmaktadır*…" https://ceza-bb.adalet.gov.tr/ (Çevrimiçi) 29 Ekim 2020.
[903] Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 488.

hareket üzerinde hakimiyet kuran herkes fail sayılabilecektir. Hareket üzerinde hakimiyet kurmak, birlikte irtikap etme şeklinde gerçekleşebileceği gibi, zımni veya açık bir iş bölümüne dayalı olarak hareketi birlikte gerçekleştirmeyi de kapsayabilir. Öyle ki, bu anlamda suçu sonuçlayan hareketi yapmayan, fakat bir başkasının bu hareketi yapması için gerekli ortamı hazırlayanlardan her birisi de fail sayılabilecektir…" şeklinde yorumlamıştır[904]. Bu bağlamda VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının icrasına yönelik hareketlerden bir kısmının kanuni temsilci diğer bir kısmının çalışan tarafından birlikte suç işleme kararı çerçevesinde gerçekleştirilmesi ve bir bütün olarak bakıldığında suç olarak öngörülen fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurulduğu sonucuna ulaşılması halinde sadece suçun tamamlanmasına nokta koyan başka bir ifade ile düzenleme hareketinde belgeye imza atan ya da kullanma hareketinde sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi VUK kapsamında vergilendirme işlemlerine yansıtmayı doğrudan gerçekleştiren kişinin fail, söz konusu suç teşkil eden fiil üzerinde ortak hâkimiyet kuran ancak bu son noktayı koymayan diğer kişilerin şerik sıfatıyla sorumlu tutulması isabetli olmayacaktır. Burada müşterek faiillik söz konusudur. Diğer yandan suçun kanuni tanımında yer alan fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurmaya yetmeyecek derecede kalan fiillerde bulunan kişilerin iştirak hükümleri çerçevesinde azmettiren ya da yardım eden olarak cezalandırılmalarının kabulü icap eder.

Yargıtay özellikle birden fazla kişinin temsile yetkili olduğu tüzel kişi nezdinde işlendiği dosya kapsamında elde edilen deliller ile sabit olan durumlarda, tüzel kişiyi kimin temsil ettiğinin ve temsil noktasında iş bölümü yapılıp yapılmadığının tespit

---

[904] Yargıtay CGK 2009/1-239E. 2010/14K. 2.2.2010 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 1 Kasım 2020. Müşterek faillik ve suça iştirake ilişkin genel hükümlerin yorumlandığı ve istikrar kazanmış kararlar için bkz. "*…Müşterek faillikte, birlikte suç işleme kararının yanı sıra fiil üzerinde ortak hakimiyet kurulduğu için, her bir suç ortağı "fail" konumundadır. Fiil üzerinde ortak hakimiyetin kurulup kurulmadığının saptanmasında suç ortaklarının suçun icrasında üstlendikleri rolleri ve katkılarının taşıdığı önem göz önünde bulundurulmalıdır. Suç ortaklarının, suçun işlenmesinde yaptıkları katkının, diğerinin fiilini tamamladığı durumlarda da müşterek faillik söz konusu olacaktır. Buna göre her müşterek fail, suçun icrasına ilişkin etkin ve fonksiyonel bir katkıda bulunmaktadır…*" Yargıtay CGK 2012/6-134E. 2012/270K. 3.7.2012; Yargıtay CGK 2008/1-232E. 2009/2K. 20.1.2009; Yargıtay CGK 2009/1-194E. 2009/235K. 13.10.2009; Yargıtay CGK 2011/1-345E. 2012/73K. 6.3.2012 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 3 Kasım 2020.

edilerek failin belirlenmesi gerektiği görüşündedir[905]. Yargıtay, kanuni temsilcinin sağlık sorunları nedeniyle şirket işlerini şahsen yürütmediği ve bu işlerin vekâlet verdiği ortağı tarafından icra edildiği savunması ve vergi tekniği ve vergi suç raporlarında suç konusu belgelerdeki imzanın kanuni temsilciye ait olmadığının belirtilmesi karşısında tüm delillerin toplanıp bir bütün olarak değerlendirilmesi sonucunda suça iştirak edenlerin tespit edilmesi gerektiği kanaatine varmıştır[906]. Yargıtay bu suçların tüzel kişiliği olmayan topluluklar nezdinde işlendiği durumlarda da cezai sorumluluğun şahsiliği ilkesi gereğince suç teşkil eden eylemi gerçekleştiren kişinin tespitine yöneldiği anlaşılmaktadır[907]. Doktrinde Yargıtay'ın bu noktada suçta ve cezada şahsilik ilkesi çerçevesinde cezai sorumluluğun tespitinde eylemli temsili aradığı ifade edilmektedir[908].

---

[905] "*…16.7.1993 tarihli 296.568.000 lira tutarlı faturayı tanzim ederek F... Plastik Tüketim Malları San. Tic. Ltd. Şirketine verdikleri; faturayı kullanan adı geçen şirket temsilcisinin de belgesiz alımlarını belgelendirmek amacıyla suça konu faturayı aldıklarını kabul etmiş olması ve dosyadaki diğer belge ve bilgiler karşısında, faturanın gerçek alım-satım karşılığı olmadığı ve müsnet suçun sübuta erdiğinin kabulü ile suçun oluşmasında rolü olan şirket ortağı veya müdürü belirlenerek temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar da tespit edilip sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının tayini gerektiği gözetilmeden delil yetersizliğinden bahisle beraatlerine karar verilmesi…*" Yargıtay 11.CD 2001/5333E. 2001/5976K. 31.5.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül

[906] "*…Sanık ...'ın aşamalardaki savunmalarında ısrarla suça konu şirketin yasal temsilcisi olsa da sağlık sorunları sebebiyle şirketin işlemlerini kendisinin takip etmediğini, bu işlemlerin vekalet verdiği ortağı ... tarafından yürütüldüğünü beyan etmesi, sanık ...'ın da müsned suçu işlemediğini belirtmesi, davaya dayanak teşkil eden vergi suçu/tekniği raporları içeriğinde de şirkete ait belgelerdeki imzaların sanık ...'a ait olmadığının belirtilmesi karşısında, gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından; suça konu şirketten fatura aldıkları ileri sürülen mükellefler araştırılarak bunlarla ilgili karşıt inceleme yapılmışsa karşıt inceleme raporları ve dayanağı belge asıllarının dava açıldığının tespiti halinde ilgili dava dosyalarının onaylı örneklerinin dosya arasına celp edilmesi, şirketin 2005-2006 takvim yıllarına dair beyanname ve diğer belge asıllarının ilgili vergi dairelerinden celbi ile sanıklar ve şirket ortağı ...'ün huzurda usulünce imza, rakam ve yazı örneklerinin alınması, varsa kamu kurum ve kuruluşları, seçim kurulları, banka şubelerindeki tatbike medar imza örnekleri de getirtilerek, daha önce dosya arasına celp edilen vergi beyannameleri ile belgeler de yapılacak imza tetkiki kapsamına dahil edilerek sözkonusu beyanname ve şirkete ait belgelerdeki yazı, rakam ve imzaların sanıklara ve şirket ortağı ...'e ait olup olmadığının belirlenmesi için usulünce imza incelemesi yaptırılması, sanık ...'dan ortağı ...'e şirket işlemleri için verdiği vekaletnamenin istenmesi ve ...'ün tanık sıfatıyla beyanına başvurulmasından sonra sanık ...'ın suça ne şekilde iştirak ettiği de açıklanarak toplanan tüm delilerin birlikte değerlendirilmesi suretiyle sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden eksik inceleme ile yazılı şekilde hükümler kurulması…*" Yargıtay 11.CD 2012/27628E. 2014/13335K. 3.7.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül 2019.

[907] Yargıtay CGK 1990/9-312E. 1990/340K. 17.12.1990; "*…Cezai sorumluluğun belirlenmesi yönünden adi ortaklığın yönetiminde sanıklar arasında işbölümü olup olmadığı, suçun oluşmasındaki rol ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırların araştırılması ve bu araştırma sonuçlarına göre sanıkların cezai sorumluluklarının tayin ve tespiti gerektiği…*"; "*…tüzel kişiliği bulunmayan Burhan Yavuz-Necmi Yavuz adi ortalığının idaresinin kime ait olduğu araştırılıp suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan ortak tespit edilmeden ve her iki sanığın müştereken sorumlu olduğu belirlenmeden, sanıkların mahkumiyetlerine karar verilmesi…*" www.kazanci.com (Çevrimiçi) 6 Eylül 2019.

[908] Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 10. Bası, Beta, İstanbul, 2019, s. 411-412.

VUK'un 360. maddesinde yer alan "*359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir*." hükmü gereğince sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının işlenmesinde menfaati bulunmayan kişi hakkında TCK'da düzenlenen iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısına hükmedilecektir. Diğer yandan, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında fail, azmettiren ya da yardım eden sıfatı ile iştirak eden kişilerin tespitinde bu suçların mükellef, sorumlu ya da bunların kanuni temsilcileri dışında olan kişiler tarafından işlendiğine ilişkin iddiaların olması halinde bu iddiaların araştırılarak sanıkların hukuki durumlarının tayini gerekmektedir[909].

Ancak, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları, başkasını araç olarak kullanmak suretiyle de işlenebilir. Bu durumda TCK'nın 37. maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen dolaylı failllik söz konusu olur. Dolaylı fail, araç olarak kullanılan kişinin iradesi üzerinde hâkimiyet kurarak suçun gerçekleştirilme sürecine egemen olmaktadır[910].

Vergi hukuku alanında yapılmış bazı çalışmalarda, sahte belge düzenleme hareketi dışında kalan sahte belge kullanma, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve muhteviyatı itibariyle yanıtıcı belge düzenleme hareketlerinin ancak vergi mükellefi, vergi sorumlusu, bunların kanuni temsilcisi, iradi temsilcisi ya da "kullanma" ve "düzenleme" hareketini gerçekleştirebilecek yetkiye sahip çalışanları[911] tarafından gerçekleştirilebileceği ancak bunlar dışında kalan kişilerin bu suçların faili

[909] Benzer görüş için bkz. Çığlı, **a.g.e.**, s. 208.
[910] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.453.
[911] Bu görüşe göre örneğin tüzel kişi bünyesinde çalışan temizlik elemanı bu kapsamda sayılmaz. Diğer yandan tüzel kişinin muhasebe müdürü, söz konusu kullanma hareketini gerçekleştirebilecek yetkiye sahip olduğundan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarının faili olabilir.

olamayacağı kabul edilmiştir[912]. Bu görüşe göre bu suçlar, özgü suç[913] niteliğindedir. Aksi görüş ise bu hareketlerin herkes tarafından işlenebileceği yönündedir[914]. Diğer bir görüşe göre söz konusu suçlara ilişkin bir kısım hareketler özgü suç iken diğer kısım hareketler herkes tarafından işlenebilen suçlar kategorisinde yer almaktadır[915].

VUK'un 359. maddesi kapsamında olan bir belgenin düzenlenmesi ve kullanılması hareketleri, vergi mükellefi, vergi sorumlusu, bunların kanuni temsilcisi, iradi temsilcisi ya da kullanma ve düzenleme hareketini gerçekleştirebilecek yetkiye sahip çalışanları tarafından gerçekleştirilmesi beklenmektedir. Ancak bu suçların kanuni tanımlarında suç teşkil eden bu fiillerin sadece yukarıda belirtilen niteliklere sahip kişiler tarafından işlenebileceğine dair açık ya da örtülü bir ifade olup olmadığının incelenmesi gerekir. VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde öngörülen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun kanuni tanımı "*muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar*" ve aynı Kanunun b bendide öngörülen sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun kanuni tanımı "*belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak*

---

[912] Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 230; Akgüner/Sekdur, **a.g.e.**,s. 61; Yüce, **a.g.e.**, s. 80 ve 98-99; Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 235; Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 427-428 ve 486-487; Serkan Ağar, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları", **TBBD**, Sayı:58, 2005, s. 287; Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 125-126.

[913] Suçun kanuni tanımında, suçun belirli özellikleri sahip kişiler tarafından işlenebileceği öngörülebilmektedir. Örneğin görevi kötüye kullanma suçunun faili ancak kamu görevisi olabilmektedir. Kamu görevlisi olmayan kişinin bu suça iştirak etmesi halinde bağlılık kuralı çerçevesinde şerik olarak olarak cezalandırılması mümkündür. Bu tür suçlara, özgü suç denilmektedir. Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 113. Özgü suçlarda, failin özellikleri, kanunda açıkça gösterilmiş olabileceği gibi örtülü olarak da gösterilmiş olabilir. Hamide Zafer, **Ceza Hukuku Genel Hükümler TCK m 1-75**, İstanbul, Beta, 2015, s. 153. Suçun kanuni tanımında failin belirli bir insan olmasından söz edilmeden belli özel ve objektif vasıflardan söz edilmiş ise bu suçta özgü suç niteliğindedir. Kayıhan İçel; Füsun Sokullu Akıncı, İzzet Özgenç; Adem Sözüer; Fatih Selami Mahmutoğlu; Yener Ünver, **İçel Suç Teorisi**, 3. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, s. 90.

[914] Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 85; Kızılot/Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, s. 516; Başaran Yavaşlar/Karaçoban, **a.g.e.**, s. 344-345; Özcan, **a.g.e.**, s.92 ve 441; Ilıca/Ilıca, **a.g.e.**, s. 92; Bayar, **a.g.e.**, s.133; Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 7.

[915] Özen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme hareketinin sadece vergi mükellefi ve vergi sorumlusu tarafından işlenebileceğini; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma, sahte belge düzenleme ve kullanma hareketlerinin ise herkes tarafından işlenebileceğini ileri sürmektedir. Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 11-12; Çomaklı, muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçununda öngörüldüğü VUK'un 359. maddesinin a bendi altında yer alan suçların özgü suçlar; sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun öngörüldüğü VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan suçların ise herkes tarafından işlenebilen suçlar olduklarını ifade etmiştir. Çomaklı, **a.g.e.** s. 192-198.

düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar" şeklinde yapılmıştır. Görüldüğü üzere bu suçların kanuni tanımlarında sadece belli özelliklere ya da sıfatlara sahip kişilerin[916] fail olabileceğine ilişkin herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Dolayısıyla bu suçların vergi mükellefi, vergi sorumlusu, bunların kanuni temsilcisi, iradi temsilcisi ya da kullanma ve düzenleme hareketini gerçekleştirebilecek yetkiye sahip çalışanların dışında kalan üçüncü kişiler tarafından da işlenebileceğinin kabulü icap etmektedir[917].

Yukarıdaki açıklamalarımız çerçevesinde kanaatimizce VUK'un 359. maddesinin a-2 ve b bentlerinde öngörülen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları her ne kadar vergi mükellefi, vergi sorumlusu ve bunların kanuni temsilcisi, vergi mükellefi veya sorumlusunun yanında istihdam edilen kişiler tarafından işlenmeye daha müsait olsalar da vergi mükellefi ya da sorumlusu ile hukuki ya da fiili hiçbir ilişkisi olmayan üçüncü kişiler tarafından işlenebilir[918]. Başka bir ifade ile bu suçlar herkes tarafından işlenebilir. Bu bağlamda

---

[916] Suçun kanuni tanımında, suçun belirli özellikleri sahip kişiler tarafından işlenebileceği öngörülebilmektedir. Örneğin görevi kötüye kullanma suçunun faili ancak kamu görevisi olabilmektedir. Kamu görevlisi olmayan kişinin bu suça iştirak etmesi halinde bağlılık kuralı çerçevesinde şerik olarak olarak cezalandırılması mümkündür. Bu tür suçlara, özgü suç denilmektedir. Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 113. Özgü suçlarda, failin özellikleri, kanunda açıkça gösterilmiş olabileceği gibi örtülü olarak da gösterilmiş olabilir. Hamide Zafer, **Ceza Hukuku Genel Hükümler TCK m 1-75**, İstanbul, Beta, 2015, s. 153. Suçun kanuni tanımında failin belirli bir insan olmasından söz edilmeden belli özel ve objektif vasıflardan söz edilmiş ise bu suçta özgü suç niteliğindedir. Kayıhan İçel; Füsun Sokullu Akıncı, İzzet Özgenç; Adem Sözüer; Fatih Selami Mahmutoğlu; Yener Ünver, **İçel Suç Teorisi**, 3. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, s. 90.

[917] Ancak, mükellefiyet ile hiçbir hukuki ya da fiili ilişkisi olmayan kişinin, ilgili mükellefin VUK kapsamında olan vergilendirme işlemlerinde bu hareketleri gerçekleştirmesi sebebiyle VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının işlendiği sonucuna varılarak suç ile ilgi ve alakası olmayan mükelllefe VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrası gereğince vergi ziyaının üç katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmesi isabetli olmayacaktır.

[918] "*…1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Yasanın vergi ziyaını kaçakçılık suçunun unsuru olmaktan çıkarmasına ve sahte fatura düzenleme suçunun mükellef sıfatı olsun veya olmasın herkes tarafından işlenmesinin mümkün bulunmasına göre, tüm unsurları itibariyle oluşan suçtan dolayı sanığın 213 Sayılı Yasanın 359/b-1 maddesi uyarınca mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, faturaların yakınıcı adına ve onun bilgisi dahilinde kullanıldığı, eylemin yaptırımının idari para cezası olduğu, vergi ziyaının bulunmadığı ve sanığın vergi mükellefi olmadığından bahisle beraatine karar verilmesi…*" Yargıtay 11. CD 2001/10626E. 2001/11692K. 25.12.2001; "*…Sanığın babası Nazmi Ünal adına kayıtlı bulunan Ahsen kırtasiye başlıklı faturanın alt ve üst nüshalarını tarih, emtia cinsleri ve tutarlarını farklı olarak düzenleyip Uysal medikal limited şirketine verdiği, adı geçen şirketin faturayı 1997 yılında kullandığı böylece vergi ziyaına sebebiyet vermek şeklinde oluşun eylemin, 213 Sayılı Yasanın 359/a-2 maddesinde öngörülen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçunu oluşturduğu vergi mükellefi yesinin bulunmaması bu suçun oluşmasına engel teşkil etmediği gözetilmeden, sanığın cezalandırılması yerine suçun nitelendirilmesinde yanılgıya düşülerek vergi mükellefi olmadığı ve fatura düzenlemek yetkisi bulunmadığından bahisle özel evrakta sahtecilik*

ifade etmek gerekir ki, ceza hukukunda "herkes" terimi, sadece gerçek kişileri kapsamaktadır. Zira ceza hukuku anlamında fiil ancak gerçek kişi tarafından gerçekleştirilebilir[919]. Tüzel kişiler, hukukun kendilerine kişilik atfettiği kişilerdir. Hareket kabiliyeti olmayan tüzel kişi[920], faaliyetlerini gerçek kişiler aracılığıyla sürdürür. Dolayısıyla tüzel kişinin kanunda suç olarak düzenlenen fiilin faili olması mümkün değildir. Bununla birlikte, TCK'nın 20/2 fıkrasında yer alan "*Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır*." hükmü gereğince faaliyeti çerçevesinde suç işlenen ve suçtan yararlanan tüzel kişiye kanunda öngörülen güvenlik tedbirleri uygulanabilir. Tüzel kişiliği olmayan topluluk ve ortaklık ise, hukuken kişi sayılmaz ve bu tür bir topluluk ya da ortaklıklar da gerçek kişiler aracılığıyla faaliyetlerini sürdürür. Bu sebeple, tüzel kişiliği olmayan topluluğun ve ortaklığın da fail olması mümkün değildir.

3.2.1. Gerçek Kişi Mükelleflerde Failin Tespiti

VUK'un 9. maddesinin ilk fıkrasında "*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir*." hükmü yer almaktadır. Bu sebeple gerçek kişinin fiil ehliyetine sahip olup olmaması, mükellefiyetin tesisi için önem arz etmemektedir.

---

suçundan mahkümiyetine karar verilmesi…" Yargıtay 11. CD 2001/8931E. 2001/9683K. 18.10.2001; "*…Trafikte yakınıcı Osman Öztürk adına kayıtlı bulunan kamyonu haricen satın alan ve vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirmeden nakliyecilik faaliyetine başlayan sanığın, yakınıcı adına anlaşmalı matbaada bastırdığı 5 cilt faturadan 4 adedini kendi faaliyeti ile ilgili olarak düzenleyip, müşterilerine verdiği iddia ve dosya içeriğine uygun olarak kabul olunmasına, 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Yasanın vergi ziyaını kaçakçılık suçunun unsuru olmaktan çıkarmasına ve sahte fatura düzenleme suçunun mükellef sıfatı olsun veya olmasın herkes tarafından işlenmesinin mümkün bulunmasına göre, tüm unsurları itibariyle oluşan suçtan dolayı sanığın 213 Sayılı Yasanın 359/b-1 maddesi uyarınca mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, faturaların yakınıcı adına ve onun bilgisi dahilinde kullanıldığı, eylemin yaptırımının idari para cezası olduğu, vergi ziyaının bulunmadığı ve sanığın vergi mükellefi olmadığından bahisle beraatine karar verilmesi…*" Yargıtay 11.CD 2001/10626E. 2001/11692K. 25.12.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 4 Eylül 2019; "*…Sanığın, katılanın muhasebe işlerini takip etmek üzere aldığı bir çift fatura koçanı içerisinden 6 adet faturayı kendi ticari ilişkisi nedeniyle tanıklar M.G. ve R.A. adına düzenlemekten ibaret sübutu kabul edilen eylemlerinin 213 sayılı Vergi Usul Yasasının 359/b-1 maddesinde düzenlenen sahte fatura düzenlemek suçunu oluşturduğu gözetilmeden, anılan suçun failinin vergi mükellefi olması gerektiği ve sanığın vergi mükellefi olmaması nedeniyle eylemin hizmet nedeniyle emniyeti suiistimal suçu içerisinde değerlendirildiğinden bahisle yazılı şekilde 213 sayıl Yasaya muhalefet suçundan açılan davanın reddine ... karar verilmesi yasaya aykırı…*" Yargıtay 11.CD 2009/278E. 2010/786K. 11.2.2010 aktaran Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 216.

[919] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 112.

[920] Doktrinde baskın görüş tüzel kişilerin hareket kabiliyetini haiz olmadığı ve dolayısıyla kusur yeteneklerinin olmadığı yönündedir. Veli Özer Özbek, **Ekonomi Ceza Hukuku Birinci Kitap Genel Hükümler**, Seçkin, Ankara, 2020, s.69.

Hükmün amacının vergilendirmenin kişinin mali gücünün nazara alınmasının esas olması olarak ifade edilebilir. Diğer yandan, VUK'un 10. maddesinde vergi mükellefi ya da sorumlusu olan küçük ve kısıtlıların vergi kanunlarından doğan ödevlerinin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği öngörülmüştür. VUK'un 332. maddesinde ise "*Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır*." hükmü düzenlenmiştir. Doktrinde bir görüşe göre VUK'un 332. madde hükmü gereğince küçük ve kısıtlılar hiçbir biçimde VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının faili olamazlar[921]. Yargıtay'ın da bir kararda bu görüş çerçevesinde sonuca ulaştığı görülmektedir[922]. Kanaatimizce bu görüş isabetli değildir. Zira VUK'un 332. maddesinde küçük ve kısıtlıların, kanuni temsilcilerinin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamayacakları öngörülmüştür. Burada küçük ya da kısıtlının kendisinin işlediği fiilden dolayı sorumlu olmayacağına dair bir düzenleme mevcut değildir[923]. Dolayısıyla küçük ve kısıtlılar da VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarından dolayı ceza ile karşı karşıya kalabilirler[924].

VUK'un 8. maddesinin üçüncü fıkrasında vergi kanunlarında kabul edilen istisnalar dışında mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin

---

[921] Sahir Erman, "Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Yıl: 1957, Sayı: 3, s. 27.

[922] "…*Suç tarihinde velayet altında bulunan sanığın 213 sayılı Kanun'un 10. ve 332. maddelerine göre, vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamayacağı gözetilmeden yazılı şekilde mahkumiyet hükmü kurulmasının kanuna aykırı olduğu*…" Yargıtay 9.CD 1993/590 1993/1601K. 31.3.1993 aktaran Ahmet Gündel, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Bası, Ankara, 1995, s. 135.

[923] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 186; Şükrü Kızılot; Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 19. Bası, Yaklaşım, Ankara, 2011, s. 565; Özcan, **a.g.e.**, s. 94-95; Aynı yönde bkz. Suç teşkil eden fiilin küçük ya da kısıtlı tarafından işlenmesi halinde söz konusu kişinin ceza ehliyetinin olup olmadığı değerlendirilmesi yapılmalıdır. Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 8.

[924] Ancak VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını işleyen veya bu suçlara şerik sıfatı ile katılan küçük ve kısıtlılar, TCK'ya göre cezai sorumluluklarının bulunmaları halinde cezalandırılabilirler. Diğer yandan en son yayınlanan 2019 yılı adli istatistiklere göre ceza ehliyetine sahip 12 yaş ve üzerinde olan çocukların VUK'a muhalefet suçlarından ceza yargılamasında sanık olmadıkları tespit edilmiştir. Adli İstatistikler 2019, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Ankara, 2019, s. 45 Çevrimiçi https://www.adalet.gen.tr/adli-istatistikler-2019-kitabi.html 18 Şubat 2021.

vergi idarelerini bağlamadığı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm mükellef ya da sorumlunun vergisel işlemleri iradi temsilci vasıtasıyla yapmasına engel değildir. Ancak yukarıda yer alan kanun hükmü gereğince, VUK kapsamında olan vergisel işlemlerin iradi temsilci vasıtasıyla yapılması durumda vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin yükümlülük, mükellef ya da sorumludan temsilciye geçmez. İradi temsilcinin, mükellef ya da sorumlunun vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde uygulanacak idari yaptırımın muhatabı mükellef ya da sorumlunun kendisidir. Diğer yandan, mükellef ya da sorumlu ile temsilci arasında yapılmış olan iş sözleşmesi veya vekâlet sözleşmesi ya da başkaca bir sözleşme ya da mükellef ya da sorumlu tarafından tek taraflı bir işlem ile verilen temsil yetkisi özel hukuk bakımından geçerlidir. Bu sebeple, mükellef ya da sorumlu, ilgili özel hukuk hükümleri gereğince maruz kalmış olduğu idari yaptırım ve diğer idari önlemlerden dolayı uğradığı zarar için özel hukuk hükümleri çerçevesinde temsilciye rücu edebililme imkânına sahiptir.

Temsilcinin özel hukuk hükümleri çerçevesinde temsil ettiği mükellefiyet altında VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını işlemesi halinde ise fail olacaktır. Bununla birlikte söz konusu suç, temsil edilen mükellef ya da sorumlunun talimatı ile gerçekleşmiş ise mükellef ya da sorumlunun cezai sorumluluğu iştirak hükümleri çerçevesinde değerlendirilmelidir[925]. Yargıtay da bu yönde karar vermektedir[926]. Ancak ülke dışında bulunan, hasta olan ya da askerlik vazifesinde olan kişiye ait şahsi işletme nezdinde işletme sahibinin bilgisi veya talimatı haricinde suç işlenmesi halinde işletme sahibinin suçun faili olması ya da suça azmettiren ya da yardım eden olarak katılması mümkün değildir[927].

---

[925] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 361.

[926] "…*Suça konu faturalardan bir kısmının sahte olarak düzenlendiği ve bir kısım sahte faturanın da kullanıldığı, sanığın anlatımları, vergi inceleme raporu içeriği ve dosyadaki belge ve bilgilerden anlaşılıp sübuta erdiği, bu faturaların; hastanede yattığı sırada bilgisi dışında işçisi tarafından düzenlendiğine dair sanığın savunması hastaneden de usulen araştırılıp değerlendirilerek ve işçisi Fahrettin Tuğrul adında bir kişi olup olmadığı hangi tarihlerde çalıştığı, sahte faturaları kullanmakta bir çıkar olup olmadığı da belirlenerek sonucuna göre hüküm tesisi gerekirken soyut savunmaya değer verilerek beraatine karar verilmesi*…" Yargıtay 11.CD 2001/5490E. 2001/6353K. 6.6.2001; www.kazanci.com (Çevrimiçi) 5 Eylül 2019.

[927] Benzer yönde görüş için bkz. Yiğit, **a.g.e.**, s. 78.

VUK'un 12. maddesinde yer alan "*Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer*." hükmü gereğince mirası reddetmeyen mirasçılar, ölen mükellefin vergi ödevlerini yapmakla yükümlüdürler. Bu kapsamda, mirası reddetmemiş mirasçılar, miras payları oranında miras bırakan mükellefin vergi borçlarını ödemek zorundadır. Ancak cezaların şahsiliği ilkesi gereğince mirasçıların, mükellefin ölümünden önce işlenen kabahat ya da suç niteliğindeki fiillerden dolayı sorumlu tutulmaları mümkün değildir. Bununla birlikte, mükellefin ölümünden sonra VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgeyi sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenleyen ya da kullanan mirasçı, bu suçların faili olacaktır[928]. Mirasçının, mirası reddetmesi ya da hükmen reddetmiş sayılması[929] VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının faili olmasına engel teşkil etmez. Ayrıca, mirasçı olmayan diğer kişilerde bu suçların faili olabilir.

3.2.2. Tüzel Kişi Mükelleflerde Failin Tespiti

VUK'un 333. maddesinin ilk fıkrasında "*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.*" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm çerçevesinde idari para cezası niteliğinde olan vergi cezaları, fiili bizzat işleyen kişiye değil nezdinde cezayı gerektiren fiilin işlendiği tüzel kişiye kesilmektedir. Bu bağlamda, karşılığında vergi cezası öngörülen kabahatlerin tüzel kişi mükellefiyeti altında gerçekleştirilmesi sebebiyle söz konusu cezanın tüzel kişi adına kesilmesinin isabetli olduğu savunulabilir. Ancak buradan hareketle, ceza gerektiren fiilin faili olmayan tüzel kişi adına cezanın kesilmesinin

---

928 Özcan, **a.g.e.**, s. 95.

929 Mirasın reddedilmesine ilişkin hükümler Türk Medeni Kanunu'nun 605 ve devamı maddelerinde yer almaktadır. Mirasın reddi, gerçek ret ve hükmi ret olmak üzere iki kategoriye ayrılmaktadır. Mirasçılık sıfatını kazanmış olan mirasçının kendi iradesi ile bu sıfata son vermesine gerçek ret denir. Gerçek ret hakkı, kural olarak mirasçının ölümünden itibaren üç ay içinde kullanılmaması halinde düşer. Kişi, kayıtsız şartsız mirası kabul etmiş sayılır. Kanun koyucu bu durumda susmayı olumlu bir irade açıklaması olarak görmektedir. Süre dolmadan, mirasçının mirası kabul ettiğini açıkça beyan etmesi halinde de gerçek ret hakkı düşer. Mirasçı, bu şekilde mirası açıkça kabul ettiğini beyan etmese dahi tereke işlerine gereğincen fazla karışması ya da terekeye dahil olan bir malı saklaması ya da kendine mal etmesi hallerinde örtülü olarak mirası kabul etmiş sayılır. Dolayısıyla gerçek ret hakkı düşer. Diğer taraftan, miras bırakanın ölümü tarihinde ödemeden aczi açıkça belli veya bu durum resmen tespit edilmiş ise mirasçı mirası reddetmiş sayılacaktır. Bu durumda mirasçı hiçbir süreye tabi olmaksızın miras bırakanın ölümü tarihinde ödemeden aciz olduğunu veya bunun resmen tespit edildiğini ileri sürebilir. Buna doktrinde hükmi ret adı verilmektedir. Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Mustafa Dural; Turgut Öz, **Miras Hukuku**, 8. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2015, s. 410-419.

Anayasanın 38. maddesinde yer alan cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği ifade edilmektedir[930]. Diğer yandan VUK'un 333. maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm ile VUK'un 359. maddesinde öngörülen adli cezaların, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında hükmolunacağı belirtilmiştir. Görüldüğü üzere burada cezaların şahsiliği ilkesine riayet edilmiştir. Özetle, tüzel kişi bünyesinde VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını işleyen kişi, fail olacaktır. Ancak burada önem arz eden mesele, tüzel kişi mükellefiyeti altında işlenen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında failin tespit edilmesidir. Aşağıda ayrıntılı incelediğimiz gibi tüzel kişi mükellefiyeti altında bu suçlar, genel olarak tüzel kişinin kanuni temsilcisi, iradi temsilcisi ya da çalışanı tarafından işlenebilmektedir. Bununla birlikte tüzel kişiyi, VUK kapsamında olan işlemlerde temsil etme yetkisi olmayan üçüncü kişilerde[931] bu suçlarda fail olabilmektedir[932].

Tüzel kişilerde kanuni temsilci, ilgili tüzel kişiliğe ilişkin hükümlerin yer aldığı kanunlar gereğince, tüzel kişiliği yönetim hakkına ve temsil yetkisine sahip kişi veya organlardır. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'na[933] göre, derneklerde yönetim kurulu, vakıflarda yönetim organı[934] kanuni temsilcidir. TTK'ya göre anonim şirketlerde

---

[930] Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 31-32.

[931] Ticaret şirketlerinde ortaklar, tüzel kişi ile hukuki ilişki içinde olmalarına rağmen söz konusu ortak sıfatı ile şirketi temsil etmeye yetkili değildir. Şirket ile hukuki ve/veya fiili ilişkisi olmayan üçüncü kişi de şirket adına mükerrer belge temin ederek bu belgeleri sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı olarak düzenleyebilir ve bu belgeleri kullanabilir.

[932] "*…Dosya kapsamına göre Ç. Ltd. Şti.nin sahte fatura düzenlemek ve bu suretle kazanç elde etmek amacıyla kurulduğunun belirlenmesi karşısında bu yapıdaki şirketin ortakları ve kanuni temsilcilerinin tamamının cezai sorumluluklarının mevcut olacağı cihetle, 09.04.1999 tarihli işe başlama yoklama fişinde her iki sanığın imzasının bulunduğu da gözetilerek bu tutanakta ismi geçen muhasebeci C.İ. 'den her iki sanığın fiilen şirketi idare edip etmediği ve şirket işleriyle sanık R.E.'nin ilgilenip ilgilenmediği sorulup, dosya içerisinde bulunan suça konu faturalardaki yazı ve imzaların hangi sanığın eli ürünü olduğu da araştırılıp, gerektiğinde faturaları kullanan M. Ltd. Şti.nin yetkililerinden suça konu faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanılarak nasıl ve kimden aldıkları hususlarında bilgilerine başvurulduktan sonra tüm deliller birlikte değerlendirilip sonucuna göre sanık R.E.'nin hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde şirketi temsil yetkisi bulunmadığından bahisle beraatine hükmolunması yasaya aykırı…*" Yargıtay 11. CD 2003/13197E. 2006/1446K. 1.3.2006 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 6 Kasım 2020.

[933] RG Tarih: 8.12.2001 Sayı: 24607.

[934] Uygulamada tek kişi ise yönetici veya mütevelli; birden fazla kişiden oluşuyor ise yönetim kurulu veya mütevelli heyeti, vakfın yönetim organı olarak belirlenmektedir. Osman Açıkgöz, "Vakıf Yönetim Organının İbrası ve Uygulanacak Hükümlerin Tespiti", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Özel Sayı: Prof. Dr. Cevdet Yavuz'a Armağan, Prof. Dr. Ozman Açıkgöz'e Armağan, Cilt 22, Sayı 3, 2016, s. 56-57.

yönetim kurulu, limited şirkette şirketin müdürü, adi komandit ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortaklar, kollektif şirkette ortakların her biridir. 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na[935] göre, kooperatiflerde kanuni temsilci, yönetim kuruludur[936]. Tasfiye halindeki tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi tasfiye memurudur[937]. Mahkeme tarafından tüzel kişiye kayyım atanması halinde kayyım, tayin edilen süre boyunca tüzel kişinin kanuni temsilcisidir. Ayrıca ticaret şirketlerinde TTK'nın iflas halinde tasfiye hükümleri ile birlikte İcra İflas Kanunu'nun 184 ve devamı maddeleri incelendiğinde esas olarak iflas halinde kanuni temsilcinin iflas idaresinin olduğu kabul edilmelidir[938]. Bu bağlamda, Danıştay 4. Dairesi bir kararında iflas eden şirketin tek kanuni temsilcisinin iflas idaresi olduğunu kabul etmekle birlikte iflas idaresi oluşturulamadığı hallerde eski kanuni temsilci olan şirket yönetim kurulunun iflas idaresi oluşturulana kadar temsil görevine devam etmesi gerektiğine ve bu sebeple eski kanuni temsilci olan şirket yönetim kurulunun müflis şirket adına dava açma ehliyetini haiz olduğuna hükmetmiştir[939].

---

[935] RG Tarih: 10.5.1969 Sayı: 13195.

[936] Ahmet Emrah Geçer, "Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:20, 2016, s. 216.

[937] Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 223; Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 46; Yargıtay 11.CD 2016/11816E. 2019/3223K. 27.3.2019; Yargıtay 11.CD 2018/5380E. 2018/8380K. 24.10.2018; Yargıtay 11.CD 20014/40548E. 2004/2039K. 17.3.2004 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 4 Eylül 2019; Şirketler bakımından tasfiye hükümleri için bkz. TTK madde 267-303.

[938] "*…2004 Sayılı İcra ve İflas Kanununun "İflas idaresi ve iflas dairesinin vazifeleri" başlıklı 223. maddesinin ilk fıkrasında, iflas idaresinin üç kişiden oluşacağı, alacaklılar tarafından gösterilen adaylar arasından icra mahkemesince iflas idaresini teşkil edecek üç kişinin seçileceği hükme bağlanmış, aynı Kanunun 226. maddesinin birinci fıkrasında; iflas masasının kanuni temsilcisinin iflas idaresi olduğu düzenlenerek, iflas idaresinin, iflas masasının menfaatlerini gözetmek ve tasfiyeyi yapmakla mükellef olduğu düzenlenmiştir. Mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesinden, iflas masasının idaresi ve tasfiye işleri ile iştigal etmek üzere iflas idaresi seçildikten sonra masanın idare ve tasfiye işleri iflas dairesinden alınarak iflas idaresine havale edilmekte ve iflas masası iflas idaresince temsil edilmektedir…*" Danıştay 3.D. 2013/10564E. 2015/2625K. 29.4.2015 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 4 Kasım 2020.

[939] "*…İflas İdaresi iflas masasının tek kanuni temsilcisidir ve iflas masasının idaresi ve tasfiyesiyle ilgili tüm işlemleri yürütür. Ancak olayda, anılan şirketin iflas tasfiye işleminde şirkete ait malvarlığı tespit edilemediğinden iflas masasını temsil etmeye yetkili iflas idaresinin oluşturulamadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda müflis şirket hakkında yapılacak işlemlere karşı iflas idaresince şirketin temsil edilmesi mümkün olamaz. O halde, yukarıda anılan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 437 nci maddesi hükmü uyarınca, şirket iflas idaresi tarafından temsil edilemediğinden, bu kanun maddesine göre, şirket hakkında düzenlenen ihbarnamelere karşı şirketin eski kanuni temsilcisinin dava açma ehliyetinin bulunduğunun kabul edilmesi kanun hükmü gereğidir. Dolayısıyla müflis şirket adına eski kanuni temsilcisi tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddedilmesine ilişkin mahkeme kararında isabet görülmediğinden işin esasının incelenmesi gerekmektedir…*" Danıştay 4.D. 1999/1029E. 1999/4447K. 9.12.1999 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 4 Kasım 2020.

Kanuni temsilci, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını doğrudan doğruya işleyerek fail olabilir ya da suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanabilir. İkinci durumda kanuni temsilci, TCK'da yer alan şartların sağlanması halinde dolaylı fail olur[940]. Bununla birlikte tüzel kişi nezdinde işlenen bu suçlar, kanuni temsilci tarafından işlenmemiş de olabilir[941]. Özellikle birden fazla kanuni temsilcinin bulunduğu durumlarda, suçun tüm kanuni temsilciler tarafından işlendiğinin peşinen kabul edilmesi hukuken isabetli değildir. Bu durumda cezaların şahsiliği ilkesi gereğince kanuni temsilcilerin tüzel kişi mükellefiyeti altında işlenen suça fail ya da şerik olarak iştirak edip etmediklerinin incelenmesi gerekir[942]. Burada kanuni temsilciler arasında görev dağılımı yapılıp yapılmadığının tespit edilmesi ve bu tespit ışığında kanuni temsilcilerin söz konusu suçun oluşumunda yer alıp almadıklarının belirlenmesi icap etmektedir[943]. Yargıtay da cezaların şahsiliği ilkesi çerçevesinde birden fazla kanuni temsilcinin bulunduğu durumlarda suçun işlenmesinde rolü olmayan kanuni temsilcilerin fail ya da şerik sayılarak cezalandırılamayacakları yönünde görüş bildirmektedir[944].

---

[940] Dolaylı faillikte, dolaylı fail, araç olarak kullandığı kişinin iradesi üzerinde hâkim pozisyona sahiptir. Araç olarak kullanılan kişinin iradesi üzerindeki bu hâkimiyet zorlama yoluyla, hatadan yararlanmak suretiyle veya kusur yeteneğinin yokluğundan yararlanma yoluyla kurulabilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 453 vd.

[941] Aynı yönde görüş için bkz. VUK'un 333. maddesinin 3 fıkrasında yer alan "*Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur*." hükmüne rağmen uygulamada vergi idaresi, tüzel kişilik altında işlenen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında karine olarak tüzel kişilerin kanuni temsilcilerini fail olarak kabul etmektedir. Akkaya, "Vergi Kaçakçılığı Suçları Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar", s. 27. Aksi yönde görüş için bkz. Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2015, s. 956.

[942] Aynı yönde görüş bkz. Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. s. 239-240.

[943] Örneğin TTK'nın 365. maddesine göre anonim şirketi yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil edilir. TTK'nın 367. maddesinde anonim şirket yönetim kurulunun esas sözleşmede hüküm olması kaydıyla düzenlenen iç yönerge ile yönetim kurulu üyelerinin bir kısmına veya üçüncü kişiye devredebilir. TTK'nın 623. maddesinde ise limited şirketin yönetimi ve temsilinin şirket sözleşmesi ile müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebileceği öngörülmüştür. Şükrü Kızılot, "Şirketlerde Görev Dağılımı Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma", **Yaklaşım**, Sayı:115, Temmuz 2002, s. 32. Yargıtay 11.CD 2012/9196E. 2013/16620K. 12.11.2013 aktaran Ilıca/Ilıca, **a.g.e.**, s. 95-96.

[944] "*…C.. Özel Sağlık Hastanesi Gıda Eğt. İnş. Mlz. Tic. A.Ş'nin yönetim kurulu başkan ve üyeleri olan sanıkların 2005 takvim yılında sahte fatura kullandıkların iddia olunması, alınan malların gerçek olup, ödemeleri banka aracılığıyla yaptıklarını savunmaları, faturaları düzenleyen vergi mükellefi V.. O..'un vergi denetmenine 20.12.2006 günlü ifadesinde; herhangi bir ticari alışverişi olmadığını, %5-6 komisyonla fatura düzenlendiğini, özel hastane sahiplerinin bilgisi olmadan fatura kesilemeyeceğini beyan etmesi, hakkında bu eylemi nedeniyle sahte fatura düzenlemek suçundan verilen mahkumiyet kararının onanarak kesinleşmesi karşısında, gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak biçimde belirlenebilmesi bakımından ve cezanın suçu bilfiil işleyen kimseye çektirilmesi cezada şahsilik prensibi*

olup esas amaç suçun şekil sorumlusu olan yasal temsilcilerin değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmak olması nedeniyle yönetim kurulu başkan ve üyeleri olan sanıkların olay tarihinde şirketteki görevleri varsa aralarındaki iş bölümü gerektiğinde şirket esas mukavelesi ve yönetim kurulu iş bölümüne ait karar getirtilip sanıkların şirketteki görev ve sorumlulukları tespit edilerek, faturaları düzenleyen mükellef ile sanıkların yöneticisi oldukları şirkete ait defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak, faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının, mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ve satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediğinin tespiti ile faturaları düzenleyen mükellefin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoğu olup olmadığı da araştırılıp, V.. O..'un da beyanı alınarak, toplanan tüm deliller değerlendirilip sonucuna göre hukuki durumun tayin ve takdiri gerektiği gözetilmeden eksik inceleme sonucu yazılı şekilde hüküm kurulması…" Yargıtay 11.CD 2013/11170E. 2014/12299K. 23.6.2014; "*…tüzel kişinin birden fazla temsilcisinin bulunması halinde cezai sorumluluğun cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumlusu değil, ayrıntısını bilen ve oluşmasında rolü olan kanuni temsilciye ait olacağı, sanık M.. G..'in, şirket başkan vekili A.. K.. ile birlikte şirket işlerinden münferiden sorumlu olduğu kayıtlardan anlaşılmakta ise de, savunmasında, şirketin muhasebe ve finans işleriyle fiili olarak A.. K.. Özkeserli'nin ilgilendiğini beyan etmesi karşısında, bu savunma doğrultusunda araştırma yapılarak cezai sorumluluklarının tayini gerekirken, eksik incelemeyle yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi…*" Yargıtay 11.CD 2012/29609E. 2014/16657K. 16.10.2014; "*…Tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluğu düzenleyen 213 Sayılı Yasanın 10. maddesinde yer alan "tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği" 333. maddenin 4369 Sayılı Yasayla değişik son fıkrasında da "359. maddede yazılı fiillerin işlenmesi halinde 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı" şeklindeki hükmü ve tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması, suçun eylem ve fikir birliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk; dairemizin süreklilik gösteren içtihatları Ceza Genel Kurulunun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı kararında da açıklandığı üzere, cezanın şahsiliği ilkesine de bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınıp suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olacağı ve buna göre mevcut olması halinde temsil yetkisinin bölüşümüne ilişkin önceden belirleme iş bölümü ve gerektiğinde vergi dairesine beyannamelerin hangi temsilci tarafından verildiği de sorulmak suretiyle suça konu olup sahte oldukları anlaşılan faturaları temin eden ve kullanan temsilci tespit edilerek, cezai sorumluluğun tayin ve takdiri gerekirken yönetici durumunda sorumlu olduklarından bahisle her iki sanığın mahkümiyetlerine hükmolunması…*" Yargıtay 11.CD 2002/1198E. 2002/3395K. 9.5.2002; "*…Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması suçun, eylem ve fikir işbirliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumluluğu değil ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye aittir…*" Yargıtay 11.CD 2001/5007E. 2001/8710K. 27.9.2001 ; "*…Defter ve belgelerin yetkililere ibraz edilmesi için Anonim şirketin yönetim kurulu ikinci başkanı ve temsilcisi olan ve mahkümiyetine karar verilen sanık Mecit Babadağı'na 2.8.1999 tarihli tutanakla tebliğ edildiği anlaşılmasına rağmen, fiille ilgileri bulunmayan şirketin yönetim kurulu üyeleri olan diğer sanıkların beraatleri yerine mahkumiyetlerine karar verilmesi…*" Yargıtay 11.CD 2001/8276E. 2001/8991K. 4.10.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 4 Eylül 2019; "*…Temsil yetkisinin bölüşümüne ilişkin önceden belirleme, iş bölümü ve gerektiğinde vergi dairesine beyannamelerin hangi temsilci tarafından verildiği de sorulmak suretiyle suça konu olup sahte oldukları anlaşılan faturaları temin eden ve kullanan temsilci tespit edilerek ceza sorumluluğunun tayin ve takdiri gerekirken yöneetici durumunda sorumlu olduklarından bahisle her iki sanığın mahkumiyetlerine hükmolunması…*" Yargıtay 11.CD 2002/1198E. 2002/3395K. 9.5.2002 aktaran Kızılot/Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, s. 735; Aksi yönde karar bkz. "*…Sahte fatura düzenlenmesinde sanığın devraldığı şirketi 3 ay sonra devrettiğini savunması karşısında devretme günü saptanarak suç tarihlerinde şirket ortağı ve yetkilisi olup olmadığı saptanarak hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi…*" Yargıtay 11.CD 2007/1368E. 2007/5115K. 17.7.2007 aktaran Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 241, Dipnot 786.

Uygulamada tüzel kişi kanuni temsilcilerinin yetkilerini özel hukuk hükümleri çerçevesinde[945] başka kişilere devrettiklerine rastlanmaktadır. Kanuni temsilcinin başka kişilere yetkiyi devrettiği dönem içinde tüzel şirket mükellefiyeti altında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarının işlenmesi halinde bilgisi ve dâhli olmayan kanuni temsilcinin söz konusu suçun faili olduğu sonucuna varmak mümkün görünmemektedir. Yargıtay şirketin kanuni temsilcisinin suç tarihinde şirketin yönetiminde bulunmasının fiilen mümkün olmadığı askerlik, ciddi hastalık ve benzeri durumların olup olmadığının, şirketin diğer ortakları var ise bu kişilere şirketin yönetimi hususunda vekâletname verilip verilmediğinin, vekâletname olmasa dahi söz konusu kişilerin şirketi fiilen yönetip yönetmediğinin tespit edilmesi gerektiği görüşündedir[946]. Anlaşıldığı üzere Yargıtay burada somut olayın şartları çerçevesinde şirketin kâğıt üzerinde yer alan temsilcilerini bir kenara bırakarak dava konusu suçun gerçekte kim tarafından işlendiğinin tespitine yönelmektedir. Diğer yandan, Yargıtay bazı kararlarında, vekâletname tarihinin suç tarihi ile örtüşüp örtüşmediği ve vergiyle ilişkili işlemlerin takibinin vekâletname ile verilen yetki kapsamında olup olmadığı tespitine dayalı olarak VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının failini belirlediği anlaşılmaktadır[947]. Kanaatimizce sadece

---

[945] Burada kanuni temsilci ile yetki devredilen kişi arasında sözleşme yazılı olarak yapılabileceği gibi, sözlü de olabilir. Uygulamada genel olarak noterden vekâletname çıkartılarak yetki devri yapılmaktadır.

[946] "*…22.2.2001 gün ve 19-945/225-12 Sayılı Vergi Suçu Raporu ve tüm dosya kapsamından Güler Kağıtçılık Limited Şirketi ortak ve müdürünün Nihat Gül olduğu askere gitmesi nedeniyle işlerin babası olan sanık Hüseyin Gül tarafından fiilen yürütüldüğünün ileri sürülmesi karşısında; faturaların alınıp kullanıldığı belirtilen tarihler itibariyle şirket ortağı ve müdürü Nihat Gül'ün askerde olup olmadığının, adı geçen şirketin 4.5.1998 tarihinden önceki büyük ortağı ve sorumlusu olan sanığa işlerin yürütülebilmesi için vekaletname verilip verilmediğinin, vekaletname verilmemiş olsa bile şirket işlerinin fiilen sanık tarafından yürütülüp yürütülmediğinin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti ile sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, şirketteki hisselerini 4.5.1998 tarihinde devretmekle sorumluluğunun bulunmadığından bahisle eksik soruşturmaya dayanılarak yazılı şekilde hüküm tesisi…*" Yargıtay 11.CD 2003/6274E. 2004/5233K. 14.6.2004 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 6 Eylül 2019; Yargıtay CGK 1991/228E. 1991/326K. 25.11.1991 aktaran Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 53 vd.

[947] "*…Suça konu en son faturanın 31.10.1994 tarihinde düzenlenerek deftere işlenip kullanıldığı, sanığın oğlu C'ye verdiği vekaletname tarihinin ise 14.6.1996 olup suç tarihinde sanığı sorumluluğunun bulunduğu…*" Yargıtay 11.CD 2001/4894E. 2001/6505K. 6.6.2001 aktaran Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 277; "*…Savunmalarda sözü edilen sanık M.O.'nun diğer sanığa verdiği vekalletnamenin onaylı bir örneği dosyaya getirilip incelenerek vergiyle ilgili işlemlerin takip ve icrasını da kapsayıp kapamadığının tespit edilmesi…*" Yargıtay 11.CD 2001/4810E. 2001/6128K. 4.6.2001 aktaran Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 63; Diğer yandan Yargıtay VUK'un 359. maddesinde yer alan defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz sorumluluğunun vekaletname ile başka birine devredilemeyeceği esasına dayalı olarak defter ve belge düzenleme suçunda failin kanuni temsilci olduğuna karar vermektedir. "*…213 sayılı Kanunun 253. ve*

görünürde şirketi kimin idare ettiğine veya şirketin idaresine ilişkin yetkinin kapsamına yönelik tespitler ile belgeyi sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı şekilde düzenleyen veya bunları kullanan kişinin belirlenmesi mümkün değildir. Örneğin kişinin kurmuş olduğu şirkette, kanuni temsilcisi olarak ev hanımı olan eşi görünebilir. Ancak, şirketi kuran kişi, noterde düzenlenmiş vekâletname olmaksızın şirketi idare ve temsil edebilir. Bu durumda, ev hanımı olan, şirket ile hiçbir ilgisi olmayan ve kâğıt üstünde şirketin kanuni temsilcisi olan eşin şirket bünyesinde işlenen sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarının faili olması mümkün değildir. Yargıtay bir kararında, şirketin kanuni temsilcisi olarak görünen kişinin fiilen şirketi başkasının yönettiği iddiasının yanında suça konu olan faturalarda ve diğer belgelerde yer alan imzanın kanuni temsilciye ait olmadığının anlaşılması halinde kanuni temsilci olan kişinin söz konusu suçu işlediğinin sübuta erdiği sonucuna varmanın mümkün olmadığına hükmetmiştir[948].

Uygulamada rastlanılan bir diğer durum ise istihdam edilen ya da üçüncü bir kişinin adına şirket kurularak bu kişilerin şirketin kanuni temsilcisi olarak atanmasıdır[949]. Bu durumda, görünürde şirketin kanuni temsilcisi olan ancak söz konusu suçların işlenmesinden bilgisi olmayan kişi değil şirket bünyesinde suç teşkil eden bu fiilleri işleyen kişi ya da kişiler faildir[950]. Ancak, görünürde şirketin kanuni

---

254. maddeleri uyarınca defter ve belgeleri muhafaza sorumluluğunun, mükellefe ve/veya vergi sorumlusuna ait olduğu; vekaletname ile devrinin mümkün bulunmadığı, esasen mükellefiyeti 8.5.1996 tarihinde sona eren sanığın, Ali'ye verdiği 17.3.1994 tarihli 13841 nolu vekaletnamenin, işletmenin faal olduğu dönemde, diğer işlerin yanında vergi işlemlerinin yürütülmesini sağlamaya yönelik yetkileri de içerdiği, muhafaza mecburiyetine değinilmediği, işin terk edilmiş olması nedeniyle de aynı Kanunun 139/2. madde ve fıkrasına göre vergi incelemesinin dairede yapılması koşulu gerçekleştiğinden, defter ve belgelerin yetkililere ibraz edilmesi için yapılan tebligatın usulüne uygun bulunduğu gözetilmeden, yapılan tebligatın usulsüzlüğünden bahisle beraatine karar verilmesi…" Yargıtay 11.CD 2001/5241E. 2001/6129K. 4.6.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 6 Eylül 2019.

[948] Yargıtay 11.CD 2011/7405E. 2012/1034K. 6.2.2012 aktaran Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 210, Dipnot 391.

[949] İktisadi kıymetin özel hukuk kurallarına göre görünürde malik olmayan perde arkasında gizlenen malike, ekonomik malik denilmektedir. Ekonomik malik de sahte belge kullanma ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının potansiyel failidir. Zira ekonomik malik söz konusu iktisadi kıymet üzerinde hukuken olmasa da fiilen kullanma, yararlanma ve tasarruf etme hakkına sahiptir. Başaran Yavaşlar/Karaçoban, **a.g.e.**, s. 345-346.

[950] "*…F... Matbaacılık Kağıt Rek.Kırt.Amb.San.Ltd.Şti'nin yetkilileri ve ortakları olan sanıkların, 2007-2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura düzenlediklerinin iddia ve kabul edilmesi, sanıklardan Fikret ve Ahmet'in şirketin gerçek sahibinin diğer sanık olduğunu savunmalarına karşın Yılmaz'ın şirkette yevmiye karşılığında mermer işçisi olarak çalıştığını beyan ederek suçlamayı kabul etmemesi, dosya içinde bulunan 17.09.2010 tarihli vergi suçu raporunda, sanıklardan F.. A..'ün 30.05.2007-15.02.2008, Y.. D..'nin 15.02.2008-31.12.2009 tarihleri arasında müdür olarak yetkili oldukları, diğer*

temsilcisi olan kişinin şirket bünyesinde sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının işlendiğinden bilgisi olması halinde suçun kanuni tanımında yer alan fiile, fail ya da şerik olarak iştirak ettiğinin kabulü gerekmektedir.

Tüzel kişi bünyesinde işlenen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının faili, tüzel kişi çalışanı da olabilir. Örneğin mağaza kasiyeri de fatura ve perakende satış fişini sahte ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı olarak düzenleyebilir. Tüzel kişinin kanuni temsilcisinin, tüzel kişi bünyesinde çalışan kişinin tüzel kişinin vergisel işlemlerinde sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma hareketlerini gerçekleştirdiğinden haberdar olmaması halinde kanuni temsilcinin tüzel kişi

---

sanık A.. Ç..'ın ise şirket ortağı olduğunun belirtilmesi, sahte fatura düzenleme suçunda suçun maddi konusunun fatura olması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri 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, vergi tekniği raporunda faturaların varlığından söz edilmesine rağmen dosya içinde fatura asılları veya onaylı örneklerinin bulunmadığının anlaşılması karşısında; suça konu faturaların onaylı suretleri getirtilip incelenerek, kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi, sanıklardan F.. A.. ile Y.. D..'nin şirketin kanuni temsilcileri diğer sanık A.. Ç..'ın da şirket ortağı olduğu da gözetilerek suç ve cezaların şahsiliği ve suç fiillerini işleyen gerçek sorumlu veya sorumluların tespiti bakımından gerektiğinde faturalar ile şirkete ait belgeler üzerinde imza ve yazı incelemesi yaptırılması, faturaları kullanan firma yetkileri dinlenip suça konu faturaları kimden aldıkları sorulup sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, eksik araştırma sonucu yazılı şekilde mahkumiyetlerine karar verilmesi…" Yargıtay 19.CD 2015/4369E. 2015/5959K. 21.10.2015; "*…Sanıklardan Mehmet'in aşamalardaki savunmalarında, T. 13.11.2014A. isimli tanımadığı bir şahsın kendisine iş vereceğini söyleyerek, yanına aldığını, bir süre sonra kendisini notere götürerek bir kısım belgeleri imzalamasını istemesi üzerine belgeleri imzaladığını, imzalarken şirket kurduğunu bilmediğini, şirketin hiçbir işlemini yapmadığını beyan etmesi karşısında, gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından; suça konu şirketten fatura aldığı ileri sürülen M. Nakliyat şirketi yetkililerinin tanık sıfatıyla beyanlarına başvurularak suça konu faturaları kimden aldıklarının sorulması, bu şirket hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması, açıldığının tespiti halinde ilgili dava dosyasının onaylı örneğinin dosya arasına celp edilmesi, sanıkların ortağı oldukları şirketin 2005 takvim yılına ilişkin beyanname ve diğer belge asıllarının ilgili vergi dairelerinden celbi ile sanıkların huzurda usulünce imza, rakam ve yazı örneklerinin alınması, varsa kamu kurum ve kuruluşları, seçim kurulları, banka şubelerindeki tatbike medar imza örnekleri de getirtilerek, söz konusu beyanname, sahte oldukları iddia edilen suça konu faturalar ve şirkete ait belgelerdeki yazı, rakam ve imzaların sanıklara ait olup olmadığının belirlenmesi için usulünce imza incelemesi yaptırılması, sanık Mehmet'in yeniden beyanına başvurularak T.A. isimli şahsın açık kimlik ve adresinin sorulması, bu şahsa ulaşılabildiği takdirde beyanına başvurulduktan sonra toplanan tüm delilerin birlikte değerlendirilmesi suretiyle sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden eksik inceleme ile yazılı şekilde hükümler kurulması…*" Yargıtay 11.CD 2013/882E. 2014/19228K. 13.11.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Eylül 2019. Yargıtay 11.CD 2012/7483E. 2012/12801K. 28.6.2012 aktaran Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 237.

bünyesinde işlenen bu suçtan dolayı cezalandırılması mümkün değildir[951]. Hayatın olağan akışı gereğince tüzel kişi bünyesinde istihdam edilen kişinin kanuni temsilcinin emir ve talimatı ile hareket etmesi gerekir. Ancak kanuni temsilcinin personelin her yaptığı hareketi kontrol edebilmesi hukuken ve fiilen imkânsızdır[952]. Bu sebeple, somut olayda kanuni temsilcinin söz konusu suç hususunda bilgisinin olup olmadığının veya talimat verip vermediğinin tespiti ispat hukukana ilişkin meseledir. Bu bağlamda, tüzel kişinin iş hacmi ve iş kapasitesinin, personel sayısının, görev dağılımı ve görev alanlarının belirlenmesi önem arz etmektedir. Söz konusu suç, kanuni temsilcinin bilgisi veya talimatı altında gerçekleştirilmiş olduğu sonucuna varılması halinde kanuni temsilcinin somut olayın şartları çerçevesinde fail, yardım

---

951 "*…Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar; diğerleri emir ve talimatı uygularlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığında fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyenin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir. Ama her durumda; kanuni temsilcilerin, personelin fiillerini işlendiği sırada bilmediği, işlendikten sonra da bilmeyerek kullandığı savunma ve olgusunun geçerliliği tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmesi yapılıp sonuca varılmalıdır. Böylece isabetli ve adil sonuç elde edilir; cezaların şahsiliği ilkesine de uygunluk sağlanır. Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilinin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez…*" Yargıtay 11.CD 2001/5007 2001/8710K. 27.9.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Eylül 2019; "*…Suça konu faturaların sanığın bilgisi ve rızası dışında muhasebecinin oğlu K.A. tarafından düzenlenip verildiği açıkça anlaşılmasına rağmen tutulması ve muhafazası mecburi olan belgelerden mükellefin sorumlu olacağından bahisle beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesi…*" Yargıtay 11. CD 2001/7488E. 2001/9026K. 4.10.2001 aktaran Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 67. Benzer yönde bkz. Yargıtay 11.CD 2001/5007E. 2001/8710K. 27.9.2001; Yargıtay 11.CD 2003/3210E. 2003/4957K. 2.7.2003; Yargıtay 11.CD 2003/10613E. 2005/1616K. 4.4.2005 aktaran Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 205, Dipnot 379.

952 TTK'nın kanuni temsilcilerin hukuki sorumluluğunub düzenlediği maddelerinden de bu şekilde bir durumun kanuni temsilcilerden beklenemeyecek olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin, anonim şirketlerde kanuni temsilci olan yönetim kurulunun özen ve bağlılık yükümlülüğünün düzenlendiği TTK'nın 369. maddesinde yönetim kurulu üyelerinin sorumluğunun tespitinde, tedbirli bir yönetici ölçüsü öngörülmüştür. ("*Tedbirli yönetici ölçüsü, yönetim kurulu üyesinin kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak "işadamı kararı" (business judgment rule) verilebileceğini kabul eder ve riskin bundan doğduğu hallerde üyenin sorumlu tutulması esasına dayanır*." https://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0324.pdf (Çevrimiçi) 6 Kasım 2020) Bu bağlamda, şirket bünyesinde istihdam edilen çalışanların her hareketinin kontrolü, yönetim kurulunun özen ve sadakat yükümlülüğü kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

eden ya da azmettiren sıfatını taşıdığı sonucuna ulaşılabilecektir. Yargıtay da bu yönde görüş bildirmektedir[953].

Tüzel kişi mükellefiyeti altında VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların işlenmesi halinde VUK'un 333. maddesinin ilk fıkrası ve 344. maddesinin ikinci fıkrası gereğince tüzel kişi adına ziya edilen vergi aslının üç katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmektedir. Bu suçların tüzel kişi mükellefiyeti altında işlenmesi sebebiyle tüzel kişiye ziyaa uğratılan verginin üç katı vergi ziyaı cezası kesilmesi, Anayasa ve hukukun genel prensiplerinde yer alan cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Tüzel kişi ile hukuki ya da fiili herhangi bir ilişkisi olmayan bir kişinin tüzel kişi mükellefiyeti altında sahte belge düzenlemesi fiilini işlemesi sebebiyle üç kat vergi ziyaı cezası ile karşı karşıya kalması, ölçülülük ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

[953] "*…Tüzel kişilerin Kanuni temsilci dışındaki personelinin sözü edilen maddelerdeki fiilleri işlemeleri halinde cezai sorumluluğun belirlenmesi üzerinde duyarlılıkla durulması gereken önemli bir konudur. Kanuni temsilcilerin suçtan kurtulmak için fiillerin; bilgilere emir ve talimatları dışında personel tarafından işlendiğini savunmaları olasıdır…. Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar; diğerleri emir ve talimatı uygularlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığında fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyenin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir…Ama her durumda; kanuni temsilcilerin, personelin fiillerini işlendiği sırada bilmediği, işlendikten sonra da bilmeyerek kullandığı savunma ve olgusunun geçerliliği tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmesi yapılıp sonuca varılmalıdır. Böylece isabetli ve adil sonuç elde edilir; cezaların şahsiliği ilkesine de uygunluk sağlanır… Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilinin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez…*" Yargıtay 11.CD 2001/5007E. 2001/8710K. 27.9.2001 Benzer karar için bkz. Yargıtay 11. CD 2003/10613E. 2005/1616K. 4.4.2005 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 6 Eylül 2019.

3.2.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Ortaklık ve Topluluklarda Failin Tespiti

Tüzel kişiliği olmayan topluluklara adi ortaklık[954], donatma iştiraki[955] ve cemaatler[956] örnek olarak verilebilir. VUK'un 10. maddesinin ilk fıkrasında tüzel kişiliği olmayan toplulukları idare edenlerin ve bunların temsilcilerinin vergi ödevlerinden sorumlu olduğu belirtilmiştir. Ancak, tüzel kişiliği olmayan topluluk bünyesinde sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarının işlenmesi halinde bu topluluğu idare edenlerin ya da bunların temsilcilerinin başkaca bir araştırma yapılmadan fail olarak kabul edilmesi hukuken isabetli değildir. Anayasanın 38. maddesinde ve TCK'nın 20. maddesinde yer alan cezaların şahsiliği ilkesi gereğince tüzel kişiliği olmayan topluluk adına suç işlenmesi halinde, tüzel kişiliği olmayan topluluğun ortağı ya da temsilcisi olup olmadığına bakılmaksızın suçu işleyenin tespit edilmesi icap eder. Yargıtay da tüzel kişiliği olmayan topluluklarda suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasında rolü olan kişilerin cezalandırılmaları yönündeki görüşü benimsemektedir[957]. 6098 sayılı Türk Borçlar

---

954 "*Adi ortaklık, kişisel öğelere göre şekillenmiş, ortaklık haklarının ve yapısının sermayeye dayalı değil, ortkların kişiliklerine bağlı bir tarzda biçimlendiği; ortakların ortaklık borçlarından bütün malvarlıklarıyla, birinci derecede ve zincirleme sorumlu olduğu; her türlü iktisai ve gayri iktisadi konu için herhangi bir şekle bağlı olmaksızın kurulabilen veya oluşabilen; bir ticari işetmeyi işletmesi şart olmayan; tüzel kişiği bulunmayan bir ortaklıktır*." Reha Poroy; Ünal Tekinalp; Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar Hukuku I**, 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2014, s. 40, 70b.

955 Donatma iştiraki, mehaz kanun olan Alman Ticaret Kanunu'ndan Türk Ticaret Kanunu'na intikal etmiş olan deniz ticaretine özgü bir şirket tipidir. Mertol Can, **Deniz Ticareti Hukuku Ders Kitabı, C. I, Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 167. Bu çerçevede donatma iştiraki, birden fazla kişinin paylı mülkiyet şeklinde malik oldukları bir gemiyi aralarında yapmış oldukları sözleşme uyarınca tümünün adına ve hesabına deniz ticaretinde kullanmaları durumunda söz konusu olmaktadır. İbrahim Özbay, "Donatma İştirakinin İflâsı", **EÜHFD**, C. XII, S. 1–2 (2008), s. 157.

956 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nda cemaat vakfı, vakfiyeleri olup olmadığına bakılmaksızın 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince tüzel kişilik kazanmış, mensupları Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Türkiye'deki gayrimüslim cemaatlere ait vakıfları şeklinde tanımlanmıştır. Bu sebeple, söz konusu kapsamda olan cemaatlerinin kanuni temsilcisi 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun vakıflara ilişkin hükümleri çerçevesinde belirlenmelidir.

957 "*…Genel ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amaç, suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasından rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır. Bu nedenle "Cezaya muhatap olacak kanuni temsilcilerin suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir." denilmek suretiyle cezai sorumluluğun kimlere ait olduğu belirtilmiştir. Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlarda da suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasında rolü olan temsilcilerin cezalandırılmaları gerekmektedir. İncelenen olayda tüzel kişiliği olmayan işyerinin (Çiçek Lokantasının) ortağı bulunan ve bu sıfatla vergi mükellefi olduğunda kuşku bulunmayan sanığın anılan işyerinin yönetimiyle ilişkisinin bulunmadığı anlaşıldığına ve işlerini yönetenlere "müşterilere fiş kesmeyin" biçiminde talimat vererek onların eylemlerine iştirak ettiği de saptanmadığına göre, 213 sayılı Yasanın 360. maddesiyle mahkumiyetine karar verilmesine olanak yoktur….*" www.kazanci.com (Çevrimiçi) 6 Eylül 2019. Aynı

Kanunu'nun[958] 625. maddesinin ilk fıkrasında bir veya birden çok ortağa veya üçüncü bir kişiye bırakılmadıkça bütün ortakların yönetme hakkına sahip olduğu belirtilmektedir. Özellikle bütün ortakların yönetme hakkına sahip olduğu durumlarda söz konusu suçun failinin tespit edilmesi gerekmektedir. Adi ortaklığı yönetme yetkisine sahip olması sebebiyle kişinin peşinen olarak fail sayılması ceza hukuku bakımından mümkün değildir. Adi ortaklıklarda işlerin idaresinin bir temsilciye bırakılmadığı ve ortaklar tarafından elbirliği ile yürütüldüğü durumda hangi ortak ya da ortakların suç teşkil eden fiili işlediğinin tespiti gerekir. Bununla birlikte söz konusu fiilin ortak dışında üçüncü bir kişi tarafından da işlenme ihtimalinin olduğu da nazara alınarak fail tespit edilmelidir[959].

3.2.4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Failliği

Mükellefler, vergi kanunlarından doğan bazı ödevlerini serbest muhasebeci mali müşavir aracılığıyla yerine getirebilme imkânına sahiptir[960]. Serbest muhasebeci mali müşavir, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca mükellef ile akdedilen sözleşme çerçevesinde mükelleflerin kayıt, defter, mali tablolarını bu kişilerden sağladığı bilgi ve belgelere dayalı olarak tutmakta ve bunları beyannameye işleyerek vergi idaresine sunmaktadır[961].

---

yönde kara için bkz. Yargıtay 2001/2745E. 2001/3841K. 19.4.2001; Yargıtay 11.CD 2001/8652E. 2001/9034K. 4.10.2001 aktaran: Parlar/Demirel, **a.g.e.**, s.148.

[958] RG Tarih: 4.2.2011 Sayı: 27836.

[959] Farklı görüş için bkz. Adi ortaklıklarda işlerin idaresinin bir temsilciye bırakılmadığı ve ortaklar tarafından elbirliği ile yürütüldüğünün tespitinde ise söz konusu suçun ortaklar tarafından müştereken işlendiğinin kabulü gerekmektedir. Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 363 ve 368.

[960] Ancak mükellef belli durumlarda meslek mensubu olan kişilerden müşavirlik hizmeti alması gerekmektedir. Örneğin VUK'un mükerrer 227. maddesinde yer alan yetkiye istinaden çıkarılan 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliği (RG Tarih:29.6.1997 Sayı:23034) ve 37 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'ne göre (RG Tarih:3.3.2005 Sayı:25744) kurumlar vergisi veya ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden aktif toplamı ve net satışları belli bir miktarı aşmayan mükelleflerin beyannamelerini 3568 sayılı Kanun uyarınca yetkiye sahip meslek mensuplarına imzalatmaları zorunludur.

[961] Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin konusunun kapsamı bundan ibaret değildir. 3568 sayılı Kanunun 2. maddesinin A fıkrasında mali müşavirlik mesleğinin konusu: "…*Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;*

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, karzarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

VUK'un mükerrer 227. maddesinin üçüncü fıkrasında serbest muhasebeci mali müşavirlerinde dâhil olduğu meslek mensuplarının hukuki sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre imzaladıkları beyannamelerde ya da düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, idari para cezası, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğine[962] göre miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmi ile uyumlu olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerin meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamında olduğu belirtilmiştir. Buna göre, bu şekilde bir belge ile karşı karşıya kalan mesluk mensubu, belgenin doğruluğunun tespitini mükelleften talep etmelidir aksi halde ise söz konusu durumu vergi idaresine yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir. Aksi halde imzaladığı beyannamelerde yer alan bu tür belgeler ile ilgili meslek mensubunun sorumluluğu devam edecektir. Danıştay'a göre sorumluluğun kapsamı meslek mensubunun mesleki bilgi çerçevesinde harici araştırmaya ihtiyaç duymadan, biçimsel uygunluk denetimidir[963]. Zira kanun hükmü, meslek mensubuna kayıtlara esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini karşıt inceleme ile araştırma görev ve yetkisi vermemiştir[964]. Görüldüğü üzere meslek

---

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak…" şeklinde öngörülmüş ve bu sayılan işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara da serbest muhasebeci mali müşavir denildiği ifade edilmiştir.

962 RG Tarih:29.6.1997 Sayı:23034.

963 "*…Yeminli mali müşavirlerin, üçüncü kişilerden defter ve belge istemek suretiyle karşıt inceleme yapma yetkileri bulunmadığı; inceleme yapma yetkilerinin, ancak, vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin, muhasebe usul ve esasları ile, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olduğu açık bulunmaktadır. Bu bakımdan; yeminli mali müşavirlerin sahip olmadıkları yetkinin kullanılmamasından dolayı sorumlu tutulmaları hukuken olanaklı değildir…*" Danıştay 7.D. 2002/2514E. 2004/200K. 30.1.2004; Danıştay 9.D. 2000/1862E. 2002/1083K. 28.3.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 9 Kasım 2020.

964 "*…Vergi Usul Kanununun 134 ve 135 inci maddeleri karşısında üçüncü kişilerden defter ve belge istemeye yetkili olmayan ve 3568 sayılı Yasada açıklandığı üzere karşıt inceleme yetkisini sözleşme yaptıkları mükelleflerin defter ve belgeleri ile sınırlı olarak kullanmak durumunda bulunan yeminli mali müşavirlerin bu yetkisinin, tasdikini yapabilecekleri belgeler nedeniyle, bu belgelerin dayanağı olan idarenin tespit ve işlemlerini resmi merciler nezdinde inceleme ya da bu mercilerden bilgi isteme yetkisi olarak kabul edilebilir. Beyanname ve bildirimlerle ilgili tasdik işlemleri, bu belgelerin yükümlülerin kayıtlarına uygunluğunun beyanı dışında bir anlam ifade etmez. Kanunda yükümlü kayıtlarına esas*

mensubunun söz konusu belgelerin esasını tespit etmesi için elindeki imkânlar sınırlıdır. Diğer yandan meslek mensubu mesleki tecrübesine ve bilgisine dayalı olarak sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı olduğunu tespit edebildiği belgeleri imzaladığı beyannamelerde kullanması halinde meslek mensubunun sorumluluğu olacaktır. Danıştay'ın, 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğe paralel olarak miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmi ile uyumlu olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerin meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamında olduğu kanaatine vardığı anlaşılmaktadır[965].

Mükellefiyet altında VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarından mali müşavirin cezai sorumluluğu ise, Anayasanın 38. maddesinde öngörülen cezaların şahsiliği ilkesi, VUK'un 359. maddesindeki suçun kanuni tanımı ve TCK'da düzenlenen genel hükümler çerçevesinde belirlenmelidir. Mali müşavir, mükellefin çalışanı değildir ancak mükellef ile arasında akdedilen sözleşme gereğince VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgeleri, vergilendirme işlemlerinde kullanabilme yetkisini haizdir. Bu bağlamda, serbest muhasebeci mali müşavir, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kasten ilgili mükellefin kayıt, defter, beyanname veya bildirimlerinde kullanması halinde sahte belge kullanma ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma hareketleri ile sahte belge düzenleme ve kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle kullanma ve düzenleme suçunun faili olabilir. Görüldüğü üzere serbest muhasebeci mali müşavir, burada görev ve yetki

---

olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini karşıt inceleme ile araştırma görev ve yetkisini yeminli mali müşavirlere veren bir kural yer almamıştır. Yönetmelikte yer alan hükümler de bu tarzda bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte değildir…Yeminli Mali Müşavirlerin yapacakları inceleme, sözleşme imzaladıkları mükelleflerin işlemleri ile sınırlı olduğundan, 213 sayılı Yasanın vergi incelemesi başlıklı bölümünde incelemeye yetkili kılınmayan yeminli mali müşavirlerin, 19 sayılı Genel Tebliğ ile karşıt inceleme yapma, üçüncü kişilerin defter ve belgelerini isteme ve incelemeyle yetkili kılınması anlamını taşıyan hükümlerinin yasal düzenlemeyi aşar nitelikte düzenleme içerdiği sonucuna varıldığından, davanın reddi yolundaki kararda yasaya uygunluk görülmemiştir…" Danıştay VDDGK 1999/89E. 1999/439K. 22.10.1999 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 9 Kasım 2020.

[965] "*…Meslek mensupları bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden sorumludurlar, miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya işhacmi ile uyumlu olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır...*" Danıştay 9.D. 2000/1862E. 2002/1083K. 28.3.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 9 Kasım 2020.

alanında "kullanma" hareketini gerçekleştirmektedir. Serbest muhasebeci mali müşavir, 3568 sayılı Kanun uyarınca mükellef adına belge düzenlemesi yetkisini haiz değildir. Bununla birlikte serbest muhasebeci mali müşavir, VUK'un 359. maddesi kapsamında olan mükellefe ait belgeleri sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyerek de sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının faili olabilir. Zira yukarıda ifade ettiğimiz gibi bu suçlar herkes tarafından işlenebilen suçlardır. Diğer taraftan serbest muhasebeci mali müşavir, mükellefe, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçlarının kanuni tarifindeki fiiller üzerinde hâkimiyet kurmaksızın sadece bu fiillerin işlenmesi hususunda yardım etmesi halinde mali müşavirin suça şerik olarak katıldığının kabülü icap eder. Serbest muhasebeci mali müşavirin, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma hareketlerine fail olarak mı şerik olarak mı katıldığının somut olayın şartları çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Yargıtay bir kararında serbest mali müşavirlik yapan kişinin, ilgili tüzel kişinin beyannameleri vermek dışında sahte belge düzenleme eylemine ne şekilde iştirak ettiğinin somut olay çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varmıştır[966]. Burada Yargıtay, mali müşavirin, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu gereğince mükellefinin beyannamelerini vergi idaresine sunmasını esas alarak ve müşavirin sahte belge düzenlediğine ilişkin başkaca bir delil olmaksızın VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme hareketinin faili olarak sayılmasını isabetli bulmamıştır. Yargıtay'ın, sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine iştirak ettiği iddia edilen serbest muhasebeci mali müşavirin aleyhinde yapılan ceza yargılamasında maddi gerçeğin ortaya çıkarılması amacıyla tespit noktaları belirlediği

966 "… *Serbest muhasebeci olan sanık R.. C.. hakkında 2008 takvim yılında, muhasebecilik hizmeti verdiği "T... Geri Dönüşüm Turizm İnş....Ltd.Şti" yetkilisinin sahte fatura düzenlemek suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında sanığın sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik,Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp iştirakın niteliği tartışılmadan ve VUK'nun 360.maddesine göre suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hüküm tesisi*…" Yargıtay 19.CD 2015/8755E. 2015/5932K. 21.10.2015; Yargıtay 11. CD 2016/8787E. 2019/1468K. 14.2.2019 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 9 Eylül 2019.

görülmektedir[967]. Yargıtay diğer bir kararında, sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiği iddiasıyla serbest muhasebeci mali müşavir aleyhinde açılan ceza davasında, yerel mahkemenin dava konusu sahte belgelerin düzenlendiği şirketin 6111 sayılı Kanundan faydalanması nedeniyle bu şirket hakkında vergi raporu düzenlenmediği ve bu tüzel kişinin kanuni temsilcileri hakkında adli soruşturma açılmamaması sebebiyle serbest muhasebeci mali müşavir hakkında yerel mahkeme tarafından verilen beraat kararını bozmuştur[968].

---

[967] "*…2009 takvim yılında sahte fatura düzenleme ve kullanma" suçlarından açılan kamu davasında; sanığın, mali müşavir olarak görev yaptığını,... Turizm ... Ltd. Şti.nin defterlerini tuttuğunu, sahte fatura düzenleyip kullanmadığını, şirket dosyasına belge istediyse bunu şirket yetkililerinin getirip verdiğini savunması karşısında, maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespiti bakımından;…a-) Sahte olarak düzenlendiği iddia olunan faturaların kanaat oluşturacak sayıdaki asılları getirtilip sanığa gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığının sorulması, kendisine ait olmadığını söylemesi halinde; ... Turizm ... Ltd. Şti. yetkililerinin CMK'nin 48. maddesi uyarınca çekinme hakkı hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenmesi ve faturalar gösterilerek yazı ve imzaların kendilerine ait olup olmadığının sorulması, b-) ... Turizm ... Ltd. Şti. yetkilileri de faturalardaki yazı ve imzaların kendilerine ait olmadığını söyledikleri takdirde; yazı ve imza örnekleri temin edilerek, faturalardaki yazı ve imzaların sanığa veya şirket yetkililerine ait olup olmadığı konusunda uzman bir kurum veya kuruluştan rapor alınması, c-) Faturalardaki yazı ve imzaların sanığa veya şirket yetkililerine ait olmadığının anlaşılması halinde ise; a-) Suça konu olan faturaları düzenleyen ve kullanan mükellefler hakkında düzenlenmiş vergi inceleme raporlarının ilgili vergi dairesinden getirtilmesi, b-) Aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması; dava açılmış ise, dosyasının getirtilerek incelenmesi ve bu davayla ilgili belgelerin onaylı örneklerinin çıkartılarak dosya içine konulması, c-) Suça konu olan faturaları düzenleyen ve kullanan mükellef yetkililerinin CMK'nin 48. maddesi uyarınca çekinme hakları hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenmesi; kendilerinden, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kime verdiklerinin ve kimden aldıklarının, sanığı tanıyıp tanımadıklarının, faturaların verilmesi ve alınması konusunda sanığın bir iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması, Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile mahkûmiyet hükümleri kurulması…*" Yargıtay 11. CD 2016/12165E. 2019/2960K. 21.3.2019 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 28 Ekim 2020.

[968] "*…Suç tarihlerinde serbest muhasebeci ve mali müşavir olarak çalışan sanık hakkında, ... Tıbbi Cihaz Paz. Tur. Akar. İnş. Gıda Mak. San. Ltd. Şti. yetkilisi .....'ın "2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme" eylemlerine 213 Sayılı VUK'nin 360. maddesi uyarınca maddi menfaat temin etmeksizin iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamaları kabul etmemesine karşın, sanık hakkında tanzim edilen 12.10.2012 tarihli ve ..... sayılı Vergi Suçu Raporunda yer alan tespitler doğrultusunda, ...'ın eylemlerine ilişkin olarak iş bu dosyadan ayrı yürütülen soruşturma neticesinde, ... 7. Asliye Ceza Mahkemesi'nin 2012/1317 Esas sayılı dosyası kapsamında yargılama yapıldığı anlaşılmakla, delillerin birlikte değerlendirilmesi ve maddi gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından, anılan dava dosyasının akıbeti araştırılarak mümkünse davaların birleştirilmesi, değil ise celp edilip incelenerek özetinin duruşma tutanağına geçirilmesi ve bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dosya arasına konulmasından sonra sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik araştırma ve inceleme sonucunda, ... Tıbbi Cihaz Paz. Tur. Akar. İnş. Gıda Mak. San. Ltd. Şti. yetkilileri hakkında 6111 Sayılı Kanun'dan faydalanmaları nedeniyle vergi tekniği raporu düzenlenmediği ve adli soruşturma açılmadığı şeklindeki hatalı gerekçeyle beraat kararları verilmesi ... bozmayı gerektirmiş…*" Yargıtay 11. CD 2017/7629E. 2019/3550K. 8.4.2019 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Ekim 2020.

3.3. Mağdur

Mağdur suçun maddi konusunun ait olduğu kimsedir[969]. Bir görüşe göre mağdur sadece gerçek kişilerdir[970]. Başka bir ifade ile devlet de dâhil tüzel kişiler suçun mağduru olamazlar sadece suçtan zarar gören olabilirler. Bu görüşün dayanağı devlet ve diğer tüzel kişilerin hak süjesi olmamasıdır[971]. Diğer bir görüşe göre, suçun doğası izin verdiği ölçüde tüzel kişiler de suçun mağduru olabilir[972]. Yargıtay tüzel kişilerin, mağdur olamayacakları sonucuna varmaktadır[973]. Anayasa Mahkemesi ise

---

969 Mehmet Emin Artuk; Ahmet Gökcen; A. Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınları, Ankara, 2016, s. 288; Mağdur kavramı, suçtan zarar gören kavramından farklılık arz etmektedir. Suçtan zarar gören, suç fiili ile zarar gören herkesi kapsamaktadır. Örneğin kasten insan öldürme suçunda mağdur ölen kişidir. Bu suçtan zarar gören ise ölen kişinin yakınlarıdır. Diğer yandan örneğin malvarlığı suçlarında mağdur ile suçtan zarar gören sıfatları aynı kişide birleşebilmektedir. Tuğrul Katoğlu, "Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları", **AÜHFD**, 61(2), 2012, s. 662.

970 Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 19. Bası, Adalet, Ankara, 2016, s. 141; Artuk/Gökcen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 288; Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 212-213; Yener Ünver, **Ceza Hukukuyla Korunması Gereken Hukuksal Değer**, Seçkin, İstanbul, 2003, s.141-142.

971 Devletin suçun mağduru olabileceği görüşü, devleti bir hak süjesi olarak kabul eden eski anlayışın ürünüdür. Bu anlayışın batıdaki faşizm ve nazizm düşüncelerinin hukuka yansımış hali olduğu ifade edilmektedir. Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 214.

972 Sulhi Dönmezer, Sahir Erman; Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C. II, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 6. Bası, 1978, s. 492-493; Ayhan Önder, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 4. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, s.139; Zafer, **a.g.e.**, s. 154; Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 10. Bası, Savaş Yayınevi, Ankara, 2007, s. 96; Ünver, **Ceza Hukukuyla Korunması Gereken Hukuksal Değer**, s. 142; Tuğrul Katoğlu, "Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları", **AÜHFD**, 61(2), 2012, s. 673-678; Türkan Yalçın Sancar, Yeni Türk Ceza Kanunu'nda "Zincirleme Suç", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:70, 2007, s. 256.

973 "*…5237 Sayılı Kanun'un 43. maddesindeki kişi tabiriyle kastedilenin suçun mağduru olması, haklara tecavüzün önlenmesi başlıklı 5846 Sayılı Kanun'un 81. maddesinde düzenlenen bandrol yükümlülüğüne aykırılık suçunda Dairemizin de benimsediği Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 08.04.2014 tarihli ve 2013/7-591 esas, 2014/171 karar sayılı kararında açıklandığı üzere suçun mağdurunun toplumu oluşturan bireyler olması, bandrol yükümlülüğüne aykırılığın aynı eserle ilgili olarak 71. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde tanımlanan suçla birlikte işlenmesi hâlinde de bu durumun değişmeyeceği, zira 5237 Sayılı TCK'nın hazırlanmasında esas alınan suç genel teorisine göre tüzel kişiler suçtan zarar gören olmalarına rağmen suçun mağduru sayılmayacak olup bu nedenle tüzel kişiliği haiz ...'in şikâyeti nedeniyle sanık hakkında TCK'nın 43. maddesinin 2. fıkrasının uygulanma olanağı bulunmadığı hâlde anılan fıkra uygulanarak fazla ceza tayini…*" Yargıtay CGK 2018/19-343E. 2020/210K. 14.5.2020; "*…5237 Sayılı TCK'nin hazırlanmasında esas alınan suç teorisine göre bu durumda yani suçun mağdurunun toplumu oluşturan bireyler olması halinde tüzel kişiler suçtan zarar gören olmalarına rağmen suçun mağduru sayılmayacağından…*" Yargıtay 19. CD. 2020/2105E. 2020/10230K. 10.7.2020; "*…Ceza hukukunda ise mağdur kavramı, suçun konusunun ait olduğu kişi ya da kişilerdir. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun hazırlanmasında esas alman suç teorisinde suçun maddi unsurları arasında yer alan mağdur, ancak gerçek bir kişi olabilecek, tüzel kişilerin suçtan zarar görmeleri mümkün ise de bunlar mağdur olamayacaklardır…*" Yargıtay 4. CD 2019/8235E. 2020/5123K. 11.3.2020; "…"*Mağdur" ve "suçtan zarar gören" kavramları kanunda açıkça tanımlanmamış ise de Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 26.06.2018-2017/21-2018/311 sayılı,22.04.2014- 2013/397- 2014/202 Sayılı kararlarında "TCK'nin hazırlanmasında esas alınan suç teorisinde suçun maddi unsurları arasında yer alan mağdur, ancak gerçek bir kişi olabilecek, tüzel kişilerin suçtan zarar görmeleri mümkün ise de bunların mağdur*

bir kararında tüzel kişilerin, suçun mağduru olabileceğini kabul etmiştir[974]. Tüzel kişiler, hak ve fiil ehliyetine sahiptirler başka bir söylemle ve hak süjesidirler. Tüzel kişiler borç altına girebilirler ve hak sahibi olabilirler. Tüzel kişilerin kendine özgü menfaatleri olduğunu inkâr etmek mümkün görünmemektedir. Bu bağlamda, tüzel kişiye ait bir mala kasıtlı olarak zarar verilmesi durumunda tüzel kişinin mağdur değil de suçtan zarar gören olduğunu ifade etmek isabetli değildir. Zira burada, suç konusu olan malın maliki, tüzel kişidir. Dolayısıyla bu suçta malın maliki olan tüzel kişinin, somut olayda mağdur sıfatını haiz olduğunu kabul etmek gerekir. Ancak bazı suçların mağdurunun tüzel kişi olması mümkün değildir. Örneğin kasten ya da taksirle insan öldürme ya da yaralama suçlarında mağdur sadece gerçek kişi olabilir. Diğer yandan trafik güvenliğini tehlikeye sokma, çevreyi kirletme ve imar kirliliğine neden olma gibi bazı suçlar, belli bir kişiye değil toplumun genelini karşı işlenir. Bu suçlarda, suçun doğası gereğince mağdurun toplumu oluşturan tüm bireyler olduğu kabul edilmektedir.

Vergi hukuku doktrininde baskın görüş VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarında mağdurun devlet olduğu yönündedir[975]. Bir görüşe göre kanunda öngörülen bazı vergilerde, vergilendirme yetkisinin belediye ve il özel idarelerine verilmesi nedeni ile bu tür vergilere ilişkin suçun oluşması halinde devlet yanında ilgili

---

olamayacağı" kabul edilmiştir…" Yargıtay 11. CD 2017/14724E. 2020/1903K. 27.2.2020; "…*Bir hakkın sujesi yalnız birey olabilir, devlet ve tüzel kişiler suçun işlennmesinde zarar görseler de suçun pasif sujesi olamazlar ancak görülen davaya müdahil olarak katılabilirler*…" Yargıtay 6.CD 2020/834E. 2020/1738K. 1.6.2020 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 4 Kasım 2020.

[974] "…*Kamu tüzel kişilerinin bir suçun faili olup olamayacakları konusunda öğretide tartışmalar olsa da, başta devlet olmak üzere diğer kamu tüzel kişilerinin bir suçun mağduru olma konumları tartışmasızdır. Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin suçtan zarar gören konumda olabilecekleri Türk ceza hukukunda da kabul edildiği için, hem ceza kanunlarında hem de suç ve ceza hükmü içeren özel kanunlarda bunlarla ilgili suç kategorileri hep var olmuştur. 765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş olan devletin şahsiyetine karşı cürümler ve devlet idaresi aleyhinde işlenen cürümler bu kapsamda sayılabilir. Aynı şekilde, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda millete ve devlete karşı suçların, devletin egemenlik alametlerine ve organlarının saygınlığına karşı suçların, devletin güvenliğine karşı suçların, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçların ve milli savunmaya karşı suçların düzenlenmesi, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin suçtan zarar gören konumunda olduklarına, ayrıca gerçek kişilerden ve özel hukuk tüzel kişilerinden farklı şekilde korunduklarına ilişkin düzenlemelere örnek gösterilebilir*…" Anayasa Mahkemesi 2006/77E. 2009/39K. 5.3.2009 RG Tarih:27.3.2010 Sayı:27534.

[975] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 191; Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 6; Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 244; Başaran Yavaşlar/Karaçoban, **a.g.e.**, s. 347; Özen, bu suçlarda mağdurun öncelikli olarak devlet olduğunu ifade etmiştir. Özen, **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 13.

belediye veya il özel idaresi de mağdur sıfatını haizdir[976]. Kanaatimizce bu görüş isabetli değildir. Zira Türk vergi sisteminde yasama organı olan TBMM dışında mahalli idareler de dâhil hiçbir kişi veya kurumun vergilendirme yetkisine sahip olması söz konusu değildir. Mahalli idareler, Anayasa ve kanunlarda öngörülen vergilendirme sürecine ilişkin belli yetkileri kullanmaktadırlar. Mahalli idare tarafından belli yetkilerin kullanılması, ilgili mahalli idareyi söz konusu verginin hak süjesi konumuna sokmaz. Dolayısıyla, VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarında mahalli idarelerin mağdur sıfatını taşıdıklarını ifade etmek isabetli olmayacaktır.

Diğer bir görüşe göre ise bu suçların mağduru, toplumu oluşturan tüm bireylerdir[977]. Bu görüşün gerekçesi bu suçlarda korunan hukuki değerin beyana dayalı vergi sisteminin işleyişinde önemli rolü bulunan defter, belge ve kayıtlara karşı duyulan kamu güveni olmasıdır.

Çalışmamızın "Korunan Hukuki Değer" başlığı altında yaptığımız açıklamalar çerçevesinde VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında korunan hukuki değerin, baskın şekilde hazine yararı dolduğu sonucuna varmıştık. Zira bu hüküm ile mali otoriteyi derinden sarsacak nitelikte olan belgeler aracığıyla yapılan maddi ve fikrî sahteciliklerin önlenmesi yolu ile vergilendirme sürecinin etkin şekilde sonuçlandırılması ve verginin hazineye tam ve zamanında intikalinin sağlanması hedeflenmektedir. Bu bağlamda ifade etmek gerekir ki, vergi, devletin egemenlik gücüne dayalı olarak anayasal ilkeler çerçevesinde ihdas edilmektedir. Devletin egemenlik gücününün görünümü olan vergilerin hazineye intikalini engelleyici nitelikte olan VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında mağdur, devlettir[978].

[976] Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, s. 47.
[977] Özcan, **a.g.e.**, s. 103.
[978] Bu suçlarda, VUK'un 359. maddesinde yer alan atıf nedeniyle VUK'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık müessesesinin bu suçlarda uygulanabilmesi bu görüşümüzü destekler niteliktedir.

4. SAHTE BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA SUÇUNUN UNSURLARI VE SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

Tez çalışmamızda temel aldığımız görüş çerçevesinde suçun unsurları, maddi unsurlar, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere üçe ayrılarak incelenecektir. Müteakiben suçun nitelikli hallerine yer verilecektir. Son olarak ise suçun özel görünüş biçimleri mercek altına alınacaktır. Suçun özel görünüş biçimleri olan teşebbüs, iştirak ve içtima müesseseleri de suçun tamamlanmasına etki etmezler. Doktrinde bunlara suça tesir eden sebepler ya da suça etki eden sebepler de denilmektedir[979].

4.1. Maddi Unsurlar

VUK'un 359. maddesinin mevcut halinde birbirinden bağımsız iki suç olarak öngörülen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun müşterek unsurları olan suçun maddi konusunu, fail ve mağdurunu yukarıda incelemiştik. Bu başlık altında sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun maddi unsurları ele alınacaktır. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu arasındaki tek fark, belgenin sahte belge mi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge mi olmasından kaynaklanmaktadır. Bu sebeple, bu başlık altında yapılacak incelemeler esas olarak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme suçları içinde geçerlidir.

4.1.1. Hareket

VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda "düzenleme" veya "kullanma" hareketinin, VUK'un 359. maddesinde belirtildiği üzere vergi kanunları uyarınca düzenlenen ve muhafaza ve ibraz mecburiyeti olan belgeler üzerinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Başka bir ifade ile bu türde bir belge olmadan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun işlenmesi mümkün değildir. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, bağlı hareketli bir suç olarak düzenlenmiştir. Suçun oluşması için kanunda öngörülen

[979] Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 381.

"düzenleme" veya "kullanma" hareketlerinden birinin VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belge üzerinde işlenmesi icap eder. Bu suç, seçimlik hareketli suç olarak ihdas edilmiştir. Suçun kanuni tanımında yer alan düzenleme veya kullanma hareketlerinden sadece birinin gerçekleştirilmesi halinde suç tamamlanır. Başka bir ifade ile suçun tamamlanması için sahte olarak düzenlenen belgenin ayrıca kullanılmasına gerek yoktur[980]. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ani suç kategorisinde yer almaktadır. Bu sebeple, VUK'un 359. maddesi kapsamında olan bir belgenin sahte olarak düzenlenmesi veya kullanılması ile suç tamamlanır.

4369 sayılı Kanun öncesinde, VUK'un 344. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarında vergi ziyaı suç unsuru olarak yer almaktaydı. Bu sebeple, sahte olarak düzenlenen belgenin kullanılmaması halinde vergi ziyaının gerçekleşmesi imkân dâhilinde olmadığından söz konusu düzenleme hareketi kaçakçılık suçunu değil VUK'un 360. maddesinde yer alan kaçakçılığa teşebbüs suçunu oluşturmaktaydı[981]. 4369 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçları VUK'un 359. maddesinde yer almış ve bu suçlarda vergi ziyaı, suç unsuru olmaktan çıkarılmıştır[982]. Bu sebeple, sahte olarak

---

980 "…*213 Sayılı Vergi Usul Yasasının 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanun ile değişik 359/b-1 maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin "sahte olarak düzenlenmesi" suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyaı doğması suçun unsurları olmaktan çıkarıldığı cihetle; Korteks isimli şirketin sahibi olan sanığın 31.3.2005 ve 20.10.2005 tarihli irsaliyeli faturaları sahte olarak düzenleyerek katılan şirket hakkında icra takibi başlattığının iddia olunması karşısında, eylemin sübutu halinde Vergi Usul Kanununun 359/b-1 maddesinde düzenlenen "sahte fatura düzenlemek" suçunu oluşturacağı ve 5271 Sayılı CMK'nun 223/8. maddesi uyarınca durma kararı verilerek 213 Sayılı Kanunun 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa alındıktan sonra karar verilmesi gerektiği gözetilmeden suç vasfının tayininde yanılgıya düşülerek yargılamaya devamla yazılı şekilde özel belgede sahtecilik suçundan beraat kararı verilmesi*…" Yargıtay 11.CD 2013/20081E. 2014/4921K. 17.3.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Eylül 2019. Aksi görüş için bkz. Yazara göre sahte olarak düzenlenen belgenin defter ve kayıtlara geçirilmesi gerekmektedir. Aksi halde sahte belge düzenleme suçu oluşmaz. Yazar görüşünü desteklemek amacıyla Yargıtay'ın 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önceki kararını referans göstermiştir. (Yargıtay 6.CD 1989/7200E. 1989/8765K. 9.11.1989) Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 130. Ancak bu durum, suç karşılığında uygulanacak cezanın alt sınırdan verilmesini gerektirebilir.

981 Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 289-290.

982 4369 sayılı Kanun Gerekçesinin 14. maddesinde "…*Bu maddede, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 'hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları' başlıklı bölümünde sayılan fiillerin vergi kaybına yol açıp açmadığına ve tarh dönemi içerisinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, kesilecek vergi ziyaı cezasının yanında, kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmalarını sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bilindiği gibi genel olarak hukukta cezayı gerektiren fiillerde aranan temel öğe bu fiillerin kast unsuru taşıyıp taşımadığıdır. Kast unsuru, fiili cürüm haline çevirir. Kasdın söz konusu olmadığı hallerde kabahatten ve kusurdan (taksirden) söz edilebilir. Vergi hukukunda vergi cezası uygulanabilmesi için gereken temel öğe ise verginin kayba uğratılmış olmasıdır. Bu vergi kaybı, ister hatadan, ihmalden veya bir usulsüzlükten doğmuş olsun, ister*

düzenlenen belgenin kullanılmasına gerek olmadan VUK'un 359. maddesinde seçimlik hareketli suç olarak yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu tamamlanmaktadır. Bu durum, VUK'un 359. maddesini son kez değiştiren 5728 sayılı Kanun ile de korunmuştur. VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları, bir istisna[983] haricinde tehlike suçuna dönüşmüşlerdir.

VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun kanuni tanımında öngörülen hareketin gerçekleşmesi ile başkaca bir netice aranmaksızın maddi unsur yönünden tamamlanır. Sahte belge düzenlenmesi sonucunda vergi ziyaının oluşmasına gerek yoktur. Dahası sahte belge düzenlenmesi sonucunda verginin olması gerekenden fazla tarh edilmesi suçun oluşumunu engellememektedir[984]. Zira bu suç yukarıda da ifade edildiği gibi mevcut kanun hükmü nazara alındığında tehlike suçu olarak öngörülmüştür.

4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce VUK'ta "sahte belge" tanımına yer verilmemişti. Sahte belge kavramına ilişkin ilk kanuni tanım ise 4369 sayılı Kanunu'nun[985] 14. maddesiyle VUK'un 359. maddesinin b fıkrasına eklenmiştir. Bu

---

nitelikli ve kasıtlı olsun vergi cezası kesilmesi konusunda farklılık arz etmezler. Bu konuda aranan diğer bir özellik ise vergilendirme tarh döneminin geçmiş olmasıdır. Ne var ki, bazı fiiller doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütsel suç niteliğinde olabilir. Muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi ya da yok edilmesi, denetim ve kontrolden kaçmak amaçlı davranışlar ve sahte veya içerik açısından yanıltıcı belge düzenleyip kullanmak gibi fiiller bu kategoride sayılabilir. Bu nevi fiillerin ortak özelliği niyet, amaç ve plan unsurlarını taşımalarıdır. Bu üç unsur fiilde kastın varlığını ortaya koyar…" https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf (Çevrimiçi) 14 Aralık 2019.

[983] VUK'un 359. maddesinin a-1 bendinde yer alan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamına kaydetme suçu ise zarar suçu olarak öngörülmüştür.

[984] Akkaya VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların, tehlike suçuna dönüştürülmeleri hususunu eleştirmektedir. "*4369 sayılı Kanunla vergi ziyaının kaçakçılık suçunun ön koşulu olmaktan çıkarılmasıdır. Anılan yasa değişikliğinden önce, Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesinde, 'kaçakçılık suçu mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi' olarak tanımlanır iken, değişiklikten sonra Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesi irdelendiğinde 'vergi ziyaı'nın kaçakçılık suçunun ön koşulu olmaktan çıkarıldığı görülmektedir. Bu değişiklikten sonra, hapis cezası gerektiren bir fiilin Vergi Usul Kanununda yer alma nedenini açıklamak neredeyse imkansız olup; hazineyi kayba uğratmayan, hatta kayba uğratmak bir yana daha fazla vergi ödenmesi sonucunu doğuran fiillerin dahi kaçakçılık suçuna vücut vermesi mümkün hale getirilmiştir*." Mustafa Akkaya, "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bakış", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:31, Sayı:233, 2008, s. 34.

[985] RG Tarih:29.7.1998 Sayı:23417

kanuni tanıma göre sahte belge, "*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir*." VUK'un 359. maddesi 5728 sayılı Kanunu'nun[986] 276. maddesiyle değişikliğe uğramasına rağmen Kanun hükmünde yer alan sahte belge tanımında bir değişiklik yapılmamıştır.

84 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde[987] yapılan "*mal teslimi veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.)*" şeklindeki açıklama vergi hukuku alanında yapılan çalışmalarda tartışma konusu yapılmıştır. Bir grup yazara göre, ortada gerçek bir işlem olması sebebiyle söz konusu belgenin sahte belge olarak değil muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak nitelendirilmesi gerekmektedir[988]. Diğer grup yazar ise belgenin konusu işlemin belgede görünen taraflar arasında gerçekleşmemesi halinde söz konusu belgenin sahte belge olduğunu kabul etmektedir[989]. Bu bağlamda VUK'un 359/a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımında gerçek bir işlem veya durumun gerçeğe aykırı bir şekilde belgeye yansıtılmasının iki türlü gerçekleştirilebileceği ve bunun ancak "mahiyet" ve "miktar" itibariyle sınırlı olarak yapılabileceği ileri sürülmüştür[990]. Ancak işlemi yapan tarafların gerçekleşenden farklı şekilde belgede yer alması, "mahiyet" veya "miktar" ile ilgili bir değişiklik değildir[991]. Kanaatimizce belgede gösterilen taraflar arasında gerçekleşmiş bir ekonomik ilişkinin olmaması

[986] RG Tarih: 8.2.2008 Sayı:26781
[987] RG Tarih:23.11.2001 Sayı:24592 http://www.gib.gov.tr/node/87859 (Çevrimiçi) 22 Ekim 2018.
[988] Oktar, "Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk", s. 124; Doğrusöz, "Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler", s. 34; Yüce, **a.g.e.**, s. 97-98; Taştan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu", s. 209; Çığlı, **a.g.e.**, s. 208.
[989] Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.43-44; Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 423; Gider, **a.g.e.**, s.83; Gündüz, "VUK'un 359/a-2 Maddesinde Yer Alan Gerçek Muamele veya Durumun Mahiyeti'nin Gerçeğe Aykırı Olması", s. 60; Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 69; Gürboğa, "**a.g.e.**, s. 25; Kılıç, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımının Sonuçları ve Sahte Faturaya Karşı Alınacak Önlemler", s. 99-100; Özcan, **a.g.e.**, s. 171-172; Zeynep Ilıca; Ömür Ilıca, **Vergi Hukukunda Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016,s. 87; Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 165.
[990] Özcan, **a.g.e.**, s. 171.
[991] **A.e.**, s. 172.

halinde ortada gerçek bir işlem yoktur; dolayısıyla söz konusu belge sahtedir. Yargıtay da benzer şekilde belgenin tarafları arasında mevcut bir ekonomik ilişkinin olmaması halinde söz konusu belgeyi sahte belge olarak nitelendirmektedir[992].

---

[992] "*…belgesiz yapılan alım ve hizmetin başka bir mükellefin belgesi ya da sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir. …*" Yargıtay CGK 2012/11-1512E. 2014/366K. 11.7.2014; "*…24.2.2006 tarihli iddianamede sanık hakkında 2003 ve 2004 takvim yıllarında "sahte fatura kullanmak" suçlarından dava açıldığı, belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin bir başka mükellefe ait fatura ile belgelendirilmesi halinde, faturayı düzenleyen ile alan arasında gerçek bir alışveriş olmadığından sahte olduğunun kabulü gerektiği, dosya kapsamına göre, olay tarihi itibariyle mal ve hizmet alımı yaptığı kişilerden faturalar alamayıp gerçek bir mal ve hizmet alımı yapmadığı ve adresini terk eden Seyithan Çelik'ten 2003 ve 2004 takvim yıllarında temin ettiği sahte faturaları yasal defterlerine kaydederek belgelendirdiği ve faturalarda yer alıp, hazineye intikal etmeyen katma değer vergilerini indirim konusu yapmak ve gelir vergisi matrahını düşük göstermek için gider gösterdiğinin kabul olunması karşısında; her takvim yılındaki teselsül eden sahte fatura kullanma suçunun birbirinden bağımsız ve ayrı suç teşkil edeceği gözetilerek, sanığın her vergi dönemi için ayrı ayrı 213 Sayılı Vergi Usul Yasanının 359/b-1 maddesi gereğince cezalandırılması yerine vasıfta yanılgıya düşülerek 359/a-2 maddesi gereğince cezalandırılmasına karar verilmesi…*" Yargıtay 11.C.D. 2007/7063E. 2007/8834K. 4.12.2007; "*…Fatura, VUY'nın 229 uncu maddesinde; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Sahte belge ise, aynı Yasanın 359/b-1 maddesinde; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tarif edilmiştir. Buna göre, düzenleyen ve kullanan arasında bir işlem veya durum bulunmadığı halde varmış gibi düzenlenen suça konu faturanın anılan yasal düzenlemeler karşısında sahte belge olduğu kuşkusuzdur…*" Yargıtay CGK 2001/11-161E. 2001/211K. 9.10.2001; "*…Belgesiz yapılan satın almanın bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturaları düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından faturaların sahte olduğunun kabulü gerektiğinden…*" Yargıtay 11.CD 2008/18017E. 2009/8773K. 8.7.2009; "*…Belgesiz yapılan satınalmanın, bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturanın düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olarak kabulu gerektiği, sanığın da belgesiz yaptığı satın almayı Burak Petrol ve Hür Petrol'den aldığı faturalarla belgelendirdiği vergi inceleme raporu ve iddianame içeriğinden anlaşılmasına göre, suça konu faturaların sahte olduğu ve eylemin temas ettiği 213 Sayılı Yasanın 359/b-1 maddesindeki suça bakmak ve delilleri tartışıp değerlendirmek görevi üst dereceli ağır ceza mahkemesine ait olduğundan görevsizlik kararı verilmesi gerekirken, faturaların yanıltıcı olduğu kabul edilerek yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması…*" Yargıtay 11.CD 2001/8727E. 2001/9243K. 10.10.200; "*…Belgesiz yapılan satın almanın bir başka mükellefin faturasiyle belgelendirilmesi halinde, bu faturaların, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olarak kabulü gerektiği, somut olayda; faturaların sahte olduğu ve katma değer vergisi yönünden kullanılarak vergi ziyanına neden olduğu kabul edildiği halde, sanığın mahkûmiyeti yerine beraatine karar verilmesi yasaya aykırıdır...*" Yargıtay 11.C.D. 2001/6053E. 2001/6820K. 13.6.2001 "*…sanığın Antalya'da turizm taşımacılık işi yapan Emir Tur. Vip. Ltd. Şti.ne akaryakıt verip karşılığında aldığı çeklerin karşılıksız çıkması üzerine anılan şirketin kendilerine alacakları karşılığında motorin ve suça konu Milas Petrol Ltd. Şti.ne ait faturaları verdiğini savunması karşısında, mal alımının, bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bunu düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım ilişkisi olmadığından faturanın sahte olduğunun kabulü gerektiği…*" Yargıtay 11.C.D. 2008/398E. 2008/10878K. 23.10.2008; "*…Belgesiz yapılan satın almanın bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturaları düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından faturaların sahte olduğunun kabulü gerektiği…*" Yargıtay 11. C.D. 2008/18017E. 2009/8773K. 8.7.2009; "*.... Sağlık Hizmetleri ... Ltd Şti, temsilcisi olan sanığın, 2005 takvim yılında ticari ilişki içerisinde bulunduğu .... isimli müşterisine verdiği 5 adet faturanın asıl (üst) nüshaları ile şirkette kalan ve deftere kayıt edilen alt nüshalarını (dip koçanlarını) isim, miktar ve meblağ itibariyle farklı düzenlemesinden ibaret eyleminin, 213 Sayılı Vergi Usul Yasasının 359/b-1 maddesindeki "sahte fatura düzenlemek" suçunu oluşturacağı ve tüm unsurları ile sübuta eren suçtan mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği*

4.1.1.1. Sahte Belge Düzenleme

Belgenin sahte olarak düzenlenmesi, belgenin baştan itibaren gerçeğe aykırı olarak meydana getirilmesi anlamına gelmektedir[993]. Gerçek bir işlemi veya durumu yansıtan bir belgenin sonradan yapılan bir hareket ile gerçeğe aykırı hale getirilmesi durumunda sahte bir belge değil tahrif edilmiş belge söz konusu olur[994]. Dolayısıyla, bu hareketin mevcut kanun hükmüne göre VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde yer alan tahrif etme etme hareketiyle işlenen defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme suçu kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Sahte belge düzenleme, tam sahtecilik şeklinde gerçekleştirilebileceği gibi kısmi sahtecilik şeklinde de gerçekleştirilebilir[995]. Tam sahtecilik, gerçekte olmayan bir işlem ve/veya durumların varmış gibi belgeye yansıtılması; kısmen sahtecilik ise gerçek ve gerçek olmayan işlem ve/veya durumların aynı belgede bir arada bulunması halinde söz konusu olur[996]. Belgenin tam ya da kısmen sahte düzenlenmesinin suçun

---

gözetilmeden yazılı şekilde beraatine karar verilmesi..." Yargıtay 11.CD 2012/28899E. 2014/14852K. 15.9.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 27 Ekim 2018.

[993] Özcan, **a.g.e.**, s. 173.

[994] Benzer yönde görüş için bkz. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 137.

[995] "*…Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark olmayıp sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tamamen sahtecilik, gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen sahtecilik ise, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer almasıdır. Örneğin; gerçek emtia satışı için düzenlenen faturada ayrıca yapılmayan emtia satışının da gösterilmesi gibi. Kısmen sahte belgeyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet ya da miktarında gerçeğe aykırılık bulunmaktadır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur…*" Yargıtay CGK 2012/11-1512 2014/366E. 11.7.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül 2019.

[996] Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 139; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 399; Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 224; Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 83.

maddi unsurunun tamamlanması bakımından bir farkı yoktur[997][998]. Diğer yandan, kısmen sahte düzenlenen belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge birbiri ile karıştırılmaktadır. Kısmen sahte düzenlenen belgede gerçek bir işlem ya da durumun yanında gerçek olmayan bir işlem ya da durum da yer almaktadır[999]. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir işlem veya durumu yansıtmak ile birlikte mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırılık içermektedir[1000].

---

997 "*…Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark olmayıp sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tamamen sahtecilik, gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen sahtecilik ise, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer almasıdır. Örneğin; gerçek emtia satışı için düzenlenen faturada ayrıca yapılmayan emtia satışının da gösterilmesi gibi… Kısmen sahte belgeyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet ya da miktarında gerçeğe aykırılık bulunmaktadır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur…*" Yargıtay Ceza Genel Kurulu 2012/11-1512E. 2014/366K. 11.7.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 24 Ekim 2018. Benzer kararlar için bkz. Yargıtay 11.C.D. 2007/7063 2007/8834K. 4.12.2007; Yargıtay 11.C.D. 2013/19291E. 2013/17107K. 18.11.2013; Yargıtay 11.C.D. 2012/28899E. 2014/14852K. 15.9.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 30 Ekim 2018. Kanun koyucu, belgenin tamamen sahte olarak düzenlenmesine de kısmen sahte düzenlenmesine de aynı miktarda hapis cezası öngörmüştür. Ancak, ceza mahkemesi fail tarafından işlenen sahte belge düzenleme fiilinin ağırlığına göre cezanın alt ve üst limitleri (3 ile 5 yıl) arasında hapis cezasına hükmedebilir.

998 Ancak kısmen sahte belge düzenlemeye dayalı olarak özel usulsüzlük ve/veya vergi ziyaı cezasının tespitinde belgenin tamamının değil kısmen sahte düzenlenen kısmının dikkate alınması gerekmektedir.

999 Örneğin gerçekte 100 adet deri ceket satan kişinin faturayı 100 adet deri ceket ve 50 adet ayakkabı satmış gibi düzenlemesi halinde ortada kısmen sahte düzenlenmiş belge mevcuttur.

1000 "*…Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, 213 Sayılı Kanunun 359. maddesinde; "Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir" şeklinde tanımlanmıştır. Gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması, belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir. Örneğin; elli adet satılan gömleğin otuz adet, 100 Liradan satılan bir malın 20 Liradan satılmış olarak gösterilmesi gibi, gerçek bir muamelenin mahiyet itibarıyla gerçeğe aykırı bir şekilde belgeye yansıtılması ise satılan mal veya sunulan hizmetin cinsinin ve muamele tarihinin farklı gösterilmesidir. Örneğin; deri ceket satıldığı halde faturada kumaş ceket satılmış gibi veya mal, yeni mali yılda satıldığı halde kapanan mali yıl içinde satılmış olarak gösterilmesi gibi… 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Örneğin, satın alınmayan mal veya hizmetin alınmış gibi fatura tanzim edilmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir. Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir. Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark olmayıp sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tamamen sahtecilik, gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen sahtecilik ise, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer almasıdır. Örneğin; gerçek emtia satışı için düzenlenen faturada ayrıca yapılmayan emtia satışının da gösterilmesi gibi, Kısmen sahte belgeyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet ya da miktarında gerçeğe aykırılık bulunmaktadır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur…*" Yargıtay CGK 2012/11-1512E. 2014/366K. 11.7.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 19 Eylül 2019.

Yargıtay, VUK'un 359. maddesi kapsamından olan bir belgenin sahte olarak düzenlenip vergi idaresi dışında başka bir makama sunulması halinde VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun değil TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçunun oluştuğu kanaatine varmaktadır[1001]. VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgenin sahte olarak düzenlenmesi yeterlidir; ayrıca söz konusu belgenin vergi idaresine veya başka bir kurum ya da kişiye sunularak kullanılmasına gerek yoktur[1002]. Ayrıca VUK'un 359. maddesinde öngörülen sahte belge düzenleme hareketinin vergi idaresine yönelmesi de suçun unsurları arasında yer almamaktadır. Bu sebeple, Yargıtay'ın benimsemiş olduğu bu görüş hukuki dayanaktan yoksundur. Ancak VUK'un 359. maddesinde olması gereken düzenleme, "*vergi kanunlarına göre ... düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*"

[1001] "…*Konfeksiyonculuk yapan sanığın, 1998 yılında Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Genel Müdürlüğü çalışanlarına adı geçen kuruluşça yapılan elbise yardımlarını alabilmeleri için gerçek mal ve hizmet alımına dayanmayan sahte fatura düzenleyip vermek şeklinde oluşan fiilinin TCK. nun 345. maddesinde öngörülen suçu oluşturduğu gözetilmeden suçun nitelendirilmesinde yanılgıya düşülerek yazılı şekilde hüküm kurulması*…" Yargıtay 11.CD 2003/7417E. 2004/6928K. 29.9.2004; "…*suça konu 07/09/2008 düzenleme tarihli 026148 numaralı faturayı içeriği gerçeğe aykırı şekilde tanzim ederek 28/07/2009 tarihinde icra takibine koyarak sahte belgeyi kullandığı, bu şekilde özel belgede sahtecilik suçunu işlediği… sanığın hileli hareketlerle haksız menfaat temin ederek dolandırıcılık ve özel belgede sahtecilik suçlarını işlediğinin sabit olmasına*…"Yargıtay 15. CD 2017/31705E. 2019/3522K. 8.4.2019; "…*Bandırma'ya götürülmek üzere 16.410 kg mısır teslim aldığı, karşılığında da ... plakalı araç sahibi olan... adına sahte olarak düzenlenmiş 24/10/2007 tarih ve 348,55 nakliye ücret faturasını düzenleyerek verdiği, ancak malı götürmeleri gereken yere götürmeyerek hileli eylemlerle haksız menfaat temin ettikleri… özel belge niteliğinde olan ve sahte olarak düzenmiş suça konu fatura aslının adli emanette bulunması nedeniyle sanığın bu eyleminin özel belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı*…"Yargıtay 15.CD 2017/7705 2019/3220 2.4.2019 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 22 Ağustos 2019; çiftçilerin gübre destekleme priminden yararlanılması amacıyla düzenlenen ve kullanılan sahte faturaları (Yargıtay 11.CD 2001/9148E. 2001/9922K. 24.10.2001- Yargıtay 11.CD, 2003/4437E. 2004/1916K. 16.03.2004) ve sendikanın yapmakta olduğu giyim yardımından yararlanmak amacıyla düzenlenen ve kullanılan sahte faturaları (Yargıtay 11.CD 2001/9038E. 2001/9808K. 23.10.2001) aktaran: Yiğit, **a.g.e.**, s. 152 ve 155; "…*Sanığın bal destekleme parası almak amacıyla başkası tarafından sahte olarak düzenlenip verilen müstahsil makbuzunu İlçe Tarım Müdürlüğüne ibraz etmesi eyleminin sübutu halinde TCK'nun 207. maddesinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu oluşur*…" Yargıtay 11.CD 2012/14763E. 2014/31K. 6.1.2014 aktaran Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 195; Aynı yönde görüş için bkz. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 138-139.

[1002] Bu noktada ifade etmek gerekir ki doğrudan doğruya vergi kanunlarında yer alan her belgenin düzenlenmesi ile birlikte muhafaza ve ibraz yükümlüğü doğar. Bu belgelerin vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin diğer durumların tevsiki işlevini görmeleri nedeniyle muhafaza ve ibraz yükümlülüğü ihdas edilmiştir. Bu belgelerin sahte ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı olarak düzenlenmesi hazine zararına yol açmasa dahi hazineyi zarara uğrama tehlikesi ile karşı karşıya kalmasına yol açacaktır.

yerine "*vergi işlemlerinde kullanılmak üzere düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*" ifadesidir.

Sahte olarak düzenlenen belgede taraf olarak belirtilen kişinin hayali bir kişi olması halinde başkaca bir araştırma yapılmaksızın söz konusu belgenin sahte olarak düzenlendiği sonucuna varılabilir[1003]. Diğer yandan, belgede taraf olarak gösterilen kişilerin mevcut olduğunun anlaşılması halinde ise söz konusu belgenin esas aldığı işlem ya da durumun bu kişiler arasında gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespit edilmesi icap etmektedir[1004].

4369 sayılı Kanun öncesinde VUK'un 344. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunda sahte belge düzenleme ile asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler düzenleme hareketleri farklı fıkralarda yer almaktaydı. Bir görüşe göre, bu iki hareketin birbirinden farksız olması sebebiyle gereksiz bir tekrarın yapıldığı ifade edilmekteydi[1005]. Diğer bir görüş, sahte belge düzenleme hareketinde belgenin sadece aslı üzerinde yapılabileceğini savunmaktaydı. Bu görüşe göre, belgenin aslının sahte olmaması durumunda ortada asıllarına uygun olmayan belgelerin asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler düzenleme hareketi kapsamında değerlendirilmelidir[1006]. 4369 sayılı Kanun sonrasında bu tartışmanın uygulama açısından bir önemi kalmamıştır. Zira kanun koyucu belgenin asıl ve suretlerinde sahte belge düzenlemeyi tek bir hareket olarak düzenlemiştir. Mevcut durumda VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme hareketi belgenin aslı, onaylı sureti veya

[1003] Özcan, **a.g.e.**, s. 172.
[1004] **A.e.**, s. 172.
[1005] Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, s. 73.
[1006] Sahir Erman, **Vergi Suçları Ticari Ceza Hukuku VI**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1988, s.55; Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2. Bası, Yaylacık Matbaası, 1983, s. 303-304.

nüshası üzerinde işlenebilir[1007]. Belgenin aslı ve nüshasının aynı anda sahte olarak düzenlenmesi halinde tek bir suçun oluştuğu ifade edilmektedir[1008].

İşin terk edilmesinden sonra VUK hükümleri uyarınca notere tasdik ettirilmiş ya da anlaşmalı matbaada bastırılmış belgelerden kullanılmamış olanlar ile en son kullandıkları ciltleri, işi bırakma bildiriminde bulunacakları süre içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine ibraz edilerek iptal edilmeleri gerekmektedir. İptal işlemi yapılmayan belgeler üzerinde de sahte belge düzenleme hareketi gerçekleştirilebilir[1009].

Başka bir mükellefe ait belgelerin çalınması ya da güvenin suistimal edilmesi yoluyla elde edilen belgeler üzerinden de sahte belge düzenleme hareketi gerçekleştirilebilir[1010]. Sahte belge düzenleme hareketi, Bakanlık ile anlaşması olan matbaalar tarafından gerçekte olmayan kişiler adına basılan belge veya belge basma talimatı olmayan kişiler adına basılan belge ya da kanuna uygun şekilde basılıp kullanılan belgeler yerine aynı seri ve no ile basılan belge ile de yapılabilir. Bu bağlamda ifade etmek isteriz ki anlaşmalı matbaanın gerçek olmayan kişiler adına belge basması, belge basma talimatı vermeyen mükellefler adına belge basması ve mükerrer belge basma hareketleri, VUK'un 359. maddesinin c bendinde yer alan anlaşmasız belge basma suçunun kapsamına girmemektedir[1011]. Kanaatimizce, mali otoriyeti sarsıcı nitelikte olan ve hazinenin kayba uğramasına neden olabilecek ortamı

[1007] "…*Sanığın dosyadaki delillere uygun olarak 1995 ve 1996 takvim yıllarında gerçek satışlardan dolayı düzenlediği faturaların müşteriye verdiği nüshalarında bedeli fazla, kendisinde kalan nüshalarında ise az göstermek suretiyle yanıltıcı faturalar düzenleyip vermekten ibaret olduğu kabul edilen eylemlerinin 213 Sayılı Kanunun değişik 359 maddesinin (a-2) bendine uygun bulunduğu gözetilmelidir*…" Yargıtay 11.CD 2002/10989E. 2003/2751K. 13.5.2003 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 12 Eylül 2019; "…*Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark olmayıp sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir*…" Yargıtay CGK 2012/11-1512E. 2014/366K. 11.7.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 19 Eylül 2019.

[1008] Özcan, **a.g.e.**, s., s. 173.

[1009] Aynı yönde görüş için bkz. Güçlü, **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı**, s. 36; Özcan, **a.g.e.**, s. 173; Ahmet Şanlı, "İşi Bırakan ve Adreslerinde Bulunamayan Mükellefler Nedeniyle Vergi İncelemelerinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Bir Öneri", **Yaklaşım**, Sayı:103, Temmuz 2001, s. 171.

[1010] Faruk Güçlü**, Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları,** Detay Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 10.

[1011] Benzer yönde görüş bkz. Kızılot/ Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 4. Bası, s. 615; Tahir Erdem, "Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadan Belge Basılması ve Bu Belgelerin Bilerek Kullanılması Suçları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:268, Ocak 2011, s. 87-88.

hazırlayan bu hileli hareketlerin de VUK'un 359. maddesi kapsamında yer alması gerekmektedir.

Gerçekte mükellefe ait işletmede istihdam edilmediği halde istihdam ediliyor gibi göstermek için ücret bordrosu düzenlenmesi halinde de sahte belge düzenleme hareketi gerçekleşir. Diğer yandan, gerçekte asgari ücretten yüksek aylık ücret alan çalışanın ücret bordrosunun asgari ücret tutarında gösterilmesi, sahte belge düzenleme hareketine değil muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme hareketine örnek teşkil etmektedir.

Yargıtay bir kararında sahte belge düzenleyicilerinden elde ettikleri sahte belgeleri menfaat karşılığında üçüncü kişilere sağlayan kişilerin sahte belge düzenleme hareketine iştirak ettiklerine karar vermiştir[1012]. Yargıtay burada sahte belgeyi düzenleyenler ile sahte olarak düzenlenen belgeleri komisyon karşılığı satın alıp ilgili mükelleflere temin eden kişiler arasında sahte belge düzenleme hareketine iştirak iradelerinin bulunduğu sonucuna ulaşmıştır. Sahte belge düzenleme hareketi ile işlenenen sahte belge düzenleme veya kullanılma suçu, ani hareketli suçtur. Sahte belgenin düzenlenmesi ile suç tamamlanmaktadır. TCK'nın 39. maddesi nazara alındığında sahte belge düzenlendikten sonra sadece bu belgeleri komisyon karşılığında satın alarak ilgili mükelleflere temin eden kişilerin sahte belge düzenleme hareketine yardım eden sıfatı ile katıldıkları sonucuna varmak isabetli olmayabilir. Sadece sahte belgeleri komisyon karşılığında satın alarak ilgili mükelleflere temin etme eylemini gerçekleştiren kişilerin sahte belge düzenleme hareketi üzerinde hâkimiyet kurdukları ve bu sebeple müşterek fail sıfatını taşıdıkları da ifade edilemez. Ancak, sahte belgeyi düzenleyenler ile bu belgeleri komisyon karşılığında satın alarak

[1012] "*…213 sayılı Vergi Usul Yasasının, 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1. maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyaı doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle, sanıklar Bahattin, Mahsar, Hüdayi, Efkan ve Sami'nin özel gider indirimi veya vergi iadesinde kullanılmak üzere sahte ödeme kaydedici cihaz fişlerini düzenleyenlerden komisyon karşılığı satın alıp komisyon karşılığı memurlara ve işçilere vermekten ibaret olan ve teselsül eden eylemlerinin sahte belgeleri düzenleyenlerin eylemlerine iştirak suçunu oluşturup VUK'nın 359/b-1 ve TCK'nın 80. maddelerine uygun bulunduğu gözetilmeden, suç vasfında yanılgıya düşülerek yazılı şekilde TCK'nın 345. maddesi ile hüküm tesisi…*" Yargıtay 11.CD 2003/5778E. 2004/5966K. 23.6.2004 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 21 Eylül 2019.

ilgili mükelleflere temin eden kişiler arasında söz konusu sahte belge düzenleme hareketi gerçekleşmeden önce veya bu hareketin gerçekleşmesi sırasında suç işleme hususunda iradenin oluşması halinde belgeleri ilgili mükelleflere temin eden kişilerin sahte belge düzenleme hareketine somut olayın şartları çerçevesinde fail ya da şerik olarak katıldıklarının kabulü gerekir. Diğer yandan maddi vakıaların değerlendirilmesi neticesinde bu kişilerin sahte belge düzenleme hareketine iştirak etmedikleri sonucuna da varılabilir. Bu durumda sahte belgeleri temin etme hareketinin VUK'un 359. maddesinin b maddesinde yer alan sahte belge kullanma hareketi kapsamında olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir. Düşüncemize göre, sahte belge kullanma hareketinin ancak VUK kapsamında olan vergilendirme işlemlerinde gerçekleştirilmesi halinde VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge kullanma hareketi gerçekleşmiş olur. Ancak maddi olayda kişiler, belgeleri VUK kapsamında vergilendirme işlemlerinde kullanmamışlar; bu belgeleri ilgili mükelleflere temin etmişlerdir. Bundan dolayı söz konusu hareketin VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu bağlamda, VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu sahte belgeyi temin etme hareketinin de seçimlik hareket olarak eklenmesi gerekmektedir. Diğer yandan söz konusu kişilerin menfaat karşılığında sahte belgeleri başkalarına temin etme hareketi, TCK'nın 207. maddesinde yer alan özel belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilemez. Zira temin etme hareketi, tek başına sahte belgenin hukuki ilişkide veya işlemde dikkate alınmasını sağlamaya yönelik değildir. Bu hareket ile VUK'un 359. maddesi kapsamında olan ve sahte olarak düzenlenen belgeyi vergilendirme işlemlerinde kullanma iradesi içinde olan kişilere sahte belge sağlanmış olur. Bu sebeple, sahte belge düzenleyen kişilerden ücret karşılığında sahte belgeleri satın alıp mükelleflere temin eden kişi, söz konusu sahte belgeleri TCK'nın 207. maddesi kapsamında kullanma hareketini gerçekleştirmiş olmaz[1013]. Diğer yandan sahte belge temin eden

[1013] Uygulamada da bu tür hareketin hangi suç tipi kapsamında değerlendirileceği hususunda tereddütlerin oluştuğu görülmektedir. Yargıtay 4. Ceza Dairesi bir kararında sahte bilet satma fiilinin özel belgede sahtecilik ya da dolandırıcılık suçları kapsamında tartışılması gerektiği sonucuna varmıştır. "*…Bilet gişesi işleten sanığın, sahte İETT otobüs bileti satma eyleminin, özel belgede sahtecilik (5237 Sayılı TCY.nın 207/2. maddesi) yada dolandırıcılık (5237 Sayılı TCY.nın 158/1-e maddesi suçlarını oluşturup oluşturmayacağının karar yerinde tartışılmaması… yasaya aykırı…*" Yargıtay 4.CD 2006/4083E. 2006/14774K. 3.10.2006 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 17 Ağustos 2020.

kişi, sahte belgeyi temin ettikleri kişilerin sahte belge kullanma hareketine azmettiren ya da yardım eden olarak iştirak etmesi de mümkün olabilir. Ancak bu sonuca sahte belgeyi temin eden kişi ile sahte belgeyi VUK kapsamında vergilendirme işlemlerinde kullanan kişi arasında sahte belge kullanma hareketine iştirak iradesi olması halinde ulaşılabilecektir.

4.1.1.2. Sahte Belge Kullanma

"Kullanmak" sözcüğü günlük hayatta bir şeyden belli bir amaçla yararlanma, bir kimseyi bir hizmette bulundurma, amacına ulaşmak için birinden veya bir şeyden yararlanma, amaca alet etme, araç ve aleti işletme gibi birden farklı durumu ifade etmektedir[1014]. "Kullanma" hareketi, hukuk kurallarında birçok yerde geçmektedir. Örneğin özel hukukta kira sözleşmesinde kullanma, kiracının, kira sözleşmesi çerçevesinde kiralanan taşınır ya da taşınmazdan yararlanmasıdır[1015]. TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçuna ilişkin 207. madde gerekçesinde ise kullanma, sahte belgenin herhangi bir hukuki ilişkide veya herhangi bir hukuki işlem tesisinde dikkate alınmasını sağlamaya çalışmak şeklinde açıklanmıştır[1016]. VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda yer alan "kullanma" hareketinin ne anlama geldiği hususu tartışmalıdır. Bir görüşe göre sahte belgenin, tutulması, muhafazası ve ibrazı zorunlu olan defterlere kaydedilmesi ile "kullanma" hareketi gerçekleşmektedir[1017]. Bu görüşün gerekçesi, 4369 sayılı Kanun değişikliği sonrasında VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme ve kullanma suçunda vergi ziyaının suç unsuru olmaktan çıkarılmasıdır. Ancak sahte belge kullanma hareketini "kanuni defterlere kaydetme" ile sınırlayan bu görüşün VUK uyarınca defter tutmakla yükümlü olmayan ancak belgelerini muhafaza ve ibraz ile yükümlü olan kişilerin sahte

---

[1014] Türk Dil Kurumu Genel Türkçe Sözlük https://sozluk.gov.tr/ (Çevrimiçi) 18 Mart 2020.
[1015] Aydın Zevkliler; K. Emre Gökyayla, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.
[1016] http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/ (Çevrimiçi) 16 Mayıs 2020.
[1017] Yüce, **a.g.e.**, s. 86; Kızılot/Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, s. 558; Onur Temizyürek, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiillerinde Suç Tarihi, Suça Teşebbüs ve Teselsül", **Vergi Dünyası**, Sayı:339, Kasım 2009, s. 118; Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 366; Yunus Şengöz, "Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Suçunun Suç Tarihi, Dava Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:233, Şubat 2008, s. 136.

belge kullanma hareketini ne şekilde işleyebileceklerine cevap veremediği görülmektedir[1018].

Diğer bir görüş ise sahte belge kullanma hareketi sahte belgeden beklenen yararın sağlanması amacıyla gerekli faaliyetin bütününü ifade etmektedir[1019]. Bu görüşe göre sahte belgenin yasal defterlere kaydı, sahte belgeden beklenen yararın gerçekleşmesine imkân sağlayabilecek nitelikte bir hareket değildir[1020]. Zira deftere kaydedilen sahte belge, ilgili beyannameye yansıtılmayabilir[1021]. Bu durumda sahte belgenin kullanıldığını ifade etmek mümkün değildir. Kullanma hareketinin gerçekleşmesi için defter ve kayıtlara intikal ettirilen sahte belgenin beyannamede gösterilmesi ve söz konusu beyannamenin vergi idaresine sunulması gerekmektedir[1022]. Bu görüş ise sahte belge kullanma hareketini sadece beyana dayalı olan vergilendirme işlemleri ile sınırlandırmaktadır. Bu kabule göre beyan esasına dayalı olmayan VUK kapsamında yer alan vergi türlerine ilişkin işlemlerde işlenen sahte belge kullanma hareketinin VUK'un 359. maddesinin b maddesinde yer alan sahte belge kullanma hareketi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Diğer yandan bu görüşe göre, sahte belgenin defter ve kayıtlara intikal etmemesine rağmen ilgili beyannameye yansıtılması durumunda sahte belge kullanma hareketi gerçekleşmektedir[1023].

Başka bir görüşe göre ise kullanma, sahte belgenin hukuki sonuç doğurmasına yönelik harekettir[1024]. Bu bağlamda sahte bir belgenin defterlere kaydı ile sınırlandıran görüşün isabetli olmadığı ileri sürülmektedir[1025]. Bu görüş doğrultusunda, satıcının başka bir kişiden elde etmiş olduğu sahte belgeyi alıcıya vermesi, deftere kaydı yapılmamış sahte bir belgeyi vergi inceleme elemanına ibrazı, sahte bir belgenin

[1018] Aynı yönde görüş için bkz. Özcan, **a.g.e.**, s. 178.
[1019] Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 224.
[1020] **A.e.**
[1021] **A.e.**, s. 225.
[1022] **A.e.**, s. 224; Aynı yönde görüş bkz. Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 99-100; Yiğit, **a.g.e.**, s.148.
[1023] Parlar/Demirel, **a.g.e.**, s. 336; Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 282.
[1024] Erman/Özek, **a.g.e.**, s. 526; Özcan, **a.g.e.**, s. 178.
[1025] Özcan, **a.g.e.**, s., s. 178.

saklanması ve ibrazı zorunlu olan kayıt ortamına kaydedilmesi de kullanma hareketidir[1026].

Yargıtay ise sahte belgenin mükellef tarafından deftere kaydedilmesi ile kullanmadan beklenen yararın sağlanmadığı ve bu sebeple kullanma hareketinin beyanname verilmesi ile tamamlandığı sonucuna varmaktadır[1027].

Kanaatimize göre sahte belge kullanma hareketinin VUK kapsamında olan vergilendirme işlemlerinde icra edilmesi gerekmektedir[1028]. Örneğin sahte belge kullanma hareketi, söz konusu sahte belgenin VUK kapsamında olan defter veya kayıtlara yansıtılması olabileceği gibi bu belgelerin bildirim veya beyannamelerde yer alması da olabilir. Bu noktada, hareketin tamamlanması için söz konusu defter, kayıt, bildirim ya da beyannamelerin vergi idaresine sunulmasına gerek yoktur[1029]. Ayrıca sahte olarak düzenlenen belgenin defter, kayıt, bildirim veya beyannamelere yansıtılmadan kanun icabınca vergi idaresine sunulması halinde de kullanma hareketi gerçekleşmiş olur. Vergi idaresinin bilgi talebine cevap veren kişinin VUK'un 359.

[1026] **A.e.,** s. 178.

[1027] "…*Sahte belgenin mükellef tarafından defterine kaydedilmesi, beklenen yararı sağlamayacağından kullanma gerçekleşmiş sayılamaz. Kaldı ki, deftere kaydedilmeyen sahte belgenin beyannamede gösterilmesi mümkündür. Ayrıca deftere kaydedilen sahte belge beyannameye dahil edilmeyebilir*…" Yargıtay 11.CD 2013/2593E. 2014/21446K. 11.12.2014; Yargıtay 19.CD 2015/2848E. 2016/262K. 13.1.2016; Yargıtay 19.CD 2015/14902E. 2015/9646K. 30.12.2015 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 20 Eylül 2019. Yargıtay, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma hareketlerini birbirinden bağımsız iki ayrı suç olarak değerlendirmektedir. ("…*Sanık ... yönünden; sahte fatura kullanma ve düzenleme suçlarında her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu gözetilmeden, hangi yıl olduğu da belirtilmeksizin tek hüküm kurulması, sanık ... yönünden; 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren ..... sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değişik 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesinde üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörüldüğü halde temel cezanın "18 ay" olarak eksik belirlenmesi*…" Yargıtay 11.CD 2017/3562E. 2019/3344K. 1.4.2019; "…*Sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, ancak aynı takvim yılı içerisinde farklı zamanlarda düzenlenen veya kullanılan sahtefatura eylemlerinin zincirleme sahte fatura düzenleme veya kullanma suçunu oluşturacağı gözetilmeden, sanık hakkında hangi yıla ilişkin hüküm kurulduğu da belirtilmeksizin tek hüküm kurulması*…" Yargıtay 11.CD 2017/3583E. 2019/3913K. 16.4.2019 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 9 Kasım 2020. Dolayısıyla Yargıtay'a göre sahte belgeyi düzenleyen, deftere işleyen ancak beyannamelere yansıtmayan kişi sahte belge düzenleme suçunu işlemiş ama sahte belge kullanma suçunu işlememiştir. Kişinin ayrıca düzenlediği belgeyi beyannamelerine yansıtması halinde hem sahte belge düzenleme suçundan hem de sahte belge kullanma suçundan dolayı cezai sorumluluğu olacaktır.

[1028] Bu bağlamda, kullanma hareketinin hangi amaç ile gerçekleştirildiğinin, suçun maddi unsuru bakımından önemi yoktur.

[1029] Aynı yönde görüş için bkz. Cengiz/Kılıç, **a.g.e.,** s. 282.

maddesi kapsamında olan ve sahte olarak düzenlenmiş belgeyi sunması bu son duruma örnek olarak gösterilebilir. Diğer yandan, kişi belgeyi kabul etmesine rağmen VUK kapsamında vergisel işlemlerde kullanmadan yakalanırsa, söz konusu bu hareket VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna teşebbüs kapsamında değerlendirilebilir.

Sahte kullanma hareketi, icrai veya ihmali hareketle de işlenebileceği savunulmaktadır[1030]. Bu görüşe göre, sahte olduğu bilinmeden deftere kaydedilmiş bir belgenin daha sonradan sahte olduğunun öğrenilmesine rağmen belgeden yararlanmaya devam edilmesi ihmali nitelikte bir kullanmadır[1031].

Yargıtay, sahte belge kullanma hareketinin vergi idaresi dışında başka bir makama sunulması yolu ile gerçekleşmesinin mümkün olmadığı kanaatindedir[1032]. Bu görüşe göre vergi idaresi dışında başka bir makama yönelen hareket, TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçları kapsamında değerlendirilmelidir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu bir kararında, sahte kira sözleşmesi düzenleyerek kullanan sanığın amacının vergi matrahını düşük göstererek daha az vergi ödemek ve bu suretle vergi kaçırarak kendisine çıkar sağlamak olması durumunda VUK'un 359. maddesi kapsamında belgede sahtecilik suçunun oluşabileceği buna mukabil TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçunun, bu belgenin Maliye dışında başka bir makama veya kiralayana karşı kullanıldığında oluşabileceği kanaatine varmıştır[1033]. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin de, Yargıtay Ceza Genel Kurulunun bu kararında yer alan görüşü benimsediği anlaşılmaktadır[1034]. Yargıtay'ın bu noktada esas aldığı ölçüt sahte

---

[1030] Özcan, **a.g.e.**, s. 178.
[1031] **A.e.**, s. 178.
[1032] Yargıtay 11.CD 2003/11723 E. 2006/246 K. 26.1.2006 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 22 Ağustos 2019.
[1033] Yargıtay CGK 6-217/268 12.11.1990 Faruk Erem; Nevzat Toroslu, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 6. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 1994, s. 244 aktaran Erdem, "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler", s. 94.
[1034] "…*Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 12.11.1990 ve 6-217/268 sayılı kararında da açıklandığı üzere; sahte kira sözleşmesi düzenleyen sanığın amacı vergi matrahını düşük göstererek, daha az vergi ödemek ve bu suretle vergi kaçırarak kendisine çıkar sağlamaktır. Özel evrakta sahtecilik suçu, bu belgenin Maliye dışında başka bir makama veya kiralayana karşı kullanıldığında oluşabileceğinden tebliğnamedeki özel evrakta sahtecilik suçunun tartışılması gerektiğine ilişkin bozma düşüncesine iştirak olunmamıştır*…" Yargıtay 11.CD 2003/11723 E. 2006/246 K. 26.1.2006 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 22 Ağustos 2019. Yargıtay VUK anlamında vergilendirme işlemleri dışında kira

belgenin VUK kapsamında olan vergilendirme işlemlerinde kullanılıp kullanılmadığıdır.

Çalışmamızın "Müşterek Maddi Konu: Belge" başlığı altında ayrıntılı incelediğimiz gibi düşüncemize göre vergi kanunlarında doğrudan doğruya düzenlenmeyen ancak muhafazası ve ibrazı zorunlu olan belgeler VUK'un 359. maddesi kapsamında değildir. Dolayısıyla Yargıtay'ın sahte olarak düzenlenip vergilendirme işlemlerinde kullanılan kira sözleşmesini, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kapsamında değerlendiren görüşüne katılmamaktayız. VUK'un 359. maddesinin mevcut hali nazara alındığında kanaatimize göre doğrudan doğruya VUK'ta düzenlenmeyen bir belge ile gerçekleştirilen düzenleme ve kullanma hareketleri, TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilmelidir.

VUK'un 241 ve 242. maddelerinde bazı belgelerden söz edilmiştir. Kanun koyucu bu hükümde sadece tüccarların muhabere evrakları ile mukavelename, taahhütname, kefaletname ve benzeri diğer belgelerinin muhafazasını ve ibrazını zorunlu kılmış ancak tüccar olmayanlar için böyle bir zorunluluk öngörmemiştir. Vergi idaresi bu bağlamda vermiş olduğu bir Özelge'de VUK anlamında tüccar olmayan kişinin sahte kira sözleşmesi düzenlemesi ve kullanması halinde bu belge için muhafaza ve ibraz yükümlülüğü bulunmadığından dolayı bu kişinin söz konusu hareketinin doğrudan doğruya VUK'un 359. maddesi kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı görüşüne varmıştır[1035]. Yargıtay bir kararında

sözleşmesinin kullanılması hareketinin kaçakçılık suçları kapsamında olmadığı yönünde karar vermiştir. Yargıtay 11.CD 2001/5484E. 2001/6522K. 7.6.2001 aktaran Ok/Gündel, **a.g.e.,** s. 278.

[1035] "*…Söz konusu olayda sahte kira kontratı düzenleme fiilini yerine getiren şahsın vergi mükellefi olması nedeniyle "Sahte kira kontratı tanzim etmek suretiyle stopaj gelir vergisinin eksik tahakkuk etmesine neden olan mükellefin bu eyleminin aynı Kanunun 359 uncu maddesinde hüküm altına alınan kaçakçılık suçunu oluşturduğu ve aynı Kanunun 367 nci maddesi gereğince defterdarlığınız mütalaasıyla yetkili cumhuriyet savcılığına suç duyurulması gerektiği" yönündeki defterdarlığınız görüşü Bakanlığımızca da uygun bulunmuştur. Ancak, sahte kira kontratı düzenleme veya kullanma fiilini yerine getiren şahsın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tüccar vasfı taşımaması halinde ise, bu şahıslar adına Vergi Usul Kanununun 359 ve 367 nci maddeleri gereğince kaçakçılık suçu raporu düzenlenmesine ve ilgili cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunulmasına imkan bulunmamaktadır…*" Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 28.6.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.30/3032-359-96/30024 sayılı Özelgesi https://www.gib.gov.tr/node/90234 (Çevrimiçi) 22 Ağustos 2019; Sahte olarak kira sözleşmesini düzenleyen tarafın tüccar olması ve bu belgeyi

idarenin bu görüşüne paralel olarak VUK anlamında tüccar olmayan kişinin satın aldığı otomobilin trafik sicilinde kaydının sağlanması için yatırılması gereken taşıt vergisinden kurtulmak amacıyla sahte taşıt alım vergisi makbuzu düzenleyip kullanma eylemini, TCK kapsamında belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiştir[1036]. Ancak yukarıda da arz ettiğimiz gibi kanaatimize göre vergi kanunlarında doğrudan doğruya düzenlenmeyen bununla birlikte VUK'un 242. maddesi gereğince muhafazası ve ibrazı zorunlu olan özel hukuk ya da idare hukuku çerçevesinde oluşturulan kira sözleşmesi, taahhütname ve vergi makbuzu ve benzeri belgeler, VUK'un 359. maddesi kapsamında belge kapsamı içinde olmadıkları için bu belgelerin sahte olarak düzenlenip kullanılması hareketi, VUK'un 359. maddesindeki sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kapsamında değerlendirilemez.

Sahte belge kullanma hareketi, Bakanlık ile anlaşması olmayan kişi tarafından basılan VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belge üzerinde de işlenebilir. Ancak sahte belge kullanma hareketinin işlenebilmesi için öncelikle anlaşmasız basılan belgenin, sahte olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda sahte belge kullanma hareketi VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kapsamında değerlendirilirken anlaşmasız belge basma hareketi aynı maddenin c bendinde yer alan anlaşmasız belge basma veya anlaşmasız basılan belgeyi bilerek kullanma suçu kapsamında değerlendirilir. Özetle, burada birbirinden bağımsız iki ayrı hareket ve iki ayrı suç mevcuttur. Diğer yandan, anlaşmasız basılan belgenin temin edilerek gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesi halinde de söz konusu anlaşmasız basılan belgenin kasten kullanılması hareketi tamamlanmış olur. Bu hareket, VUK'un

---

vergilendirme işlemlerinde kullanması durumunda tüccar olmayan ancak sahte olduğu kanıtlanan kira sözleşmesinde imzası bulunan kişinin eyleminin TCK ve VUK'ta yer alan suça iştirak hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda ifade etmek gerekir ki VUK'un 241. ve 242. maddelerinde yer alan "tüccar" ibaresi, bu maddelerde yer alan belgelerin sahte olarak düzenleyen kişilerin fail olarak cezalandırılmasını engellemektedir.

[1036] "…*Satın aldığı otomobili trafikte adına kayıt ettirmek için yatırmak zorunda olduğu taşıt alım vergisinden kurtulmak amacıyla sahte taşıt alım vergisi makbuzu düzenleyip kullanmak eyleminin TCK. nun 342. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği gözetilmeden, unsurları itibariyle oluşmayan sahte fatura düzenleyip kullanmak suçu kabul edilip tarhiyat sonrası da olduğu anlaşılan uzlaşmaya dayanarak beraatine karar verilmesi*…" Yargıtay 11.CD 2001/9315E. 2001/10723K. 21.11.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 9 Eylül 2019.

359. maddesinin c bendinde yer alan anlaşmasız belge basma veya anlaşmasız basılan belgeyi bilerek kullanma suçu kapsamında değerlendirilmelidir.

Yargıtay, haksız yere vergi iadesine sebebiyet verilmesi durumunda iade edilen tutarın üç katı tutarında idari para cezası kesileceği öngören 2978 sayılı Kanun[1037] döneminde, sahte faturaları özel gider indiriminde kullanarak haksız vergi iadesi alınmasını, 2978 sayılı Kanunun 6. maddesine[1038] uygun olduğuna ve bu eylemin karşılığının idari para cezası olduğuna ve bu sebeple görevsizlik kararı verilmesi gerektiğine karar vermişti[1039]. Yargıtay'ın burada, "özel kanun genel kanunu ilga eder prensibi" (lex specialis derogat legi generali) çerçevesinde 2978 Sayılı Kanununun 6. maddesini özel kanun hükmü sayarak bu Kanun hükmü kapsamında olan özel gider indiriminde kullanılarak haksız vergi iadesine sebep olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları kapsamında değerlendirmediği anlaşılmaktadır.

[1037] RG Tarih:8.2.1984 Sayı:18306

[1038] Mülga Madde 6 – (2/2/1984 tarih ve 2978 sayılı Kanunun hükmüdür.) Aşağıdaki hallerden birisiyle haksız yere vergi iadesine sebebiyet verilmesi durumunda, iade edilen bu meblağ üç kat cezası ile birlikte müsebbiplerinden geri alınır. a. Vergi iadesine hak kazananların bilerek sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar kullanmaları veya vesikaları tahrif etmeleri; b. İşverenlerin gerçek dışı Vergi İade Beyannamesi düzenlemeleri; c. İşverenlerin azami sınır ve oranlar konusundaki hükümlere aykırı olarak iade hesaplamaları; d. Beşinci madde hükmüne uyulmaması; e. İşverenlerin ücretliye ödemedikleri vergi iadesini süresinde vergi dairsine yatırmamaları; Halinde bu tutarlar üç kat cezası ile birlikte geri alınır. Bu Kanundan doğan mükellefiyetlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeyen işverenlere, vergi dairesince o işverene ait işyerleri ücretlilerine ödenen meblağın iki katı tutarında ceza kesilir. Birinci fıkranın (a) bendinde açıklanan fiillerin tekerrürü halinde vergi iadesine hak kazananlar vergi iadesi hakkından bir daha faydalandırılmaz.

[1039] "*…2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Yasanın 1.maddesi ile vergi iadesi kabul edilmiş, iadeye konu harcamalar sayılmış, mal ve hizmet alımlarının fatura serbest meslek makbuzu, kamu idare ve müesseseleri tarafından verilen belgelerle binalarda ortak yakacak giderlerini gösteren belgelerle tevsik edileceği hükme bağlanmıştır…özel gider indiriminde kullanılan ve gerçeğe aykırı olan belgelerin düzenlenmesine katılmadan sadece kullananlar hakkında 2978 sayılı Yasanın 6.maddesi ile vergi idaresince para cezası hükmolunacağının kabul edilmesi karşısında, bu özel hükmün uygulanması gerektiğinden genel hüküm olan Ceza Yasasının 346. maddesinin yollamasıyla 345. maddesinin uygulanması da olanaksızdır…Bu itibarla somut olayda, sahte faturaları özel gider indiriminde kullanarak haksız vergi iadesi aldığı iddia olunan sanığın eyleminin, 2978 sayılı Yasanın 6. maddesine uygun bulunduğu, bu nedenle görevsizlik kararı verilmesi gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması, Yasaya aykırı, müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı istem gibi CMUK.nun 321. maddesi uyarınca bozulmasına…*" Yargıtay 11.CD 2001/5806E. 2001/7528K. 3.7.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 9 Ekim 2019. Aynı yönde karar için bkz. Yargıtay 11.CD 2001/5176E. 2001/7823K. 11.07.2001; Aynı yönde bkz. Yargıtay CGK E. 2002/11-203E. 2002/340K. 8.10.2002; Yargıtay 11.CD 2002/1596E. 2002/2062K. 14.3.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 22 Ağustos 2019.

Diğer yandan, Yargıtay, 2978 Sayılı Kanun kapsamında olan özel gider indiriminde kullanılmak üzere sahte fatura ve fiş düzenlenerek başkasına verilmesi eylemini "kullanma" olarak değerlendirerek bu eylemin TCK kapsamında özel belgede sahtecilik suçu kapsamında olduğu sonucuna varmıştır[1040]. Yargıtay benzer şekilde sahte faturanın VUK kapsamında vergilendirme işlemlerinde kullanılmaması halinde söz konusu eylemin VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar çerçevesinde değil TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçu çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir[1041]. Görüldüğü üzere Yargıtay, söz konusu sahte belgenin VUK'un 359. maddesi kapsamında olmasını yeterli görmemekte bunun yanında VUK kapsamında olan vergilendirme işlemlerinde kullanılmaya yönelik olmasını da aramaktadır.

[1040] "…*özel gider indiriminde kullanılmak üzere 1997 takvim yılında yanıltıcı fatura düzenlemek niteliğinde ortaya çıkıp TCK.nun 345 ve 80. maddelerindeki teselsül eden özel evrakta sahtecilik suçunu oluşturduğu, suçta kullanma öğesinin sahte belgelerin başkalarına verilmesiyle gerçekleşeceği, alanların bu belgeleri vergi indiriminde kullanmamaları olgusunun suçun oluşmasına engel teşkil etmeyeceği*…" Yargıtay 11.CD 2003/5372E. 2004/4235K. 12.05.2004; "…*sahte olarak düzenlenmiş ödeme kaydedici cihaz fişlerini vergi iadesinde veya özel gider indiriminde kullanacak olan şahıslara satmak amacıyla komisyon karşılığı sattıkları anlaşıldığından sahte özel belge düzenlemek ve komisyon karşılığı satmak niteliğinde ortaya çıkan suçun oluşmasında aranan kullanma ögesinin, sahte belgenin başkalarına verilmesiyle gerçekleşeceği, vergi iadesinde kullanılmamış olmalarının suçun oluşumuna engel teşkil etmeyeceği*…" Yargıtay 11.CD 2002/8263E. 2002/9051K. 14.11.2002www.kazanci.com (Çevrimiçi) 22 Ağustos 2019. Aynı yönde karar bkz. Yargıtay 11.CD 2001/5520E. 2001/7797K. 10.7.2001; Yargıtay 11.CD 2001/5335E. 2001/7807K. 11.7.2001; Yargıtay 11.CD 2001/4720E. 2001/7809K. 11.7.2001; Yargıtay 11.CD 2001/5935E. 2001/7820K. 11.7.2001 aktaran Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 288 ve 290.

[1041] "…*Bandırma'ya götürülmek üzere 16.410 kg mısır teslim aldığı, karşılığında da ... plakalı araç sahibi olan... adına sahte olarak düzenlenmiş 24/10/2007 tarih ve 348,55 nakliye ücret faturasını düzenleyerek verdiği, ancak malı götürmeleri gereken yere götürmeyerek hileli eylemlerle haksız menfaat temin ettikleri… özel belge niteliğinde olan ve sahte olarak düzenmiş suça konu fatura aslının adli emanette bulunması nedeniyle sanığın bu eyleminin özel belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı*…"Yargıtay 15.CD 2017/7705 2019/3220 2.4.2019 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 22 Ağustos 2019; çiftçilerin gübre destekleme priminden yararlanılması amacıyla düzenlenen ve kullanılan sahte faturaları (Yargıtay 11.CD 2001/9148E. 2001/9922K. 24.10.2001- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2003/4437E. 2004/1916K. 16.03.2004) ve sendikanın yapmakta olduğu giyim yardımından yararlanmak amacıyla düzenlenen ve kullanılan sahte faturaları (Yargıtay 11.CD 2001/9038E. 2001/9808K. 23.10.2001) Yiğit, **a.g.e.**, s. 152 ve 155; "…*Sanığın bal destekleme parası almak amacıyla başkası tarafından sahte olarak düzenlenip verilen müstahsil makbuzunu İlçe Tarım Müdürlüğüne ibraz etmesi eyleminin sübutu halinde TCK'nun 207. maddesinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu oluşur*…" Yargıtay 11.CD 2012/14763E. 2014/31K. 6.1.2014 Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 195; "…*suça konu 07/09/2008 düzenleme tarihli 026148 numaralı faturayı içeriği gerçeğe aykırı şekilde tanzim ederek 28/07/2009 tarihinde icra takibine koyarak sahtebelgeyi kullandığı, bu şekilde özel belgede sahtecilik suçunu işlediği… sanığın hileli hareketlerle haksız menfaat temin ederek dolandırıcılık ve özel belgede sahtecilik suçlarını işlediğinin sabit olmasına*…"Yargıtay 15. CD 2017/31705E. 2019/3522K. 8.4.2019 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 22 Ağustos 2019.

4.1.2. Netice

Netice, hareketin dış dünyada meydana getirdiği ceza kanununda öngörülen değişikliktir[1042]. Suçun kanuni tarifinde unsur olarak neticeye yer verilmesi halinde suçun tamamlanabilmesi için bu neticenin gerçekleştirilmesi gerekmektedir[1043]. Bu tür suçlar, neticeli suç olarak adlandırılmaktadır. Diğer yandan, suçun kanuni tarifinin netice içermemesi durumunda hareketin gerçekleşmesi ile suç tamamlanmaktadır. Bu sebeple, bu tür suçlara, sırf hareket suçu denilmektedir[1044].

4369 sayılı Kanun öncesinde kaçakçılık suçlarında "vergi ziyaı" suç unsuru olarak düzenlenmişti. Bu sebeple sahte belge düzenlenmesinin yanında vergi ziyaı da aranmaktaydı[1045]. Vergi ziyaı ile neticelenmeyen sahte belge düzenleme hareketi ise, VUK'un 358. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığına teşebbüs suçu olarak nitelendirilmekteydi. 4369 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçlarında vergi ziyaı suç unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Ayrıca VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılığa teşebbüs suçu da ilga edilmişti. Bu değişiklikler ile neticeli suç olarak düzenlenen bu kaçakçılık suçları sırf hareket suçlarına dönüşmüşlerdir. Mevcut durumda VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun tamamlanması için sahte belge düzenleme ve/veya kullanma hareketi neticesinde vergi ziyaı oluşması şart değildir. Yargıtay da VUK'un 359. maddesinde yer alan bu suçlarda vergi ziyaının suç unsuru olmadığı yönünde karar vermektedir[1046]. Bu

---

[1042] Zafer, **a.g.e.**, s. 193.
[1043] Artuk/Gökcen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 251.
[1044] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 127.
[1045] Yargıtay eski tarihli kararlarında vergi ziyaını, suç unsuru olarak görmekteydi. Bu bağlamda ifade etmek gerekir ki Yargıtay, vergi ziyaı, vergi kaybı ve vergi matrahının azalması kavramlarını birbir yerine kullanmaktadır. "*…Sanığın adı geçen kişilere faturalarda yazılı miktarlarda satış yapmadığı halde bu faturaları düzenlediği dosya içeriğinden anlaşılmaktadır. Ancak suça konu faturalar incelendiğinde, sanığın yıllık cirosunu yükseltici nitelikte bulundukları, dolayısıyla vergi matrahının yükseldiği açıktır. Sanık düzenlediği gerçeğe aykırı bu faturalarla vergi ziyaına sebebiyet vermediği gibi matrahını yüksek göstermek suretiyle daha fazla oranda vergi yükümlülüğü altına girmiştir. O halde vergi ziyaından söz etmek olası değildir. Halbuki 213 sayılı yasanın 344. maddesine veri ziya-ına kasten sebep olunması halinde aynı yasanın 359. maddesi hükmü uygulanabilir. Vergi ziyaına sebebiyet vermeyen sanığın eylemi maddede yazılı suçu oluşturmaz…*" Yargıtay CGK 1987/9-539E. 1987/700K. 28.12.1987 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Eylül 2019.
[1046] "*…213 sayılı Vergi Usul Yasasının 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1. maddesine göre vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyaı doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle; sanığın özel gider indirimi veya vergi iadesinde kullanılmak*

bağlamda ifade etmek gerekir ki, doktrinde ve yargı kararlarında vergi ziyaı ile vergi kaybı birbiri yerine kullanılmaktadır[1047] ancak bu iki terim her durumda aynı anlama gelmemektedir. Vergi ziyaı, mükellef veya sorumlunun vergi ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmemesinden dolayı verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir. Verginin zamanında ve eksiksiz tahakkuk ettirilememesi vergi kaybına yol açar. Ancak, zamanında ve tam olarak tahakkuk etmiş bir verginin zamanında ve tam olarak tahsil edilememesi halinde de

---

üzere komisyon karşılığı sahte ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlemekten ibaret eyleminin Vergi Usul Kanununun 359/b-1. maddesine uyan suçu oluşturduğu ve 213 sayılı Kanunun 367. maddesine göre dava şartı olan mütalaa alınması gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması…" Yargıtay 11.CD 2009/11359E. 2012/10704K. 5.6.2012; "*…01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanunla değişik 213 sayılı VUK'nun 359/b-1. maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin vergi yasalarına göre kullanılması ve vergi ziyaı suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle, sanığın 2002 yılında özel gider indirimi veya vergi iadesinde kullanılmak üzere "sahte faturalar düzenlemekten" ibaret eyleminin VUK'nun 359/b-1. maddesine uygun bulunduğu gözetilmeden, suçu nitelemede yanılgı sonucu özel evrakta sahtecilik suçundan cezalandırılmasına karar verilmesi…*" Yargıtay 11.CD 2005/2983E. 2005/13918K. 19.12.2005 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 12 Eylül 2019. Yargıtay 11. Ceza Dairesi 4369 sayılı Kanun değişikliği sonrası vermiş olduğu bir kararda sahte belge kullanma hareketi ile işlenen suç sonucunda vergi ziyaının doğup doğmadığının tespit edilmesi gerektiği sonucuna varmıştır. Her ne kadar bu karar tarihi 14.9.2004 olsa da karara konu olan suç tarihi 4369 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce olması muhtemeldir. Zira suçun işlendiğini tespit eden vergi inceleme raporunun tarihi 18.10.1999'dur. Bu sebeple, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, sanığın aleyhine olan vergi ziyaını suç unsuru olmaktan çıkaran 4369 sayılı Kanun değişikliği sonrası hükmü değil önceki dönem kanun hükmünü uyguladığı sonucuna ulaşılabilir. "*…Suç tarihi itibariyle sahte olduğu iddia olunan faturaların alanlarca kullanılması halinde müsnet suçun oluşacağı, sanığın düzenlediği sahte faturaları alan A... Tekstil Sanayi Ticaret ve ihracat Limited Şirketinin suça konu faturaları kullanmadığının 18.10.1999 gün, 1999/41 sayılı Vergi İnceleme Raporu ile anlaşıldığı, sanığın adına fatura düzenlediği O... Tekstil Konfeksiyon Gıda Sanayi Ticaret Limited Şirketi hakkında ise ""Bornova Vergi Dairesi'nin 18.2.2000 gün ve 2923 sayılı yazısından, mükellef hakkında düzenlenmiş vergi inceleme raporu bulunmayıp, incelemeye sevkedildiğinin"" bildirilmiş olması karşısında; davaya konu sahte olduğu ileri sürülen faturayı anılan şirketin kayıtlarına intikal ettirerek kullanmak suretiyle vergi ziyaı doğup doğmadığı araştırılıp, düzenlenmiş olması halinde vergi inceleme raporu ve eklerinin onaylı örnekleri getirtilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumun tayini gerekirken, eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde karar verilmesi…*" Yargıtay 11. CD 2003/8071E. 2004/6443K. 14.9.2004 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 11 Kasım 2020.

[1047] Bayar, **a.g.e.**, s. 116; "*…Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup sanık hakkında, yabancı uyruklu şahıslar adına sahte özel faturalar düzenleyerek, gerçekte yurt dışı yapılmayan mallar nedeniyle katma değer vergisi iadesi almak suretiyle vergi kaybına sebebiyet verdiğinin iddia olunması karşısında, yüklenen sahte fatura düzenlemek suçunun 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunun 14. maddesinin 2. fıkrası uyarınca 1. fıkrasının kapsamı dışında kaldığı gözetilmeden, yazılı şekilde kamu davasının ortadan ka1dırılmasına karar verilmesi…*"; Yargıtay 11.CD 2003/17064E. 2005/26K. 24.1.2005; "*…Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup sanık hakkında, yabancı uyruklu şahıslar adına sahte özel faturalar düzenleyerek, gerçekte yurt dışı yapılmayan mallar nedeniyle katma değer vergisi iadesi almak suretiyle vergi kaybına sebebiyet verdiğinin iddia olunması karşısında, yüklenen sahte fatura düzenlemek suçunun 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunun 14. maddesinin 2. fıkrası uyarınca 1. fıkrasının kapsamı dışında kaldığı gözetilmeden, yazılı şekilde kamu davasının ortadan kaldırılmasına karar verilmesi*"… Yargıtay 11.CD 2003/17064E. 2005/26K. 24.1.2005 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 19 Eylül 2019.

vergi kaybı oluşabilir[1048]. Başka bir ifade ile vergi ziyaı olmamasına rağmen vergi kaybı olabilir. Vergi ziyaı ile karıştırılan bir diğer kavram ise matrahın azalması durumudur. Ancak ifade etmek gerekir ki, vergi matrahının azalması her zaman vergi ziyaına sebep vermemektedir. Örneğin, matrahın azalmasına rağmen indirilecek KDV'nin yüksek olması nedeniyle ödenecek KDV'nin çıkmadığı durumda vergi ziyaı yoktur ancak matrahın azalması söz konusudur[1049].

Diğer yandan, sahte belge düzenlenme ve/veya kullanma hareketi sonucunda vergi idaresinin miktar itibariyle daha fazla vergi tarh etmesi durumunda sahte belge düzenleme hareketinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin tartışılması gerekmektedir. Uygulamada uyuşturucu, fuhuş, insan kaçakçılığı, terör ve silah ticareti gibi yasadışı faaliyetler ile elde edilen paranın yasal yollarla elde edilmiş gibi gösterilerek kayıt altına alınması sağlanmaktadır[1050]. Bunun için şirketler kurulmakta, bu şirketlerin ticari faaliyeti olmamasına ve vergiyi doğuran olay gerçekleşmemesine rağmen sahte belgeler düzenlenmekte, bunlara dayalı olarak vergi beyannameleri verilmekte ve neticede esasında hiç doğmamış verginin tarhı gerçekleşmektedir. Akkaya/Bayar, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar sonucunda vergisel bakımdan vergi idaresinin lehine ve failin aleyhine sonuçlar ortaya çıksa da söz konusu suçun gerçekleştiğini belirtmektedir[1051]. Mevcut kanuni düzenleme nazara alındığında VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlarda hareket dışında herhangi bir neticenin gerçekleşip gerçekleşmediği önem arz etmemektedir.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, zarar suçu-tehlike suçu ayrımında tehlike suçu kategorisi içerisinde yer almaktadır. Zira bu suçta söz konusu düzenleme

---

[1048] Akçaoğlu, **a.g.e.**, 2017, s. 30.
[1049] Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması**, 4. Bası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2008, s. 914.
[1050] TCK'nın 282. maddesinde, bu fiil "suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçu" olarak düzenlenmiştir. Ayrıntılı bilgi içi bkz. Olgun Değirmenci, **Mukayeseli Hukukta ve Türk Hukukunda Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçu (Kara Para Aklama Suçu)**, 1. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007; Kerim Çakır, **Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçu**, 1. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016; Sacit Yılmaz, "Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçu", **Ankara Barosu Dergisi**, 2011/2, ss. 69-97.
[1051] Mustafa Akkaya; İbrahim Nihat Bayar, "Vergi Ziyaına Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:220, Nisan 2011, s. 289.

ve/veya kullanma hareketinin gerçekleşmesinden başka bir netice aranmamaktadır. Zarar suçlarında hareketin işlenmesi sonucunda suç konusu üzerinde zarar meydana gelirken, tehlike suçlarında icra edilen hareketin suçun konusu üzerinde bir zarar meydana getirme tehlikesi mevcuttur[1052]. Diğer yandan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun soyut tehlike suçu mu somut tehlike suçu olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Soyut tehlike suçlarında, suçun kanuni tanımında yer alan hareketin gerçekleştirilmesi yeterlidir ayrıca bu hareketin suçun konusu üzerinde bir tehlike meydana getirip getirmediğinin tespit edilmesine gerek yoktur[1053]. Somut tehlike suçlarında ise suçun kanuni tanımında yer alan hareketin gerçekleştirilmesinin yanında bu hareketin suçun konusu üzerinde somut bir tehlike meydana getirip getirmediğinin tespit edilmesi ve bu somut tehlike ile failin gerçekleştirdiği hareket arasında nedensellik bağının olması icap etmektedir[1054]. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, soyut tehlike suçu olarak düzenlenmiştir[1055]. Zira Kanun hükmünde sahte olarak düzenlenen belgenin ne şekilde bir tehlikeye yol açması gerektiği belirtilmemiştir.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda seçimlik hareket olarak yer alan düzenleme ve kullanma hareketleri sonucunda failin ya da üçüncü bir kişinin menfaat elde etmesi, vergi ziyaının veya vergi kaybının oluşması ya da vergi matrahının azalması, suçun maddi unsurunun tamamlanması bakımından önem arz etmemektedir. Diğer yandan, doktrinde bir görüşe göre 4369 sayılı Kanun ile vergi ziyaı suç unsuru olmaktan çıkarılsa da VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçlarında, bu suçların TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçlarına benzemesi nedeniyle vergi kaybına yönelik bir zararın gerçekleşme olasılığı göz önünde bulundurularak suçun oluşup oluşmadığının tespit edilmesi gerekmektedir[1056].

[1052] Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 210; Tehlike suçları, hukuki değerleri daha etkin şekilde korumak amacıyla herhangi bir zararın gerçekleşmesine gerek görmediği suçlardır. Vesile Sonay Daragenli, "Tehlike Suçları", **Prof. Dr. Sahir Erman'a Armağan**, Alfa Basım, İstanbul, 1999, s 183.

[1053] Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 210-211.

[1054] **A.e.**

[1055] Aynı yönde görüş bkz. Bayar, **a.g.e.,** s. 119.

[1056] Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 130.

Bir görüşe göre sahte belge kullanma hareketi sonucunda hukuki bir yararın elde edilmesi gerekmektedir[1057]. Bu görüş çerçevesinde söz konusu belgenin kullanılması ile hukuki yarar elde edilmiş olur başka bir ifade ile kullanma hareketinden farklı bir netice aranmaz[1058]. Kanaatimizce, burada hukuki yarar getirmeyen kullanmanın, kullanma hareketi sayılamayacağı ifade edilmek istenmiştir. Örneğin sahte belgenin, ısınmak amacıyla yakılarak kullanılması durumunda hukuki bir yarar elde edilemeyeceğinden ortada Kanun hükmünün aradığı nitelikte "kullanma" hareketi söz konusu değildir. Düşüncemize göre ifade etmek gerekir ki, "kullanma" hareketinin VUK kapsamında olan kayıt, defter, beyanname ve bildirimler üzerinde icra edilmesi ya da doğrudan doğruya vergi idaresine sunulmasına yönelik olması icap etmektedir. Aksi halde söz konusu kullanma hareketi, VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kapsamında değerlendirilemez.

VUK'un 359. maddesinin mevcut hükmüne göre düzenlenen ve/veya kullanılan sahte belge adedinin ya da belge tutarının az olması sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun oluşumu bakımından önem arz etmemektedir. Zira bu suçta belge sayısı ve tutarı suç unsuru olarak görülmemiştir. Ancak, belge adedinin ve tutarının az olması sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna karşılık gelen temel cezanın aşağı ve yukarı sınırları arasında ceza tayin edilmesi sırasında alt sınırdan ceza verilmesini sağlar[1059].

4.1.3. Nedensellik Bağı

Hareket ile dış dünyada değişiklik meydana gelir. İşin doğası gereğince söz konusu hareket ile dış dünyada meydana gelen değişiklik arasında bağlantı

[1057] Bayar, **a.g.e.**, s. 116.

[1058] **A.e.**, s. 116.

[1059] "…*Esasen, gerek suç tarihinde yürürlükte olan gerekse sonradan yürürlüğe giren yasal düzenlemelerde, kullanılan belge sayısı vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu açısından gerekli bir unsur olarak öngörülmemiştir. Suç tarihindeki yasal düzenlemeye göre vergi ziyaı, vergi kaçakçılığı suçunun unsuru ise de, miktarının azlığı ya da çokluğu Yasada suçun oluşumunu etkileyen veya cezayı hafifletici yahut ağırlaştırıcı bir hal olarak kabul edilmemiştir. Nitekim sonradan 4369 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik sonucu vergi ziyaı, suçun unsuru olmaktan da çıkarılmıştır. Buna göre, suça konu belgelerin sayısı ve kaybına neden olunan vergi bedeli ancak, cezanın aşağı ve yukarı hadler arasında tayini sırasında yahut takdiri hafifletici neden olarak gözönüne alınabilecek nitelikte hususlardır*…" Yargıtay CGK 2001/11-161 2001/211K. 9.10.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 5 Ekim 2019.

mevcuttur[1060]. Kişinin hareketi ile dış dünyada gerçekleşen değişiklik, ceza kanununda öngörülen neticeyi doğurması halinde ceza hukuku anlamında nedensellik bağının mevcudiyeti kabul edilmelidir. Hareket ile netice arasındaki sebep sonuç ilişkisini ifade eden nedensellik bağının olmaması halinde hareketi gerçekleştirenin ceza hukuku anlamında sorumlu tutulması mümkün değildir[1061]. Diğer yandan, sırf hareket suçlarında suçun tamamlanması için hareketin gerçekleştirilmesi yeterli olduğundan nedensellik bağı ortaya çıkmaz.

4369 sayılı Kanun öncesinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda, vergi ziyaı suç unsuru olarak aranmaktaydı. Dolayısıyla bu dönemde suç, neticeli suç kategorisinde yer almaktaydı. Mevcut Kanun hükmünde, sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, sırf hareket suçu olarak düzenlenmiştir. Sırf hareket suçlarında hareketin tamamlanması ile suçun maddi unsuru gerçekleşir. Hareketten ayrı olarak bir neticenin gerçekleşmesi aranmaz. Bu sebeple hareket ile netice arasında nedensellik bağının bulunup bulunmadığınım tespiti gerekli değildir. İlaveten, sahte belge düzenleme veya kullanma suçu soyut tehlike suçu olarak düzenlendiğinden kanunda öngörülen hareketin icra edilmesi yeterlidir. Ayrıca tehlike ile failin gerçekleştirdiği hareket arasında nedensellik bağının olup olmadığının da tespit edilmesine gerek yoktur.

4.2. Manevi Unsur

Suçun tamamlanması için suçun kanuni tanımında yer alan maddi unsurların gerçekleşmesinin yanında fail ile fiil arasında sübjektif-psişik bir bağın bulunması gerekmektedir[1062]. Kişi ile fiil arasında sübjektif-psişik bağ, suçun manevi unsurunu oluşturur[1063]. Türk ceza hukukunda kural olarak manevi unsur, kastın mevcudiyeti halinde tamamlanır. Nitekim TCK'nın 21. maddesinin ilk fıkrasında "*Suçun oluşması*

[1060] Artuk/Gökcen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 253.
[1061] Bununla birlikte neticeli suçlarda nedensellik bağının olması hareketin faili olan kişiye neticeyi isnat etmeye yetmeyebilir. Neticenin ayrıca faile objektif olarak isnat edilebilmesi gerekmektedir. Örneğin failin her zamanki müşterisine uyuşturucu sattığını ve müşterinin her zaman kullandığı uyuşturucuyu kullandığını ve bunun sonucunda öldüğünü varsayalım. Burada fail, mağdurun ölümüne neden olmasına rağmen ölüm neticesi faile objektif olarak isnat edilemez. Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 129.
[1062] Zafer, **a.g.e.**, s. 226.
[1063] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 144.

kastın varlığına bağlıdır." hükmü bu durumu açıklar niteliktedir. Diğer yandan TCK'nın 22. maddesinin ilk fıkrasında taksirle işlenen fiillerin, kanunda açıkça belirtilmesi halinde cezalandırılacağı öngörülmüştür. Görüldüğü üzere kanun koyucu manevi unsur olarak taksire istinai olarak yer vermektedir. Bunun yanında kanun bazı suçlar için özel bir saikin olmasını aramaktadır. Buna doktrinde özel kast denilmektedir[1064].

Tez konumuz olan VUK'un 359. maddesindeki sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında manevi unsurua ilişkin değerlendirme yapmadan önce TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçlarında manevi unsura ilişkin görüşlere değinilecektir. Bu suçlarda, manevi unsur olarak kast arandığı hususunda görüş birliği söz konusudur. Ancak burada özel kast gerekli midir? Yoksa bu suçun tamamlanması için genel kast yeterli midir? Bu noktada farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçlarında suç tipinde açıkça yer verilmemiş olsa da aldatma maksadıyla hareket edilmesi başka bir ifade ile suçun tamamlanması için özel kastın mevcudiyeti gereklidir[1065]. Başka bir görüş ise bu suçlarda failin zarar verme bilincine sahip olması yeterlidir[1066]. Bu görüş doğrultusunda örneğin çek sahibinin onayı ile çekin keşide edilmesi halinde kişinin zarar verme bilincinin olmaması sebebiyle belgede sahtecilik suçun oluşmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Diğer bir görüşe göre belgede sahtecilik suçlarında genel kast yeterlidir[1067]. Bu kabul çerçevesinde yukarıda verilen örnekte suç oluşmaktadır. Ancak bu görüşe göre kişinin fiili hukuka uygunluk nedenlerinin maddi şartlarında hata kapsamında değerlendirilmelidir[1068].

VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarından biri olan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, kasten işlenebilen suçlar kategorisindedir[1069]. Başka

---

[1064] Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 230-231.
[1065] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 692 ve 722.
[1066] Erman, **Sahtekârlık Cürümleri**, s. 92.
[1067] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 465-466.
[1068] **A.e.**
[1069] Aynı yönde görüş için bkz. Bayar, **a.g.e.**, s. 120; Özcan, **a.g.e.**, s. 186; Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 23; Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 161-162. Aksi yönde görüş için bkz. Yazar 4369 sayılı Kanun değişikliği ile kasten ibaresinin kanun hükmünden çıkarılması sebebiyle kaçakçılık suçlarının kasten ya da taksirle işlenebileceğini ileri

bir ifade ile sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun taksirle işlenmesi mümkün değildir[1070].

VUK'ta yer alan kaçakçılık suçlarında özel kastın aranıp aranmayacağı hususu öteden beri tartışılmıştır. Hatta buna ilişkin tartışma, 5432 sayılı VUK'da kaçakçılık suçlarından önce yürürlükte olan hileli vergi suçu[1071] bakımından da yapılmıştır[1072]. Mevcut VUK'un 359. maddesine yönelik olarak ileri sürülen bir görüşe göre, bu suçlarda vergisel bir saik aranmalıdır[1073]. Diğer bir görüş ise bu suçlarda failin vergi idaresinin vergi matrahına ulaşmasını engellemeye yönelik kastının aranması gerektiği yönündedir[1074]. Doktrinde baskın olan görüş ise sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun da yer aldığı VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık suçlarında manevi unsur olarak genel kast yeterlidir[1075]. Uygulamada sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, genel olarak düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise, gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan iadesi veya indirimden yararlanmak için

sürmektedir. Hüseyin Güçlü Çiçek; Hatice Herek, "Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl:2012, Cilt:32, Sayı:1, s. 320.

[1070] Aynı yönde görüş için bkz. Sahir Erman, **Vergi Suçları Ticari Ceza Hukuku VI**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1988, s. 28; Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 75-76; Bekir Baykara, **Teorik ve Pratik Yönleri ile Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2009, s. 350. Aksi yönde görüşe göre VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar hem kasten hem de taksirle işlenebilir. Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, 20. Bası, Seçkin, Ankara, 2008, s. 92. Çiçek/Herek, **a.g.e.**, s. 320.

[1071] 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun 324. maddesi, 18.7.1951 tarih ve 5815 sayılı Kanun ile "hileli vergi suçu" haline dönüştürülmüştür.

[1072] Bu görüşe göre, hileli vergi suçu menfaat elde etme saikiyle işlenmelidir. Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, s. 313-314; Necmi. N. Yücel, **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İnkilap Kitabevi, İstanbul, 1955, s. 281.

[1073] Kızılot/ Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 4. Bası, s. 510.

[1074] Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 23.

[1075] Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 178; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 444; Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 138; Yiğit, **a.g.e.**, s.159; Yüce, **a.g.e.**, s. 88; Hızlı, **a.g.e.**, s. 136-137; Bayar, **a.g.e.**, s. 121; Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 162; ; Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 68-69; Bünyamin Çitil, **Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları**, Seçkin, Ankara, 2019, s. 111-112; Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 428, 488-489; Demet Akdeniz, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur", **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, 201, s. 101.

yapıldığına işaret edildiği görülmektedir[1076]. Ancak suçun kanuni tanımına bakıldığında bu suçta özel bir kastın aranmadığı anlaşılmaktadır[1077]. Sonuç olarak Kanunda yer alan unsurların bilerek ve istenerek işlenmesi ile suçun manevi unsuru tamamlanmaktadır. Failin suçun kanuni tanımında yer alan hareketi hangi saikle işlediği önem arz etmemektedir.

Doktrinde, kaçakçılık suçları için manevi unsur olarak özel kastın aranmamasını eksiklik olarak gören görüşler mevcuttur. Bir görüş, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen suçlarda vergi kaçırma kastının kanuna eklenmesi gerektiğini savunmaktadır[1078]. Benzer bir diğer görüş de VUK'un 359. maddesinde yer alan belirli suçlarda özel kast olarak vergi kaçırma kastının aranması gerektiğini kabul etmektedir[1079]. Yazar, gerçekte daha az vergi ödemesi gereken kişinin VUK'un 359. maddesinde yer alan hareketleri yaparak örneğin sahte belge düzenleyerek ve/veya kullanarak matrahını yükseltip daha fazla vergi ödemesi halinde vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılmasını eleştirmektedir[1080]. Bizce de olması gereken VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların özel kast ile işlenebilen suçlar olarak düzenlenmesidir.

Diğer yandan Kaşıkcı, vergi ziyaının, suçun maddi unsuru olmaktan çıkarıldığını ancak suçun manevi unsurunun tespitinde dikkate alınması gerektiğini ve vergi ziyaı yoksa suçun manevi unsurunun gerçekleşmediğini ileri sürmektedir[1081]. Düşüncemize göre, mevcut VUK'un 359. madde hükmü nazara alındığında vergi ziyaının oluşup oluşmadığı hususu suçun manevi unsurunun tespitinde bir ölçüt olarak kullanılsa dahi vergi ziyaının olmaması halinde suçun manevi unsurunun oluşmadığını ifade etmek isabetli değildir.

[1076] Yargıtay CGK 2012/11-1512E. 2014/366K. 11.7.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül 2019.
[1077] Aynı yönde görüş için bkz. Bayar, **a.g.e.**, s. 187.
[1078] A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Ceza Sistemi Üzerine", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 17, Sayı: 196, Nisan 2009, s. 31.
[1079] Mustafa Akkaya, "Vergi Kaçakçılığı Suçları Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar", s. 23.
[1080] **A.e.**; Aksi görüş için bkz. Murat Batı, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluğu", **Vergi Dünyası**, Yıl:36, Sayı:421, Eylül 2016, s. 31.
[1081] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 292.

VUK'un 359. maddesi kapsamında olan suçlar ani kast ya da tasarlama kastıyla işlenebilir[1082]. Bu suçların tasarlama kastı ile işlenmesi, suçun nitelikli hali olarak öngörülmemiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarının olası kast -*dolus eventualis*-[1083] ile işlenip işlenmeyeceği hususu tartışmalıdır. TCK'nın 21. maddesinin ikinci fıkrasına göre olası kast kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halidir. Görüldüğü üzere olası kastta, fail suçun maddi unsurlarını öngörmekte ancak maddi unsurların gerçekleşmesi muhtemel addetmekte ancak bunun için özel bir çaba göstermemektedir[1084]. Fail, fiili neticesinde suçun kanuni tanımında yer alan maddi unsurların gerçekleşebileceğini bilmekte ve bu tehlikeyi kabullenmektedir[1085]. Bir görüşe göre, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların olası kast ile işlenmeleri mümkün değildir[1086]. Diğer bir görüş ise VUK'un 359. maddesinin c bendinde yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişilerce basılan belgeleri kullanma suçu haricinde vergi kaçakçılığı suçlarının olası kast ile de işlenebileceği yönündedir[1087]. Kanaatimizce VUK'un 359. maddesinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçu olası kast ile işlenebilir. Satım sözleşmesine dayalı olarak karşı taraftan alınan faturada, faturayı düzenleyenin üçüncü bir kişi olması halinde faturayı alan mükellef bu durumun farkına varmasına rağmen nasıl olsa faturada yer alan ürün cinsi ve miktarı doğru diyerek buna kayıtsız kalmış ve bu belgeyi VUK kapsamında olan VUK vergisel işlemlerinde kullanmış ise olası kastla hareket etmiş olur. Zira söz konusu mükellef burada sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, kayıtsız kalarak kullanma hareketini gerçekleştirmiştir. Dolayısıyla, A sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu olası kast ile işlemiştir.

[1082] Özcan, **a.g.e.**, s. 189.

[1083] Avusturya ceza hukukunda vergi kaçakçılığı suçunun olası kast ile işlenmesi mümkün değildir (FinStrG madde 33). Başka bir ifade ile bu suçta manevi unsur olarak doğrudan kast aranmaktadır. Ubelhoer/Pfeiffer/Huisman/Schaffer, **a.g.e.**, p. 157.

[1084] Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 241-242.

[1085] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 174.

[1086] F. İsmail Hakkı Aydoğdu, **Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İzmir, 2009, s. 84; Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 306.

[1087] Yazar, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişilerce basılan belgeleri kullanma suçunda "bilerek" ifadesinin geçmesinden dolayı bu suçun olası kast ile işlenemeyeceğini ileri sürmektedir. Özcan, **a.g.e.**, s. 190.

Gerçek bir ticari faaliyet gerçekleştirmek amacıyla mükellefiyet tesis ettirmeyen kişinin düzenlediği sahte belgeleri bilmeden düzenlediğini iddia etmesinin işin doğasına aykırılık teşkil ettiği ifade edilmektedir[1088]. Uygulamada, vergi inceleme ve vergi suç raporlarında bu şekilde mükellefiyet tesis ettiren kişiler tarafından düzenlenen tüm belgelerin sahte olduğu sonucuna ulaşıldığı gözlemlenmektedir. Ancak, sadece gerçek bir ticari faaliyet gerçekleştirmek amacıyla mükellefiyet tesis edilmesi tespiti dışında başkaca bir araştırma yapılmaksızın söz konusu mükellefiyet altında düzenlenen her belgenin sahte olduğunun kabul edilmesi de doğru olmayabilir. Şekli olarak mükellef görünmek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren kişinin saikinin sahte belge düzenleme ve/veya kullanma olduğu ifade edilebilir. Bununla birlikte sahte belge düzenleme ve/veya kullanma saikiyle mükellefiyet tesis ettiren kişi, piyasada gerçek anlamda ticari ilişkiye girdiği mükellefler olabilir. Bu ticari ilişkiye ilişkin VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgenin sahte olarak düzenlendiği ve/veya kullanıldığı sonucuna ulaşılamaz. Özetle, gerçek anlamda mükellefiyet tesis ettirmeme fiilini kasten başka bir ifade ile bilerek ve isteyerek gerçekleştirenin, söz konusu mükellefiyet altında VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgeleri kasti olarak düzenlendiği ve/veya kullanıldığı sonucu peşinen olarak kabul edilemez. Bu bağlamda, söz konusu her belgenin gerçek anlamda ticari bir ilişki çerçevesinde düzenlenip düzenlenmediğinin ve manevi unsur olarak kastın olup olmadığının tespiti gerekmektedir. Yargıtay bir kararında şirketin ortağı ve suç tarihinde müdürü olduğu anlaşılan kişinin, şirketin faturasız olarak aldığı Irak mazotunu satın alan müşterilerine sahte olarak bastırılmış faturalar düzenlenerek verildiği keyfiyetini bilmemesinin mümkün olmadığını tespit ederek sahte belge düzenleme suçunu işlediği kanaatine varmıştır[1089]. Yargıtay, somut olay çerçevesinde dava dosyasında yer alan tüm bilgi ve belgeleri bir bütün olarak inceleyerek sahte belge düzenleme ve/veya kullanma hareketlerinin kasten işlendiği sonucuna varılması gerektiğinin altını çizmiştir. Yargıtay, sahte belge düzenleme suçuna konu olan belgelerin kasten düzenlenip düzenlenmediğinin ve kullanılıp kullanılmadığının tespitinde söz konusu belgelerin mal veya hizmet gereğince düzenlendiğini gösterir ticari teamüllere uygun banka veya diğer vasıtalar yoluyla ödeme belgelerini, yoklama ve diğer denetim araçları ile

[1088] Akkaya, "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bakış", s. 32.
[1089] Yargıtay 11.CD 2001/4804E. 2001/5957 30.5.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 8 Aralık 2019.

belirlenen iş hacmi kapasitesini, söz konusu belgelerin işyerinin faaliyet alanı içerinde olan mal veya hizmetler olup olmadığını, sahte olarak düzenlendiği iddia edilen faturaları kullananlar hakkında karşıt inceleme yapılıp yapılmadığını, belgelerde gösterilen miktar ile belgeyi düzenleyen mükellefin banka hesapları ve kasa mevcudunun uyumlu olup olmadığını dikkate almaktadır[1090].

4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce sahte belge kullanma hareketi, sahte belgenin bilerek kullanması şeklinde düzenlenmişti. 4369 sayılı Kanun değişikliğinden sonra "bilerek" ibaresi Kanun metninden çıkarılmıştır. Bu değişiklik üzerine doktrinde ve uygulamada kullanma hareketi ile işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda manevi unsur olarak kastın şart olup olmadığı hususunda tereddüt oluşmuştur[1091]. Bu sebeple 306 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[1092]

[1090] "…*Kadıköy Vergi Dairesi Müdürlüğünün 23.11.1999 tarihli yazısında, suça konu faturaları düzenlediği bildirilen Özdemir'in, "faturalarda belirtilen hizmetleri yapacak iş gücü, araç, gerek ve makine parkına sahip olmadığı" şeklindeki tespitin dayanakları getirtilip incelenerek, gerektiğinde bu yönden araştırma yapılıp, ayrıca faturaların gerçek bir hizmet karşılığı düzenlenip düzenlenmediklerinin belirlenmesi için bedellerinin ödendiğine ve düzenleyenin hesabına girdiğine dair, ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan, banka ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler de araştırıldıktan sonra, deliller tartışılıp değerlendirilerek hüküm kurulması gerekirken, yeterli delil bulunmadığından bahisle eksik soruşturmayla beraat kararı verilmesi*…" Yargıtay 11.CD 2001/4883 2001/5847K. 28.5.2001; "…*Sanığın düzenlediği ve sahte olduğu iddia olunan faturaları kullanan ve verdikleri Ba formlarından isimleri tespit edilen şirket ve şahıslar hakkında karşıt inceleme yapılıp yapılmadığı araştırılıp, yapılmış ise haklarında düzenlenen vergi inceleme ve sair raporların onaylı suretleri getirtilerek incelenmesi, kamu davası açılıp açılmadığının sorulması, açıldığının tespiti halinde dava dosyasının intikalinin sağlanarak ayrıntılı özetinin tutanağa geçirilmesi, bu davayı ilgilendiren bilgi ve belgelerin onaylı örneklerinin alınarak dosyaya konulması, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren taşıma, sevk irsaliyeleri, teslim- tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ve satıcı hesabına girdiğine dair ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneğini haiz, banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler olup olmadığı araştırılıp toplanan deliller birlikte değerlendirilerek varılacak sonuca göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik soruşturmayla yazılı biçimde sanığın beraatine hükmolunması*…" Yargıtay 11.CD 2012/3546E. 2012/4614K. 3.4.2012 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül 2019.

[1091] Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 23.

[1092] RG Tarih:18.6.2002 Sayı:24789 https://www.gib.gov.tr/node/87656 (Çevrimiçi) 14 Eylül 2019. Tebliğ'de yer alan "…*Yukarıdaki hükümler göz önüne alındığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen*

ile "bilerek" ibaresinin Kanun metninden çıkarılmasının bu suçta manevi unsur olarak kastın aranmadığı anlamına gelmediği belirtilmiştir. Diğer yandan bir görüşe göre, bu suça ilişkin Kanun metninden "bilerek" ifadesinin çıkartılması ile bu suçta manevi unsur olarak kastın aranmaması hedeflenmektedir[1093]. Ancak kanaatimizce VUK'un 359. maddesinde öngörülen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, kasten işlenebilen suçlar kategorisindedir[1094]. Zira TCK'nın 5. maddesinde yer alan "*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*." hükmü gereğince TCK'nın 22. maddesinin ilk fıkrasında geçen "*Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır*." düzenlemesi VUK'da öngörülen suçlar içinde geçerlidir[1095]. Bu sebeple VUK'un 359. maddesinde yer alan bu suçun kanuni tanımında "bilerek" ibaresine yer verilmesine gerek yoktur[1096].

306 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarında manevi unsur olan kastın olup olmadığının vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından belirlenmesinin yer alması vergi hukuku alanında yapılan çalışmalarda eleştirilmektedir[1097]. Bir görüşe göre bu suçların manevi unsurunun vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar

---

anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir…" hükmü, suçun kast unsurunun değerlendirmesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanlarına bırakılması nedeniyle eleştirilmektedir. Saban, **a.g.e.**, s. 250.

[1093] Batı, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluğu", s. 36; Şükrü Kızılot, "Sahte ya da Kapsamı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmada Hapis Cezası ve Muhatabı", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:6, Sayı:69, Eylül 1998, s. 25-26.

[1094] Aynı yönde görüş için bkz. Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 100-101; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 391-392; Yiğit, **a.g.e.**, s. 162-163; Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 24.

[1095] Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 54.

[1096] Aynı yönde görüş için bkz. Turgut Candan, "Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Özel Sayı, Şubat 2008, Sayı: 233, s.64.

[1097] "…*Bu itibarla, 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 ziyaına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir*…"306 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG S:24789 T:18.6.2002) https://www.gib.gov.tr/node/87656 (Çevrimiçi) 8 Aralık 2019.

tarafından incelenmesine ilişkin kesin ve ayrıntılı ölçütlerin belirtilmemiş olması sebebiyle uygulamada manevi unsurun tespiti hususunda aynı hukuki statüde olan mükelleflere farklı şekilde davranılmasına neden olmaktadır[1098]. Diğer bir görüş ise, vergi incelemesine yetkili olanların suçun manevi unsurunun oluşup oluşmadığı hususunda karar verme yetkisinin olmadığı ve bu sebeple 306 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin hukuka aykırı olduğu yönündedir[1099]. Benzer bir başka görüşe göre, suçun manevi unsurunun tespiti yargıya aittir ve kanunda yer almayan bir yetkinin idarenin düzenleyici işlemleri ile tesis edilmesi suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir[1100]. Diğer bir görüş, vergi incelemesi neticesinde suçun manevi unsurunun gerçekleşmediği sonucuna varılsa dahi suçun manevi unsurunun oluşmadığına ilişkin vergi suçu raporu hazırlanarak Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulması gerektiğini savunmaktadır[1101]. Aksi halde bu hareket, TCK'nın 279. maddesinde yer alan kamu görevlisinin suçu bildirmeme suçu kapsamında değerlendirilmelidir[1102]. Kanaatimizce, vergi incelemesine yetkili olan kişi, vergi inceleme raporu ve vergi suç raporunda sahte belge ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenip düzenlenmediği ya da kullanılıp kullanılmadığını defter, kayıt, belge ve diğer deliller çerçevesinde tespit etmelidir. Ayrıca vergi inceleme yetkisine sahip olanların bu suçların manevi unsurunun oluşup oluşmadığına ilişkin yargıyı bağlayıcı nitelikte olmayan açıklamalarda bulunmalarında hukuken sakınca yoktur. Ancak, somut olayda manevi unsurun oluşmadığı kanaatine varılsa bile suç şüphesi olan olayın yargı makamlarına bildirilmesi gerekmektedir[1103]. Zira suçun manevi unsurunun oluşup oluşmadığının tespiti münhasıran yargıya aittir. Manevi unsurun yargı organı dışında başka bir kurum

---

[1098] Recep Çerçi, "Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Yasal Düzenlemelerin Gelir İdaresi ve Yargı Mercilerince Farklı Yorumlanmasından Kaynaklanan Adaletsizlikler ve Doğurduğu Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Mali Pusula Dergisi**, Yıl:4, Sayı:39, Mart 2008, s. 19.

[1099] A. Bumin Doğrusöz, "Naylon Fatura Olgusu ve Genel Tebliğ Düzenlemesi", **Dünya Gazetesi**, 20 Haziran 2002 aktaran Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 302.

[1100] Yüce, **a.g.e.**, s. 91.

[1101] Yılmaz Budak, "Sahte Fatura Kullananı Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur", **Vergi Dünyası**, Sayı:349, Eylül 2010, s. 13.

[1102] A. Bumin Doğrusöz, "306 Sayılı VUK Genel Tebliği ve Hukuku", **Dünya Gazetesi**, 27 Haziran 2002 aktaran Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 303.

[1103] Aksi halde görev (fonksiyon) gaspı söz konusu olur. Görev gaspı, idarenin kendi görev alanına girmeyen aslında yargı veya yasamanın görev alanına giren bir konuda işlem yapmasıdır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Turgut Tan, **İdare Hukuku**, 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s. 836-837.

tarafından belirlenmesi hukuk devleti ilkesine aykırıdır. Ayrıca inceleme elemanının kanaati ile aynı fiilleri işlediği hususunda şüphe bulunan bazı kişiler aleyhine mütalaa hazırlanıp suç duyurusunda bulunulmasına rağmen diğerleri aleyhinde yasal işlem yapılmaması eşitlik ilkesini de ihlal edici niteliktedir. Bu sebeplerle, sahte belge ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiğinin ve/veya kullanıldığının idare tarafından tespit edilmesi başka bir ifade ile sadece suçun maddi unsurunun oluştuğuna kanaat getirildiği durumda, söz konusu raporlara ilişkin ilgili Rapor Değerlendirme Komisyonundan mütalaa alınmalı ve bu şekilde yetkili Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulmalıdır. Bu sebeple, 306 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan "*…sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması…*"[1104] ifadesi, hukuka aykırılık teşkil etmektedir.

[1104] "*Yukarıdaki hükümler göz önüne alındığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir. Bu itibarla, 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 ziyaına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir. **Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir.** Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.*" 306 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG S:24789 T:18.6.2002) https://www.gib.gov.tr/node/87656 (Çevrimiçi) 8 Aralık 2019.

Kişi, sahte belgeyi bilerek ve isteyerek kullanmalıdır aksi halde manevi unsur olmadığı için sahte belge kullanma suçu oluşmaz[1105]. Gerçek anlamda ticari ilişki içinde olmadığı kişiden belge alarak bunu kullanan kişinin söz konusu belgenin sahte olduğunu bilmemesinin imkân dâhilinde olmadığı ifade edilmektedir[1106]. Yargıtay bir kararında somut olay çerçevesinde elde edilen bilgi ve belgeleri nazara alarak mükellefiyet kayıtları bulunmayan kişiler tarafından düzenlenen faturaların kullanılması hareketinin kasten yapıldığının kabul edilmesi gerektiği sonucuna varmıştır[1107].

Uygulamada mükellefler gerçek bir mal veya hizmet satın almakta ve bu alımı başka bir kişiden elde ettiği fatura ile belgelendirebilmektedir. Bu durumda, söz konusu belgeyi alan kişinin "*bu belgenin sahte olduğunu bilmiyordum*." şeklindeki savunmasının dikkate alınması mümkün değildir. Zira mükellefin burada mal veya hizmet satın almadığı kişiden aldığı sahte faturayı bilerek ve isteyerek kullandığı açık şekilde anlaşılmaktadır[1108]. Örneğin gerçek anlamda akaryakıt ticareti yapan ancak

---

[1105] Tunay Bakır, "Sahte veya Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Temmuz 2004, Sayı:7, s. 129.

[1106] Akkaya, "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bakış", s. 30-32; Kızılot/Kızılot **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, s. 590.

[1107] "*…Sanığın; Murat Sadıklı ve Ramazan Şabaplı'dan emtia alışı yaptığı halde faturaların, mükellefiyet kayıtları bulunmayan Tekeli Hurdacılık, Aydın Hurda ve Canlar Hurda'ya ait olduğu, bunların alım ve ait olduğu takvim yılı geçtikten çok sonra gecikmeli olarak alındığı ve gelir vergisi beyannamesinde gider gösterilerek matrahın düşürüldüğü, böylece vergi ziyaına sebebiyet verildiği, bu oluş içinde faturaların sahteliklerinin bilinerek alınıp kullanıldıklarının kabulü gerektiği sanığın savunmaları, tanık anlatımları, vergi inceleme raporu ve ekleri içerikleri ile dosyadaki bilgi ve belgelerden anlaşılmasına göre sanığın sahte fatura kullanmak suçundan mahkümiyeti yerine, bu konuyu irdelemeyen yetersiz bilirkişi raporuna dayanılarak faturaların sahteliğinin bilinemeyeceği ve vergi ziyaına sebebiyet verilmediğinden bahisle beraat kararı verilmesi…*" Yargıtay 11.CD 2001/10993E. 2002/1219K. 13.2.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 8 Aralık 2019.

[1108] "*…Faturasız yapılan satın almanın, bir başka mükellefin faturası ile belgelendirilmesi halinde, faturayı düzenleyen ile alan arasında, gerçek bir mal ve hizmet alımı bulunmaması nedeniyle faturanın sahte olduğunun kabulü gerektiği, sanığın temsilcisi olduğu P... Film Yapım, Yayın Mrk. Ltd. Şt. hakkında düzenlenen kaçakçılık suçu ve vergi inceleme raporları ile suça konu faturaları düzenleyen Ö.. Ticaret Mustafa Ö. hakkında düzenlenen 6.12.1999 gün ve 42 Sayılı Vergi Tekniği Raporundaki tespitlere göre, sanığın başka mükelleflerden aldığı mal ve hizmetlere karşılık Ö.. ticaretten temin ettiği faturaları kullandığının anlaşıldığı, sanığın faturalar konusu mal ve hizmeti Ö.. Ticaret'ten almaması nedeniyle "faturaların sahte olduğunu bilmiyordum" şeklindeki savunmasının kabule şayan olmadığı, esasen fatura konusu mal ve hizmetin başka mükelleflerden alındığı mahkemece de kabul edildiği, tüm dosya kapsamı ile sanığa atılı suçun tüm unsurları itibariyle oluştuğu Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 5.3.2002 gün ve 28/179 Sayılı kararında da açıklandığı üzere, bir takvim yılında her vergilendirme dönemindeki kullanmaların teselsül hükmünün uygulanmasını da gerektirdiği gözetilerek sanığın mahkumiyetine karar verilmesi gerekirken, suç kastı bulunmadığından bahisle beraatine karar verilmesi…*" Yargıtay 11.CD 2002/5109E. 2002/6193K. 24.6.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül 2019.

belgesiz aldığı bir miktar akaryakıt için piyasadan temin ettiği sahte fatura ya da faturaları kullanan kişinin söz konusu sahte faturaları bilerek kullanmadığına yönelik iddiası dikkate alınmamalıdır[1109].

Yargıtay bir kararında sahte belgenin sayısını esas alarak sahte olarak düzenlenmiş birçok belgenin kullanılmasını, sahte belge kullanma fiilinin bilerek işlendiğini gösterdiğine işaret etmiştir[1110]. Burada Yargıtay, birçok sahte belgenin kullanılmasını kastın tespitinde ölçüt olarak kullanmıştır. Diğer yandan Yargıtay başka bir kararında, sahte belge kullanma suçunda manevi unsur olarak kullanma hareketinin bilerek ve istenerek işlenmesini yeterli bulmuş ve suça konu olan belgenin bir adet olmasını ve kayba uğratılan verginin az olmasının takdiren cezanın alt sınırdan verilmesine neden olabileceği sonucuna ulaşmıştır[1111].

Yargıtay bir kararında yılsonu nedeniyle kamu kurumu ödeneğinin bir sonraki mali yıla kalmaması için hizmet konusu olan taşımanın yapıldığı yıldan önceki yılda yapıldığı şeklinde düzenlenen faturaların kullanılmasında manevi unsur olarak kastın oluşmadığı sonucuna varmıştır[1112]. Yargıtay bu kararda suçun manevi unsur olarak

---

[1109] Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 299.

[1110] Yargıtay CGK 1985/9-462E. 1986/125K. 17.3.1986 aktaran Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 298, Dipnot 974.

[1111] "*…Sahte faturanın bir adet oluşu ve kaybına neden olunan KDV bedelinin düşük olması hususları Yerel Mahkemece, sanığın atılı eylemi bilerek ve isteyerek işlemediğinin kanıtı olarak kabul edilmişse de, mal ve hizmet satın almadığı bir şirketin mal satışına ilişkin faturasını kendi şirketinin defter ve kayıtlarına işleyerek kullanan sanığın, ortada gerçek bir mal satışı da bulunmadığına göre, bu faturanın sahte olduğunu bildiği anlaşılmaktadır. Esasen, gerek suç tarihinde yürürlükte olan gerekse sonradan yürürlüğe giren yasal düzenlemelerde, kullanılan belge sayısı vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu açısından gerekli bir unsur olarak öngörülmemiştir. Suç tarihindeki yasal düzenlemeye göre vergi ziyaı, vergi kaçakçılığı suçunun unsuru ise de, miktarının azlığı ya da çokluğu Yasada suçun oluşumunu etkileyen veya cezayı hafifletici yahut ağırlaştırıcı bir hal olarak kabul edilmemiştir. Nitekim sonradan 4369 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik sonucu vergi ziyaı, suçun unsuru olmaktan da çıkarılmıştır. Buna göre, suça konu belgelerin sayısı ve kaybına neden olunan vergi bedeli ancak, cezanın aşağı ve yukarı hadler arasında tayini sırasında yahut takdiri hafifletici neden olarak gözönüne alınabilecek nitelikte hususlardır…*" Yargıtay CGK 2001/11-161 2001/211K. 9.10.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Eylül 2019.

[1112] "*…Vergi inceleme raporunda Samsun - Giresun arasında bir kısım kömür alışı için taşıma yapılmadığı halde yapılmış gibi her hangi bir hizmet ilişkisine dayanmayan sahte faturalar kullanıldığı iddiasının somut delillerle desteklenmediği gibi varsayıma dayandığı, K... Anonim Şirketinden alınan kömürün alışı ve taşımasının 1998 yılında yapıldığı halde 31.12.1997 de yapılmış gibi düzenlenen faturaların kullanılarak vergi ziyaına sebebiyet verildiği iddiasının ise sanığın yıl sonu nedeniyle kamu kurumların ödeneklerinin duyuna kalmaması için taşıma 1998 yılında yapılmasına rağmen 1997 yılında yapılmış gibi düzenlenen faturaları kullandığı şeklindeki savunması karşısında suç kastının bulunmadığının kabulü gerektiği gözetilerek beraatine karar verilmesi gerekirken, bilirkişilerin maddi delillerle desteklenmeyen inceleme raporuna dayanılarak düzenledikleri isabetsiz rapor esas alınarak*

kastın oluşmadığı gerekçesine dayanması eleştirilmelidir. Zira burada yetkili kişi bilerek ve isteyerek söz konusu belgeyi kullanmıştır. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda manevi unsur olarak genel kastın varlığı yeterlidir. Diğer yandan somut olayda söz konusu faturanın dayandığı işlemin gerçek durumu yansıttığı ortadadır. Dolayısıyla ilgili faturanın VUK'un 359. maddesi kapsamında sahte bir belge olduğunu ileri sürmek mümkün değildir. Ayrıca kanaatimizce belge tarihinin yanlış yazılması, VUK'un 359. maddesinde öngörülen muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin kapsamlarını belirleyen "mahiyet" ve "miktar" ölçütleri içinde değildir. Dolayısı ile belge tarihi hususunda gerçeğe aykırılık yapılması, söz konusu belgeyi muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge haline getirmez[1113]. Bu sebeple, kanaatimizce bu somut olayda VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarından hiçbiri oluşmamıştır. Ancak somut olayın şartları çerçevesinde belge tarihinin gerçeğe aykırı şekilde yazılması vergi kabahati olarak nitelendirilebilir ve bu kabahatin karşılığında idari yaptırım uygulanması söz konusu olabilir.

Yargıtay, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna ilişkin manevi unsurun tespitinde sahte belge düzenleyicisi ile sahte belgeyi kullanan arasında gerçek anlamda ticari bir ilişkinin olup olmadığı hususunu araştırmaktadır. Gerçek anlam ticari ilişkisinin tespitinde ise suç konusu sahte belgelere ilişkin alıcı ile satıcı arasında mal giriş çıkışının yapılıp yapılmadığı ve söz konusu mal veya hizmet bedelinin ödenip ödenmediği[1114], bu ödemenin banka ve/veya diğer finans kurumları aracılığıyla yapılıp yapılmadığı[1115], söz konusu banka ve/veya

sanığın mahkümiyetine dair hüküm kurulması…" Yargıtay 11.CD 2002/851E. 2002/2406K. 21.3.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül 2019.

[1113] Benzer görüş için bkz. Özcan, **a.g.e.**, s. 159; Akgüner/Sekdur, **a.g.e.**, s. 13.

[1114] "*…faturayı düzenleyen firmaya mal giriş ve çıkışı olup olmadığı ve mal hareketini gösteren belgeler ile yine malın sanığın firmasına nakline ve bedelinin gönderildiğine dair belgelerin celbi ile faturayı düzenleyenler hakkında ne gibi bir işlem yapıldığı araştırılarak sanığın hukuki durumunun takdiri yerine eksik inceleme sonucu beraatine hükmolunması…*" Yargıtay 11.CD 2000/1517E. 2000/1960K. 4.5.2000 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Aralık 2019

[1115] 320 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG Sayı:25158 Tarih:04.07.2003) ile belli bir sınırın üzerinde kalan tahsilat ve ödemelerin banka ve diğer finans kurumları aracılığıyla yapılması emredilmiştir. 459 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG Sayı: 29572 Tarih: 24.12.2015) ile söz konusu sınır 7.000TL olarak yeniden belirlenmiştir. İdarenin bu düzenleyici işlemleri çerçevesinde söz konusu kapsama giren mükelleflerin 7.000TL'yi geçen tahsilat ve ödemelerini banka ve diğer finans kurumları aracılığıyla yapmalıdır. Aksi halde söz konusu para giriş ya da çıkışları tevsik edilmemeiş

diğer finans kurumları aracılığıyla yapılan ödemelerin kim tarafından bankadan tahsil edildiği ve bu tahsil edilen paranın satıcının hesap ve kayıtlarına intikal ettirilip ettirilmediği[1116], malın nakledilme usulü ve buna ilişkin taşıma ve sevk irsaliyesinin olup olmaması[1117], sahte belge konusu mal veya hizmet miktarı ve sahte belge sayısı,

---

sayılacaktır. "…*faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren taşıma, sevk irsaliyeleri, teslim-tesellüm belgeleri, nakit ödemenin varlığına dair ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ile fatura bedellerinin satıcının kasa ya da banka hesaplarına girip girmediğinin, girmiş ise kim tarafından çekildiğinin tespiti ile faturaları düzenleyen mükellefin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoğu olup olmadığının araştırılması, toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilip sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden eksik inceleme sonucu yazılı şekilde beraatine karar verilmesi*…" Yargıtay 11.CD 2012/24542E. 2014/15091K. 17.09.2014 www.hukukmedeniyeti.org (Çevrimiçi) 27Aralık 2019.

[1116] "…*2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura düzenlediği iddia olunan sanığın yetkilisi olduğu şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, şirketin gerçek faaliyetinin yanında S... M.... isimli firmaya düzenlediği bir kısım faturaların sahte olduğu ve anılan firma tarafından sanığa yapılan ödemelerin ise aynı gün bu firma ya da yetkilisi olan H... U...' un hesabına tekrardan yatırıldığı ve gerçeği yansıtmadığı ayrıca 292 adet sevk irsaliyesinin bir kısmının da imzalı olmadığının belirtilmesi karşısında; sanık ile faturaları kullanan firmanın yetkilisi H... U...' un celbiyle banka üzerinden çek ile sanığa yapılan ödemelerin aynı gün tekrardan S... M... veya yetkilisi H... U... un hesabına hangi gerekçeyle yatırıldığının ve sevk irsaliyelerinde taşıyıcı ve malı teslim alan kişilerin tanık sıfatıyla dinlenerek, imzaların kendilerine ait olup olmadığı, faturaya konu malların ne şekilde ve kime teslim edildiğinin sorulması, düzenlendiği iddia edilen faturaları kullanan S...M... firması hakkında vergi dairesinin ne gibi bir işlem yaptığı ve hakkında suça konu faturaları kullanmaktan dolayı kamu davası açılıp açılmadığının araştırılarak açıldığının tespiti halinde mümkünse birleştirilmesi mümkün olmadığı takdirde dava dosyaları getirtilip incelenerek bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi, sanığa ait firma ile faturaları kullanan S...firmasına ait defter, belge, banka hesap ekstreleri ile dosyanın alanında uzman bilirkişi kuruluna tevdi edilerek sanığın firmasına fatura bedeli olarak yapıldığı belirtilen ödemelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, alıcı ile satıcı arasında gerçek bir ticari faaliyetin bulunup bulunmadığı hususlarında karşılaştırmalı bilirkişi raporu alınmasından sonra sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken yetersiz bilirkişi raporuna dayanarak eksik kovuşturma sonucu yazılı şekilde sanık hakkında beraat kararı verilmesi*…" Yargıtay 19.CD 2015/17129E. 2015/9180K. 23.12.2015 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 27 Aralık 2019.

[1117] "…*faturaların gerçek alım-satıma dayalı olup olmadığının belirlenmesi yönünden, mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri olup olmadığı araştırılıp, bedellerinin bir kısmının elden bir kısmının çekle ödendiğine dair savunmanın, miktarlardaki yükseklik de dikkate alınarak ticari yaşam gözlemlerine ve teamüle uygunluğunun değerlendirilmesi ve satıcıların hesaplarına girdiğini gösteren geçerli belgelerin araştırılması, faturayı düzenleyenlerin mal girişi veya stoku olup olmadığı ve olayın arz ettiği özelliğe göre diğer hususlar dikkate alınarak karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılması, sanık tarafından Adana 2. Vergi Mahkemesine açıldığı bildirilen dava akıbetlerinin araştırılması ile belgesiz yapılan satın almanın, bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturanın düzenleyip verenle gerçek bir alım- satım olmadığından sahte olarak kabulü gerektiği de gözetilerek, toplanan deliller birlikte irdelenip tartışılarak sonucuna göre hüküm tesisi gerekirken, bilirkişinin yetersiz raporu esas alınarak, delil yetersizliğinden bahisle beraat hükmü tesisi*…" Yargıtay 11.CD 2001/6048E. 2001/6948K. 18.6.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 27 Aralık 2019; "…*faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren taşıma, sevk irsaliyeleri, teslim- tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ve satıcı hesabına girdiğine dair ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneğini haiz, banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler olup olmadığı araştırılıp toplanan deliller birlikte değerlendirilerek varılacak sonuca göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik*

kullanılan sahte belge miktarı ile sahte belgeyi kullanan kişinin iş hacmi arasındaki orantı[1118], sahte belgeyi kullananın iş kapasitesi[1119], sahte olduğu iddia edilen belgeleri düzenleyen mükellef nezdinde karşıt inceleme yapılıp yapılmadığı[1120] ve sahte belge düzenleyicisi olan kişilere ceza davası açılıp açılmadığı[1121] gibi ölçütler

---

soruşturmayla yazılı biçimde sanığın beraatine hükmolunması…" Yargıtay 11.CD 2012/3546E. 2012/4614K. 3.4.2012 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül 2019.

[1118] Örneğin A şirketinin toplam 2018 vergilendirme döneminde iş hacmi 10.000.000TL ve kullanıldığı iddia edilen sahte belge miktarı 500.000TL ise bu oran %5'tir.

[1119] "*…faturaları kullananların yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığı da dikkate alınarak faturaları kullanan kişi veya şirketlerin ticari defter ve belgeleri üzerinde gerekli görülmesi halinde bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilmek suretiyle sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden eksik araştırma ile yazılı şekilde hükümler kurulması…*" Yargıtay 21.CD 2016/1660E. 2016/4663K. 25.5.2016www.kazanci.com (Çevrimiçi) 27 Aralık 2019.

[1120] "*…Sanığın düzenlediği ve sahte olduğu iddia olunan faturaları kullanan ve verdikleri Ba formlarından isimleri tespit edilen şirket ve şahıslar hakkında karşıt inceleme yapılıp yapılmadığı araştırılıp, yapılmış ise haklarında düzenlenen vergi inceleme ve sair raporların onaylı suretleri getirtilerek incelenmesi, kamu davası açılıp açılmadığının sorulması, açıldığının tespiti halinde dava dosyasının intikalinin sağlanarak ayrıntılı özetinin tutanağa geçirilmesi, bu davayı ilgilendiren bilgi ve belgelerin onaylı örneklerinin alınarak dosyaya konulması, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren taşıma, sevk irsaliyeleri, teslim-tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ve satıcı hesabına girdiğine dair ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneğini haiz, banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler olup olmadığı araştırılıp toplanan deliller birlikte değerlendirilerek varılacak sonuca göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik soruşturmayla yazılı biçimde sanığın beraatine hükmolunması…*" Yargıtay 11.CD 2012/3546E. 2012/4614K. 3.4.2012 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 27 Aralık 2019; "*…Sanığın 2007, 2008 yıllarında kullandığı ve muhteviyatı itibarı ile sahte olduğu iddia olunan faturaları düzenleyen şirketler hakkındaki sahte fatura düzenlemek suçundan dava açılıp açılmadığı, açılmışsa akıbetleri araştırılıp, dava dosyaları celp edilip incelenerek özetlerinin duruşma tutanağına geçirilmesi, bu davayı ilgilendiren ve sahteliği belirleyen delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi, faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının tespiti bakımından, mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ve satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediğinin tespiti ile faturaları düzenleyen mükelleflerin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoğu olup olmadığı da araştırılarak, toplanan tüm delillerle birlikte defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, eksik inceleme sonucu yazılı şekilde hüküm kurulması…*"Yargıtay 11.CD 2013/2752E. 2015/679K. 19.1.2015 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Eylül 2019. "*...faturaları düzenleyen ile sanığın ticari defter ve belgeleri üzerinde, bu faturanın gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim-tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan şirket banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler ve faturaları düzenleyene yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığı da araştırılarak sonuca göre deliller bütün halinde değerlendirilerek hüküm kurulması gerekirken, eksik soruşturma ve bilirkişinin yetersiz raporuna dayanılarak karar verilmesi yasaya aykırı...*" Yargıtay 11.CD 2004/12627E. 2004/1974K. 17.03.2004 tarihli ve 12627/1974 aktaran Muzaffer Hatipoğlu; Ali Parlar, **Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 319-320.

[1121] "*…Sanığın 2005 takvim yılında Adana Yüreğir Vergi Dairesinin mükellefi D.. P..'den aldığı faturaların sahte olduğu iddiasıyla açılan kamu davasında; öncelikle sahte olduğu iddia olunan faturaları düzenleyen anılan kişiler hakkındaki vergi tekniği raporları istenip yetkilileri hakkında sahte fatura düzenlemek suçundan dava açılıp açılmadığı, açılmışsa akıbetleri araştırılıp bu dava ile birleştirilememesi halinde, dava dosyaları celp edilip incelenerek özetlerinin duruşma tutanağına*

kullanılmaktadır[1122]. Bu ölçütlerin birinin somut olayda olması, kastın var olduğu anlamına gelmemektedir. Bu bağlamda Yargıtay söz konusu ölçütler çerçevesinde somut olayı bütünsel bir yaklaşım ile değerlendirmekte, sahte olduğu iddia edilen belgenin tarafları olan düzenleyen ile kullanan kişilerin iş kapasitelerini de dikkate alarak sahte olduğu iddia edilen belge konusu işlemin gerçeğe uygunluk teşkil edip etmediğini tespit etmekte ve bunun neticesinde suçun manevi unsurunun oluşup oluşmadığına karar vermektedir.

Ceza mahkemesinde görülen sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna ilişkin yargılamada, bu suç ile bağlantısı olan vergi ve vergi cezalarına ilişkin kesinleşmiş vergi mahkemesi kararı bağlayıcı nitelikte değildir. Yargıtay bir kararında, sahte belge kullanma suçunda manevi unsurun oluşup oluşmadığının tespitinin ceza mahkemesi tarafından yapılması gerektiğine bu hususta kesinleşen vergi mahkemesi

---

geçirilip bu davayı ilgilendiren ve sahteliği belirleyen delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren taşıma, sevk irsaliyeleri, teslim-tesellüm belgeleri, nakit ödemenin varlığına dair ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ile fatura bedellerinin satıcının kasa ya da banka hesaplarına girip girmediğinin, girmiş ise kim tarafından çekildiğinin tespiti ile faturaları düzenleyen mükellefin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoğu olup olmadığının araştırılması, toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilip sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden eksik inceleme sonucu yazılı şekilde beraatine karar verilmesi…" Yargıtay 11.CD 2012/24542E. 2014/15091K. 17.09.2014 www.hukukmedeniyeti.org (Çevrimiçi) 27Aralık 2019

[1122] "…*Sanığın suça konu faturada yer alan malları aldığını ve bedelini kasadan nakden ödediğini beyan etmesine karşın ibraz ettiği banka dekontlarındaki miktar ile fatura bedelinin örtüşmemesi, hakkında düzenlenen vergi suçu ve vergi kaçakçılığı raporlarında şirketin faturadaki emtiaları alıp almadığı yönünde bir tespitin yapılamaması, iş kapasitesi ve sermayesi itibariyle gerçek mal alışı olmasına rağmen mal aldığı şirketin gerçek bir faaliyetinin olmadığının bildirilmiş olması karşısında, gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi açısından, suçuna konu faturayı düzenleyen "G... Yapı Malz. İnş. Nak. Turz. San. ve Tic. Ltd. Şti." yetkilileri hakkında 30.4.2007 tarih ve V...-2007-1397/19 Sayılı vergi tekniği raporuna istinaden dava açılıp açılmadığı araştırılıp, açıldığının belirlenmesi halinde bu dava ile birleştirilmesi, mümkün bulunmaması halinde ise dava dosyaları getirtilip incelenerek özetlerinin duruşma tutanağına geçirilmesi ve bu davayı ilgilendiren delillerinin onaylı örneklerinin dosyaya intikalinin sağlanması, faturayı düzenleyen şirket ile sanığın yetkilisi olduğu şirkete ait defter ve belgeler üzerinde, faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının tespiti yönünden, mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ile satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediğinin tespiti, faturayı düzenleyen mükellefin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoğu olup olmadığı yönünde karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılması ve toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilip sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerektiği gözetilmeden eksik inceleme sonucu yazılı şekilde hüküm kurulması*…" Yargıtay 11.CD 2011/4385E. 2011/19954K. 14.9.2011 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 27 Aralık 2019.

kararının ceza mahkemesini bağlamadığına karar vermiştir[1123]. Diğer yandan, sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile bağlantılı kesinleşmiş vergi mahkemesi kararı, belli durumlarda sahte belge kullanma suçuna ilişkin yargılamanın yapıldığı ceza mahkemesi tarafından dikkate alınmalıdır. VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrası gereğince vergi ziyaı cezasının üç kat kesildiği duruma ilişkin uyuşmazlıkta, vergi mahkemesinin vergi ziyaının üç kat değil bir kat kesilmesi gerektiğine karar verdiğini varsayalım. Vergi mahkemesi, burada VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrası gereğince failin aynı kanunun 359. maddesindeki fiilleri bilerek ve isteyerek işleyip işlemediğinin başka bir ifade ile kastın olup olmadığının tespitini yapmak zorunda kalmaktadır[1124]. Zira vergi ziyaına sebebiyet veren fiiller, VUK'un 359. maddesinde sayılı fiillerden kaynaklanmış ise vergi ziyaı cezasının üç kat, değil ise bir kat kesilmesi gerekmektedir. Bu şekilde sahte belge kullanma suçunun kasten işlenip işlenmediğini tespit eden kesinleşmiş vergi mahkemesi kararının başka bir ifade ile kesin hükmün mevcudiyeti halinde, ceza mahkemesinin sahte belge kullanma suçunda manevi unsur olarak kastın gerçekleştiğine karar vermesi hukuki güvenlik ilkesini zedelemekte ve kesin hüküm otoritesini zayıflatmaktadır[1125]. Bu konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar çalışmamızın Üçüncü Bölümünde yer alan "Yaptırım" başlığı altında "Adli Yaptırımlara Ek Olarak Uygulanan İdari Cezaların Non Bis in İdem İlkesi Açısından Değerlendirilmesi" alt başlığında yapılmıştır.

[1123] "*…sanık tarafından sahte faturaların bilerek kullanılmadığı savunulmuş ise de; faturaların sayısı, miktarı, alındıkları firmaların farklılıkları, bu firma ve kişilerle gerçek bir mal ve hizmet alışverişinin olmaması birlikte değerlendirildiğinde, savunmanın dosya içeriğine uygun olmayıp, soyut inkardan ibaret olduğu, ayrıca Yerel Mahkemece Danıştay incelemesinden geçmek suretiyle kesinleşen vergi mahkemesi kararlarına dayanılarak beraet kararı verilmiş ise de; bu eylemler nedeniyle vergi kaybına neden olunduğunun, kesinleşen vergi mahkemesi kararları ile de saptandığı, "faturaların bilerek ve istenerek kullanılmadığı" yönündeki gerekçenin suçun manevi öğesiyle ilgili olduğu ve oluşup oluşmadığının ceza mahkemesince değerlendirileceği, toplanan kanıtlardan sanığın 1995 ve 1996 yıllarında sahte faturaları bilerek kullanmak suretiyle vergi kaybına neden olduğu, atılı suçun tüm öğeleriyle oluştuğu anlaşılmaktadır…*" Yargıtay CGK 2001/11-213E. 2001/219K. 9.10.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Eylül 2019.

[1124] Aksi görüş için bkz. Bu görüşe göre, sadece ve sadece vergi ziyaına VUK'un 359. maddesinde öngörülen eylemlerden biri ile neden olunması halinde VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrası gereğince vergi ziyaı cezası üç kat uygulanır. Burada VUK'un 359 maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarından birinin gerçekleşmiş olması gerekli değildir. Dolayısıyla VUK'un 342. maddesinin ikinci fıkrası ile ilgili vergi idaresi ve/veya Danıştay'ın kast unsuru ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Başaran Yavaşlar/Karaçoban, **a.g.e.**, s. 350-351, Dipnot:60.

[1125] Ahmet Emrah Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65(2), 2016, s. 334-335.

4.3. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık unsuru, tipiklikten bağımsız olarak suçun genel bir unsurudur[1126]. Tipe uygunluk belirlenirken fiil, sadece ceza hukuku bakımından bir değerlendirmeye tabi tutulmaktadır[1127]. Ancak hukuka aykırılık unsurunda, fiil tüm hukuk düzeni çerçevesinde değerlendirilmektedir. Burada fiilin bütün hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunması halinde hukuka aykırılık unsurunun gerçekleştiği kabul edilir[1128]. Bununla birlikte somut olayda kanunda suç olarak öngörülen fiile ilişkin hukuka uygunluk nedeninin bulunması ve bu hukuka uygunluk nedenine ilişkin şartların oluşması, söz konusu suçun gerçekleşmesini engeller[1129].

Doktrinde tez çalışma konumuz olan VUK'un 359. maddesindeki sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçları özelinde hukuka aykırılık unsuru incelenmemiştir. Bu konu, VUK'un 359. maddesinde yer alan tüm kaçakçılık suçları açısından değerlendirilmiştir. Bir grup görüşe göre bu suçlarda geçerli bir hukuka uygunluk nedeni yoktur[1130]. Diğer bir görüş ise bu suçlarda hukuka uygunluk nedeninin uygulanabileceği yönündedir[1131].

TCK'da yer alan hukuka uygunluk nedenlerinden bir kısmının VUK'un 359. maddesinde düzenlenen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında uygulanması mümkün değildir ve diğer bir kısım hukuka uygunluk nedenlerinin uygulamada bu suçlar bakımından oluşması nadir rastlanabilecek bir durumdur. Aşağıda doktrinde yer alan görüşler çerçevesinde VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge

---

[1126] Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 285; Kaşıkcı, **a.g.e.,** s. 197; Toroslu, hukuka aykırılığı suçun unsuru olarak değil suçun özü olarak kabul etmektedir. Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, s. 107; Katoğlu, hukuka aykırılığı suç unsuru olarak değerlendirmemektedir. Tuğrul Katoğlu, **Ceza Hukukunda Hukuka Aykırılık**, Seçkin, Ankara, 2003, s. 147.

[1127] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 262.

[1128] **A.e.,** s. 255.

[1129] Hareketin suç tipini ihlal etmesi hukuka aykırılığın bir karinesidir. Ancak bir hukuka uygunluk nedeninin mevcudiyeti halinde bu karine ortadan kalkar. Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt: II, Beta, İstanbul, 1989, s. 150.

[1130] Kaşıkcı, **a.g.e.,** s. 197-198; Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 152-155.

[1131] Özen, **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 71; Kızılot/Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, s. 511.

düzenleme ve kullanma suçları açısından hukuka uygunluk nedenleri değerlendirilecektir.

4.3.1. Kanun Hükmünü Yerine Getirme

TCK'nın 24. maddesinin birinci fıkrasında kanun hükmünü yerine getirme (görevin ifası) hukuka uygunluk nedeni olarak düzenlenmiştir. 2937 sayılı Devlet İstihbarat Hizmetleri ve Milli İstihbarat Teşkilatı Kanunu'nun[1132] 6. maddesinin ilk fıkrasının e bendinde, Milli İstihbarat Teşkilatının bu Kanun kapsamında görevlerini yerine getirirken "*İstihbari faaliyetler için görevlendirilenlerin kimliklerini değiştirebilir, kimliğin gizlenmesi için her türlü önlemi alabilir, tüzel kişilikler kurabilir. Kimliğin oluşturulması veya tüzel kişiliğin kurulması ve devam ettirilmesi için zorunlu olması durumunda gerekli belge, kayıt ve dokümanlar ile araç ve gereçler hazırlayabilir, değiştirebilir ve kullanabilir*." eylemlerini gerçekleştirebileceği belirtilmiştir. Bu kanun hükmü gereğince, terör ile mücadelede terörizmin finansal kaynaklarına ulaşmak amacıyla terör ile bağlantılı kurum ve kuruluşlar ile ticari ilişkiye giren ve bu piyasa koşullarında VUK'un 359. maddesi kapsamında bir belgeyi sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenleyen ya da kullanan mit görevlisinin kanuni tipe uygun bu hareketi, kanun hükmünü yerine getirme çerçevesinde değerlendirilebilir. CMK'nın 139. maddesinde öngörülen gizli soruşturmacı görevlendirmesi, bir diğer kanun hükmünü yerine getirme düzenlemesidir. Gizli soruşturmacı, işlendiği hususunda kuvvetli şüpheler bulunan ancak başka türlü delil elde etme imkânı olmayan kanunda yer alan katalog suçlarda olayın aydınlatılması için hâkim tarafından atanan kamu görevlisidir. Örneğin uzun süredir takip edilen fakat bir türlü somut delil elde edilemeyen uyuşturucu örgütünün çökertilmesi ve suçluların adliyeye sevk edilmesini sağlamak amacıyla gizli soruşturmacı atanabilecektir. Hâkim tarafından gizli soruşturmacı olarak görevlendirilen kişi, gerçek olmayan kimlik ile örgütün içine sızarak örgüt faaliyeti çerçevesinde işlenen suçlar hakkında bilgi toplayacaktır. CMK'nın 139. maddesinin beşinci fıkrasında açık şekilde gizli soruşturmacının suç işlemeyeceği belirtilmiştir. Ancak, gizli soruşturmacı örgütün işlediği suçlardan sorumlu olmayacaktır. Örneğin

[1132] RG Tarih: 3.11.1983 Sayı:18210.

uyuşturucu örgütünün, uyuşturucudan kazanılan parayı aklaması için şirket kurulmuş ve sahte fatura ve diğer belgeler düzenlenip kullanılmış ise örgütün içine sızan gizli soruşturmacı bu örgütün içinde muhasebeci olarak görev yapıyorsa örgüt içinde işlenen uyuşturucu ticareti suçu, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerinin aklanması suçu, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan sorumlu olmayacaktır. Zira bu suçlar, gizli soruşturmacı olmasa da işlenecek suçlardır. Aksi halin kabulü gizli soruşturmacı görevlendirilmesini, suçun ortaya çıkarılması bakımından etkin olmayan bir müessese halinde dönüştürür. Diğer yandan, gizli soruşturmacının örgütten bağımsız olarak suç işlemesi ya da örgüt üyelerini suç işlemeye azmettirmesi ya da teşvik etmesi, kanun hükmünü yerine getirme olarak nitelendirilemez. Bu durumda, gizli soruşturmacının işlediği fiillerden dolayı cezai sorumluluğu mevcuttur.

4.3.2. Meşru Savunma

TCK'nın 25. maddesinin ilk fıkrasında meşru savunma, hukuka uygunluk nedeni olarak düzenlenmiştir. Meşru savunma, bir kimsenin kendisine veya başkasına yönelmiş gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o anda hal ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmesidir. Sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında meşru savunma müessesesinin sosyal bir hukuk devletinde uygulanması olası değildir[1133]. Zira sosyal bir hukuk devletinde hukuka aykırı şekilde ihdas edilen vergiye[1134] karşı, mükelleflerin idari makamlara ve yargıya başvuru hakkı mevcuttur[1135]. Başka bir ifade ile mükellef, kendisine yöneltilen bu haksız saldırıyı, idari makamlara ve yargıya başvurarak defetme imkânına sahiptir. Görüldüğü üzere burada meşru savunmanın şartları tamamlanmamıştır. Dolayısıyla, mükellefin hukuka aykırı şekilde ihdas edilen verginin tarh edilmesini engellemek amacıyla sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını işlemesi hukuka uygunluk nedeni olarak değerlendirilemez[1136].

[1133] Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 388-389.

[1134] Anayasanın 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği ilkesine rağmen idari işlem ile ihdas edilen vergi, mükellefin mülkiyet hakkına haksız bir saldırıdır.

[1135] Mükellefin, bu haksız saldırıya karşı o anın koşulları çerçevesinde savunma zorunluluğu bulunmalıdır.

[1136] Benzer görüş için bkz. Özcan, **a.g.e.**, s. 192.

4.3.3. Hakkın Kullanılması

TCK'nın 26. maddesinin ilk fıkrasında yer alan hakkın kullanılması, kişinin kendisine yönelen müdahaleye hukuka uygun araçlar ile karşı koymasıdır. Bir görüş, mükellefe vergi idaresi tarafından özelge verilmesi ve mükellefin bu özelge çerçevesinde hareket etmesi halini hukuka uygunluk nedeni olarak nitelendirmektedir[1137]. Bu görüşe göre, burada hakkın kullanılması söz konusudur. Konuya ilişkin mevcut Kanun hükmü olan VUK'un 369. maddesinin ilk fıkrasıdır. Bu fıkrada "*Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz*." hükmü yer almaktadır. Kanaatimizce bu hüküm, vergi suçları için değil vergi kabahatleri ve cezaları için getirilmiştir. Dolayısıyla, mükellef ya da sorumlunun özelge çerçevesinde hareket ederek suç işlemesi halinde bu durumun hukuka uygunluk nedeni olarak nitelendirilmesi isabetli değildir. Kaldı ki vergi idaresinin özelge ile VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarından birine ilişkin bir hareketin yapılmasını öngörmesi olası görünmemektedir. Dolayısıyla bu suçlarda hakkın kullanılmasının hukuka uygun nedeni olarak görülmesi mümkün değildir.

4.3.4. İlgilinin Rızası

TCK'nın 26. maddesinin ikinci fıkrasında "*Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez*." hükmü ile ilgilinin rızası hukuka uygunluk nedeni olarak düzenlenmiştir.

İlgilinin rızası ile belgenin ilgili kişi adına düzenlenip imzalanmasının etkisi TCK'da öngörülen belgede sahtecilik suçları açısından tartışılmıştır. Bir görüşe göre, ilgilinin bilgisi dâhilinde belgenin düzenlenmesi fiili, hukuka uygunluk nedeninin maddi şartlarında hata kapsamında değerlendirilmelidir[1138]. Bu görüşün gerekçesi, TCK'nın 21. maddesinde öngörülen kast tanımında zarar verme bilici ya da aldatma

[1137] Yiğit, **a.g.e.**, s. 215.
[1138] Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 244.

bilinci aranmamaktadır. Kast için suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi yeterlidir. Mülga 765 sayılı TCK döneminde ileri sürülen başka bir görüşe göre ise bu suçlarda mağdurun rızası hukuka uygunluk nedeni sayılamaz. Ancak böyle bir rıza failin kastını etkileyebilir[1139]. Eğer failin kastı mağdura zarar vermek değil ise suçun manevi unsuru oluşmaz. Diğer bir görüşe göre ilgilinin rızasının olması halinde aldatma kastının bulunmaması sebebiyle suçun manevi unsuru tamamlanmaz[1140]. Yargıtay, failin, mağdurun önceden verdiği rıza üzerine onun imzasını taklit ederek belge düzenlenmesinde durumu bilen mağdura zarar vermek bilinci ile hareket etmediğini başka bir ifade ile kastının olmadığı sonucu varmıştır[1141]. Yargıtay zarar verme bilinci ile hareket edilmedikçe kastın oluşmadığı sonucuna varmaktadır. Diğer yandan, bu suçlarda korunan hukuki değer kamu güvenidir ve mağdur toplumu oluşturan tüm bireylerdir. Buna rağmen Yargıtay'ın mağdur olarak sadece imza sahibini işaret etmesi isabetli olmamıştır.

Tez çalışma konumuz olan VUK'un 359. maddesindeki sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarında ilgilinin rızasının suça etkisinin ne olacağına ilişkin doktrinde bir görüşe rastlanmamıştır. Kanaatimizce kişinin, gerçek bir işleme dayalı olmadan mükellefin rızası dâhilinde onun adına sahte fatura düzenlemesi halinde zarar verme bilinci ya da aldatma kastı oluşmaması sebebiyle suçun manevi unsurunun oluşmadığı sonucuna varmak doğru bir yaklaşım değildir. Bu suçlarda mağdur, devlettir. Devletin, kanunda suç olarak öngörülen ve hazinenin zarara uğramasına ya da zarara uğrama tehlikesine yol açacak nitelikteki sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma hareketlerine karşı rızasının mevcut olduğunu ifade etmek mümkün

---

[1139] Erman/Özek, **a.g.e.**, s. 290.

[1140] Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 694.

[1141] ("…*Belgelerde sahtecilik suçlarında kast, zarar vermek bilinci ve iradesi olarak kabul edilmektedir. Mağdurun önceden verdiği rıza üzerine onun imzasını taklit ederek belge düzenlenmesinde, durumu bilen mağdura zarar vermek bilinci bulunmayacağından kastın varlığı ileri sürülemez. Ancak doğal olarak, rıza üzerine başkasının imzasını taklit eden failin, mağdura her hangi bir zarar vermeyeceği kanısı ile hareket ettiği sabit olmalıdır. Ancak mağdurun rızasının, fiilin işlenmesinden önce açıklanması zorunludur*…" Yargıtay 11. CD 2006/6061E. 2009/2292K. 11.3.2009 Aynı yönde karar için bkz. Yargıtay 11. CD 2015/4256E. 2017/4527K. 14.6.2017; Yargıtay 11. CD 2010/15619E. 2012/3595K. 15.3.2012; Yargıtay 11. CD 2006/270E. 2008/405K. 30.1.2008 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 10 Mart 2021.

görünmemektedir[1142]. Ancak mükellef A'nın B'ye üç birim X malından sattığını varsayalım. Şehir dışında olan A, arkadaşı C'den A adına basılmış faturayı doldurup imzalayarak alıcı B'ye göndermesini talep etmiştir. Görüldüğü üzere burada fatura konusu olan işlem gerçektir. VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan suçun kanuni tanımına uygun bir hareket yoktur. Dolayısıyla suç oluşmamıştır.

Diğer yandan, vergi suç ve cezalarında yapılan af, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlarda mağdur olan devletin rızası olarak nitelendirilemez. Zira mağdurun rızası, kanunda suç olarak öngörülen hareketin işlenmesinden önce mevcut olması gerekmektedir. Bu sebeple vergi suç ve cezalarında yapılan af, hukuka uygunluk nedeni değil ceza ilişkisini ortadan kaldıran bir yasama tasarrufudur.

Doktrinde bir görüşe göre VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "*371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz*." hükmü, bir hukuka uygunluk nedenidir[1143]. Ancak bizim de katıldığımız görüşe göre pişmanlık müessesesi, cezayı

[1142] İlgilinin rızası ile belgenin o kişi adına düzenlenip imzalanmasının etkisi TCK'da öngörülen belgede sahtecilik suçları açısından tartışılmıştır. Bir görüşe göre, ilgilinin bilgisi dâhilinde belgenin düzenlenmesi fiili, hukuka uygunluk nedeninin maddi şartlarında hata kapsamında değerlendirilmelidir. Bu görüşün gerekçesi, TCK'nın 21. maddesinde öngörülen kast tanımında zarar verme bilici ya da aldatma bilinci aranmamaktadır. Kast için suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi yeterlidir. Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 244. Mülga 765 sayılı TCK döneminde ileri sürülen başka bir görüşe göre ise bu suçlarda mağdurun rızası hukuka uygunluk nedeni sayılamaz. Ancak böyle bir rıza failin kastını etkileyebilir. Eğer failin kastı mağdura zarar vermek değil ise suçun manevi unsuru oluşmaz. Erman/Özek, **a.g.e.**, s. 290; Diğer bir görüşe göre ilgilinin rızasının olması halinde aldatma kastının bulunmaması sebebiyle suçun manevi unsuru tamamlanmaz. Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, s. 694. Yargıtay, failin, mağdurun önceden verdiği rıza üzerine onun imzasını taklit ederek belge düzenlenmesinde durumu bilen mağdura zarar vermek bilinci ile hareket etmediğini başka bir ifade ile kastının olmadığı sonucu varmıştır. ("…*Belgelerde sahtecilik suçlarında kast, zarar vermek bilinci ve iradesi olarak kabul edilmektedir. Mağdurun önceden verdiği rıza üzerine onun imzasını taklit ederek belge düzenlenmesinde, durumu bilen mağdura zarar vermek bilinci bulunmayacağından kastın varlığı ileri sürülemez. Ancak doğal olarak, rıza üzerine başkasının imzasını taklit eden failin, mağdura her hangi bir zarar vermeyeceği kanısı ile hareket ettiği sabit olmalıdır. Ancak mağdurun rızasının, fiilin işlenmesinden önce açıklanması zorunludur*…" Yargıtay 11. CD 2006/6061E. 2009/2292K. 11.3.2009 Aynı yönde karar için bkz. Yargıtay 11. CD 2015/4256E. 2017/4527K. 14.6.2017; Yargıtay 11. CD 2010/15619E. 2012/3595K. 15.3.2012; Yargıtay 11. CD 2006/270E. 2008/405K. 30.1.2008 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 10 Mart 2021.) Yargıtay zarar verme bilinci ile haret edilmedikçe kastın oluşmadığı sonucuna varmaktadır. Diğer yandan, bu suçlarda korunan hukuki değer kamu güvenidir ve mağdur toplumu oluşturan tüm bireylerdir. Buna rağmen Yargıtay'ın mağdur olarak sadece imza sahibini göstermesi isabetli olmamıştır.

[1143] Kızılot/Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, s. 508.

kaldıran şahsi sebeptir[1144]. Çalışmamızın Dördüncü Bölümünde "Pişmanlık ve Islah" alt başlığı altında ayrıntılı şekilde incediğimiz pişmanlık ve ıslah müessesesi, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçları da kapsaması sebebiyle vergi hukukuna özgü etkin pişmanlık hali olarak nitelendirilebilir. Zira suç tamamlandıktan sonra VUK'un 371. maddesinde yer alan belirli şartlar altında pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurulabilir ve başvuran kişi bu şartları yerine getirmesi halinde kaçakçılık suçundan dolayı cezaya tabi olmaz.

4.4. Suçun Nitelikli Halleri

Suçun nitelikli halleri ise suç karşılığında daha ağır ya da hafif ceza verilmesini gerektiren sebeplerdir. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçununda yer aldığı VUK'un 359. maddesindeki suçlar için "Cezadan İndirim" başlıklı 360. maddesinde "*359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir*." hükmü öngörülmüştür. Bu hüküm menfaati olmamasına rağmen bu suçlara iştirak eden kişilere münhasır bir daha az ceza verilmesini gerektiren nitelikli haldir[1145]. Suçun özel görünüş biçimlerinden "iştirak" müessesesini incelerken bu hüküm ayrıntılı şekilde ele alınacaktır.

Diğer yandan, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu için cezanın artırılmasını gerektiren nitelikli hallere yer verilmemiştir. Ancak gerçek anlamda ticari faaliyet amacı olmaksızın tesis edilen mükellefiyetler altında düzenlenme ve/veya kullanma suretiyle piyasaya sürülen sahte belgeler, mali düzenin temelinden sarsılmasına neden olmaktadır. Ayrıca bu şekilde oluşan sahte belge piyasası, sahte belge kullanma hareketinin de çıkış noktası olabilmektedir. Zira

[1144] Özen, **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 71; Özcan, **a.g.e.**, s. 191. Kanaatimizce pişmanlık ve ıslah müessesesi, etkin pişmanlık hali olarak düzenlenmiştir ve bu sebeple cezayı kaldıran şahsi sebeptir. Zira bu sebep suçun işlendiği sırada mevcut değildir. VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrası gereğince fail ya da şerik, suçun tamamlanmasından sonra VUK'un 371. maddesinde yer alan şartları gerçekleştirmesi halinde söz konusu kaçakçılık suçundan dolayı cezaya tabi olmaz.

[1145] Berrin Akbulut, "Vergi Suçlarında İştirak", **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, (Ed. İzzet Özgenç; Cumhur Şahin; Faruk Turhan), Cilt:II, Seçkin, Ankara, 2020, s. 1146.

uygulamada vergiyi doğuran olayı kısmen ya da tamamen vergi idaresinden gizlemek isteyen bir kısım mükellef ya da sorumlular piyasadan sahte belge temin edip bu belgeleri defter, kayıt ve beyannamelerine işlemek suretiyle kullanabilmektedir. Ayrıca uygulamada, esasında gerçek anlamda ticari faaliyet yapan ve genellikle yüksek vergi matrahına ulaşan şirket veya işletmelerin ulaşmış oldukları matrahın aşındırılması amacıyla paravan şirket ya da işletmeler kurulmakta ya da kurdurulmakta ve bu paravan şirket veya işletmeler ile gerçekte ticari bir ilişki olmamasına rağmen ticari ilişki içine girilmiş gibi gösterilerek VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgeler sahte ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı şekilde düzenlemekte ve/veya kullanılmaktadır. Bu durumda muhakeme sürecinde hem suçun unsurlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti edilmesi zorlaşabilmekte hem de bu suça iştirak eden tüm fail ve şeriklerin ortaya çıkarılması mümkün olamayabilmektedir. Bu sebepler dairesinde, kanaatimizce VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun mükellefiyet altında sahte belge ticareti yapmak saikiyle veya gerçek anlamda ticaret yapma amacı ile kurulmayan işletme, şirket ve diğer tüzel kişiler bünyesinde işlenmesi cezanın artırılmasına ilişkin ağırlaştırıcı nitelikli haller ihdas edilmelidir[1146].

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında, vergi ziyaı suç unsuru değildir. Suç neticesinde vergi ziyaı doğmasa da, az ya da yüksek miktarda vergi ziyaına yol açsa da kanunda öngörülen alt ve üst sınır arasında hapis cezasına hükmedilmektedir. Bu bağlamda, bu suçlar neticesinde vergi ziyaının doğması, cezanın tayininde makasın üst sınıra doğru açılmasını gerektiren bir durum olarak dikkate alınabilecektir. Diğer yandan, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları neticesinde vergi ziyaının doğması bu suçlarda korunan hukuk değer olan

[1146] Karşılaştırmalı hukukta organize şekilde yapılan vergilendirme işlemlerinde sahtecilik hareketlerinin daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hal olarak öngörüldükleri tespit edilmiştir. Fransa hukukunda CGI'nın 1741. maddesinde organize olmuş bir grup tarafından işlenmesi daha ağız cezayı gerektiren nitelikli hal olarak öngörülmüştür. Alman hukukunda AO'nun 370. maddesinin üçüncü fıkrasında sürekli şekilde ilk fıkrada yer alan fiillerin işlenmesi amacıyla kurulan örgüt bünyesinde katma değer vergisi ya da gümrük vergisi matrahını düşük bildirmek ya da bu vergiler ile ilgili meşru olmayan vergi avantajı elde etmek daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hal olarak düzenlenmişlerdir. Ayrıntılı açıklamalar için tez çalışmamızın birinci bölümünde yer alan "Karşılaştırmalı Hukukta Vergi Yaptırım sisteminin Genel Esasları ve Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları" başlığına bakınız.

hazine yararını daha ağır şekilde ihlal etmektedir. Kanun koyucu, bu durumu nazara almış olacak ki VUK'un 359. maddesinde yer alan filler ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmesine ilişkin hüküm ihdas etmiştir. Ancak tez çalışmamızın üçüncü bölümünde "Yaptırım" başlığındaki "Adli Yaptırımlara Ek Olarak Uygulanan İdari Cezaların Non Non Bis İn İdem İlkesi Açısından Değerlendirilmesi" alt başlığı altında incelediğimiz gibi aynı fiilden dolayı adli ve idari olmak üzere iki ayrı cezaya idari ve adli usuller işletilerek hükmedilmesi non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar neticesinde vergi ziyaının ortaya çıkması hali daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hal olarak öngörülmesi ve bu nitelikli halin gerçekleştiğinin tespiti halinde idari ceza niteliğinde olan vergi ziyaı yerine ziyaa uğratılan verginin belirli bir oranının adli para cezası olarak ceza yargılaması sonucunda hükmedilmesi non bis in idem ilkesi ile uyumlu olabilecektir[1147].

4.5. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

Tez çalışma konumuz olan VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun özel görünüş biçimleri, tekrardan kaçınmak amacıyla aşağıda aynı başlık altında incelenecektir. Zira her iki suçun maddi unsurları, belgenin sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olma farkı dışında ayniyet taşımaktadır.

[1147] Konu ile ilgili karşılaştırmalı hukukta düzenlemeler yer almaktadır. Alman hukukunda AO'nun 370. maddesinin üçüncü fıkrasında kasten önemli miktarda vergi matrahını düşük bildirmek ya da meşru olmayan bir vergi avantajı sağlamak ile tahrif edilmiş ya da sahte olarak düzenlenmiş belgeler kullanılarak sürekli olarak vergi matrahını düşük bildirmek ya da meşru olmayan bir vergi avantajı sağlamak daha ağır cezayı gerektiren nitelikli haller olarak düzenlenmişlerdir. Görüldüğü üzere Alman Kanun koyucu, hazinenin kaybına ilişkin önemli miktarın belirlenmesini mahkemelerin yorumuna bırakmıştır. (Alman Federal Mahkemesi (Bundesgerichtshof), tek seferde 50.000 Avroluk vergi kaçırmayı, nitelikli hal kapsamında değerlendirmiştir. Bundesgerichtshof 27.10.2015, 1 StR 373/15. http://juris.bundesgerichtshof.de/cgibin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bgh&Art=en&Datum=2015-10&Seite=1&nr=73570&pos=42&anz=280 (Çevrimiçi) 16 Kasım 2018.) Avusturya hukukunda vergisel işlemler belgede sahtecilik suçunun (vergi dolandırıcılığı suçu) düzenlendiği FinStrG'nin 39. maddesinde vergi dolandırıcılığının miktarına oranla cezaların arttığı gözlemlenmektedir. (Para cezası 250.000 Avroyu aşan vergi dolandırıcılığı suçlarında altı aydan beş yıla kadar hapis cezasına ve para cezası 500.000 Avroyu aşan vergi dolandırıcılığı suçlarında bir yıldan on yıla kadar hapis cezasına hükmedilir.) Finlandiya hukukunda RL'nin 29. Başlığının 2. maddesinde hileli vergi suçunun nitelikli hali düzenlenmiştir. Buna göre nitelikli haller (1) önemli miktarda ekonomik fayda sağlanmasının aranması veya (2) bir bütün olarak değerlendirildiğinde hileli vergi suçunun sistemli bir yöntemle işlenmesi sebebiyle daha ağır olması halleridir. Ayrıntılı açıklamalar için tez çalışmamızın birinci bölümünde yer alan "Karşılaştırmalı Hukukta Vergi Yaptırım sisteminin Genel Esasları ve Sahtecilik Yoluyla İşlenen Vergi Suçları" başlığına bakınız.

4.5.1. Teşebbüs

Bu başlık altında ilk olarak 4369 sayılı Kanun öncesinde sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarınında yer aldığı kaçakçılılık suçlarında teşebbüs incelenecektir. Zira bu dönem kanun hükümleri uyarınca kaçakçılık suçlarında teşebbüste belli durumlarda TCK'da yer alan teşebbüs hükümlerine değil, mülga VUK'un 358. maddesinde yer alan kaçakçılığa teşebbüs suçu hükümlerine başvurulmaktaydı. Sonrasında TCK'da yer alan teşebbüs müessesesi öz şekilde ele alınacaktır. Ardından ilk olarak düzenleme hareketi ile işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında teşebbüse ve daha sonra ise kullanma hareketi bakımından bu suçlarda teşşebüse ilişkin görüşler analiz edilecektir. Müteakiben bu suçlara ilişkin değerlendirmelerimize yer verilecektir.

4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce VUK'da kaçakçılık suçları ve kaçakçılığa teşebbüs suçu[1148] olmak üzere iki ayrı kanun maddesi mevcuttu. O dönemde, kaçakçılık suçlarında vergi ziyaı suç unsuru idi. Bu sebeple, vergi ziyaının oluşmaması halinde kaçakçılık suçlarının oluşması mümkün değildi. İşte bu devrede vergi ziyaı olmaksızın bazı hareketlerin cezalandırılması, VUK'un 358. maddesinde öngörülen kaçakçılığa teşebbüs suçu çerçevesinde olmaktaydı[1149]. Doktrinde

---

[1148] VUK'un mülga 358. maddesi hükmü şu şekilde idi: "*1)344. maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçları veya bir hesap dönemi içinde atrı tarihlerde en az dört defa fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu düzenlememe veya iki defa vesikasız mal bulundurma fiilleri, verginin tarhı için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyaına neden olup olmayacağına bakılmaksızın;*
2)Bu Kanunun 127. Maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sürücüsü;
3)Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge basan veya mükerrer 257. maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan yönetmelikte beirtilen bildirim görevini yerine getirmeyen anlaşmalı matbaalar ile anlaşması olmadığı halde bu kanun uyarınca tutulması veya düzenlenmesi zorunlu belgeleri basanlar veya bu belgeleri kullananlar;
Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar."

[1149] Yargıtay 4369 sayılı Kanun öncesindeki dönem içinde vermiş olduğu bir kararında sahte belgeyi kasten alarak defterine kaydeden ve sonrasında olayın ortaya çıkmasının ardından pişmanlık beyannamesi veren kişinin fiilini vergi kaçakçılığına teşebbüs olarak değerlendirmiştir. ("…*Sanığın emtia karşılığı olmadığını bilerek... aldığı faturayı işletme defterine işlediği, ancak olayın ortaya çıkmasını müteakip iptal ederek pişmanlık beyannamesi verdiği anlaşılmasına göre, anılan faturayı defterine kayıt etmekle vergi kaçakçılığına teşebbüs suçunu işlediği*…" Yargıtay 9.CD 1993/5458E. 1994/618K. 10.2.1994 aktaran Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 228.)

kaçakçılığa teşebbüs suçunun öngörüldüğü VUK'un 358. maddesinde yer alan "*344. maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarının verginin tarhı için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılması*" hali dışında diğer hareketlerin hiçbirisinin ceza hukuku anlamında suça teşebbüs olmadığı ve bu hareketlerin bağımsız suç tipleri oluşturdukları ifade edilmiştir[1150]. Diğer yandan, kaçakçılığa teşebbüs suçunda yer alan "*344. maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarının verginin tarhı için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılması*" ifadesi ile vergi ziyaı ile neticelenmeyen ve bu sebeple kaçakçılık suçu oluşturmayan teşebbüs aşamasında kalmış hareketlerin tam olarak cezalandırılması yoluna gidilmişti[1151]. Bu Kanun döneminde vergi tarhının gerçekleşmesinden önce doğal olarak vergi ziyaının oluşmadığı zaman diliminde ortaya çıkarılan kaçakçılık hareketleri, VUK'un 358. maddesinde yer alan kaçakçılığa teşebbüs suçu çerçevesinde değerlendirilmekteydi. Dolayısıyla bu dönemde vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüsün var olup olmadığına ilişkin TCK'da yer alan teşebbüs hükümlerine başvurulmamaktaydı[1152]. Diğer yandan, söz konusu hareketin verginin tarhı için kanunda belirlenen sürenin geçmesinden sonraki dönemde vergi ziyaı ile neticelenmesi halinde kaçakçılık suçunun oluştuğu kabul edilmekteydi[1153]. 4369 sayılı Kanun değişikliğinden sonra kaçakçılık suçuna teşebbüs suçu ortadan kaldırılmıştır. Bu sebeple güncel VUK düzenlemeleri nazara alındığında kaçakçılık suçlarının yer aldığı VUK'un 359. maddesinde öngörülen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında teşebbüs, TCK'da yer alan teşebbüs müessesesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ceza hukukunda *iter criminis* olarak adlandırılan suç yolu sürecinde fail belli bir suçu işlemek hususunda karar vermekte, bu kararın icrasına yönelik hazırlık hareketleri yapmakta ve sonrasında ise suçun icrasına yönelik icra hareketlerini

[1150] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 219.
[1151] **A.e.**
[1152] Mehmet Karaarslan, "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi", **TBBD**, Yıl:2006, Sayı:64, s. 138.
[1153] Bu noktada ifade etmek gerekir ki, 4369 sayılı Kanun öncesindeki düzenlemeye göre kaçakçılık suçlarının işlenmesi ancak vergi tarhı için kanunda belli edilen sürenin geçmesinden sonra vergi ziyaının tespit edilememesi halinde vergi ziyaı olmadığı için kaçakçılık suçunun ve vergi tarhı için kanunda belli edilen sürenin geçmesinden dolayı ise kaçakçılığa teşebbüs suçunun tamamlanmadığının kabulü gerekir.

gerçekleştirerek suçu tamamlamaktadır[1154]. Suç yolunda suça karar verme ve kararın icrasına yönelik hazırlık hareketlerinin gerçekleştirilmesi suç kapsamında değerlendirilmemektedir. Diğer yandan, failin suça yönelik icra hareketlerine başlayıp elinde olmayan nedenler ile suçu tamamlayamaması halinde teşebbüs söz konusu olur. Suça teşebbüsün öngörüldüğü TCK'nın 35. maddesinde "*Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur*." hükmü yer almaktadır. Buna göre suça teşebbüs için a) failin bir suç işlemeye kastetmesi, b) suç işlemeye elverişli vasıtanın olması, c) suça yönelik icrai hareketlere başlanması, d) elde olmayan sebeplerle icra hareketlerinin tamamlanamaması ya da neticeli suçlarda icra hareketleri tamamlansa dahi neticenin gerçekleşmemesi gerekmektedir. Konu bütünlüğünü korumak için bu başlık altında "düzenleme" ve "kullanma" hareketlerinden oluşan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda teşebbüs, bir arada ele alınacaktır.

VUK'un 359. maddesi kapsamında olan düzenleme hareketiyle işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında teşebbüsün mümkün olup olmadığı hususunda farklı görüşler mevcuttur[1155].

Bir grup görüş, düzenleme hareketi ile bu suçlarda teşebbüsün mümkün olduğunu savunmaktadır[1156]. Bu görüşe göre düzenleme hareketi ile işlenen sahte

---

[1154] Adem Sözüer, **Suça Teşebbüs**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1994, s. 157; Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 408.

[1155] Bu noktada Donay VUK'un 359. maddesi kapsamında yer alan suçlarda suça teşşebbüs bakımından genellemenin yapılmaması gerektiğini ifade etmiştir. Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 152.

[1156] Mutluer, **a.g.e.**, s. 182; Donay VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme suçunda, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunda ve bazı suçlarda teşebbüse mümkün olmadığını sahte belge kullanma suçu, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu ve diğer bir kısım suçlarda ise teşşebbüsün mümkün olduğunu ifade etmiştir. Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 153; Şenyüz de benzer şekilde VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme suçunda, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunda ve bazı suçlarda teşebbüse mümkün olmadığını sahte belge kullanma suçu, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu ve diğer bir kısım suçlarda ise teşşebbüsün mümkün olduğunu ifade etmiştir. Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 447-448; Kızılot/Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden**

belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları, sırf hareket suçudur. Dolayısıyla bu suçlarda teşebbüsün mümkün olması için icra hareketlerinin parçalara bölünebilir nitelikte olması gerekmektedir[1157]. Örneğin başka bir mükelleften temin ettiği belgeyi üçüncü kişiye vermek için doldurup imzalamak üzereyken yakalanan kişi, VUK'un 359. maddesi kapsamında olan sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna teşebbüsten sorumlu olacaktır[1158].

Diğer bir grup görüşe göre, olan düzenleme hareketiyle işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında teşebbüs mümkün değildir[1159]. Bu görüşün gerekçesi, bu suçların ani suç ve tehlike suçu[1160] ve sırf hareket suçu[1161] olarak öngörülmesidir. Kanunda yer alan hareketin gerçekleştirilmesi ile suç tamamlandığı için teşebbüs söz konusu olmaz.

Başka bir görüş ise düzenleme hareketiyle işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarının ani suç ve neticesi harekete bağlı suç olmaları ve kanun koyucunun sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımını yapmış olması sebeplerinden dolayı bu suçlarda icra hareketlerinin parçalara ayrılma ihtimalinin düşük olduğu yönündedir[1162].

Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, s. 591-592; Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 75; Özcan, **a.g.e.**, s. 210.

[1157] Özcan, **a.g.e.**, s. 210.

[1158] Yazara göre söz konusu örnekte başka mükellefin belgesini zilyetliğinde bulundurma hareketi hazırlık hareketidir dolayısıyla bu noktada suça teşebbüs mümkün değildir. **A.e.**, s. 210-211.

[1159] Kaşıkcı'ya göre VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarından çift defter tutma suçu, anlaşması olmadığı halde belge basma suçu ve sahte belge basma suçu haricinde kalan suçlarda teşebbüs mümkün değildir. Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 222; Yazara göre sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması hareketleri öncesinde yapılan tüm hareketler hazırlık hareketleridir. Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 228 ve 317; Baykara, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlarda vergi ziyaı suç unsuru olmaktan çıkarıldığı için bu suçlarda teşebbüsün mümkün olmadığını ifade etmektedir. Ancak yazar VUK'un 359/c'de yer alan anlaşmasız belge basma suçunda teşebbüsün olabileceğini savunmaktadır. Baykara, **Teorik ve Pratik Yönleri ile Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, s. 365; Yazar VUK'un 359. maddesinin c bendinde yer alan anlaşmasız belge basma suçu ve anlaşmasız basılan belgeyi kullanma suçu haricindeki suçlarda teşebbüsün mümkün olmadığını savunmaktadır. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 228-233; Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 316; Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 112.

[1160] Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 228 ve 317.

[1161] Baykara, **Teorik ve Pratik Yönleri ile Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, s. 365.

[1162] Bayar, **a.g.e.**, s. 126.

Kullanma hareketiyle işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında teşebbüsün mümkün olup olmadığı hususunda farklı görüşler mevcuttur[1163]. Bir grup görüşe göre bu suçlarda teşebbüs mümkündür[1164]. Bu görüş çerçevesinde, sırf hareket suçlarında teşşebbüsün mümkün olması için icra hareketlerinin parçalara bölünebilir nitelikte olması gerekmektedir[1165]. Satıcının başka mükelleften temin etmiş olduğu sahte belgeyi alıcıya vermesinin de VUK'un 359. maddesi kapsamında olan sahte belge kullanma hareketi kapsamında olduğu ve dolayısıyla bu hareketin posta yoluyla yapılması ve söz konusu sahte belgenin alıcıya ulaşılamaması halinde sahte belge kullanma suçunun teşebbüs aşamasında kalacağı ifade edilmektedir[1166].

Diğer bir görüşe göre kullanma hareketi ile işlenen bu sahte belge düzenleme veya kullanma ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarında söz konusu belgenin kabul edilmesi halinin de kullanma hareketi kapsamında değerlendirilmesi sebebiyle bu suçlara teşebbüs çok istisnai durumda söz konusu olabilir[1167].

Başka bir grup görüşe göre, bu suçlarda teşebbüs mümkün değildir[1168]. Bu görüşün gerekçesi olarak bu suçlarda vergi ziyaının suç unsuru olmaktan

---

[1163] Bu noktada Donay VUK'un 359. maddesi kapsamında yer alan suçlarda suça teşşebbüs bakımından genellemenin yapılmaması gerektiğini ifade etmiştir. Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 152.

[1164] Mutluer, **a.g.e.**, s. 182; Donay'a göre VUK'un 359. maddesinde sahte belge kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda teşebbüs mümkündür. Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 153; Şenyüz de benzer şekilde VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda teşebbüsün mümkün olduğunu ifade etmiştir. Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 447-448; Kızılot/Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, s. 591-592; Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 316; Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 75; Özcan, **a.g.e.**, s. 210.

[1165] Özcan, **a.g.e.**, **s**. 211.

[1166] **A.e.**, s. 211.

[1167] Bayar, **a.g.e.**, s. 127.

[1168] Baykara, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlarda vergi ziyaı suç unsuru olmaktan çıkarıldığı için bu suçlarda teşebbüsün mümkün olmadığını ifade etmektedir. Ancak yazar VUK'un 359/c'de yer alan anlaşmasız belge basma suçunda teşebbüsün olabileceğini savunmaktadır. Baykara, **Teorik ve Pratik Yönleri ile Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, s. 365; Yazar VUK'un 359. maddesinin c bendinde yer alan anlaşmasız belge basma suçu ve anlaşmasız basılan belgeyi kullanma suçu haricindeki suçlarda

çıkarılması[1169], bu suçların sırf hareket suçu olmaları[1170] ve icra hareketlerinin parçalara ayrılmamaları[1171] gösterilmektedir.

VUK'un 359. maddesinde öngörülen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu, neticesi harekete bağlı suç kategorisinde yer almaktadır. Neticesi harekete bitişik olan suçlar esas olarak teşebbüse uygun olmayan suçlardır. Zira suçun kanuni tanımında yer alan hareketin gerçekleşmesi ile suç tamamlanmaktadır. Ancak suç ile çok yakın bağı olan hareketlerin başka bir ifade ile suça ilişkin icra hareketlerinin kısımlara ayrılması halinde suça teşebbüs mümkündür. Diğer yandan ifade etmek gerekir ki VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu seçimlik hareketli suçtur. Bu suçlarda seçimlik hareket olarak öngörülen "düzenleme" ve "kullanma" hareketlerinden birinin işlenmesi ile suç tamamlanmaktadır. Aşağıda bu suçlarda teşebbüsün mümkün olup olmadığı "düzenleme" ve "kullanma" hareketleri bakımından ayrı ayrı incelenmiştir.

Kanaatimize göre "düzenleme" hareketiyle işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçuna teşebbüs istisna durumlarda söz konusu olur. Zira genellikle belgenin sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi ani olarak gerçekleşir. Başka bir ifade ile belgenin düzenlenmesinde, icra hareketleri bir bütün halinde fasılasız şekilde yapılır. Belgenin düzenlenmesi hareketinden önce yapılan tüm hareketler, hazırlık hareketidir. Örneğin A şirketi kanuni temsilcisi B, şirket çalışanı C'ye boş fatura gönderip bunları sahte olarak düzenlemesi için talimat vermesi hazırlık hareketi olarak nitelendirilmelidir. Zira burada sahte belge düzenleme hareketine ilişkin icra hareketleri işlenmeye başlamamıştır. Diğer yandan D Şirketi kanuni temsilcisi E, muhasebeci F'ye faturaları sahte olarak düzenlemesi ve imza için kendisine getirmesi

---

teşebbüsün mümkün olmadığını savunmaktadır. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 228-233; Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 112.

[1169] Baykara, **Teorik ve Pratik Yönleri ile Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, s. 365.

[1170] Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 112.

[1171] Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 228-233.

talimatı vermesi ve F'nin de bu talimatın gereğini yapması halinde söz konusu faturaların E tarafından imzalanmadan önce hukuka uygun şekilde yapılan arama neticesinde veya başka bir hukuki araç işletilerek ele geçirilmesi halinde "düzenleme" hareketinin teşebbüs aşamasında kaldığı sonucuna varılabilir.

"Kullanma" hareketiyle de işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçuna teşebbüsün istisnai durumlarda da olsa mümkün olabileceğini düşünmekteyiz. Kanaatimizce failin sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kabul etmesine rağmen elinde olmayan sebeplerden dolayı bu belgeyi kayıt, defter, beyanname veya bildirimlere yansıtarak ya da doğrudan vergi idaresine sunarak kullanmaması hali, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçuna teşebbüs olarak değerlendirilmelidir. Düzenleyenden muhatap olarak kendisinin gösterildiği sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı olan belgeyi kayıt, defter, beyanname ve bildirimlerinde kullanmak üzere teslim alan ancak henüz VUK kapsamında olan işlemlerde kullanmadan yakalanan kişinin bu hareketi, suça teşebbüs oluşturmaktadır[1172]. Burada kişi, sahte belge düzenleyicisi ile anlaşmış ve muhatap olarak gösterildiği sahte belgeyi sahte belge düzenleyicisinden teslim almış söz konusu sahte belgenin zilyeti olmuştur. Kişi, kendisinin muhatap gösterildiği sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge üzerinde zilyetlik kurarak bu suçlar ile korunan hukuki değeri tehdit etmeye başlamıştır. Kişinin, söz konusu belge üzerinde zilyetlik kurulması ile birlikte kullanma hareketine ilişkin icra hareketlerine başlandığının kabulü gerekir.

Son olarak uygulamada sıklıkla rastlanan piyasada komisyon karşılığında sahte belge ticareti yapmak amacıyla mükellefiyet tesis ettirme hareketinin, hem sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge

[1172] Farklı bir görüş için bkz. Bu görüşe göre sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş belgenin kasıtlı olarak kabul edilmesi halinde kullanma hareketi tamamlanmaktadır. Zira sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında vergi kaybı suç unsuru olarak aranmamıştır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş belgenin kasıtlı olarak kabul edilmesi ile birlikte kamu güveni tehlikeye sokulmuştur. Bu sebeple, söz konusu belgenin kasıtlı olarak kabul edilmesi "kullanma" hareketi kapsamında değerlendirilmelidir. Bayar, **a.g.e.**, s. 109 ve 113.

düzenleme veya kullanma suçunda suça teşebbüs olarak kabul edilip edilmeyeceğini tartışmak icap etmektedir. Bu hareket, VUK'un 359. maddesinde öngörülen bu suçlarda yer alan düzenleme veya kullanma hareketi ile yakınlık bağı bulunmamaktadır. Başka bir ifade ile piyasada komisyon karşılığında sahte belge ticareti yapmak amacıyla mükellefiyet tesis ettirme hareketi, sahte belge düzenleme veya kullanma hareketinin ayrılmaz bir parçası değildir. Zira mükellefiyet tesis ettirmeden de sahte belge düzenleme veya kullanma hareketinin gerçekleştirilmesi mümkündür. Ayrıca bu şekilde gerçek anlamda mükellefiyet tesis ettirmeyen birinin sonrasında kesin olarak sahte belge düzenleme hareketini gerçekleştireceği sonucuna ulaşılması isabetsiz olacaktır. Söz konusu mükellefiyet tesis ettirme hareketi, sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna hazırlık hareketi olarak kabul edilmelidir. Bu hareket, suça teşşebbüs kapsamına girmez ve dolayısıyla ceza sorumluluğuna yol açmaz.

4.5.2. İştirak

213 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girene kadar vergi suçlarına münhasır iştirak kuralı bulunmadığından dolayı vergi suçlarında o dönemde yürürlükte olan Eski TCK'da yer alan iştirak hükümleri uygulanmıştı. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda iştirak müessesesine ilişkin özel hüküm düzenlenmiş ve dolayısıyla bu dönemde suça iştirak durumlarında bu özel hükümler uygulanmıştı[1173]. 4369 sayılı Kanun ile iştirak müessesesi VUK'un 360. maddesinde "*Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur*." tek madde olarak düzenlenmişti. 5728 sayılı Kanun değişikliği ile VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlarda iştirak hükmü VUK'un "Cezadan İndirim" başlıklı 360. maddesinde "*359*

[1173] 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce VUK'da iştirak müessesesi 338, 346 ve 347. maddelerinde düzenlenmişti. "…*Sanık hakkında sahte ve içerik itibariyle yanıltıcı fatura vermek şeklindeki eyleminden dolayı maddi çıkar sağlayıp sağlamadığı araştırılarak 213 sayılı Kanun'un 37 mi, yoksa 338. maddesi yoluyla 359. maddesinin mi uygulanacağı hususunun tartışmasız bırakılması*…" Yargıtay 9.CD 1989/2372E. 1989/4351K. 1.11.1989; Yargıtay 9.CD 1989/2944E. 1989/4686K. 6.12.1989 aktaran Ahmet Gündel, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Bası, Adil Yayınevi, Ankara, 1995, s. 161-162.

uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir." şeklinde güncel halini almıştır. Hükmün lafzından anlaşılacağı üzere VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların birden fazla kişi tarafından işlenmesi halinde TCK'da yer alan iştirak kuralları uygulanacak ve suça iştirak tespit edildikten sonra VUK'un 360. maddesinde yer alan cezada indirim müessesesi çerçevesinde suç ortağının suçun işlenmesinde menfaati olup olmamasına ceza belirlenecektir[1174]. Aşağıda, TCK'da yer alan iştirak müessesesi ile VUK'un 360. maddesinde yer alan cezadan indirim hükmü çalışma konumuz olan VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları değerlendirilecektir.

Doktrinde bir görüşe göre düzenleme hareketi, belgenin sadece düzenlenmesi hareketinin yanında düzenlenen belgenin vergisel işlemlerde kullanılmasını da kapsamaktadır[1175]. Bu görüş çerçevesinde sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyip vergisel işlemlerde kullanmayan kişinin düzenleme hareketinden cezalandırılmaması gerekmektedir[1176]. Bu çerçevede belgenin düzenleyen kişiden başkası tarafından kullanılması halinde ise düzenleyen kişinin iştirak kurallarına göre cezalandırılması ileri sürülmektedir[1177]. Kanaatimizce bu görüş isabetli değildir. Zira kanun koyucu sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında "düzenleme" ve "kullanma" hareketlerini seçimlik hareket olarak öngörmüştür. Seçimlik hareketlerden birinin gerçekleşmesi halinde suç tamamlanır. Dolayısıyla düzenlenen belgenin aynı kişi tarafından kullanılması halinde sonraki hareket ayrıca cezalandırılmaz. Diğer yandan düzenlenen bu belgenin başka biri tarafından kullanılması halinde suça iştirak söz konusu olmaz. Burada ortada birbirinden bağımsız iki suç mevcuttur. Örneğin A'nın, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenlemesi halinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya

[1174] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 446; Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin, Ankara, 2013, s. 134; Mehmet Batun, "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:18, Sayı:213, Eylül 2010, s. 213; Ömer Gören, "Vergi Ceza Hukukunda İştirak", **Ankara Barosu Dergisi**, 2013/2, s. 364.
[1175] Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 130.
[1176] **A.e.**
[1177] **A.e.**, s. 129.

kullanma suçu gerçekleşir. A'nın söz konusu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi ayrıca kullanması gerekmez. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin muhatabı olan ve bu belgeyi kullanan B ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda "kullanma" hareketini gerçekleştirdiği için bu suçun faili olacaktır.

4.5.2.1. İştirak Şekilleri

İştirak müessesesi, ceza kanununda kural olarak tek kişi tarafından işlenebileceği öngörülen suçun birden fazla kişi tarafından işlenmesi durumunda suça katılanların hangi şartlarda ve ne şekilde cezalandırılacağı meselesini çözüme kavuşturmaktadır[1178]. İştirak müessesesi, TCK'nın 37 ile 41. maddeleri arasında yer almaktadır. Kanunda suç olarak düzenlenen suç bir kişi tarafından işlenebileceği gibi birden fazla kişi tarafından da işlenebilir. Birden fazla kişi tarafından iş birliği yapılarak gerçekleştirilen suçlara katılanların cezai sorumluluğu, iştirak hükümleri çerçevesinde belirlenecektir[1179]. TCK'nın kabul ettiği suça iştirak müessesesinde, iştirak edenlerin kasten ve hukuka aykırı hareket etmeleri gerekmektedir[1180]. TCK'ya göre iştirak, faillik ve şeriklik olmak üzere ikiye ayrılır. Şeriklik ise azmettirme ve yardım etme olarak iki ana kategoriye bölünmektedir. Yardım etme ise kendi içinde maddi yardım etme ve manevi yardım etme şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Aşağıda bu müesseseler alt başlıklar halinde incelencektir.

4.5.2.1.1. Faillik

Faillik, suçun doğrudan, dolaylı veya müştereken işlenmesi durumunda ortaya çıkar. Doğrudan faiilik başka bir ifade ile müstakil faillik, kanunda suç olarak tanımlanan fiilin tek başına gerçekleştirilmesidir. Dolaylı faiillikte kişi, bir başkasını araç olarak kullanarak suçu gerçekleştirir[1181]. Bu sebeple, suçu fiilen gerçekleştireni araç olarak kullanan kişi dolaylı fail olur. Suç üzerinde ortak hâkimiyet kurulması durumunda ise müşterek faiillik söz konusu olur. Müşterek faillikte, faillerin birlikte

---

[1178] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 225; Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, s. 272.

[1179] Sulhi Dönmezer; Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım II**, 8. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983, s.473.

[1180] Kasten hareket etmeyen kişinin suça iştirak ettiğini ifade etmek mümkün değildir. Taksirli suçlarda, iştirak söz konusu olamaz. Ayrıca kişinin işlenmekte olan suç dışında başka bir suça kast etmesi halinde kişiye kast etmediği suçtan dolayı iştirak hükümleri uygulanamaz.

[1181] Örneğin bir akıl hastasını suçta araç olarak kullanan kişi dolaylı fail olarak sorumlu olur. Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, s. 281.

suç işleme kararı olmalıdır (sübjektif unsur) ve faiiller kanunda suç olarak tanımlanan fiilin icrasında önemli bir rol üstlenmesi (objektif unsur) gerekmektedir[1182].

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu TCK'da düzenlenen iştirak kuralları çerçevesinde birden çok kişi tarafından işlenilmeye müsaittir. Bu bağlamda birden çok kişinin kanunda yer alan hareket üzerinde ortak hâkimiyet kurması durumundan kişilerden her biri fail sıfatını alır. Örneğin A ile B sahte belge ticareti yolu ile komisyon kazancı elde etmek amacıyla mükellefiyet tesis ettirmiştir. Bu şirket bünyesinde A ile B gerçek anlamda ticari ilişkiye dayanmayan faturalar düzenlemektedirler. Görüldüğü üzere A ve B suç işleme konusunda ortak bir iradeye sahiptir ve her ikisi de sahte belge düzenleme hareketinin icrasında doğrudan doğruya yer almaktadır. Bu sebeple A ve B, VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun müşterek fail sıfatını haizdirler. Başka bir örnek olarak şirketin kanuni temsilci olan C ile D'nin VUK kapsamında olan vergisel işlemlerde sahte belge kullanma konusunda karar almaları ve bu kararı icra etmeleri hali verilebilir. Bu durumda C ve D sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda müşterek fail sıfatını alırlar.

Tüzel kişinin müdürü olan kişinin temin ettiği sahte belge, başka bir çalışan ya da diğer müdür tarafından defter, kayıt, bildirim veya beyannameleri yansıtılabilir. Bu durumda ilgili belgeyi bilmeden ve istemeden VUK kapsamında olan vergisel işlemlerde kullanan çalışan ya da müdür sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna fail ya da şerik olarak iştirak etmiş olmaz. Zira söz konusu kişilerin suç işleme iradesi mevcut değildir. Diğer yandan bu durumda sahte belgeyi temin eden ve kullanılması talimatını veren şirket müdürü, dolaylı fail olarak sorumlu olacaktır[1183].

[1182] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 447.
[1183] Aynı yönde görüş için bkz. Tahir Erdem, "Vergi Suçlarında Doğal Faiillik", **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2008, Yıl:32, Sayı:234, 2008, s. 113-122.

4.5.2.1.2. Şeriklik

Suça iştirak etmekle beraber suçun işlenişine yaptıkları katkı suçun kanuni tarifine uygun olmayan suç ortakları, şeriklik müessesesi çerçevesinde sorumlu olurlar[1184]. Bu sorumluluk TCK'nın 40. maddesinde yer alan bağlılık kuralı hükümlerine göre belirlenir[1185]. Buna göre şeriklerin öncelikle kasıtlı ve hukuka aykırı hareket ile suça katılmaları gerekmektedir. Şeriklerin cezai sorumluluğu, suçun konusuyla doğrudan bir bağlantı kurularak tespit edilmez; suçu işleyen faille bağlantı kurularak tespit edilir[1186]. Bununla birlikte suçun işlenişine iştirak eden kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır[1187]. Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir, bu suçlara diğer kişiler ise bağlılık kuralı çerçevesinde azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. Diğer taraftan, suça iştirakten dolayı sorumlu tutabilmek için suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.

Kanunda suç olarak öngörülen hareket üzerinde hâkimiyet kurmayan ancak suçun işlenmesine katkıda bulunan kişiler bağlılık kuralı çerçevesinde azmettiren ya da yardım eden olarak cezalandırılırlar. Aşağıda sırasıyla azmettirme ve yardım etme ele alınacaktır.

4.5.2.1.2.1. Azmettirme

Azmettirme, belli bir suç işleme düşüncesi olmayan bir kişinin başkası tarafından bu suçu işlemesine karar verdirilmesidir[1188]. Daha kapsamlı bir tanıma göre

---

[1184] Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 514.
[1185] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 467.
[1186] İzzet Özgenç, **Suça İştirakin Hukuki Esası ve Faillik**, 1. Bası, İstanbul Büyükşehir Belediyesi Hukuk Müşavirliği, İstanbul, 1996, s. 141.
[1187] Bu bağlamda ifade etmek gerekir ki şeriklerin başka bir ifade ile azmettiren veya yardım edenin cezalandırılmasında, failin cezalandırılabilir olması önem taşımaz. Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, s. 279. Fail suçu işlemesine rağmen kendi şahsında doğan kişisel nedenlerden dolayı cezalandırılmayabilir. Bu durum, şeriklerin de cezalandırılamayacağı anlamına gelmez. Şeriğin cezalandırılmasında sadece şeriğin şahsından doğan kişisel nedenler göz önüne alınır.
[1188] Türk Ceza Kanunu Gerekçesi madde 40 https://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0593.pdf (Çevrimiçi) 4 Ekim 2019; Köksal Bayraktar, **Suç İşlemeye Tahrik Hükmü**, İstanbul, 1977, s. 15; Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Dersleri**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1992, s.436-437; Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 515; Fatih Selami Mahmutoğlu, "Kusurluluk Prensibi Açısından Azmettirenin Sorumluluğu", **İÜHFM**, Cilt:LXIII, Sayı:1-2, 2005, s. 63; "*…Azmettirme, belli bir suç işleme hususunda henüz bir düşüncesi olmayan kişide, bir başkası tarafından suç işleme kararının oluşmasının*

azmettirme bir kimsenin başka bir kimseyi suç işleme kararı aldırarak suça sevk etmesi suretiyle suç yoluna sokması, suça itmesi, normal şartlar altında suç işlemeyecek kişiyi manevi olarak etkileyerek suç işlettirmesidir[1189]. Azmettiren, suçun ilk ve etkili psişik nedenini oluşturur[1190]. Failin suç işleme iradesinin baştan inşa edilmesi durumunda azmettirme söz konusudur[1191]. Ancak azmettirme hareketinin, azmettirilenin iradesi üzerinde suç işleme hususunda kesin etki doğurması gerekmektedir[1192]. Diğer yandan

---

sağlanmasıdır. Eğer kişi daha önceden suçu işlemeye karar vermiş ise, bu takdirde azmettirme değil, artık T.C.K.nun 39/2. maddesi kapsamında manevi yardım söz konusu olacaktır. Azmettiren konumundaki kişinin kasten hareket etmesi gerekir. Bu kastın, failde belli bir suçu işleme konusunda karar oluşturmayı, suçun bu kişi tarafından işlenmesi hususunu ve azmettirilen suçun kanuni tanımındaki unsurlarını kapsaması gerekli olmasına karşın eylemin yer ve zamanıyla işleniş tarzına dair ayrıntıların belirlenmesine gerek yoktur…" Yargıtay CGK 2013/1-107E. 2013/288K. 11.6.2013; "*…5237 sayılı TCY, 765 Sayılı Yasada öngörülen "asli iştirak-fer'i iştirak" ayrımını terk ederek, yeni sistemde birer sorumluluk statüsü olarak öngörülen iştirak şekillerini, fiilin işlenişi üzerinde kurulan hâkimiyet ölçü olarak alınmak suretiyle, faillik (37. md), azmettirme (38. md.) ve yardım etme (39. md.) olarak belirlemiştir. 5237 sayılı Türk Ceza Yasası'nda benimsenen yeni suç teorisine göre azmettiren "fail" değil "şerik" konumundadır. Azmettirme, belli bir suçu işleme hususunda henüz bir fikrî olmayan kişide, bir başkası tarafından suç işleme kararının oluşmasının sağlanmasıdır. Eğer kişi daha önce suçu işlemeye karar vermiş ise, bu takdirde azmettirme olmaz, artık manevi yardım olabilir. Azmettirenin kasten hareket etmesi gerekir. Bu kastın, failde belli bir suçu işleme hususunda karar oluşturmayı, suçun bu kişi tarafından işlenmesi hususunu ve azmettirilen suçun kanuni tanımındaki unsurlarını kapsaması gerekir. Eylemin yer ve zamanının veya eylemin işleniş tarzına ilişkin ayrıntıların belirlenmesine gerek yoktur…*" Yargıtay CGK 2009/1-251E. 2010/25K. 16.2.2010 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 10 Ekim 2019.

[1189] Halid Özkan, **Ceza Hukukunda Azmettirme**, 1. Bası, Seçkin, Ankara, 2013, s. 197.

[1190] Zafer, **a.g.e.**, s. 446.

[1191] "*…T.C.K.nın 38. Maddesinde düzenlenen azmettirme, belli bir suç işleme hususunda henüz bir düşüncesi olmayan kişide, bir başkası tarafından suç işleme kararının oluşmasının sağlanmasıdır. Eğer kişi daha önceden suçu işlemeye karar vermiş ise, bu takdirde azmettirme değil, artık T.C.K.nın 39/2 nci maddesi kapsamında manevi yardım söz konusu olacaktır. Azmettiren konumundaki kişinin kasten hareket etmesi gerekir. Bu kastın, failde belli bir suçu işleme konusunda karar oluşturmayı, suçun bu kişi tarafından işlenmesi hususunu ve azmettirilen suçun kanuni tanımındaki unsurlarını kapsaması gerekli olmasına karşın eylemin yer ve zamanıyla işleniş tarzına dair ayrıntıların belirlenmesine gerek yoktur.*" Yargıtay CGK 2011/1-345E. 2012/73K. 6.3.2012; "*…5237 sayılı TCY, 765 Sayılı Yasada öngörülen "asli iştirak-fer'i iştirak" ayrımını terk ederek, yeni sistemde birer sorumluluk statüsü olarak öngörülen iştirak şekillerini, fiilin işlenişi üzerinde kurulan hâkimiyet ölçü olarak alınmak suretiyle, faillik (37. md), azmettirme (38. md.) ve yardım etme (39. md.) olarak belirlemiştir. 5237 sayılı Türk Ceza Yasası'nda benimsenen yeni suç teorisine göre azmettiren "fail" değil "şerik" konumundadır. Azmettirme, belli bir suçu işleme hususunda henüz bir fikrî olmayan kişide, bir başkası tarafından suç işleme kararının oluşmasının sağlanmasıdır. Eğer kişi daha önce suçu işlemeye karar vermiş ise, bu takdirde azmettirme olmaz, artık manevi yardım olabilir. Azmettirenin kasten hareket etmesi gerekir. Bu kastın, failde belli bir suçu işleme hususunda karar oluşturmayı, suçun bu kişi tarafından işlenmesi hususunu ve azmettirilen suçun kanuni tanımındaki unsurlarını kapsaması gerekir. Eylemin yer ve zamanının veya eylemin işleniş tarzına ilişkin ayrıntıların belirlenmesine gerek yoktur…*" Yargıtay CGK 2009/1-251E. 2010/25K. 16.2.2010 Aynı yönde karar bkz. Yargıtay CGK 1992/5-14E. 1992/81K. 16.3.1992 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Eylül 2019.

[1192] "*…Azmettirmede temel öğe, azmettirenin azmettirilenin iradesi üzerinde suç işleme hususunda icra eylediği kesin etkidir. Azmettiren, başkasını bir suç işlemeye karar verdiren kişidir. Halbuki sanık Hacı'nın, diğer sanığa söylediği sözler bir ricadan ibaret olup, iradesini suç işlemek için kesin olarak etkileyecek nicelik ve yeterlilikte değildir. Sanığın, meslektaşı olması nedeniyle bu ricayı yaptığı, dosya kapsamında diğer sanığı sahtecilik suçunu işlemeye azmettirme kastı ile hareket ettiğini gösterecek*

azmettirenin, suçun işlenmesi sırasında azmettirilen tarafından gerçekleştirilen hareketler üzerinde fiili hâkimiyeti söz konusu değildir.

Azmettirmenin cezalandırılması için azmettirilenin kanunda suç olarak öngörülen hareketi kasten işlemesi gerekmektedir[1193]. Başka bir ifade ile taksirle işlenen suçlarda azmettirme mümkün değildir[1194]. VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu kasten işlenebilir suçlar arasından olduklarından bu suçlarda azmettirme mümkündür.

Azmettirilen, azmettirenin azmettirdiği suçu işlemelidir[1195]. A'nın sahte belge düzenleme hususunda B'yi azmettirmesi ancak B'nin sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu değil de defter ve belgeleri gizleme suçunu işlemesi durumunda A'nın defter ve belgeleri gizleme suçuna azmettirmeden dolayı sorumlu olması mümkün değildir. Diğer yandan, söz konusu hareketin tamamlanması ya da hareket dışından herhangi bir neticenin gerçekleşmemesi önem arz etmemektedir. Azmettirenin cezalandırılması için azmettirelinin suça teşşebbüs aşamasına ulaşması yeterlidir[1196].

Manevi bir şeriklik türü olan azmettirme, TCK'nın 39. maddesinde manevi yardım etme türü olan "*suç işlemeye teşvik etmek*" veya "*suç işleme kararını kuvvetlendirmek*"ten farklılık arz etmektedir. Burada, azmettirmeden farklı olarak kişinin belli bir suçu işleme iradesi mevcuttur ancak kişi bu suçu işlemeye daha karar vermemiştir ya da bunu icraya koyma aşamasında tereddüt yaşamaktadır. Örneğin VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu işlemek isteyen kişiye, başka bir kişinin "*Piyasada herkes yapıyor sende yap*

yeterlilikte kesin bir kanıt bulunmamaktadır. Bu nedenle sanığın, yüklenen suçtan beraatı yerine cezalandırılmasına karar verilmesi isabetsizdir. Bu itibarla Yargıtay C.Başsavcılığının itirazının, bu sanık yönünden açıklanan değişik gerekçe ile kabulüne karar verilmelidir…" Yargıtay CGK 2002/6-231E. 2002/381K. 12.11.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Eylül 2019.

[1193] Artuk/Gökcen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 657.

[1194] Zafer, **a.g.e.**, s. 446.

[1195] Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 572.

[1196] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 478.

bir şey olmaz" şeklinde telkinde bulunması manevi yardım kapsamında değerlendirilmelidir. Azmettirmede ise, kişinin suç işleme iradesi başka biri tarafından baştan inşa edilir ve bu sayede kişi söz konusu suçu işler.

Azmettirme, dolaylı faillikten de farklıdır. Dolaylı faiillikte azmettirmeden farklı olarak suçun işlenmesinde bir başkası araç olarak kullanılmaktadır. Zira dolaylı failin suça yönelttiği kişi özgür iradesi ile hareket etmemekte, dolaylı fail bu kişi üzerinde hâkimiyet kurmaktadır[1197]. Başka bir ifade ile dolaylı faillikte suçu gerçekte işleyen asli fail araç konumundadır[1198].

Azmettirme ile suç işlemeye tahrik arasında da fark bulunmaktadır. Suç işlemeye tahrik, TCK'nın 214. maddesinde suç olarak düzenlenmiştir. Kanun koyucu burada özel bir azmettirme statüsü belirlemiştir[1199]. Suç işlemeye tahrikte de azmettirme gibi kişilerin suç işlemeye yöneltilmektedir. Ancak suça tahrikte, azmettirme de olduğu gibi suç işleyen kişinin önceden suç işleme düşüncesi ve iradesinin olup olmadığı önemli değildir. Ayrıca azmettirmede, azmettiren ile azmettirilen kişi arasında somut bir ilişki olmalıdır. Başka bir ifade ile burada azmettiren kişi ile azmettirilen kişi ve işlenmesi söz konusu olan suç bellidir[1200]. Suça tahrikte ise bu şekilde bir somut ilişki söz konusu değildir. Suça tahrik eden kişi suçun işlenmesinin meşruluğuna ilişkin ifadeleri belli bir kişiye değil genele yönelik kullanmaktadır. Örneğin vergi muhasebesinde uzman olan bir kişinin bir radyo kanalında, "*İflasın eşiğine gelmiş bir şirket bünyesinde şirketi kurtarmak amacıyla sahte belge düzenlenebilir*" şeklinde ifadesi, suça tahrik suçu kapsamında değerlendirilmelidir.

[1197] Artuk/Gökcen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 654. Dolaylı faiillikte asli fail kendi özgür iradesi ile hareket etmediğinden dolayı dolaylı fail, bağlılık kuralı çerçevesinde cezalandırılmaz. Bu kişi bu suçun faili sayılır ve buna göre cezalandırılır.
[1198] Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 565-566.
[1199] Zafer, **a.g.e.**, s. 446.
[1200] Artuk/Gökcen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 655.

Suç işlemeye azmettiren kişinin bir başkası (aracı) tarafından azmettirilmesine zincirleme azmettirme denilmektedir[1201]. Burada asli azmettiren, aracı azmettiren kullanarak suça azmettirmeyi gerçekleştirmektedir. Zincirleme şekilde yapılan azmettirmede hem asli azmettiren hem de bu azmettirenin üçüncü bir kişiyi azmettirmesini istediği kişi azmettiren sıfatı ile cezalandırılır. Azmettirme, birden fazla kişi tarafından da gerçekleştirilebilir ve buna müşterek azmettirme denilmektedir[1202]. Bu durumda da her bir azmettiren ayrı ayrı cezalandırılır.

Azmettiren, işlenen suçun cezasıyla cezalandırılır. TCK'nın 38. maddesinin ikinci fıkrasında belli durumlarda azmettirenin cezasının artırılması emredilmiştir. Bu hükme göre üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuzu kullanılmak suretiyle suça azmettirme olması halinde azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılacaktır. Diğer yandan, çocukların suça azmettirilmesinde cezanın arttırılması için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmamaktadır.

TCK'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrasında ise azmettirenin belli olmaması durumlarında kim olduğunun ortaya çıkarılmasını sağlayan fail veya suç ortağının cezasında indirim yapılabileceğine öngörülmüştür. Cezada indirimin yapılabilmesi için sağlanan bilginin maddi gerçeği ortaya çıkarması[1203] başka bir ifade ile azmettirenin kimliğinin tespitinde esaslı rol oynaması gerekmektedir. Bununla birlikte cezada indirim yapılması zorunlu değildir. Bu husus mahkemenin takdirine bırakılmıştır. Örneğin paravan şirketler kurarak sahte belge düzenleme hareketini gerçekleştiren failin, bu suça azmettiren kişinin ortaya çıkarılmasını sağlaması durumunda mahkeme somut olayın şartlarını nazara alarak bu kişinin cezasında indirim yapabilir.

VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda azmettirme mümkündür[1204]. Örneğin yüksek miktarda kâr yapan A

[1201] Halid Özkan, **a.g.e.**, s. 200; Hüsnü Sefa Eryıldız, "Alman Ceza Hukukunda Suça Azmettirme (Alm. CK m.26)", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt:11, 2016, s. 44-45.
[1202] Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 17. Bası, Adalet, Ankara, 2014, s. 577.
[1203] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 228.
[1204] Batun, **a.g.e.**, s. 133 vd.

şirketinin müdürü olan B, arkadaşı olan C'den A şirketine mal veya hizmet satışı yapmamasına rağmen yapıyormuş gibi sahte fatura düzenlemesini istemiş ve C'de arkadaşı B için sahte fatura düzenlemiştir. Görüldüğü üzere burada, C'nin önceden sahte belge düzenleme suçunu işleme düşüncesi ve kararı mevcut değildir. C, arkadaşı B tarafından sahte belge düzenleme suçuna azmettirilmiştir. Benzer şekilde sahte belge kullanma işi hususunda tecrübeye sahip olan D'nin daha önce sahte belge kullanma düşüncesi dahi olmayan ancak ekonomik olarak zor bir dönem içerisinde olan E'ye sahte belge kullanması yönünde baskı kurması sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna azmettirme olarak nitelendirilebilir. Ancak bu baskının, E'nin iradesi üzerinde suç işleme hususunda kesin bir etki doğurması gerekmektedir[1205]. D'nin azmettiren olarak cezalandırılması için E, D'nin baskısı dolayısıyla sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna yönelik icrai hareketlere başlaması yeterlidir. Bu suçun tamamlanmasına gerek yoktur. Başka bir ifade ile azmettiren, azmettirelinin suça teşşebbüs etmesi halinde dahi cezalandırılır. Bununla birlikte azmettirmenin cezalandırılması için azmettirilenin kanunda suç olarak öngörülen hareketi kasten işlemesi gerekmektedir[1206]. Ayrıca, azmettirilen, azmettirenin azmettirdiği suçu işlemelidir[1207]. D'nin sahte belge kullanma suçu hususunda E'yi azmettirmesi ancak E'nin sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu değil de defter ve belgeleri gizleme suçunu işlemesi durumunda D'nin defter ve belgeleri gizleme suçuna azmettirmeden dolayı sorumlu olması mümkün değildir. Yüksek miktarda kâr yapan F şirketinin ortağı olan G, şirketin müdürü olan ve sahte belge kullanma düşüncesi ve kararı olmayan H'ye şirketin vergi matrahının azaltılmasını sağlamak amacıyla sahte belge kullanılması hususunda baskı kurması ve F'nin bu sebepten dolayı sahte belge kullanması halinde söz konusu hareket azmettirme kapsamında değerlendirilebilir. Diğer yandan I şirketinin müdürleri K ve L'nin, sahte belge düzenleme ya da kullanma

---

[1205] "*…Azmettirmede temel öğe, azmettirenin azmettirilenin iradesi üzerinde suç işleme hususunda icra eylediği kesin etkidir. Azmettiren, başkasını bir suç işlemeye karar verdiren kişidir. Halbuki sanık Hacı'nın, diğer sanığa söylediği sözler bir ricadan ibaret olup, iradesini suç işlemek için kesin olarak etkileyecek nicelik ve yeterlilikte değildir. Sanığın, meslektaşı olması nedeniyle bu ricayı yaptığı, dosya kapsamında diğer sanığı sahtecilik suçunu işlemeye azmettirme kastı ile hareket ettiğini gösterecek yeterlilikte kesin bir kanıt bulunmamaktadır. Bu nedenle sanığın, yüklenen suçtan beraatı yerine cezalandırılmasına karar verilmesi isabetsizdir. Bu itibarla Yargıtay C.Başsavcılığının itirazının, bu sanık yönünden açıklanan değişik gerekçe ile kabulüne karar verilmelidir…*" Yargıtay CGK 2002/6-231E. 2002/381K. 12.11.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Eylül 2019.

[1206] Artuk/Gökcen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 657.

[1207] Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 572-573.

hususunda karar almaları ve bu karar gereğince sahte belge düzenlemeleri ya da kullanmaları halinde müşterek faillik söz konusudur. Ancak M şirketinin müdürü N, gerçekte bir işlem olmamasına rağmen şirket çalışanı olan O'ya gerçekleşmemiş işlem esas alınarak belge düzenlemesi talimatını vermiş ve O bu belgeyi gerçeğe aykırı durumu bilmeden düzenlemiş ise ortada dolaylı faillik mevcuttur. Burada, sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun faili N olacaktır.

4.5.2.1.2.2. Yardım Etme

Yardım etme, başkası tarafından kasıtlı olarak işlenen bir suça bilerek ve istenerek destekte bulunmadır[1208]. Yardım etmede, azmettirmeden farklı olarak failin zayıf da olsa suç işleme düşüncesi ve/veya kararı önceden mevcuttur. Yardım eden kişi, burada failin suçu işlemesini kolaylaştıran kasti hareketlerde bulunmaktadır[1209]. TCK'nın 39. maddesinde yardım etme halleri sayılmıştır. Buna göre yardım etme, maddi olabileceği gibi manevi de olabilir. Yargıtay'a göre, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında suça yardım etme, kayıt, defter, beyanname ve bildirimler ile diğer deliller çerçevesinde tespitler yapılarak somut şekilde ortaya konulmalıdır[1210].

[1208] Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 520.

[1209] "*…5237 sayılı Yasanın 39. maddesi kapsamındaki yardım ise, asli iştirakin dışında kalan fakat suçun meydana gelmesi bakımından nedensellik değeri taşıyan hareketleri ifade eder. Burada fiil üzerinde hâkimiyet kurulmamakta, sadece suçun icrası kolaylaştırılmaktadır. Yardım edenin hareketi asli faillere nazaran, suçu yaratıcı ve yapıcı bir nitelik taşımayıp, destekleyici, hazırlayıcı veya kolaylaştırıcı bir durum arzettiğinden yardım eden ikincil bir konumda yer almaktadır. Yardım fiilleri maddi ve manevi yardım şeklinde gerçekleşebilir, maddi yardım, fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamayı ve suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmayı ifade eder. Burada dikkat edilmesi gereken husus, yardım fiillerinin suçun icrasından önce yapılması halinde hazırlık hareketleri boyutunda kalması, yine aynı şekilde suçun icrasının kolaylaştırılmasına yönelik hareketlerin de icra hareketlerini yapan kimsenin fiili ile işbirliği şeklinde gerçekleşmemesidir. Manevi yardım ise, suç işleme konusunda niyet sahibi olup da karar vermemiş olan kimseyi suç işlemeye yöneltmek teşvik, verilen kararın hareket aşamasına geçmesinin sağlanması halinde kuvvetlendirme, suç işlendikten sonra yardımda bulunulacağı vaadi, suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek şeklinde gerçekleştirilebilir…*" Yargıtay CGK 2009/1-10E. 2009/149K. 9.6.2009 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Eylül 2019.

[1210] Yargıtay 19.CD 2012/16441E. 2015/5559K. 14.10.2015; Yargıtay 19.CD 2015/2905E. 2015/6994K. 11.11.2015; Yargıtay 11.CD 2015/2956E. 2015/2605K. 10.6.2015; Yargıtay 11.CD 2011/5756E. 2011/20867K. 19.10.2011; Yargıtay 11.CD 2007/2232E. 2008/4852K. 14.5.2008 aktaran Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 268-270.

TCK, maddi yardım etmeyi "*suçun işlenmesinde kullanılan araçları sağlama*" ve "*suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak suçun icrasını kolaylaştırma*" şeklinde düzenlemiştir.

Kanunda maddi yardım etme olarak düzenlenen ilk durum "*suçun işlenmesinde kullanılan araçları sağlama*"dır. Burada geçen "araç", suçun işlenmesinde kullanılmak üzere sağlanan herhangi bir taşınır veya taşınmaz eşyadır[1211]. Örneğin sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlemek isteyen kişiye boş fatura temin eden kişinin hareketi ya da vergi mükellefi olmayan sahte belge düzenleyicisi olan kişiye faturaları düzenlerken gerekli olan kaşenin temin edilmesi hareketi, suç işlenmesinde kullanılan aracı sağlamak suretiyle yardım etme olarak değerlendirilebilir. Muhasebecinin bir başka mükellefine ait belgeleri diğer bir kişiye sahte belge düzenlemesi için vermesi de sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna araç sağlama kapsamında olduğu ifade edilebilir. Sahte belgeleri elektronik ortamda e-beyanname sistemi üzerinden beyannameye yansıtmak isteyen mükellefe bu amacın gerçekleştirilmesi amacına münhasır olacak şekilde bilgisayar veya internet sağlanması, sahte belge kullanma suçuna araç sağlamak suretiyle yardım etme kapsamında değerlendirilebilir. Kişinin yardım eden olabilmesi için failin suçta, bu kişi tarafından sağlanan aracı kullanması gerekmektedir. Örneğin C'nin, D tarafından temin edilen bilgisayar yerine kendi imkânı ile elde ettiği bilgisayar ile sahte belgeleri e-beyanname sistemi üzerinden beyannamesine yansıtması halinde D'nin sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna araç sağlama suretiyle yardım ederek iştirak ettiği sonucuna varmak mümkün değildir.

"*Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak suçun icrasını kolaylaştırma*" Kanunda maddi yardım türü olarak yer alan ikinci durumdur. Suçun icrasında kullanılan bir araç sağlanmadan da suçun icrası kolaylaştırılabilmektedir. Örneğin sahte fatura düzenleme hareketinin gerçekleştiren kişinin, düzenlemeye başladığı faturayı görünürde gerçeğe uygun olup olmadığının kontrolünün sağlanması için başkasına gösterdiğini ve bu kişinin de bu sahte faturada

[1211] Yargıtay CGK 1992/5-71E. 1992/94K. 30.3.1992 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Eylül 2019.

yer alan eksiklikleri giderdiğini varsayalım. Eksikliklerin giderilmesi hareketi ya da sahte belge düzenlemek isteyen birine sahte belge temin etmek amacıyla bu işleri yapan kişi ile tanıştırılması hareketi suçun icrasını kolaylaştırma kapsamında değerlendirilebilir. Muhasebecinin, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak isteyen mükellefe söz konusu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi mükellefin beyannamesine yansıtması veya bu yapılan işlemin doğru olup olmadığını kontrol etmesi hareketi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçuna suçun icrasını kolaylaştırma suretiyle yardım etme kapsamında olabilir. Sahte belge düzenleyicisi olan birine müşteri bulan ve bunun karşılığında sahte belge düzenleyicisi olan kişiden komisyon alan kişinin sahte belge düzenleme suçunun icrasını kolaylaştırma suretiyle yardım ettiği sonucuna varılabilir. Suçun icrasını kolaylaştırma hareketi suçtan önce olabileceği gibi suç işlenmesi sırasında da olabilir. Bu sebeple suçun işlendiği sırada yapılan maddi yardımın, şeriklik sınırını aşmaması başka bir ifade ile suç teşkil eden fiil üzerinde hâkimiyet kurulmasına neden olmaması gerekir[1212]. Aksi halde müşterek faiilik söz konusu olur[1213].

Uygulamada sahte faturalara gerçek bir işleme dayalı oldukları görüntüsü vermek amacıyla banka yolu ile sahte belge düzenleyen şirkete para transferi yapıldıktan sonra bu paranın banka şubesinden çekilip sahte belge kullanan şirkete iadesi gerçekleştirilebilmektedir. Burada sahte belge kullanan şirketin bu tür işlerini yapan çalışanının hareketi, sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun icrasını

[1212] "*…Yasa koyucunun 37. maddenin 1. fıkrasındaki "suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur" ifadesiyle faillik kavramının kapsamını oldukça geniş tuttuğunu söyleyebiliriz. Anılan madde uyarınca müşterek faillikten söz edilebilmesi için birden fazla suç ortağı tarafından, birlikte suç işleme kararına bağlı olarak suçun icrai hareketlerinin birlikte gerçekleştirilmesi ve dolayısıyla, fiilin icrası üzerinde müşterek hakimiyet kurulması gerekmektedir. Suçun işlenmesini sağlayan hareket üzerinde hakimiyet kuran herkes fail sayılabilecektir. Hareket üzerinde hakimiyet kurmak, birlikte irtikap etme şeklinde gerçekleşebileceği gibi, zımni veya açık bir iş bölümüne dayalı olarak hareketi birlikte gerçekleştirmeyi de kapsayabilir. Öyle ki, bu anlamda suçu sonuçlayan hareketi yapmayan, fakat bir başkasının bu hareketi yapması için gerekli ortamı hazırlayanlardan her birisi de fail sayılabilecektir. Kişinin eyleminin, bir suça katılma aşamasına ulaşıp ulaşmadığı, ulaşmışsa da suça katılma düzeyinin saptanması için, eylemin bir evresindeki durumun değil, eylemin yapılması için verilen kararın, bu kararın icra ediliş biçiminin, olay öncesi, sırası ve sonraki davranışların da dikkate alınıp, tüm kanıtların birlikte değerlendirilmesi gerekir. Çünkü, suç kastının mutlaka belli bir aşamada oluşması gerekmediği gibi, iştirak iradesinin" de suç tamamlanıncaya kadar her aşamada oluşması mümkündür…*" Yargıtay CGK 2009/1-239E. 2010/14K. 2.2.2010 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Eylül 2019.

[1213] Artuk/Gökcen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 668.

kolaylaştırmak suretiyle yardım etme kapsamında değerlendirilebilir. Ancak, bünyesinde sahte belge kullanılan şirket müdürünün talimatı ile bu işleri yapan ve kullanılan belgelerin sahte olduğunu bilmeyen çalışanın suça iştirak iradesinin olduğunu sonucuna varılmamalıdır[1214]. Suçun icrasını kolaylaştırma hareketi suç işlenmesi sırasında olabileceği gibi suçtan önce de olabilir. Örneğin sahte belge kullanmak isteyen birine, sahte belge düzenleyicisi ile tanıştırılması sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun icrasını kolaylaştırma suretiyle yardım etme olarak değerlendirilebilir.

Kanun koyucu manevi yardım etmeyi ise "*suç işlemeye teşvik etme*", "*suç işleme kararını kuvvetlendirme*", "*fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunmayı vaat etme*" ve "*suçun nasıl işleneceği hususunda yol gösterme*" olmak üzere dörde ayırmıştır.

Suç işlemeye teşvik etme ile failin suç işleme iradesindeki kararsızlık ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır. Ancak bunun ötesine geçen hareketler, talimat kapsamında değerlendirilmeli[1215] ve bu hareketi işleyen kişi de yardım eden olarak değil azmettiren olarak nitelendirilmelidir. Diğer yandan, suç işlemeye teşvikin belli bir kişiye yöneltilmesi gerekmektedir. Genele karşı yapılan bu şekilde bir hareket suça tahrik suçu kapsamında değerlendirilmelidir. Finansal olarak zor durumda olan ve sahte belge düzenlemeyi düşünen ancak henüz karar vermemiş belli bir kişiye "*Sahte belge düzenlemek suretiyle vergi matrahını azaltabilir ve bu şekilde ekonomik açıdan rahatlama sağlayabilirsin*" veya "*sahte belge düzenleyebilirsin yakında zaten af çıkacak*" şeklinde bir ifadede bulunmak suç işlemeye teşvik etme kapsamında değerlendirilebilir. Başka bir örnek olarak sahte belge kullanmayı düşünen ancak tereddütleri olan belli bir kişiye "*Abartılı olmayan tutarları içeren az miktarda sahte belge kullanırsan daha az vergi ödersin*" şeklinde bir ifadede bulunmak verilebilir. Bu hareket, sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna suç işlemeye teşvik etmek suretiyle yardım etme kapsamında değerlendirilebilir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeyi düşünen ancak henüz karar vermemiş belli bir kişiye "*Faturada 20*

[1214] Yargıtay 19.CD 2015/2956E. 2015/2605K. 10.6.2015 aktaran Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 269-270.
[1215] Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Bası, Seçkin, Ankara, 2019, s. 219.

ton demir yerine 5 ton olarak düzenlersen daha az vergi ödersin" ya da "*50.000TL'lik mal alışı yapıyorsan 100.000TL'lik fatura kestir ve bu faturayı kullan. Böylece ödenecek KDV miktarını azaltabilirsin*" şeklinde bir ifadede bulunmak, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçuna suç işlemeye teşvik etmek suretiyle yardım etme kapsamında olduğu ifade edilebilir.

Suç işleme kararınını kuvvetlendirmede, suç işlemeye karar vermiş olan failin bu kararının icra aşamasına taşımasına yardımcı olunmaktadır[1216]. Örneğin, "*Onca sahte belge düzenleyicisi varken Maliye seni mi yakalayacak, şu belgeleri sahte olarak düzenle gitsin*" veya "*Gerçekten bir mal satışın var zaten. Sadece malın miktarını faturada daha az göster. Bu şekilde yakalanman imkânsız*" ya da "*Gerçekten bir mal satışın var zaten. Faturada sadece sadece malın gerçek satış fiyatı yüksek. Bu faturayı kullan. Yakalanman imkânsız*" şeklindeki ifade failin suç işleme kararını kuvvetlendirme olarak değerlendirilebilir. "*Sahte belgeyi düzenleyen firma sağlam bu sahte belgeleri kullan yakalanmazsın*" şeklindeki ifadede bulunma, failin suç işleme kararını kuvvetlendirme yoluyla yardım etme kapsamında olarak değerlendirilebilecek bir harekettir.

Yardımda bulunmayı vaat etme, faile suç olan hareketi işlemesinden sonra yardımda bulunacağı sözünün verilmesidir. Yardım vaadinin suçun işlenmesinden sonra yerine getirilip getirilmemesinin bir önemi yoktur[1217]. Örneğin "*Sen belgeyi sahte olarak düzenle. Benim Maliye'de tanıdıklarım var. Bu işi bir türlü kapatırım. Ben arkandayım*" veya "*sahte belge düzenle eğer ortaya çıkarsa suçu ben üstlenirim*"[1218] şeklinde ifade yardım vaadi olarak değerlendirilebilir. Diğer yandan suçun işlenmesinden sonra yapılan yardım, suça iştirak kapsamına dâhil değildir. Bu şekilde suçun işlenmesinde sonra suçlu lehine yapılan yardım hareketi niteliğine göre değişmekle birlikte, TCK'nın 270. maddesinde yer alan "suç üstlenme", 283.

[1216] Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, s. 304.
[1217] Zafer, **a.g.e.**, s. 447.
[1218] Ancak kişinin böyle bir söz vermesi ve sözünün gereği olarak suçu üstlenmesi halinde kişinin ayrıcaTCK'nın 270. maddesinde yer alan "suç üstlenme" suçu işlediği kabul edilmelidir.

maddesinde yer alan "suçluyu kayırma" veya 284. maddesinde yer alan "tutuklu, hükümlü veya suç delillerini bildirmeme" kapsamında değerlendirilebilir.

Suçun nasıl işleneceği hususunda yol gösterme, suçun işlenişine ilişkin faile bilgi verme ve faili bu konuda aydınlatmadır. Ancak bu yol gösterme, Kanunda suç olarak düzenlenen hareket üzerinde hâkimiyet kurmaya neden olmamalıdır. Aksi halde müşterek faiilik söz konusu olur. Örneğin C, sahte belge ticareti yolu ile komisyon kazancı elde etmek amacıyla şirket kurmuştur. Ancak C, sahte belge düzenleme konusunda bilgi sahibi değildir. C, sahte belge düzenleme hususunda bilgi sahibi olmak için muhasebeci D'den yardım talep etmiş ve D'de bu talep doğrultusunda C'ye bu konuda bilgi sağlamış ve sonunda D sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu gerçekleştirmiştir. Görüldüğü üzere C, sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna ilişkin hareket üzerinde hâkimiyet kurmuş iken D sadece sahte belgenin nasıl düzenlenmesi gerektiği hususunda C'ye yardımda bulunmuştur. D'nin bu hareketi, suçun nasıl işleneceği hususunda yol gösterme kapsamında değerlendirilmelidir. Başka bir örnek üzerinden konuyu açıklamaya devam edelim. Mükellef E, temin ettiği sahte belgeleri kullanmak istemektedir. Ancak, bu belgeleri nasıl kullanacağını bilmemektedir. Bu sebeple muhasebeci F'den yol göstermesi ister. F, E'ye sahte belgeleri defter, kayıt, bildirim veya beyannameye nasıl yansıtılması gerektiğini anlatır. E'de F'nin anlattıklarını tek tek uygulamıştır. Burada F'nin bu hareketi, sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna yol gösterme suretiyle yardım etme kapsamında değerlendirilmelidir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme düşüncesi olan ancak bunu nasıl düzenleyeceği hususunda bilgiye sahip olmayan A'ya bu hususta yol gösterme hareketi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun nasıl işleneceği hususunda yol gösterme olarak değerlendirilebilir.

İşvereni ile arasında husumet olması nedeniyle intikam alma saiki ile sahte olarak temin edilen belgeyi işverenin defter, kayıt, bildirim veya beyannamelerinde kullanan çalışanın sahte belge kullanma suçuna iştirak ettiğini ifade etmek isabetli

değildir[1219]. Burada çalışan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu tek başına işlemektedir. İşverenin bu konuda bilgisi ve talimatı yoktur. Dolayısıyla çalışan kişi sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun müstakil failidir.

TCK'nın 39. maddesine göre suçun işlenmesine yardım eden kişi, işlenen suçun cezasına oranla indirimli ceza alır. Kişinin Kanun hükmünde yer alan şekillerden birkaçını işlemesi halinde de bir kez yardım etmeden dolayı cezalandırılmalıdır. Ancak bu durumda indirimli cezanın üst sınırından verilmesi gerekmektedir. Diğer yandan kişinin hem azmettiren hem de yardım eden olması halinde azmettiren olarak tek bir cezaya tabi olması gerektiği ifade edilmektedir[1220].

4.5.2.2. VUK'un "Cezadan İndirim" Başlıklı 360. Maddesinin Anlamı ve İştirak Halinde İşlenen Suç Karşılığında Uygulanacak Yaptırıma Etkisi

VUK'un "Cezadan İndirim" başlıklı 360. maddesinde "*359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir*." hükmü öngörülmektedir. Bu madde hükmüne göre sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da yer aldığı VUK'un 359. maddesindeki suçlarda önce TCK'da yer alan iştirak hükümleri çerçevesinde suç ortaklarının cezaları belirlenecektir[1221]. Sonrasında suçun işlenmesinde menfaati olmadığı tespit edilen suç ortakları bakımından TCK iştirak hükümlerine göre belirlenen cezanın yarısına hükmedilecektir. VUK'un 360. maddesinde düzenlenen bu müessese, vergi hukukunun kendine özgü kuralları çerçevesinde geliştirilmiş olan ve iştirak halinde işlenen VUK'un 359. maddesindeki suçlarında daha az ceza verilmesini gerektiren nitelikli hal oluşturmaktadır[1222].

[1219] Doktrinde Taştan, husumetten kaynaklı olarak bir kimseden intikam alma saikiyle hareket etmenin VUK'un 360. maddesinde yer alan cezadan indirimin uygulanmasını engellemeyeceğini savunmaktadır. Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 116-117.
[1220] Artuk/Gökcen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 674.
[1221] Fulya Mercimek; Adnan Gerçek, "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk", **TAAD,** Yıl:4, Sayı:14, Temmuz 2013, s. 214.
[1222] Aynı yönde görüş için bkz. Berrin Akbulut, **a.g.e.**, s. 1146.

Doktrinde vergi ziyaının VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarında bir suç haricinde suç unsuru olmaktan çıkarılmasına rağmen VUK'un 360. maddesinde bu suçlar için öngürülen cezadan indirim müessesinde, TCK'da yer alan suça katılma esasına dayalı iştirak müessesi ile uyuşmayan menfaat ölçütüne dayalı bir cezalandırma sisteminin geliştirilmesi eleştirilmektedir[1223]. VUK'un 360. maddesinde yer alan cezadan indirim müessesesinin, TCK'da yer alan iştirak müessesi ile çelişmediği aksine VUK'un 359. maddesi kapsamında yer alan suçlara iştirak edenlerin cezalandırması bakımından tamamlayıcı bir rol üstlendiği ifade edilebilir. Cezadan indirim müessesesinin getiriliş amacı özellikle tüzel kişi bünyesinde işlenen kaçakçılık suçlarına işveren bünyesinde istihdam edilen ve suçun işlenmesinde menfaati olmayan çalışanlar gibi suç ile bağı zayıf olan kişilerin daha az ceza almasını sağlamaktır[1224]. Ancak aşağıda da ifade edeceğimiz gibi madde hükmünde geçen "suç ortaklarının" ibaresi, bu müessesenin suçun işlenmesinde menfaati olmayan fail ve azmettirene de uygulanmasına neden olmakta ve bu durumun adil olmayan sonuçlar doğurduğu tespit edilmektedir.

VUK'un 360. maddesinde yer alan cezadan indirim müessesesinde, menfaatin elde edilmiş olup olmadığının bir önemi yoktur[1225]. Örneğin muhasebeciye sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna iştirak etmesi halinde 5.000TL verileceği vaat edilse ve suça iştirakten sonra bu vaat yerine getirilmese dahi muhasebecinin cezasında VUK'un 360. maddesi gereğince indirim yapılmayacaktır.

Doktrinde bu hükümde geçen "menfaat" ibaresinin ne anlama geldiği hususunda farklı görüşler ileri sürülmüştür. Donay, burada yer alan menfaat ibaresinin sadece maddi menfaat olduğunu ifade etmektedir[1226]. Yavaşlar'a göre ise menfaat,

---

[1223] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 237.
[1224] Benzer görüş için bkz. Akif Karaca; Mehmet Şafak, Vergi Hukukunda İştirak Suçu 28 Haziran 2018 https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-hukukunda-istirak-sucu/420613 (Çevrimiçi) 8 Ekim 2019.
[1225] Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 77; Özcan, **a.g.e.**, s. 224.
[1226] Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 157; Aynı yönde görüş için bkz. Abdullah Köşşekoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun 359/B Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu", **Adalet Dergisi**, Sayı: 39, Ocak 2011, s. 114; Mehmet Uysal, "Yeni Yasaların Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları", **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:83, Sayı:3, 2009, s. 1296.

maddi ya da manevi olabilir[1227]. Kanaatimizce Kanun hükmü maddi ya da manevi menfaat şeklinde bir sınırlandırmaya gitmemesi sebebiyle menfaat, maddi veya manevi olabilecektir[1228]. Menfaatin olup olmadığı somut olayın koşulları çerçevesinde değerlendirilmelidir. Örneğin şirket ortağı olan A'nın, şirket müdürü B tarafından gerçekleştirilen sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna yardım etmesi halinde, A'nın bu suçun işlenmesinde maddi menfaatinin olduğu ifade edilebilir[1229]. Şirket bünyesinde istihdam edilen muhasebecinin, evladının işe alınması karşılığında sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna iştirak etmesi durumu maddi menfaate başka bir örnek olarak gösterilebilir. Diğer yandan örneğin C'nin görünürde şirket müdürü olduğunu ancak gerçekte şirketin ofisinde bekleyen ve bu bekleme karşılığında belli miktarda para aldığını ve başkaca bir menfaat elde etmediğini, bu şirketi fiilen D'nin yönettiğini ve şirket bünyesinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun işlendiğini varsayalım. Bu durumda C'nin sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna iştirak ettiği ancak bu suçun işlenmesinde herhangi bir menfaatinin olmadığı ifade edilebilir[1230]. Benzer şekilde, şirket bünyesinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna iştirak eden muhasebecinin normal maaşı dışında suçun işlenmesinden herhangi bir menfaati olmaması durumunda da cezadan indirim

---

[1227] Funda Başaran Yavaşlar, Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum, İstanbul Barosu Dergisi, C.82, S. 2008/6, s. 2852; Aynı yönde görüş için bkz. Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 212; Özcan, **a.g.e.**, s. 222.

[1228] 5728 sayılı Kanun değişikliğinden önce VUK'un 360. maddesinde "maddi menfaat" ibaresi yer almaktaydı. Bu değişiklik ile bu ibare "menfaat" olarak değiştirilmiştir. Kanun koyucu bu değişiklik ile menfaat kavramının kapsamını genişletmiştir. Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 264.

[1229] Yargıtay 11. Ceza Dairesi bir kararında şirket ortağı ve müdürü olan ve suça iştirak eden kişinin söz konusu suçun işlenmesinde menfaatinin söz konusu olamayacağı gerekçesiyle bu kişi lehine VUK'un 360. maddesinde yer alan cezadan indirim müessesinin uygulanmasının mümkün olmadığını sonucuna varmıştır. Yargıtay 11.CD 2012/18279E. 2014/2914K. 19.2.2014 aktaran Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 270.

[1230] "*…Sanık hakkında, ölü Sefa E. tarafından sanığın adına kurdurulan "G... Orman Ürünleri" ünvanlı işletmeye ait faturaların 2005 takvim yılında ölü Sefa E. tarafından sahte olarak düzenlenmesi fiiline maddi menfaat gözetilerek iştirak ettiğinin Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaasına uygun olarak iddia ve kabul olunmuş ise de; sanığın aşamalarda, suç tarihi öncesinde Sefa E.'in kahvehanesinde işçi olarak çalıştığını, kendisi adına olan Güner Orman Ürünleri ünvanlı işletmenin de Sefa tarafından adına kurulup fiilen idare edildiğini, hem kendisi adına hem de Sefa adına açılan işyerleriyle fiilen ilgilenmediğini, günlük 10 TL karşılığı kendisi adına açılan yazıhanede beklediğini, 24.11.2005 tarihin de askere gittiğini, döndükten sonra da kendi adına tesis ettirilen mükellefiyeti iptal ettirdiğini savunması karşısında; sanığın ölü Sefa E.'in 2005 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçuna maddi menfaat gözeterek iştirak iradesiyle ne şekilde katıldığının somut delilleriyle birlikte gerekçeye yansıtılmaması ve 213 Sayılı Kanunun 360. maddesinin 2. cümlesinin uygulanıp uygulanmayacağının da tartışılmaması…*" Yargıtay 11.CD 2011/5756E. 2011/20867K. 19.10.2011 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 5 Ekim 2019.

uygulanmalıdır[1231]. Ancak çalışanın maaşı aynı kalmakla birlikte sahte fatura düzenleme veya kullanma suçuna yardım etmesi karşılığında izne çıkarılması ya da tatil yapması için beş yıldızlı otele göndermesi durumunda bu kişinin suçun işlenmesinde menfaati olduğu kabul edilerek VUK'un 360. maddesinde yer alan cezadan indirim müessesesinin uygulanmaması gerekmektedir.

Manevi menfaat kavramı, para ile ölçülemeyen menfaat şeklinde tanımlanabilir[1232]. Örneğin E'nin F'ye sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna iştirak ederse hoşlandığı kişi ile arasını yapacağına ilişkin vaatte bulunması ve bunun üzerine F'nin bu suça iştirak etmesi halinde F'nin bu suçun işlenmesinde manevi menfaatinin olduğu ifade edilebilir. Bununla birlikte altsoy-üstsoy ve evlilik bağı gibi ailevi nedenlere dayalı olarak suça iştirak edilmesi halinde manevi menfaatin mevcudiyetinden söz edilemez[1233]. Zira bu gibi durumlarda kişinin, menfaat elde etmek amacıyla hareket etmediği kabul edilmelidir. Örneğin anne, evladının işlerinin yoluna gireceği düşüncesiyle herhangi bir karşılık beklemeden evladının işlediği sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna iştirak edebilir. Suça iştirak eden anne, suça iştirakten VUK'un 360. maddesi gereğince indirimli olarak cezalandırılmalıdır.

VUK'un 360. maddesinde yer alan düzenleme, suça iştirak eden kişinin suçun işlenmesinde menfaati olmaması halinde cezasında indirim yapılmasını emretmiştir. Kanun koyucu, bu hüküm ile suçun işlenmesinde menfaati olmadığı halde suça iştirak

---

[1231] Uğur/Elibol, **a.g.e.,** s. 267; Candan**, Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 213. "…*Mali müşavir olan sanık hakkında 2010 takvim yılında, mali müşavirlik hizmeti verdiği "Y.. İnş....Ltd. Şti" yetkilisinin sahte fatura düzenlemek suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında sanığın sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp tartışılmadan yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi…*" Yargıtay 19.CD 2015/16441E. 2015/5559K. 14.10.2015 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Eylül 2019.

[1232] M. Emin Emini, "Hak Kavramı", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:12, 2004, s. 207.

[1233] Bu bağlamda Özcan salt hatır, acıma, akrabalık bağı ve dostluk gibi kişisel nedenlere dayalı olarak suça iştirak etmenin maddi ya da manevi menfaat kapsamına girmediğini ifade etmektedir. Özcan, **a.g.e.**, s. 223. Diğer yandan Candan, dostluk kurulması amacıyla suça iştirak edilmesi halinde VUK'un 360. maddesinde yer alan ceza indiriminin söz konusu olmayacağını belirtmektedir. Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 212.

eden kişinin daha az bir cezaya tabi olmasını arzuladığı anlaşılmaktadır. Kanun hükmünde geçen "suç ortakları" ibaresinin kapsamına iştirak halinde suça karışan müşterek fail, azmettiren ve yardım eden girmektedir[1234]. Diğer yandan iştirak ilişkisinin söz konusu olmadığı müstakil faillik ve dolaylı faillik durumlarında bu ceza indiriminin uygulanması mümkün değildir[1235]. Doktrinde bu durum eleştirilmiş ve suçun işlenmesinde menfaati bulunmayan failin kaçakçılık suçunu tek başına işlemesi halinde cezada herhangi bir indirim uygulanmamasını ve aynı suçun iştirak halinde işlenmesi durumunda ise kişinin cezasında indirim uygulanabilir olması isabetli bulunmamıştır[1236]. Kanaatimizce kanunda suç olarak öngörülen fiil üzerinde tam bir hâkimiyet kuran fail ve suçun gerçekleşmesinde önemli derecede katkısı olan azmettiren sıfatına sahip suç ortaklarının, suçun işlenmesinde menfaati bulunmamaları nedeniyle daha az ceza almaları hakkaniyete uygun değildir. Bu sebeple, VUK'un 360. maddesinde yer alan cezadan indirim hükmünün uygulanma alanının sadece suça yardım edenler ile sınırlı olması isabetli olacaktır. Bu durumu sağlamak için Kanun hükmünde "suç ortakları" ibaresi yerine "suça yardım edenler" şeklinde değişiklik yapılmalıdır.

Doktrinde menfaatin, özgür iradenin ürünü olması gerektiği savunulmaktadır[1237]. Bu görüşe göre mükellefin, istihdam ettiği muhasebecisinden sahte belge düzenleme hususunda yol göstermesini talep etmesi ve söz konusu yol gösterme yerine getirilmez ise işten çıkaracağını ifade etmesi ve muhasebecinin de işten çıkarılmaktan korkması sebebiyle söz konusu suça iştirak etmesi halinde ortada özgür irade ile arzulanan bir menfaat mevcut değildir ve dolayısıyla burada muhasebecinin VUK'un 360. maddesinde düzenlenen cezadan indirim kurumundan yararlanması gerekmektedir[1238]. Kanaatimizce kişi burada suçun gerçekleşmesinden

---

[1234] Aynı yönde görüş için bkz. Berrin Akbulut, **Vergi Suçlarında İştirak**, s. 1146. Yargıtay'da aynı görüştedir. "…*TCK'nın 37-39. maddeleri uyarınca suçu, doğrudan doğruya birlikte işleyerek iştirak edilebileceği gibi azmettirerek veya yardım etmek suretiyle de iştirak edilebileceği cihetle, iştirakın niteliği belirlenmeden ve VUK'nın 360. maddesine göre suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hüküm tesisi*…" Yargıtay 19. CD 2015/16441E. 2015/5559K. 14.10.2015 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül 2020

[1235] Özcan, **a.g.e.**, s. 222.

[1236] **A.e.**, s. 221.

[1237] **A.e.**, s. 225.

[1238] **A.e.**, Aynı yönde görüş için bkz. Mercimek/Gerçek, **a.g.e.**, s. 216; Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 213; Ufuk Gencel, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları",

önce var olan ve suç ile doğrudan ilişki içinde olmayan meşru bir menfaati korumak amacıyla sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna iştirak etmiştir. Bu sebeple, söz konusu kişinin VUK'un 360. maddesinde yer alan cezadan indirim müessesinden yararlanması uygun olacaktır.

Önemine binaen ifade etmek gerekir ki sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna iştirak etmeden de bu suçtan menfaat sağlanabilir[1239]. Örneğin sahte belge düzenleme fiilinden dolayı daha az vergi ödeyen şirketin ortağı bu suçtan yararlanır. Ancak burada şirket ortağının suça iştirak iradesi söz konusu olmadığından bu kişinin suçtan dolayı cezalandırması mümkün değildir.

Yargıtay, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma hareketlerinin birbirinden bağımsız suçlar olduklarını kabul etmektedir[1240]. Ancak kanaatimizce mevcut VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme ve kullanma hareketleri sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun seçimlik hareketleri; muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma hareketleri ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçunun seçimlik hareketleri olarak öngörülmüştür. Bu sebeple, bu suçların tamamlanması için düzenleme hareketinin ya da kullanma hareketinin işlenmesi yeterlidir. Kişi, bu hareketlerden birini ya da her ikisini işlese de birinde fail diğerinde azmettiren ya da yardım eden olarak iştirak etse de ortada tek bir suç olacaktır.

Vergi idaresinin uygulamasında VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların birden fazla kanuni temsilcisi olan tüzel kişi bünyesinde işlenmesi durumunda şekli

---

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara SMMMO, 2014-3, s. 80; Uğur/Elibol, **a.g.e.,** s. 267; Emre Burak Onat, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak", **TBBD**, Sayı:137, 2018, s. 331. Aksi yönde görüş için bkz. Edizdoğan/Taş/Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 159; Mehmet Batun, "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:18, Sayı:213, Eylül 2010, s. 213.

[1239] Aynı yönde görüş bkz. Uğur/Elibol, **a.g.e.,** s. 267.

[1240] "*…Sanığın sahte faturaları kullandığının belirtilmesi ve sahte fatura düzenlemek ile kullanmak suçlarının ayrı suçlar olup kullananın düzenleyene iştirakinin mümkün olamayacağı karşısında…*" Yargıtay 11.CD 2008/110E. 2008/3537K. 21.4.2008 aktaran Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 118; Aynı yönde görüş için bkz. Onat, **a.g.e.,** s. 318; **Gencel, a.g.e.**, s. 80; Akın Gencer Şentürk, "Vergi ve İlişkili Olarak Ceza Hukuku Yönünden Suç ve Cezalar ile Muhataplarına Yönelik Genel Bir Değerlendirme", **Dayanışma Dergisi**, Sayı:110, s. 73.

iştirak/iştirak karinesinin[1241] kabul edildiği görülmektedir. Oysa ki birden çok kanuni temsilcinin olduğu tüzel kişi bünyesinde işlenen suçta kanuni temsilcilerden bir kısmının ya da hiçbirinin söz konusu suça iştiraki olmayabilir. Örneğin şirket çalışanı olan A, sadece kanuni temsilcilere suç isnat edilmesi amacıyla sahte belge düzenleyebilir ya da sahte olarak düzenlenen belgeyi şirket defter, kayıt, bildirim ve beyannamelerine yansıtarak kullanabilir. Böyle bir durumda, suçun tüzel kişi bünyesinde işlenmesi sebebiyle kanuni temsilcilerin peşinen suça iştirak ettiği sonucuna varılması mümkün değildir. Burada öncelikli olarak kanuni temsilcilerin her birinin suça iştirak etme kastının olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Suça iştirak iradesinin olup olmadığı hususunda şüphenin oluşması halinde şüpheden sanık yararlanır ilkesi çerçevesinde (in dubio pro reo) kişi lehine karar verilmelidir. Sonrasında ise kanuni temsilcilerden her birinin suça iştirak eden hareketi, suçun işlenmesinde yer alan rolüne göre faillik ve şeriklik müessesesi içerisinde değerlendirilmelidir. Evrensel olarak kabul gören ve Anayasamızın 38. maddesinde yer alan cezaların şahsiliği ilkesi, VUK'un 333. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "*Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur*." hükmü ve TCK'da yer alan iştirak hükümleri de bu görüşü destekler niteliktedir. Yargıtay da tüzel kişi bünyesinde işlenen bu suçların iştirak halinde işlendiğinin iddia edildiği durumlarda cezaların şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölümündeki ağırlık ve sınırların dikkate alınarak suçun şekili sorumlusu olan kişilerin değil ayrıntısını bilen ve oluşumunda rol üstlenen kişilerin cezalandırılması gerektiği

[1241] Özen de şekli iştirak/iştirak karinesine değinmiştir. Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 78.

kanaatine varmaktadır[1242]. Yargıtay, suça iştirak iradesinin olup olmadığını defter, kayıt, belge ve bilgilere dayalı olarak belirlemeye yöneldiği görülmektedir[1243].

[1242] "*…Yasada tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenlerin de tüzel kişilerin temel organlarını oluşturanlar gibi vergiden sorumlu olacakları belirlenmiş başka bir söyleyişle tüzel kişiliği olmayan kuruluşları yönetenlerin de vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekle görevli oldukları ve vergi yasalarına aykırı kusurlu davranışları nedeniyle kuruluştan alınamayan vergi ve cezaların bu kimselerden alınacağı açıklanmıştır. 16/07/1981 gün ve 17402 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 143 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ 'nin ceza hükümlerinde yapılan değişiklikler başlıklı bölümünde ise " Bilindiği üzere, genel ceza hukukunun başta gelen prensiplerinden biri cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmiş olmasıdır. Ayrıca cezanın suçu bilfiil işleyen kimselere çektirilmesi de cezada şahsilik prensibinin gereğidir. Yapılan düzenlemede bu prensibe ait kalınarak tüzel kişiliği ceza sorumlusu tutmak gibi bir anlayışa yer verilmemiştir. Fakat, genel ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amaç suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasında rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır. Somut olayda tüzel kişiliği olmayan işyerinin (Çiçek Lokantasının) ortağı bulunan ve bu sıfatla vergi mükellefi olduğunda kuşku bulunmayan sanığın anılan işyerinin yönetimiyle ilişkisinin bulunmadığı anlaşıldığına ve işlerini yönetenlere müşterilere fiş kesmeyin biçiminde talimat vererek onların eylemlerine iştirak ettiği de saptanmadığına göre 213 sayılı Yasanın 360. maddesiyle mahkumiyetine karar verilmesine olanak yoktur…*" Yargıtay CGK 1990/9-312 1990/340K. 17.12.1990; "*…Tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluk 213 Sayılı Kanunun 10 ve 333. maddelerinde hükme bağlanmıştır. 10. maddede tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği; 333 maddenin 4369 Sayılı Kanunla değişik son fıkrasında da 359. maddede yazılı fiillerin işlenmesi halinde 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezaların, bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı açıklanmıştır. Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması suçun, eylem ve fikir işbirliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumluluğu değil ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye aittir. Tüzel kişilerin Kanuni temsilci dışındaki personelinin sözü edilen maddelerdeki fiilleri işlemeleri halinde cezai sorumluluğun belirlenmesi üzerinde duyarlılıkla durulması gereken önemli bir konudur. Kanuni temsilcilerin suçtan kurtulmak için fiillerin; bilgilere emir ve talimatları dışında personel tarafından işlendiğini savunmaları olasıdır. Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar; diğerleri emir ve talimatı uygularlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığında fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyenin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir. Ama her durumda; kanuni temsilcilerin, personelin fiillerini işlendiği sırada bilmediği, işlendikten sonra da bilmeyerek kullandığı savunma ve olgusunun geçerliliği tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmesi yapılıp sonuca varılmalıdır. Böylece isabetli ve adil sonuç elde edilir; cezaların şahsiliği ilkesine de uygunluk sağlanır. Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilinin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez…*" Yargıtay 11.CD 2001/5007E. 2001/8710K. 27.9.2001; "*…Sahte olduğu iddia edilen faturaları düzenleyen Çağdaş Hurda Haf. Kül. Ker. Nakliyat Ltd. Şti. hakkında düzenlenen dosyada mevcut vergi tekniği raporunun eksik olan sayfaları (3,4,5) getirtilip incelenmeden, altı adet fatura bedellerinin satıcı şirkete ödendiğine dair geçerli belgeler (faturaları kullanan İpek Değirmen Mak. San. Tic. Ltd. Şti. nin kasa ve banka hesaplarıyla Çağdaş Hurda Haf. Kül. Ker. Nak..Ltd. Şti. nin kasa ve banka hesapları) üzerinde karşılaştırmalı inceleme yapılarak belirlenmeden ve sanıkların savunmaları karşısında Ceza Genel Kurulu'nun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı*

Doktrinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kullanılmasından menfaat elde eden kişilerin de cezalandırılmaları gerektiği ifade edilmektedir[1244]. Bu görüş çerçevesinde kullanma hareketi, ilgili belgeden yararlanma hareketini de kapsamalıdır.[1245] İlk olarak ifade etmek gerekir ki, söz konusu belgenin kullanılması, her durumda yararlanma sağlamayacağı gibi belgeden yararlanılması da belgenin kullanıldığı anlamına gelmez. Bu sebeple, her türlü yararlanmanın kullanma hareketi kapsamına dâhil edilmesi mümkün değildir. Kaldı ki burada belgenin başkası tarafından kullanmasından yararlanma söz konusudur. Ceza hukukunda iştirak iradesi var olmaksızın başkasının fiilinden cezalandırılma, cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca bu durum, objektif sorumluluğa yol açmaktadır ki ceza hukuku açısından bu kabul edilemez niteliktedir[1246].

4.5.3. İçtima

VUK'un 335, 336 ve 337. maddelerinde vergi kabahatlerine yönelik içtima kuralları düzenlenmiştir. Bununla birlikte, VUK'ta, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları için özel bir içtima kuralı mevcut değildir[1247]. TCK'nın 5. maddesinde yer alan "*Bu*

---

kararında açıklandığı üzere, suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı ile temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılarak cezai sorumluluk taktir ve tayin edilmeden eksik soruşturma ve yetersiz delillerle mahkümiyetlerine hükmolunması…" Yargıtay 11.CD 2001/9229E. 2002/262K. 17.1.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Eylül 2019.

[1243] "*…213 sayılı VUK'nın 227/3 ve 230. maddelerinde öngörüldüğü üzere anılan suçun oluşabilmesi için düzenlenen sahte faturaların yasada öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerektiği ancak sanığın düzenlediği iddia olunan faturaların aslı veya onaylı örnekleri dosya içinde bulunmadığı gibi fatura bilgilerinin de yer almaması karşısında; faturaların asılları ve onaylı suretleri getirtilerek yasada öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediğinin incelenmesi, faturaları kullananlar belirlenip sanıktan alınıp alınmadığı hususunda ifadelerine başvurulması, yine faturalardaki imza ve yazıların sanığa ait olup olmadığı hususunda imza incelemesi yaptırılarak sonucuna göre hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, eksik incelemeyle yazılı şekilde sanığın mahkumiyetine karar verilmesi…*" Yargıtay 19.CD 2015/2757E. 2015/2003K. 27.5.2015 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül 2019.

[1244] Hızlı, **a.g.e.**, s. 123.

[1245] **A.e.**, s. 123, Dipnot 240; Aynı yönde görüş için bkz. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 131-132.

[1246] Özcan, **a.g.e.**, s., s.162.

[1247] İtalya vergi hukukunda sahte fatura ve belge düzenleme suçunda içtimaya ilişkin özel hüküm getirilmiştir. 74 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin (Decreto Legislativo n.74 del 10 Marzo 2000-DL74) 8. maddesinde aynı vergi döneminde birden fazla fatura ya da belgenin sahte olarak düzenlenmesi durumunda ortada tek bir suçun işlendiği kabul edilmektedir. (*Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato*.)

Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." hükmü gereğince VUK'un 359. maddesinde öngörülen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında içtima meselesi TCK'da yer alan içtima hükümleri çerçevesinde çözüme kavuşturulmalıdır.

Ceza hukukunda fiil sayısı kadar suç ve suç sayısı kadar ceza prensibi -*quot crimina, tot poenae*- esastır[1248]. Doktrinde bu prensip, cezaların içtimaı (birleşmesi) başka bir ifade ile gerçek içtima olarak isimlendirilir[1249]. Buna göre işlenen her bir suçtan ayrı cezaya hükmedilir ve her bir ceza bağımsızlığını korur[1250]. Ancak cezaların içtimaı prensibi her durumda uygulanmaz. Bazı durumlarda suçların içtimaı söz konusu olur. Suçların içtimaında, kişinin işlediği birden fazla suç tek bir suç olarak sayılır ve kişiye tek bir ceza verilir.

TCK, cezai sorumluluğun tespitinde fiili esas almıştır. Ancak fiil sebebiyle hükmedilen cezanın failin kusuru ile orantılı olmasını sağlamak amacıyla TCK'nın "Genel Hükümler" kitabında suçların içtimaı kurallarına yer verilmiştir[1251]. TCK'da "Suçların İçtimaı" bölüm başlığı altında gerçek içtima kuralının istisnaları olarak bileşik suç[1252], zincirleme suç, aynı nev'iden fikrî içtima ve farklı nev'iden fikrî içtima düzenlenmiştir. Aşağıda bu hukuki müesseseler tez çalışma konumuz olan suçlar ile sınırlı olmak üzere incelenecektir. Ancak öncesinde doktrinde görünüşte içtima olarak adlandırılan hukuki müessese ve bunun türlerine değinilecektir.

---

https://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2014/04/15/legge-sui-reati-tributari (Çevrimiçi) 14 Ekim 2019.

[1248] Kayıhan İçel, **Suçların İçtimaı**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No. 1762, Sermet Matbaası, İstanbul, 1972, s. 12-13; Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 496.

[1249] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 496.

[1250] Neslihan Göktürk, "Türk Hukuku'nda Suçları İçtimaı", **CHCD**, Cilt:2, Sayı:1-2, 2014, s. 31.

[1251]İçtima öğretisinin özünde, bir taraftan failin gereksiz ve kusurunu aşan şekilde cezalandırılmamasının; diğer taraftan haksız bir yarar sağlamaması esasına dayanan adil ve rasyonel bir ceza yaptırımının uygulanması düşüncesinin yattığı ifade edilmektedir. Göktürk, **a.g.e.**, s. 32. TCK'nın özel hükümlerinde bazı suçlarda (örneğin cinsel saldırı veya yağma suçları) suçların içtimaını engelleyen kurallara yer verilmiştir.

[1252] Her ne kadar bileşik suç, TCK'da suçların içtimaı başlığı altında yer alsa da esasen görünüşte içtimanın bir türü olan tüketen norm-tüketilen norm ilişkisine bir örnek teşkil etmektedir. Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 543.

4.5.3.1. Görünüşte İçtima

Fail işlediği bir fiil ile birden fazla ceza normunu ihlal edebilmektedir. Bu durumda failin sadece bir ceza normundan dolayı cezalandırılması esastır. Doktrinde buna görünüşte içtima başka bir ifade ile kanunların içtimaı[1253] denilmektedir[1254]. Görünüşte içtimada ihlal edilen ceza normlarının çokluğu sadece görünüştedir ve gerçekte sadece bir norm ihlal edilmektedir ve dolayısıyla fail sadece bir ceza normu çerçevesinde cezalandırılacaktır[1255]. Doktrinde görünüşte içtima, tüketen norm-tüketilen norm ilişkisi, özel norm-genel norm ilişkisi ve asli norm-yardımcı norm ilişkisi olmak üzere üçe ayrılmıştır[1256].

4.5.3.1.1. Tüketen Norm-Tüketilen Norm İlişkisi

Tüketen norm-tüketilen norm ilişkisi, bir normun, diğer bir norm tarafından korunan hukuksal değeri de kapsar şekilde koruma sağlaması halinde söz konusu olur[1257]. Bu durumda, hukuksal değerleri ortak olarak koruyan norm uygulanır zira bu norm ortak korumayı sağlayarak kapsamına giren fiillere diğer normların uygulanmasını önlemektedir[1258]. Kanun koyucu, suçun kanuni tanımında birden fazla hareketi seçimik olarak öngörebilir. Buna seçimlik hareketli suç denilmektedir. Seçimlik hareketli suçta, söz konusu hareketlerden birinin işlenmesi halinde suçun tamamlanmasıdır. Failin, suçun kanuni tanımında seçimlik olarak yer alan birden fazla hareketi işlemesi halinde de tek suç mevcut olur ve faile tek ceza verilir. Örneğin VUK'un 359. maddesinin b bendinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçu öngörülmüştür. Suçun kanuni tanımında yer alan hareketler arasında "veya" bağlacının kullanıldığı görülmektedir. Bu, sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun seçimlik hareketli suç olarak ihdas edildiğine işaret etmektedir. Dolayısıyla failin sahte belgeyi düzenledikten sonra kullanması halinde ortada tek suçun olduğunun kabulü gerekmektedir. Suçlardan biri diğerinin unsuru veya ağırlaştırıcı nedeni olması halinde durumunda bileşik suç söz konusu olur. Bu durumda da

---

[1253] **A.e.,** s. 522.
[1254] Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt: II, Beta, İstanbul, 1992, s. 480-481; Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 580; Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 540.
[1255] İçel, **Suçların İçtimaı**, s. 167-168 ve 204-205.
[1256] Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 540-542; Zafer, **a.g.e.,** s. 457-458.
[1257] Kayıhan İçel, "Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 7, Sayı 14, Güz 2008 s. 38.
[1258] **A.e.**

normların çokluğu görünüştedir. Bir suç, diğer suçun unsuru ya da ağırlaştıcı nedeni olması halinde tüketilmiş olmaktadır. Dolayısıyla ortada tek suç mevcuttur. Aşağıda "Bileşik Suç" başlığı altında daha ayrıntılı açıklamalar yapılacaktır.

4.5.3.1.2. Özel Norm-Genel Norm İlişkisi

TCK, görünüşte içtimanın diğer halleri olan özel norm-genel norm ilişkisi ve asli norm-yardımcı norm ilişkisine dair bir hüküm içermemektedir. Özel norm-genel norm ilişkisinde bir fiile ilişkin hem özel ceza normu hem de genel ceza normu mevcuttur. Bu durumda, söz konusu fiile sadece özel norm uygulanır. Örneğin VUK'un 359. maddesi kapsamında olan sahte belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasına yönelik hareket, hem genel norm niteliğinde olan TCK'nın 207. maddesindeki özel belgede sahtecilik suçu hem de VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kapsamındadır. Ancak bu durumda özel norm-genel norm ilişkisi sebebiyle failin hareketi, özel norm niteliğinde olan VUK 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kapsamında değerlendirilecektir[1259].

4.5.3.1.3. Asli Norm-Yardımcı Norm İlişkisi

Asli norm-yardımcı norm ilişkisi iki durumda söz konusu olmaktadır. İlk durum kanun koyucunun yardımcı norm ihdas etmesinden kaynaklanmaktadır. Yardımcı ceza normu, kanun boşluklarını ve eksikliklerini gidermek amacıyla

---

[1259] Aynı yönde görüş için bkz. Özcan, **a.g.e.**, s. 236; Yiğit, **a.g.e.**, s. 54. Yargıtay, görüşümüzü destekler nitelikte olarak VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgelerde yapılan sahteciliklerde TCK'nın 207. maddesinde yer alan özel belgede sahtecilik suçunun söz konusu olmadığı ve bu durumda sadece VUK'un 359. sahte belge düzenleme ve/veya kullanma suçlarına ilişkin hükme göre cezalandırılması gerektiği görüşündedir. "…*Sanıkların, katılanın yetkisi olduğu "P. Sağlık Hiz. A.Ş. nin" faturalarını gerçek bir mal ve hizmet alımı olmaksızın gerçeğe aykırı olarak düzenlemek şeklinde iddia ve kabul edilen eylemlerinin, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b-1 maddesine mümas "sahte fatura düzenlemek" suçunu oluşturacağı gözetilerek, aynı Kanunun 367. maddesi uyarınca mütalaa alınarak sanıkların hukuki durumlarının buna göre takdiri gerekirken şikayetçinin suç ihbarı üzerine "özel belgede sahtecilik" suçundan açılan kamu davasına devamla hüküm kurulması yasaya aykırıdır*…" Yargıtay 11.CD 2008/1348E. 2008/12690K. 3.12.2008. Aynı yönde karar için bkz. Yargıtay 11. CD 2005/2983 E. 2005/13918 K. 19.12.2005; Yargıtay 11.CD 2013/20081 E., 2014/4921 K. 17.3.2014; Yargıtay 11.CD 2014/933 E. 2014/15444 K. 22.09.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 30 Kasım 2019. Farklı yönde görüş için bkz. Çavuş bu durumda tek fiil ile hem TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçunun hem de VUK'un 359. maddesinde düzenlenen sahte belge kullanma suçunun gerçekleştiğini ve fikrî içtima kurallarına göre failin en ağır suç olan VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge kullanmasuçundan cezalandırılması gerektiğini savunmaktadır. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 213.

düzenlenir[1260]. Örneğin TCK'nın 257. maddesinde düzenlenen görevi kötüye kullanma suçu yardımcı ceza normu niteliğindedir. Zira Kanun hükmünde "*Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında…*" ifadesi kullanılmıştır. Bu şekilde kamu görevlisinin işlediği fiil başka bir suça girmesi halinde bu suç uygulanacak yardımcı norm niteliğinde olan görevi kötüye kullanma suçu ise ancak faili fiilinin başka bir suç kapsamında olmaması halinde devreye girecektir[1261]. Asli norm-yardımcı norm ilişkisinde ikinci durum ise failin bir fiili ile hem suçun faili hem de aynı suçun şeriki olmasıdır[1262]. Bu durumda kişi sadece fail olarak cezalandırılacaktır. Örneğin A, B'nin sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna azmettirmiş ve sonrasında söz konusu belgeyi B ile birlikte düzenlemiş ise sadece müşterek fail olarak cezalandırılacaktır. Benzer şekilde, kişinin VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgeyi hem sahte olarak düzenlemeye azmettirmesi hem de failin söz konusu sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu işlemesine yardım etmesi halinde sadece azmettirmeden dolayı cezalandırılması gerekmektedir.

4.5.3.2. Bileşik Suç

TCK'nın "Bileşik suç" başlıklı 42. maddesinde, doktrinde tüketen norm-tüketilen norm ilişkisi olarak ifade edilen hukuki müessese türlerinden birini düzenlemektedir. Bu hükümde bileşik suç, biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suç olarak tanımlanmıştır[1263]. Bileşik suçun mevzu bahis olması halinde tek fiil ve tek suç olduğu kabul edilecek ve dolayısıyla fail bir kez cezalandırılacaktır. Bu sebeple bileşik suçun mevcut olduğu durumlarda içtima meselesi ortaya çıkmaz[1264]. Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da yer aldığı VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarında bileşik suça yer verilmediği ifade

---

[1260] Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 581.
[1261] Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 541.
[1262] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 546.
[1263] Doktrinde bileşik suçta tüketen norm-tüketilen norm ilişkisi söz konusu olduğu ve bileşik suçun görünüşte içtimanın bir türü olduğu ifade edilmektedir. Görünüşte içtimada ihlal edilen normların çokluğu sadece görünüştedir ve gerçekte sadece bir norm ihlal edilmektedir. Özel normun önceliği ve yardımcı normun sonralığı ise diğer görünüşte içtima halleridir. İçel, **Suçların İçtiması**, s. 167-168 ve 204-205.
[1264] **A.e.**, s. 9.

edilmektedir[1265]. Bu bağlamda, VUK'un 359. maddesinde yer alan kullanma hareketi ile işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma suçunu mercek altına almak gerekmektedir. VUK'un 359. maddesi kapsamında olan ve sahte olarak düzenlenen belgeyi kanuni defter ve kayıtlarında gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açarak kullanan kişi, tek bir hareketi ile hem "kullanma" suretiyle sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu hem de gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma suçunu işlemiştir. Bu durumda kişinin sadece gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma suçunun unsurlarını da kapsayan sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan cezalandırılması gerekmektedir.

4.5.3.3. Zincirleme Suç

TCK'nın 43. maddesinin ilk fıkrasına göre zincirleme suç, bir suç işleme kararının icrası kapsamında aynı suçun aynı kişiye karşı değişik zamanlarda işlenmesidir[1266]. Zincirleme suç olması durumunda ortada birden fazla suç mevcuttur ancak bu suçlar için belli bir oranda artırılmış bir cezaya hükmedilmektedir[1267]. TCK'nın 43. maddesinin ilk fıkrasında açıkça ifade edildiği gibi mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da zincirleme suç müessesesi uygulanır[1268]. Zincirleme suçta, zamanaşımı, son suçun işlendiği tarihten itibaren başlar[1269].

[1265] Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 82.

[1266] Mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda farklı kişilere karşı işlenen suçlarda zincirleme suç müessesesi kapsamındaydı. Türkan Yalçın Sancar, **Müteselsil Suç**, Seçkin, Ankara, 1995, s. 106-107.

[1267] Aynı suçun aynı kişiye karşı birden fazla işlenmesi halinde birden fazla fiil ve birden fazla suç olmasına rağmen faile tek bir ceza verilmesinin nedeninin failin bu suçları işleme kararındaki bütünlük olduğu ifade edilmektedir. İçel, **Suçların İçtimaı**, s. 96.

[1268] Ancak kanun koyucu kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarını zincirleme suç müessesesi kapsamı dışında tutmuştur.

[1269] Sancar, **Yeni Türk Ceza Kanunu'nda "Zincirleme Suç"**, s. 248. Yargıtay bir kararında sanığın tek bir sahte belge ile kullanma hareketini hem KDV hem de kurumlar vergisine ilişkin gerçekleştirmesi halinde KDV'ye ilişkin hareketin zamanaşımına uğraması halinde sonraki kullanma hareket olan kurumlar vergisine ilişkin kullanma hareketinin zamanaşımına uğrayıp uğramadığının tespit edilmesi gerektiği sonucuna varmıştır. "*…213 sayılı Vergi Usul Kanununa muhalefetten sanık İ'nin yapılan yargılaması sonunda; kamu davasının 765 sayılı TCK.nun 102/4. maddesi gereğince zamanaşımı sebebiyle ortadan kaldırılmasına dair, (Ankara Birinci Ağır Ceza Mahkemesi)'nden verilen 7.5.1996 gün ve 1996/81 esas, 1996/118 karar sayılı hükmün Yargıtay'ca incelenmesi müdahil vekili tarafından istenilmiş olduğundan…Sanığın, sahte fatura kullanmak suretiyle katma değer vergisi yanında, kurumlar vergisi kaybına da sebebiyet verdiğinin iddia edilmesi durumunda, yöneticisi bulunduğu şirketin Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca tabi bulunduğu vergilendirme dönemi saptanıp, verginin*

4.5.3.3.1. Şartları

Zincirleme suçun gerçeklemesi için aynı kişi tarafından işlenen birden fazla fiilin olması ve bu fiillerin kanunda suç teşkil etmesi, aynı kişiye karşı işlenmiş birden fazla suçun bulunması[1270], bu suçların kanunda yer alan aynı suçu oluşturmaları ve suçların bir suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi gerekmektedir[1271].

4.5.3.3.1.1. Aynı Kişi Tarafından Birden Fazla Suçun İşlenmesi

Zincirleme suç müessesesinde ilk şart aynı kişi tarafından işlenen birden fazla fiilin olması ve bu fiillerin kanunda suç olarak öngörülmesidir. Aynı kişi, kanunda suç olarak öngörülen hareketi fail olarak işleyebilir ya da bu suça şerik olarak katılabilir. Kişinin ilk suçta yardım eden sonra işlenen aynı suçta müşterek fail olması halinde de zincirleme suç müessesesi uygulanır[1272]. Örneğin muhasebeci A, B'nin VUK'un 359. maddesi kapsamında olan bir belgeyi sahte olarak düzenlemesine yardım ettiğini ve sonrasında da A ile B'nin aynı nitelikte başka bir belgeyi sahte olarak düzenlediğini varsayalım. Burada muhasebeci A, bir suça şerik olarak diğerine ise fail olarak katılmıştır. Zincirleme suç müessesesinin diğer şartlarının da oluşması halinde muhasebeci A'nın, VUK'un 359/b maddesinde öngörülen sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu zincirleme olarak işlediği sonucuna varılmalıdır.

TCK'da fiilin tekliği ve çokluğunun belirlenmesinde hareket kavramı esas alınmıştır[1273]. Doğal anlamda gerçekleştirilen her bedensel eylem ayrı bir hareketi oluşturur[1274]. Ancak doğal anlamda birden fazla hareket, hukuki nedenlerden dolayı değerlendirmede birlik oluşturması suretiyle hukuken tek hareket olarak kabul

---

tarh zamanı belirlenmeli, sonra hukuki durumu tayin ve takdir edilmelidir…" Yargıtay 9. CD 1996/4410E. 1997/110K. 15.1.1997 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 3 Aralık 2019.

[1270] Aynı kişiye karşı işlenen birden fazla aynı suçun bir suç işleme icrası kapsamında işlenmeleri nedeniyle tek bir suçun bulunduğu sonucuna ulaşılamaz. Burada birden fazla suç mevcuttur. Ancak bu suçlara tek bir ceza verilmektedir. Kayıhan İçel; A. Hakan Evik, **Ceza Hukuku Genel Hükümler II**, 4. Bası, Beta, İstanbul, 2007, s. 300; Veli Özer Özbek, **TCK İzmir Şerhi Türk Ceza Kanunun Anlamı**, Cilt:1, 3. Bası, Seçkin, Ankara, 2006, s. 512-513; Nur Centel; Hamide Zafer; Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 4. Bası, Beta, İstanbul, 2006, s. 487.

[1271] Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 547.

[1272] Zafer, **a.g.e.**, s. 469-470.

[1273] Türk ceza hukuku doktrininde baskın görüş ise, fiilin tekliği ve çokluğunun tespitinde neticenin esas alınması yönündedir. Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 500.

[1274] Çetin Akkaya, "Suçların İçtimaı Bağlamında Fiil Tekliği", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl:7, Sayı:13, Haziran 2019, s. 7.

edilebilmektedir[1275]. Örneğin bir kimseyi öldürmek isteyen biri silah temin etmek, mağduru aramak, silaha mermi yüklemek, mağdura hedef almak ve silahı ateşlemek gibi birçok hareketi yapabilir. Ancak bu hareketler maddi ceza hukuku bakımından tek bir hareket olarak sayılır[1276]. Zira tüm bu hareketler, kanunda suç olarak öngörülen ölüm neticesini meydana getiren fiili vücuda getirmektedir. Bazı suçlar, seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir. Failin, kanunda öngörülen seçimlik hareketlerin birini veya birden fazlasını ya da tamamını gerçekleştirmesi halinde doğal anlamda birden fazla hareket olsa da hukuken tek bir hareket söz konusudur. Diğer yandan, suç teşkil eden fiillerin birden fazla olması için değişik zamanlarda gerçekleştirilmesi gerekmektedir[1277]. Hareketler, bir irade ile birbirine bağlanmışsa, aynı hedefe

[1275] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 502; "…*Doğal anlamda gerçekleştirilen her bedensel eylem ayrı bir hareketi oluşturmakta ise de, hukuki anlamda hareketin tek olması ile ifade edilmek istenen husus, doğal anlamda birden fazla hareket bulunsa dahi, bu hareketlerin, hukuki nedenlerden dolayı değerlendirmede birlik oluşturması suretiyle tek hareket olarak kabulüdür. Fikrî içtimada da, fiil ya da hareketin tek olması, doğal anlamda değil hukuksal anlamda tekliği ifade etmektedir. Bir kısım suçların işlenmesi sırasında doğal olarak birden fazla hareket yapılmakta ise de, ortaya konulan bu davranışlar suçun kanuni tanımında yer alan hukuki anlamdaki "tek bir fiili" oluşturmaktadır. (Mahmut Koca-İlhan Üzülmez, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, 6. Bası, Ankara, 2013, s.484 ve 495) Örneğin, failin mağduru birden fazla yumruk vurmak suretiyle yaralaması durumunda, failin birden fazla hareketi olmasına rağmen kastı bir kişiyi yaralamaya yönelik olduğundan ortada tek fiil ve neticesi ile birlikte tek suç vardır*…" Yargıtay CGK 2014/1-840E. 2017/35K. 31.1.2017 Aynı yönde karar için bkz. 2013/9-431E. 2014/377K. 16.9.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 22 Ekim 2019.

[1276] Benzer örnekler için bkz. Bernd Heinrich (Yener Ünver Ed.), **Ceza Hukuku Genel Kısım II**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 399; Zafer, **a.g.e.**, s. 468-469, Dipnot:29.

[1277] Aynı yönde görüş için bkz. Tahir Erdem, "Kaçakçılık Suçları Açısından Zincirleme (Müteselsil) Suç", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:32, Sayı:249, Haziran 2009, s.120-121; Özcan, **a.g.e.**, s. 228. "*Resmi belgede sahtecilik suçuna zincirleme suç hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı uyuşmazlık konusudur."değişik zamanlarda" ifadesi sebebiyle zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için, suçların mutlaka değişik zamanlarda işlenmesi gereklidir. Bunun sonucu olarak, aynı mağdura, aynı zamanda, aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda tek suçun oluşacağı kabul edilmiştir. Bu halde zincirleme suç hükümleri uygulanarak artırım yapılamayacak, temel cezanın belirlenmesinde göz önüne alınabilecektir. Sanığın, kendisi tarafından hazırlandığına dair delil ve iddia bulunmayan sahte pasaport ve nüfus cüzdanını aynı anda kullandığı hususunda bir uyuşmazlık bulunmadığına göre, suçun değişik zamanlarda işlenmemiş olması sebebiyle zincirleme suç hükümlerinin uygulanma şartları oluşmamıştır. Ancak bununla birlikte birden fazla sahte evrakın kullanılmış olması olgusu temel cezanın belirlenmesi sırasında gözönüne alınmalıdır. Bu itibarla, iki sahte belgeyi aynı anda kullanan sanık hakkında zincirleme suç hükümlerini uygulayan yerel mahkemenin direnme hükmünde isabet bulunmadığından bozulmasına karar verilmelidir*." Yargıtay CGK 2012/11-999E. 2012/1862K. 18.12.2012 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Kasım 2019*; "Resmi belgede sahtecilik suçunun düzenlendiği 5237 Sayılı TCY'nın 204/1 maddesinde öngörülen ceza miktarı 2 ila 5 yıl, 765 Sayılı TCY'nın 342/1 maddesinde ise 2 ila 8 yıl hapis cezasıdır. Yerel mahkeme her iki yasayı karşılaştırırken 765 sayılı TCY'nın 342/1 ve 80 ile 5237 Sayılı TCY'nın 204/1 ve 43/1 maddelerini uygulayarak 765 sayılı Yasanın lehe olduğu sonucuna ulaşmıştır. İki adet çek yaprağı üzerinde aynı zaman diliminde yapılan sahtecilikten dolayı sanık hakkında 765 sayılı TCY'nın 80. maddesinin uygulanması olanaklı ise de, 5237 Sayılı TCY'ın 43/1 maddesi, madde metninde yer alan "değişik zamanlarda" ibaresi nedeniyle uygulanmamalı, ancak bununla birlikte birden fazla çek yaprağı üzerinde sahtecilik yapılmış olması olgusu Yasanın 61. maddesi uyarınca temel cezanın belirlenmesi sırasında gözönüne alınmalıdır*." Yargıtay CGK 2010/11-98E. 2010/143K. 8.6.2010 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25

yönelmiş ise, hareketler arasında yer ve zaman bakımından sıkı bir ilişki mevcutsa ortada hukuki anlamda tek bir fiil vardır[1278]. Örneğin bir kerede VUK'un 359. maddesi kapsamında olan beş adet belgeyi sahte olarak düzenleyen kişinin sadece bir kez sahte belge düzenleme fiilini gerçekleştirdiği ve bu sebeple sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu bir kez işlediğinin kabul edilmesi gerekmektedir[1279]. Diğer yandan kişinin bir suç işleme kararının icrasında değişik zamanlarda beş kez VUK'un 359.

Kasım 2019; "*(1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekillerde aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır. "şeklinde olduğu, maddenin açık düzenlemesinden anlaşılacağı ve öğretide de kabul edildiği üzere zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için, a- Aynı suçun değişik zamanlarda birden fazla işlenmesi, b- İşlenen suçların mağdurlarının aynı kişi olması, c- Bu suçların aynı suç işleme kararıyla işlenmesi koşullarının gerçekleşmiş olmasının gerektiği, hırsızlık suçunun bir yerde işlenmeye başlandıktan sonra devam eden hareket birliği içinde ve kesintisiz sürdürülerek aynı mağdurun yakında bulunan farklı bir yerdeki eşyasına karşı işlenmesinin yeni bir suçu ya da aynı suç işleme kararıyla suçun birden fazla işlenmesi halini oluşturmayıp yasada tanımlanan suç tipine uygun tek bir fiil niteliği taşıyacağı, bu itibarla Yasa'nın 43. maddesinde tanımını bulan zincirleme suç halinden söz edilmemek gerektiği, somut olayda, sanığın bir apartmanın üçüncü katında oturan yakınanın evine penceresinden girerek para ve bir kısım eşya ile birlikte aldığı otomobil anahtarıyla evden çıkıp hemen evin önünde otoparkta bulunan aracı çalması eyleminde, araya zaman aralığı girmediği ve fiilin kesintiye uğramadan devam ettirildiği gözetildiğinde, zincirleme suç hükümlerinin uygulama yerinin bulunmadığı, sanığın eyleminin bütün halinde tek bir hırsızlık suçunu oluşturduğu, suça vasıf verilirken eylem bütünlüğü içindeki en ağır niteliğe dayanılması icap ettiği, yerel mahkemece bozma üzerine yeni hüküm kurulurken oluşum bütünlüğünün gözetilerek Yasa'nın 61. maddesince temel cezanın tespitinin uygun olacağı görüş ve kanaati benimsendiğinden, Özel Daire'nin sanığın eyleminin tek hırsızlık suçunu oluşturduğuna ilişkin kararı isabetli olup, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'nın itirazının reddine karar verilmelidir*." Yargıtay CGK 2007/6-195E. 2007/197K. 2.10.2007 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 24 Kasım 2019.

[1278] Zafer, **a.g.e.**, s. 462 ve 469.

[1279] Yargıtay çok kısa zaman aralıkları içerisinde yapılan belgede sahteciliği, aynı zaman diliminde yapılmış olarak kabul etmekte ve ortada tek bir suçun olduğu sonucuna varmaktadır. "*…5237 Sayılı TCY'nın 43/1 maddesinde bulunan, "değişik zamanlarda" ifadesi nedeniyle zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için, suçların mutlaka değişik zamanlarda işlenmesi gereklidir ki, bunun sonucu olarak, aynı mağdura, aynı zamanda, aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda tek suçun oluşacağı kabul edilmiştir. Bu halde zincirleme suç hükümleri uygulanarak artırım yapılamayacak ancak bu husus TCY'nın 61. maddesi uyarınca temel cezanın belirlenmesinde göz önüne alınabilecektir…Burada "aynı zaman" ve "değişik zaman" kavramları üzerinde de durulmalıdır. Yasada bu konuda bir açıklık bulunmadığından ve önceden kesin saptamaların yapılması olanaklı olmadığından, bu husus her somut olayın özelliği gözönüne alınarak değerlendirilmeli ve eylemlerin "değişik zamanlarda" işlenip işlenmediği belirlenmelidir. Bu bağlamda "aynı zamanda" kavramı dar yorumlanmayarak, çok kısa zaman aralıkları da, aynı zaman dilimi olarak kabul edilmelidir. Bu bakımdan birden fazla belge üzerindeki sahteciliğin kısa zaman aralıkları da, aynı zaman dilimi olarak kabul edilmelidir. Bu bakımdan birden fazla belge üzerindeki sahteciliğin kısa zaman aralıkları da, aynı zaman dilimi olarak kabul edilmelidir. Bu bakımdan birden fazla belge üzerindeki sahteciğin kısa zaman aralığında yapılmış olması ya da birden fazla sahte belgenin kısa zaman aralığında üretilmiş olması halinde de bunların aynı zamanda düzenlendiğinin, başka bir ifadeyle "değişik zamanlarda" düzenlenmediğinin kabulü zorunludur…*" Yargıtay CGK 2010/11-98E. 2010/143K. 8.6.2010 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Ekim 2019.

maddesi kapsamında olan belgeleri sahte olarak düzenlemesi halinde ortada beş ayrı sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun olduğu sonucuna varılmalıdır[1280].

4.5.3.3.1.2. Suçun Aynı Kişiye Karşı Birden Fazla Kez İşlenmesi

Zincirleme suç müessesesinde ikinci şart, suçun aynı kişiye karşı birden fazla kez işlenmesidir. Başka bir ifade ile aynı suç aynı mağdura karşı birden fazla olacak şekilde işlenmelidir. A'nın hem B hem de C'nin taşınır ya da taşınmaz malına kasıtlı olarak zarar vermesi durumunda zincirleme suçun gerçekleşmesi mümkün değildir[1281]. Zira burada mala zarar verme suçu, aynı kişiye karşı işlenmemiştir[1282]. Yukarıda "Mağdur" başlığında ifade ettiğimiz gibi VUK'un 359. maddesinde düzenlenen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında mağdur devlettir[1283]. Örneğin VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgenin birden fazla kez sahte olarak düzenlenmesi halinde bu suçların aynı kişiye yöneldiğinin kabulü gerekmektedir. Bu şart çerçevesinde suçun ayrıca birden fazla kez işlenmesi gerekmektedir. Suçun birden fazla kez işlenmesi, her biri başlı başına suç oluşturan birden fazla fiilin olması halinde mümkündür[1284]. Her fiil için suçun maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsurlarının tamamlanmış olması şarttır. Fiilin işlendiği zaman diliminde fiil kanunda suç olarak düzenlenmemişse veya fiile ilişkin olarak hukuka uygunluk nedeni mevcutsa ya da fiilin suç teşkil edilebilmesi için gereken manevi unsur oluşmamış ise söz konusu fiilin zincirleme suç kapsamında değerlendirilmesi

---

[1280] Farklı görüş için bkz. Arslan, aynı hesap döneminde ya da farklı hesap dönemlerinde birden fazla kez yapılan sahte belge düzenleme fiilinin daha az vergi ödemeye yönelik süreç içerisinde gerçekleştirilen hareketler olduğunu ve aynı amaca yönelik olarak hukuki anlamda tek fiil olduğunu savunmaktadır. Yazara göre, aynı hesap döneminde ya da farklı hesap dönemlerinde birden fazla kez yapılan sahte belge düzenleme fiilleri, zincirleme suç kapsamında değerlendirilmez zira bu durumda ortada tek bir suç bulunmaktadır. Çetin Arslan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima Sorunu, **Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 78-79.

[1281] Bu vakıanın, TCK'nın 41. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan aynı neviden fikrî içtima müessesesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

[1282] TCK'nın 151. maddesinde yer alan mala zarar verme suçunda mağdur taşınır ya da taşınmaz malın malikidir.

[1283] Doktrinde baskın görüşte mağdurun devlet olduğunu ifade etmektedir. Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 191; Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 6; Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 244. Farklı görüşler için bkz. Tosun, vergi kaçakçılığı suçlarında mağdurun devlet yanında belediye veya il özel idaresinin de olacağı savunmaktadır. Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi Yayını, 1962, s. 47. Diğer bir görüş ise vergi kaçakçılığı suçlarının mağduru, toplumu oluşturan tüm bireylerdir. Özcan, **a.g.e.**, s. 103. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 86.

[1284] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 510.

mümkün değildir[1285]. Örneğin A şirketinin müdürü B'nin, şirket çalışanı olan C'ye fatura düzenlemesi talimatı verdiğini ve C'nin de söz konusu faturayı, bilmeden sahte olarak düzenlediğini varsayalım. Bu durumda C'nin hareketi, VUK'un 359. maddesinin b bendinde düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kapsamında değerlendirilmez. Zira C kasten hareket etmemiştir. Diğer yandan suçların bazılarının teşebbüs aşamasında kalması zincirleme suç müessesesinin uygulanmasına engel olmaz[1286]. Örneğin D, VUK kapsamında olan bir belgeyi sahte olarak düzenlemiş ve daha sonrasında aynı nitelikte bir belgeyi düzenlemek üzereyken yakalanmıştır. Zincirleme suçun diğer şartlarının mevcut olması halinde D'ye, zincirleme suç müessesesi uygulanacaktır. Burada TCK'nın 43. maddesinin 1. fıkrası gereğince yapılacak olan ceza artırımında VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme suçunun tamamlanmış hali esas alınacaktır.

4.5.3.3.1.3. Birden Fazla Suçun Aynı Suç Olması

Üçüncü şart ise birden fazla kez işlenen suçların, aynı suçu oluşturmalarıdır. Aynı suçtan maksat, kanunun aynı maddesinin ihlali değildir[1287]. Zira kanun maddesinin içeriğinde birden fazla birbirinden ayrı ve bağımsız suç düzenlenebilmektedir. İlaveten, TCK'nın 43. maddesinde bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekillerinin aynı suç sayılacağı öngörülmüştür. Yargıtay Ceza Genel Kurulu bir kararında suçlar arasında korunan hukuki değer, maddi unsurlar ve manevi unsur bakımından genel olarak ayniyetin söz konusu olması halinde bu suçların aynı suç kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır[1288].

[1285] İçel, **Suçların İçtiması**, s. 111-112.
[1286] **A.e.**, s. 111.
[1287] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 514.
[1288] "*Uyuşmazlık; sahte nüfus cüzdanları ile katılan bankanın farklı şubelerine başvurup, içeriği itibarıyla sahte kredi sözleşmesi düzenlenmesini sağlayarak tahsis edilmemesi gereken kredinin tahsis edilmesini sağlayan sanıkların eylemlerinin ayrı ayrı resmi belgede sahtecilik ve özel belgede sahtecilik suçlarını mı, yoksa zincirleme şekilde resmi belgede sahtecilik suçunu mu oluşturduğunun belirlenmesine ilişkindir. Resmi belgede sahtecilik suçu ile özel belgede sahtecilik suçlarının 5237 sayılı TCY'da farklı maddelerde düzenlenmeleri nedeniyle sanıkların gerçek içtima kuralları uyarınca cezalandırılması gerektiği ileri sürülebilir ise de, belgede sahtecilik suçlarında korunan hukuki yararın kamu güveni olması, her iki suçun geniş anlamda mağdurunun toplumu oluşturan tüm bireyler olması, unsurlarının tamamen benzer olarak düzenlenmesi de göz önüne alındığında, resmi belgede sahtecilik suçu ile özel belgede sahtecilik suçlarının "aynı suç" olduğunun kabulü gerekmektedir. Sanıkların aynı suç işleme kararıyla, etkin bir iş bölümü, fikir ve eylem birliği içinde gazeteye iş ilanı vermek suretiyle mağdurların kimlik bilgililerine ulaşarak, bu bilgilerle fotoğraf dışında aslına uygun nüfus cüzdanları*

Daha öncede açıkladığımız gibi kanaatimizce VUK'un 359. maddesinde üç bent halinde yer alan hareketlerin aynı bentlerde düzenlenmiş olması nazara alınmaksızın bu bentlerde yer alan hareketlerin konularının aynı olması esas alındığında a) defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu, b) gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma suçu, c)vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde çift defter tutma suçu, d)defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme suçu, e)muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu, f)defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçu, g)defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma ya da hiç yaprak koymama suçu, h)sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ı)anlaşmasız belge basma veya anlaşmasız basılan belgeyi bilerek kullanma suçu, i)ödeme kaydedici cihazlara silme, değiştirme ve sair suretle müdahale suçu olmak üzere on (10) bağımsız suç mevcuttur[1289].

Diğer yandan Yargıtay'ın istikrar kazanmış kararlarında VUK'un 359. maddesinde aynı bentlerde düzenlenen ve hatta aynı konulara sahip hareketlerin dahi birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır[1290]. Bu kabule

---

düzenleyip, üzerine kendi fotoğraflarını yapıştırarak resmi belgede sahtecilik suçunu işledikleri, bu nüfus cüzdanlarıyla daha önceden cep telefonu başvurusu ile onaylanmış olan kredileri almak için katılan bankanın şubelerine başvuruda bulunup, mağdurlar adına olmakla birlikte içeriği itibarıyle sahte kredi sözleşmesi düzenlenmesini sağlayıp, bu sözleşmeleri mağdurlara atfen imzalayarak özel belgede sahtecilik suçunu işledikleri, sanıkların böylece aynı suç işleme kararıyla, aynı mağdura karşı aynı suçu değişik zamanlarda işlediklerinin ve bir bütün halinde zincirleme şekilde resmi belgede sahtecilik suçundan cezalandırılmaları gerektiğinin kabulünde zorunluluk bulunmaktadır." Yargıtay CGK 2011/15-491 2012/219K. 5.6.2012 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Kasım 2019.

[1289] Diğer yandan VUK'un 359. madde metninde yer alan hareketlerin aynı ya da ayrı bentlerde sınıflandırılmış olmasına bakılmaksızın söz konusu maddede yer alan hareketlerin konu ölçütü esas alınarak sınıflandırılması halinde ise a) defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu, b) gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma suçu, c)vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde çift defter tutma suçu, d)defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme, gizleme veya yok etme suçu, e)defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma ya da hiç yaprak koymama suçu, f)sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu g)anlaşmasız belge basma veya anlaşmasız basılan belgeyi bilerek kullanma suçu, h) ödeme kaydedici cihazlara silme, değiştirme ve sair suretle müdahale suçu olmak üzere birbirinden bağımsız sekiz (8) ayrı suçun olabileceği anlaşılmaktadır. Ancak bu ikinci durumun söz konusu olabilmesi için kanun değişikliği ile VUK'un 359. maddesinde yer alan aynı konuya sahip hareketlerin aynı bent içinde seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

[1290] "*…Suç duyurusunun yapıldığı 22.05.2007 tarihinde yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 367. maddesinin 1. fıkrasına göre hesap uzmanlarınca vergi incelemesi sonucu doğrudan doğruya Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunabileceği, 5345 ve 5615 sayılı Yasalarla yapılan değişikliklerin, vergi incelemesinin diğer memurlarca yapılması hallerinde mütaala vermeye yetkili makamlara ilişkin olduğundan tebliğnamesindeki 1 numaralı düşünceye iştirak olunmamış, sahte*

fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlan oluşturduğu, 27.07.2007 gün, 2007/26999-16033 sayılı iddianame ile her iki suçtan dava açılmasına ve mahkemece her iki eylemin de sabit olduğu kabul edilmesine rağmen, sahte fatura düzenlemek ve kullanmak eylemlerinin tek suç olduğunun kabulü ile yazılı şekilde karar verilmesi karşı temyiz olmadığından bozma sebebi yapılmamıştır…" Yargıtay 2012/18719E. 2013/19928K. 24.12.2013; "*…Sanık ... yönünden; sahte fatura kullanma ve düzenleme suçlarında her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu gözetilmeden, hangi yıl olduğu da belirtilmeksizin tek hüküm kurulması, sanık ... yönünden; 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren ..... sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değişik 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesinde üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörüldüğü halde temel cezanın "18 ay" olarak eksik belirlenmesi…*" Yargıtay 11.CD 2017/3562E. 2019/3344K. 1.4.2019; "*…Sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, ancak aynı takvim yılı içerisinde farklı zamanlarda düzenlenen veya kullanılan sahtefatura eylemlerinin zincirleme sahte fatura düzenleme veya kullanma suçunu oluşturacağı gözetilmeden, sanık hakkında hangi yıla ilişkin hüküm kurulduğu da belirtilmeksizin tek hüküm kurulması…*" Yargıtay 11.CD 2017/3583E. 2019/3913K. 16.4.2019; "*…Sahte fatura kullanmak ve sahte fatura düzenlemek suçları birbirinden bağımsız ve ayrı suç oluşturması ve sanık hakkında iddianamede her iki suçtan kamu davası açılmasına göre; her yıl için iki suçtan ayrı ayrı hüküm kurulması gerekirken eylemin tek suç olarak kabulüyle tek ceza tayini isabetsizliği yasaya aykırı…*" Yargıtay 11.CD 2012/19007E. 2014/130K. 7.1.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül 2019; "*… Aynı takvim yılı içerisinde değişik zamanlarda birden fazla faturanın kullanılması nedeniyle zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğinin gözetilmemesi…*" Yargıtay 19.CD 2018/18146E. 2015/7956K. 2.12.2015; "*Sahte fatura düzenleyip vermek ve başkalarının düzenlediği faturayı bilerek kullanmak fiillerinin ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu gözetilmeden tek suç kabulü ile tek ceza tayini aleyhe temyiz olmadığından bozma nedeni sayılmamıştır.*" Yargıtay 11.CD 2000/6167E. 2001/643K. 1.2.2001; "*…5271 Sayılı CMK'nin 225. maddesi uyarınca hükmün konusu duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiil ve failden ibaret olup, iddianamade açıklanan ve suç oluşturduğu ileri sürülen fiilin dışına çıkılarak açılmayan davadan yargılama yapılıp hüküm kurulmasının mümkün bulunmadığı, Osmaniye Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 01.04.2013 tarihli 2013/1523 Soruşturma ve 2013/1490 Esas sayılı iddianamesi ile sanık hakkında…*" Yargıtay 11.CD 2016/11637E. 2019/2762K. 18.3.2019; "*…1-Sanığın, A Limited Şirketinin ortağı ve kanuni temsilcisi olduğu, O Limited Şirketi ile G Limited Şirketine ait faturaları sahte olarak kendi firması adına düzenleyip 1997 yılı Ağustos ve Kasım ayları Katma Değer Vergisi iadesinde kullandığı; ikrarı, vergi inceleme raporları ve dosyadaki bilgi belgelerden anlaşılıp hükmün gerekçesinde de bu şekilde kabul edilmesine rağmen hüküm fıkrasında sadece sahte fatura kullanımından bahsedilerek hüküm kurulması suretiyle çelişki yaratılması, 2-Hüküm fıkrasında uygulama maddesinin 213 Sayılı VUK.nun 359/b-1 maddesi ve bendi yerine 359/1. maddesi olarak gösterilmesi, Yasaya aykırı sanık vekilinin temyiz itirazları ile duruşmadaki sözlü savunmaları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı CMUK'nun 32l nci maddesi uyarınca bozulmasına, 26.3.2003 gününde oybirliğiyle karar verildi…*" Yargıtay 11.CD 2002/13025E. 2003/545K. 26.3.2003; "*…Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup sanık hakkında, yabancı uyruklu şahıslar adına sahte özel faturalar düzenleyerek, gerçekte yurt dışı yapılmayan mallar nedeniyle katma değer vergisi iadesi almak suretiyle vergi kaybına sebebiyet verdiğinin iddia olunması karşısında, yüklenen sahte fatura düzenlemek suçunun 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunun 14. maddesinin 2. fıkrası uyarınca 1. fıkrasının kapsamı dışında kaldığı gözetilmeden, yazılı şekilde kamu davasının ortadan ka1dırılmasına karar verilmesi…*"; Yargıtay 11.CD 2003/17064E. 2005/26K. 24.1.2005; "*…Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup sanık hakkında, yabancı uyruklu şahıslar adına sahte özel faturalar düzenleyerek, gerçekte yurt dışı yapılmayan mallar nedeniyle katma değer vergisi iadesi almak suretiyle vergi kaybına sebebiyet verdiğinin iddia olunması karşısında, yüklenen sahte fatura düzenlemek suçunun 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunun 14. maddesinin 2. fıkrası uyarınca 1. fıkrasının kapsamı dışında kaldığı gözetilmeden, yazılı şekilde kamu davasının ortadan kaldırılmasına karar verilmesi*"… Yargıtay 11.CD 2003/17064E. 2005/26K. 24.1.2005; "*…Sahte fatura kullanmak ile sahte fatura düzenlemek suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, 5271 sayılı CMK'nın 225. maddesi uyarınca hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen ilden ibaret olup, sanık hakkında sahte fatura kullanmak suçundan cezalandırılması talebi ile kamu davası açıldığı, sahte fatura düzenlemek suçundan açılmış bir dava bulunmadığı gözetilmeden, yazılı şekilde karar*

göre sahte belge kullanma suçunu işleyen birinin ayrıca sahte belge düzenleme suçunu işlemesi halinde ortada ayrı suçlar mevcuttur. Dolayısıyla zincirleme suç müessesini uygulamak mümkün değildir. Fail her iki suçtan ayrı ayrı cezalandırılacaktır. Yargıtay'ın bu görüşüne paralel görüşler mevcuttur[1291]. Ancak Donay sahte olarak düzenlenmiş olan belgenin aynı kişi tarafından kullanılması halinde ortada tek bir suçun olduğunu ileri sürmektedir[1292]. Bu görüşe benzer olarak Şenyüz, sahte belge düzenleyen kişinin aynı zamanda bu belgeyi kullanması halinde kullanma hareketinin esas alınması gerektiğini ifade etmektedir[1293]. Kaşıkcı da benzer şekilde sahte belgeyi düzenleyen kişinin bu belgeyi kullanması halinde failin sadece sahte belge düzenleme

verilmesi..." Yargıtay 11. CD 2013/4659E. 2015/373K. 13.01.2015 ; " …*Sahte fatura kullanmak ve sahte fatura düzenlemek suçları birbirinden bağımsız ve ayrı suç oluşturup iddianame ile sanık hakkında 2005 takvim yılı bakımından her iki suçtan kamu davası açıldığının anlaşılması karşısında, anılan suçlarla ilgili; ayrı ayrı hüküm kurulması gerekirken eylemin tek suç kabulü ile yazılı şekilde karar verilmesi ve aynı takvim yılı içerisinde birden çok sahte fatura düzenleyen ve kullanan sanık hakkında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğinin gözetilmemesi aleyhe temyiz olmadığından bozma nedeni yapılmamıştır*…" Yargıtay 11.CD 2012/23716E. 2014/12540K. 25.06.2014. "… *Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, sanık hakkında vergi incelemesinin sahte belge düzenlemekten yapılıp bu eylemle ilgili vergi suçu raporu tanzim edilerek mütalaa verildiği, 23.11.2009 gün, 2009/27099 sayılı iddianame ile her iki suçtan da dava açılmış ise de; sahte fatura kullanma suçundan kovuşturma şartı olan mütalaanın bulunmadığı gözetilmeden, hangi suçtan karar verildiği de açıkça gösterilmeden yazılı şekilde karar verilmesi*,.." Yargıtay 11.CD 2013/815E. 2014/18307K. 04.11.2014; "… *5271 sayılı CMK'nın 225. maddesi uyarınca hükmün konusu duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen ilden ibaret olup, Ankara Cumhuriyet Başsavcılığının 30.01.2009 tarih ve 2009/5468 Esas sayılı iddianamesi ile, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının mütalaası, vergi suçu ve vergi tekniği raporlarına uygun olarak sanık hakkında, "2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek" suçlarından kamu davası açıldığı, "sahte fatura kullanmak" suçundan açılmış bir dava ve yargılama koşulu olan mütalaa bulunmadığı gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan "sahte fatura düzenlemek" ve "sahte fatura kullanmak" suçlarının birbirine dönüşmeyeceği de gözetilmeden kararın gerekçe kısmında sahte fatura düzenlemek suçunun sübutu kabul olunmasına karşın kısa ve gerekçeli kararda iddianame dışına çıkılarak sanığın 2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura kullandığından bahisle yazılı şekilde hüküm kurulması*,.." Yargıtay 11.CD 2012/22525E. 2014/11410K. 10.06.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 21 Eylül 2019; Yargıtay 11.CD 2016/11637E. 2019/2762K. 18.3.2019; Yargıtay 11.CD 2017/3583E. 2019/3913K. 16.4.2019; Yargıtay 11.CD 2002/13025E. 2003/545K. 26.3.2003; Yargıtay 11.CD 2003/17064E. 2005/26K. 24.1.2005; Yargıtay 11.CD 2003/17064E. 2005/26K. 24.1.2005; Yargıtay 11. CD 2013/4659E. 2015/373K. 13.01.2015; Yargıtay 11.CD 2012/23716E. 2014/12540K. 25.06.2014; Yargıtay 11.CD 2013/815E. 2014/18307K. 04.11.2014; Yargıtay 11.CD 2017/3562E. 2019/3344K. 1.4.2019; Yargıtay 11.CD 2017/3583E. 2019/3913K. 16.4.2019; Yargıtay 11.CD 2016/11637E. 2019/2762K. 18.3.2019; Yargıtay 11.CD 2017/3583E. 2019/3913K. 16.4.2019; Yargıtay 11.CD 2002/13025E. 2003/545K. 26.3.2003; Yargıtay 11.CD 2003/17064E. 2005/26K. 24.1.2005; Yargıtay 11.CD 2003/17064E. 2005/26K. 24.1.2005; Yargıtay 11. CD 2013/4659E. 2015/373K. 13.01.2015; Yargıtay 11.CD 2013/815E. 2014/18307K. 04.11.2014; Yargıtay 11.CD 2012/22525E. 2014/11410K. 10.06.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 21 Eylül 2019.

[1291] Bayar, **a.g.e.**, s. 112 ve Aydoğdu, **a.g.e.**, s. 93; Erdem, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları", s. 120.

[1292] Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 144.

[1293] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları**, s. 399.

suçunu işlemiş olacağını belirtmiştir[1294]. Kanaatimizce VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan aynı konuya sahip sahte belge düzenleme ve kullanma hareketleri, sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun seçimlik hareketlerini oluşturmaktadır. Bu sebeple sahte belge düzenleme ve kullanma hareketlerinin her ikisi de işlense dahi ortada sadece bir suç mevcuttur. Dolayısıyla burada içtima hükümlerini uygulanmasına gerek yoktur.

VUK'un 359. maddesinde farklı bentlerde yer alan veya aynı bentlerde yer alsa da farklı konuları olan hareketlerin her birinin bağımsız suç olarak kabulü gerekmektedir. Bu şekilde olan hareketlerin zincirleme suç müessesesi bakımından aynı suç sayılması mümkün değildir[1295]. Örneğin defter, kayıt ve belgeleri gizleme hareketi ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma hareketleri aynı bent içinde yer alsalar da konular bakımından farklılık arz etmektedirler. Mevcut Kanun hükmü nazara alındığında burada birbirinden bağımsız iki suç olması sebebiyle gerçek içtima kuralı gereğince fail iki suçtan da ayrı ayrı cezalandırılmalıdır.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alırken muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu aynı Kanun hükmünün a-2 bendinde yer almaktadır ve bu bentlerde öngörülen yaptırımlar birbirinden farklılık arz etmektedirler. Bu sebeple, sahte belge düzenleme ve kullanma ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma hareketleri aynı konuya sahip olmalarına rağmen farklı iki suç olarak nitelendirilmektedir. Mevcut Kanun hükmü nazara alındığında kişinin hem sahte belge hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi ve/veya kullanması halinde hem VUK'un 359/a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçundan hem de aynı Kanun hükmünün b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan ayrı ayrı cezalandırılması

[1294] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 290; Aynı yönde bkz. Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 85; Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 140.
[1295] Aksi görüş için bkz. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 218-219; Recep Narter; Ercan Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima", **EÜHFD**, Cilt:XVII, Sayı:1-2, 2013, s. 91; Ersan Şen, **Vergi Suçlarından Zincirleme Suç Kavramı**, http://sen.av.tr/tr/makaleler (Çevrimiçi) 1 Aralık 2019.

gerekmektedir. Kanunun açık hükmü sebebiyle iki ayrı suç olduğundan zincirleme suç müessesesinin uygulanması mümkün değildir. Daha önce de ifade ettiğimiz gibi bu hareketlerin konusu aynı olmasına rağmen ayrı bentlerde öngörülerek birbirinden bağımsız iki ayrı suç olarak düzenlenmeleri adil olmayan cezaların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Failin bir adet sahte belge ve bir adet muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlemesi halinde iki suçtan dolayı mahkûmiyeti söz konusu olacakken 5 adet sahte belge düzenlemesi halinde TCK'nın 42. maddesi çerçevesinde zincirleme suç hükmüne göre bir suçtan mahkûmiyeti söz konusu olacaktır. Sahte belge düzenleme veya kullanmanın yanında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanmanın ayrıca öngörülmesinin gerekçesi maddi sahteciliğin[1296] yanında fikrî sahteciliğinde[1297] cezalandırılmasının sağlanmasıdır. Ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanmaya sahte belge düzenleme veya kullanmadan daha az ceza öngörülmesinin altında yatan hukuki bir dayanak mevcut değildir. Muhteviyatı ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma, sahte belge düzenleme veya kullanma kadar hatta daha da şiddetli zarar tehlikesi doğurma kabiliyetini haiz hareketlerdir. Örneğin 10 ton portakal satılmasına rağmen 1 ton satılmış gibi fatura düzenlenmesi halinde doğacak zarar tehlikesi 1 ton portakal satılmamasına rağmen satılmış gibi göstermek amacıyla düzenlenen sahte faturadan daha büyük bir zarar tehlikesi meydana getirebilecektir. İlaveten bazı durumlarda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçunun ortaya çıkarılması sahte belge düzenleme ve kullanmaya nazaran daha zor[1298] olabilmektedir. Bu sebeplerle, aynı konuya sahip sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma hareketlerinin seçimlik hareketli suç olarak "belgede sahtecilik suçu" adı altında yeniden düzenlenmesi uygun olacaktır[1299]. Bu şekilde bir değişikliğin

[1296] Maddi sahtecilik, belgenin gerçekte düzenleme yetkisine sahip olmayan kişi tarafından düzenlenmesi veya gerçek belgede değişiklik yapılmasıdır. Toroslu, **Ceza Hukuku Özel Kısım**, 2005, s. 228-229.

[1297] Fikrî sahtecilikte ise belge, belgeyi düzenlemeye yetkili kişiler tarafından usulüne uygun şekilde düzenlenir ancak içerik bakımından kısmen ya da tamamen gerçeği yansıtmaz. Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 137.

[1298] Erman, fikri sahteciliğin ortaya çıkarılmasının daha zor ve arzettiği tehlikenin daha büyük olduğunu belirtmiştir. Erman, **Sahtekârlık Cürümleri**, s. 272.

[1299] Benzer şekilde VUK'un 359. maddesinin a bendinde defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme suçu ve aynı hükmün b bendinde defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçu düzenlenmiştir. Oysaki bu hareketlerin konuları aynıdır. Dolayısıyla bu hareketlerinde tek bir düzenleme içinde seçimlik suç olarak düzenlenmesi uygun düşecektir. Ancak ceza hukuku prensiplerine aykırı düşen mevcut

yapılması ile TCK'nın 43/1 fıkrasındaki şartların mevcudiyeti halinde seçimlik suç olarak düzenlenen sahte belge ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda zincirleme suç müessesesinin uygulanması mümkün hale gelecektir.

4.5.3.3.1.4. Bir Suç İşleme Kararının İcrası Kapsamında İşlenmesi

Zincirleme suç müessesesinde son şart ise birden fazla kez işlenen suçun bir suç işleme kararının icrası kapsamında gerçekleştirilmesidir[1300]. Bir suç işleme kararından maksat failin hareketleri arasında bulunması gereken manevi bağdır[1301]. Bu şartın zincirleme suçun sübjektif unsuru olduğu ifade edilmektedir[1302]. Bir suç işleme kararı, kasten işlenen suçlarda suçun manevi unsuru olan kasttan önce gelen ve kastı da içine alan irade durumudur[1303]. Bu noktada ifade etmek gerekir ki taksirli suçlarda zincirleme suç müessesesinin uygulanması mümkün değildir. Zira taksirli suçlarda, zincirleme suçun şartlarından olan suçların bir suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi şartı gerçekleşmez[1304].

Doktrinde "bir suç işleme kararı" ifadesinin anlamına ilişkin farklı görüşler ileri sürülmüştür[1305]. Dönmezer/Erman, aynı suç işleme kararını, kanunun aynı hükmünü müteaddit defa ihlal etmek hususunda önceden kurulan bir plan ve genel bir niyet olduğunu ifade etmiştir[1306]. Artuk/Gökcen/Yenidünya bir suç işleme kararını, kanunun aynı hükmünü ihlal etmek hususundaki failin genel planı olarak tanımlamıştır[1307]. Yargıtay kararlarında bir suç işleme kararı kavramı benzer şekilde,

---

düzenleme gereğince "defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme suçu" ve "defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçu" birbirinden bağımsız iki ayrı suç teşkil etmektedir.

[1300] Fırsat çıktığı zaman suç işlemek için verilen genel bir karar, zincirleme suç müessesesinde bir suç işleme kararı olarak değerlendirilemez. Türkan Yalçın Sancar, **Müteselsil Suç**, Seçkin, Ankara, 1995, s.70-71.

[1301] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 519.

[1302] **A.e.**

[1303] **A.e.**

[1304] Zafer, **a.g.e.**, s. 470; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 611.

[1305] İçel, **Suçların İçtiması**, s. 139 vd.

[1306] Sulhi Dönmezer-Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Beta Basım Yayım, 14. bası, İstanbul, 1997, s. 528-529.

[1307] Bir suçu işleme kararı, suçların işleniş biçimindeki benzerlik, aynı türden fırsatları değerlendirme, suçla korunan hukuki değer, hareketin yöneldiği maddi konunun nitelik ve başkalıkları ve suçlar arasındaki zaman aralığı gibi dışa yansıyan veri ve davranışlardan yararlanılarak tespit edilir. Artuk/Gökcen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 704-705.

kanunun aynı hükmünü birçok kez ihlal etme hususunda önceden kurulan bir plan, genel bir niyet olarak ifade edilmiştir[1308]. Ancak fırsat çıktığı zaman suç işlemek için verilen genel bir karar, zincirleme suç müessesesinde bir suç işleme kararı olarak değerlendirilmemelidir[1309]. Aynı suçu işleme kararının mevcut olup olmadığı, suçların işleniş biçimindeki özellikler, suçun işlenme zamanı ve yeri, mağdur sayısı gibi

[1308] "…*Yargıtay Ceza Genel Kurulunun konuya ilişkin 2.3.1987 gün ve 341-84 sayılı ve 20.3.1995 gün ve 48-68 sayılı kararlarında; Öğretideki görüşlere yer verildikten sonra, 'aynı suç işleme kararından, yasanın aynı hükmünü birçok kez ihlal etme hususunda önceden kurulan bir plana yönelik genel bir niyetin anlaşılması gerektiği, bu bağlamda failin suçu işlemeden önce bir plan yapmasının veya bu suça niyet etmesinin ve fakat fiili bir defada yapmak yerine kısımlara bölmeyi ve o surette gerçekleştirmeyi daha uygun görmesinin, hareketinin aynı nitelikteki ihlale yönelik öncekinin devamı olmasının ve tüm hareketleri, arasında subjektif bir bağlantı bulunmasının anlaşılması gerektiği' kabul edilmiştir… Aynı suç işleme kararının varlığı, olaysal olarak suçun işlenmesindeki özellikler, suçun işleniş biçimi, fiillerin işlendikleri yer ve işlenme zamanı, fiiller arasında geçen süre, mağdurların farklı olup olmadıkları, ihlal edilen değer ve yarar ile korunan değer ve yarar, olayların oluşum ve gelişimi ile tüm özellikleri değerlendirilerek belirlenecektir… Yine yargısal kararlarda; suçların işlenme tarihleri arasında az veya çok bir zaman aralığı bulunması ya da suç mağdurlarının birden fazla olması halinde teselsülü reddetmenin adalet ve hakkaniyete uygun bulunmayacağı genel bir kabul görmekte ise de, eylemler arasında 2-3 ay gibi, uzun sayılabilecek ve makul kabul edilemeyecek bir zaman aralığının bulunması halinde, suç işleme kararında birlikten söz edilemeyeceği kabul edilmiş, (CGK'nun, 17.4.1995 gün ve 97-122 sayılı, 17.10.1988 gün ve 303-367 sayılı kararları) öğretide de, 'aradan geçen uzun sürenin aynı suç işleme kararının değil ortaya çıkan fırsatlardan yararlanma düşüncesinin sonucu olarak yorumlanması gerektiğine, iki ihlal arasında çok uzun bir zaman aralığı bulunmasının suç kararında birlik olmadığının karinesini teşkil edebileceğine değinilmiştir…*" Yargıtay CGK 2013/14-384E. 2014/2K. 14.1.2014. Aynı yönde karar için bkz. Yargıtay CGK 1998/11-205E. 1998/304K. 13.10.1998; Yargıtay CGK 1986/6-341E. 1987/84K. 2.3.1987; Yargıtay CGK 2003/5-189E. 2003/207K. 8.7.2003; Yargıtay CGK 2002/11-28E. 2002/179K. 5.3.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 20 Ekim 2019.

[1309] Türkan Yalçın Sancar, **Müteselsil Suç**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s.70-71; İçel, **Suçların İçtiması**, s. 136-137; "…*Sanığın çıkan fırsatlardan yararlanmak suretiyle suç işlediği ya da suç işleme kararının yenilendiği durumlarda aynı suç işleme kararından söz edilemeyeceğinden, zincirleme suç hükümleri uygulanmayacaktır. Suç işleme kararının yenilenip yenilenmediği, birden çok suçun aynı karara dayanıp dayanmadığı, aynı zamanda suçlar arasındaki süre ile de ilgilidir. Zincirleme suçun oluşumu için işlenen suçlar arasında ne kadar zaman geçmesi gerektiği konusunda genel ve mutlak bir kural koymak mümkün olmadığından, hangi süre içerisinde işlenirse işlensin, işlenen suç başlangıçtaki genel niyete veya suç işleme konusundaki tek karara dayanıyor ise zincirleme suç hükümleri uygulanacak, ancak işlenen suç failin yeni bir suç işleme kararına dayanıyorsa artık zincirleme suç söz konusu olmayacaktır. Sanığın, yatılı bölge ilköğretim okulunda 5. sınıf öğrencisi olan ve ayda bir defa üç gün süreyle izinli olarak eve gelip kalan kız kardeşi katılana yönelik olarak ilk defa 2009 yılı Ağustos ayında cebir ve şiddet kullanmak suretiyle basit cinsel istismar suçunu işlediği, ikinci olarak da 2010 yılı ara tatilinde Şubat ayında basit istismar suçunu işlediği sabit olan olayda, ilk eylemle ikinci eylem arasında geçen ve makul sayılamayacak olan yaklaşık 6 aylık uzunca bir süre, sanığın aynı suç işleme kararıyla değil, çıkan fırsatlardan yararlanmak suretiyle ikinci suçu işlediğini göstermektedir. Zira iki eylem arasında geçen 6 aylık sürede birden fazla kez eve gelerek kalan katılana karşı, sanığın herhangi bir eylem gerçekleştirmemiş olması, aynı suç işleme kararı altında hareket etmediği anlamına gelmektedir. Sanığın aynı suç işleme kararıyla eylemleri gerçekleştirmediğini ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanma şartlarının bulunmadığını kabul eden direnme kararı isabetli olup, onanmasına karar verilmelidir…*" Yargıtay CGK 2013/14-384E. 2014/2K. 14.1.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Kasım 2019. Aynı yönde karar için bkz. Yargıtay CGK 2003/5-189E. 2003/207K. 8.7.2003 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 20 Ekim 2019.

ölçütlerin somut olay çerçevesinde değerlendirilmesi ile tespit edilir[1310]. Yargıtay, bir suç işleme kararının tespitinde buna benzer birçok ölçütü esas almaktadır[1311]. Kanunda suç olarak öngörülen hareketler arasında hukuki kesinti veya fiili kesintinin mevcut olması halinde bir suç işleme kararı ortadan kalkacaktır. Kesinti öncesindeki fiiller bir suç işleme kararı ve kesintiden sonraki fiiller ise ikinci bir suç işleme kararı çerçevesinde değerlendirilecek ve fail iki kez cezalandırılacaktır. Yargıtay, hukuki kesinti[1312] veya fiili kesinti[1313] olması halinde kesintiden önceki fiiller ile sonrasındaki fiillerin ayrı suçlar oluşturduğu sonucuna ulaşmaktadır[1314]. Kesin hükmün, bir suç

[1310] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 519; Sancar, "Yeni Türk Ceza Kanunu'nda "Zincirleme Suç", s. 255-256.

[1311] "*…Aynı suç işleme kararının varlığı, olaysal olarak suçun işlenmesindeki özellikler, suçun işleniş biçimi, fiillerin işlendikleri yer ve işlenme zamanı, fiiller arasında geçen süre, mağdurların farklı olup olmadıkları, ihlal edilen değer ve yarar ile korunan değer ve yarar, olayların oluşum ve gelişimi ile tüm özellikleri değerlendirilerek belirlenecektir…* Yargıtay CGK 2013/14-384E. 2014/2K. 14.1.2014 Aynı yönde karar için bkz. Yargıtay CGK 2003/5-189E. 2003/207K. 8.7.2003 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 20 Ekim 2019.

[1312] Yargıtay'ın istikrar kazanmış kararlarında iddianamenin düzenlenmesi, mahkûmiyet hükmü, şikâyetten vazgeçme üzerine verilen düşme kararı, af kanunları hukuki kesinti olarak değerlendirildiği görülmektedir. "*…Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun ve Özel Dairelerin yerleşmiş kararlarında belirtildiği üzere iddianamenin düzenlenmesi, mahkumiyet hükmü, şikayetten vazgeçme üzerine verilen düşme kararı, Af Yasası hukuki kesinti oluşturmaktadır. Mütemadi (sürekli) suçlarda hukuki kesintiden sonra fiile devam edilmesi, müteselsil suçlarda ise fiilin tekrarlanması,yeni ve müstakil bir suçu oluşturmaktadır. Yargıtay'ın duraksamasız ve kararlılık gösteren içtihatları da bu doğrultudadır…*" ;Yargıtay CGK 1996/6-24E. 1996/34K. 12.3.1996; "*…Sanıkların işlemiş olduğu suç işlemek amacıyla örgüt kurma ve üye olma suçunun temadi eden suçlardan olduğu, iddianame tanzimi ile hukuki kesintinin oluşacağı eylemlerinin tek bir suç teşkil edeceği, TCK'nın 43. maddesinde düzenlenen zincirleme suç hükümlerinin uygulanma olanağı bulunmadığı gözetilmeden, zincirleme suç oluşturduğu kabul edilerek temel cezada TCK'nın 43/1. maddesi uyarınca artırım yapılması suretiyle fazla ceza tayin…*" Yargıtay 16. CD 2015/6443E. 2017/995K. 7.3.2017. www.kazanci.com (Çevrimiçi) 20 Ekim 2019.

[1313] "*…Yasal olmayan şekilde çağoltılmış bandrolsüz CD ele geçmesi eylemi nedeniyle 9.11.2008 tarihinde tutulan tutanakla fiili kesinti oluştuktan sonra 11.12.2008 tarihinde işlediği fiilin ayrı suçlar oluşturduğu gözetilmeksizin… eksik ceza tayini…*" Yargıtay 7.CD 2013/11580E. 2013/20285K. 23.10.2013 aktaran Zafer, **a.g.e.**, s. 476, Dipnot:60.

[1314] "*…Kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçunun temadi eden suçlardan olup mağdureye yönelik alıkoyma eyleminde fiili veya hukuki kesintinin gerçekleşmemesi karşısında suçun zincirleme şekilde işlenmediği gözetilmeden, sanık hakkında müsnet suçtan kurulan hükümde 5237 Sayılı TCK'nın 43/1. maddesinin tatbiki suretiyle fazla ceza tayini…*" Yargıtay 14.CD 2015/682E. 2018/1762K. 12.3.2018; "*…Piyasaya sahte para sürme suçunun süreklilik arz eden bir suç olup teselsülü bünyesinde barındırdığı, değişik kişilere sahte para verilerek piyasaya sürülmesinin suçun temadi unsurunu oluşturduğu gözetilmeden, sanıkların suçu zincirleme olarak işlediklerinden bahisle TCK.nun 43. maddesi uyarınca artırım yapılmak suretiyle fazla ceza tayini…*" Yargıtay 8. CD. 2016 /6931E. 2016/11213K. 12.12.2016; "*…Suça sürüklenen çocuk Murat T...../un TCK'nın 315. maddesinde tanımlanan silahlı terör örgütüne vermek üzere el yapımı bombaları depolamak suretiyle bulundurmak şeklindeki eyleminin temadi eden suçlardan olduğu, üç farklı zamanda üretildiği tespit edilemeyen el yapımı patlayıcıların bulundurulması hukuki ve fiili kesinti gerçekleşinceye kadar eylemlerin tek suç oluşturacağı, patlayıcı maddelerin miktarının fazlalığı veya birden fazla nakledilmesi halinde bu durumun TCK'nın 61. maddesi uyarınca cezanın belirlenmesinde dikkate alınması gerektiği gözetilmeden, suça sürüklenen çocuğun temadi eden ve tek suç oluşturan eylemleri nedeniyle birden*

işleme kararını ortadan kaldırdığı ifade edilmektedir[1315]. Örneğin VUK'un 359. maddesinin b bendinde öngörülen sahte belge düzenleme veya suçunun kesinleşmesinden sonra mahkûm olan kişinin aynı suçu tekrar işlemesi halinde hukuki kesinti olması sebebiyle kesinleşen suç ile kesinleşmeden sonra işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun zincirleme suç kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Yargıtay VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında hesap dönemini hukuki kesinti olarak kabul etmekte, aynı hesap dönemi içinde birden fazla kez işlenen aynı suçu zincirleme suç kapsamında değerlendirmektedir[1316]. Yargıtay, bu suçların farklı

çok suçun gerçekleştiği kabul edilerek zincirleme suç hükümlerinin uygulanması…" Yargıtay 16.CD. 2017/1518E. 2017/4832K. , 11.07.2017 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 23 Ekim 2019.

[1315] İçel, **Suçların İçtiması**, s. 142-144.

[1316] "*213 sayılı Vergi Usul Yasasının 174. maddesinde vergi uygulaması bakımından mükelleflerin defter ve kayıt tutup kapatmalarına ilişkin olarak "hesap dönemine" yer verilmiş, madde de hesap dönemi bir takvim yılı olarak tanımlanmıştır. Kural olarak hesap dönemi 1 Ocak- 31 Aralık arası bir dönemi ifade etmektedir. Konuya ilişkin yasal düzenlemeler bu şekilde belirtildikten sonra müteselsil suçun hukuki niteliği üzerinde de durulmalıdır. Ceza hukukunda ilke olarak her netice ayrı bir suç oluşturur ve fail kaç netice tevlit etmişse, o kadar suç işlemiş sayılarak her birinden dolayı ayrı ve bağımsız cezalara maruz kalır. Ancak bazı hallerde bu çeşitli neticelerden dolayı faile tek ceza verilmesi ile yetinilir. Müteaddid neticelerin meydana gelmesine rağmen, faile tek ceza verilmesini gerektiren hallerden biri de "müteselsil suç" dur. Müteselsil suçun mevcudiyeti için ortada müteaddid suçların bulunması, bu suçların yasanın aynı hükmünü ihlal etmesi ve bu suçların aynı bir suç işleme kararına bağlanması gerekir. Suç işleme kararından maksat, yasanın aynı hükmünü çeşitli kereler ihlal etmek hususunda önceden kurulan bir plan, genel bir niyettir. Yasanın aynı hükmünü ihlal eden suçlar arasında uzun bir zaman fasılası girmesi çeşitli yargısal kararlar ile öğretide de belirtildiği gibi suçların aynı suç işleme kararının etkisi altında işlenmediğinin kabulünü gerektirmez. Müteselsil suçlarda suç teselsülün sona erdiği anda işlenmiş sayılır. Yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler ile açıklamalardan anlaşıldığı gibi "vergi dönemi", vergilerin türlerine ve hatta ticari faaliyetin niteliği ile vergilendirme usulüne göre kendi içlerinde değişkenlik göstermekte ve yine yasanın verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından aşağıya çekilebilmektedir. Bu itibarla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçlarının oluşumu bakımından vergilendirme-tarh döneminin esas alınmasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, sonuçta eşitsizliğe, içtima kuralı da nazara alındığında adaletsizliğe yol açacağı anlaşılmaktadır. Yine 213 sayılı Vergi Usul Yasasının, "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3. maddesinin 2. fıkrası "vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yere ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır." hükmünü taşımaktadır. Anılan Yasanın 4369 sayılı Yasa ile yürürlükten kaldırılan 358. maddesi ile halen yürürlükte bulunan usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümlerinde, suçların oluşumu bakımından hesap dönemi-takvim yılının esas alındığı görülmektedir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi indiriminden yararlanmak için aynı hesap dönemi içerisinde ve farklı tarihlerde sahte veya muhteviyatı itibatiyle yanıltıcı fatura kullananların eylemlerinin hesap dönemi-takvim yılı esas alınarak teselsül eden bir suçu olusturduğunun kabul edilmesi Yasanın ruhuna aykırı bir yorum tarzı sayılamaz. Ancak burada, iddianameyle dava açılması gibi suçta hukuki kesinti husule gelmesi halinde ayrı bağımsız suçların oluşacağı ve yine bir yıllık bir süre içerisinde kanunun aynı hükmünün çeşitli kereler ihlal edilmesi halinde zararın ağırlığı, kastın*

yoğunluğu, failin amacı nazara alınarak TCY.sının 29. maddesi uyarınca cezanın arttırılarak tatbiki hususunun düşünülmesi gerektiği de belirtilmelidir.Yukarıdaki açıklamalar ışığında somut olay ele alınarak değerlendirildiğinde, sahte olarak düzenlenmiş faturaları 1998 ve 1999.yılları içerisinde defter ve kayıtlarına intikal ettirerek KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığı anlaşılan sanığın teselsül eden iki ayrı sahte fatura kullanma suçundan dolayı cezalandırılması gerektiğinden Yargıtay C. Başsavcılığı itirazının kabulüne karar verilmesi gerekmektedir." Yargıtay CGK 2002/11-28E. 2002/179K. 5.3.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 26 Kasım 2019; "*…Müteselsil suçun mevcudiyeti için ortada müteaddid suçların bulunması, bu suçların yasanın aynı hükmünü ihlal etmesi ve bu suçların aynı bir suç işleme kararına bağlanması gerekir. Suç işleme kararından maksat, yasanın aynı hükmünü çeşitli kereler ihlal etmek hususunda önceden kurulan bir plan, genel bir niyettir. Katma Değer Vergisi indirimden yararlanma amacıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun her hesap dönemi takvim yılı için teselsül eden bir suç olarak kabulü gerekir…*" Yargıtay CGK 2002/11-28E. 2002/179K. 5.3.2002; "*…Faturasız yapılan satın almanın, bir başka mükellefin faturası ile belgelendirilmesi halinde, faturayı düzenleyen ile alan arasında, gerçek bir mal ve hizmet alımı bulunmaması nedeniyle faturanın sahte olduğunun kabulü gerektiği, sanığın temsilcisi olduğu P... Film Yapım, Yayın Mrk. Ltd. Şt. hakkında düzenlenen kaçakçılık suçu ve vergi inceleme raporları ile suça konu faturaları düzenleyen Ö.. Ticaret Mustafa Ö. hakkında düzenlenen 6.12.1999 gün ve 42 Sayılı Vergi Tekniği Raporundaki tespitlere göre, sanığın başka mükelleflerden aldığı mal ve hizmetlere karşılık Ö.. ticaretten temin ettiği faturaları kullandığının anlaşıldığı, sanığın faturalar konusu mal ve hizmeti Ö.. Ticaret'ten almaması nedeniyle "faturaların sahte olduğunu bilmiyordum" şeklindeki savunmasının kabule şayan olmadığı, esasen fatura konusu mal ve hizmetin başka mükelleflerden alındığı mahkemece de kabul edildiği, tüm dosya kapsamı ile sanığa atılı suçun tüm unsurları itibariyle oluştuğu Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 5.3.2002 gün ve 28/179 Sayılı kararında da açıklandığı üzere, bir takvim yılında her vergilendirme dönemindeki kullanmaların teselsül hükmünün uygulanmasını da gerektirdiği gözetilerek sanığın mahkumiyetine karar verilmesi gerekirken, suç kastı bulunmadığından bahisle beraatine karar verilmesi …*" Yargıtay 11.CD 2002/5109E. 2002/6193K. 24.6.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül 2019; "*…Sanık hakkında 2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak suçlarından kamu davası açılmış olup, ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 05.03.2002 gün ve 2002/11-28/179 sayılı kararında açıklandığı üzere her takvim yılının ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, aynı takvim yılında farklı dönemlerde birden çok sahte fatura kullanılması durumunda faturaların adet ve tutarları, zarar miktarı, kastın yoğunluğu ve suçun istenmesindeki özellikler dikkate alınarak temel ceza alt sınırdan uzaklaşılarak tayin edilmesi, zincirleme suç hükümlerinin uygulanması ve her bir takvim yılı için ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde tek suçtan hüküm kurulması…*" Yargıtay 11.CD 2012/25524E. 2014/9675K. 20.5.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 1 Aralık 2019; "*…Sanık hakkında 1997 ve 1998 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçundan kamu davası açıldığı, dairemizce de benimsenen Ceza Genel Kurulu'nun 05.03.2002 gün ve 25/179 sayılı kararında açıklandığı üzere, bir takvim yılı içinde değişik vergi dönemlerinde işlenen suçların müteselsil suçu ve her takvim yılındaki eylemlerin ayrı suçları oluşturduğu gözetilmeden yazılı şekilde her iki yıl içinde düzenlenen toplam 59 fatura hükme esas alındığı halde tek suç kabulü ile tek ceza tayini, yasaya aykırı…*" Yargıtay 11.CD 2003/14269E. 2005/14079K. 20.12.2005 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 2 Aralık 2019;"… *Sanığın 1996-1997 takvim yıllarında sahte fatura kullandığı ve düzenlediği iddia ve kabul olunmasına göre, sahte fatura kullanmak ve sahte fatura düzenlemek eylemleri ayrı ve bağımsız suçlar olup her takvim yılına ilişkin gerçekleştirilen eylemler nedeniyle ayrı ayrı dört kez ceza tayini ile bir takvim yılında farklı tarh döneminde işlenen suçlar dolayısıyla TCK.nun 80. maddesinin uygulanması gerektiği halde sahte fatura kullanmak ve sahte fatura düzenlemek suçları tek suç olarak kabul edilip iki yıl süreyle aynı suçları işlediğinden bahisle TCK.nun 80. maddesinin uygulanması ve fatura sayısı, zararın ağırlığı, kast yoğunluğu, suçun işlenmesindeki özellikler gözetilerek temel cezanın alt sınırdan uzaklaşılarak tayin edilmemesi…*" Yargıtay 11.CD 2003/10133E. 2004/7742K. 25.10.2004; "*…bir takvim yılında birden fazla mükelleften temin edilen sahte faturaların kullanılması eyleminin, zincirleme olarak işlenen tek suçu oluşturacağı, UYAP kayıtlarında yapılan incelemede, sanığın 2005 takvim yılında sahte fatura kullanmak suçundan Bandırma 2. Asliye Ceza Mahkemesi'nin 29.07.2010 tarih ve 2009/391 Esas 2010/564 Karar sayılı ilamıyla mahkumiyetine karar verildiği, bu tarihten sonra aynı takvim yılında başka mükelleflerden de temin ettiği sahte faturaları kullandığına dair tespitin, yeni bir suçu oluşturmayıp, zincirleme suç içinde değerlendirilmesi gerekeceği cihetle, gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi, mükerrer yargılama yapılmaması ve zincirleme suç içinde kalıp*

hesap dönemlerinde işlenmesi halinde ise hukuki kesinti olması sebebiyle ayrı ayrı cezaya hükmedilmesi gerektiği görüşündedir[1317].

Doktrinde bir görüşe göre "bir suç işleme kararının icrası kapsamında" şartı, her vergilendirme dönemi[1318] için ayrı ayrı olacak şekilde mütalaa edilmelidir[1319]. Bir diğer görüş ise eşitsizliğe yol açması sebebiyle bir suç işleme kararının icrası kapsamında şartında, vergilendirme döneminin değil hesap döneminin esas alınması

---

kalmadığının değerlendirilmesi açısından; söz konusu dosyanın duruşmaya getirtilip incelenerek sanığın eylemlerinin zincirleme suç niteliğinde olup olmadığının belirlenmesi ve sonucuna göre hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden, eksik araştırma ile hüküm kurulması…" Yargıtay 11.CD 2016/12433E. 2017/500K. 30.1.2017 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 2 Aralık 2019; "…*Sanık, sahte müstahsil makbuzu düzenleyip komisyon karşılığında satmış olup sanık hakkında sahte bele düzenlemek suçundan kamu davası açıldığı ve yargılama sonucunda 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte müstahsil makbuzu düzenlendiğinin kabul edilmesi karşısında, sanığın sübuta kabul edilen eyleminin her takvim yılı için zincirleme şekilde sahte belge düzenlemek suçunu oluşturduğu gözetilmeden muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçundan cezalandırılmasına karar verilmesi doğru değildir…*"; Yargıtay 11.CD 2015/3038E. 2015/1503K. 13.5.2015 aktaran Yüce, **a.g.e.**, s. 88.

[1317] Bu bağlamda 25.12.2019 tarihli Yargıtay 11. Ceza Dairesinin kararına (2019/3348E. 2019/10113K.) değinmekte yarar vardır. Bu dosyada, Ceza Dairesi, yerel mahkemenin 2010, 2011 ve 2012 takvim yıllarında her takvim yılında birer kez olmak üzere üç kez sahte belge düzenleme ve üç kez sahte belge kullanma olmak üzere toplam altı kez suçun işlendiği kanaatine vararak 18 yıl 9 ay hapis cezası kararını oy çokluğuyla onaylamıştır. Karşı oy görüşünde ise VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçları açısından her bir takvim yılının ayrı bir suç oluşturduğuna dair özel bir düzenleme olmaması sebebiyşe TCK'da yer alan genel hükümlerin uygulanması ve buna göre 2010, 2011 ve 2012 yılında işlenen sahte belge düzenleme suçlarının ve sahte belge kullanma suçlarının kendi aralarında (Bu görüşün kabulüne göre sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçları birbirinden bağımsız iki ayrı suçtur.) zincirleme suç kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı, sahte belge düzenleme ve kullanma eylemlerinin seçimlik hareketli tek bir suçu oluşturması sebebiyle düzenlemeden ayrı kullanmadan ayrı ceza verilemeyeceği gerekçesiyle Yargıtay 11. Ceza Dairesinin onama kararına itiraz etmiştir. İtiraz üzerine dosya Yargıtay Ceza Genel Kurulu önüne gelmiştir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu 15.10.2020 tarihli kararında (2020/11-143E. 2020/418K.) tebliğnamedeki eksiklikler dolayı esastan karar vermemiş eksikliklerin giderilmesi için dosyayı iade etmiştir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu tarafından önümüzdeki günlerde verilmesi beklenen karar, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda zincirleme suç uygulamasına yön verecek nitelikte olacaktır.

[1318] Vergilendirme dönemi, vergilendirmede esas alınacak dönemdir. Vergilendirme dönemi, vergi türüne göre değişmektedir. Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 108. maddesine göre gelir vergisinde vergilendirme dönemi, esas olarak bir takvim yılıdır. Benzer şekilde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 16. maddesinin birinci fıkrasına göre kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 39. maddesine göre, katma değer vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak aynı maddede Maliye Bakanlığına mükelleflerin gayri safi hasılatlarına göre üçer aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etme yetkisi verilmiştir.

[1319] Kısmet H. Erkiner, "Hileli Vergi Suçu", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Yıl: 1969, Sayı:18, s. 241; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 16.

gerektiği yönündedir[1320]. Bu görüş doğrultusunda bir hesap döneminde birden fazla katma değer vergisi vergilendirme dönemi olmasına rağmen bu hesap döneminde işlenen sahte belge düzenleme suçları şartların sağlanması halinde zincirleme suç kapsamındadır. Diğer bir görüşe göre hesap dönemi, iddianamenin düzenlenmesi gibi faile hukuka aykırı zeminde bulunduğu konusunda bir ihtar işlevine sahip olmamasından dolayı suç yolunu sona erdiren adli bir işlem değildir[1321]. Başka bir görüş ise zincirleme suç müessesesinin sübjektif şartı olan "bir suç işleme kararının icrası kapsamında" kavramının hesap dönemi[1322] gibi kanunda olmayan objektif bir ölçüte dayanılarak belirlenmesinin isabetli olmadığı yönündedir[1323]. Bu görüşe göre failin bir suç işleme kararının icrası kapsamında söz konusu suçları işleyip işlemediğinin tespitinin hesap dönemi şeklinde bir ölçüt yerine her somut olayda failin bir suç işleme kararı kapsamında kanunda öngörülen suçu işleyip işlemediğinin araştırılması gerekmektedir[1324]. Her somut olayda yapılan araştırma neticesinde beyannamenin verileceği vergilendirme dönemini esas alarak hareket eden ve hareketlerini bu genel plana uygun şekilde yönlendirdiği anlaşılan mükellef için ise hesap dönemi yerine vergilendirme döneminin hukuki kesinti olarak kabul edilmesinin daha uygun olacağı ifade edilmektedir[1325]. Benzer bir görüş ise Yargıtay'ın hesap dönemi ile sınırlı olacak şekilde zincirleme suç hükmünü değerlendirmesini, TCK'nın 43. maddesinde yer alan zincirleme suç müessesesinin tanımına, amaç ve fonksiyonlarına aykırı olduğu, her hesap döneminde teselsül eden suç yönünden ayrı değerlendirilmesi gerektiğini öngören kanun hükmü olmadıkça sadece hesap dönemi ölçütü esas alınarak zincirleme suç hükmünün uygulanmamasını Anayasa'nın 13 ve 38, İHAS'ın 7. ve TCK'nın 2. maddelerinde güvence altına alınan suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiği yönündedir[1326]. Paralel bir diğer görüş ise

---

[1320] Aydoğdu, **a.g.e.**, s. 91. Benzer yönde görüş için bkz. Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 229-230; Mehmet Batun, "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 2010, s. 136-137.
[1321] Arslan, **a.g.e.**, s. 77.
[1322] VUK'un 174. maddesine göre hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı mükellefin talebi üzerine on ikişer aylık özel hesap dönemleri belirleyebilir.
[1323] Özcan, **a.g.e.**, s. 231.
[1324] **A.e.**
[1325] **A.e.**; Aynı yönde görüş için bkz. Muammer Ketizmen, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç Sorunu Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler", **Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 83.
[1326] Ersan Şen, Vergi Suçlarından Zincirleme Suç Kavramı, http://sen.av.tr/tr/makaleler (Çevrimiçi) 1 Aralık 2019; Ersan Şen, "VUK m.359/a-2 ve 359/b Mukayesesi", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt:9,

Yargıtay'ın kaçakçılık suçlarına münhasır olarak her takvim yılının zincirleme suç bakımından ayrı ayrı değerlendirilmesini öngören bir düzenlemenin mevcut olmadığı, VUK'un 337. maddesinde yer alan düzenlemenin aynı takvim yılında işlenen usulsüzlük kabahatleri için hukuki kesinti işlevini gördüğü dolayısıyla Yargıtay uygulamasının kanunilik ilkesine ve kıyas yasağına aykırılık teşkil ettiği ve bu durumun TCK'da yer alan zincirleme suç müessesesi ile de uyuşmadığı yönündedir[1327]. Kanaatimizce de sahte düzenleme veya kullanma suçunda hesap döneminin hukuki kesinti olarak kabul edilerek farklı hesap dönemlerinde zincirleme suç müessesesinin uygulanmayacağına ilişkin görüşün kanuni dayanağı mevcut değildir. VUK'da sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında içtimaya ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Dolayısıyla sahte belge düzenleme veya kullanma suçu birden fazla takvim yılında işlenmesi halinde TCK'nın 43. maddesinin 1. fıkrasının uygulanması gerekmektedir. İlaveten mükellefiyet tesis ettirdiği günden itibaren gerçek anlamda mal ve/veya hizmet alım satımı yapmayan ve piyasaya sadece VUK kapsamında olan vergisel işlemlerde kullanılmak üzere komisyon karşılığında sahte belge düzenleyen bir kişinin her hesap döneminde ayrı bir suç işleme kararının icrası kapsamında sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu birden fazla kez işlediğini ifade etmek mümkün değildir. Zira söz konusu somut olayda bu kişi, VUK kapsamında olan vergisel işlemlerde kullanılmak üzere sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu işlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirmiş ve birden çok hesap döneminde ancak bir suç işleme kararının icrası kapsamında bu suçu birden fazla kez işlemiştir. Bu sebeplerle, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında zincirleme suç şartlarının oluşup oluşmadığının her somut olayda tek tek incelenerek sonuca ulaşılması gerekmektedir. Ceza politikası perspektifinden de bakıldığında da örneğin 2018 hesap dönemi içinde elli adet sahte belge düzenleme suçunu işleyen bir faile zincirleme suç hükmünün şartları sağlanmasında halinde artırılmış tek bir cezaya hükmedilirken 2018 hesap döneminde

Sayı:100, Aralık 2014, s. 679. Aynı yönde görüş için bkz. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 223; Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 85-86.

[1327] Arslan/ Erdoğan, **a.g.e.**, s.1075-1076.

bir ve 2019 hesap döneminde bir olmak üzere toplamda iki adet sahte belge düzenleyen diğer faile hesap dönemi ölçütü esas alınarak iki ayrı ceza kesilmesi adil sonuçlar doğurmayacaktır[1328].

Değişik zamanlarda işlenmiş aynı suçlardan birine fail diğerine şerik olarak iştirak eden kişinin bu hareketleri bir suç işleme kararının icrası kapsamında değerlendirilebilir mi? Kişinin suçlardan birinde fail diğerinde şerik olması, bir suç işleme kararındaki birliği doğrudan doğruya etkilemediğinden bu durumda da söz konusu diğer şartların olması halinde zincirleme suç söz konusu olabilecektir[1329]. Muhasebeci A'nın mükellef B ile birlikte sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu müşterek fail olarak işlediğini ve sonrasında da aynı suça yardım eden olarak iştirak ettiğini varsayalım. Bu durumda muhasebeci A'nın ilk ve ikinci suça bir suç işleme kararının icrası kapsamında iştirak ettiği sonucuna varılacaktır.

Sahte belgenin aynı mükellefiyet altında fakat gelir vergisi ve katma değer vergisi gibi birden fazla vergi türüne ilişkin kullanılması halinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçu bir kez mi birden fazla kez mi işlenmiştir? Bir görüş, ayrı ayrı kasıtlarla VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların birden fazla vergi türünde işlenmesi halinde tek suçun değil birden fazla suçun olduğunu kabul etmektedir[1330]. Başka bir görüşe göre bu durumda suçun konusunun aynı olması, suç teşkil eden kullanma hareketlerinin aynı kuruma yönelik gerçekleştirilmiş bulunması, kullanma fiilinin tek bir mükellefiyet altında gerçekleştirilmesi, ilk kullanmadan sonraki kullanmaların suçla korunan hukuki değere ayrıca zarar verici niteliği bulunmaması sebebiyle tek bir suç oluşur[1331]. Diğer bir görüş ise tek bir belgenin birden fazla vergi türünde kullanılması sebebiyle ayrı suçların oluştuğu sonucuna

[1328] Ok/Gündel, Yargıtay'ın zincirleme suçta bir suç işleme kararını bir takvim yıl ile sınırlamasını kanunda yazmayan bir adalet anlayışı tesis edilmesi olarak değerlendirmektedir. Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 229. Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi bu görüş suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile çelişmektedir. Ayrıca verdiğimiz örneklerden anlaşılacağı gibi zincirleme suçta bir suç işleme kararının bir takvim yıl ile sınırlanması halinde de adil olmayan sonuçlar ortaya çıkmaktadır.
[1329] Özcan, **a.g.e.**, s. 232.
[1330] Yiğit, **a.g.e.**, s. 54.
[1331] Özcan, **a.g.e.**, s. 234.

varılmasının adil olmadığını ifade etmektedir[1332]. Başka bir görüşe göre bu suçlarda vergi kaybının suçun unsuru olmadığı da dikkate alındığında tek bir fiil ile birden fazla vergi türüne yönelik olarak işlenen hareketlerin iki ayrı suç değil tek bir suç oluşturduğunun kabul edilmesi daha uygundur[1333]. Düşüncemize göre aynı sahte belgenin aynı mükellefiyet altında farklı vergi türlerine ilişkin vergilendirme işlemlerinde birden fazla kez düzenlenmesi ya da kullanılması halinde bir suçun oluştuğunun kabulü gerekmektedir. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda düzenleme ve kullanma hareketi seçimlik hareket olarak öngörüldüğünden sahte olarak düzenlenen belgenin kullanılması hatta birden çok kullanılması ayrı bir suç oluşturmaz. Seçimlik hareketli suçlarda seçimlik hareketlerin birden fazlasının ya da hepsinin işlenmesi ya da bir hareketinin birden fazla kez işlenmesi temel cezayı artırmaz. Bu sebeple sonradan işlenen seçimlik hareket ayrıca cezalandırılmaz. Başka bir ifade ile bu durumda ortada bir suç mevcuttur. Örneğin failin sahte bir faturayı düzenledikten sonra defter ve kayıtlarına intikal ettirmesi ve bu belgeyi ayrıca KDV beyannamesinde ve gelir vergisi beyannamesinde kullanması halinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçu bir kez işlenmiştir[1334]. Ancak seçimlik hareketlerin birden fazlasının ya da hepsinin işlenmesi faile verilecek cezanın, temel cezanın üst sınırına yakın olmasına sebebiyet verebilir. Diğer yandan, burada en son seçimlik hareketin yapıldığı tarih, suç tarihi olarak esas alınmalıdır. Yargıtay, kullanma hareketi ile işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda suçun beyanname verildiği tarihte eğer beyanname verilmemiş ise beyanname verilmesi için son tarihte işlendiğini kabul etmektedir[1335]. Yargıtay'ın bu şekilde bir görüşü benimsemesinin gerekçesi bir takvim yılında birden fazla işlenen sahte belge kullanma hareketini TCK'nın 43. maddesinde yer alan zincirleme suç müessesesi kapsamında değerlendirmesidir.

[1332] Bumin Doğrusöz, "Vergi Ceza sistemine Yönelik Eleştiriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:233, Şubat 2008, s. 99.
[1333] Cengiz/Kılıç, **a.g.e.,** s. 322.
[1334] Bununla birlikte mevcut Kanun hükümleri gereğince (VUK madde 335) söz konusu sahte belgenin aynı mükellefiyet altında birden fazla vergi türünde kullanılması sonucunda birden fazla vergi türünde vergi ziyaının doğması halinde mükellefe her vergi türüne ilişkin vergi ziyaı cezası ayrı ayrı kesilmelidir.
[1335] Yargıtay 11.CD 2013/2593E. 2014/21446K. 11.12.2014; Yargtay 19.CD 2015/2848E. 2016/262K. 13.1.2016; Yargıtay 19.CD 2015/14902E. 2015/9646K. 30.12.2015 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 20 Eylül 2019.

Doktrinde bir görüşe göre sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun birden fazla mükellefiyet altında işlenmesi halinde suç çokluğu söz konusudur ve şartların sağlanması halinde zincirleme suç müessesesi uygulanmalıdır[1336]. Yargıtay ise kişinin birden fazla mükellefiyet altında sahte fatura düzenlediğinin sübuta ermesi durumunda her mükellefiyet altında işlenen sahte belge düzenleme suçunun ayrı suç teşkil ettiği ve bu suçlar arasında zincirleme suç müessesesinin uygulanmasının mümkün olmadığı görüşündedir[1337]. Ancak, Yargıtay gerçek kişi mükellefiyeti tesis ettirildikten sonra bu mükellefiyetin limited şirket gibi tüzel kişi mükellefiyetine dönüştürülmesi halinde bu şahıs mükellefiyeti ve limited şirket mükellefiyeti altında işlenen birden fazla sahte belge düzenleme veya suçunun işlenmesi halinde zincirleme suç şartları mevcut ise TCK'nın 43/1 fıkrası gereğince artırılmış tek bir ceza verilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır[1338]. Kanaatimizce sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun birden fazla mükellefiyet altında birçok kez işlenmesi, kendiliğinden zincirleme suç müessesesinin uygulanmasına engel teşkil etmez. Burada, somut olayın şartları çerçevesinde iki farklı mükellefiyet altında birden fazla kez işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun bir suç işleme kararının icrası kapsamında olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir.

4.5.3.4. Fîkri İçtima

Failin aynı fiille birden fazla farklı suçu işlemesi ya da aynı suçu birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlemesi halinde fikrî içtima söz konusu olur. Fikrî içtimanın gerçekleşmesi için fiilin tek olması ve bu fiil sonucunda birden çok suçun oluşması

[1336] Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 230.

[1337] "*….Birleşen Ankara 25. Asliye Ceza Mahkemesi'nin dava dosyasının dayanağını teşkil eden 27.05.2010 tarihli iddianame ile sanık ... hakkında vergi tekniği raporu ve mütalaaya uygun olarak 2006, 2007 ve 2008 takvim yıllarında birden fazla farklı şirketin faturasını sahte olarak düzenlediğinin iddia ve kabul olunması karşısında, eylemlerinin şirket sayısınca ayrı ayrı suçları oluşturduğu gözetilmeden yazılı şekilde zincirleme suç hükümleri uygulanmak suretiyle eksik ceza tayini aleyhe temyiz olmadığından bozma nedeni yapılmamıştır…*" Yargıtay 11.CD 2013/15453E. 2014/8018K. 24.4.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Eylül 2019.

[1338] "*…Şahsı adına mükellef olan sanığın 1997 yılında bu mükellefiyetini şirket haline dönüştürdüğü ve faaliyetine bu şekilde devam ettiği, anılan yılda hem şahıs hem de şirket mükellefiyetinde sahte fatura kullandığı iddiasının sübutu halinde teselsül eden tek suç oluşturacağı gözetilmeden iki ayrı suç kabulüyle yazılı şekilde hüküm kurulması…*" Yargıtay 11.CD 2004/5393E. 2004/6008K. 5.7.2004 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 28 Kasım 2019.

gerekmektedir[1339]. Suçların farklı olması hali, farklı nev'iden fikrî içtima; suçların aynı olması hali, aynı nev'iden fikrî içtima olarak isimlendirilir[1340]. TCK'nın 44. maddesinde farklı nev'iden fikrî içtima "*İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır*." şeklinde düzenlenmiştir. Bu hükümden de anlaşıldığı üzere farklı nev'iden fikrî içtimada faile verilecek cezada bir artırım öngörülmemiştir[1341].

[1339] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 522.

[1340] Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 553; Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 522; Mustafa Özen, "Ceza Hukukunda Fikrî İçtima", **TBBD**, Sayı:73, 2007, s. 135-137. Yargıtay'da doktrinde yapılan farklı nev'iden fikrî içtima-aynı nev'iden fikrî içtima kavramına kararlarında yer vermektedir. "…*765 sayılı TCY'de, aynı nev'iden fikrî içtima ile farklı nev'iden fikrî içtima tek madde halinde ve Yasa'nın 79. maddesinde düzenlenmiş iken, 5237 sayılı TCY'de bu iki hal birbirinden ayrılarak, aynı nev'iden fikrî içtima, zincirleme suçun düzenlendiği 43. maddenin 2. fıkrasında, farklı nev'iden fikrî içtima ise Yasa'nın 44. maddesinde düzenlenmiştir. 5237 sayılı TCY'nin "Zincirleme Suç" başlıklı 43. maddesinin 2. fıkrasında; "Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır"denilmek suretiyle zincirleme suçtan farklı bir müessese olan aynı nev'iden fikrî içtima düzenlenmiş, tek fiil (hareket) ile aynı suçun birden fazla kişiye karşı işlenmesi durumunda, hareketin sayısı nedeniyle, fail hakkında bir cezaya hükmolunacağı, ancak bu cezanın TCY'nin 43/1. maddesine göre artırılacağı öngörülmüştür. TCY'nin 43. maddesinin 3. fıkrasında ise; "Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında bu madde hükümleri uygulanmaz" hükmüne yer verilmek suretiyle, bu suçlarda zincirleme suç hükümleri ile aynı nev'iden fikrî içtima kuralının uygulanmayacağı, dolayısıyla sayılan bu suçlarda, failin mağdur sayısınca ayrı ayrı cezalandırılacağı kabul edilmiştir. Yine 5237 TCY'de yaptırıma bağlanan bazı suçlarda, özel olarak aynı nev'iden fikrî içtima hükmüne yer verilmesi suretiyle, bu suçlarda ayrıca TCY'nin 43/2. maddesi uyarınca cezanın arttırılamayacağı esası benimsenmiştir. Örneğin; belirsiz sayıda kişilerin sağlığını bozmak amacıyla ve bu amacı gerçekleştirmeye elverişli olacak surette, radyasyona tabi tutulması halinde, radyasyon yayma suçunun temel şekline nazaran daha ağır ceza öngörülmüştür (TCY'nin 172/2. md.). Bu açıklamalar kapsamında aynı nev'iden fikrî içtimainin koşullarını, hareket ya da fiilin hukuksal anlamda tek olması, tek fiille birden fazla aynı suçun işlenmiş olması, suç mağdurlarının farklı olması, işlenen suçun gerek 5237 sayılı TCY'nin 43. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen suçlardan olmaması, suç tipinde özel olarak aynı nev'iden fikrî içtima hükmüne yer verilmemesi şeklinde belirlemek mümkündür. Gerek 5237 sayılı TCY'nin 44. maddesinde gerekse 43. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen ve uyuşmazlığın çözümünde anahtar rol oynayacak "bir fiil", "tek fiil" ifadesi ile kast edilen hususun ne olduğunu açıklamadan önce, farklı nev'iden fikrî içtima kurumunun değerlendirilmesinde yarar bulunmaktadır. Farklı nev'iden fikrî içtima 5237 sayılı Yasa'nın 44. maddesinde; "" (1) İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır" şeklinde düzenlenmiş olup, hükmün uygulanabilmesi için işlenen bir fiille birden fazla farklı suçun oluşması gerekmektedir. Yasa koyucu, işlediği bir fiille birden fazla farklı suçu işleyen failin, fiilindeki teklik nedeniyle en ağır ceza ile cezalandırılmasını yeterli görmüş, bu şekilde "non bis in idem" kuralı gereğince bir fiilden dolayı kişinin birden fazla cezalandırılmasının da önüne geçilmesini amaçlamış, "erime sistemi'ni benimsemek suretiyle, bu suçlardan en ağırının cezasının verilmesi ile yetinilmesini tercih etmiştir…*" Yargıtay CGK 2010/8-51E. 2010/162K. 6.7.2010. Aynı yönde karar için bkz. Yargıtay CGK 2008/1-99E. 2008/185K. 8.7.2008 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 14 Ekim 2019.

[1341] Fikrî içtimada cezanın belirlenmesinde suçların çokluğunun dikkate alınmaması doktrinde eleştirilmiştir. Göktürk, **a.g.e.**, s. 50-51.

4.5.3.4.1. Aynı Nev'iden Fikrî İçtima

Aynı nev'iden fikrî içtima ise zincirleme suç müessesesinin düzenlenmiş olduğu TCK'nın 43. maddesinin ikinci fıkrasında yer almaktadır. Bu hükme göre aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda aynı nev'iden fikrî içtima söz konusu olur. Bu durumda faile verilecek ceza, zincirleme suç hükümlerine gereğince dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. VUK'un 359. maddesi maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında mağdur devlet olduğundan tek fiil ile aynı suçun birden fazla kişiye karşı işlenmesi mümkün değildir. Dolayısıyla bu suçlarda aynı nev'iden fikrî içtima hükmü uygulanmaz.

4.5.3.4.2. Farklı Nev'iden Fikrî İçtima

Daha öncede ifade ettiğimiz gibi kanaatimize göre mevcut VUK'un 359. maddesinde birbirinden bağımsız ve ayrı dokuz suç mevcuttur[1342]. Bazı durumlarda fail tek fiili ile bu suçlardan birden fazlasını işleyebilmektedir. Örneğin VUK'un 359. maddesi kapsamında olan bir belgenin sahte olduğunu varsayalım. Mükellef A bu belgeyi yasal defterlerine yansıtarak kullanmıştır. Bu durumda A, sahte belgeyi yasal defterlerine kaydederek gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmıştır. Dolayısıyla A, tek bir fiili ile hem VUK'un 359. maddesinin a bendinde yer alan gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma suçunu hem de aynı Kanun hükmünün b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu işlemiştir. Burada A, TCK'nın 44. maddesinde yer alan fikrî içtima kuralı gereğince en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır[1343].

Uygulamada yasa dışı yollar ile elde edilen kazancın, özel hukuk müesseseleri kullanılarak meşru hale getirilmeye çalışılmaktadır. Örneğin uyuşturucu ticaretinden

[1342] a) defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu, b) gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma suçu, c)vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde çift defter tutma suçu, d)defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme suçu, e)muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu, f)defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçu, g)defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma ya da hiç yaprak koymama suçu, h)sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ı)anlaşmasız belge basma veya anlaşmasız basılan belgeyi bilerek kullanma suçu.

[1343] Benzer görüş için bkz. Bayar, **a.g.e.,** s. 129.

elde edilen kazanç, ticaret şirketi üzerinden aklanabilmektedir. Burada TCK'nın 282. maddesinde yer alan "Suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama" suçunun değerlendirilmesi gerekmektedir[1344]. Bu suça göre, "*Alt sınırı altı ay veya daha fazla hapis cezasını gerektiren bir suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini, yurt dışına çıkaran veya bunların gayrimeşru kaynağını gizlemek veya meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla, çeşitli işlemlere tâbi tutan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis ve yirmibin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır*."[1345] Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere burada iki ayrı suç söz konusudur[1346]. İlk suç, malvarlığı elde edilen alt sınırı altı ay veya daha fazla hapis cezasını gerektiren bir suçtur. İkinci suç ise bu suçtan elde edilen malvarlığı değerinin aklanmasıdır[1347]. Doktrinde ve uygulamada bu ilk bahsettiğimiz suç gelirinin elde edilmesini mümkün kılan suça[1348], öncül suç denilmektedir ve öncül suç gerçekleşmeden suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçunun oluşmayacağı ifade edilmektedir[1349]. Yukarıda verdiğimiz örnekte TCK'nın 188.

[1344] Bu suça göre, "*Alt sınırı altı ay veya daha fazla hapis cezasını gerektiren bir suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini, yurt dışına çıkaran veya bunların gayrimeşru kaynağını gizlemek veya meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla, çeşitli işlemlere tâbi tutan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis ve yirmibin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır*."

[1345] "*Söz konusu suç, seçimlik hareketli bir suç olarak tanımlanmıştır. Bi¬rinci seçimlik hareket, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerinin yurt dı¬şına transfer edilmesidir. Bu seçimlik hareketin gerçekleştirilişi sırasında, yurt dışına transfer edilen malvarlığı değerlerinin suçtan elde edilmiş olduğunun bilinmesi gerekir. Başka bir deyişle, bu seçimlik hareket açısından kastın varlığı yeterlidir.*
İkinci seçimlik hareket ise, serbest hareket olarak belirlenmiştir. Bu hareketler açısından önemli olan, bunların gerçekleştirilişi sırasında güdülen amaçtır. Başka bir deyişle, suçtan elde edilen malvarlığı değerlerinin, gayrimeşru kaynağını gizlemek ve meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla çeşitli işlemlere tabi tutulması gerekir. Bu işlemler, değişik şekillerde gerçekleşebilir. Örneğin, yurt dışında işlenmiş olan bir suçtan kaynaklanan gelirin, meşru yolla elde edilmiş bir para gö¬rüntüsüyle yabancı sermayeyi teşvik mevzuatı çerçevesinde ülkeye sokul¬ması hâlinde de bu suçun oluştuğunu kabul etmek gerekir." http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/ (Çevrimiçi) 4 Aralık 2019. Suçun ikinci seçimlik hareketi olan suçtan elde edilen malvarlığı değerlerinin, gayrimeşru kaynağını gizlemek ve meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla çeşitli işlemlere tabi tutulmasındaki "çeşitli işlemlere tabi tutma" hareketi, her türlü hukuki ve mali işlemi içermektedir. Onur Temizyürek, "Kara Para Aklama Suçunun Unsurları", **Vergi Dünyası**, Yıl:33, Sayı:386, Ekim 2013, s. 46.

[1346] Zira suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçu, kendisine konu malvarlıklarının elde edildiği suçtan ayrı, bağımsız bir suç teşkil etmektedir. Sacit Yılmaz, **a.g.e.**, s. 88.

[1347] TCK'nın 282. maddesinde yer alan suçtan kaynaklanan malvarlığı gelirlerinin aklanması suçunda, Aklama hareketleri, suçtan elde edilen malvarlığı değerlerinin yurt dışına çıkarılması ya da bunların gayrimeşru kaynağını gizlemek veya meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla çeşitli işlemlere tabi tutmaktır.

[1348] Ali Çakmakçı; Semra Köseer, **Sahte belge ve Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1. Bası, Seçkin, Ankara, 2019, s. 307.

[1349] Ali Rıza Töngür, Türk Ceza Kanununda Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçu, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:IV, Sayı:II, Aralık 2014, s. 37-38; "…*26.02.2003*

maddesine göre alt sınırı altı aydan fazla olan uyuşturucu ticareti suçu, TCK'nın 282. maddesinde yer alan suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçundaki öncül suçtur. Fail, ilk olarak uyuşturucu ticareti suçundan dolayı cezalandırılacaktır. Burada, fail ayrıca uyuşturucu ticaretinden elde ettiği kazancı, meşru yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgeleri sahte olarak düzenlemekte veya kullanmaktadır[1350]. Bu sebeple failin VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgeyi sahte olarak düzenleme veya kullanma hareketi, hem TCK'nın 282. maddesinde yer alan suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçu hem de VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kapsamına girmektedir[1351]. Mevcut kanun hükmü nazara alındığında fail, işlemiş olduğu tek fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet verdiği için TCK'nın 44. maddesinin birinci fıkrasında yer alan farklı neviden fikrî içtima hükmü gereğince en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılmalıdır[1352].

---

tarihinde uyuşturucu madde ticareti suçundan yakalanarak tutuklanan sanığın yapmış olduğu araç alım satım ve tescil işlemlerinin öncül suçtan önceki tarihlere ilişkin olduğu anlaşılmakla unsurları oluşmayan suçtan sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi…" Yargıtay 9.CD 2012/7409E. 2013/9914K. 26.6.2013; "*…4208 sayılı Yasa uyarınca karapara aklama suçunun oluşabilmesi için, anılan yasanın 2/a madde fıkrasında sayılan ve öncül suç olarak nitelendirilen fillerin işlenmesi suretiyle elde edilen paranın, elde edenlerce meşruiyet kazandırılması amacıyla değerlendirilmesi, bu yolla elde edildiği bilinen karaparanın başkalarınca iktisap edilmesi, bulundurulması, elde edenlerce veya başkaları tarafından kullanılması, kaynak veya niteliğinin veya zilyet ya da malikinin değiştirilmesi, gizlenmesi veya sınır ötesi harekete tabi tutulması veya bu hareketin gizlenmesi, yukarıda belirtilen suçların hukuki sonuçlarından failin kaçmasına yardım etmek amacıyla kaynağının veya yerinin değiştirilmesi veya transfer yoluyla aklanması gerekmektedir…*" Yargıtay 7.CD 2009/15629E. 2010/17189K. 29.12.2010 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 27 Kasım 2019.

[1350] Suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçunun ikinci seçimlik hareketi olan suçtan elde edilen malvarlığı değerlerinin, gayrimeşru kaynağını gizlemek ve meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla çeşitli işlemlere tabi tutulması yoluyla işlenmesi durumunda failin söz konusu malvarlığı değerlerinin meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla hareket etmesi gerekmektedir. Başka bir ifade ile burada özel kast aranmaktadır. Fail, Kanunda geçen özel kast ile hareket etmemesi halinde suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçu gerçekleşmez.

[1351] Benzer görüş için bkz. Yılmaz Budak, "Aklama Suçu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki Hapis Cezasını Gerektiren Suçların İlişkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı:319, Mart 2008 http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4630 (Çevrimiçi) 4 Aralık 2019. Aksi yönde görüş için bkz. Selçuk Güreşçi, "Vergi Kaçakçılığı Suçları ile Aklama Suçu Fikrî İçtimaya Konu Olabilir mi?", **Vergi Dünyası**, Sayı: 409, Eylül 2015, s. 92-93.

[1352] TCK'nın 212. maddesinde özel içtima hükmüne yer verilmiştir. Buna göre "*Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur*." **Dünyası**, Sayı: 409, Eylül 2015, s. 92-93.

[1352] TCK'nın 212. maddesinde özel içtima hükmüne yer verilmiştir. Buna göre "*Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan*

Uygulamada tefecilik faaliyeti yapan kişiler kazançlarına yasal görünüm kazandırmak amacıyla faiz kazancı elde etmek amacıyla borç para verdikleri kişiler ile arasında mal ve/veya hizmet satımı olmuş gibi fatura düzenlemektedirler. Burada taraflar arasında bir işlem mevcuttur. Ancak, bu işlem çerçevesinde kazanç elde etmek amacıyla borç parayı veren kişi TCK'nın 241. maddesinde yer alan tefecilik suçunu işler. Bu sebeple, söz konusu işlem defter, belge ve kayıt düzeninde hukuki mahiyet olarak ödünç para verme işlemi olarak değil mal satımı ve/veya hizmet sağlama gibi gösterilmekte ve fatura düzenlenerek suçun üstü bu şekilde kapatılmaya çalışılmaktadır. Böyle bir durumda ortada muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge söz konusudur. Zira burada taraflar arasında bir işlem mevcuttur ancak işlem mahiyet bakımından gerçeği yansıtmamaktadır. Görüldüğü üzere bu örnekte TCK'nın 241. maddesinde yer alan tefecilik suçu ile VUK'un 359. maddesinde yer alan muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçuna ilişkin fiiller birbirinden farklılık arz etmektedir. Dolayısıyla burada TCK'nın 44. maddesinde yer alan fikrî içtima müessesesinin uygulanması mümkün değildir[1353]. Söz konusu olayda gerçek içtima uygulanmalı ve fail her iki suçtan dolayı ayrı ayrı cezalandırılmalıdır. Diğer yandan, burada fail tefecilik suçundan elde ettiği geliri aklamak amacıyla VUK'un

dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur." Başka bir ifade ile burada gerçek içtima söz konusu olacaktır. Yargıtay, bu hükmün sadece TCK'da yer alan suçlar bakımından tatbik edilebileceği kanaatindedir. ("*…5237 sayılı TCY'nın 212. maddesindeki; "Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur" şeklindeki düzenlemenin, TCY'nın genel hükümleri arasında yer almaması nedeniyle, TCY'nın 5. maddesindeki, "yasanın genel hükümleri arasında yer alan düzenlemelerin özel yasalar açısından da uygulanacağı" kuralı kapsamında özel yasalar açısından da uygulama olanağı bulunmamaktadır. 5237 sayılı TCY'nın 212. maddesi yalnızca TCY içinde düzenlenen suçlara ilişkin olarak uygulanabilecek bir kuraldır…*" Yargıtay CGK 2010/7-38E. 2010/79K. 6.4.2010 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül 2020.) Doktrinde Yargıtay'ın bu görüşü, TCK'nın 212. Maddesinin ihdas amacıyla bağdaşmadığı ileri sürülmüştür. Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümle**r, s. 702. Diğer yandan, 5607 sayılı Kaçakçılık ile Mücadele Kanununun 4. maddesinin beşinci fıkrasında bu kanunda suç olarak tanımlanan suçların, belgede sahtecilik yapılarak işlenmesi halinde, ayrıca bu suçtan dolayı da cezaya hükmolunacağı belirtilmiştir. Başka bir ifade ile gümrük suçu ile belgede sahtecilik suçu gerçek içtima kuralları çerçevesinde cezalandırılacaktır. Ancak VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar bakımından özel bir gerçek içtima hükmü getirilmemiştir. Kanaatimizce genel norm olan özel belgede sahtecilik suçu söz konusu olduğunda gerçek içtima uygulanırken özel norm olan VUK'un 359. Maddesinde yer alan suçlar bakımından gerçek içtimanın uygulanmaması adil sonuç doğurmayacaktır. Bu sebeple, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar bakımından da TCK'nın 212. Maddesine benzer şekilde gerçek içtima düzenlemesinin yapılması uygun olacaktır.

[1353] Aynı yönde görüş için bkz. Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 94-95.

359. maddesi kapsamında olan belgeyi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenleyerek, hem TCK'nın 282. maddesinde yer alan suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçunu hem de VUK'un 359. maddesinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunu işlemiştir. Bu sebeple fail, işlemiş olduğu tek fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet verdiği için TCK'nın 44. maddesinin birinci fıkrasında yer alan farklı neviden fikrî içtima hükmü gereğince en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılmalıdır.

Bir belgede hem gerçek olmayan bir işlem hem de gerçek olmasına rağmen mahiyet veya miktar itibariyle gerçeği yansıtmayan bir işlem söz konusu olabilir. Doktrinde bir görüşe göre, aynı belgede gerçek bir işlemin mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı aktarılmasının yanı sıra tamamen hayali bir işleme de yer verilmiş olması halinde, gerçek olmayan hayali muamele veya durum sebebiyle söz konusu belge, sahte belge niteliğindedir[1354]. Diğer bir görüş ise aynı belgede hem sahtecilik hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcılık olması durumda TCK'nın 44. maddesinde yer alan fikrî içtima gereğince en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı ceza verilmesi yönündedir[1355]. Başka bir görüş ise tek bir belgede hem gerçek olmayan bir işlem hem de yanıltıcı bir işlem yapılması sebebiyle ortada iki fiil mevcut olduğunu ve bu sebeple TCK'nın 44. maddesinde yer alan fikrî içtima hükümlerinin uygulanamayacağını ifade etmiştir[1356]. Benzer bir görüşe göre böyle bir durumda belgenin hem sahte hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak değerlendirilmesi gerektiğini ileri sürmüştür[1357]. Diğer bir görüşe göre sahte belge düzenleme ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme hareketlerinin aynı belge üzerinde yer alması halinde gerçek içtima hükmü uygulanmalıdır[1358]. Kanaatimizce bir belgede gerçek olmayan bir işlemin yanında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir işleminde olması ilgili belgeyi hem sahte belge hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge haline getirmez. Başka bir ifade ile bir belge, sahte belge ise

[1354] Erdem, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları", s. 106.
[1355] Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 84.
[1356] Ersan Şen, "VUK m.359/a-2 ve 359/b Mukayesesi", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt:9, Sayı:100, Aralık 2014, s. 677-678.
[1357] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 399-400.
[1358] Özcan, **a.g.e.**, s. 156 ve 175.

o belgenin ayrıca muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olması mümkün değildir. Zira burada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu, işlenemez suçtur. Bu durum ölmüş bir insan üzerinde yaralama suçunun işlendiğini iddia etmeye benzemektedir. Dolayısıyla fail burada sadece sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan dolayı cezalandırılmalıdır[1359].

5. MUHTEVİYATI İTİBARİYLE YANILTICI BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA SUÇUNUN UNSURLARI VE SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

5.1. Maddi Unsurlar

VUK'un 359. maddesinin mevcut halinde birbirinden bağımsız iki suç olarak öngörülen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun müşterek unsurları olan suçun maddi konusunu, fail ve mağdurunu yukarıda incelemiştik. Bu başlık altında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçuna münhasır olan maddi unsurlar ele alınacaktır.

5.1.1. Hareket

VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge belge düzenleme veya kullanma suçunda "düzenleme" veya "kullanma" hareketinin, VUK'un 359. maddesinde belirtildiği üzere vergi kanunları uyarınca düzenlenen, muhafaza ve ibraz mecburiyeti olan belgeler üzerinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Başka bir ifade ile bu türde bir belge olmadan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun işlenmesi mümkün değildir. Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu, bağlı hareketli bir suç olarak düzenlenmiştir. Suçun oluşması için kanunda yer alan hareketler ile suçun işlenmesi gerekmektedir. Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu ani suç kategorisinde yer almaktadır. Bu sebeple, VUK'un 359.

[1359] Tartışılan olayda suç konusu tek bir belge olmasından dolayı hukuken tek bir düzenleme hareketinin mevcut olduğunun kabulü gerekmektedir. Aksi halin kabulü halinde beş ayrı gerçek olmayan işlemin bir belgede yer alması, birbirinden bağımsız beş ayrı düzenleme hareketinin mevcut olduğu sonucunu doğurur ki böyle bir durumda failin aynı kişiye karşı aynı suçun birden fazla kez işlemesi sonucuna yol açar. Bu yönde bir uygulama, kanun koyucunun iradesine uygun değildir ve ceza hukuku bakımından da adil sonuçlar doğurmamaktadır.

maddesi kapsamında olan bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi veya kullanılması ile suç tamamlanır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgenin ayrıca kullanılmasına gerek yoktur[1360]. Zira muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda "düzenleme" ve "kullanma" hareketi seçimlik hareket olarak öngörülmüştür. Ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma hareketinin gerçekleşmesi için VUK'un 359. maddesi kapsamında olan bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Zira muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge vücut bulmadan kullanılması mümkün değildir.

4369 sayılı Kanun değişikliği öncesinde sahte belge düzenleme ve kullanma ile muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma tek bir suç olarak düzenlenmişti. 4369 sayılı Kanun değişikliği ile VUK'un 359. maddesinde sahte belge düzenleme veya kullanma ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma farklı bentlerde birbirinden bağımsız iki ayrı suç olarak ihdas edilmiştir[1361]. Doktrinde sahte belge düzenleme hareketinin, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme hareketine nazaran hukuk düzenini daha ağır şekilde ihlal etmesi sebebiyle daha ağır yaptırıma tabi tutulduğu savunulmaktadır. Ancak kanaatimizce çalışmamızın Birinci Bölümü'nde "Vergi Kaçakçılığı Suçları" başlığı altında ayrıntılı açıkladığımız gibi sahte belge düzenleme ve kullanma ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge

---

[1360] "*…213 Sayılı Vergi Usul Yasasının 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanun ile değişik 359/b-1 maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin "sahte olarak düzenlenmesi" suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyaı doğması suçun unsurları olmaktan çıkarıldığı cihetle; Korteks isimli şirketin sahibi olan sanığın 31.3.2005 ve 20.10.2005 tarihli irsaliyeli faturaları sahte olarak düzenleyerek katılan şirket hakkında icra takibi başlattığının iddia olunması karşısında, eylemin sübutu halinde Vergi Usul Kanununun 359/b-1 maddesinde düzenlenen "sahte fatura düzenlemek" suçunu oluşturacağı ve 5271 Sayılı CMK'nun 223/8. maddesi uyarınca durma kararı verilerek 213 Sayılı Kanunun 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa alındıktan sonra karar verilmesi gerektiği gözetilmeden suç vasfının tayininde yanılgıya düşülerek yargılamaya devamla yazılı şekilde özel belgede sahtecilik suçundan beraat kararı verilmesi…*" Yargıtay 11.CD 2013/20081E. 2014/4921K. 17.3.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 29 Eylül 2019. Aksi görüş için bkz. Yazara göre sahte olarak düzenlenen belgenin defter ve kayıtlara geçirilmesi gerekmektedir. Aksi halde sahte belge düzenleme suçu oluşmaz. Yazar görüşünü desteklemek amacıyla Yargıtay'ın 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önceki kararını referans göstermiştir. (Yargıtay 6.CD 1989/7200E. 1989/8765K. 9.11.1989) Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 130.

[1361] Doktrinde sahte belge düzenleme fiilinin, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiiline nazaran hukuk düzenini daha ağır şekilde ihlal etmesi sebebiyle daha ağır yaptırıma tabi tutulduğu savunulmaktadır. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 126.

düzenleme ve kullanma hareketlerinin konusu, suç teşkil eden hareketleri ve koruduğu hukuki değer aynı olmasına rağmen ayrı bentlerde öngörülerek birbirinden bağımsız iki ayrı suç olarak düzenlenmeleri ceza hukuku prensipleri ile uyuşmamaktadır.

4369 sayılı Kanun değişikliği ile ayrıca muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. VUK'un 359. maddesini son kez değiştiren 5728 sayılı Kanun, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımında herhangi bir yenilik getirmemiştir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımının lafzından da anlaşılacağı üzere söz konusu belgenin dayandığı gerçek bir işlem veya durum olması gerekmektedir. Görüldüğü üzere muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgede de esasen öze ilişkin bir sahtecilik mevcuttur ancak sahtecilik sahte belgedeki gibi mutlak değil izafidir[1362]. Başka bir ifade ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu ile vergi kanunlarında öngörülen belgeler üzerinde yapılan fikri sahtecilikler cezalandırılmaktadır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede ortada bir ekonomik ilişki mevcuttur ancak bu ekonomik ilişkinin niteliği, niceliği veya içeriği çarpıtılarak belgeye geçirilmektedir[1363]. Başka bir ifade ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede,

---

[1362] Erdem, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları", s. 104.

[1363] Benzer görüş için bkz. Yüce, **a.g.e.,** s. 97; Gündüz/Gültaş, **a.g.e.,** s. 273; "…*Vergiyi doğuran faaliyetin mahiyeti değiştirilerek veya miktarı gerçeğin altında ya da üzerinde gösterilerek bir kısım gelirlerin gizlenmesi veya giderlerin fazla gösterilmesi suretiyle matrahın düşürülmesi, dolayısıyla az vergi vermeyi hedefleyen mükellefler tarafından sıkça işlenen fiillerden birisi muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmaktır. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, 213 Sayılı Kanunun 359. maddesinde; "Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir" şeklinde tanımlanmıştır. Gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması, belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir. Örneğin; elli adet satılan gömleğin otuz adet, 100 Liradan satılan bir malın 20 Liradan satılmış olarak gösterilmesi gibi gerçek bir muamelenin mahiyet itibarıyla gerçeğe aykırı bir şekilde belgeye yansıtılması ise satılan mal veya sunulan hizmetin cinsinin ve muamele tarihinin farklı gösterilmesidir. Örneğin; deri ceket satıldığı halde faturada kumaş ceket satılmış gibi veya mal, yeni mali yılda satıldığı halde kapanan mali yıl içinde satılmış olarak gösterilmesi gibi, Belgede miktarın gerçeğe aykırı gösterilmesiyle bir kısım faaliyet belgelendirilmemiş, bu şekilde vergi dairesinin bilgisinden kaçırılmış olmaktadır. Mahiyetin gerçeğe aykırı biçimde gösterilmesinde ise, faaliyetin mahiyeti değiştirilerek beklenen yarar sağlanmakta, adeta vergi dairesi hataya düşürülüp kandırılmaktadır. (N. Ok-A. Gündel, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları,*

gerçekleşmiş bir olay gerçekte olduğundan farklı olarak yansıtılmaktadır[1364]. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede, belgenin, gerçekleşen işlemi ya da durumu kısmen de olsa yansıtması sebebiyle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına nazaran daha hafif yaptırım öngörüldüğü belirtilmektedir[1365].

Bir görüşe göre, belgenin hem mahiyet hem de miktar olarak yanıltıcı olması durumunda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil sahte belge mevcuttur[1366]. Kanaatimizce muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, mahiyet ya da miktar itibariyle yanıltıcı olabileceği gibi hem mahiyet hem de miktar itibariyle yanıltıcı olabilir[1367]. Burada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belgeyi ayıran ölçüt belgenin dayandığı işlem ya da durumun, tarafları arasında gerçekleşmesidir. Belgenin esas aldığı işlem ya da durum taraflar arasında gerçekleşmiş olmasına rağmen mahiyet ve/veya miktar itibariyle gerçeğe aykırılık taşıması halinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge söz konusu olur.

Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 314) Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, Vergi Usul Kanununa uygun biçimde mükellef sıfatını almış kişi tarafından düzenlenmesi gerekir. Belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğu bunu gerektirmektedir. Ancak adına fatura düzenlenen kişinin mükellef olması şart değildir. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olan belge, vergi kanunlarına göre tutulması gereken ya da düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti olan belgelerden olmalıdır. Bu belgelerin neler olduğu 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun İkinci Kitabının "Vesikalar" başlıklı Üçüncü kısmında gösterilmiştir. Buna göre, söz konusu belgeler şunlardır: Fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma bilet), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi. Ayrıca Maliye Bakanlığının 213 Sayılı Kanunun Mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusu olabilir. Suç, birden fazla düzenlenmesi kanun gereği olan belgelerin her nüshasıyla asıl ve suretleri üzerinde bağımsız olarak işlenebilir…" Yargıtay CGK 2012/11-1512 2014/366E. 11.7.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül 2019.

[1364] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 121.

[1365] Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede, belge ile işlem arasındaki bağ tam anlamıyla kopmadığından yapılan sahtecilik daha hafif nitelikte görülmüştür. Erdem, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları", s. 105.

[1366] Erdem, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları", s. 105.

[1367] Aynı yönde görüş için bkz. Metin Taş, "Faturada Satış Bedelinin Düşük Gösterilmesi Yanıltıcı Belge Düzenlendiği Anlamına Gelir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:15, Sayı:178, Ekim 2007, s. 26; Özcan, **a.g.e.**, s. 156.

Kanun hükmü, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede gerçeğe aykırılığın sınırlarını "mahiyet" veya "miktar" ibareleri ile çizmiştir. Bu bağlamda, mahiyet ve miktar ibareleri ile kastedilenin ne olduğunu incelemek gerekmektedir.

Mahiyet, nitelik, öz, asıl ve esas anlamlarına gelmektedir[1368]. Doktrinde mahiyetin anlamına ilişkin çeşitli görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre, mahiyet ibaresinin belgede yazan mal veya hizmet türünü ifade etmektedir[1369]. Burada mahiyet kavramının mal veya hizmet türü ile sınırlandığı başka bir ifade ile dar tutulduğu görülmektedir. Diğer görüş ise mahiyet ibaresinin nitelik şeklinde okunması gerektiği yönündedir[1370]. Bu görüş doğrultusunda belgeye konu olan mal veya hizmetin niteliği, mahiyet kavramı kapsamındadır. Örneğin gerçekte 2 ton elma satılmasına rağmen faturanın 2 ton portakal olarak düzenlenmesi halinde ortada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge söz konusu olur[1371]. Ayrıca, belgenin hukuki nitelik bakımından gerçeğe aykırılık taşıması da mahiyet kavramı kapsamına dâhildir. Başka bir ifade ile muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge, gerçekte olan işlem ya da durumun belgeye hukuki nitelik bakımından gerçeğe aykırı yansıtılması şeklinde de oluşturulabilir. Bu işlem veya durum için düzenlenen bu tür bir belgede gerçek mahiyet gizlenerek ilgili işlem veya durum tümüyle ya da kısmen vergi kapsamı dışına çıkarılmaya çalışılabilir[1372]. Faiz kazancı elde etmek amacıyla borç para verilmesine rağmen görünürde bağış işlemi yapılması ve bunun VUK'un 359. maddesi kapsamında olan bir belgeye yansıtılması halinde ortada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge söz konusu olur. Bu durumda, gerçekte bir işlem olmasına rağmen işlem hukuki mahiyet itibariyle gerçeğe aykırı olması sebebiyle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge söz konusu olur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlem ya da durumun hukuksal biçimi ile gerçek mahiyeti arasında uyumsuzluk oluşmaktadır[1373]. Bu perspektiften bakıldığında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı

[1368] http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5d8b083212cbc9.79614468 (Çevrimiçi) 25 Eylül 2019.
[1369] Bayar, **a.g.e.**, s. 108-109.
[1370] Erdem, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları", s. 104.
[1371] Aksi görüş için bkz. Belge, muamele veya durumun konusu dışında başka bir konuyu içermesi halinde sahte belge niteliğindedir. Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 315.
[1372] Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 152.
[1373] **A.e.**, s. 153.

belgenin vergi hukukunda kanuna karşı hile olarak nitelendirilen peçeleme sözleşmeleri çerçevesinde oluşturulabildiği anlaşılmaktadır[1374]. Ancak düzenlenen belgenin VUK'un 359. maddesi kapsamında olan bir belge olması gerekmektedir. Aksi halde söz konusu düzenleme hareketi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu kapsamında değerlendirilemez.

Miktar, sözcük olarak bir şeyin ölçülebilen, sayılabilen veya azalıp çoğalabilen durum, başka bir ifade ile nicelik anlamına gelmektedir[1375]. Doktrinde miktar ibaresinin kapsamı hususunda farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre, miktar kelimesi, belgede yazılı mal veya hizmetin adedini belirlemektedir ve mal veya hizmetin bedeli, miktar kapsamında değildir ve bedelin miktar kapsamına alınmaması kanun koyucunun unutkanlığından kaynaklanmaktadır[1376]. Benzer şekilde diğer bir görüşte "miktar" ibaresinin mal ya da hizmetin bedelini kapsamadığını kabul etmektedir[1377]. Ancak yazara göre kanun koyucu bu düzenlemeyi bilinçli olarak yapmıştır[1378]. Başka bir görüş ise, Kanun hükmünde geçen "miktar" ibaresinden kastın nicelik olduğu yönündedir[1379]. Ancak bu yazar da, mal veya hizmetin bedelinin gerçekten farklı olması halini, miktar kapsamında görmemektedir[1380]. Başka bir ifade ile gerçek bir işleme ya da duruma dayanan bununla birlikte bedel olarak gerçeğe aykırı olan belge, muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge değildir. Buna göre belgede parasal tutar (meblağ) bakımından gerçeğe aykırılık halinde kişi, VUK'un 353. maddesinde yer alan özel usulsüzlük kabahatini işlemiştir ve bunun karşılığında idari para cezası ile cezalandırılır[1381]. Kanaatimize göre belge konusu olan mal veya hizmetin niceliğinde gerçeğe aykırılık olması halinde VUK'un 359. maddesinin a-2

[1374] **A.e.**, s. 154.
[1375] http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5d8b0987dc7be2.66485519 (Çevrimiçi) 25 Eylül 2019.
[1376] Bayar, **a.g.e.**, s. 108-109.
[1377] Metin Taş, "Faturada Satış Bedelinin Düşük Gösterilmesi Yanıltıcı Belge Düzenlendiği Anlamına Gelir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:15, Sayı:178, Ekim 2007, s. 26.
[1378] **A.e.**
[1379] Erdem, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları", s. 104; Benzer görüş için bkz. S. Ateş Oktar, "Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler", **Vergi Sorunları Dergisi**, 2000, Yıl:23, sayı:144, s. 85.
[1380] Erdem, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları", s. 106-107.
[1381] **A.e.**, s. 107.

bendi gereğince adli yaptırım; belgede mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen meblağda gerçeğe aykırılık yapılması halinde VUK'un 353. maddesi gereğince idari yaptırım uygulanmasının kabulü adil olmayan sonuçlara yol açacaktır. Zira belgede mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen meblağda gerçeğe aykırılık, en az belge konusu olan mal veya hizmetin niceliğinde gerçeğe aykırılık kadar hazinenin zarara uğrama tehlikesine yol açacak derecede ağır bir harekettir. Yargıtay, belgede yer alan mal veya hizmete ilişkin meblağın gerçekten farklı olması halini de ortada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme hareketi kapsamında olduğu görüşüne varmaktadır[1382]. Doktrinde diğer bir görüşe göre, "miktar" kavramı, parasal anlamda bir ölçüyü ifade etmek için de kullanılmaktadır ve bu sebeple belgede mal veya hizmetin tutarında gerçeğe aykırılık olması durumunda ortada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge söz konusu olacaktır[1383]. Düşüncemize göre muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin kanuni tanımında geçen "miktar" kavramı, mal veya hizmetin niceliğinin yanında bunların parasal tutarı başka bir ifade ile meblağı da[1384] kapsar şekilde yorumlanmalıdır[1385]. Ancak bu durumda, sadece parasal tutar olarak gerçeğe aykırılık taşıyan bir belgeden dolayı fail hem VUK'un 353. maddesinde yer alan "gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi" hareketini işlemesi sebebiyle özel usulsüzlük cezasına ve ayrıca aynı hareketin VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge tanımı içerisinde geçen "miktar" ibaresi kapsamında olması sebebiyle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçundan hürriyeti bağlayıcı cezaya[1386] ve ilaveten bu hareketten ötürü vergi

---

[1382] "…*Oluşa ve delillere uygun olarak kabul olunan müştekiye verilen nüshaları ile kendisinde kalan nüshaları arasında tutar yönünden farklı faturalar düzenlemekten ibaret sanığın eyleminin 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Yasanın 14. maddesiyle değişik 213 Sayılı Yasanın 359. maddesinin a-2 bendinde tanımlanan "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge"düzenlemek suçunu oluşturduğu gözetilmeden*…" Yargıtay 11.CD 2001/8317E. 2001/9332K. 15.10.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 25 Eylül 2019.

[1383] Özcan, **a.g.e.**, s. 157.

[1384] Meblağ, sözcük olarak para miktarı, tutar anlamına gelmektedir. https://sozluk.gov.tr/ (Çevrimiçi) 21 Mart 2020.

[1385] Aynı yönde görüş için bkz. Özcan, **a.g.e.**, s. 157-158; Özgür Özkan, "Vergi Kanunlarına Göre Gerçek Ücretlerden Daha Düşük Tutarda Asgari Ücret Beyan Edilmesi Durumunda İşverenlerin Sorumluluğu", **Vergi Raporu**, Yıl:16, Sayı:105, Haziran 2005, s. 58-59.

[1386] Doktrinde kişinin belgede tutara ilişkin gerçeğe aykırılık yapması durumunda hem adli cezaya hem de idari ceza niteliğinde olan özel usulsüzlük cezasına tabi olabileceği ileri sürülmektedir. Özcan, **a.g.e.**, s. 157, Dipnot 712; Kızılot/Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, s. 258-259.

ziyaı doğması halinde ziyaa uğrayan verginin üç katı tutarında vergi ziyaı cezasına tabi olacaktır[1387].

Belgenin, belgede taraf olarak belirtilmeyen kimse tarafından düzenlenmesi halinde söz konusu belge, taraflardan biri açısından gerçeklik taşısa dahi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil sahte belge niteliğinde olacaktır[1388]. Gerçekte alıcı A ile satıcı B arasında gerçekleşen satım sözleşmesine ilişkin faturanın C tarafından düzenlenmesi halinde A ile C arasında gerçek anlamda bir işlem söz konusu olmaz. Bu satım sözleşmesini esas alan fatura, taraflar arasında gerçekleşen gerçek bir işlemi yansıtmamaktadır. Bu sebeple, söz konusu fatura, sahte fatura olarak nitelendirilmelidir.

Belge gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesine rağmen daha sonrasında yapılan müdahaleler ile belgenin mahiyet ya da miktar itibariyle gerçeğe aykırı hale getirilmesi halinde ortada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil tahrif edilmiş belge söz konusudur[1389]. Dolayısıyla bu hareketin mevcut kanun hükmüne göre VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde düzenlenen tahrif etme etme hareketiyle işlenen defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme suçu kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Doktrinde, bir görüşe göre belgede taraf olan kişilerin vergi numaralarının, adreslerinin ya da muamelenin yapıldığı tarihin yanlış yazılması söz konusu belgeyi muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge niteliğine dönüştürmektedir[1390]. Diğer bir görüşe

---

[1387] Özel usulsüzlük cezası ve vergi ziyaı cezasına ilişkin yargılama vergi mahkemesi tarafından yapılırken muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma suçlarına ilişkin yargılama ceza mahkemelerinde yapılacaktır. Bu durumun ceza hukukunda evrensel olarak genel kabul görmüş "non bis in idem" kuralına aykırılık teşkil ettiğini ifade etmek gereklidir. Bu konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar, "Yaptırım" başlığı altında yapılmıştır.

[1388] Aynı yönde görüş için bkz. Özcan, **a.g.e.,** s. 153-154; Karakoç, "Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler", s. 344-345; Fatih Gündüz, "VUK'un 359/a-2. Maddesinde Yer Alan "…Gerçek Muamele veya Durumun Mahiyetinin Gerçeğe Aykırı Olması" Kavramından Ne Anlamalıyız?", **E-Yaklaşım**, Sayı:169, Ocak 2007.

[1389] Aynı yönde görüş içi bkz. Yiğit, **a.g.e.**, s. 141; Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 316; Ilıca/Ilıca, **a.g.e.,** s. 87.

[1390] S. Ateş Oktar, "Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler", Vergi Sorunları Dergisi, 2000, Yıl:23, sayı:144, s. 85; Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, s. 85; Abdullah Ok, "2978 sayılı Yasadan Faydalanmak Amacıyla Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle

göre ise "mahiyet" ve "miktar" kapsamına dâhil olmayan bu gibi bilgilerde gerçeğe aykırılık yapılması halinde söz konusu belgenin mahiyet ya da miktar itibariyle gerçeğe aykırı olduğu ifade edilemez ve dolayısıyla burada muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge yoktur[1391]. Bu görüş çerçevesinde vergi numaralarının, adreslerinin ya da muamelenin yapıldığı tarihin kasten yanlış yazılması gibi mahiyet ve miktar kapsamında olmayan hallerde failin cezasız kalacağı ifade edilmiştir. Mevcut Kanun hükümleri esas alındığında kanaatimizce bu görüş adli yaptırım bakımından isabetlidir. Zira söz konusu bilgilerin mahiyet ya da miktar kapsamında olmadığından ilgili belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olmadığı açıktır. Diğer yandan, kişinin bu şekilde bir hareketinin tamamen cezasız kalacağını ifade etmek yerinde olmayacaktır. Zira böyle bir durumda kişiye usulsüzlük cezası kesilir[1392]. Ayrıca ilgili bilginin gerçeğe aykırı olması sebebiyle vergi ziyaı oluşması halinde vergi ziyaı cezası kesilecektir. Bu noktada, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımının unsurları olan mahiyet ve miktar kapsamına girmeyen ancak belgede zorunlu olarak yer alması bilgilerin kasten gerçeğe aykırı şekilde cezalandırılması için VUK'un 359. maddesinde yeni bir suç ihdas edilebilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus non bis in idem ilkesine uygunluğun sağlanmasıdır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu seçimlik hareketli suç olarak öngörülmüştür. Bu hareketlerden birinin tamamlanması halinde suçun maddi unsuru gerçekleşir. Örneğin faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi ile suçun maddi unsuru tamamlanır ayrıca bu belgenin kullanılmasına gerek yoktur[1393].

Yanıltıcı Belge Kullanmak Suç mudur?", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Yıl:1, Sayı:5, Mayıs 2005, s. 1260.

[1391] Özcan, **a.g.e.**, s. 159; Benzer görüş için bkz. Akgüner/Sekdur, **a.g.e.**, s. 13.

[1392] Ancak, belgede belirtilen bilginin gerçeğe aykırı olması durumunda belgenin zorunlu bilgiyi gerçeğe aykırı da olsa taşıdığından dolayı VUK'un 227. maddesinin üçüncü fıkrası gereğince hiç düzenlenmemiş sayılması ve bu sebeple VUK'un mükerrer 353. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezasının kesilmesi mümkün gözükmemektedir.

[1393] Aksi görüş için bkz. Çavuş, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan belgenin kullanılmadan suçun tamamlandığının kabul edilmesinin yerinde olmadığını savunmaktadır. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 129. Diğer yandan, belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak kasten düzenlenmesinden sonra gerçeğe uygun hale getirilmesi amacıyla üzerinde değişiklik yapılması, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun maddi unsurunu ortadan kaldırmaz. Ancak, fail bu fiili nedeniyle VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslah hükümlerine

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu belgenin aslında işlenebileceği gibi belgenin nüshası üzerinde de işlenebileceği kabul edilmektedir. Gerçek bir işleme dayalı olarak düzenlenen belgenin alıcıya verilen nüshasında mahiyet veya miktar gerçeğe uygun şekilde belirtilirken satıcı da kalan belgenin aslında mahiyet veya miktar gerçeğe aykırı şekilde belirtilebilir[1394].

5.1.1.1. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme

VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna ilişkin "düzenleme" hareketine ilişkin kapsamlı açıklama "Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu" başlığı altında yer alan "Hareket" alt başlığında yapılmıştır. Bu açıklamalar, muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun seçimlik hareketi olan "düzenleme" hareketi için de geçerlidir.

5.1.1.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma

VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna ilişkin "kullanma" hareketine ilişkin kapsamlı açıklama "Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu" başlığı altında yer alan "Hareket" alt başlığında yapılmıştır. Bu açıklamalar, muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun seçimlik hareketi olan "kullanma" hareketi için de geçerlidir.

5.1.2. Netice

VUK'un 359. maddesinin b bendinde öngörülen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu gibi aynı Kanun maddesinin a-2 bendinde öngörülen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda vergi ziyaının

---

başvurur ve kanun hükmünde aranılan şartları yerine getirirse muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçundan dolayı ceza almaz.

[1394] Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 277; Malik Günday, "Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli mi? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir mi?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:141, Mart 2000, s. 59; "…*Sanığın gerçek satışla ilgili müşterilerine verdiği suça konu faturaların alt ve üst nüshalarını miktar ve bedel olarak farklı düzenlediği oluşa uygun olarak kabul edilmesine ve bu şekilde düzenlenen faturaların, 4369 Sayılı Kanunla değişik 213 Sayılı Kanunun 359. maddesinin a-2 bendinde tanımlanan "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler" den sayılmasına göre; bu bent yerine sahte olduklarından bahisle b-1 bendi uyarınca mahkumiyet hükmü kurulması*…" Yargıtay 11.CD 2001/2209E. 2001/2975K. 5.4.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 8 Ekim 2019. Aynı yönde karar bkz. Yargıtay 11.CD 2001/4687E. 2001/5577K. 24.5.2001; Yargıtay 11.CD 2001/4917E. 2001/6352K. 6.6.2001 aktaran Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 324.

gerçekleşmesine gerek yoktur. Ayrıca bu suçta vergi ziyaından farklı kapsamları olan vergi matrahının azalması veya vergi kaybı da aranmaz. Zira bu suç, sırf hareket suçu olarak düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme hareketinin gerçekleşmesi ile suç tamamlanır. Diğer yandan, muhteviyatı tibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma hareketi sonucunda vergi ziyaı doğması halinde bu suçtan ayrı ve bağımsız olarak vergi ziyaının üç katı oranında vergi ziyaı cezası kesilir. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda "Netice" başlığı altında yer alan açıklamalar, muhteviyatı yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu için de geçerlidir.

5.1.3. Nedensellik Bağı

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu, sırf hareket suçu olarak düzenlenmiştir. Sırf hareket suçlarında hareketin tamamlanması ile suçun maddi unsuru gerçekleşir. Hareketten ayrı olarak bir neticenin gerçekleşmesi aranmaz. Bu sebeple hareket ile netice arasında nedensellik bağının bulunup bulunmadığının tespiti gerekli değildir. İlaveten, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu soyut tehlike suçu olarak düzenlendiğinden kanunda öngörülen hareketin icra edilmesi yeterlidir. Ayrıca tehlike ile failin gerçekleştirdiği hareket arasında nedensellik bağının olup olmadığını da tespit etmeye gerek yoktur.

5.2. Manevi Unsur

VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda, manevi unsur olarak kast aranmaktadır. Bu suçta genel kast ile hareket etmesi yeterlidir. Başka bir ifade bu suçta da özel kastın var olması gerekli değildir. Örneğin, failin muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme suçuna ilişkin hareketi vergi ziyaı veya vergi kaybı doğurma ya da vergi matrahının azalmasına yol açma saikiyle yapması önem arz etmemektedir[1395]. "Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu" başlığı altında yer alan "Manevi Unsur" alt

[1395] Yargıtay Ceza Genel Kurulu bir kararında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu ile matrahın düşük gösterilerek daha az vergi doğmasının hedeflendiğini ifade etmiştir. "*…Vergiyi doğuran faaliyetin mahiyeti değiştirilerek veya miktarı gerçeğin altında ya da üzerinde gösterilerek bir kısım gelirlerin gizlenmesi veya giderlerin fazla gösterilmesi suretiyle matrahın düşürülmesi, dolayısıyla az vergi vermeyi hedefleyen mükellefler tarafından sıkça işlenen fiillerden birisi muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmaktır…*" Yargıtay CGK 2012/11-1512E. 2014/366K. 11.7.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 15 Eylül 2019.

başlıkları altında yapılan açıklamalar, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun manevi unsuru bakımından da geçerlidir.

5.3. Hukuka Aykırılık Unsuru

"Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu" başlığı altında yer alan "Hukuka Aykırılık Unsuru" alt başlığı altında yapılan açıklamalar, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu bakımından da geçerlidir.

5.4. Suçun Nitelikli Halleri

VUK'un 359. maddesinin mevcut halinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun nitelikli hallerine ilişkin olarak "Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu" başlığı altında yer alan "Suçun Nitelikli Halleri" alt başlığındaki açıklamalara bakınız.

5.5. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

5.5.1. Teşebbüs

"Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu" başlığı altında "Teşebbüs" alt başlığında yapılan açıklamalar, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu için de geçerlidir. Zira her iki suçun maddi unsurları, belgenin sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olma farkı dışında ayniyet taşımaktadır.

5.5.2. İştirak

"Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu" başlığı altında "İştirak" alt başlığında yapılan açıklamalar, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu için de geçerlidir. Zira her iki suçun maddi unsurları, belgenin sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olma farkı dışında ayniyet taşımaktadır.

5.5.3. İçtima

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında içtima konusunu "Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu" başlığı altında yer alan "İçtima" alt başlığı altında işlemiştik. İçtimaya ilişkin yapılan bu açıklamalar muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda

içtima müessesesi için de geçerlidir. Zira her iki suçun maddi unsurları, belgenin sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olma farkı dışında ayniyet taşımaktadır.

Diğer yandan önemine binaen tekrar ifade etmek gerekir ki, VUK'un 359. maddesinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzeleme veya kullanma suçu ile sahte belge düzenleme veya kullanma suçu birbirinden bağımsız suçlar olarak ihdas edilmiştir. Dolayısıyla VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgelerin bir kısmının sahte bir kısmının muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olarak düzenlenmesi veya kullanılması durumunda gerçek içtima uygulanmalı ve fail hem VUK'un 359/a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçundan hem de aynı Kanun hükmünün b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan ayrı ayrı cezalandırılmalıdır[1396]. Ancak daha öncede ifade ettiğimiz gibi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarının maddi konusu VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgelerdir. Bu suçların maddi konusu müşterek olmasına rağmen iki ayrı suçun oluşturulması ceza hukuku genel ilkeleri ile uyuşmamakta ve kişiler ölçüsüz yaptırımlara tabi kılanabilmektedir. Bu meseleye ilişkin ayrıntılı açıklamalar çalışmamızın Birinci Bölümü'nde yer alan "Vergi Kaçakçılığı Suçları" başlığı altında, Üçüncü Bölüm'de yer alan "Maddi Unsurlar" başlığındaki "Suçun Maddi Konusu" alt başlığında ve "Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçlarının Unsurları ve Suçun Özel Görünüş Biçimleri" başlığındaki "İçtima" alt başlığı altında yapılmıştır.

Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu, sahte belge düzenleme veya kullanma suçu gibi seçimlik hareketli suç olarak öngörülmüştür. Suçun oluşması için "düzenleme" veya "kullanma" hareketlerinden birinin işlenmesi yeterlidir. Seçimlik hareketlerden birinin işlenmesinden sonra yapılan seçimlik hareketler ayrı bir suç oluşturmaz. Kişinin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikten sonra bu belgeyi kullanması halinde ortada tek bir suç mevcuttur.

[1396] Aksi görüş için bkz Ok/Gündel'e göre bu durumda fiil birden fazla olmasına rağmen suç çokluğu söz konusu değildir. Burada fikrî içtima uygulanmalıdır ve fail en ağır cezayı öngören suçtan cezalandırılmalıdır. Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 230.

Defter ve kayıtlarda kullanılan muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge, sonradan bildirim veya beyannameye yansıtılmak ve/veya vergi dairesine sunulmak suretiyle de ikinci kez kullanılabilir. Görüldüğü üzere burada aynı belge VUK kapsamında olan vergilendirme işlemlerinde fiziken birden fazla kez kullanılmıştır. Ancak aynı belgenin fiziken birden fazla kez kullanılması, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun birden fazla işlendiği anlamına gelmez. Bu durumda failin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunu bir kez işlediği kabul edilmelidir. Ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin en son kullanıldığı tarih, suç tarihi olarak esas alınmalıdır.

6. KUSURLULUK

Suçun maddi unsuru, manevi unsuru ve hukuka aykırılık unsurunun gerçekleşmesi halinde suç tamamlanmaktadır[1397]. Ancak cezai sorumluluk için, suçun unsurlarının gerçekleşmesi yeterli değildir. Başka bir ifade ile suç, her durumda cezalandırılmaz[1398]. Suç teşkil eden fiili işleyen kişinin kusurlu olması gerekmektedir. Kusur, işlediği haksızlık dolayısıyla fail hakkında yapılan kişisel kınama yargısını ifade etmektedir[1399]. Fail, hukuka uygun şekilde davranma imkânına sahipken hukuka aykırı şekilde davranmayı seçtiği için kınanabilmektedir. Kusurlulukta, failin işlediği fiilin haksızlık oluşturup oluşturmadığı incelemesinden bağımsız olarak failin şahsi özellikleri dikkate alınır, failin fiil ile ilgili olarak iradesinin oluşum şartları tespit edilir[1400] ve bunun sonucunda failin bu fiilinden dolayı cezai sorumluluğuna gidilip gidilmeyeceği hususunda yargıya ulaşılır. Failin, suç teşkil eden fiilinde kusurunun olmaması halinde cezalandırılması mümkün değildir. Ancak failin kusursuz olması, güvenlik tedbiri uygulanmasına engel teşkil etmez.

[1397] TCK, haksızlık ve kusuru birbirinden kesin bir şekilde ayırmıştır. Haksızlık, hukuk düzeninin davranış normlarıyla yasakladığı fiilleri eder. Hukuka aykırılık çerçevesinde yapılan inceleme ilek haksızlık teşkileden bir fiilin olup olmadığı araştırılır. Bu noktada, fiil, fail dikkate alınmaksızın objektif olarak değerlendirilir. Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 298.

[1398] Zafer, **a.g.e.**, s. 341.

[1399] Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 368.

[1400] Mehmet Artuk; Ahmet Gökcen; Caner Yeni Dünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 475.

Ceza hukukunda yaş küçüklüğü, sağır ve dilsizlik, akıl hastalığı, geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma, hukuka aykırı ancak bağlayıcı bir emrin yerine getirilmesi, zorunluluk hali nedeniyle kişinin irade yeteneğinin etkilenmesi, hukuka uygunluk sebeplerinden sınırın aşılması, cebir ve tehdit dolayısıyla kişinin iradesinin etkilenmesi, kusurluluğu etkileyen sebeplerde hata, haksızlık yanılgısı, meşru savunmada sınırın heyecan, korku ve telaş nedeniyle aşılması, haksız tahrik kusurluluğu kaldıran veya azaltan haller olarak kabul edilmektedir. Ancak bu kusurluluğu kaldıran veya azaltan hallerden bir kısmının VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarda tatbiki mümkün görünmemektedir. Aşağıda tez çalışma konumuz bakımından özellik arz etmeyen kusurlululuğu kaldıran veya azaltan nedenler ele alınmayacak ancak bu suçlar özelinde doktrinde tartışmalı olan noktalar ile bu suçlarda tatbiki mümkün olabilecek kusurluluğu kaldıran veya azaltan haller incelenecektir.

6.1. Zorunluluk Hali

TCK'nın 25. maddesinin ikinci fıkrasında zorunluluk hali kusurluluğu ortadan kaldıran neden olarak kabul edilmiştir[1401]. Zorunluluk hali, kişinin kendisine veya başkasına ait bir hakka yönelik başka suretle korunmak olanağı olmayan ağır ve muhakkak bir tehlike ile karşı karşıya kalmasıdır. Bu durumda kişi, söz konusu tehlikeyi uzaklaştırmak amacıyla tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlediği fiillerden dolayı ceza almaz. Doktrinde bir görüşe göre, vergi kaçakçılığı suçlarında zorunluluk halinin uygulanması mümkün görünmektedir[1402]. Zorunluluk halini, hukuka uygunluk nedeni olarak gören diğer

[1401] TCK Gerekçesi Madde 25 "…*Maddenin ikinci fıkrasında, kusurluluğu ortadan kaldıran bir neden olarak zorunluluk (zaruret, ıztırar) hâli düzenlenmiştir. Zorunluluk hâlinde, kişinin, kendisinin veya başkasının sahip bulunduğu bir hakka yönelik bir tehlikeyi gidermek amacıyla gerçekleştirdiği davranış dolayısıyla, ceza sorumluluğu yoktur. Meşru savunmadan farklı olarak, zorunluluk hâlinde bir saldırı değil tehlike söz konusudur*…" http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/ (Çevrimiçi) 16 Ocak 2020.

[1402] Özcan'a göre vergi kaçakçılığı suçları bakımından ıztırar halinin mevcudiyeti için özellikle tehlikeye failin bilerek sebebiyet verip vermediği, tehlikenin ağır ve muhakkak nitelikte bir tehlike olup olmadığı ve tehlikeden suç oluşturan hareketi yapmaksızın kurtulma olanağının bulunup bulunmadığı, tehlikede bulunan hak ile suçla zarar verilen hak arasında bir orantının var olup olmadığı konularında ayrıntılı incelemelerin yapılması gerekir. Özcan, **a.g.e.**, s. 193.

görüşe[1403] göre, iflas, şeref ve haysiyeti hatta medeni haklardan bazılarını kullanma ehliyetini tehdit eder ve bu nedenle iflas etme tehlikesi içinde olan kişinin iflas tehlikesini atlatmak amacıyla vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden hareketi, zorunluluk hali kapsamında değerlendirilmelidir[1404]. Diğer bir görüş ise, iflas etme tehlikesi içinde olan kişinin iflas tehlikesini atlatmak amacıyla kaçakçılık suçu teşkil eden hareketi işlemesini zorunluluk hali olarak kabul etmemektedir[1405]. Zira kaçakçılık suçu işlenmesi halinde kişinin şeref ve haysiyeti açısından ortaya çıkacak olumsuzluk, iflas etmesi durumunda ortaya çıkacak olumsuzluktan daha ağır olacaktır[1406]. Ayrıca, kişinin iflas etmesi halinde dahi gerek özel hukuk hükümleri gerekse 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yapılan haciz işlemleri kişinin temel ihtiyaçlarının elinden alınması sonucunu doğurmayacaktır[1407]. Bu sebeple söz konusu durumda zorunluluk halinin gerçekleştiğini ifade etmek mümkün görünmemektedir.

6.2. Cebir ve Tehdit

TCK'nın 28. maddesinde cebir ve tehdit, kusurluluğu ortadan kaldıran neden olarak düzenlenmiştir. Ancak failin cebir veya tehdit altında işlediği suçtan dolayı

[1403] Doktrinde zorunluluk halinin hukuki niteliği tartışmalıdır. Bir görüşe göre zorunluluk hali, kusurluluğu ortadan kaldıran bir nedenidir. Nevzat Toroslu, **Ceza Hukukunda Zaruret Hali**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları no:234, Sevinç Matbaası, Ankara, 1968, s.5 vd; Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 401; Diğer görüş ise zorunluluk halini, hukuka uygunluk nedeni olarak nitelendirmektedir. Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Seçkin, Ankara, 2008, s. 205; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı, a.g.e., s. 389. Başka bir görüş ise zorunluluk halini hukuka uygunluk nedeni olan zorunluluk hali ve kusurluluğu kaldıran zorunluluk hali olarak ikiye ayırmaktadır. Zafer, **a.g.e.**, s. 314-316; Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 299. Zorunluluk halinin hukuki niteliğine ilişkin görüşler için bkz. Elif Bekar, **Türk ve Amerikan Ceza Hukukunda Zorunluluk Hali**, Seçkin, Ankara, 2013, s. 54 vd.

[1404] Sahir Erman, **Vergi Suçları Ticari Ceza Hukuku VI**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1988, s. 80-81.

[1405] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 198-199; Benzer görüş için bkz. Hakan Arslaner, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin, Bursa, 2017, s. 125.

[1406] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 199.

[1407] **A.e.**, s. 199.

kişinin kusursuz sayılabilmesi, söz konusu cebir[1408] veya tehditin[1409] belli bir ağırlığa ulaşmasına bağlıdır. Nitekim maddede cebrin karşı konulamayacak veya kurtulunamayacak ve tehditin ağır ve muhakkak derecede olması şart koşulmuştur[1410]. Cebir veya tehditin kanunda aranan derecede olup olmadığı her somut olayın koşulları çerçevesinde yapılacak değerlendirme yöntemi ile ortaya tespit edilmelidir. Cebir veya tehdit nedeniyle tecavüze maruz kalan hukuki değer, bu cebir veya tehdit altında gerçekleştirilen haksızlığa ilişkin hukuki değerden daha üstün ise söz konusu cebir veya tehditin irade özgürlüğünü bertaraf edecek dereceye ulaştığının kabulü gerekir[1411]. Bu durumda cebir veya tehdit altında suç işleyen kişi, cezalandırılmaz. Cebir veya tehdit kullanarak başka bir kimseye suç teşkil eden fiili yaptıran kişi dolaylı fail olur ve söz konusu suçtan dolayı cezalandırılır. Örneğin, A'nın iş insanı B'nin başına silah dayayarak gerçek anlamda herhangi bir ticari ilişki olmamasına rağmen kendisi ya da üçüncü kişi adına fatura düzenlemesini istemesi ve B'nin de bu faturayı düzenlemesi halinde bu düzenlenen faturanın VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kapsamında olan sahte bir belge olduğu açıktır. B, bu faturayı bilerek ve isteyerek sahte olarak düzenlemiştir. Ortada hukuka uygunluk nedeni de yoktur. Dolayısıyla sahte belge düzenleme veya kullanma suçu oluşmuştur. Ancak, B, bu fiilini cebir ve tehdit altında işlemiştir. Bu örnekte B'nin cebir ve tehdit nedeniyle tecavüze uğrayan hukuki değeri yaşam hakkıdır. Zira istenen belgeyi düzenlememesi halinde A'nın silah ile B'yi öldürmesi kuvvetle muhtemeldir. Burada, tehdit nedeniyle tecavüze maruz kalan hukuki değer, bu cebir veya tehdit altında

---

[1408] TCK Gerekçesi Madde 108 "…*Latince karşılığı "vis compulsiva" olan cebir, kişiye karşı fiziki güç kullanmak suretiyle, onun veya bir üçüncü kişinin iradesi ve davranışları üzerinde zecrî bir etki meydana getirilmesidir… Cebre maruz kalan kişi, bu fiziki gücün meydana getirdiği acının etkisiyle belli bir davranışta bulunmaya zorlanmaktadır. Cebir hâlinde kişi bir acı hissetmektedir ve bu acının etkisiyle belli bir davranışı gerçekleştirmeye zorlanmaktadır*…" http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/ (Çevrimiçi) 14 Ocak 2020. Cebire ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Erol Cihan, **Cebir Kullanma Cürmü: TCK Madde 188**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s. 63 vd; Recep Gülşen, **Ceza Hukukunda Sorumluluğu Kaldıran Nedenlerden Kaza, Mücbir Sebep, Cebir ve Tehdit**, Seçkin, 2007, s. 132-135.

[1409] TCK Gerekçesi Madde 106 "*...Tehdit hâlinde, gerçekleşmesi failin isteğinin yerine getirilmemesi kaydına bağlı bir tecavüz, kötülük mağdura bildirilmektedir. Tehdidin konusunu, kişinin hayatının veya vücut bütünlüğünün tehlikeye maruz bırakılacağının, suç teşkil eden belli bir fiilin işleneceğinin, genel olarak kuvvet kullanılacağının veya herhangi bir kötülüğün, haksızlığın gerçekleştirileceğinin bildirilmesi oluşturmaktadır*…" http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/ (Çevrimiçi) 14 Ocak 2020.

[1410] Nitekim maddede cebrin karşı konulamayacak veya kurtulunamayacak ve tehditin ağır ve muhakkak derecede olması şart koşulmuştur. Recep Gülşen, **Ceza Hukukunda Sorumluluğu Kaldıran Nedenlerden Kaza, Mücbir Sebep, Cebir ve Tehdit**, Seçkin, 2007, s. 140.

[1411] Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 398-399.

gerçekleştirilen haksızlığa ilişkin hukuki değerden daha üstündür. Dolayısıyla, B, bu derece tehdit altında işlediği sahte belge düzenleme fiilinden kusurlu sayılmaz ve dolayısıyla cezalandırılmaz. A ise burada sahte belge düzenleme suçundan dolaylı fail olarak sorumlu olur.

6.3. Geçici Nedenler

TCK'nın 34. maddesinde geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma, kusurluluğu ortadan kaldıran neden olarak düzenlenmiştir. Bu maddeye göre geçici bir nedenle ya da irade dışı alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisiyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez. Örneğin C'nin içeceğine, iradesi dışında uyuşturucu madde atılmış ve C'nin bu içeceği içmesi sebebiyle davranışlarını yönlendirme yeteneğini önemli derecede zayıflamıştır. C bu haldeyken sahte fatura düzenlenmesi talep edilmiştir ve C de irade dışında aldığı uyuşturucu maddenin etkisi ile sahte faturayı düzenlemiştir. Bu durumda VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu işleyen C, kusuru olmadığından dolayı cezalandırılmayacaktır.

6.4. Haksız Tahrik

TCK'nın 29. maddesinde haksız tahrik, kusurluluğu azaltan neden olarak düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, haksız bir fiilin meydana getirdiği hiddet veya şiddetli elemin etkisi altında suç işleyen kimseye, daha az ceza verilir. Haksız tahrikin oluşması için a) ortada haksız fiil olmalı, b) haksız fiil, failde hiddet veya şiddetli elem meydana getirmeli, c) suç, hiddet veya şiddetli elemin etkisi altında işlenmiş olmalı ve d) suç tahrik teşkil eden haksız fiili gerçekleştiren kişiye karşı işlenmiş olmalıdır. Yargıtay, mağduru belli bir kişi olmayan başka bir ifade ile mağduru kamu olan suçlarda haksız tahrik hükümlerinin uygulanmasının mümkün olmadığını kabul etmektedir[1412].

[1412] *"...Sanık S. Y. hakkında özel belgeyi bozma, yok etme, gizleme suçundan kurulan hükümde haksız tahrik hükümleri uygulanmışsa da, atılı suçun kamu güvenine karşı suçlar bölümünde yer alıp mağdurun kamu olması nedeniyle haksız tahrik hükümleri uygulanmayacağı anlaşılmakla birlikte aleyhe temyiz olmadığından bu husus bozma nedeni yapılmamıştır..."* Yargıtay 11. CD 2013/23491E. 2015/31382K. 30.11.2015 aktaran Gökcen, **Belgede Sahtecilik Suçları**, s. 530. Yargıtay başka bir kararında kamu malına karşı haksız tahrik hükümlerinin uygulanamayacağına karar vermiştir.

Doktrinde bir görüşe göre vergi kaçakçılığı suçlarında haksız tahrik müessesesinin uygulanması mümkün değildir[1413]. Vergi kaçakçılığı suçları belli bir hazırlık aşaması gerektirmektedir ve bu sebeple failin söz konusu suçu hiddet veya şiddetli elemin etkisi altında işlemesi imkânsızdır[1414]. Kanaatimizce hukuk devletinde hukuka aykırı vergilendirmenin mülkiyet hakkına müdahale olması sebebiyle haksız fiil[1415] teşkil ettiği ifade edilebilir. Ancak hukuk devletinde vergilendirme, kişi hak ve özgürlüklerine uygun şekilde belli süreç çerçevesinde yapılır. Tarh edilen vergi mükellef ya da sorumluya tebliğ edilir. Muhatap kişi söz konusu tarhiyata bir itirazı var ise idari usul çerçevesinde veya mahkemede dava açarak hakkını arayabilir. Bu sebeple, mükellef veya sorumlunun vergilendirme nedeniyle hiddet veya şiddetli elemin etkisi altında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi veya kullanması söz konusu olamaz. Diğer yandan polis devletinde sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında teorik de olsa haksız tahrik hükümlerinin uygulanması muhtemeldir. Örneğin uluslararası alanda tanınmış temel insan haklarına aykırı olarak etnik kökene ya da inanca dayalı olarak toplumda belli bir azınlığı hedef alan ağır vergilerden kurtulmak amacıyla kişinin belgeyi sahte olarak düzenlemesi ya da sahte olan belgeyi kullanması

"*…Sanıkların, katılan kuruma ait aracın şoförü olan katılan Zafer Demir ile yol meselesi nedeniyle tartıştıktan sonra birlikte aracın ön camını taşla kırmak suretiyle atılı suçu işlediklerinin iddia edildiği olayda; sanık Emre hakkında kurulan hükmün temyiz incelenmesinde; Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 14/06/2011 tarih , 2011/1-24 Esas, 2011/124 Karar sayılı kararına göre, failin haksız bir fiilin yarattığı hiddet veya şiddetli elemin etkisi altında hareket ederek bir suç işlemesinin haksız tahrik olduğu, bu durumda failin suç işleme yönünde önceden bir karar vermeksizin, dışarıdan gelen etkinin ruhsal yapısında yarattığı karışıklığın sonucu olarak suç işlemeye yöneldiği, ayrıca mağdurun, haksız fiilde bulunan kişiye yönelik olarak suç işlemesi halinde tahrik hükümlerinin uygulanacağı, kamu malına yönelik suçlarda tahrik hükümlerinin uygulanmayacağı gözetilmeden, TCK'nın 29. maddesi uyarınca cezasından indirim yapılması...*" Yargıtay 15.CD 2015/10255E. 2016/7152K. 27.09.2016. Aynı yönde karar: "*…Olay tarihinde sanığın, katılanın kullandığı Ankara Büyükşehir Belediyesi'ne ait toplu taşıma otobüsü camına, kendisini yolda sıkıştırdığı düşüncesi ile kırdığı iddia ve kabul olunan somut olayda, ikrar, katılan beyanı, görgü tespit ve tüm dosya kapsamına göre sanığın eyleminin kamu malına zarar verme suçunu oluşturduğuna yönelik mahkemenin kabulünde bir isabetsizlik görülmemiştir. Kamu malına zarar verme suçunda haksız tahrik hükümlerinin uygulanmaması gerektiği halde bu yönde uygulama yapılması aleyhe temyiz bulunmadığından bozma sebebi yapılmamıştır…*" Yargıtay 23.CD 2015/14546E. 2016/534K. 01.02.2016 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 16 Ocak 2020

[1413] Sahir Erman, **Vergi Suçları Ticari Ceza Hukuku VI**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1988, s 32.

[1414] **A.e.**

[1415] Haksız tahrikin şartları arasında yer alan haksız fiil müessesesi, özel hukuktaki borçlar hukuku haksız fiil müessesesinden daha geniş bir kavramdır. Buna göre haksız fiil, hukuk düzenince tasvip edilmeyen davranıştır. Koca/Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 347.

halinde haksız tahrik hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı tartışılabilir. Öncelikle ifade etmek gerekir ki, sadece etnik kökeni ya da inancı esas alınarak ağır şekilde vergilendirmeye tabi tutulan kişinin haksız bir fiile maruz kaldığı açıktır[1416]. Söz konusu hukuka aykırı ağır şekilde vergilendirme, toplumdan dışlanmışlık hissi oluşturabilir ve bu sebeple bu şekilde haksız vergilendirmeye maruz kalan kişide hiddet veya şiddetli elem meydana getirmiş olabilir. Kişi, haksız şekilde ağır vergilendirildiği için duyduğu hiddet veya şiddetli elemin etkisi ile haksız ağır vergilendirmeyi sonlandırmak ya da azaltmak amacıyla sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarını işleyebilir. Diğer yandan, söz konusu varsayımsal olayda hukuka aykırı ağır vergilendirmenin, vergilendirmeye maruz bırakılan kişilerin temel yaşamsal ihtiyaçlarını dahi karşılayamayacak derecede olması halinde kişinin bu suçları zorunluluk hali kapsamında işlediği de tartışılabilir.

6.5. Mücbir Sebep

VUK'un 13. maddesinde öngörülen mücbir sebep VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar açısından kusurluluğu kaldıran bir neden olup olmadığı tartışılmıştır. Bir görüş mücbir sebebin, VUK'un 359. maddesindeki suçlardan sadece defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçu ile defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi suçları açısından kusurluluğu kaldıran sebep olabiceği ileri sürülmektedir[1417]. Kanaatimizce burada failin gizleme ya da yok etme kastı yoktur. Fail taksirli hareketi ile ilgili defter, kayıt ve belgenin vergi idaresinin bilgisine sunulmasını engellemiştir. Suçun manevi unsuru oluşmamışır. Ancak failin asliye ticaret mahkemesinden almış olduğu zayi belgesi esas alınarak suça kastının olmadığı sonucuna varılmamalı dosyada yer alan tüm bilgi ve belgeler çerçevesinde suçun unsurlarının oluşup oluşmadığı değerlendirilmelidir. Diğer yandan mücbir sebep, tez çalışma konumuz olan VUK'un 359. maddesindeki sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları açısından kusurluluğu kaldıran bir sebep değildir.

[1416] Diğer yandan temel insan haklarına aykırı olarak etnik kökene ya da inanca dayalı olarak toplumda belli bir azınlığı hedef alan vergilendirmenin şiddeti, başka suretle korunmak olanağı olmayan ağır ve muhakkak bir tehlike olduğu sonucuna varılması halinde haksız tahrik müessesesinin değil zorunluluk halinin oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.
[1417] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 216.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN NEDENLER VE YAPTIRIM

1. CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN NEDENLER

Suç teşkil eden fiilin gerçekleşmesi halinde bu fiili işleyen kişi ile devlet arasında ceza ilişkisi doğar[1418]. Bu ceza ilişkisi normalde yargılama sonucunda verilen cezanın infazı ile birlikte sona ermektedir[1419]. Ancak devletin suç politikası gereğince fail ile devlet arasında doğan ceza ilişkisi sona erebilmektedir.

Tez konumuz olan suçlar ile sınırlı olarak incelediğimizde TCK'da ölüm, af ve zamanaşımı müesseselerinin ceza ilişkisini sona erdiren neden olarak öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Ayrıca, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle düzenleme ve kullanma suçlarının da yer aldığı VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık suçlarına münhasır olarak pişmanlık ve ıslah müessesesi ceza ilişkisini sonlandıran bir neden olarak yer almaktadır. Aşağıda VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları özelinde ceza ilişkisini sona erdiren bu nedenler ayrı başlıklar altında incelenecektir.

1.1. Ölüm

VUK'ta idari para cezası niteliğinde olan cezalar, tahsil edilmeden muhatap olan kişinin ölümü halinde VUK'un 372. maddesi gereğince düşer. Diğer yandan VUK'ta şüpheli ya da sanığın ölümü halinde adli nitelikte olan cezalara ilişkin hüküm mevcut değildir. Dolayısıyla, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını işleyen kişinin ölmesi halinde ortaya çıkacak sonuçları TCK hükümleri çerçevesinde incelemek gereklidir.

Suçun işlenmesinden sonra ancak soruşturmaya başlanmadan önce failin ölmesi halinde ceza soruşturulması yapılmaz[1420]. Kamu davası açılmadan önce

[1418] Zafer, **a.g.e.**, s. 557.
[1419] Sulhi Dönmezer; Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt III**, 12. Bası, İstanbul, Beta, 1997, no:1882.
[1420] Artuk/Gökcen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 971.

soruşturma aşamasında şüphelinin ölmesi halinde, kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilir[1421]. TCK'nın 64. maddesinde göre sanığın veya hükümlünün ölümü[1422], ceza ilişkisini sona erdiren neden olarak düzenlenmiştir. Sanığın ölümü halinde kamu davasının düşürülmesine karar verilir. Ancak, niteliği itibarıyla müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler hakkında davaya devam olunarak bunların müsaderesine karar verilebilir. Hükümlünün ölümü halinde ise, hapis ve henüz infaz edilmemiş adlî para cezaları ortadan kalkar. Bununla birlikte müsadereye ve yargılama giderlerine ilişkin olup ölümden önce kesinleşmiş bulunan hüküm, infaz olunur.

Örneğin, A, piyasada komisyon karşılığı sahte belge ticareti yapmak amacıyla mükellefiyet tesis ettirerek piyasaya yaklaşık 20.000.000TL civarında sahte fatura düzenleyerek VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu işlemiştir. A hakkında bu suçtan dolayı mahkûmiyet kararı verildiğini ve ayrıca sahte belge ticaretinden elde etmiş olduğu komisyon kazancının müsadere edilmesine karar verildiğini varsayalım. Bu hüküm kesinleştikten sonrasında ise A cezasını çekerken ölürse A hakkında verilmiş hapis cezası kalkacaktır. Ancak, müsadereye ilişkin kesinleşmiş hüküm infaz edilecektir.

Diğer yandan, iştirak halinde işlenen suçun fail ya da şeriklerinden birinin ölmesi, diğerleri hakkında yürütülen soruşturma ya da kovuşturmayı etkilemez. Bu kişiler hakkında hükmolunan cezalar infaz olunur. Örneğin B'nin VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge kullanma hareketini muhasebeci C'den yardım alarak işlediğini ve B'nin bu suçun kovuşturma aşamasında öldüğünü varsayalım. Bu durumda, B bakımından davanın düşürülmesine karar verilirken C bakımından davaya devam olunacaktır.

[1421] Ünver/Hakeri, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, s. 526; Niyazi Güney; Zekeriya Yılmaz, **Dava ve Cezanın Düşürülmesi**, Adalet, Ankara, 2008, s. 6; İçel, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 750; Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 237.

[1422] Burada ifade edilen ölüm kavramı, ölüm karinesini de kapsamaktadır. Sulhi Dönmezer; Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt III**, 12. Bası, İstanbul, Beta, 1997, s. 204. Aksi görüş için bkz. Sedat Bakıcı, **5237 sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, 2. Bası, Adalet, Ankara, 2008, s.1451.

1.1. Af

Ceza hukukunda af, kaynağını genel olarak anayasalardan alan kesinleşmiş cezaları kaldıran, değiştiren, hafifleten veya kamu davasını düşüren ve mahkûmiyeti tüm sonuçları ile ortadan kaldıran yasama ya da yürütme organı tarafından yapılan kamu hukuku tasarrufudur[1423]. Anayasanın 87. maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisine genel ve özel af ilânına karar verme yetkisi verilmiştir. Anayasanın 104. maddesinde Cumhurbaşkanına sınırlı özel af yetkisi verilmiştir. Bu hükme göre, Cumhurbaşkanı, sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebiyle kişilerin cezalarını hafifletme ve kaldırma yetkisini haizdir. Diğer yandan, Anayasanın 169. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan hükmü ile orman suçlarında genel ve özel af çıkarma yetkisi kaldırılmış ve ormanların yok edilmesi ya da daraltılması amacıyla işlenen suçların genel ve özel kapsamına alınması engellenmiştir. Bu durumda, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcıbelge düzenleme ve kullanma suçları ve cezaları genel af ve/veya özel af kapsamına alınması mümkün görünmektedir[1424].

TCK'nın 65. maddesinde af kurumu, genel af ve özel af olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel af, kamu davasını düşüren ve hükmolunan cezaları tüm sonuçları ile ortadan kaldıran af olarak tanımlanmaktadır[1425]. Özel af ise, hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesinin sona erdirilmesi, cezanın infaz kurumunda çektirilecek süresinin kısaltılması ya da cezanın adlî para cezasına çevrilmesini kapsamaktadır. Görüldüğü üzere özel af, hapis cezasını kaldırmakta veya kısaltmakta ya da hapis cezasını adlî para cezasına çevirmektedir[1426]. Diğer yandan, özel afta mahkûmiyet varlığını ve hukuki sonuçlarını devam ettirir. Başka bir ifade ile özel af halinde cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları etkisini devam ettirir.

[1423] Selahattin Keyman, **Türk Hukukunda Af (Genel Af-Özel Af)**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1965, s. 3 ve 42-43; Adem Sözüer, "Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği İle Bu Hükümlerin Anayasa Uygunluğu Sorunu", **Anayasa Yargısı Dergisi**, 2001, Sayı:18, s. 223.

[1424] Bayar, **a.g.e.**, s. 368.

[1425] Zeki Hafızoğulları, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Dava ve Cezanın Düşürülmesi", **Ankara Barosu Dergisi**, 2006, Sayı:3, s. 14.

[1426] Faruk Erem; Ahmet Danışman; Mehmet Emin Artuk, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Bası, Seçkin, Ankara, 1997, s. 938.

Diğer yandan, ülkemizde piyasalarda oluşan finansal tıkanmaların önünü açmak, vergi kayıp kaçağını minimum seviyeye indirmek ve vergi gelirlerinin hazineye intikaline imkân sağlamak amacıyla "yapılandırma" adı altında mali yönden af kanunu ya da af kanunu benzeri düzenlemeler çıkarıldığı bilinmektedir. Bu kanunlardan bazılarında belli şartlar altında matrah ve vergi artırımı yapılması halinde söz konusu dönemlere ilişkin vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağının emredildiği görülmektedir[1427]. 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun[1428] 5. maddesi buna örnek olarak gösterilebilir. Bu hükme ilk bakışta mükellefin kanunda yer alan matrah ve vergi artırımı şartlarını yerine getirmesi halinde ilgili dönemde vergi incelemesi yapılmaması sebebiyle o dönemde işlenmiş olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da yer aldığı VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık suçlarının da örtülü şekilde affedildiği anlamı çıkabilir. Zira uygulamada esas olarak kaçakçılık suçları, incelemeye yetkili elemanlarca yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi suç raporu tespit edilmekte ve bu inceleme ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunulmaktadır. Bu durumda sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun işlendiği açık şekilde anlaşılsa dahi VUK'un 367. maddesinin ilk fıkrasında yer alan usulün işletilerek suç duyurusunda bulunulmasının imkân dâhilinde olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Ancak 7143 sayılı Kanunun 5. maddesinin 13. fıkrasında "*Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerinden yararlananlar hakkında 213 sayılı Kanunun 367 nci maddesi kapsamında yapılacak incelemeler saklıdır. Ancak, bu incelemeler sonucunda matrah veya vergi artırımında bulunulan dönemler ve vergiler için tarhiyat yapılmaz*." hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm gereğince, VUK'un 134. ve devamı maddeleri gereğince vergi inceleme yapılabilecek fakat incelemeler sonucunda düzenlenecek vergi tekniği raporu sonucu matrah veya vergi artırımında bulunulan dönemler için tarhiyat yapılmayacak bununla birlikte vergi incelemesine dayalı olarak ilgili kişiler hakkında vergi suçu raporu

[1427] Örneğin 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun (RG Tarih:18.5.2018 Sayı:30425) 5. maddesi.
[1428] RG Tarih:18.5.2018 Sayı:30425.

düzenlenerek rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunulabilecektir.

Kaldı ki VUK'un 367. maddesinin ikinci fıkrasında, VUK 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının işlendiğinin vergi incelemesi ve mütalaası olmaksızın doğrudan doğruya Cumhuriyet savcısı tarafından öğrenilme hali, ikinci usul olarak düzenlenmiştir. Örneğin VUK kapsamında olan vergilere ilişkin olarak vergi incelemesi yapmaya yetkili olmayan sayıştay denetçileri, iş müfettişleri, sosyal güvenlik müfettişleri, yerel yönetim muhasebe ve denetim elemanları ve diğer benzeri kamu denetçileri tarafından VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun işlendiğinin tespit edilmesi halinde bu durum Cumhuriyet başsavcılığına bildirilecektir. Bu durumda, ceza soruşturmasını başlatan[1429] Cumhuriyet savcısı VUK'un 367. maddesinin ikinci fıkrası gereğince ilgili vergi idaresinden kaçakçılık suçunun işlenip işlenmediğine ilişkin inceleme yapılmasını talep edecektir. Bu ikinci usulün öngörüldüğü VUK'un 367. maddesinin ikinci fıkrasında geçen inceleme, VUK 134. maddesi ve devamında yer alan vergi incelemesi ile örtüşmemektedir[1430]. Zira bu incelemede, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma, tespit etme ve sağlama amacı yoktur. Burada, ilgili vergi dairesi Cumhuriyet savcısının talebi üzerine, sadece kaçakçılık suçunun işlenip işlenmediğine ilişkin tespitlerde bulunacaktır. Başka bir ifade ile vergi idaresi burada doğrudan adli kolluk görevini ifa edecektir. Dolayısıyla, yukarıda dikkat çekmeye çalıştığımız gibi bazı yapılandırma kanunlarında öngörülen matrah ve vergi artırım şartlarını yerine getiren mükellefe ilgili dönem için VUK'un 134. ve devamı maddeleri çerçevesinde vergi incelemesi yapılması hukuken mümkün olmasa da VUK'un 367. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan usul işletilerek suçun ortaya çıkarılması sağlanabilecektir. Sonuç olarak matrah ve vergi artırımı şartlarının yerine getirilmesi

[1429] Doktrinde bir grup yazar, söz konusu inceleme olmadan savcılığın ceza soruşturmasına başlayamayacağını ileri sürmektedir. Aksi görüş için bkz. Hızlı, **a.g.e.**, s. 54; Baykara, **Teorik ve Pratik Yönleri ile Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, s. 384-385.

[1430] Aynı yönde görüş için bkz. Bayar, **a.g.e.**, s. 160; Özcan, **a.g.e.**, s. 469. Temizyürek ise VUK'un 367. maddesinin hem ilk hem de ikinci fıkrasında yer alan yer alan incelemenin VUK'un 134 ve devamında yer alan maddelerde düzenlenen vergi incelemesi ile örtüşmediğini ifade etmektedir. Onur Temizyürek, "Kaçakçılık Suçlarında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı", **Vergi Dünyası**, Yıl:28, Sayı:330, Şubat 2009, s. 148.

halinde vergi incelemesine tabi olunmaması tez çalışma konumuz olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da yer aldığı VUK'un 367. maddesindeki suçların tespiti ve adli makamlara bildirilmesi imkânını kısıtlasa da tam bir engel teşkil etmemektedir ve bu sebeple bu tür düzenlemelerin ceza hukuku bakımından örtülü af olduğunu ifade etmek mümkün değildir.

1.2. Zamanaşımı

Zamanaşımı, suçların soruşturulmasını ve kovuşturmasını engelleyen ve adli cezanın infazını ortadan kaldıran dolayısıyla devletin yargılama ve cezalandırma hakkını düşüren hukuki müessesedir[1431]. VUK'ta düzenlenen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında zamanaşımına ilişkin özel bir hükme yer verilmemiştir. Dolayısıyla, bu suçlarda genel kanun sayılan TCK hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. TCK'nın 66. maddesinde dava zamanaşımı ve 68. maddesinde ceza zamanaşımı düzenlenmiştir. TCK'nın 72. maddesinin ikinci fıkrasına göre dava ve ceza zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ya da hükümlünün vazgeçmesi mümkün değildir.

1.2.1. Dava Zamanaşımı

TCK'nın 66. maddesinin birinci fıkrasının e bendinde, beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adlî para cezasını gerektiren suçlarda dava zamanaşımı sekiz yıl olarak belirlenmiştir[1432]. VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu için 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası; b bendinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçu için 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Buradan da anlaşılacağı üzere VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında dava zamanaşımı 8 yıldır.

[1431] Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt III, 1. Bası, Beta, İstanbul, 1989, s. 273.

[1432] TCK'nın 66. Maddesinin ikinci fıkrasında çocuklar için belli oranda azaltılmış dava zamanaşımı kabul edilmiştir. Bu hükme göre "…*Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, bu sürelerin yarısının; onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, üçte ikisinin geçmesiyle kamu davası düşer*…"

Doktrinde 8 yıl olarak görülen dava zamanaşımı süresi ile vergi inceleme süresi[1433] ve muhafaza ve ibraz süresinin[1434] birbirleri ile uyumlu olmamalarından dolayı inceleme süresi ve muhafaza ve ibraz süresinin 5 yıldan 8 yıla çıkarılması gerektiği savunulmaktadır[1435]. Böylece vergi kaçakçılığı suçlarının ortaya çıkartılmasında, araştırılmasında ve ispatında karşılaşılacak güçlüklerin engellenmiş olacağı ifade edilmektedir[1436]. Benzer bir görüşe göre, VUK'ta defter, belge ve kayıtların saklama ve ibraz süresinin 5 yıl olarak belirlenmesi, dava zamanaşımı süresi içinde açılan ceza davalarında ispat sorunlarına yol açmaktadır[1437]. Aksi yönde görüşe göre ise vergi suçlarında dava zamanaşımının 5 yıldan 8 yıla çıkarılmış olması, 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra ancak 8 yıllık dava zamanaşımı süresi içinde tespit edilen vergi kaçakçılığı suçlarının ispatı ve cezalandırılması bakımından önemli bir sorun teşkil etmemektedir[1438]. Bu görüşün temel dayanağı, beş yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra VUK'un 367. maddesinde yer alan vergi incelemesi müessesesi işletilemese bile CMK hükümleri gereğince Cumhuriyet Savcılığı tarafından vergi kaçakçılığına ilişkin tüm bilgi ve belgelerin elde edilebileceğidir[1439]. Kanaatimizce VUK'un 134. maddesi ve devamında yer alan vergi incelemesi ile VUK'un 367. maddesinin ilk fıkrasında yer alan inceleme aynı anlama gelmektedir. VUK'un 367. maddesinin ilk fıkrasında yer alan "*Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden*" ifadesi kullanılmıştır. Burada, vergi incelemesine yetkili olan kişilerin VUK'un 134. maddesi ve devamında yer alan ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma, tespit etme ve sağlama fonksiyonu gören idari denetim aracı olan vergi incelemesi sırasında kaçakçılık suçuna ilişkin tespitlerinin olması halinde rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile

---

[1433] VUK'un 138. maddesi gereğince tarh zamanaşımı süresi içerisinde başka bir ifade ile vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yıldan itibaren 5 yıldır.

[1434] VUK'un 253. ve 256. maddeleri gereğince defter, belge ve kayıtların ilgili bulundukları yılı takip eden yıldan itibaren 5 yıldır.

[1435] Özcan, **a.g.e.**, s. 353-354; Berkan Karagöz, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2008, s. 240-241.

[1436] Özcan, **a.g.e.**, s. 354

[1437] Hakan Üzeltürk, "Ekonomik Suçlar ve Vergiler", **Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu**, TOBB Yayın No:2005-25, 2005, s. 231. Benzer yönde görüş için bkz. Murat Aktaş; Murat Özgür, "Vergi Usul Kanunu'nda Yeralan Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süreleri (Eski ve Yeni Ceza Kanunu Bağlamında İrdelenmesi)-II", **Yaklaşım**, Yıl:14, Sayı:161, Mayıs 2006, s. 241.

[1438] Azmi Demirci, "Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu ile Uyumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:297, Mayıs 2006, s. 32-33.

[1439] **A.e.**, s. 33.

birlikte Cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunulması gerektiği emredilmiştir. Bu sebeple, vergi incelemesi yapılması için gereken zamanaşımı süresinin geçirilmesinden sonra VUK'un 367. maddesinin ilk fıkrasında yer alan usul takip edilerek Cumhuriyet başsavcılığına suç bildiriminde bulunma ihtimali yoktur. Diğer yandan, VUK'un 367. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "*359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıttıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder*." hükmünde geçen inceleme ise VUK 134. maddesi ve devamında yer alan vergi incelemesi ile örtüşmemektedir[1440]. VUK'un 138. maddesi gereğince vergi incelemesinde zamanaşımı, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yıldan itibaren 5 yıllık tarh zamanaşımına[1441] tabi tutulmuştur. Bu sebeple, 5 yıllık zamanaşımı süresi geçtikten sonra VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin tespitler, ancak Cumhuriyet savcısının talebi üzerine VUK'un 367. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan usul çerçevesinde yapılabilecektir. Başka bir ifade ile Cumhuriyet savcısının talebi olmaksızın tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra kaçakçılık suçlarının tespitine ilişkin inceleme yapılması mümkün değildir. Görüldüğü üzere, VUK'un 367. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan bu usul sürdürülerek 8 yıllık dava zamanaşımı süresi içinde kaçakçılık suçlarına ilişkin soruşturma ve kovuşturma sürdürülebilmektedir. Bununla birlikte VUK'un 253. ve 256. maddeleri gereğince defter, belge ve kayıtlara ilişkin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü süresi bu defter, kayıt ve belgelerin ait oldukları yılı takip eden yıldan itibaren 5 yılın sonunda sona ermektedir. Dolayısıyla, bu 5 yıllık sürenin geçmesinden sonra 8 yıllık dava zamanaşımı süresi içerisinde ilgili mükellefin defter, kayıt ve belgelerine ulaşmak neredeyse imkânsız hale gelecektir ki bu da ceza yargılamasına konu olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarının da yer aldığı VUK'un 359. maddesinde öngörülen kaçakçılık suçlarının tespitini güç hale

[1440] Temizyürek ise VUK'un 367. maddesinin hem ilk hem de ikinci fıkrasında yer alan yer alan incelemenin VUK'un 134 ve devamında yer alan maddelerde düzenlenen vergi incelemesi ile örtüşmediğini ifade etmektedir. Temizyürek, **Kaçakçılık Suçlarında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı**, s. 148.

[1441] Takdir komisyonuna sevk halinde 1 yıldan fazla olmamak üzere zamanaşımı durur. VUK madde 114/2; mücbir sebep halinde mücbir sebep kalkana kadar zamanaşımı durur. VUK madde 15/1; takdir komisyonu kararlarına karşı vergi dairesinin dava açması halinde zamanaşımı durur. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı 1969/6E. 1979/12K. 8.3.1979 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 21 Ocak 2020.

getirebilecektir. Ayrıca, uygulamada çoğu durumda VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların tespiti VUK'un 134 ve devamı maddelerinde yer alan vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkarılmaktadır. Bu sebeplerle, vergi incelemesi ile muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin 5 yıllık sürenin kaçakçılık suçlarına ilişkin 8 yıllık dava zamanaşımı ile uyumlu hale getirilmesinin isabetli bir adım olacağı ifade edilebilir[1442].

TCK'nın 66. maddesinin altıncı fıkrasına göre, zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden itibaren işlemeye başlar. 4369 sayılı Kanun Değişikliği öncesinde vergi ziyaı, vergi kaçakçılığı suçlarının unsuru olması sebebiyle dava zamanaşımı başlangıç tarihi verginin tarhı için kanunda öngörülen sürenin sonu olarak kabul edilmekteydi[1443]. Mevcut Yargıtay uygulamasına göre ise VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlarda dava zamanaşımının başlangıç anı başka bir ifade ile suç tarihi, suç türüne göre değişiklik arz etmektedir. Yargıtay VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle düzenleme ve kullanma suçlarına bağımsız dört ayrı suç olarak değerlendirmektedir. Yargıtay'a göre sahte belge

[1442] Birleşik Krallık vergi sisteminde mali idare olan HMRC, vergi yükümlülerinin defter ve kayıtlarını sonradan inceleyebilme yetkisine sahiptir. Bu yetki, vergi döneminin kapanmasından itibaren gelir vergisi bakımından 22 ay, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi bakımından 6 yıldır. Feria/Tanawong, **a.g.e.**, p. 707-708. Ancak kasıtlı olarak eksik beyan edilen vergilere ilişkin vergi incelemesi zamanaşımı 20 yıldır. https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/self-assessment-legal-framework/salf411 (Çevrimiçi) 15 Mayıs 2020. Görüldüğü üzere, Birleşik Krallık vergi hukukunda zamanaşımı süreleri vergi türüne ve yükümlülülerin işledikleri fiillerin ağırlığına göre değişmektedir.

[1443] "*…193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 98. maddesine göre, vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içerisinde tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20. günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirmek ve aynı Kanunun 109. maddesine göre de, beyannamenin Vergi Dairesine verildiği günde veya beyanname posta ile gönderilmişse 7 gün içerisinde idarece tarhiyat yapmak zorunluğu bulunmasına, ayrıca 1.11.1989 günlü vergi inceleme raporunda da sadece stopaj gelir vergisi ziyandan bahsedilmiş olmasına nazaran; son defa 13.11.1984 tarihinde sahte olarak düzenlendiği kabul edilen faturaya konu emtianın alım gününü takip eden ayın 20. günü akşamına kadar tarh işleminin yapılabileceği ve suç tarihinin 21.12.1984 günü olduğunun kabulü gerekeceği cihatle, iddianamenin düzenlendiği 25.12.1989 tarihine kadar 5 yıllık asli zamanaşımı süresinin dolduğuna dair yerel mahkeme kararında bir isabetsizlik görülmediğinden tebliğnamedeki bozma isteyen düşünceye iştirak edilmemiştir. Bu nedenle, yasa ve usule uygun bulunan kamu davasının zamanaşımı nedeniyle ortadan kaldırılmasına ilişkin hükmün isteme aykırı olarak (ONANMASINA), 24.1.1991 gününde oybirliğiyle karar verildi…*" Yargıtay 11. CD 1990/4181E. 1991/219K. 24.1.1991 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 21 Ocak 2020; "*…Sahte olarak düzenlendiği iddia olunan faturanın 1985 takvim yılına ait bulunması ve müsnet suçun oluşmasında varlığı aranan vergi ziyaının, sahte belgenin düzenlendiği tarihte değil, ait olduğu takvim yılını izleyen yılın verginin tarhı için kanunda belirlenen dönemin sonunda gerçekleşmiş bulunması nedeniyle suç tarihinin 01.04.1986 olduğu…*" Yargıtay 9. CD 1993/988E. 1999/1325K. 17.03.1993 aktaran Şengöz, **a.g.e.**, s. 136.

düzenleme suçunda dava zamanaşımının başlangıç anı, belgenin düzenlendiği tarih; birden fazla zincirleme olarak sahte düzenlenmesi halinde son belgenin düzenlendiği tarihtir[1444]. Benzer şekilde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunda dava zamanaşımının başlangıç anı, belgenin düzenlendiği tarih; birden fazla belgenin zincirleme olarak sahte düzenlenmesi halinde ise son belgenin düzenlendiği tarihtir[1445]. Bu kabule göre söz konusu belgenin düzenlenme tarihi 3 Mayıs 2018 ise sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda dava zamanaşımı bu tarihten itibaren işlemeye başlamalıdır. Bu noktada ifade edilmelidir ki, belge üzerinde belirtilen düzenleme tarihinin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının mali kayıtlar ve diğer bilgi ve belgeler çerçevesinde araştırılması gerekmektedir. Yargıtay, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda ise dava zamanaşımının başlangıç anı, mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre belirlemektedir.[1446]. Benzer şekilde sahte belge kullanma suçunda da benzer şekilde dava zamanaşımının başlangıç anı, mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre belirlenir[1447]. Bu kabule göre, örneğin 2019 yılı

[1444] Yargıtay 11. CD 2012/20814E. 2013/9008K. 30.05.2013; Yargıtay 11. CD 2012/23641E. 2013/11383K. 04.07.2013; Yargıtay 11. CD 2012/24145E. 2013/11868K. 11.07.2013; Yargıtay 11. C.D. 2012/8285E. 2013/15315K. 24.10.2013 aktaran Birol Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi", **Ankara Barosu Dergisi**, 2015/1, Yıl:73, s. 337.

[1445] Yargıtay 11. C.D. 2011/11402E. 2013/5778K. 8.4.2013; Yargıtay 11. C.D. 2011/5090E. 2013/7612K. 9.5.2013 aktaran Birol Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi", **Ankara Barosu Dergisi**, 2015/1, Yıl:73, s. 336.

[1446]"… *Atılı suça konu faturaların 2005 ve 2006 takvim yıllarında gelir vergisinde kullanılmış olması nedeniyle 16.03.2006 ve 16.03.2007 olan suç tarihlerinde yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1. maddesinde onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüş olup, aynı eylemin düzenlendiği ve suç tarihlerinden sonra 08/02/2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 sayılı Yasanın 276. maddesi ile değişik 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b. maddesinde ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörüldüğü, dosya içeriğine göre, suç tarihinde yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Yasayla değişik 359/b-1 maddesindeki cezanın, 08/02/2008 gün ve 26781 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanunun 276. maddesiyle değişik 359/b. maddesine göre lehe olduğu gözetilmeden fazla cezaya hükmolunması*…" Yargıtay 11. CD 2012/24234E. 2014/11559K. 12.6.2014; "…*Karar başlığında yanlış gösterilen suç tarihinin bahse konu sahte faturaların 2005 takvim yılı kurumlar vergisinde kullanılması sebebiyle 16.04.2006 olarak mahallinde düzeltilmesi mümkün görülmüştür*…" Yargıtay 11. CD 2012/23683E. 2014/10642K. 30.5.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 22 Ocak 2020;
Yargıtay 11. CD 2012/4466E. 2012/6089K. 19.04.2012; Yargıtay 11. CD 2009/22527E. 2011/23980K. 23.12.2011 aktaran Birol Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi", **Ankara Barosu Dergisi**, 2015/1, Yıl:73, s. 336.

[1447] Yargıtay 11. CD 2012/22396 E. 2013/8767 K. 28.5.2013; Yargıtay 11. CD 2013/3872 E. 2013/9264 K. 04.06.2013; Yargıtay 11. CD 2012/26076 E. 2013/9488 K. 6.06.2013; Yargıtay 11. CD 2011/12807E. 2013/10209K. 17.6.2013; Yargıtay 11. CD 2012/10365E. 2013/15357K. 25.10.2013; Yargıtay 11. C.D. 2012/15479E. 2013/15775K. 31.10.2013 aktaran Birol Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi", **Ankara Barosu Dergisi**, 2015/1, Yıl:73, s. 338.

içinde gelir vergisi bakımından kullanılan sahte faturaya ilişkin dava zamanaşımı başlangıç tarihi, basit usul dışında kalan mükellefler için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesi gereğince Mart ayının 25. günü akşamı ve basit usule tabi mükellefler için Şubat ayının 25. günü akşamıdır. Bu süre idari işlemle, 2019 yılında verilmesi gereken gelir vergisi yıllık beyannamesi için son beyanname verme süresi 31 Mart olarak belirlenmiştir. Benzer şekilde, 2020 yılı için gelir vergisi yıllık beyanname verme ve bu beyannamelere göre tahakkuk eden verginin ödeme süreleri Hazine ve Maliye Bakanlığının 17.03.2020 tarih ve VUK-125 / 2020-4 sayılı Sirküleri ile 30.04.2020 tarihine kadar uzatılmıştır. Görüldüğü üzere, Yargıtay'ın görüşü esas alındığında "kullanma" hareketi ile işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda idarenin beyanname verme süresini değiştirmesi ile birlikte dava zamanaşımının başlangıç anı da değişecektir. Bu durumun suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile uyumlu olmadığı ifade edilmelidir.

Yargıtay'ın sahte belge ve muhteviyatı itibariyle kullanma suçlarında beyannameyi esas alan dava zamanaşımının başlangıç anını belirlemesi vergi hukuku alanında yapılan çalışmalarda da eleştirilmektedir[1448]. Bir görüşe göre, tehlike suçu olarak öngörülen sahte belge kullanma suçunda suça konu olan belgenin gelir vergisi vergilendirme döneminin başı olan Ocak ayında defter, kayıt ve belgelere yansıtılarak kullanılmasına rağmen gelir vergisi beyannamesinin verildiği sonraki yılın 26 Mart tarihinin suç tarihi olarak esas alınarak dava zamanaşımının başlangıcının belirlenmesi hukuken isabetli değildir[1449]. Diğer bir görüş ise vergi hukukunda vergilendirme hesap dönemlerinin mutlak suretle takvim yılı olmaması, beyanname verme sürelerinin idare tarafından değiştirilebilir nitelikte olması, beyannamenin ilgili sürenin son gününde verilmesi zorunluluğunun bulunmaması, tehlike suçu niteliğinde olan vergi kaçakçılığı suçlarında beyanname vermenin suçun bir unsuru olarak addedilmesinin mümkün bulunmaması, beyanname verme süresinin son gününün esas alınmasının dava

[1448] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 286; Onur Temizyürek, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiillerinde Suç Tarihi, Suça Teşebbüs ve Teselsül", s. 115-122; Şengöz, **a.g.e.**, s. 136; Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 172-173; Köstü, **a.g.e.**, s. 89.
[1449] Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 471.

zamanaşımı süresinin işlemesi bakımından ilgili kişi aleyhine hukuki sonuçlar doğuracak nitelikte olması sebepleriyle Yargıtay'ın sahte belge kullanma suçunda dava zamanaşımının başlangıç tarihi olarak beyanname verme tarihinin esas alınmasına dair görüşünün hatalı olduğu yönündedir[1450].

VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu ve b bendinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, "düzenleme" ve "kullanma" hareketi seçimlik hareket olmak üzere öngörülmüştür. Düzenleme hareketi ile işlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu ve sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda suç tarihi, söz konusu belgenin düzenlendiği tarih olarak belirlenmelidir. Kullanma hareketi ile işlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu ve sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda suç tarihi söz konusu belgenin kullanıldığı tarih olarak belirlenmelidir. Mükellef A, sahte belgeyi defterine 10 Ocak günü kaydeder ve bir sonraki yılın 25 Mart gününde verdiği beyannamesine yansıtır ise suç tarihi olarak en son kullanma tarihi olan 25 Mart tarihi esas alınacaktır. Sahte belgenin birden fazla vergi türünde kullanılması halinde dava zamanaşımının başlangıç tarihi olarak sahte belgenin yansıtıldığı en son beyannamenin verildiği tarihinin esas alınması gerekmektedir. Diğer yandan sahte belge defter ve kayıtlara geçirilmesine rağmen beyannameye yansıtılmaması halinde suç tarihi olarak en son defter ve kayda geçirilen tarihin suç tarihi olarak alınması icap etmektedir.

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında soruşturma aşamasında dava zamanaşımı süresinin dolduğunun tespiti halinde CMK'nın 172. maddesi gereğince kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilirken; kovuşturma aşamasında tespit edilmesi halinde CMK'nın 223. maddesinin sekizinci fıkrası gereğince ceza davasının düşmesine karar verilecektir.

[1450] Bayar, **a.g.e.**, s. 150-152.

1.2.1.1. Dava Zamanaşımının Durması

Ceza hukukunda dava zamanaşımı süresinin durması, kanunda öngörülen belli nedenlerden dolayı zamanaşımı süresinin hiç başlamaması veya başlayan zamanaşımı süresinin ilerleyememesi anlamına gelmektedir[1451]. TCK'nın 67. maddesinin ilk fıkrasına göre soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunduğu hallerde, izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar dava zamanaşımı duracaktır. Kanunun öngördüğü durma sebebi ortadan kalktığında başka bir ifade ile yetkili merciden izin ya da karar alındığında, bekletici sorun çözüldüğünde veya kaçak olma kararı kaldırıldığında dava zamanaşımı süresi kaldığı yerden işlemeye devam edecektir.

Ceza muhakemesinde bazı suçlara ilişkin olarak belli kişiler hakkında soruşturma ve/veya kovuşturma yapılmasının uygun bulunmasına dair devletin ilgili merciinin izin vermesi[1452] ya da karar alması[1453] gereklidir. Bu iznin verilmesi ya da kararın alınması ile söz konusu kişi için muhakeme engeli ortadan kalkar ve dolayısıyla bu kişi aleyhinde soruşturma ve kovuşturma yapılması mümkün hale gelir. Bu bağlamda, VUK'un 367. maddesinde yer alan mütalaa şartının, TCK'nın 67. maddesinin birinci fıkrasında sınırlı şekilde sayılan dava zamanaşımı durma nedenleri kapsamında olup olmadığının tartışılması gerekmektedir. Doktrinde bir görüş, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları bakımından VUK'un 367. maddesi gereğince mütalaa alınmasının kamu davasının Cumhuriyet Savcısı

[1451] Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Cilt:II-III**, 2. Bası, Beta, İstanbul, 1992, s. 789.
[1452] 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun gereğince kamu görevlilerinin görevlerinden dolayı işledikleri suçları nedeniyle dava açılabilmesi yetkili merciin iznine tabidir. 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu'nun 82. maddesine göre hâkim ve savcıların görevden doğan veya görev sırasında işlenen suçları, sıfat ve görevleri gereğine uymayan tutum ve davranışları nedeniyle, haklarında inceleme ve soruşturma yapılması Adalet Bakanlığının iznine bağlıdır. 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 58. maddesi gereğince avukatların avukatlık veya Türkiye Barolar Birliği ya da baroların organlarındaki görevlerinden doğan veya görev sırasında işledikleri suçlardan dolayı haklarında soruşturma, Adalet Bakanlığının vereceği iznine tabidir. TCK'nın 299. maddesinde Cumhurbaşkanına hakaretsuçundan dolayı kovuşturma yapılması Adalet Bakanının iznine bağlıdır.
[1453] 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kurulu Kanunu'nun 53. maddesi gereğince akademik personelin görevi sırasında işledikleri suçlar hakkında ceza yargılaması yapılması, kanunda öngörülen yetkili kurullar tarafında lüzumu muhakeme kararı verilmesine bağlıdır. Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 717. Anayasanın 84. maddesi ve ilgili mevzuat gereğince milletvekilleri hakkında karar alınmadıkça ya da milletvekillik süresi dolmadıkça kovuşturma yapılamaz.

tarafından açılması için muhakeme şartı olduğu ve bu mütalaa alınmadan söz konusu davanın açılamayacağı ve bu sebeple mütalaa alınması için yapılan başvuruyla birlikte bu suçlarda dava zamanaşımı süresinin duracağı yönündedir[1454]. Diğer bir görüş göre ise VUK'un 367. maddesinde yer alan mütalaa, TCK'nın 67. maddesinin birinci fıkrasında belirtilmemiştir ve bu nedenle mütalaa alınması için yargılamanın durmasına ilişkin karar, zamanaşımını durdurmaz başka bir ifade ile dava zamanaşımı işlemeye devam eder[1455]. Kanaatimizce mütalaa, TCK'nın 67. maddesinde yer alan dava zamanaşımı durma nedenleri arasında yer almamaktadır. Dolayısıyla mevcut durumda mütalaanın olmamasının ya da mütalaa alınması için mahkeme tarafından durma kararı verilmesinin dava zamanaşımın durdurması mümkün görünmemektedir. Ancak vergi incelemesi sonucunda VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların işlendiğinin tespit edilmesi halinde mütalaanın muhakeme şartı olması nedeniyle kamu davası açılamayacak ve dolayısıyla fail cezalandırılamayacaktır. Bu sebeple, mütalaa müessesesinin düzenlendiği VUK'un 367. maddesinde mütalaa şartı yerine getirilene kadar dava zamanaşımının duracağına ilişkin açık bir düzenlemenin yapılması uygun olacaktır.

Bekletici sorun, bir ceza yargılamasında yüklenen suçunun ispatı başka bir mahkemenin yetkisine giren bir sorunun çözülmesine bağlı olması halinde başvurulan ceza muhakemesi müessesesidir[1456]. CMK'nın 218. maddesine göre bu durumda ceza mahkemesi söz konusu sorunu CMK hükümlerine göre nisbi muhakeme yaparak

---

[1454] Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 220. Aynı yönde görüş için bkz. Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 244-245; Mutluer, **a.g.e.**, s. 218.

[1455] Uğur/Elibol, **a.g.e.**, s. 298. Aynı yönde görüş için bkz. "…*Son olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde düzenlenen ve öğretide "mütalaa şartı" olarak adlandırılan kurumun, izin veya karar kurumu ile karıştırılmaması ve bu kurumlara tanınan hukuki neticelerin söz konusu kuruma tanınmaması gerekir. Çünkü mütalaa şartı, mahiyeti itibariyle kanunda gösterilen belirli vergi makamlarından alınması gereken teknik nitelikte bir görüş olup, söz konusu görüş alındıktan sonra bu görüşle bağlı olunmaksızın yargılama faaliyetlerinin yapılması mümkün görünmektedir. Neticede mütalaa şartı bir ceza muhakemesi şartı da olsa, izin veya karar kurumunun içinde yer alan bir kavram olarak addedilemeyeceğinden, dava zamanaşımını durdurucu bir etkiye de sahip olamayacaktır*…" Özcan, **a.g.e.**, s. 360; Hasan Fehmi Demir, "Ceza Hükmü İçeren Özel Kanunlardaki Ceza Muhakemesi Şartlarının TCK'nun 67/1. Maddesi Hükmü Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Dava Zamanaşımının Durması Hallerinde Azami Süre Sorunu", Eric Hilgendorf, Yener Ünver, (Ed) **Alman-Türk Karşılaştırmalı Ceza Hukuku**, Cilt: 3, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın:18, İstanbul, 2010, s. 354.

[1456] Sulhi Dönmezer; Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt III**, 12. Bası, İstanbul, Beta, 1997, s. 277; Ünver/Hakeri, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, s. 114; Faruk Erem, **Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler Cilt I**, Seçkin, Ankara, 1984, s. 508

çözüme kavuşturabilir[1457] ya da bu sorunla ilgili olarak görevli mahkemede dava açılması veya açılmış davanın sonuçlanması ile ilgili olarak bekletici sorun kararı verebilir. Ceza mahkemesi tarafından bekletici sorun kararı verilmesinden bu sorunun çözülmesine kadar olan süre zarfında, dava zamanaşımı durur[1458]. Örneğin VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin açılmış ceza davasına bakan ceza mahkemesi, söz konusu suçların işlendiği vergilere ilişkin pişmanlık ve ıslahın şartlarının oluşup oluşmadığına ilişkin vergi mahkemesinde dava açılması halinde CMK'nın 218. maddesi gereğince açılmış olan bu vergi davasının bekletici sorun yapılması gerekmektedir. Bekletici sorun kararı verilmesi halinde, VUK'un 359. maddesinde yer alan bu suç ve suçlar için yürülen ceza yargılamasına ara verilecek ve bu süreçte dava zamanaşımı da duracaktır. Ceza mahkemesi, sonrasında vergi yargılamasında ulaşılan sonuç çerçevesinde ceza yargılamasına devam edecektir.

Anayasanın 152. maddesinde öngörülen somut norm denetimi müessesesine göre bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır. Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. İşte bu beş aylık süre için dava zamanaşımı durur. Beş aylık süre geçtikten sonra dava zamanaşımı işlemeye devam eder. Örneğin, ceza mahkemesinin VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme suçuna ilişkin devam ettiği yargılama sırasında VUK'un 367. maddesinde yer alan mütalaa şartının Anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesine itiraz etmesi halinde, bu itirazın Anayasa

---

[1457] Devrim Güngör; Güneş Okuyucu Ergün, "Ceza Muhakemesinde Bekletici Sorun Kararının Dava Zamanaşımının Durmasına Etkisi", **TBBD**, Sayı 83, 2009, 69.

[1458] "*…5237 sayılı TCY.da da benzer düzenleme yapılarak, 67/1. maddede dava zamanaşımını durduran nedenler, izin veya karar alınması ya da bekletici sorun olarak sayılmıştır…Bu yasal düzenlemelere göre, suçun işlenmesi ile başlayan dava zamanaşımı süresi, izin veya karar alınması için yetkili mercie başvurulduğu ya da bir bekletici sorunun ortaya çıktığı günde duracak, izin veya kararın alındığı tarihte ya da bekletici sorun çözümlendiğinde, kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Bu nedenle, durma süresinden önce geçmiş olan süre, durma süresinden sonra işleyen zamanaşımı süresine eklenecektir*…" Yargıtay CGK 2006/4-38E. 2006/94K. 28.3.2006 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 23 Ocak 2020.

Mahkemesine gelmesinden itibaren söz konusu ceza yargılamasında dava zamanaşımı 5 ay için duracaktır. Anayasa Mahkemesi 5 aylık süre içinde söz konusu itiraz başvurusuna ilişkin karar vermezse dava zamanaşımı süresi kaldığı yerden devam edecektir.

CMK'nın 231. maddesinin sekizinci fıkrasında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmesi halinde sanığın beş yıl süreyle denetime tabi tutulacağı[1459] ve denetim süresi içinde dava zamanaşımının duracağı belirtilmiştir. Dava zamanaşımının durması, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının kesinleştiği anda başlar[1460]. CMK'nın 231. maddesinde öngörülen şartların sağlanması halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilen yargılamada dava zamanaşımı beş yıl için duracaktır. Ancak, hakkında hükmün açıklanmasının geriye bırakılması kararı verilen kişi bu beş yıllık denetim süresi içinde kasıtlı bir suç işlenmesi[1461] veya denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülüklere aykırı davranması halinde dava zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye devam eder[1462].

Doktrinde bir görüşe göre VUK'un 367. maddesinde düzenlenen kovuşturma şartı olan inceleme ve mütalaanın ceza yargılaması bakımından bekletici sorun teşkil eder ve bu sebeple inceleme ve mütalaada geçen süre zarfında dava zamanaşımı durur[1463]. Ancak bu görüş inceleme ve mütalaa sorununu çözecek makamın yargılama makamı olmaması sebebiyle eleştirilmektedir[1464].

[1459] Çocuk Koruma Kanunu'nun 23. maddesi gereğince çocuklarda denetim süresi üç yıldır.
[1460] Ali İhsan İpek, **Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010, s. 256;
[1461] Dava zamanaşımının kaldığı yerden devam etmesi için beş yıllık deneme süresi içinde işlenen kasıtlı suçun işlendiğine ilişkin hükmün kesinleşmesi gerekmektedir. "…*Vicdani kanının oluştuğu duruşma sürecini yansıtan tutanaklar, belgeler ve gerekçe içeriğine göre hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının kesinleştiği 14.06.2006 tarihinden deneme süresinde işlenen suçtan dolayı verilen cezanın kesinleştiği 13.03.2009 tarihine kadar zamanaşımı süresinin durduğu ve inceleme tarihi itibariyle zamanaşımı süresinin dolmadığı anlaşılarak yapılan incelemede başkaca nedenler yerinde görülmemiştir*…" Yargıtay 4. CD. 2012/8021E. 2012/13441K. 05.06.2012 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 2 Şubat 2020.
[1462] Erhan Günay, **Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 158.
[1463] Mutluer, **a.g.e.**, s. 218.
[1464] Özcan, **a.g.e.**, s. 362.

CMK'nın 247 ve 248. maddelerinde düzenlenen kaçakların yargılanmasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. CMK'nın 247. maddesinin birinci fıkrasına göre kaçak, hakkındaki soruşturmanın veya kovuşturmanın sonuçsuz kalmasını sağlamak amacıyla yurt içinde saklanan veya yabancı ülkede bulunan ve bu nedenle Cumhuriyet savcısı veya mahkeme tarafından kendisine ulaşılamayan kişi olarak tanımlanmaktadır. Kaçak kararı verilmesi ile birlikte dava zamanaşımı durmaktadır[1465]. Mahkemenin kaçak kararı verebilmesi için söz konusu suçun CMK'nın 248. maddesinde yer alan katalog suçlardan olması gerekmektedir. VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları bu katalog suçlar arasında yer almamaktadır. Dolayısıyla, bu suçlardan dolayı kişinin kaçak sayılması ve bunun sonucunda dava zamanaşımının durması mümkün değildir[1466].

1.2.1.2.Dava Zamanaşımın Kesilmesi

Zamanaşımın kesilmesi, zamanaşımı devam ederken kanunda öngörülen bir olayın meydana gelmesi üzerine o tarihe kadar geçmiş olan sürenin tamamıyla ortadan kalkması ve sürenin yeniden işlemeye başlamasıdır[1467]. TCK'nın 67. maddesinin ikinci fıkrasına göre dava zamanaşımı süresi, şüpheli veya sanıklardan birinin savcı huzurunda ifadesinin alınması veya sorguya çekilmesi[1468], şüpheli veya sanıklardan biri hakkında tutuklama kararının verilmesi, suçla ilgili olarak iddianame

---

[1465] CMK'nın 247. maddesinin üçüncü fıkrasına göre kaçak sanık hakkında kovuşturma yapılabilse de, daha önce sorgusu yapılmamış ise, mahkûmiyet kararı verilemez. Kanun koyucu, kaçaklara ilişkin ceza yargılamalarında, dava zamanaşımı süresinin işlemesinin engellenmesi amacı ile böyle bir düzenleme ihdas etmiştir. Bahri Öztürk; Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, 10. Bası, Seçkin, Ankara, 2006, s. 110.

[1466] "…*5271 sayılı CMK'nın 248/2. maddesinde sayılı katalog suçları dışında kalan sahte fatura kullanma suçu nedeniyle sanık hakkında "kaçak" kararı verilemez*…" Yargıtay 11. CD 2008/4388E. 2008/4736K. 12.5.2008 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 23 Ocak 2020.

[1467] Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 243.

[1468] Yargıtay, görevsiz mahkeme tarafından yapılan sorgunun da dava zamanaşımını keseceğini kabul etmektedir. "…*Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 02.02.1999 tarih ve 1998/11-334 esas, 1999/5 karar sayılı kararı ile 23/11/2010 tarih ve 2010/2-136 Esas, 2010/229 Karar sayılı ilamında belirtildiği üzere görevsiz mahkemede alınan savunmaların zamanaşımını keseceği, sanığın iddianamede anlatılan eylemlere yönelik savunmasının ilk olarak ... 7. Ağır Ceza Mahkemesi'nin 2002/15 esas sayılı dosyasında 14/03/2002 tarihinde alındığı ve bu savunmanın zamanaşımını keseceği, daha sonrasında zamanaşımını kesen başkaca bir işlemin de bulunmadığı*…" Yargıtay 7.CD 2014/12008E. 2014/16714 15.10.2014 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 24 Ocak 2020.

düzenlenmesi[1469], sanıklardan bir kısmı hakkında da olsa mahkûmiyet kararı verilmesi[1470] halinde kesilir[1471]. Maddenin devamında dava zamanaşımı kesildiğinde, zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlayacağı ifade edilmiştir. Diğer yandan, dava

[1469] Cumhuriyet savcısı tarafından iddianamenin düzenlenmesi ve ilgili mahkemeye sunulması gerekmektedir. Diğer yandan, dava zamanaşımının kesilmesi için iddianamenin mahkeme tarafından kabulüne ve kamu davasının açılmasına gerek yoktur. Koca/Üzülmez, **a.g.e**, s. 719. Yargıtay, zamanaşımının kesilmesinin iddianamenin mahkeme tarafından kabulüne bağlı olduğu kanaatindedir. "*…TCY'nın 67/2-c maddesinde yer alan ve zamanaşımını kesen husus, 'iddianamenin düzenlenmesi' olarak belirtilmiş ise de; bunu iddianame ile dava açılması olarak anlamak gerekir. Dava ise, iddianamenin düzenlenmesi ile açılmış sayılmayıp, iddianame, 5271 sayılı CYY'nın 174/3 ncü maddesi gereğince zımni veya 175/1 nci maddesi gereğince açıkça kabul edilmiş olursa açılmış sayılır. Davanın açılması ile de soruşturma evresi biter ve kovuşturma evresi başlar…İddianamenin kabulüyle, kamu davası açılmış olur ve kovuşturma evresi başlar' (CYY, m.175/1). CYY'nın 175/1 nci maddesindeki bu düzenleme, açıkça davanın açılmış sayıldığı ve kovuşturmanın başladığı tarihi gösterdiğinden, davanın iddianamenin düzenlendiği tarihe çekilmesi kabul edilemez. CYY'nın 175/1 nci maddesindeki bu düzenleme ile, 2/1-e-f maddesinde yer alan, 'Soruşturma: Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi'; 'Kovuşturma: İddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi' ifade eder düzenlemeleri birlikte değerlendirildiğinde, iddianame kabul edilmeden önceki evrede (iddianame düzenlenmiş olmasına karşın), kamu davası açılmış sayılamayacağından/ sayılmadığından, zamanaşımını kesen süre de başlamamış olmaktadır…*" Yargıtay CGK 2014/2-37E. 2015/47K. 17.3.2015 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 23 Ocak 2020.

[1470] Dava zamanaşımını kesen, kesinleşmemiş mahkûmiyet kararıdır. Zira kesinleşmiş mahkûmiyet kararından sonra ceza zamanaşımı işlemeye başlayacaktır. "*… Kamu davasının ortadan kaldırılması sonucunu doğuran zamanaşımını kesen işlemler TCK.nun 104. maddesinde belirtilmiş olup, mahkumiyet hükmü dava zamanaşımı kesen son işlemdir. Hükmün kesinleşmesinden sonra Kanunun 112. maddesindeki ceza zamanaşımı cereyana başlar…*" Yargıtay 2.CD 1989/276E. 1989/854K. 16.2.1989; "*…İştirak halinde suç işleyen sanıklardan ikisi hakkında mahkumiyet kararı verilmiş olup, sanıklardan bir kısmı hakkında verilen mahkumiyet kararının dava zamanaşımını keseceği ve 5237 Sayılı T.C.K.nda dava zamanaşımının sirayeti konusunda fiile bağlılığı esas alan nesnel ölçütün kabul edilmiş olması karşında, sanıklar hakkında verilen mahkumiyet kararının hakkında beraat kararı verilen sanık yönünden de dava zamanaşımını kestiği, dolayısıyla bu sanık yönünden dava zamanaşımının gerçekleşmediği anlaşılmakta olup, asli dava zamanaşımının dolduğundan bahisle sanık hakkında açılan kamu davasının düşmesine dair Özel Daire kararı isabetsizdir…*" Yargıtay CGK 2011/11-243E. 2012/7K. 31.1.2012 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 23 Ocak 2020

[1471] Kanunda öngörülen bu haller dışında dosyaların birleştirilmesine veya ayrılmasına ilişkin kararlar ("*…Dosyaları birleştirme ve tefrik kararları zamanaşımını kesen işlemler olmadığı gibi Yüksek Yargıtay Ceza Kurulu'nun 1.4.1997 gün 1997/6-65 esas, 1997/73 sayılı kararında açıklandığı üzere 7.11.1991 tarihinde çıkartılan gıyabi tevkif müzekkeresinin geçerliliğini sürdürdüğü aşamada ikinci kez 10.9.1992 tarihinde birleştirilen dosyada yeniden çıkartılan gıyabi tevkif müzekkeresinin yeni bir sonuç doğurmayacağı, bu nedenle de zamanaşımını yeniden kesme gibi bir etkisi olmayacağı, sanığın yakalanıp sorguya çekildiği 19.6.1997 tarihine kadar beş yıllık asli zamanaşımı süresi dolduğu gözetilmeden TCK.nun 102/4. maddesi ile kamu davasının ortadan kaldırılması yerine yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi… yasaya aykırı, O Yer C. Savcısının temyiz itirazları bu nedenle yerinde görüldüğünden hükmün bu sebepten dolayı isteme aykırı olarak (BOZULMASINA), 13.10.1997 gününde oybirliğiyle karar verildi…*" Yargıtay 10.CD 1997/10378E. 1997/10343K. 13.10.1997 www.kazanci.com (Çevirmiçi) 23.1.2020) ya da celp ve ihzar müzekkereleri gönderilmesi ("*…Ceza Kanununun 104. madde 1. fıkrasında dava zamanaşımını kesen sebebler tek tek sayılmak suretiyle gösterilmiş olup, yorum yoluyla geliştirilemez. Bu sebebler arasında yer alan (sorgu)dan maksat CMUK.nun '135, maddesinde yazılı şekildeki sorgudur. Aynı maddedeki celp ve ihzar müzakkereleri ise böyle bir sorguyu sağlamak için sanık adına çıkartılan müzekkerelerden ibarettir…*" Yargıtay CGK 1981/7-27E. 1981/175K. 11.5.1981 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 23 Ocak 2020) dava zamanaşımını kesen sebepler arasında yer almaz.

zamanaşımını kesen birden fazla nedenin bulunması halinde ise dava zamanaşımı süresi son kesme nedeninin gerçekleştiği tarihten itibaren yeniden işlemeye başlayacaktır. Ancak zamanaşımın kesilmesi halinde, dava zamanaşımı süresi ilgili suça ilişkin olarak Kanunda belirlenen sürenin en fazla yarısına kadar uzayacaktır. Bu sebeple, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında dava zamanaşımı 8 yıldır. Bu suçlar bakımından bir veya birden fazla kesilme nedeni söz konusu olduğunda bu dava zamanaşımı süresi suçun işlenme tarihinden itibaren en fazla 12 yıla kadar uzayacaktır.

1.2.2. Ceza Zamanaşımı

Ceza zamanaşımı, kesinleşmiş mahkûmiyet kararından itibaren hükmedilen cezanın belli bir süre zarfında infaz edilmemesi halinde devletin infaz hak ve yetkisini kaldıran bir müessesedir[1472]. TCK'nın 68. maddesinde cezanın ağırlığı ve türü esas alınarak farklı ceza zamanaşımı süreleri belirlenmiştir. Buna göre devletin infaz yetkisini kaldıran ceza zamanaşımı süreleri, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarında kırk yıl, müebbet hapis cezalarında otuz yıl, yirmi yıl ve daha fazla süreli hapis cezalarında yirmidört yıl, beş yıldan fazla hapis cezalarında yirmi yıl, beş yıla kadar hapis ve adlî para cezalarında ise on yıldır. Ceza zamanaşımı, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve kalan ceza miktarı esas alınarak süre hesaplanır. Türleri başka başka cezaları içeren hükümler, en ağır ceza için konulan ceza zamanaşımı süresinin geçmesiyle infaz edilmez. Örneğin kişi hem 6 yıl hapis cezası hem de adli para cezası hükmedilmiş ise hem hapis cezası hem de adli para cezası için ceza zamanaşımı 6 yıl hapis cezasının tabi olduğu 20 yıl olacaktır. Kesinleşmiş mahkûmiyet hükmü, genel af ya da özel af ile daha hafif bir cezaya çevrilmiş ise hükümde öngörülen ceza değil çevrilme neticesinde infaz edilmesi gereken ceza esas alınarak ceza zamanaşımının belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin kesinleşmiş mahkûmiyet hükmünde ceza 8 yıl iken genel af veya özel af ile bu ceza 4 yıla düşürülmüş ise ceza zamanaşımı 20 yıl değil 10 yıl olacaktır.

[1472] İçel, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 768.

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında ceza zamanaşımı, bu suçların müteselsil şekilde işlenmemesi halinde 10 yıldır. Diğer yandan örneğin sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun müteselsil şekilde işlenmesi halinde toplamda 5 yıldan fazla cezaya hükmedilme ihtimali mevcuttur. Bu durumda ceza zamanaşımı, 20 yıl olacaktır. Diğer yandan bir ceza yargılaması sonucunda birden fazla suçtan dolayı birden fazla ceza verilmesi durumunda, TCK sisteminde cezaların içtimaı prensibi kabul edilmediğinden ceza zamanaşımı toplam ceza üzerinden değil her suç için hükmedilen ceza üzerinden ayrı ayrı hesaplanacaktır[1473]. Örneğin kişi hem muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçundan 2 yıl, sahte belge düzenleme suçundan 4 yıl ceza almış ise toplam ceza 6 yıl olduğu için 20 yıllık ceza zamanaşımına değil 2 yıl ve 4 yıl ayrı ayrı 10 yıllık zamanaşımına tabi olmalıdır.

Ceza zamanaşımının bitmesi halinde kesinleşen ceza hükmünün infazı imkânsız hale gelir[1474]. Mahkeme, zamanaşımını re'sen uygular ve hükümlünün bundan vazgeçmesi mümkün değildir[1475]. Ceza zamanaşımı süresinin dolmasıyla cezaya bağlı olan veya mahkeme hükmünde yer alan hak yoksunlukları sona erer. Diğer yandan, TCK'nın 74. maddesinin üçüncü fıkrası gereğince ceza zamanaşımı dolayısıyla cezanın düşmesi, şahsi haklar, tazminat ve yargılama giderlerine ilişkin hükümleri etkilemez.

1.2.2.1.Ceza Zamanaşımının Durması

TCK'da ceza zamanaşımını durduran nedenlere yer verilmemiştir. 5320 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunu'nun 15. maddesinde birden fazla mahkûmiyeti olan kişinin bu mahkûmiyetlerden birine ilişkin cezayı infaz kurumunda çektiği sürece, diğer cezaları açısından ceza zamanaşımının işlemeyeceği öngörülmüştür. Örneğin kişi VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu müteselsil biçimde işlemesinden dolayı 6 yıl; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya

[1473] Özcan, **a.g.e.**, s. 365.
[1474] Ceza zamanaşımının bitmesiyle cezanın infazı mümkün olmasa bile ceza ortadan kalkmaz.
[1475] Zafer, **a.g.e.**, s. 575.

kullanma suçundan dolayı 4 yıl ceza almış ve bu mahkûmiyet kararları kesinleşmiştir. Bu durumda söz konusu kişi ilk mahkûmiyetinden ötürü almış olduğu cezayı çekmeden diğer ceza için ceza zamanaşımının işlemesi mümkün değildir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise cezanın infazının ertelenmesi veya durdurulması halinde, bu cezaya ilişkin zamanaşımı işlemeyeceği belirtilmiştir.

Anayasanın 83. maddesinin üçüncü fıkrasında "*Türkiye Büyük Millet Meclisi üyesi hakkında, seçiminden önce veya sonra verilmiş bir ceza hükmünün yerine getirilmesi, üyelik sıfatının sona ermesine bırakılır; üyelik süresince zamanaşımı işlemez.*" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğince hakkında ceza hükmü olan kişi hakkında ceza zamanaşımı süresi milletvekillik süresi boyunca duracaktır.

5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanunun[1476] 118. Maddesine göre sırf askerî suçlar ile askerî disiplin suçları ayrık olmak üzere, askere alınmadan önce ve askerlikleri sırasında işledikleri suçlardan dolayı er ve erbaşlar ile yedek astsubay ve yedek subaylar hakkında kısa süreli hapis cezaları yerine hükmedilen Türk Ceza Kanununun 50 nci maddesinin birinci fıkrasının (c), (e) ve (f) bentlerinde yazılı tedbirler ile bu Kanunun 106. maddesinde yazılı adli para cezasının yerine getirilmesi askerlik hizmetlerinin sonuna bırakılır. Bu süreler içinde zamanaşımı işlemez başka bir ifade ile ceza zamanaşımı durur.

1.2.2.2.Ceza Zamanaşımının Kesilmesi

TCK'nın 71. maddesinde ceza zamanaşımını kesen nedenler sayılmıştır. Buna göre, mahkûmiyet hükmünün infazı için yetkili merci tarafından hükümlüye kanuna göre yapılan tebligat veya bu maksatla hükümlünün yakalanması halinde ceza zamanaşımını kesilir. Söz konusu tebligatın doğrudan mahkûmiyet kararının infazına yönelik olması gerekmektedir. Örneğin infaz için tutuklama ve zorla getirme müzekkereleri ceza zamanaşımı keserken[1477] yargılama giderlerinin ödenmesine ya da infazın sonraya bırakılmasına ilişkin tebligatlar ceza zamanaşımı kesmez[1478].

[1476] RG Tarih:29/12/2004 Sayı:25685.
[1477] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 719.
[1478] Veli Özer Özbek, **TCK İzmir Şerhi Türk Ceza Kanununun Anlamı Cilt I**, 3. Bası, Seçkin, Ankara, 2006, s. 694.

Hükümlünün infaz amacıyla değil de başka bir suç şüphesiyle yakalanması halinde ceza zamanaşımı süresi kesilmez[1479]. Diğer yandan kişinin birden fazla mahkûmiyetinin olması halinde yakalama emrine konu olan mâhkumiyet bakımından ceza zamanaşımı kesilecektir[1480]. Ancak, hükümlü aynı suçtan dolayı iki ceza almış ise bu cezalardan birisi için yapılan tebligat diğer cezanın da zamanaşımını kesecektir[1481].

Aynı maddede ayrıca bir suçtan dolayı mahkûm olan kimse üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlediği takdirde, ceza zamanaşımının kesileceği belirtilmiştir. Görüldüğü üzere kişinin üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suçu işlemesi yeterlidir; bu suçtan dolayı kişinin mahkûmiyetine hükmedilmesi ve/veya bunun kesinleşmesi gerekli değildir[1482].

Ceza zamanaşımında, dava zamanaşımında olduğu gibi üst bir sınır getirilmemiştir. Bu sebeple, ceza zamanaşımı her kesildiğinde süre yeniden işlemeye başlar[1483].

İştirak halinde işlenen suçlarda, ceza zamanaşımının kesilmesi aynı suçtan mahkûm olan diğer kişileri etkilemez[1484]. Zira ceza zamanaşımı kişiseldir.

1.3. Pişmanlık ve Islah

Tez çalışma konumuz olan VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında ceza ilişkisini sona erdiren nedenlerden biri olan pişmanlık ve ıslah müessesesi tartışılacaktır. Bu bağlamda pişmanlık ve ıslah müessesesinin hukuki niteliği, şartları, sonuçları ve özellik arz eden bazı durumlar sırasıyla ele alınacaktır.

[1479] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 720.
[1480] **A.e.**
[1481] İçel, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 772.
[1482] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, 721.
[1483] İçel, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 771 ve 773.
[1484] Zafer, **a.g.e.**, s. 575.

1.3.1. Hukuki Niteliği

Doktrinde VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar bakımından pişmanlık müessesesinin hukuki niteliği tartışmalıdır. Bir görüşe göre, vergi kaçakçılığı suçları bakımından VUK'ta yer alan pişmanlık, gönüllü vazgeçme kurumu niteliğindedir[1485]. Ancak bu görüş isabetli değildir[1486]. Zira TCK'nın 36. maddesinde düzenlenen gönüllü vazgeçmede failin, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçmesi veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını ya da neticenin gerçekleşmesini önlemesi gerekmektedir. Gönüllü vazgeçme teşebbüs halinde kalmış bir suçun cezalandırılmasını engelleyen bir ceza hukuku müessesesidir. Pişmanlığın uygulanabilmesi için suçun tamamlanması ve VUK'un 371. maddesinde öngörülen pişmanlık şartlarının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Başka bir görüş, VUK'un 371. maddesinde yer alan düzenlemenin, etkin pişmanlık[1487] niteliğinde olduğu yönündedir[1488]. Diğer bir görüşe göre, pişmanlık, ceza hukuku müesseseleri olan gönüllü vazgeçme, etkin pişmanlık ve önödeme ile belli noktalarda örtüşse de vergi hukukuna özgü bir müessesedir[1489].

Kanaatimize göre vergi hukuku boyutuyla pişmanlık ve ıslah müessesesi, temelinde verginin tahakkukunun sağlanmasına odaklanan ve kazan kazan yaklaşımını esas alan bir müessesedir. Zira bu müessese ile bir tarafta ilgili kişi vergi ziyaı kabahati karşılığında verilecek olan idari para cezası niteliğinde olan vergi ziyaı cezasından kurtulmaktadır; diğer tarafta vergi idaresi, daha önce bilgisi dâhilinde olmayan ve vergi denetimi ile olması da pek mümkün olmayan vergi alacağına kavuşmaktadır. Ayrıca, pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergiyi doğuran olayın kayıt dışı kalması engellenmekte, paydaşların sisteme katılımları teşvik etmekte ve böylece vergi

---

[1485] Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 211.

[1486] Aynı yönde görüş için bkz. Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 224-225; Özcan, **a.g.e.**, s. 402; Bayar, **a.g.e.**, s. 144-145.

[1487] Koca/Üzülmez'e göre Etkin pişmanlık; failin suçun tamamlanmasından sonra neticeyi telafi etmeye yönelik davranışları olup, gönüllü vazgeçmenin tamamlanmış suçlardaki görünümüdür. Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 437. Hakeri'ye göre, etkin pişmanlık, suçu gerçekleştiren failin pişmanlık gösteren birtakım hareketlerde bulunması sebebiyle faile ceza verilmemesini ya da verilecek cezada indirim yapılmasını sağlayan müessesedir. Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 521-522.

[1488] Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 428; S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 10. Bası, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014, s. 389; Özcan, **a.g.e.**, s. 400.

[1489] Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:76, 1997, s. 18; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 462-463; Yiğit, **a.g.e.**, s. 227.

uyumunun[1490] daha üst bir seviyeye çıkmasında katkı sağlamaktadır. Diğer yandan, VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan hüküm gereğince kaçakçılık suçları açısından pişmanlık müessesesi, ceza hukuku müessesesi olan etkin pişmanlığa benzer bir sonuç doğurmakta ve VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık şartlarını yerine getiren kişi bakımından cezayı ortadan kaldıran şahsi bir sebep[1491] oluşturmaktadır. VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık şartları nazara alındığında bu müessesenin kaçakçılık suçları bakımından vergi hukukuna özgü etkin pişmanlık müessesesi olduğu kabul edilmelidir[1492].

1.3.2. Şartları

VUK'un 371. maddesinde, beyana dayalı vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellefler ile bu fiillere iştirak edenlere pişmanlık ve ıslah şartları altında vergi ziyaı cezası kesilmeyeceği ifade edilmiştir. VUK'un 371. maddesinin birinci fıkrasının ilk iki bendinde yer alan şartlar pişmanlık şartları düzenlemektedir. Buna göre, işlenen fiil, bir dilekçe ile kendiliğinden vergi idaresine bildirilmeli, bu dilekçenin resmî kayıtlara geçirilmesinden önce yapılmış herhangi bir ihbar olmamalı, vergi incelemesine başlanmamış olmalı ve takdir komisyonuna sevk gerçekleşmemelidir. Aynı maddenin birinci fıkrasının üçüncü, dördüncü ve beşinci bendinde ise ıslah şartları yer almaktadır. Buna göre, pişmanlık dilekçesi verilmesini takip eden 15 gün içinde hiç verilmemiş beyannamenin verilmesi, eksik veya yanlış verilen beyannamenin tamamlanması ve düzeltilmesi ve son olarak da pişmanlık dilekçesi konusu olan ve vadesi geçmiş olan vergilerin AATUHK'nın 51. maddesi gereğince gecikme zammı ile ödenmelidir[1493]. Bu şartların kümülatif şekilde yerine

---

[1490] Yusuf Karakoç, "Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler", **Prof. Dr. Nami Çağan'a Armağan**, Atılım Üniversitesi Yayınları No:63, Hukuk Fakültesi Yayınları No:1, 2020, s. 364; Yazıcı, benzer bir şekilde pişmanlık ve ıslah müessesesinin vergi bilincinin yerleşmesine katkı sağlayacağını belirtmiştir. Ahmet Yazıcı, "Pişmanlık Fayda Verir (mi)?", **E-Yaklaşım**, Sayı:26, Eylül 2005.

[1491] Özen'e göre şahsi cezasızlık nedenidir. Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 71. Ancak bu görüş kanaatimizce de yerinde değildir zira şahsi cezasızlık sebepleri suçun işlenmesi sırasında var olması gerekmektedir. Diğer yandan cezayı kaldıran şahsi nedenler, suçun işlenmesi sırasında mevcut değildir başka bir ifade ile bunlar suç işlendikten sonra ortaya çıkarlar. Bu sebeplerle, pişmanlık ve ıslahın sonucunun ceza hukukuna yansımasını cezayı kaldıran şahsi neden olarak nitelendirmek isabetli olacaktır.

[1492] Benzer yönde görüş için bkz. Zübeyr Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Adalet, Ankara, 2013, s. 44; Yiğit, **a.g.e.**, s. 223.

[1493] Alman hukukunda kaçakçılık suçunda pişmanlık müessesesini düzenleyen AO'nun 371. Maddesinde kaçırılan vergi aslı ve gecikme faizinin yanında kaçırılan verginin %10'u ile %20'si arasında bir oranda ek ücret ödenmesi zorunlu kılınmıştır. Drüen/Butler, **a.g.e.**, p. 370.

getirilmesi gerekmektedir aksi halde vergi ziyaı cezası bakımından pişmanlık ve ıslah müessesesinin hukuki sonuçlarının gerçekleşmesi mümkün değildir. VUK'un 371. maddesinin ilk fıkrasının açık lafzı gereğince beyana dayalı olmayan vergilerde pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurulamaz. Ayrıca, aynı maddenin son fıkrasında emlak vergisinde pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanmayacağı açık şekilde düzenlenmiştir.

VUK'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinin işlevinin vergi idaresinin vergiyi doğuran olaydan haberdar olması ve bunun sonucunda da verginin tarh ve tahakkukunun sağlanması[1494] olduğu anlaşılmaktadır. Diğer yandan, pişmanlık ve ıslah ile vergi ziyaı cezası kalkmasına rağmen vergi ziyaı sonucunu doğuran VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarından dolayı ceza yargılaması yapılması ve suçun gerçekleştiğinin sabit olması halinde mahkûmiyet kararı verilmesi, pişmanlık ve ıslah müessesesinin kaçakçılık suçunun işlendiği durumlarda uygulanmasını imkânsız hale getirmektedir. Zira söz konusu kaçakçılık suçundan ceza yargılamasına tabi tutulup mahkûm olacak kişinin, sadece vergi ziyaı cezasından kurtulmak amacıyla pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurması olası değildir. Kanaatimizce kanun koyucu bu durumu da hesaba katarak VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrasına "*371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz*." hükmünü getirmiştir. Görüldüğü üzere bu hükümde VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık şartlarına atıfta bulunulmuş ve ıslah şartlarına ilişkin herhangi bir atıf söz konusu olmamıştır. Bu sebeple, VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları açısında pişmanlık şartları olan işlenen fiilin bir dilekçe ile kendiliğinden vergi idaresine bildirilmesi ve bu dilekçenin resmî kayıtlara geçirilmesinden önce yapılmış herhangi bir ihbar olmaması, vergi incelemesine başlanmamış olması ve takdir

[1494] Ateşağaoğlu bu bağlamda pişmanlık ve ıslah müessesesinin, vergi denetim yolları ile hiçbir zaman ortaya çıkarılamayacak vergi asıllarını ortaya çıkarma fonksiyonunun olduğunu ifade etmiştir. Erdem Ateşağaoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve Islah Kurumu Üzerine Genel Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası**, Sayı:343, Mart 2010, s. 183. Benzer şekilde Ayaz/Sönmez'de pişmanlık ve ıslahın etkin şekilde yapılamayan vergi denetiminin oluşturduğu boşlukları doldurmaya yaradığını belirtmiştir. Garip Ayaz; Erdal Sönmez, "Vergi İdaresinin Bankalardan Aldığı Bilgiler ve Islah Hükümlerinden Yararlanmayı Engeller", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:81, Eylül 1999, s. 60.

komisyonuna sevkin gerçekleşmemesi yeterlidir. Bununla birlikte, VUK'un 371. maddesinin üçüncü, dördüncü ve beşinci bendinde yer alan ıslah şartlarının kaçakçılık suçları için yerine getirilmesi zorunlu değildir[1495].

1.3.3. Kapsamı

VUK'ta düzenlenen tüm vergi suçlarında, VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık müessesesine başvurmak mümkün değildir. Başka bir ifade ile, pişmanlık müessesesi belli şartlar altında sadece VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları için başvurulabilir. Ayrıca ifade etmek gerekir ki gümrük vergisi ve benzeri mali yükümlülüklerinden kaynaklanan durumlarda ve bunlara ilişkin kaçakçılık suçlarında VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık müessesesine başvurulamaz[1496]. Bu suçlara ilişkin olarak 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun[1497] 5. maddesinde etkin pişmanlık müessesesi düzenlenmiştir[1498].

VUK'un 371. maddesinin birinci fıkrasında vergi ziyaı cezası bakımından pişmanlık ve ıslah müessesesinin sadece beyana dayalı vergilerde uygulanabileceği öngörülmüştür. Keza aynı maddede geçen ıslah şartları nazara alındığında da pişmanlık ve ıslahın beyana dayalı olmayan vergilere ilişkin vergi ziyaı cezalarında mümkün olmadığı görülmektedir. Diğer yandan, VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları beyana dayalı olsun ya da olmasın VUK kapsamında olan tüm vergi türlerinde işlenmesi olası suçlardandır. VUK'un 359. maddesinin c bendinde yer alan Bakanlık ile anlaşması olmaksızın belge basma suçunun beyana dayalı vergiler ile ilgisi bulunmamaktadır[1499]. Bu sebeplerden dolayı, VUK'un 359. maddesinde yer alan

---

[1495] Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 338.
[1496] Mutluer, **a.g.e.**, s. 204.
[1497] RG Tarih:31.3.2007 Sayı:26479.
[1498] Etkin pişmanlık Madde 5 – *(1) 3 üncü maddede tanımlanan suçlardan birine iştirak etmiş olan kişi; resmî makamlar tarafından haber alınmadan önce, fiili, diğer failleri ve kaçak eşyanın saklandığı yerleri merciine haber verirse, verilen bilginin, faillerin yakalanmasını veya kaçak eşyanın ele geçirilmesini sağlaması halinde cezalandırılmaz. Haber alındıktan sonra fiilin bütünüyle ortaya çıkmasına hizmet ve yardım eden kişiye verilecek ceza üçte iki oranında indirilir.*
(2) Yedinci fıkrası hariç, 3 üncü maddede tanımlanan suçlardan birini işlemiş olan kişi, etkin pişmanlık göstererek, soruşturma evresi sona erinceye kadar suç konusu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı kadar parayı Devlet Hazinesine ödediği takdirde, hakkında, bu Kanunda tanımlanan kaçakçılık suçlarından dolayı verilecek ceza yarı oranında indirilir. Bu fıkra hükmü, mükerrirler hakkında veya suçun bir örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenmesi halinde uygulanmaz.
[1499] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 338.

suçlarda pişmanlık müessesesinin sadece beyana dayalı vergiler bakımından tatbik edilebileceğini ifade etmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır[1500].

1.3.4. Sonuçları

Pişmanlık şartlarının yerine getirilmesinin VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları bakımından sonuçları hususunda da doktrinde farklı görüşler ileri sürülmüştür. Bir görüşe göre, pişmanlığın gerçekleşmesi halinde soruşturma aşamasında takipsizlik kararı; kovuşturma aşamasında ise cezaya hükmedilmeyip beraat kararı verilmelidir[1501]. Diğer bir görüşe göre ise pişmanlık, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçları ortadan kaldırmaz sadece suç karşılığında ceza verilmesini engeller[1502]. Kanaatimizce pişmanlığın ceza soruşturması aşamasında gerçekleştiğinin tespiti halinde CMK'nın 171. maddesinin birinci fıkrası gereğince kovuşturmanın yer olmadığı kararı; kovuşturma aşamasında gerçekleştiğinin tespiti halinde CMK'nın 223. maddesinin dördüncü fıkrası gereğince ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilmelidir.

1.3.5. Vergi Ziyaı Gerçekleşmeyen Durumlarda Pişmanlık Müessesesi

Vergi ziyaı sonucunu doğuran VUK'un 359. maddesi kapsamında olan suçlar için pişmanlık müessesesine başvurulması, doktrinde ve uygulamada genel kabul görmektedir. Bununla birlikte vergi ziyaı sonucunu doğurmayan VUK'un 359. maddesi kapsamında olan suçların pişmanlık müessesesi kapsamında olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Doktrinde bir görüşe göre, vergi ziyaı sonucu doğurmayan VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlarda pişmanlık müessesesinin uygulanması mümkündür[1503]. Bu görüşün farklı gerekçeleri mevcuttur. İlk olarak, pişmanlık müessesesinin vergi ziyaı doğuran kaçakçılık suçlarında uygulanıp vergi ziyaı doğurmayan kaçakçılık suçlarında uygulanmaması adil sonuçlar

---

[1500] Aksi yönde görüş için bkz. Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 448.

[1501] Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 257; Yiğit, **a.g.e.**, s. 226.

[1502] Kısmet H. Erkiner, "Hileli Vergi Suçu", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Yıl: 1969, Sayı:18, s. 254.

[1503] Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 211-212; Mehmet Yaşin, "Vergi Ziyaına Sebebiyet Vermeyen Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık Müessesinden Yararlanılabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, 18 (206), ss.203-204; Özcan, **a.g.e.**, s. 397-398; Tahir Erdem, "Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2004, Sayı:189, s. 111-112; Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2010, s. 978; Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. Bası, Seçkin, Ankara, 2012, s. 891-892.

doğurmamaktadır[1504]. İkincisi, VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrasında kaçakçılık suçlarını ilgili makama kendiliğinden bildirenlerin pişmanlıktan faydalanabileceğinin özel olarak düzenlenmesidir[1505]. Üçüncü olarak, VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarında vergi ziyaı, suç unsuru olarak yer almamaktadır ve bu suçların beyana dayalı olsun veya olmasın VUK kapsamında olan tüm vergilerde işlenebilmesi mümkündür[1506]. Dördüncü olarak, VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının özellikleri ile 4369 sayılı Kanunun 14. maddesinin gerekçesi nazara alındığında pişmanlığın hem vergi ziyaı doğuran kaçakçılık suçlarında hem de vergi ziyaı doğurmayan kaçakçılık suçlarında uygulanması gerektiği ileri sürülmektedir[1507].

Karşıt görüşe göre, vergi ziyaı sonucunu doğurmayan VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlarda pişmanlık müessesesine başvurmak mümkün değildir[1508]. Bu görüşün gerekçelerinden ilki, VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrasının pişmanlık ve ıslah müessesesini ve bunun şartlarını düzenleyen VUK'un 371. maddesine atıfta bulunması ve burada öngörülen şartlardan birinin vergi ziyaının olmasıdır[1509]. Diğer bir gerekçe ise pişmanlık ve ıslah müessesesinin ihdas edilme amacının vergi idaresinin bilgisi dâhilinde olmayan ve bilgisi dâhilinde olması zor görünen vergi alacağının tahsilinin sağlanması olduğundan vergi ziyaının olmadığı vergi kaçakçılığı suçlarında pişmanlık ve ıslahtan beklenen yarar gerçekleşmeyeceğidir[1510]. Pişmanlık ve ıslah müessesesinde devlet cezalandırma yetkisinden vazgeçmesi karşılığında vergi aslı ve pişmanlık zammını elde ederek iki

---

[1504] Yaşin, **a.g.e.**, s. 204.
[1505] Bu özel düzenlemeden dolayı vergi ziyaı sonucunu doğursun doğurmasın VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarında pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurulabilecektir. Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2010, s. 978.
[1506] Özcan, **a.g.e.**, s. 397-397.
[1507] **A.e.**, 397-398.
[1508] Yiğit, **a.g.e.**, s. 225-226; Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 248-249; S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 10. Bası, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014, s. 390; Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 132; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 463-465; Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 395; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Bası, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Uşak, 2006, s. 204-205; Ahmet Erol, "Nitelikli Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulanabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2010, Sayı:205, s. 18-19; Kızılot/Kızılot, s. 680-681.
[1509] Erol, "Nitelikli Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulanabilir mi?", s. 18-19; Kızılot/Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, s. 680-681.
[1510] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 7. Bası, s. 465.

taraf arasında denge kurmaktadır[1511]. Vergi aslı ve pişmanlık zammının söz konusu olmadığı kaçakçılık suçlarında bu şekilde bir denge sağlanmadığından pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurulması mümkün olmamalıdır[1512].

Doktrinde diğer bir görüşe göre vergi ziyaının, kaçakçılık suçlarının unsuru olmaktan çıkarılmasından sonra vergi ziyaına sebebiyet vermeden kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde failin pişmanlık müessesesinden faydalanmasının makul bir gerekçesi bulunmamaktadır[1513].

4369 sayılı Kanun[1514] ile kaçakçılık suçlarında, vergi ziyaı suç unsuru olmaktan çıkarılmış ve günümüze kadar bu durum korunmuştur[1515]. VUK'un 344. maddesinde vergi ziyaı kabahat olarak öngörülmüş ve karşılığında idari para cezasına tabi kılınmıştır. Görüldüğü üzere mevcut hali ile kaçakçılık suçları ve vergi ziyaı kabahati korunan hukuki değer, unsurları ve sonuçları bakımından birbirinden ayrılmışlardır. Bu durumda, VUK'un 371. maddesinde yer alan vergi ziyaı kabahatinin sonuçlarını ortadan kaldırmaya yönelik şartların suçun tamamlanması için vergi ziyaının şart olmadığı VUK'un 359. maddesinde öngörülen kaçakçılık suçları açısından aranması mantık kuralları ile çelişmektedir. Bu sebeple kanun koyucu, VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrasında pişmanlık müessesesini özel olarak düzenlemiş ve VUK'un 371. maddesinde yer alan sadece pişmanlık şartlarına atıf yapmış ve vergi ziyaına özgü olan ıslah şartlarına atıfta bulunmamıştır. Vergi kaçakçılığı suçları ile vergi ziyaı kabahati arasında bu şekilde bir ayrım yapılmasına ve vergi kaçakçılığı suçlarında vergi ziyaının suç unsuru olarak yer almamasına rağmen vergi ziyaı sonucu doğurmaması sebebiyle kaçakçılık suçlarında pişmanlığa başvurmanın mümkün olmadığını ifade etmek hukuken isabetli değildir. Diğer yandan doktrinde ve uygulamadaki tereddütleri gidermek adına VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan pişmanlık hükmünün kaçakçılık suçlarına özgü olacak şekilde VUK'un 371.

[1511] Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 205.
[1512] **A.e.**
[1513] Karakoç, "Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tespit ve Öneriler", s. 365.
[1514] RG Tarih:29.7.1998 Sayı:23417 Mük.
[1515] Mevcut durumda VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları çift defter tutma suçu haricinde tehlike suçu olarak düzenlenmiştir.

maddesinde yer alan vergi ziyaı kabahatine özgü pişmanlık ve ıslah müessesesine atıf yapılmaksızın açık şekilde belirtilmesi önerilebilir[1516].

Doktrinde bir görüşe göre, vergi hukuku bakımından gerçekleşmemiş pişmanlık ve ıslah, vergi kaçakçılığı suçunun cezasız kalmasına yol açmaz[1517]. Başka bir ifade ile VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslaha ilişkin tüm şartlar gerçekleşmeden söz konusu kaçakçılık suçuna ilişkin soruşturma ve kovuşturma devam eder ve nihayetinde suç sabit görülür ise mahkûmiyet kararı verilir. Yargıtay kararlarında da bu görüş kabul görmektedir[1518]. Başka bir görüş ise vergi ziyaı sonucu

---

[1516] Benzer yönde görüş için bkz. Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 340. Alman hukukunda pişmanlık müessesesi suç ve kabahatler için ayrı şekilde düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığında pişmanlık müessesesi AO'nun 371. maddesinden öngörülürken vergi kabahatlerinde pişmanlık AO'nun 378. maddesinde öngörülmüştür. Bu iki hüküm birbirinden farklı unsurlar içermektedir. Örneğin kaçakçılık suçunda pişmanlıktan yararlanabilmek için kaçırılan verginin belirli bir miktarının ek vergi (ek ücret) olarak verilmesi zorunludur. Diğer yandan kabahatlerde ek vergi uygulaması mevcut değildir.

[1517] Bayar**, a.g.e.**, s. 146. Benzer yönde görüş için bkz. Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, ss. 447-456; Erol, "Nitelikli Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulanabilir mi?", s. 18-19; Edizdoğan/Taş/Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 188.

[1518] "… *Pişmanlık **ve** ıslah kurumunun düzenlendiği 213 Sayılı Kanun'un 371. maddesine göre; mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama bir ihbarda bulunulmamış olması, dilekçenin vergi incelemesine başlanılmasından veya olay takdir komisyonuna intikal ettirilmeden önce verilmiş olması, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş vergilerin faizi ile 15 gün içinde ödenmesi koşullarının gerçekleşmesi gerektiği, bu şartların gerçekleşmesi halinde aynı Kanun'un 359. maddesindeki cezaların mükellef hakkında uygulanmayacağı cihetle; sanık müdafiinin bila tarihli dilekçesinde sanığın aldığı faturaların sahte olduğunu öğrenir öğrenmez KDV düzeltme beyannamesi verdiğini, hiçbir sahte fatura kaydının gerçekleşmediğini, sahteliği tespit edilen belgelerdeki KDV tutarlarının indirim hesaplarından çıkartılması halinde ceza verilmesinin mümkün olmadığını beyan ettiği de gözetilerek, sanığın vergi incelemesi başlamadan önce başvuruda bulunup bulunmadığı, KDV düzeltme beyanı verip vermediği, haber **ve**rme tarihinden sonra ödeme süresi geçmiş **ve**rgileri ödeyip ödemediğinin ilgili **ve**rgi dairesinden sorulup var ise bu sürece dair belgelerin gönderilmesi için dosyanın mahalline gönderilmek üzere Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına tevdiine, 08.06.2017 tarihinde oybirliği ile karar **ve**rildi*…" Yargıtay11.CD 2017/13504E. 2017/4391K 8.6.2017 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 24 Ocak 2020; "…*Pişmanlık **ve** ıslah kurumunun düzenlendiği 213 Sayılı Kanun'un 371. maddesine göre; mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama bir ihbarda bulunulmamış olması, dilekçenin vergi incelemesine başlanılmasından veya olay takdir komisyonuna intikal ettirilmeden önce verilmiş olması, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş vergilerin faizi ile 15 gün içinde ödenmesi koşullarının gerçekleşmesi gerektiği, bu şartların gerçekleşmesi halinde aynı Kanun'un 359. maddesindeki cezaların mükellef hakkında uygulanmayacağı cihetle; sanık müdafiinin bila tarihli dilekçesinde sanığın aldığı faturaların sahte olduğunu öğrenir öğrenmez KDV düzeltme beyannamesi verdiğini, hiçbir sahte fatura kaydının gerçekleşmediğini, sahteliği tespit edilen belgelerdeki KDV tutarlarının indirim hesaplarından çıkartılması halinde ceza verilmesinin mümkün olmadığını beyan etmesi, 09.04.2014 tarih ve 2014-A-2876/2 Sayılı vergi inceleme raporunda incelemenin başlatılması için müfettişliğe tevdi edilen iş*

doğurmayan kaçakçılık suçlarında beyanname verme ve vergi aslı ile pişmanlık zammı ödeme zorunluluğu olmadığı ancak vergi ziyaı sonucu doğuran kaçakçılık suçlarında ıslaha yönelik bu şartlarında yerine getirilmesinin zorunlu olduğu yönündedir[1519]. Diğer bir görüşe göre, VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları ile vergi ziyaına sebep olunmuş ancak kişi pişmanlık ve ıslaha başvurmuş bununla birlikte idari ve mali gerekleri yerine getirmemiş ise kişiye sadece idari ceza niteliğinde olan vergi ziyaı cezası kesilir diğer yandan kişi ceza hukuku açısından pişmanlıktan yararlanmaya devam eder[1520]. Mevcut kanun hükümleri nazara alındığında VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları ile VUK'un 344. maddesindeki vergi ziyaı kabahati birbirlerinden farklı unsur ve sonuçlara sahiptirler. Ayrıca, kaçakçılık suçlarına ilişkin soruşturma ve kovuşturma adli makamlar tarafından yürütülürken, vergi ziyaına ilişkin süreç idari makamlar tarafından yürütülmektedir. Dahası, VUK'un 359. maddesinin son fıkrasında yer alan "*Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez*." hükmü ile VUK'un 367. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan "*359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez*." gereğince kaçakçılık suçundan dolayı adli cezaya hükmedilmesi vergi ziyaı kabahatine ilişkin yaptırım uygulanmasını engellememektedir. Görüldüğü üzere her ne kadar ceza hukukunda genel kabul

---

*emrinin ekinde yer alan ihbar dilekçelerinin bulunduğu, bu dilekçeler ile incelemenin başlatıldığından bahsedilmiş olması, tevdi kararı sonrasında Ermenek Mal Müdürlüğü'nce verilen cevapta eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde tamamlanıp tamamlanmadığı ve o tarih itibariyle ödeme süresi geçmiş vergilerin faizi ile 15 gün içinde ödenip ödenmediğinin tam olarak cevaplanmamış olması karşısında; vergi incelemesine başlanmadan önce bir ihbarın bulunup bulunmadığı ve bu ihbarın sanığın şirketini ve suç tarihlerini kapsayıp kapsamadığı, yine sanığın vergi incelemesi başlamadan önce başvuruda bulunup bulunmadığı, KDV düzeltme beyannamesi verip vermediği, haber verme tarihinden sonra ödeme süresi geçmiş ve davaya konu suç tarihlerinin kapsayan vergileri ödeyip ödemediğinin (her bir dönem için ayrı ayrı belirlenerek), ödenen **ve**rgilerin davaya konu yıllardaki faizleri ile birlikte tüm **ve**rgi kaybını karşılayıp karşılamadığının ilgili **ve**rgi dairesinden sorulup var ise bu sürece dair belgelerin gönderilmesi için dosyanın mahalline gönderilmek üzere Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına tevdiine, 11.12.2017 tarihinde oybirliği ile karar **ve**rildi…*" Yargıtay 11.CD 2017/16573E. 2017/8792K. 11.12.2017 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 24 Ocak 2020; "*…213 sayılı Yasanın değişik 359. maddesinde yer alan "371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz…*" Yargıtay 11.CD 2001/7659E. 2002/3817K. 6.5.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 24 Ocak 2020.

[1519] Özcan, **a.g.e.**, s. 403; Erdem Ateşağaoğlu, **a.g.e.**, s. 197.

[1520] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 465. Benzer yönde görüş için bkz. Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 211-212; Erdem, "Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık", s. 111-112.

görmüş non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etse de kanun koyucu, aynı fiilin vergi kaçakçılığı suçu ve vergi ziyaı kabahati oluşturması durumunda hem adli hem de idari yaptırımın da uygulanması gerektiğini emretmektedir. Birbirinden bu derecede ayrılan kaçakçılık suçları ile vergi ziyaı kabahati hükümleri nazara alındığında, vergi ziyaı sonucu doğuran kaçakçılık suçlarında pişmanlığın uygulanabilmesinin VUK'un 371. maddesinde yer alan beyanname verme ve vergi aslı ile pişmanlık zammı ödeme gibi vergi ziyaına özgü olan ıslah şartlarının yerine getirilmesine bağlı olması hukuken isabetli değildir. Örneğin A, sahte fatura düzenlemiş ve 50.000TL vergi ziyaına neden olmuştur. Sonrasında A, yaptığı bu fiilden dolayı pişman olmuş ve VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlığa ilişkin şartları yerine getirmiştir[1521]. Ancak A, pişmanlık konusu vergiye ilişkin beyanname vermemiş ve vergi aslı ve pişmanlık zammını zamanında vergi dairesine ödememiştir. Bu durumda, A, usulüne uygun şekilde pişmanlık şartlarını yerine getirdiğinden VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan dolayı ceza almamalıdır. Diğer yandan A, vergi ziyaına ilişkin ıslah şartlarını yerine getirmediğinden dolayı vergi ziyaı bakımından VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanması mümkün değildir. Bu durumda VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleri sonucunda gerçekleşen vergi ziyaına dayalı olarak verilecek vergi ziyaı cezasının, ziyaa uğratılan verginin üç katı değil bir katı tutarında kesilmelidir.

1.3.6. Mükellef ve Sorumlu Dışında Kalan Suça İştirak Edenlerin Pişmanlık Müessesesine Başvurması

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarında mükellef ve sorumlu dışında suça iştirak edenler de, VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlığa ilişkin şartları yerine getirmeleri halinde pişmanlık konusu olan kaçakçılık suçundan dolayı cezai sorumluluğu doğmayacaktır. Diğer yandan, vergi ziyaı sonucu doğuran kaçakçılık suçlarında suça iştirak eden kişi hakkında VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "*Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi*

[1521] Pişmanlık şartları, işlenen fiilin bir dilekçe ile kendiliğinden vergi idaresine bildirilmesi ve bu dilekçenin resmî kayıtlara geçirilmesinden önce yapılmış herhangi bir ihbar olmaması, vergi incelemesine başlanmamış olması ve takdir komisyonuna sevkin gerçekleşmemesidir.

halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır." hükmü gereğince vergi ziyaı cezası kesilecektir. Vergi mükellefi olmayan suça iştirak eden kişinin beyanname vermesi ve vergi aslı ile pişmanlık zammını ödemesi mümkün değildir. Dolayısıyla bu durumda suça iştirak eden mükellef dışındaki bu kişiye söz konusu vergi aslının bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilecektir. Ancak kaçakçılık suçunun ortaya çıkarılmasının sağlanması amacıyla pişmanlık şartlarını gerçekleştiren bu gibi kişilere vergi ziyaı cezası da kesilmeyeceği kanunda açıkça düzenlenebilir. Bu durumda, suça iştirak eden sonrasında pişman olan kişi, vergi ziyaı cezası ile karşılaşması söz konusu olmayacağı başka bir ifade ile idari ceza tehdidi ile karşılaşmayacağı için pişmanlık müessesesine başvurmada tereddüt yaşama ihtimali daha düşük olacaktır.

1.3.7. Pişmanlık Müessesesi Şartlarının Değerlendirilmesi

Pişmanlık şartlarının oluşup oluşmadığına ilişkin vergi mahkemesinde dava açılması halinde VUK'un 359. maddesinde yer alan suçun görüldüğü ceza mahkemesinin CMK'nın 218. maddesi gereğince açılmış olan vergi davasını bekletici sorun yapabilir[1522]. Ceza mahkemesinin pişmanlık şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğini bekletici sorun yapması ve pişmanlık şartlarının gerçekleşmediği bekletici sorun yapılan vergi yargılaması sonucunda ortaya çıkan karar ile kesinleşmesi ile VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlara ilişkin ceza yargılamasında suç unsurlarının tamamlanması ve cezayı kaldıran bir nedenin de olmaması halinde cezalandırılma yoluna gidilmelidir[1523]. Ancak burada vergi ziyaına özgü olan VUK'un 371. maddesinin birinci fıkrasını üçüncü, dördüncü ve beşinci bendinde yer alan ıslah şartlarının yerine getirilmesi aranmamalıdır. Sadece VUK'un 371. maddesinin birinci fıkrasının birinci ve ikinci bendinde yer alan pişmanlık şartlarının söz konusu kaçakçılık suçu bakımından gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespit edilmesi gerekmektedir.

[1522] Benzer yönde görüş için bkz. Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 136.

[1523] "*…213 sayılı Yasanın değişik 359. maddesinde yer alan "371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz" şeklindeki düzenlemesinin uygulanabilmesi için, 371. maddesinde belirtilen koşulların gerçekleşmesi gerekir*…" Yargıtay 11.CD 2001/7659E. 2002/3817K. 6.5.2002 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 24 Ocak 2010. Aynı yönde görüş için bkz. Bayar, **a.g.e.**, s. 146.

2. YAPTIRIM

VUK'un 359. maddesinin mevcut hali nazara alındığında birbirinden bağımsız iki ayrı suç olarak ihdas edilen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu karşılığında adli ceza olarak hürriyeti bağlayıcı cezanın öngörüldüğü ancak bunun yanında ilaveten adli para cezasının öngörülmediği anlaşılmaktadır. Ayrıca, bu suçların işlenmesinden kaynaklı olarak adli cezaların yanında belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma, eşya müsaderesi, kazanç müsaderesi, tüzel kişilere uygulanan güvenlik tedbirleri ile kanunda öngörülen diğer güvenlik tedbirlerinin uygulanmasını karar verilebilmektedir. Diğer yandan tez çalışma konumuz olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da yer aldığı VUK'un 359. maddesinde yer alan hareketler ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında idari yaptırım niteliğinde para cezası kesilmektedir. Dahası belli durumlarda suç teşkil eden fiil vergi ziyaına sebep olmasa dahi adli yaptırımın yanında idari cezaya tabi olabilmektedir. Tez çalışma konumuz olan suçlar karşılığında bu şekilde adli ve idari usul çerçevesinde iki ayrı yaptırım uygulanmasının non bis in idem çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Yaptırım başlığı altında öncelikli olarak inceleme konusu olan suçlar karşılığında öngörülen adli cezalar ve güvenlik tedbirleri iki ayrı alt başlık altında ele alınacaktır. Sonrasında ise bu suçlar karşılığında belli şartlar altında hem adli hem de idari ceza öngörülmesinin non bis in idem ilkesine uygunluğu tartışılacaktır. Bu bağlamda, non bis in idem ilkesi ile uyumlu olacak şekilde tez çalışma konumuz olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin nasıl bir yaptırım modeli getirilebileceğine ilişkin çözüm önerileri sunulacaktır.

2.1. Adli Cezalar

Vergi hukukunda "hileli vergi suçu" adı altında vergi kaçakçılığı suçları ve bunlara ilişkin adli yaptırımlar ilk kez 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 18.7.1951 tarih ve 5815 sayılı Kanun[1524] değişikliği ile öngörülmüştür[1525]. 5432 sayılı Vergi Usul

[1524] R.G. No:7866 Tarih:24.7.1951.
[1525] Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 17; Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s.36.

Kanunu, 4.1.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu[1526] ile yürürlükten kaldırılmıştır. 231 sayılı VUK'un ilk halinde bu suçlara ilişkin yaptırımlar, önceki düzenlemeye nazaran indirilmiştir[1527]. Ancak, 4008 sayılı Kanun[1528], 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun[1529] ve en son 23.1.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun[1530] ile vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yaptırımların doğrusal şekilde artırıldığı gözlemlenmektedir[1531]. Aşağıda çalışma konumuz olan VUK'un 359. maddesinde düzenlenen sahte belge ve muhteviyatı ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları karşılığında öngörülen yaptırımlar güncel mevzuat, yargı kararları ve doktrindeki görüşler çerçevesinde incelenecektir.

"Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası düzenlenmişken iken aynı maddenin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası hapis cezası öngörülmüştür.

Tez çalışma konumuz olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarının da yer aldığı VUK'un 359. maddesinde öngörülen kaçakçılık suçlarında öngörülen hapis cezalarının TCK'nın 51. maddesi çerçevesinde ertelenip ertelenmeyeceği doktrinde tartışma konusu yapılmıştır. Bir görüşe göre, VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan kaçakçılık suçlarında hapis cezasının alt sınırının üç yıl olması sebebiyle hapis cezasının ertelenmesi mümkün değildir[1532]. Bizim de iştirak ettiğimiz doktrindeki baskın görüş ise TCK'da yer alan

[1526] R.G. No:10703-70705 Tarih: 10.1.1965.
[1527] Hileli vergi suçuna teşebbüste suçunda eski düzenlemede üç aydan bir yıla kadar olan hapis cezası bir aydan bir yıla; kanunda yer alan fiillerin verginin tahakkuk etmesinden sonra tespit edilmiş olması halinde bir yıldan üç yıla kadar olan hapis cezası üç aydan üç yıla indirilmiştir.
[1528] R.G. No: 21982 Tarih: 6.7.1994.
[1529] R.G. Mükerrer No: 23417 Tarih: 29.7.1998.
[1530] R.G. No: 26781 Tarih: 8.2.2008.
[1531] Vergi kaçakçılığı suçları için hapis cezaları, 4108 sayılı Kanun ve 4369 sayılı Kanun ile iki kategoriye ayrılırken 5728 sayılı Kanun ile üç kategoriye ayrılmıştır.
[1532] Ata Diliçıkık, "Türk Ceza Kanununa Uyum Amacıyla Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Sayı:320, Nisan 2008, s. 69; Fehmi Günay, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Öngörülen Hapis Cezalarının Türk Ceza Kanununda Düzenlenen Erteleme Müessesesi Karşısındaki Durumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:252, Eylül 2009, s. 106.

hapis cezasının ertelenmesi müessesesinin, VUK'un 359. maddesinde yer alan tüm kaçakçılık suçları bakımından tatbik edilebileceği yönündedir[1533].

VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin yaptırımların alt sınırı bir yıldan fazla olması sebebiyle, bu suçlardan dolayı hükmedilen hapis cezasının TCK'nın 50. maddesinde düzenlenen seçenek yaptırımlara çevrilmesinin de mümkün olmadığı ileri sürülmektedir[1534]. Kanaatimizce yukarıda hapis cezasının alt sınırı esas alarak hapis cezasının ertelenmesi ve seçenek yaptırımlara çevirme müesseselerinin VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların bir kısmında ya da tümünde uygulanmayacağı sonucuna varılması hukuken isabetli değildir[1535]. Bu bağlamda kabul etmek gerekir ki, VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan kaçakçılık suçlarında hapis cezasının alt sınırının üç yıl olması, bu suçlarda hapis cezasının ertelenmesi ve seçenek yaptırımlara çevirme müesseselerinin bu uygulanma alanı daraltmıştır. Ancak bu müesseselerin bu suçlarda uygulanması imkânsız değildir. Örneğin VUK'un 359. maddesinin b bendinde düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu işleyen failin yaşının küçük olması, sağır veya dilsiz olması ya da diğer kusurluluğu azaltan nedenlerin şahsında gerçekleşmesi halinde ceza mahkemesi tarafından hükmedilen hapis cezasının iki yılın hatta bazı durumlarda bir yılın altına düşme ihtimali mevcuttur. Benzer şekilde, kişinin bu suça fail olarak değil yardım eden sıfatı ile iştirak ettiğini varsayalım. Bu durumda, TCK'nın 39. maddesinin ilk fıkrası gereğince yardım eden sıfatını haiz kişiye verilecek hapis cezası yarı oranında düşecektir. Ayrıca VUK'un 360. maddesinde yer alan "*359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir*." hükmü gereğince de TCK hükümlerine göre hesaplanan hapis cezasında menfaat elde etmeyen yardım eden kişi için yarı oranında bir indirim daha yapılacaktır. Dahası, VUK'un 359. maddesinin b bendinde

[1533] Bayar, **a.g.e.**, s. 136; Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 118; Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 252; Özcan, **a.g.e.**, s. 432-433.
[1534] Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 117; Bayar, **a.g.e.**, s. 136.
[1535] Benzer yönde görüş için bkz. Cengiz/Kılıç, **a.g.e.**, s. 381-382; Özcan, **a.g.e.**, s. 432-433; Erhan Gümüş, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme ve Erteleme", **Vergi Dünyası**, Sayı:296, Nisan 2006, s. 210.

düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun teşebbüs halinde kaldığı hallerde hapis cezası dörtte birinden dörtte üçüne kadar indirilebilecektir.

Ceza hukukunda genelde ekonomik nitelikte olan suçlar karşılığında hapis cezasına ek olarak öngörülen adli para cezası[1536], tez çalışma konumuz olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarınında yer aldığı VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları için öngörülmemiştir. Ancak, VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasında kaçakçılık suçlarında yer alan fiillerle ayrıca vergi ziyaına sebep olması halinde ziyaa uğratılan vergi aslının üç katı tutarında ve bu suçlara iştirak edenlere ise bir katı tutarında idari para cezası niteliğinde olan vergi ziyaı cezasının kesileceği öngörülmüştür. Bu noktadan bakıldığında vergi aslının üç katı tutarındaki vergi ziyaı cezası dolayısıyla, VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarında adli para cezasının da eklenmesinin ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil edebileceği savunulabilir. Diğer yandan 4369 sayılı Kanun değişikliği ile vergi ziyaının suç unsuru olmaktan çıkarılması ile bir suç dışında zarar suçundan tehlike suçuna dönüşen kaçakçılık suçlarının vergi ziyaına sebebiyet verilmeksizin işlenmesi halinde vergi ziyaı cezası kesilmediği için etkin bir önleyici araç olarak para cezasının ilave yaptırım olarak öngörülmesi gerektiği doktrinde savunulmaktadır[1537].

2.2. Güvenlik Tedbirleri

TCK'da ceza yaptırımlarının dışında güvenlik tedbirlerine de yer verilmiştir. Güvenlik tedbiri, işlediği suç karşılığında kusurlu olup olmadığı nazara alınmaksızın suç işleyen hakkında veya suçun konusu ya da suçun işlenmesinde kullanılan araçla ilgili uygulanan, koruma veya iyileştirme amacına yönelik ceza hukuku yaptırımıdır[1538]. Tez çalışma konumuz olan VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında TCK'da yer alan güvenlik tedbirleri uygulama alanı bulabilecektir. Aşağıda tez

[1536] Bkz. Dolandırıcılık TCK madde 157 – Parada sahtecilik TCK madde 197 – Kıymetli damgada sahtecilik TCK madde 199 – Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması TCK madde 239 – Tefecilik TCK madde 241 – Piyasa Dolandırıcılığı Sermaye Piyasası Kanunu madde 107 – İzinsiz faaliyette bulunmak Bankacılık Kanunu madde 150 - Mevduat ve katılım fonu sahiplerinin haklarını engellemek Banakacılık Kanunu madde 151.
[1537] Özcan, **a.g.e.**, s. 434.
[1538] İzzet Özgenç,**Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 741.

çalışma konumuz olan bu suçlara münhasır olarak belli hak ve yetkilerden yoksun bırakılma, eşya ve kazanç müsaderesi ile tüzel kişilere özgü güvenlik tedbirleri ele alınacaktır.

2.2.1. Belli Haklardan Yoksun Bırakılma

TCK'nın 53. maddesinin ilk fıkrası gereğince esas olarak kasıtlı bir suçtan[1539] dolayı hapis cezasına mahkûm olan kişi güvenlik tedbiri olarak kanunen belli hak ve yetkilerden yoksun bırakılır[1540]. VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları, kasten işlenebilen suçlardan olması sebebiyle bu suçlardan hapis cezası mahkûmiyetinin olması halinde "*bir kamu görevinin üstlenilmesinden, bu kapsamda, Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeliğinden veya Devlet, il, belediye, köy veya bunların denetim ve gözetimi altında bulunan kurum ve kuruluşlarca verilen, atamaya veya seçime tabi bütün memuriyet ve hizmetlerde istihdam edilmekten, seçme ve seçilme ehliyetinden, velayet hakkından; vesayet veya kayyımlığa ait bir hizmette bulunmaktan, vakıf, dernek, sendika, şirket, kooperatif ve siyasi parti tüzel kişiliklerinin yöneticisi veya denetçisi olmaktan, bir kamu kurumunun veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun iznine tabi bir meslek veya sanatı, kendi sorumluluğu altında serbest meslek erbabı veya tacir olarak icra etmekten*" yoksun bırakılma söz konusu olacaktır. Ceza mahkemesi, bu güvenlik tedbirlerinin hangilerinin uygulanacağı hususunda kanunda öngörülen istisnalar dışında takdir yetkisine sahip değildir. Zira yukarıda ifade edilen hak yoksunlukları, kasıtlı bir suçtan hapis cezasına mâhkum olmanın kanuni sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Söz konusu hak yoksunlukları, kural olarak mahkûmiyet hükmünün kesinleşmesi ile başlar ve mahkûm olunan hapis cezasının infazı tamamlanıncaya kadar sürer. Hapis cezasının ertelenmesi ve koşullu salıverme müesseselerinde belirlenen denetim süresi mahkûmiyetin infazı kapsamında

[1539] Aynı maddenin altıncı fıkrasında taksirle işlenen bazı suçlarda da belli hak yoksunluklarına karar verilebileceği düzenlenmiştir: "*(6) Belli bir meslek veya sanatın ya da trafik düzeninin gerektirdiği dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla işlenen taksirli suçtan mahkûmiyet halinde, üç aydan az ve üç yıldan fazla olmamak üzere, bu meslek veya sanatın icrasının yasaklanmasına ya da sürücü belgesinin geri alınmasına karar verilebilir. Yasaklama ve geri alma hükmün kesinleşmesiyle yürürlüğe girer ve süre, cezanın tümüyle infazından itibaren işlemeye başlar*."

[1540] Hak yoksunluklarına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Faruk Turhan, "Yeni Türk Ceza Kanununda Güvenlik Tedbiri Olarak Hak Yoksunluğu ve Yasaklılığının Hukuki Niteliği, Kapsam ve Koşulları Üzerine Bir Değerlendirme", **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt:2, Sayı4, Ağustos 2007, ss. 171-196.

olduğundan kural olarak hak yoksunlukları bu denetim süreci içinde de devam eder[1541]. Ancak, TCK'nın 53. maddesinin üçüncü fıkrası gereğince hapis cezasının ertelenmesi ve koşullu salıverilme müesseseleri uygulanan mahkûm, kendi altsoyu üzerindeki velayet, vesayet ve kayyımlık yetkilerini kullanabilir. Ayrıca, ceza mahkemesi, hapis cezası ertelenen kişi hakkında bir kamu kurumunun veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun iznine tabi bir meslek veya sanatı, kendi sorumluluğu altında serbest meslek erbabı veya tacir olarak icra etme hususunda hak yoksunluğu uygulanmamasına karar verebilir. Örneğin, bu hüküm çerçevesinde VUK'un 359. maddesinde yer alan muhteviyatı itbariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçundan dolayı bir yıl üç ay hapis cezası alan ve bu hapis cezası ertelenen tacir hakkında ticaretten men güvenlik tedbiri uygulanmayabilir. İlaveten, TCK'nın 53. maddesinin dördüncü fıkrasına göre, kısa süreli hapis cezası ertelenmiş veya suçu işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında bu hak yoksunlukları uygulanmaz. Örneğin VUK'un 359. maddesinde yer alan muhteviyatı itbariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçuna yardım eden sıfatı ile katılması sebebiyle dokuz ay hapis cezası alan ve bu kısa süreli hapis cezası ertelenen mali müşavir hakkında TCK'nın 53. maddesinin ilk fıkrasında yer alan hak ve yetkilerden yoksun bırakılma söz konusu olmayacaktır.

TCK'nın 53. maddesinin beşinci fıkrasına gereğince, aynı maddenin birinci fıkrasında sayılan hak ve yetkilerden birinin kötüye kullanılması suretiyle işlenen suçlar dolayısıyla hapis cezasına mahkûmiyet halinde, ayrıca, cezanın infazından sonra işlemek üzere, hükmolunan cezanın yarısından bir katına kadar bu hak ve yetkinin kullanılmasının yasaklanmasına karar verilir. Örneğin, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu işleyen ve hapis cezasına mahkûm edilen tacir kişi, kendisine tanınan ticari iş yapma yetkisini kötüye kullanmasından ötürü hapis cezasının infazından sonra da hükmolunan cezanın yarısından bir katına kadar bu yetkiden yoksun bırakılacaktır

[1541] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 616.

Kural olarak TCK'nın 53. maddesinin birinci fıkrasında yer alan hak ve yetkilere ilişkin yoksunluk kararı verilebilmesi için hapis cezası mahkûmiyetinin olması şarttır. Ancak TCK'nın 53. maddesinin beşinci fıkrasına gereğince söz konusu hak ve yetkilerden birinin kötüye kullanılması suretiyle işlenen suçta sadece adli para cezası mahkûmiyetinin olması halinde suç konusu hak ve/veya yetkiye ilişkin yoksunluk kararı verilir. Örneğin, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna yardım eden sıfatı ile iştirak eden ve 1 yıl hapis cezası adli para cezasına çevrilen serbest muhasebeci mali müşavir, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun iznine tabi olarak yaptığı serbest mali müşavirlik mesleğinden belli bir süre yoksun bırakılacaktır. Diğer yandan, serbest muhasebeci mali müşavir, adli para cezasına mahkûmiyetinden dolayı, TCK'nın 53. maddesinin ilk fıkrasında yer alan diğer hak ve yetkilerden yoksun bırakılması söz konusu değildir. Kötüye kullanılan haktan yoksun olma süresi ise, hükümde belirtilen adli para cezası gün sayısının yarısından bir katına kadar bir süre olarak belirlenir. Ancak, ilgili yoksunluk süresi, adlî para cezasının tamamen infazından itibaren işlemeye başlar.

2.2.2. Müsadere

Müsadere, kişilerin mal varlığının devlete devrini öngören ceza hukuku müessesesidir. Kişinin tüm mal varlığının devlete devrine imkân veren genel müsadere, Anayasanın 38. maddesinin onuncu fıkrasındaki hüküm ile yasaklanmıştır[1542]. Bununla birlikte TCK'da güvenlik tedbiri[1543] olarak özel müsadere[1544] kabul edilmiştir. Bu özel müsadere türleri, eşya müsaderesi ve kazanç müsaderesidir. TCK'da yer olan eşya ve kazanç müsaderesi hükümleri nazara alındığında müsadere, kanunda öngörülen hallerde ve belirtilen nitelikteki eşyaların mülkiyetinin veya kazanç ya da değerlerin, tamamının ya da bir kısmının, kişi ya da

[1542] Özlem Yenerer Çakmut, "Türk Ceza Kanununa Göre Müsadere", **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:76, Sayı:4, Aralık 2002, s. 955; Zekeriya Yılmaz, **Teoride ve Uygulamada Müsadere**, Seçkin, Ankara, 2003, s. 36.

[1543] Doğan Gedik, **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanununa Göre Müsadere**, Adalet, Ankara, 2007, s. 23; YCGK 2011/10-119E. 2011/162K. 5.7.2011 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 24 Şubat 2020.

[1544] Suç ile bağlantısı olan eşya ya da paranın devlete intikal ettirilmesi özel müsadere olarak tanımlanmaktadır. Veli Özer Özbek, **TCK İzmir Şerhi Türk Ceza Kanununun Anlamı**, Cilt:1, 3. Bası, Seçkin, Ankara, 2006, s. 594.

kişilerin mal varlığından çıkartılarak devlete devrine yol açan yaptırım şeklinde tanımlanabilir[1545].

Müsaderenin hukuki niteliği güvenlik tedbiri olduğundan müsadere kararı verilmesi için ceza yargılaması neticesinde kişinin suçtan mahkûm olmasına gerek yoktur[1546]. CMK'nın 223. maddesinin üçüncü fıkrasının a bendi gereğince kişinin akıl hastası, sağır ve dilsiz ya da çocuk olması durumunda ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilecektir. Ancak, bu durumda da şartların gerçekleşmesi halinde suça ilişkin eşya ya da maddi menfaat hakkında müsadere kararı verilecektir.

TCK'nın 64. maddesinin birinci fıkrasında "*Sanığın ölümü halinde kamu davasının düşürülmesine karar verilir. Ancak, niteliği itibarıyla müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler hakkında davaya devam olunarak bunların müsaderesine hükmolunabilir*." hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere, sanığın ölümü nedeniyle kamu davasının düşmesi, müsadereye hükmedilmesine engel değildir. Ancak, kanun hükmünün lafzı nazara alındığında bu durumda ceza mahkemesine müsadereye karar verilmesi hususunda takdir yetkisi tanındığı anlaşılmaktadır.

TCK'nın 70. maddesine göre, müsadereye ilişkin hüküm, kesinleşmeden itibaren yirmi yıl içinde infaz edilmelidir aksi halde zamanaşımı söz konusu olur. Bu hüküm hem eşya hem de kazanç müsaderesini kapsamaktadır[1547].

2.2.2.1.Eşya Müsaderesi

TCK'nın 54. maddesinde eşya[1548] müsaderesi düzenlenmiştir. Bu hükme göre, iyiniyetli üçüncü kişilere ait olmamak koşuluyla, kasıtlı bir suçun işlenmesinde kullanılan veya suçun işlenmesine tahsis edilen ya da suçtan meydana gelen eşyanın müsaderesine karar verilecektir. Ancak, suçun işlenmesine tahsis edilen edilen eşya

[1545] İbrahim Dülger, **Türk Ceza Hukukunda Müsadere**, Sayram Yayınevi, Konya, 2009, s. 24-25.
[1546] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 625.
[1547] **A.e.**, s. 631.
[1548] Eşyanın ne olduğuna ilişkin doktrinde çeşitli görüşler mevcuttur. Ancak, ekonomik değeri olan, üzerinde hakimiyet kurulabilen her türlü nesnenin eşya olarak nitelendirilmesi genel kabul görmektedir. Bahri Öztürk; Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 11. Bası, Seçkin, Ankara, 2011, s. 412.

hakkında müsadereye hükmedilebilmesi için suça ilişkin icra hareketlerine başlanması başka bir ifade ile suçun teşebbüs aşamasına varması şarttır[1549]. Diğer yandan, suçun işlenmesinde kullanılmak üzere hazırlanan eşyanın, kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlak açısından tehlikeli olması durumunda suça ilişkin icra hareketlerine başlanmasa dahi müsadere edilir. Ayrıca, bu durumda söz konusu eşyanın iyi niyetli üçüncü kişilere ait olup olmadığını önem arz etmez. Diğer yandan, yukarıda belirtilen şartların hiçbirine tabi olmaksızın üretimi, bulundurulması, kullanılması, taşınması, alım ve satımı suç oluşturan eşya hakkında müsadereye hükmedilir.

Müsadere konusu eşyanın müsaderesinin mümkün olmaması halinde bu eşyanın değeri oranında para tutarının müsaderesine karar verilir. Diğer yandan, TCK'nın 54. maddesinin üçüncü fıkrasında müsaderede orantılılık ilkesi kabul edilmiştir[1550]. Orantılılık ilkesi gereğince, eşyanın müsaderesi yaptırımı ile fiilin içerdiği haksızlık boyutu arasında makul bir oran olmalıdır[1551]. Buna göre ceza mahkemesi, suçta kullanılan eşyanın müsadere edilmesinin işlenen suça nazaran daha ağır sonuçlar doğuracağı ve bu nedenle hakkaniyete aykırı olacağı kanaatine varır ise müsadere edip etmemekte takdir yetkisine sahiptir.

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında sınırlı da olsa eşya müsaderesine karar verilmesi gereken durumlar söz konusudur. Örneğin faturaların bilgisayar ortamında sahte olarak düzenlenmesi halinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda kullanılan bilgisayar hakkında müsadere karar verilmelidir. Ayrıca, komisyon karşılığında sahte belge sağlama amacı ile piyasada faaliyet gösteren kişiye ait işletmede bulunan demirbaşlar, stoklar ve diğer eşyalar sahte belge düzenleme suçunun işlenmesine tahsis edilen eşya niteliğindedirler. Bu suçun işlenmesi ya da icra hareketlerine başlanması halinde suçun işlenmesine tahsis edilen söz eşyaların müsaderesine hükmedilmelidir.

[1549] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, 624.
[1550] Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 686-687.
[1551] Tahir Hami Topaç, "Eşya Müsaderesi (TCK. 54)", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:2, 2013, s. 65.

Sahte belgeler ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler, suçtan meydana gelen eşyaya örnek teşkil etmektedirler. Ancak Yargıtay, ceza yargılamasında delil niteliği taşıyan bu tür belgelere ilişkin müsadere kararı verilemeyeceği görüşündedir[1552]. Kanaatimizce de ekonomik değeri olmayan ve söz konusu suçtan meydana gelmesi dolayısıyla delil olarak ceza dosyasında yer alacak olan bu tür belgeler hakkında müsadere kararı verilmesi isabetli olmayacaktır.

2.2.2.2.Kazanç Müsaderesi

Kazanç müsaderesi TCK'nın 55. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaatler ile bunların değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançların müsaderesine karar verilecektir[1553]. Bu hüküm gereğince kazanç müsaderesine karar verilebilmesi için manevi unsur olarak kastın arandığı suç olmalı, bu suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaat olmalı ve/veya bu maddi menfaatlerin değerlendirilmesi ya da dönüştürülmesi sonucunda kazanç meydana gelmelidir. VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları tehlike suçu olarak düzenlenmiştir. Bu suçların tamamlanması için vergi ziyaı, vergi kaybı ya da matrahın azalması gibi bir netice aranmamaktadır. Ancak, sahte belge düzenleme veya kullanma suçu vasıtasıyla piyasada komisyon karşılığında sahte belge ticareti yaparak kazanç sağlanabilmektedir. Ayrıca, gerçek anlamda ticaret yapan kişilerde sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını işleyerek vergi

---

[1552] Yargıtay 9.CD 2007/2572E. 2007/3890K. 8.5.2007; Yargıtay 17.CD 2019/7174E. 2019/16913K. 26.12.2019; Yargıtay 19.CD 2019/32921E 2019/14928K. 3.12.2019; Yargıtay 18.CD 2017/5653E. 2019/8186K. 2.5.2019; Yargıtay 19.CD 2019/29764E. 2019/12757K. 15.10.2019 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 24 Şubat 2020. Doğan Gedik, **a.g.e.**, s. 124-125.

[1553] TCK'nın kazanç müsaresine ilişkin 55. maddesinin gerekçesinde: "*Maddede, suç işlemek yoluyla kazanç elde edilmesini engelleyecek etkin bir yaptırım olarak kazanç müsaderesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile güdülen temel amaç, suç işlemek yoluyla kazanç elde edilmesinin önüne geçilmesidir. Bu nedenle yeni hükümde kazanç müsaderesi kapsamlı bir biçimde düzenlenmiş ve suç işlemek suretiyle veya suç işlemek dolayısıyla elde edilen ekonomik kazançların müsaderesi olanaklı hâle getirilmiştir. Böylece, kazanç müsaderesi, "karapara aklama", uyuşturucu veya uyarıcı madde ticareti, dolandırıcılık, kaçakçılık, ihaleye fesat karıştırma gibi ekonomik çıkar elde etme amacıyla işlenen suçlara karşı etkin biçimde caydırıcılık özelliği olan bir yaptırım niteliğine kavuşturulmuştur*." http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/ (Çevrimiçi) 24 Şubat 2020.

ziyaına neden olabilmektedirler[1554]. Dolayısıyla bu suçlar çerçevesinde elde edilen maddi menfaatin TCK'nın 55. maddesi gereğince müsadere edilmesi gerekmektedir.

Ancak, TCK'nın 55. maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinde, maddi menfaatin suçun mağduruna iade edilmesi durumunda kazanç müsaderesine karar verilemeyeceği öngörülmüştür. VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları sonucunda gerçekleşen vergi ziyaının, vergi idaresine ödenmesi ihtimali söz konusu olduğunda da kazanç müsaderesi kararı verilebilir mi? Düşüncemize göre bu suçlarda mağdur devlettir. Bu sebeple, söz konusu vergi ziyaı ve faizinin (cezalar hariç) vergi idaresine ödenmesi durumunda bu ödeme ile sınırlı olmak üzere kazanç müsaderesine karar verilmemelidir. Ancak, bu suçlardan dolayı, vergi ziyaı ve faiz miktarını aşan bir maddi menfaatin bulunması durumunda bu maddi menfaat hakkında kazanç müsaderesine karar verilmelidir. Ancak söz konusu vergi ziyaı ve faizinin af, tahakkuk ve/veya tahsil zamanaşımı, pişmanlık ve ıslah gibi müesseseler sebebiyle ödenmesinin imkânsız olması halinde söz konusu maddi menfaatin müsaderesine hükmedilmesi uygun olacaktır[1555].

Müsadere konusu kazancın müsaderesinin mümkün olmaması halinde ise bu kazanç değeri oranında para tutarının müsaderesine hükmedilir. Örneğin, komisyon karşılığında sahte belge ticareti yaparak elde ettiği kazancı kumar oynarak tüketen kişiden, suçtan sağladığı kazanç değeri oranında para tutarının müsaderesine karar verilir. Bu durumda müsadere konusu kaim değer, kişinin var ise suç ile ilişkisi olmayan taşınmaz ya da otomobil gibi diğer mal varlıklarından alınır.

Maddi menfaatin, suçun işlenişine iştirak eden kişi ya da üçüncü kişi lehine sağlanması müsadere kararının verilmesini engellemez[1556]. Muhasebecinin VUK'un 359. maddesi kapsamında belgeleri sahte düzenlemesi sebebiyle ticari işletme

[1554] Benzer yönde görüş için bkz. Özcan, **a.g.e.**, s. 445.
[1555] Benzer yönde görüş için bkz. Hasan Aykın, "Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesi Kapsamında Neden Olunan Vergi Ziyaı ve Kazanç Müsaderesi", Yaklaşım Dergisi, Yıl:17, Sayı:204, Aralık 2009, s. 41-42; Özcan, **a.g.e.**, s. 446.
[1556] Doğan Gedik, **a.g.e.**, s. 202.

sahibinin kazanç elde etmesi bu duruma örnek teşkil eder. Benzer şekilde, tüzel kişi bünyesinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçu işlenmesi sonucu kazancın doğması durumunda bu kazanç tüzel kişi lehine sağlanmıştır. Bu örnekte de diğer şartların gerçekleşmesi durumunda söz konusu kazanç dolayısıyla müsadere kararı verilmelidir. Ayrıca, ticari işletme sahibinin sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna ilişkin muhasebe işlemlerinin yapılması için teşvik amaçlı olarak muhasebecisine ya da mali müşavirine sağladığı maddi menfaat hakkında da müsadereye hükmedilmelidir.

Müsadere konusu olan kazanç ile eşya alınabilir. Kazanç müsaderesi hükümleri gereğince bu eşya da müsadere edilir. Örneğin kişinin piyasada sahte belge karşılığında komisyon ücreti almak üzere vergi mükellefiyeti tesis ettirdiğini, bu mükellefiyet altında birçok sahte belge düzenlediğini ve bu komisyon ücretlerinden elde ettiği para ile taşınmaz satın aldığını varsayalım. Bu durumda, söz konusu taşınmaz da müsadere edilmelidir. Diğer yandan, kazanç müsaderesi konusunu oluşturan bu taşınmaz, sonradan üçüncü bir kişi tarafından devir alınabilir. Bu halde, TCK'nın 55. maddesinin üçüncü fıkrası gereğince bu taşınmaz hakkında müsadere kararı verilebilmesi, söz konusu taşınmazı sonradan iktisap eden kişinin TMK'nin iyi niyetin korunmasına ilişkin hükümlerinden yararlanamıyor olmasına bağlıdır.

Diğer yandan, doktrinde dava zamanaşımı sebebiyle kamu davasının düşmesi halinde kazanç müsaderesine kararının verilmesinin mümkün olmadığı savunulmaktadır[1557]. TCK'da yer alan kazanç müsaderesi hükmünde "*suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaatler*" ifadesi yer almaktadır. Kanun koyucu burada güvenlik tedbiri olan kazanç müsaderesine karar verilmesini, ceza mahkemesinin sanık hakkında mahkûmiyet kararına hükmetmesine değil suçun işlendiğine ilişkin kanaate varmasına bağladığı anlaşılmaktadır. Ancak, dava zamanaşımı sebebiyle düşen kamu davasından sonra söz konusu suçun işlendiğinin ortaya çıkarılması olası görünmemektedir.

[1557] Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 691-692.

2.2.3. Tüzel Kişilere Özgü Güvenlik Tedbirleri

Anayasanın 38. maddesinin yedinci fıkrasında ceza sorumluğunun şahsi olduğu açıkça belirtilmiştir. Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi, TCK'nın 20. maddesinin birinci fıkrasında da yerini almıştır. Tüzel kişinin, gerçek kişi gibi kusurlu hareket etme kabiliyeti yoktur. İlaveten, ceza sorumluluğunun şahsiliği gereğince tüzel kişinin organları veya temsilcilerinin fiillerinden dolayı tüzel kişi hakkında adli ceza yaptırımı uygulanması mümkün değildir. Diğer yandan, TCK'nın 60. maddesinde belirli şartlar altında özel hukuk tüzel kişisi hakkında kanunda öngörülen güvenlik tedbirlerinin uygulanacağı öngörülmüştür. Kasıtlı bir suçun işlenmesi, bu suçun özel hukuk kişisinin organ veya tamsilcisi tarafından işlenmesi ve bu kişilerin mahkumiyetine karar verilmesi, suçun, özel hukuk kişisinin faaliyet izninin sağladığı yetkinin kötü kullanılması suretiyle işlenmesi ve suç sonucunda tüzel kişi yararına kazanç sağlanması halinde özel hukuk tüzel kişisinin faaliyet izni iptal edilecektir. Örneğin suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçunun finansal kiralama ve varlık yönetimi faaliyeti ile iştigal eden anonim şirketi yönetim kurulu başkanının suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçunu işlemesi ve bundan dolayı şirketin kazanç elde etmesi halinde bu şirketin faaliyet izni iptal edilebilecektir. Diğer yandan aynı şartlar altında VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun işlenmesi halinde ise söz konusu anonim şirketinin faaliyet belgesinin iptali mümkün değildir. Zira bu son halde suç, faaliyet izninin verdiği yetki kötüye kullanılarak yapılmamıştır. Suçun özel hukuk tüzel kişisi yararına işlenmesi halinde eşya müsaderesi ve kazanç müsaderesi tüzel kişi hakkında da uygulanır. Müsaderenin uygulanabilmesi için suçun, tüzel kişi yararına işlenmesi yeterlidir. Bu durumda işlenen suç ile bağlantılı tüzel kişiye ait eşya ve kazanç müsadereye tabi olacaktır. Ancak kanun koyucu tüzel kişi hakkında bu güvenlik tedbirlerinin uygulanmasının işlenen fiile nazaran daha ağır sonuçlar ortaya çıkarabileceği durumlarda Mahkeme bu güvenlik tedbirlerini uygulamama hususunda takdir yetkisi vermiştir. Mahkeme, somut olayın şartları çerçevesinde özel hukuk tüzel kişisi hakkında söz geçen güvenlik tedbirlerinin uygulanmamasına da karar verebilir.

2.3. Adli Yaptırımlara Ek Olarak Uygulanan İdari Yaptırımların Non Bis İn İdem İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu karşılığında hem idari süreç neticesinde idari para cezası kesilebilmekte hem de ceza yargılaması sonucunda hapis cezasına hükmolunabilmektedir. Bu durumun non bis in idem ilkesini ihlal edip etmediğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Aşağıda öncelikli olarak non bis in idem ilkesinin tanımı ve unsurlarına değinilerek bu ilkeye ilişkin İHAS'ın 7 Nolu Protokolünün 4. maddesi ve ulusal kanuni düzenlemelere yer verilecektir. İkinci olarak İHAM'ın vergi ceza hukukunda non bis in idem ilkesine ilişkin içtihatları özellikle Glantz v. Finlandiya ve A ve B v. Norveç kararları analiz edilecektir. Sonrasında tez konumuz olan VUK'un 359. maddesinde yer sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ile sınırlı olmak üzere Türk vergi ceza hukukunda non bis in idem ilkesine aykırı durumların tespiti yapılacaktır. Ardından non bis in idem ilkesinin ihlalinin ortadan kaldırılmasında olağanüstü çözüm yolu olarak yargılamanın yenilenmesi ve hüküm uyuşmazlığı müesseseleri incelenecektir. Son olarak ise non bis in idem ilkesine aykırılığın giderilmesine yönelik önerilere yer verilecektir.

2.3.1. Non Bis İn İdem İlkesine Genel Bakış

Non bis in idem ilkesi, aynı kişinin aynı fiili dolayısıyla birden fazla kez yargılanmasını ve hüküm verilmesini yasaklamaktadır[1558]. Non bis in idem ilkesi, fiilin aynılığı ve failin aynılığı olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Non bis in idem

[1558] Non bis in idem ilkesi hem iç hukukta hem de uluslararası hukukta yansımaları olan bir ilkedir. Aynı devletin aynı kişiyi aynı fiilden dolayı mükerrrer şekilde yargılamaması iç hukuka ilişkindir. Diğer yandan, aynı kişinin aynı fiilinden dolayı yabancı mahkeme hükmü olması sebebiyle yargılanmaması bu ilkenin uluslararası hukukta olan etkisini göstermektedir. Centel/Zafer, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, s. 613; Birden fazla devletin cezalandırma yetkisine giren konularda non bis in idem ilkesi Türkiye'nin de taraf olduğu 28.5.1970 tarihli "Ceza Yargılarının Milletlerarası Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesi ve 15.5.1972 tarihli "Ceza Kovuşturmalarının Aktarılması Konusundaki Avrupa Sözleşmesi" ile uluslararası ceza hukukunda uygulama alanı bulmaktadır. Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.867-868. Diğer yandan aşağıda da ayrıntılı şekilde incelediğimiz gibi İHAS Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesi, tek bir devletin yargılama alanı içinde birden fazla kez yargılamayı veya cezalandırmayı yasaklamaktadır. Geçer, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non bis in idem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri", s. 110. Non bis in idem ilkesine ilişkin ayrıntı bilgi için bkz. Erol Cihan; Feridun Yenisey, "Non Bis İn İdem İlkesi", **Prof. Dr. Çetin Özek Armağanı,** Galatasaray Üniversitesi, İstanbul, 2004; Mustafa Özen, "Non Bis in idem (Aynı fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:XIV, Sayı:1, 2010, ss. 389-417.

ilkesi çerçevesinde, daha önce kesinleşmiş bir hükmün mevcudiyeti halinde aynı fiile ilişkin başka bir hükmün verilmesi engellenir. Başka bir ifade ile bu ilke, failin bir fiilden tek yargılama sürecinde bir kez cezalandırılmasını emretmektedir. Bu sebeple non bis in idem ilkesinin kesin hükmün önleme etkisi işlevine sahip olduğu görülmektedir[1559].

Non bis in idem ilkesi, İHAS'ın Ek 7 Nolu Protokolünün "aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama" başlıklı 4. maddesinde açıkça düzenlenmiştir: "(*1) Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devlet yargısal mercilerince yargılanamaz veya cezalandırılamaz. (2) Yukarıdaki fıkra hükümleri yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki işlemlerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı kusurun varlığı durumunda ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez. (3) Sözleşme'nin 15. maddesine dayanılarak bu maddeye aykırı hiçbir tedbir alınamaz.*"

Bu ilkeye ilişkin, Anayasamızda doğrudan bir düzenleme mevcut değildir. Anayasa Mahkemesi, non bis in idem ilkesini hukuk devleti ilkesi kapsamında değerlendirmektedir[1560]. Doktrinde, non bis in idem ilkesinin Anayasanın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının bir parçası olduğu ifade edilmektedir[1561]. Diğer yandan, ceza kanunlarında non bis in idem ilkesinin esas olarak

---

[1559] Erdener Yurtcan, **Ceza Yargılamasında Kesin Hüküm**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1987, s. 33.

[1560] Anayasa Mahkemesi, non bis in idem ilkesini hukuk devleti ilkesinin bir parçası olarak görmüştür. Bununla birlikte, Mahkeme disiplin cezasının yanında ek ödeme kesintisi öngören kanunu hukuk devleti ilkesine aykırı olmadığına karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi 2008/114E. 2010/53K. R.G. 27633-6.7.2010; Benzer yönde değerlendirme için bkz. Anayasa Mahkemesi 2013/119E. 2013/141K. R.G. 28954-27.3.2014.

[1561] Billur Yaltı, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:317, Şubat 2015, s. 85; Özgür Biyan, "Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyaı Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis in Idem İlkesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:145, Ocak 2016, s. 101. Kesin hüküm ile mahkûm olan kişinin aynı fiilden dolayı tekrar yargılanması, adalet duygusunu rencide ettiği gibi haksızlık ve ceza arasındaki oranı kişi aleyhine bozar. Recep Gülşen, "Yeni Türk Ceza Kanunu ve Milletlerarası Ceza Hukuku Bağlamında Non Bis İn İdem İlkesi", Ömer Teoman (Ed.), **Prof. Dr. Hüseyin Hatemi'ye Armağan**, Cilt:2, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009, s. 317-318.

benimsendiği gözlemlenmektedir. TCK'nın fikrî içtima başlıklı 44. maddesinde *"İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır."*; CMK'nın 172. maddesinin ikinci fıkrasında, "*Kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra yeni delil meydana çıkmadıkça, aynı fiilden dolayı kamu davası açılamaz."* ve 223. maddesinin yedinci fıkrasında, "*aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir*."; Kabahatler Kanununun 15. maddesinin üçüncü fıkrasında, "*Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır*." hükümleri yer almaktadır.

2.3.2. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin İçtihatların Değerlendirilmesi

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM), İHAS'ın Ek 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesini içtihatları doğrultusunda şekillendirme gayreti içinde olduğu görülmektedir. İHAM, Engel kararında[1562], başvuru konusu maddi olayda suç isnadının mevcut olup olmadığını belirlemek amacıyla üç ölçüt geliştirmiştir[1563]. Bendenoun kararında[1564], vergisel yükümlülüklere aykırılık dolayısıyla kesilen para cezası Engel ölçütleri çerçevesinde değerlendirilmiş ve bu para cezasının cezai nitelikte olduğu sonucuna varılmıştır. İHAM Ponsetti kararında[1565], vergi kaçakçılığı suçunda kast unsurunun arandığının ancak idari para cezası yaptırımına tabi mali suçta (kabahat) ise kast unsurunun aranmadığını tespit ederek bu iki suçun kurucu unsurlarının birbirinden farklı olduğu kanaatine varmış ve

[1562] Engel and Others v. The Netherlands, App. No: 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72 Tarih: 8.6.1976, Para. 80-85.

[1563] İlk ölçüt, suçun cezai nitelikte olup olmadığının belirlenmesi için suçun ulusal hukukta nerede sınıflandırıldığının tespit edilmesidir. Ancak, bu ölçüt suç isnadının mevcudiyeti açısından büyük önem taşımamaktadır. Asıl önemli olan ölçütler, suçun niteliği gereği cezai olması (caydırıcı ve cezalandırıcı) ve suç karşılığında verilecek cezanın niteliği ve ağırlık derecesidir. İHAM, ikinci ve üçüncü ölçütlerin ayrı ayrı uygulanması sonucunda bir suç isnadının mevcudiyeti tespit edilemediği durumda bu iki ölçütün kümülatif şekilde uygulanabileceği kanaatine varmıştır.

[1564] Bendenoun v. Fransa, App. No:12547/86 Date:24.2.1994, Para. 44-48.

[1565] Ponsetti and Chesnel v. France (Admissibility decision), App. No:36855/97;41731/98, Date:14.9.1999, para. 5.

başvuruyu kabul edilemez bulmuştur. Benzer şekilde Rosenquist kararında[1566], ağır vergi kaçakçılığı suçundan ötürü hapis cezası verilmesinde kasıt veya ağır ihmalin esaslı unsur olduğunun ancak idari para cezasında böyle bir unsurun aranmadığının altı çizilmiş ve ağır vergi kaçakçılığı suçu ile mali suçun (kabahat) birbirinden farklı esaslı unsurlara sahip olduğu belirtilmiştir. Görüldüğü üzere İHAM bu davalarda suçun unsurlarının aynı olmaması ve bunun neticesinde korunan değerlerin farklı olması sebebiyle non bis in idem ilkesine aykırılığın olmadığı sonucuna ulaşmıştır. İHAM, Manasson davasında[1567], başvurucu aleyhine hükmedilen hapis cezası ile idari para cezasının aynı fiilden kaynaklanmadığına ve dolayısıyla İHAS Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesi çerçevesinde bir aykırılık olmadığına kanaat getirmiş ve sonuç olarak kabul edilemezlik kararı vermiştir.[1568] JB davasında[1569], ilk idari para cezasının idarece istenen bilginin verilmemesinden kesildiği, ikinci idari para cezasının ise istenen bilginin verilmemesinin sürdürülmesinden ilk cezanın kesilmesinden 21 ay sonra kesildiği ve bu nedenle ceza konusu fiillerin zaman ve esas bakımından farklı olduğu sonucuna ulaşılarak başvuru kabul edilemez bulunmuştur. Bu kararlarda da hapis cezası ve idari para cezası gerektiren fiillerin zaman ve konu bakımından farklılık arz etmesi sebebiyle aynı fiilin söz konu olmadığı kanaatine varılmıştır. İHAM, Glantz kararı[1570] ile vergi cezalarında non bis in idem ilkesinin uygulanmasına ilişkin yerleşik içtihadının yönünü değiştirmiştir[1571]. Bu sebeple aşağıda Glantz kararına ilişkin ayrıntılara yer verilecektir[1572].

[1566] Nils-Inge Rosenquist v. Sweden (Admissibility decision), App. No: 60619/00, Date: 14.9.2004.
[1567] Mishel Manasson v. Sweden (Admissibility decision), App. No: 41265/98, Date:8.4.2003.
[1568] Manasson davasında, başvurucuya vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin doğru olmaması ve idare tarafından re'sen tarh edilen vergi matrahının beyannamedeki miktardan daha yukarı olması nedenleriyle başvurucu aleyhine idari para cezası kesilmiştir. Ayrıca kasıtlı olarak defter tutma yükümlülüğünün yerine getirilmemesinden ötürü başvurucu aleyhine ceza davası açılmış ve hapis cezasına hükmolunmuştur.
[1569] JB v. Switzerland (Admissibility decision), App. No:31827/96, Date:6.4.2000.
[1570] Glantz v. Finland App. No:37394/11 Date:20.8.2014.
[1571] Barış Bahçeci, "İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu", **TBBD**, 2018 (136), s. 149. İham Glantz kararında vardığı sonucu Lucky Dev kararında (Lucky Dev v. Sweden App. No: 7356/1, Date: 27.11.2014). Ayrıntılı bilgi için bkz. Ayşe Nil Tosun, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2017 7(2), s. 100 ve 102-103.
[1572] Glantz kararına ilişkin maddi vakıa ve İHAM'ın değerlendirmesine ilişkin kısım, Ahmet Emrah Geçer, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non bis in idem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri", ss. 108-120'den alınmıştır.

2.3.2.1. Glantz v. Finlandiya Kararı

Finlandiya vergi idaresi, 2006 yılında başvurucunun avukatlık ofisinde vergi incelemesi gerçekleştirmiş ve 2000-2004 yılları arasında başvurucunun şirketinden örtülü kâr payı aldığı kanaatine vararak ek vergi tarhiyatı yapmış ve vergi ziyaı cezası kesmiştir. Başvurucu, idari cezanın kaldırılması için idareye başvurmuş ancak bu başvuru vergi idaresine eksik bilgi verildiğinin sabit olması nedeniyle kabul görmemiştir. Bunun üzerine başvurucu, uyuşmazlılığı idare mahkemesine taşımıştır. İdare mahkemesi de aynı gerekçe ile davayı reddetmiştir. Başvurucu son kanun yolu mercii olan Finlandiya Yüksek İdare Mahkemesine (korkein hallinto-oikeus KHO) temyiz başvurusunda bulunmuş ancak KHO bu temyiz başvurusunu 11 Ocak 2010 tarihinde reddetmiştir. Eş zamanlı olarak savcılık, 15 Aralık 2008 tarihinde başvurucu aleyhine zimmet ve ağır nitelikli vergi kaçakçılığı suçlarından ötürü ceza davası açmıştır. Helsinki Bölge Mahkemesi (käräjäoikeus), başvurucunun zimmet ve ağır nitelikli vergi kaçakçılığı suçlarını işlediğini sabit görerek 2 yıl 8 ay hapis cezasına hükmetmiştir. Mahkeme, ayrıca başvurucunun vergi idaresine 214,168.38 Euro vergi ve faiz ödemesine karar vermiştir. Başvurucu, 25 Ocak 2010 tarihinde Helsinki İstinaf Mahkemesine (hovioikeus) itirazda bulunmuş ancak başvurucunun itirazı kabul edilmemiştir. Bunun üzerine, başvurucu, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ve aynı fiili nedeniyle iki kez yargılandığını ve mahkûm edildiğini ve sonuç olarak non bis in idem ilkesine uyulmadığını iddia ederek Yüksek Mahkemeye (korkein oikeus-KO) başvurmuştur. Ancak KO, 18 Mayıs 2011 tarihinde başvuruyu, temyize kabil görmemiştir. Bunun üzerine başvurucu, 31 Ağustos 2011 tarihinden itibaren hapis cezasını çekmeye başlamıştır.

İHAM, Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesinin ihlal edilip edilmediğini i) Vergi idaresi tarafından uygulanan yaptırımın niteliği cezai midir? ii) Başvurucunun yargılandığı suçlar aynı mıdır? iii) Kesin bir hüküm mevcut mudur? iv) Mükerrer yargılama söz konusu mudur? soruları çerçevesinde değerlendirmeye tabi tutmuştur. İHAM ilk soruya ilişkin değerlendirmede Engel, Jussila ve Ezeh kararlarına atıfta bulunarak aleyhine uygulanan yaptırımın cezai nitelikte olup olmadığının belirlenmesinde yaptırım hükmünün iç hukukta nerede sınıflandırıldığının öneminin olmadığını vurgulamış ve asıl önemli olan ölçütlerin

yaptırımın niteliği ve ilgili kişinin aleyhine kesilen cezaların ağırlığı olduğunu ifade etmiştir[1573]. İHAM, Finlandiya hukukunda öngörülen vergi para cezalarının amacının devletin uğradığı zararın tazminini sağlamak değil, vergi kurallarını ihlal eden kişilerin cezalandırılması ve caydırılması olduğunu tespit etmiştir. Mahkeme, sonuç olarak vergi idaresi tarafından uygulanan vergi para cezalarını Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesi çerçevesinde cezai nitelikte olduğu kanaatine varmıştır.

İHAM, ikinci soruyu incelerken Zolotukhin kararına[1574] atıf yaparak Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesinin birebir aynı veya esaslı şekilde aynı olaylardan doğan (identical facts or facts which are substantially same) ikinci suçtan dolayı yargılama ve bunun sonucunda cezalandırılma yapılmasını yasakladığını ve bu ilkenin uygulanması için söz konusu olayların aynı kişi ile ilgili olması ve zaman ve mekân bakımından birbirinden ayrılmaz şekilde birbirine bağlı bulunması gerektiğini (inextricably linked together in time and space) belirtmektedir[1575]. İHAM, başvurucu ve Finlandiya hükümetinin beyanları doğrultusunda idari ve adli yargılamanın aynı kişi ile ilgili aynı olaylardan kaynaklandığı ve bunların zaman ve mekân bakımından belli bir derecede bağlantılı oldukları sonucuna varmıştır.

İHAM, somut olayda kesin hüküm olup olmadığını incelemiştir[1576]. Somut olayda olağan kanun yolu son merci olan KHO 11 Ocak 2010 tarihinde başvurucunun temyiz başvurusunu reddetmiştir. Bu sebeple, 11 Ocak 2010 tarihinde idari para cezası niteliğinde olan vergi ziyaı cezasına ilişkin karar kesin hüküm niteliğini kazanmıştır.

[1573] Bu iki ölçüt birbirinin alternatifidir ve her olayda bir arada bulunması gerekmemektedir. Ancak, ölçütlerden biri, cezai isnadının varlığına yetmediği durumlarda bu iki ölçüt kümülatif olarak uygulanabilecektir.

[1574] Sergey Zolotukhin v. Russia Application no. 14939/03, Date:10.2.2009.

[1575] İHAM Zolotukhin kararı ile birlikte aynı suç olup olmadığının tespitinde önceki içtihatlarda belirttiği gibi suçun esaslı unsurlarının aynı olup olmadığına ilişkin uygulamasını değiştirmiş ve maddi vakıalara dayalı bir değerlendirme yapmayı tercih etmiştir. Bu değerlendirme ile aynı kişiye ait aynı veya çok benzer olaylardan doğan ve zaman ve mekân bakımından bağlantılı suçların aynı suç oluşturduğu sonucuna varılmaktadır.

[1576] İHAM içtihatlarına göre, olağan kanun yollarının tüketilmesi halinde söz konuş karar, kesin hüküm (res judicata) teşkil eder. Yargılamanın yenilenmesi gibi olağanüstü kanun yollarına başvurulmasına gerek yoktur. Yaltı, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", s. 89.

İHAM, son olarak başvurucu aleyhine mükerrer yargılamanın mevcut olup olmadığını değerlendirmiştir. İHAM'a göre aynı kişi aynı fiili nedeniyle iki kez yargılama usulüne tabi tutulabilir. Ancak, yargılamalardan birinin kesinleşmesi halinde paralel şekilde yürütülen diğer yargılamanın derhal sonlandırılması gerekmektedir. İHAM, Finlandiya yargı sisteminde cezai ve idari yaptırımların farklı otoriteler tarafından verildiğini, bu otoriteler tarafında verilen kararların birbirini etkilemediğini ve sonuç olarak iki tür yaptırımın da birbirinden bağımsız şekilde kesinleştiğini tespit etmiştir. İHAM, özellikle mahkeme veya idare tarafından uygulanan yaptırımlardan hiçbirisinin diğer mahkeme veya idare tarafından cezanın belirlenmesi sırasında dikkate alınmadığını ve merciler arasında hiçbir etkileşim olmadığını vurgulamıştır. Sonuç olarak başvurucu aleyhine iki farklı yargılamanın yürütüldüğünü, idari para cezası niteliğinde olan vergi ziyaı cezasına ilişkin yargılamanın 11 Ocak 2010 tarihinde kesin hüküm teşkil ettiğini, ikinci yargılama olan ceza davasının bu kesin hükümden sonra durdurulmadığını ve 18 Mayıs 2011 tarihinde kesin hüküm teşkil ettiğini, böylece başvurucunun aynı maddi vakıalara dayanılarak birbirinden bağımsız yürütülen iki farklı yargılama sonucunda iki ayrı cezaya mahkûm olduğunu belirleyerek başvurucu haklı bulunmuş ve İHAS Ek 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinin ihlal edildiği kanaatine varılmıştır.

2.3.2.2.A ve B v. Norveç Kararı

İHAM, Glantz kararı ve daha önceki içtihatlarda yer alan maddi vakıalardan farklı maddi vakıaları içeren A ve B v. Norveç kararında[1577] vergi cezalarında non bis in idem ilkesinin sınırlarını daha net şekilde belirleme girişiminde bulunmuştur[1578]. Maddi olayda, başvurucu A ve B elde ettikleri belli tutarda gelirlerini vergi beyannamelerine yansıtmamaları dolayısıyla ziyaa uğrayan verginin yüzde otuzu oranında vergi ziyaı cezasına çarptırılmışlardır. İdari para cezası niteliğinde olan bu cezalar kesinleşmiştir. Diğer yandan aynı olaylardan doğan fiilleri nedeniyle ceza yargılamasına maruz bırakılan başvurucu A ve B, vergi kaçakçılığı suçundan dolayı birer yıl hapis cezasına mahkûm olmuşlardır. Ceza davasına bakmakla görevli olan

[1577] A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016.
[1578] A ve B v. Norveç kararına ilişkin maddi vakıa ve İHAM'ın değerlendirmesine ilişkin kısım Geçer, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non bis in idem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri", ss. 108-120'den alınmıştır.

Follo Bölge Mahkemesi (tingrett), sanıklar A ve B'nin cezalandırılmasında daha önce idari süreç içinde vergi idaresi tarafından kesilen vergi ziyaı cezalarını dikkate almıştır. A aleyhinde verilen karar 27 Eylül 2010 tarihinde ve B aleyhinde verilen karar 29 Ekim 2010 tarihinde kesinleşmiştir[1579].

İHAM, A ve B v. Norveç kararında non bis in idem ilkesine ilişkin önceki içtihatlarına değinerek aynı suça ilişkin birbirine paralel ya da birbirini izleyen yargılamalar içinde farklı cezaların uygulanmasının mümkün olduğunu ancak bu cezaların birbiri ile uyumlu ve birbirini tamamlayıcı olmaları gerektiğini belirtmiştir[1580]. İHAM, Ek 7 Protokolün 4. maddesinin amacının kişinin aynı suç nedeniyle birden fazla yargılanması veya cezalandırması sonucunda uğrayacağı adaletsizliği engellemek olduğunu vurgulamakta ve ayrıca bu hükmün, söz konusu haksızlığın farklı amaçlar doğrultusunda ve farklı merciler tarafından birbirine paralel usuller ve tamamlayıcı bir yaklaşım içerisinde ele alınmasını yasaklamadığını ifade etmektedir[1581]. Bu bağlamda, İHAM, yargılamalar arasında esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı (sufficiently close connection in substance and in time) testinin esaslı unsurlarını, i) yargılamaların birbirini tamamlayıcı olup olmadıklarını ve bu sebeple sosyal haksızlığın farklı yüzlerini içerip içermedikleri, ii) uygulamada ve hukuken mükerrer yargılamanın öngörülebilir sonuçlar doğurup doğurmadığını, iii) idareler arasında etkileşim sağlanarak bir idare tarafından tespit edilen maddi vakıaların diğer idare tarafından kullanılması yolu ile delillerin toplanmasında ve değerlendirilmesinde mümkün olduğu kadar tekrarlamalardan kaçınılıp kaçınılmadığı, iv) kesin hüküm teşkil eden ilk yargılama sonunda uygulanan yaptırımın sonraki yargılama sonucunda uygulanacak yaptırıma karar verilirken dikkate alınıp alınmadığı ve böylece başvurucunun aşırı bir yük altında bırakılıp bırakılmadığı olarak belirlemiştir[1582]. Bu test somut olayda yer alan maddi vakıalara uygulanmıştır. İHAM, ilk olarak idari para cezası niteliğinde olan vergi ziyaı cezasının Engel ölçütleri

[1579] A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 14-40.
[1580] İHAM, Zolotukhin ve bazı diğer kararlara konu olan yargılamaların birbirini tamamlayıcı amaç taşımadıklarını belirtmiştir. A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 129.
[1581] A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 118-123.
[1582] A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 130-132.

çerçevesinde cezai nitelikte olduğunu ve vergi ziyaı cezası ile hapis cezasının aynı maddi vakıalardan kaynaklandığını tespit etmiştir. Sonrasında somut olayda mükerrer yargılama yapılıp yapılmadığı değerlendirilmiştir. Bu bağlamda, İHAM, başvurucu A ve B'nin aynı fiilleri dolayısıyla biri idari biri adli olmak üzere iki ayrı yaptırıma tabi tutulduklarını ancak bu yaptırımların farklı amaçlara hizmet ettiklerini ve bu yaptırımlara ilişkin suçların farklı esaslı unsurlar taşıdıklarını belirtmiştir[1583]. Somut olayda, başvurucular aleyhine hapis cezasına hükmedilirken daha önceden başvuruculara kesilen vergi para cezalarının dikkate alındığı tespit edilmiştir. Adli ve idari cezalara ilişkin sürecin birbirine paralel sürdüğünün, birbirini tamamladığının ve bu sebeple öngörülebilir sonuçlar doğurduğunun altı çizilmiştir. İdari süreçte ortaya koyulan maddi vakıaların ceza yargılamasında da aynen kullanıldığı anlaşılmıştır. Bu sebepler ışığında İHAM, başvuruculaların adaletsiz ve/veya ölçüsüz bir yaptırıma maruz kalmadığını, yürütülen idari ve adli süreçlerin esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantılı olduğuna ve dolayısıyla ihlalin olmadığına karar vermiştir[1584]

2.3.2.3.Glantz ve A ve B v. Norveç Kararlarının Karşılaştırılması

Glantz kararı ile A ve B v. Norveç kararında yer alan maddi vakıalar ve milli hukuktaki düzenlemeler birbirinden farklık arz etmektedirler. Glantz kararında başvurucunun aynı fiilinden dolayı maruz kaldığı idari para cezası niteliğinde olan vergi cezası ile ceza yargılaması sonucunda hükmedilen hapis cezasının birbirinden tamamı ile bağımsız idari ve adli usuller çerçevesinde sürdürüldüğü ve kesin hükme bağlandığı görülmektedir. Bu noktada, adli ve idari makamların başvurucu hakkında cezayı belirlerken diğer makam tarafından verilen cezayı dikkate almadıkları ve ilgili makamlar arasında hiçbir etkileşimin meydana gelmediği anlaşılmaktadır. Bu sebeple, non bis in idem ilkesinin ihlal edildiğine karar verilmiştir. Diğer yandan, A ve B v.

[1583] Bu noktada, mükellefin kast olmadan yanlış ya da eksik bilgi vermesine bir tepki olarak vergi para cezasının kesildiği ve bu cezanın genel önleme (general deterrence) amacı taşıdığı ve ayrıca, vergi para cezasının amacının vergi idarelerinin toplum adına yaptıkları fazladan denetim ve incelemelerin bir tazminatı olduğu ifade edilmiştir. Diğer yandan, adli cezanın ise önleyici işlevinin yanında cezalandırma (punishment) amacının da olduğu belirtilmiştir. İlaveten aynı fiil nedeniyle adli cezanın hükmedilebilmesi için vergi para cezasındaki durumdan farklı olarak kasıt unsurunun mutlaka mevcut olması gerektiği diğer bir ifade ile vergi kaçakçılığı suçunun ancak kasten işlenebileceği ifade edilmiştir. A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 142-147.
[1584] A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 154.

Norveç kararında yer alan maddi vakıalardan, vergi ziyaı cezası ile hapis cezasına ilişkin idari ve adli usullerin birbirine paralel sürdüğü, birbirini tamamladığı ve bu sebeple öngörülebilir, adil ve ölçülü sonuçlar doğurduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, burada idari süreç sırasında tespit edilen maddi vakıaların ceza yargılamasında da aynen kullanıldığı tespit edilmiştir. Böylece iki mahkeme kararı arasında çelişkinin doğması engellenmiştir. Dahası, İHAM, başvurucular aleyhine ceza yargılamasında hapis cezasına hükmedilirken daha önceden kesilen vergi ziyaı cezalarının dikkate alındığının altını çizerek idari ve adli süreçlerin esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantılı olduğuna ve dolayısıyla ihlalin söz konusu olmadığına kanaat getirmiştir.

İHAM, A ve B v. Norveç kararı ile vergi cezalarında non bis in idem ilkesinin uygulanma sınırlarını önüne gelen maddi vakıaları nazara alarak belirginleştirme yolunda ilerlemiştir. İHAM, kişinin aynı fiili dolayısıyla yukarıda belirtilen şartların varlığı halinde iki ayrı usul çerçevesinde birden fazla cezalandırma yapılmasının Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmediği sonucuna varmıştır. İHAM, birbirini tamamlayıcı nitelikte olan idari ve adli süreçler sonucunda uygulanan iki cezanın, maddi anlamda tek yaptırım oluşturması halini non bis in idem ilkesinin ihlali olarak görmemektedir. Kanaatimizce devletlerin egemenlik gücünün göstergesi olan vergilendirme ve vergisel yükümlülüklere aykırılıklara ilişkin düzenlemeleri öngören vergi ceza hukuku alanında kamu yararı ile kişisel yarar arasında adil denge kurulması hususunda genel kabul edilebilir bir kuralın katı biçimde uygulanması mümkün değildir. İHAM'ın konu ile ilgili vermiş olduğu kararlardan bu durumun kabullenildiği ve İHAS'ın 7 Nolu Protokolün 4. maddesi çerçevesinde vergi cezalarında non bis in idem ilkesinin uygulanmasına ilişkin asgari standartların oluşturulmaya çalışıldığı anlaşılmaktadır. Non bis in idem ilkesine ilişkin uygulamaların öncelikli olarak iç hukuk tarafından tayin edilmesi ve en azından İHAM içtihatlarında yer alan non bis in idem ilkesine ilişkin asgari standartlara uyumun sağlanması gerekmektedir. Bu asgari standartların oluşturulmaması ve/veya tatbik edilmemesi halinde ise önüne gelen başvuruda İHAM, İHAS'ın Ek 7 Nolu Protokolünün 4. maddesine taraf olan devleti tazminata mâhkum edecektir.

2.3.2.4.Türk Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine Aykırı Durumların Tespiti

Türkiye, non bis in idem ilkesinin düzenlendiği İHAS Ek 7 Nolu Protokolü 14 Mart 1985 tarihinde imzalamış, 10 Mart 2016 tarihinde 6684 sayılı Kanun ile onaylamaya uygun bulmuştur. 2 Mayıs 2016 tarihinde onaylanan 7 Nolu Protokol, 1 Haziran 2016 tarihi itibari ile yürürlüğe girerek iç hukuk kuralı[1585] haline gelmiştir[1586]. Anayasanın 90. maddesinin 5. fıkrası gereğince, usulüne göre yürürlüğe konulmuş İHAS'ın Ek 7 Nolu Protokolü, kanun hükmündedir. Söz konusu Sözleşme, temel hak ve özgürlüklere ilişkin oldukları için bu Sözleşmeler ile kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda bu Sözleşmelerin hükümlerinin esas alınması gerekmektedir. Aşağıda ayrıntılı şekilde izah edeceğimiz gibi Türk vergi ceza hukukunda kişi aynı fiili dolayısı ile hem idari usul çerçevesinde idari para cezasına hem de ceza yargılaması sonucunda hapis cezasına maruz kalabilmektedir. Bu bağlamda, öncelikli olarak vergi kabahatleri ile tez çalışma konumuz olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da yer aldığı kaçakçılık suçlarına ilişkin VUK'taki içtima kurallarına değinilecektir. Sonrasında İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Ek 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesi ve İHAM içtihatları çerçevesinde kişinin aynı fiilinden dolayı hem idari yaptırım hem de adli yaptırım uygulandığı durumlar mercek altına alınacaktır.

2.3.2.4.1. Vergi Suç ve Kabahatlerinde İçtima

Ancak VUK hükümleri incelendiğinde non bis in idem ilkesinin çok sınırlı bir alanda kabul edildiğini[1587] ve genel olarak non bis in idem ilkesi ile uyumlu olmayan düzenlemelerin yer aldığı anlaşılmaktadır. VUK'un 340. maddesinde vergi kabahatleri karşılığında öngörülen cezalar ile kaçakçılık suçları karşılığında öngörülen cezaların birleşmeyeceği hüküm altına alınmıştır. VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasında

[1585] Anayasanın 90. maddesinin 5. fıkrası gereğince, usulüne göre yürürlüğe konulmuş İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Ek 7 Nolu Protokolü, kanun hükmündedir. Söz konusu Sözleşme, temel hak ve özgürlüklere ilişkin oldukları için bu Sözleşmeler ile kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda bu Sözleşmelerin hükümlerinin esas alınması gerekmektedir.

[1586] Geçer, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non bis in idem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri", s. 110.

[1587] VUK'un 336. maddesinin ilk fıkrasına göre, tek bir fiil ile hem vergi ziyaı kabahati hem de usulsüzlük kabahati işlenir ise bunlara ait cezalardan en ağır olanı kesilecektir.

sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçununda yer aldığı VUK'un 359. maddesinde suç teşkil eden fiiller ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde mükellef veya sorumluya ziyaa uğrayan verginin üç katı ve bu fiile iştirak edenlere ise bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesileceği öngörülmüştür. VUK'un 359. maddesinin son fıkrasında ise kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yer alan cezaların uygulanmasının 344. maddede yer alan vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmediğini belirtmiştir. VUK'un 367. maddesinin sondan ikinci fıkrasında 359. maddede yer alan suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesinin, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmediği öngörülmüştür. Görüldüğü üzere kanun koyucu, kaçakçılık suçuna ilişkin cezalar ile vergi kabahatlerine ilişkin idari cezaların birbirinden bağımsız şekilde ayrı ayrı uygulanmasının önünde herhangi bir engel olmadığını açıkça ifade etmiştir.

VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında, "*Ceza mahkemesi kararları, bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz*." hükmüne yer verilmektedir. Doktrinde bu hükmün vergi idaresi ile ceza mahkemesi arasında etkileşimi yasakladığı ancak vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri arasındaki etkileşimi yasaklamadığı ifade edilmektedir[1588]. Ancak Yargıtay uygulamasında iki yargılama sürecinin paralel olarak devam ettiği ve kural olarak birbirleri arasında etkileşimin söz konusu olmadığı gözlemlenmektedir[1589].

[1588] Akkaya, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", s. 90.

[1589] "…*Vergi Mahkemesi tarafından dava konusu faturaların fail tarafından bilerek ve isteyerek kullanılmadığı, bu itibarla vergi kaçakçılığı değil kusur cezası uygulanması gerektiğine karar verilmiş, bu karar Danıştay incelemesinden geçerek kesin hüküm haline gelmiş olsa bile her ne kadar failin bu eylemleri nedeniyle vergi kaybına neden olunduğunun tespiti kesinleşen vergi mahkemesi kararı ile saptanmış olsa da, bu karardaki faturaların bilerek ve istenerek kullanılmadığı kanaatin suçun manevi unsuru ile ilgili olduğu ve oluşup oluşmadığının ceza mahkemesi tarafından değerlendirilmesi gerektiğine ve bu sebeplerle hiç bir değerlendirme yapmadan Yerel Mahkeme tarafından Danıştay incelemesinden geçerek kesinleşen Vergi Mahkemesi kararına dayanılarak verilen beraat kararının bozulmasına*…" Yargıtay CGK 2001/11-213E. 2001/219K. 16.10.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 12 Şubat 2020. Aynı yönde karar için bkz. "…*Yetersiz bilirkişi raporu ile suçun sübutu bakımından ceza h'kimi yönünden bağlayıcı olmayan vergi mahkemesi kararlarına dayanarak eylemin usulsüzlük cezası gerektirdiğinden bahisle yazılı şekilde beraat kararı verilmesi*…" Yargıtay 11. CD 2008/330E.

VUK'un 344. maddesinin 2. fıkrasında, VUK'un 359. maddesinde öngörülen kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyaına sebep olunması halinde ziyaa uğratılan vergi aslının üç katı ve bu fiile iştirak edenlere ise bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmesi emredilmektedir. Burada vergi ziyaı cezasına ilişkin süreç vergi idaresi tarafından yürütülürken kaçakçılık suçuna ilişkin yargılama ceza mahkemesi tarafından yapılmaktadır. Diğer taraftan, vergi idaresi tarafından kesilen vergi ziyaı cezasına ilişkin uyuşmazlık ise vergi mahkemelerinde görülmektedir. Bu durumdan da anlaşıldığı üzere Türk vergi ceza hukukunda VUK hükümleri ve uygulama, aynı fiilden dolayı bibirinden farklı süreçler içinde hem idari yaptırım hem de adli yaptırım uygulanmasının mümkün olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır[1590].

2.3.2.4.2. Vergi Ziyaı Kabahati ile Kaçakçılık Suçu Bakımından

VUK'un 341. maddesinin ilk fıkrasına göre vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında ve/veya eksik tahakkuk edememesidir. Görüldüğü üzere, vergi ziyaı, neticeli bir vergi kabahatidir. Diğer yandan, VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlarda, vergi ziyaı suç unsuru değildir. Örneğin sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda, söz konusu fiilin vergi ziyaı doğurup doğurmaması önem arz etmemektedir. Ayrıca kaçakçılık suçlarında manevi unsur olarak kast aranırken vergi ziyaı kast ya da taksir ile işlenebilir. Bu durum kaçakçılık suçunun, vergi ziyaı kabahatinden farklı unsur içerdiğini göstermektedir. Bu bağlamda, Türk vergi ceza hukukunda kişinin aynı fiili nedeniyle vergi ziyaı cezası ve VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlara ilişkin hapis cezası ile cezalandırılması, İHAM'ın Glantz kararı öncesi içtihatlarından olan Ponsetti kararı[1591] ile Rosenquist

2008/1415K. 12.3.2008; Yargıtay 11.CD 2012/26987E. 2013/2512K. 15.2.2013; Yargıtay 11.CD 2008/330 2008/1415K. 12.3.2008 aktaran Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 88, Dipnot 87-88.

[1590] Aynı yönde görüş için bkz. Nurettin Bilici; Funda Başaran Yavaşlar, "Non Bis In Idem Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)", Nevzat Saygılıoğlu (Ed.), **Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan**, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ankara, 2014, s. 54.

[1591] Ponsetti and Chesnel v. France (Admissibility decision), App. No:36855/97;41731/98, Date:14.9.1999, para. 5.

kararında[1592] varmış olduğu sonuç ile uyumlu olduğu ifade edilebilir[1593]. Ancak İHAM, Glantz kararı[1594] ile birlikte vergi cezalarına ilişkin non bis in idem uygulamasında ayniyet (idem-aynı suç olup olmadığına ilişkin değerlendirmede) kavramında ölçüt olarak suçun unsurlarının birbiri ile aynı olup olmadığını kullanmayı bırakmış ve bu ölçüt yerine birebir aynı veya esaslı şekilde aynı olaylardan doğma (identical facts or facts which are substantially same) ölçütünü esas almıştır.

Diğer yandan, vergi ziyaı kabahati neticeli bir kabahat türüdür. Bu sebeple sadece hareketin gerçekleşmesi yetmez. Bu kabahatin tamamlanması için kanunda netice olarak belirlenen vergi ziyaının doğması gerekir. Örneğin 1 Eylül 2019 tarihinde kullanılan sahte fatura, VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu oluşturmaktadır. Diğer yandan, bu sahte fatura dolayısıyla vergi ziyaının doğması, söz konusu faturanın beyannameye yansıtılmasına ve bu beyannamenin vergi idaresine sunulmasına bağlıdır. Başka bir ifade ile, kişinin söz konusu sahte faturayı, vergi idaresine sunduğu beyannameye yansıtmaması halinde vergi ziyaı cezasının doğması mümkün olmayacaktır. Görüldüğü üzere, sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun gerçekleşme tarihi, vergi ziyaı kabahatinden farklı olabilmektedir[1595]. Ancak ifade edilmelidir ki, vergi ziyaının hareket unsuru olan "*vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi*" sahte belgenin kullanılması aracılığıyla gerçekleştirilmiştir[1596]. Diğer taraftan, bu noktada, sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile vergi ziyaı kabahatinin zaman ve mekân

[1592] Nils-Inge Rosenquist v. Sweden (Admissibility decision), App. No: 60619/00, Date: 14.9.2004.
[1593] Aynı yönde görüş için bkz. Turgut Candan, Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem İlkesi, https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezalari-ve-non-bis-in-idem-kurali/ (Çevrimiçi) 15 Şubat 2020.
[1594] Glantz v. Finland App. No:37394/11 Date:20.8.2014.
[1595] Bahçeci, **a.g.e.**, s.154. Ancak önemine binaen belirtmek gerekir ki burada kaçakçılık suçu oluşturan hareket esas alınrak vergi ziyaı kabahatini oluşturan hareket gerçekleştirilmektedir. Somut olayda sahte olarak düzenlenen fatura temel alınarak beyanname verilmekte ve bu hareket neticesinde vergi ziyaı cezası doğmaktadır.
[1596] Altan Rençber, "Ne Bis In Idem İlkesi Uyarınca Vergi Suç ve Kabahatlerinin Değerlendirilmesi", **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, (Ed. İzzet Özgenç; Cumhur Şahin; Faruk Turhan), Cilt:II, Seçkin, Ankara, 2020, s. 1099. Aksi görüş için bkz. Yazar, kaçakçılık suçları ile vergi ziyaı kabahatinin hareket ve netice unsurları farklı olması sebebiyle non bis in idem ilkesinin uygulama alanı bulamayacağını kabul etmektedir. Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, s. 66.

bakımından da birbirinden ayrılmakta olduğu söylenebilir[1597]. Dolayısıyla, bu durumun Glantz kararında yer alan aynı kişi ile ilgili zaman ve mekân bakımından birbirinden ayrılmaz şekilde birbirine bağlı bulunma (inextricably linked together in time and space) ölçütü ile uyumlu olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Kanaatimizce burada sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile vergi ziyaı kabahatinin belli durumlarda farklı tarihlerde gerçekleştiğini kabul etmek gerekir. Ayrıca "kullanma hareketi" ile icra edilen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu defter ve kayıtlarda işlenirken vergi ziyaı kabahati beyannamede vücut bulabilmektedir. Başka bir ifade ile mekânsal bir farklılıkta olabilmektedir. Bununla birlikte unutulmamalıdır ki, "kullanma hareketi" suretiyle icra edilen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, defter ve kayıtlara intikal ettirilmeden sadece beyannamelere yansıtılarak da işlenebilmektedir. Bu sebeple VUK'un 359. maddesinde öngörülen kaçakçılık suçları ile vergi ziyaı kabahati arasında her durumda zaman ve mekân bakımından bir farkın olduğunu iddia etmek isabetli olmayacaktır.

Ancak VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "*Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır*." hükmü, unsurları birbirinden farklı olan kaçakçılık suçları ile vergi ziyaı kabahatini bir noktada birbirinden ayrılmaz şekilde bağlamaktadır. Zira kaçakçılık suçu cezası da ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarındaki vergi ziyaı cezası da VUK'un 359. maddesinde öngörülen kaçakçılık fiilleri karşılığında verilmektedir[1598]. Görüldüğü üzere, burada non bis in idem ilkesinin unsurları olan fiilin ve failin aynılığı söz konusudur.

1597 Zira burada sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile vergi ziyaı kabahatinin belli durumlarda farklı tarihlerde gerçekleştiğini kabul etmek gerekir. Ayrıca "kullanma hareketi" ile icra edilen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu defter ve kayıtlarda işlenirken vergi ziyaı kabahati beyannamede vücut bulabilmektedir. Başka bir ifade ile mekânsal bir farklılıkta olabilmektedir. Bununla birlikte unutulmamalıdır ki, "kullanma hareketi" suretiyle icra edilen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, defter ve kayıtlara intikal ettirilmeden sadece beyannamelere yansıtılarak da işlenebilmektedir. Bu durumda söz konusu suç ile kabahat arasında zaman ve mekân bakımından bir farkın olduğunu iddia etmek isabetli olmayacaktır.

1598 Yaltı, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", s. 90; Geçer, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non bis in idem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri", s. 119. Aksi görüş için bkz. Bahçeci, **a.g.e.,** s. 153-154; Turgut Candan, Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem İlkesi,

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi Türk vergi ceza hukukundaki uygulamada aynı fiilden dolayı birbirinden farklı iki yargılama süreci paralel olarak devam etmekte, ceza mahkemesi, cezayı belirlerken vergi idaresinin kesmiş olduğu vergi ziyaı cezasını ve bu idari cezaya ilişkin vergi mahkemesi kararını dikkate almamakta ve aynı şekilde vergi mahkemesi de ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezasının iptaline ilişkin yürüttüğü davada, ceza mahkemesinin kararı ile bağlı olmamaktadır[1599]. Türk vergi ceza hukukundaki bu uygulama, İHAM'ın Glantz kararında tespit edilen Finlandiya hukuk sistemindeki uygulamaya benzerdir. Zira o dönemde Finlandiya hukuk sisteminde, Türk vergi ceza hukukunda olduğu gibi adli ve idari yaptırımların farklı otoriteler tarafından birbirinden bağımsız şekilde yürütülmekte ve kesinleşmekteydi. Diğer yandan, İHAM, Glantz kararından sonra vergi cezalarında non bis in idem ilkesine ilişkin içtihadı olan A ve B v. Norveç kararında, birbirine paralel şekilde yürütülen yargılamalar sonucunda birden fazla cezaya hükmedilebileceğini kabul etmiştir. Ancak bu kabulün şartı, farklı amaçlara hizmet eden cezaların birbiri ile uyumlu ve birbirini tamamlayıcı olmaları[1600] ve kişinin birden fazla yargılanması veya cezalandırması sonucunda adil olmayan sonuçların doğmamasıdır[1601]. İHAM'ın önüne gelen maddi olayda başvurucular aleyhine hapis cezasına hükmedilirken daha önceden başvuruculara kesilen vergi para cezalarının dikkate alındığı, idari süreçte ortaya koyulan maddi vakıaların ceza yargılamasında da aynen kullanıldığı, adli ve idari cezalara ilişkin sürecin birbirini tamamlar şekilde sürdürülerek öngörülebilir sonuçlar doğurduğu tespit edilmiştir. İHAM, bu tespitler ışığında başvurucuların adaletsiz ve/veya ölçüsüz bir yaptırıma maruz kalmadığını, yürütülen idari ve adli süreçlerin esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantılı olduğuna ve dolayısıyla ihlalin olmadığına karar vermiştir[1602]. Ancak yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşıldığı üzere, Türk vergi ceza

---

https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezalari-ve-non-bis-in-idem-kurali/ (Çevrimiçi) 15 Şubat 2020.

[1599] Yargıtay CGK 2001/11-213E. 2001/219K. 16.10.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 12 Şubat 2020. Aynı yönde karar için bkz. Yargıtay 11.CD 2012/26987E. 2013/2512K. 15.2.2013; Yargıtay 11.CD 2008/330 2008/1415K. 12.3.2008 aktaran Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 88, Dipnot 87. Anayasa Mahkemesi Başvuru No:2018/9115 Karar Tarihi: 27.3.2019 RG Tarih:16.5.2019 Sayı:30776 https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/9115 (Çevrimiçi) 12 Şubat 2020.

[1600] A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 129.

[1601] A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 118-123.

[1602] A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 154.

hukukundaki bu uygulama İHAM'ın vergi cezalarında non bis in idem ilkesine ilişkin son içtihatları ile uyumlu değildir. Zira vergi ziyaı cezasına ilişkin dava idari yargı kolu altında vergi mahkemelerinde görülürken kaçakçılık suçuna ilişkin yargılama ceza mahkemesinde görülmektedir ve bu iki mahkemenin kararları birbirini bağlamadığı gibi aralarında herhangi bir etkileşim de mevcut değildir.

Türk vergi ceza hukukunda aynı fiilden kaynaklanan mükerrer yargılama, çelişkili kararlar ortaya çıkabilmektedir[1603]. Örneğin, VUK'un 359. maddesi kapsamında olan bir belgeyi sahte olarak düzenleyen kişi ceza yargılaması sonucunda beraat edebilirken kişinin bu fiilinden dolayı ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezasının iptaline ilişkin vergi mahkemesinde açılan iptal davasında cezanın hukuka uygun olduğuna karar verilebilmektedir. Bu durumun tam aksi de söz konusu olabilmektedir. Vergi mahkemesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kasten kullanılmaması sebebiyle üç kat tutarındaki vergi ziyaının bir kat olarak uygulanması gerektiği sonucuna ulaşabilmektedir[1604]. Ceza mahkemesi ise aynı maddi olayda failin kasten hareket ettiği kanaatine vararak VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçundan mahkûmiyete karar verebilmektedir. Görüldüğü üzere hem vergi mahkemesi hem de ceza mahkemesi kişinin aynı fiilinin kasten işleyip işlemediği değerlendirmekte ve bazı durumlarda çelişik kararlar ortaya çıkabilmektedir. Doktrinde bu şekilde çelişik kararların önüne geçilmesi için çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Bir görüşe göre kaçakçılık fiili ile vergi ziyaına sebep verilmesi halinde ziyaa uğratılan vergi aslının bir katı tutarında temel vergi ziyaı cezası kesilmeli, kaçakçılık suçuna ilişkin ceza mahkemesinin vermiş olduğu mahkûmiyet kararı kesinleşince ziyaa uğratılan vergi aslının iki katı tutarında ek vergi ziyaı cezası devreye sokulmalı ve ceza yargılaması sürecinin uzun sürmesi ihtimali nazara alınarak

[1603] Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 80; Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", s. 12.

[1604] "…*davacı tarafından katma değer vergisi indiriminde kullanılan ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan fatura bedellerinin büyük bir kısmı karşılığında davacı tarafından çek düzenlenmesi ve bu durumun da inceleme elemanına belirtilmesi nedeniyle davacı ihtilaflı faturalar karşılığında gerçekten mal aldığı, ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan bu faturaların bilmeden kullanıldığı sonuç ve kanaatine varıldığından, cezanın bir kata indirilmesi gerekirken, üç kat olarak onanmasında isabet görülmemiştir*…" Danıştay 9.D. 2009/1991E. 2010/267K. 27.01.2010 www.kazanci.com.tr (Çevrimiçi) 18 Şubat 2021.

ceza davası açılmasını, vergi ziyaı cezası kesme zamanaşımını durduran bir neden olarak düzenlenmelidir[1605]. Başka bir görüş göre ise ceza mahkemesi, vergi idaresi tarafından kesilen mali nitelikteki cezaya ilişkin vergi mahkemesinde görülen dava kesinleşene kadar bekletici mesele kurumuna başvurmalıdır[1606]. Bu görüş çerçevesinde, bekletici mesele yapılan vergi mahkemesi kararında mali nitelikli cezanın kesilmesinin temelini oluşturan fiilin işlenmediğinin tespiti ile idari para cezasının iptaline karar verilmesi halinde bu kararın ceza mahkemesini bağladığı ileri sürülmektedir[1607]. Aksi görüş ise böyle bir durumda vergi mahkemesinin, ceza mahkemesinin kararını bekletici mesele yapması yönündedir[1608]. Bu görüşe göre, vergi mahkemesi, ceza mahkemesinin kararı kesinleşene kadar davaya ara vermeli ve ceza mahkemesinin kararı kesinleştikten sonra vergi mahkemesi kaldığı yerden yargılamaya devam etmelidir[1609]. Bahsettiğimiz son iki görüşe orta bir yol bulan diğer bir görüşe göre çift defter tutma, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerinin teknik bilgi ve uzmanlık gerektirmesi gerekçesiyle ceza mahkemesinin, vergi mahkemesinin kararını bekletici mesele yapmalı; VUK'un 359. maddesinde yer alan diğer suçlar bakımından suçun manevi unsuruna yönelik değerlendirmenin önem arz etmesi nedeniyle bu suçlarda vergi mahkemesinin ceza mahkemesi kararını bekletici mesele saymalıdır[1610]. Başka bir görüş ise vergi idaresi tarafından ziyaa uğrayan verginin üç katı tutarındaki vergi ziyaı cezası kesme işleminin, ceza mahkemesi yargılaması sonucunda belirlenecek kasta

---

[1605] Aynı yazar alternatif olarak, ceza mahkemesinin, kaçakçılık fiili sonucunda vergi ziyaını tespit etmesi halinde ziyaa uğratılan verginin tutarını esas alarak ya da almayarak idari para cezası hükmetmesine ilişkin bir düzenlemenin de söz konusu çelişik mahekeme kararlarının ortaya çıkmasını engelleyebileceğini ifade etmiştir. Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", s. 13-14. Benzer yönde görüş için bkz. Biyan, "Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyaı Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis in Idem İlkesi", s. 106; A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Ceza Sistemi Üzerine", **Yaklaşım**, Yıl:17, Sayı:196, Nisan 2009.

[1606] Akkaya, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", s.93.

[1607] **A.e.**

[1608] Bekir Baykara, "Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı 323, Temmuz 2008, s.6.

[1609] Begüm Dilemre Öden, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezası Kalktı mı?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Yıl:2015, sayı:136 s. 108 ve 112-113; Biyan, "Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyaı Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis in Idem İlkesi", s. 105-106.

[1610] Zafer İçer; Yener, Yücel, "Vergi ve Ceza Mahkemelerinin Kararlarının Birbirine Etkisinin Değerlendirilmesi", **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, (Ed. İzzet Özgenç; Cumhur Şahin; Faruk Turhan) Cilt:2, Seçkin, Ankara, 2020, s.1180-1183.

bağlanması gerektiği yönündedir[1611]. Buna benzer görüşe göre, kaçakçılık suçundan dolayı kesinleşmiş mahkûmiyet kararı olmadan ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezasının tatbiki mümkün değildir[1612]. Diğer bir görüşe göre, VUK'un 359. maddesi kapsamında yer alan kaçakçılık fiilleri sebebiyle ceza mahkemesi ve vergi mahkemeleri arasında çıkan hüküm uyuşmazlıklarının çözülmesi için tek yol, vergi mahkemeleri içinde ihtisas mahkemesi konumunda olacak şekilde vergi ceza mahkemelerinin kurulması ve vergi kabahatleri ile vergi suçlarının bu mahkemelerin görev alanına dâhil edilmesidir[1613].

2.3.2.4.3. Usulsüzlük Kabahati ile Kaçakçılık Suçu Bakımından

VUK'un 352. maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendinde "*Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması*" şeklinde usulsüzlük hallerinden biri olarak düzenlenmiştir. Sahte fatura kullanan kimseye VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan dolayı adli yaptırım uygulanacaktır. Bu kişinin söz konusu hareketi, ayrıca defter, kayıt ve belgelerde usulsüzlük olarak nitelendirilmesi mümkündür. Uygulamada bu durumda kişi aynı hareketi nedeniyle sahte belge düzenleme veya kullanma suçu karşılığında verilen hapis cezasının yanında idari para cezası niteliğinde olan usulsüzlük cezası ile de karşı karşıya kalmaktadır. Zira VUK'un 340. maddesinde vergi kabahatleri karşılığında öngörülen cezalar ile kaçakçılık suçları karşılığında öngörülen cezaların birleşmeyeceği ve VUK'un 367. maddesinin sondan ikinci fıkrasında 359. maddesinde yer alan suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Doktrinde de VUK'un 359. maddesinde yer alan bazı kaçakçılık suçları ile usulsüzlük suçlarının unsurları arasında ayniyetin bulunduğu ifade edilmektedir[1614]. Ancak ilgili maddeler incelendiğinde kaçakçılık suçları ile usulsüzlük kabahatlerinin unsurlarının ve korudukları hukuki değerlerin birbirinden farklı olduğu görülmektedir. Usulsüzlük

[1611] Bahçeci, **a.g.e.**, s. 163.
[1612] Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s. 151.
[1613] Özen, **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s. 141.
[1614] Turgut Candan, Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem İlkesi, https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezalari-ve-non-bis-in-idem-kurali/ (Çevrimiçi) 15 Şubat 2020.

kabahatinde manevi unsur olarak taksirin olması yeterli iken kaçakçılık suçlarında kast gerekmektedir. Diğer yandan bu hileli hareketlerden oluşan ve usulsüzlük kabahatlerine ilave unsurlar yapılarak meydana getirilen kaçakçılık suçları, yukarıda örnekte verildiği gibi bazı usulsüzlük kabahatleri arasında genel norm-özel norm ilişkisi[1615] bulunmaktadır ve dolayısıyla belirli kaçakçılık suçları bazı usulsüzlük kabahatlerinin nitelikli halini oluşturmaktadırlar[1616]. Bu durumda ceza hukukunun genel ilkelerinden olan görünüşte içtima kuralına göre yukarıdaki örnekte söz edilen kişinin sadece VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan ceza alması gerekmektedir.

2.3.2.4.4. Özel Usulsüzlük Kabahati ile Kaçakçılık Suçu Bakımından

VUK'un 353. maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen özel usulsüzlük kabahatine ilişkin "bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi" fiili ile VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçuna ilişkin fiil arasında ayniyetin olduğu belirtilmektedir[1617]. Diğer yandan, VUK'un 340. maddesi ve 367. maddesinin sondan ikinci fıkrası, aynı fiilin hem kaçakçılık suçu hem de özel usulsüzlük kabahati oluşturması halinde iki cezanın da uygulanması emretmektedir. Ancak bu durum İHAS'ın 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde yer alan ve İHAM içtihatları ile şekillenen non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

2.3.3. Non Bis İn İdem İlkesinin İhlalinin Ortadan Kaldırılmasında Olağanüstü Çözüm Yolları

Kişi sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma fiili nedeniyle hem VUK'un 359. maddesi gereğince adli yaptırım hem de ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyaı cezası ile karşı karşıya kalabilmektedir. Kişi aynı fiili nedeniyle ceza mahkemesinde görülen kamu davasında beraat ederken vergi ziyaına ilişkin davayı yürüten vergi mahkemesinde vergi ziyaı cezası hukuka uygun bulunabilmektedir. Bunun tam tersi durum da söz konusu

[1615] Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 542.
[1616] Bahçeci, **a.g.e.**, s. 156.
[1617] **A.e.**, s. 158.

olabilmektedir. Bu da vergi mahkemesi kararı ile ceza mahkemesi kararlarının çelişkili olmasına yol açmaktadır. Çelişkili kararlarının ortadan kaldırılması için yargılamanın yenilenmesine başvurmak mümkün müdür? İdari yargı ve adli yargı tarafından verilen bu kararlar için Uyuşmazlık Mahkemesi'nde hüküm uyuşmazlığının giderilmesi talebinde bulunulabilir mi? Aşağıda bu sorulara cevap aranacaktır.

2.3.3.1.Yargılamanın Yenilenmesi

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 53/1-h bendinde tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması yargılamanın yenilenmesi nedeni olarak öngörülmüştür. Yargılamanın yenilenmesi için tarafları, konusu ve sebebi aynı olan iki mahkeme hükmünün kesinleşmiş olması gerekmektedir. Kesinleşen ve birbirine ters düşen iki karardan ikincisi için ikinci kararın kesinleşmesinden itibaren 10 yıl içinde yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulabilir. Bununla birlikte idari yargı tarafından verilen mahkeme hükümleri için yargılamanın yenilenmesine başvurulabilecektir. Yukarıda bahsettiğimiz durumda kesinleşen kararlardan biri adli yargı diğeri ise idari yargı tarafından hükmedilmiştir. Bu sebeple İYUK'un 53/1-h gereğince yargılamanın yenilenmesine başvurulması mümkün görünmemektedir. Ancak burada kişiye bir fiili nedeniyle idari ve adli usuller çerçevesinde birbirinden bağımsız iki ayrı ceza verilmiştir. Bu durum, non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu bağlamda söz konusu mahkeme hükmünün İHAS Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesini ihlal ettiğinin İHAM'ın kesinleşmiş kararıyla tespit edilmesi halinde İYUK'un 53/1-ı[1618] gereğince yargılamanın yenilenmesi talep edilebilecektir[1619]. Ancak burada

[1618] İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin 46. maddesine göre İHAM'ın kesinleşmiş kararları bağlayıcıdır. Devlet, İHAM kararı ile tespit edilen ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması ve eski halin iadesi için gereken yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlüdür. Diğer yandan İHAM'ın kesinleşmiş kararının ulusal yargı mercileri tarafından verilen ve kesin hüküm halini almış kararlar üzerinde etkisi bulunmamaktadır. Bu sebeple kanun koyucu çeşitli kanunlarda İHAM'ın ihlali tespit eden kesinleşmiş kararlarının gereğinin yerine getirilmesi için yargılamanın yenilenmesi müessesesi öngörmüştür. Bunlardan biri de İYUK'un 53/1-ı bendidir. Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. Bası, PwC, İstanbul, 2015, s. 1126-1127.

[1619] Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, s. 185.

yargılamanın yenilenmesine başvuru süresi İHAM kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıldır.

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunu'nun[1] 50/2 fıkrasında da bir düzenleme öngörülmüştür. Buna göre tespit edilen ihlalin bir mahkeme kararından kaynaklanması halinde ihlalin ve bunun sonuçlarının ortadan kaldırılması için dosya ilgili mahkemeye gönderilecektir. İlgili mahkeme yeniden yargılama yaparak Anayasa Mahkemesi'nin tespit ettiği temel hak ve özgürlüklere karşı gerçekleştirilen ihlali sonlandıran bir hüküm verecektir. Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru dolayısıyla önüne gelen davada, kişinin aynı fiili nedeniyle idari süreç sonunda vergi ziyaı ile özel usulsüzlük cezası kesilmesini ve ceza yargılaması sonucunda sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan hapis cezasına mahkûm olmasını Anayasanın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı kapsamında güvence altına alınan non bis in idem ilkesine aykırı görmemiştir [1620]. Anayasa Mahkemesi, bu kararında idari ve adli cezaları gerektiren fiilin aynı fiil olduğunu kabul etmiştir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesine göre, aynı fiile hem adli cezanın ve hem de idari cezaların verilmesinde farklı amaç ve hukuki yararlar[1621] mevcuttur[1622]. İHAM da eski tarihli

[1620] Anayasa Mahkemesi Başvuru No:2018/9115 Karar Tarihi: 27.3.2019 RG Tarih:16.5.2019 Sayı:30776 https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/9115 (Çevrimiçi) 12 Şubat 2020.

[1621] Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi suç (sahte belge düzenleme veya kullanma suçu) ve kabahat (vergi ziyaı ve özel usulsüzlük kabahatleri) ayrımında modern ceza hukukunda kabul görmeyen niteliksel ölçütü esas almıştır. Bize göre söz konusu suç ve kabahatlerde korunan hukuki değer bakımından farklılık yoktur. Korunan hukuki değer, hazine yararıdır.

[1622] "…*56. Somut olayda şikâyete konu her iki takibat aynı kişi hakkında ve aynı vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak yürütülmüştür. Vergi idaresince sahte fatura düzenlendiğinin tespiti üzerine yürütülen idari takibatta bu fiil dolayısıyla elde edildiği takdir edilen gelir üzerinden vergi cezaları uygulanmış, yine vergi düzenini bozan bu fiil yüzünden ayrıca ceza yargılaması yürütülmüştür. Buna göre başvurucunun cezai süreçlere neden olan hareketleri, amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütünlük oluşturduğundan hukuki anlamda aynı fiil olarak değerlendirilmelidir. Diğer bir deyişle sonuç olarak somut olayda her iki takibatta da, özünde aynı olgulara dayanan tek bir fiilin söz konusu olduğu anlaşılmaktadır.*

57. Bununla birlikte somut olay yukarıdaki ilkeler ışığında değerlendirildiğinde, farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmamaktadır. Dolayısıyla somut olayın koşullarında adil yargılanma hakkı bağlamında aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlaline yol açılmamıştır…" Anayasa Mahkemesi Başvuru No:2018/9115 Karar Tarihi: 27.3.2019 s. 13-14 https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/9115 (Çevrimiçi) 12 Şubat 2020. Doktrinde Anayasa Mahkemesinin bu kararı, İHAS'ın Ek 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesine aykırı olması sebebiyle eleştirilmiştir. Rençber**, Ne Bis In Idem İlkesi**

içtihatlarında bu yönde gerekçelerin esas alındığı görülmektedir. Örneğin, Ponsetti[1623] ve Rosenquist[1624] kararlarında adli suç ile mali suçun (kabahat) unsurlarının aynı olmaması ve korunan değerlerin farklı olmasına dayanılarak non bis in idem ilkesine aykırılığın olmadığı sonucuna varılmıştır. Söz konusu İHAM kararlarında dikkat çekilmesi gereken iki husus mevcuttur. İlk olarak adli ve idari yaptırımların birbirinden bağımsız şekilde yürütülen usuller çerçevesinde uygulanmasıdır. Bu durum kişinin, işlediği fiile oranla ölçülülük ilkesine aykırı şekilde daha ağır ceza ile karşılaşmasına yol açabilmektedir. İkinci husus ise mali suç karşılığında verilen para cezalarının makul tutarlarda olmasıdır. Uygulanan para cezasının makul bulunması, İHAM'ı non bis in idem ilkesini ihlal eder derecede ölçüsüz cezalandırma yapılmadığı sonucuna varmasında etkili olmuştur. Türk vergi ceza hukukuna bakıldığında sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun işlenmesi sonucunda vergi ziyaının gerçekleşmesi halinde kişiye hem vergi ziyaının üç katı tutarında vergi ziyaı cezası ile özel usulsüzlük cezası ve hem de hapis cezasına hükmedilmektedir. Vergi ziyaı cezası ve özel usulsüzlük cezasına ilişkin yargılama vergi mahkemesinde ve sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna ilişkin yargılama ceza mahkemesinde birbirinden bağımsız şekilde sonuçlandırılmaktadır. Kişinin aynı fiili nedeniyle yukarıda belirttiğimiz idari ve adli cezalarına maruz bırakılması, ölçülülük ilkesi ile uyuşmamaktadır. Diğer yandan aynı fiile dayalı olarak ceza mahkemesinde beraat ederken vergi mahkemesinde idari cezanın hukuka uygun olduğu sonuca varılarak davanın reddedilmesi ya da tam tersi durumda mahkeme kararlarını çelişkili hale getirmekte ve kesin hüküm otoritesini zedelemektedir. Türk vergi ceza hukukunda mevcut olan

Uyarınca Vergi Suç ve Kabahatlerinin Değerlendirilmesi, s. 1095-1096. Diğer yandan doktrinde aksi görüşler de mevcuttur. Doktrinde de kaçakçılık fiilleri karşılığında adli cezanın yanında idari para cezasının verilebileceği ifade edilmektedir. Erdem, **Vergisel Kabahatler**, s. 68-69; Hızlı, **a.g.e.**, s. 32-33. Diğer bir görüş ise, VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasında kaçakçılık suçlarına değil kaçakçılık suçlarına ilişkin fiile atıf yapılmasından dolayı vergi idaresi tarafından sadece kaçakçılık fiili ile vergi ziyaına neden olunup olunmadığının tespitinin yapıldığı, ayrıca ilgili kaçakçılık suçuna ilişkin manevi unsurunun oluşup oluşmadığının tespit edilmediği ve bu sebeplerle idareye verilen yetkinin hukuka uygun olduğu yönündedir. Bu bağlamda, vergi idaresi, ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarındaki vergi ziyaı cezasını kesmesi için ceza mahkemesinin kaçakçılık suçuna ilişkin kararının kesinleşmesini beklemesine gerek yoktur. Yusuf Ziya Taşkan, "Vergi Ziyaı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:227, Ağustos 2007, s. 124; Bayar, **a.g.e.**, s. 436-437.

[1623] Ponsetti and Chesnel v. France (Admissibility decision), App. No:36855/97;41731/98, Date:14.9.1999.

[1624] Nils-Inge Rosenquist v. Sweden (Admissibility decision), App. No: 60619/00, Date: 14.9.2004.

bu durum, İHAM'ın yukarıda ayrıntılı olarak incelediğimiz yeni tarihli içtihatları (Glantz v. Finlandiya ve A ve B v. Norveç kararları) ile uyum göstermemektedir. Bu sebeplerle, İHAS'ın Ek 7 Nolu Protokolünün kabulünden sonra Anayasa Mahkemesi'nin farklı amaç taşımasını ve farklı hukuki yararı korumasını gerekçe göstererek aynı fiil için mükerrer yaptırım uygulamasını kabul etmesi hukuken isabetli değildir[1625].

2.3.3.2. Hüküm Uyuşmazlığı

Diğer yandan ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyaına ilişkin kesinleşen idari yargı (vergi mahkemesi) kararı ile sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma suçuna ilişkin kesinleşen ceza mahkemesi kararının mevut olması halinde uyuşmazlık mahkemesinde hüküm uyuşmazlığı ileri sürülüp sürülemeyeceğinin incelenmesi icap etmektedir. 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanunu'nun 24. maddesinde adli ve idari yargı mercileri tarafından görevle ilgili olmaksızın kesin olarak verilmiş veya kesinleşmiş, aynı konuya ve sebebe ilişkin, taraflarından en az biri aynı olan ve kararlar arasındaki çelişki yüzünden hakkın yerine getirilmesi olanaksız bulunan hallerde hüküm uyuşmazlığının varlığı kabul edilmektedir. Bu maddeye göre hüküm uyuşmazlığı için öncelikli olarak adli ve idari yargı mercileri tarafından verilmiş iki kesin karar olmalıdır. Bu kararların konusu, sebebi ve taraflarından da en az birinin aynı olması zorunludur. Söz konusu kararlar, uyuşmazlığın esası açısından çelişki taşımalıdır. Bu çelişkiden mütevellit hakkın yerine getirilmesi mümkün olmamalıdır. Hüküm uyuşmazlığının amacı, adli ve idari yargı kollarına mensup mahkemelerin dava hakkında esasa ilişkin olarak vermiş oldukları kararlar arasındaki çelişki nedeniyle ortaya çıkan ifa imkânsızlığını ortadan kaldırarak hakkın yerine getirilmesini sağlamaktır[1626]. Uyuşmazlık Mahkemesi hüküm uyuşmazlığının mevcut olması halinde işin esasına girerek karar verecektir. Ancak yukarıda arz ettiğimiz durumda aynı fiilden kaynaklanan iki ayrı konu ve iki ayrı sebep söz konusudur. Başka bir ifade ile ortada hüküm uyuşmazlığı yoktur. Dolayısıyla, non bis in idem ilkesini

[1625] Rençber**, Ne Bis In Idem İlkesi Uyarınca Vergi Suç ve Kabahatlerinin Değerlendirilmesi**, s. 1095.
[1626] Erdal Tercan, "Hüküm Uyuşmazlığında Uyuşmazlık Mahkemesince Esas Hakkında Yeni Bir Karar Verilmesi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:5, 2015, s. 789.

ihlal eden bu durumun Uyuşmazlık Mahkemesi aracılığıyla ortadan kaldırılması imkân dâhilinde değildir.

2.3.4. Non Bis İn İdem İkesine Aykırılığın Giderilmesine Yönelik Öneriler

Türk vergi ceza hukukunda aynı fiilden kaynaklanan mükerrer yargılama ve cezalandırmayı engellemek için üç farklı yola başvurulabilir. İlk olarak kaçakçılık fiiline ilişkin ceza yargılaması yapan ceza mahkemesi ile kaçakçılık fiilinden kaynaklanan ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyaı cezasına ilişkin davanın görüldüğü vergi mahkemesi arasında İHAM'ın içtihatlarında öngördüğü çerçevede etkileşimin kurulması yolu ile önce kesinleşen mahkeme kararının, diğer mahkeme tarafından dikkate alınmasının sağlanmasına ilişkin kanun değişikliğine gidilebilir. Bu şekilde bir değişiklik sonucunda kişi ölçülü bir yaptırıma tutulurken ayrıca mahkeme kararları arasında çelişkinin ortaya çıkma ihtimali de azalabilecektir.

Diğer bir yol ise öz itibari ile farklı hukuki değerleri koruyan[1627] ve birbirinden farklı unsurları[1628] barındıran kaçakçılık suçları ile vergi ziyaı kabahatini bir noktada bağlantılı hale getiren VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrası hükmünün değiştirilerek bu bağlantının ortadan kaldırılmasıdır. Bu noktada, kaçakçılık fiilleri sonucunda vergi ziyaının gerçekleşmesi halinde vergi ziyaının üç katı tutarında vergi ziyaı cezası uygulamasına son verilmeli, hangi fiilden kaynaklı olursa olsun vergi ziyaının gerçekleşmesi halinde ilgili mükellef, sorumlu ya da üçüncü kişiye ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmeli[1629] ve verginin tahakkuk aşamasına ilişkin bir mesele olan ve vergi tekniği uzmanlığı gerektiren vergi ziyaı

[1627] Vergi yaptırımlarının, genel olarak hazine kaybının önüne geçilmesini hedef aldıkları ifade edilebilir. Ancak, suç ve kabahat olarak düzenlenen her vergi yaptırımında özel olarak korunan hukuki değerler söz konusudur. Vergi ziyaı kabahati ile korunan hukuki değer kanunlar çerçevesinde doğan verginin tahakkukunun tam ve zamanında yapılmasının sağlanmasıdır. VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarında ise korunan hukuki değer, ağırlıklı olarak hazine yararıdır. Ancak bu suçlar ile ayrıca kamu güveni ve mükelleflerin mali güce göre eşit şekilde vergiye tabi tutulduklarına dair inancı da korunmaktadır. Kanun koyucu, mali otoriteyi tamamen ortadan kaldırmaya yönelik bu hileli hareketleri suç olarak öngörmeyi uygun bulmuştur.

[1628] Kaçakçılık suçlarında manevi unsur kast iken vergi ziyaı kabahatinin taksirle de işlenmesi mümkündür. Diğer yandan, vergi ziyaı kabahatinde vergi ziyaı neticesi aranırken kaçakçılık suçlarında çift defter tutma suçu haricinde herhangi bir neticenin gerçekleşmesi gerek yoktur. Zira bu suçlar, tehlike suçu olarak düzenlenmişlerdir.

[1629] Benzer yönde görüş için bkz. Karakoç, "Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler", s. 338-339.

cezasına ilişkin yargılama mevcut durumda olduğu gibi vergi mahkemelerinde görülmelidir. Diğer yandan, kaçakçılık suçlarına ilişkin ceza yargılaması, ceza mahkemeleri tarafından yürütülmeli ve bu suça ilişkin hapis cezasının yanında ilaveten vergi ziyaının gerçekleşip gerçekleşmediğine bağlı olmaksızın adli para cezası verilmesine ilişkin değişiklik yapılmalıdır[1630]. Ancak, kişinin tek fiilinden dolayı verilecek toplam cezanın İHAM içtihatlarında da yer aldığı gibi öngörülebilir ve ölçülü olması gerekmektedir. Bu bağlamda bir hususa daha değinmekte yarar vardır. VUK'un "Tüzel kişilerin sorumluluğu" başlıklı 333. maddesinin ilk fıkrasında "*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir*." hükmü gereğince tüzel kişi bünyesinde kaçakçılık fiili sonucunda vergi ziyaını meydana gelmesi halinde üç kat vergi ziyaı cezası tüzel kişi adına kesilecektir. Görüldüğü üzere, kanun hükmü, cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olarak kaçakçılık fiili işleyerek vergi ziyaına neden olan kişiden farklı bir kişiyi ziyaa uğrayan verginin üç katı tutarında vergi ziyaı cezası ile cezalandırılmasını öngörmektedir. Yukarıda ifade ettiğimiz ikinci önerimiz, cezaların şahsiliği ilkesine aykırı bu durumu da ortadan kaldırabilecek niteliktedir.

Üçüncü yol, radikal bir yaklaşımı benimsemektedir. Bu yaklaşımın temelinde vergisel aykırılıklardan dolayı yaptırım uygulama süreci olarak idari ya da adli süreçlerden sadece birinin seçilmesi yatmaktadır. Buna göre VUK'un 359. maddesi dışında yer alan hareketler ile vergi ziyaına sebep olunması halinde vergi idaresi idari süreç çerçevesinde ziyaa uğratılan vergi aslının bir katı tutarında vergi ziyaı cezasını keser. İlgili kişi, bu idari cezaya vergi mahkemesinde dava açabilir. Diğer yandan, kaçakçılık suçlarında yer alan fiiller ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde artık idari değil adli süreç başlatılmalıdır. Vergi ziyaı, kaçakçılık suçlarında suç unsuru olarak öngörülmemiştir. Dolayısıyla kaçakçılık suçunun tamamlanması için vergi ziyaının gerçekleşmesine gerek yoktur. Ancak VUK'un 359. maddesinde öngörülen ve korunan hukuki değerin ağırlıklı olarak hazine yararı olan kaçakçılık suçlarında vergi ziyaının daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hal olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, kaçakçılık suçları ile vergi ziyaına neden olunması

[1630] **A.e.**, s. 339.

durumunda ziyaa uğrayan verginin bir katı ile üç katı arasında bir tutarın adli para cezası olarak öngörülmesi icap etmektedir[1631]. Bu şekilde kapsamlı bir kanun değişikliği ile İHAS'ın 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde öngörülen ve İHAM içtihatlarında da esasları belirtilen non bis in idem ilkesine uygun olarak tek yargılama süreci içinde bütünleşik ve ölçülü bir yaptırım modeli ihdas edilebilecektir.

2.4.Adli Yaptırımlar ile Birlikte Uygulanan Üç Kat Tutarındaki Vergi Ziyaı Cezasının Ölçülülük İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Tez çalışma konumuz olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da yer aldığı VUK'un 359. maddesindeki suçların işlenmesi neticesinde vergi ziyaının gerçekleşmesi halinde 5 yıla kadar hapis cezasına ilaveten ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyaı cezası uygulanmasını ölçülülük ilkesi bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak öncesinde ölçülülük ilkesine genel bir bakış sunulacak ve vergi cezalarında ölçülülük ilkesi üzerinde durulacaktır.

2.4.1. Ölçülülük İlkesine Genel Bakış

Ölçülülük ilkesi, hukukun genel ilkeleri arasındadır. Ölçülülük ilkesi, Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Bu ilke, Anayasanın 13. maddesinde temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ölçütlerinden biri olarak sayılmıştır. Ancak Anayasa'da tanımı yapılmamıştır. Anayasa Mahkemesinin kararlarında ölçülülük ilkesinin unsurlarına yer verdiği ve bu ilkenin ceza hukuku alanında uygulanması gerektiğinin altını çizdiği görülmektedir[1632].

[1631] Ceza yargılamasında vergi ziyaının tespitinde uzman makam olan vergi idaresinin adli kolluk olarak görevini ifa edecektir. Diğer yandan kaçakçılık suçları ile birlikte vergi ziyaının tespiti hususundada yargılama yapacak ceza mahkemelerinin ihtisas mahkemesi olarak kurulması uygulamada ceza mahkemelerinde yaşanacak aksaklıkların önüne geçeblecektir.

[1632] "*…Suç ile suça karşılık gelen yaptırımlar ve tedbirler arasında makul, kabul edilebilir, amaçla uyumlu bir orantının sağlanması, hukuk devleti olmanın gereğidir… kanun koyucu, askeri ceza hukukunda erteleme kurumunu düzenlerken hukuk devleti ilkesinin bir gereği ve ceza hukukunun temel prensiplerinden olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır. Bu ilke ise 'elverişlilik', 'gereklilik' ve 'orantılılık' olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. 'Elverişlilik', başvurulan önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, 'gereklilik' başvurulan önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, 'orantılılık' ise başvurulan önlem ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir*… Anayasa Mahkemesi 2012/80E. 2013/16K. 17.1.2013; "*…Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlarından kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı*

Ölçülülük ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında "*başvurulan aracın snırlama aracını gerçekleştirmeye elverişli olmasını; bu aracın, sınırlama amacı açısından gerekli olmasını ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını*"[1633] ifade etmektedir. Bu ilke, temel hak ve özgürlüğüm sınırlandırılması amacı ile sınırlama aracı arasındaki ilişkinin denetlenmesi sağlar[1634]. Bu yönüyle ölçülülük ilkesi, hukuk devletinin sakınması gereken keyfi sınırlamaları önleme işlevini haizdir[1635]. Ölçülülük ilkesinin, elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkesi mevcuttur. Elverişlilik ilkesi, amaç ile araç arasındaki ilişkinin niteliğine işaret etmektedir[1636]. Bu ilkeye göre sınırlama aracı, amacı gerçekleştirmeye uygun olmalıdır. Aracın, amaca ulaşmada etkisiz ya da amaca ulaşmayı zorlaştırıcı bir etkiye sahip olması halinde elverişli olmadığı sonucuna ulaşılacaktır[1637]. Araç, amacı gerçekleştirmeye elverişli olsa da gerekli olup olmadığının tespiti icap etmektedir. Gereklilik ilkesi, temek hak ve özgürlüklere en hafif şekilde müdahale edilmesini sağlamaktadır[1638]. Bu ilke gereğince, elverişli araçlar arasından temel hak ve özgürlüğü en az sınırlandıran araç seçilmelidir. Orantılılık ilkesi ise temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılmasıyla hedeflenen amaç ile sınırlandırmada kullanılan araç arasında olması gereken adil dengeyi ifade etmektedir[1639].

---

denetimine açık, yasaların üstünde yasakoyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlettir. Yasakoyucu, yalnız yasaların Anayasa'ya değil, Anayasa'nın da evrensel hukuk ilkelerine uygun olmasını sağlamakla yükümlüdür. Bu bağlamda hukuk devletinde, ceza hukuku alanında olduğu gibi idari para cezalarına ilişkin düzenlemelerde de kuralların, önleme ve iyileştirme amaçlarına uygun olarak ölçülü, adil ve orantılı olması gerekir…" Anayasa Mahkemesi 2001/119E. 2004/37K. 23.3.2004 (Çevrimiçi) https://www.anayasa.gov.tr 5 Mart 2021.

[1633] Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 15. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 116.

[1634] Fazıl Sağlam, **Temel Hakların Sınırlandırılması ve Özü**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:506, Ankara, 1982, s. 128.

[1635] **A.e.**

[1636] Oktay Uygun, **1982 Anayasa'sında Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1992, s. 161.

[1637] Yücel Oğurlu, **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 36.

[1638] Yüksel Metin, **Ölçülülük İlkesi - Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 30-31.

[1639] Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", s. 24; Billur Yaltı, "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve mükerrer 35, **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan**, Cilt:I, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, s. 522.

2.4.2. Vergi Cezalarında Ölçülülük İlkesi

Kamu finansmanı için vazgeçilmez bir araç olan vergi alacağının teminat altına alınması önem arz etmektedir. Kanun koyucu, bu amacı gerçekleştirmek için vergi suç ve kabahatleri ihdas etmektedir. Korunan hukuki değer, hazine yararıdır. Vergi düzenine aykırı davranışlar karşılığında yaptırım uygulanması aracılığıyla hazinenin zarara uğraması ya da zarar uğrama tehlikesi içinde girmesi engellenmektedir. Bu bağlamda, vergi düzenine aykırılıklar karşılığında uygulanacak ceza, söz konusu kurala uyulmaması sonucunda elde edilecek ya da edilmesi muhtemel ekonomik çıkardan büyük olmalıdır. Böylece vergi cezalarının, caydırıcılığı sağlanabilecektir. Ancak temel hak ve özgürlüklere müdahale olduğu hususunda şüphe bulunmayan vergi suç ve kabahatleri karşılığında öngörülen vergi cezaları, Anayasanın 2. maddesinde öngörülen hukuk devleti olmanın gereği olarak ölçülülük ilkesi çerçevesinde belirlenmelidir[1640].

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 7. maddesinde suçta ve cezada kanunilik ilkesi öngörülmüştür. Bununla birlikte İHAS'da doğrudan suçta ve cezada ölçülü olunmasına ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte temel hak ve özgürlüklere saygı ve hukukun üstünlüğü şiarını esas almış İHAS'ın özünde ölçülülük ilkesini barındırdığının kabul edilmesi gerekmektedir. Diğer yandan vergi kabahatleri karşılığında kesilen para cezalarının İHAS'ın Ek Protokol 1. maddesinde yer alan mülkiyet hakkı çerçevesinde denetime tabi tutulmasının mümkün olduğu ifade edilmektedir[1641]. Bu maddenin birinci fıkrasına göre gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyet hakkına ancak kamu yararı gerekçesine dayanılarak kanunda öngörülen şartlara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine göre müdahale edilebilecektir. Diğer yandan ikinci fıkrada vergisel müdahalenin hukuken kabul edilebilir olduğu

---

[1640] "*…Suç ile ceza arasındaki oranın adalete uygun bulunup bulunmadığını, o suçun toplum hayatında yarattığı etkiye ve kamu vicdanında aldığı tepkiye göre takdir etme zorunluluğu vardır. Bu oransallık bağının bulunması, hukuk devleti ilkesinin ve adalet anlayışının bir gereğidir. Yasakoyucu, cezaların türünü seçerken ve sınırlarını belirlerken mutlak adalet ölçülerini izlemek zorundadır. Ceza kendiliğinden haklı olmalıdır. Cezaların, suçların ağırlık derecelerine göre önleme ve iyileştirme amaçları da gözönünde tutularak adaletli bir ölçü içinde konulması, ceza hukukunun temel esaslarındandır*…" Anayasa Mahkemesi 1992/45E. 1992/51K. 3.12.1992 https://www.anayasa.gov.tr 5 Mart 2021.

[1641] Burcu Demirbaş Aksüt, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2012, s. 117.

öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalenin meşru olabilmesi için müdahalenin kanuna dayalı olması, kamu yararı amacı taşıması ve ölçülülük ilkesine uygun olması gerekmektedir[1642]. Vergisel müdahalenin, vergilendirmeye ilişkin kuralların yanında vergilerin tahsilini güvence altına almak, vergi düzenine aykırılıkları önlemek ve aykırılıklar karşılığında yaptırım uygulamak amacıyla öngörülen vergisel düzenlemeleri de kapsadığı ifade edilmektedir[1643].

Vergi düzeninin etkin şekilde çalışmasını sağlamak amacıyla hukuki mekanizmaların oluşturulması meşrudur ancak bu amacın gerçekleştirilmesi için gerekli olandan fazla olacak şekilde mülkiyet hakkına müdahale edilmesi ölçülülük ilkesi ile uyuşmaz[1644]. İHAM, Mamidakis davasında kişi üzerinde aşırı ağır yük oluşturan veya kişininin ekonomik durumunu temelinden sarsan vergi cezasını, mülkiyet hakkının ihlali olduğu sonucuna varmıştır[1645]. Düşüncemize göre vergisel düzene aykırılıklar başka bir ifade ile vergi suç ve kabahatleri, ceza hukuku alanı içinde yer almaktadırlar. Bu sebeple vergi suç ve cezalarının vergisel müdahale kapsamına dâhil edilmeleri uygun değildir. Diğer yandan, Mamidakis kararındaki gibi kişinin mülkiyet hakkının özüne dokunacak şekilde vergi cezalarının mülkiyet hakkına haksız müdahale teşkil ettiğinin kabulü gerekmektedir.

2.4.3. Tek Fiil Karşılığında Üç Kat Vergi Ziyaı Cezası ve Hapis Cezası

VUK'ta öngörülen vergi kabahatlerinden biri de vergi ziyaı kabahatidir. VUK'un 341. maddesinin ilk fıkrasında vergi ziyaı kabahati, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmıştır. VUK'un 344. maddesinde mükellef ya da sorumluya ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmesi öngörülmektedir. Ayrıca VUK'un 335. maddesine göre tek fiil ile birden

[1642] **A.e.**, s. 115 vd.
[1643] Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 106-107.
[1644] Yaltı, Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve mükerrer 35, s. 525.
[1645] Mamidakis v. Greece Application No:35553/04 Date:11.1.2007. https://hudoc.echr.coe.int (Çevrimiçi) 7 Mart 2021.

fazla vergi türünden vergi ziyaı gerçekleşmiş ise vergi ziyaı cezası her vergi türü için ayrı ayrı kesilecektir. VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasında ise nitelik vergi ziyaı kabahati öngörülmüştür. Bu hükme göre VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde mükellef veya sorumluya vergi ziyaı cezasının ziyaa uğratılan verginin üç katı ve bu fiillere iştirak edenlere de bir katı tutarında tutarında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır[1646].

Vergi ziyaı cezası, vergi idaresinin vergiyi doğuran olaydan haberdar olması ve idarenin kanunlara uygun şekilde vergi tarhını gerçekleştirmesi amacının gerçekleştirilmesinde araç olarak kullanılmaktadır. Bu noktada, bir kat ve üç kat olarak belirlenen vergi ziyaı cezasının, belirlenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olduğu bir gerçektir.

Vergi ziyaı kabahati karşılığında öngörülen cezanın, vergi ziyaının "ölçü" olarak öngörülmesi uygun kabul edilmektedir[1647]. Hazine, işlenen vergi ziyaı kabahati ile sonu kestirilemeyecek kadar büyük vergi kaybı ile karşı karşıya kalabilmektedir. Bu derecede zarar verme kabiliyetini haiz kabahat karşılığında maktu cezaların ihdas edilmesinin uygun düşmeyeceği ifade edilebilir. Bu sebeple, nisbi şekilde belirlenen vergi ziyaı cezasının gerekli olduğu sonucuna varılabilir.

Ancak vergi ziyaı kabahati karşılığında uygulanan vergi ziyaı cezasının (ziyaa uğratılan verginin bir ve üç katı[1648]) oranı sorun oluşturmaktadır. VUK'un 344.

[1646] Bu bağlamda ifade etmek gerekir ki, bu düzenleme ceza hukukunda kusur prensibi başka bir ifade ile cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Örneğin tüzel kişi mükellefiyeti altında tüzel kişi çalışanının sahte belge düzenleme veya kullanma fiilini işlemesi ve bunun neticesinde ile vergi ziyaının gerçekleşmesi halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında para cezası ilgili kaçakçılık fiilini işlemeyen tüzel kişi adına kesilmektedir. Düşüncemize göre, vergi ziyaı kabahati karşılığında verilecek para cezasının muhatabı kabahatin kanuni tanımında yer alan fiili işleyen kişidir. Bununla birlikte tüzel kişi ya da gerçek kişi mükellefiyeti altında vergi ziyaına neden olunması halinde fail ile birlikte ilgili tüzel ya da gerçek kişi de cezadan müteselsilen sorumlu tutulabilir. Vergi ziyaı cezasını ödeyen tüzel ya da gerçek kişinin faile rücu hakkı olmalıdır.

[1647] Billur Yaltı, "İlkesel Düzeyde Vergi Ceza sistemi Tasarımı Orantılılık İlkesi Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:31, Sayı:233, Şubat 2008, s. 105.

[1648] Vergi ziyaı cezasının ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında uygulanmasının ölçüsüz olduğu ve buna ilişkin düzenlemenin İHAS Ek Protokol 1. maddesinde öngörülen mülkiyet hakkına haksız müdahale teşkil ettiği ifade edilmektedir. Burcu Demirbaş Aksüt, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2012, s. 118.

maddesinin ilk fıkrasında yer alan basit vergi ziyaı cezasının, ziyaa uğrayan verginin bir katı oranında olmasının altında yatan nedenin araştırılması gerekmektedir. Bu noktada bir görüşe göre vergi ziyaı cezasının kat (%100) şeklinde belirlenmesi, ülkede enflasyon oranının yüksek olduğu dönemlerden kalmıştır[1649]. Ülkenin ortalama %60 enflasyonun olduğu dönemlerde vergi ziyaının, en az 1 yıl sonra ortaya çıkarılması mümkün olduğu düşünülürse paranın değerinin düşmesi sebebiyle vergi ziyaı cezasının caydırıcılığının azaldığı sonucuna varılabilir. Ancak ülkemizde uzun bir süreden beri bu gibi yüksek oranlarda enflasyon yoktur. Buna rağmen vergi ziyaı cezasının ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında olmasının bir nedeni olabilir. Tez çalışmamızın İkinci Bölümünde incelediğimiz gibi karşılaştırmalı hukukta ülkelerin kahir ekseriyetinde kasten vergi kaçırılması fiili, suç olarak düzenlenmiş ve karşılığında hapis cezası öngörülmüşken Türk vergi ceza hukukunda VUK'un 359. maddesinde suç teşkil eden fiiller dışında kasten vergi kaçırılması, VUK'un 341. maddesinde düzenlenen vergi ziyaı kabahati olarak değerlendirilmekte ve bu fiil karşılığında idari para cezasına hükmedilmektedir. Kabahat olarak öngörülen vergi ziyaının, vergi kaçırılmasını engelleme amacına hizmet etmesini sağlamak amacıyla bu kabahat karşılığında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında idari para cezasının öngörüldüğü sonucuna ulaşılabilir. Ancak kanaatimize göre olması gereken düzenleme vergi ziyaı cezasının şiddetinin manevi unsur dikkate alınarak öngörülmesidir. Taksirle vergi ziyaına sebep verilmesi halinde basit, kasten vergi ziyaına sebep verilmesi halinde ise nitelikli vergi ziyaı cezası belirlenmelidir. Bu şekilde kişinin kusuru ile karşılığında verilen ceza arasında adil bir denge sağlanabilecektir.

Doktrinde, vergi ziyaının oranının düşmesi gerektiğini savunan görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre vergi ziyaı cezası, ziyaa uğratılan verginin %25'i olarak belirlenmelidir[1650]. Ancak VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiillerinin işlenmesi neticesinde vergi ziyaının ortaya çıkması halinde kişi ziyaa uğratılan verginin %50'si oranında vergi ziyaı cezasının muhatabı olmalıdır[1651]. Düşüncemize

[1649] Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", s. 11.
[1650] **A.e.**
[1651] **A.e.**

göre, taksir ile vergi ziyaına uğratılması halinde ziyaa uğratılan verginin %25'i kast ile ziyaına uğratılması halinde ziyaa uğratılan verginin %50'si tutarında vergi ziyaı cezası öngörülebilir. Ancak, VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyaının ortaya çıkması halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyaı cezası öngörülmesi gereksiz ve orantısız düzenlemedir. Fail, VUK'un 359. maddesi gereğince işlediği suç karşılığında hapis cezasına maruz kalacaktır. Bununla birlikte ayrıca ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında ceza kesilmesi, orantısız cezalandırmaya yol açacaktır. Burada kaçakçılık fiili ile vergi ziyaına sebep verilmesi durumunda failin kasti hareketi söz konusu olacağından ziyaa uğratılan verginin %50'si tutarında vergi ziyaı cezası kesilmesi uygun düşecektir.

Kanun koyucu, vergi ziyaı cezasında üst bir sınır belirlememiştir. Vergi ziyaı cezası, ziyaa uğratılan vergi oranına göre değişmektedir. Bu düzenleme çerçevesinde sonu olmayan tutarlarda vergi ziyaı cezası kesilmesi mümkündür. Doktrinde bir görüşe göre vergi ziyaı cezasına üst bir sınır konulmalıdır[1652]. Diğer yandan, Anayasa Mahkemesi bir kararında kabahat karşılığında öngörülen idari para cezalarında alt ve üst sınır gösterilmeden nispi olarak belirlenmesinin mümkün olduğu sonucuna varmıştır[1653]. Ancak Anayasa Mahkemesi bu kararda hukuken isabetsiz olacak şekilde idari para cezasının nispi olarak öngörülmesinin caydırıcılık yanında kamunun uğradığı zararın giderilmesinin de olduğunu belirtmiştir. Oysa ki cezanın amacı, kamunun zararını tazminini sağlamak değil topluma caydırıcılık yaymaktır. Anayasa Mahkemesi başka bir kararında ise tahsilatı yapılmayan amme alacağının %10 nispetinde belirlenen idari para cezasının kişinin ödeme gücünü aşan, adaletli ve

[1652] Yıldırım Taylar, "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyaı Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu, **30. Maliye Sempozyumu**, 20-24 Mayıs 2015, Antalya, s. 160.

[1653] "…*Hukuk devletinde ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi kabahatler hukuku açısından da Anayasa'ya ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla hangi eylemlerin kabahat sayılacağı, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, yaptırımın ağırlaştırıcı ve hafifletici nedenlerinin, kusurluluğu azaltan ya da ortadan kaldıran sebeplerin, etkin pişmanlık hallerinin belirlenmesi gibi konularda kanun koyucunun takdir yetkisi bulunmaktadır. İdari para cezası, kabahat sayılan eylemin işlenmesini önlemeye yönelik caydırıcılık fonksiyonu gördüğü gibi, kamu açısından oluşmuş olan zararın giderilmesi amacına da hizmet etmektedir. Bu nedenle, idari para cezasının alt ve üst sınırı gösterilmeden, nispi olarak belirlenmesi mümkündür*…" Anayasa Mahkemesi 2011/22E. 2012/31K. 1.3.2012 https://www.anayasa.gov.tr/tr (Çevrimiçi) 7 Mart 2021.

eylemle orantılı olmayan ölçüsüz bir yaptırım olduğu kanaatine ulaşmıştır[1654]. VUK'da yer alan mevcut düzenlemeye göre, vergi aslının zamanında ve tam alınmaması sebebiyle hazinenin uğradığı zarar piyasa faizinin üzerinde belirlenmiş faizin tahsil edilmesi ile telafi edilmektedir. Caydırıcılık sağlanması için ise vergi ziyaı cezası öngörülmüştür. Düşüncemize göre vergi ziyaı cezasının üst bir sınırının olmaması, ölçülülük ilkesinin özü ve ruhu ile uyuşmamaktadır. Kanunda bir takvim yılı esas alınarak üst sınır belirlenmesi isabetli bir düzenleme olacaktır.

Mevcut kanun hükmünde vergi ziyaı kabahati, esas olarak faili değil mükellef ya da sorumluyu muhatap tutmaktadır. Bu da ceza hukukunda kusur prensibi başka bir ifade ile cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Örneğin tüzel kişi mükellefiyeti altında tüzel kişi çalışanının sahte belge düzenleme veya kullanma fiilini işlemesi ve bunun neticesinde ile vergi ziyaının gerçekleşmesi halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında para cezası ilgili kaçakçılık fiilini işlemeyen tüzel kişi adına kesilmektedir. Düşüncemize göre, vergi ziyaı kabahati karşılığında verilecek para cezasının muhatabının kabahatin kanuni tanımında yer alan fiili işleyen kişi olması gerekmektedir. Bununla birlikte tüzel kişi ya da gerçek kişi mükellefiyeti altında vergi ziyaına neden olunması halinde fail ile birlikte ilgili tüzel ya da gerçek kişi de cezadan müteselsilen sorumlu tutulabilir. Vergi ziyaı cezasını ödeyen tüzel ya da gerçek kişinin faile rücu hakkı olmalıdır.

Ceza hukukunda ölçülülük ilkesi gereğince, cezaların şahsiliği ilkesine bağlı şekilde kişinin ekonomik durumu dikkate alınarak katlanılamaz yük getirmeyen ve üst sınırı olan vergi ziyaı cezası belirlenmelidir. Ekonomik ve sosyal gerçekleri nazara almadan aşırı şekilde belirlenen vergi ziyaı cezası demokratik sistem içinde kaldırılmaya mahkûmdur. Uygulamada da vergi ziyaı cezalarının uzlaşma gibi idari

[1654] "…*Bu durumda sorumlu görevlinin hem gecikme zammını hem de %10 para cezasını birlikte ödemesi sonucu doğmaktadır. Bu nedenle, tahsil edilen kamu alacağının süresinde ilgili yerlere aktarılmasındaki gecikmeden dolayı, kamu alacağının yüzde onu oranında idari para cezası öngörülmesi bu cezaların çok yüksek miktarlara ulaşması sonucunu doğurabilecektir. Böylece yasa hükmü, sorumluları ödeme güçlerini aşan, adaletli ve eylemle orantılı olmayan ölçüsüz bir yükümlülükle karşı karşıya bırakmaktadır. Bu ölçütlerden yoksun olarak konulan Yasa kurallarının Anayasa'nın 2. maddesinde sözü edilen hukuk devleti ilkesine uygun olduğundan söz edilemez. Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'ya aykırıdır*…" Anayasa Mahkemesi 2001/119E. 2004/37K. 23.3.2004 https://www.anayasa.gov.tr/tr (Çevrimiçi) 7 Mart 2021.

müesseseler ya da yapılandırma adı altında af kanunları ile tamamen ya da kısmen kaldırıldıkları gözlemlenmektedir. Bu da vergi ziyaı cezasının caydırıcılık fonksiyonunu derinden sarsmaktadır.

SONUÇ

"Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları" isimli doktora tez çalışmamızda VUK'un mevcut 359. maddesinde birbirinden bağımsız olarak ihdas edilen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun konularının aynı olmaları ve belgenin sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması dışında suçun unsurlarının ayniyet taşımaları ve VUK'un 359. maddesinde yer alan diğer suçlardan farklılılık göstermeleri dolayısıyla ceza hukuku prensip ve kuralları ile uyumlu olacak şekilde seçimlik hareketli tek suç olarak ihdas edilmesi ve İHAS'ın Ek 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde öngörülen ve İHAM içtihatları ile şekillenen non bis in idem ilkesine uygun olarak suç teşkil eden fiil karşılığında bütünleşik ve ölçülü bir yaptırım modeli oluşturulması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuca ulaşmamızda basamak vazifesi gören tezin her bölümüne ilişkin tartışmalı noktalar üzerinde yapılan tespit ve değerlendirmeler neticesinde varılan ara sonuçlar aşağıda sıralanmıştır.

Tezin birinci bölümünde, sonraki bölümlerde yer alan tez çalışma konusu olan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının suç ve yaptırım teorisi çerçevesinde incelenmesine ışık tutan kavramlar ele alınmıştır. Bu bağlamda ana hatları ile vergi suçu, kaçakçılık suçu, belge, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramları ayrıntılı şekilde incelenmiştir.

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının yanında birçok farklı suçunda yer aldığı VUK'un 359. maddesindeki suçlarda korunan hukuki değerin ağırlıklı olarak hazine yararı olmak üzere, kamu güveni ve mükelleflerin mali güce göre eşit şekilde vergiye tabi tutulduklarına dair inancından oluşan hibrit bir yapıya sahip olduğu sonucuna varılmıştır. VUK'un 359. maddesinde birçok hareket kazuistik bir yöntem kullanılarak ceza hukuku prensipleri nazara alınmaksızın sistematik olmayacak şekilde öngörülmüştür. Aynı konuya sahip hareketler, ayrı bentlerde yer almaktadır. Bu sebeple söz konusu bu hareketler, birbirinden bağımsız suç olarak nitelendirilmektedir. Diğer yandan aynı bentte farklı konuları esas alan hareketler söz konusudur. Bu durum aynı bentte yer alan her bir

hareketin bağımsız suç mu yoksa bu hareketlerin seçimlik hareketli suç mu oluşturduğu hususunda tereddüte yol açmaktadır. VUK'un 359. maddesinde yer alan hareketlerin konuları esas alınarak seçimlik suç olarak sınıflandırılması gerekmektedir. Kanaatimize göre VUK'un 359. maddesinde dört bent halinde yer alan hareketlerin aynı bentlerde düzenlenmiş olması nazara alınmaksızın bu bentlerde yer alan hareketlerin konularının aynı olması esas alındığında a) defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu, b) gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma suçu, c)vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde çift defter tutma suçu, d)defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme suçu, e)muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu, f)defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçu, g)defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma ya da hiç yaprak koymama suçu, h)sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ı)anlaşmasız belge basma veya anlaşmasız basılan belgeyi bilerek kullanma suçu, i) ödeme kaydedici cihazlara silme, değiştirme ve sair suretle müdahale suçu olmak üzere on (10) ayrı suç düzenlendiği sonucuna varılmaktadır. Diğer yandan VUK'un 359. madde metninde yer alan hareketlerin aynı ya da ayrı bentlerde sınıflandırılmış olmasına bakılmaksızın söz konusu maddede yer alan hareketlerin konu ölçütü esas alınarak sınıflandırılması halinde ise a) defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu, b) gerçek olmayan ya da kayda ilişkin işlem ile ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma suçu, c)vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde çift defter tutma suçu, d)defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme, gizleme veya yok etme suçu, e)defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma ya da hiç yaprak koymama suçu, f)sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu g)anlaşmasız belge basma veya anlaşmasız basılan belgeyi bilerek kullanma suçu, h)ödeme kaydedici cihazlara silme, değiştirme ve sair suretle müdahale suçu olmak üzere birbirinden bağımsız sekiz (8) ayrı suçun olabileceği anlaşılmaktadır. Ancak bu ikinci durumun söz konusu olabilmesi için kanun değişikliği ile VUK'un 359. maddesinde yer alan aynı konuya sahip hareketlerin aynı bent içinde seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergi kanunları ve VUK'un mükerrer 257. maddesinde yer alan yetki gereğince ihdas edilen idarenin düzenleyici işlemleri çerçevesinde mükellef ve ilgili diğer kişiler tarafından tutulması, saklanması ve ibrazı emredilen ve üçüncü kişilerle ilişkili işlemlere ait kayıtların tevsikine yarayan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarma kapasitesine sahip matbu ve elektronik ortamda oluşturulan belgeler ile özel hukuk gibi diğer hukuk hükümlerine göre oluşturulan ve VUK gereğince saklanması ve ibrazı emredilen ve üçüncü kişilerle ilişkili işlemlere ait kayıtların tevsikine yarayan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarma kapasitesine sahip matbu ve elektronik ortamda oluşturulan belgeler, VUK açısından belge kapsamındadır.

Belge konusu işlemin belgede görünen taraflar arasında gerçekleşmemesi halinde ortada muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge değil sahte belge mevcuttur. Zira muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgede gerçeğe aykırılık sadece "mahiyet" ve "miktar" itibari ile olabilir. Oysa ki burada söz konusu belgenin dayanmış olduğu işlem belgede gösterilen taraflar arasında gerçekleşmemiştir. Dolayısıyla, gerçekte ekonomik ilişkinin tarafı olmayan kişinin belgede düzenleyen ya da muhatap olarak gösterilmesi halinde ortada sahte bir belge mevcuttur. Bu durumda söz konusu belgenin bir taraf için sahte belge diğer taraf için muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olma ihtimali mümkün değildir. Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin oluşabilmesi ortada gerçek bir işlem veya durum olmasına bağlıdır. Zira sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ayrımında esas ölçüt gerçek bir işlem veya durumun var olup olmadığıdır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede, ekonomik ilişki mevcuttur ancak bu ekonomik ilişkinin niteliği, niceliği veya içeriği çarpıtılarak belgeye geçirilmektedir. Başka bir ifade ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede, gerçekleşmiş bir işlem ya da durum gerçekte olduğundan farklı olarak yansıtılmaktadır.

Tez çalışmasının ikinci bölümünde karşılaştırmalı hukukta sahtecilik yoluyla işlenen vergi suçlarına ilişkin başlık altında öncelikli olarak Kıta Avrupası hukuk sistemini benimseyen Almanya, Avusturya, Belçika, Finlandiya, Fransa, İspanya ve İtalya ile Anglo Sakson hukuk sistemini benimseyen Amerika Birleşik Devletleri ve

Birleşik Krallık vergilendirme usulüne genel olarak değinilmiş ve vergi yaptırım sisteminin genel esasları analiz edilmiştir.

Türk vergi ceza hukukundaki durumdan farklı olarak bu ülkelerin, kasti hareketler ile vergi ziyaı veya meşru olmayan vergi avantajı ya da vergi kaybına neden olunmasını, vergi kaçırma suçu olarak öngörme eğilimi içinde oldukları tespit edilmiştir. Diğer yandan vergi ziyaının veya meşru olmayan vergi avantajı ya da vergi kaybının ağır ihmal ya da dikkatsizlik sonucunda oluşmasının kabahat olarak nitelendirildiği görülmektedir. Bunun yanında, vergi ziyaına veya meşru olmayan vergi avantajı ya da vergi kaybına bağlı olmayan Türk vergi ceza hukukunda usulsüzlük kabahatlerine benzer kabahat türlerinin mevcut oldukları anlaşılmaktadır.

Ülkelerin vergi ziyaı veya meşru olmayan vergi avantajı ya da vergi kaybının belli bir miktarın üzerinde olmasını ağırlaştırıcı neden olarak öngördükleri belirlenmiştir. Karşılaştırmalı hukukta genel olarak sahtecilik yoluyla işlenen vergi suçlarının ise nitelikli hal olarak kabul edilip daha ağır cezaya tabi oldukları saptanmıştır.

Türk vergi ceza hukukunda VUK'un 359. maddesinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge ayrımı yapılmış ve bu ayrım esas alınarak birbirinden bağımsız iki ayrı suç ihdas edilmiştir. Karşılaştırmalı hukukta sahte belge, miktar itibariyle yanıltıcı belge, kısmen sahte belge gibi ayrımlar olmasına rağmen bu ayrıma dayalı olarak farklı suçların oluşturulmadığı gözlemlenmiştir.

İncelenen bir kısım ülkelerin milli mevzuatında organize olmuş grup veya yurtdışında fiktif mükellefiyetler ya da paravan şirketler aracılığıyla işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının nitelikli hal olarak düzenlenip daha ağır cezalandırdıkları anlaşılmaktadır. Türk hukukunda sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarınında yer aldığı VUK'un 359. maddesindeki suçlar için bu şekilde nitelikli haller mevcut değildir.

Türk hukukunda beyanname ve bildirim gibi bu kayıtları tevsik edici nitelikte olmayan belgeler, bu kapsamda değildir. İnceleme yaptığımız kadarıyla karşılaştırmalı hukukta ülkelerden bir kısmının Türk vergi ceza hukukundan farklı olarak gerçeğe aykırı ya da yanıltıcı beyanname sunma ve bildirim yapma suçlarını öngördükleri belirlenmiştir.

Tez çalışmasının üçüncü bölümünde VUK'un 359. maddesinin mevcut hükmünde "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu" ve "sahte belge düzenleme veya kullanma suçu" olmak üzere ayrı bentlerde birbirinden bağımsız iki suç olarak düzenlenmesi nedeniyle kanun sistematiği nazara alınarak bu suçlar klasik suç inceleme metodu kullanılarak incelenmiştir.

VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu ile b bendinde düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun müşterek konusunun vergi kanunlarına göre düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler olması, korunan hukuki değerin ayniyet taşıması, her iki suçtada "düzenleme" ve "kullanma" hareketlerinin suç teşkil eden hareket olarak öngörülmesi sebepleriyle sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma hareketlerinin seçimlik hareketli suç olarak "belgede sahtecilik suçu" adı altında düzenlenmesinin uygun olacağı kanaatine varılmıştır. Ortak maddi konuya sahip muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu ve sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda korunan hukuki değer, her ne kadar vergi ziyaı bu suçların unsuru olmasa da bu suçlarda vergi ziyaının gerçekleşme tehlikesi ve dolayısıyla hazinenin kayba uğrama tehlikesinin mevcut olması sebebiyle ağırlıklı olarak hazine yararıdır. Ayrıca, bu suçlar ile mükelleflerin mali güce göre eşit şekilde vergiye tabi tutulduklarına dair inanç da korunmaktadır. İlaveten söz konusu belgeler, özel hukuk bakımından belge niteliğinde olduğundan bu suçlarda kamu güveni de korunan hukuki değerler arasındadır.

İdarenin düzenleyici işlemleri ile düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin VUK'un 359. maddesinde yer alan belgede sahtecilik suçlarının maddi konusuna dâhil

edilmesi, bu suçların kapsamının idare tarafından genişletilmesi sonucunu doğuracağından evrensel olarak kabul gören ve Anayasada yer alan suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Sahtecilik, defter, kayıt ve belgelerin dışında bunların vergi idaresine intikalini sağlayan beyanname ve bildirimler gibi VUK açısından belge kavramı kapsamında olmayan belgeler üzerinden de yapılabilmektedir. Oysa ki bu şekilde yapılan sahteciliği kapsayan bir hüküm VUK'un 359. maddesinde yer almamaktadır. Bunun cezalandırılmasını sağlamak amacıyla kanun koyucu dayanağı defter, kayıt ve belgeler olan beyanname ve bildirimleri, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu kapsamına dâhil edebilir. Başka bir yol ise, "gerçeğe aykırı beyanname verme ve bildirimde bulunma suçu" adı altında yeni bir suç düzenlemesinin yapılmasıdır.

VUK'un 359. madde metninde geçen "*vergi kanunlarına göre ... düzenlenen*" ifadesi hangi belgelerin sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının kapsamına girdiğini göstermektedir. Buna göre unsurlarına, şekline ve düzenine ilişkin hükümleri, doğrudan doğruya vergi kanunlarında yer alan belgeler VUK'un 359. maddesi kapsamına dâhildir. Bu bağlamda, fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, serbest meslek makbuzu ve ücret bordrosu VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu oluşturmaktadır. Olması gereken kanuni düzenleme ise "*vergi kanunlarına göre ... düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*" yerine "*vergi işlemlerinde kullanılmak üzere düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*" şeklinde öngörülmelidir. Bu şekilde bir düzenlemenin yapılması halinde doğrudan doğruya vergi kanunlarında öngörülen belgelerin yanında VUK'da doğrudan doğruya öngörülmeyen ancak vergi işlemlerinde kullanılmak üzere düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin de VUK'un 359. maddesindeki sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusu kapsamında olacaktır.

VUK'un mükerrer 257. maddesinde yer alan yetkiye istinaden çıkarılan idarenin düzenleyici işlemlerinde kullanma mecburiyeti getirilen belgelere ilişkin kurallara uymamanın yaptırımı olarak söz konusu belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağına ilişkin hükümlerin ihdas edilmesi, idarenin düzenleyici işlemleri ile suçun maddi konusunun kapsamınının suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı şekilde daraltılması ya da genişletilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu sebeple, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da yer aldığı VUK'un 359. maddesindeki suçlar bakımından bu hususa ilişkin idarenin düzenleyici işlemlerinin dikkate alınmaması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

VUK'un 359. maddesinin a-2 ve b bentlerinde öngörülen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları her ne kadar vergi mükellefi, vergi sorumlusu ve bunların kanuni temsilcisi, vergi mükellefi veya sorumlusunun yanında istihdam edilen kişiler tarafından işlenmeye daha müsait olsalar da vergi mükellefi ya da sorumlusu ile hukuki ya da fiili hiçbir ilişkisi olmayan üçüncü kişiler tarafından işlenebilir. Devletin egemenlik gücününün görünümü olan vergilerin hazineye intikalini engelleyici nitelikte olan hareketleri içeren VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında mağdur, devlettir.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda "düzenleme" veya "kullanma" hareketinin, VUK'un 359. maddesinde belirtildiği üzere vergi kanunları uyarınca düzenlenen ve muhafaza ve ibraz mecburiyeti olan belgeler üzerinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Başka bir ifade ile bu türde bir belge olmadan bu suçların işlenmesi mümkün değildir. Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları, bağlı hareketli bir suç olarak öngörülmüşlerdir. Suçun oluşması için kanunda öngörülen "düzenleme" veya "kullanma" hareketlerinden birinin VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belge üzerinde işlenmesi icap eder. Bu suç, seçimlik hareketli suç olarak ihdas edilmiştir. Suçun kanuni tanımında yer alan düzenleme veya kullanma hareketlerinden sadece birinin gerçekleştirilmesi halinde suç tamamlanır. Başka bir ifade ile suçun tamamlanması için sahte olarak düzenlenen belgenin ayrıca

kullanılmasına gerek yoktur. Bu suçlar ani suç kategorisinde yer almaktadır. Bu sebeple, VUK'un 359. maddesi kapsamında olan bir belgenin sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi veya kullanılması ile suç tamamlanır.

Sahte belge düzenleme hareketi, Bakanlık ile anlaşması olan kişiler tarafından gerçekte olmayan kişiler adına basılan belge veya belge basma talimatı olmayan kişiler adına basılan belge ya da kanuna uygun şekilde basılıp kullanılan belgeler yerine aynı seri ve no ile basılan belge ile de yapılabilmektedir. Ancak anlaşmalı matbaanın gerçek olmayan kişiler adına belge basması, belge basma talimatı vermeyen mükellefler adına belge basması ve mükerrer belge basma hareketleri, VUK'un 359. maddesinin c bendinde yer alan anlaşmasız belge basma suçunun kapsamına girmemektedir. Kanaatimizce, mali otoriyeti sarsıcı nitelikte olan ve hazinenin kayba uğramasına neden olabilecek ortamı hazırlayan bu hileli hareketlerin de VUK'un 359. maddesi kapsamında yer alması gerekmektedir.

Yargıtay sahte belgenin mükellef tarafından deftere kaydedilmesi ile kullanmadan beklenen yararın sağlanmadığı ve bu sebeple kullanma hareketinin beyanname verilmesi ile tamamlandığı sonucuna varmaktadır. Kanaatimize göre sahte belge kullanma hareketi, beyannameler üzerinde gerçekleştirilebileceği gibi kanuni defter ve kayıtlar ile diğer VUK kapsamında olan vergilendirme işlemlerinde gerçekleştirilebilir. Başka bir ifade ile kullanma hareketinin tamamlanması için söz konusu sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin beyannameye yansıtılmasına ve bu beyannamenin vergi idaresine sunulmasına gerek yoktur.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu, sırf hareket suçları olarak öngörülmüştür. Bu sebeple suç tanımında seçimlik hareket olarak yer alan düzenleme ve kullanma hareketi sonucunda failin ya da üçüncü bir kişinin menfaat elde etmesi, vergi ziyaının veya vergi kaybının oluşması ya da vergi matrahının azalması, suçun maddi unsurunun tamamlanması bakımından önem arz etmemektedir. Her ne kadar doktrinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda manevi unsur olarak özel kastın aranması

gerektiğinin altı vurgulansa da, mevcut VUK'un 359. maddesinde yer alan suçun kanuni tanımı nazara alındığında bu suçların tamamlanmasında genel kastın mevcudiyeti yeterlidir. Ancak olması gereken düzenleme açısından, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında manevi unsur olarak özel kastın aranması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu için cezanın artırılmasını gerektiren nitelikli hallere yer verilmemiştir. Ancak gerçek anlamda ticari faaliyet amacı olmaksızın tesis edilen mükellefiyetler altında düzenlenme ve/veya kullanma suretiyle piyasaya sürülen sahte belgeler, mali düzenin temelinden sarsılmasına neden olmaktadır. Ayrıca bu şekilde oluşan sahte belge piyasası, sahte belge kullanma hareketinin de çıkış noktası olabilmektedir. Zira uygulamada vergiyi doğuran olayı kısmen ya da tamamen vergi idaresinden gizlemek isteyen bir kısım mükellef ya da sorumlular piyasadan sahte belge temin edip bu belgeleri defter, kayıt ve beyannamelerine işlemek suretiyle kullanabilmektedir. Ayrıca uygulamada, esasında gerçek anlamda ticari faaliyet yapan ve genellikle yüksek vergi matrahına ulaşan şirket veya işletmelerin ulaşmış oldukları matrahın aşındırılması amacıyla paravan şirket ya da işletmeler kurulmakta ya da kurdurulmakta ve bu paravan şirket veya işletmeler ile gerçekte ticari bir ilişki olmamasına rağmen ticari ilişki içine girilmiş gibi gösterilerek VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgeler sahte ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı şekilde düzenlemekte ve/veya kullanılmaktadır. Bu durumda muhakeme sürecinde hem suçun unsurlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti edilmesi zorlaşabilmekte hem de bu suça iştirak eden tüm fail ve şeriklerin ortaya çıkarılması mümkün olamayabilmektedir. Bu sebepler dairesinde, kanaatimizce VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun mükellefiyet altında sahte belge ticareti yapmak saikiyle veya gerçek anlamda ticaret yapma amacı ile kurulmayan işletme, şirket ve diğer tüzel kişiler bünyesinde işlenmesi cezanın artırılmasına ilişkin ağırlaştırıcı nitelikli haller ihdas edilmelidir.

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında, vergi ziyaı suç unsuru değildir. Suç neticesinde vergi ziyaı doğmasa da, az ya da yüksek miktarda vergi ziyaına yol açsa da kanunda öngörülen alt ve üst sınır arasında hapis cezasına hükmedilmektedir. Bu bağlamda, bu suçlar neticesinde vergi ziyaının doğması, cezanın tayininde makasın üst sınıra doğru açılmasını gerektiren bir durum olarak dikkate alınabilecektir. Diğer yandan, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları neticesinde vergi ziyaının doğması bu suçlarda korunan hukuk değer olan hazine yararını daha ağır şekilde ihlal etmektedir. Kanun koyucu, bu durumu nazara almış olacak ki VUK'un 359. maddesinde yer alan filler ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmesine ilişkin hüküm ihdas etmiştir. Ancak aynı fiilden dolayı adli ve idari olmak üzere iki ayrı cezaya idari ve adli usuller işletilerek hükmedilmesi non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar neticesinde vergi ziyaının ortaya çıkması hali daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hal olarak öngörülmesi ve bu nitelikli halin gerçekleştiğinin tespiti halinde idari ceza niteliğinde olan vergi ziyaı yerine ziyaa uğratılan verginin belirli bir oranının adli para cezası olarak ceza yargılaması sonucunda hükmedilmesi non bis in idem ilkesi ile uyumlu olacaktır.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu, neticesi harekete bağlı suç kategorisinde yer almaktadır. Ancak düşüncemize göre istisnai hallerde de olsa icra hareketleri kısımlara ayrılabildiğinden bu suçların teşşebbüse uygun suçlar olduklarının kabulü gerekmektedir.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu, birden fazla kişi ile işlenilmesi müsait olan suçlardır. VUK'un mevcut halinde bu suça ilişkin iştirak hükmü mevcut değildir. Dolayısıyla bu suçun birden fazla kişi tarafından işlenmesi halinde TCK'da yer alan iştirak kuralları uygulanmalıdır. Suça iştirak tespit edildikten sonra VUK'un 360.

maddesinde yer alan cezada indirim müessesesi çerçevesinde suç ortağının suçun işlenmesinde menfaati olup olmamasına ceza belirlenmesi gerekmektedir.

Yargıtay'ın istikrar kazanmış kararlarında VUK'un 359. maddesinde aynı bentlerde düzenlenen ve hatta aynı konulara sahip hareketlerin dahi birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar olarak kabul edildiği tespit edilmiştir. Bu kabule göre sahte belge kullanma suçunu işleyen birinin ayrıca sahte belge düzenleme suçunu işlemesi halinde ortada ayrı suçlar mevcuttur. Dolayısıyla zincirleme suç müessesini uygulamak mümkün değildir. Fail her iki suçtan ayrı ayrı cezalandırılacaktır. Kanaatimizce VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan aynı konuya sahip sahte belge düzenleme ve kullanma hareketleri, sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun seçimlik hareketlerini oluşturmaktadır. Bu sebeple sahte belge düzenleme ve kullanma hareketlerinin her ikisi de işlense dahi ortada sadece bir suç mevcuttur. Dolayısıyla burada içtima hükümlerini uygulanmasına gerek yoktur.

VUK'un 359. maddesinde farklı bentlerde yer alan veya aynı bentlerde yer alsa da farklı konuları olan hareketlerin her birinin bağımsız suç olarak kabulü gerekmektedir. Bu şekilde olan hareketlerin zincirleme suç müessesesi bakımından aynı suç sayılması mümkün değildir. Defter, kayıt ve belgeleri gizleme hareketi ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma hareketleri aynı bent içinde yer alsalar da konular bakımından farklılık arz etmektedirler. Mevcut Kanun hükmü nazara alındığında burada birbirinden bağımsız iki suç olması sebebiyle gerçek içtima kuralı gereğince fail iki suçtan da ayrı ayrı cezalandırılmalıdır.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alırken muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu aynı Kanun hükmünün a-2 bendinde yer almaktadır ve bu bentlerde öngörülen yaptırımlar birbirinden farklılık arz etmektedirler. Bu sebeple, sahte belge düzenleme ve kullanma ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma hareketleri aynı konuya sahip olmalarına rağmen farklı iki suç olarak nitelendirilmektedir. Mevcut Kanun hükmü nazara alındığında kişinin hem sahte belge hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi ve/veya kullanması halinde

hem VUK'un 359/a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçundan hem de aynı Kanun hükmünün b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan ayrı ayrı cezalandırılması gerekmektedir. Kanunun açık hükmü sebebiyle iki ayrı suç olduğundan zincirleme suç müessesesinin uygulanması mümkün değildir. Bu hareketlerin konusu aynı olmasına rağmen ayrı bentlerde öngörülerek birbirinden bağımsız iki ayrı suç olarak düzenlenmeleri adil olmayan cezaların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Failin bir adet sahte belge ve bir adet muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlemesi halinde iki suçtan dolayı mahkûmiyeti söz konusu olacakken 5 adet sahte belge düzenlemesi halinde TCK'nın 42. maddesi çerçevesinde zincirleme suç hükmüne göre bir suçtan mahkûmiyeti söz konusu olacaktır. Sahte belge düzenleme veya kullanmanın yanında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanmanın ayrıca öngörülmesinin gerekçesi maddi sahteciliğin yanında fikrî sahteciliğinde cezalandırılmasının sağlanmasıdır. Ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanmaya sahte belge düzenleme veya kullanmadan daha az ceza öngörülmesinin altında yatan hukuki bir temel mevcut değildir. Muhteviyatı ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma, sahte belge düzenleme veya kullanma kadar hatta daha da şiddetli zarar tehlikesi doğurma kabiliyetini haiz hareketlerdir. İlaveten bazı durumlarda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçunun ortaya çıkarılması sahte belge düzenleme ve kullanmaya nazaran daha zor olabilmektedir. Bu sebeplerle, aynı konuya sahip sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma hareketlerinin seçimlik hareketli suç olarak "belgede sahtecilik suçu" adı altında yeniden düzenlenmesi uygun olacaktır. Bu şekilde bir değişikliğin yapılması ile TCK'nın 43/1 fıkrasındaki şartların mevcudiyeti halinde seçimlik suç olarak düzenlenen sahte belge ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda zincirleme suç müessesesinin uygulanması mümkün hale gelecektir.

Yargıtay'ın sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında hesap dönemini hukuki kesinti olarak kabul ederek farklı hesap dönemlerinde zincirleme suç müessesesinin uygulanmayacağına ilişkin görüşünün kanuni dayanağı mevcut değildir. Beyannameye dayalı olmayan vergilerde ve VUK

kapsamındaki tahakkuku tahsile bağlı olan harç ve resimlerde, bir suç işleme kararının icrası kavramının hesap dönemi ölçütü esas alınarak sınırlandırılması kanuni olmadığı gibi hayatın olağan akışına da aykırılık teşkil etmektedir. İlaveten mükellefiyet tesis ettirdiği günden itibaren gerçek anlamda mal ve/veya hizmet alım satımı yapmayan ve piyasaya sadece VUK kapsamında olan vergisel işlemlerde kullanılmak üzere komisyon karşılığında sahte belge düzenleyen bir kişinin her hesap döneminde ayrı bir suç işleme kararının icrası kapsamında sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu birden fazla kez işlediğini ifade etmek mümkün değildir. Zira söz konusu somut olayda bu kişi, VUK kapsamında olan vergisel işlemlerde kullanılmak üzere sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu işlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirmiş ve birden çok hesap döneminde ancak bir suç işleme kararının icrası kapsamında bu suçu birden fazla kez işlemiştir. Bu sebeplerle, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında zincirleme suç şartlarının oluşup oluşmadığının her somut olay çerçevesinde incelenerek sonuca ulaşılması gerekmektedir. Ceza politikası perspektifinden de bakıldığında da örneğin 2018 hesap dönemi içinde elli adet sahte belge düzenleme suçunu işleyen bir faile zincirleme suç hükmünün şartları sağlanmasında halinde artırılmış tek bir cezaya hükmedilirken 2018 hesap döneminde bir ve 2019 hesap döneminde bir olmak üzere toplamda iki adet sahte belge düzenleyen diğer faile hesap dönemi ölçütü esas alınarak iki ayrı ceza kesilmesi adil sonuçlar doğurmayacaktır.

Aynı sahte belgenin aynı mükellefiyet altında farklı vergi türlerine ilişkin vergilendirme işlemlerinde birden fazla kez düzenlenmesi ya da kullanılması halinde bir suçun oluştuğunun kabulü gerekmektedir. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda düzenleme ve kullanma hareketi seçimlik hareket olarak öngörüldüğünden sahte olarak düzenlenen belgenin kullanılması hatta birden çok kullanılması ayrı bir suç oluşturmaz. Seçimlik hareketli suçlarda seçimlik hareketlerin birden fazlasının ya da hepsinin işlenmesi ya da bir hareketinin birden fazla kez kez işlenmesi temel cezayı artırmaz. Bu sebeple sonradan işlenen seçimlik hareket ayrıca cezalandırılmaz. Başka bir ifade ile bu durumda ortada bir suç mevcuttur. Ancak seçimlik hareketlerin birden fazlasının ya da hepsinin işlenmesi faile verilecek cezanın, temel cezanın üst sınırına yakın olmasına sebebiyet verebilir. Bununla birlikte, burada en son seçimlik hareketin

yapıldığı tarih, suç tarihi olarak esas alınmalıdır. Diğer yandan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun birden fazla mükellefiyet altında birçok kez işlenmesi, kendiğinden zincirleme suç müessesesinin uygulanması engel teşkil etmez. Burada, somut olayın şartları çerçevesinde iki farklı mükellefiyet altında birden fazla kez işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun bir suç işleme kararının icrası kapsamında olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir.

Bir belgede gerçek olmayan bir işlemin yanında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir işleminde olması ilgili belgeyi hem sahte belge hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge haline getirmez. Başka bir ifade ile bir belge, sahte belge ise o belgenin ayrıca muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olması mümkün değildir. Zira burada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu, işlenemez suçtur. Bu durum ölmüş bir insan üzerinde yaralama suçunun işlendiğini iddia etmeye benzemektedir. Dolayısıyla fail burada sadece sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan dolayı cezalandırılmalıdır.

Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgede gerçek bir işlem ya da durum mevcuttur ancak mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırılık söz konusudur. Belgeye konu olan mal veya hizmetin niteliği, mahiyet kavramı kapsamındadır. Ayrıca, belgenin hukuki nitelik bakımından gerçeğe aykırılık taşıması da mahiyet kavramı kapsamına dâhildir. Başka bir ifade ile muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge, gerçekte olan işlem ya da durumun belgeye hukuki nitelik bakımından gerçeğe aykırı yansıtılması şeklinde de oluşturulabilir. Bu işlem veya durum için düzenlenen bu tür bir belgede gerçek mahiyet gizlenerek ilgili işlem veya durum tümüyle ya da kısmen vergi kapsamı dışına çıkarılmaya çalışılabilir. Faiz kazancı elde etmek amacıyla borç para verilmesine rağmen görünürde bağış işlemi yapılması ve bunun VUK'un 359. maddesi kapsamında olan bir belgeye yansıtılması halinde ortada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge söz konusu olur. Bu durumda, gerçekte bir işlem olmasına rağmen işlem hukuki mahiyet itibariyle gerçeğe aykırı olması sebebiyle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge söz konusu olur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlem ya da durumun hukuksal biçimi ile gerçek mahiyeti arasında uyumsuzluk oluşmaktadır. Bu perspektiften bakıldığında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin

vergi hukukunda kanuna karşı hile olarak nitelendirilen peçeleme sözleşmeleri çerçevesinde oluşturulabildiği anlaşılmaktadır. Ancak düzenlenen belgenin VUK'un 359. maddesi kapsamında olan bir belge olması gerekmektedir. Aksi halde söz konusu düzenleme hareketi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu kapsamında değerlendirilemez. Düşüncemize göre muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin kanuni tanımında geçen miktar kavramı, mal veya hizmetin niceliğinin yanında bunların parasal tutarı başka bir ifade ile meblağı da kapsar şekilde yorumlanmalıdır. Ancak bu durumda, sadece parasal tutar olarak gerçeğe aykırılık taşıyan bir belgeden dolayı fail hem VUK'un 353. maddesinde yer alan "gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi" hareketini işlemesi sebebiyle özel usulsüzlük cezasına ve ayrıca aynı hareketin VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge tanımı içerisinde geçen "miktar" ibaresi kapsamında olması sebebiyle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçundan hürriyeti bağlayıcı cezaya ve ilaveten bu hareketten ötürü vergi ziyaı doğması halinde ziyaa uğrayan verginin üç katı tutarında vergi ziyaı cezasına tabi olacaktır.

Tezin dördüncü bölümünde hem ceza hukukunda hem de vergi hukukunda yer alan ceza ilişkisini sona erdiren nedenler incelenmiştir. Ardından ise yaptırıma ilişkin sorunsallar üzerine yapılan incelemeler ve varılan sonuçlar aşağıda sıralanmıştır.

Vergi incelemesi için muhafaza ve ibraz yükümlülüğü süresi bu defter, kayıt ve belgelerin ait oldukları yılı takip eden yıldan itibaren 5 yılın sonunda sona ermektedir. Bu 5 yıllık sürenin geçmesinden sonra sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının tabi olduğu 8 yıllık dava zamanaşımı süresi içerisinde ilgili mükellefin defter, kayıt ve belgelerine ulaşmak neredeyse imkânsız hale gelecektir. Dolayısıyla ceza yargılamasına konu olan söz suçların işlenip işlenmediğinin tespiti güç hale gelecektir. Ayrıca, uygulamada çoğu durumda VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların tespiti VUK'un 134 ve devamı maddelerinde yer alan vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkarılmaktadır. Bu sebeplerle, vergi incelemesi ile muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin 5 yıllık sürenin sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma

suçlarına ilişkin 8 yıllık dava zamanaşımı ile uyumlu hale getirilmesinin isabetli bir adım olacağı kanaatine varılmıştır.

VUK'un 367. maddesinde yer alan ve kaçakçılık şartları içim muhakeme şartı olan mütalaa, TCK'nın 67. maddesinde yer alan dava zamanaşımı durma nedenleri arasında yer almamaktadır. Dolayısıyla mevcut durumda mütalaanın olmamasının ya da mütalaa alınması için mahkeme tarafından durma kararı verilmesinin dava zamanaşımın durdurması mümkün görünmemektedir. Ancak vergi incelemesi sonucunda VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların işlendiğinin tespit edilmesi halinde mütalaanın muhakeme şartı olması nedeniyle kamu davası açılamayacak ve dolayısıyla fail cezalandırılamayacaktır. Bu nedenle, mütalaa müessesesinin düzenlendiği VUK'un 367. maddesinde mütalaa şartı yerine getirilene kadar dava zamanaşımının duracağına ilişkin açık bir düzenlemenin yapılması uygun olacaktır.

VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan hüküm nazara alındığında sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da yer aldığı kaçakçılık suçları açısından pişmanlık müessesesi, ceza hukuku müessesesi olan etkin pişmanlığa benzer bir sonuç doğurmaktadır. Bu müessese, VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık şartlarını yerine getiren kişi bakımından cezayı ortadan kaldıran şahsi bir sebep oluşturmaktadır. VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık şartları nazara alındığında bu müessesenin kaçakçılık suçları bakımından vergi hukukuna özgü etkin pişmanlık müessesesi olduğu kabul edilmelidir.

VUK'un 371. maddesinde öngörülen pişmanlık ve ıslah müessesesi beyana dayanan vergilerde vergi ziyaının engellenmesi ve vergi idaresinin vergi alacağına kavuşması için ihdas edilmiş müessesedir. Diğer yandan VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrasında ise VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık şartlarını yerine getirenlere kaçakçılık suçlarına ilişkin hükmün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Görüldüğü gibi kanun koyucu burada VUK'un 371. maddesinde yer alan sadece pişmanlık şartlarına atıf yapmış ve vergi ziyaına özgü olan ıslah şartlarına atıfta bulunmamıştır. Vergi kaçakçılığı suçları ile vergi ziyaı kabahati arasında bu şekilde

bir ayrım yapılmasına ve vergi kaçakçılığı suçlarında vergi ziyaının suç unsuru olarak yer almamasına rağmen vergi ziyaı sonucu doğurmaması sebebiyle kaçakçılık suçlarında pişmanlığa başvurmanın mümkün olmadığını ifade etmek hukuken isabetli değildir. Diğer yandan doktrinde ve uygulamadaki tereddütleri gidermek adına VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan pişmanlık hükmünün kaçakçılık suçlarına özgü olacak şekilde VUK'un 371. maddesinde yer alan vergi ziyaı kabahatine özgü pişmanlık ve ıslah müessesesine atıf yapılmaksızın açık şekilde ifade edilmesi uygun düşecektir.

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da yer aldığı VUK'un 359. maddesindeki suçlara ilişkin hareketler ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde kişi iki farklı cezaya tabi olabilmekte ve bu cezalar idari ve adli iki ayrı yargılama çerçevesinde nihayete erdirilmektedir. Bu durum non bis in idem ilkesi ile de uyuşmamaktadır. Ayrıca, bu sebeple çelişkili kararlar ortaya çıkabilmektedir. Bunu engellemek için üç farklı yol öngörülmüştür. İlk olarak kaçakçılık fiiline ilişkin ceza yargılaması yapan ceza mahkemesi ile kaçakçılık fiilinden kaynaklanan ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyaı cezasına ilişkin davanın görüldüğü vergi mahkemesi arasında İHAM'ın içtihatlarında öngördüğü çerçevede etkileşimin kurulması yolu ile önce kesinleşen mahkeme kararının, diğer mahkeme tarafından dikkate alınmasının sağlanmasına ilişkin kanun değişikliğine gidilebilir. Bu şekilde bir değişiklik sonucunda kişi ölçülü bir yaptırıma tutulurken ayrıca mahkeme kararları arasında çelişkinin ortaya çıkma ihtimali de azalabilecektir. İkinci yol, öz itibari ile farklı hukuki değerleri koruyan ve birbirinden farklı unsurları barındıran kaçakçılık suçları ile vergi ziyaı kabahatini bir noktada bağlantılı hale getiren VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrası hükmünün değiştirilerek bu bağlantının ortadan kaldırılmasıdır. Bu noktada, kaçakçılık fiilleri sonucunda vergi ziyaının gerçekleşmesi halinde vergi ziyaının üç katı tutarında vergi ziyaı cezası uygulamasına son verilmeli, hangi fiilden kaynaklı olursa olsun vergi ziyaının gerçekleşmesi halinde ilgili mükellef, sorumlu ya da üçüncü kişiye ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmeli ve verginin tahakkuk aşamasına ilişkin bir mesele olan ve vergi tekniği uzmanlığı gerektiren vergi ziyaı cezasına ilişkin yargılama mevcut durumda olduğu gibi vergi mahkemelerinde görülmelidir. Diğer

yandan, kaçakçılık suçlarına ilişkin ceza yargılaması, ceza mahkemeleri tarafından yürütülmeli ve bu suça ilişkin hapis cezasının yanında ilaveten vergi ziyaının gerçekleşip gerçekleşmediğine bağlı olmaksızın adli para cezası verilmesine ilişkin değişiklik yapılmalıdır. Ancak, kişinin tek fiilinden dolayı verilecek toplam cezanın İHAM içtihatlarında da yer aldığı gibi öngörülebilir ve ölçülü olması gerekmektedir. Üçüncü yolda, daha radikal bir yaklaşım benimsenmektedir. Bu yaklaşımın temelinde vergisel aykırılıklardan dolayı yaptırım uygulama süreci olarak idari ya da adli süreçlerden sadece birinin seçilmesi yatmaktadır. Buna göre VUK'un 359. maddesi dışında yer alan hareketler ile vergi ziyaına sebep olunması halinde vergi idaresi idari süreç çerçevesinde ziyaa uğratılan vergi aslının bir katı tutarında vergi ziyaı cezasını keser. İlgili kişi, bu idari cezaya vergi mahkemesinde dava açabilir. Diğer yandan, kaçakçılık suçlarında yer alan fiiller ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde artık idari değil adli süreç başlatılmalıdır. Vergi ziyaı, kaçakçılık suçlarında suç unsuru olarak öngörülmemiştir. Dolayısıyla kaçakçılık suçunun tamamlanması için vergi ziyaının gerçekleşmesine gerek yoktur. Ancak VUK'un 359. maddesinde öngörülen ve korunan hukuki değerin ağırlıklı olarak hazine yararı olan kaçakçılık suçlarında vergi ziyaının daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hal olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, kaçakçılık suçları ile vergi ziyaına neden olunması durumunda ziyaa uğrayan verginin bir katı ile üç katı arasında bir tutarın adli para cezası olarak öngörülmesi icap etmektedir. Bu şekilde kapsamlı bir kanun değişikliği ile İHAS'ın Ek 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde öngörülen ve İHAM içtihatlarında da esasları belirtilen non bis in idem ilkesine uygun olarak tek yargılama süreci içinde bütünleşik ve ölçülü bir yaptırım modeli ihdas edilebilecektir.

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarının işlenmesi neticesinde vergi ziyaının gerçekleşmesi halinde hapis cezasının yanında para cezasının da uygulanması, hazine yararının korunması için elverişlidir. Vergi ziyaı cezasında, vergi ziyaının ölçü olarak öngörülmesi uygun kabul edilebilir. Zira vergi ziyaı kabahati ile hazine, sonu kestirilemeyecek kadar büyük vergi kaybı ile karşı karşıya kalabilmektedir. Bu derecede zarar verme kabiliyetini haiz kabahat karşılığında maktu cezaların ihdas edilmesinin uygun düşmeyeceği ifade edilebilir. Bu sebeple, nisbi şekilde belirlenen vergi ziyaı cezasının gerekli olduğu sonucuna

varılabilir. Ancak hapis cezasının yanında vergi ziyaının üç katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezasının orantısız olduğu açık şekilde ortadadır.

VUK'un 344. maddesinin ilk fıkrasına göre ziyaa uğratılan vergi aslının bir katı kadar vergi ziyaı cezası kesilmesi öngörülmektedir. Maddenin ikinci fıkrasında ise VUK'un 359. maddesinde yer alan fiiller ile vergi ziyaına sebep verilmesi halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyaı cezasının kesilmesi öngörülmüştür. Görüldüğü üzere kanun koyucu burada manevi unsurunun yoğunluğuna göre değil hareketin türüne göre vergi ziyaı cezasını bir kat ve üç kat olarak uygulanmasını emretmektedir. Olması gereken düzenleme vergi ziyaı cezasının ağırlığının, manevi unsur dikkate alınarak belirlenmesidir. Taksirle vergi ziyaına sebep verilmesi halinde basit, kasten vergi ziyaına sebep verilmesi halinde ise nitelikli vergi ziyaı cezası belirlenmelidir. Bu şekilde kişinin kusuru ile ceza arasında adil bir denge sağlanabilecektir. Bu bağlamda, taksir ile vergi ziyaına uğratılması halinde ziyaa uğratılan verginin %25'i kast ile ziyaına uğratılması halinde ziyaa uğratılan verginin %50'si tutarında vergi ziyaı cezası öngörülebilir. Bu şekilde VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyaının ortaya çıkması halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında orantısız ceza, orantılı hale dönüştürülebilir. VUK'un 359. Maddesinde yer alan suçlar neticesinde vergi ziyaı neticesinin gerçekleşmesi halinde failin kasten vergi ziyaına sebep olduğu kabul edilerek ziyaa uğratılan verginin %50'si oranında vergi ziyaı cezası kesilecektir ve kişi ayrıca suçtan dolayı hapis cezasına mahkûm edilecektir. Diğer yandan, nisbi olarak öngörülen vergi ziyaı cezasının üst bir sınırının olmaması, ölçülülük ilkesinin özü ve ruhu ile uyuşmamaktadır. Bu sebeple kanunda bir takvim yılı esas alınarak üst sınır belirlenmesi isabetli bir düzenleme olacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akgüner, M. Süha; Sekdur, Mahmut : **Vergi Hukukunda Naylon Fatura**, Tek Ağaç Yayınevi, Ankara, 2004.

Akkaya, Mustafa : **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Yayınevi, Ankara, 2002.

Aksoy, Şerafettin : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

Aksoy Dursun, Sanem : **Eşya Kavramı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Arkan, Sabih : **Ticarî İşletme Hukuku**, 19. Bası, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2014.

Arslaner, Hakan : **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin, Bursa, 2017.

Artuk Mehmet Emin; Gökcen, Ahmet; Yenidünya, A. Caner : **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Bası, Adalet Yayınları, Ankara, 2016.

Bahtiyar, Mehmet : **Ticari İşletme Hukuku**, 20. Bası, Beta, İstanbul, 2019.

Bakıcı, Sedat : **5237 sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, 2. Bası, Adalet, Ankara, 2008.

Batı, Murat : **Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2. Bası, 2017.

Başaran Yavaşlar, Funda : **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü -Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, Seçkin, Ankara, 2013.

Bayar, İbrahim Nihat : **Vergi Kaçakçılığı**, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2013.

Baykara, Bekir : **Teorik ve Pratik Yönleri ile Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2009.

Bayraklı, Hasan Hüseyin : **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Bası, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Uşak, 2006.

Bekar, Elif : **Türk ve Amerikan Ceza Hukukunda Zorunluluk Hali**, Seçkin, Ankara, 2013.

Biyan, Özgür : **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Brown, Karen B. (Ed.) : **A Comparative Look At Regulation of Corporate Tax Avoidance**, Ius Gentium Comparative Perspectives on Law and Justice 12, Springer, 2012.

Broyles, D. Scott : **Criminal Law in the USA**, 2nd Edition, Wolters Kluwer-Law&Business, USA, 2015.

Budak, Tamer : **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Can, Mertol : **Deniz Ticareti Hukuku Ders Kitabı**, Cilt: I, Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.

Candan, Turgut : **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Bası, Ankara, 2010.

Candan, Turgut : **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. Bası, PwC, İstanbul, 2015.

Cengiz, Aydın; Kılıç, Ömer : **Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017.

Centel, Nur; Zafer, Hamide; Çakmut, Özlem : **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 4. Bası, Beta, İstanbul, 2006.

Centel, Nur; Zafer, Hamide : **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 13. Bası, Beta, İstanbul, 2016.

Chand, Vikram : **The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties**, Schultless, Zurich Switzerland, 2018.

Chéruy, Christian : **Tax Procedure in Belgium: Audit to Litigation A First Insight**, Loyens & Loeff SCRL/CVBA, 2014.

Cihan, Erol : **Cebir Kullanma Cürmü: TCK Madde 188**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.

Çağan, Nami : **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

Çakır, Kerim : **Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçu**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Çakmakçı, Ali; Köseer, Semra : **Sahte belge ve Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1. Bası Seçkin, Ankara, 2019.

Çavuş, Adnan : **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta, İstanbul, 2016.

Çetin Erol; Malkoç, İsmail : **Uygulamada Sahtekârlık Suçları, Bilgisayar Suçları, Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat**, Adalet Yayınevi, Ankara, 1995.

Çitil, Bünyamin : **Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları**, Seçkin, Ankara, 2019.

Çolak, Mustafa : **Elektronik Vergileme Hukuku**, Seçkin, İstanbul, 2020.

Çomaklı, Şafak Ertan : **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.

Değirmenci, Olgun : **Mukayeseli Hukukta ve Türk Hukukunda Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçu (Kara Para Aklama Suçu)**, 1. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

Demirbaş, Timur : **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Bası, Seçkin, Ankara, 2019.

Donay, Süheyl : **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta, İstanbul, 2008.

Donay, Süheyl : **Güncelleştirilmiş Ceza Yargılaması Hukuku**, Beta, İstanbul, 2015.

Dönmezer, Sulhi; Erman, Sahir : **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Umumi Kısım Cilt I**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Matbaası, İstanbul, 1971.

Dönmezer, Sulhi; Erman, Sahir : **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt II**, 6. Bası İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1978.

Dönmezer, Sulhi; Erman, Sahir : **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım II** 8. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983.

Dönmezer, Sulhi; Erman, Sahir : **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt III**, 12. Bası, Beta, İstanbul, 1997.

Dural, Mustafa; Sarı, Suat : **Temel Kavramlar ve Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

Dural, Mustafa; Öz, Turgut Öz : **Miras Hukuku**, 8. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2015.

Dülger, İbrahim : **Türk Ceza Hukukunda Müsadere**, Sayram Yayınevi, Konya, 2009.

Edizdoğan, Nihat; Taş, Metin; Çelikkaya, Ali : **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1. Bası, Ekin, Bursa, 2007.

Ela, Hatice : **Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge**, Seçkin, Ankara, 2020.

Erdem, Tahir : **Vergisel Kabahatler**, Beta, İstanbul, 2010.

Erem, Faruk : **Türk Ceza Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 1962.

Erem, Faruk : **Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler Cilt I**, Seçkin, Ankara, 1984.

Erem, Faruk : **Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Cilt IV: Özel Hükümler**, 4. Bası, Seçkin, Ankara, 1993.

Erem, Faruk; Danışman, Ahmet; Artuk, Mehmet Emin : **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Bası, Seçkin, Ankara, 1997.

Erginay, Akif : **Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, 15. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1995.

Erman, Sahir : **Evrakta Sahtekârlık Suçlarında Varaka Mevhumu**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1949.

Erman, Sahir : **Sahtekârlık Cürümleri**, 3. Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1550, İstanbul, 1970.

Erman, Sahir : **Sahtekârlık Suçları Ticari Ceza Hukuku Cilt: III**, 3. Bası, Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü, İstanbul, 1981.

Erman, Sahir : **Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1988.

Erman, Sahir; Özek, Çetin : **Ceza Hukuku Özel Bölüm Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar**, Yeni Şehir Kitabevi, İstanbul, 1996.

Erol, Ahmet : **Türk Vergi sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

Fukuyama, Francis : **The Origins of Political Order**, Profile Books, Croydon-United Kingdom, 2012.

Gedik, Doğan : **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununa Göre Müsadere**, Adalet, Ankara, 2007.

Gökcen, Ahmet : **Belgede Sahtecilik Suçları**, 5. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Gözübüyük, A. Pulat : **Türk Ceza Kanunu Açıklaması**, Cilt:III, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970.

Güçlü, Faruk : **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı**, 1. Bası, Yazarın Kendi Yayını, Ankara, 1998.

Güçlü**,** Faruk : **Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları, Detay Yayıncılık**, Ankara, 2001.

Gülşen, Recep : **Ceza Hukukunda Sorumluluğu Kaldıran Nedenlerden Kaza, Mücbir Sebep, Cebir ve Tehdit**, Seçkin, İstanbul, 2007.

Gümüşkaya, Gamze : **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Günay, Erhan : **Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

Gündel, Ahmet : **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Bası, Adil Yayınevi, Ankara, 1995.

Güney, Niyazi; Yılmaz, Zekeriya : **Dava ve Cezanın Düşürülmesi**, Adalet, Ankara, 2008.

Güneş, Gülsen : **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Tıpkı Bası, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014**.**

Güngör, Devrim : **Resmi Belgede Sahtecilik Suçu**, 1. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

Hafızoğulları, Zeki; Özen, Muharrem. : **Türk Ceza Kanunu Özel Hükümler Topluma Karşı Suçlar**, 1. Bası, Ankara, US-A Yayınları, 2012.

Hakeri, Hakan : **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 19. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Harari, Yuval Noah : **Sapiens: A brief history of humankind**, Harvill Secker, United Kingdom, 2014.

Hatipoğlu, Muzaffer; Parlar, Ali : **Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.

Heinrich, Bernd (Ünver, Yener Ed.) : **Ceza Hukuku Genel Kısım II**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Hızlı, Yılmaz : **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, 1. Bası, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984.

Ilıca, Zeynel; Ilıca, Ömür : **Vergi Hukukunda Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge**, Adalet, Ankara, 2016.

İçel, Kayıhan : **Suçların İçtiması**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No. 1762, Sermet Matbaası, İstanbul, 1972.

İçel, Kayıhan; Donay, Süheyl : **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku**, 1. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2005.

İçel, Kayıhan; Evik, A. Hakan : **Ceza Hukuku Genel Hükümler II**, 4. Bası, Beta, İstanbul, 2007.

İçel Kayıhan; Sokullu Akıncı, Füsun; Özgenç, İzzet; Sözüer, Adem; Mahmutoğlu, Fatih Selami; Ünver, Yener : **İçel Yaptırım Teorisi**, 1. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2000.

İçel Kayıhan;
Sokullu Akıncı, Füsun;
Özgenç, İzzet;
Sözüer, Adem;
Mahmutoğlu, Fatih Selami;
Ünver, Yener
: **İçel Suç Teorisi**, 3. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul 2004.

İçel, Kayıhan
: **İçel Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yenilenmiş Bası, Beta, İstanbul, 2016.

İpek, Ali İhsan
: **Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010.

Jescheck, Hans-Heinrich
: **Alman Ceza Hukukuna Giriş**, (Tercüme Eden: Feridun Yenisey) 2. Bası, Beta, İstanbul, 2007.

Selim Kaneti;
Esra Ekmekci;
Gülsen Güneş;
Mahmut Kaşıkcı
: **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.

Karakoç, Yusuf
: **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

Karakoç, Yusuf
: **Genel Vergi Hukuku**, 7. Bası, Yetkin, Ankara, 2014.

Karakoç, Yusuf
: **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:76, 1997.

Kaşıkçı, Mahmut
: **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007.

Kaşıkçı, Mahmut
: **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017.

Katoğlu, Tuğrul
: **Ceza Hukukunda Hukuka Aykırılık**, Seçkin, Ankara, 2003.

Keyman, Selahattin
: **Türk Hukukunda Af (Genel Af-Özel Af)**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1965.

Kırbaş, Sadık : **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 20. Bası, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015.

Kızılot, Şükrü; Kızılot, Zuhal : **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 4. Bası, Yaklaşım, Ankara, 2011.

Kızılot, Şükrü; Kızılot, Zuhal : **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 19. Bası Yaklaşım, Ankara, 2011.

Koca, Mahmut; Üzülmez, İlhan : **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 4. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.

Koca, Mahmut; Üzülmez, İlhan : **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Bası, Seçkin Ankara, 2017.

Kocahanoğlu, Osman Selim : **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaf Sistemi**, 1. Baskı, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977.

Kocahanoğlu, Osman Selim : **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2. Bası, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983.

Kölbel, Von Raf : **Selbstbelastungsfreiheiten Der nemo-tenetur-Satz im materiellen Strafrecht**, 1. Auflage, Duncker & Humblot, Berlin, 2006.

Köstü, Ozan Muzaffer : **Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Kuhn, Thomas; Weigell, Jörg : **Steuerstrafrecht**, 2. Auflage, Verlag C. H. Beck München, 2013.

Kumkale, Ruknettin : **Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.

Leitner, Roman; : **Steuerstraftrect International-International Tax**

Toifl (Ed.) **Criminal Law**, (Ed.), Linde Verlag, 2007.

Lepage, Agathe; Maistre du Chambon, Patrick; Salomon, Renaud : **Droit pénal des affaires,** 5e édition, Lexis Nexis/ Manuels, France, 2018.

Lopez, Christian : **Droit pénal fiscal**, coll. Systèmes, LGDJ, France, 2012.

Lymer, Andy; Oats, Lynne : **Taxation Policy and Practice**, 19. Edition, EP Fiscal Publications, United Kingdom, 2012.

Lyons, Susan M. : **International Tax Glossary**, 2nd Edition, IFBD Publications, Netherlands, 1992.

Mahmutoğlu, Fatih Selami : **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995.

Metin, Yüksel : **Ölçülülük İlkesi - Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

Miller, Angharad; Oats, Lynne : **Principles of International Taxation**, 3rd Edition, Bloomsbury Professionals, Sussex UK, 2012.

Mutluer, M. Kâmil : **Genel Vergi Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.

Nadaroğlu, Halil : **Kamu Maliyesi Teorisi**, 8. Bası, Beta, İstanbul, 1992.

Oğurlu, Yücel : **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

Ok, Nuri; Gündel, Ahmet : **Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin, Ankara, 2002.

Oktar, S. Ateş : **Vergi Hukuku**, 13. Bası, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018.

Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami : **Vergi Hukuku**, 27. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi 2018.

Önder, Ayhan : **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt: II, Beta, İstanbul, 1989.

Önder, Ayhan : **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 4. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994.

Özbalcı, Yılmaz : **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 1976.

Özbalcı, Yılmaz : **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005.

Özbek, Veli Özer : **TCK İzmir Şerhi Türk Ceza Kanunun Anlamı**, Cilt:1, 3. Bası, Seçkin, Ankara, 2006.

Özbek, Veli Özer; Doğan, Koray; Bacaksız, Pınar; Tepe, İlker : **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 5. Bası, Seçkin, Ankara, 2016.

Özbek, Veli Özer; Doğan, Koray; Bacaksız, Pınar; Tepe, İlker : **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 7. Bası, Seçkin, Ankara, 2016.

Özbek, Veli Özer : **Ekonomi Ceza Hukuku Birinci Kitap Genel Hükümler**, Seçkin, Ankara, 2020.

Özbudun, Ergun : **Türk Anayasa Hukuku**, 15. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Özdemir, Serkan : **Türk Vergi Hukukunda Belgeler ve Uygulama Sonuçları**, 1. Bası, Seçkin, Ankara, 2020.

Özdiler Küçük, Eda : **Vergi Hukukunda Karineler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.

Özen, Mustafa : **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, 2. Bası, Adalet, Ankara, 2018.

Özer, Yılmaz; Doğan, A. Abdullah; Arıca, M. Nadir : **Vergi Hukukunda Belgeler**, Şafak Matbaası, Ankara, 1996.

Özgenç, İzzet : **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 9. Bası, Seçkin, Ankara, 2013.

Özgenç, İzzet : **Suça İştirakin Hukuki Esası ve Faillik**, 1. Bası, İstanbul Büyükşehir Belediyesi Hukuk Müşavirliği, İstanbul, 1996.

Özkan, Halid : **Ceza Hukukunda Azmettirme**, 1. Bası, Seçkin, Ankara, 2013.

Öztan, Bilge : **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 26. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

Öztürk, Bahri Öztürk; Erdem, Mustafa Ruhan : **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, 10. Bası, Seçkin, Ankara, 2006.

Parlar, Ali; Demirel, Güleç : **Adli ve İdari Vergi Suçları**, Adil Yayınevi, Ankara, 2002.

Poroy, Reha; Tekinalp, Ünal; Çamoğlu, Ersin : **Ortaklıklar Hukuku I**, 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2014.

Pradel, Jean : **Droit pénal général**, 21e édition, Cujas / Référence, France, 2016.

Rençber, Altan : **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, 1. Bası, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Saban, Nihal : **Vergi Hukuku**, 10. Bası, Beta, İstanbul, 2019.

Sağlam, Fazıl : **Temel Hakların Sınırlandırılması ve Özü**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:506, Ankara, 1982.

Sancar, Türkan Yalçın : **Müteselsil Suç**, Seçkin, Ankara, 1995.

Sandford, C.T. : **Hidden Costs of Taxation**, Institute of Fiscal Studies, UK London, 1973.

Seer, Roman; Wilms, Anna Lena (Ed.) : **Surcharges and Penalties in Tax Law**, (EATLP Annual Congress Milan 28-30 May 2015), EATLP International Tax Series Volume:14, IFBD, Netherlands, 2016.

Selçuk, Muhlis; Mutlu, Ayşegül; Doğrusöz, A. Bumin; Seviğ, Veysi : **Türk Vergi Sisteminde Öneriler**, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul, Yayın No:6, İstanbul, 1993.

Sevilengül, Orhan : **Genel Muhasebe**, 17. Bası, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014.

Somuncu, Ahmet : **Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni Uygulama-Sorunlar-Yargı Kararları**, Seçkin, Ankara, 2014.

Soyaslan, Doğan : **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 8. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

Söhn, Hartmut; Heuermann, Bernd : **Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung Kommentar**, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2012.

Sözüer, Adem : **Suça Teşebbüs**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1994.

Şenyüz, Doğan : **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin, Bursa, 2013.

Tan, Turgut : **İdare Hukuku**, 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.

Taş, Metin; Çelikkaya, Ali : **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınları, Ankara, 2007.

Taşdelen, Aziz : **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Taşdemir, Kubilay; Özkepir, Ramazan : **Uygulamada-Öğretide Belgelerde Sahtecilik, Mala Karşı Suçlar ve Bilişim Alanında Suçlar**, Adil Yayınevi, Ankara, 1998.

Taştan, Mehmet : **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Adalet, Ankara, 2015.

Tezcan, Durmuş; Erdem, Mustafa Ruhan; Önok, R. Murat : **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 8. Bası, Ankara, Seçkin, 2012.

Tiley, John; Loutzenihiser, Glen : **Revenue Law**, Hart Publishing, 7th Edition, Oxford United Kingdom, 2012.

Tipke, Klaus : **Besteuerungsmoral und Steuermoral, Verlag für Sozialwissenschaften**, Springer Fachmedien Wiesbaden, Düsseldorf, 2000.

Tipke, Klaus; Lang, Joachim; Seer, Roman; Hey, Johanna; Montag, Heinrich; Englisch, Joachim; Hennrichs, Joachim : **Steuerrecht**, Verlag Dr. Otto Schmidt, 21. Auflage, 2013.

Toroslu, Nevzat : **Ceza Hukukunda Zaruret Hali**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları no:234, Sevinç Matbaası, Ankara, 1968.

Toroslu, Nevzat : **Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukuki Konusu**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Yayınları, Yayın No:273, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970.

Toroslu, Nevzat : **Ceza Hukuku Özel Kısım**, 8. Bası, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015.

Toroslu, Nevzat : **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 10. Bası, Savaş Yayınevi, Ankara, 2007.

Tosun, Öztekin : **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1962.

Türk, İsmail : **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992.

Ubelhoer, Kurt; Pfeiffer, Sebastian; Huisman, Eline; Schaffer, Erich : **Introduction to Austrian Tax Law**, 3. Auflage, Facultas Verlags und Buchhandels AG facultas Universitätverlag, Wien, Österreich, 2018.

Uğur, Hüsamettin; Elibol, Mert : **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Ulusan, İlhan; Başaran Yavaşlar, Funda : **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin, Ankara, 2009.

Uygun, Oktay : **1982 Anayasa'sında Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1992.

Uysal, Ali; Eroğlu, Nurettin : **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Bası, Yazarın Kendi Yayını, Ankara, 2009.

Ülgen, Hüseyin; Helvacı, Mehmet; Kaya, Arslan; Nomer Ertan, N. Füsun : **Ticari İşletme Hukuku**, Vedat Kitapçılık İstanbul, 2006

Ünal, Oğuz Kürşat : **Fatura ve İspat Kuvveti**, 4. Bası, Bilge Yayınevi, Ankara, 2006.

Ünver, Yener : **Ceza Hukukuyla Korunması Gereken Hukuksal Değer**, Seçkin, İstanbul, 2003.

Ünver, Yener; Hakeri, Hakan : **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 12. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Ürel, Gürol : **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

Watson, Camilla E. : **Tax Procedure and Tax Fraud in A Nutshell**, 5th Edition, West Academic Publishing, US, 2016.

Weaver, Russell L.; Friedland, Steven I.; Hancock, Catherine; Fair, Bryan K.; Knechtle, John C.; Rosen, Richard D. : **Constitutional Law: Cases, Materials and Problems**, Fourth Edition, Wolters Kluwer, New York, 2017.

Yaltı, Billur : **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta, İstanbul, 2006.

Yaşar, Osman; Gökcan, Hasan Tahsin; Artuç, Mustafa : **Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu Cilt 4**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010.

Yıldırım, Zübeyr : **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Adalet, Ankara, 2013.

Yılmaz, Zekeriya : **Teoride ve Uygulamada Müsadere**, Seçkin, Ankara, 2003.

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

Yurtcan, Erdener : **Ceza Yargılamasında Kesin Hüküm**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1987.

Yüce, Mehmet : **Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Yücel, Necmi N. : **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 1955.

Yüksektepe, Mert Asker : **Belgede Sahtecilik**, Aristo Yayıncılık, İstanbul, 2018.

Zafer, Hamide : **Ceza Hukuku Genel Hükümler TCK m. 1-75**, 5. Bası, Beta, İstanbul, 2015.

Zevkliler, Aydın; K. Emre Gökyayla : **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

MAKALELER

Açıkgöz, Osman : "Vakıf Yönetim Organının İbrası ve Uygulanacak Hükümlerin Tespiti", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Özel Sayı: Prof. Dr. Cevdet Yavuz'a Armağan, Prof. Dr. Ozman Açıkgöz'e Armağan, Cilt 22, Sayı 3, 2016, ss. 53-82.

Ağar, Serkan : "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları", **TBBD**, Sayı:58, 2005, ss. 273-301.

Akbulut, Berrin : "Vergi Suçlarında İştirak", **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, (Ed. İzzet Özgenç; Cumhur Şahin; Faruk Turhan), Cilt:II, Seçkin, Ankara, 2020, s. 1141-1152.

Akçaoğlu, Ertuğrul : "Vergi Ziyaı Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler", **Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

Akdeniz, Demet : "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur",

Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, 2018, ss. 90-105.

Akdeniz, Kurtuluş : "Açık Fatura-Kapalı Fatura", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:66, Haziran 1998.

Akış, Ercüment : "Resmi Evrak ve Sahtecilik", **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt:2, Sayı:5, Temmuz 1997, ss. 4-11.

Akkaya, Çetin : "Suçların İçtimaı Bağlamında Fiil Tekliği", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl:7, Sayı:13, Haziran 2019, ss. 1-38.

Akkaya, Mustafa : "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", **AÜHFD**, Sayı:49, 2000, ss. 85-96.

Akkaya, Mustafa : "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bakış", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:31, Sayı:233, 2008, ss. 29-36.

Akkaya, Mustafa; Bayar, İbrahim Nihat : "Vergi Ziyaına Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi", **Yaklaşım** Dergisi, Sayı:220, Nisan 2011.

Akkaya, Mustafa : "Vergi Kaçakçılığı Suçları Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar", **Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, ss. 17-28.

Aktaş, Murat; Özgür, Murat : "Vergi Usul Kanunu'nda Yeralan Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süreleri (Eski ve Yeni Ceza Kanunu Bağlamında İrdelenmesi)-II", **Yaklaşım**, Yıl:14, Sayı:161, Mayıs 2006.

Alessandro, Giovannini, : "Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico", **Rassegna Tributaria**, Vol:57, no. 5/2014, p. 1155-1183.

Alkan, Nevzat; Sözen, Şevki : "Türkiye'de Adli Belge İncelemesinde Bilirkişilik Sisteminin Değerlendirilmesi", **Adli Tıp Bülteni**, Cilt:3, Sayı:3, 1998.

Althuber, Franz; Holzer, Stefan : "Austria", **The Tax Disputes and Litigation Review** (Ed. Simon Whitehead), Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2018.

Arslan, Çetin : "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima Sorunu", **Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, ss. 75-79.

Arslan, Çetin; Baştürk, İhsan : "Belgede Sahtecilik Suçunun Konusu Olarak Elektronik Ortamdaki Veriler", **ERÜHFD**, Cilt:8, Sayı:2, 2013, ss. 195-219.

Arslan, Çetin; Erdoğan, Yağmur Müge : "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç", **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, (Ed. İzzet Özgenç; Cumhur Şahin; Faruk Turhan) Cilt:2, Seçkin, Ankara, 2020, ss.1067-1077.

Ateşağaoğlu, Erdem : "Vergi Usul Kanunu'nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve Islah Kurumu Üzerine Genel Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası**, Sayı:343, Mart 2010.

Ayaz, Garip; Sönmez, Erdal : "Vergi İdaresinin Bankalardan Aldığı Bilgiler ve Islah Hükümlerinden Yararlanmayı Engeller", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:81, Eylül 1999.

Aykın, Hasan : "Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesi Kapsamında Neden Olunan Vergi Ziyaı ve Kazanç Müsaderesi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:17, Sayı:204, Aralık 2009.

Ayrault, Ludovic; Motte, A. Maitrot de la : France" Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, p. 333-354.

Bahçeci, Barış : "İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu", **TBBD**, 2018 (136), ss. 141-166.

Bakır, Tunay : "Sahte veya Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:7, Temmuz 2004.

Barlass, T. İrfan : "Thoughts on the Offence of Entering of Accounts and Transactions into Any Books, Documents or Recording Medium Other Than Statutory Accounting Books in A Manner to Cause A Reduction in Tax Base", **Annales de la Faculte de Droit d'İstanbul**, 2013, Cilt.44, ss.147-162.

Başaran Yavaşlar, Funda : "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", **İstanbul Barosu Dergisi**, C.82, S. 2008/6, ss. 2840-2859.

Başaran Yavaşlar, Funda : "Vergi Usul Kanun'unda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar", **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin, Ankara, 2009, ss.285-298.

Başaran Yavaşlar, Funda
Karaçoban, Tuğçe : "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kastın Tespiti", **Fasikül Hukuk Dergisi**, Cilt:10, Sayı:100, Mart 2018, ss. 341-372.

Batı, Murat : "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluğu", **Vergi Dünyası**, Yıl:36, Sayı:421, Eylül 2016, ss. 21-41.

Batun, Mehmet : "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:18, Sayı:213, Eylül 2010.

Baykara, Bekir : "Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı 323, Temmuz 2008.

Baykara, Bekir : "Maliye İdaresinin "Vergi Kaçakçılığı Suçu"na Yaklaşımı Üzerine Tespit ve Değerlendirmeler", **Vergi**

Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum Kitabı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, ss. 43-58.

Baykara, Bekir : "VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları ile İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu)", **Vergi Dünyası**, Yıl:38, Sayı:446, Ekim 2018, ss. 61-67.

Bergmann, Sebastian : "Missbrauch im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie", Internationales und Europäisches Steuerrecht, **Steuer und Wirtschaft (StuW)**, 3/2010, pp. 246-261.

Berry, Sean Richard : "Double Jeopardy Clause and Successive State Prosecutions: If at First You Don 't Succeed, Try, Try Again, The-Fifth Amendment: Heath v. Alabama, 106 S. Ct. 433 (1985)", **Journal of Criminal Law and Criminology (JoCLC)**, Vol:77 Issue:3, 1987, pp. 632-645.

Bilici, Nurettin;
Başaran Yavaşlar, Funda : "Non Bis In Idem Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)", Nevzat Saygılıoğlu (Ed.), **Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan**, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ankara, 2014, ss. 49-72.

Bayraktar, Köksal : "Türk Ceza Kanununda Kamu Düzeni, Kamunun İtimadı ve Kamunun Selameti Aleyhine İşlenen Cürümler", **Değişen Toplum ve Ceza Hukuku Karşısında TCK'nın 50 Yılı ve Geleceği**, İstanbul, 1977.

Biyan, Özgür : "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı 2010, ss. 27-55.

Biyan, Özgür : "Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyaı Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis in Idem İlkesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:145, Ocak 2016, ss. 100-107.

Bours, J.P. : “Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur la loi du 20 septembre 2012”, **Journal des Tribunaux**, 2012, no 6512, pp. 165-174.

Budak, Yılmaz : “Aklama Suçu ile Vergi Usul Kanunu’ndaki Hapis Cezasını Gerektiren Suçların İlişkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:319, Mart 2008.

Budak, Yılmaz : “Sahte Fatura Kullananı Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur”, **Vergi Dünyası**, Sayı:349, Eylül 2010.

Candan, Turgut : “Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Özel Sayı, Şubat 2008, Sayı: 233.

Carbone, Donato; Vincenzo Carbone : “The Crime of Fraudulent Statement Referred to in Articles 2 and 3 of D. Lgs. March 10, 2000, N.74,”, **Curentul Juridic, The Juridical Current, Le Courant Juridique**, Petru Maior University, Faculty of Economics Law and Administrative Sciences and Pro Iure Foundation, vol. 39, 2009, pp. 112-122.

Chang, Juin-jen; Lai, Ching-chong : “Collaborative Tax Evasion And Social Norms: Why Deterrence Does Not Work”, **Oxford Economic Papers**, Volume: 56, No: 2, April 2004, pp.344–368.

Chéruy, Christian : **Tax Procedure in Belgium: Audit to Litigation A First Insight**, Loyens & Loeff SCRL/CVBA, 2014.

Cihan, Erol; Yenisey, Feridun : “Non Bis İn İdem İlkesi”, **Prof Dr. Çetin Özek Armağanı**, Galatasaray Üniversitesi, İstanbul, 2004.

Colaianni, Francesco : "I Meccanismi Premiali Nel Nuovo Diritto Penale Tributario", **Diritto e pratica società**, Vol. 5, No.6, 2002.

Cooper, Graeme S. : “Analyzing Corporate Tax Evasion”, **Tax Law Review**, Vol. 50, 1994.

Çağan, Nami : "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XXXVII, Sayı 1-4, 1982.

Çavuş, Adnan : "Vergi Kaçakçılığı Suçuna Konu Olabilecek Kayıt ve Belgeler", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı 91, Temmuz 2000, ss.222-224.

Çerçi, Recep : "Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Yasal Düzenlemelerin Gelir İdaresi ve Yargı Mercilerince Farklı Yorumlanmasından Kaynaklanan Adaletsizlikler ve Doğurduğu Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Mali Pusula Dergisi**, Yıl:4, Sayı:39, Mart 2008.

Çığlı, Halil : "Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge (Fatura) Düzenleme ve Kullanma Eylemleri", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt:10, Sayı:107, Temmuz 2015, ss. 51-69.

Çiçek, Hüseyin Güçlü; Herek, Hatice : "Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl:2012, Cilt:32, Sayı:1, ss. 311-342.

Çiçek, Niyazi : "Hukuksal Geçerlilik Bakımından Resmî Belgelerin Biçimsel Özellikleri", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:40, Sayı:4, Aralık 2007, ss. 133-153.

Çitil, Bünyamin : "Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", **TBBD**, 2013 (106), ss. 345-356.

Dannecker, Gerhard : "Criminal Tax Law Germany", **Steuerstraftrect International-International Tax Criminal Law**, (Ed. Roman Leitner; Gerald Toifl), Linde Verlag, 2007.

Daragenli, Vesile Sonay : "Tehlike Suçları", **Prof. Dr. Sahir Erman'a Armağan**, Alfa Basım, İstanbul, 1999.

Demir, Hasan Fehmi : "Ceza Hükmü İçeren Özel Kanunlardaki Ceza Muhakemesi Şartlarının TCK'nun 67/1. Maddesi Hükmü Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Dava Zamanaşımının Durması Hallerinde Azami Süre Sorunu", Eric Hilgendorf, Yener Ünver (Ed), **Alman-Türk Karşılaştırmalı Ceza Hukuku**, Cilt: 3, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın:18, İstanbul, 2010.

Demirci, Azmi : "Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu ile Uyumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:297, Mayıs 2006.

Demirel, Hakkı : "Türk Ceza Kanununun Evrakta Sahtekârlık Cürmü Hakkındaki Hükümlerinin Sistematik İzahı Üzerinde Bir Deneme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:13, Sayı:1, 1956, ss. 31-52.

Derouin, Philippe : "France", Ed. Simon Whitehead, **the Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2018, pp. 121-133.

Díaz, Antonio López : "Spain", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, pp. 581-609.

Diliçıkık, Ata : "Türk Ceza Kanununa Uyum Amacıyla Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Sayı:320, Nisan 2008.

Docclo, Caroline P. : "Belgium", Simon Whitehead (Ed.), **The Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2018.

Doğan, Uğur; Nalçacı, İlknur Gür : "E-Arşiv Fatura ve E-Fatura Arasındaki Farklar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:321, Haziran 2015.

Doğrusöz, A. Bumin : "Vergi Ceza sistemine Yönelik Eleştiriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:233, Şubat 2008.

Doğrusöz, A. Bumin : "Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 16, Sayı: 190, Ekim 2008.

Doğrusöz, A. Bumin : "Vergi Ceza Sistemi Üzerine", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 17, Sayı: 196, Nisan 2009.

Donato, Carbone; Vincenzo, Carbone, : "The Crime of Fraudulent Statement Referred to in Articles 2 and 3 of D. Lgs. March 10, 2000, N.74" **Curentul Juridic, The Juridical Current, Le Courant Juridique**, Petru Maior University, Faculty of Economics Law and Administrative Sciences and Pro Iure Foundation, vol. 39, 2009, pp. 112-122.

Doolin, Colleen J. : "Determining the Taxable Status of Trusts That Run Businesses", **Cornell Law Review,** Vol:70, 1985, pp. 1143-1164.

Doran, Michael : "Tax Penalties And Tax Compliance", **Harvard Law School Journal on Legislation (HJoL)**, Vol: 46, 2009, pp. 111-161.

Dönmez, Halit; Tüzün, Ruhşen : "Belgelerde Sahtecilik Suçları", **Sahtecilik ve Dolandırıcılık Suçları Eğitim Çalıştayı Ders Notları**, 22-24 Eylül 2017.

Drüen, Klaus-Dieter; Philipp J. Butler : "Germany" (National Report), **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP Annual Congress Milan, EATLP International Tax Series Volume 14, IFBD, Amsterdam, 2016, pp. 355-388.

Duff, David G. : "Tax Avoidance in the 21st Century", **Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect** (Ed. Chris Evans; Rick Krever), Thomson Reuters, Sydney Australia, 2009, pp. 477-501.

Ehrke-Rabel, Tina; Kofler, Georg : "Gratwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung," **Österreichische Steuerzeitung (ÖStz)**, Oktober 2009 916, pp.456-472.

Emini, M. Emin : "Hak Kavramı", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:12, 2004, ss. 203-216.

Erdem, Tahir : "Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:2004, Sayı:189, ss.101-115.

Erdem, Tahir : "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 33, Sayı: 267, Aralık 2010.

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

Erdem, Tahir : "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 33, Sayı: 266, Kasım 2010

Erdem, Tahir : "Kaçakçılık Suçları Açısından Zincirleme (Müteselsil) Suç", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:32, Sayı:249, Haziran 2009, ss.113-122.

Erdoğan, Taha : "Anlaşmalı Matbaalarda Belge Basım, Dağıtımına İlişkin Usul ve Esaslar ile Bir Öneri", **Vergi Raporu**, Yıl: 17, Sayı: 112, Ocak 2009.

Erkiner, Kısmet H. : "Hileli Vergi Suçu", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Yıl: 1969, Sayı:18, ss. 221-265.

Erman, Sahir : "Evrakta Sahtekârlık Suçlarında Varaka Mefhumu", **İÜHFM**, Cilt:XVI, Sayı:1-2, 1950.

Erman, Sahir : "Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Yıl: 1957, Sayı: 3.

Erol, Ahmet : "Nitelikli Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulanabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2010, Sayı:205, ss. 15-19.

Eryıldız, Hüsnü Sefa : "Alman Ceza Hukukunda Suça Azmettirme (Alm. CK m.26)", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt:11, 2016, ss. 38-49.

Feria, Rita De La; Tanawong, Parintira : "United Kingdom", Roman Seer; Anna Lena Wilms (Ed.), **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, pp. 703-737.

Foster, Hartley : "Administrative Machinery", Natalie Lee, (Ed.), **Revenue Law: Principles and Practice**, Thirtieth Edition, Bloomsbury Professionals, Sussex UK, 2012.

Freedman, Judith : "Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle", **British Tax Review**, University of Oxford Faculty of Law Legal Studies Research Paper Series (No. 14/2006), 2004, pp. 332-357.

Froelich, Edward I. : "United States", Ed. Simon Whitehead, **the Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2018, pp. 401-429.

Garcin, Claude : "Le Droit Pénal Fiscal: Les Principales Infractions et Les Personnes Punissables", **Les Sanctions Pénales Fiscales**, Paris, 2000.

Geçer, Ahmet Emrah : "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi", **AÜHFD**, Cilt:65, Sayı:2, 2016, ss. 315-348.

Geçer, Ahmet Emrah : "Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:20, 2016, ss. 211-236.

Geçer, Ahmet Emrah : "Sermaye Piyasası Hukukunda Piyasa Dolandırıcılığı Suçu", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXI, Sayı:2, 2017, ss. 241-270.

Geçer, Ahmet Emrah : "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non bis in idem" İlkesine İlişkin A ve B v.

Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:350, Kasım 2017, ss. 108-120.

Gencel, Ufuk : "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Ankara SMMMO, 2014-3, ss.71-87.

Gider, Zeynullah : "Sahte Belge ile Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayrımı", **Vergi Dünyası**, Sayı:365, Ocak 2012.

Giovannini, Alessandro : "Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico", **Rassegna Tributaria**, Vol:57, no. 5/2014.

Gökcan, Hasan Tahsin : "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M. 207)", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:68, Sayı:2010/.

Gökmen, Mustafa Kemal : "Belgede Sahtecilik Suçlarında Genel Kavramlar ve Manevi Unsur", **Ankara Barosu Dergisi**, 2019/1, s. 459-472.

Göktürk, Neslihan : "Türk Hukuku'nda Suçları İçtiması", **CHCD**, Cilt:2, Sayı:1-2, 2014, ss. 31-59.

Gören, Ömer : "Vergi Ceza Hukukunda İştirak", **Ankara Barosu Dergisi**, 2013/2, ss.359-368.

Gutmann, Daniel : "Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması" (Çev. Selçuk Özgenç), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret-Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları 2, Beta, İstanbul, 2014.

Gülşen, Recep : "Yeni Türk Ceza Kanunu ve Milletlerarası Ceza Hukuku Bağlamında Non Bis İn İdem İlkesi", Ömer Teoman (Ed.), **Prof. Dr. Hüseyin Hatemi'ye Armağan**, Cilt:2, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009.

Gümüş, Erhan : "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme ve Erteleme", **Vergi Dünyası**, Sayı:296, Nisan 2006.

Günay, Fehmi : "Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Öngörülen Hapis Cezalarının Türk Ceza Kanununda Düzenlenen Erteleme Müessesesi Karşısındaki Durumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:252, Eylül 2009.

Günday, Malik : "Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli mi? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir mi?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:141, Mart 2000.

Güngör, Devrim; Okuyucu Ergün, Güneş : "Ceza Muhakemesinde Bekletici Sorun Kararının Dava Zamanaşımının Durmasına Etkisi", **TBBD**, Sayı 83, 2009, ss. 68-72.

Gürboğa, Erkan : "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan veya Düzenleyen Mükelleflerde Katma Değer Vergisi İade ve Mahsup İşlemleri 1", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:160, Ocak 2002.

Güreşçi, Selçuk : "Vergi Kaçakçılığı Suçları ile Aklama Suçu Fikrî İçtimaya Konu Olabilir mi?", **Vergi Dünyası**, Sayı: 409, Eylül 2015, ss. 88-93.

Güveyi, Nazmiye : "Anglo - Sakson Hukuk Sistemi ve Kara Avrupası Hukuk Sistemi Boyutuyla Ekonomik İdare Hukuku Üzerine Bazı Düşünceler", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXI, Sayı:1, 2017.

Habammer, Christoph; Pflaum, Ulrich : Bleibt die Selbstanzeige noch praktikabel?, in: **Zeitschrift für deutsches Steuerrecht (DStR)**, 2014, 2267-2273.

Hafızoğulları, Zeki : "5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Dava ve Cezanın Düşürülmesi", **Ankara Barosu Dergisi**, 2006, Sayı:3, ss. 11-40.

Immonen, Raimo; : "Finland", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms,

Lindgren, Juha — **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, pp. 303-331.

İçel, Kayıhan — : "Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 7, Sayı 14, Güz 2008 ss. 35-49

İçer, Zafer; Yücel, Yener — : "Vergi ve Ceza Mahkemelerinin Kararlarının Birbirine Etkisinin Değerlendirilmesi", **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, (Ed. İzzet Özgenç; Cumhur Şahin; Faruk Turhan) Cilt:2, Seçkin, Ankara, 2020, ss. 1165-1184.

İçten İnce, Neslihan — : "Ba-Bs Bildirim Formları", **Vergi Raporu**, Sayı:127 Nisan 2010, ss. 53-66.

Kaşıkcı, Mahmut — : "Vergi Kaçakçılığı Suçları ile İlgili Güncel Bir Değerlendirme: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Vergi Suçlarına İlişkin Sorun ve Sorunsallar", **Prof. Dr. Süheyl Donay'a Armağan**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2020, ss. 59-82.

Karaarslan, Mehmet — : "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi", **TBBD**, Yıl:2006, Sayı:64, ss.115-150.

Karakoç, Yusuf — : "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **DEÜHFD Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan**, Cilt:12 Özel Sayı, 2010 (Basım Yılı:2012), ss. 3-26.

Karakoç, Yusuf — : "Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler", **Prof. Dr. Nami Çağan'a Armağan**, Atılım Üniversitesi yayınları No:63, Hukuk Fakültesi Yayınları No:1, 2020, ss. 321-382.

Katoğlu, Tuğrul — : "Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları", **AÜHFD**, 61(2), 2012, ss. 657-693.

Kessler, J. : "Tax Avoidance and Section 741 of the Taxes Act 1988", **British Tax Review**, 2004, pp. 375-409.

Ketizmen, Muammer : "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç Sorunu Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler", **Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, ss. 81-83.

Kılıç, Yılmaz : "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımının Sonuçları ve Sahte Faturaya Karşı Alınacak Önlemler", **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:165, Ocak 2002.

Kırmaz, Birol : "Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi", **Ankara Barosu Dergisi**, 2015/1, Yıl:73, ss.329-340.

Kızılot, Şükrü : "Şirketlerde Görev Dağılımı Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma", **Yaklaşım**, Sayı:115, Temmuz 2002.

Kızılot, Şükrü : "Sahte ya da Kapsamı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmada Hapis Cezası ve Muhatabı", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:6, Sayı:69, Eylül 1998, ss. 25-30.

Koillinen, Mikael : "Country Analysis-Finland", **Administrative Sanctions in the European Union**, Instersentia, Cambridge, 2013, pp. 159-194.

Korhan, Gökhan : "Proforma Faturanın Mahiyeti, Kullanım Alanları ve Fatura ile Arasındaki Farklar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:178, Ekim 2007.

Koşar, Metin : "Vergi Suçları, Cezaları ve SMMM'nin Sorumluluğu", **Mali Çözüm Dergisi**, 30(157), Ocak-Şubat 2020, ss. 243-264.

Köşşekoğlu, Abdullah : "Vergi Usul Kanunu'nun 359/B Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu", **Adalet Dergisi**, Sayı: 39, Ocak 2011.

Küçükgüngör, Erkan : "Anglo-Amerikan Hukukunda Trust Kavramı, Trust'ın Tarihî Gelişimi ve Roma Hukukuna Dayanan Kıta Avrupası Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi", **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, Cilt:23, Sayı:2, Aralık 2005, ss. 5-28.

Lenaerts, Koen : "Tax Mitigation vs. Tax Evasion in the Case of European Court of Justice", **TEISĖ** Vilnius University Publishing House, Vol. 89, 2013, pp. 219-237.

Lorenzo, Del Federico et al : "Italy", **Surcharges and Penalties in Tax Law**, (Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms), EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, pp. 425-482.

Mahmutoğlu, Fatih Selami : "Kusurluluk Prensibi Açısından Azmettirenin Sorumluluğu", **İÜHFM**, Cilt:LXIII, Sayı:1-2, 2005, ss. 57-112.

Mahmutoğlu, Fatih Selami : "Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri", **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin, Ankara, 2009, ss. 27-42.

Maisto, Guglielmo : "Italy", Ed. Simon Whitehead, **the Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2018, pp. 198-211.

Malherbe, Jacques; Peeters, Bart; Galéa, Geoffroy : "Belgium", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016.

Maus, Michel : "Kanttekeningen rond de fiscaal administratieve sancties en de fiscale geschillen procedure in het licht van artikel 6 E.V.R.M.", **T.F.R. (Tijdschrift voor Fiscaal Recht)**, 1999, pp. 332-362.

Mazza, Stephen W.; Lederman, Leandra; Johnson, Steve R. : "United States", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, pp. 739-794.

Mercimek, Fulya; : "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai

Gerçek, Adnan — Sorumluluk", **TAAD**, Yıl:4, Sayı: 14, Temmuz 2013, ss.161-228.

Narter, Recep; Sarıcaoğlu, Ercan — : "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima", **EÜHFD**, Cilt:XVII, Sayı:1-2, 2013, ss. 73-99.

Ok, Abdullah — : "2978 sayılı Yasadan Faydalanmak Amacıyla Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak Suç mudur?", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Yıl:1, Sayı:5, Mayıs 2005, ss.1257-1270.

Oktar, S. Ateş — : "Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler", **Vergi Sorunları Dergisi**, 2000, Yıl:23, sayı:144, ss.75-93.

Oktar, S. Ateş — : "Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:167, Ağustos 2002.

Onat, Emre Burak — : "Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak", **TBBD**, Sayı:137, 2018, ss. 311-335.

Otar, İsmail — : "Risale-i Felekiyye - Kitab-us Siyagat" **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 10. Sayı: 37, İstanbul, 1984.

Öden, Begüm Dilemre — : "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezası Kalktı mı?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Yıl:2015, sayı:136 ss. 108-114.

Öncü, Kerem — : "Sahte Faturanın Vergi Usul Kanunu'ndaki Şartları Taşımaması Sebebiyle Düzenlenmemiş Sayılması, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:370, Temmuz 2019, ss.150-158.

Öz, Ersan; Armağan, Ayşe — : "Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü", **TAAD**, Yıl:9, Sayı:33, Ocak 2018, ss. 1-38.

Özbay, İbrahim — : "Donatma İştirakinin İflâsı", **EÜHFD**, C. XII, S. 1–2 (2008), ss. 157-198.

Özden, Engin : "Vergi Kanunları Kapsamında Öngörülen Zorunlu Bilgileri Taşımayan Sahte Belgelerin Hiç Düzenlenmemiş Sayılıp Sayılamayacağı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:369, Haziran 2019, ss. 9-17.

Özen, Mustafa : "Non Bis in idem (Aynı fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:XIV, Sayı:1, 2010, ss.389-417.

Özen, Mustafa : "Ceza Hukukunda Fikrî İçtima", **TBBD**, Sayı:73, 2007, ss. 132-145.

Özkan, Özgür : "Vergi Kanunlarına Göre Gerçek Ücretlerden Daha Düşük Tutarda Asgari Ücret Beyan Edilmesi Durumunda İşverenlerin Sorumluluğu", **Vergi Raporu**, Yıl:16, Sayı:105, Haziran 2005.

Ömercioğlu, Abdullah; Dayıoğlu, Melike Rana; Arslan, Cem Barlas : "Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü", **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KÜSBD)**, Cilt 8, Sayı 1, Ocak 2018, ss. 51-70.

Prebble, Rebecca Prebble John : "Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?" **Saint Louis University Law Journal (SLU)**, Volume:55, Issue:1, 2010, pp. 21-46.

Prebble, Zoë M.; Prebble, John : "Comparing the General Antivoidance Rules of Income Tax Law wih the Civil Law Doctrine of Abuse of Law", **Bulletin for International Taxation (BfIT)**, April 2008, pp. 151-170.

Rädler, Albert : "Do national anti-abuse clauses distort the internal market?", **European Taxation**, September 1994, pp.311-313.

Rençber, Altan : "Ne Bis In Idem İlkesi Uyarınca Vergi Suç ve Kabahatlerinin Değerlendirilmesi", **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, (Ed. İzzet Özgenç; Cumhur Şahin; Faruk Turhan), Cilt:II, Seçkin, Ankara, 2020, ss. 1091-1102.

Rosenblatt, Paulo; Tron, Manuel E. : "General Report", **Cahiers De Droit Fiscal International Studies on International Fiscal Law by The International Fiscal Association Volume 103a Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope - GAAR and Other Rules**, Netherlands, 2018.

Saban, Nihal : "4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-II", **Vergi Sorunları Dergisi**, yıl:23, Sayı:144, Eylül 2000.

Saban, Nihal : "Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:31, 2006, ss. 59-62.

Sancar, Türkan Yalçın : "Yeni Türk Ceza Kanunu'nda "Zincirleme Suç"", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:70, 2007, ss.244-259.

Seer, Roman : "Alman Hukuku'nda Vergi Kabahatleri", **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin, İstanbul, 2009, ss. 221-233.

Solan, Lawrence M. : "Convicting the Innocent beyond a Reasonable Doubt: Some Lessons about Jury Instructions from the Sheppard Case ", **Cleveland State Law Review**, Vol:49, 2001, pp. 465-486.

Sonay Daragenli, Vesile : "Tehlike Suçları", **Prof. Dr. Sahir Erman'a Armağan**, Alfa Basım, İstanbul, 1999.

Sonsuzoğlu, Elif : "Kaçakçılık Suçlarının Oluşmasında Vergi Ziyaı Şart mı?", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:18, Sayı:210, Haziran 2010.

Sözüer, Adem : "Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği İle Bu Hükümlerin Anayasa Uygunluğu Sorunu", **Anayasa Yargısı Dergisi**, 2001, Sayı:18, ss. 219-252.

Stelkens, Ulrich : "Administrative Appeals in Germany", **Alternative Dispute Resolution in European Administrative Law**, Dacian C. Dragos; B. Neamtu (Ed.), Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2014.

Şanlı, Ahmet : "İşi Bırakan ve Adreslerinde Bulunamayan Mükellefler Nedeniyle Vergi İncelemelerinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Bir Öneri", **Yaklaşım**, Sayı:103, Temmuz 2001.

Şen, Ersan : "VUK m.359/a-2 ve 359/b Mukayesesi", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt:9, Sayı:100, Aralık 2014, ss. 676-681.

Şengöz, Yunus : "Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Suçunun Suç Tarihi, Dava Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:233, Şubat 2008.

Şentürk, Akın Gencer : "Vergi ve İlişkili Olarak Ceza Hukuku Yönünden Suç ve Cezalar ile Muhataplarına Yönelik Genel Bir Değerlendirme", **Dayanışma Dergisi**, Sayı:110, ss. 63-75.

Taş, Metin : "Faturada Satış Bedelinin Düşük Gösterilmesi Yanıltıcı Belge Düzenlendiği Anlamına Gelir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:15, Sayı:178, Ekim 2007.

Taşkan, Yusuf Ziya : "Vergi Ziyaı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:227, Ağustos 2007, ss.120-125.

Taşkın, Ozan Ercan : "Son Çare (Ultima Ratio) Olarak Ceza Hukuku", **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Haziran 2016, Sayı:1, ss. 60-86.

Taştan, Mehmet : "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu", **Adalet Dergisi**, Sayı:48, 2014.

Taylar, Yıldırım : "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyaı Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu, **30. Maliye Sempozyumu**, 20-24 Mayıs 2015, Antalya, ss. 137-176.

Tekin, Nurullah : "Resmî Belgede Sahtecilik Suçunda Bazı Özel Durumlar", **TAAD**, Yıl:5, Sayı:19, Ekim 2014.

Tello, Jesús López : "Spain" Ed. Simon Whitehead, **the Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2014, pp. 253-267.

Temizyürek, Onur : "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiillerinde Suç Tarihi, Suça Teşebbüs ve Teselsül", **Vergi Dünyası**, Sayı:339, Kasım 2009, ss. 115-122.

Temizyürek, Onur : "Kaçakçılık Suçlarında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı, **Vergi Dünyası**, Yıl:28, Sayı:330, Şubat 2009.

Temizyürek, Onur : "Kara Para Aklama Suçunun Unsurları", **Vergi Dünyası**, Yıl:33, Sayı:386, Ekim 2013.

Tercan, Erdal : "Hüküm Uyuşmazlığında Uyuşmazlık Mahkemesince Esas Hakkında Yeni Bir Karar Verilmesi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:5, 2015, s. 783-825.

Tezcan, Keramettin; Kayaer, Nebahat : "Meslek Mensuplarının Vergi Kabahat ve Suçlarına İştiraki", **Metin Taş'a Armağan**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015.

Topaç, Tahir Hami : "Eşya Müsaderesi (TCK. 54)", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:2, 2013, ss. 47-70.

Tosun, Ayşe Nil : "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası", **Hacettepe Hukuk Faküktesi Dergisi**, 2017 7(2), ss. 95-104.

Töngür, Ali Rıza : "Türk Ceza Kanununda Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçu", **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:IV, Sayı:II, Aralık 2014, ss. 37-64.

Turhan, Faruk : "Yeni Türk Ceza Kanununda Güvenlik Tedbiri Olarak Hak Yoksunluğu ve Yasaklılığının Hukuki Niteliği, Kapsam ve Koşulları Üzerine Bir Değerlendirme", **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 4, Ağustos 2007, ss. 171-196.

Uğurlu, Uğur : "Proforma Faturadaki Bilgiler Vergi Tarhiyatında Dayanak Teşkil Edebilir mi?", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:115, Nisan 2009.

Urak, Ersin : "Sahte Belge (Fatura) Kullanımına Kim Teşvik Ediyor?", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:130, Temmuz-Ağustos 2015.

Uysal, Mehmet : "Yeni Yasaların Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları", **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:83, Sayı:3, 2009, ss. 1271-1318.

Ünal, Oğuz Kürşat : "Türk Hukukunda Fatura ve Hukuki Mahiyeti", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:I, Sayı:2, 1997, ss. 41-52.

Ünal, Oğuz Kürşat : "Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:X, Sayı:1-2, 2006, ss. 1-32.

Ünver, Yener : "Das Rechsgut im Strafrecht", **Annale de la Faculte de Droit d'Istanbul**, Volume: 33, N. 50, 2001.

Üzeltürk, Hakan : "Ekonomik Suçlar ve Vergiler", **Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu**, TOBB Yayın No:2005-25, 2005.

Valente, Piergiorgio; Caraccioli, Ivo : "Transfer Pricing-Criminal Tax Law Risk under Italian Law", **European Taxation Law** (ETaxL), July 2011, pp. 294-301.

Vallejo, Manuel Jaén; : "Principio constitucional "ne bis in idem" a propósito de la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 2/2003", **Actualidad jurídica Aranzadi**, No:584 2003, pp. 1-5.

Venkatesh, Vandana : "Taxation, Double Jeopardy, and the Excessive Fine Clause: Department of Revenue of Montana v. Kurth Ranch", **the Tax Lawyer**, Vol:48, No.3, 1995, pp. 911-921.

Vergés, Miró Ayats; León, Jaume Bonet : "Spain", Ed. Simon Whitehead, **the Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2017, pp. 313-328.

Weckström, Jouni : "Finland", Ed. Simon Whitehead, **the Tax Disputes and Litigation Review**, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2018, pp. 111-122.

Weinstein, Jack B.; Dewsbury, Ian : "Comment on the Meaning of 'Proof Beyond a "Reasonable Doubt"", **Law, Probability and Risk**, 2006 (5), pp. 167-173.

Xuereb, Ann : "Tax Avoidance or Tax Evasion?: The Difference Between Tax Avoidance and Tax Evasion is the Thickness of a Prison Wall", **Symposia Melitensia**, Number 10, 2015, pp. 217-229.

Yaltı, Billur : "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası**, Yıl:21, No.254, Ekim 2002, ss.85-102.

Yaltı Soydan, Billur : "Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:169, Ekim 2002

Yaltı, Billur : "İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:31, Sayı:233, Şubat 2008, ss. 102-109.

Yaltı, Billur : "VUK 3B'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:262, Temmuz 2010.

Yaltı, Billur : "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis in İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine", **Vergi Sorunları Dergisi**, No.317, Şubat 2015, ss. 85-92.

Yaltı, Billur : "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve mükerrer 35, **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan,** Cilt I, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, ss. 507-536.

Yaşin, Mehmet : "Vergi Ziyaına Sebebiyet Vermeyen Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık Müessesinden Yararlanılabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, 18 (206), ss.203-208

Yazıcı, Ahmet : "Pişmanlık Fayda Verir (mi)?", **E-Yaklaşım**, Sayı:26, Eylül 2005.

Yenerer Çakmut, Özlem : "Türk Ceza Kanununa Göre Müsadere", **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:76, Sayı:4, Aralık 2002.

Yenidünya, Ahmet Caner : "Sermaye Piyasası Kanununda Düzenlenen Suç ve Kabahatlere İlişkin Genel Prensipler", **İpek Yolu Canlanıyor Türk-Çin Hukuk Zirvesi**, Ahmet Caner Yenidünya; Mustafa Erkan; Rayhan Asat (Ed.), Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

Yılmaz, Sacit : "Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçu" **Ankara Barosu Dergisi**, 2011/2, ss. 69-97.

Yurtsever, Hatice : "Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımı", **Maliye Dergisi**, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, ss. 141-151.

TEZLER

Aydoğdu, F. İsmail Hakkı : **Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İzmir, 2009.

Demirbaş Aksüt, Burcu : **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2012.

Gökçay, Şerif Emre : **Kurumlar Vergisi Kapsamında Örtülü Sermaye**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2012.

Karagöz, Berkan : **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2008.

Özcan, Onur : **Türk Hukukunda Vergi Suçları**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2014.

Üstün, Ümit Süleyman : **Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Konya, 2001.

ÇEVRİMİÇİ KAYNAKLAR

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü : Adli İstatistikler 2019, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Ankara, 2019, s. 45 (Çevrimiçi) https://www.adalet.gen.tr/adli-istatistikler-2019-kitabi.html 18 Şubat 2021.

Aydemir, Süleyman Ruhi : "Evrakta Sahtekarlık Suçları (Yargıtay İçtihatları Doğrultusunda)", Mevzuat Dergisi, Yıl:6, Sayı:69, Eylül 2003 https://www.mevzuatdergisi.com/2003/09a/03.htm (Çevrimiçi) 19 Ağustos 2019.

Candan, Turgut : "Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem İlkesi", https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezalari-ve-non-bis-in-idem-kurali/ (Çevrimiçi) 15 Şubat 2020.

Chéruy, Christian : **Tax Litigation in Belgium: Overview**, Practical Law Country Q&A, 2016, p. 2, https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/8-624-7505?transitionType=Default&contextData=(sc.Default) (Çevrimiçi) 16 Ocak 2019.

Feld, Lars P.; Schmidt, Andreas J.; : "Tax Evasion, Black Activities and Deterrence in Germany:An Institutional and Empirical Perspective",

Schneider, Friedrich — **Annual Congress of the International Institute of Public Finance**, 27-30 August 2007, University of Warwick, UK, p. 11. https://www.researchgate.net/publication/228351209_Tax_Evasion_Black_Activities_and_Deterrence_in_Germany_An_Institutional_and_Empirical_Perspective (Çevrimiçi) 16 Kasım 2018.

Harkness, David; Seddon, Judith — : Tax Litigation in the UK (England and Wales): Overview https://ca.practicallaw.thomsonreuters.com/1-623 2951?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&__lrTS=20190303225757929&firstPage=true&bhcp=1 (Çevrimiçi) 7 Mart 2019.

Jacquot, Nicolas; Mispelon, Paul — : Tax Litigation in France: Overview https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-624-3429?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1 (Çevrimiçi) 25 Ocak 2019.

Karaca, Akif Şafak, Mehmet — : "Vergi Hukukunda İştirak Suçu" 28 Haziran 2018 https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-hukukunda-istirak-sucu/420613 (Çevrimiçi) 8 Ekim 2019.

Krebs, Hope P.; Ostrander, Thomas W. — : Tax litigation in the United States: Overview https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-623-5066?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1 (Çevrimiçi) 28 Şubat 2019.

Nalbant, Mehmet — : "V.U.K. ve T.C.K. Açısından Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek ya da Bilmeyerek Ayrımı", https://www.muhasebenet.net/makale_mehmetnalbant_sahte%20ve%20yaniltici%20belgenin%20bilerek%20ve%20bilmeyerek%20ayrimi.pdf (Çevrimiçi) 25 Aralık 2019.

Olive v. Commissioner — [792 F.3d 1146 (9th Cir. 2015)], Ninth Circuit Holds Medical Marijuana Dispensary Ineligible for Federal Tax Deductions, Harvard Law Review, Volume:129, 2016, p. 1444-1451 https://harvardlawreview.org/2016/03/olive-v-commissioner/ (Çevrimiçi) 12 Nisan 2020.

Peeters, Leo; — : Belgium: The Una Via Principle Applicable in Tax

Dossche, Anne-Marie — Fraud Cases, http://www.mondaq.com/x/211068/White+Collar+Crime+Fraud/The+Una+Via+Principle+Applicable+In+Tax+Fraud+Cases (Çevrimiçi) 21 Ocak 2019.

Schachner, Gerald
Loukota, Walter : **Tax Controversy Austria**, September 2018 https://gettingthedealthrough.com/area/59/jurisdiction/25/tax-controversy-austria/ (Çevrimiçi) 15 Ocak 2019.

Şen, Ersan : "Vergi Suçlarından Zincirleme Suç Kavramı", http://sen.av.tr/tr/makaleler (Çevrimiçi) 1 Aralık 2019.

Tomassini, Antonio;
Martinelli, Alessandro;
Casali, Aurelia;
Carino, Antonio : **Tax Litigation in Italy: Overview**, Practical Law Country Q&A, 2018

https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/6-623-5631?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk (Çevrimiçi) 13 Şubat 2019.

Vänskä, Suvi;
Liljelund, Lotta
Paljärvi, Sini : "Tax Litigation in Finland: Overview",

https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-623-0688?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1 (Çevrimiçi) 23 Ocak 2019.

Yılmaz, Mutlu
Özken, Ahmet : İhracat Prosedürleri, Doğu Anadolu İhracatçılar Birliği, http://www.daib.org.tr/dosyalar/ihracat-prosedurleri.pdf (Çevrimiçi) 9 Mart 2020.