

## CEZA HUKUKUNDAKİ SAHTECİLİK SUÇLARI İLE VERGİ CEZA HUKUKUNDAKİ SAHTE BELGE DÜZENLEME-KULLANMA SUÇLARI

*The Crimes of Counterfeiting in Criminal Law  
and the Crimes of Issuing-Using Counterfeit Document in Tax Criminal Law*

**Burcu GÖRKEMLİ\***

**Geliş Tarihi:** 02.10.2020

**Kabul Tarihi:** 11.06.2021

### ÖZET

Ceza hukukundaki sahtecilik suçları ile vergi ceza hukukundaki sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında korunan hukukî yarar, “*kamu güveni*”dir. Sahtecilik suçlarının ortak konusunu “*belge*” oluşturmaktadır. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında, suçta konu belgelerin niteliği Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu açısından farklılık göstermektedir. Resmî veya özel bir belge olduğunda, toplum, böyle bir belgeye dayanan hukukî ilişkisinin doğru olduğuna güven duymaktadır. Ayrıca, devletin topluma kamu hizmetlerini iyi bir şekilde sunması vergi gelirleri ile mümkündür. Sağlıklı bir şekilde işleyen vergi sisteminin oluşumu düzenlenen veya kullanılan belgelerin gerçeği yansıtmasıyla doğru orantılıdır. Mükellefler ve vergi sorumluları vergi ödevlerini bazı durumlarda kasten veya kasıtları olmaksızın kanuna aykırı bir şekilde yerine getirmemektedir. İhlale yönelik davranışları niteliklerine göre farklı vergi suç ve cezalarına konu olmaktadır. Bu çalışmada, ceza hukukundaki belgede sahtecilik suçları kapsamında resmî belgede sahtecilik suçu ile özel belgede sahtecilik suçu ele alınmıştır. Ayrıca vergi suçlarından olan kaçakçılık suçu ve bu suç kapsamında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçları ile sahte belge düzenleme veya kullanma suçları incelenmiştir.

**Anahtar kelimeler:** Özel belge, resmî belge, kaçakçılık suçu, sahtecilik, aldaticılık, düzenleme, kullanma.

### ABSTRACT

The legal benefit protected in the crimes of counterfeiting in criminal law and in the crimes of issuing or using counterfeit document in tax criminal law is “*public trust*”. The common subject of the crimes of counterfeiting is the “*document*”. The nature of the documents subject to crime differs in terms of the Tax Procedure Law and the Turkish Criminal Code. When it is an official or private document, the community is confident that the legal relationship based on such a document is correct. In addition, it is possible for the state to provide public services to the society with tax revenues. The formation of a functioning tax system is directly proportional to the fact that the documents issued or used reflect the truth. Taxpayers and taxpayers sometimes do not fulfill their tax duties deliberately or unintentionally, illegally. Violation behaviors are subject to different tax crimes and penalties according to their characteristics. In this study, the crime of counterfeiting official documents and the crime of counterfeiting private documents within the scope of the crimes of counterfeiting in criminal law were discussed. In addition, the crime of smuggling, which is one of the tax crimes, and the crimes of issuing or using misleading documents within the scope of this crime, and the crimes of issuing or using counterfeit documents have been investigated.

**Keywords:** Private document, official document, smuggling crime, counterfeiting, deceptiveness, issuing, using.

\* Öğr. Gör. Dr., Erciyes Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu, burcugorkemli@erciyes.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-4953-3700.

## GİRİŞ

Türk Ceza Kanunu'nun<sup>1</sup> “*Topluma Karşı Suçlar*” bölümünde düzenlenen belgede sahtecilik suçları, kamu güvenine karşı işlenen suçlar arasında yer almaktadır. Belgede sahtecilik suçları, resmî ve özel belge ayrımı yapılarak Kanun'da düzenlenmiştir. Zira, resmî belgelerin delil gücünün yüksek olmasından ve kamu idaresinin işleyiş düzeninin bozulmasından kaynaklı olarak resmî belgede sahtecilik suçu bakımından daha ağır cezai yaptırım öngörülmüştür<sup>2</sup>.

Devletin egemenlik yetkisine dayanarak, kamu hizmetlerinin finansmanı için vergi gelirlerinden yararlanması, kamu yararı açısından zorunludur. Devlet tarafından ihdas edilen vergilerin zamanında ve adaletli bir şekilde alınabilmesi, hem vergiye tâbi olan kişiler hem de vergi gelirlerinden faydalanan devlet ve kamu tüzel kişileri açısından önem arz etmektedir. Devletin topluma kamu hizmetlerini sağlıklı bir şekilde sunması vergi gelirleri ile mümkün olabilirken, vergi yükümlülüğü bulunan kişiler az vergi ödemek, hiç vergi ödememek veya vergiyi doğuran eylem ve işlemleri gizlemek suretiyle vergi ödememek yahut haksız gelir elde etmek gibi Vergi Usul Kanunu'nda<sup>3</sup> düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna konu fiil ve işlemleri, sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle işleyebilmektedirler.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında, suça konu belgelerin niteliği Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu açısından farklılık göstermektedir. Zira, ilgili Kanunlarda belirtilen suçların özelliğine göre belgelerin niteliği ve mevzuata uygunluğu kendine özgü bir hal almaktadır. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiilleri, Vergi Usul Kanunu'nda ve Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen ilgili suçlara sebep olmakla birlikte; adı geçen iki Kanun açısından sahte belge düzenleme veya kullanma suçları, suça konu belgelerin niteliği ve mevzuata uygunluğu durumu, suçun maddî unsurlarından olan söz konusu fiillerin taşınması gereken özellikleri, belgelerin aldatma-kandırma kabiliyetinin olup olmaması meselesi gibi açılardan önemli farklılıklar içermekte olup, üzerinde durulması gerekmektedir.

Bu çalışmada, ceza hukukundaki belgede sahtecilik suçları kapsamında resmî belgede sahtecilik suçu ile özel belgede sahtecilik suçu ele alınmıştır. Ayrıca vergi suçlarından olan kaçakçılık suçu ve bu suç kapsamında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçları ile sahte belge düzenleme veya kullanma suçları incelenmiştir.

---

<sup>1</sup> 26.09.2004 gün ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, (RG. 12.10.2004 – 25611).

<sup>2</sup> Handan Yokuş Sevük, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2020, s. 649.

<sup>3</sup> 4.01.1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG. 10.01.1961 - 10703).

## I. CEZA HUKUKUNDA BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARI

### A. Genel Açıklama

Belgede sahtecilik suçları ile delil araçlarının güvenliğini ve güvenilirliğini koruma amaçlanmaktadır<sup>4</sup>. Bu suçla korunan hukuksal yarar, “*kamu güveni*”dir<sup>5</sup>. Zira, resmî veya özel bir belge olduğunda, toplum, böyle bir belgeye dayanan hukukî ilişkinin doğru ve güvenilir olduğuna itimat etmektedir<sup>6</sup>.

Belgede sahtecilik suçlarının ortak konusunu “*belge*” oluşturmaktadır. Belge, “*hukuken önem arz eden ve belli bir kişi tarafından yapılan açıklamanın (irade beyanının) ispatı açısından cisimleştirildiği yazılı kâğıt (şey)*” olarak tanımlanmaktadır. Bir belgenin varlığından söz edebilmek için belgenin yazılı olması, düzenleyen kişinin belli olması ve hukukî değer taşıyan bir içeriğinin bulunması gerekir<sup>8</sup>. Belgenin, bir irade beyanını veya maddî bir olayı içermesi tek başına belge olması için yeterli değildir. Bu belge, delil olarak kullanılabilir olması halinde hukuken korunacaktır<sup>9</sup>.

Belgeler, resmî belge, resmî belge hükmünde belge ve özel belge olmak üzere ayrılmaktadır. Resmî belge, bir kamu görevlisi tarafından görevi gereği olarak düzenlenen belgedir. Bir belgenin resmî nitelik taşıyabilmesi için, kamu görevlisi tarafından düzenlenmesi, kamu görevlisi tarafından görevi gereği düzenlenmesi ve kanunda öngörülen usul ve formalitelere uygun olarak düzenlenmesi gerekir<sup>10</sup>.

Özel belge niteliği taşıyan bazı belgelerdeki sahtecilik, Türk Ceza Kanunu gereğince<sup>11</sup> resmî belgede sahtecilik gibi cezalandırılmaktadır. Bu kapsamda resmî belge hükmünde belge, “*özel belge niteliği taşımalarına rağmen, sahteciliğe konu olduklarında resmî belge gibi değerlendirilen özel*

<sup>4</sup> Durmuş Tezcan/ Mustafa Ruhan Erdem/ Murat Önok, Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, 18. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2020, s. 1036.

<sup>5</sup> Tezcan, Erdem, Önok, s. 1036.

<sup>6</sup> Mahmut Koca/ İlhan Üzülmaz, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, 7. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara 2020, s. 762.

<sup>7</sup> Koca/ Üzülmaz, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 763.

<sup>8</sup> Yokuş Sevik, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 650-651.

<sup>9</sup> Yokuş Sevik, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 654.

<sup>10</sup> Tezcan/ Erdem/ Önok, s. 1042.

<sup>11</sup> Türk Ceza Kanunu'nun 210'uncu maddesine göre, “1) *Özel belgede sahtecilik suçunun konusunun, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması halinde, resmî belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanır.* 2) *Gerçeğe aykırı belge düzenleyen tâbip, dış tâbibi, eczacı, ebe, hemşire veya diğer sağlık mesleği mensubu, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Düzenlenen belgenin kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç doğurucu nitelik taşıması halinde, resmi belgede sahtecilik hükümlerine göre cezaya hükmolünür.*”

*belge*<sup>12</sup>” şeklinde tanımlanmaktadır. Kanun maddesinde belirtilen resmî belge hükmünde belgeler; emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname şeklindedir.

Resmî belge niteliği taşımayan belgelerin tamamı özel belge olarak kabul edilmektedir<sup>13</sup>. Sadece özel kişiler tarafından düzenlenen yazılı belgeler özel belge olmayıp, aynı zamanda kamu görevlileri tarafından görev ve yetkileri dışında düzenlenen belgeler de özel belge mahiyetindedir<sup>14</sup>. Ayrıca Türk Ceza Kanunu’ndaki özel belgede sahtecilik suçunun konusu olan özel belgelerin en temel ayırıcı unsuru “*özel hukuk kişileri arasında gerçekleşen ilişkilerde kullanılıyor olması*”<sup>15</sup>’dir. Bu yönüyle de Vergi Usul Kanunu’ndaki sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarından ayrılmaktadır. Özel kişiler tarafından düzenlenmesine rağmen fatura ve defterler, özel belgede sahtecilik suçuna değil, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin b fıkrasında düzenlenen suç tipine konu olabilmektedir<sup>16</sup>.

## B. Resmî Belgede Sahtecilik Suçu

Resmî belgede sahtecilik suçu Türk Ceza Kanunu’nun 204’üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre:

*“1) Bir resmî belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmî belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

*2) Görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmî bir belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren, gerçeğe aykırı olarak belge düzenleyen veya sahte resmî belgeyi kullanan kamu görevlisi üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

*3) Resmî belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması halinde, verilecek ceza yarısı oranında artırılır.”*

Türk Ceza Kanunu’nun 204’üncü maddesinin ilk fıkrasında düzenlenen resmî belgede sahtecilik suçunun temel şekli herkes tarafından işlenebilen suçlardandır. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında düzenlenen resmî

---

<sup>12</sup> Koca/ Üzülmez, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 768.

<sup>13</sup> Veli Özer Özbek/ Koray Doğan/ Pınar Bacaksız, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, 15. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2020, s. 839.

<sup>14</sup> Doğan Soyaslan, Ceza Hukuku Özel Hükümler, 13. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2020, s. 518.

<sup>15</sup> Özbek/ Doğan/ Bacaksız, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 839.

<sup>16</sup> Özbek/ Doğan/ Bacaksız, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 839.

belgede sahtecilik suçunun nitelikli şekli ise ancak kamu görevlisi tarafından işlenebilen özgü bir suçtur. Resmî belgede sahtecilik suçuna konu olan belge kamu görevlisi tarafından görevi gereği olarak düzenlenebilecek bir belge değil ise suçun temel şekli oluşacaktır<sup>17</sup>.

Resmî belgede sahtecilik suçu topluma karşı işlenen suçlar bölümünde düzenlendiğinden, bu suç tipinin toplumu oluşturan bireylerin tamamına karşı işlenmiş olduğu kabul edilerek, suçun mağduru toplumu oluşturan herkes olacaktır<sup>18</sup>. Suçun konusu “resmî belge” veya “resmî belge hükmündeki belge”dir.

Resmî belgede sahtecilik suçunun maddî unsurunu oluşturan hareketler seçimlik olarak öngörülmüştür. Bu hareketler; bir resmî belgeyi sahte olarak düzenlemek veya gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirmek yahut sahte resmî belgeyi kullanmaktır<sup>19</sup>. Her bir fiil ayrı ayrı suç oluşturacak ve her birisi cezalandırılabilir<sup>20</sup>. Kamu görevlisi tarafından bu suçun işlenmesi halinde ise, cezada artırım yoluna gidilecektir.

Türk Ceza Kanunu’nda belgede sahtecilik suçları, belgede maddî sahtekârlık ve fikrî sahtekârlık olarak ayrılmaktadır. Maddî sahtekârlık, belgenin gerçek düzenleyeni ile düzenlenen belge üzerinde düzenleyen kişi olarak gözükene kişinin birbirinden farklı olması iken; fikrî sahtekârlık<sup>21</sup>, belgenin gerçek düzenleyeni ile belgede düzenleyen olarak gözükene kişi aynı olduğu halde, düzenlenen belgenin muhtevasının gerçeğe aykırı olmasıdır<sup>22</sup>.

Resmî belgede sahtecilik suçunda hem maddî sahtekârlık hem de fikrî sahtekârlık cezalandırılmaktadır<sup>23</sup>. Zira, resmî belge veya işlem,

---

<sup>17</sup> Tezcan/ Erdem/ Önok, s. 1047; Koca, Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 771.

<sup>18</sup> Özbek/ Doğan/ Bacaksız, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 843.

<sup>19</sup> Tezcan/ Erdem/ Önok, s. 1048; Yokuş Sevük, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 664.

<sup>20</sup> Yokuş Sevük, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 664.

<sup>21</sup> Yargıtay 11’inci Ceza Dairesi’nin 15.10.2019 tarihli, 2017/12129 esas, 2019/7324 karar sayılı kararına göre, “TCK’nin 268. maddesinde tanımlanan başkasına ait kimlik bilgilerinin kullanılması suçunun oluşması için; failin işlediği suç nedeniyle kendisi hakkında soruşturma ve kovuşturma yapılmasını engellemek amacıyla, başkasına ait kimlik bilgilerini kullanması, TCK’nin 267/1. maddesinde tanımlanan “iftira” suçunun oluşması için ise, yetkili makamlara ihbar veya şikayette bulunmak suretiyle işlemediğini bildiği halde hakkında soruşturma ve kovuşturma başlatılmasını ya da idari yaptırım uygulanmasını sağlamak için bir kimseye hukuka aykırı bir fiil isnat etmesi, TCK’nin 206. maddesinde düzenlenen ve doktrinde “fikri sahtecilik” olarak adlandırılan “resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyanda bulunma” suçunun oluşması için kişinin açıklamaları üzerine yetkili bir kamu görevlisi tarafından resmi bir belgenin düzenlenmesi ve düzenlenen resmi belgenin, beyanın doğruluğunu ispat edici bir güce sahip olması gerekir.” (www.kazanci.com, erişim tarihi: 23.01.2021)

<sup>22</sup> İsmail Ercan, Ceza Hukuku Genel Hükümler-Özel Hükümler, 6. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul Ağustos 2011, s. 469-470.

<sup>23</sup> Soyaslan, s. 521-529.

evrakta maddî ve fikrî sahtekârlık memurlar veya özel şahıslar tarafından gerçekleştirilebilmektedir<sup>24</sup>.

Resmî belgede sahtecilik suçunun manevî unsuru kasttır. Bu suçun oluşabilmesi için failin kastı hem belgeyi hem de sahteciliği oluşturan seçimlik hareketleri kapsamalıdır<sup>25</sup>. Yargıtay, belgede sahtecilik suçları bakımından kastı, zarar vermek bilinç ve iradesi şeklinde yorumlamaktadır<sup>26</sup>. Ancak bizim de katıldığımız görüşe göre, bir zarar suçu olarak düzenlenmeyen belgede sahtecilik suçu bakımından sanıkta zarar verme bilinci ve iradesinin yokluğundan bahisle değil, aldatma amacının yokluğundan hareketle kastının bulunmadığına karar verilmesi gerekir<sup>27</sup>.

Resmî belgede sahtecilik suçu bakımından hakkın kullanılması, meşru savunma ve ilgilinin rızası hukuka uygunluk nedeni teşkil etmez. Ancak görevin ifası hukuka uygunluk nedeni teşkil edebilir. Örneğin, gizli soruşturmacının kimliğini değiştirmesi, görevin ifası kapsamında değerlendirileceğinden resmî belgede sahtecilik suçu oluşmayacaktır<sup>28</sup>.

Türk Ceza Kanunu'nun 204'üncü maddesinin ikinci fıkrası gereğince, kamu görevlisinin görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmî bir belgeyi sahte olarak düzenlemesi, gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirmesi, gerçeğe aykırı olarak belge düzenlemesi veya sahte resmî belgeyi kullanması suçun temel şekline göre daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hal olarak kabul edilir. Türk Ceza Kanunu'nun 204'üncü maddesinin üçüncü fıkrası gereğince, resmî belgede sahtecilik suçunun konusunu oluşturan resmî

---

<sup>24</sup> Ayrıntılı açıklama için bkz. Soyaslan, s. 521-529.

<sup>25</sup> Koca/ Üzülmöz'e göre; "*Failin kullanılmak sahte delille başkasının bir hak veya menfaatine zarar verebileceği bilincine sahip olması gerekli değildir. Failin gerçekleştirmiş olduğu hareketlerle muhataplarını aldatmaya uygun ve elverişli bir fiili gerçekleştirdiğini bilmesi veya en azından öngörmesi yeterlidir. Buna ilaveten ayrıca fiil sonucunda bir zarar meydana gelebileceğini öngörmüş olması gerekli değildir.*" Bkz. Koca/ Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 783.

<sup>26</sup> Tezcan/ Erdem/ Önok, s. 1055.; Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 10.03.2020 tarihli, 2017/11-48 esas, 2020/168 karar sayılı kararına göre, "*Suçta konu belgede katılanın adı altındaki imzanın, sanık tarafından atılması yönünde katılanın rızasının bulunduğu anlaşılması nedeniyle, katılan yerine imza atarak suça konu belgeyi tamamlamak şeklindeki eyleminde herhangi bir suç işleme kastıyla hareket etmeyen sanığın da suça konu belgeyi alan sanığın da, anlatılan şekilde hazırlandığını bildiği bu belgeyi zarar verme bilinç ve iradesi bulunmaksızın kullanmaktan ibaret eyleminin herhangi bir suçu oluşturmadığı kabul edilmelidir. Bu itibarla, Yerel Mahkeme direnme kararına konu sanık hakkında kurulan hükmünün, sanığın eyleminin suç oluşturmadığı gözetilmeden sanık hakkında kamu görevlisinin resmi belgede sahteciliği suçundan mahkûmiyet hükmü kurulması isabetsizliğinden bozulmasına karar verilmelidir.*" (www.kazanci.com, erişim tarihi: 20.01.2021)

<sup>27</sup> Koca/ Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 784.

<sup>28</sup> Yokuş Sevük, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 679.

belgenin kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması, cezayı artıran nitelikli haldir. Resmî belgede sahtecilik suçunun bir hukukî ilişkiye dayanan alacağın ispatı amacıyla işlenmesi veya gerçek bir durumun belgelenmesi amacıyla işlenmesi, Türk Ceza Kanunu'nun 211'inci maddesinin birinci fıkrasında belirtildiği üzere suçun temel şekline göre daha az cezayı gerektiren nitelikli haldir.

Resmî belgede sahtecilik suçu sırf hareket suçlarından olduğu için kanuni tarifte öngörülen seçimlik hareketlerden birinin gerçekleştirilmesiyle birlikte suç tamamlanacaktır. Bu sebeple söz konusu suç tamamlanma anına kadar teşebbüse elverişlidir<sup>29</sup>.

### C. Özel Belgede Sahtecilik Suçu

Özel belgede sahtecilik suçu Türk Ceza Kanunu'nun 207'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre:

*“1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

*2) Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.”*

Özel belgede sahtecilik suçunun faili, özel bir kişi veya kamu görevlisi olabilir<sup>30</sup>. Türk Ceza Kanunu'nun 210'uncu maddesinin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere, tâbip, diş tâbibi, eczacı, ebe, hemşire veya diğer sağlık mesleği mensubunun sahte olarak düzenlediği özel belgenin kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç doğurucu nitelik taşıması halinde, resmî belgede sahtecilik hükümlerine göre cezaya hükmolunur.

Bu suçun mağduru, toplumu oluşturan herkeştir<sup>31</sup>. Suçun konusu ise, özel belgedir. Anlaşılabilir olması ve hukukî değer taşıyan bir içeriğe sahip olması gereken özel belgenin, herhangi bir dilde, el veya bilgisayar gibi araçlar ile oluşturulabilmesi mümkündür<sup>32</sup>.

Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen özel belgede sahtecilik suçunun maddî unsuru, sahte bir özel belge düzenleyip kullanmakla veya gerçek bir özel belgeyi değiştirip kullanmakla ya da sahte olduğu bilinen bir belgenin sadece

---

<sup>29</sup> Koca/ Üzülmüş, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 788.

<sup>30</sup> Özbek/ Doğan/ Bacaksız, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 862.

<sup>31</sup> Yokuş Sevük, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 713.

<sup>32</sup> Handan Yokuş Sevük, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 207)”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 24, Sayı: 41, Yıl: 2019, s. 234.

kullanılmasıyla işlenmesidir<sup>33</sup>. Görüldüğü üzere suçun oluşabilmesi için sadece belgeyi sahte olarak düzenlemek veya gerçek olan bir belgeyi değiştirmek yeterli olmayıp, bu belgelerin kullanılması da gerekmektedir<sup>34</sup>.

Özel belgede fikrî sahtekârlık yapılamazken, maddî sahtekârlık yapılabilmektedir<sup>35</sup>. Zira, özel belgenin delil niteliği, muhtevasında bulunan bilginin doğruluğundan kaynaklanmamakta, aralarındaki ilişki nedeniyle bu ilişkinin gerçek tarafları tarafından özel belgenin düzenlenmiş olmasından kaynaklanmaktadır<sup>36</sup>.

Özel belgede sahtecilik suçunun manevî unsuru kasttır. Zira Türk Ceza Kanunu'nun 207'nci maddesinin birinci fıkrası gereğince, sahte belge düzenleme ve kullanma, gerçek özel bir belgeyi değiştirme ve kullanma şeklindeki seçimlik hareketleri doğrudan kast veya olası kastla işlenebilecektir<sup>37</sup>. Ancak Türk Ceza Kanunu'nun 207'nci maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen suçun oluşabilmesi için failin özel belgenin sahte olduğunu bilerek kullanması

<sup>33</sup> Koca/ Üzülmez, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 808-811.

<sup>34</sup> Soyaslan, s. 529-530; Özbek/ Doğan/ Bacaksız, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 863; Yargıtay 6'ncı Ceza Dairesi'nin 15.02.1994 tarihli, 1994/999 esas, 1994/1010 karar sayılı kararına göre, "Sanığın; kendisini alacaklı, müştekiyi borçlu gösteren, tanzim tarihi bulunmadığından özel belge niteliğindeki 395 milyon liralık senedi, ödemesi için elden müştekiye götürüp, fotokopisini vermektten ibaret eyleminde, hukuki sonucu doğuracak bir kullanma söz konusu olmaması nedeniyle, unsurları oluşmadığı halde, atılı suçtan beraati yerine yazılı şekilde hükümlülük kararı verilmesi bozmayı gerektirmiş(tir)." (www.kazanci.com, erişim tarihi: 24.01.2021)

<sup>35</sup> Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi'nin 01.07.2020 tarihli, 2018/915 esas, 2020/3834 karar sayılı kararına göre, "Türk Ceza Kanunu'nun 207. maddesinde yer alan ve "Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır" şeklinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçunda, gerçeğe aykırı belge düzenleme olarak tanımlanan içerik (fikri) sahteciliğine yer verilmemiş, yalnızca, "belgeyi sahte düzenleme" hareketine yer verilmiştir. İçerik sahteciliğinde belgeyi düzenleyen olarak görülen kişi gerçek olduğu halde, belgenin içeriği gerçeğe aykırıdır. Maddede sadece taklit suretiyle sahte belge düzenleme veya gerçek bir belgede ekleme veya çıkarma suretiyle sahtecilik, başka bir deyişle maddi sahtecilik eylemlerine yer verilmiştir. Maddenin gerekçesinde belgenin sahte olarak düzenleme hareketi açıklanırken; "özel belge esasında mevcut olmadığı halde, mevcutmuş gibi sahte üretilmektedir" ifadesiyle de eylemin maddi sahteciliği kapsadığı belirtilmiştir. Buna göre salt yalan beyanı içeren özel belge, açıklanan ve unsurları gösterilen özel belgede sahtecilik suçunun maddi konusunu oluşturmamaktadır. Somut olaya gelince, sanık ... tarafından içeriği sahte olarak tanzim edilen suçta konu özel belgelerin, imzaya yetkili gerçek kişilerce imzalanarak oluşturulmuş olduğu, sanığın eyleminin içerik sahteciliği olarak kabul edilmesi gerektiği, içerik sahteciliğinde, 5237 Sayılı TCK'nin 207. maddesinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçunun unsurlarının oluşmadığı gözetilerek sanığın atılı suçtan beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesi" (www.kazanci.com, erişim tarihi: 22.01.2021)

<sup>36</sup> Hasan Tahsin Gökcan, "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)", Ankara Barosu Dergisi, Sayı:2010/1, Yıl:68, s. 221; Sahir Erman/ Çetin Özek, Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar, İstanbul 1996, s. 524.

<sup>37</sup> Koca/ Üzülmez, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 811.



gerektiğinden, bu suç ancak doğrudan kastla işlenebilecektir. Yargıtay, belgede sahtecilik suçları bakımından kastı, zarar vermek bilinç ve iradesi şeklinde yorumlamaktadır<sup>38</sup>. Ancak bizim de katıldığımız görüşe göre, bir zarar suçu olarak düzenlenmeyen belgede sahtecilik suçu bakımından sanıkta zarar verme bilinci ve iradesinin yokluğundan bahisle değil, aldatma amacının yokluğundan hareketle kastının bulunmadığına karar verilmesi gerekir<sup>39</sup>.

Özel belgede sahtecilik suçunun bir hukukî ilişkiye dayanan alacağın ispatı amacıyla işlenmesi veya gerçek bir durumun belgelenmesi amacıyla işlenmesi, Türk Ceza Kanunu'nun 211'inci maddesinin birinci fıkrasında belirtildiği üzere suçun temel şekline göre daha az cezayı gerektiren nitelikli haldir.

Sahte bir özel belge düzenlenmesi durumunda suçun kanuni tarifinde yer alan fiilin icrası söz konusu olduğundan söz konusu düzenleme fiili icra hareketi mahiyetindedir. Özel belgede sahtecilik suçuna teşebbüsten dolayı sorumluluğun doğması için yalnızca özel bir belgenin düzenlenmiş olması yeterli değildir<sup>40</sup>. Failin sahte özel belgeyi kullanarak muhatabını aldatma amacıyla harekete geçmiş ancak engel bir neden sebebiyle kullanamamış olması halinde teşebbüs söz konusu olabilecektir<sup>41</sup>.

### Ç. Aldatma-Kandırma Kabiliyeti

Türk Ceza Kanunu'ndaki belgede sahtecilik suçlarında, düzenlenen belgelerin aldatma-kandırma kabiliyeti suçun temel unsuru olup<sup>42</sup>, aldatma-

---

<sup>38</sup> Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi'nin 12.03.2020 tarihli, 2018/376 esas, 2020/2440 karar sayılı kararına göre, "Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 30.03.1992 gün ve 80/98 Sayılı kararında da belirtildiği üzere, belgede sahtecilik suçlarında önceden verilen rıza üzerine borçlu yerine onun imzasının atılmasında zarar verme bilinç ve iradesi ile hareket edilmediğinden suç kastından söz edilemeyeceği gibi rızanın açık veya zımnî olabileceği cihetle, gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek biçimde belirlenmesi bakımından, suça konu çekin keşide edildiği tarihte şirketin münferit olarak temsile yetkili olduğu anlaşılan ...'in tanık olarak beyanı alınarak, sanığın şirket adına çek düzenlemesine ilişkin rızasının olup olmadığı ve suça konu çek dışında şirket adına daha önce benzer şekilde çek keşide edip etmediğinin ve bunların karşılığının ödenip ödenmediğinin sorulmasından sonra sanığın hukuki durumunun takdiri ve tayini gerekirken eksik araştırma ile mahkûmiyetine hükmedilmesi yasaya aykırıdır)." (www.kazanci.com, erişim tarihi: 04.02.2021)

<sup>39</sup> Koca/ Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 812.

<sup>40</sup> Tezcan/ Erdem/ Önok, s. 1061.

<sup>41</sup> Koca/ Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 813.

<sup>42</sup> Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 17.01.2019 tarihli, 2016/21-319 esas, 2019/22 karar sayılı kararına göre, "205. maddenin gerekçesinde belirtildiği gibi 'suçun konusu, hukuken geçerli, yani gerçek bir resmi belgedir. Söz konusu suçu oluşturan seçimlik hareketler, resmi belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemektir.' 205. maddedeki 'bozma' ile 204. maddedeki 'değiştirme' fiilleri, birbirine yakın, hatta aynı olabilir. Aradaki fark, 'aldatıcılık' vasfıdır. Nitekim bu hususa, hem 204, hem de 205. maddenin gerekçesinde yer verilmiştir. 205. maddenin gerekçesine göre, sahtecilik suçu, düzenlenen belgenin veya belgede yapılan değişikliğin başkasını aldatıcı nitelikte olmasını gerektirir. 205. maddedeki, 'resmi belgeyi bozma, yok etme veya gizleme'

kandırma kabiliyetinin bulunması zorunludur<sup>43</sup>. Zira, sadece aralarında belgeye konu ilişkisi olan tarafı değil, aldatma kabiliyeti ile çok kişiyi yanıltmayı başarabilen ve ilk bakışta anlaşılamayacak şekilde aldatıcılık unsuru içeren belgeler bu suçta konu olabilmektedir<sup>44</sup>.

Aldatma durumunun çok üst düzeyde olmasından ziyade ortalama düzeyde çok sayıda kişiyi aldatabilecek kabiliyete sahip olması yeterli sayılmaktadır<sup>45</sup>. Belgelerin aldatma yeteneğine sahip olup olmadığının tespitinin mahkemeler tarafından yapılması gerektiğini vurgulayan Yargıtay, aynı zamanda mahkemelerin yaptıkları tespitlerin tutanak altına alınarak denetiminin de

---

*suçunun işlenmesi ise başkasını aldatma özelliği taşımayabilir. 204. madde gerekçesine göre de, 'mevcut olan resmi belge üzerinde sahtecilikten söz edebilmek için, yapılan değişikliğin aldatıcı nitelikte olması gerekir. Aksi takdirde, resmi belgeyi bozma suçu oluşur.' Öğretide de bu farka dikkat çekilmiştir.*" (www.kazanci.com, erişim tarihi: 20.01.2021)

<sup>43</sup> Yargıtay 23'üncü Ceza Dairesi'nin 26.11.2015 tarihli, 2015/3678 esas, 2015/7250 karar sayılı kararına göre, "... Özel ve resmî belgelerde sahtecilik suçlarında, bu suçlarında, bu suçlara konu belgeler üzerinde yapılan sahteciliğin aldatma yeteneğinin bulunup bulunmadığının takdirinin mahkemeye ait olduğu, buna göre mahkemeye sahte olduğu iddia edilen belge aslının duruşmaya getirilip incelenmesinin ve özelliklerinin tutanağa geçirilmesi suretiyle yasal unsurları taşıyıp taşımadığı ve işgal kabiliyetine haiz olup olmadığı yönlerinden değerlendirilmesinin gerektiği, buna karşın somut olayda; suçta konu çeki ilişkin olarak bu şekilde bir incelemenin yapılmadığı gibi söz konusu çeki ilişkin olarak tanzim edilen iki adet uzmanlık raporunda da bu yönde bir bilgiye yer verilmediği anlaşılmış olup, gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından; öncelikle sahte olduğu iddia edilen çek aslının duruşmaya getirilerek incelenmesi ve toplanan diğer deliller de göz önünde bulundurulmak suretiyle sanığın hukuki durumunun tayin ve takdirinin gerektiği gözetilmeden eksik incelemeyle yazılı şekilde hüküm verilmesi..." (www.kazanci.com, erişim tarihi: 21.01.2021)

<sup>44</sup> Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 25.03.2003 tarihli, 2002/6-315 esas, 2003/50 karar sayılı kararına göre, "... Bu suçun faili, suçta konu belgeyi düzenleme yetkisi bulunmayan memurlar veya yetkisiz diğer kişilerdir. Suçun maddi ögesi resmî belgeyi tamamen veya kısmen gerçek dışı (sahte) olarak düzenleme, bazı yerlerini silme veya ekleme suretiyle sahteletirmektir. Ancak sahteciliğin aldatma-kandırma gücünü de içermesi gerekir. Suçun oluşması için genel kasıt yeterlidir... Sahte olduğu tespit edilen ilaç küpürlerinin aynı baskıdan oldukları, küpürlerin sahteliğinin ilk nazarda kolaylıkla fark edilemeyeceği, işgal kabiliyetine haiz olduğu belirtilmiştir... Dava dosyasında bulunup yukarıda yer verilen bilgi ve belgelerden sanıklar İbrahim A. ile Fatih Ö.'nin, sahte olarak basılmış ilaç küpürleri ile yine Emekli Sandığında görevli olan memurlardan ücret karşılığı temin ettikleri, önceden kullanılmış ilaç küpürlerini bazı doktorlara çıkar sağlamak, bazılarına ise güvence yaratmak suretiyle elde ettikleri sahte raporlara yapıştırdığı bedellerini ilgili kurumlardan tahsil ettikleri açıkça anlaşılmaktadır. Yapılan ve işgal kabiliyetini haiz bulunduğu bilirkişi raporlarıyla belirlenen bu işlemler dayanak alınarak katılan kurumlarca resmî belgeler de düzenlenmiş olduğundan sanıkların eylemleri, dolandırıcılık suçundan ayrı olarak resmî evrakta sahtecilik suçunu da oluşturmakta olup, dolandırıcılık eylemi ile ilgili olarak zamanaşımı gerçekleşmiş olduğundan bu aşamada bu suçta ilgili olarak yapılabilecek bir işlem bulunmamaktadır." (www.kazanci.com, erişim tarihi: 23.01.2021)

<sup>45</sup> Tezcan/ Erdem/ Önok, s. 1050.

sağlanmaya elverişli olması üzerinde durmaktadır<sup>46</sup>.

#### D. İçtima

Türk Ceza Kanunu'nun 212'nci maddesi gereğince, sahte resmî veya özel belgenin kullanılması suretiyle başka bir suçun işlenmesi halinde gerçek içtima hükümleri uygulanarak hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur<sup>47, 48</sup>.

<sup>46</sup> Gökcan, s. 225; Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 09.10.2012 tarihli, 2011/8-335 esas, 2012/1804 karar sayılı kararına göre, "... Öte yandan, resmî belgenin sahte olarak düzenlenmesi ya da gerçek bir resmî belgenin değiştirilmesi eyleminin sahtecilik suçunu oluşturabilmesi için, düzenlenen ya da değiştirilen belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı nitelikte olması gerekir. Aldatıcılık özelliği suçun temel unsuru olup, özel bir incelemeye tâbi tutulmadıkça gerçek olmadığı anlaşılabilen belge, sahte belge olarak kabul edilmelidir. Sahteciliğin kişileri aldatacak nitelikte (nesnel) olup olmadığı ve beş duyuyla ilk bakışta anlaşılabilir olup olmadığı kuşkuyla yer vermeyecek şekilde saptanmalıdır. Ceza Genel Kurulu'nun 14.10.2003 gün ve 232-250 sayılı kararında da, belgenin nesnel olarak aldatıcılık yeteneğinin bulunması, aldatma keyfiyetinin belgeden objektif olarak anlaşılması gerektiği, muhatabın hatasından, dikkatsizlik veya özensizliğinden kaynaklanan fiili işgalin, aldatma yeteneğinin varlığını göstermeyeceği belirtilmiştir. Bu noktada sahteciliğe konu olan belgenin aldatma yeteneği olup olmadığının tartışılması ve belirlenmesi öncelikle yargulamayı yürüten mahkemeye ait olup, hâkim olayın çıkış, oluş ve akışını, düzenlenen belgelerle yapılan işlemleri göz önüne alarak, sahteliğin kolaylıkla anlaşılıp anlaşılamayacağını bizzat saptamalı ve sonucuna göre belgelerde aldatma yeteneği olup olmadığını takdir ve tespit etmelidir." (www.kazanci.com, erişim tarihi: 20.01.2021)

<sup>47</sup> Koca/ Üzülmöz'e göre, "Sahte bir resmî belge kullanılarak dolandırıcılık suçunun işlendiği hallerde ise, sahte belgenin kullanılması hileli davranış olarak tezahür etmektedir. Bu gibi hallerde kullanma çok hareketli bir suç olan dolandırıcılığın bir kısmını, yani unsurunu oluşturmaktadır. Bu şekilde kısmen veya tamamen aynıyet gösteren bir fiil ile farklı birden fazla suçun işlendiği hallerde kural olarak farklı neviden fikri içtima hükümlerinin uygulanması gerekir. Ancak kanun koyucu belgede sahtecilik suçlarıyla ilgili olarak TCK'nın 212. maddesinde sevk ettiği, "1) Sahte belge veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur" şeklindeki bir hükümle bu gibi hallerde de gerçek içtima hükümlerinin uygulanacağını kabul etmiştir." Bkz. Koca/ Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 791.

<sup>48</sup> Yargıtay 8'inci Ceza Dairesi'nin 02.07.2020 tarihli, 2019/19322 esas, 2020/14906 karar sayılı kararına göre, "5237 Sayılı TCK'nın 212. maddesine göre sahte resmi belgenin başka bir suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde hem resmi belgede sahtecilik hem de işlenen suçtan ayrı ayrı cezaya hükmolunacağını belirtilmesi, oluşa ve tüm dosya kapsamına göre; sanığın mağdur ...'e ait sürücü belgesine kendisine ait fotoğrafı yapıştırmak suretiyle sahte resmi belge düzenlediği, bu belgenin alınan kriminal rapor ve Mahkemece 10.03.2015 tarihli gözlemde işgal (aldatma) kabiliyetinin bulunduğu tespit edildiği, yine bu belge ile sanığın ... A.Ş.'ye başvurarak sahte kredi kartı başvurusu yaptığı ve kartın teslim edileceği bahanesiyle sanığın bankaca aranarak bankaya davet edildiği ve bu esnada kolluk görevlilerine yapılan ihbar üzerine yakalandığı ve bu esnada kendisini mağdur olarak tanıtarak mağdurun kimlik bilgilerini kullandığının anlaşılması karşısında sanığın resmi belgede sahtecilik suçu yanında başkasına ait kimlik veya kimlik bilgilerini

Örneğin, sahte bir kimlik düzenlemek suretiyle bu kimliğin başka bir kişiyi dolandırmak için kullanılmasında, faile hem sahtecilik hem de dolandırıcılıktan ceza verilecektir<sup>49</sup>. Bir başka örnekte belirtildiği üzere, sendika çalışanlarının ödeme, avans ve fazla mesai belgeleri gibi özel belgelerde sahtecilik yaparak sendikanın parasını uhdelerinde tutma fiili, hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanma ve özel belgede sahtecilik suçlarından ayrı ayrı cezalandırılmalarını gerektirecektir<sup>50</sup>.

## II. VERGİ SUÇLARI

### A. Genel Açıklama

Mükellef ve vergi sorumlularının, sorumlu oldukları vergi ödevlerini bazı durumlarda kasten veya kasıtları olmaksızın kanuna aykırı bir şekilde yerine getirmediikleri görülmektedir. Kanuna aykırı olan söz konusu ihlale yönelik davranışları niteliklerine göre farklı vergi suç ve cezalarına konu olmaktadır<sup>51</sup>. Vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi ceza hukuku, “*Vergi hukukunun vergi kanunlarına aykırı davranışlara ve bunlara uygulanan cezalara ilişkin bölümü*”<sup>52</sup> şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi ceza hukuku çerçevesinde incelenen vergi suçunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda tanımı bulunmamakla birlikte, Vergi Usul Kanunu’nun 331’inci maddesine göre, “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler; bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*” Vergi suçu, devlet hazinesine karşı işlenen suç olmakla, vergi yükümlüsünün veya sorumlusunun yahut vergilendirme işlemlerindeki görevlilerin vergi kanunlarında ödevli oldukları maddî ve şekli yükümlülüklerle aykırı nitelikte davranış ve işlemlerde bulunmalarıdır<sup>53</sup>.

Vergi suçları geniş ve dar anlamda vergi suçları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. “*Geniş anlamda vergi suçu, hem vergi kaybına sebebiyet verme ile vergi kanunlarının öngördüğü usul kurallarına aykırılık, hem de sahtecilik, tahrifat gibi kamu düzenini bozucu nitelikteki eylemleri kapsadığı halde; dar anlamda vergi suçu, vergi kanunları ile düzenlenen hukuksal ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle kamu tüzel kişilerinin vergi haklarını tehlikeye sokan*

---

*kullanma suçundan cezalandırılmasına karar verilmesinde bir isabetsizlik görülmediğinden tebliğnamedeki bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir.*” (www.kazanci.com, erişim tarihi: 20.01.2021)

<sup>49</sup> Soyaslan, s. 540.

<sup>50</sup> Yokuş Sevik, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 720.

<sup>51</sup> Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 387.

<sup>52</sup> Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 387.

<sup>53</sup> Mehmet Altundış, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı:1, Kış 2007, s. 168; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 387; Necat Batur, “Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliği”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 142, 2019, s. 184.

*ya da zarara uğratan kimselerin söz konusu eylemlerinin cezalandırılmasını” ifade etmektedir<sup>54</sup>.*

Vergi ceza hukuku kapsamında yer alan hukuka aykırı fiillere ilişkin yapılan bir sınıflandırmada, bir kısmının vergi kabahatlerini, diğer kısmının ise ceza hukuku anlamında vergi suçlarını oluşturduğu kabul edilmektedir<sup>55</sup>. Vergi kabahatleri vergi idaresince kabahat olarak belirlenen fiiller olup, mahkeme kararına gerek olmadan vergi dairesi tarafından vergi kabahatlerine ilişkin olarak ceza kesilebilmektedir<sup>56</sup>. Vergi kabahatleri, “*vergi ziyai*”, “*usulsüzlük (genel usulsüzlük)*” ve “*özel usulsüzlük*” olmak üzere Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir<sup>57</sup>. Genel usulsüzlük kabahatleri ise kendi içindeki önem ve ağırlıklarına göre birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere derecelendirilmektedir<sup>58</sup>. Bu kabahatlerin oluşabilmesi için muhatabın mutlaka kasten hukuka aykırı davranması şartı aranmamakta, taksirli veya ihmali bir davranışı bile bu kabahatlerin oluşabilmesi için yeterli sayılmaktadır<sup>59</sup>.

Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen bazı fiiller ise ceza hukuku bağlamında suç oluşturmakta ve söz konusu suçların belirlenerek bunlara ilişkin yaptırım uygulanması ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir<sup>60</sup>. Vergi suçları özellikleri itibariyle sadece mükellef veya vergi sorumlusu tarafından işlenmesi gereken suçlardan değildir. Bu suçlar, vergilendirme faaliyetinde yer alan kişiler tarafından işlenebilen suçlardan olup; vergi kanunlarında belirtilen maddî veya biçimsel yükümlülükler aykırı fiiller neticesinde devletin zarara uğraması tehlikesi dahi bu suçlara konu olabilmektedir. Bu denli önemli olan söz konusu suçlar hakkındaki düzenlemeler de kanunilik ilkesi çerçevesinde ancak kanunlarla yapılmakta, değiştirilmekte ve kaldırılmaktadır<sup>61</sup>.

Vergi suçları açısından suçun unsurları tipiklik, maddî unsur, manevî unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzeredir. Kanuni unsur olarak da zikredilen tipiklik, işlenen fiillerin vergi kanunlarında yapılmış suç tanımına uygunluğunun tespiti olmakla birlikte Türk doktrini, tipiklik unsurunun kanunilik unsurunun bir tekrarı olduğu gerekçesiyle bu unsuru yok saymaktadır<sup>62</sup>. Fakat diğer hukuka aykırı fiiller ile suç sayılan fiiller arasındaki farkı vurgulamak bakımından bu

---

<sup>54</sup> Serkan Açar, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 58, 2005, s. 274.

<sup>55</sup> Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 174.

<sup>56</sup> Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 390.

<sup>57</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 11. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2020, s. 90.

<sup>58</sup> Şenyüz, s. 90.

<sup>59</sup> Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 390.

<sup>60</sup> Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 412.

<sup>61</sup> Altundış, s. 168-170.

<sup>62</sup> Nurullah Kunter, Suçun Kanuni Unsurları Nazariyesi, İstanbul 1949, s. 39; Sulhi Dönmez/Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, 11. Baskı, Cilt: I, İstanbul 1994, s. 361.

unsurun kullanılması gerekmektedir. Zira, Türk doktrininde suçun kanuni unsuru başlığı altında suçta ve cezada kanunilik ilkesi ve mefruz (hayali) suç kavramlarının incelendiği tespit edilmiştir<sup>63</sup>.

Vergi suçlarının maddî unsuru, mükelleflerin veya vergi sorumlularının yahut vergi faaliyetinde yer alan kimselerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarıdır. Zira maddî unsur, fiilin dış dünyadaki görünüş biçimini nitelendirmektedir<sup>64</sup>.

Manevî unsur, “*işlenen fiil ile kişi arasındaki manevî bağ*”<sup>65</sup>’ı ifade etmektedir. Söz konusu bağ kurulmadan gerçekleştirilen davranış fiil niteliği taşımaz ve bu durumda bir suçun varlığından da söz edilemez<sup>66</sup>. Vergi suçlarının manevî unsuru ise kasttır. Zira, Türk Ceza Kanunu’nun 21’inci maddesinin birinci fıkrasında belirtildiği üzere, “*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır.*” Ayrıca bir başka unsur olan hukuka aykırılık, “*belirli bir normda belirtilen emir veya yasağa uygun hareket edilmesi kuralına aykırılık*”<sup>67</sup> olarak tanımlanmaktadır.

Ceza hukukunun genel hükümlerinden olan iştirak, tekerrür, içtima Vergi Usul Kanunu çerçevesinde birtakım kendine has düzenlemeler ile vergi ceza hukukunda da uygulanmaktadır. Vergi ceza hukukunun kendine has düzenlemelerine örnek olarak suçun ve suçluluğun doğmasına engel olan yanılma, pişmanlık, mücbir sebep gibi nedenler gösterilebilmektedir<sup>68</sup>.

Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen ve hapis cezasını gerektiren suçlardan yaygın olanları “*kaçakçılık suçları*” (VUK.m.359), “*vergi mahremiyetinin ihlali suçu*” (VUK.m.362) ile “*mükelleflerinin özel işlerini yapma suçu*” (VUK.m.363)dur<sup>69</sup>. Çalışmamızda, kaçakçılık suçu kapsamında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu ile belgelerin asıl veya suretlerini sahte düzenleme ya da kullanma suçu üzerinde durulacaktır.

## **B. Kaçakçılık Suçu**

### **1. Genel Açıklama**

Vergi Usul Kanunu’nun “*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*” başlıklı 359’uncu maddesinde kaçakçılık suçları ve cezaları fiillerin ağırlık derecelerine göre üç grupta toplanmış olup, söz konusu düzenlemeye göre:

---

<sup>63</sup> Mahmut Koca/ İlhan Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2020, s. 106.

<sup>64</sup> Koca/ Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 110.

<sup>65</sup> İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 16. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2020, s. 242.

<sup>66</sup> Özgenç, s. 242.

<sup>67</sup> Veli Özer Özbek/ Koray Doğan/ Pınar Bacaksız, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 11. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2020, s. 276.

<sup>68</sup> Açar, s. 275.

<sup>69</sup> Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 413.

“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 kaydederler;

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 sayfelerini 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 Hazine ve 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.

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 ziyat cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

Kanun, hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren suçların en önemlisi sayılan vergi kaçakçılığı suçunu ve cezasını ayrıntılı bir şekilde düzenlemektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun hukukî konusu, hukuka aykırı fiil ve işlemler neticesinde devlete ait olan hukukî varlık ve menfaatlerin ihlal edilmesi suretiyle kamu düzeninin bozulmasıdır<sup>70</sup>. Söz konusu suç ihdas edilirken ki hukukî menfaat kamu yararı olmakla birlikte vergi ceza hukuku bağlamında yapılan düzenlemelerle hukukî menfaat olarak, vergi borçlarının eksiksiz bir şekilde ödenmesini sağlamak suretiyle devletin vergi kaybını önlemek de eklenmiştir<sup>71</sup>.

Ceza kanunları çerçevesinde tipiklik unsurunda önem arz eden kanunilik ilkesi, vergi ceza hukuku içinde geçerli olup, idarenin keyfi ve takdirî uygulamalarını engellemek bakımından önemli sonuçları olan genel bir kuraldır. Bu sebeple kanunilik ilkesinin, vergi kaçakçılığı suçu ve cezasının konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması bakımından göz önünde bulundurulması gerekir<sup>72</sup>.

Kaçakçılık suçu, seçimlik hareketli suç olduğundan Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde belirtilen fiillerden herhangi birisinin işlenmesi, suçun oluşması için yeterlidir<sup>73</sup>. Ayrıca kaçakçılık suçu, sırf hareket suçudur. Zira, kaçakçılık suçunun işlenmiş sayılabilmesi için vergi ziyanının doğması şartı olmadığından, Kanun'da belirtilen fiillerin işlenmesiyle kaçakçılık suçu tamamlanmaktadır<sup>74</sup>. Vergi ziyayı tehlikesi veya kamu düzeninin bozulması durumlarında da bu suçun maddî unsuru gerçekleşmiş olacaktır<sup>75</sup>.

Vergi kaçakçılığı suçunun manevî unsuru kasttır<sup>76</sup>. Failin gayesi vergi kaçırarak olmasa bile yaptığı eylem ve işlemleri isteyerek gerçekleştirmesi ve

<sup>70</sup> Şenyüz, s. 437; Mehmet Karaarslan, "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 64, 2006, s. 119.

<sup>71</sup> M. Kamil Mutluer/ Nilay Dayanç Kuzeyli, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 226; Karaarslan, s. 120.

<sup>72</sup> Altundış, s. 169; Kanunilik ilkesi ile ilgili olarak, Danıştay 7'nci Dairesi'nin 18.03.2008 tarihli, 2007/1132 esas, 2008/1782 karar sayılı kararına göre, "Vergi suçu, verginin mükellefi veya sorumlusu ya da bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce vergi kanunlarında tanımı yapılan ve genellikle kamu maliyesinin gelir kaybına yol açan, vergi kanunlarıyla getirilen kuralların ihlali sonucunu doğuran eylemdir. Ceza ise, suç tanımına uyan eylemi gerçekleştiren kişilere uygulanacak olan ve nev'i, süresi ve miktarları kanunla belirlenen yaptırımlardır. Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemeyeceği ve kanunun açıkça cezayı arttırıcı bir neden olarak görmediği bir husustan dolayı kimsenin cezasının artırılmayacağı, "suçta kanunilik"; hiç kimsenin belli bir suçla ilgili olarak kanunda öngörülmemen bir ceza ile ya da kanunda öngörülenden daha ağır bir ceza ile cezalandırılmayacağı ise, "cezada kanunilik" ilkesinin özünü oluşturmaktadır." (www.kazanci.com, erişim tarihi: 20.01.2021)

<sup>73</sup> Şenyüz, s. 439.

<sup>74</sup> Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 301.

<sup>75</sup> Sedat Güner, "Belgede Sahteciliğin 213, 4208, 5237 ve 5607 Sayılı Kanunlar Yönünden İrdelenmesi", Gümrük&Ticaret Dergisi, Sayı: 4, Yıl: 2014, s. 47.

<sup>76</sup> Demet Akdeniz, "Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevî Unsur", Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 1, s. 101.



sonucunda vergi kaybının meydana gelmesi söz konusu ise suça yönelik kast var demektir<sup>77</sup>. Türk Ceza Kanunu'nun 21'inci maddesinin birinci fıkrasında belirtildiği üzere, “*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır.*” Kanun’un 5’inci maddesi gereğince, “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*” Vergi kaçakçılığı suçunun da ceza hukuku bağlamında bir suç olduğu göz önünde bulundurulduğunda, kaçakçılık suçunun manevî unsurunun kast olduğu açık bir şekilde anlaşılmaktadır<sup>78</sup>. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde, kast yerine taksire yer veren özel bir hüküm bulunmadığı için, Kanunda belirtilen fiillerin taksirle işlenmeleri durumunda kaçakçılık suçu oluşmayacaktır<sup>79</sup>.

Vergi kaçakçılığı suçunun kastla işlenebileceğine yönelik olarak Danıştay Dairesi'nin bir kararına<sup>80</sup> göre, “*Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan, ancak yukarıda anlatıldığı gibi bu faturayı kasıtlı ve kötü niyetli olarak kullanmadığı anlaşılan mükellefler adına kesilecek vergi ziyai cezasının tek kat uygulanması hak ve adalet ilkelerine daha uygun olacaktır. Nitekim, yargı yerlerini bağlayıcı niteliği bulunmamakla birlikte, Maliye Bakanlığınca 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde de, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılmadığı ve bu kullanımda kasıt bulunmadığının belirlenmesi halinde vergi denetim elemanlarınca vergi suçu raporu düzenlenmemesi ve vergi ziyai cezasının bir kat olarak kesilmesi gerektiği açıklanmıştır.*” Bu Kararda da vurgulandığı üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin metninden “*bilerek*” ifadesi 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle çıkarılmış olsa dahi söz konusu suç ancak kasten işlenebilecektir. Zira, 4369 sayılı Kanun’un gerekçesinde de belirtildiği üzere kaçakçılık fiillerinin belirlenmesinde, ceza hukukunun suçun maddî ve manevî unsurlarına ilişkin ilkelerinin esas alınması gerekir<sup>81</sup>.

## 2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Suçu

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte, bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeler şeklinde tanımlanmıştır.

---

<sup>77</sup> Mutluer/ Dayanç Kuzeyleli, s. 231; Uğur Yiğit, Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul Mart 2004, s. 159; Açar, s. 280.

<sup>78</sup> Açar, s. 281.

<sup>79</sup> Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 327.

<sup>80</sup> Danıştay 9’uncu Dairesi’nin 27.01.2010 tarihli, 2009/1991 esas, 2010/267 karar sayılı kararı (www.kazanci.com, erişim tarihi: 20.01.2021).

<sup>81</sup> Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 327.

Yanılıcı belge, düzenlenmesi gerekli olan bir belgenin doğru olmayan isimler, yer, zaman ve olaylarla veya mal ve hizmetin değerinin gerçek değerinden daha az veya çok gösterilmesi ile belgenin içerik ve biçiminin gerçek hukukî durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesidir<sup>82</sup>. Yanılıcı belge, “*bir işlemin gerçek mahiyetini yansıtmayacak veya aldatacak şekilde düzenlenen belge*”<sup>83</sup> olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda aldatıcılığın sahteciliğin özel bir hali olduğu belirtilmektedir<sup>84</sup>.

Muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgeler, sahtecilik bağlamında mutlak değil izafi olduğundan söz konusu belgelerde yapılan sahtecilik belgelerin içeriğine ilişkindir<sup>85</sup>. Yanılıcı belgelerde, yapılan fiil ve işlemler ile düzenlenen belge arasında kurulan ilişki tamamen farklılaşmadığı için yanılıcı belge düzenleme suçları, sahte belge düzenleme suçlarına oranla daha hafif nitelikte kabul edilmektedir<sup>86</sup>.

Düzenlenen belgelerin içerik veya miktar bakımından gerçeğe aykırılığı muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgenin özelliğidir. Bu bakımdan kimlik, adres, mükellef sicil numarası, cins-tür, miktar, fiyat gibi bilgilerin yanılıcı bir şekilde hatalı düzenlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgenin belirleyici özelliği olarak kabul edilmektedir<sup>87</sup>. Düzenlenen belgelerde hem içerik hem de miktar bakımından gerçeğe aykırılık söz konusu ise veya içerik veyahut miktar bakımından gerçeğe aykırılığın yanında tamamen hayali birtakım işlemlerle birlikte belgenin düzenlenmesi de sahte belge düzenleme suçuna konu olacaktır<sup>88</sup>.

Muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgenin maddî unsuru Vergi Usul Kanunu’na göre, mükellef veya vergi sorumlusu olan failin gerçek duruma veya işleme dayanan bu muameleye ait belgeyi içerik veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde düzenlemesidir<sup>89</sup>. Söz konusu suçta düzenlenmesi gereken belge, Vergi

---

<sup>82</sup> Hatice Yurtsever, “Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanılıcı Belge Ayırımı”, Maliye Dergisi, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 144.

<sup>83</sup> Şenyüz, s. 451.

<sup>84</sup> Şenyüz, s. 451.

<sup>85</sup> Tahir Erdem, “Sahte/Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Ücret Bordrosu veya Gider Pusulası Düzenleme Eyleminin Kaçakçılık Suçu Kapsamında Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2013, s. 104.

<sup>86</sup> Erdem, s. 105.

<sup>87</sup> Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 312.

<sup>88</sup> Erdem, s. 105.

<sup>89</sup> Yargıtay 11’inci Ceza Dairesi’nin 21.01.2002 tarihli, 2001/11356 esas, 2002/317 karar sayılı kararına göre, “İki adet mal alış faturasının miktar ve tutarlarında tahrifat yapan sanığın eyleminin 4369 sayılı Yasa’nın 14. maddesiyle değişik 213 sayılı Yasa’nın 359/a-2 maddesinde öngörülen “muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullanmak” suçunu oluşturduğu gözetilmeden sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçuyla ilgili aynı Yasa’nın 359/b-1 maddesiyle hüküm kurulması ... yasaya aykırıdır.” (www.kazanci.com, erişim tarihi: 21.01.2021)

Usul Kanunu ile “*Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik*”<sup>90</sup> hükümleri gereğince elde edilmiş ve vergi işlemlerinde kullanılmak üzere düzenlenmiş olmalıdır.

Söz konusu suçun faili, gerçek kişi olan vergi mükellefleri veya vergi mükelleflerinin kanunlarda belirtildiği şekilde sorumlu kıldıkları kişiler ile tüzel kişilerdir. Fakat, kaçakçılık suçlarından biri olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun cezası hapis cezası olduğundan tüzel kişilerin bu suçu işledikleri takdirde durumlarının ne olacağı tartışmalıdır<sup>91</sup>. Ceza hukuku ilkeleri çerçevesinde iradesini açıklayabilen, kusurluluğu haiz olduğu ve neticesinde isnat kabiliyeti ile sorumlu tutulabilen kişiler ancak gerçek kişilerdir. Ceza hukuku kuralları çerçevesinde tüzel kişilerin cezaya çarptırılmalarının mümkün olup olmadığı konusunda anlaşma sağlanamamıştır<sup>92</sup>. Doktrinde, ancak gerçek kişilerin bir suçun faili olabileceği belirtilirken; mali suçlar bakımından tüzel kişilerin de fail olabileceği kabul edilmektedir<sup>93</sup>. Katıldığımız görüş çerçevesinde, Türk Ceza Kanunu’nun hükümleri dikkate alınarak tüzel kişiler hakkında cezai müeyyide uygulanmamalı; fakat, suç dolayısıyla tüzel kişiler hakkında Türk Ceza Kanunu’nun 20’nci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar uygulanmalıdır<sup>94</sup>.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun manevî unsuru kast olup, söz konusu suçun taksirle işlenebilmesi mümkün değildir. 4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde yapılan düzenleme neticesinde bilerek veya bilmeyerek ayırımı kaldırılmıştır. Fakat ceza hukukunun kasta ilişkin genel hükümlerinin özel kanunlara da uygulanacağı belirtilerek bu suçların ancak kastla işlenebileceği vurgulanmaktadır<sup>95</sup>.

### 3. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suçu

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu, mükellef veya vergi sorumluları tarafından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgelerin vergi ilişkisi ve işlemlerinde yararlanılmak üzere işleme konulması şeklinde tanımlanmaktadır<sup>96</sup>.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi durumunda bizzat belgeyi düzenleyen kişi cezalandırıldığından, genel kastla hareket eden bu

---

<sup>90</sup> 02.02.1985 tarihli, 18654 sayılı Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik.

<sup>91</sup> Karaarslan, s. 121.

<sup>92</sup> Sahir Erman, Ticari Ceza Hukuku I, Genel Kısım, İstanbul, 1992, s. 102; Şenyüz, s. 415-422; Karaarslan, s. 121.

<sup>93</sup> Erman, Ticari Ceza Hukuku I, s. 102; Şenyüz, s. 415-422; Karaarslan, s. 122.

<sup>94</sup> Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 442.

<sup>95</sup> Şenyüz, s. 462-463; Mutluer/ Dayanç Kuzeyli, s. 231-232; Yiğit, s. 159; Karaarslan, s. 128.

<sup>96</sup> Erdem, s. 106.

kişinin belgenin niteliğini bildiği kabul edilirken; sadece kullanma halinde ise fail, belgeyi düzenleyenden başkası olduğundan, failin belgenin niteliğini bilmesi şartı aranır<sup>97</sup>. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanan kimsenin bu belgeyi düzenleyen kimseden başka bir kişi olması gerekmektedir. Zira, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenleyen kişi düzenlediği belgeyi kullanırsa, bu kimse kullanma fiilini değil, düzenleme fiilini işlemiş olacaktır<sup>98</sup>. Söz konusu kullanma suçu sahte olarak düzenlenmiş belgenin, fail tarafından defter ve kayıtlarına intikal ettirilerek beyannamede indirimine konu edilmesi şeklinde olabilmektedir<sup>99</sup>.

Söz konusu suçun maddî unsuru, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre mükellef veya vergi sorumlusu olan failin, gerçek duruma veya işleme dayanan muamele ve durumu içerik veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtarak düzenlenen belgeleri kullanmasıdır<sup>100</sup>.

Bu tür suçlarda, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanan kişi bakımından suça konu belgenin aldatma-kandırma kabiliyeti ender olarak gündeme gelmektedir<sup>101</sup>. Bu niteliği taşıyan belgeyi kullanan mükellef veya vergi sorumlusu, belgenin doğruluğunu denetlemeksizin defterine kaydeder ve beyannamede gösterirse, bu durum hayatın olağan akışına uygun düşmeyeceğinden, içeriğin doğruluğunu denetleme açısından da sorumluluk taşıyacaktır<sup>102</sup>.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun manevî unsuru kast olup, söz konusu suçun taksirle işlenebilmesi mümkün değildir. 4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yapılan düzenleme neticesinde bilerek veya bilmeyerek ayırımı kaldırılmıştır. Fakat ceza hukukunun kasta ilişkin genel hükümleri özel kanunlara da uygulanacağından bu suçlar da ancak kastla işlenebilecektir<sup>103</sup>.

#### 4. Sahte Belge Düzenleme Suçu

Vergi Usul Kanunu'nun 359/b-1 maddesinde belirtildiği üzere sahte belge, "... Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi

---

<sup>97</sup> Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 313.

<sup>98</sup> Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 313-314.

<sup>99</sup> Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 05.03.2002 tarihli, 2002/11-28 esas, 2002/179 karar sayılı kararına göre, "*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...*" (www.kazanci.com, erişim tarihi: 21.01.2021)

<sup>100</sup> Şenyüz, s. 451; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 414.

<sup>101</sup> Açar, s. 284.

<sup>102</sup> Açar, s. 284.

<sup>103</sup> Şenyüz, s. 462-463; Mutluer/ Dayanç Kuzeyli, s. 231-232; Yiğit, s. 159; Karaarslan, s. 128.

*düzenlenen belgedir.” Ayrıca sahte belge, “gerçekte olmayan, alınması ya da verilmesi gerekmeyen bir belgenin olayın faili tarafından düzenlenmesi veya bir işlem olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge<sup>104</sup>” olarak tanımlanmaktadır.*

Söz konusu suçta sahte olarak düzenlenen belgelerin vergi işlemlerinde kullanılmak üzere Vergi Usul Kanunu çerçevesinde tutulması gereken belgelerden olması gerekmektedir<sup>105</sup>. Bu suçta konu belgeler, Vergi Usul Kanunu ile Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik hükümleri gereğince mevzuata uygun olarak düzenlenmesi gereken belgelerden olduğundan belgelerin, vergi işlemlerinde kullanılmak üzere düzenlenmesi ve kullanılması gerekmektedir<sup>106</sup>. Zira, ilgili Kanun’da belirtilen şekil şartlarına uymayan veya belgenin kapsamına girmesi gereken zorunlu unsurları barındırmayan belgeler, sahte belge düzenleme suçunun konusu olmamaktadır<sup>107</sup>. Düzenlenen belge Vergi Usul Kanunu gereğince düzenlenmesi gereken, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden değil ise; bu durum, Vergi Usul Kanunu’nda

<sup>104</sup> Yurtsever, s. 143; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 27.05.2005 tarihli, 2005/37 esas, 2005/127 karar sayılı kararına göre, “...Bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, düzenlenen belgeler ve bu belgelere dayanarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının vergilendirme işlemlerine esas alınabilmesi için öngörülen biçimsel kurallara uygun olması yeterli olmayıp, ayrıca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile uyumlu olması da gereklidir... Bu durumda, fatura alınan şahıs hakkında yapılan tespitlerden, bu şahıstan alınan faturalara ilişkin gerçek bir mal tesliminin olmadığı, faturaların mahiyetleri itibariyle yanıltıcı olarak düzenlendiği anlaşıldığından, bu faturalara ilişkin katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi suretiyle davacı adına yapılan tarhiyatta Yasaya aykırılık bulunmamaktadır.” (www.kazanci.com, erişim tarihi: 22.01.2021)

<sup>105</sup> Kendal Deniz/ Ufuk Gencil, “Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 11, Sayı: 39, Temmuz 2019, s. 159.

<sup>106</sup> Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 05.05.2004 tarihli, 2004/3-247 esas, 2004/267 karar sayılı kararına göre, “...Fatura, serbest meslek makbuzu ve perakende satış fişlerinde yer alması gereken asgari bilgiler ve bu belgelerle ilgili esaslar 02.02.1985 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basımı ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik ve bu konudaki Vergi Usul Genel Tebliği’nde açıklanmıştır. Ödeme kaydedici cihazlara ait satış (yazar kasa) fişlerinde bulunması gereken asgari bilgiler ile bu belgenin esasları da Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkındaki Kanunla ilgili genel tebliğlerde belirtilmiştir.” (www.kazanci.com, erişim tarihi: 22.01.2021)

<sup>107</sup> Ağar, s. 285; Yiğit, s. 61; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 03.07.1997 tarihli, 1996/291 esas, 1997/112 karar sayılı kararına göre, “...Vergi Usul Kanunu’nda öngörülen şekil şartlarına uygun olan faturaların gerçeği yansıyıp yansımadığının, yükümlüye satış yapanların beyanı ve ekonomik durumları yanında, bunlar adına düzenlenen belgelerin de değerlendirilmesine bağlı olduğu, usulüne uygun düzenlenen belgelerin aksi kanıtlanıncaya kadar hüküm ifade edeceği ve geçerliliği süresince bu belgelere itibar edilmesi gerektiği,... bazılarının vergi borçlarını ödememelerinin, davacıya sahte fatura verdiklerinin göstergesi olamayacağı...” (www.kazanci.com, erişim tarihi: 21.01.2021)

belirtilen sahte belge düzenleme suçuna değil, Türk Ceza Kanunu'nun 207'nci maddesindeki özel belgede sahtecilik suçlarına dahil olacaktır<sup>108</sup>.

Sahte belge düzenleme suçunun maddî unsuru, vergi kanunları uyarınca düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin, asıl veya suretlerinin kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlenmesidir<sup>109</sup>. Sahte belge, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin aksine gerçek bir işlem veya duruma dayalı değildir<sup>110</sup>. Belgenin başlangıçta sahte olarak meydana getirilmesi (maddî sahtekârlık) mümkün olduğu gibi; başlangıçta sahte olmayan belgenin, gerçek dışı muamele veya durumları gerçek gibi gösterecek şekilde düzenlenmesi (fikrî sahtekârlık) de söz konusu olabilmektedir<sup>111</sup>.

Sahte belge düzenleme suçunun manevî unsuru kasttır. Failin sahte belge düzenleme suçundan sorumlu tutulabilmesi kastının varlığına bağlı olup, fail bu suçu bilerek ve isteyerek işlemiş olmalıdır<sup>112</sup>. Zira, suçta asıl olan kast iken; taksir, istisnadır<sup>113</sup>. Bu sebeple suç tipinde kasten işlenebileceği gösterilmese bile Türk Ceza Kanunu'nun 21'nci maddesi gereğince kast aranacaktır<sup>114</sup>.

Sahte belge düzenleme suçunun faili, mükellef veya vergi sorumlusu olan kimselerdir. Ayrıca gerçekte olmayan olaylar için sahte belge düzenlendiğinden mükellef veya vergi sorumlusu olmayan kişiler de bu suçun faili olabilmektedir. Zira, sahte belgeyi herkes düzenleyebilirken; sahte belgenin vergisel işlemlerde kullanılması esas olduğundan, mükellef veya vergi sorumlusu eksensiz olabilir<sup>115</sup>.

Belge üzerindeki sahtecilik belgenin asılları veya suretleri üzerinde yapılabilmektedir<sup>116</sup>. Vergi Usul Kanunu'nda belirtildiği üzere sahte belge düzenleme suçu, kısmen veya tamamen sahtecilik şeklinde yapılabilmektedir<sup>117</sup>. Tam sahtecilikte, düzenlenen belge gerçeklikten tamamen uzak iken; kısmen sahtecilikte, düzenlenen belgenin bir kısmı gerçeklik taşırken, bir kısmı gerçeklikten uzaktır<sup>118</sup>. Örneğin, satış için düzenlenen faturaya gerçekte olmayan bir satışın eklenmesi durumunda kısmen sahtecilik söz konusu olacaktır<sup>119</sup>.

---

<sup>108</sup> Şenyüz, s. 454.

<sup>109</sup> Mutluer/ Dayanç Kuzeyli, s. 227.

<sup>110</sup> Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 316.

<sup>111</sup> Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 317.

<sup>112</sup> Şenyüz, s. 462-463.

<sup>113</sup> Özgenç'e göre, "Taksirle işlenen belli fiiller de istisnaen kanunda suç olarak tanımlanmıştır. Buna göre; taksirle işlenmiş bir fiilin cezalandırılabilir olabilmesi için, suçla ilişkin kanuni tarifte bunun açıkça belirtilmesi gerekir." Bkz. Özgenç, s. 267.

<sup>114</sup> Şenyüz, s. 463.

<sup>115</sup> Şenyüz, s. 454.

<sup>116</sup> Deniz/ Gencil, s. 164.

<sup>117</sup> Deniz/ Gencil, s. 164.

<sup>118</sup> Mehmet Taştan, "Vergi Usul Kanunu Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları", Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2018, s. 22.

<sup>119</sup> Taştan, s. 23; Şenyüz, s. 455.

Kısmen sahtecilik ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçu arasındaki ayrım bazı durumlarda yapılamamaktadır. Zira, yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum var olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık söz konusu iken; kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği aşan gerçeğe aykırılık bulunmaktadır<sup>120</sup>. Buradaki ayrım kesin ve net olarak yapılamadığından faile, ceza hukuku prensiplerinden olan “*şüpheden sanık yararlanır ilkesi*” çerçevesinde Vergi Usul Kanunu gereğince daha az cezayı gerektiren muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçundan ceza verilmektedir<sup>121</sup>.

### 5. Sahte Belge Kullanma Suçu

Sahte belge kullanma suçunun maddî unsuru, vergi kanunları uyarınca düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahtelerinin kullanılmasıdır<sup>122</sup>.

Vergi Usul Kanunu’nda sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarındaki düzenleme ve kullanma eylemleri ayrı ayrı suçların maddî unsurlarını oluştururken suça konu eylemlerin cezalandırılmaları da ayrı ayrı yapılır<sup>123</sup>. Sahte belgeyi düzenleyen ve kullanan kişi farklı kişiler olabileceği gibi aynı kişi de olabilecektir<sup>124</sup>. Ayrı kişiler tarafından gerçekleştirilen sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri birbirinden ayrı ve bağımsız suç oluşturur. Aynı kişi sahte belgeyi düzenleyerek kullanırsa, bu her iki fiil Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesi gereğince aynı cezayı gerektirdiğinden aynı takvim yılında kalması şartıyla tek suç oluşacaktır<sup>125</sup>. Zira, “*aynı cezayı gerektiren fiillerin ayrılığı ayrı suç olmayı gerektirmezken, farklı cezayı gerektiren fiillerin ayrılığının ayrı suç olarak nitelendirilmesi mümkündür*”<sup>126</sup>.”

---

<sup>120</sup> Taştan, s. 23.

<sup>121</sup> Yiğit, s. 148; Ağar, s. 288.

<sup>122</sup> Mutluer/ Dayanç Kuzeyli, s. 227.

<sup>123</sup> Yargıtay 11’inci Ceza Dairesi’nin 07.07.2011 tarihli, 2011/6137 esas, 2011/4570 karar sayılı kararına göre, “...Sahte fatura düzenlemek ve sahte fatura kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar, 5271 sayılı CMK’nın 225. maddesi uyarınca hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, kamu davasının sahte fatura kullanmak suçundan açıldığı gözetilmeden dava konusu yapılmayan sahte fatura düzenlemek suçunu işlediğinden bahisle sanığın mahkumiyetine karar verilmesi, yasaya aykırı...”; Yargıtay 11’inci Ceza Dairesi’nin 22.06.2004 tarihli, 2003/23 esas, 2004/5633 karar sayılı kararına göre, “...213 sayılı Kanununa aykırılık suçundan yapılan yargılamada sanıklardan birinin beraatine, diğer sanıkların cezalandırılmasına karar verilmiştir. Sahte fatura düzenleme ve kullanmak suçları birbirinden bağımsız ve ayrı suçlardır. Bu husus nazara alınmadan yazılı şekilde tek ceza tayin edilmesi usul ve yasaya aykırıdır.” (www.kazanci.com, erişim tarihi: 23.01.2021)

<sup>124</sup> Şenyüz, s. 455.

<sup>125</sup> Şenyüz, s. 455.

<sup>126</sup> Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 323.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçları, tehlike suçlarından olduğundan suça konu eylem ve işlemin yapılması ile suçun maddî unsuru gerçekleşecek; ayrıca, vergi ziyana sebep olunması gerekmeyecektir<sup>127</sup>. Zira, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçları bakımından vergi ziyana atıf yapılmadığından, bu suçların şekli suç olarak nitelendirileceği ve vergi ziyasının gerçekleşmesi şartı aranmadan söz konusu suçların oluştuğu kabul edilmektedir<sup>128</sup>.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarına konu fiiller Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu açısından “düzenleme”, “değiştirme”, “kullanma”, “düzenleyip kullanma” ve “değiştirip kullanma” şeklinde olabilmektedir<sup>129</sup>. İlgili Kanunların düzenlemeleri çerçevesinde söz konusu eylemlerin hangi suçlara özgülenmesi gerektiği meselesi, suçların ve cezaların çeşitliliğini meydana getirmektedir.

Söz konusu suçun manevî unsuru kasttır. Her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinden “bilerek” ifadesi çıkarılmış olsa da “bilerek” ifadesinin madde metninden çıkarılmış olmasının kaçakçılık suçlarının (sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarının) kasten işleneceği gerçeğini

<sup>127</sup> Şükrü Kızılot, “Sahte ya da Kapsamı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Hapis Cezası ve Muhatabı”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 69, Yıl:6, Eylül 1998, s. 27; Muzaffer Hatipoğlu, Ali Parlar, Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar, Ankara 2005, s. 169; Karaarslan, s. 125; Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Ocak 2004, s. 963; Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi'nin 13.03.2008 tarihli, 2007/9015 esas, 2008/1515 karar sayılı kararına göre, “...01.01.1999 tarihinden itibaren işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında, vergi ziyanın unsur olmadığı, bu hususun 213 sayılı Kanunu'nun 359. maddesinde 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik çerçevesinde açıkça vurgulandığı gibi madde metninde de vergi ziyana yer verilmediği, sahte faturayı düzenleyen yönünden faturanın yasal şekline uygun olarak düzenlenmesiyle suçun tamamlandığının kabulü gerekeceği; somut olayda ... Gümrük Hiz. Teks. Tur. Tic. Ltd şirketinin ortağı olan sanık...’ın şirkete ait boş fatura koçanlarını imzalı ve kaşeli olarak diğer sanık...’a vererek bu sanık tarafından, aynı işyerinde çalıştığı kişilerin özel gider indiriminden faydalanmalarını sağlamak için sahte olarak 17 adet fatura düzenleyip verdiğinin anlaşılması karşısında, sanıkların suçlarının tüm unsurlarıyla oluştuğu ve mahkumiyetlerine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, faturaların özel gider indiriminde kullanılmadığı ve idarenin herhangi bir zararının doğmadığından bahisle beraatlerine karar verilmesi, yasaya aykırı...” Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi'nin 05.06.2013 tarihli, 2012/3030 esas, 2013/9428 karar sayılı kararına göre, “...Bir başka anlatımla yukarıda değinilen haller dışında mefruz(soyut) vergi ziyayı bulunduğu kabul edilmeli, müspet(somut) vergi ziyanın varlığı aranmamalıdır. Kaldı ki 29.07.1998 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile 213 sayılı Yasada yapılan değişikliklerle vergi kaçakçılığı suçlarında vergi ziyanın varlığı suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ve defter ve belgeleri gizleme halinde, suçun oluştuğu hükme bağlanmıştır.” (www.kazanci.com, erişim tarihi: 23.01.2021)

<sup>128</sup> Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 415.

<sup>129</sup> Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 317; Özbek/ Doğan/ Bacaksız, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 844; Tezcan/ Erdem/ Önok, s. 1059-1060.



değiştirmeyeceği 306 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde<sup>130</sup>, “... 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... bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır.” şeklinde ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'ndaki sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında, düzenlenen belgelerin aldatma-kandırma kabiliyeti yok denecek kadar azdır. Zira Kanun'da bu belgelerin nasıl düzenlenmesi gerektiği açık bir şekilde ortaya koyulmuştur. Bu hususlara dikkat edilmek kaydıyla düzenlenen belgelerden olduğu gerekçesiyle de söz konusu belgelerin aldatma kabiliyetinin olması aranmaz. Çünkü kanuni şekil ve muhteviyata uygun olmayan belgeler hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır<sup>131</sup>.

## SONUÇ

19'uncu yüzyıla kadar sahtecilik suçları, dolandırıcılıkla birlikte değerlendirilmiştir. 19'uncu yüzyılın başında, hukuksal yararlar saldırı aracı olarak “aldatma” ile bir hukuksal yarar olarak “gerçeğe uygunluk” arasında ayırım yapılmıştır<sup>132</sup>. Neticesinde, resmî ve özel belgede sahtecilik suçları “kamunun sadakat ve güveninin korunması” ihtiyacına binaen birer suç olarak düzenlenmişlerdir<sup>133</sup>. Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen belgede sahtecilik suçları ile delil araçlarının güvenliğini ve güvenilirliğini koruma amaçlanmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarından olan sahte belge düzenleme veya kullanma suçları, devlet hazinesine karşı işlenen suçlardandır. Düzenlenen veya kullanılan belgelerin gerçeği yansıtmamaları neticesinde sağlıklı bir şekilde işleyen vergi sisteminin oluşumu engellenecektir. Bu durum, vatandaşların devlete olan güvenini önemli bir şekilde sarsacaktır. İşte bütün bu gerekçelerle Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen suçlar ile söz konusu eylemlerin cezalandırılması sağlanarak toplum barışı ve kamu menfaati korunmaktadır.

Kaçakçılık suçlarından olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunda aslında vergi işlemlerinde kullanılmak

---

<sup>130</sup> 18.06.2002 tarihli, 24789 sayılı 306 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (<https://www.gib.gov.tr/node/87656>, erişim tarihi: 16.01.2021)

<sup>131</sup> Taştan, s. 30.

<sup>132</sup> Tezcan/ Erdem/ Önok, s. 1034.

<sup>133</sup> Tezcan/ Erdem/ Önok, s. 1034.

üzere belge düzenlenmesini gerektiren olaylar gerçek olmakla birlikte düzenlenen veya kullanılan belgenin miktar veya içerik itibariyle gerçeği yansıtmaması kaçakçılığa sebep olarak devlet hazinesini zarara uğratmaktadır. Kaçakçılık suçlarından olan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda ise vergisel işlemlerde kullanılmak üzere belge düzenlenmesini gerektiren olaylar tamamen hayalidir. Ortada belge düzenlenmesini gerektiren herhangi bir durum da mevcut olmadığından fail sırf vergi kaçırabilmek adına böyle bir suça adım atmaktadır.

Türk Ceza Kanunu'ndaki resmî belgede sahtecilik ve özel belgede sahtecilik suçları, vergi ceza hukuku içerisinde yer alan vergi işlemlerinde kullanılmak üzere konulan sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarından farklı özelliklere sahiptir. Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu açısından sahte belge düzenleme veya kullanma suçları, suça konu belgelerin niteliği ve mevzuata uygunluğu durumu, suçun maddî unsurlarından olan söz konusu eylemlerin taşınması gereken özellikleri, belgelerin aldatma-kandırma kabiliyetinin olup olmaması meselesi gibi açılardan önemli farklılıklar içermektedir. Zira, bu farklılıklara bağlı olarak da her iki Kanunda çeşitli özelliklerde suç tipleri düzenlenmiştir.

Belirtmek gerekir ki, Türk Ceza Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda aynı hukukî yararı koruma amaçlı iki ayrı suç düzenlemesi söz konusu olduğundan bu suç tiplerini birbiri ile irtibatlı hale getirmek suretiyle uyum sağlanması uygulayıcılar (hâkim, savcı, avukat vb.) bakımından büyük kolaylık sağlayacaktır.

### KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan; “*Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları*”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 58, 2005, s. 273-301).
- Akdeniz, Demet; “*Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevî Unsur*”, (Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 1, s. 90-105).
- Altundiş, Mehmet; “*Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi*”, (Ankara Barosu Dergisi, Sayı: 1, Kış 2007, s. 168-179).
- Batur, Necat; “*Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliği*”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 142, 2019, s. 181-210)
- Deniz, Kendal/Gencil, Ufuk; “*Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri*”, (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 11, Sayı: 39, Temmuz 2019, s. 157-188).

- Dönmezer, Sulhi/ Erman, Sahir; *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-Genel Kısım*, 11. Bası, Cilt: I, İstanbul 1994.
- Ercan, İsmail; *Ceza Hukuku Genel Hükümler-Özel Hükümler*, Yenilenmiş 6. Baskı, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul Ağustos 2011.
- Erdem, Tahir; “*Sahte/Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Ücret Bordrosu veya Gider Pusulası Düzenleme Eyleminin Kaçakçılık Suçu Kapsamında Değerlendirilmesi*”, (Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2013, s. 99-114).
- Erman, Sahir; *Vergi Suçları*, İstanbul 1988.
- Erman, Sahir; *Ticari Ceza Hukuku I-Genel Kısım*, İstanbul 1992.
- Erman, Sahir/ Özek, Çetin; *Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar*, İstanbul 1996.
- Gökcan, Hasan Tahsin; “*Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)*”, (Ankara Barosu Dergisi, Sayı: 2010/1, Yıl: 68, s. 209-236).
- Güner, Sedat; “*Belgede Sahteciliğin 213, 4208, 5237 ve 5607 Sayılı Kanunlar Yönünden İrdelenmesi*”, (Gümrük&Ticaret Dergisi, Sayı: 4, Yıl: 2014, s. 38-52).
- Hatipoğlu, Muzaffer/ Parlar, Ali; *Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar*, Ankara 2005.
- Karaarslan, Mehmet; “*Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi*”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 64, 2006, s. 115-150).
- Karakoç, Yusuf; *Genel Vergi Hukuku*, 2. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2019.
- Karakoç, Yusuf; *Vergi Ceza Hukuku*, 2. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2019.
- Kızılot, Şükrü; “*Sahte ya da Kapsamı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Hapis Cezası ve Muhatabı*”, (Yaklaşım Dergisi, Sayı: 69, Yıl: 6, Eylül 1998).
- Koca, Mahmut/ Üzülmez, İlhan; *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 13. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2020.
- Koca, Mahmut/ Üzülmez, İlhan; *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 7. Baskı, (Adalet Yayınları), Ankara 2020.
- Kunter, Nurullah; *Suçun Kanuni Unsurları Nazariyesi*, İstanbul 1949.
- Mutluer, M. Kamil/ Dayanç Kuzeyli, Nilay; *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, (Yetkin Yayınları), Ankara 2019.
- Özbalcı, Yılmaz; *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara Ocak 2004.

- Özbek, Veli Özer/ Doğan, Koray/Bacaksız, Pınar; *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 11. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2020.
- Özbek, Veli Özer/ Doğan, Koray/ Bacaksız, Pınar; *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 15. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2020.
- Özgenç, İzzet; *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 16. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2020.
- Yokuş Sevük, Handan; “*Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 207)*”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 24, Sayı: 41, Yıl: 2019, s. 229-255).
- Yokuş Sevük, Handan; *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 3. Baskı, (Adalet Yayınevi), Ankara 2020.
- Soyaslan, Doğan; *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 13. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2020.
- Şenyüz, Doğan; *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, 11. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2020.
- Taştan, Mehmet; “*Vergi Usul Kanunu Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*”, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2018.
- Tezcan, Durmuş/Erdem, Mustafa Ruhan/ Önok, Murat; *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, 18. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2020.
- Yiğit, Uğur; *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul Mart 2004.
- Yurtsever, Hatice; “*Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı*”, (Maliye Dergisi, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 141-151).