

# VERGİ USUL KANUNU'NUN 359'UNCU MADDESİNDE DÜZENLENEN SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA SURETİYLE KAÇAKÇILIK SUÇU<sup>(\*)</sup>

Tahsin TORUNOĞLU<sup>(\*\*)</sup>

## Öz

Daha az vergi ödemek ya da hiç ödememek veya kayıt dışı gelir edebilmek için sahte veya muhteviyati itibariyle yanıltıcı belge düzenlenebildiği veya düzenlenen bu belgelerin kullanılabilirdiği uygulamada sıklıkla karşılaşılan durumlardır. Sahte veya muhteviyati itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir.

Bu suç, her ne kadar Vergi Kanunu'nda düzenlenmişse de atılı suçun işlenip işlenmediği, işlendiyse verilecek cezanın tayini işi asliye ceza mahkemelerine aittir. Bu yüzden söz konusu suçun değerlendirilmesi, diğer suçlardan farklı olmayacaktır. Başka bir deyişle bir suç olarak kaçakçılık suçunun da kanuni unsur, hukuka aykırılık unsuru, manevi unsur ve maddi unsur gibi suçun unsurları vardır. Benzer şekilde iştirak, teşebbüs ve içtima gibi suçun özel görünüş şekilleri bulunmaktadır. Ancak suçun, vergi ile bağlantısının bir sonucu olarak Vergi Usul Kanunu'ndaki ve diğer vergi kanunlarındaki gerek vergi suçuyla gerekse vergi aslı ve vergi kabahatiyle bağlantılı diğer sonuçlarının da dikkate alınmasının gerekli olduğu unutulmamalıdır. Özellikle Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin ilk fıkrasındaki düzenlemeye göre kaçakçılık suçu bakımından vergi dairesinin mütalaa bir dava şartı olup mütalaa verilmeyen bir fiil hakkında yargılama yapılamayacaktır. Bunun dışında kaçakçılık suçunun işlendiğinin sabit hale gelmesi halinde üç kat vergi ziyaı cezasının kesilmesi, matrahın re'sen tarhi, (özel) usulsüzlük cezalarının kesilmesi, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmadan yararlanamama ve KDV indirimlerinin reddi gibi hürriyeti bağlayıcı cezaya ek olarak uygulanan vergi aslı ve kabahatiyle bağlantılı diğer sonuçları da bulunmaktadır.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine bakılacak olursa, sahte veya muhteviyati itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili dışında, suçun oluşumuna sebebiyet veren pek çok fiile yer verildiği görülecektir. Yani, maddede belirtilen fiillerden birinin yapılması halinde kaçakçılık suçunun maddi unsuru gerçekleşmiş olacaktır. Bu bakımdan bunlara, sanki bağımsız birer suçmuş gibi sahte veya muhteviyati itibariyle yanıltıcı belge suçları demek yerine, sahte veya muhteviyati itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçılık suçları demek daha uygun olacaktır.

## Anahtar Kelimeler

Sahte Belge, Muhteviyati İtibariyle Yanıltıcı Belge, Vergi, Suç, Mütalaa.

<sup>(\*)</sup> Makalenin Dergiye Geliş Tarihi: 19.09.2023 - Makalenin Kabul Edildiği Tarih: 16.10.2023, DOI No: 10.54704/akdhfd.1362819.

<sup>(\*\*)</sup> Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi / Antalya, Türkiye.  
E-posta: tahsin@tahsintorunoglu.av.tr,  
Orcid Id: <https://orcid.org/0000-0001-9959-4088>.



"This article is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0)"

## SMUGGLING CRIME BY ISSUING OR USING FAKE OR MISLEADING DOCUMENTS PROVIDED IN ARTICLE 359 OF THE TAX PROCEDURE LAW

### Abstract

In order to pay less tax or not pay at all, or to generate unregistered income, it is frequently encountered in practice that forged or misleading documents can be prepared or these issued documents can be used. The acts of preparing or using fake or misleading documents in terms of their content are regulated as smuggling offenses in Article 359 of the Tax Procedure Law.

Although this crime is regulated in the Tax Procedure Law, it is up to the criminal courts of first instance to determine whether the alleged crime has been committed, and if so, the penalty to be imposed. Therefore, the evaluation of the crime in question will not be different from other crimes. In other words, the crime of smuggling as a crime has elements of the crime such as legal element, illegal element, moral element and material element. Similarly, there are special appearance forms of crime such as participation, attempt and gathering. However, it should not be forgotten that, as a result of the connection of the crime with the tax, it is necessary to take into account the other consequences in the Tax Procedure Law and other tax laws related to both the tax crime and the tax base and tax misdemeanor. In particular, according to the regulation in the first paragraph of Article 367 of the Tax Procedure Law, the opinion of the tax office is a condition of action in terms of smuggling, and no judgment can be made about an act that has not been given an opinion. Apart from this, if it is proven that the crime of smuggling has been committed, the penalty of triple tax loss, the self-determination of the tax base, the imposition of (special) irregularity penalties, the inability to benefit from reconciliation before and after the determination of the tax base, and the refusal of VAT deductions are applied in addition to the original tax and misdemeanor. There are other results as well.

In addition, if we look at Article 359 of the Tax Procedure Law, it will be seen that there are many acts that cause the formation of the crime, apart from the act of issuing or using forged or misleading documents in terms of their content. In other words, if one of the acts specified in the article is committed, the material element of the crime of smuggling will be revealed. In this respect, it would be more appropriate to call them smuggling crimes by issuing or using forged or misleading documents in terms of their content, rather than as if they were an independent crime.

### Keywords

Forged Document, Misleading Document in Terms of Content, Tax, Crime, Opinion.

### Extended Abstract

Taxpayers or non-taxpayers may turn to the informal economy for the purposes of receiving commissions, gaining unfair profits, lowering the tax base, not paying taxes or paying less tax, or hiding the taxable event from the tax administration.

The ways and methods used in the realization of the informal economy and the informal economy may cause the weakening of the financial authority, the deterioration of the book and document order and even its collapse.

In this respect, the crime and penalty of "Smuggling" has been regulated in Article 359 of the Tax Procedure Law in order to prevent the informal economy and to re-establish the corruption of the document order.

The acts of issuing or using forged or misleading documents due to their content are the types of acts that serve this purpose and are included in the aforementioned article 359 of the Tax Procedure Law. Here, the subject of this study is the acts of issuing or using forged or misleading documents in terms of their content.

Smuggling crimes by issuing or using forged or misleading documents are not administrative offenses. On the contrary, although these are regulated in the Tax Procedure Law, which is a special law, they are in the nature of tax crimes and the general provisions of the Turkish Penal Code will also be applied to them.

After it is determined that the smuggling acts by issuing or using forged or misleading documents due to their content are found to be of a criminal nature, an examination in terms of its elements will not differ from any type of crime. The crime of smuggling as a crime has elements of the crime such as legal element, illegal element, moral element and material element. Similarly, there are special appearance forms of crime such as participation, attempt and gathering.

In terms of its content, a misleading document is a document that reflects this treatment or situation in an untrue way in terms of nature or amount, although it is based on a real transaction or situation. A forged document is a document that is prepared as if there is real transaction or situation.

Documents that are required to be issued and submitted in the Tax Procedure Law are special documents. Although the crime of forgery in private documents is regulated in Article 207 of the Turkish Penal Code, Article 359 of the Tax Procedure Law, which brings more detailed regulations on tax fraud, should be applied. Likewise, since both the Tax Procedure Law and the Turkish Penal Code are regulated, it is not possible to apply both provisions together in accordance with Article 212 of the Turkish Penal Code.

According to Article 367 of the Tax Procedure Law, the opinion of the relevant report evaluation commission must be obtained in order to file a criminal case for smuggling (VUK art. 367). The *opitur dictum* clause is also a prosecution condition. In the event that suspicions about smuggling have been committed within the scope of an investigation, the relevant tax office should be informed of the situation and a tax inspection should be requested to see if there is any smuggling act (VUK art. 367/2). Until the answer is received, the opening of a public lawsuit will be postponed (VUK art. 367/3). The judge, who realizes that the opinion condition has not been fulfilled, should be investigated from the relevant tax office whether the case condition has been fulfilled, with or without a decision to stop.

Apart from this, if it is proven that the crime of smuggling has been committed, the penalty of triple tax loss, the self-determination of the tax base, the imposition of (special) irregularity penalties, the inability to benefit from reconciliation before and after the determination of the tax base, and the refusal of VAT deductions are applied in addition to the original tax and misdemeanor. There are other results as well.

## GİRİŞ

Vergi mükellefleri, vergi sorumluları veya vergi mükellef olmayan kişiler, komisyon almak, haksız kazanç sağlamak, vergi matrahını düşürmek, vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek veya vergiyi doğuran olayı vergi idaresinden saklamak gibi amaçlarla kayıt dışı ekonomiye yönelebilmektedir<sup>1</sup>.

Kayıt dışı ekonomi ise, devlet gelirlerinin tahsil edilemeyerek azalması bakımından devletle; serbest piyasa ekonomisinde haksız rekabete yol açması bakımından özel sektörle ve sosyal adaletsizliğe neden olması bakımından da toplumla ilgili olarak sorunlara neden olmaktadır<sup>2</sup>.

Kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışı ekonominin gerçekleştirilmesinde kullanılan yol ve yöntemler, mali otoritenin zayıflamasına, defter ve belge düzeninin bozulmasına ve hatta çökmesine neden olabilecektir.

Bunu önlemek için Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına ka-

<sup>1</sup> Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, (Ankara: Seçkin Yayınları, 2002), 222; Serkan Açar, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları", *TBB Dergisi*, S. 3 (2005): 285; Abdullah Köşşekoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun 359/b Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu", *Adalet Dergisi*, (2011): 11.

<sup>2</sup> Burhan Öğütü, "Vergi İnceleme Raporu ve Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge", *İstanbul Barosu Dergisi Özel Sayısı*, (2008): 125; Abdullah Köşşekoğlu, "Vergi Kaçakçılığı Suçu", 2.

yıt edilmesi, defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi, defter sahifelerinin yok edilmesi, yerine başka yapraklar koyulması veya hiç yaprak koyulmaması, Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basılması veya bilerek kullanılması, 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 iletilmesinin önlenilmesi veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verilmesi gibi fillerin vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren haller olarak düzenlendiği görülecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde vergi kaçakçılığı fiili olarak, bu sayılanlar dışında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri de düzenlenmiştir. Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır.

İşte, uygulamada sıklıkla karşılaşılan ve kayıt dışı ekonomiye sebebiyet verdiği gibi belge düzeninin de bozulmasına sebep olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suretiyle kaçakçılık suçu iş bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Çalışma hakkındaki bu girişin ardından, inceleme konusu fiillerin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu'ndaki yeri incelendikten sonra, suç tipleri hakkında yapılan incelemelerde olduğu gibi suçun unsuları, faili ve suçun gerçekleşme tarihi konusunda bilgi verilecektir. Bunun gibi suçun özel görünüş biçimlerinden iştirak, teşebbüs ve içtima konuları ele alınacaktır. Devamında Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesi kaçakçılık suçlarının kovuşturulması konusunda özel bir dava şartı olan "mütalaa" hakkındaki açıklamaların ardından dava ve ceza zaman aşımı konularından bahsedilecektir. En sonunda varılan sonuç ile çalışma sonlandırılacaktır.

## I. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANMA VEYA DÜZENLEME SURETİYLE KAÇAKÇILIK SUÇUNUN MEVZUATTAKİ YERİ

### A. VERGİ USUL KANUNU'NDAKİ YERİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki ceza hükümleri, aynı başlık altında kanunun dördüncü kitabında yer almakta olup bunun, genel esaslar alt başlıklı birinci kısmı ile vergi cezaları alt başlıklı ikinci kısım birinci bölümünde vergi ziyai kabahati ve cezası (VUK m. 341, 344<sup>3</sup>) ve ikinci bölümünde ise usulsüzlük (VUK m. 352<sup>4</sup>) kabahati ve cezaları düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinde düzenlenen şekliyle usulsüzlük fiilleri de, ihlal edilen şekle ve usule ilişkin hükümlerin önemine göre 1'inci derece ve 2'inci derece usulsüzlük olarak ikiye ayrılmıştır.

Usulsüzlük fiilleri bu şekilde düzenlenmekle birlikte, kanun koyucunun ayrı bir önem verdiği bazı şekle ve usule aykırılıklar, Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü ve devam eden maddelerde özel usulsüzlük olarak tanımlanmıştır<sup>5</sup>.

Sonuçta Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiilleri birer kabahattirler. Belirtilen kabahatlerin varlığı, ceza mahkemelerince değil; vergi idaresince tespit edilerek yaptırım kararı verilmektedir<sup>6</sup>. Bu yönüyle, bunlara, suçlara uygulanan cezaların uygulanması mümkün değildir.

Vergi Usul Kanunu'ndaki suçlar ise, suçlar ve cezaları alt başlıklı üçüncü bölümde yer alan düzenlemelerdir. Bunlar, 359'uncu maddede yer alan kaçakçılık suçları ve cezaları; 362'nci maddedeki vergi mahremiyetinin ihlali ve 363'üncü maddedeki mükellefin özel işlerini yapma suçlarıdır<sup>7</sup>.

### B. TÜRK CEZA KANUNU İÇERİSİNDEKİ YERİ

Bahsedildiği üzere kaçakçılık suçu ve cezası, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi vergisel kabahatlerin tespiti ve yaptırım uygulanması vergi idaresine aitken, kaçakçılık suçunun tespiti ile cezanın uygulanması ceza mahkemelerinin görevidir.

<sup>3</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesine göre vergi ziyai, vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk etmesi sebebiyle vergi kaybının oluşmasıdır.

<sup>4</sup> Yine, Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesine göre usulsüzlük ise, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi olarak tanımlanmıştır.

<sup>5</sup> Bu özel usulsüzlük hallerini düzenleyen maddeler ve kenar başlıkları şu şekildedir: VUK m. 353, "Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması"; VUK m. 354, "Damga vergisinde".

<sup>6</sup> Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, (Ankara: Savaş Yayınları, 2013), 114.

<sup>7</sup> Aziz Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, (Ankara: Turhan Kitabevi, 2010), 8 vd.

Zaten madde düzenlemesine bakıldığında fiillere karşılık getirilen “onsekiz aydan beş yıla kadar hapis”, “üç yıldan sekiz yıla kadar hapis” ya da “iki yıldan sekiz yıla kadar hapis” gibi cezaların verilmesine vergi idaresinin karar veremeyeceği tartışmasızdır. Herhalde kaçakçılık suçunu işlediği sabit olanlar hakkında hükmolunacak hapis cezasının ceza mahkemelerince verilmesi gerekir. Bu yönüyle kaçakçılık fiilleri gibi vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapma fiilleri de suç mahiyetindedir<sup>8</sup>.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerini de yapılan bu açıklamalardan farklı düşünmek mümkün değildir. Çünkü bu fiiller, Vergi Usul Kanunu içerisinde düzenlenmiş bağımsız suç tipleri olmayıp Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunun oluşumuna sebebiyet veren hareketlerdendir. Suçun, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin a-2 bendinde tanımlı muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile veya b bendinde tanımlı sahte belge ile gerçekleştirilmesi halinde de yine kaçakçılık suçu işlenmiş olacaktır. Bu yönüyle bunlara, sanki bağımsız bir suçmuş gibi sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçları demek yerine, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçılık suçları demek daha uygundur.

Neticede sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçılık suçlarının birer idari kabahat olmadığı bellidir. Bundandır ki her ne kadar özel kanun nitelikli Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş de olsalar, Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümlerinin bunlar hakkında da uygulanması zorunludur (TCK m. 5).

Zaten Vergi Usul Kanunu’nda yer alan bazı hükümlere bakıldığında, bunların suç olma özelliğine uygun düzenlemelerin getirildiği rahatlıkla fark edilmektedir. Özellikle Vergi Usul Kanunu’nun 360’uncü maddesine bakıldığında, kaçakçılık suçunun işlenişine iştirak eden suç ortaklarının menfaatlerinin bulunmaması halinde uygulanacak indirim oranının Türk Ceza Kanunu’nun iştirak hükümleri uyarınca bulunacak cezanın yarısı oranında olacağı düzenlenmiştir.

## II. SUÇUN UNSURLARI

### A. GENEL OLARAK

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçılık fiillerinin suç mahiyetinde olduğu tespit edildikten sonra, unsurları yönünden yapılacak bir irdeleme de herhangi bir suç tipinden farklılık arz etmeyecektir.

<sup>8</sup> Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2016), 80.

## B. KANUNİ UNSUR

Kanuni unsur, kanun tarafından hangi davranışın yasaklanarak suç olarak cezalandırıldığıının gösterilmesidir<sup>9</sup>.

Kaçakçılık suçunun düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a-2 bendinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; b bendinde ise sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçılık suçunun kanuni unsuru tanımlanmıştır. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte, bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilmişken; sahte belge ise gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak düzenlenmiştir.

## C. HUKUKA AYKIRILIK UNSURU

Hukuka aykırılık unsuru, ceza normunda belirtilen emir ve yasağa uygun hareket edilmesi kuralına aykırılığı ifade eder<sup>10</sup>. Herhangi bir hukuka uygunluk sebebinin bulunması halinde fiilin hukuka aykırı olduğundan bahsedilemez. Bu bağlamda öğretilde bazı yazarlar tarafından, vergi mükellefinin, ekonomik, siyasi veya sosyal sebeplerle iflas tehlikesinden kurtulmak için kaçakçılık fiillerini işlemesi halinde zorunluluk halinin mevcut olmasından ötürü faile ceza verilmemesi gerektiği savunulmuştur<sup>11</sup>.

## D. MANEVİ UNSUR

Gerek sahte gerekse muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçılık suçlarında herhangi bir özel kast aranmış değildir. Suçların oluşabilmesi için genel kastın varlığı yeterlidir. Hatta doktrinde bunun için özel bir düzenleme yapılmamış olsa bile, kast unsurunun her durumda aranacağı söylenilmiştir<sup>12</sup>.

4369 sayılı Kanun ile değişmeden önce kaçakçılık suçunun düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgelerin bilerek kullanılması aranmaktaydı. Değişiklik sonrası, maddenin yeni haliyle yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu

<sup>9</sup> Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Ankara: Seçkin Yayınları, 2005), 178.

<sup>10</sup> Timur Demirbaş, *Genel Ceza*, 178.

<sup>11</sup> Abdullah Köşekoğlu, "Vergi Kaçakçılığı Suçu", 45; Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza*, 300.

<sup>12</sup> Bekir Baykara, "Erişim Tarihi: Ağustos 26, 2023, [http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi\\_Kacakliginda\\_Kast\\_Kaldirildi\\_mi\\_1209.pdf](http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Kacakliginda_Kast_Kaldirildi_mi_1209.pdf); M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, (İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006), 305; Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Naylor Fatura İhtilafları*, (Ankara: Yaklaşım Yayınları), 525; Ercan Sarıcaoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, (Ankara: Adalet Yayınevi), 210; Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü*, (Ankara: Adalet Yayınevi), 40-41; Ali Çakmakçı ve Semra Köseer, *Vergi Kaçakçılık Suçları*, 183-184; Burak Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*, (Ankara: Seçkin Yayınları), 124-125; Seda Yağmur Sümer, "Kanunilik İkesi Bağlamında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Manevi Unsur". *Ankara Barosu Dergisi*, S. 81 1(2023): 164.

maddesinde “bilerek” ibaresine yer verilmiş değildir. Hatta değişiklik sonrasında “bilerek” ibaresine yer verilmemesinden ötürü, objektif sorumluluk halinin getirildiği dahi söylenmiştir. Ancak, “bilerek” ibaresinin yer almaması, bir objektif sorumluluk halinin getirildiği şekilde yorumlanamaz. “Bilerek” ibaresi yer almasa bile genel kastın uygulanması gerekli ve yeterlidir<sup>13</sup>. Farklı bir yorum şekliyle, çağdaş ceza hukukunun esas tuttuğu kusur sorumluluğunun aksini kabul edecek bir sebep yoktur<sup>14</sup>. Zaten 18/06/2001 tarih ve 306 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>15</sup> ile de, “bilerek” ibaresinin kaldırılmış olmasının fiilin kasten işlenebilir olma özelliğini değiştirmedeği ve suçun işlenmesinde genel kastın aranacağı açıkça düzenlemiştir.

Bilerek ibaresinin kaldırılmış olması, suçun genel kastla işlenebilme özelliğini kaldırmamakla birlikte, ispat yükü bakımından bir değişikliğe sebep olduğu söylenebilir. Bilerek ibaresi kaldırılmadan önce, suçun işlendiğinden bahsedebilmek için vergi idaresince hem belgenin niteliğinin hem de bu belgenin bilerek kullanılmış olduğunun ispatı gerekirdi. Şimdi ise sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi veya kullanılmış olması yeterli hale gelmiştir<sup>16</sup>.

## E. MADDİ UNSUR

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a-2 bendine göre gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belgenin düzenlenmesi veya kullanılması ile suç tamamlanacaktır. Başka bir deyişle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede nicelik yönünden (fiyat, miktar, ölçü vb.) ya da nitelik (cins, tür vb.) yönünden değişiklik yapılması söz konusudur<sup>17</sup>.

Anlaşılabacağı üzere muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelenin hukuksal biçimi ile gerçek mahiyeti arasında bilinçli bir değişiklik yaratılmaktadır. Bilinçli bir şekilde yapılan bu değişikliklerin, peçeleme işlemi<sup>18</sup> olduğu kabul edilmektedir<sup>19</sup>. Ayrıca kanun metninde, sadece

<sup>13</sup> Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 225; Serkan Açar, “Yanıltıcı Belge”, 281; Abdullah Köşşekoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçu”, 14; Mehmet Taştan, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu”, *Adalet Dergisi* (2014): 213.

<sup>14</sup> Mualla Öncel; Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu, *Vergi Hukuku*, (Ankara: Turhan Kitabevi, 2000), 214.

<sup>15</sup> 18/06/2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>16</sup> Turgut Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, (İstanbul: Süryay Yayınları, 2004), 96.

<sup>17</sup> Mehmet Taştan, “Yanıltıcı Belge”, 208.

<sup>18</sup> Mükelleflerin, vergi kanunlarının, özel hukukun kalıp, kılık ve biçimlerine göre tanımladığı vergiyi doğuran olayın iktisadi sonuçlarından kaçınmak amacıyla özel hukukun, vergiyi doğuran olayı tam olarak kapsamadığı başka bir kalıp, kılık ve biçimini kullanmalarına peçeleme işlemi denilmektedir. Bkz. Selim Kaneti, Erişim Tarihi: Nisan 26, 2023, <http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-ekonomik-yaklasim-ilkesi>.

<sup>19</sup> Turgut Candan, *Vergi Suçları*, 89.



belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı düzenlenmesi gerektiğinden bahsedildiğinden, defterlerin yanıltıcı olarak düzenlenmesi bu kapsamda değildir<sup>20</sup>.

Sahte belgede<sup>21</sup> ise gerçek bir muamele ya da durum olmadığı halde, belgenin bunlar varmış gibi düzenlenmesi veya/veya kullanılması ile suç tamamlanmış olacaktır<sup>22</sup>.

Satıcının, başka bir vergi mükellefinin faturasını kullanması örneğinde olduğu gibi muamele veya durum gerçek olsa bile, işlemin tarafları farklı olduğu için muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden değil; sahte belgeden söz edilecektir<sup>23</sup>.

Düzenlenme veya kullanma fiillerinden birinin gerçekleşmiş olması yeterlidir. Türk Ceza Kanunu'nun 207'nci maddesinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçunda olduğu gibi düzenleme veya kullanmanın bir arada bulunması, suçun tamamlanması bakımından şart değildir. Tam tersine düzenleme veya kullanma fiilleri ile birbirine dönüşmeyen ayrı ve bağımsız suçlar oluşmaktadır<sup>24</sup>.

Aslında her ne kadar düzenlenme veya kullanma, tek başına suçun tamamlanması bakımından yeterli görünse de, taraflardan biri tarafından kullanılmadığı (defterlere kayıt edilerek beyanname verilmediği) sürece suç oluşmamalıdır. Çünkü bu belgeler, defter ve kayıtlara intikal etmedikçe vergi hukuku bakımından herhangi bir hukuki sonuç doğurmaz<sup>25</sup>. Bu durumda şartlar mevcutsa, usulsüzlük-özel usulsüzlük cezaları ya da TCK'daki belgede sahtecilik suçlarına ilişkin cezaların uygulanması düşünülebilir.

Düzenlemek veya kullanmak fiilleri ile suç tamamlanacağından, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçı-

<sup>20</sup> Mehmet Taştan, "Yanıltıcı Belge", 211.

<sup>21</sup> Uygulamada hem sahte hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge için naylon fatura tabirinin kullanıldığı; oysa, naylon faturanın, sadece sahte faturayı ifade ettiğine ilişkin bkz. Burhan Öğütçü, "Vergi İnceleme Raporu", 131; ayrıca bkz. Oğuz Kürşat Ünal, "Sahte Fatura", 2; Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza*, 283.

<sup>22</sup> "...saniğin, Ağustos/2000 dönemi katma değer vergisi iadesi için, düzenleyerek kullandığı 2000 takvim yılına ait 11 adet müstahsil makbuzunun bir kısmını gerçek bir mal karşılığı olmaksızın sahte, bir kısmını ise tutarını fazla göstermek suretiyle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenlediği, iddia, vergi suçu ve inceleme raporları, tanık beyanları, Vergi Denetmeni ... tarafından düzenlenen ve sanık tarafından da imzalanan 26.06.2001 tarihli tutanak ile tüm dosya kapsamıyla sabit olduğu halde yazılı şekilde beraatine hükmolunması..."- Y11.CD, 20/02/2006, E. 2003/8846 K. 2006/1007.

<sup>23</sup> Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 315; Burhan Öğütçü, "Vergi İnceleme Raporu", 130; Mehmet Taştan, "Yanıltıcı Belge", 212.

<sup>24</sup> "... vergi suçu raporu ile ...nın "2003, 2004, 2005, 2006, takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek" suçundan verdiği mütalaaya uygun olarak ... Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 15.02.2008 gün ve ... Esas sayılı iddianamesi ile sanıkların "2005, 2006 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek" suçundan cezalandırılmasının talep edildiği gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan "sahte fatura düzenlemek" ve "sahte fatura kullanmak" suçlarının birbirine dönüşmeyeceği de gözlemlenmeden, iddianame dışına çıkılmak suretiyle dava konusu yapılmayan "sahte fatura kullanmak" suçundan hangi takvim yılına ilişkin karar verildiği de belirtilmeksizin yazılı şekilde hüküm kurulması..."-Y21.CD, 25/04/2016, E. 2016/2719 K. 2016/3719.

<sup>25</sup> Burhan Öğütçü, "Vergi İnceleme Raporu", 131.

lık suçu, ani suç kategorisine girmektedir. Bu özelliğinden ötürü, yani hareketin yapılması ile suç tamamlanmış olacağından aynı zamanda şekli/neticesiz suçlardandır<sup>26</sup>.

Dikkat edileceği üzere, kanun metninde düzenlemek veya kullanmak dışında herhangi bir “vergi kaybı” da aranmış olmadığından, suç aynı zamanda tehlike suçu mahiyetindedir. Oysa 4369 sayılı Kanun ile getirilen değişiklik öncesi, kaçakçılık suçunun düzenlendiği Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesinde, suçun oluşabilmesi “vergi kaybı” şartına bağlanmıştır. Ne var ki Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde yeni haliyle düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçılık suçlarında herhangi bir “vergi kaybı” şartı aranmış değildir. Ancak “vergi kaybı” şartının arandığı durumlar da yok değildir. Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin a-1 bendinde, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenlerin cezalandırılabilmesi için açıkça vergi kaybının varlığı aranmıştır.

Sahte belge düzenleme fiilleri bakımından aslın sahte olarak düzenlenmesi ile suç tamamlanacaktır. Sahtecilik, tamamen ya da kısmen gerçekleşebilir.

Tamamen sahtecilik, gerçekte hiç olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgede gösterilmesidir.

Kısmi sahtecilikte ise, gerçek ve gerçek olmayan muamele ya da durumların aynı belgede bir arada gösterilmesi ile mümkündür. Kısmen sahte olan belgede, gerçek olmayan veya mahiyet ve miktar yönünden yanıltıcı olma niteliğini aşan bir sahtelik söz konusudur<sup>27</sup>. Olmayan bir aslın suretinin düzenlenmesi ya da aslına uygun olmayan bir belgenin düzenlenmesi fiilleri de belgenin sahte olduğu anlamına gelmektedir.

Her ne kadar belge, sahte olarak düzenlenmişse de, belgenin vergisel işlemlerde kullanılmak üzere düzenlenmiş olması lazımdır<sup>28</sup>. Vergisel işlemlerde, kullanılmak üzere hazırlanmamış bir belge, VUK’nun 359’uncu maddesinin b bendi anlamında sahte belge niteline sahip olmayacaktır. Yine, kanuni tanımda “gerçek bir muamele ya da durum olmamasına rağmen; bunu, mahiyet ya da miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan” şartı arandığından taraflar arasında herhangi bir mal veya hizmet ilişkisinin varlığı halinde düzenlenen belge sahte belge kabul edilmeyecektir. Taraflar arasında mal veya hizmet ilişkisi varsa ve düzenledikleri belgenin içeriği mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe gerçeği yansıtmıyorsa, bu halde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin varlığından söz edilecektir (VUK m. 359/a-2).

<sup>26</sup> Benzer açıklamalar için bkz. Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 228; Serkan Ağar, “Yanıltıcı Belge”, 283.

<sup>27</sup> Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 224; Serkan Ağar, “Yanıltıcı Belge”, 288; Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, (Bursa: Ekin Yayınları, 2008): 284; Mehmet Taştan, “Yanıltıcı Belge”, 223.

<sup>28</sup> Serkan Ağar, “Yanıltıcı Belge”, 287; Abdullah Köşşekoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçu”, 10.

Bunun gibi sahte olarak düzenlenen belgenin, kanunun aradığı zorunlu bilgileri ihtiva etmesi gerekmektedir. Özellikle Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddenin üçüncü fıkrasında belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri içermemesi halinde bu belgelerin, vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş<sup>29</sup> sayılacağı kabul edildiğinden, öngörülen zorunlu bilgileri ihtiva etmeyen bir belge, hiç düzenlenmemiş sayılacağı gibi böyle bir belge, sahte belge düzenleme suretiyle kaçakçılık suçunun da konusunu oluşturmayacaktır<sup>30</sup>. Doktrinde de konuya yaklaşım bu yöndedir.

Yargıtay da kaçakçılık suçu bakımından Vergi Usul Kanunu'nun 230'uncu maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na getirilen zorunlu unsurları taşıması gerektiği görüşündedir. Başka bir deyişle Yargıtay'a göre suça konu fatura, Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca zorunlu unsurları taşınamaması sebebiyle hiç düzenlenmemiş sayılmalıdır. Yerleşik Yargıtay kararları bu yönde ilerlemiş olsa da bazı kararlarda yer alan görüşe göre suçun maddi konusu olarak faturanın kendisi değil, içeriği kabul edilmiştir. Yani ele geçen faturanın, gerçek bir ticari ilişkiye dayanmaması hali yeterli kabul edilmiştir. Bunun tespiti bakımından da faturanın zorunlu unsurları taşıyıp taşımadığına bakılmamalıdır. Ancak bize göre de ilk görüş daha isabetlidir. Çünkü sahte belge düzenlenmesindeki temel amaç, bazı ekonomik avantajlar elde etmektir. Bunun için önce belgenin sahte olarak düzenlenmesi ve vergisel işlemlerde kullanılması gerekir. Vergisel işlemlerde kullanılması ise faturanın usulünce düzenlenmiş olmasına bağlıdır. Usulünce düzenlenmemiş olmasına sebebiyle vergisel işlemlerde kullanılmayan faturanın ise sahte fatura kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğundan söz edilemez<sup>31</sup>. Böyle bir durumda olsa olsa Türk Ceza

<sup>29</sup> Danıştay'ın, esasa etkili olmayan eksikliklerin düzenlenmemiş sayılma sonucunu doğurmayaçağına ilişkin kararları bulunmaktadır: "Sevke konu emtianın irsaliyeye miktar itibarıyla noksan yazılması, irsaliyenin düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyeceği ve bu eylem işyeri kapatma cezasına dayanak alınamayacağından işyeri kapatma cezasının kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık görülmemiştir." (DVDDK, 12/11/1999, E. 1999/2, K. 1999/482).

<sup>30</sup> Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 223; Serkan Ağar, "Yanılıcı Belge", 385.

<sup>31</sup> Aksi görüş için bkz. "... Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin üçüncü fıkrasının gerekçesine göre, bu Kanun'da yer alan belgelerin sağlıklı düzenlenmesini amaçlayan kanun koyucunun, aynı Kanun'daki kaçakçılık suçunu işleyen veya işleyecek faillerden suçta kullanacağı belgeleri sağlıklı düzenlemesini beklemeyeceğinin açık olması, aynı maddenin Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda 23.11.1988 tarihli 29'uncu Birleşiminde görüldüğü sırada söz alan, dönemin Tunceli Milletvekili ...'in "bir faturada tarihin yazılmaması, numarasının yazılmaması, mükellefin adresinin yanlış veya eksik yazılması, o belgeyi hiç düzenlenmemiş anlamında anlamıyorum ben burada. Onun, alınan mal miktarının olmaması, yapılan hizmet miktarının olmaması veya hut da buna benzer, o belgenin ne kadar bir hizmet ve mal alımını gerektirdiğini açık ve seçik kanıtlamayacak düzeyde düzenlenmiş olması halinde buradaki madde uygulanır ve buradaki maddenin uygulanması da, yalnız usulsüzlük cezasının tatbiki bakımındandır; yoksa, o belgenin tevsik edici niteliğinin ortadan kalkması anlamında değildir." şeklindeki ve aynı birleşimde söz alan Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcısı ...'in de; "Vergi kanunları bakımından, herhangi bir surette eksikliği olan, Vergi Usul Kanunu gereğince hiç düzenlenmemiş sayılıp, böyle bir belgeyi yapmamış olana usulsüzlük cezası tahakkuk ettirilerek, verilecektir." biçimindeki konuşmalarıyla madde metninin getiriliş sebebine dikkat çekmeleri, bu madde ile benzer nitelikte olan ve süresinde düzenlenmeyen faturanın da hiç düzenlenmemiş sayılmasını kabul eden aynı Kanun'un 231.

Kanunu'nun 207'nci maddesindeki özel belgede sahtecilik suçunun işlendiğini düşünmek mümkün olacaktır<sup>32,33</sup>. Ancak Yargıtay, mülga 765 sayılı Türk Ceza

maddesinin beşinci fıkrasındaki hükmün gerekçesinde de "... Belirtilen süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmü konulmak suretiyle uygulanacak müeyyide yönünden konuya açıklık getirilmiştir." şeklindeki açıklamaya yer verilmesi hususları birlikte değerlendirildiğinde; Kanun metinlerine "hiç düzenlenmemiş sayılır" ibaresinin konulmasındaki amacın, bu metinlerdeki eylemi gerçekleştiren mükellefe uygulanacak müeyyide konusunda bir kesinlik kazandırmak olduğu, ilgili maddelerin gerekçesi ve Meclis Genel Kurulunda yapılan konuşmalardan, işaret edilen müeyyidenin de vergi kanunlarının şekle ve usule yönelik hükümlerine riayet edilmemesi hâllerinde uygulanan özel usulsüzlük cezası olduğunun açıkça anlaşıldığı, bu nedenlerle söz konusu Kanun'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını, denetim sonucunda uygulanacak vergi cezalarının belirliliğini ve ticari hayatın işlerliğini sağlamak maksadını taşıdığı, Vergi Usul Kanunu'nun bir bütün hâlinde değerlendirilmesi sonucunda, Kanun'un da şekil şartları eksik faturayı hukuk dünyasında meydana gelmemiş bir belge olarak kabul etmediği, yalnızca mükellef hakkında idare tarafından yapılan denetimlerde usul hükümlerine riayet edilmeden hazırlanmış belgeleri düzenlenmemiş sayarak ilgili denetimlerde bu belgeleri dikkate almamak için "hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki ibareye yer verdiği, ... an düzenlemenin ceza hukuku kapsamına giren ve yargılanmasını adli makamlarca neticeye bağlanması zorunlu olan aynı Kanun'daki kaçakçılık suçlarına yönelik bir düzenleme olmadığı, belirtilen nedenlerle faturaların, yalnızca Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen şekil şartlarına ilişkin zorunlu bilgileri içerip içermediğinin denetlenmesi maksadıyla elde bulundurulmasında herhangi bir gereklilik bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. ..." (YCGK, 08/11/2018, E. 2018/427, K. 2018/517); ayrıca bkz. Y11.CD, 11/07/2001, E. 2001/4720, K. 2001/7809 için bkz. 315 no.lu dp. Candan, 2004: 279.

<sup>32</sup> "Sahte fatura düzenleme 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 dayanarak kullanılan mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" hükmünün yer alması; suç konusu faturaların dosya içinde bulunmadığının ve getirilip duruşmada incelenmediğinin anlaşılması karşısında; düzenlendiği iddia olunan faturalardan, her takvim yılına ait kanaat oluşturacak sayıdaki asıllarının veya onaylı örneklerinin getirilerek incelenmesi ve 213 sayılı Kanunun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediğinin tespit edilmesi, ... 2- Faturaların zorunlu bilgileri içerdiğinin tespit edilmesi durumunda; ... sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken..." (Y11.CD, 01/11/2018, E. 2016/12446, K. 2018/8708); benzer yönde kararlar için bkz. Y11.CD, 01/11/2018, E. 2016/10243, K. 2018/8660, Y11.CD, 01/11/2018, E. 2018/1659, K. 2018/8674; sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin üçüncü fıkrası ile 230'uncu maddelerinde öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadıklarının tespitine gerek bulunmadığına dair karşı görüş içeren karar hk. bkz. "...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki "Kaçakçılık suçu", 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen sahtecilik suçundan tamamen ayrı olarak özel düzenlenmiş "vergi kaçakçılığı" suç tipi vardır. 2018/3390 esas sayılı kararda ayrıntılı açıkladığımız üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki vergi kaçakçılığı suçu birden çok aşaması olan, çoğu zaman Resmi Kurumlardan alınmış, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda sayılan, fiziki ve şekil şartlarının tam olan belgelerin içeriğinin gerçeğini yansıtmadan yanıltıcı bilgilerle Kamunun aleyhine kendi menfaatlerine yönelik hileli davranışlarla vergi kaçakçılığı suçu gerçekleşmektedir. Suçun maddi konusu fatura değildir. Burada tanımlanan sahtecilikten anlaşılması gereken "içerik sahteciliği"dir. 2018/3390 esas sayılı kararda açıkladığımız üzere Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan veya düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri sahte olarak düzenleme, kullanma, gizleme, değiştirme suçlarında; sanıklardan ele geçen faturanın gerçek bir ticari ilişkiye dayanmaması halinde bu kanuna göre içerik bakımından sahte belge olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda faturanın taraflar arasında daha önce herhangi bir satım, hizmet veya sözleşmelerinden doğan hukuki bir ilişkinin varlığı şarttır. Buna göre fatura ve diğer belgelerin içerik sahteciliğinin incelenmesi

Kanunu döneminde bize göre hatalı olarak verdiği bir kararında, satın aldığı otomobili trafikte adına kayıt ettirmek için yatırmak zorunda olduğu taşıt alım vergisinden kurtulmak amacıyla sahte taşıt alım vergisi makbuzu düzenleyip kullanan sanığın fiilinin resmi belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini söylemiştir<sup>34</sup>.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiğinin kabul edilebilmesi için, taraflar arasındaki muamele ya da durumun gerçek olmakla beraber, aralarında düzenledikleri belgenin miktar veya mahiyet itibariyle gerçeğe aykırı nitelik taşıması gerekir. Bu bakımdan düzenlenen belge, "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik"<sup>35</sup> hükümlerine uygun bir şekilde basılmış olmalıdır.

in için şekli ve fiziki bir inceleme yeterli değildir, belge içeriğinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı Ceza hukuku yargılamasındaki delillendirme metodları ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde muhasebe bilgileri ile belge içeriğinin sahte olup olmadığı anlaşılabilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre suçun gerçekleşmesi için belge aslının veya onaylı suretinin dosya içinde olması veya olmaması suçun sübutu için tek başına etkili değildir. Belge aslının veya suretinin aranmasının önemli olmadığı böyle bir durumda da belge aslını veya suretini aramak belgeleri kaybeden, ibraz etmeyen veya gizleyen şahıslar açısından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde tanımlanan suçun hiç bir şekilde cezalandırılmayacağı anlamına gelir ve bu maddeye göre cezalandırılması gereken sanıkları daha az cezası olan defter ve belgeyi ibraz etmeme suçuna yönlendirme sonucu doğuracaktır. Bu sebeplerle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesinde "sahte fatura düzenleme ve kullanma" suçlarında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227. mad. 3. f ile 230 maddelerinde öngörülen "şekil şartlarını" taşıyıp taşımadıklarının tespitine gerek bulunmadığından, sayın çoğunluğun fatura asıllarının veya onaylı suretlerinin dosya içerisinde bulundurulmasına ve faturaların bulunmadığı yada 230. maddedeki zorunlu unsurları taşımadığının tespiti halinde sanığın üzerine atılı suçun oluşmayacağına ilişkin bozma yönündeki görüşüne katılmıyorum." (Y11.CD, 09/07/2018, E. 2016/4491, K. 2018/6351); benzer yönde karşı görüş içeren kararlar için bkz. Y11.CD, 10/07/2018, E. 2016/3872, K. 2018/6392, Y11.CD, 09/07/2018, E. 2016/4534, K. 2018/6354, Y11.CD, 05/07/2018, E. 2016/4168, K. 2018/6279.

<sup>33</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki vergi kaçakçılığı suçu kapsamına girmeyen böyle bir durumun Türk Ceza Kanunu'nun 158'inci maddesinin ilk fıkrasının (e) bendi uyarınca nitelikli dolandırıcılık suçu kapsamına girdiğine dair içtihat için bkz. "... Vergi mükellefi bulunan sanığın, vergi dairesine verdiği katma değer vergisi iadesi beyannamesinde gösterdiği 213 sayılı Kanununun 230. maddesinde yazılması zorunlu bilgiler arasında yer alan müşterinin adresi, düzenleme tarihi ile genel geçerlilik koşulu olan düzenleyenin imzasını taşımayan suça konu faturanın, aynı kanununun 227. maddesinin 3. fıkrasının "bu kanuna göre kullanılan veya bu kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki hükmü karşısında, bu kanun yönünden yok sayılması gerekmesine göre eylemin aynı kanunun 359/b-1 madde ve fıkrasındaki suçu ihlal etmediği, TCK. nun 504. maddesinin 7. bendi kapsamında değerlendirilmesi yapılarak hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden suçun niteliğinden yanılgıya düşülerek yazılı şekilde uygulama yapılması, kanuna aykırı ..." (Y11.CD, 22/11/2001, E. 2001/7501, K. 2001/10734).

<sup>34</sup> "... 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 beraatına karar verilmesi, kanuna aykırı ..." (Y11.CD, 21/11/2001, E. 2001/9315, K. 2001/10723).

<sup>35</sup> 02/02/1985 tarih ve 18654 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yine belgeyi kullanan kişinin, vergi mükellefi olması başka bir şarttır. Sahte belgeyi düzenlemek için vergi mükellefi olmaya gerek yoktur. Herhangi bir kişi tarafından basılan sahte belge, vergi mükellefi tarafından kullanılabilir. Oysa, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele ya da durumu gerekli kıldığından gerek düzenleyen gerekse kullanan kişi, bunu kendi vergisel işlemlerinde kullanan vergi mükellefleridir<sup>36</sup>.

Vergi mükellefinin, mal ya da hizmet alışverişi esnasında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenlemesi gerekir. İşlem bittikten sonra yapılan değişiklikler, “tahrifat” sayılır ki, bu husus madde içerisinde suçun oluşumuna sebebiyet veren ayrı bir fiil olarak düzenlenmiştir<sup>37</sup>.

Ayrıca muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir şekilde düzenlenecek belgeler, Vergi Usul Kanunu’na göre düzenlenerek saklama ve ibraz mecburiyeti (VUK m. 253 vd.) olan belgelerdir (VUK m. 227 vd.<sup>38</sup>). Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257’nci maddesi ile Maliye Bakanlığı’na verilen yetki uyarınca tutulma zorunluluğu getirilen belgeler de bu kapsamdadır<sup>39</sup>. Vergi mükellefinin kendi isteği ile tuttuğu harici belgeler ise bu kapsamda değildir<sup>40</sup>. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgenin, gerçeği yansıtan kısımlarının gider olarak kullanılması herhangi bir sakınca bulunmamaktadır<sup>41</sup>.

Ancak belirtilen özelliklere rağmen, uygulama içerisinde sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi ayırt etmek zorlaşabilir. Şayet, belgenin sahte mi, yoksa muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge mi olduğu konusunda bir fikre varılamıyorsa, “şüpheden sanık” yararlanmalıdır<sup>42</sup>.

### III. SUÇUN FAİLİ

Vergi mükellefi, vergi sorumlusu<sup>43</sup>, vergi mükellefi ile vergi sorumlusunun usulüne göre görevlendirdiği kişiler, tüzel kişilerin yasal temsilcileri, tüzel kişiliği bulunmayanların idareci veya temsilcileri, adi şirket ortaklarının her biri ya da bu konudaki yetkilileri muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiillerinin faili olabilirler<sup>44</sup>.

<sup>36</sup> Uğur Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, (İstanbul: Beta Yayınları, 2004), 140.

<sup>37</sup> Uğur Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı*, 141; Mehmet Taştan, “Yanıltıcı Belge”, 211.

<sup>38</sup> Belgede sahtecilikle ilgili olarak Türk Ticaret Kanunu’nda herhangi bir yaptırım öngörülmediği ve usulünce düzenlenmeyen defter ve belgelerin delil olma özelliğini kaybettiği hk. bkz. Oğuz Kürşat Ünal, “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 10 1-2 (2006): 7; Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza*, 282.

<sup>39</sup> Serkan Açar, “Yanıltıcı Belge”, 280.

<sup>40</sup> Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 222.

<sup>41</sup> Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza*, 282.

<sup>42</sup> Uğur Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı*, 163; Serkan Açar, “Yanıltıcı Belge”, 288; Abdullah Köşşekoğlu, “*Vergi Kaçakçılığı Suçu*”, 11.

<sup>43</sup> Vergi sorumlusu, Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu kişiyi ifade etmektedir.

<sup>44</sup> Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 317; Serkan Açar, “Yanıltıcı Belge”, 282; Mehmet Taştan, “Yanıltıcı Belge”, 214.

Aslında fiilin faili olabilecek kişilere bakıldığı zaman, cezaların şahsiliği ilkesine uygun olduğu görülür. Gerçekten Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesinin son fıkrasında kanunun 359'uncu maddesindeki yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360'uncü maddelerde öngörülen cezanın bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı düzenlenmekle cezaların şahsiliği ilkesine uygun bir düzenleme yapıldığı anlaşılmaktadır<sup>45</sup>.

Özellikle Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi 27/09/2001 tarih ve 2001/5007 Esas 2001/8710 Karar sayılı kararında, tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması suçun, fiil ve fikir işbirliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumlusu değil ayırtısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcisine ait olacağını içtihat etmiştir.

Sahte belge düzenleme fiili vergi mükellefi kişilerce gerçekleştirilebileceği gibi vergi mükellefi olmayan kişilerce de gerçekleştirilebilir.

Sahte belge kullanma fiilleri faili ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin failinden farklı değildir. Sahte belgenin kullanması fiili bakımından burada da failin vergi mükellefi olması zorunludur<sup>46</sup>.

#### IV. SUÇ TARİHİ

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme fiillerinin ne zaman işlendiğinin belirlenmesinde ikili bir ayırım yapmak gerekir:

Gerek sahte belge gerekse muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge fiillerinde, “düzenleme”nin gerçekleştiği tarihte suç işlenmiş sayılır<sup>47</sup>.

Ancak her iki fiil tipi açısından “kullanma” fiilin gerçekleştiği tarihin belirlenmesinde “beklenen yararın<sup>48</sup>” ortaya çıkarılmasına ihtiyaç duyulmaktadır<sup>49</sup>.

<sup>45</sup> Mehmet Taştan, “Yanıltıcı Belge”, 214.

<sup>46</sup> Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 230.

<sup>47</sup> “... Sahte fatura düzenleme suçunda, suç tarihinin düzenlenen en son fatura tarihi olduğu cihetle, 2007 yılında yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b-1. maddesinde onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörüldüğü, 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 sayılı Yasanın 276. maddesi ile değişik 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesinde ise temel cezanın üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası olarak düzenlendiği hususları birlikte dikkate alındığında; 2008 yılında uygulanacak temel cezanın belirlenebilmesi için bu takvim yılında düzenlenen en son fatura tarihinin tespit edilmesi gerektiğinin gözetilmemesi, ... bozmayı gerektirmiş, ...” (Y11.CD, 26/09/2019, E. 2016/6122, K. 2019/6745).

<sup>48</sup> Beklenen yararın vergi işlemlerinde yararlanmak olduğunda şüphe yoktur. Bu husustaki açıklamalar için bkz. Uğur Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı*, 142.

<sup>49</sup> “Faturaların KDV beyannamesinde kullanılmaları ve en son tarihli faturanın 31.10.2007 tarihli olması nedeniyle suç tarihi “25.11.2007” olmasına rağmen, 2007 yılında yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b-1. maddesinde onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörüldüğü gözetilmeden, suç tarihi 26.04.2008 kabul edilip değişiklikten sonraki düzenlemeye göre hüküm kurulması, ... bozmayı gerektirmiş, ...” (Y11.CD, 17/09/2019, E. 2018/3461 K. 2019/6351).

Başka bir deyişle, nasıl ki gerçek bir belge, hangi amaçla kullanılacak idiyse, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı düzenlenen belgenin de aynı amaçla kullanılacağı düşünülür. Bu bakımdan sadece defterlere işleme tarihlerine bakarak karar verilmesi yeterli olmayacaktır. Çünkü sahte belgenin, defterlere kayıt edilmekle yetinilmesi, sahte belgeden beklenen yararı sağlamaya yetmez. Aynı zamanda sahte belgenin, beyannamede gösterilmesi ve bu beyannamenin vergi dairesine verilmesi gerekli<sup>50</sup> ve yeterli olup bir de vergi kaybının gerçekleşmesine gerek bulunmamaktadır. Vergi kaybı, 4369 sayılı kanunun<sup>51</sup> yürürlüğe girdiği 01/01/1999 tarihinden önceki dönem uygulamasında ve Yargıtay kararlarında<sup>52</sup> aranan bir unsurken, değişiklik sonrası dönemde beyannamenin vergi dairesine verilmesi suçun işlendiğinin kabulü için yeterli görülmektedir. Bu bakımdan kullanma tarihinin belirlenmesinde de her bir vergi türünün ilgili mevzuatına bakılmalıdır. Vergi kaybının suçun unsuru olmaktan çıkarılmasından sonraki dönemde kullanma halinde, suç tarihinin belirlenmesi bakımından Yargıtay uygulaması vergi türüne göre son beyan tarihi üzerinden şekillenmişse de söz konusu kararlara,

- Sahte belgelerin fatura, irsaliye gibi alım satımı gösteren belgelere ilişkin olduğu, beyannamenin ise gelir gidere ilişkin ve mükellefin beyanı ile düzenlenen belgeler olduğu;
- Beyannamede gösterilen gelir gider tutarları gerçeğe dayansın ya da dayanmasın mükellefin dilediği gibi belirleyebileceği hususlar olduğu için belgelerin sahteliği hakkında fikir vermelerinin mümkün olmadığı;
- Suç tarihinin, vergi türüne göre son beyan tarihi olmasının aleyhe sonuçlarının olabileceği;

<sup>50</sup> Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 224-225; Serkan Açar, "Yanıltıcı Belge", 291; Abdullah Köşşekoğlu, "Vergi Kaçakçılığı Suçu", 12; Mehmet Taştan, "Yanıltıcı Belge", 210; bu hususta Bakır, sahte belgenin defterlere kayıt edilmesi ile kullanmanın gerçekleştiğini düşünmektedir. Bu hususta bkz. Tunay Bakır, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullananlara Uygulanacak Cezalar ve Özellik Arzeden Durumlar", *Kazancı Hukuk, İşletme ve Maliye Bilimleri Dergisi*, S. 2 (2004): 106.

<sup>51</sup> 29/07/1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

<sup>52</sup> "... Y. A.Ş. adına düzenlenen ve sahte olduğu iddia olunan suç konu 12 adet faturanın sanık Hüseyin'in defter ve kayıtları ile vergi dairesine verdiği beyannamelerde yer alıp almadığı ve suç tarihi itibariyle sahte fatura düzenlemek suçunun yasal unsuru olan vergi ziyayı, faturaların kullanılması halinde oluşacağından, adına fatura düzenlenen Y.A.Ş. tarafından suç konu faturaların kullanılıp kullanılmadığı araştırılarak sonucuna göre sanık Hüseyin'in hukuki durumunun tayin ve taktiri gerektiği gözetilmeden eksik soruşturma ile mahkumiyet kararı verilmesi, ... yasaya aykırı, ..." (Y11.CD, 30/04/2003, E. 2003/1666, K. 2003/2150).



gibi sebeplerle muhalefet şerhlerinin düşüldüğü görülmektedir<sup>53</sup>. Ancak bize mevcut yasal düzenleme karşısında muhalefet şerhini kabul etme imkanı bulunmamaktadır. Çünkü sahtelik noktasındaki belirleme bir vergi incelemesini gerektirdiğinden ve sahtelik olgusu bu inceleme sonucunda ortaya çıkarılacağından, beyannamenin mükellefin tek taraflı beyanı ile dilediği şekilde ve sadece gelir gider sonuçlarına yönelik düzenlenmiş olmasının sonuca etkisi bulunmamaktadır. Kaldı ki suç tarihinin belirlenmesinde vergi türüne göre son beyan tarihine bakılıyor olması her durum için değil, gerçek beyan tarihinin tespit edilememesi halinde söz konusu olmaktadır. Yoksa beyannamenin daha erken bir tarihte verildiği belli ise suç tarihinin de o tarih olacağında şüphe yoktur.

<sup>53</sup> "... 1- Sahte belge kullanma suçuna konu olabilen belgeler yukarıda belirtildiği gibi, VUK'nda (m. 229-240) düzenlenmesi öngörülen; fatura, irsaliye, satış vesikalaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu gibi mal ve hizmet alım-satımına ilişkin belgelerdir. Vergi beyannameleri ise kanunlarda öngörülen matraha göre ödenecek verginin vergi idaresince belirlenip (tarh edilip), tahakkuk ve tahsil edilmesine esas olan belgedir. Bir başka ifade ile tamamen mükellefin tek taraflı iradesine dayanarak düzenlediği ve vergilendirme dönemi içindeki gelir-gider, dolayısıyla kâr-zarar durumunu gösteren belgedir. Vergi beyannamesinde veya ekinde, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına konu olabilen gelir gider belgeleri gösterilmez ve eklenmez. Vergi idaresince gerekli görülürse daha sonra beyanın doğruluğu araştırılabilir.

2- Mükellef, vergi beyannamesini, sahte olsun olmasın, defterlerine kayıtlı bulunsun bulunmasın, mevcut belgelere uygun olarak verebileceği gibi, gelir ve giderine ilişkin rakamları tamamen gerçek dışı olarak da beyan edebilir. Dolayısıyla vergi beyannamesi, defterlere kaydedilerek kullanılan belgenin sahteliği hakkında bir fikir vermediği gibi, her zaman sahte belgenin sonuçlarını da kapsamaz. Bu nedenle vergi beyannameleri, VUK'nun 359. maddesindeki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına konu olmazlar. Beyanname vermemek veya gerçeğe aykırı beyanname vermek, VUK'nun 352. maddesi kapsamında usulsüzlük cezası gerektiren bir kabahattir. Ayrıca TCK'nun 207. maddesindeki özel belgede sahtecilik suçuna konu olabilir.

3- Daire, suç tarihini beyanname tarihine götürürken de beyannamenin verilir verilmemesi, verilmişse hangi tarihte verildiğine bakmaksızın, verginin türüne göre 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 41, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 92, Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21 ve 13.6.2006 tarih, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddelerini gözeterek, sanıkların en aleyhine olacak şekilde, beyanname verilmesi gereken son tarihi esas almaktadır ki bu kabul edilemez. Kaldı ki bu kabul, suçun teşebbüse elverişli olduğunun da kabulünü gerektirir. İcra hareketleri bu şekilde bölündüğünde, daha doğrusu suçun oluşması için ilave hareket arandığında, örneğin; vergi mükellefi olan baba, daha az vergi ödemek için bilerek sahte belgeleri alıp 2007 yılında deftere işledikten sonra, işlerinin idaresini oğluna devrettiğinde, bu durumu bilmeyen, suç işleme kasıt ve iradesi bulunmayan oğul, suça konu belgelerin içerdiği harcamaları da giderlere dahil ederek Mart 2008'de gelir vergisi beyannamesini verdiğiğinde, suçun faili olarak kim sorumlu tutulacaktır? Aynı örnekte, baba sahte faturayı deftere kaydettikten sonra mükellefiyetini sona erdirip beyanname vermezse suç oluşmayacak mıdır veya teşebbüs aşamasında mı kalacaktır? 4- Beyannamesini, verilmesi gereken son gün değil de ilk gün veren mükellef için neden suç tarihi 15 veya 25 gün sonrası olsun? (Gelir Vergisi Kanunu m. 92, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m. 14) Usulsüzlük cezası gerektirse de beyannamenin süresinden sonra verilmesi de mümkündür. Bu durumda ne olacaktır? Görüldüğü gibi, maddi ceza hukukunun ve ceza usul hukukunun genel ilkeleri ile TCK'nun genel hükümlerine göre, suçun işlenip işlenmediği, işlenmişse ne zaman işlendiğine ilişkin maddi gerçeği araştırıp tespit etmek (daire uygulamasına göre de, bu mümkün değilse sanık lehine beyannamenin verilmesi gereken ilk günü kabul etmek) yerine, varsayımsal olarak bir tarih belirlemek ne derece doğrudur? Kanunkoyucu suç için bir netice veya mütamadılık (devamlılık) öngörmemesine ve suç teşkil eden fiil (hareket) gerçekleştirilmesine rağmen, suç tarihini bir yıl hatta 15 ay sonrasına taşımak, zaman aşımı tarihini de bu kadar süreyle uzatmak demektir. ..." (Y11.CD, 11/12/2014, E. 2013/2593, K. 2014/21446).

## V. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VEYA KULLANILMASI FİİLLERİNİN BELGEDE SAHTECİLİK SUÇU İLE İLİŞKİSİ

Türk Ceza Kanunu'nun 204'üncü maddesinde resmi belgede sahtecilik; 207'nci maddesinde özel belgede sahtecilik suçu düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde de, sahte veya muhteviyati itibariyle yanılıcı belge fiilleri gibi sahtecilik ile ilgili düzenlemelerin bulunduğu hesaba katıldığında hangi hükümlerin öncelikle uygulanacağı ortaya çıkarılmalıdır.

Bir kere Vergi Usul Kanunu'nun mükellefin ödevleri kitabının vesikalar başlıklı üçüncü kısmında yer alan belgelere bakıldığında fatura (VUK m. 229 vd.), perakende satış vesikası (VUK m. 233), gider pusulası (VUK m. 234), müstahsil makbuzu (VUK m. 235), serbest meslek makbuzu (VUK m. 236 vd.) ve diğer belgelerin resmi belge niteliğinde olmadıkları<sup>54</sup>; bunların özel belge oldukları<sup>55</sup> kabul edilmektedir. Bu yönüyle Türk Ceza Kanunu'nun 204'üncü maddesindeki resmi belgede sahtecilik suçunun uygulanması mümkün değildir.

Ayrıca Türk Ceza Kanunu'ndaki düzenlemede, bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişinin, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Yani özel belgenin sahte düzenlenmesi veya özel belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesi ile kullanılmasının bir arada olması aranmıştır<sup>56</sup>. Sadece düzenleme/değiştirme ya da sadece kullanmanın bulunması Türk Ceza Kanunu'nun 207'nci maddesindeki suçun oluşması için yeterli değildir. Oysa, sahte veya muhteviyati itibariyle yanılıcı belge fiillerinin kaçakçılık suçuna sebebiyet vermesi bakımından düzenlemek veya kullanmak fiillerinden birinin gerçekleştirilmiş olması yeterlidir.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki kaçakçılık suçunun gerçekleşmesinde kullanılan sahtecilik fiilleri Türk Ceza Kanunu'na göre daha detaylı bir şekilde tanımlanmış olup yer yer suçun işlenme şekli cezada artırım sebebi olarak kabul edilmiştir. Bu yönüyle Vergi Usul Kanunu'ndaki hükmün vergisel işlemlerdeki sahtecilik fiilleri bakımından uygulanma önceliği olan daha özel düzenlemeler getirdiği söylemek mümkündür.

Yargıtay da, vergisel amacı olan sahtecilikleri Türk Ceza Kanunu'nun 207'nci maddesi anlamında bir sahtecilik olarak değerlendirmemekte; bu tip durumlarda Vergi Usul Kanunu'nun sahtecilikle ilgili 359'uncu maddesini uygulanması cihe-tine gitmektedir. Bir kararında "Edremit Cumhuriyet Başsavcılığının 01/12/2011 gün ve 2011/3473 soruşturma, 2011/2837 esas, 2011/1322 sayılı iddianamesi ile

<sup>54</sup> Fatura tanzim edenin şahsına ve düzenleme sebebine bağlı olarak resmi belge sayılabileceğine dair görüş için bkz. Oğuz Kürşat Ünal, "Sahte Fatura", 30.

<sup>55</sup> Tunay Bakır, "Sahte Belge", 105.

<sup>56</sup> Durmuş Tezcan; Mustafa Ruhan Erdem ve Rifat Murat Önok, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, (Ankara: Seçkin Yayınları, 2006), 557.

sahte sevk irsaliyesi kullandığı iddiasıyla sanık hakkında açılan kamu davasında, fiilin 213 sayılı Yasanın 359. maddesinde düzenlenen sahte belge kullanmak suçunu oluşturduğu gözetilerek aynı Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa alındıktan sonra yargılamaya devamla karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, yazılı şekilde özel belgede sahtecilik suçunun unsurlarının oluşmadığı gerekçesiyle beraat kararı verilmesi...<sup>57</sup>” denilerek verilen hükmü bozmuştur.

Bir an için her iki hükmün gerçek içtima kuralları gereği aynı anda uygulanması düşünülse bile, bu halde aynı fiilden ötürü aynı kişi hakkında birden fazla ceza verilmiş olacağından, “non bis in idem” ilkesine aykırı davranılmış olacaktır<sup>58</sup>.

Hatta belgede sahteciliğin başka bir suçun işlenmesinde kullanılması halinde hem belgede sahtecilikten hem de ilgili suçtan ceza verileceğini düzenleyen Türk Ceza Kanunu'nun 212'nci madde hükmü bile her iki hükmün aynı anda uygulanması için yeterli değildir. Çünkü Türk Ceza Kanunu'nun 212'nci maddesine göre sahtecilik ile birlikte cezalandırılacak ilgili suçun herhalde sahtecilikten başka bir suç olması icap eder. Zaten madde gerekçesine<sup>59</sup> bakıldığı zaman, sahtecilik-dolandırıcılık veya sahtecilik-zimmet örneklerinin verildiği görülecektir. Yoksa Türk Ceza Kanunu'ndaki sahtecilik hükümlerinin ihlali ile başka bir kanundaki sahtecilik<sup>60</sup> hükümlerinin birlikte ihlal edilmesi halinde her iki sahtecilik hükmünün de aynı anda uygulanması düşünülemez<sup>61</sup>.

<sup>57</sup> Y11CD, 22/09/2014, E. 2014/933, K. 2014/15444.

<sup>58</sup> Bu ilke, evrensel bir hukuk ilkesi olmasının yanında ulusal ve uluslararası pek çok hukuk metninde yer almıştır. Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin adil yargılanma kenar başlıklı 14'üncü maddesinin yedinci fıkrasında “Bir ülkenin hukukuna ve ceza yargılama usulüne uygun olarak daha önce kesin biçimde mahkum olan veya beraat eden bir kimse aynı suçtan ötürü ikinci kez yargılanamaz ve cezalandırılmaz.”; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ek 7 no.lu protokolünün aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı kenar başlıklı 4'üncü maddesinin ilk fıkrasında “Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez.”; Türk Ceza Kanunu'nun fikri içtima kenar başlıklı 44'üncü maddesinde “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.”; Ceza Muhakemesi Kanunu'nun duruşmanın sona ermesi ve hüküm kenar başlıklı 223'üncü maddesinin yedinci fıkrasında “Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>59</sup> “Madde metninde, sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması hâlinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunacağı kabul edilmiştir. Örneğin, sahte belgenin kullanılması sureti ile bir kimse aldatılarak bir yarar elde edilmiş olabilir. Bu durumda, hem dolandırıcılık hem de resmi veya özel belgede sahtecilik suçlarına ait cezaların içtima suretiyle verilmesi gerekecektir. Keza, sahte belge düzenlemek suretiyle zimmetin gizlenmeye çalışılması hâlinde, hem zimmet suçundan hem de resmi belgede sahtecilik suçundan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunacaktır.”

<sup>60</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki suçun, ceza hukukundaki sahtecilik suçunun bir türü olduğu hk. bkz. Abdullah Köşşekoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçu”, 2.

<sup>61</sup> “Vergi Kaçakçılığında Belge Sahteciliği”, Ersan Şen, Erişim Tarihi: Ekim 29, 2016, <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1366410-vergi-kacakliginda-belge-sahteciligi>.

## VI. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

### A. İŞTİRAK

Vergi Usul Kanunu'nun 360'ıncı maddesi, 5728 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce, iştirak ile ilgili hükümler içermekteydi. Mülga düzenlemede, "Birden fazla kişi 359'uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her birinin bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılacağı; söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezaların verileceği ve bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere de fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunacağı" düzenlenmiştir.

Yeni düzenleme sonucunda Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddenin işlenmesine iştirak eden suç ortaklarının menfaatlerinin bulunmaması halinde Türk Ceza Kanunu'ndaki suça iştirak hükümleri uyarınca verilecek cezanın yarısının indirileceği düzenlenmiştir<sup>62</sup>.

Önceki düzenlemede, suçun tam cezasının verilebilmesi için fiili irtikap edenlerin veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanların "maddi menfaat" gözetmesi şartı aranmışken, yeni düzenlemede bir indirim sebebi olarak suç ortaklarının suçun işlenmesinde menfaatlerinin olmamasından bahsedilmiştir. Kısacası, menfaat gözetmeyen şerikler hakkında Türk Ceza Kanunu'nun iştirak hükümlerine göre tespit edilecek cezanın yarısı indirilecektir. Ancak kanun metninden, menfaat kavramının içeriği yeterince anlaşılammaktadır<sup>63</sup>. Bir kere iştirak hali vergi hukukunda tanımlanmamasına<sup>64</sup> rağmen, bu halde de cezalandırma yolu tercih edilmiştir<sup>65</sup>. Menfaatin neye göre belirleneceği, manevi menfaatin bu kapsamda değerlendirilip

<sup>62</sup> Mehmet Taştan, "Yanılıcı Belge", 222.

<sup>63</sup> "...olay tarihinde yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 360'ıncı maddesinin 1'inci fıkrasında; birden fazla kişinin 359'uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan herbirinin bundan ayrı ayrı menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılacağı, sözkonusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezaların hükmolunacağına belirtildiği, bu düzenleme uyarınca ceza kesilebilmesi için öncelikle bir kaçakçılık suçu işlenmesi ve kişilerin bu kaçakçılık suçunun işlenmesine fiilleri ile katkıda bulunarak kaçakçılık suçunun gerçekleşmesine yol açmaları ve bunun sonucu maddi menfaat temin etmiş olmaları gerektiği, olayda işlendiği belirtilen kaçakçılık suçunun ... Giyim Tekstil Sanayi Ticaret Limited Şirketi'nin ortağı ile ... tarafından gerçekleştirildiği yolunda inceleme raporu düzenlendiği ve raporda, davacının kaçakçılık suçunun işlenmesine fiili ile katkıda bulunduğu dair somut bir tesbite yer verilmediği gibi davacının bir dönem söz konusu firmanın muhasebecisi olmasının ya da kaçakçılık suçuna iştirak ettiği öne sürülen kişilerin yanında işçi olarak çalışıyor olmasının tek başına davacının da kaçakçılık suçuna iştirak ettiğini göstermeyeceğinin açık olduğu, ayrıca davacının söz konusu olayda menfaat temin ettiğine dair bir kanıt da yer verilmediğinden davacı hakkında kesilen cezada hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle cezanın kaldırılmasına karar vermiştir..." (D4.D, 11/10/2005, E. 2005/1231 K. 2005/1729).

<sup>64</sup> İştirak konusunu düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 338'inci maddesi 1998 yılında 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>65</sup> Ömer Gören, "Vergi Ceza Hukukunda İştirak", *Ankara Barosu Dergisi*, S. 2 (2013): 363.

değerlendirilmeyeceği ve menfaatin, suçun gerçekleşmesinden önce mi yoksa, sonra mı olması gerektiği hususları net değildir<sup>66</sup>. Yeni düzenlemede maddi menfaatten bahsedilmemesi; madde metninde sadece menfaat ibaresinin geçmekte olması, manevi menfaatin de söz konusu olabileceği anlamına gelmektedir<sup>67</sup>.

Bu bakımdan suçun işlenmesine iştirak eden şeriklere herhangi bir maddi menfaat şartı aranmaksızın Türk Ceza Kanunu'nun iştirak hükümleri uyarınca ceza verilecektir. Menfaati olmayan şeriklerin cezası ise yarı oranında indirilecektir.

## B. TEŞEBBÜS

Türk Ceza Kanunu'nun 15'inci maddesinin ilk fıkrasında kişinin, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaması halinde teşebbüsün söz konusu olacağı düzenlenmiştir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge bakımından teşebbüsün mümkün olup olmadığının değerlendirilmesi için düzenleme ve kullanma fiilleri yönünden ikili bir değerlendirme yapmak yerinde olacaktır:

Her ne kadar sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilleri bakımından teşebbüsün mümkün olduğu ileri sürülmüşse<sup>68</sup> de bizim de katıldığımız görüşe göre Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenecek belgenin zorunlu unsurları mevcut olmaması halinde hiç düzenlenmiş sayılacağından, hiç düzenlenmemiş sayılan bir sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suretiyle kaçakçılık suçunun işlendiğinden söz edilemez. Yani sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ile suç tamamlanmış olacaktır. Bu yönüyle suç şekli suç olduğundan ve yazılı koşulların gerçekleşmesi ile suç tamamlanacağından, düzenleme bakımından suça teşebbüs mümkün olmayacaktır<sup>69</sup>.

Ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı düzenlenen belgeyi bu özelliğini bilerek ve isteyerek kullanmak üzere defterine kaydetmeye başlayan sanığın, elinde olmayan sebeplerle icra hareketlerini tamamlayamadan kolluk güçlerine yakalanması örneğinde olduğu gibi sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilleri bakımından ise teşebbüsün mümkün olduğunu kabul etmek gerekmektedir<sup>70</sup>.

<sup>66</sup> Fulya Mercimek ve Adnan Gerçek, "Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 14 (2013): 214.

<sup>67</sup> Mercimek ve Gerçek, "Vergi Kaçakçılığı", 216.

<sup>68</sup> Onur Özcan, *Vergi Suçları*. (Ankara: Seçkin Yayınları, 2015): 244.

<sup>69</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs". *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 37 10(2019): 18-19.

<sup>70</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, "Teşebbüs", 19-20.

### C. İÇTİMA

Vergi Usul Kanunu'nun "Suçlarda Birleşme" başlıklı 340'ıncı maddesinin birinci fıkrasında vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359'uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezaların içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği açıkça düzenlenmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise vergi cezasını gerektiren fiillerin aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre suç teşkil etmesi halinde, bu suçlara ilişkin ceza kesilmesi, 359'uncu maddesindeki fiiller sebebiyle takibat yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 340'ıncı maddesinin ikinci fıkrasına benzer bir düzenleme, 367'nci maddenin altıncı fıkrasında yer almaktadır. Hükümde, 359'uncu maddeye göre cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı veya usulsüzlük cezalarının kesilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde fiiller ile ne kadar suç işlenmişse, gerçek içtima kuralları gereğince o kadar cezaya hükmolunması gerekmektedir. Başka bir deyişle, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a bendindeki fiiller ile b bendindeki fiiller ayrı ayrı suçları oluşturmakta olup işlenmeleri halinde gerçek içtima kuralları dahilinde birleştirilmelilerdir. Yargıtay bir kararında, mahiyeti itibarıyla yanıtıcı belge düzenleme fiili ile defter ve belgeleri gizleme fiilinin ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, her birine ayrı ceza tayini gerektiği; tek suç kabul edilerek tek ceza tayininin isabetli olmadığını içtihat etmiştir<sup>71</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un<sup>72</sup> 4'üncü maddesi ile eklenen dokuzuncu fıkraya hükmü öncesinde Yargıtay, bir takvim içinde birden fazla tarh dönemi olan vergilerde her tarh döneminde işlenen suçların ayrı suç olduğunu kabul etmenin farklı uygulamalara, eşitsizliğe ve adaletsizliğe sebep olacağı sonucuna varılarak, her tarh döneminde gerçekleştirilen fiillerin ayrı suçlar olduğuna dair görüşünü Katma Değer Vergisi bakımından yumuşatmış ve Katma Değer Vergisi bakımından tarh dönemi yerine takvim yılının esas alınması gerektiğini içtihat etmiştir. Bunun dışında aynı takvim yılının farklı vergilendirme dönemlerinde işlenen suçların ise, teselsül eden tek suç olduğu<sup>73</sup>; şayet takvim yılı içinde iddianame ile dava açılması halinde ise dava tarihinden sonra gerçekleşen fiiller ayrı suçlar olarak kabul edilmiştir<sup>74</sup>. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu

<sup>71</sup> Y11.CD, 12/02/2001, E. 2001/419, K. 2001/1312; ayrıca bkz. Abdullah Köşşekoğlu, "Vergi Kaçakçılığı Suçu", 18.

<sup>72</sup> 15/04/2022 tarih ve 31810 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>73</sup> Y11.CD, 20/12/2005, E. 2003/14269, K. 2005/14079; Serkan Ağar, "Yanıtıcı Belge", 299; Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza*, 296.

<sup>74</sup> YCGK, 05/03/2002, E. 2002/11-28, K. 2002/179.

maddesine eklenen dokuzuncu madde hükmü ile Yargıtay'ın ayrı vergilendirme dönemlerinin ayrı suç kabul eden görüşünden dönülerek 359'uncu maddedeki fillerin birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesindeki zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Yeni düzenleme bu şekilde olmakla beraber, düzenleme öncesi dönem Yargıtay uygulamasında olduğu gibi hukuki veya fiili kesintinin varlığının kabulü halinde gerçek içtima hükümleri uygulanacaktır.

## VII. DAVA ŞARTI OLARAK "MÜTALAA" ZORUNLULUĞU

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin birinci fıkrası, "Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul" başlığını taşımaktadır. Düzenleme ile gerçekleştirilen vergi incelemesi sonucunda kaçakçılık suçunun işlendiğinin<sup>75</sup> tespit edilmesi halinde Cumhuriyet Başsavcılığı'na suç duyurusunda bulunulmadan önce, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının alınması bir dava şartı<sup>76</sup>, ön şart<sup>77</sup> olarak öngörülmüştür.

Vergi incelemesini yapan vergi müfettişi ya da vergi müfettiş yardımcısı ise, bu kişiler, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasını aldıktan sonra doğrudan Cumhuriyet Başsavcılığı'na suç duyurusunda bulunmaya yetkilidirler. Ancak incelemeyi yapan diğer vergi inceleme elemanlarının, doğrudan suç duyurusunda bulunma yetkileri yoktur. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki fiillerin işlendiğinin tespit edilmesi halinde, bunların düzenledikleri vergi inceleme raporları, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası alındıktan sonra vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlık tarafından Cumhuriyet Başsavcılığı'na suç duyurusunda bulunulacaktır.

Mütalaa hem fiil hem fail hakkında olacak ve hangi suç(lar) ya da hangi yıl(lar) için verildiği belirtilecektir<sup>78</sup>. İlgili kişilerin keyfiyeti Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirme hususunda herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır.

<sup>75</sup> Mütalaa şartı, sadece kaçakçılık suçu için öngörülmüş olup Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesindeki "vergi mahremiyetinin ihlali" ve 363'üncü maddesindeki "mükellefin özel işlerini yapma" suçları bakımından geçerli değildir. Bu husustaki açıklamalar için bkz. Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 19.

<sup>76</sup> Yusuf Karakoç, "Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü", (İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 69, 1996): 58; Sümer, "Kanunilik İlkesi", 185.

<sup>77</sup> Mehmet Arslan, *Vergi Hukuku*, (İstanbul: Marmara Kitap Merkezi, 2011), 293; Sümer, "Kanunilik İlkesi", 185.

<sup>78</sup> "213 Sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca şirket adına verilen mütalaanın, şirketin cezai sorumluluğu bulunmadığından geçersiz olduğu ve cezanın şahsiliği ilkesi göz önüne alınarak sorumlu olanlar hakkında mütalaa verilmesi gerektiği ve şirket yetkilisi olan sanık hakkında dava şartı olan defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğü mütalaası olmadığı gözetilmeden yargılamaya devamla yazılı şekilde karar verilmesi, kanuna aykırı ve ..." (Y11.CD, 11/06/2002, E. 2002/4921 K. 2002/5662).

Özellikle vergi incelemesi esnasında, 359'uncu maddeye aykırılığın tespit edilmesine rağmen, kişisel değerlendirme sonucunda delillerin yeterli olmadığı ya da eldeki delillerle mahkûmiyet kararı verilemeyeceği düşünülerek bildirimde bulunmaktan kaçınılamayacaktır<sup>79</sup>. Kaçakçılık yapıldığının, gerçekleştirilen vergi incelemesi sonucunda tespit edilmesi ve ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının alınması halinde suç duyurusunda bulunulması mecburidir (VUK m. 367/1).

Hatta yürütülen bir soruşturma kapsamında kaçakçılık suçunun işlendiğine dair şüphelerin ortaya çıkması halinde, bu suçtan ötürü de re'sen soruşturma yapılmasına kanun izin vermemiştir. Bu halde, ilgili vergi dairesi durumdan haberdar edilerek, herhangi bir kaçakçılık fiilinin olup olmadığı hususunda vergi incelemesi yapılması talep edilmelidir (VUK m. 367/2). Böylece, incelemeyi daha başarılı gerçekleştirmesi mümkün olan vergi idaresinin harekete geçirilmesi sağlanacaktır<sup>80</sup>. Gelecek cevaba göre kamu davasının açılıp açılmayacağına karar verilecektir. Cevap gelinceye kadar da, kamu davasının açılması talik olunacaktır (VUK m. 367/3<sup>81</sup>). Ancak cevap gelinceye kadar ihtiyaç hasıl olursa ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 100'üncü madde şartları mevcut olursa tedbir mahiyetinden tutuklama kararı verilebilecektir<sup>82</sup>.

Fiil için süreç, yeniden en başa dönecek şekilde sıkı kurallara bağlanmış olmakla birlikte, aynı süreç, fail bakımından bu kadar sert değildir. Özellikle Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesine 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un<sup>83</sup> 5'inci maddesi ile eklenen beşinci fıkra hükmü ile Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki fiillere ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaa konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmayacağı kuralı getirilmiştir.

<sup>79</sup> Hüsamettin Uğur, "Vergi Suçların Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)", *Terazi Hukuk Dergisi*, S. 88 (2013): 34.

<sup>80</sup> Hüsamettin Uğur, *Kovuşturma Şartı*, 35.

<sup>81</sup> "213 sayılı VUK'nın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan ...'nin mütalaasının yalnızca 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçlarına ilişkin olduğu, 2008 takvim yılında sahte fatura kullanma suçundan verilmiş bir mütalaa bulunmadığı anlaşıldığından; belirtilen suçla ilgili mütalaanın verilip verilmeyeceği Vergi Dairesi Başkanlığından sorularak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu da gözetilmeksizin yazılı şekilde hükümler kurulması, ... bozmayı gerektirmiş, ..." (Y11.CD, 09/07/2018, E. 2018/2684, K. 2018/6353).

<sup>82</sup> Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 20; Uğur, 2013: 35.

<sup>83</sup> 15/04/2022 tarih ve 31810 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.



Her ne kadar vergi dairesinin mütalaa alınmadan kamu davası açılmıyorsa da, mütalaa alındıktan sonra Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından kamu davasının açılması için yeterli şüphe bulunmamişsa kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verilebilir.

Kural bu yönde olmakla birlikte, şayet mütalaa şartı gerçekleşmeden dava açılmışsa ne olacaktır? Bu hususta, mütalaa şartının gerçekleşmediğini fark eden hakim, durma kararı vererek veya durma kararı vermeksizin, ilgili vergi dairesinden dava şartının gerçekleşip gerçekleşmediğini araştırılmalıdır<sup>84</sup>. İlgili vergi dairesince mütalaa verilmediği bildirilirse, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223'üncü maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca dava şartı gerçekleşmediğinden davanın düşmesine karar verilir<sup>85</sup>.

Mütalaa şartı, suç vasfının hatalı değerlendirildiği hallerde de ortaya çıkmaktadır. Böyle durumlarda Yargıtay, suç vasfında yanlışlıkla işlem yapılması halinde, aslında fiil VUK'nun 359'uncu maddeye gireceğinden bahisle mütalaa şartı gerçekleşmedi diye bozma kararı vermektedir<sup>86</sup>.

Ancak bazı durumlarda iddianameye konu edilen fiille, mahkemenin tespit ettiği fiilin karşılaştırmasının yapılması da gerekebilmektedir. Birbirine dönüşebilen fiillerin varlığı tespit edilirse, sanığa ek savunma hakkı verilmeli, aksi halde durma kararı verilerek mütalaa verilip verilmeyeceği vergi idaresinden sorulmalıdır. Söz gelimi iddianamede sahte fatura düzenleme olarak gösterilen fiilin mahkemece muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme olduğu sonucuna varılırsa, bu halde bu iki fiil birbirine dönüşebileceğinden sanığa ek savunma hakkı verilerek hüküm kurulması mümkündür<sup>87</sup>. Tam tersi olarak mahkemenin

<sup>84</sup> "...V.. D... tarafından düzenlenen 27.04.2012 gün ve 3189 sayılı yazıda bahsedilen 13.04.2012 tarih ve 24 sayılı 'Rapor Değerlendirme Komisyonu' mütalaa dosya içine konulmadan, Vergi Dairesi Başkanlığı'nın yukarıda anılan yazısı ile yetinilerek davaya devamlı yazılı şekilde karar verilmesi..."(Y19.CD, 13/01/2016, E. 2015/21050, K. 2016/317).

<sup>85</sup> Mehmet Taştan, "Yanıltıcı Belge", 230.

<sup>86</sup> "213 sayılı Yasa'nın 367. maddesinin 2. fıkrası uyarınca kaçakçılık suçunun işlendiğinden haberdar olan C. Savcılığı'nın, hemen ilgili Vergi Dairesi'ni haberdar ederek inceleme yapılmasını istemesi ve kamu davasının açılması hususunun, inceleme sonucunun C.Savcılığı'na bildirilmesine talik olunması gerekirken, suç duyurusunda bulunan mükellefin muhasebecisi olan sanığın sahte fatura düzenlediğine ilişkin şikayet dilekçesi üzerine Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğünden dava şartı olan mütalaa alınmadan, açılan kamu davasına devamlı suç vasfında yanlışlıkla özel belgede sahtecilik suçundan mahkumiyet hükmü kurulması..." (Y11.CD, 14/11/2007, E. 2006/6740, K. 2007/7940); aynı yönde bir karar için bkz. Y11.CD, 22/09/2014, E. 2014/933, K. 2014/15444.

<sup>87</sup> "CMK'nin 225/2. maddesi gereğince, mahkeme fiilin nitelendirmesinde sevk maddesi ve iddia ile bağlı olmadan, fiilin nitelendirmesini serbestçe yapabileceği; ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 11.07.2014 tarihli 2012/11-1512 Esas ve 2014/366 Karar sayılı kararında da belirtildiği üzere, "sahte fatura düzenlemek" ve "muhteviyatı itibarıyla sahte fatura düzenlemek" suçlarının nitelikleri farklı olsa da birbirine dönüşebileceği; nitelik değişikliğinde yeniden mütalaa alınmasına gerek olmadığı; somut olayda sahte faturaları düzenlediği iddia edilen mükellef hakkında muhteviyatı itibarıyla sahte fatura düzenlemek suçundan vergi suçu ve vergi tekniği raporları bulunduğu, Mahkemece sanığın eyleminin 213 sayılı Kanun'un 359/b-1. maddesinde düzenlenen sahte

değerlendirmesi sahte fatura kullanma yönünde olursa bu halde fiiller birbirine dönüşmeyeceğinden iddianamede gösterilen ama hakkında mütalaa verilmemiş fiile ilişkin mütalaa verilip verilmeyeceğinin vergi idaresinden sorulması için durma kararı verilmesi gerekecektir<sup>88</sup>.

## VIII. DİĞER HUSUSLAR

### A. DAVA VE CEZA ZAMANAŞIMI

Her ne kadar Vergi Usul Kanunu içerisinde düzenlenmiş de olsa sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle işlenen kaçakçılık fiillerinin suç olduğu önceden söylenmişti. Yine, bunlara, Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanacağı da ifade edilmişti (TCK m. 5). Bu bakımdan Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesindeki dava zamanaşımı ile 68'inci maddesindeki ceza zamanaşımı hükümlerinin, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçılık suçlarında da uygulanması zorunludur.

Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinin 1-e bendine bakıldığında beş yıldan fazla olmamak üzere hapis cezası verilmesini gerektiren suçlar için kamu davasının sekiz yıl geçmekle düşeceği söylenmiştir. O halde, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a-2 bendinde, on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasının öngörüldüğü muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri bakımından dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin b bendine göre sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri bakımından ise üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasının öngörüldüğü dikkate alındığında Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinin 1-d bendi uyarınca dava zamanaşımı on beş yıl olarak uygulanacaktır.

765 sayılı Türk Ceza Kanunu döneminde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma suretiyle kaçakçılık suçları için uygulanacak dava zamanaşımı süresi, 102'nci maddenin ilk fıkrasının üç no.lu bendinde

fatura düzenlemek suçunu oluşturduğu, bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin başka bir mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerektiği mahkemece dönüşen suç vasfı nedeni ile sanığa ek savunma hakkı verilerek sahte belge düzenleme suçundan hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden hükmün gerekçesi ile hüküm fıkrasındaki sevk maddelerinin farklı gösterilmesi sureti ile hükmün karıştırılması ve sanığa az ceza tayin edilmesi ... bozmayı gerektirmiş, ..." (Y11.CD 12/02/2020, E. 2017/8365 K. 2020/1247).

<sup>88</sup> "213 sayılı VUK'nın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan ...'nin mütalaaasının yalnızca 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçlarına ilişkin olduğu, 2008 takvim yılında sahte fatura kullanma suçundan verilmiş bir mütalaa bulunmadığı anlaşıldığından; belirtilen suçla ilgili mütalaaanın verilip verilmeyeceği Vergi Dairesi Başkanlığından sorularak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu da gözetilmeksizin yazılı şekilde hükümler kurulması, ... bozmayı gerektirmiş, ..." (Y11.CD, 09/07/2018, E. 2018/2684 K. 2018/6353).

on yıllık, dört no.lu bendinde beş yıllık zamanaşımı süresi öngörülmüştü. Eski kanunun, dava zamanaşımı sürelerinin yeni kanuna göre daha lehe olduğu bellidir<sup>89</sup>.

Dava zamanaşımı hakkında söylenebilecek bir diğer husus, Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesinde düzenlenen defter ve belgelerin ibraz süresi ile Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesindeki dava zamanaşımı süresinin birbiri ile uyumlu olmadığıdır. Şöyle ki, Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesinde defter ve belgelerin ait oldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklama zorunluluğu getirilmiştir. Oysa, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri bakımından Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinin 1-e bendi uyarınca sekiz yıllık; sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri bakımından ise Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinin 1-d bendi uyarınca da on beş yıllık bir dava zamanaşımının söz konusu olacağı hesaba katıldığında beş yıllık zorunlu saklama süresi sonunda defter ve belgelerin imha edilmesi halinde, zamanaşımı süresi içinde, sonraki yıllarda açılacak bir kaçakçılık davasında ispat sorunlarının yaşanabileceği haklı olarak ileri sürülmüştür<sup>90</sup>. Hiç yoksa kaçakçılık suçları bakımından, 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda olduğu gibi beş yıllık zamanaşımı süresinin getirilmesi daha isabetli olurdu.

Aynı şekilde, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçılık suçlarına yönelik dava zamanaşımının durması ve kesilmesi konularında da Türk Ceza Kanunu'nun 67'nci maddesi uygulanacaktır.

Ceza zamanaşımı hakkında Türk Ceza Kanunu'nun 68'inci maddesinde verilen cezaya göre kademeli bir belirlemenin yapıldığı anlaşılmaktadır. Maddenin birinci fıkrasının d bendinde beş yıldan fazla verilen hapis cezalarının yirmi yılın geçmesiyle; e bendinde beş yıla kadar verilen hapis cezalarının ise on yılın geçmesiyle infaz edilemeyeceği belirtilmiştir. Buna göre sahte belge (VUK m. 359/b) ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı (VUK m. 359/a-2) belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle gerçekleştirilen kaçakçılık fiillerine verilecek cezalar sahte belge için yirmi yılın, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge için on yıl geçmesiyle ceza zamanaşımına uğramış olacaktır.

## **B. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARİYLE YANILTICI BELGE DÜZENLEMELİK VEYA KULLANMAK FİİLLERİ SURETİYLE KAÇAKÇILIK SUÇUNDA PİŞMANLIK VE ISLAH**

Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi pişmanlık ve ıslah kurumunu düzenlemiştir. Pişmanlık ve ıslah ile, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen vergi mükellefleri ile bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin

<sup>89</sup> "Suç tarihi olan 21.11.2000 günü itibariyle temyiz inceleme gününde suç tarihinde yürürlükte bulunan ve lehe olan 765 sayılı TCK'nun 102/4. ve 104/2. maddelerinde öngörülen zamanaşımı gerçekleşmiş bulunduğundan" (Y7.CD, 09/07/2014, E. 2013/10983, K. 2014/14513); Mehmet Taştan, "Yanıltıcı Belge", 226.

<sup>90</sup> Mehmet Taştan, "Yanıltıcı Belge", 227.

kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri halinde belli hal ve şartlarda vergi ziyayı cezası kesilmemesi amaçlanmıştır.

Kanun metninde pişmanlık ve ıslaha başvurulması halinde vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği belirtilmişse de, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin beşinci fıkrasında, kaçakçılık fiillerinde bulunanların 371'inci maddedeki şartları sağlayıp durumu ilgili makama bildirmeleri halinde haklarında kaçakçılık suç ve cezasının da uygulanmayacağı düzenlenmiştir.

Bunun gibi, pişmanlık ve ıslah yoluna başvuru, süresiz ve şartsız değildir. Bil-dirim vergi idaresine haber verilmesinden önce resmi kayıtlara geçen bir ihbarın bulunmaması (VUK m. 371/2 b. 1) veya mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılmaması ya da olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemesi de gerekmektedir (VUK m. 371/2 b. 2). Ancak Yargıtay, kanun Emniyet Müdürlüğü'nce yapılmış bir tespit olması halinde de Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin ikinci fıkrası uyarınca beraat kararı verilemeyeceği görüşündedir<sup>91</sup>.

Ayrıca pişmanlık ve ıslaha ilişkin tüm şartlar sağlanmadan, bu yola başvur-mak mümkün değildir. Bu bağlamda sadece ek KDV beyannamesinin verilmiş olması yeterli kabul edilmemektedir<sup>92</sup>.

## IX. YAPTIRIMLAR

### A. HÜRRİYETİ BAĞLAYICI YAPTIRIMLAR

Kaçakçılık suçu, teknik olarak bir ceza olduğu için ceza mahkemesince gerçek-leştirilecek yargılama sonucunda, failin işlediği suçun sabit olması halinde fiilin:

- Sahte belge düzenlemek veya kullanmaksa, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a-2 bendi uyarınca on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasının uygulanması söz konudur.

<sup>91</sup> "Sanığın 18.4.2001 tarihinde pişmanlık dilekçesini vermeden önce 26.01.2001 tarihinde Emni-yet Müdürlüğünce fiilin tespit edilmiş olması karşısında 213 Sayılı Yasanın 371. maddesinin 1. bendinde yazılı koşulun gerçekleşmediği gözetilerek..." (Y11.CD, 01/11/2004, E. 2003/10305, K. 2004/7987); "213 sayılı Yasanın 359. maddesinde 4369 sayılı Yasayla yapılan değişiklikte getirilen "371. maddedeki pişmanlık sarflarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hak-ında bu madde hükmü uygulanmaz şeklindeki düzenlemenin uygulanabilmesi için aynı Yasanın 371. maddesine gönderme yapıldığı ve bu maddede yer alan "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 dilek-çesinin 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 birlikte 15 gün içinde ödenmesi" koşullarının gerçekleşmesi ge-rektiği..." (Y11.CD, 06/05/2002, E. 2001/7659, K. 2002/3817).

<sup>92</sup> "...VUK. nun 371. maddesindeki pişmanlık hükümlerinden yararlanmak amacı ile Mart/1996 dö-nemine ait ek KDV beyannamesini vermesinin pişmanlık hükümlerinin uygulanması için yeterli ol-madığı, anılan maddede yazılı koşulların gerçekleşmediği..." (Y11.CD, 12/02/2002, E. 2002/554, K. 2002/1166).

- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ya da düzenlemeyse Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin b bendi uyarınca üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasının uygulanması gündeme gelecektir.

## B. VERGİ ZİYAI CEZASININ KESİLMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin son fıkrası uyarınca kaçakçılık fiili sebebiyle hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanması, aynı kanunun 344'üncü maddesine göre vergi ziyai cezasının uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Böyle bir durumda kaçakçılık fiilleri sebebiyle doğan bir vergi kaybı olduğu için vergi ziyai cezasının, fiili işleyenlere üç kat; iştirak edenlere ise bir kat olarak kesilmesi gerekmektedir (VUK m. 344/2). Ancak kaçakçılık suçu işlediğine dair ceza mahkemesince hakkında kesinleşmiş bir mahkûmiyet hükmü bulunmayan mükellefe, üç kat vergi ziyai cezası kesilmesinin Anayasa'nın 38'inci maddesine aykırı olduğu kanaatindeyiz. Çünkü üç kat vergi ziyai cezası kesilebilmesi için vergi kaybına, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki fiillerle sebebiyet verilmiş olması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi ile kaçakçılık suçunun düzenlendiği ve kaçakçılık suçunu oluşturabilecek bu fiillerin varlığını ya da yokluğunu sadece ceza mahkemesi tespit edecek olması karşısında daha hakkında kesinleşmiş bir mahkûmiyet hükmü olmayan mükellefe peşinen üç kat vergi ziyai cezasının kesilmesinin anayasaya aykırı olduğu tartışmasızdır. Başka bir deyişle vergi idaresine kaçakçılığı sabit olmayan mükellef hakkında üç kat vergi ziyai tarh etme yetkisinin verilmesi, yargısal yetkilerin idarenin eline bırakılması anlamına gelmektedir. Oysa Anayasa'nın 38'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca mükellefin, vergi kaçakçılığı işlediği hükmen sabit oluncaya kadar, suçlu sayılmasının "masumiyet karinesi"nin de açık bir ihlali olduğundan şüphe bulunmamaktadır. Aksinin kabulü halinde vergi idaresi daha ortada ceza mahkemesince verilen ve kesinleşmiş bir mahkûmiyet hükmü yokken, adeta bir mahkeme gibi re'sen hareket ederek üç kat cezalı tarhiyat yapmış olacaktır<sup>93</sup>.

## C. DİĞER SONUÇLARI

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçılık suçunun, hürriyeti bağlayıcı ceza ve vergi ziyai cezası kesilmesi dışında bazı sonuçları daha bulunmaktadır<sup>94</sup>.

<sup>93</sup> Yusuf Karakoç. *Genel Vergi Hukuku*, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2007): 459; Tahsin Torunoğlu, "Vergi Ziyai Kabahati", *Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan*, C. I (2012): 492; Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza*, 307.

<sup>94</sup> Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanmak suretiyle kaçakçılık suçunun diğer sonuçlarına ilişkin açıklamalar için bkz. S. Selman Tunal, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Vesikalar Tanzim Eden veya Bunları Bilerek Kullanan Mükellef veya Sorumluların Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Muhatap Olacağı Kanuni Müeyyideler", Erişim Tarihi: Ağustos 26, 2023, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/sahte-ve-muhteviyati-itibariyle-yaniltici-vesikalar-tanzim-eden-veya-bunlari-bilerek-kullanan-mukellef-veya-sorumlularin-vergi-usul-kanunu-cercevesinde-muhatap-olacagi-kanuni-mueyyideler>; Tunay Bakır, "Sahte Belge",

Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesine göre mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmadan faydalanması mümkün değildir. Yine ek 11'inci maddeye göre kaçakçılık suçunu işleyen mükellef tarhiyat öncesi uzlaşmadan da faydalanamaz.

Katma değer vergisi indirimleri reddedilir (KDVK m. 29 ve 34). Vergi matrahı Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre re'sen tarh edilir.

Kaçakçılık suçunu işleyen mükellef hakkında usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezaları kesilir.

## SONUÇ

Vergi mükellefleri veya vergi sorumluları vergi matrahını azaltmak, vergiyi doğuran olayı saklamak, vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek gibi amaçlarla kayıt dışı ekonomiye yönelebilmektedir. Bu durum, toplumla, devletle ve özel sektörler ilgili sorunlara neden olmaktadır.

Bunu önlemek için Vergi Usul Kanunu'nda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerin bir bölümü vergisel kabahatler, diğer bir bölümü ise suç ve cezaları şeklindedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen pek çok fiil, vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren haller olarak düzenlenmiştir.

İş bu çalışmanın konusunu oluşturan sahte (VUK m. 359/b) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (VUK m. 359/a-2) düzenlenmesi veya kullanılması fiilleri de Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçuna sebebiyet veren fiiller olarak düzenlenmiştir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte, bu muamele ya da durumu mahiyet ya da miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Sahte belge ise, gerçek bir muamele ya da durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

Gerek sahte belgede, gerekse muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ile suç tamamlanır. Yani, kanunda belirtilen hareketin yapılması ile suç tamamlanacağından ani ve şekli suçlardan olup düzenleme fiili yönünden teşebbüs mümkün olmayacaktır. Suçun gerçekleşmesi bakımından herhangi bir vergi kaybı aranmadığından aynı zamanda tehlike suçlarındandır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma bakımından ise, defterlere kayıt tek başına yetmemekte, sahte belgenin, beyannamede gösterilmesi ve bu beyannamenin vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Bu tarihte, kullanma gerçekleşmiş sayılmaktadır. Bu yönüyle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma bakımından teşebbüs mümkün hale gelmektedir. Düzenlenme veya kullanma fiillerinin bir arada bulunması şart değildir.

107 vd.; Mahmut Talay, Erişim Tarihi: Ağustos 26, 2023, <https://portal.yaklasim.com/makale/2018-2/sahte-ve-muhteviyati-itibariyle-yaniltici-belge-duzenleme-veya-kullaniminda-olasi-maliye-cezai-yukumlulukler-e-yaklasim?term=sahte%20ve%20muhteviyat%C4%B1%20itibariyle>.

Olmayan bir belgenin sahte olarak düzenlenmesi mümkün olduğu gibi, belgenin aslı ya da sureti üzerinde de sahtecilik yapılması mümkündür. Belgenin tamamı sahte olarak düzenlenebileceği gibi kısmen de sahte olarak düzenlenebilir. Ayrıca sahte belgenin, vergisel işlemlerde kullanılma üzere düzenlenmesi gerekir. Vergisel işlemlerde kullanılacağından, belgenin bütün unsurlarının tamam olması lazımdır. Bu yüzden Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca düzenlenmemiş sayılan belgelerin sahte olduğundan bahsedilemez.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele ya da duruma dayanmakla beraber, düzenlenen belgenin miktar veya mahiyet itibariyle gerçeğe aykırı nitelik taşıması gerekir. Düzenlenen belge, "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik" hükümlerine uygun bir şekilde basılmış olmalıdır. Belgeyi düzenleyen ya da belgeyi kullanan kişinin, vergi mükellefi olması gerekir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin, mal ya da hizmet alışverişi esnasında düzenlenmelidir. İşlemden sonraki değişiklikler, "tahrifat" sayılır ki, bu husus madde içerisinde suçun oluşumuna sebebiyet veren ayrı bir fiil olarak düzenlenmiştir. Ayrıca muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir şekilde düzenlenecek belgeler, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesi ile Maliye Bakanlığı'na verilen yetki uyarınca tutulma zorunluluğu getirilen belgeler ve aynı kanunun düzenlenerek saklama ve ibraz mecburiyeti getirdiği belgelerdir.

Sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi ayırt etmenin mümkün olmadığı hallerde "şüpheden sanık" yararlanmalıdır.

4369 sayılı Kanun ile değişmeden önce kaçakçılık suçunun düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgelerin bilerek kullanılması aranmaktaydı. Değişiklik sonrası, "bilerek" ibaresi kaldırıldığından, suçun manevi unsuru hakkında çeşitli tartışmalar yapılmıştır. Ancak, "bilerek" ibaresi yer almasa bile genel kastın uygulanması gerekli ve yeterlidir.

Suçun faili, vergi mükellefi, vergi sorumlusu, vergi mükellefi ile vergi sorumlusunun usulüne göre görevlendirdiği kişiler, tüzel kişilerin yasal temsilcileri, tüzel kişiliği bulunmayanların idareci veya temsilcileri, adi şirket ortaklarının her biri ya da bu konudaki yetkilileridir. Ancak sahte belge düzenleme fiili vergi mükellefi kişilerce gerçekleştirilebileceği gibi vergi mükellefi olmayan kişilerce de gerçekleştirilebilir.

Fiilin faili olabilecek kişilere bakıldığı zaman, cezaların şahsiliği ilkesi ile çelişmediği görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme ve ibraz zorunluluğu getirilen belgeler, özel belge mahiyetindedir. Her ne kadar Türk Ceza Kanunu'nun 207'nci maddesinde özel belgede sahtecilik suçu düzenlenmiş de olsa, vergisel sahteciliklerde daha detaylı düzenlemeler getiren Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi-

nin uygulanması gerekmektedir. Bunun gibi hem Vergi Usul Kanunu hem de Türk Ceza Kanunu'nda sahtecilikle ilgili düzenleme yapıldığından, Türk Ceza Kanunu'nun 212'nci maddesi uyarınca her iki hükmün birlikte uygulanması mümkün değildir.

İştirak konusunda Vergi Usul Kanunu'nun, 360'ıncı maddesi yeni bir düzenleme getirmiştir. "Cezadan indirim" başlıklı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre suçun işlenmesine iştirak eden suç ortaklarının menfaatlerinin bulunmaması halinde Türk Ceza Kanunundaki suçta iştirak hükümleri uyarınca verilecek cezanın yarısının indirileceği düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 340'ıncı maddesine göre vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359'uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezaların içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği düzenlenmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise vergi cezasını gerektiren fiillerin aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre suç teşkil etmesi halinde, bu suçlara ilişkin ceza kesilmesi, 359'uncu maddeye ilişkin fiiller sebebiyle takibat yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddenin dördüncü fıkrasına göre de, 359'uncu maddeye göre cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı veya usulsüzlük cezalarının kesilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde fiiller ile ne kadar suç işlenmişse, gerçek içtima kuralları gereğince o kadar cezaya hükmolunması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine eklenen dokuzuncu madde hükmü ile Yargıtay'ın ayrı vergilendirme dönemlerinin ayrı suç kabul eden görüşünden dönülerek 359'uncu maddedeki fiillerin birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesindeki zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Yeni düzenleme bu şekilde olmakla beraber, düzenleme öncesi dönem Yargıtay uygulamasında olduğu gibi hukuki veya fiili kesintinin varlığının kabulü halinde gerçek içtima hükümleri uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesine göre, kaçakçılık sebebiyle ceza davasının açılabilmesi için ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının alınması gerekmektedir (VUK m. 367). Mütalaa şartı, aynı zamanda bir kovuşturma şartıdır. Birbirine dönüşebilen fiillerin varlığı tespit edilirse, sanığa ek savunma hakkı verilmeli, aksi halde durma kararı verilerek mütalaanın verilip verilmeyeceği vergi idaresinden sorulmalıdır. Yürütülen bir soruşturma kapsamında kaçakçılık suçunun işlendiğine dair şüphelerin ortaya çıkması halinde ise, ilgili vergi dairesi durumdan haberdar edilerek, herhangi bir kaçakçılık fiilinin olup olmadığı hususunda vergi incelemesi yapılması talep edilmelidir (VUK m. 367/2). Cevap gelinceye kadar da, kamu davasının açılması talik olunacaktır (VUK m. 367/3).



Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a-2 bendinde, on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasının öngörüldüğü muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri bakımından dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin b bendine göre sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri bakımından ise üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasının öngörüldüğü dikkate alındığında Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinin 1-d bendi uyarınca dava zamanaşımı on beş yıl olarak uygulanacaktır.

765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 102'nci maddesinin ilk fıkrasının üç no.lu bendinde on yıllık, dört no.lu bendinde beş yıllık zamanaşımı süresi öngörülmüştü. Eski düzenleme, daha lehedir.

Defter ve belgeleri saklama süresinin beş yıl olarak düzenlendiği hesaba katıldığında, sekiz ve on beş yıl olan dava zamanaşımı süresi açılacak davalarda ispat sorunlarına sebep olacaktır.

Yine sahte belge (VUK m. 359/b) ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı (VUK m. 359/a-2) belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle gerçekleştirilen kaçakçılık fiillerine verilecek cezalar sahte belge için yirmi yıl, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge için on yıl içinde infaz edilmesi gerekmektedir (TCK m. 68).

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçılık suçunu işleyen vergi mükellefi ile buna iştirak edenlere, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesindeki pişmanlık ve ıslah yoluna başvurarak sebep oldukları vergi kaybını bildirmeleri ve maddedeki diğer şartları sağlamaları halinde haklarında kaçakçılık suçundan ceza verilmeyecektir (VUK m. 359/2).

Gerçekleştirilecek yargılama sonunda sahte belge düzenledikleri/kullandıkları sabit olanlar hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a-2 bendi uyarınca on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasının uygulanması söz konudur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme/kullanma fiilleri sabit olanlar hakkında ise Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin b bendi uyarınca üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasının uygulanması gündeme gelecektir.

Kaçakçılık suçunun aynı zamanda vergi kaybına sebebiyet vermesi halinde kesilecek vergi ziyayı, cezası suçun failleri hakkında üç kat; iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacaktır. Daha hakkında kaçakçılık suçu işlediği kesinleşmiş bir mahkeme ilamı ile sabit olmayanlara, üç kat vergi ziyayı cezasının kesilmesi, hem Anayasaya hem de masumiyet karinesine aykırıdır.

Bunun gibi kaçakçılık suçunun işlenmesinin, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmaya başvuramama (VUK m. ek 1; ek 11), verginin re'sen tarhı (VUK m. 30), Katma değer vergisi indirimleri reddi (KDVK m. 29 ve 34); usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezalarının kesilmesi gibi başka sonuçları da bulunmaktadır.

## KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan. “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”. *TBB Dergisi*, 58 (2005): 273-301.
- Arslan, Mehmet. *Vergi Hukuku*, İstanbul: Marmara Kitap Merkezi, 2011.
- Aslanpınar, Burak. *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2021.
- Bakır, Tunay. “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullanılana Uygulanacak Cezalar ve Özellik Arzeden Durumlar”. *Kazancı Hukuk, İşletme ve Maliye Bilimleri Dergisi*, S. 2 (2004): 103-110.
- Baykara, Bekir. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı?”, Erişim Tarihi: Ağustos 26, 2023, [http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi\\_Kacakciliginda\\_Kast\\_Kaldirildi\\_mi\\_1209.pdf](http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Kacakciliginda_Kast_Kaldirildi_mi_1209.pdf).
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 37 10(2019): 1-23.
- Bilici, Nurettin. *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınları, 2013.
- Candan, Turgut. *Vergi Suçları ve Cezaları*. İstanbul: Süryay Yayınları, 2004.
- Çakmakçı, Ali ve Köseer, Semra. *213 sayılı VUK ve 5237 Sayılı TCK'ya göre Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2019.
- Demirbaş, Timur. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayınları, 2005.
- Gören, Ömer. “Vergi Ceza Hukukunda İştirak”. *Ankara Barosu Dergisi*, 2, (2013): 359-368.
- Kaneti, Selim. “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, Erişim Tarihi: Nisan 26, 2023, <http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-ekonomik-yaklasim-ilkesi>.
- Karakoç, Yusuf. “Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü”. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 69, 1996.
- Karakoç, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.
- Karakoç, Yusuf. *Vergi Ceza Hukuku*. (Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- Kızılot, Şükrü ve Kızılot, Zuhul. *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2010.
- Köşşekoğlu, Abdullah. “Vergi Usul Kanunu'nun 359/b Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”. *Adalet Dergisi*, 39 (2011): 1-23.
- Mercimek, Fulya ve Gerçek, Adnan. “Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 14 (2013): 191-228.
- Mutluer, M. Kamil. *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006.
- Ok, Nuri ve Gündel, Ahmet. *Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Seçkin Yayınları, 2002.
- Öğütçü, Burhan. “Vergi İnceleme Raporu ve Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge”. *İstanbul Barosu Dergisi Özel Sayısı*, (2008): 125-146.

- Öncel, Mualla; Çağan, Nami ve Kumrulu, Ahmet. *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2000.
- Özcan, Onur. *Vergi Suçları*. Ankara: Seçkin Yayınları, 2015.
- Sarıcaoğlu, Ercan. *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.
- Sümer, Seda Yağmur. “Kanunilik İlkesi Bağlamında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Manevi Unsur”. *Ankara Barosu Dergisi*, S. 81 1(2023): 149-212.
- Şen, Ersan. “Vergi Kaçakçılığında Belge Sahteciliği”, Erişim Tarihi: Ekim 29, 2016, <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1366410-vergi-kacakciliginda-belge-sahteciligi>.
- Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınları, 2008.
- Talay, Mahmut. “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanımında Olası Mali ve Cezai Yükümlülükler”, Erişim Tarihi: Ağustos 26, 2023, <https://portal.yaklasim.com/makale/2018-2/sahte-ve-muhteviyati-itibariyle-yaniltici-belge-duzenleme-veya-kullaniminda-olasi-mali-ve-cezai-yukumlulukler-e-yaklasim?term=sahte%20ve%20muhteviyat%C4%B1%20itibariyle>.
- Taşdelen, Aziz. *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.
- Taştan, Mehmet. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu”. *Adalet Dergisi* (2014): 208-233.
- Tezcan, Durmuş; Erdem, Mustafa Ruhan ve Önok, Rıfat Murat. *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2006.
- Torunoğlu, Tahsin. “Vergi Ziyat Kabahati”. *Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan*, C. I (2012): 477-544.
- Tünel, S. Selman. “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Vesikalar Tanzim Eden veya Bunları Bilerek Kullanan Mükellef veya Sorumluların Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Muhafap Olacağı Kanuni Müeyyideler”, Erişim Tarihi: Ağustos 26, 2023, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/sahte-ve-muhteviyati-itibariyle-yaniltici-vesikalar-tanzim-eden-veya-bunlari-bilerek-kullanan-mukellef-veya-sorumlularin-vergi-usul-kanunu-cercevesinde-muhafap-olacagi-kanuni-mueyyideler>.
- Uğur, Hüsamettin. “Vergi Suçların Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)”. *Terazi Hukuk Dergisi*, S. 88 (2013): 34-43.
- Ünal, Oğuz Kürşat. “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 10 1-2 (2006): 1-32.
- Yiğit, Uğur. *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*. İstanbul: Beta Yayınları, 2004.
- Yüce, Mehmet. *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.